

## **Erläuterungen zu den Änderungen der AHVV auf 1. Januar 2009**

### **Artikel 6**

(Begriff des Erwerbseinkommens)

In Artikel 6 Absatz 2 werden beispielhaft Einkünfte aufgeführt, die nicht Erwerbseinkommen darstellen und somit nicht der AHV-Beitragspflicht von erwerbstätigen Versicherten unterliegen.

Nach dem geltenden *Buchstaben g* sind - unter der Voraussetzung, dass sie nicht auf einem Arbeitsverhältnis beruhen und der Geldgeber nicht über das Arbeitsergebnis verfügen kann - jene Zuwendungen vom Erwerbseinkommen ausgenommen, die jemand für eine Aus- oder Weiterbildung erhält, sowie solche, mit denen kulturelle und wissenschaftliche Tätigkeiten oder andere hervorragende Leistungen gefördert oder ausgezeichnet werden. Die Bestimmung behandelt zusammengefasst sehr viele Zuwendungen. Sie ist dadurch unübersichtlich. Weiter führt ihr offener Wortlaut dazu, dass sie auch Einkünfte umfasst, denen eine Erwerbsabsicht zu Grunde liegt und die daher an sich zum Erwerbseinkommen gehören. Buchstabe g soll aus diesen Gründen revidiert werden.

Der neu formulierte Buchstabe g nimmt Zuwendungen für die berufliche Aus- bzw. Weiterbildung vom Erwerbseinkommen aus. Gemeint sind beispielsweise Beiträge an Schulgelder, Lehrmittel oder an den Lebensunterhalt der auszubildenden Person. Ob es sich um eine Erst- oder Zweitausbildung handelt, ist nicht entscheidend. Werden die Zuwendungen vom Arbeitgeber gewährt, sind sie grundsätzlich beitragspflichtig - dies gestützt auf den AHV-rechtlichen Grundsatz, dass alle Einkünfte, die ihren Grund in einem Arbeitsverhältnis haben, zum massgebenden Lohn gehören (BGE 133 V 558 Erw. 4 mit Hinweisen). Stehen solche vom Arbeitgeber gewährten Aus- und Weiterbildungsbeiträge in engem Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit, sind sie davon ausgenommen.

Die Ausnahme für stipendienähnliche Zuwendungen für kulturelles Schaffen, wissenschaftliche Forschung sowie andere hervorragende Leistungen wird in den neuen *Buchstaben g* nicht übernommen. Solche Zuwendungen sind künftig nur noch von der Beitragspflicht ausgenommen, soweit sie nicht Entgelt für eine selbstständige oder unselbstständige Erwerbstätigkeit darstellen. Diese Ausnahme - also die Ausnahme von der Beitragspflicht für Einkommen, die nicht auf einer Erwerbstätigkeit beruhen - besteht bereits gestützt auf das Gesetz und braucht in der Verordnung nicht erwähnt zu werden: Nach dem Grundsatz von Artikel 4 Absatz 1 des Gesetzes sind nämlich erwerbstätige Versicherte nur für ihr Erwerbseinkommen beitragspflichtig; auf Einkommen, die ihnen aus anderen Quellen zufließen, haben sie hingegen keine Beiträge zu entrichten. Der Beitragspflicht unterliegen sollen Zuwendungen für wissenschaftliche Forschung oder kulturelles Schaffen, die als Entgelt für eine Erwerbstätigkeit des Empfängers betrachtet werden müssen. Soweit der heutige *Buchstabe g* diese von der Beitragspflicht ausnimmt, ist er zu weit gefasst und entsprechend einzuschränken. Dies gilt beispielsweise in Bezug auf Beiträge des Schweizerischen Nationalfonds an den Lebensunterhalt von hauptberuflich in der Forschung tätigen Personen. Das Bundesgericht hat diese in BGE 133 V 297 - gestützt auf den offenen Wortlaut des geltenden Buchstaben g und in Abweichung einer langjährigen Verwaltungspraxis - als von der Beitragspflicht ausgenommen erklärt (im konkreten Fall ging es um einen Beitrag des Schweizerischen Nationalfonds an den Lebensunterhalt eines hauptberuflich in der Forschung tätigen Universitätsprofessors in der Höhe von Fr. 160 000 für 24 Monate; die Verwaltungspraxis hatte solche Zuwendungen zuvor als selbstständiges Erwerbseinkommen angesehen). Ein weiteres Beispiel sind Zuwendungen an Kulturschaffende, die mit der kulturellen Tätigkeit ihr Erwerbseinkommen erzielen. Soweit Vergütungen der Deckung von Auslagen dienen, (wie z.B. Publikations-, Materi-

al-, Marketing- oder auch Personalkosten) können die Betroffenen sie weiterhin im Rahmen der Einkommensermittlung als Unkosten in Abzug bringen.

## **Artikel 7**

(Bestandteile des massgebenden Lohnes)

Der geltende Artikel 7 zählt die Bestandteile des massgebenden Lohnes auf “soweit sie nicht Unkostenentschädigungen darstellen“. Die Regelung betreffend die Unkosten wird aus systematischen Gründen aus Artikel 7 herausgelöst und in Artikel 9, welcher den Unkosten gewidmet ist, überführt. Materielle Änderungen sind damit nicht verbunden.

## **Artikel 9**

(Unkosten)

Wie bereits in den Erläuterungen zu Artikel 7 ausgeführt, wird die Regelung, wonach Unkostenentschädigungen nicht zum massgebenden Lohn gehören, aus Gründen der Übersichtlichkeit in Artikel 9 Absatz 1 überführt, wo sie thematisch besser platziert ist. Weiterhin in *Absatz 1* bleibt die allgemeine Umschreibung der Unkosten.

Nach dem geltenden *Absatz 3* können getrennt ausgewiesene Unkosten in jedem Fall in Abzug gebracht werden, nicht getrennt ausgewiesene Unkosten jedoch nur, falls sie nachweislich mindestens 10 Prozent des Lohnes ausmachen. Diese 10-Prozent-Klausel wird mit der vorliegenden Revision gestrichen und Absatz 3 demzufolge aufgehoben. Die Bestimmung stellt nicht nur eine ungerechtfertigte Einschränkung des in Artikel 9 Absatz 1 (bisher Art. 7) festgelegten Grundsatzes dar, dass Unkosten eben gerade nicht zum massgebenden Lohn gehören, sie steht auch quer in der heutigen zivilrechtlichen Landschaft. Die heutige Verordnung geht davon aus, dass Arbeitnehmende - zumindest in gewissen Fällen - Unkosten selber, d.h. mit ihrem Lohn finanzieren müssen. Zivilrechtlich ist dies jedoch gar nicht zulässig. Das Obligationenrecht verpflichtet den Arbeitgeber, dem Arbeitnehmer „alle durch die Ausführung der Arbeit notwendig entstehenden Auslagen zu ersetzen [sowie] bei Arbeit an auswärtigen Arbeitsorten auch die für den Unterhalt erforderlichen Aufwendungen“ (Art. 327a Abs. 1 OR). Laut dem seit dem 1. Januar 1972 geltenden Absatz 3 von Artikel 327a OR sind „Abreden, dass der Arbeitnehmer die notwendigen Auslagen ganz oder teilweise selbst zu tragen habe, ... nichtig“. Was spezifisch die Handelsreisenden angeht, erklärt auch Artikel 349d OR Abreden, wonach der Auslagenersatz ganz oder teilweise im festen Gehalt oder in der Provision eingeschlossen sein soll, für nichtig. Die 10-Prozent-Klausel ergibt von daher keinen Sinn mehr. Die bei Einführung der AHV mit ihr angestrebte administrative Erleichterung und Sicherstellung der Praktikabilität (vgl. KÄSER, Unterstellung und Beitragswesen in der obligatorischen AHV, 2. Aufl., N 4.152) kann nur vor dem überholten Hintergrund gesehen werden, dass Arbeitnehmende Unkosten ganz oder teilweise selber tragen. Weil solche Fälle heute nicht mehr relevant sind, hat die bisherige Regelung zwar nicht direkt geschadet, jedoch immer wieder Anlass zu Fragen und Missverständnissen geboten (namentlich im Sinne, dass Unkostenvergütungen zwingend mindestens 10% des Lohnes betragen müssten). Transparenz und Bürgerfreundlichkeit legen eine Klarstellung und somit eine Aufhebung der 10-Prozent-Klausel also nahe.

## **Artikel 16**

(Beiträge der Arbeitnehmer nicht beitragspflichtiger Arbeitgeber)

Artikel 16 nimmt Bezug auf die obere Grenze der sinkenden Beitragsskala gemäss Artikel 21. Dieser Betrag wird an die Lohn- und Preisentwicklung angepasst (vgl. Art. 1 Verordnung 09), was eine entsprechende Änderung von *Absatz 1* notwendig macht.

## **Artikel 21**

(Sinkende Beitragsskala für Selbständigerwerbende)

Die obere und die untere Grenze der sinkenden Skala werden an die Lohn- und Preisentwicklung angepasst (vgl. Art. 1 Verordnung 09), was eine entsprechende Änderung von *Absatz 1* erfordert. Gleichzeitig sind auch die einzelnen Stufen innerhalb der Skala neu festzusetzen. Der systematische Aufbau der sinkenden Skala wird dabei beibehalten.

Die Anpassung der unteren Grenze der sinkenden Skala an die Lohn- und Preisentwicklung erfordert, dass der in *Absatz 2* genannte Betrag entsprechend geändert wird.

## **Artikel 22**

(Beitragsjahr und zeitliche Bemessung der Beiträge)

Artikel 22 legt die Beitragsperiode und die zeitliche Bemessung für die Beiträge der Selbständigerwerbenden fest. Die Bestimmung wurde auf den 1. Januar 2001 anlässlich des Systemwechsels von der Vergangenheits- zur Gegenwartsbemessung revidiert (s. AHI-Praxis 2000 S. 97 ff.). In neueren Entscheiden hat das Bundesgericht in Bezug auf die Frage der Einkommensermittlung in Fällen mit überlappenden Geschäftsjahren oder unterjähriger Erwerbstätigkeit auf Unklarheiten und Widersprüche in der Formulierung hingewiesen (Urteile H 50/06 vom 27.12.2006 und H 112/06 vom 30.1.2007). Aus diesem Grund sollen die Absätze 2, 3 und 5 klarer redigiert werden. Die Umformulierung beinhaltet indessen keine materiellen Änderungen.

In *Absatz 2* wird klargestellt, dass für die Beitragsbemessung immer das gesamte Einkommen gemäss dem im jeweiligen Beitragsjahr erstellten Geschäftsabschluss massgebend ist. Diese Regelung geht heute aus Absatz 2 i.V.m. Absatz 3 hervor, wobei die bisherige Formulierung des „im Beitragsjahr tatsächlich erzielten Einkommens“ missverständlich sein kann. Sie kann in Fällen, in denen das Beitragsjahr nicht mit dem Geschäftsjahr übereinstimmt, den Anschein erwecken, dass nur das Einkommen des betreffenden Beitragsjahres für die Beitragsberechnung berücksichtigt wird, was nicht der Absicht des Verordnungsgebers und auch nicht dem Steuerrecht entspricht (vgl. AHI-Praxis 2000 S. 111 f.). Im neuen Absatz 2 wird als massgebender Stichtag für das Eigenkapital generell das „Ende des Geschäftsjahres“ genannt. Damit stimmt die Formulierung mit jener von Artikel 66 Absatz 2 StHG überein.

Die Absätze 3 und 5 enthalten klarere Formulierungen in Bezug auf zwei Grundsätze der geltenden Regelung: Sie halten fest, dass die Einkommen für die Beitragsbemessung weder zwischen den Beitragsjahren aufgeteilt noch umgerechnet werden. Die Aufteilung des nach dem Geschäftsabschluss ermittelten Einkommens zwischen den Kalenderjahren wird in *Absatz 3* ausdrücklich ausgeschlossen. Vorbehalten ist als einzige Ausnahme die Regelung nach dem unveränderten Absatz 4, der – zur Verhinderung möglicher Beitragslücken – eine Einkommensaufteilung pro rata temporis zwischen den Beitragsjahren vorsieht, wenn in einem Beitragsjahr ausnahmsweise kein Geschäftsabschluss erfolgt (z.B. bei Tätigkeitsaufnahme im letzten Quartal des Beitragsjahres). Der Ausschluss der Umrechnung des Einkommens auf ein Jahreseinkommen, der insbesondere in den Fällen der unterjährigen Tätigkeit, der unterjährigen Beitragspflicht und der Einkommensaufteilung nach Absatz 4 bedeutend ist, wird neu in *Absatz 5* ausdrücklich geregelt.

## **Artikel 28**

(Bemessung der Beiträge)

Die Anpassung des Mindestbeitrages an die Lohn- und Preisentwicklung (vgl. Art. 2 Abs. 2 Verordnung 09) macht eine entsprechende Änderung von *Absatz 1* notwendig. Abgesehen von der Erhöhung des Mindestbeitrages bleiben die Beiträge unverändert.

## **Artikel 29**

(Beitragsjahr und Bemessungsgrundlagen)

Die zeitliche Bemessung für die Beiträge der Nichterwerbstätigen ist in Artikel 29 geregelt und wurde ebenfalls auf den 1. Januar 2001 an die Gegenwartsbemessung angepasst. Die Regelung lehnt sich insgesamt an jene für die Bemessung der Beiträge der Selbstständigerwerbenden an (vgl. AHI-Praxis 2000 S. 120).

Mit der vorliegenden Änderung werden der Regelfall der ganzjährigen Beitragspflicht und die besondere Situation der unterjährigen Beitragspflicht in zwei getrennten Absätzen geregelt. Nach einem Urteil des Bundesgerichts vom 6. Juni 2007 (BGE 133 V 394) handelt es sich beim Nichterwerbstätigenbeitrag nach Artikel 10 Absatz 1 AHVG um einen Jahresbeitrag, der bei unterjähriger Beitragspflicht nur anteilmässig, für die Monate, in denen die Beitragspflicht besteht, erhoben werden darf. Der neue Artikel 29 trägt dem Urteil mit einer entsprechenden Regelung für den Fall der unterjährigen Beitragspflicht Rechnung.

*Absatz 2* ist nur noch für den Normalfall der ganzjährigen Beitragspflicht anwendbar. Wie bereits bei den Selbstständigerwerbenden wird klargestellt, dass bei ganzjähriger Beitragspflicht ein unterjähriges Renteneinkommen nicht auf ein Jahresrenteneinkommen umgerechnet wird, dies im Gegensatz zur Regelung bei unterjähriger Beitragspflicht (s. sogleich Abs. 6). Vgl. im Einzelnen die Erläuterungen zu Artikel 22.

Die besonderen Regeln für die Bemessung der Beiträge bei unterjähriger Beitragspflicht finden sich in *Absatz 6*: Diesfalls wird in Nachachtung von BGE 133 V 394 der Jahresbeitrag pro rata zu den Monaten, in denen die Beitragspflicht besteht, erhoben. Grundlage für die Beitragsbemessung sind das auf ein Jahreseinkommen umgerechnete Renteneinkommen und grundsätzlich das Vermögen, das von den Steuerbehörden für dieses Kalenderjahr ermittelt wurde. Die Steuerbehörden ermitteln in der Regel das Vermögen am Ende des Steuerjahres -d.h. am 31. Dezember - oder am Ende der Steuerpflicht (Art. 66 Abs. 1 StHG). In der Regel stimmt das Ende der Beitragspflicht mit dem Stichtag überein, auf den die Steuerbehörden das Vermögen ermitteln, so bei Tod oder Wegzug des Beitragspflichtigen während des Beitragsjahres. Stimmt das Ende der Beitragspflicht nicht mit dem Stichtag der Steuern überein – wie dies bei unterjähriger Beitragspflicht infolge Erreichens des Rentenalters der Fall sein kann - kann der Beitragspflichtige bei erheblichen Abweichungen verlangen, dass auf sein Vermögen am Ende der Beitragspflicht abgestellt wird (vgl. in diesem Sinn auch BGE 124 V 1).<

*Absatz 7* enthält die Regelung des geltenden Absatz 6.

## Commentaires des modifications du RAVS au 1<sup>er</sup> janvier 2009

### Article 6

(Notion du revenu provenant d'une activité lucrative)

L'art. 6, al. 2 énumère à titre d'exemple les revenus qui ne constituent pas du revenu provenant d'une activité lucrative et qui ne sont dès lors pas soumis à l'obligation qu'ont les assurés actifs de cotiser à l'AVS.

D'après la *let. g* actuellement en vigueur, sont exceptées du revenu provenant d'une activité lucrative toutes les prestations destinées à permettre la formation ou le perfectionnement professionnels, ou à encourager et récompenser la création artistique, la recherche scientifique ou d'autres travaux éminents, à condition qu'elles ne soient point allouées en raison des rapports de service du bénéficiaire et que le donateur ne puisse pas disposer des résultats acquis. En résumé, la disposition vise un grand nombre de prestations, ce qui la rend peu claire. Sa formulation ouverte a par ailleurs pour conséquence qu'elle prend aussi en compte des revenus obtenus avec une intention lucrative et qui font donc partie en réalité des revenus provenant d'une activité lucrative. Pour toutes ces raisons, la *let. g* doit être révisée.

Dans sa version modifiée, la *let. g* excepte les prestations qui visent à encourager la formation ou le perfectionnement professionnels du revenu provenant d'une activité lucrative. Sont notamment visés, les montants versés pour les frais d'écologie, le matériel scolaire ou encore pour les frais d'entretien de la personne en formation. Il importe peu qu'il s'agisse de la première ou de la seconde formation. Si les prestations sont octroyées par l'employeur, elles sont en principe soumises à cotisation. Cela découle du principe juridique de l'AVS selon lequel tous les revenus alloués en raison d'un rapport de service font partie du salaire déterminant (ATF 133 V 558 consid. 4 et les renvois). Si les frais de formation et de perfectionnement pris en charge par l'employeur sont en étroite relation avec l'activité professionnelle, ils en sont exceptés.

La nouvelle *let. g* n'excepte plus désormais les autres prestations analogues aux bourses destinées à encourager ou à récompenser la création culturelle, la recherche scientifique ou d'autres travaux éminents. A l'avenir, de telles prestations ne seront exemptées de l'obligation de cotiser que dans la mesure où elles ne constituent pas un revenu d'une activité lucrative indépendante ou salariée. Etant donné que cette exception – à savoir l'exemption de l'obligation de cotiser pour des revenus ne résultant pas d'une activité lucrative – découle déjà de la loi, il n'y a pas lieu de la mentionner dans le règlement. En effet, selon le principe de l'art. 4 al. 1 de la loi, les assurés exerçant une activité lucrative ne doivent verser des cotisations que sur le revenu découlant de celle-ci, pas en revanche sur les revenus provenant d'autres sources. Il faut soumettre à l'obligation de cotiser les contributions à la recherche scientifique ou à la création culturelle qui doivent être considérées comme une rémunération pour l'activité lucrative du bénéficiaire. Si l'actuelle *let. g* autorise que ces prestations soient exceptées de l'obligation de cotiser, cela signifie qu'elle est conçue de façon trop large et qu'il est nécessaire de la restreindre. Tel est le cas notamment s'agissant des prestations du Fonds national suisse destinées à l'entretien personnel de bénéficiaires travaillant principalement dans le domaine de la recherche. Dans l'ATF 133 V 297, le Tribunal fédéral avait exclu ces prestations du salaire déterminant grâce à la formulation ouverte de l'actuelle *let. g* et en contradiction avec une longue pratique administrative (dans le cas d'espèce, il s'agissait d'un montant de Fr. 160 000 pour 24 mois versé par le Fonds national suisse pour les frais d'entretien d'un professeur d'université exerçant son activité principalement dans le domaine de la recherche; la pratique administrative avait, au préalable, considéré de telles prestations comme faisant partie des revenus d'une activité lucrative indépendante). On peut citer comme autre exemple les prestations allouées à des personnes pour leur création culturelle, alors que

leur activité dans le domaine culturel constitue leur activité lucrative dont ils tirent leurs revenus. Les personnes concernées peuvent continuer à déduire comme auparavant les prestations qui couvrent les frais (comme p.ex. les frais de publication, de matériel, de marketing ou également les frais de personnel) en tant que frais généraux dans le cadre de la détermination du revenu.

## **Art. 7**

(Eléments du salaire déterminant)

L'art. 7, actuellement en vigueur, énumère les éléments du salaire déterminant « dans la mesure où il ne s'agit pas d'un dédommagement pour frais encourus ». Cette réglementation concernant les frais généraux est retirée de l'art. 7, pour des raisons de systématique, et est transférée à l'art. 9 qui est dédié aux frais généraux. Cela n'entraîne aucune modification matérielle.

## **Art. 9**

(Frais généraux)

Comme mentionné dans le commentaire de l'art. 7, la réglementation selon laquelle les dédommagements pour frais encourus ne font pas partie du salaire déterminant est transférée, pour des raisons de visibilité et de thématique, à l'art. 9 al. 1. La délimitation générale des frais généraux reste réglée à l'al. 1.

En vertu de l'al. 3 actuellement en vigueur, les frais généraux décomptés séparément peuvent être déduits dans tous les cas. En revanche, les frais généraux qui ne sont pas décomptés séparément ne sont déductibles que s'il est prouvé qu'ils s'élèvent à 10 % au moins du salaire. La présente révision supprime cette limite de 10% et abroge l'al. 3. Cette disposition constitue non seulement une restriction injustifiée au principe posé à l'art. 9 al. 1 (ancien art. 7), selon lequel les frais généraux ne font pas partie du salaire déterminant, mais elle se trouve aussi en porte-à-faux dans le paysage actuel du droit civil. L'actuel règlement part du principe que les employés – du moins dans certains cas – doivent assumer financièrement, c'est-à-dire avec leur propre salaire, des frais généraux. Cela n'est cependant pas autorisé par le droit civil. Le droit des obligations oblige l'employeur à « rembourser au travailleur tous les frais imposés par l'exécution du travail et, lorsque le travailleur est occupé en dehors de son lieu de travail, les dépenses nécessaires pour son entretien » (art. 327a al. 1 CO). Selon l'al. 3 de l'art. 327a CO, en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> janvier 1972, « les accords en vertu desquels le travailleur supporte lui-même tout ou partie de ses frais nécessaires sont nuls ». En ce qui concerne plus particulièrement les voyageurs de commerce, l'art. 349d CO détermine que sont nuls les accords prévoyant que tout ou partie de l'indemnité pour frais est comprise dans le traitement fixe ou provisoire. La limite de 10% n'a dès lors plus de raison d'être. Ladite limite, qui répondait lors de l'introduction de l'AVS à des soucis de praticabilité et de simplification administrative (cf. KÄSER, *Unterstellung und Beitragswesen in der obligatorischen AHV*, 2. éd., chiffre 4.152), ne peut être comprise qu'en relation avec l'arrière-fond de l'époque, et aujourd'hui dépassé, selon lequel les travailleurs assumaient en tout ou en partie les frais généraux. De tels cas n'étant aujourd'hui plus pertinents, la réglementation actuelle n'a certes pas causé de dommages mais elle a entraîné nombre de questions et de malentendus (notamment en relation avec les indemnités devant se monter obligatoirement à 10% du salaire). La transparence et la clarté incitent à une mise au point et, par conséquent, à une abrogation de la limite de 10%.

## **Art. 16**

(Cotisations des salariés dont l'employeur n'est pas tenu de payer des cotisations)

L'art. 16 fait référence au montant supérieur du barème dégressif, au sens de l'art. 21 RAVS. Cette valeur est adaptée en fonction de l'évolution des salaires et des prix (cf. art. 1 de l'Ordonnance 09), ce qui rend nécessaire une modification correspondante de l'*al. 1*.

## **Art. 21**

(Barème dégressif des cotisations des personnes exerçant une activité indépendante)

Les limites supérieure et inférieure du barème dégressif sont adaptées en fonction de l'évolution des salaires et des prix (cf. art. 1 de l'Ordonnance 09), ce qui entraîne une modification de l'*al. 1*. Les divers échelons du barème doivent être adaptés simultanément. La structure de barème n'est toutefois pas modifiée.

L'adaptation de la limite inférieure du barème dégressif à l'évolution des salaires et des prix exige une modification du montant indiqué à l'*al. 2*.

## **Art. 22**

(Année de cotisation, calcul des cotisations dans le temps)

L'art. 22 définit la période de cotisation et détermine le calcul des cotisations dans le temps des indépendants. La dernière modification de cette disposition remonte au 1<sup>er</sup> janvier 2001, lors du passage du système de calcul *praenumero* au système de calcul *postnumero* (cf. Pratique VSI 2000 p. 99 ss). Dans des arrêts relativement récents, le TF a critiqué le manque de clarté de cette disposition ainsi que certaines contradictions dans sa formulation s'agissant de la détermination du revenu en cas d'exercice commercial à cheval entre deux années ou en cas d'activité inférieure à une année (cf. arrêts H 50/06 du 27.12.2006 et 112/06 du 30.1.2007). Pour cette raison, les al. 2, 3 et 5 doivent être rédigés de façon plus claire, sans qu'il n'y ait toutefois de modification matérielle.

Le nouvel *al. 2* établit tout d'abord clairement que le revenu total tel qu'il ressort du résultat de l'exercice commercial clos au cours de l'année de cotisation est toujours déterminant pour fixer les cotisations de cette année. Dans la réglementation actuelle, ceci découle de l'*al. 2* en corrélation avec l'*al. 3*. La notion de « revenu effectivement acquis pendant l'année de cotisation », employée jusqu'à présent, peut toutefois prêter à confusion. Elle risque notamment de faire croire que, lorsque l'exercice commercial s'écarte de l'année de cotisation, seul le revenu de l'année de cotisation concernée doit être pris en compte, ce qui ne correspond pas aux intentions du Conseil fédéral, pas plus qu'au droit fiscal (cf. Pratique VSI 2000 p. 112 ss). Le nouvel *al. 2* pose de façon générale la fin de l'exercice commercial comme date-critère pour déterminer le capital propre. La formulation correspond ainsi à celle de l'art. 66, al. 2, LIFD.

Les al. 3 et 5 énoncent à présent plus clairement deux principes du calcul *postnumero* : ils précisent que le revenu n'est pas réparti entre les années et qu'il ne doit pas être converti. L'*al. 3* exclut expressément la répartition du revenu, tel qu'il ressort de la clôture des comptes, entre les années civiles, sous réserve toutefois d'une seule exception qui existe déjà actuellement : afin d'éviter une lacune de cotisation, l'*al. 4* prévoit une répartition au pro rata temporis entre les années de cotisation, lorsqu'exceptionnellement il n'y a pas de clôture des comptes au cours d'une année (par ex. début d'activité au cours du dernier trimestre de l'année de cotisation). L'*al. 5* exclut désormais expressément toute annualisation du revenu, ce qui joue notamment un rôle lorsque l'activité ou l'obligation de cotiser ne dure pas pendant toute l'année ou en cas de répartition du revenu selon l'*al. 4*.

## **Art. 28**

(Détermination des cotisations)

L'adaptation de la cotisation minimum à l'évolution des salaires et des prix rend nécessaire une modification de l'*al. 1* (cf. commentaire de l'art., 2, al., 2 de l'Ordonnance 09). En dehors de l'augmentation de la cotisation minimum, les cotisations restent inchangées.

## **Article 29**

(Année de cotisations et bases de calcul)

L'art. 29, qui règle le calcul des cotisations des non actifs dans le temps, a également été adapté au système postnumerando au 1<sup>er</sup> janvier 2001. De façon générale, la réglementation s'appuie sur celle applicable aux indépendants (cf. Pratique VSI 2000 p. 122).

La nouvelle réglementation traite dans deux paragraphes distincts le cas ordinaire de l'obligation de cotiser s'étendant sur toute l'année et le cas particulier de l'obligation de cotiser qui ne dure pas pendant toute l'année. Selon un arrêt du Tribunal fédéral du 6 juin 2007 (ATF 133 V 394), la cotisation des non actifs au sens de l'article 10 alinéa 1 LAVS constitue une cotisation annuelle qui, lorsque cette obligation ne s'étend pas sur toute l'année, ne peut être prélevée qu'au prorata des mois pendant lesquels la personne était soumise à l'obligation de cotiser. Le nouvel art. 29 tient compte de cet arrêt en réglant spécialement le cas de l'obligation de cotiser qui ne dure pas pendant toute l'année.

L'*al. 2* ne s'applique plus qu'au cas ordinaire de l'obligation de cotiser s'étendant sur toute l'année. Tout comme pour les indépendants, la réglementation précise que, lorsque l'obligation de cotiser a duré pendant toute l'année, il n'y a pas lieu d'annualiser le revenu sous forme de rente qui n'a été perçu que pendant une partie de celle-ci. Il en va autrement lorsque l'obligation de cotiser ne dure pas pendant toute l'année (cf. al. 6 ci-après). Voir en détail le commentaire de l'art. 22.

L'*al. 6* contient les règles spéciales pour le calcul des cotisations lorsque l'obligation de cotiser ne dure pas pendant toute l'année : dans ce cas, conformément à l'ATF 133 V 394, la cotisation annuelle est prélevée au prorata des mois pendant lesquels la personne était tenue de cotiser. Le revenu sous forme de rente annualisé et, en principe, la fortune établie par les autorités fiscales pour cette année servent de base de calcul des cotisations. En règle générale, les autorités fiscales établissent la fortune à la fin de l'année fiscale – c'est-à-dire au 31 décembre – ou à la fin de l'assujettissement fiscal (art. 66 al. 1 LHID). En principe, la fin de l'année de cotisation coïncide avec la date-critère à laquelle les autorités fiscales établissent la fortune. Il en va ainsi, notamment, en cas de décès ou de départ à l'étranger du redevable durant l'année de cotisation. Lorsque la fin de l'obligation de cotiser ne correspond pas à la date-critère des impôts – ce qui peut arriver lorsque l'obligation de cotiser cesse en cours d'année parce que la personne atteint l'âge donnant droit à une rente – le redevable peut, en cas de divergence importante, exiger que ce soit la fortune à la fin de l'obligation de cotiser qui soit prise en compte (voir également dans ce sens l'ATF 124 V 1).

L'*al. 7* reprend la réglementation de l'actuel al. 6.