Urteilskopf

111 V 289

55. Auszug aus dem Urteil vom 5. Dezember 1985 i.S. F. gegen Ausgleichskasse des Kantons Zürich und AHV-Rekurskommission des Kantons Zürich
Regeste (de):
Art. 9 Abs. 2 AHVG, Art. 23 und 27 AHVV: Aufgaben von Steuerbehörde und Ausgleichskasse. Die Steuerbehörde hat das Einkommen und das im Betrieb arbeitende Eigenkapital nach steuerrechtlichen Grundsätzen zu bewerten und das Ergebnis der Ausgleichskasse zu melden; Sache der Ausgleichskasse ist es, diese Angaben weiterzuverarbeiten und insbesondere die Beitragsaufrechnung und den Eigenkapitalzinsabzug vorzunehmen (Erw. 3).

Art. 9 Abs. 2 lit. d AHVG: Beitragsaufrechnung. Die Aufrechnung hat zum Zweck, den steuerlich erlaubten, AHV-rechtlich aber unzulässigen Abzug der persönlichen Beiträge der Selbständigerwerbenden rückgängig zu machen. Die Ausgleichskasse hat die in den Berechnungsjahren betraglich festgesetzten, d.h. verfügten bzw. in Rechnung gestellten Beiträge aufzurechnen, wobei es ihr freisteht, auch bloss die in diesen Jahren effektiv schon bezahlten Beiträge aufzurechnen (Richtigstellung der Rechtsprechung; Erw. 4).

Regeste (fr):
Art. 9 al. 2 LAVS, art. 23 et 27 RAVS: Devoirs de l'autorité fiscale et de la caisse de compensation. L'autorité fiscale doit évaluer le revenu et le capital propre engagé dans l'entreprise selon les critères du droit fiscal et elle doit en communiquer le résultat à la caisse de compensation; il incombe à cette dernière d'adapter ces données et, en particulier, d'ajouter les cotisations et de déduire l'intérêt du capital propre (consid. 3).

Art. 9 al. 2 let. d LAVS: Mise en compte des cotisations. Cette mise en compte vise à supprimer la déduction, admissible en droit fiscal mais non dans le domaine de l'AVS, des cotisations personnelles dues par les assurés exerçant une activité indépendante. La caisse de compensation doit ajouter les cotisations dont le montant a été fixé - dans une décision ou un relevé - au cours des années de calcul; elle a également la faculté de prendre en compte uniquement les cotisations qui ont déjà été payées durant ces années (rectification de la jurisprudence; consid. 4).

Regesto (it):
Art. 9 cpv. 2 LAVS, art. 23 e 27 OAVS: Compiti dell'autorità fiscale e della cassa di compensazione. L'autorità fiscale deve stabilire il reddito e il capitale proprio investito nell'azienda secondo i criteri del diritto tributario comunicandone il risultato alla cassa di compensazione cui spetta il compito di adattare i dati e, in particolare, di aggiungere i contributi e di dedurre l'interesse del capitale proprio (consid. 3).

Art. 9 cpv. 2 lett. d LAVS: Messa in conto dei contributi. Questo computo ha lo scopo di sopprimere la deduzione, ammessa in diritto fiscale, ma non nell'ambito dell'AVS, dei contributi personali dovuti da parte degli assicurati che esercitano un'attività indipendente. La cassa di compensazione deve aggiungere i contributi il cui importo è stato fissato - in una decisione o in un estratto - nel corso dell'anno di calcolo; essa ha parimenti la facoltà di aggiungere unicamente i contributi che son già stati pagati nel corso di detti anni (rettificazione della giurisprudenza; consid. 4).

Erwägungen ab Seite 290

Aus den Erwägungen:

2. Gemäss Art. 8 Abs. 1 Satz 1 AHVG (in Verbindung mit Art. 3 Abs. 1 IVG, Art. 27 Abs. 2 EOG und Art. 23a EOV) wird vom Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit ein Beitrag von 9,4% erhoben. Dieses beitragspflichtige Erwerbseinkommen wird nach Art. 9 Abs. 2 AHVG ermittelt, indem vom rohen Einkommen abgezogen werden: "a. die zur Erzielung des rohen Einkommens erforderlichen Gewinnungskosten; b. die der Entwertung entsprechenden, geschäftsmässig begründeten Abschreibungen und Rückstellungen geschäftlicher Betriebe; c. die eingetretenen und verbuchten Geschäftsverluste;
d. die Zuwendungen, die Geschäftsinhaber in der Berechnungsperiode für Zwecke der Wohlfahrt ihres Personals machen, sofern sie für diese Zwecke derart sichergestellt sind, dass jede spätere zweckwidrige Verwendung ausgeschlossen ist, sowie Zuwendungen für ausschliesslich gemeinnützige Zwecke. Ausgenommen hievon sind die Beiträge gemäss Art. 8 sowie gemäss dem Bundesgesetz über die Invalidenversicherung und dem Bundesgesetz über die Erwerbsausfallentschädigungen an Wehr- und Zivilschutzpflichtige; e. ein vom Bundesrat auf Antrag der Eidgenössischen Kommission für die Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung festzusetzender Zins des im Betrieb arbeitenden eigenen Kapitals." Ferner sind gegebenenfalls jene Leistungen gemäss Art. 6 Abs. 2 AHVV abzuziehen, welche nicht unter den AHV-rechtlichen Begriff des Erwerbseinkommens fallen (vgl. Art. 9 Abs. 2 in fine AHVG, Art. 18 Abs. 3 AHVV). Die Abzüge in Art. 9 Abs. 2 lit. a bis c sowie lit. d Satz 1 AHVG stimmen weitgehend mit denjenigen der direkten Bundessteuer (vor 1983: Wehrsteuer) überein (vgl. Art. 22 Abs. 1 lit. a, b, c und f BdBSt). Anders als bei der direkten Bundessteuer dürfen jedoch die persönlichen Beiträge der Selbständigerwerbenden bei

der AHV nicht abgezogen werden (vgl. Art. 9 Abs. 2 lit. d Satz 2 AHVG mit Art. 22 Abs. 1 lit. g BdBSt). Das Gesetz trägt damit dem Umstand Rechnung, dass auch beim Erwerbseinkommen der Unselbständigerwerbenden kein Abzug gestattet ist, da die paritätischen Beiträge dort vom Bruttolohn (massgebender Lohn, Art. 5 Abs. 1 und 2 AHVG) erhoben werden (vgl. ZAK 1950 S. 12). Eine weitere Abweichung zur direkten Bundessteuer besteht in der Gewährung eines Zinsabzugs für das vom Selbständigerwerbenden im Betrieb investierte, nach den Vorschriften über die direkte Bundessteuer bewertete Eigenkapital (Art. 9 Abs. 2 lit. e AHVG, Art. 18 Abs. 2 AHVV). Damit wird sichergestellt, dass die AHV vom Einkommen der Selbständigerwerbenden nur die Arbeitseinkünfte und nicht auch das aus allfälligem Kapitaleinsatz fliessende Einkommen erfasst (Botschaft vom 24. Mai 1946, BBl 1946 II 393; BRATSCHI, Der Einkommensbegriff in der AHV, Diss. Bern 1952, S. 156 f.). Verglichen mit den bei der direkten Bundessteuer zulässigen Abzügen stellen die Nichtabzugsfähigkeit der Beiträge der Selbständigerwerbenden und der Eigenkapitalabzug somit AHV-rechtliche Besonderheiten dar.

3. Der Beschwerdeführer bringt zunächst vor, das beitragspflichtige Einkommen der Selbständigerwerbenden sei nicht von den Ausgleichskassen, sondern von den Steuerbehörden zu ermitteln. Demzufolge sei es auch Aufgabe der Steuerbehörden, den bei der direkten Bundessteuer zulässigen Beitragsabzug rückgängig zu machen und insofern die AHV-rechtliche Beitragsaufrechnung im Sinne von Art. 9 Abs. 2 lit. d Satz 2 AHVG vorzunehmen. Der Beschwerdeführer wirft damit die Frage der Aufgabenteilung zwischen Ausgleichskassen und Steuerbehörden bei Einkommensermittlung und Beitragsfestsetzung auf. a) Nach Art. 63 Abs. 1 lit. a AHVG obliegt die Beitragsfestsetzung den Ausgleichskassen, welche in Art. 49 AHVG ausdrücklich als Durchführungsorgane der AHV genannt sind. Grundlage für die Festsetzung der Beiträge der Selbständigerwerbenden ist das "reine Einkommen", mit welchem Begriff die AHVV in Art. 22 (vgl. auch Art. 24 ff. AHVV) das in Art. 8 Abs. 1 AHVG erwähnte "Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit" umschreibt. Dieses reine Einkommen ergibt

sich, indem das Roheinkommen nach Art. 9 Abs. 2 AHVG einerseits um die bundessteuer- und AHV-rechtlich zulässigen und anderseits um die nur AHV-rechtlich anerkannten Abzüge vermindert wird. Ausgehend vom

BGE 111 V 289 S. 292

Roheinkommen sind somit sowohl steuerrechtliche als auch AHV-rechtliche Operationen vorzunehmen. Bei der Schaffung der AHV bestand von allem Anfang an die Absicht, auf einen aufwendigen AHV-eigenen Verwaltungsapparat zur Einkommensermittlung zu verzichten. Für diese Aufgabe sollte vielmehr auf die vorhandenen Steuerbehörden zurückgegriffen werden (Expertenbericht vom 16. März 1945 S. 37; BBl 1946 II 394, 523; BINSWANGER, Kommentar zum AHVG, S. 73 ff.; EVGE 1951 S. 113 Erw. 1a), und zwar ohne sie damit zu Durchführungsorganen der AHV werden zu lassen (vgl. BBl 1946 II 447 f.). Der Gesetzgeber erteilte darum dem Bundesrat in Art. 9 Abs. 4 AHVG die Befugnis, kantonale Behörden mit der Ermittlung des Einkommens aus selbständiger Erwerbstätigkeit zu beauftragen. Hievon machte der Bundesrat mit dem Erlass von Art. 23 AHVV Gebrauch, der in Abs. 1 bestimmt: "Die kantonalen Steuerbehörden ermitteln das für die Berechnung der Beiträge massgebende Erwerbseinkommen aufgrund der rechtskräftigen Veranlagung für die direkte Bundessteuer, das im Betrieb arbeitende Eigenkapital aufgrund der entsprechenden rechtskräftigen kantonalen Veranlagung unter Berücksichtigung der Vorschriften über die direkte Bundessteuer." Diese Angaben haben die Steuerbehörden den Ausgleichskassen laufend zu übermitteln (Art. 27 Abs. 2 AHVV). Somit ist von den Steuerbehörden in jedem Fall das Einkommen anzugeben. Ist - wie dies meistens zutrifft - im Betrieb des Versicherten auch Eigenkapital investiert, so haben sie zudem dieses Eigenkapital aufzuführen. Allein schon aus dem Umstand, dass die Steuerbehörden regelmässig zwei Faktoren zu melden haben, erhellt, dass es nicht ihre Aufgabe sein kann, ein Endergebnis im Sinne des beitragspflichtigen (reinen) Einkommens zu melden. Denn dies würde voraussetzen, dass die Steuerbehörden - von der Frage der Beitragsaufrechnung und von der beitragsrechtlichen Qualifikation des Einkommens bzw. Einkommensbezügers einmal abgesehen (vgl. zu letzterem Punkt Erw. 3c hernach) - zumindest eine spezifisch AHV-rechtliche Operation vorzunehmen hätten, indem sie das aus Eigenkapitaleinsatz fliessende Einkommen zu ermitteln und in der Form eines Zinses vom gesamten (gemischten) Einkommen aus Arbeit und Kapital abzuziehen hätten. Dies liesse sich mit der ihnen zugedachten Funktion von blossen Hilfsorganen der AHV (BINSWANGER, a.a.O., S. 76) aber nicht vereinbaren.

BGE 111 V 289 S. 293

b) Allerdings ist einzuräumen, dass der Wortlaut von Art. 23 Abs. 1 AHVV im vorliegenden Zusammenhang betrachtet zweideutig ist. Während aus Art. 27 Abs. 2 AHVV nur die Verpflichtung der Steuerbehörden hervorgeht, die für die Berechnung der Beiträge erforderlichen Angaben zu "übermitteln", d.h. zu melden, müssen sie gemäss Art. 23 Abs. 1 AHVV "ermitteln", und zwar - laut erstem Satzteil - "das für die Berechnung der Beiträge massgebende Erwerbseinkommen". Diese Formulierung könnte im Sinne des Beschwerdeführers darauf schliessen lassen, die Steuerbehörden hätten das massgebende Erwerbseinkommen zu ermitteln und demzufolge auch den Einkommensteil aus Kapitaleinsatz auszuscheiden, worauf dann die Ausgleichskassen bloss noch die dem Ansatz von 9,4% bzw. der degressiven Skala entsprechenden Beiträge auszurechnen hätten. Eine solche Auslegung verbietet sich jedoch im Hinblick auf den zweiten Satzteil von Art. 23 Abs. 1 AHVV, wonach die Steuerbehörden - nebst dem Einkommen gemäss erstem Satzteil - auch das im Betrieb arbeitende Eigenkapital zu ermitteln und gemäss Art. 27 Abs. 2 AHVV den Ausgleichskassen zu melden haben. Dieser zweite Satzteil erwiese sich als sinnlos und überflüssig, wenn der Auffassung des Beschwerdeführers zu folgen wäre. Art. 23 Abs. 1 AHVV kann darum nur in dem Sinne verstanden werden, dass die Steuerbehörden das gesamte (gemischte) Einkommen der Selbständigerwerbenden (Einkommen aus Arbeit und aus Kapitaleinsatz) und das

Eigenkapital anhand der Steuerakten und damit aufgrund einer steuerrechtlichen Operation zu ermitteln und hernach zu melden haben, wogegen es Sache der Ausgleichskassen ist, die AHV-spezifische Ausscheidung des Kapitaleinkommens durchzuführen (BINSWANGER, a.a.O., S. 78). Angesichts der auf die steuerrechtliche Bewertung beschränkten Hilfsfunktion der Steuerbehörden muss es darum den Ausgleichskassen vorbehalten sein, die AHV-rechtlichen Abweichungen gegenüber der direkten Bundessteuer zu berücksichtigen und insbesondere dem Umstand Rechnung zu tragen, dass die Beiträge der Selbständigerwerbenden bei der AHV im Gegensatz zur direkten Bundessteuer nicht abgezogen werden dürfen. c) Gegen die Auffassung des Beschwerdeführers, das beitragspflichtige Einkommen sei von den Steuerbehörden zu ermitteln, spricht auch eine weitere Überlegung. Art. 23 Abs. 4 AHVV erklärt die von den Steuerbehörden gemäss Abs. 1 zu ermittelnden Angaben für die Ausgleichskassen als verbindlich. Nach der

BGE 111 V 289 S. 294

Rechtsprechung darf der Richter davon nur abweichen, wenn die ihnen zugrundeliegenden Steuertaxationen klar ausgewiesene Irrtümer enthalten, die ohne weiteres richtiggestellt werden können, oder wenn sachliche Umstände gewürdigt werden müssen, die steuerrechtlich belanglos, sozialversicherungsrechtlich aber bedeutsam sind. Diese Verbindlichkeit der Angaben der Steuerbehörden beschränkt sich indessen auf die Bemessung des massgebenden Einkommens und des betrieblichen Eigenkapitals. Nicht verbindlich sind die Angaben der Steuerbehörden dagegen hinsichtlich der beitragsrechtlichen Qualifikation des Einkommens bzw. des Einkommensbezügers; sie beschlagen daher nicht die Frage, ob überhaupt Erwerbseinkommen und gegebenenfalls solches aus selbständiger oder aus unselbständiger Tätigkeit vorliegt und ob der Einkommensbezüger beitragspflichtig ist. Somit haben die Ausgleichskassen ohne Bindung an die Steuermeldung aufgrund des AHV-Rechts zu beurteilen, wer für ein von der Steuerbehörde gemeldetes Einkommen beitragspflichtig ist. Ebenso besteht keine Bindung bezüglich der Beurteilung, ob selbständige oder unselbständige Erwerbstätigkeit vorliegt. Allerdings sollen sich die Ausgleichskassen bei der Qualifikation des Erwerbseinkommens in der Regel auf die Steuermeldungen verlassen und eigene nähere Abklärungen nur dann vornehmen, wenn sich ernsthafte Zweifel an der Richtigkeit der Steuermeldung ergeben. Diese Beurteilungskompetenz gilt um so mehr, wenn bestimmt werden muss, ob ein Versicherter überhaupt erwerbstätig ist oder nicht. Daher rechtfertigt es sich, die Ausgleichskassen auch selbständig beurteilen zu lassen, ob ein von der Steuerbehörde gemeldetes Kapitaleinkommen als Erwerbseinkommen zu qualifizieren ist (BGE 110 V 370 Erw. 2a mit Hinweisen). Auch aus diesen Ausführungen folgt, dass die Angaben der Steuerbehörden blosse Zwischenergebnisse darstellen können. Sie sind für die Berechnung der Beiträge insofern "massgebend", als - bei Bejahung der Beitragspflicht eines Einkommensbezügers für ein bestimmtes Einkommen und vorbehältlich der richterlichen Korrektur klar ausgewiesener Irrtümer, die ohne weiteres richtiggestellt werden können - gemeldetes Einkommen und Eigenkapital quantitativ nicht anders bewertet werden darf als durch die Steuerbehörden (BINSWANGER, a.a.O., S. 76 f.). In diesem Sinne sind sie eine rechnerische Grundlage für die Ermittlung des beitragspflichtigen Einkommens, welche von der Ausgleichskasse selbständig nach AHV-rechtlichen Gesichtspunkten vorzunehmen ist

BGE 111 V 289 S. 295

(OSWALD, Aktuelle Rechtsfragen aus dem Gebiete der Alters- und Hinterlassenenversicherung, ZSR 74/1955 S. 54a bei Anm. 137). Dazu gehört nebst der Qualifikation des Einkommens bzw. Einkommensbezügers auch - wie schon erwähnt - die Aufrechnung der Beiträge der Selbständigerwerbenden und der Abzug des Eigenkapitalzinses.

4. Sodann macht der Beschwerdeführer geltend, es dürften dem von der Steuerbehörde gemeldeten Einkommen bloss jene Beiträge aus selbständiger Erwerbstätigkeit hinzugerechnet werden, die in der Steuererklärung als Abzug deklariert worden seien. Die Aufrechnung höherer Beiträge, wie dies im vorliegenden Fall geschehen sei, führe zu einem Einkommen, das in dieser Höhe nicht erzielt worden sei, und verstosse gegen Art. 9 Abs. 2 lit. d AHVG. Die vom Eidg. Versicherungsgericht bestätigte Verwaltungspraxis, wonach die dem gemeldeten Einkommen entsprechenden Beiträge aufzurechnen seien, lasse sich mit dem Gesetz nicht vereinbaren. a) Auszugehen ist davon, dass die persönlichen Beiträge der Selbständigerwerbenden gemäss Art. 22 Abs. 1 lit. g BdBSt vom Roheinkommen abgezogen werden können, wogegen Art. 9 Abs. 2 lit. d Satz 2 AHVG die gegenteilige Regelung enthält. Die von den Steuerbehörden gemäss Art. 23 und 27 AHVV zu erstattenden Meldungen tragen dieser AHV-rechtlichen Besonderheit nicht Rechnung, da sie das um die Abzüge gemäss Art. 9 Abs. 2 lit. a bis d AHVG verminderte Einkommen enthalten (BINSWANGER, a.a.O., S. 75), d.h. das Einkommen nach Abzug der in der Steuererklärung deklarierten persönlichen Beiträge (vgl. EVGE 1959 S. 37; ZAK 1955 S. 166 Erw. 2; vgl. auch ZAK 1950 S. 12). Die Verwaltungspraxis setzt denn auch als Regel voraus, dass die Steuerbehörden das Nach-Abzugseinkommen melden (Rz. 21 der Wegleitung für die Steuerbehörden über das Meldeverfahren mit den AHV-Ausgleichskassen in Anhang 3 der Wegleitung des Bundesamtes für Sozialversicherung [BSV]über die Beiträge der Selbständigerwerbenden und Nichterwerbstätigen [WSN], gültig ab 1. Januar 1980), und zwar auch dann, wenn sie das Einkommen ermessensweise eingeschätzt haben (Rz. 206 WSN; unveröffentlichtes Urteil Freyvogel vom 16. November 1979; anders noch EVGE 1959 S. 37 f.; ZAK 1957 S. 259, 1955 S. 166 Erw. 2). Die Ausgleichskassen müssen darum im Hinblick auf Art. 9 Abs. 2 lit. d Satz 2 AHVG eine entsprechende Korrektur vornehmen, nämlich in der Weise, dass der steuerrechtlich zulässige

Beitragsabzug durch Aufrechnung eben dieses Beitrags rückgängig gemacht, d.h. das von den Steuerbehörden gemeldete Einkommen um diese Beiträge erhöht wird (EVGE 1959 S. 37; ZAK 1957 S. 259, 1955 S. 166 Erw. 2; vgl. auch ZAK 1950 S. 12). Zweck der Aufrechnung ist es somit, eine steuerrechtlich zulässige Operation rückgängig zu machen. Folglich darf nichts hinzugeschlagen werden, wenn die Beiträge im gemeldeten Einkommen bereits enthalten sind, sei es, dass die Steuerbehörde auf ihrer Meldung einen entsprechenden Vermerk anbringt (Rz. 207 WSN, Rz. 21a der Wegleitung für die Steuerbehörden; ZAK 1955 S. 166 Erw. 2), sei es, dass der Selbständigerwerbende nachweist, dass er die Beiträge in der Steuererklärung nicht deklariert hatte (Rz. 208 WSN). Ebenso entfällt eine Aufrechnung, wenn die Ausgleichskasse das Einkommen gemäss Art. 24 und 25 AHVV selber ermittelt; denn hier hat sie im Rahmen ihrer Möglichkeiten direkt das gesamte beitragspflichtige Einkommen festzustellen (vgl. Art. 26 Abs. 1 AHVV), weshalb kein Beitragsabzug rückgängig gemacht werden muss (unveröffentlichtes Urteil Aigner und Richter vom 30. März 1983; Rz. 211 WSN). Im übrigen darf die Aufrechnung bloss die eigentlichen Beiträge nach Art. 8 AHVG betreffen und nicht auch die Verwaltungskosten gemäss Art. 69 Abs. 1 AHVG, die als prozentualer Zuschlag zu den Beiträgen hinzukommen (BRATSCHI, a.a.O., S. 156 mit Hinweis auf ZAK 1950 S. 482; vgl. auch Rz. 205 WSN). b) Das Eidg. Versicherungsgericht hat in mehreren Urteilen aus den Anfangsjahren der AHV ausgeführt, dass die in der Steuererklärung deklarierten und in der Steuerveranlagung abgezogenen persönlichen Beiträge aufzurechnen sind (unveröffentlichte Urteile Mock vom 4. Dezember 1950, Jaggi vom 5. Januar 1951, Ettinger vom 26. Januar 1951 und Müller vom 31. August 1955). Da steuerlich diejenigen Beiträge abgezogen werden können, welche der Steuerpflichtige in der Berechnungsperiode bezahlen musste (vgl. KÄNZIG, Kommentar zur direkten Bundessteuer, 2. Aufl. 1982, S. 673 N. 189 zu Art. 22 Abs. 1 lit. g BdBSt), war mit OSWALD (a.a.O., S. 54a) zu folgern, dass die in der Berechnungsperiode entrichteten persönlichen Beiträge aufzurechnen sind (so ZAK 1955 S. 166 Erw. 2). Wenn das Eidg. Versicherungsgericht im Urteil vom 3. Februar 1959 (EVGE 1959 S. 36) von den auf die Bemessungsjahre "entfallenden" Beiträgen sprach, so konnte dies nicht anders als im eben erwähnten Sinne verstanden werden. c) Im Einklang mit dieser Rechtsprechung ging das BSV zunächst ebenfalls von der Aufrechenbarkeit der in den

Berechnungsjahren "geleisteten" Beiträge aus (vgl. ZAK 1950 S. 12). Allerdings stellte sich dabei offenbar die Frage, was aufzurechnen ist, wenn in der Berechnungsperiode verfügte Beiträge bei deren Ablauf noch ganz oder teilweise unbezahlt waren. Die Verwaltungsweisungen legten darum fest, dass "die in den entsprechenden Berechnungsjahren geschuldeten persönlichen Beiträge" aufzurechnen waren, wobei unter diesen Beiträgen nur die schon verfügten verstanden werden konnten, sollte doch die Aufrechnung "dem Betrag des AHV-Beitrags entsprechen, den der Versicherte in seiner Steuererklärung abzuziehen berechtigt war" (vgl. den Rückblick des BSV über die damalige Praxis in ZAK 1956 S. 332). Die ab 1956 gültigen Verwaltungsweisungen brachten insofern eine Neuerung, als sie es den Ausgleichskassen freistellten, anstelle der geschuldeten die in der Berechnungsperiode effektiv bezahlten Beiträge aufzurechnen. Unter den "geschuldeten" sollten dabei auch künftighin die schon durch Verfügung während der Berechnungsperiode festgesetzten Beiträge verstanden werden, jedoch (neu) mit Einschluss auch der in dieser Periode mit Verfügung nachgeforderten Beiträge (vgl. ZAK 1956 S. 333 f. sowie auch daselbst S. 139). Diese beiden Aufrechnungsmethoden fanden später Eingang in die WSN (vgl. Rz. 206 in der bis Ende 1982 gültig gewesenen Fassung, Rz. 209), allerdings ohne nähere Umschreibung des Begriffs der geschuldeten Beiträge. d) Mehrere Beitragsstreitigkeiten warfen Ende der siebziger Jahre die Frage auf, wie aufzurechnen ist, wenn vom Versicherten im Anschluss an die Aufnahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit zunächst bloss provisorisch ermittelte Beiträge entrichtet werden und von der Ausgleichskasse nach Eingang der ersten Steuermeldung die Beiträge nunmehr definitiv festzusetzen sind. Im unveröffentlichten Urteil Jola vom 25. Juli 1979, in welchem sich die Aufrechnungsproblematik eher beiläufig stellte, führte das Eidg. Versicherungsgericht aus, dass die dem von der Steuerbehörde gemeldeten Einkommen entsprechenden Beiträge aufzurechnen sind. Ohne sich mit dem Begriff der aufzurechnenden geschuldeten Beiträge näher auseinanderzusetzen, verstand das Gericht darunter nicht die aufgrund des provisorisch ermittelten Einkommens bereits verfügten Beiträge, sondern die auf dem definitiv gemeldeten Einkommen geschuldeten. Die gleiche Betrachtungsweise lag auch dem unveröffentlichten Urteil Peter vom 17. März 1980 zugrunde, welches auf das Urteil Jola verwies und ausdrücklich

festhielt, dass mit den geschuldeten nicht die auf dem provisorisch ermittelten Einkommen verfügten Beiträge gemeint seien. Das BSV nahm das Urteil Peter zum Anlass, die Aufrechnungsproblematik in seinen Verwaltungsweisungen für jene Fälle neu zu regeln, in denen Beiträge, die im ausserordentlichen Verfahren auf dem Gegenwartseinkommen erhoben werden, nach Eingang der Steuermeldung definitiv festzusetzen sind. In der Annahme, dass die Steuermeldung das Einkommen nach Abzug der gesetzlichen Beiträge von (seit 1979) 9,4% enthalte, ordnete das Bundesamt im Nachtrag 2 (gültig ab 1. Januar 1983) zur WSN an, die Aufrechnung sei in der Weise durchzuführen, dass das gemeldete Einkommen nach Massgabe des Beitragssatzes (9,4%) von 90,6% auf 100% umgerechnet werde (vgl. Rz. 206.3 des erwähnten Nachtrags); für Einkommen innerhalb der sinkenden Beitragsskala (Art. 8 Abs. 1 letzter Satz AHVG, Art. 21 AHVV) sahen die neuen Weisungen die Aufrechnung der den gemeldeten Einkommen entsprechenden Beiträge in Franken vor (vgl. Rz. 206.2 des erwähnten Nachtrags). Nebst dieser Neuregelung der Aufrechnung der geschuldeten Beiträge beliess das BSV den Ausgleichskassen die Möglichkeit, weiterhin auch bloss die bezahlten Beiträge aufzurechnen (Rz. 209 WSN). Hingegen unterblieb eine Anpassung der Wegleitung für die Steuerbehörden über das Meldeverfahren (Anhang 3 zur WSN), deren Rz. 21 nach wie vor als Regel voraussetzt, dass die Steuermeldungen das Einkommen nach Abzug der in der Berechnungsperiode geleisteten persönlichen Beiträge der Selbständigerwerbenden enthalten. e) Diese neuere Rechtsprechung und die darauf gestützte Änderung der Verwaltungsweisungen lässt sich mit

Art. 9 Abs. 2 lit. d AHVG nicht vereinbaren. Der Zweck der Aufrechnung besteht darin, die unterschiedliche Behandlung der persönlichen Beiträge in Bundessteuerund AHV-Recht dadurch auszugleichen, dass das von der Steuerbehörde gemeldete Nach-Abzugseinkommen um den steuerlich anerkannten Beitragsabzug erhöht, d.h. eine steuerlich zulässige Operation rückgängig gemacht wird. Aufgerechnet werden darf darum nur, was vorher abgezogen werden konnte. Besteht Anlass zum steuerlichen Abzug nur, wenn die Beiträge bereits durch Verfügung festgesetzt (oder allenfalls ohne formelle Verfügung in Rechnung gestellt) worden sind, so dürfen auch bloss diese Beiträge (jedoch ohne Verwaltungskosten; vgl. Erw. 4a in fine hievor) aufgerechnet werden. Wenn ein Versicherter z.B. nach Aufnahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit (Art. 25 Abs. 1 AHVV)

zunächst provisorisch ermittelte Beiträge entrichten muss, können bei der definitiven Festsetzung des beitragspflichtigen Einkommens nach Eingang der Steuermeldung nur diese provisorischen Beiträge Gegenstand der Aufrechnung sein; denn allein im Umfang der schon verfügten bzw. in Rechnung gestellten Beiträge stand dem Versicherten ein steuerlicher Abzug zu, der das Einkommen laut Steuermeldung verminderte und den es - weil AHV-rechtlich unzulässig - rückgängig zu machen gilt. Um in diesem Sinne die Aufrechnung vornehmen zu können, benötigt die Ausgleichskasse von der Steuerbehörde grundsätzlich keine besonderen Angaben über die Höhe des in der Steuererklärung deklarierten Abzugs. Zwar wäre es im Hinblick auf eine korrekte Durchführung der Aufrechnung zweifellos zweckdienlich, wenn die Ausgleichskasse in jedem Falle wüsste, ob und in welchem Umfang persönliche Beiträge in der Steuererklärung abgezogen wurden; dabei könnte die Steuerbehörde allerdings bloss die Gesamtsumme des Abzugs einschliesslich der nichtaufrechenbaren Verwaltungskosten melden. Indessen kann die Ausgleichskasse an sich schon den bei ihr liegenden (bzw. im Falle eines zwischenzeitlichen Kassenwechsels den bei der früheren Kasse vorhandenen [vgl. ZAK 1950 S. 12]) Unterlagen entnehmen, in welchem Umfang in der fraglichen Berechnungsperiode über provisorisch ermittelte Beiträge verfügt bzw. Rechnung gestellt wurde und ob diese Beiträge bei Ablauf der Berechnungsperiode schon bezahlt oder noch ganz bzw. teilweise offen waren. Wenn es die Verwaltungsweisungen den Kassen freistellen, entweder die bezahlten oder die geschuldeten Beiträge aufzurechnen, so können auch unter den letzteren nur die in der Berechnungsperiode bereits betraglich festgesetzten Beiträge verstanden werden (so richtig ZAK 1956 S. 333 f.), wobei zu den "bezahlten" die tatsächlich schon entrichteten Beiträge gehören, während die "geschuldeten" sich auf den Gesamtbetrag der verfügten bzw. in Rechnung gestellten Beiträge beziehen, d.h. sowohl den noch offenen als auch den allenfalls schon bezahlten Anteil umfassen. Insofern die neuere Rechtsprechung (vgl. Erw. 4d hievor) bei der Aufrechnung unter den "geschuldeten" die auf dem definitiv ermittelten Einkommen zu entrichtenden Beiträge versteht, kann daran nicht festgehalten werden. Ebensowenig stehen die auf 1983 in Kraft gesetzten Verwaltungsweisungen, soweit sie die Aufrechnung in der Form einer Umrechnung des gemeldeten Einkommens auf 100% bzw. - innerhalb der sinkenden Skala -

die Aufrechnung der dem gemeldeten Einkommen entsprechenden Beiträge in Franken vorsehen, mit Art. 9 Abs. 2 lit. d AHVG in Einklang. Denn dies muss immer dann zu einem dem Sinn und Zweck der Aufrechnung zuwiderlaufenden Ergebnis führen, wenn das definitive Einkommen gemäss Steuermeldung und das von der Ausgleichskasse angenommene provisorische nicht nur bezüglich des Aus- bzw. Einschlusses der Sozialversicherungsbeiträge voneinander abweichen. In derartigen Fällen, die recht zahlreich sein dürften, wird nämlich beim erwähnten Vorgehen - wie auch der vorliegende Fall zeigt - nicht bloss die steuerlich zulässige Operation rückgängig gemacht. f) Wie der Beschwerdeführer mit Recht darlegt, ergeben sich zu hohe Einkommen,

wenn das definitive Einkommen laut Steuermeldung über dem provisorisch angenommenen liegt und die aufzurechnenden Beiträge nach Massgabe des gesetzlichen Beitragssatzes auf dem definitiven Einkommen ermittelt werden. Denn es werden in diesem Falle nicht die (bereits festgesetzten) Beiträge hinzugezählt, welche zu einem steuerlichen Abzug berechtigten, sondern vielmehr höhere Beiträge, die in der Steuererklärung zu deklarieren der Versicherte keinen Anlass haben konnte, weil sie im Berechnungsjahr betraglich noch gar nicht feststanden.
Nach den Akten des vorliegenden Falles ging die Ausgleichskasse bei der provisorischen Ermittlung der Beiträge für 1979 und 1980 von einem geschätzten Jahreseinkommen von Fr. 45'000.– und einem Eigenkapital von Fr. 12'500.– aus und setzte die Beiträge einschliesslich Verwaltungskosten auf Fr. 4249.60 (1979) und Fr. 4268.– (1980) fest. Der Beschwerdeführer entrichtete diese Beiträge quartalsweise und deklarierte sie hernach in seinen Steuererklärungen. Das in den fraglichen Jahren tatsächlich erzielte Einkommen lag jedoch wesentlich über der Schätzung. Gemäss Steuermeldung vom 25. September 1982 belief es sich nach Abzug der deklarierten Beiträge einschliesslich Verwaltungskosten auf Fr. 114'901.– (1979) und Fr. 228'429.– (1980). Von diesen Zahlen (und vom definitiv gemeldeten Eigenkapital von Fr. 91'000.–) ausgehend, ermittelte die Ausgleichskasse persönliche Beiträge von - ohne Verwaltungskosten - Fr. 11'299.20 (1979) und Fr. 23'217.60 (1980) und rechnete diese dem gemeldeten Einkommen auf, was zu Vor-Abzugseinkommen von Fr. 126'200.– (1979) und Fr. 251'647.– (1980) führte. Sie hat demnach andere, wesentlich höhere Beiträge aufgerechnet, als der Beschwerdeführer in seiner Steuererklärung abzuziehen befugt war und auch tatsächlich

abgezogen hatte. Dies wirkt sich erheblich auf die Höhe der Beiträge aus, welche der Beschwerdeführer für 1979 und 1980 definitiv zu bezahlen hat. Ebenso beeinflusst das (nach der Berechnung der Ausgleichskasse zu hoch ausfallende) Vor-Abzugseinkommen der Jahre 1979/80 auch die Beiträge der folgenden Zeit, da für 1981 (Vorjahr) und 1982/83 (erste ordentliche Beitragsperiode) das Durchschnittseinkommen 1979/80 einschliesslich der in diesen Jahren aufgerechneten (zu hohen) Beiträge massgebend ist (vgl. Art. 22 Abs. 2 und Art. 25 Abs. 3 AHVV). Mit Recht wendet sich der Beschwerdeführer darum auch gegen das Argument der Vorinstanz, dass "der Ausgleich für aufgerechnete, noch nicht bezahlte Beiträge ... in einer späteren Beitragsperiode (erfolgt), womit eine Mehrbelastung des Beschwerdeführers vermieden wird". Ein Ausgleich im Sinne einer Kompensation einer anfänglich zu hohen durch eine später niedrigere Aufrechnung und umgekehrt ist nur möglich, wenn die Ausgleichskasse von vornherein (und richtigerweise) nur die bereits verfügten Beiträge berücksichtigt: rechnet sie - ungeachtet von Zeitpunkt und Höhe der Abschlagszahlungen - von Anfang an die in den Berechnungsjahren gesamthaft verfügten (bezahlten und allenfalls noch offenen) Beiträge auf, so führt diese Methode - über mehrere Jahre hinweg gesehen - zu einem Ausgleich und zum gleichen Ergebnis, wie wenn jeweils bloss die in den Berechnungsjahren effektiv bezahlten Beiträge hinzugezählt würden. Nur in diesem Sinne ist die Bemerkung über den Ausgleich im unveröffentlichten Urteil Kunz vom 28. September 1979 zu verstehen, in welchem Falle die Ausgleichskasse übrigens richtig vorgegangen war, indem sie - wie der dem erwähnten Urteil zugrundeliegende Entscheid der AHV-Rekurskommission des Kantons Zürich vom 5. Dezember 1978 dokumentiert - die in den Berechnungsjahren provisorisch festgesetzten Beiträge aufgerechnet hatte.
g) Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die gemäss Art. 9 Abs. 2 lit. d AHVG erforderliche Aufrechnung der persönlichen Beiträge zum Zwecke hat, eine steuerrechtlich zulässige Operation rückgängig zu machen. Steuerlich abziehbar sind die in den Berechnungsjahren verfügten bzw. in Rechnung gestellten Beiträge (zuzüglich Verwaltungskosten) und nicht die erst auf einem später genau ermittelten Einkommen zu bezahlenden. Konnte sich das Einkommen gemäss Steuermeldung nur um die steuerlich abzugsfähigen Beiträge vermindern, so dürfen nur diese (allerdings ohne Verwaltungskosten) aufgerechnet werden. Von der Regel

ausgehend, dass der Versicherte in der Steuererklärung einen Abzug deklarierte, hat die Ausgleichskasse die bereits verfügten bzw. in Rechnung gestellten Beiträge aufzurechnen, und zwar entweder gesamthaft die im jeweiligen Berechnungsjahr verfügten oder bloss die effektiv bezahlten. Vermerkt die Steuerbehörde in ihrer Meldung, dass in der Steuererklärung keine Beiträge abgezogen wurden, oder erbringt der Versicherte den Nachweis dafür, hat eine Aufrechnung zu unterbleiben.

5. Nach dem Gesagten steht fest, dass die Ausgleichskasse die Aufrechnung im vorliegenden Fall nicht in einer Art. 9 Abs. 2 lit. d AHVG entsprechenden Weise vorgenommen hat. Die Sache ist darum an sie zurückzuweisen, damit sie vom Einkommen laut Steuermeldung ausgehend die in den Jahren 1979 und 1980 verfügten und bezahlten Beiträge aufrechne und nach Abzug des Eigenkapitalzinses das beitragspflichtige Einkommen für die genannten Jahre ermittle und die Beiträge neu festsetze. Weil die Höhe der aufzurechnenden Beiträge auch das beitragspflichtige Einkommen der folgenden drei Jahre beeinflusst, sind auch die Beiträge für 1981 bis und mit 1983 neu zu berechnen. Entgegen den Darlegungen des Beschwerdeführers sind dabei nicht die in den Steuererklärungen geltend gemachten Abzüge von Fr. 4249.60 (1979) und Fr. 4268.– (1980) aufzurechnen, sondern nur die reinen Beiträge ohne Verwaltungskosten.