

# Steuerrekursgericht des Kantons Zürich



## 1. Abteilung

---

1 DB.2013.13

1 ST.2013.13

### Entscheid

27. Mai 2013

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Anton Tobler, Steuerrichter Walter Balsiger, Steuerrichter Michael Ochsner und Gerichtsschreiber Fabian Steiner

In Sachen

1. **A,**

2. **B,**

vertreten durch RA lic.iur. Peter Reinartz,  
Bär & Karrer AG, Rechtsanwälte,  
Brandschenkestrasse 90, Postfach 661, 8027 Zürich,

**Beschwerdeführer/  
Rekurrenten,**

gegen

1. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**

2. **Staat Zürich,**

vertreten durch das kant. Steueramt,  
Division Dienstleistungen,  
Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich,

**Beschwerdegegnerin,**

**Rekursgegner,**

betreffend

**Direkte Bundessteuer 2004 und 2005 sowie  
Staats- Gemeindesteuern 2004 und 2005**

hat sich ergeben:

A. A (nachfolgend der Pflichtige) war 2004 und 2005 selbstständig erwerbender Anwalt und Partner einer damals noch als Kollektivgesellschaft organisierten, später in eine AG umgewandelten Anwaltskanzlei. Zusätzlich betreute er diverse Verwaltungsratsmandate. Unter anderem erzielte er Einkünfte aus dem Verwaltungsratsmandat der C SA, Luxemburg, welche jeweils die Anwaltskanzlei vereinnahmte und an ihn ausbezahlte.

Nach Durchführung einer Untersuchung in Bezug auf diverse Punkte unterbreitete der Steuerkommissär dem Pflichtigen sowie seiner Ehefrau B (nachfolgend zusammen die Pflichtigen) am 21. Juli bzw. 7. August 2008 diverse Einschätzungsvorschläge, welche diese ablehnten. Am 2. September 2008 ergingen die Veranlagungen bzw. Einschätzungen 2004 und 2005. Darin verlegte der Steuerkommissär einen Anteil der BVG-Beiträge, der Beiträge an die Säule 3a, der Abzüge für Versicherungsprämien und gemeinnützige Zuwendungen sowie Sozialabzüge auf das luxemburgische Einkommen. Die Entscheide wurden an die Pflichtigen separat adressiert, da sie mittlerweile getrennt lebten. Am 19. September 2008 wurden die Schlussrechnungen/Veranlagungsverfügungen direkte Bundessteuer versandt.

B. Hiergegen erhob der Pflichtige am 18. September bzw. 10. Oktober 2008 je Einsprache mit dem Antrag, die genannten Abzüge nicht dem luxemburgischen Einkommen zuzuweisen. Diese könnten in Luxemburg nicht geltend gemacht werden und würden deshalb in ein "Abzugsloch" fallen. Für dieses Vorgehen fehle die gesetzliche Grundlage.

Mit Auflage vom 26. Februar 2010 verlangte der neu zuständige Steuerkommissär einen Nachweis über Sozialbeiträge auf dem luxemburgischen Einkommen, worauf der Pflichtige am 6. April 2010 antwortete. Nachfolgende Schriftenwechsel blieben ohne Ergebnis. Am 26. April 2012 erliess der Steuerkommissär Einschätzungs-/Veranlagungsvorschläge, worin er neu vorsah, auch die AHV-Beiträge auf das luxemburgische Einkommen zu verlegen, woraus eine Höhereinschätzung mit Bezug auf das steuerbare Einkommen resultierte. Der Pflichtige reagierte darauf am 29. Mai 2012 mit einer Aufsichtsbeschwerde und einem Ausstandsgesuch gegen den Steuerkommissär.

Am 30. November 2012 wies das kantonale Steueramt die Einsprachen – handelnd durch einen neu eingesetzten Steuerkommissär – im Wesentlichen ab und traf höhere Veranlagungen bzw. Einschätzungen.

Darin kam das kantonale Steueramt zum Schluss, dass in internationalen Konstellationen Beiträge und Einkäufe in die 2. Säule zuerst objektmässig auf das Arbeitseinkommen und anschliessend proportional zu den in- und ausländischen Arbeitseinkommensbestandteilen zu verlegen seien. Bei Wirtschaftsanwälten wie dem Pflichtigen sei es üblich, dass diese im Rahmen ihrer hauptberuflichen selbstständigen Anwaltstätigkeit auch Verwaltungsratsmandate ausübten. Hinsichtlich der beruflichen Vorsorge sei davon auszugehen, dass diese für die gesamten Erwerbseinkünfte (einschliesslich Verwaltungsrats honorare) ausschliesslich im Rahmen des Anschlusses an die Vorsorgeeinrichtung der Anwaltskanzlei abgewickelt werde. Gestützt auf die massgeblichen Koordinationsregeln gemäss dem Freizügigkeitsabkommen der Schweiz mit der EU unterstehe der Pflichtige ausschliesslich dem schweizerischen System. Er gelte daher als mit seinem Gesamteinkommen bei der aktuellen Vorsorgeeinrichtung versichert, weshalb die BVG-Beiträge auch gesamthaft auf dieses zu verlegen seien. Dasselbe gelte bei Beiträgen an die Säule 3a. Die Verwaltungsrats honorare unterstünden sodann der AHV-Beitragspflicht, weshalb auch hier eine proportionale Verteilung zu erfolgen habe.

C. Mit Beschwerde bzw. Rekurs vom 3. Januar 2013 liessen die Pflichtigen beantragen, auf die Verlegung der Beiträge an die 1., 2. und 3. Säule sowie der sonstigen Abzüge auf das luxemburgische Verwaltungsrats honorar zu verzichten, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der Beschwerdegegnerin bzw. des Rekursgegners. Die Verwaltungsrats honorare aus Luxemburg seien in der Schweiz nicht sozialversicherungspflichtig. Es verbiete sich deshalb jegliche steuerliche Umlage der Sozialversicherungsbeiträge auf diese. Die Begründung des Einspracheentscheids zur direkten Bundessteuer sei ungenügend, da nur auf die Erwägungen zum kantonalen Steuerrecht verwiesen werde. Es fehle an einer gesetzlichen Grundlage für die Kürzung der Abzüge sowohl im kantonalen als auch – abgesehen von den reinen Sozialabzügen – im Bundesrecht. Die bundesgerichtlichen Regeln zum interkantonalen Doppelbesteuerungsrecht könnten nicht unbesehen auf internationale Sachverhalte angewandt werden. Die vom kantonalen Steueramt herangezogenen Präjudizien seien

nicht einschlägig, darüber hinaus habe es den wichtigen Entscheid VGr, 21. September 2011, SB.2011.00037 ausser Acht gelassen. Da die Einkünfte aus Luxemburg weder bei der 1. noch bei der 2. Säule in die Beitragsberechnung einbezogen worden seien, sei gemäss dem genannten Entscheid keine Verlegung auf diese Einkünfte vorzunehmen. Durch die nur teilweise Berücksichtigung der Abzüge beim steuerbaren Einkommen würde der Pflichtige diskriminiert. Luxemburg habe keinerlei anteiligen Abzug der Schweizer Beiträge an die 1., 2. und 3. Säule zugelassen.

Das kantonale Steueramt schloss am 14. Februar 2013 auf Abweisung der Rechtsmittel. Die Verwaltungsrats honorare hätten der schweizerischen Sozialversicherungs-Beitragspflicht unterstanden, weshalb sie bei der Verlegung zu berücksichtigen seien. Die Eidgenössische Steuerverwaltung stellte in ihrer Beschwerdeantwort vom 21. März 2013 ebenfalls Antrag auf Abweisung. Die Pflichtigen reichten am 18. April 2013 eine Replik ein, worin sie an ihrer Begründung und ihren Anträgen festhielten. Die Eidgenössische Steuerverwaltung verwies in ihrer Stellungnahme vom 30. April 2013 auf ihre früheren Ausführungen.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. Die Pflichtigen rügen, dass der Einspracheentscheid betreffend die direkte Bundessteuer ungenügend begründet sei.

a) Gemäss Art. 135 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) sind Entscheide zu begründen. Bei Einspracheentscheiden muss aus der Begründung ersichtlich sein, gestützt auf welche tatsächlichen Feststellungen und aus welchen rechtlichen Erwägungen die Behörde ihren Entscheid getroffen hat (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A., 2009, Art. 135 N 9 DBG sowie Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 142 N 10 StG). Die Begründung muss aber nur die für den Verfahrensausgang wesentlichen tatsächlichen und rechtlichen Entscheidungsgründe enthalten. Nicht notwendig ist, dass sie sich mit allen Parteierörterungen auseinandersetzt; es genügt, wenn sich aus den Erwägungen die Unerheblichkeit oder Unrichtigkeit des Vorbringens mittelbar ergibt.

b) Das kantonale Steueramt hat auf S. 5 - 9 der Einspracheentscheide die vorliegenden Streitfragen unter dem Gesichtspunkt des kantonalen Rechts abgehandelt. In Ziff. 6 hielt es sodann fest, dass diese Erwägungen sinngemäss auch im Rahmen von Art. 7 Abs. 1 DBG (Steuerberechnung bei teilweiser Steuerpflicht), Art. 33 Abs. 1 lit. d DBG (AHV- und BVG-Beiträge) und Art. 33 Abs. 1 lit. e DBG (Beiträge Säule 3a) zur Anwendung gelangten. Damit liegt eine rechtsgenügende Begründung vor, lassen sich doch die Ausführungen zum kantonalen Recht auf die Bundessteuer übertragen. Mithin waren die Pflichtigen über die Beweggründe des kantonalen Steueramts auch bezüglich der direkten Bundesteuer im Bild und deshalb in der Lage, sich mit eigenen Argumenten inhaltlich gegen den entsprechenden vorinstanzlichen Entscheid zu wehren. Die Rüge der ungenügenden Begründung geht deshalb fehl.

2. a) Natürliche Personen, die in der Schweiz wohnen oder ihren gesetzlichen Wohnsitz haben, sind laut Art. 3 Abs. 1 i.V.m. Art. 6 Abs. 1 DBG hier kraft persönlicher Zugehörigkeit für ihr gesamtes Einkommen und Vermögen steuerpflichtig, mit Ausnahme von Geschäftsbetrieben, Betriebsstätten oder Liegenschaften ausserhalb der Schweiz. Die Aufzählung der Ausnahmen ist auf der Stufe des internen Kollisionsrechts abschliessend, indessen gehen weitergehende Bestimmungen in Doppelbesteuerungsabkommen vor (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 6 N 1 DBG; Peter Locher, Kommentar zum DBG, 1. Teil, 2001, Art. 6 N 3 DBG; BGr, 6. Mai 2008, 2C\_276/2007, www.bger.ch). Für das kantonale Recht enthalten § 3 Abs. 1 i.V.m. § 5 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) eine gleichlautende Regelung (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 5 N 23 StG).

b) Steuerbar sind insbesondere alle Einkünfte aus privatrechtlicher oder öffentlich-rechtlichem Arbeitsverhältnis mit Einschluss der Nebeneinkünfte wie Entschädigungen für Sonderleistungen, Provisionen, Zulagen, Dienstalters- und Jubiläumsgeschenke, Gratifikationen, Trinkgelder, Tantiemen und andere geldwerte Vorteile (Art. 17 Abs. 1 DBG bzw. § 17 Abs. 1 StG). Das Einkommen aus Tätigkeit als Verwaltungsrat ist nach Lehre und ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichts und des Verwaltungsgerichts solches aus unselbstständigem Erwerb (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 17 N 18 DBG sowie § 17 N 18 StG, mit Hinweisen auf BGE 121 I 259 = ASA 65, 421; BGE 95 I 21 = ASA 39, 323; VGr ZH, 19. Dezember 1996, StE 1997 B 22.3 Nr. 60 = StR 1997, 542 = ZStP 1997, 204). Dies gilt insbesondere auch beim selbstständigerwerbenden Anwalt, welcher solche Verwaltungsratsmandate im Rah-

men der Anwaltstätigkeit wahrnimmt. Das Verwaltungsgericht erwähnt zwar einen un- veröffentlichten Entscheid des Bundesgerichts, wonach sich eine andere Beurteilung dann ergaben könne, wenn das Verwaltungsratshonorar unter den Partnern einer Anwaltskanzlei aufgeteilt werde (E. 2a), wobei das Verwaltungsgericht diesem Vorbehalt nicht folgt. Diese Betrachtungsweise – unselbstständiges Erwerbseinkommen – gilt auch im Sozialversicherungsrecht (Ueli Kieser, Der Verwaltungsrat im Sozialversicherungsrecht, Schweizerische Zeitschrift für Wirtschafts- und Finanzmarktrecht, 2006, S. 181 und 184).

Möglich ist indes, dass ein Verwaltungsrat seine Funktion für eine juristische Person ausübt. Eine solche kann selber nämlich nicht in den Verwaltungsrat gewählt werden, weil das Mandat eines Verwaltungsrats nur von natürlichen Personen ausgeübt werden kann (Art. 707 OR). Sie kann jedoch einen Vertreter bestimmen, welcher die Funktion eines Verwaltungsrats in ihrem Interesse ausübt und so ihre Interessen wahrnimmt. Das Honorar, das Sitzungsgeld oder die Tantiemen stehen alsdann noch immer dem Verwaltungsrat persönlich zu. Allerdings kann vertraglich festgelegt werden, diese Entschädigungen seien an die vertretene juristische Person abzuführen (Wernli/Rizzi, in: Basler Kommentar, 4. A., 2012, Art. 707 N 38 OR). Dazu bedarf es jedoch einer klaren vorgängigen Absprache zwischen beiden Parteien. Entsprechend hat grundsätzlich der Verwaltungsrat eine solche Entschädigung als eigenes Einkommen zu versteuern. Zudem muss diese Vertretung einen sachlichen Hintergrund aufweisen; nur wenn erstellt ist, dass die Gesellschaft letztlich die entsendende juristische Person und nicht die natürliche Person in ihren Verwaltungsrat eingebunden wissen will oder aber die delegierende juristische Person durch eben diese natürliche Person vertreten sein will, kann auf das Vertretungsverhältnis abgestellt werden. Dass solche beachtlichen Gründe vorhanden sind, darf nicht leichthin angenommen werden (vgl. zum Ganzen StRK II, 24. August 2010, 2 ST.2010.197).

c) Die Pflichtigen hatten in den Steuerperioden 2004 und 2005 ihren steuerrechtlichen Wohnsitz im Kanton Zürich und waren gestützt auf Art. 3 Abs. 1 DBG i.V.m. Art. 6 Abs. 1 DBG bzw. § 3 i.V.m. § 5 Abs. 1 StG hier unbeschränkt steuerpflichtig.

Der Pflichtige bezog 2004 und 2005 ein Verwaltungsratshonorar aus der C SA in Luxemburg. Gemäss den Feststellungen des Steuerkommissärs belief sich das Honorar 2004 auf Fr. ....- und 2005 auf Fr. ....-. Nach der angeführten Rechtsprechung stellt dieses Honorar unselbstständiges Einkommen des Pflichtigen dar, wurde doch

gemäss den luxemburgischen Steuerabrechnungen das Verwaltungsratsmandat durch ihn selbst wahrgenommen und schuldete die C SA das Honorar ihm persönlich.

Daran ändert nichts, dass die Einkünfte durch die Anwaltskanzlei vereinnahmt und zunächst erfolgswirksam erfasst wurden: In deren Jahresrechnung 2004 war das Verwaltungsrats honorar im Gewinnanteil des Pflichtigen enthalten und erst in der Steuererklärung ausgeschieden worden (vgl. Bestätigung vom 12. Dezember 2005). In der Buchhaltung 2005 der Kollektivgesellschaft erfolgte die Korrektur noch vor Abschluss, indem per 28. Februar 2006 drei Stornobuchungen von total Fr. ...- auf dem Konto Nr. 2112 "RW VR-Honorare" vorgenommen wurden und dadurch eine Neutralisation der erfolgswirksamen Erfassung erfolgte. Da die Honorare aber in der Folge an den Pflichtigen ausbezahlt wurden, liegen keine Hinweise auf eine eigentliche Ablieferung an die Anwaltskanzlei oder sonst wie einer Beteiligung der anderen Kanzleipartner gestützt auf besondere Abmachungen vor. Es kann deshalb offen bleiben, ob es sich bei der Verbuchung im Erfolg der Gesellschaft um einen Irrtum gehandelt, oder ob dies ursprünglich dem tatsächlichen Willen der Parteien entsprochen hat und die Korrektur auf einem nachträglichen Willensentschluss beruht (vgl. Begleitschreiben des Pflichtigen zur Steuererklärung 2005).

d) Nach dem Grundsatz von Art. 3 Abs. 1 i.V.m. Art. 6 Abs. 1 DBG bzw. § 3 Abs. 1 i.V.m. § 5 Abs. 1 StG wäre demnach an sich eine Grundlage für eine Besteuerung der Einkünfte ein der Schweiz gegeben. Indessen widerspricht dies hier dem einschlägigen Doppelbesteuerungsabkommen:

Gemäss Art. 16 des Abkommens zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Grossherzogtum Luxemburg zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen vom 21. Januar 1993 (SR 0.672.951.81, nachfolgend DBA-L) können Aufsichtsrats- oder Verwaltungsratsvergütungen und ähnliche Zahlungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person in ihrer Eigenschaft als Mitglied des Aufsichts- oder Verwaltungsrats einer Gesellschaft bezieht, die im anderen Vertragsstaat ansässig ist, im anderen Staat besteuert werden. Dies ist hier der Fall, weshalb die streitigen Verwaltungsrats einkünfte des Pflichtigen Luxemburg zuzuweisen und gemäss Art. 23 Ziff. 2 lit. a DBA-L von der Besteuerung in der Schweiz auszunehmen sind. Der Vorbehalt von Art. 23 Ziff. 2 lit. a Satz 2 i.V.m. Art. 28 DBA-L gelangt nicht zur Anwendung, da die Besteuerung der Honorareinkünfte in Luxemburg nachgewiesen ist.

3. a) Die Steuerauscheidung für Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Liegenschaften im Verhältnis zum Ausland erfolgt gemäss Art. 6 Abs. 3 DBG nach den Grundsätzen des Bundesrechts über das Verbot der Doppelbesteuerung. Mithin gelten die Ausscheidungsregeln, welche das Bundesgericht in gesetzvertretender Rechtsprechung zum interkantonalen Doppelbesteuerungsverbot von Art. 46 Abs. 2 der alten Bundesverfassung vom 29. Mai 1874 (aBV) bzw. Art. 127 Abs. 3 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV) entwickelt hat, kraft dieses Verweises im Bereich der internationalen Steuerauscheidung auch als Bundesrecht. § 5 Abs. 3 StG enthält den gleichen Verweis mit Bezug auf das kantonale Recht.

b) Gemäss der dargelegten gesetzlichen Regelung bezieht sich der Verweis auf die bundesgerichtlichen Ausscheidungsregeln lediglich auf Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten oder Liegenschaften im Ausland. Es stellt sich die Frage, nach welchen Regeln die Ausscheidung zu erfolgen hat bei einzig aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens vorgeschriebenen Tatbeständen (wie hier bei den dem ausländischen Arbeitsort zugeschiedenen unselbstständigen Erwerbseinkünften).

Für das Bundesrecht schreibt Art. 7 Abs. 1 DBG den Grundsatz der unbedingten Befreiung mit Progressionsvorbehalt vor. Die Bestimmung ist offen formuliert; es besteht deshalb kein Grund, den Anwendungsbereich nur auf die in Art. 6 DBG erwähnten Fälle einzuschränken; vielmehr gilt der Grundsatz auch dann, wenn ein Doppelbesteuerungsabkommen die Freistellung vorschreibt (Locher, Art. 7 N 6 DBG). Art. 7 Abs. 1 DBG enthält keine Vorschrift über die Bemessung des Umfangs der Freistellung. Bei einer Besteuerung in der Schweiz wäre aber nur das Nettoeinkommen erfasst worden; dementsprechend ist nicht das ausländische Bruttoeinkommen, sondern das um die darauf entfallenden Abzüge verminderte Nettoeinkommen freizustellen (Locher, Art. 6 N 8 ff. DBG). Art. 213 Abs. 3 i.V.m. Art. 208 DBG schreibt damit übereinstimmend in Bezug auf die Sozialabzüge ausdrücklich vor, dass diese bei teilweiser Steuerpflicht anteilmässig gewährt werden.

Das kantonale Recht enthält in § 6 Abs. 1 StG ebenfalls eine Vorschrift, nach welcher Steuerpflichtige, die im Kanton nur für einen Teil ihres Einkommens und Vermögens steuerpflichtig sind, die Steuern für die im Kanton steuerbaren Werte nach dem Steuersatz entrichten, der ihrem gesamten Einkommen und Vermögen entspricht.

Darüber hinaus schreibt die Bestimmung ausdrücklich vor, dass steuerfreie Beträge anteilmässig zu gewähren sind. Das Gesetz schreibt damit eine Verlegung der Abzüge vor, sodass hier sogar eine ausdrückliche Grundlage für die internationale Verlegung der Abzüge vorliegt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 7 N 15 ff. StG).

Nach dem Gesagten ist demnach bei internationalen Verhältnissen eine Verlegung aller Abzüge vorzunehmen, und zwar auch bei der kraft DBA geforderten Ausscheidung eines unselbstständigen Erwerbseinkommens ins Ausland.

c) aa) Beiträge an Sozialversicherungen (AHV/IV/EO/ALV) gehören zwar nach der Systematik der Steuergesetze zu den allgemeinen Abzügen (Art. 33 Abs. 1 lit. d und f DBG sowie § 31 Abs. 1 lit. d und f StG; Höhn/Mäusli, Interkantonales Steuerrecht, 4. A., 2000, § 19 N 6a; Philipp Betschart in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, 2011, § 24 N 12, auch zum Folgenden). Bei Unselbstständigerwerbenden sind sie aber an die Erwerbstätigkeit geknüpft und deshalb gleich wie die Berufskosten zu verlegen. Dasselbe gilt für persönliche Beiträge des Selbstständigerwerbenden. Diese sind zwar ebenfalls keine Gewinnungskosten, sondern allgemeine Abzüge. Da sie in einem ursächlichen und engen Zusammenhang zum Erwerbseinkommen stehen und auf der Grundlage dieses Einkommens erhoben werden, sind sie gleich wie Geschäftsaufwendungen auszuscheiden. Mithin sind Beiträge an Sozialversicherungen gleich wie Gewinnungskosten organisch mit bestimmten Einkünften verknüpft und kollisionsrechtlich folgerichtig diesen objektmässig zuzuweisen. Erfolgt die Berechnung der AHV-Beiträge aufgrund des weltweit erzielten Einkommens, sind demnach die Beiträge in einem ersten Schritt objektmässig diesem Einkommen und in einem zweiten Schritt proportional den in- und ausländischen Einkommensbestandteilen zuzuweisen (VGr, 21. September 2011, SB.2011.00037, [www.vgrzh.ch](http://www.vgrzh.ch)).

bb) Bei Beiträgen an die berufliche Vorsorge (2. Säule) ist ähnlich wie bei den Sozialversicherungsbeiträgen vorzugehen (Betschart, § 24 N 13, auch zum Folgenden; vgl. Schweizerische Steuerkonferenz, Vorsorge und Steuern, Anwendungsfälle A.7.1.1 und A.7.2.1). Auch hier handelt es sich um allgemeine Abzüge, welche aber aufgrund ihres Bezugs zum Erwerbseinkommen bei Erwerbstätigen wie Gewinnungskosten objektmässig ausgeschieden werden. Bei Unselbstständigerwerbenden werden die Beiträge (ordentliche Beiträge und Beiträge für den Einkauf von Beitragsjahren) gleich wie

das Erwerbseinkommen zugeteilt. Bei Selbstständigerwerbenden sind die Beiträge im Ergebnis gleich wie Geschäftsaufwand auszuscheiden.

cc) Mit Bezug auf die Beiträge zum Erwerb von Ansprüchen aus anerkannten Formen der gebundenen Selbstvorsorge (Säule 3a) hat das Verwaltungsgericht im bereits erwähnten Entscheid VGr, 21. September 2011, SB.2011.00037, [www.vgrzh.ch](http://www.vgrzh.ch), festgehalten, dass die Abzüge international in Abweichung von der bei interkantonalen Verhältnissen sinnvollen Regelung nicht proportional, sondern ausschliesslich dem in der Schweiz steuerbaren Einkommen zuzuweisen sind. Eine proportionale Ausscheidung der Beiträge würde nämlich dazu führen, dass der diese Vorsorgeform charakterisierende Steuervorteil je nach den konkreten Umständen teilweise oder vollständig wegfällt, oder dass dieser Vorteil sich gar ins Gegenteil – in eine steuerliche Mehrbelastung – wendet, was als nicht sachgerecht erscheint. Allerdings ist damit auch die zulässige Höhe des Abzugs allein aufgrund des schweizerischen Einkommens zu bestimmen.

dd) Die meisten allgemeinen Abzüge stehen mit der Einkommenserzielung nicht in einem direkten Zusammenhang. Sie werden deshalb nach Massgabe der Nettoeinkommensanteile (Bruttoeinkommen abzüglich Gewinnungskosten, weitere objektmässig zuzuteilende Abzüge und Schuldzinsen) auf die beteiligten Gemeinwesen proportional verlegt (Betschart, § 24 N 38; BGE 104 Ia 256 E. 4; VGr, 3. März 2004, SB.2003.00057, [www.vgrzh.ch](http://www.vgrzh.ch); VGr, 17. März 2010, SB.2009.00099, [www.vgrzh.ch](http://www.vgrzh.ch); Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 6 N 15 f. StG).

d) aa) Mit Bezug auf die Verlegung der AHV/IV/EO-Beiträge ergibt sich daraus, dass selbstständiges und unselbstständiges Einkommen separat zu betrachten sind, indem jede Einkommensquelle die darauf beruhenden Sozialversicherungsbeiträge zu tragen hat. Mithin ist auf das luxemburgische Verwaltungsratshonorar kein Anteil der Sozialversicherungsbeiträge zu verlegen, welche gestützt auf die Tätigkeit als selbstständig erwerbender Anwalt im Rahmen der Kollektivgesellschaft geschuldet waren. Die luxemburgischen Einkünfte sind demnach nicht anders zu behandeln als die anderen Verwaltungsratshonorare des Pflichtigen, auf welche das kantonale Steueramt zu Recht auch keine Sozialversicherungsbeiträge der Kollektivgesellschaft verlegt hat.

bb) Hinzu kommt, dass auf dem luxemburgischen Verwaltungsratshonorar unbestritten bisher gar keine schweizerischen Sozialversicherungsbeiträge veranlagt worden sind, weshalb es bereits an zu verlegenden Beiträgen fehlt. Es kann deshalb offen bleiben, ob das Verwaltungsratshonorar überhaupt der Beitragspflicht untersteht, wie das kantonale Steueramt geltend macht.

Das Steuerrekursgericht ist zudem für die AHV-Veranlagung nicht zuständig. Hinzuweisen ist allerdings darauf, dass das von der Schweiz mit der EU und den damaligen 15 Mitgliedstaaten am 21. Juni 1999 abgeschlossene Abkommen über die Personenfreizügigkeit (FZA, in Kraft seit 1. Juni 2002) in Art. 8 eine Regelung über die Koordinierung der Systeme der sozialen Sicherheit enthält. Gestützt darauf kann unter bestimmten Umständen eine AHV-Pflicht für ausländische Verwaltungsratshonorare bestehen (Kieser, S. 182). Im vorliegenden Fall stellt sich diesfalls indessen die Frage, ob das Recht zur Veranlagung nicht bereits verjährt ist (Art. 16 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Alters- und Hinterlassenenversicherung vom 20. Dezember 1946, AHVG).

Da zum gegenwärtigen Zeitpunkt unklar ist, ob eine solche Veranlagung überhaupt je durchgeführt wird, besteht für das Steuerrekursgericht erst recht keine Veranlassung, einen solchen allfälligen Abzug für Sozialversicherungsbeiträge bereits jetzt schon zu berücksichtigen und auf das luxemburgische Verwaltungsratshonorar zu verlegen.

cc) Damit sind die Beschwerde und der Rekurs in diesem Punkt gut zu heissen.

e) Wie bereits festgehalten, erfolgt die Verlegung der Beiträge für die 2. Säule nach den gleichen Regeln wie bei der 1. Säule. Mithin stellt sich auch hier die Frage, ob für das Honorar als Verwaltungsrat Vorsorgebeiträge in der Schweiz geleistet wurden bzw. ob das Vorsorgeverhältnis mit der Anwaltskanzlei diese Einkommen umfasste.

Selbstständigerwerbende unterstehen nicht der obligatorischen beruflichen Vorsorge. Sie haben indessen die Möglichkeit, sich bei der Vorsorgeeinrichtung ihres Berufs oder ihrer Arbeitnehmer anzuschliessen (Art. 44 Abs. 2, Art. 60 Abs. 2 lit. c des Bundesgesetzes über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung

vom 25. Juni 1982, BVG; Jürg Brühwiler, in: Soziale Sicherheit, 2. A., 2007, S. 2024). Teilhaber von Kollektivgesellschaften können als Selbstständigerwerbende gleich wie Arbeitnehmer versichert werden (H. P. Conrad in: Carl Helbling, Personalvorsorge und BVG, 8. A., 2006, S. 335). Der in der beruflichen Vorsorge versicherbare Lohn oder das versicherbare Einkommen der Selbstständigerwerbenden darf das AHV-beitragspflichtige Einkommen nicht übersteigen (Art. 1 Abs. 2 BVG).

Die vorliegend streitigen ordentlichen BVG-Beiträge beziehen sich auf das selbstständige Erwerbseinkommen. Gemäss den vorliegenden Unterlagen erfolgt die berufliche Vorsorge der Anwaltskanzlei in zwei Teilen: Als Basis besteht ein Anschlussvertrag der Anwaltskanzlei bei der Vorsorgestiftung des Züricher Anwaltsverbands, bei welchem ein Jahreslohn bis Fr. 110'500.- versichert ist. Zusätzlich wurde ein Anschlussvertrag mit der Sammelstiftung einer schweizerischen Lebensversicherungsgesellschaft abgeschlossen, welcher sich auf einen gemeldeten Jahreslohn von Fr. 774'000.- bzw. versicherten Jahreslohn von Fr. 663'500.- bezieht. Das Verwaltungsratshonorar von der C SA ist indessen nach dem Gesagten nicht dem selbstständigem Erwerbseinkommen aus der Tätigkeit bei der Anwaltskanzlei zuzurechnen, sondern ist sozialversicherungsrechtlich und steuerrechtlich separat zu betrachten. Es kann deshalb von vornherein nicht im Rahmen der Erwerbstätigkeit für die Anwaltskanzlei mitversichert werden. Das selbstständige Jahreseinkommen des Pflichtigen liegt zudem auch ohne das streitige Verwaltungsratshonorar erheblich über dem gemeldeten Jahreslohn von Fr. 774'000.-. Damit besteht aber auch keine Rechtfertigung, die gestützt auf diese Verträge geleisteten Beiträge an die 2. Säule auf das luxemburgische Verwaltungsratshonorar zu verlegen. Dieses ist vielmehr nicht anders zu behandeln als die anderen Verwaltungsratshonorare des Pflichtigen. Auch in diesem Punkt sind daher Beschwerde und Rekurs gutzuheissen.

f) Bei der beruflichen Selbstvorsorge ist nach dem erwähnten Präjudiz VGr, 21. September 2011, SB.2011.00037, [www.vgrzh.ch](http://www.vgrzh.ch), der gesamte Beitrag auf die schweizerischen Einkommensbestandteile zu verlegen. Dies führt diesbezüglich ohne Weiteres zur Gutheissung von Beschwerde und Rekurs.

g) Die Aufteilung der allgemeinen Abzüge nach Massgabe der Nettoeinkommensanteile (Bruttoeinkommen abzüglich Gewinnungskosten, weitere objektmässig zuzuteilende Abzüge und Schuldzinsen) entspricht konstanter Praxis und Rechtspre-

chung, weshalb die Rechtsmittel diesbezüglich im Grundsatz abzuweisen sind, die Ausscheidungsberechnungen indessen anzupassen sind.

4. Gestützt auf diese Erwägungen sind Beschwerde und Rekurs teilweise gutzuheissen. Aufgrund des nahezu vollständigen Obsiegens der Pflichtigen sind die Kosten vollumfänglich der Beschwerdegegnerin/dem Rekursgegner aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG und § 151 Abs. 1 StG). Den Pflichtigen ist aufgrund ihres weit überwiegenden Obsiegens eine angemessene Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 bzw. § 152 StG i. V. m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen.
2. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen.

[...]