Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
9C 417/2010

Urteil vom 21. Oktober 2010
II. sozialrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter U. Meyer, Präsident,
Bundesrichter Kernen, Seiler,
Gerichtsschreiber Fessler.

Verfahrensbeteiligte
K._____, vertreten durch Rechtsanwalt Peter Fertig, Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand
Alters- und Hinterlassenenversicherung (Beitragspflicht),

Beschwerde gegen den Entscheid des Sozialversicherungsgerichts des Kantons Zürich vom 29. März 2010.

Sachverhalt:

A.
Mit Verfügungen vom 23. Oktober 2003 erhob die Ausgleichskasse des Kantons Zürich bei der im Nebenberuf als Selbständigerwerbende im Handel mit Immobilien angeschlossenen K._____ persönliche Beiträge für 1993 bis 1996. Bemessungsgrundlage bildeten die vom Steueramt des Kantons Zürich, Abteilung Direkte Bundessteuer, gemeldeten Einkommen dieser Jahre sowie das im Betrieb arbeitende eigene Kapital per 1. Januar 1995 und 1997. Nachdem das Sozialversicherungsgericht des Kantons Zürich mit Urteil vom 9. November 2004 die Rechtzeitigkeit der Beitragsfestsetzung festgestellt hatte und nach Rückzug der hiegegen erhobenen Verwaltungsgerichtsbeschwerde, bestätigte die Ausgleichskasse - nach Kenntnisnahme vom Revisionsentscheid der Veranlagungsbehörde Steuerperiode 1995/96 vom 11. April 2008 - mit Einspracheentscheid vom 26. Mai 2008 die angefochtenen Beitragsverfügungen.

B.
Die Beschwerde der K._____ wies das Sozialversicherungsgericht des Kantons Zürich nach zweifachem Schriftenwechsel mit Entscheid vom 29. März 2010 ab.

C.
K._____ lässt Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten und subsidiäre Verfassungsbeschwerde führen mit dem Rechtsbegehren, der Entscheid vom 29. März 2010 sei aufzuheben und festzustellen, dass sie für die Jahre 1993 bis 1996 keine AHV-Beiträge mehr schulde, eventualiter die Sache zur neuen Beurteilung im Sinne der materiellen Begründung an die Vorinstanz zurückzuweisen.
Das kantonale Sozialversicherungsgericht, die Ausgleichskasse und das Bundesamt für Sozialversicherungen verzichten auf eine Vernehmlassung.

Erwägungen:

1.
Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist zulässig (Art. 82 lit. a BGG). Mit ihr können auch eine willkürliche Rechtsanwendung oder Sachverhaltsfeststellung oder andere Verfassungsverletzungen gerügt werden (Art. 95 lit. a BGG). Für die gleichzeitig erhobene subsidiäre Verfassungsbeschwerde bleibt kein Raum (Art. 113 BGG) und es ist darauf nicht einzutreten (Urteil 9C 724/2009 vom 16. November 2009 E. 1 mit Hinweis).

2.
Die Frage der Verjährung der Beitragsfestsetzung für 1993 bis 1996 nach Art. 16 AHVG ist nach dem Rückzug der - zulässigen (BGE 124 II 543 E.1b S. 547; 122 V 151 E. 1 S. 153) - Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Entscheid der selben Vorinstanz vom 9. November 2004 (Verfahren H 3/05) rechtskräftig in verneinendem Sinne entschieden und steht somit nicht mehr zur Diskussion.

3.
Ob der Gewinn aus dem Kauf und Verkauf von Liegenschaften beitragspflichtiges Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit im Sinne von Art. 9 Abs. 1 AHVG und Art. 17 AHVV (in der bis 31. Dezember 2000 gültig gewesenen Fassung) darstellt, beurteilt sich nach der Gesamtheit der Umstände. Indizien für eine beitragspflichtige Erwerbstätigkeit bilden - in Abgrenzung zu beitragsfreier blosser Verwaltung eigenen Vermögens oder Gewinnerzielung in Ausnützung einer zufällig sich bietenden Gelegenheit (BGE 134 V 250 E. 3.1 S. 253) - etwa die (systematische oder planmässige) Art und Weise des Vorgehens, die Häufigkeit der Geschäfte und deren Finanzierung durch den Einsatz bedeutender fremder Mittel oder der Veräusserungserlöse, der enge Zusammenhang mit der (haupt-)beruflichen Tätigkeit des Pflichtigen, spezielle Fachkenntnisse und eine kurze Besitzesdauer (Urteil 9C 455/2008 vom 5. November 2008 E. 4 mit Hinweisen; vgl. auch BGE 125 II 113 E. 3c und 6a S. 118 ff.). Nicht erforderlich für die Annahme einer beitragspflichtigen (selbständigen) Erwerbstätigkeit ist dagegen die nach aussen sichtbare Teilnahme am Wirtschaftsverkehr (Urteil des Eidg. Versicherungsgerichts H 36/03 vom 7. Juni 2004 E. 4.3).

4.
Nach den insoweit unbestrittenen Feststellungen der Vorinstanz hatte die Beschwerdeführerin im fraglichen Zeitraum (1993-1996) in eigenem Namen Liegenschaften gekauft und verkauft. Die Geschäfte wurden entweder im Rahmen von Treuhandverträgen mit der Firma I._____ AG abgewickelt, oder sie wurde dabei von ihrem Vater vertreten, welcher gemäss ihren Vorbringen Hauptaktionär mit Generalvollmacht dieser Gesellschaft war. Die Kriterien für beitragspflichtigen Liegenschaftenhandel (vorne E. 3) sind bei der Firma I._____ AG bzw. beim Vater der Beschwerdeführerin als gegeben zu betrachten. Es stellt sich somit die ohne Bindung an diesbezügliche steuerrechtliche Feststellungen frei zu prüfende Frage (Art. 23 Abs. 1 und 4 AHVV; BGE 121 V 80 E. 2c S. 83), ob die Beschwerdeführerin sich den Erwerb und die Veräusserung von Liegenschaften in eigenem Namen, aber auf Rechnung ihres Vaters resp. der von diesem beherrschten Firma im Zeitraum 1993-1996 als beitragspflichtige Erwerbstätigkeit anrechnen lassen muss.
4.1
4.1.1 Handelt eine Person in eigenem Namen, aber auf Rechnung und Gefahr eines Dritten, ohne auf das bestehende Vertretungsverhältnis hinzuweisen und ohne dass ein solches aus den Umständen hervorgeht, treten die Rechtswirkungen ihrer Erklärungen unmittelbar bei ihr ein, es sei denn, dem Dritten sei gleichgültig, mit wem er einen Vertrag abschliesst (Art. 32 Abs. 2 OR; Urteil 4C.436/1995 vom 30. April 1997, E. 3a mit Hinweisen; vgl. auch R. Watter/Y. Schneller, in: Basler Kommentar, Obligationenrecht I, Art. 1-529 OR, 4. Aufl. 2007, N. 31 zu Art. 32 OR; Urteil B 137/06 vom 14. Dezember 2007 E. 4.4). Bei Treuhandverhältnissen im Besonderen erwirbt der Treuhänder unter Vorbehalt von Art. 401 OR das volle Eigentum am Treugut (BGE 117 II 429 E. 3b S. 430). Als vollberechtigter Eigentümer hat er im Aussenverhältnis auch die wirtschaftliche Verfügungsgewalt (Pra 2003 Nr. 209 S. 1139, 2P.300/2002 E. 3.3; vgl. auch BGE 98 V 191 E. 2 S. 191) und er haftet gegenüber Dritten wie andere Personen, die in eigenem Namen handeln (SJ 1999 I S. 481, 4C.397/1998 E. 2b/bb; vgl. auch BGE 112 V 1 E. 2b S. 3 und Urteil des Eidg. Versicherungsgerichts H 105/05 vom 19. Januar 2006 E. 4.2 mit Hinweisen [Schadenersatzpflicht des treuhänderischen

Verwaltungsrats einer Aktiengesellschaft nach Art. 52 AHVG]). Dem Treugeber gegenüber ist der Fiduziar nur obligatorisch verpflichtet, das Treugut resp. die überschiessende Rechtsmacht in bestimmter Weise zu gebrauchen (BGE 119 II 326 E. 2b S. 328). Das fiduziarische Rechtsgeschäft führt jedoch nur dann zum vollen Rechtserwerb des Treuhänders, wenn die Übertragung ernsthaft gewollt und nicht bloss simuliert ist (Art. 18 OR; BGE 117 II 463 E. 3 S. 464).
4.1.2 Im Steuerrecht wird bei Treuhandverhältnissen unter bestimmten Voraussetzungen auf das Innenverhältnis abgestellt, mithin das Einkommen und Vermögen beim Treugeber besteuert (StE 2008 B 24.1 Nr. 5, 2C 387/2007 E. 4.2; Urteil A.592/1987 vom 8. Juli 1988 E. 3b), sofern ernsthafte wirtschaftliche Motive zugrunde liegen, namentlich damit keine Steuerumgehung verbunden ist (ASA 58 S. 516, A.908/1984 E. 2c; Peter Locher, Kommentar zum DBG, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, 2001, N. 147 ff. der Vorbemerkungen; Felix Richner und Andere, Handkommentar zum DBG [Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer], 2. Aufl. 2009, N. 45 ff. der Vorbemerkungen zu Art. 16-39 DBG). Gemäss dem Merkblatt der Eidg. Steuerverwaltung vom Oktober 1967 müssen für die Anerkennung eines Treuhandverhältnisses folgende formellen Voraussetzungen erfüllt sein: 1. Es müssen schriftliche Abmachungen aus der Zeit der Begründung der Treuhand vorliegen. 2. Das Treugut muss im Vertrag genau umschrieben sein (z.B. Bezeichnung der Wertschriften mit Nummern). 3. Dem Treuhänder dürfen aus der Anlage, Verwaltung und Veräusserung des Treugutes keine Risiken erwachsen. 4. Der Treuhänder soll vom Treugeber eine Entschädigung (Treuhandkommission) erhalten,
die den für derartige Dienstleistungen handelsüblichen Ansätzen entspricht und im Vertrag genau festzuhalten ist. 5. Das Treugut muss in der Bilanz des Treuhänders klar als solches ersichtlich sein. 6. Über das Treugut sowie die Ansprüche und Verpflichtungen des Treugebers sind in der Buchhaltung des Treuhänders besondere Konti zu eröffnen und zu führen (StE 2008 B 24.1 Nr. 5, 2C 387/2007 E. 4.3).
Der Nachweis eines behaupteten Treuhandverhältnisses obliegt der steuerpflichtigen Person und kann grundsätzlich nur dann erbracht werden, wenn schriftliche Abmachungen zwischen Treugeber und Treuhänder aus der Zeit der Begründung der Treuhand vorliegen (StE 2008 B 24.1 Nr. 5, 2C 387/2007 E. 4.2; ASA 60 S. 558, 2A.318/ 1990 E. 2b). Fehlt es an einer klaren schriftlichen Abmachung, so darf ein (indirektes) Vertretungsverhältnis nur angenommen werden, wenn sich aus den Umständen eine eindeutige Willensäusserung der steuerpflichtigen Person auf Bevollmächtigung einer Drittperson ergibt. Andernfalls gilt die natürliche Vermutung, dass keine Vollmacht erteilt wurde (ASA 67 S. 391, 2A.451/1996 E. 2b; Urteil 2A.567/1996 vom 15. März 1999 E. 2b). Die im erwähnten Merkblatt aufgeführten formellen Voraussetzungen für das Vorliegen eines Treuhandverhältnisses sind nicht unabdingbare Voraussetzung für dessen steuerliche Anerkennung. Ein Nachweis ist auch auf andere Weise möglich, muss aber in jedem Fall eindeutig sein; er ist nicht erbracht, wenn die angeblich treuhänderisch gehaltenen Aktiven in der Buchhaltung nicht ausgeschieden sind (ASA 72 S. 736, 2A.79/2002 E. 5.2; Urteil 2A.9/2005 vom 27. Oktober 2005 E. 2.3).

4.2 Im AHV-Recht folgt die Bestimmung der beitragspflichtigen Person in Bezug auf Erwerbseinkommen bei Treuhandverhältnissen, Treugeber (Fiduzient) oder Treuhänder (Fiduziar), nicht in jedem Fall der steuerrechtlichen Zuordnung. Im Zusammenhang mit treuhänderisch tätigen Kollektiv- und Kommanditgesellschaftern hat die Rechtsprechung festgehalten, dass sich die AHV-Beitragsordnung getreu dem Postulat lückenloser Erfassung des Erwerbseinkommens in der Regel nach den nach aussen kundgemachten rechtlichen Verhältnissen richtet (BGE 101 V 81 E. 3 S. 84 f.; 98 V 191 E. 3 S. 192; EVGE 1967 S. 227 E. 3). Der einschlägige Art. 20 Abs. 3 AHVV geht der allenfalls abweichenden steuerrechtlichen Betrachtungsweise schon deshalb vor, weil der Treuhandvertrag nur die daran beteiligten Personen verpflichten kann. Abgesehen davon muss der Treuhänder den auf ihn entfallenden Gewinnanteil aus der Kollektiv- oder Kommanditgesellschaft jedenfalls dort verabgaben, wo der Treugeber nicht der Beitragspflicht unterworfen werden kann, was insbesondere der Fall ist, wenn er im Ausland Wohnsitz hat (EVGE 1967 S. 225 E. 3 in fine S. 228) oder eine juristische Person (z.B. Aktiengesellschaft) ist (BGE 101 V 81 E. 4 S. 86), oder allgemein bei einer
Beitragsumgehung (BGE 98 V 191 E. 3 S. 193).

4.3 Im Lichte der in E. 4.1 und 4.2 dargelegten Grundsätze kann offenbleiben, ob in Bezug auf den Kauf und Verkauf von Liegenschaften in eigenem Namen im Zeitraum 1993 bis 1996 zivilrechtlich von einem Treuhandverhältnis zwischen der Beschwerdeführerin und der Firma I._____ AG bzw. ihrem die Gesellschaft beherrschenden Vater auszugehen ist oder ein solches lediglich simuliert war. Nach Lage der Akten könnten

steuerrechtlich jedenfalls die Voraussetzungen für die Annahme eines Treuhandverhältnisses mit entsprechender Steuerpflicht dieser Gesellschaft als Treugeberin auf den Gewinnen nicht als erfüllt betrachtet werden. Von den massgebenden Kriterien (vorne E. 4.1.2) sind lediglich die ersten beiden (zumindest bezüglich einiger der Liegenschaften) gegeben. Die weiteren Kriterien sind nicht nachgewiesen (3 und 4) oder werden nicht einmal behauptet (5 und 6). Im Übrigen betrifft der Umstand, dass das Steueramt angeblich, "als es erfuhr, wie die Geschäfte abgelaufen sind", ab 1999 bei der Beschwerdeführerin keine Steuern auf den "gestützt auf die Treuhandverhältnisse erzielten Gewinne" mehr erhob, einen anderen Zeitraum. Darin könnte auch kein steuerrechtlich belangloser, sozialversicherungsrechtlich aber bedeutsamer Umstand
erblickt werden, welcher dem Sozialversicherungsgericht erlaubte, von den rechtskräftigen Steuerveranlagungen für 1993 bis1996 abzuweichen (BGE 110 V 83 E. 4 S. 86; SVR 2007 AHV Nr. 11 S. 29, H 64/06 E. 3.3 mit Hinweisen). Schliesslich kann auch offenbleiben, ob die Beschwerdeführerin im Innenverhältnis an den Liegenschaften wirtschaftlich berechtigt war und ob sie den Gewinn an die Firma I._____ AG abzuliefern hatte, wie sie vorbringt. AHV-rechtlich entscheidend ist, dass sie sich bei der Ausgleichskasse als selbständige Liegenschaftenhändlerin im Nebenberuf angemeldet hatte und nach aussen auch als solche auftrat. Insbesondere unterschrieb sie die Treuhandverträge mit dieser Firma. Ebenfalls deklarierte sie die gehandelten Liegenschaften in ihrer Steuererklärung. Dass sie zu Gunsten ihres Vaters eine Generalvollmacht ausgestellt hatte, ist nicht von Bedeutung. Es betrifft dies lediglich das Innenverhältnis. Es kommt dazu, dass offenbar die Firma I._____ AG keine der gekauften und verkauften Liegenschaften je in ihrer Bilanz aktiviert hatte, wie in der von einer Treuhandfirma im Namen und im Auftrag der Beschwerdeführerin verfassten Eingabe vom 25. August 2006 an das Kantonale Steueramt Zürich betreffend die Revision der
rechtskräftigen Veranlagungsverfügungen 1995/96 und 1997/98 festgehalten wurde. Die mit dem Kauf und Verkauf dieser Liegenschaften erzielten Gewinne konnten somit nicht der Firma I._____ AG zugeordnet werden, weshalb sie im Sinne lückenloser Erfassung des Erwerbseinkommens resp. der Verhinderung einer Beitragsumgehung (vorne E. 4.2) von der Beschwerdeführerin zu verabgaben sind.

4.4 In masslicher Hinsicht hat die Vorinstanz festgestellt, es fehlten Anhaltspunkte in den Akten für ernsthafte Zweifel an der Richtigkeit der von der zuständigen Steuerbehörde gemeldeten Erwerbseinkommen. Es sei daher nicht zu beanstanden, dass die Ausgleichskasse die persönlichen Beiträge für 1993 bis 1996 auf dieser Grundlage festgesetzt habe. Die Beschwerdeführerin legt nicht hinreichend substanziiert dar, inwiefern die rechtskräftigen Steuerveranlagungen für 1995/ 96 und 1997/98 im Quantitativ klar ausgewiesene Irrtümer enthalten, die ohne weiteres richtig gestellt werden können (SVR 2007 AHV Nr. 11 S. 29, H 64/06 E. 3.3). Die Beschwerde ist somit auch in diesem Punkt unbegründet. In diesem Verfahren nicht zu prüfen ist die Frage der Herabsetzung oder des Erlasses der Beiträge (Art. 11 AHVG).

5.
Die Rüge der Verletzung des rechtlichen Gehörs (Art. 29 Abs. 2 BV) betrifft nicht rechtserhebliche Fragen, insbesondere die wirtschaftliche Berechtigung der Beschwerdeführerin an den Liegenschaften und die von der Vorinstanz bejahte Beteiligung am Gewinn, und ist daher schon deshalb unbegründet.

6.
Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend hat die Beschwerdeführerin die Gerichtskosten zu tragen (Art. 66 Abs. 1 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.
Auf die subsidiäre Verfassungsbeschwerde wird nicht eingetreten.

2.
Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten wird abgewiesen.

3.
Die Gerichtskosten von Fr. 6'000.- werden der Beschwerdeführerin auferlegt.

4.
Dieses Urteil wird den Parteien, dem Sozialversicherungsgericht des Kantons Zürich und dem Bundesamt für Sozialversicherungen schriftlich mitgeteilt.

Luzern, 21. Oktober 2010
Im Namen der II. sozialrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber:

Meyer Fessler