

Bundesgericht  
Tribunal fédéral  
Tribunale federale  
Tribunal federal

9C 443/2017

Urteil vom 11. Januar 2018

II. sozialrechtliche Abteilung

Besetzung  
Bundesrichterin Pfiffner, Präsidentin,  
Bundesrichterin Glanzmann, Bundesrichter Parrino,  
Gerichtsschreiber Fessler.

Verfahrensbeteiligte  
A. \_\_\_\_\_ GmbH,  
vertreten durch Rechtsanwältin Dr. Silvia Bucher,  
Beschwerdeführerin,

gegen

Ausgleichskasse des Kantons Zürich, Röntgenstrasse 17, 8005 Zürich,  
Beschwerdegegnerin.

Gegenstand  
Alters- und Hinterlassenenversicherung,

Beschwerde gegen den Entscheid des Sozialversicherungsgerichts des Kantons Zürich vom 8. Mai 2017 (AB.2016.00001).

Sachverhalt:

A.  
Die u.a. im Bereich Informatik und Unternehmensberatung tätige A. \_\_\_\_\_ GmbH ist der Ausgleichskasse des Kantons Zürich angeschlossen. Gesellschafter und Geschäftsführer der Firma sind seit... B. \_\_\_\_\_ und C. \_\_\_\_\_. Diese sind als Inhaber der Einzelfirma D. \_\_\_\_\_ bzw. E. \_\_\_\_\_ ebenfalls bei der Ausgleichskasse des Kantons Zürich (vorher bei der Ausgleichskasse Zug) als Selbständigerwerbende registriert. Eine Arbeitgeberkontrolle im Mai 2015 ergab, dass die A. \_\_\_\_\_ GmbH 2013 verschiedene Zahlungen an die beiden Firmen bzw. deren Inhaber erbracht hatte. Darauf erhob die Ausgleichskasse mit Nachzahlungsverfügung vom 3. Juli 2015 u.a. paritätische und FAK-Beiträge (einschliesslich Verwaltungskosten) in der Höhe von insgesamt Fr. 46'390.-. Daran hielt sie mit Einspracheentscheid vom 20. November 2015 fest.

B.  
Die Beschwerde der A. \_\_\_\_\_ GmbH wies das Sozialversicherungsgericht des Kantons Zürich mit Entscheid vom 8. Mai 2017 ab.

C.  
Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beantragt die A. \_\_\_\_\_ GmbH, der Gerichtsentscheid vom 8. Mai 2017 und der Einspracheentscheid vom 20. November 2015 seien aufzuheben; es sei festzustellen, dass ihre Zahlungen an B. \_\_\_\_\_ und C. \_\_\_\_\_ keinen massgebenden Lohn im Sinne der AHV-Gesetzgebung darstellen; eventualiter sei die Sache an die Ausgleichskasse zurückzuweisen, damit diese nach ergänzenden Abklärungen über die allfällige Nachzahlung neu verfüge.

Die Ausgleichskasse ersucht um Abweisung der Beschwerde. Das Bundesamt für Sozialversicherungen verzichtet auf eine Vernehmlassung.

Erwägungen:

1.

Das Feststellungsbegehren in der Beschwerde geht nicht über den Hauptantrag auf Aufhebung von Gerichts- und Einspracheentscheid hinaus und ist daher zulässig.

2.

Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann u.a. die Verletzung von Bundesrecht gerügt werden (Art. 95 lit. a BGG). Die Feststellung des Sachverhalts (durch die Vorinstanz; Art. 105 Abs. 1 BGG) kann nur gerügt werden, wenn sie offensichtlich unrichtig ist oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Artikel 95 beruht und wenn die Behebung des Mangels für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG; vgl. auch Art. 105 Abs. 2 BGG). Unter den zweiten Tatbestand fallen namentlich die Missachtung des Untersuchungsgrundsatzes (Art. 43 Abs. 1 ATSG) sowie die unvollständige (gerichtliche) Feststellung der rechtserheblichen Tatsachen (Art. 61 lit. c ATSG; BGE 135 V 23 E. 2 S. 25; Urteil 9C 650/2017 vom 31. Oktober 2017 E. 1.1 mit Hinweis). In Bezug auf die vorinstanzliche Sachverhaltsfeststellung und Beweiswürdigung, die willkürlich sein muss (BGE 139 II 404 E. 10.1 S. 445), gilt eine qualifizierte Rüge- und Begründungspflicht (Art. 106 Abs. 2 BGG).

3.

Streitgegenstand bildet die Frage, ob die Vorinstanz zu Recht die von der Beschwerdeführerin 2013 unter dem Titel "Lizenzgebühren" bzw. "Lizenzkosten" erbrachten Zahlungen von vier Mal je Fr. 41'666.67 (nach Abzug der Mehrwertsteuer von 8 %) an die beiden Gesellschafter und Geschäftsführer als Inhaber der Einzelfirma D.\_\_\_\_\_ bzw. E.\_\_\_\_\_ als Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit (massgebender Lohn) im Sinne von Art. 5 Abs. 2 AHVG qualifiziert hat.

4.

Die Vorinstanz hat nach Darlegung der massgeblichen Rechtsgrundlagen (zur Abgrenzung unselbständiger von selbständiger Erwerbstätigkeit statt vieler Urteil 9C 250/2017 vom 30. Oktober 2017 E. 2.3 mit Hinweisen) im Wesentlichen erwogen, die Verbuchung der Zahlungen sei in regelmässigen Abständen und in stets identischem Umfang von zwei Mal Fr. 41'666.67 in den Monaten Januar, April, Juni und Oktober 2013 im Konto "Materialaufwand" vorgenommen worden. Dabei habe es sich um die einzige Einnahmequelle der beiden Einzelfirmen gehandelt. Deren Gewinn- und Verlustrechnung wiesen einen Gesamterlös von (lediglich) Fr. 166'666.68 bzw. Fr. 149'504.10 aus. Somit habe ein tatsächliches wirtschaftliches Abhängigkeitsverhältnis bestanden. Aufgrund der Akten sei nicht ausgewiesen, dass die beiden Gesellschafter und gleichzeitigen Inhaber je einer Einzelfirma für ihre ausschliessliche Tätigkeit im Dienste der Beschwerdeführerin ein massgebliches Unternehmerrisiko übernommen hätten. Umgekehrt spiele aufgrund dieser personellen Identität das Kriterium der Weisungs (un) gebundenheit nur eine untergeordnete Rolle. Sodann sei aufgrund der Akten eine Unterscheidung zwischen den Tätigkeiten als Organ und Geschäftsführer der Beschwerdeführerin, wofür

insgesamt lediglich 20 Stunden im Monat angefallen sein sollen, was nicht glaubhaft sei, und anderen allenfalls selbständigen Informatik- und Beratungstätigkeiten nicht möglich, worauf bereits bei der letzten Arbeitgeberkontrolle im November 2010 hingewiesen worden sei. Ebenso fehle eine Aufgliederung der an sie ausbezahlten Entschädigungen. Das Vorbringen, wonach die Gesellschafter ihre Geschäftsführertätigkeit gratis verrichtet hätten, sei nicht glaubhaft. Die buchungsmässige Bezeichnung der Zahlungen als Lizenzgebühren- oder -kosten deute zwar darauf hin, dass es sich um Einkommen aus der wirtschaftlichen Nutzung einer "Erfindung" bzw. von selbstentwickelten Softwareprogrammen handle. Soweit die Inhaber der Einzelfirmen die Auswertung der Programme jedoch über die Rechtsform der von ihnen beherrschten juristischen Person ausübten, arbeiteten sie als Geschäftsführer in unselbständiger Stellung an der wirtschaftlichen Verwertung ihrer Erfindung mit, ohne dass sie ein massgebliches Unternehmerrisiko trügen. Die ihnen ausbezahlten Lizenzgebühren träten an die Stelle eines ordentlichen Lohnes.

5.

Die Beschwerdeführerin rügt, die Vorinstanz habe den rechtserheblichen Sachverhalt unvollständig festgestellt, die Beweise in unhaltbarer Weise gewürdigt und die Abgrenzung unselbständiger von selbständiger Erwerbstätigkeit bundesrechtswidrig vorgenommen. Ihre Vorbringen sind im Hauptstreitpunkt (Rechtsnatur der 2013 erbrachten Zahlungen an die Einzelfirmen der beiden Gesellschafter und Geschäftsführer) nicht stichhaltig:

5.1. Der Umstand, dass die "Vergütungen (...) je nach Geschäftsgang von Jahr zu Jahr massiv schwanken" können, wie geltend gemacht wird, spricht nicht gegen die Regelmässigkeit der

Zahlungen. Auch tiefere oder höhere Entschädigungen können (mehr oder weniger) regelmässig fließen. Abgesehen davon kommt diesem Gesichtspunkt im vorliegenden Fall keine entscheidende Bedeutung zu. Ebenso wenig kann aus schwankenden Zahlungen der Beschwerdeführerin an die Einzelunternehmen bzw. deren Inhaber allein auf ein beträchtliches Unternehmerrisiko geschlossen werden.

5.2. Weiter zeigen die von der Vorinstanz eingeholten Akten der Beschwerdegegnerin, welche die Einzelfirmen der beiden Gesellschafter und Geschäftsführer der Beschwerdeführerin betreffen, dass deren von den Steuerbehörden gemeldeten Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit für die Jahre 2008 bis 2013 (vgl. Art. 23 AHVV) durchwegs deutlich tiefer waren als die Entgelte gemäss der in diesem Verfahren - zulässigerweise (Art. 99 Abs. 1 BGG) - eingereichten, nicht datierten Tabelle betreffend "Erfolgswirksame Auszahlungen an D.\_\_\_\_\_ und E.\_\_\_\_\_" von 2003 bis 2014. Daraus ist mangels gegenteiliger Anhaltspunkte, insbesondere einschlägiger Belege, zu folgern, dass sie für keine anderen Kunden in nennenswerter Weise tätig waren. Der Umstand, dass die beiden Gesellschafter und Geschäftsführer im Rahmen ihrer Einzelfirmen im Wesentlichen einzig für die Beschwerdeführerin tätig waren, ist ein gewichtiges Indiz für unselbständige Erwerbstätigkeit, und zwar umso mehr, als sie unbestrittenermassen kein eigenes Personal beschäftigten. Ihr Unternehmerrisiko ist vergleichbar mit dem Risiko eines Stellenverlusts oder einer Pensenreduktion aus (betriebs-) wirtschaftlichen Gründen bei einem Arbeitnehmer.

5.3. Sodann ist für die Frage der Rechtsnatur der Zahlungen der Beschwerdeführerin an ihre Gesellschafter als Inhaber der beiden Einzelfirmen, welche die Beschwerdegegnerin der paritätischen Beitragspflicht unterwarf, nicht von Bedeutung, in welchem zeitlichen Umfang diese als Geschäftsführer tätig waren und ob sie sich dafür entschädigen liessen. In diesem Zusammenhang kann offenbleiben, ob in den Äusserungen des Revisors im Rahmen der Arbeitgeberkontrolle im November 2010 betreffend die Jahre 2005 bis 2009 die Zusicherung zu erblicken war, dass die "bisherige Verbuchungs- und Abrechnungsweise", d.h. keine "Aufgliederung der an ihre Organe ausbezahlten Entschädigungen", rechtskonform war. Massgebend ist, dass die Rechtsbeständigkeit früherer Beitragsverfügungen grundsätzlich längstens bis zum Ende des jeweiligen Beitragsjahres reichte (BGE 124 V 150 E. 7a S. 152). Damit verbleibt kein Raum für den von der Beschwerdeführerin angerufenen öffentlichen-rechtlichen Vertrauensschutz (BGE 121 V 65 E. 2a-b S. 66 f.). Im Übrigen liegt kein Grenzfall vor, sondern die dargelegten Umstände sprechen klar dafür, dass es sich bei ihren Zahlungen für die nicht zur eigentlichen Geschäftsführung gehörenden Tätigkeiten der beiden Gesellschafter um Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit handelt. Unter diesen Umständen rechtfertigen namentlich Praktikabilitätsüberlegungen nicht, diese erst für die Zeit nach der Arbeitgeberkontrolle vom 27. Mai 2015 als solche zu erfassen.

Die Beschwerde ist somit im Hauptpunkt unbegründet.

6.

Die Beschwerdeführerin beantragt im Eventualstandpunkt, dass die Zahlungen an ihre Gesellschafter und Geschäftsführer um eine angemessene Unkostenentschädigung reduziert werden.

6.1. Nach Art. 9 AHVV sind Unkosten Auslagen, die dem Arbeitnehmer bei der Ausführung seiner Arbeiten entstehen. Unkostenentschädigungen gehören nicht zum massgebenden Lohn (Abs. 1). Keine Unkostenentschädigungen sind regelmässige Entschädigungen für die Fahrt des Arbeitnehmers vom Wohnort zum gewöhnlichen Arbeitsort sowie für die übliche Verpflegung am Wohnort oder am gewöhnlichen Arbeitsort; sie gehören grundsätzlich zum massgebenden Lohn (Abs. 2).

6.1.1. Die Vorinstanz hat die beantragte Berücksichtigung von Unkosten bei der Ermittlung des massgebenden Lohnes mit der Begründung abgelehnt, bei der Arbeitgeberkontrolle vom 3. November 2010 sei festgestellt worden, dass die Gesellschafter kein Gehalt aus der Tätigkeit als Geschäftsführer bezogen hätten, und auf die Rechtsnatur von Zahlungen an die Organe hingewiesen worden. Die Beschwerdeführerin habe jedoch auch in den Folgejahren von einer "Aufgliederung der an ihre Organe ausbezahlten Entschädigungen" abgesehen, was sie sich anzurechnen habe.

6.2. Die vorinstanzliche Argumentation verletzt Bundesrecht, wie die Beschwerdeführerin sinngemäss rügt. Kann sie sich nicht auf die anlässlich der Arbeitgeberkontrolle im November 2010 als richtig erachtete Nichtdeklaration der Zahlungen an die Einzelfirmen ihrer Gesellschafter als beitragspflichtiger massgebender Lohn berufen (E. 5.3), kann ihr umgekehrt nicht das Recht abgeschnitten werden, geltend zu machen, dass darin auch eine Unkostenentschädigung enthalten

war, welche in Abzug zu bringen ist. Die Unklarheit betreffend den Umfang der Tätigkeit, die der Geschäftsführung zuzurechnen ist, kann nicht dazu führen, Art. 9 AHVV von vornherein die Anwendung zu versagen. Die Beschwerdegegnerin wird entsprechende Abklärungen vorzunehmen haben und danach die Beiträge für 2013 neu festsetzen. Die Beschwerdeführerin ist an ihre Mitwirkungspflichten zu erinnern (Art. 43 Abs. 1 ATSG; Urteil 9C 238/2015 vom 6. Juli 2015 E. 3.2.1).

Die Beschwerde ist im Eventualstandpunkt begründet.

7.

Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend haben die Parteien die Gerichtskosten nach Massgabe ihres Unterliegens zu tragen (Art. 66 Abs. 1 BGG). Die Beschwerdegegnerin hat der Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung zu bezahlen (Art. 68 Abs. 2 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen. Der Entscheid des Sozialversicherungsgerichts des Kantons Zürich vom 8. Mai 2017 und der Einspracheentscheid der Ausgleichskasse des Kantons Zürich vom 20. November 2015 werden aufgehoben und die Sache wird zu neuer Verfügung im Sinne der Erwägungen an diese zurückgewiesen. Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen.

2.

Von den Gerichtskosten von Fr. 3'500.- werden der Beschwerdeführerin Fr. 2'300.- und der Beschwerdegegnerin Fr. 1'200.- auferlegt.

3.

Die Beschwerdegegnerin hat die Beschwerdeführerin für das bundesgerichtliche Verfahren mit Fr. 1'000.- zu entschädigen.

4.

Dieses Urteil wird den Parteien, dem Sozialversicherungsgericht des Kantons Zürich und dem Bundesamt für Sozialversicherungen schriftlich mitgeteilt.

Luzern, 11. Januar 2018

Im Namen der II. sozialrechtlichen Abteilung  
des Schweizerischen Bundesgerichts

Die Präsidentin: Pfiffner

Der Gerichtsschreiber: Fessler