Eidgenössisches Versicherungsgericht
Tribunale federale delle assicurazioni
Tribunal federal d'assicuranzas

Sozialversicherungsabteilung
des Bundesgerichts

Prozess
{T 7}
H 243/01

Urteil vom 4. September 2003
I. Kammer

Besetzung
Präsident Schön, Bundesrichter Borella, Bundesrichterin Leuzinger, Bundesrichter Lustenberger und Ferrari; Gerichtsschreiber Flückiger

Parteien
Ausgleichskasse Musik und Radio,
Grabenstrasse 1, 6300 Zug, Beschwerdeführerin,

gegen

H._____, Beschwerdegegnerin, vertreten durch Rechtsanwalt Markus Hagmann, Dufourstrasse 43, 8008 Zürich,

Vorinstanz
Sozialversicherungsgericht des Kantons Zürich, Winterthur

(Entscheid vom 30. Mai 2001)

Sachverhalt:
A.
Mit Verfügung vom 8. Dezember 1998 setzte die Ausgleichskasse Musik und Radio (seit 1. Januar 2003: Ausgleichskasse Verom) die Beiträge von H._____ aus selbstständiger Erwerbstätigkeit für die Jahre 1996 und 1997 im ordentlichen Verfahren gestützt auf die ihr durch die Steuerbehörden am 30. April 1998 gemeldeten Einkommen der Jahre 1993 und 1994 sowie unter Berücksichtigung des per 1. Januar 1995 im Betrieb investierten Eigenkapitals und nach Aufrechnung der hohen, mit Verfügung vom 5. Dezember 1994 festgesetzten persönlichen AHV/IV/EO-Beiträge der Jahre 1992 und 1993 fest.
B.
Die Versicherte liess Beschwerde erheben mit dem Rechtsbegehren, das beitragspflichtige Einkommen sei um die aufgerechneten, mit Verfügung vom 5. Dezember 1994 festgesetzten persönlichen AHV/IV/EO-Beiträge der Jahre 1992 und 1993 zu reduzieren. Zur Begründung wurde erklärt, das in der Steuermeldung vom 30. April 1998 angegebene Einkommen der Jahre 1993 und 1994 enthalte keinen diesbezüglichen Abzug. Das Sozialversicherungsgericht des Kantons Zürich hiess die Beschwerde gut und änderte die angefochtene Verwaltungsverfügung im beantragten Sinn ab (Entscheid vom 30. Mai 2001).
C.
Mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde stellt die Ausgleichskasse Musik und Radio das Rechtsbegehren, der kantonale Entscheid sei aufzuheben.

H._____ schliesst auf Abweisung der Verwaltungsgerichtsbeschwerde. Zudem verlangt sie eine Neufestsetzung der ihr durch die Vorinstanz zugesprochenen Parteientschädigung. Das Bundesamt für Sozialversicherung

(BSV) beantragt, die Verwaltungsgerichtsbeschwerde sei gutzuheissen.

Das Eidg. Versicherungsgericht zieht in Erwägung:
1.
Die Versicherte hat den kantonalen Entscheid nicht innerhalb der Frist von 30 Tagen gemäss Art. 106 Abs. 1 OG durch Verwaltungsgerichtsbeschwerde angefochten. Sie kann deshalb im letztinstanzlichen Verfahren kein Begehren im Sinne eines Antrages stellen, der über den durch die Verwaltungsgerichtsbeschwerde bestimmten Streitgegenstand (BGE 122 V 244 Erw. 2a, 117 V 295 Erw. 2a) hinausgeht. Das verwaltungsgerichtliche Beschwerdeverfahren kennt - von hier nicht bestehenden spezialgesetzlichen Ausnahmen abgesehen - das Institut der Anschlussbeschwerde nicht (BGE 124 V 155 Erw. 1 mit Hinweis). Auf das Begehren der Beschwerdegegnerin, es sei die ihr durch das kantonale Gericht zugesprochene Parteientschädigung zu erhöhen, ist deshalb nicht einzutreten.
2.
Da keine Versicherungsleistungen streitig sind, hat das Eidgenössische Versicherungsgericht nur zu prüfen, ob der vorinstanzliche Entscheid Bundesrecht verletzt, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, oder ob der rechtserhebliche Sachverhalt offensichtlich unrichtig, unvollständig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensbestimmungen festgestellt worden ist (Art. 132 in Verbindung mit Art. 104 lit. a und b sowie Art. 105 Abs. 2 OG).

Ferner ist Art. 114 Abs. 1 OG zu beachten, wonach das Eidgenössische Versicherungsgericht in Abgabestreitigkeiten an die Parteibegehren nicht gebunden ist, wenn es im Prozess um die Verletzung von Bundesrecht oder um die unrichtige oder unvollständige Feststellung des Sachverhalts geht.
3.
3.1 Streitig und zu prüfen sind die persönlichen Beiträge der Beschwerdegegnerin aus selbstständiger Erwerbstätigkeit für die Beitragsperiode 1996/97 und in diesem Rahmen die Frage, ob die Ausgleichskasse das ihr durch die Steuerbehörden gemeldete Einkommen der Jahre 1993 und 1994 zu Recht um durch Verfügung vom 5. Dezember 1994 festgesetzte persönliche AHV/IV/EO-Beiträge der Jahre 1992/93 von Fr. 3'952'133.– erhöht hat.
3.2 Gemäss der durch die Vorinstanz eingeholten Auskunft von M._____, Wirtschaftsprüfer, vom 26. Februar 2001 hat die vorgenommene Aufrechnung folgenden tatsächlichen Hintergrund: Die Beschwerdegegnerin ist Teilhaberin (Anteil 50 %) einer Kollektivgesellschaft. Diese erzielte im Jahr 1990 im Zusammenhang mit dem Verkauf einer Gesellschaft einen sehr hohen Gewinn. Im Hinblick auf die darauf voraussichtlich anfallenden AHV/IV/EO-Beiträge wurde zu Lasten der Erfolgsrechnung des Geschäftsjahres 1989/90 eine Rückstellung in Höhe von Fr. 8'800'000.– gebildet. Das Einkommen der Jahre 1989 und 1990 bildete die Grundlage der Beiträge für die Jahre 1992 und 1993, welche mit der Verfügung vom 5. Dezember 1994 festgesetzt wurden. Auf die Beschwerdegegnerin entfielen Beiträge von Fr. 1'976'066.– pro Jahr oder insgesamt Fr. 3'952'133.–. Der für die Begleichung der Beiträge beider Gesellschafterinnen nicht benötigte Restbetrag der im Geschäftsjahr 1989/90 gebildeten Rückstellung in Höhe von Fr. 861'476.– wurde in der Erfolgsrechnung des Geschäftsjahres 1994/95 (1. April 1994 bis 31. März 1995) der Kollektivgesellschaft erfolgswirksam aufgelöst. Die Ausgleichskasse nahm für die Ermittlung der Beiträge 1996/97, welche auf der
Berechnungsperiode 1993/94 beruhen, gegenüber dem durch die Steuerbehörden gemeldeten Einkommen eine Aufrechnung in Höhe der am 5. Dezember 1994 verfügten persönlichen Beiträge vor.
4.
4.1 Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit ist jedes Erwerbseinkommen, das nicht Entgelt für in unselbstständiger Stellung geleistete Arbeit darstellt (Art. 9 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Alters- und Hinterlassenenversicherung, AHVG). Zur Ermittlung des beitragspflichtigen Einkommens aus selbstständiger Erwerbstätigkeit werden vom hierdurch erzielten rohen Einkommen u.a. der Zins des im Betrieb eingesetzten eigenen Kapitals (Art. 9 Abs. 2 lit. f AHVG) sowie die der Entwertung entsprechenden, geschäftsmässig begründeten Abschreibungen und Rückstellungen geschäftlicher Betriebe abgezogen (Art. 9 Abs. 2 lit. b AHVG). Nicht abzugsfähig sind laut Art. 9 Abs. 2 lit. d Satz 2 AHVG die persönlichen AHV/IV/EO-Beiträge.
4.2 Die zeitliche Bemessung der Beiträge im ordentlichen Verfahren wird durch die bis Ende 2000 in Kraft gewesenen Verordnungsbestimmungen (Vergangenheitsbemessung) wie folgt geregelt:
4.2.1 Der Jahresbeitrag vom reinen Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit wird durch eine Beitrags-

verfügung für eine Beitragsperiode von zwei Jahren festgesetzt. Die Beitragsperiode beginnt mit dem geraden Kalenderjahr (Art. 22 Abs. 1 AHVV). Der Jahresbeitrag wird in der Regel auf Grund des durchschnittlichen reinen Erwerbseinkommens einer zweijährigen Berechnungsperiode bemessen. Diese umfasst das zweit- und drittletzte Jahr vor der Beitragsperiode (Art. 22 Abs. 2 AHVV). Stimmt ein Geschäftsjahr nicht mit dem Kalenderjahr überein, ist für die Zuordnung zu einer Berechnungsperiode in der Regel das Datum massgebend, an welchem das Geschäftsjahr endet (ZAK 1950 S. 318, 1951 S. 370; nicht veröffentlichtes Urteil P. vom 3. September 1991, H 76/90; vgl. auch Art. 43 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG, in Kraft seit 1. Januar 1995]sowie Art. 22 Abs. 3 AHVV in der seit 1. Januar 2001 geltenden Fassung).

4.2.2 Nach Art. 23 Abs. 1 AHVV obliegt es in der Regel den Steuerbehörden, das für die Berechnung der Beiträge Selbstständigerwerbender massgebende Erwerbseinkommen auf Grund der rechtskräftigen Veranlagung für die direkte Bundessteuer zu ermitteln. Die Angaben der Steuerbehörden sind für die Ausgleichskassen verbindlich (Art. 23 Abs. 4 AHVV; BGE 121 V 82 Erw. 2c, AHI 1997 S. 25 Erw. 2b, je mit Hinweisen). Sie beziehen sich auf das Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit sowie das im Betrieb eingesetzte eigene Kapital (Art. 23 Abs. 1 AHVV; Art. 9 Abs. 3 AHVG in der seit 1. Januar 1997 geltenden Fassung).

4.3 Die Ausgleichskasse legt der Beitragsberechnung (im ordentlichen Verfahren der Vergangenheitsbemessung gemäss der zitierten, bis Ende 2000 gültig gewesenen Regelung) das ihr durch die Steuerbehörde gemeldete Einkommen der beiden Jahre der Berechnungsperiode zu Grunde. Sie bringt davon den Zins auf dem im Betrieb arbeitenden Eigenkapital in Abzug (vgl. Art. 9 Abs. 2 lit. f AHVG). Ausserdem hat sie zu beachten, dass die persönlichen AHV/IV/EO-Beiträge im Rahmen der Ermittlung des steuerbaren Einkommens für die direkte Bundessteuer von den gesamten Einkünften in Abzug zu bringen sind (Art. 22 Abs. 1 lit. g des bis Ende 1994 in Kraft gewesenen Beschlusses über die direkte Bundessteuer [BdBSt]; Art. 33 Abs. 1 lit. d und f DBG), nicht jedoch zur Bestimmung des AHV-beitragspflichtigen Einkommens (Art. 9 Abs. 2 lit. d Satz 2 AHVG). Deshalb nimmt die Ausgleichskasse gegenüber der Meldung der Steuerbehörden eine Aufrechnung der Beiträge vor, welche im Rahmen der Ermittlung des steuerbaren Einkommens zum Abzug zugelassen wurden (vgl. BGE 111 V 295 f. Erw. 4a mit Hinweisen). Da die AHV/IV/EO-Beiträge steuerrechtlich grundsätzlich in derjenigen Periode abzugsfähig sind, in der sie entrichtet werden (Känzig, Wehrsteuer [Direkte Bundessteuer], I. Teil, 2. Auflage 1982, N 189 zu Art. 22 Abs. 1 lit. g BdBSt), kann das Ziel, die Rückgängigmachung des steuerrechtlich zulässigen Abzugs zur Ermittlung des beitragspflichtigen Einkommens (BGE 111 V 296 Erw. 4a), regelmässig durch Aufrechnung der im entsprechenden Jahr tatsächlich bezahlten oder allenfalls der verfügten Beiträge erreicht werden. Diese Aufrechnung kann die Ausgleichskasse gestützt auf die bei ihr vorhandenen Unterlagen vornehmen, ohne dass es zusätzlicher Angaben der Steuerbehörden bedürfte. Vermerkt dagegen die Steuerbehörde in ihrer Meldung, in der Steuererklärung seien keine AHV/IV/EO-Beiträge abgezogen worden, oder erbringt der Versicherte den Nachweis dafür, hat eine Aufrechnung zu unterbleiben (BGE 111 V 302 oben Erw. 4g).

4.4 Fällt das beitragspflichtige Einkommen einer versicherten Person in einer Berechnungsperiode besonders hoch aus, führt dies in der entsprechenden Beitragsperiode (vgl. Erw. 4.2.1 hievor) zu entsprechend hohen Sozialversicherungsbeiträgen. Es ist steuerrechtlich zulässig, diesem zukünftigen Aufwand durch die Bildung von Rückstellungen in demjenigen Jahr, in dem das besonders hohe Einkommen anfällt, Rechnung zu tragen (Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, Therwil/Basel 2001, Art. 29 N 13 mit Hinweisen; Höhn/Waldburger, Steuerrecht, 9. Auflage, Band II, Bern 2002, S. 347 mit Fn 185; Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Luzern vom 16. Juli 2000, publiziert in StE 2001 B 23.44.2 Nr. 3). Die dadurch bewirkte Verminderung des steuerbaren Einkommens ist, da sie Ausgaben betrifft, welche beitragsrechtlich nicht abzugsfähig sind (Art. 9 Abs. 2 lit. d Satz 2 AHVG), für die Beitragsberechnung grundsätzlich nicht zu übernehmen. Das von den Steuerbehörden gemeldete Einkommen müsste daher für die korrekte Ermittlung des beitragspflichtigen Einkommens um die getätigte Rückstellung für zukünftig fällig werdende Sozialversicherungsbeiträge erhöht werden. Im Gegensatz zur erfolgten Zahlung oder Verfügung der Beiträge, welche die Ausgleichskasse aus ihren Unterlagen erkennen kann, bleibt ihr jedoch der Umstand, dass Rückstellungen gebildet wurden, verborgen. Insbesondere ist diese Tatsache aus der Meldung der Steuerbehörden nicht ersichtlich. Auch in den Folgejahren erhält die Ausgleichskasse im Rahmen des üblichen Verfahrensablaufs keine Kenntnis von der Rückstellung. Sie nimmt deshalb gegenüber dem ihr gemeldeten Einkommen derjenigen Berechnungsperiode, in der die zurückgestellten Beiträge bezahlt oder verfügt werden, eine entsprechende Aufrechnung vor.

4.5 Der Vorinstanz ist darin zuzustimmen, dass die Addition der persönlichen Beiträge zum gemeldeten Einkommen derjenigen Jahre, in denen sie schliesslich verfügt oder bezahlt wurden, nicht gerechtfertigt ist, wenn in den Vorjahren eine entsprechende Rückstellung getätigt wurde, da deren Auflösung, soweit sie für die Entrichtung der Beiträge benötigt wird, nicht ergebniswirksam ist. Die in der Vernehmlassung des BSV vertretene gegenteilige Ansicht, wonach die Auflösung der Rückstellung in jedem Fall zu einem Ertrag führe, ist unzutreffend, steht doch diesem Vorgang im Umfang der Beitragszahlung eine Verminderung der Aktiven gegenüber. Eine Aufrechnung gegenüber dem in der Steuermeldung enthaltenen Einkommen ist daher insoweit nicht gerechtfertigt, als die Beitragszahlung durch eine früher gebildete Rückstellung, die nunmehr beansprucht und aufgelöst wird, abgedeckt ist. Andernfalls resultieren in der entsprechenden Beitragsperiode zu hohe beitragspflichtige Einkommen und damit zu hohe Beiträge. Die in der Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhobenen Einwände gegen diese vorinstanzliche Betrachtungsweise vermögen ebenfalls nicht zu überzeugen, wird doch in keiner Weise dargelegt, warum die in der Jahresrechnung 1989/90 vorgenommene, das
damalige Jahresergebnis schmälernde Rückstellung das der Beitragsperiode 1996/97 zu Grunde zu legende Einkommen der Jahre 1993 und 1994 beeinflussen sollte.

4.6 Nach dem Gesagten führt das Zusammenwirken verschiedener Faktoren (Abweichen des steuerbaren vom beitragspflichtigen Einkommen in Bezug auf die Sozialversicherungsbeiträge; Fehlen von Angaben zu getätigten Rückstellungen für künftige Sozialversicherungsbeiträge in der Steuermeldung; keine entsprechende Auskunftspflicht der versicherten Person und keine anderweitige Erkennbarkeit für die Ausgleichskasse) dazu, dass die Beiträge, welche auf einem durch eine Rückstellung für zukünftig fällig werdende Sozialversicherungsbeiträge verminderten Einkommen berechnet werden, regelmässig zu tief ausfallen, da die Ausgleichskasse die gegenüber dem von den Steuerbehörden gemeldeten Einkommen erforderliche Aufrechnung nicht tätigen kann, weil ihr die dazu notwendigen Informationen fehlen. Dagegen wird die Kasse zu einem späteren Zeitpunkt, wenn die Beiträge bezahlt (oder verfügt) und die entsprechenden Rückstellungen aufgelöst werden, gegenüber dem dannzumal gemeldeten Einkommen der Berechnungsperiode eine Aufrechnung vornehmen, da sie nunmehr Kenntnis davon hat, dass Beiträge bezahlt wurden. Dies ergibt für die betreffende Beitragsperiode ein zu hohes beitragspflichtiges Einkommen. Im Regelfall wird die ungerechtfertigte Beitragsforderung
der späteren Periode umfangmässig demjenigen Betrag entsprechen, um welchen die früher erhobenen Beiträge zu tief waren. Diese betragsmässige Übereinstimmung kann jedoch - auf der Basis der Vergangenheitsbemessung nach der bis Ende 2000 gültig gewesenen Regelung - dann nicht gegeben sein, wenn ein Ergebnis beispielsweise durch eine Verlustverrechnung beeinflusst wird oder wenn die selbstständige Erwerbstätigkeit zwischenzeitlich eingestellt wurde. Zudem ist es möglich, dass die eine Periode in die durch die Umstellung auf die Gegenwartsbemessung entstandene Bemessungslücke oder verkürzte Beitragsperiode fällt. Es besteht daher nicht nur aus theoretischer Sicht, sondern auch auf Grund der praktischen Ergebnisse ein Bedürfnis, die jeweiligen beitragspflichtigen Einkommen der richtigen Periode zuzuordnen. Dies ist nur möglich, indem die Ausgleichskasse, sobald sie Kenntnis von der vorgenommenen Rückstellung sowie deren Zweck und Ausmass erhält, einerseits die für die Berechnungsperiode, in der die Beiträge bezahlt wurden, vorgenommene Aufrechnung rückgängig macht und die auf diesem Einkommen berechneten Beiträge entsprechend reduziert und neu festsetzt; andererseits sind für diejenige Beitragsperiode, deren Berechnungsperiode das
durch die Rückstellung geschmälerte Einkommen enthält, nachträglich zusätzliche Beiträge zu erheben.

4.7 Zu prüfen bleibt, inwieweit die Ausgleichskasse die Möglichkeit hat, die Beiträge nachzufordern, welche sie seinerzeit zu wenig erhoben hat, weil sie die steuerrechtlich zulässige, beitragsrechtlich aber unbeachtliche Rückstellung für zukünftige Sozialversicherungsbeiträge mangels entsprechender Informationen nicht aufgerechnet hat.

4.7.1 Gemäss Art. 39 Abs. 1 AHVV in der seit 1. Januar 2001 geltenden wie auch Art. 39 AHVV in der früheren Fassung hat die Ausgleichskasse, wenn sie davon Kenntnis erhält, dass ein Beitragspflichtiger keine oder zu niedrige Beiträge bezahlt hat, die Nachzahlung der geschuldeten Beiträge zu verlangen und nötigenfalls durch Verfügung festzusetzen. Vorbehalten bleibt (sowohl nach der geltenden als auch der früheren Fassung) die Verjährung nach Art. 16 Abs. 1 AHVG. Der Möglichkeit, Beiträge nachzufordern, wird somit durch Art. 16 Abs. 1 AHVG, der eine Frist mit Verwirkungsfolge statuiert (BGE 115 V 186 Erw. 2b mit Hinweisen; AHI 1993 S. 243 Erw. 3), eine zeitliche Grenze gesetzt.

4.7.2 Laut Art. 16 Abs. 1 Satz 1 AHVG können Beiträge nicht mehr eingefordert oder entrichtet werden, wenn sie nicht innert fünf Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, für welches sie geschuldet sind, durch Verfügung geltend gemacht werden. Art. 16 Abs. 1 Satz 2 AHVG in der bis Ende 1996 gültig gewesenen Fassung sah

vor, für Beiträge, die auf Grund einer Nachsteuerveranlagung festgesetzt werden, beginne die fünfjährige Verwirkungsfrist mit dem Ablauf des Kalenderjahres, in welchem die Nachsteuer rechtskräftig veranlagt wurde. Gemäss der vom 1. Januar 1997 bis 31. Dezember 2002 gültig gewesenen Fassung von Art. 16 Abs. 1 Satz 2 AHVG wird dagegen der Beginn der allgemeinen Verwirkungsfrist von fünf Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, für welches die Beiträge geschuldet sind, im Fall einer Nachsteuerveranlagung nicht mehr aufgeschoben. Die Frist endet aber erst ein Jahr nach Ablauf des Kalenderjahres, in welchem die massgebende Steuerveranlagung oder Nachsteuerveranlagung rechtskräftig wurde. Die seit 1. Januar 2003 geltende Regelung ist damit inhaltlich identisch.
4.7.3 Wie festgestellt, erlangt die Ausgleichskasse regelmässig ohne Zutun der versicherten Person keine Kenntnis von der Bildung einer Rückstellung im Hinblick auf zukünftige Beiträge. Erst wenn sich die versicherte Person gegen die Aufrechnung der inzwischen bezahlten Beiträge in einer späteren Berechnungsperiode zur Wehr setzt mit dem Argument, sie habe in der zu Grunde liegenden Steuererklärung keinen entsprechenden Abzug vorgenommen (vgl. Erw. 4.3 hievor), besteht ein Anhaltspunkt dafür, dass allenfalls die entsprechenden ergebniswirksamen Verbuchungen bereits zu einem früheren Zeitpunkt vorgenommen worden sein könnten. Diese Situation entspricht weitgehend derjenigen, welche sich ergibt, wenn seitens der Steuerbehörden ein Nachsteuerverfahren eingeleitet wird. In diesem wie in jenem Fall nimmt ein Verfahren seinen Lauf, das allenfalls zusätzliches, der Ausgleichskasse ohne deren Verschulden unbekannt gebliebenes beitragspflichtiges Einkommen einer Periode zutage fördern kann, deren Beiträge bereits mit rechtskräftiger Verfügung festgesetzt wurden. Es bestehen keinerlei Hinweise darauf, dass Gesetz und Verordnung die Verwirkung für die vorliegende Problematik bewusst abweichend von derjenigen für das Nachsteuerverfahren
regeln wollten. Vielmehr wurde die analoge Konstellation offenbar nicht wahrgenommen. Das Fehlen einer der Regelung zur Nachsteuerveranlagung entsprechenden Bestimmung für den Fall der nachträglichen Entdeckung einer Schmälerung des beitragspflichtigen Einkommens durch eine Rückstellung für zukünftige Sozialversicherungsbeiträge stellt daher kein qualifiziertes Schweigen, sondern eine planwidrige Unvollständigkeit und damit eine Lücke der gesetzlichen Regelung dar (vgl. dazu BGE 126 V 122 Erw. 2c, 125 V 11 f. Erw. 3 mit Hinweisen; Häfelin/Müller, Grundriss des Allgemeinen Verwaltungsrechts, 4. Aufl., Zürich 2002, S. 47 Rz 233 ff.). Diese hat das Gericht nach derjenigen Regel zu schliessen, die es als Gesetzgeber aufstellen würde (BGE 125 V 14 Erw. 4c am Ende mit Hinweisen).
4.7.4 Der zitierte Art. 16 Abs. 1 Satz 2 AHVG in der ab 1. Januar 1997 geltenden Fassung beruht auf der Überlegung, mit dem Eintritt der Rechtskraft der Nachsteuerveranlagung könne die Ausgleichskasse hinreichend gefestigte Kenntnis von Bestand und Höhe des zusätzlichen beitragspflichtigen Einkommens erlangen, während ein allfälliges späteres Fehlverhalten von Behörden (Unterbleiben der Steuermeldung oder Unterlassen der Nachtragsverfügung innert Jahresfrist) nicht der beitragspflichtigen Person anzulasten sei (vgl. Käser, Unterstellung und Beitragswesen in der obligatorischen AHV, 2. Auflage, Bern 1996, S. 335 f. Rz 16.7).

Die Ausgleichskasse hat (auf der Grundlage der bis Ende 2000 gültig gewesenen Regelung) regelmässig erst dann Anlass, die Aufrechnung der Beiträge in der Berechnungsperiode, als die Zahlung oder Verfügung erfolgte, zu überprüfen, wenn die versicherte Person geltend macht, es sei in der entsprechenden Steuererklärung kein diesbezüglicher Abzug vorgenommen worden. Im Verlauf der anschliessenden Abklärungen, sei es im Verwaltungs- oder im gerichtlichen Rechtsmittelverfahren, kann sich herausstellen, dass zu einem früheren Zeitpunkt eine diesbezügliche Rückstellung gebildet wurde. Hinreichend gesichert, um der Ausgleichskasse den Erlass einer entsprechenden Nachtragsverfügung zu erlauben, ist diese Information - analog zum Nachsteuerverfahren - regelmässig dann, wenn die Beiträge der Periode, in welcher die Beiträge zufolge Bezahlung oder Verfügung aufgerechnet wurden, rechtskräftig festgesetzt sind. Die festgestellte Lücke der gesetzlichen Regelung ist daher in der Weise zu schliessen, dass die Verwirkungsfrist gemäss Art. 16 Abs. 1 AHVG für die Nachforderung von Beiträgen wegen der nachträglichen Entdeckung beitragspflichtigen Einkommens, welches in der Steuermeldung wegen einer Rückstellung für künftige Sozialversicherungsbeiträge
nicht enthalten war, erst ein Jahr nach Ablauf des Kalenderjahres endet, in dem die Beiträge derjenigen Beitragsperiode (Art. 4.2.1 hievor) rechtskräftig festgesetzt werden, in deren Berechnungsperiode die zurückgestellten Beiträge bezahlt oder verfügt wurden.
4.8 Nach der am 1. Januar 2001 in Kraft getretenen Änderung der AHVV vom 1. März 2000 (AS 2000 1441; vgl. auch die Erläuterungen in AHI 2000 S. 104 ff.), werden die persönlichen Beiträge der Selbstständigerwerbenden neu nach dem System der Gegenwartsbemessung festgesetzt (Art. 22 ff. AHVV). Grundsätzlich

sind Akontozahlungen zu leisten, welche die laufenden Beiträge abdecken sollten (Art. 24 AHVV). Da diese Akontobeiträge gerade beim Anfall besonders hoher Einnahmen unter Umständen nicht hoch genug sind, ist es möglich, dass eine Rückstellung im Hinblick auf die später notwendige Ausgleichszahlung (Art. 25 AHVV) in der Steuererklärung vorgenommen und auch zugelassen wird. Die Steuerbehörden haben gemäss Art. 27 Abs. 1 Satz 2 AHVV (in der seit 1. Januar 2001 geltenden Fassung) in Abzug gebrachte AHV/IV/EO-Beiträge wieder aufzurechnen. Laut Art. 27 Abs. 1 Satz 3 AHVV erlässt das Bundesamt Weisungen über die erforderlichen Angaben, welche die Steuermeldung an die Ausgleichskasse zu enthalten hat, und das Meldeverfahren. Die entsprechenden Formulare finden sich im Anhang zur Wegleitung des BSV über die Beiträge der Selbstständigerwerbenden und Nichterwerbstätigen (WSN). Die Meldung der Bildung einer Rückstellung für künftig zu bezahlende Sozialversicherungsbeiträge ist darin nicht vorgegeben und wird auch in Rz 1202 WSN, der mögliche besondere Vereinbarungen über zusätzliche Angaben aufzählt, nicht erwähnt. Unter der Voraussetzung, dass eine derartige Rückstellung gebildet, steuerlich zugelassen und weder (im Rahmen von Art. 27 Abs. 1 Satz 2 AHVV) aufgerechnet noch der Ausgleichskasse gemeldet wird, gelten die vorstehenden Ausführungen zur Verlängerung der Verwirkungsfrist grundsätzlich in analoger Weise auch unter dem System der Gegenwartsbemessung. Diese Konstellation dürfte sich allerdings nur in Ausnahmefällen ergeben.

5.

5.1 Die Aufrechnung der zurückgestellten Beiträge für die Ermittlung des beitragspflichtigen Einkommens der Berechnungsperiode 1993/94, welche die Beiträge der Beitragsperiode 1996/97 bestimmt, ist nach dem Gesagten zu Unrecht erfolgt. Das kantonale Gericht hat die Verfügung vom 8. Dezember 1998 zu Recht in dem Sinne abgeändert, dass es die Aufrechnung der Beiträge nicht zuliess. Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde ist daher abzuweisen.

5.2 Das ausserordentlich hohe, im Jahr 1990 erzielte Einkommen bildet Teil der Berechnungsperiode 1989/90, welche der Beitragsermittlung für 1992/93 zu Grunde liegt. Das beitragspflichtige Einkommen dieser Periode wurde infolge der in der Erfolgsrechnung der Kollektivgesellschaft vorgenommenen Rückstellung von Fr. 8'800'000.– zu Unrecht geschmälert. Deshalb sind die Beiträge der Periode 1992/93 zu tief ausgefallen, sodass allenfalls eine Nachtragsverfügung für die Beiträge auf dem sich daraus ergebenden zusätzlichen beitragspflichtigen Einkommen der Beschwerdegegnerin zu erlassen sein wird. Dies ist nach dem Gesagten solange möglich, als die Verwirkung nicht eingetreten ist, was ein Jahr nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem der vorliegende Prozess rechtskräftig abgeschlossen wird, der Fall wäre.

5.3 Anzufügen bleibt, dass der auf die Beschwerdegegnerin entfallende Anteil an der per 31. März 1995 erfolgten Auflösung der Rückstellung im Umfang von Fr. 861'476.– (verbleibende, nicht mehr benötigte Rückstellung nach Bezahlung der durch diese erfassten Beiträge) für die Ermittlung des beitragspflichtigen Einkommens der entsprechenden Periode vom in der Steuermeldung genannten Betrag in Abzug zu bringen ist, da die gesamte Rückstellung in der Periode 1992/93 aufzurechnen ist, sodass für eine spätere Auflösung kein Raum mehr bleibt.

6.

Das Verfahren ist kostenpflichtig (Umkehrschluss aus Art. 134 OG). Die unterliegende Beschwerdeführerin hat die Gerichtskosten zu bezahlen (Art. 156 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 135 OG) und der Beschwerdegegnerin eine Parteientschädigung auszurichten (Art. 159 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 135 OG).

Demnach erkennt das Eidg. Versicherungsgericht:

1.

Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird abgewiesen.

2.

Auf den Antrag der Beschwerdegegnerin betreffend Änderung von Ziffer 3 des Entscheids des Sozialversicherungsgerichts des Kantons Zürich vom 30. Mai 2001 wird nicht eingetreten.

3.

Die Gerichtskosten von Fr. 9'000.– werden der Beschwerdeführerin auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss verrechnet.

4.

Die Beschwerdeführerin hat der Beschwerdegegnerin für das Verfahren vor dem Eidgenössischen Versicherungsgericht eine Parteientschädigung von Fr. 3'000.– (einschliesslich Mehrwertsteuer) zu bezahlen.

5.

Dieses Urteil wird den Parteien, dem Sozialversicherungsgericht des Kantons Zürich und dem Bundesamt für

Sozialversicherung zugestellt.
Luzern, 4. September 2003

Im Namen des Eidgenössischen Versicherungsgerichts

Der Präsident der I. Kammer: Der Gerichtsschreiber: