

1. Kammer als Versicherungsgericht

URTEIL

vom 7. Juni 2005

in der verwaltungsrechtlichen Streitsache

betreffend AHV-Beiträge

1. ... betreibt eine Einzelfirma mit Sitz in ..., deren Zweck der Handel mit Juwelen, Antiquitäten und Bildern ist. In den Jahren 1995 bis 1999 erzielte er ein durchschnittliches jährliches Einkommen von Fr. 50'880.--. 1999 realisierte er zudem einen Liquidationsgewinn von rund 2 Millionen Franken. Wohnsitz hatte ... bis am 12. März 2002 im Kanton Waadt, erst danach in ...
2. Für den 1999 erzielten Liquidationsgewinn wurde ... von der Steuerverwaltung des Kantons Graubünden mit Sondersteuern (direkte Bundessteuer und Kantonssteuer) belegt. Dies geschah deshalb, weil der Kanton Graubünden per 1. Januar 2001 von der zweijährigen Vergangenheitsbemessung auf die einjährige Gegenwartsbemessung umgestellt hatte, wobei die ordentlichen Einkünfte der Jahre 1999 und 2000 in die Bemessungslücke gefallen waren und auf den ausserordentlichen Einkünften eine Sondersteuer erhoben wurde.
3. Am 20. Mai 2003 teilte die Steuerverwaltung des Kantons Graubünden der Ausgleichskasse des Kantons Graubünden mit, ... habe 1999 ein ausserordentliches Einkommen erzielt. Da das Jahr 1999 auch bei der AHV in eine Bemessungslücke fiel, verfügte die Ausgleichskasse am 10. Juli 2004 einen Sonderbeitrag von Fr. 186'628.80. In der Folge bezahlte ... diesen Sonderbeitrag.
4. Am 15. Dezember 2003 musste die Steuerverwaltung die Sonderbesteuerung in Bezug auf die Bundessteuer widerrufen, da für die Bundessteuer der

Wohnsitzkanton - bei ... damals noch der Kanton Waadt - zuständig war. Als die Ausgleichskasse davon Kenntnis erhielt, widerrief sie ihre AHV-Sonderbeitragsverfügung anfangs Januar 2004 telefonisch und erstattete dem Versicherten den bezahlten Betrag.

5. Mit Verfügung vom 29. Januar 2004 verpflichtete die Ausgleichskasse ... erneut zur Zahlung eines Sonderbeitrages in der Höhe von Fr. 190'670.40 aufgrund des ausserordentlichen Gewinns 1999. Gegen diese Verfügung liess ... Einsprache erheben, welche mit Entscheid vom 5. April 2004 abgewiesen wurde.
6. Gegen diesen Einspracheentscheid liess ... am 5. Mai 2004 frist- und formgerecht Beschwerde ans Verwaltungsgericht des Kantons Graubünden erheben. Er beantragte, die Beitragsverfügung und der Einspracheentscheid seien vollumfänglich aufzuheben; eventualiter sei die Angelegenheit zur neuen Entscheidfällung im Sinne der Erwägungen an die Beschwerdegegnerin zurückzuweisen. Er machte geltend, es fehle die gesetzliche Grundlage und der Tatbestand "ausserordentlicher Gewinn" sei nicht gegeben. Zudem verletze die erneute Beitragsveranlagung nach vorheriger Aufhebung und Rückzahlung das Vertrauensprinzip und das Rechtssicherheitsgebot.
7. Die Ausgleichskasse beantragte die Abweisung der Beschwerde und gab als Grundlage für den Sonderbeitrag sinngemäss Abs. 3 der Übergangsbestimmungen der Änderung der AHVV vom 1. März 2000 an.
8. In einem zweiten Schriftenwechsel erhielten die Parteien die Gelegenheit, sich nochmals zu äussern. Auf deren Ausführungen wird, soweit erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.
9. Auf Nachfrage des Instruktionsrichters reichte der Beschwerdeführer zwei Erklärungen des Finanzdepartements des Kantons Waadt vom 27. Juli und vom 5. August 2004 ein, gemäss welchen die definitiven Veranlagungsfaktoren für ... für die Steuerjahre 2001/2002, sobald sie

vorliegen, der Ausgleichskasse des Kantons Graubünden mitgeteilt würden. Hierauf wurde das Verfahren vor Verwaltungsgericht mit Verfügung vom 6. September 2004 bis zum Vorliegen der definitiven Steuerveranlagung im Kanton Waadt sistiert. Als ... auf Nachfrage hin am 10. März 2005 erklärte, die definitive Steuerveranlagung 2001/2002 im Kanton Waadt liege noch nicht vor, hob das Gericht angesichts seiner Pflicht, Verfahren beförderlich zu behandeln, die Sistierung auf.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1. a) Vor 2001 wurden die AHV-Beiträge im Verfahren der Vergangenheitsbemessung festgelegt. Das heisst, die Beiträge der Jahre x und x+1 wurden aufgrund der Einkommen der Jahre x-3 und x-2 festgelegt. Auf den 1. Januar 2001 ist die AHV zur Gegenwartsbemessung übergegangen, so dass sich die Beiträge jetzt auf Grund des im Beitragsjahr selbst erzielten Erwerbseinkommens bemessen (Art. 22 Abs. 2 AHVV). Dieser Systemwechsel hat zur Folge, dass die Jahre 1999 und 2000 in eine so genannte Bemessungslücke fallen. Die in den Jahren 1999 und 2000 erzielten ordentlichen, mehr oder weniger dem Durchschnitt der letzten Jahre entsprechenden, Einkommen werden nicht zur Bemessung von AHV-Beiträgen herangezogen. In der Bemessungslücke erzielte ausserordentliche Einkommen werden demgegenüber unter gewissen Voraussetzungen mit einem Sonderbeitrag belastet. Die Grundlage für die Erhebung dieses Sonderbeitrags findet sich in den Übergangsbestimmungen der Änderung der AHVV vom 1. März 2000 (im Folgenden kurz: ÜBAHVV).

Abs. 2 und 3 ÜBAHVV lauten folgendermassen:

„Auf Kapitalgewinnen nach Artikel 17, die vor dem Inkrafttreten dieser Änderung erzielt wurden und die einer Jahressteuer nach Artikel 47 DBG (Sonderveranlagung bei Beendigung der Steuerpflicht oder bei Zwischenveranlagung) oder 218 Abs. 2 DBG (einjährige Veranlagung bei Wechsel der zeitlichen Bemessung) unterliegen oder bei der Veranlagung der direkten Bundessteuer nach Artikel 41 DBG (einjährige Steuerperiode, Gegenwartsbemessung) weder im ordentlichen noch im ausserordentlichen Verfahren erfasst werden können, wird ein Sonderbeitrag nach den bisherigen Artikeln 23bis, 23bis a und 23ter erhoben.

Auf Kapitalgewinnen nach Art. 17, die in den zwei Kalenderjahren vor dem Inkrafttreten dieser Änderung erzielt wurden, keiner Jahressteuer unterliegen und weder im ordentlichen noch im ausserordentlichen Verfahren erfasst werden, wird in Kantonen, die nach dem Inkrafttreten dieser Änderung für die direkte Bundessteuer vorläufig im Verfahren nach Art. 40 DBG (Vergangenheitsbemessung) bleiben, ein Sonderbeitrag erhoben. (...)

- b) Die beiden zitierten Übergangsbestimmungen stehen in engem Zusammenhang mit dem von verschiedenen Kantonen auf den 1. Januar 2001 vorgenommenen Systemwechsel bei der Bemessung der direkten Bundessteuer. Graubünden gehört zu der Mehrheit der Kantone, die von der Vergangenheitsbemessung auf die Gegenwartsbemessung übergegangen sind. Der Kanton Waadt hingegen ist bei der Vergangenheitsbemessung geblieben. Abs. 2 ÜBAHVV zielt auf die Kantone mit Gegenwartsbemessung, Abs. 3 ÜBAHVV auf diejenigen mit Vergangenheitsbemessung. Klar zum Ausdruck kommt in diesen beiden Bestimmungen der Wille des Verordnungsgebers, dass die AHV-Beitragspflichtigen in der ganzen Schweiz gleich behandelt werden sollen, unabhängig davon, ob sie in einem Kanton mit Gegenwarts- oder Vergangenheitsbemessung Wohnsitz haben.
 - c) Abs. 3 ÜbB AHVV ist - wie nachstehend gezeigt wird - im vorliegenden Fall einschlägige Grundlage für die Erhebung des Sonderbeitrages.
2. a) Kapitalgewinn im Sinne von Abs. 3 ÜBAHVV sind nach Art. 17 AHVV in Verbindung mit Art. 18 Abs. 2 DBG alle Kapitalgewinne aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung von Geschäftsvermögen. Im vorliegenden Fall realisierte der Beschwerdeführer im Zusammenhang mit seiner Einzelfirma in ... 1999 einen Liquidationsgewinn von rund 2 Millionen Franken. Dieser Gewinn ist somit - entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers - ein Kapitalgewinn im Sinne von Abs. 3 ÜBAHVV.
- b) Ein Kapitalgewinn führt nur dann zur Erhebung eines Sonderbeitrags nach Art. 3 ÜBAHVV, wenn er in der Bemessungslücke, das heisst in den zwei Kalenderjahren vor dem Inkrafttreten der geänderten AHVV am 1. Januar 2001 erzielt wurde. Vorliegend erzielte der Beschwerdeführer seinen Liquidationsgewinn im Jahr 1999.

- c) Abs. 3 ÜBAHVV belegt nur diejenigen Kapitalgewinne mit einem Sonderbeitrag, welche keiner Jahressteuer unterliegen. Im vorliegenden Fall ist der Beschwerdeführer für das 1999 erzielte Einkommen in Bezug auf die direkte Bundessteuer in seinem damaligen Wohnsitzkanton Waadt steuerpflichtig. Der Kanton Waadt legt die Steuern immer noch im Verfahren der Vergangenheitsbemessung fest. Für den vom Beschwerdeführer 1999 erzielten Liquidationsgewinn kommt deshalb keine Jahressteuer in Frage, da weder Art. 218 Abs. 2 DBG (einjährige Veranlagung bei Wechsel der zeitlichen Bemessung), noch Art. 47 DBG (Sonderveranlagung bei Beendigung der Steuerpflicht) zur Anwendung kommen können.
- d) Abs. 3 ÜBAHVV belegt nur diejenigen Kapitalgewinne mit einem Sonderbeitrag, welche weder im ordentlichen noch im ausserordentlichen Verfahren erfasst werden können. Der Kanton Waadt bemisst die Steuern in der Steuerperiode 2001/2002 nach den Einkünften in der Bemessungsperiode 1999/2000. Der vom Beschwerdeführer 1999 erzielte Liquidationsgewinn fällt dort deshalb in die Steuerperiode 2001/2002. Die diesbezügliche definitive Veranlagung des Beschwerdeführers liegt noch nicht vor, so dass unklar ist, ob der Liquidationsgewinn steuerlich erfasst wird oder nicht. Auch die beiden vom Beschwerdeführer eingereichten Schreiben des Finanzdepartements des Kantons Waadt schaffen diesbezüglich keine Klarheit. Zurzeit muss deshalb davon ausgegangen werden, dass der Liquidationsgewinn des Beschwerdeführers weder im ordentlichen noch im ausserordentlichen Verfahren erfasst wird. Es zeigt sich also, dass die Voraussetzungen zur Erhebung eines Sonderbeitrages gemäss Abs. 3 ÜBAHVV zurzeit erfüllt sind. Unter diesen Umständen ist der Sicherstellung der Veranlagung durch die Ausgleichskasse des Kantons Graubünden der Vorrang zu geben. Die Rückerstattung ist in Zukunft allenfalls immer möglich.
3. a) An diesem Ergebnis vermögen die vom Beschwerdeführer vorgebrachten Argumente nichts zu ändern. Er macht geltend, Abs. 2 ÜBAHVV sei nicht anwendbar. Dieses Argument geht ins Leere, ist doch, wie gezeigt, Abs. 3 und nicht Abs. 2 ÜBAHVV Grundlage für die Erhebung des Sonderbeitrags.

- b) Der Beschwerdeführer argumentiert, der 1999 erzielte Liquidationsgewinn sei kein "Kapitalgewinn" sondern Einkommen und falle deshalb nicht unter die ÜBAHVV. Diese Ansicht ist falsch. Wie bereits oben (E.2a) gezeigt - stellt der Liquidationsgewinn nach Art. 17 AHVV in Verbindung mit Art. 18 Abs. 2 DBG Kapitalgewinn aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung von Geschäftsvermögen dar und fällt damit unter Abs. 3 ÜBAHVV. Dass dieser Kapitalgewinn beitragspflichtiges Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit darstellt, spricht nicht gegen, sondern gerade für die Erhebung des Sonderbeitrages.
- c) Der Beschwerdeführer ist weiter der Ansicht, die gesetzliche Grundlage für die Erhebung des Sonderbeitrages müsste in einem Gesetz im formellen Sinn und nicht bloss in einer Verordnung normiert sein. Diese Ansicht ist falsch. Nach Art. 36 Abs. 1 BV bedürfen schwerwiegende Einschränkungen von Grundrechten einer Grundlage in einem Gesetz im formellen Sinn (BGE 128 I 327). Im vorliegenden Fall steht aber gar keine Einschränkung eines Grundrechtes in Frage, sondern die notwendige Regelung eines Übergangssachverhaltes zur Diskussion, welche nach Lehre und Praxis auf Stufe einer bundesrechtlichen Verordnung und im Einklang mit den üblichen Übergangsregelungen ohne weiteres zulässig ist.
- d) Schliesslich rügt der Beschwerdeführer, die dem angefochtenen Einspracheentscheid zugrunde liegende Verfügung verletze den Grundsatz von Treu und Glauben. Nachdem der Sonderbeitrag ein erstes Mal verfügt, bezahlt und von der Ausgleichskasse wieder zurückerstattet worden sei, habe er den Betrag von rund Fr. 190'000 sofort vollumfänglich für ein Bauprojekt in ... eingesetzt. Die Rückzahlung des Beitrages durch die Ausgleichskasse habe ganz klar eine Vertrauensgrundlage geschaffen in dem Sinne, dass die Angelegenheit nun erledigt sei. Diese Rüge ist ebenfalls unbegründet. Nach der Praxis des Bundesgerichts schützt der in Art. 9 BV verankerte Grundsatz von Treu und Glauben die Bürger in ihrem berechtigten Vertrauen auf behördliches Verhalten und bedeutet unter anderem, dass falsches behördliches Verhalten unter bestimmten Voraussetzungen eine vom

materiellen Recht abweichende Behandlung der Rechtssuchenden gebietet (BGE 127 I 36). Gemäss Rechtsprechung und Lehre ist eine falsche Anordnung bindend, (1.) wenn die Behörde in einer konkreten Situation mit Bezug auf eine bestimmte Person gehandelt hat; (2.) wenn sie für die Erteilung der betreffenden Anordnung zuständig war oder wenn die rechtssuchende Person die Behörde aus zureichenden Gründen als zuständig betrachten konnte; (3.) wenn die Person die Unrichtigkeit der Anordnung nicht ohne weiteres erkennen konnte; (4.) wenn sie im Vertrauen auf die Richtigkeit der Anordnung Dispositionen getroffen hat, die nicht ohne Nachteil rückgängig gemacht werden können; und (5.) wenn die gesetzliche Ordnung seit dem Erlass der Anordnung keine Änderung erfahren hat (BGE 127 I36). Im vorliegenden Fall können die Dispositionen, die der Beschwerdeführer im Vertrauen auf das Nichtbestehen der Sonderbeitragspflicht getroffen hat, ohne zusätzliche Nachteile rückgängig gemacht werden. Angesichts seiner wirtschaftlichen Lage ist es für den Beschwerdeführer ohne Zweifel problemlos möglich, die ins Bauvorhaben investierten rund Fr. 200'000.-- dort wieder herauszunehmen und mit einem Hypothekarkredit zu ersetzen. Hinzu kommt, dass der Vertrauensschutz nicht absolut ist. Vielmehr kommt er nur dann zum Tragen, wenn das öffentliche Interesse an der richtigen Rechtsanwendung überwiegt. Dies ist vorliegend ebenfalls nicht der Fall, hat doch die Öffentlichkeit ein grosses Interesse daran, dass jeder seine AHV-Beiträge bezahlt. Dieses Interesse ist umso grösser, wenn es wie vorliegend um einen doch recht grossen Betrag geht. Stark ins Gewicht fällt auch das öffentliche Interesse an einer rechtsgleichen Behandlung aller Beitragspflichtigen. In diesem Zusammenhang wäre es stossend, wenn sich der Beschwerdeführer dank der in seinem Falle komplizierten Situation und dank der vorschnellen Rückzahlung durch die Ausgleichskasse von seiner Sonderbeitragspflicht befreien könnte, während andere, bei denen die Situation klarer liegt, ihren Sonderbeitrag bezahlen müssen.

Dass die Ausgleichskasse den Sonderbeitrag erneut veranlagern durfte, geht auch aus Art. 53 Abs. 2 ATSG hervor. Gemäss dieser Bestimmung kann der Versicherungsträger auf formell rechtskräftige Verfügungen zurückkommen, wenn diese zweifellos unrichtig sind und wenn ihre Berichtigung von

erheblicher Bedeutung ist. Im vorliegenden Fall stellte die Beschwerdegegnerin nach der Rückerstattung des Sonderbeitrages durch Rücksprache mit dem zuständigen Steuerkommissär fest, dass die Rückerstattung vorschnell und zu Unrecht erfolgt war, da die Steuerverwaltung nur die Veranlagung der direkten Bundessteuer, nicht aber diejenige der Kantonssteuer hatte aufheben müssen. Dass die Berichtigung von erheblicher Bedeutung ist, steht ausser Zweifel.

4. Der angefochtene Einspracheentscheid erweist sich somit als rechtmässig, und die dagegen erhobene Beschwerde ist abzuweisen.
Gerichtskosten werden keine erhoben, da das kantonale Beschwerdeverfahren in Sozialversicherungsstreitigkeiten gemäss Art. 61 lit. a ATSG grundsätzlich kostenlos ist. Den Parteien steht keine aussergerichtliche Entschädigung zu.

Demnach erkennt das Gericht:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Es werden keine Gerichtskosten erhoben.