Urteilskopf

115 V 183

27. Auszug aus dem Urteil vom 28. April 1989 i.S. S. gegen Ausgleichskasse des Kantons Zürich und AHV-Rekurskommission des Kantons Zürich
Regeste (de):
Art. 16 Abs. 1 AHVG: Begriff der Nachsteuerveranlagung. Unter Nachsteuerveranlagung im Sinne von Art. 16 Abs. 1 Satz 2 AHVG ist nicht nur eine Veranlagung im bundesrechtlichen, sondern auch eine solche im kantonalen Nachsteuerverfahren zu verstehen.

Art. 23 Abs. 1, 2 und 3 AHVV: Beitragsfestsetzung aufgrund einer kantonalen Nachsteuerveranlagung. Voraussetzungen, unter denen für die Beitragsberechnung auf die rechtskräftige Veranlagung im kantonalen Nachsteuerverfahren abgestellt werden kann.

Regeste (fr):
Art. 16 al. 1 LAVS: Notion de taxation consécutive à une procédure pour soustraction d'impôt. Par taxation consécutive à une procédure pour soustraction d'impôt, au sens de l'art. 16 al. 1, deuxième phrase, LAVS, il faut comprendre non seulement une taxation de l'impôt fédéral, mais aussi une taxation de l'impôt cantonal.

Art. 23 al. 1, 2 et 3 RAVS: Fixation des cotisations sur la base d'une taxation de l'autorité cantonale consécutive à une procédure pour soustraction d'impôt. Conditions auxquelles les cotisations peuvent être fixées sur la base d'une taxation passée en force de l'impôt cantonal, consécutive à une procédure pour soustraction d'impôt.

Regesto (it):
Art. 16 cpv. 1 LAVS: Nozione di tassazione consecutiva a una procedura per sottrazione di imposte. Una tassazione consecutiva a una procedura per sottrazione di imposte, ai sensi dell'art. 16 cpv. 1, seconda frase, LAVS, non è solo riferita a tassazione federale, ma anche a quella dell'imposta cantonale.

Art. 23 cpv. 1, 2 e 3 OAVS: Fissazione dei contributi in base a una tassazione dell'autorità cantonale consecutiva a una procedura per sottrazione di imposte. Presupposti perché i contributi siano fissati sulla base di una tassazione dell'imposta cantonale per sottrazione di imposte passata in giudicato.

Sachverhalt ab Seite 184

BGE 115 V 183 S. 184

A.- Otto S. war von 1958 bis Ende Dezember 1978 als Selbständigerwerbender der Ausgleichskasse des Kantons Zürich angeschlossen. Diese hatte ihn mit Verfügungen vom 18. März und 12. September 1980 gestützt auf Steuermeldungen vom 25. Februar und 25. August 1980 zur Bezahlung der persönlichen AHV/IV/EO-Beiträge für die Jahre 1976 bis 1978 verpflichtet. Diese Verfügungen erwuchsen unangefochten in Rechtskraft. In einem Nach- und Strafsteuerverfahren stellte das Kantonale Steueramt Zürich fest, dass Otto S. für die Veranlagungsperioden 1977/78 und 1979/80 sein Einkommen unvollständig deklariert und damit direkte Bundessteuern hinterzogen hatte, weshalb es mit Verfügung vom 18. Juni 1986 für die betreffenden Perioden Nachsteuern und Bussen veranlagte. Auf Beschwerde von Otto S. hin stellte die Bundessteuer-Rekurskommission des Kantons Zürich fest, dass die Steuerbehörde das Nachsteuer- und Bussenverfahren für die Veranlagungsperiode 1977/78

zu spät eingeleitet habe; sie hob die Nachsteuer- und Bussenveranlagung für diese Periode daher infolge Verwirkung mit Entscheid vom 4. November 1986 auf. Am 10. April 1987 meldete das Steueramt der Ausgleichskasse des Kantons Zürich aufgrund einer Nach- und Strafsteuerveranlagung für die kantonale Steuer 1975 mit einem Rektifikat das von Otto S. in den Jahren 1973 und 1974 aus selbständiger Erwerbstätigkeit erzielte Einkommen. Gleichentags meldete das Steueramt der Kasse auch die berichtigten Einkommen der Jahre 1975 und 1976, welche sich aus der neuen Einschätzung in einem Nach- und Strafsteuerverfahren für die kantonale Steuer 1976 und 1977 ergeben

hatten. Gestützt auf diese Meldungen setzte die Ausgleichskasse mit Verfügung vom 22. April 1987 die vom Versicherten zu entrichtenden persönlichen Beiträge für die Jahre 1976/77 und 1978 unter Aufhebung der früheren Verfügungen vom 18. März und 12. September 1980 neu auf je Fr. 124'822.80 (1976/77) und Fr. 189'109.20 (1978) fest.

B.- Otto S. führte Beschwerde mit dem Antrag, die Kassenverfügung sei aufzuheben und es sei festzustellen, dass er für die Jahre 1976 bis 1978 keine AHV-Beiträge mehr schulde. Zur Begründung machte er geltend, massgebend sei nicht die Veranlagung für die kantonale Steuer, sondern die Einschätzung für die Wehrsteuer (direkte Bundessteuer). Überdies sei das Recht zur Beitragsfestsetzung verwirkt. Mit Entscheid vom 9. September 1987 wies die AHV-Rekurskommission des Kantons Zürich die Beschwerde ab.

C.- Mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde erneuert Otto S. die vorinstanzlich gestellten Rechtsbegehren. Ausgleichskasse und Bundesamt für Sozialversicherung (BSV) schliessen auf Abweisung der Verwaltungsgerichtsbeschwerde.

Erwägungen

Aus den Erwägungen:

1. (Kognition)

2. a) Vom Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit werden gemäss Art. 4 Abs. 1 und Art. 8 Abs. 1 AHVG in Prozenten festgesetzte Beiträge erhoben. Gemäss Art. 22 AHVV wird der Jahresbeitrag vom reinen Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit durch eine Beitragsverfügung für eine Beitragsperiode von zwei Jahren festgesetzt. Die Beitragsperiode beginnt mit dem geraden Kalenderjahr (Abs. 1). Der Jahresbeitrag wird in der Regel aufgrund des durchschnittlichen reinen Erwerbseinkommens einer zweijährigen Berechnungsperiode bemessen. Diese umfasst das zweit- und drittletzte Jahr vor der Beitragsperiode und entspricht jeweils einer Berechnungsperiode der direkten Bundessteuer (Abs. 2). Nach Art. 23 AHVV ermitteln die kantonalen Steuerbehörden das für die Berechnung der Beiträge Selbständigerwerbender massgebende Erwerbseinkommen aufgrund der rechtskräftigen Veranlagung für die direkte Bundessteuer und das im Betrieb investierte Eigenkapital aufgrund der entsprechenden rechtskräftigen kantonalen Veranlagung (Abs. 1). Liegt eine rechtskräftige Veranlagung für die direkte Bundessteuer nicht vor, so werden die

massgebenden Steuerfaktoren der rechtskräftigen Veranlagung für die kantonale Einkommens- oder Erwerbssteuer entnommen, sofern diese nach gleichen oder ähnlichen Grundsätzen erfolgt wie die Veranlagung für die direkte Bundessteuer, andernfalls der überprüften Deklaration für die direkte Bundessteuer (Abs. 2). Bei Zwischenveranlagungen und Nachsteuerverfahren gelten die Bestimmungen der Absätze 1 und 2 sinngemäss (Abs. 3). b) Nach Art. 16 Abs. 1 AHVG können Beiträge, die nicht innert fünf Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, für welches sie geschuldet sind, durch Verfügung geltend gemacht werden, nicht mehr eingefordert oder entrichtet werden. Für Beiträge, die aufgrund einer Nachsteuerveranlagung festgesetzt werden, beginnt die Frist mit dem Ablauf des Kalenderjahres, in welchem die Nachsteuer rechtskräftig veranlagt wurde. Entgegen dem Marginale "Verjährung" handelt es sich bei Art. 16 AHVG um eine Vorschrift mit Verwirkungsfolge (BGE 111 V 95, 100 V 155 Erw. 2a, 97 V 147 Erw. 1; ZAK 1988 S. 242 Erw. 3a). c) Gemäss einem allgemeinen Grundsatz des Sozialversicherungsrechts kann die Verwaltung eine formell rechtskräftige Verfügung, welche nicht Gegenstand materieller richterlicher Beurteilung gebildet hat, in Wiedererwägung ziehen, wenn sie zweifellos unrichtig und ihre Berichtigung von erheblicher Bedeutung ist (BGE 111 V 332 Erw. 1, BGE 110 V 178 Erw. 2a und 292 Erw. 1 mit Hinweisen). Von der Wiedererwägung ist die sog. prozessuale Revision von Verwaltungsverfügungen zu unterscheiden. Danach ist die Verwaltung verpflichtet, auf eine formell rechtskräftige Verfügung zurückzukommen, wenn neue Tatsachen oder neue Beweismittel entdeckt werden, die geeignet sind, zu einer andern rechtlichen Beurteilung zu führen (BGE 110 V 292 Erw. 1 und 394, BGE 109 V 121 Erw. 2b, BGE 108 V 168 Erw. 2b, BGE 106 V 87 Erw. 1b, BGE 102 V 17 Erw. 3a).

3. Im vorliegenden Fall ist streitig, ob der Beschwerdeführer verpflichtet ist, die persönlichen Beiträge für die Jahre 1976 bis 1978 aufgrund der Einkommen zu entrichten, welche die Steuerverwaltung im kantonalen Nach- und Strafsteuerverfahren ermittelt und am 10. April 1987 der Ausgleichskasse gemeldet hat. Dabei ist vorab zu prüfen, ob mit der Beitragsverfügung vom 22. April 1987 die in Art. 16 Abs. 1 AHVG statuierte fünfjährige Verwirkungsfrist gewahrt wurde. Dies hängt davon ab, ob unter dem Begriff Nachsteuerveranlagung im Sinne von Art. 16 Abs. 1 Satz 2 AHVG nur eine solche nach Bundesrecht oder auch eine

solche nach kantonalem Recht zu verstehen ist. Umfasst diese Bestimmung auch kantonale Nachsteuerveranlagungen, erging die Verfügung vom 22. April 1987 rechtzeitig, da die Veranlagung im kantonalen Nachsteuerverfahren 1984 rechtskräftig wurde. a) (Auslegung des Gesetzes)
b) Der Wortlaut von Art. 16 Abs. 1 Satz 2 AHVG spricht umfassend von Nachsteuerveranlagung. Wie das BSV zutreffend ausführt, ergibt sich auch aus der Gesetzessystematik keine Beschränkung auf bundesrechtliche Nachsteuerveranlagungen. Art. 9 AHVG, welcher den Begriff des Einkommens aus selbständiger Erwerbstätigkeit umschreibt und dessen Ermittlung regelt, nimmt nicht Bezug auf das Bundessteuerrecht. Abs. 4 dieser Bestimmung, welcher den Bundesrat ermächtigt, kantonale Behörden mit der Einkommensermittlung zu beauftragen, deutet vielmehr darauf hin, dass kantonale Veranlagungen mit einbezogen werden sollten. Aus historischer Sicht ist sodann festzustellen, dass sich der Gesetzgeber die Abstützung auf kantonale Steuersysteme bewusst offenhalten wollte, da bei der Schaffung des AHVG mit dem Wegfall der eidgenössischen Wehrsteuer gerechnet werden musste, welche nie definitiv in der Bundesverfassung verankert wurde. Noch heute ist die Befugnis zur Erhebung der direkten Bundessteuer (bis Ende 1994) befristet (Art. 41ter Abs. 1 BV). Für den Fall einer Aufhebung der Wehrsteuer erachtete der Bundesrat in der Botschaft vom 24. Mai 1946 zum Entwurf eines Bundesgesetzes über die Alters- und Hinterlassenenversicherung ein Abstellen auf die Veranlagung für die kantonalen Steuern als zulässig (BBl 1946 II 394 f.; vgl. auch BINSWANGER, Kommentar zum AHVG, S. 74). Die gleichen Überlegungen galten auch noch im Rahmen der auf den 1. Januar 1954 in Kraft getretenen 2. AHV-Revision, in welcher Art. 16 Abs. 1 AHVG seine heutige Fassung erhielt. Die Auslegung führt somit zu

einem eindeutigen Ergebnis. Unter Nachsteuerveranlagung im Sinne von Art. 16 Abs. 1 Satz 2 AHVG ist nicht nur eine Veranlagung im bundesrechtlichen, sondern auch eine solche im kantonalen Nachsteuerverfahren zu verstehen. c) In Einklang mit den vorstehenden Darlegungen bestimmt denn auch die AHVV, dass das für die Berechnung der Beiträge massgebende Erwerbseinkommen bei Fehlen einer rechtskräftigen Veranlagung für die direkte Bundessteuer der rechtskräftigen Veranlagung für die kantonale Einkommens- oder Erwerbssteuer zu entnehmen ist (Art. 23 Abs. 2). Wie das BSV richtig festhält, dürfte

BGE 115 V 183 S. 188

dies in erster Linie bei Versicherten, die nicht bundessteuerpflichtig sind, der Fall sein. Auf die kantonale Veranlagung wäre aber auch abzustellen, wenn die für die Erhebung der direkten Bundessteuer zuständigen Behörden innert der Veranlagungsfrist untätig blieben. Art. 23 Abs. 3 AHVV sieht sodann vor, dass die Bestimmungen der Absätze 1 und 2 bei Zwischenveranlagungen und Nachsteuerverfahren sinngemäss gelten. Dies bedeutet, dass in Fällen, in welchen ein Nachsteuerverfahren eingeleitet wurde, zunächst zu prüfen ist, ob eine rechtskräftige Nachsteuerveranlagung für die direkte Bundessteuer vorliegt; trifft dies zu, sind die Beiträge gestützt auf diese Veranlagung neu festzusetzen. Liegt hingegen eine rechtskräftige Nachsteuerveranlagung für die direkte Bundessteuer nicht vor, ist das für die Beitragsberechnung massgebende Erwerbseinkommen aufgrund der kantonalen Nachsteuerveranlagung zu ermitteln, und gestützt darauf ist die Korrektur der Beitragsfestsetzung vorzunehmen. Der Grund, weshalb keine rechtskräftige Nachsteuerveranlagung für die direkte Bundessteuer vorliegt, ist nach der Verordnung unerheblich. Voraussetzung für das umschriebene Vorgehen ist gemäss Art. 23 Abs. 3 in Verbindung mit Abs. 2 AHVV einzig, dass die kantonale Nachsteuerveranlagung nach gleichen oder ähnlichen Grundsätzen erfolgt wie die Nachsteuerveranlagung für die direkte Bundessteuer. d) Sämtliche Einwendungen des Beschwerdeführers vermögen zu keiner anderen Betrachtungsweise zu führen. Die Behauptung, auf das kantonale Nachsteuerverfahren dürfe nur zurückgegriffen werden, wenn eine rechtskräftige Veranlagung der direkten Bundessteuer für eine bestimmte Periode überhaupt fehle, ist unbegründet. Nachdem das Gesetz nirgends eine Beschränkung auf die Bundessteuerveranlagung enthält und Art. 16 Abs. 1 Satz 2 AHVG sich auch auf die kantonalrechtliche Nachsteuerveranlagung bezieht, ist gemäss Art. 23 Abs. 3 in Verbindung mit Abs. 2 AHVV im Sinne einer gesetzeskonformen Auslegung (vgl. BGE 111 V 314 Erw. 2b) auf die kantonale Nachsteuerveranlagung auch dann abzustellen, wenn es in bezug auf die direkte Bundessteuer bei der ursprünglichen, materiell unrichtigen Veranlagung bleibt, weil beispielsweise das Recht, ein Nachsteuerverfahren einzuleiten, zufolge Zeitablaufs verwirkt ist. Der Einwand, die Berücksichtigung kantonaler Nachsteuerveranlagungen verstosse gegen das Gleichbehandlungsgebot, indem je nach Wohnsitzkanton des Beitragspflichtigen verschiedene Verwirkungsfristen für die Einleitung von Nachsteuerverfahren zur

BGE 115 V 183 S. 189

Anwendung gelangten und damit unterschiedliche Fristen zur Nachforderung von Sozialversicherungsbeiträgen bestünden, ist unbehelflich. Der Beschwerdeführer verkennt, dass das Eidg. Versicherungsgericht nach Art. 113 Abs. 3 und Art. 114bis Abs. 3 BV nicht befugt ist, Bundesgesetze auf ihre Verfassungsmässigkeit zu überprüfen. Das AHVG sieht die Mitwirkung kantonaler Behörden in Art. 9 Abs. 4 ausdrücklich vor, und die Entstehungsgeschichte des Gesetzes zeigt, dass kantonale Steuerveranlagungen von Anfang an für die Beitragsfestsetzung in Betracht gezogen wurden. Damit sind gewisse Unterschiede - je nach Wohnsitz des Beitragspflichtigen - in Kauf zu nehmen. Das BSV weist im übrigen zutreffend darauf hin, dass ohne Abstellen auf kantonale Veranlagungen die Beitragsfestsetzung für Selbständigerwerbende heute gar nicht möglich wäre, richtet sich doch die Ermittlung des im Betrieb investierten Eigenkapitals stets nach der kantonalen Veranlagung (Art. 23 Abs. 1

AHVV). Auch wenn diese gemäss Art. 23 Abs. 2 AHVV nach gleichen oder ähnlichen Grundsätzen erfolgen soll wie jene nach Bundesrecht, so lassen sich mangels eines eidgenössischen Steuerharmonisierungsgesetzes Unterschiede von Kanton zu Kanton nicht vermeiden. e) Zusammenfassend ergibt sich, dass in Fällen, in welchen Nachsteuerverfahren eingeleitet werden, gemäss Art. 23 Abs. 3 in Verbindung mit Abs. 2 AHVV bei Fehlen einer rechtskräftigen Nachsteuerveranlagung für die direkte Bundessteuer die massgebenden Steuerfaktoren der rechtskräftigen kantonalen Nachsteuerveranlagung zu entnehmen sind, sofern diese nach gleichen oder ähnlichen Grundsätzen erfolgt wie die Nachsteuerveranlagung für die direkte Bundessteuer. Die aufgrund einer rechtskräftigen kantonalen Nachsteuerveranlagung festgesetzten Beiträge können nach Art. 16 Abs. 1 Satz 2 AHVG innert fünf Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in welchem die kantonale Nachsteuer rechtskräftig veranlagt wurde, durch Verfügung geltend gemacht werden.

4. Am 3. September 1984 ist das Einkommen des Beschwerdeführers für die Jahre 1975 bis 1977 in einem Nach- und Strafsteuerverfahren für die kantonalen Steuern neu eingeschätzt worden. Diese neue Veranlagung, welche unbestrittenermassen nach ähnlichen Grundsätzen wie die Nachsteuerveranlagung für die direkte Bundessteuer erfolgte, erwuchs unangefochten in Rechtskraft, so dass die fünfjährige Verwirkungsfrist gemäss Art. 16 Abs. 1 Satz 2 AHVG am 1. Januar 1985 zu laufen begann. Am 10. April 1987

meldete das kantonale Steueramt die neu ermittelten Einkommen der Jahre 1973 bis 1976 der Ausgleichskasse; dabei handelte es sich um eine neue Tatsache, welche die Verwaltung verpflichtete, im Sinne einer prozessualen Revision auf die formell rechtskräftigen Verfügungen vom 18. März und 12. September 1980 zurückzukommen (vgl. Erw. 2c hievor). Gestützt auf die Steuermeldung erliess die Kasse auf der Grundlage der Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit der Jahre 1973/74 und 1975/76 am 22. April 1987 die angefochtene Beitragsverfügung für die Jahre 1976 bis 1978. Da diese rechtzeitig innert der fünfjährigen Verwirkungsfrist von Art. 16 Abs. 1 Satz 2 AHVG erlassen wurde und auch in masslicher Hinsicht nicht zu beanstanden ist, erweist sich die Verwaltungsgerichtsbeschwerde als unbegründet.