

Urteilskopf

149 V 21

3. Auszug aus dem Urteil der III. öffentlich-rechtlichen Abteilung i.S. A.A. gegen Ausgleichskasse Zug (Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten) 9C_219/2022 vom 2. März 2023

Regeste (de):

Art. 25 Abs. 3 ATSG; Art. 16 Abs. 3 AHVG; Art. 25 Abs. 3 AHVV; Rückerstattung von Akontobeiträgen.

Akontobeiträge, die auf der Grundlage von Art. 24 AHVV von Selbstständigerwerbenden erhoben wurden, können nicht als "zuviel bezahlte Beiträge" im Sinne von Art. 16 Abs. 3 AHVG und Art. 25 Abs. 3 ATSG betrachtet werden, solange über die (definitive) Beitragspflicht nicht entschieden wurde (E. 4.5.2). Für den Anspruch auf Rückerstattung überschüssiger Akontobeiträge beginnen die Verwirkungsfristen von Art. 16 Abs. 3 AHVG erst mit der definitiven Beitragsfestsetzung zu laufen (E. 4.5.3).

Regeste (fr):

Art. 25 al. 3 LPGa; art. 16 al. 3 LAVS; art. 25 al. 3 RAVS; restitution d'acomptes de cotisations.

Des acomptes de cotisations, qui ont été prélevés sur la base de l'art. 24 RAVS auprès de personnes exerçant une activité indépendante, ne peuvent pas être considérés comme des "cotisations versées en trop" au sens de l'art. 16 al. 3 LAVS et de l'art. 25 al. 3 LPGa, tant qu'une décision concernant l'obligation (définitive) de cotiser n'a pas été prise (consid. 4.5.2). Pour le droit à la restitution d'acomptes excédentaires de cotisations, les délais de péremption de l'art. 16 al. 3 LAVS ne commencent à courir qu'au moment de la fixation définitive des cotisations (consid. 4.5.3).

Regesto (it):

Art. 25 cpv. 3 LPGa; art. 16 cpv. 3 LAVS; art. 25 cpv. 3 OAVS; restituzione dei contributi d'acconto.

I contributi d'acconto prelevati sul reddito proveniente da un'attività indipendente fondandosi sull'art. 24 OAVS non possono essere considerati "contributi in eccesso" secondo l'art. 16 cpv. 3 LAVS e l'art. 25 cpv. 3 LPGa, finché non è stato deciso sull'obbligo (definitivo) di versare i contributi (consid. 4.5.2). Per la pretesa di rimborso dei contributi d'acconto in eccesso, i termini di perenzione dell'art. 16 cpv. 3 LAVS iniziano a decorrere solo con l'accertamento definitivo dei contributi (consid. 4.5.3).

Sachverhalt ab Seite 22

BGE 149 V 21 S. 22

A.

A.a Die Eheleute B.A. und A.A. haben ihren steuerrechtlichen Wohnsitz in U./AG. Der Ehemann war einzeln zeichnungsberechtigtes Mitglied der C. AG mit Sitz in derselben Gemeinde. (...) Über die Gesellschaft wurde am 29. Januar 2007 der Konkurs eröffnet. Am 23. Oktober 2006 liess die Ehefrau unter der Firma D. ein Einzelunternehmen ins Handelsregister eintragen. Es hatte ursprünglich Sitz in V./ZG, danach in W./ZG.

Der als Prokurist fungierende Ehemann wurde fortan für das Einzelunternehmen tätig, wobei er für die E. AG und die F. AG (mit Sitz im Kanton Zug bzw. im Kanton Aargau) wirkte. Die Steuerverwaltung des Kantons Zug setzte am 8. Juli 2009 das steuerbare Einkommen der Eheleute A. für die Periode 2007 auf Fr. 289'600.- fest und wies davon Fr. 83'500.- dem Kanton Aargau zu, während für den Kanton Zug ein Einkommen von Fr. 206'100.- zu versteuern war. Die Verfügung erwuchs unangefochten in Rechtskraft und die Steuer von Fr. 24'732.- wurde bezahlt. Mit Einspracheentscheid vom 2. Juli 2013 befand die Steuerkommission U./AG für die Kantons- und Gemeindesteuern der Periode 2007, dass das steuerbare Einkommen von B.A. in der Höhe von Fr. 377'926.- vollumfänglich dem Kanton Aargau zuzuweisen sei, aufgrund einer selbstständig ausgeübten Erwerbstätigkeit, für welche ein Geschäftsort in U./AG anzunehmen sei. Diesen Entscheid bestätigte das Verwaltungsgericht des Kantons Aargau kantonal letztinstanzlich mit Urteil vom 22. September 2015. Die dagegen erhobene Beschwerde der Eheleute A. hiess das Bundesgericht mit Urteil 2C_1046/2015 vom 10. August 2016 insoweit gut, als es das Urteil vom 22. September 2015 aufhob und die Sache im Sinne der Erwägungen an das Verwaltungsgericht des Kantons Aargau zurückwies. Dieses kam in der Folge mit Urteil vom 4. September 2017 zum Ergebnis, der Ehemann habe seine gesamte Arbeitskraft für die beiden beauftragenden Gesellschaften (E. AG und F. AG) eingesetzt. Er habe mithin - trotz Abwicklung über das Einzelunternehmen der Ehefrau - sein gesamtes steuerbares Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit erzielt, das somit vollumfänglich der Steuerhoheit des Kantons Aargau unterliege.

Mit Urteil 2C_873/2017 vom 15. November 2018 (betreffend die Staats- und Gemeindesteuern der Kantone Aargau und Zug, Steuerperiode 2007) bestätigte das Bundesgericht das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Aargau vom 4. September 2017.

BGE 149 V 21 S. 23

Gleichzeitig wies es den Kanton Zug an, die Steuerveranlagung der Eheleute A. für das Steuerjahr 2007 aufzuheben und die bereits bezogenen Kantons- und Gemeindesteuern zurückzuerstatten.

A.b A.A. war ab dem 1. Februar 2007 als Selbstständigerwerbende (Einzelunternehmerin) bei der Ausgleichskasse Zug (nachfolgend: Ausgleichskasse) erfasst. Am 9. Oktober 2007 erhob diese von A.A. für das Jahr 2007 provisorische persönliche Sozialversicherungsbeiträge (Akontobeiträge) von Fr. 15'618.75. Unter Bezugnahme auf das Urteil 2C_873/2017 vom 15. November 2018 setzte die Ausgleichskasse mit Verfügung vom 3. Juli 2019 die persönlichen Sozialversicherungsbeiträge der A.A. (samt Verwaltungskosten) für das Jahr 2007 (definitiv) auf Fr. 31'743.20 fest. Sie stellte eine entsprechende Ausgleichszahlung in Rechnung und verpflichtete A.A. zur Bezahlung von Verzugszins. Mit Einsprache machte A.A. geltend, entsprechend der steuerrechtlichen Betrachtung schulde sie für das Jahr 2007 keine Beiträge aus selbstständiger Erwerbstätigkeit; sie verlangte daher nicht nur die Aufhebung der Beitragspflicht resp. -verfügung, sondern auch die Rückerstattung der provisorisch entrichteten persönlichen Beiträge zuzüglich Zins. Die Ausgleichskasse wies die Einsprache mit Entscheid vom 5. Dezember 2019 ab.

B. Die dagegen erhobene Beschwerde hiess das Verwaltungsgericht des Kantons Zug mit Urteil vom 28. März 2022 (Dispositiv-Ziffer 1) insofern teilweise gut, als es den Einspracheentscheid vom 5. Dezember 2019 aufhob; im Übrigen wies es die Beschwerde ab, soweit es darauf eintrat. (...)

C. A.A. lässt mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beantragen, der gemäss provisorischer Beitragsverfügung vom 9. Oktober 2007 bereits bezahlte Betrag von Fr. 15'618.75 sei zurückzuerstatten samt Vergütungszins zu 5 % ab 9. November 2007. (...) (...)

Das Bundesgericht heisst die Beschwerde teilweise gut.

(Auszug)

Erwägungen

Aus den Erwägungen:

2.

2.1 Vom Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit werden prozentuale Beiträge erhoben (Art. 8 Abs. 1 AHVG). Diese sind periodisch festzusetzen und zu entrichten. Der Bundesrat bestimmt die

BGE 149 V 21 S. 24

Bemessungs- und Beitragsperioden (Art. 14 Abs. 2 AHVG). Der Bundesrat erlässt Vorschriften u.a. über die Zahlungstermine für die Beiträge sowie das Mahn- und Veranlagungsverfahren (Art. 14 Abs. 4 AHVG). Die Festsetzung und Ermittlung der Beiträge vom Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit werden in den Art. 22 bis 27 AHVV (SR 831.101) näher geregelt. Die Beiträge werden für jedes Beitragsjahr festgesetzt (Art. 22 Abs. 1 Satz 1 AHVV). Die Beitragspflichtigen haben nach den Vorgaben von Art. 24 AHVV periodisch Akontobeiträge zu leisten. Die Ausgleichskassen setzen - in der Regel gestützt auf eine Meldung der Steuerbehörden (vgl. Art. 23 und 27 AHVV) - die für das Beitragsjahr geschuldeten Beiträge in einer Verfügung fest und nehmen den Ausgleich mit den geleisteten Akontobeiträgen vor (Art. 25 Abs. 1 AHVV). Die von den Beitragspflichtigen zu wenig entrichteten Beiträge sind innert 30 Tagen ab Rechnungsstellung zu bezahlen (Art. 25 Abs. 2 AHVV). Zuviel entrichtete Beiträge haben die Ausgleichskassen zurückzuerstatten oder zu verrechnen (Art. 25 Abs. 3 AHVV).

2.2 Zuviel bezahlte Beiträge können zurückgefordert werden. Der Anspruch erlischt mit dem Ablauf eines Jahres, nachdem der Beitragspflichtige von seinen zu hohen Zahlungen Kenntnis erhalten hat, spätestens aber fünf Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Beiträge bezahlt wurden (Art. 25 Abs. 3 ATSG). Art. 16 Abs. 3 AHVG enthält folgende Vorgaben: Der Anspruch auf Rückerstattung zuviel bezahlter Beiträge erlischt mit Ablauf eines Jahres, nachdem der Beitragspflichtige von seinen zu hohen Leistungen Kenntnis erhalten hat, spätestens aber fünf Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Beiträge bezahlt wurden. Für Beiträge insbesondere nach Art. 8 Abs. 1 AHVG endet die Frist in Abweichung von Art. 25 Abs. 3 ATSG in jedem Fall erst ein Jahr nach Ablauf des Kalenderjahres, in welchem die massgebende Steuerveranlagung rechtskräftig wurde. Sind Arbeitgeber- und Arbeitnehmerbeiträge von Leistungen bezahlt worden, die der direkten Bundessteuer vom Reingewinn juristischer Personen unterliegen, so erlischt der Anspruch auf Rückerstattung in Abweichung von Art. 25 Abs. 3 ATSG ein Jahr nach Ablauf des Kalenderjahres, in welchem die Steuerveranlagung rechtskräftig wurde.

3.

3.1 Die Vorinstanz hat die Beitragspflicht der Beschwerdeführerin mangels eines ihr anzurechnenden Einkommens aus selbstständiger Erwerbstätigkeit verneint. Sie hat erwogen, dass deshalb bezüglich

BGE 149 V 21 S. 25

der Akontobeiträge grundsätzlich - unter Vorbehalt der "Verjährung" gemäss Art. 16 Abs. 3 AHVG - ein Rückerstattungsanspruch bestehe. Mit dem Einspracheentscheid der Steuerkommission U./AG vom 2. Juli 2013 sei die Höhe des gesamten steuerbaren Einkommens des Jahres 2007 und dessen vollständige Zuweisung an den Ehemann der Beschwerdeführerin festgehalten worden. In diesen Punkten sei der genannte Einspracheentscheid unangefochten in Rechtskraft erwachsen. Spätestens mit der darauf gestützten definitiven Steuerveranlagung 2007 vom 23. Juli 2013 resp. mit deren Rechtskraft ab dem 16. September 2013 habe die Beschwerdeführerin Kenntnis davon gehabt, dass sie im Jahr 2007 gar kein Erwerbseinkommen generiert und damit für die entsprechende Periode zu Unrecht (Akonto-)Beiträge bezahlt habe. Dadurch sei die Verwirkungsfrist gemäss Art. 16 Abs. 3 AHVG ausgelöst worden. Die Verwirkung sei bereits Ende 2014 eingetreten; die Rückforderung sei erst am 15. Juli 2019 und damit verspätet geltend gemacht worden. Folglich hat das kantonale Gericht einen Rückerstattungsanspruch verneint.

3.2 Die Beschwerdeführerin bestreitet die Verwirkung ihres Rückerstattungsanspruchs. Sie bringt im Wesentlichen vor, sie sei von den Steuerbehörden des Kantons Zug aufgrund der rechtskräftigen Verfügung vom 8. Juli 2009 als (selbstständigerwerbende) Einzelunternehmerin behandelt worden, was mit einer entsprechenden Beitragspflicht einhergehe. Erst mit dem Erlass des Urteils 2C_873/ 2017 vom 15. November 2018 sei der Konflikt betreffend die interkantonale Doppelbesteuerung gelöst und der Kanton Zug angewiesen worden, die Steuerveranlagung für das Jahr 2007 aufzuheben. Zudem sei mit Blick auf Art. 16 Abs. 3 AHVG nicht die Veranlagung der Kantonssteuer, sondern jene der direkten Bundessteuer massgeblich. Diese sei nicht vor dem Erlass des Urteils 2C_873/ 2017 rechtskräftig veranlagt worden. Die Verwirkungsfrist sei somit frühestens am 15. November 2018 ausgelöst und mit der Geltendmachung des Anspruchs am 15. Juli 2019 gewahrt worden.

4.

4.1 Vorab stellen sich die Fragen, ob und gegebenenfalls ab welchem Zeitpunkt überschüssige Akontozahlungen als "zuviel bezahlte Beiträge" im Sinne von Art. 16 Abs. 3 AHVG zu betrachten sind.

4.2 Dazu lässt sich weder der Wegleitung des Bundesamtes für Sozialversicherungen (BSV) über die Beiträge der Selbstständigerwerbenden und Nichterwerbstätigen in der AHV, IV und EO (WSN)

BGE 149 V 21 S. 26

noch jener über den Bezug der Beiträge in der AHV, IV und EO (WBB; zur Bedeutung von Verwaltungsweisungen vgl. BGE 145 V 84 E. 6.1.1; BGE 142 V 442 E. 5.2) etwas entnehmen (vgl. etwa Rz. 1189 WSN sowie Rz. 2086 und 3073 WBB). Soweit ersichtlich wurden die hier interessierenden Fragen auch in der Literatur nicht thematisiert.

4.3 Das Gesetz muss in erster Linie aus sich selbst heraus, das heisst nach dem Wortlaut, Sinn und Zweck und den ihm zugrunde liegenden Wertungen auf der Basis einer teleologischen Verständnismethode ausgelegt werden. Die Gesetzesauslegung hat sich vom Gedanken leiten zu lassen, dass nicht schon der Wortlaut die Norm darstellt, sondern erst das an Sachverhalten verstandene und konkretisierte Gesetz. Gefordert ist die sachlich richtige Entscheidung im normativen Gefüge, ausgerichtet auf ein befriedigendes Ergebnis der ratio legis. Dabei befolgt das Bundesgericht einen pragmatischen Methodenpluralismus und lehnt es namentlich ab, die einzelnen Auslegungselemente einer hierarchischen Ordnung zu unterstellen (BGE 148 V 373 E. 5.1; BGE 146 V 224 E. 4.5.1 mit Hinweisen; vgl. auch BGE 147 V 297 E. 6.1).

4.4 Art. 25 Abs. 3 ATSG ist grundsätzlich auch auf die Rückerstattung von Beiträgen nach AHVG anwendbar (vgl. Art. 1 Abs. 1 AHVG). Satz 1 von Art. 16 Abs. 3 AHVG wiederholt aus redaktionellen Gründen (UE-LI KIESER, Alters- und Hinterlassenenversicherung, in: Soziale Sicherheit, SBVR Bd. XIV, 3. Aufl. 2016, S. 1319 Rz. 410) die Vorgaben der genannten Bestimmung. In den Sätzen 2 und 3 von Art. 16 Abs. 3 AHVG werden in ausdrücklicher Abweichung von Art. 25 Abs. 3 ATSG für die Rückerstattung bestimmter Beiträge - insbesondere prozentuale Beiträge vom Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit - die Verwirkungsfristen spezifisch geregelt. Das gilt nicht nur für die deutsche, sondern auch für die französische und italienische Sprachversion. Somit ist Art. 16 Abs. 3 AHVG in Bezug auf die hier interessierenden Fragen (vgl. vorangehende E. 4.1) gleich auszulegen wie Art. 25 Abs. 3 ATSG.

4.5

4.5.1 Sowohl in Art. 16 Abs. 3 AHVG als auch in Art. 25 Abs. 3 ATSG wird der Begriff "Beiträge" ("cotisations"; "contributi") verwendet. Darunter können sowohl definitive als auch provisorische Beiträge (Akontozahlungen) verstanden werden. Beide Bestimmungen bezwecken indessen die Rückerstattung von Zahlungen, die vermeintlich, wenn auch zu Unrecht, als Beiträge geleistet wurden

BGE 149 V 21 S. 27

(JOHANNA DORMANN, in: Basler Kommentar, Allgemeiner Teil des Sozialversicherungsrechts, 2020, N. 99 zu Art. 25 ATSG). Das geht insbesondere aus dem französischen und italienischen Wortlaut von Art. 16 Abs. 3 AHVG, wo von "cotisations versées indûment" resp. "contributi indebitamente pagati" gesprochen wird, unmissverständlich hervor. Den Materialien lässt sich zu den hier interessierenden Fragen (vgl. vorangehende E. 4.1) nichts entnehmen. In systematischer Hinsicht ist Folgendes zu beachten: Der Anwendungsbereich von Art. 25 Abs. 1 und 2 ATSG betreffend die Rückerstattung von unrechtmässig bezogenen Sozialversicherungsleistungen erstreckt sich nicht auf Leistungen, die bei resp. trotz Zweifeln an der Leistungspflicht zu Recht erbracht wurden (DORMANN, a.a.O., N. 9 zu Art. 25 ATSG). So bildet Art. 25 ATSG insbesondere keine Grundlage für die Rückforderung von Vorleistungen im Sinne von Art. 70 f. ATSG (Urteil 8C_512/2008 vom 14. Januar 2009 E. 3.1 und 3.2) und von Arbeitslosenentschädigung, die gestützt auf Art. 29 Abs. 1 AVIG (SR 837.0) ausgerichtet wurde (BGE 137 V 362 E. 4.2.2; Urteil 8C_442/2017 vom 25. August 2017 E. 4.2).

4.5.2 Bei den - von Selbstständigerwerbenden vierteljährlich zu entrichtenden (Art. 34 Abs. 1 lit. b AHVV) - Akontobeiträgen geht es um vorläufig bestimmte Zahlungen auf Rechnung der aufgrund der noch ausstehenden Steuermeldung nicht endgültig festgesetzten Beitragsschuld (Urteil 9C_908/2014 vom 5. Februar 2015 E. 3 mit Hinweisen). Mit anderen Worten: Die auf der Grundlage von Art. 24 AHVV von Selbstständigerwerbenden erhobenen Akontobeiträge dienen - nebst der Vermeidung von Verzugszinsen (vgl. Art. 41bis Abs. 1 lit. f AHVV) - der Sicherung von Beiträgen, deren Bestand und Höhe noch unsicher sind und worüber die Ausgleichskasse erst noch mittels einer Verfügung (vgl. Art. 25 Abs. 1 AHVV) zu befinden hat. Somit handelt es sich bei den Akontozahlungen nicht um unrechtmässig, sondern um - trotz Zweifeln an der Beitragspflicht - rechtmässig geleistete Zahlungen. Daraus folgt, dass sie jedenfalls solange, als über die (definitive) Beitragspflicht nicht entschieden wurde, nicht als vermeintliche Sozialversicherungsbeiträge resp. "zuviel bezahlte Beiträge" im Sinne von Art. 16 Abs. 3 AHVG und Art. 25 Abs. 3 ATSG betrachtet werden können.

4.5.3 Mit der Festlegung der definitiven Beiträge ist gleichzeitig der Ausgleich mit den für die gleiche Periode geleisteten Akontobeiträgen vorzunehmen (Art. 25 Abs. 1 AHVV; vgl. auch Erläuterungen des BSV zur Änderung der AHVV auf den 1. Januar 2001, AHI 2000

S. 119). In Art. 25 Abs. 2 und 3 AHVV wird von "zu wenig" resp. "zuviel entrichteten Beiträgen" ("cotisations encore dues" resp. "versées en trop"; "contributi non versati" resp. "non dovuti") gesprochen. Dass damit Akontobeiträge gemeint sind, geht aus dem Kontext der Bestimmung (vgl. insbesondere Art. 25 Abs. 1 AHVV) eindeutig hervor. Art. 25 Abs. 3 AHVV sieht ohne Weiteres die Rückerstattung oder Verrechnung der überschüssigen Akontobeiträge vor. Damit steht fest, dass der Rückerstattungsanspruch (unbesehen, ob er in eine Auszahlung oder Verrechnung mündet) direkt und unmittelbar mit der definitiven Festsetzung der Beitragspflicht entsteht. Mit diesem Vorgang entfällt auch der provisorische Charakter der Akontobeiträge. Das rechtfertigt es, Art. 16 Abs. 3 AHVG ab diesem Zeitpunkt (direkt oder analog; vgl. BGE 125 V 183 E. 2c; SVR 2019 KV Nr. 4 S. 19, 9C_525/2018 E. 3) anzuwenden und die überschüssigen Akontobeiträge - auch wenn sie naturgemäss früher entrichtet wurden - im Moment der definitiven Beitragsfestsetzung als "zuviel bezahlte Beiträge" im Sinne der genannten Bestimmung zu behandeln. Für den entsprechenden Rückerstattungsanspruch beginnen die Verwirkungsfristen von Art. 16 Abs. 3 AHVG somit erst mit der definitiven Beitragsfestsetzung zu laufen.

4.6 In concreto steht ausser Frage, dass die Beschwerdeführerin die persönlichen Akontobeiträge für das Jahr 2007 auf der Grundlage von Art. 24 AHVV rechtmässig leistete und dass die entsprechende Beitragspflicht erst mit dem hier angefochtenen Urteil vom 28. März 2022 definitiv verneint wurde (vgl. nicht publ. E. 1.2). Die damit ausgelösten Verwirkungsfristen von Art. 16 Abs. 3 AHVG sind offenkundig gewahrt, indem die Beschwerdeführerin die Rückerstattung der überschüssigen Akontobeiträge bereits im Einspracheverfahren verlangte und auch mit der hier zu beurteilenden Beschwerde beantragt. Folglich ist der Rückerstattungsanspruch - entgegen der vorinstanzlichen Auffassung - nicht erloschen. Dessen Höhe von Fr. 15'618.75 bleibt unbestritten; diesbezügliche Weiterungen erübrigen sich. Damit besteht erstmals Anlass, den im gleichen Zusammenhang geltend gemachten Zinsanspruch zu prüfen. Die Ausgleichskasse wird darüber zu befinden haben; gleichzeitig erhält sie Gelegenheit, gegebenenfalls die Verrechnung der geschuldeten Rückerstattung mit allfälligen Forderungen zu erklären. Insoweit ist die Beschwerde begründet.