

---

# Verwaltungs- ratshonorare – Fallstricke bei Entschädigungen<sup>1</sup>

Viele Schweizer Unternehmen sind Aktiengesellschaften und benötigen von Gesetzes wegen mindestens einen Verwaltungsrat<sup>2</sup>. Der Verwaltungsrat ist das oberste Organ einer Aktiengesellschaft und somit für die strategische und bei vielen KMU auch für die operative Führung zuständig. Neben den in den vergangenen Jahren vermehrt geführten Diskussionen zur Corporate Governance wurden auch die Anforderungen an Verwaltungsräte immer höher. Dies führte dazu, dass selbst in KMU vermehrt unternehmensexterne und teilweise auch ausländische Verwaltungsräte die Geschicke der Schweizer Unternehmen mitbestimmen. In diesem Zusammenhang stellen sich insbesondere auch Fragen bezüglich der Abrechnung von Verwaltungsratsentschädigungen (VR-Entschädigungen).

## 1 Ausgangslage

Verwaltungsrats Tätigkeiten (VR-Tätigkeiten) sind von Gesetzes wegen persönlich auszuüben. Dabei gibt es zivilrechtlich zwei Möglichkeiten:

- Der Verwaltungsrat ist kraft seiner Person («ad personam») Organ der Gesellschaft



**Stefan Wigger**

MLaw, eidg. dipl. Steuerexperte,  
Teamleiter Steuern,  
Balmer-Etienne AG, Luzern/Zürich



**Reto Bernhard**

MLaw, Rechtsanwalt,  
Balmer-Etienne AG, Luzern



**Kevin Röllin**

MLaw, eidg. dipl. Steuerexperte,  
Balmer-Etienne AG, Luzern

---

und wurde von der Generalversammlung gewählt. Er steht dabei in einem organ-schaftlichen und daneben oft in einem auf-tragsrechtlichen oder arbeitsrechtlichen Ver-hältnis mit der Gesellschaft. Aus steuerlicher sowie sozialversicherungsrechtlicher Sicht ist der Verwaltungsrat Arbeitnehmer der Ge-

sellschaft und hat seine Entschädigungen entsprechend abzurechnen (Abb. 1).

- Der Verwaltungsrat kann seine Verwaltungsratsfunktion (VR-Funktion) jedoch auch im Interesse eines Dritten ausüben. Dabei ist der Verwaltungsrat meist Arbeitnehmer dieser Drittpartei und ist dieser gegenüber in gewissem Masse weisungsgebunden. Zwischen der Gesellschaft (für welche die VR-Tätigkeit ausgeübt wird) und der Drittpartei besteht in der Regel ein Auftragsverhältnis, welches entsprechend entschädigt wird. Der Verwaltungsrat übt dabei die Funktion als Arbeitnehmer der Drittpartei aus und bezieht von dieser einen Lohn als Arbeitnehmer (Abb. 2).

Weil insbesondere die Abrechnung von VR-Entschädigungen über Drittparteien aus steuerlicher und sozialversicherungsrechtlicher Sicht attraktiv war (und auch weiterhin ist), wurden (und werden) zu diesem Zweck oft «Ein-Mann-AG» verwendet. Der Verwaltungsrat lässt seine Entschädigung über seine «Ein-Mann-AG» vereinnahmen und bezieht diese (indirekt) als Dividende. Was auf den ersten Blick sehr attraktiv erscheinen mag, ist durch die Rechtsprechung und Praxis stark eingeschränkt worden.<sup>3</sup>

Im vorliegenden Artikel soll das in der Praxis oft verbreitete Spannungsverhältnis zwischen privatrechtlicher, steuerlicher und sozialversiche-

## INHALTSVERZEICHNIS

### 1 Ausgangslage

### 2 Privatrechtliche Aspekte

- 2.1 Definition und Rechtsnatur VR-Mandat
- 2.2 Verwaltungsratsvergütung (Höhe VR-Honorar)
- 2.3 Vertretung juristischer Personen im Verwaltungsrat

### 3 Steuerliche Aspekte

- 3.1 Persönliche VR-Tätigkeit
  - 3.1.1 Nationales Recht
  - 3.1.2 Internationales Recht (Abkommensrecht)
- 3.2 VR-Tätigkeit als Interessenvertretung Dritter
  - 3.2.1 Grundsätzliches
  - 3.2.2 Steuerfolgen bei der Dritt-AG
  - 3.2.3 Steuerfolgen beim Verwaltungsrat
  - 3.2.4 Steuerfolgen bei der VR-AG
  - 3.2.5 Steuerliches Risiko der Umqualifikation

### 4 Sozialversicherungsrechtliche Aspekte

- 4.1 Persönliche VR-Tätigkeit
  - 4.1.1 Nationales Recht
  - 4.1.2 Internationales Recht am Beispiel der Schweiz/EU
- 4.2 VR-Tätigkeit als Interessenvertretung Dritter
  - 4.2.1 Grundsätzliches
  - 4.2.2 Voraussetzungen Interessenvertretung

### 5 Fazit

in der Schweiz ansässige Person vertreten wird (vgl. Art. 718 Abs. 4 OR).

- <sup>3</sup> In diesem Zusammenhang ist sozialversicherungsrechtlich und steuerlich auf die Thematik des allfälligen (offensichtlichen) Missverhältnisses zwischen Arbeitsleistung/Lohn und eingesetztes Vermögen/Dividende hinzuweisen, vgl. etwa für die Sozialversicherungen die Wegleitung über den massgebenden Lohn in der AHV, IV und EO (WML), Rz. 2012 ff. (in der Fassung gültig ab 1. Januar 2019). Im vorliegenden Artikel wird diese Thematik nicht weiter vertieft.

<sup>1</sup> Der Einfachheit halber wird im vorliegenden Artikel jeweils auf die weibliche Bezeichnung – die selbstverständlich immer mitumfasst ist – verzichtet. Die Autoren danken Daniel Linggi, LL.M Swiss and International Taxation (Balmer-Etienne AG, Luzern), sowie Dr. iur., Felix Horat, Rechtsanwalt (Balmer-Etienne AG, Luzern) für die wertvolle Unterstützung.

<sup>2</sup> Die Voraussetzung, dass die Mehrheit der Verwaltungsräte Schweizer Bürger sein (und ein zur Vertretung ermächtigtes Verwaltungsratsmitglied in der Schweiz wohnen) muss, wurde per 1. Januar 2008 abgeschafft. Es reicht nun, wenn die Aktiengesellschaft durch eine

# VERWALTUNGSRATSHONORARE

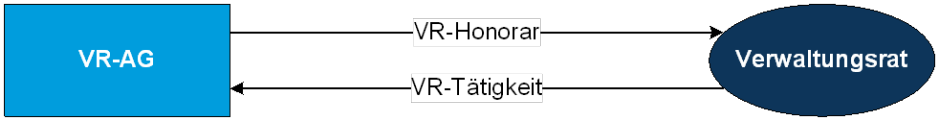


Abb. 1

rungsrechtlicher Zuordnung von VR-Entschiidungen durchleuchtet werden. Dabei wird auf die folgenden beiden Grundkonstellationen eingegangen:

- Persönliche VR-Tätigkeit (Abb. 1); und
- Vertretung juristischer Personen im Verwaltungsrat (VR-Tätigkeit als Interessenvertretung Dritter, Abb. 2)

Im ersten Teil werden allgemeine rechtliche Aspekte der VR-Tätigkeit beleuchtet. Der zweite Teil schneidet die bei den obigen Konstellationen typischerweise auftretenden Steuerfragen<sup>4</sup> an, wobei anschliessend die sozialversicherungsrechtliche Sichtweise<sup>5</sup> beleuchtet wird.

Der Einfachheit halber werden in diesem Artikel die folgenden Begriffe verwendet:

- «Dritt-AG»: Die AG, bei welcher der Verwaltungsrat unselbstständig angestellt ist und deren Interessen der Arbeitnehmer – als Verwaltungsrat – vertritt (d.h. sofern keine persönliche VR-Tätigkeit vorliegt). Die Dritt-AG hat ihren steuerlichen Sitz jeweils in der Schweiz.
- «VR-AG»: Die AG, in welcher das Verwaltungsratsmandat (VR-Mandat) ausgeübt wird. Die VR-AG hat ihren steuerlichen Sitz jeweils ebenfalls in der Schweiz.

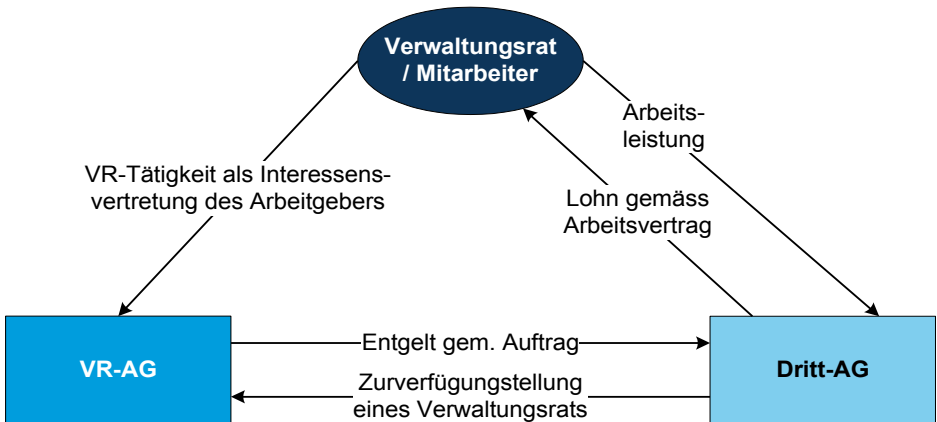


Abb. 2

## 2 Privatrechtliche Aspekte

### 2.1 Definition und Rechtsnatur VR-Mandat

Der Verwaltungsrat ist das oberste Leitungsorgan einer Aktiengesellschaft und ist von Gesetzes wegen zwingend vorgeschrieben.<sup>6</sup> Er kann dabei aus einem oder mehreren Mitgliedern bestehen. Der Begriff «Verwaltungsrat» wird im allgemeinen Sprachgebrauch nicht nur für die Gesamtheit dieses Gesellschaftsorgans, sondern auch für das einzelne Mitglied bzw. die einzelnen Mitglieder verwendet. Dem Verwaltungsrat als oberstes Leitungsorgan obliegt als unübertragbare Aufgabe die Oberleitung der Gesellschaft. Er ist mithin das zentrale strategische (und bei vielen KMU auch das operative) Steuerungsorgan der Aktiengesellschaft.

Das VR-Mandat wird grundsätzlich als sog. organschaftliches Grundverhältnis mit vertrags- und gesellschaftsrechtlichen Komponenten qualifiziert.<sup>7</sup> Durch die Wahl eines Verwaltungsratsmitglieds entsteht zwischen der Gesellschaft und dem Verwaltungsrat ein auftragsähnliches Verhältnis, dessen Rechte und Pflichten durch Gesetz, Statuten und Reglemente bestimmt werden. Alternativ kann die Gesellschaft mit dem Verwaltungsrat auch einen Arbeitsvertrag abschliessen, mit dem die arbeitsrechtlichen Ein-

zelheiten wie Lohn, Ferienanspruch, Lohnfortzahlungspflicht, Kündigungsbestimmungen etc. zu regeln sind.<sup>8</sup> Ein ausländischer Verwaltungsrat benötigt grundsätzlich keine spezifische Bewilligung für seine Tätigkeit in einer Schweizer Gesellschaft, ausser er lässt sich persönlich in der Schweiz nieder.<sup>9</sup>

Entscheidend für die rechtliche Qualifikation der Organeigenschaft ist nach ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichts nicht der formelle Eintrag im Handelsregister, sondern vielmehr, ob eine Person die eigentliche Geschäftsführung besorge und so die Willensbildung der Gesellschaft massgebend mitbestimme (faktische Organstellung).<sup>10</sup>

Ob oder inwiefern neben dem organschaftlichen Grundverhältnis zusätzlich ein eigenständiger Auftrag oder Arbeitsvertrag hinzutritt, ist gemäss Rechtsprechung des Bundesgerichts jeweils im Einzelfall zu prüfen.<sup>11</sup> Steht die betroffene Person beispielsweise dergestalt in einem Abhängigkeitsverhältnis, dass sie Weisungen empfängt, liegt ein arbeits- und gesellschaftsrechtliches Doppelverhältnis vor. Dies hat u. a. zur Folge, dass der betroffene Verwaltungsrat sowohl der arbeitsrechtlichen (Art. 321a OR) als auch der weitergehenden organschaftlichen Treuepflicht nach Art. 717 OR untersteht.

Gemäss Art. 717 Abs. 1 OR hat der Verwaltungs-

<sup>4</sup> Für eine ausführliche Darlegung der Besteuerungsregeln in Bezug auf nationale und internationale Verhältnisse siehe MAUTE, Besteuerung von Organen im internationalen Verhältnis (Art. 16 OECD-MA), in: Steuer Revue 70/2015, S. 4 ff.

<sup>5</sup> Die sozialversicherungsrechtliche Sichtweise beschränkt sich vorliegend grundsätzlich auf das AHVG.

<sup>6</sup> Ist der Verwaltungsrat nicht ordnungsgemäss bestellt, so liegt ein Organisationsmangel im Sinne von Art. 731b OR vor, der im Äussersten zur Auflösung der Gesellschaft führt.

<sup>7</sup> MÜLLER/LIPP/PLÜSS, Der Verwaltungsrat, Kap. 1.5.1, S. 39.

<sup>8</sup> Die Anwendbarkeit von arbeitsrechtlichen Bestimmungen ist aufgrund des in vielen Fällen fehlenden Subordinationsverhältnisses des Verwaltungsrates gegenüber der Gesellschaft in der Lehre umstritten, siehe z. B. FORSTMOSER/MEIER-HAYOZ/NOBEL, Schweizerisches Aktienrecht, § 28 N 7.

<sup>9</sup> In diesem Fall sind die Voraussetzungen für eine ausländerrechtliche Aufenthaltsbewilligung zu prüfen.

<sup>10</sup> Siehe BGE 141 III 159, E. 2.3 m. w. Verw., wobei die hier geäusserte bundesgerichtliche Auffassung primär im Zusammenhang mit der aktienrechtlichen Verantwortlichkeit angewendet wurde.

<sup>11</sup> Vgl. statt vieler: BGE 130 III 213, E. 2.1.

rat gegenüber der Gesellschaft eine umfassende Sorgfalts- und Treuepflicht, gemäss welcher er die Interessen der Gesellschaft in guten Treuen zu wahren hat. Aufgrund der dem VR-Mandat inhärenten Eigenschaften hat der Verwaltungsrat zudem unabhängig zu sein. Die Unabhängigkeitsvorschrift und die Interessenwahrungspflicht können in denjenigen Fällen, in welchen der Verwaltungsrat bei einer Dritt-AG beschäftigt ist, zu weitreichenden Interessenkollisionen führen.<sup>12</sup> Das VR-Mandat ist zudem höchstpersönlicher Natur und vertretungsfeindlich.

## 2.2 Verwaltungsratsvergütung (Höhe VR-Honorar)

Bei der Festlegung der konkreten Verwaltungsratsvergütung sind die Unternehmen – zivilrechtlich betrachtet – im Wesentlichen frei. Immerhin schreibt Art. 678 OR aber vor, dass Leistungen der Gesellschaft an Mitglieder des Verwaltungsrates rückerstattet werden müssen, soweit diese in einem offensichtlichen Missverhältnis zur Gegenleistung und zur wirtschaftlichen Lage der Gesellschaft stehen. Ferner können sich die Unternehmen freiwillig am Swiss Code of Best Practice for Corporate Governance oder anderen privaten Regelwerken orientieren, die detaillierte Regeln zur Festsetzung des Verwaltungsrats-honorars (VR-Honorar) enthalten. Schliesslich unterliegen börsenkotierte Gesellschaften durch die Umsetzung der sog. «Abzocker-Initiative» der Verordnung gegen übermässige Vergütung bei börsenkotierten Aktiengesellschaften (VegüV), die ebenfalls Regeln zur Festsetzung des VR-Honorars enthält.

Aufgrund der nur marginal vorhandenen Regelungen für nicht-börsenkotierte Gesellschaften besteht in der Schweiz eine relativ grosse Entscheidungsfreiheit bei der Festsetzung des VR-Honorars, zumal die Kompetenz für die Festsetzung ohne anderslautende Regelung beim Verwaltungsrat selbst liegt. Steht ein Verwaltungsrat neben seiner organschaftlichen Tätigkeit zusätz-

lich in einem Arbeits- oder Auftragsverhältnis zur Gesellschaft, hat der Verwaltungsrat grundsätzlich Anspruch auf einen Lohn bzw. ein Auftrags- und ein VR-Honorar.<sup>13</sup>

## 2.3 Vertretung juristischer Personen im Verwaltungsrat

Aufgrund der höchstpersönlichen Natur des VR-Mandats können nur natürliche und keine juristischen Personen als solche Einsitz in den Verwaltungsrat nehmen. Juristische Personen ihrerseits können nur, aber immerhin, eine Vertretung in den Verwaltungsrat einer Dritt-Gesellschaft (VR-AG) entsenden, wobei die Wahl stets und ausschliesslich der GV obliegt und grundsätzlich kein Recht auf eine Wahl besteht. Die Stellung des Vertreters wird dabei in den meisten Fällen von einem bereits bestehenden Rechtsverhältnis mit der Dritt-AG (z.B. Arbeitsvertrag/Auftrag und/oder Organstellung) beeinflusst.<sup>14</sup> Diese Konstellation wirkt aufgrund möglicher Interessenkollisionen zwischen den Interessen der Dritt-AG und der VR-AG diverse rechtliche Probleme auf.

In der Lehre wird die Auffassung vertreten, dass der Vertreter sich verpflichtet, die Weisungen der Dritt-AG im Rahmen der Interessen der VR-AG zu befolgen, wobei die Treuepflicht zur Dritt-AG hinter der Treuepflicht aus dem VR-Mandat gegenüber der VR-AG zurücktritt. Gemäss eindeutiger Rechtsprechung des Bundesgerichts ist der Verwaltungsrat (zumindest im Konzernverhältnis) verpflichtet, allein die Interessen derjenigen Gesellschaft zu wahren, deren Organ er ist und konsequenterweise nicht anderer Konzerngesellschaften.<sup>15</sup> Erteilt die Dritt-AG dem Vertreter dem Gesellschaftsinteresse der VR-AG widersprechende Weisungen, so sind diese für den Vertreter demnach nicht verbindlich. Die Nichtbeachtung durch den Vertreter führt deshalb auch nicht zu einer Schadenersatzpflicht gegenüber der Dritt-AG. Zusammenfassend kann demnach festgehalten werden, dass

den Interessen der VR-AG ein deutlich höheres Gewicht beigemessen wird.

Das Honorar für die VR-Tätigkeit steht zivilrechtlich aufgrund der höchstpersönlichen Natur des Mandates grundsätzlich dem Vertreter und nicht der Dritt-AG zu. Eine anderslautende vertragliche Regelung, wonach das Honorar der Dritt-AG zufallen soll, ist jedoch zulässig und in der Praxis solcher Konstellationen weit verbreitet.

## 3 Steuerliche Aspekte

### 3.1 Persönliche VR-Tätigkeit

#### 3.1.1 Nationales Recht

##### 3.1.1.1 Verwaltungsrat als Empfänger der Vergütung

###### a) Unbeschränkte Steuerpflicht in der Schweiz

Verwaltungsräte sind dann in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtig, wenn eine persönliche Zugehörigkeit – d. h. steuerlicher Wohnsitz oder qualifizierender Aufenthalt – vorliegt.<sup>16</sup>

VR-Honorare haben gemäss Rechtsprechung des Bundesgerichts Arbeitslohncharakter und gelten steuerlich grundsätzlich als unselbstständige Tätigkeit.<sup>17</sup>

Für Verwaltungsratsmitglieder, welche zudem Geschäftsleitungsfunktionen ausüben und zur Gesellschaft in einem arbeitsrechtlichen Verhält-

nis stehen, ergibt sich die unselbstständige Erwerbstätigkeit aus ihrer arbeitsrechtlichen Stellung. Bei in der Schweiz ordentlich besteuerten Personen gelangt das ordentliche Veranlagungsverfahren zur Anwendung. Der Verwaltungsrat erhält grundsätzlich einen Lohnausweis der Gesellschaft, bei welcher er die VR-Funktion ausübt.

###### b) Beschränkte Steuerpflicht in der Schweiz

Sofern der Verwaltungsrat seine VR-Tätigkeit für eine Gesellschaft mit Sitz oder Ort der tatsächlichen Verwaltung in der Schweiz<sup>18</sup> ausübt, wird das VR-Honorar des ausländischen Verwaltungsrats aufgrund der wirtschaftlichen Zugehörigkeit (beschränkte Steuerpflicht) in der Schweiz besteuert – ungeachtet davon, wo der Verwaltungsrat seine Tätigkeit physisch ausübt.<sup>19</sup>

In der Schweiz ist die Besteuerung an der Quelle<sup>20</sup> für Entschädigungen von im Ausland ansässigen Mitgliedern der Verwaltung oder Geschäftsführung von juristischen Personen mit Sitz oder tatsächlicher Verwaltung in der Schweiz vorgesehen. Der Besteuerung an der Quelle unterliegen sämtliche Entschädigungen (bspw. Tantiemen, Sitzungsgelder, feste Entschädigungen und ähnliche Vergütungen), welche in der Eigenschaft als Mitglied des Verwaltungsrates bezogen werden. Für die Quellensteuer des Bundes gilt ein proportionaler Steuersatz von

<sup>12</sup> Siehe zur Unabhängigkeit ausführlich MÜLLER/LIPP/PLÜSS, Der Verwaltungsrat, Kap. 1.2.4, S. 15 ff.

<sup>13</sup> MÜLLER/LIPP/PLÜSS, Der Verwaltungsrat, Kap. 2.5.7, S. 129 ff.

<sup>14</sup> WERNLI/RIZZI, BSK-OR II, N 37 zu Art. 707 OR.

<sup>15</sup> BGE 130 III 213, E. 2.2.2.

<sup>16</sup> WEGMÜLLER, IntStR-Komm, N 3 zu Art. 16; vgl. etwa für die Direkte Bundessteuer Art. 3 DBG.

<sup>17</sup> Urteil des BGer 2C\_711/2014 vom 20.02.2015, E. 2.4.

<sup>18</sup> Ebenso fallen ausländischen Unternehmen (juristische

Personen) darunter, sofern die VR-Entschädigung einer Schweizer Betriebsstätte belastet wird; vgl.

JUD/RUFENER, DBG-Komm, N 1 zu Art. 93.

<sup>19</sup> WEGMÜLLER, IntStR-Komm, N 3 zu Art. 16.

<sup>20</sup> Der Vollständigkeit halber sei an dieser Stelle auf die per 1. Januar 2021 in Kraft tretenden Änderungen bei der Quellensteuer hingewiesen (vgl. Bundesgesetz über die Revision der Quellenbesteuerung des Erwerbseinkommens vom 16. Dezember 2016).

5% der Bruttoeinkünfte inkl. aller Zulagen und Nebenbezüge. Die Quellensteuer wird nicht erhoben, wenn die steuerbaren Leistungen weniger als CHF 300.– pro Jahr betragen und somit das Bezugsminimum gemäss Art. 12 QStV sowie Ziff. 4 des Anhangs der QStV nicht erreichen.<sup>21</sup> Viele Kantone erheben die Quellensteuer betr. VR-Entscheidungen an im Ausland wohnhafte Verwaltungsräte ebenfalls mit proportionalen Quellensteuersätzen.<sup>22</sup>

### 3.1.1.2 Steuerfolgen bei der VR-AG

Verwaltungsratsvergütungen sind für die Gewinnsteuerzwecke geschäftsmässig begründeter Aufwand unter Berücksichtigung des Drittvergleichs.<sup>23</sup>

Die ordentliche Abrechnung der Sozialversicherungsbeiträge obliegt folglich denn auch der VR-AG als Arbeitgeberin.<sup>24</sup> Sofern der Verwaltungsrat der Quellensteuer unterliegt, ist es ebenfalls die Pflicht der VR-AG (als Arbeitgeberpflicht), diese korrekt mit dem involvierten Quellensteueramt abzurechnen.<sup>25</sup> Unterliegt der Verwaltungsrat in der Schweiz der ordentlichen Besteuerung, hat die Gesellschaft einen Lohnausweis<sup>26</sup> auszustellen.

Das vereinfachte Abrechnungsverfahren ist hierbei seit dem Inkrafttreten der Änderungen des Bundesgesetzes gegen die Schwarzarbeit (BGSA) per 1. Januar 2018 für Verwaltungsräte von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften nicht mehr möglich (Beschränkung auf Privathaushalte).<sup>27</sup>

Die steuerliche Qualifikation der VR-Tätigkeit als unselbstständige Erwerbstätigkeit ist grundsätzlich auch für Zwecke der Mehrwertsteuer massgebend. Das dem Verwaltungsrat direkt ausbezahlte Honorar für unselbstständige Tätigkeit stellt kein Entgelt im mehrwertsteuerlichen Sinne dar.<sup>28</sup>

### 3.1.2 Internationales Recht (Abkommensrecht)

In internationalen Verhältnissen, d. h. wenn die für die VR-AG als Verwaltungsrat tätige Person z. B. in einem Abkommenstaat (OECD-Musterabkommen, OECD-MA) ansässig ist, sind nebst den jeweiligen nationalen Rechtsgrundlagen auch die Aspekte des internationalen Steuerrechts zu berücksichtigen.<sup>29</sup> Im Folgenden werden ausgewählte Aspekte des OECD-MA kurz beleuchtet.

Zwischen dem Ansässigkeitsstaat<sup>30</sup> des Verwaltungsrates (OECD-MA-Abkommensstaat) und der Schweiz (als Ansässigkeitsstaat der VR-AG, als Quellenstaat) besteht ein OECD-MA, dessen Anwendung zu prüfen ist. Gemäss Art. 16 des OECD-MA können Aufsichtsrats- oder Verwaltungsratsvergütungen und ähnliche Zahlungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person (OECD-MA-Abkommensstaat) in ihrer Eigenschaft als Mitglied des Aufsichtsrats- oder Verwaltungsrats einer Gesellschaft bezieht, die im anderen Vertragsstaat ansässig ist (Schweiz), im anderen Staat (Schweiz) besteuert werden. Dieser Artikel des OECD-MA wurde in den meisten Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) zwischen der Schweiz und den Vertragsstaaten übernommen.

Die schweizerische unilaterale steuerliche Qualifikation als Erwerbseinkommen (unselbstständige oder selbstständige Erwerbstätigkeit) ist aufgrund dieser Spezialregelung für die Zuteilung gemäss OECD-MA folglich nicht ausschlaggebend.<sup>31</sup> Vielmehr ist im internationalen Verhältnis relevant, wo die Gesellschaft ansässig ist, für welche eine Person die VR-Tätigkeit im Sinne von Art. 16 OECD-MA ausübt. Der Ansässigkeitsstaat dieser Gesellschaft hat somit ein uneingeschränktes Besteuerungsrecht. Der andere Staat kann die VR-Honorare grundsätzlich ebenfalls besteuern, muss aber eine internationale Doppelbesteuerung gemäss dem Methodenartikel des OECD-MA vermeiden.

Das in Praxiskonstellationen häufig anwendbare DBA zwischen der Schweiz und Deutschland (DBA CH-DE) weist das Besteuerungsrecht dem Vertragsstaat zu, in welchem die das VR-Honorar bezahlende Gesellschaft ansässig ist (Art. 16 DBA CH-DE). Die Vermeidung der Doppelbesteuerung richtet sich nach dem Methodenartikel.<sup>32</sup> Deutschland als Wohnsitzstaat wendet die Anrechnungsmethode an, während die Schweiz als Wohnsitzstaat die Freistellung unter Progressionsvorbehalt gewährt.

### 3.2 VR-Tätigkeit als Interessenvertretung Dritter

#### 3.2.1 Grundsätzliches

Obwohl nur natürliche und keine juristischen Personen in einen Verwaltungsrat gewählt werden können, wird bezüglich der Interessenvertretung Dritter geltend gemacht, der betreffende Verwaltungsrat übe seine VR-Tätigkeit eben nicht «ad personam», sondern in Vertretung der Interessen eines Dritten (z. B. einer Kapitalgesellschaft, welche zugleich sein Arbeitgeber ist – die Dritt-AG) aus.<sup>33</sup> Zivilrechtlich besteht in die-

ser Konstellation grundsätzlich ein Mandatsverhältnis zwischen den beiden Gesellschaften für welches ein Honorar (Entgelt) bezahlt wird.

#### 3.2.2 Steuerfolgen bei der Dritt-AG

Die Dritt-AG – als Vertragspartei des (VR-)Mandatsvertrages mit der VR-AG – vereinnahmt das Entgelt der Interessenvertretung des Verwaltungsrates als Honorarertrag, welches grundsätzlich der Gewinnsteuer unterliegt.<sup>34</sup> Sofern die VR-AG ein mehrwertsteuerpflichtiges Unternehmen ist, ist die Leistung im Grundsatz entsprechend mit Mehrwertsteuer zum ordentlichen Satz zu fakturieren. Dies gilt aber nur für den Fall, dass der Leistungsempfänger seinen Sitz im Inland hat. Liegt der Sitz des Leistungsempfängers im Ausland, unterliegt die Entschädigung nicht der schweizerischen Mehrwertsteuer (Empfängerortsprinzip nach Art. 8 Abs. 1 MWSTG).

#### 3.2.3 Steuerfolgen beim Verwaltungsrat

Der Verwaltungsrat ist regelmässig von der Dritt-AG, deren Interessen er vertritt, angestellt und erzielt aus dieser Beziehung steuerlich unselbst-

<sup>21</sup> Vgl. Art. 93 DBG sowie JUD/RUFENER, DBG-Kommentar, N 1 ff. zu Art. 93.

<sup>22</sup> Als Beispiele: § 109 StG-LU: 20%; § 96 StG-ZH: 20%; § 118 StG-BE: 18%; § 91 StG-ZG: 15%.

<sup>23</sup> Vgl. Art. 58 f. DBG; Art. 24 f. StHG.

<sup>24</sup> Vgl. Wegleitung über den massgebenden Lohn in der AHV, IV und EO (WML), Rz. 2052 (in der Fassung gültig ab 1. Januar 2019).

<sup>25</sup> Vgl. Art. 88 DBG; 37 StHG.

<sup>26</sup> Der Lohnausweis stellt eine Urkunde im strafrechtlichen Sinne dar (vgl. Art. 110 Abs. 4 StGB).

<sup>27</sup> Vgl. Art. 2 Abs. 2 BGSa. Die Änderung geht auf zweckentfremdete Verwendung des vereinfachten Abrechnungsverfahrens zurück, siehe Botschaft des Bundesrates zur Änderung des Bundesgesetzes gegen die Schwarzarbeit, vom 18. Dezember 2015, Ziff. 1.2.1 sowie Erläuterung zu Art. 2.

<sup>28</sup> Vgl. Art. 18 Abs. 2 Bst. j MWSTG.

<sup>29</sup> Es ist zudem darauf hinzuweisen, dass die Funktion des «Verwaltungsrates» nach schweizerischem Recht nicht identisch sein muss mit (ähnlichen) Organen einer ausländischen Kapitalgesellschaft (wie etwa mit dem deutschen «Aufsichtsrat»), m. w. H. WEGMÜLLER, IntStR-Komm., N 19 zu Art. 16 (insbesondere zur unterschiedlichen Auslegung).

<sup>30</sup> Gemeint ist jeweils die Ansässigkeit im Sinne von Art. 4 OECD-MA.

<sup>31</sup> Art. 16 OECD-MA geht dem Anwendungsbereich des (früheren) Art. 14 OECD-MA (selbstständige Erwerbstätigkeit) bzw. Art. 15 OECD-MA (unselbstständige Erwerbstätigkeit) vor, WEGMÜLLER, IntStR-Komm., N 14 ff. zu Art. 16.

<sup>32</sup> Vgl. Art. 24 des DBA CH-DE.

<sup>33</sup> Vgl. auch Urteil des BGer 2C\_95/2013 und 2C\_96/2013 vom 21. August 2013, E. 2.6.

<sup>34</sup> Vgl. Art. 57 DBG; Art. 24 StHG.



ständiges Erwerbseinkommen (Angestelltenverhältnis).<sup>35</sup> Mit der Revision des Bundesgesetzes über die Quellenbesteuerung des Erwerbseinkommens, welche per 1. Januar 2021 in Kraft tritt, unterliegen VR-Entschädigungen an ausländische Dritt-AG weiterhin der schweizerischen Quellensteuer. In Analogie zur (unilateralen) Regelung bei den Künstlern und Sportlern spielt es dabei keine Rolle, ob die Vergütungen direkt dem Verwaltungsrat oder der Dritt-AG zufließen. Die Quellensteuerpflicht des im Ausland ansässigen Verwaltungsrat bleibt weiterhin bestehen.<sup>36</sup>

### 3.2.4 Steuerfolgen bei der VR-AG

Bei der VR-AG qualifiziert das bezahlte VR-Honorar für Gewinnsteuerzwecke grundsätzlich als geschäftsmässig begründeter Aufwand, welcher den steuerbaren Gewinn mindert.<sup>37</sup>

Sofern die VR-AG für Zwecke der Mehrwertsteuer registriert ist, kann sie die allfällig in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer als Vorsteuer geltend machen (sofern nicht nach Saldosteuerersatzmethode abgerechnet wird; allfällige Vorsteuerkürzungen und/oder -korrekturen sind im Einzelfall selbstverständlich grundsätzlich zu prüfen). Sofern die Dritt-AG im Ausland ist, unterliegt das Honorar bei der VR-AG der Bezugssteuer.<sup>38</sup>

### 3.2.5 Steuerliches Risiko der Umqualifikation

Die oben umrissenen Steuerfolgen zeigen die Grundsätze. Bei der VR-Tätigkeit in der Form der Interessenvertretung stellt sich steuerlich jedoch explizit die Frage nach der Zuordnung der relevanten Geldflüsse, primär der VR-Entschädigung. Konkret geht es um die Frage, ob der betreffende Verwaltungsrat seine Funktion – rein steuerlich betrachtet – «ad personam» oder in Vertretung der Dritt-AG ausübt.

Allgemein lässt sich dabei zunächst feststellen, dass die subjektive Zuordnung im Steuerrecht im Grundsatz mit der zivilrechtlichen Sicht-

weise übereinstimmt, solange das Gesetz keine eigenständige steuerliche Zurechnungsregel kennt<sup>39</sup> oder eine wirtschaftliche Betrachtungsweise zur Anwendung gelangt.<sup>40</sup>

Die Rechtsnatur des VR-Mandats verlangt wie oben ausgeführt zwingend, dass nur natürliche Personen Mitglieder des Verwaltungsrates sein können. Zudem ist die VR-Tätigkeit im Grundsatz auf eigenen Namen, eigenes Risiko und eigene Rechnung auszuüben.<sup>41</sup> Das Bundesgericht sieht darin die gesetzliche Vermutung, dass der Verwaltungsrat das VR-Mandat «ad personam» ausübt und dass das VR-Honorar aus diesem Grund jeweils dem betreffenden Verwaltungsratsmitglied persönlich zusteht.

Diese gesetzliche Vermutung kann durch den Beweis des Gegenteils umgestossen werden, dass der Verwaltungsrat nicht «ad personam», sondern als Vertretung einer (beteiligten) juristischen Person oder Personengesellschaft wirkt. Die zivil- und steuerrechtliche Beweislast liegt somit beim Verwaltungsrat. Dieser Beweis des Gegenteils ist gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung in der Regel durch Urkunden (regelmässig schriftliche Mandatsverträge) zu erbringen.<sup>42</sup>

Der Frage der zivilrechtlichen und steuerlichen Zuordnung ist gerade in Kleinstverhältnissen – in welchen z. B. ein Alleinaktionär eine Kapitalgesellschaft («Ein-Mann-AG») hält und faktisch der einzige Arbeitnehmer seiner Kapitalgesellschaft ist – besondere Beachtung zu schenken.<sup>43</sup> Der Alleinaktionär übt klassischerweise diverse VR-Mandate aus und ist somit als Person/Verwaltungsrat bekannt, weniger hingegen seine Kapitalgesellschaft («Ein-Mann-AG»), über welche er das VR-Honorar vereinbart. Es dürfte somit im Interesse des Alleinaktionärs sein, klare (vertragliche) Verhältnisse zu schaffen, um die limitierte Haftung der Kapitalgesellschaft zu nutzen oder die steuerliche Zuordnung an die Kapitalgesellschaft zu erreichen.

Aufgrund der steuerlichen Zuordnungsfrage des VR-Honorars (Besteuerung auf Stufe Verwaltungsrat oder bei der Dritt-AG) kann es sein, dass aus direktsteuerlicher Sicht das VR-Honorar – entgegen der Verbuchung bei der VR-AG – dem Verwaltungsrat persönlich zugerechnet wird (als steuerbares Einkommen). Diese direktsteuerliche Qualifikation wirkt sich auch auf die Dritt-AG aus, welche das nun beim Verwaltungsrat bereits als steuerbares Einkommen erfasste VR-Honorar in ihrer Jahresrechnung als (direktsteuerlich erfassten) Honorarertrag ausweist (bzw. auswis; aufgrund der in der Regel zeitlich nachgelagerten Umqualifikation durch die Steuerbehörden). Gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung erweist sich in einem solchen Fall die Jahresrechnung als (zumindest) handelsrechtswidrig, womit von ihr grundsätzlich keine steuerliche Massgeblichkeit mehr ausgeht.<sup>44</sup> Aus mehrwertsteuerlicher Sicht wäre eine steuerliche Nichtbeachtung der Interessenvertretung

(d.h. eine direkte Zuordnung an den Verwaltungsrat als steuerbares Einkommen) unbeachtlich. Die Mehrwertsteuer stellt auch in einem solchen Fall der Umqualifikation auf die rechtliche Gestaltung ab und würde (weiterhin) an der intransparenten Beurteilung festhalten. Sofern die VR-Honorare inkl. Mehrwertsteuer in Rechnung gestellt wurden, ist die Mehrwertsteuer geschuldet (eine ausgewiesene Steuer ist grundsätzlich eine geschuldete Steuer).<sup>45</sup>

## 4 Sozialversicherungsrechtliche Aspekte

### 4.1 Persönliche VR-Tätigkeit

#### 4.1.1 Nationales Recht

In der AHV sind u. a. grundsätzlich Personen obligatorisch versichert, welche in der Schweiz Wohnsitz haben oder in der Schweiz eine Erwerbstätigkeit ausüben.<sup>46</sup> Verwaltungsräte einer juristischen Person gelten

<sup>35</sup> Vgl. Art. 17 DBG; Art. 7 Abs. 1 StHG.

<sup>36</sup> Vgl. Bundesgesetz über die Revision der Quellenbesteuerung des Erwerbseinkommens vom 16. Dezember 2016, Art. 93 Abs. 1 zweiter Satz.

<sup>37</sup> Vgl. Art. 59 DBG; Art. 25 StHG.

<sup>38</sup> Mehrwertsteuerlich liegt ein Dienstleistungsbezug aus dem Ausland vor, Art. 8 Abs. 1 i. V. m. Art. 45 Abs. 1 Bst. a MWSTG.

<sup>39</sup> In diesem Zusammenhang ist die Revision der Quellenbesteuerung des Erwerbseinkommens zu erwähnen, wonach gesetzlich festgelegt wird, dass Vergütungen an im Ausland ansässige Verwaltungsräte der Quellensteuer unterliegen, unabhängig ob die Vergütung persönlich oder von Dritten (Dritt-AG) vereinnahmt wird (vgl. obige Fn 36).

<sup>40</sup> M. w. Verw. Urteil des BGER 2C\_95/2013 und 2C\_96/2013 vom 21. August 2013, E. 2.1.

<sup>41</sup> Vgl. Ausführungen in Ziff. 2.3.

<sup>42</sup> Vgl. zum Ganzen Urteil des BGER 2C\_95/2013 und 2C\_96/2013 vom 21. August 2013, E. 2.6 und 3.4.

<sup>43</sup> Vgl. zum Ganzen Urteil des BGER 2C\_95/2013 und

2C\_96/2013 vom 21. August 2013, E. 2 ff. Dadurch kann der Verwaltungsrat die in der Dritt-AG erzielten Gewinne (die primär aus Honorarerträgen aus VR-Tätigkeit bestehen) grundsätzlich als Dividenden beziehen, welche privilegiert besteuert werden. Zur Thematik Lohn vs. Dividende, vgl. obige Fn 3.

<sup>44</sup> Vgl. Urteil des BGER 2C\_95/2013 und 2C\_96/2013 vom 21. August 2013, E. 3.8, diese Feststellung führt zu weiteren (auch vergangenheitsbezogenen) direktsteuerlichen (und handelsrechtlichen) Fragen bei der «Ein-Mann-AG» im Zusammenhang mit einer allfälligen Korrektur im steuerlichen Veranlagungsverfahren, vgl. dazu auch m. w. H. BRÜLISAUER/MÜHLEMANN, DBG-Komm, N 125 ff. zu Art. 58. Zudem stellen sich steuerliche Fragen in Bezug auf (allfällige) Ausschüttungen der vereinnahmten Honorarerträge als Dividenden der «Ein-Mann-AG».

<sup>45</sup> MWST Info 16, Ziff. 2.6. Die Korrekturmöglichkeiten bestehen nur in den gesetzlich vorgegebenen Grenzen, vgl. Art. 27 MWSTG.

<sup>46</sup> Vgl. Art. 1a AHVG.

entlang der Wegleitung über die Versicherungspflicht in der AHV/IV (WVP) als in der Schweiz erwerbstätig, unabhängig<sup>47</sup>

- vom Wohnsitz und/oder Ort der Tätigkeit;
- davon, ob die betreffende Person die ihr zustehenden Befugnisse tatsächlich ausübt oder nicht;
- davon, ob eine Entschädigung ausgerichtet wird.

Die AHV sowie Wegleitung über den massgebenden Lohn in der AHV, IV und EO (WML) halten fest, dass Entgelte, die einer versicherten Person als Organ einer juristischen Person zukommen, grundsätzlich zum massgebenden Lohn gehören. Dazu gehören u. a. feste Entschädigungen und Sitzungsgelder an die Organe, soweit sie nicht Unkostenentschädigungen darstellen. Organe von juristischen Personen sind namentlich Verwaltungsräte oder Geschäftsleitungsmitglieder von Aktiengesellschaften.<sup>48</sup> Ausgenommen von diesem Grundsatz sind einerseits Fälle, in welchen

- der Verwaltungsrat seine Tätigkeit als Arbeitnehmer eines Dritten ausübt (vgl. nachfolgend) und
- Versicherte mit Wohnsitz in der Schweiz als Organe von juristischen Personen in einem Nichtvertragsstaat Entgelte erhalten.<sup>49</sup>

### **4.1.2 Internationales Recht am Beispiel der Schweiz/EU**

Im internationalen Verhältnis gilt es, allfällige anwendbare Sozialversicherungsabkommen zu beachten bzw. zu prüfen.

Im Folgenden soll auf die Bestimmungen des Sozialversicherungsabkommens zwischen der Schweiz und der Europäischen Union eingegangen werden. Das entsprechende Sozialversicherungsabkommen ist anwendbar für Personen, welche die schweizerische und/oder eine Staatsangehörigkeit eines Mitgliedstaates der Europäischen Union besitzen.

Es hält unter anderem fest, dass eine Person den

Sozialversicherungsbestimmungen eines einzigen Staates unterliegt. Bei Konkurrenz zweier unselbstständiger Tätigkeiten einer Person gelten die Rechtsvorschriften des Wohnsitzstaates der betreffenden Person, wenn sie dort einen wesentlichen Teil, d. h. mehr als 25 %, ihrer Tätigkeit ausübt. Bei Konkurrenz einer unselbstständigen Tätigkeit und einer selbstständigen Tätigkeit gelten die Rechtsvorschriften desjenigen Staates, in welchem die unselbstständige Tätigkeit ausgeübt wird.<sup>50</sup>

In der Praxis liegen bei VR-Mandaten häufig Konstellationen vor, in welchen sowohl Bezugspunkte zur Schweiz (VR-AG) als auch zu einem EU-Mitgliedsstaat (Wohnsitz des Verwaltungsrat) bestehen. Dabei ist zunächst festzuhalten, dass die VR-Tätigkeit gemäss schweizerischer Auslegung auch sozialversicherungsrechtlich als Erwerbseinkommen aus unselbstständiger Tätigkeit qualifiziert. Nach zum Beispiel deutscher Auslegung qualifiziert dieselbe Tätigkeit hingegen als Erwerbseinkommen aus selbstständiger Tätigkeit.<sup>51</sup> Dadurch kann es in diesen Konstellationen vorkommen, dass eine in Deutschland wohnhafte Person, welche in der Schweiz ein VR-Mandat wahrnimmt, mit sämtlichen erzielten Erwerbseinkommen der schweizerischen Sozialversicherungspflicht untersteht – vorausgesetzt, dass in Deutschland keine wesentliche, unselbstständige Tätigkeit ausgeübt wird. Dieses Ergebnis kann sowohl für den involvierten deutschen Verwaltungsrat wie auch für die schweizerische Gesellschaft überraschend sein. An der Beurteilung würde sich zudem nichts ändern, wenn der in Deutschland wohnhafte Verwaltungsrat von der schweizerischen Gesellschaft kein Entgelt erhielt. Auch die Tatsache, dass die Tätigkeit nicht in der Schweiz, sondern aus Deutschland ausgeübt wird, ändert nichts am Ergebnis.<sup>52</sup>

## 4.2 VR-Tätigkeit als Interessenvertretung Dritter

### 4.2.1 Grundsätzliches

Der Arbeitgeber kann grundsätzlich die Arbeit durch einen eigenen (von ihm bezahlten) Arbeitnehmer ausführen lassen oder u. a. eine juristische Person damit beauftragen, welche ihrerseits einen eigenen Arbeitnehmer einsetzt. Im letztgenannten Fall stellt die Entschädigung an die beauftragte juristische Person im Grundsatz kein beitragspflichtiges Einkommen dar.<sup>53</sup>

### 4.2.2 Voraussetzungen Interessenvertretung

Übt der Verwaltungsrat seine Tätigkeit als Arbeitnehmer einer Dritt-AG aus, so handelt es sich im Sinne einer Ausnahmeregelung nicht um massgebenden Lohn des Verwaltungsrats<sup>54</sup>, sofern folgende Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind:<sup>55</sup>

- das Entgelt muss direkt an den Arbeitgeber des Verwaltungsrats ausgerichtet werden
- der Verwaltungsrat muss den Arbeitgeber im Verwaltungsrat vertreten
- das Entgelt muss an den Arbeitgeber in der Schweiz bezahlt werden

Gemäss der gesetzlichen Konzeption stellt lediglich das persönlich an den Verwaltungsrat ausbezahlte Honorar massgebenden Lohn dar.<sup>56</sup> Massgebend ist somit die Auszahlung des Honorars unabhängig davon, ob der Verwaltungsrat eine Weiterleitungsverpflichtung an die Gesellschaft, deren Arbeitnehmer er ist, hat.

In Bezug auf VR-Tätigkeiten ist es gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung – namentlich in Konzernverhältnissen – möglich und zulässig, dass der Verwaltungsrat seine Funktion als Arbeitnehmer einer Dritt-AG ausführt (und – in gewissen Schranken – dieser gegenüber weiterhin weisungsgebunden bleibt). Den Lohn, den der Verwaltungsrat von der Dritt-AG bezieht,

<sup>47</sup> Wegleitung über die Versicherungspflicht in der AHV/IV (WVP), Rz. 3082 und 3085 (in der Fassung vom 1. Januar 2019).

<sup>48</sup> Vgl. Art. 7 Bst. h AHVV; Wegleitung über den massgebenden Lohn in der AHV, IV und EO (WML), Rz. 2049 ff. (in der Fassung gültig ab 1. Januar 2019).

<sup>49</sup> Wegleitung über den massgebenden Lohn in der AHV, IV und EO (WML), Rz. 2054 sowie 2058 (in der Fassung gültig ab 1. Januar 2019), nicht von der Beitragserhebung ausgenommen sind Entgelte für Tätigkeiten, die für eine Schweizer Zweigniederlassung geleistet werden.

<sup>50</sup> Vgl. zum Ganzen Art. 11 f. VO EG 883/2004.

<sup>51</sup> NIEDERER/MEYER, Grenzüberschreitende Erwerbstätigkeit – Aus sozialversicherungsrechtlicher und steuerrechtlicher Sicht, in: Der Schweizer Treuhänder, 10/2013, S. 712 ff., S. 718.

<sup>52</sup> Die VO EG 987/2009 (welche die Modalitäten für die Durchführung der VO EG 883/2004 regelt) hält fest, dass für die Anwendung der Grundverordnung (VO EG 883/2004) marginale Tätigkeiten nicht zu berücksichti-

gen sind. Die Wegleitung über die Versicherungspflicht in der AHV/IV (WVP) bestimmt im Grundsatz (Rz. 3089, in der Fassung vom 1. Januar 2019), dass die Leitung eines Unternehmens in der Schweiz keine marginale Tätigkeit gemäss der erwähnten VO EG 987/2009 darstellt.

<sup>53</sup> BGE 133 V 498, E. 5.1, ansonsten im Ergebnis letztlich eine doppelte Beitragserhebung vorliegen könnte, weil bereits (auch) auf dem Lohn des eingesetzten Arbeitnehmers (natürliche Person) Sozialversicherungsbeiträge erhoben werden.

<sup>54</sup> Hingegen ist der Lohn, den der Verwaltungsrat für seine Tätigkeit als Arbeitnehmer des Dritten erhält, seinerseits Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit – unter Vorbehalt der unter obiger Fn 3 erwähnten Thematik.

<sup>55</sup> Wegleitung über den massgebenden Lohn in der AHV, IV und EO (WML), Rz. 2054 (in der Fassung gültig ab 1. Januar 2019); vgl. auch BGE 133 V 498, E. 5.2.

<sup>56</sup> Vgl. Art. 5 Abs. 2 AHVG sowie Art. 7 Bst. h AHVV.

stellt beitragspflichtiges Einkommen dar, wohingegen auf der Entschädigung der VR-AG an die Dritt-AG keine Sozialversicherungsbeiträge anfallen.<sup>57</sup>

Aus sozialversicherungsrechtlicher Perspektive ist der Interessensvertretung eine entscheidende Beachtung zu schenken. In der Praxis ist vor allem das Kriterium der Vertretung des Arbeitgebers durch den Verwaltungsrat einem gewissen Ermessensspielraum ausgesetzt.

Gemäss einem Entscheid des Versicherungsgerichts des Kantons St. Gallen bedingt die sozialversicherungsrechtliche Zuordnung der VR-Entschädigung an die Dritt-AG, dass der betreffende Verwaltungsrat Arbeitnehmer der Dritt-AG ist und deren Interessen vertritt.<sup>58</sup> Dies trifft gemäss dem Versicherungsgericht des Kantons St. Gallen beispielsweise dann zu, wenn die Dritt-AG am Kapital der VR-AG beteiligt ist (unter Verweis auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung, die namentlich ein «Konzernverhältnis» erwähnt). Ein blosses Handeln anstelle der Dritt-AG ohne eigene Interessenvertretung (gewillkürte Bestellung des Verwaltungsrates) reicht generell nicht aus und würde von der Ausnahmeregelung nicht erfasst.

Gemäss Auskunft des Bundesamtes für Sozialversicherungen BSV<sup>59</sup> scheinen neben den erwähnten beteiligungsrechtlichen Interessen auch wirtschaftliche Interessen von Bedeutung zu sein. Bei Letzteren scheint primär massgebend zu sein, ob die Dritt-AG echte wirtschaftliche Interessen (z. B. langjährig operativ tätige Unternehmung) hat, die durch seinen Angestellten (überhaupt) in einem Verwaltungsrat vertreten werden können. Gerade die wirtschaftlichen Interessen lassen einen grossen Ermessensspielraum zu.

Das Entgelt muss schliesslich an einen Arbeitgeber in der Schweiz ausbezahlt werden. Ist der Verwaltungsrat Arbeitnehmer einer im Ausland domizilierten Gesellschaft und wird das Honorar an diese Gesellschaft ausbezahlt, hat die schwei-

zerische VR-AG auf diesem Honorar die Sozialversicherungsbeiträge abzurechnen. Das Entgelt gilt somit als massgebender Lohn und profitiert nicht von der Ausnahmeregelung.

### 5 Fazit

VR-Entschädigungen bergen aus rechtlicher wie auch aus steuerlicher Sicht gewisse Fallstricke: einerseits bei Konstellationen der Interessenvertretung und andererseits aufgrund von Qualifikationskonflikten der unterschiedlichen Steuern und der Sozialversicherungsabgaben. Ungewollte Mehrbelastungen aufgrund von unterschiedlichen Qualifikation für Sozialversicherungen und Steuern sind nicht zuletzt unter dem Aspekt der «Einheit der Rechtsordnung» bedauerlich.<sup>60</sup> Steuerlich stellen VR-Honorare grundsätzlich beim Verwaltungsrat steuerbares Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit dar. Bei steuerlicher Ansässigkeit des Verwaltungsrats im Ausland unterliegt die Auszahlung der Lohn-Quellensteuer. Aus mehrwertsteuerlicher Sicht liegt mangels Leistung kein Entgelt vor.

Sofern das VR-Honorar nicht persönlich dem externen Verwaltungsrat vergütet wird, sondern an dessen Arbeitgeber in der Schweiz, welchen er im Verwaltungsrat vertritt, stellt dies grundsätzlich steuerbaren Ertrag der rechnungsstellenden Gesellschaft dar. Gemäss Rechtsprechung wird hierbei auf die schriftlichen Verträge abgestellt. Sofern keine schriftlichen Verträge zum Auftragsverhältnis zwischen Dritt-AG (Arbeitgeber des Verwaltungsrates) und der VR-AG vorliegen, kann das VR-Honorar steuerlich direkt dem Verwaltungsrat zugeordnet werden (steuerliche Umqualifikation). Die Umqualifikation von Ertrag in Lohn bringt eine Vielzahl steuerlicher Konsequenzen mit sich.

Im Übrigen stellen VR-Honorare aus sozialversicherungsrechtlicher Sicht grundsätzlich massgebenden Lohn (des Verwaltungsrates) dar. Dadurch unterliegen sie der Abrechnungs-

pflicht durch die auszahlende Gesellschaft. Wird das VR-Honorar nicht dem Verwaltungsrat persönlich, sondern der Dritt-AG vergütet, liegt kein massgebender Lohn vor, wenn die entsprechenden Bedingungen (siehe oben unter Ziff. 4.2.2) erfüllt sind.

Aufgrund der unterschiedlichen Qualifikationen und der verschiedenen Abrechnungsmöglich-

keiten von VR-Honoraren empfiehlt es sich, die Sachverhalte mit Entschädigungen an externe Verwaltungsräte jeweils konkret im Einzelfall zu prüfen. Dadurch können die richtigen rechtlichen, steuerlichen wie auch sozialversicherungsrechtlichen Schlüsse des Einzelfalls gezogen werden – um ungewollte Steuer- und Beitragslasten zu vermeiden.

---

<sup>57</sup> BGE 133 V 498, E. 5.1.

<sup>58</sup> Vgl. Entscheid Versicherungsgericht des Kantons St. Gallen, vom 9.11.2016 (Geschäftsnr. AHV 2015/5), E. 2.2.

<sup>59</sup> Telefonische Auskunft des BSV vom November 2018.

<sup>60</sup> Vgl. bereits BÜRGI/ROBINSON, Verwaltungsratshonorare im Spannungsfeld von Mehrwertsteuer und AHV: Fehlqualifikation mit befremdlichen Folgen, in: Steuer Revue 50/1995, S. 353 ff., S. 357. Hierzu gehören insbe-

sondere auch Fälle, in welchen sozialversicherungsrechtlich der Grund der Leistung in einer unselbstständigen Erwerbstätigkeit gesehen wird, während (direkt- und verrechnungssteuerlich) eine im Beteiligungsverhältnis begründete geldwerte Leistung angenommen wird, m. w. H. hierzu RABAGLIO/SCHÄR, Geldwerte Leistungen: Praxis eskalation bei Steuern und AHV, in: Steuer Revue 73/2018, S. 452 ff.