

Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich

1. Abteilung



1 ST.2014.185

Entscheid

29. Januar 2015

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Anton Tobler, Steuerrichter Walter Balsiger, Steuerrichter Michael Ochsner und Gerichtsschreiberin Christina Hefti

In Sachen

1. A,
2. B,

Nr. 2 vertreten durch Nr. 1,

Rekurrenten,

gegen

Staat Zürich,

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

Rekursgegner,

betreffend

Staats- und Gemeindesteuern 2012

hat sich ergeben:

A. Der 1942 geborene A (nachfolgend der Pflichtige) war bis zum 70sten Altersjahr als selbstständig erwerbender Rechtsanwalt tätig und führte eine eigene Anwaltskanzlei. Im September 2006 bezog er Kapitalleistungen aus der 3. Säule, schloss sich aber gleichzeitig als freiwillig versicherter Selbstständigerwerbender der Vorsorge-stiftung des Zürcher Anwaltsverbands an und kaufte sich bei dieser mit Fr. 800'000.- ein; am 26. November 2007 (Einzahlungsdatum) folgte ein weiterer Einkauf von Fr. 1'200'000.-. Ab 2010 nahm er gemäss den Meldungen über Kapitalleistungen an die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) folgende drei Bezüge vor:

Fälligkeit	Auszahlungsdatum	Betrag Fr.
08.12.2010	10.12.2010	814'301.-
01.04.2011	24.03.2011	817'329.-
01.01.2012	23.01.2012	<u>860'274.-</u>
total		2'491'904.-

Am 22. Juli 2011 schätzte der Steuerkommissär den Pflichtigen und seine Ehefrau B (nachfolgend zusammen die Pflichtigen) gestützt auf § 37 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) mit einer Kapitalleistung 2011 von Fr. 817'329.- ein.

Mit Schreiben vom 21. Februar 2012 teilte der Steuerkommissär den Pflichtigen mit, dass er die Kapitalleistungen 2010 und 2011 zusammen besteuern werde, da es für die separate Besteuerung von Kapitalleistungen bei Teilpensionierung eines Selbstständigerwerbenden an den gesetzlichen Grundlagen fehle. Sofern 2012 eine weitere Leistung erfolgt sei, bitte er um Mitteilung. Am 13. März 2012 bestätigte der Pflichtige, dass 2012 noch eine Auszahlung einer dritten Tranche erfolgen werde, und bestand auf separater Besteuerung.

Mit Einschätzungsvorschlag vom 27. November 2012 erfasste der Steuerkommissär sämtliche Auszahlungen im Totalbetrag von Fr. 2'491'904.- gestützt auf § 37 StG getrennt vom übrigen Einkommen als Kapitalleistungen 2012, zum Satz von 1/10 der gesamten Leistung. In einem Begleitschreiben wies er darauf hin, dass eine separate Besteuerung der drei Teilzahlungen wegen sukzessiver Reduktion des Beschäftigungsgrads nicht gewährt werden könne. Die bereits ergangene Besteuerung

der Teilzahlung 2011 werde storniert. Mit entsprechendem Einschätzungsentscheid vom 22. Februar 2013 hielt er an seiner Beurteilung fest.

B. Am 26. März 2013 erhoben die Pflichtigen hiergegen Einsprache mit dem Antrag, den Einschätzungsentscheid aufzuheben und die Kapitalbezüge getrennt zu besteuern.

Das kantonale Steueramt wies die Einsprache am 1. Juli 2014 ab.

C. Mit Rekurs vom 31. Juli 2014 wiederholten die Pflichtigen den Einspracheantrag. Die einschlägigen Vorschriften stünden einem gestaffelten Bezug der Kapitalauszahlungen nicht entgegen. Bei unselbstständig Erwerbenden sei eine Teilauszahlung bei Reduktion des Arbeitspensums möglich, weshalb dies auch einem selbstständig Erwerbenden gewährt werden müsse. Das Einkommen des Pflichtigen habe 2009 bis 2012 kontinuierlich um mehr als ein Drittel abgenommen.

Das kantonale Steueramt schloss am 2. September 2014 auf Abweisung des Rechtsmittels.

Mit Verfügung vom 20. November 2014 verlangte das Steuerrekursgericht von den Pflichtigen den Anschlussvertrag, Vorsorgereglemente und einen Beleg über die Einzahlung des letzten Einkaufs. Dem kamen die Pflichtigen am 4. Dezember 2014 nach. Das kantonale Steueramt verzichtete am 15. Dezember 2014 auf Vernehmlassung.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. a) Steuerbar sind alle Einkünfte aus der Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung, aus Einrichtungen der beruflichen Vorsorge und aus anerkannten Formen der gebundenen Selbstvorsorge, mit Einschluss der Kapitalabfindungen und Rückzahlungen von Einlagen und Prämien (§ 22 Abs. 1 StG). Kapitalleistungen nach

§ 22 StG werden gesondert zu dem Steuersatz berechnet, der sich ergäbe, wenn anstelle der einmaligen eine jährliche Leistung von einem Zehntel der Kapitalleistung ausgerichtet würde; die einfache Staatsteuer beträgt jedoch mindestens 2%. Es wird eine volle Jahressteuer erhoben (§ 37 Abs. 1 StG).

b) aa) Männer haben Anspruch auf Altersleistungen, wenn sie das 65. Altersjahr zurückgelegt haben (Art. 13 Abs. 1 lit. a des Bundesgesetzes über die berufliche Alters-, Hinterlassenen – und Invalidenvorsorge vom 25. Juni 1982, BVG). Gemäss Art. 13 Abs. 2 BVG können die reglementarischen Bestimmungen der Vorsorgeeinrichtung vorsehen, dass der Anspruch auf Altersleistungen abweichend von Abs. 1 mit der Beendigung der Erwerbstätigkeit entsteht. Scheidet der Versicherte aus der obligatorischen Versicherung aus, so kann er die Vorsorge oder bloss die Altersvorsorge im bisherigen Umfang bei derselben Vorsorgeeinrichtung, wenn deren Reglement dies zulässt, oder bei der Auffangeinrichtung weiterführen (Art. 47 BVG).

Diese Bestimmung erlaubt es den Vorsorgeeinrichtungen, reglementarisch vorzusehen, dass bei Fortsetzung der Erwerbstätigkeit über das ordentliche Rentenalter hinaus das bisherige Vorsorgeverhältnis weitergeführt wird (Geiser/Senti, Handkommentar zum BVG und FZG, 2010, Art. 47 N 17 BVG). Mit Art. 33b BVG (vom 11. Dezember 2009, in Kraft seit 1. Jan. 2011) wird neu ausdrücklich festgehalten, dass die Vorsorgeeinrichtung in ihrem Reglement vorsehen kann, dass auf Verlangen der versicherten Person deren Vorsorge bis zum Ende der Erwerbstätigkeit, höchstens jedoch bis zur Vollendung des 70. Altersjahrs, weitergeführt wird. Diese Möglichkeit besteht nicht nur für obligatorisch versicherte Arbeitnehmende, sondern auch für Selbstständigerwerbende, die sich freiwillig der 2. Säule angeschlossen haben (Hans-Ulrich Stauffer, Berufliche Vorsorge, 2. A., 2012, S. 279 mit Verweis auf BSV, Mitteilungen über die berufliche Vorsorge, 122/2011). Es muss sich jedoch um eine Weiterversicherung und nicht um eine Neuversicherung nach Erreichen des reglementarischen Rücktrittsalters handeln (BGr, 10. Februar 2011, 2C_189/2010, www.bger.ch).

Aus Abs. 2 von Art. 13 BVG wird ferner die Zulässigkeit einer Teilpensionierung abgeleitet, sofern das Reglement dies vorsieht (Thomas Flückiger, Handkommentar zum BVG und FZG, 2010, Art. 13 N 25; Stauffer, S. 275, auch zum Folgenden). Die Frage der Teilpensionierung stellt sich in erster Linie beim vorzeitigen Altersrücktritt. Danach wird der Versicherte für einen bestimmten Teil seiner Tätigkeit pensioniert, für

einen anderen Teil übt er weiter eine Erwerbstätigkeit aus und ist diesbezüglich beitragspflichtig.

bb) Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenleistungen werden in der Regel als Rente ausgerichtet (Art. 37 Abs. 1 BVG). Die Vorsorgeeinrichtung kann in ihrem Reglement vorsehen, dass die Anspruchsberechtigten eine Kapitalabfindung an Stelle einer Alters-, Hinterlassenen- oder Invalidenrente wählen können (Art. 37 Abs. 4 lit. a BVG).

c) aa) Voraussetzung für die Weiterführung der Vorsorge über das ordentliche Rücktrittsalter, die Teilpensionierung sowie den Kapitalbezug sind demnach entsprechende Bestimmungen im Vorsorgereglement. Für den Pflichtigen galt mit Bezug auf die streitigen Kapitaleistungen in den Jahren 2010 bis 2012 das Vorsorgereglement der Vorsorgestiftung des Zürcher Anwaltsverbands in den Versionen 2010 und 2011, nachfolgend Vorsorgereglement). Gemäss Art. 1.1 des Vorsorgereglements steht der Anschluss allen im Kanton Zürich niedergelassenen und praktizierenden Mitgliedern des Zürcher Anwaltsverbands offen.

Eine versicherte Person kann die Altersrente gemäss Art. 13.4 vorbeziehen oder die Vorsorge gemäss Art. 15 über das ordentliche Rücktrittsalter hinaus weiterführen (Art. 13.1 Abs. 2 des Vorsorgereglements). Das ordentliche Rücktrittsalter gemäss diesem Reglement entspricht dem ordentlichen Rücktrittsalter gemäss AHV (Art. 3.2 des Vorsorgereglements). War eine voll erwerbsfähige Person vor dem ordentlichen Rücktrittsalter bereits versichert und bleibt sie nach dem ordentlichen Rücktrittsalter weiterhin erwerbstätig, ohne dass sie die Altersleistung gemäss diesem Reglement bezieht, so kann auf ihren Wunsch die Personalvorsorge vom ordentlichen Rücktrittsalter bis zur Aufgabe der Erwerbstätigkeit, höchstens jedoch bis zur Vollendung des 70. Altersjahres mit dem Vorsorgeplan "Senior" weitergeführt werden. Mit dem Übertritt in den Vorsorgeplan "Senior" wird das bestehende Altersguthaben in diesen Plan übertragen und es entfallen die bisher versicherten Leistungen (Art. 15.1 des Vorsorgereglements). Für die Berechnung der Altersrente gilt Art. 13.3, für den Bezug der Altersleistung in Kapitalform Art. 13.5 sinngemäss (Art. 15.2 Abs. 2 des Vorsorgereglements).

Gemäss Art. 13.5 des Vorsorgereglements kann die versicherte Person – unter Vorbehalt der nachfolgenden Bestimmungen und wenn sie im Zeitpunkt der Erklä-

rung voll arbeitsfähig ist – anstelle der Altersrente die Altersleistung ganz oder teilweise als Kapital beziehen (Abs. 1). Eine entsprechende schriftliche Meldung ist spätestens drei Monate vor dem Altersrücktritt abzugeben (Abs. 2 Satz 1). Durch den Kapitalbezug werden der obligatorische und der überobligatorische Teil des vorhandenen Altersguthabens nach ihrem prozentualen Anteil am gesamten Altersguthaben gekürzt. Für den in Kapitalform bezogenen Teil des Altersguthabens sind alle reglementarischen Ansprüche abgegolten (Art. 13.5 Abs. 4 des Vorsorgereglements).

Die Frage der schrittweisen Pensionierung ist in Art. 13.2 des Vorsorgereglements geregelt. Demnach ist diese in maximal drei Schritten möglich. Die Reduktion der Erwerbstätigkeit muss bei jedem Schritt mindestens 30% betragen.

Der Vorsorgeplan "Senior" enthält keine eigene Bestimmungen über Kapitalbezug und schrittweise Pensionierung (Anhang 1c zum Vorsorgereglement).

bb) Demnach liegt für die einzelnen Elemente des vom Pflichtigen gewählten Vorgehens jeweils eine reglementarische Grundlage vor. Das Vorsorgereglement enthält zudem keine Bestimmungen, welche die Kombination von Weiterführung der Erwerbstätigkeit mit nachfolgenden gestaffelten Teilpensionierungen ausschliessen würde. Vielmehr entspricht diese Möglichkeit dem Sinn und Zweck der Regelung und insbesondere der mit der Revision vom 11. Dezember 2009, in Kraft seit 1. Januar 2011, bezweckten Förderung der Beteiligung älterer Arbeitnehmer am Arbeitsmarkt (vgl. Botschaft des Bundesrats zur Änderung des Bundesgesetzes über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge vom 15. Juni 2007, BBl 2007, S. 5669, 5720; Stauffer, S. 90). Weiter sind keine Gründe ersichtlich, welche einem Kapitalbezug bei der gestaffelten Teilpensionierung entgegen stehen.

d) aa) Zu prüfen ist somit, ob gemäss Art. 13.2 des Vorsorgereglements die Erwerbstätigkeit vom Pflichtigen jeweils pro Schritt mindestens um 30% reduziert wurde. Aufgrund des verwendeten Begriff "Schritt" sowie des quantitativen Kriteriums "30%" ist zu schliessen, dass dabei auf das Arbeitspensum, somit auf die zu erbringende Arbeitszeit abgestellt wird. Mithin knüpft diese Bestimmung in erster Linie an die Verhältnisse bei unselbstständig Erwerbenden an, indem dort der Grad der Erwerbstätigkeit über die zu erbringende Arbeitszeit definiert wird. Bei diesen lässt sich denn auch aufgrund der arbeitsvertraglichen Festlegung der Arbeitszeit und des Stichtags einer Vertragsänderung eine Teilpensionierung ohne weiteres erkennen. Eine Anknüp-

fung an die Arbeitszeit entspricht auch dem Zweck einer Teilpensionierung, die berufliche Belastung in Anbetracht des höheren Alters zu mindern. Hauptkriterium für die Anwendung dieser Bestimmung ist somit die aufgewendete Arbeitszeit.

Es ist kein Grund ersichtlich, diese Bestimmung nicht auch bei Selbstständig-erwerbenden anzuwenden. Indessen ist zu verlangen, dass auch diesfalls jeweils eine stufenweise Verminderung der Arbeitszeit auf einen Stichtag erfolgt, wobei der verminderte Arbeitsumfang für eine gewisse Zeit beizubehalten ist. Die bei Aufgabe einer selbstständigen Erwerbstätigkeit von selbst eintretende stetige und relativ schnelle Abnahme des Arbeitseinsatzes über die Liquidationsphase hinweg erfüllt dieses Kriterium nicht.

Zur Klarstellung ist ferner bezüglich des Pflichtigen festzuhalten, dass bei einer Teilpensionierung in drei Schritten gemäss Art. 13.2 des Vorsorgereglements maximal eine zweimalige Reduktion der Arbeitszeit möglich ist und der dritte Schritt mit dem vollständigen Altersrücktritt gleichzusetzen ist. Weiter geht das Steuerrekursgericht davon aus, dass die vorausgesetzte Reduktion der Erwerbstätigkeit von mindestens 30% absolut zu verstehen ist, mithin es sich um 30% einer Vollzeitstelle handelt, und nicht um 30% der vorgängig ausgeübten Erwerbstätigkeit, welche unter Umständen bereits reduziert ist.

bb) Der Pflichtige hat weder eine Aufstellung über die geleisteten Arbeitszeiten eingereicht noch hierzu eine substantiierte Sachdarstellung geliefert. Aus der Eingabe vom 13. Dezember 2012 geht indessen hervor, dass er den Umfang seiner Erwerbstätigkeit bereits ab Alter 65, somit ab 2007, um mehr als einen Drittel reduziert hat. Hilfsweise verweist er auf die erzielten Erwerbseinkünfte. Demnach hätten seine beruflichen Einnahmen 2006 und 2007 den Höhepunkt erreicht und nachher rapide abgenommen, woraus sich eine klare Reduktion des Beschäftigungsgrads ergebe. Seine Einkünfte aus Anwaltstätigkeit beziffert er auf folgende Beträge (bez. 2012 vgl. Steuererklärung):

Jahr	Alter	Einnahmen
2004	62	1'037'311.-
2005	63	1'206'435.-
2006	64	1'836'424.-
2007	65	1'750'883.-

2008	66	503'781.-
2009	67	552'243.-
2010	68	308'037.-
2011	69	280'000.-
2012	70	96'190.-.

Daraus ist zu folgern, dass zu Beginn 2008 eine eindeutige Zäsur erfolgt ist und in diesem Jahr die Arbeitstätigkeit massiv abgenommen hat. In den Jahren 2004 bis 2007 betrug das Einkommen im Durchschnitt Fr. 1'457'763.-. Setzt man dieses Einkommen einer Vollzeitstelle gleich, so beträgt das Arbeitspensum 2008 – gemessen am Einkommen (Fr. 503'781.-) – nur noch rund 34,6%. Die weiteren Reduktionen bis 2011 erreichen bei weitem nicht 30%, sodass die Voraussetzung für eine weitere Teilpensionierung quantitativ nicht erfüllt ist. Die nochmalige Reduktion im Jahr 2012 spielt keine Rolle mehr, da in diesem Jahr wegen Erreichens der Altersgrenze ohnehin die Auszahlung der Kapitaleistung zu erfolgen hatte.

e) Als Ergebnis ist festzuhalten, dass 2010 und 2011 keine schrittweisen Teilpensionierungen im Sinn von Art. 13.2 des Vorsorgereglements mehr erfolgten und deshalb die Kapitaleistungen ohne reglementarische Grundlage ausgerichtet wurden.

2. Damit ist zu prüfen, wie die Teilleistungen steuerlich zu behandeln sind.

a) Über die Frage der steuerlichen Behandlung von vorsorgerechtswidrigen Kapitaleistungen herrscht eine grosse Meinungsvielfalt (vgl. hierzu ausführlich der Leitentscheid BGr, 7. Juni 2011, 2C_156/2010 E. 4, www.bger.ch). Dabei hat das Bundesgericht der von diversen Autoren vertretenen Auffassung, dass es gar nicht darauf ankomme, ob die Kapitaleistung rechtmässig bezogen und bestimmungsgemäss verwendet wurde, eine klare Absage erteilt. Um dem Verfassungsauftrag von Art. 113 Abs. 2 lit. a der Bundesverfassung vom 1. April 1999 (BV) Nachachtung zu verschaffen, ist nach dem Bundesgericht die steuerliche Privilegierung der Kapitaleistungen in (mit § 37 StG im Wesentlichen übereinstimmenden) Art. 38 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) nicht extensiv zu interpretieren. Das spricht dafür, die steuerliche Privilegierung in Art. 38 DBG auf die in Gesetz und Verordnung umschriebenen Fälle zu beschränken. Die Verweisung in Art. 38 auf Art. 22 DBG ("Einkünfte aus ... Einrichtungen der beruflichen Vorsorge") kann daher

nicht so verstanden werden, dass auch eine von vornherein rechtswidrig bezogene Kapitalleistung aus einer Vorsorgeeinrichtung steuerlich privilegiert behandelt werden müsste. In diesem Fall greift daher die ordentliche Besteuerung und ist die Kapital- oder Barauszahlung zusammen mit dem übrigen Einkommen ordentlich zu versteuern. Vorbehalten ist der Fall, dass eine nicht rechtmässig bezogene oder zweckentfremdet verwendete Barauszahlung an die Vorsorgeeinrichtung zurückbezahlt bzw. wieder ihrem Zweck zugeführt wird

Die Steuerrekurskommission II (heute: Steuerrekursgericht) hat im Entscheid vom 3. März 2005, (2 ST.2004.268/2 DB.2005.8) mit Bezug auf eine reglementswidrig ausbezahlte Kapitalleistung eine ähnliche Lösung getroffen. Demnach sprechen gute Gründe dafür, gesetzes- und/oder reglementswidrig ausgerichtete Leistungen mit der Einkommensgeneralklausel (§ 16 Abs. 1 StG bzw. Art. 16 Abs. 1 DBG) zu erfassen und zum übrigen Einkommen des Steuerpflichtigen hinzuzurechnen. Auch eine Tarifminderung gemäss § 36 StG (bzw. Art. 37 DBG) wäre nicht zu gewähren. Indessen ist der Steuerpflichtige zunächst durch die Steuerbehörden aufzufordern, die bezogenen Leistungen wieder an die Vorsorgeeinrichtung zurück zu erstatten. Auf diese Weise wird ihm die Möglichkeit eröffnet, einer allfälligen sofortigen ordentlichen Besteuerung zu entgehen (bzw. diese auf einen späteren Zeitpunkt zu verschieben). Nach Rückerstattung, die der Steuerbehörde nachzuweisen ist, wird der Zufluss steuerlich als nicht geschehen betrachtet.

b) Im vorliegenden Fall geht es zwar nicht um eine zu Unrecht bezogene Barauszahlung, sondern um nicht reglementskonforme Bezüge der Altersleistungen in Kapitalform. Dennoch drängt es sich auf, die vom Bundesgericht formulierte Lösung zu übernehmen. Dabei stellt sich indessen das Problem, dass der Pflichtige mit Jahrgang 1942 das reglementarisch spätestmögliche Rücktrittsalter von 70 Jahren heute längst überschritten hat und damit die Auszahlung der Kapitalleistungen bereits 2012 hätte erfolgen müssen. Mithin hätte auf eine Rückzahlung in die Pensionskasse sogleich wieder die Auszahlung zu folgen. Damit erscheint eine Aufforderung zur Rückzahlung als formalistischer Leerlauf. Unter diesen Umständen erscheint es vielmehr als angebracht, die Rückzahlung und Wiederauszahlung vorwegzunehmen und davon auszugehen, es seien die Kapitalleistungen tatsächlich im Zeitpunkt des Altersrücktritts, somit 2012 ausbezahlt worden.

3. a) Mit der gesonderten Besteuerung von § 37 StG wird verhindert, dass die Kapitalleistungen aus Vorsorge durch das übrige Einkommen auf eine höhere Progressionsstufe gehoben werden (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 37 N 7 StG; Markus Reich, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, 2. A., 2002, Art. 11 N 38 StHG, auch zum Folgenden). Die getrennte Besteuerung bedeutet nicht, dass die Kapitalleistungen aus der Steuerbemessungsgrundlage ausgeschieden und einer eigentlichen Sondersteuer unterworfen wären; sie bleiben vielmehr in der allgemeinen Einkommenssteuer integriert und werden nur zur Bestimmung des Steuersatzes ausgesondert. Nur in der gleichen Steuerperiode zu besteuern Kapitalzahlungen werden zusammengerechnet (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 37 N 38 StG; vgl. auch Leuch/Kästli/Langenegger, Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Band 1, 2014, Art. 44 N 24). Hierzu hat das kantonale Steueramt die Weisung zur Besteuerung von Kapitalleistungen aus Vorsorge und Versicherung bei natürlichen Personen (§§ 22, 37 StG) vom 2. November 2001 erlassen (ZStB Nr. 16/000, nachfolgend Weisung). Gemäss Randziffer 3 der Weisung werden im gleichen Jahr fällig gewordene Kapitalleistungen zusammengezählt und gesamthaft mit einer einzigen Jahressteuer erfasst.

Wie bereits ausgeführt, ist unter den vorliegenden Umständen eine Auszahlung aller drei Kapitalleistungen im Jahr 2012 zu unterstellen. Diese sind somit zusammenzurechnen, wie es das kantonale Steueramt im angefochtenen Entscheid im Ergebnis zu Recht getan hat.

b) aa) Allerdings hat das kantonale Steueramt mit Einschätzungsentscheid vom 22. Juli 2011 die Kapitalleistung vom 1. April 2011 bereits separat nach § 37 StG in der Steuerperiode 2011 besteuert. Darin wurde ein Vorbehalt angebracht, wonach beim Zufluss weiterer Kapitalleistungen diese Einschätzungsverfügung durch eine neue Einschätzung ersetzt wird. Dieser Vorbehalt bezieht sich indessen nur auf Kapitalleistungen in derselben Steuerperiode. Da vorliegend alle drei Kapitalleistungen in der Steuerperiode 2012 erfasst werden, lässt sich der Einbezug der Kapitalleistung 2011 nicht auf den Vorbehalt in der Einschätzung vom 22. Juli 2011 stützen.

bb) Gemäss § 155 Abs. 1 lit. a StG kann ein rechtskräftiger Entscheid auch von Amtes wegen zugunsten des Steuerpflichtigen revidiert werden, wenn erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel entdeckt werden. Der Umstand, dass es sich bei der Auszahlung vom 1. April 2011 um eine Teilzahlung wegen angeblicher

Teilpensionierung handelt, wurde erst ersichtlich, als 2012 eine weitere Auszahlung erfolgte. Damit handelt es sich hierbei um eine erst nachträglich ersichtliche erhebliche Tatsache. Das kantonale Steueramt hat mit Schreiben vom 27. November 2012 zugesichert, dass die Einschätzung vom 22. Juli 2011 storniert bzw. in Anrechnung gebracht wird. Im Einspracheentscheid hat es zudem die Revision nach Rechtskraft ausdrücklich in Aussicht gestellt. Dies ist als Revision zu Gunsten der Pflichtigen zu qualifizieren. Dass Letztere mit der nun getroffenen Lösung insgesamt schlechter fahren, ändert daran nichts, da es sich beim Revisionsverfahren und bei der ordentliche Veranlagung um unabhängige Verfahren mit je eigenen Regeln handelt (so ausdrücklich BGr, 7. Juni 2011, 2C_156/2010 E. 3.2). Damit erweist sich das Vorgehen der Vorinstanz auch unter diesem Aspekt als rechtmässig.

4. Gestützt auf diese Erwägungen ist der Rekurs abzuweisen. Ausgangsgemäss sind die Kosten des Verfahrens den Pflichtigen aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]