



Entscheid

18. Januar 2017

Mitwirkend:

Einzelrichter Marcus Thalman und Gerichtsschreiber Fabian Steiner

In Sachen

A

Steuergemeinde B,

vertreten durch RA Dr.iur. C

**Beschwerdeführer/
Rekurrent,**

gegen

1. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**

2. **Staat Zürich,**

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

Beschwerdegegnerin,

Rekursgegner,

betreffend

**Direkte Bundessteuer 2011 und 2012 sowie
Staats- und Gemeindesteuern 2011 und 2012; Kapitaleistung 2013
(Direkte Bundessteuer sowie Staats- und Gemeindesteuern)**

hat sich ergeben:

A. A (nachfolgend der Pflichtige), Jahrgang 1954, leistete in den Jahren 2011 und 2012 ausserordentliche Beiträge in die Vorsorgeeinrichtung der Arbeitgeberin, Personalstiftung der D AG, im Betrag von Fr. 10'000.- (2011) und Fr. 20'000.- (2012). Diese beiden Beträge wurden in der Folge in den Veranlagungsverfügungen für die direkte Bundessteuer 2011 und 2012 sowie in den Einschätzungsentscheiden für die Staats- und Gemeindesteuern 2011 und 2012 zum Abzug zugelassen.

Im Jahr 2013 machte der Pflichtige drei weitere Einkäufe von gesamthaft Fr. 60'000.- bei der Personalstiftung. Zudem übertrug er sein Guthaben von Fr. 168'020.- auf seinem Säule-3a-Konto auf die Personalstiftung. Die gesamten Einlagen 2013 beliefen sich somit auf Fr. 228'020.-.

Ende November 2013 wurde der Pflichtige von seiner Arbeitgeberin D AG frühpensioniert. Das Sparkapital der beruflichen Vorsorge per 30.11.2013 setzte sich aus dem Guthaben bei der Personalstiftung (Fr. 1'022'579.70) und aus dem Guthaben bei der Bank-Stiftung (Fr. 173'667.45) zusammen. Das Guthaben bei der Personalstiftung verwendete der Pflichtige für den Erwerb einer AHV-Überbrückungsrente bis Alter 65 (Fr. 146'625.35, jährliche Rente von Fr. 28'080.-) und für eine Altersrente (Fr. 875'954.35, jährliche Rente von Fr. 48'724.80). Das Guthaben bei der Bank-Stiftung liess er sich als Kapital auszahlen.

Mit Veranlagungsverfügungen (Berichtigungen direkte Bundessteuer) und Einschätzungsentscheiden (Berichtigungen Staats- und Gemeindesteuern) vom 20. Juni 2014 setzte die Steuerkommissärin das steuerbare Einkommen auf Fr. 85'400.- (direkte Bundessteuer 2011), Fr. 85'300.- (direkte Bundessteuer 2012), Fr. 84'700.- (Staats- und Gemeindesteuern 2011) und Fr. 84'600.- (Staats- und Gemeindesteuern 2012) fest. In den Entscheiden liess sie die Einkaufsbeträge von Fr. 10'000.- (2011) und Fr. 20'000.- (2012) nicht zum Abzug zu. Das steuerbare Vermögen (Staats- und Gemeindesteuern) beliess die Steuerkommissärin gegenüber den ursprünglichen Einschätzungsentscheiden unverändert bei Fr. 222'000.- (2011) und Fr. 196'000.- (2012).

Ebenfalls am 20. Juni 2014 besteuerte die Steuerkommissärin die von der Bank-Stiftung ausbezahlten Fr. 173'667.45 in der Steuerperiode 2013 separat vom übrigen Einkommen als Kapitalleistung gemäss Art. 38 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) bzw. § 37 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG). Dabei zog sie die Einkaufsbeträge 2011 und 2012 im Gesamtbetrag von Fr. 30'000.- ab, sodass sich das zu besteuernde Einkommen auf Fr. 143'667.45 (abgerundet Fr. 143'600.-) belief.

Zur Begründung dieser Entscheide verwies die Steuerkommissärin auf Art. 79b Abs. 3 des Bundesgesetzes über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge vom 25. Juni 1982 (BVG). Diese Bestimmung verbiete den steuerlichen Abzug der Einkaufsbeträge, wenn der Einkauf innerhalb der dreijährigen Sperrfrist nach dem Einkauf in Kapitalform wieder zurückgezogen worden sei.

B. Mit Eingabe vom 29. Juni 2014 erhob der Pflichtige Einsprache gegen diese Entscheide und beantragte, es seien die Einkaufsbeträge 2011 von Fr. 10'000.- und 2012 von Fr. 20'000.- zum Abzug zuzulassen. Am 31. Mai 2016 wies das kantonale Steueramt die Einsprachen ab.

C. Am 4. Juli 2016 erhob der bereits im Lauf des vorinstanzlichen Verfahrens beigezogene Vertreter des Pflichtigen Beschwerde und Rekurs gegen diese Einspracheentscheide und erneuerte sinngemäss den vom Pflichtigen in der Einspracheschrift gestellten Antrag. Zudem sei die steuerbare Kapitalleistung von Fr. 143'600.- auf Fr. 173'700.- zu erhöhen.

Das kantonale Steueramt beantragte in der Beschwerde- und Rekursantwort vom 8. August 2016 die Abweisung der Rechtsmittel. Den gleichen Antrag stellte die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) in ihrer Stellungnahme vom 23. August 2016 in Bezug auf Festsetzung der direkten Bundessteuer.

In der Stellungnahme zu den Eingaben der Gegenparteien vom 8. September 2016 hielt der Vertreter des Pflichtigen an seinen zuvor gestellten Anträgen fest.

Die Eidgenössische Steuerverwaltung und das kantonale Steueramt verzichteten in der Folge auf weitere Eingaben in der Sache.

Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

1. a) In der Beschwerde- und Rekurschrift rügt der Vertreter des Pflichtigen, die Korrektur der Veranlagungsverfügungen und der Einschätzungsentscheide im Berichtigungsverfahren sei unzulässig. Es lägen weder ein Kanzlei- noch ein Rechenfehler vor. Die Entscheide seien daher nichtig, weshalb die Veranlagungsverfügungen und Einschätzungsentscheide vom 16. April 2012 und 13. Mai 2013 in Kraft blieben.

b) Rechnungsfehler und Schreibversehen in rechtskräftigen Verfügungen und Entscheiden können innert 5 Jahren nach Eröffnung auf Antrag oder von Amtes wegen von der Behörde, welcher sie unterliefen, berichtigt werden (Art. 150 Abs. 1 DBG, § 159 Abs. 1 StG).

Der Sinn der Berichtigung besteht darin, Verfügungen und Entscheide, die den wirklichen Willen der Steuerbehörde infolge eines Erklärungsfehlers nicht richtig wiedergeben, trotz eingetretener formeller Rechtskraft auf einfache Weise korrigieren zu können. Bei den Rechnungsfehlern und Schreibversehen handelt es sich um Fehler im Ausdruck, die üblicherweise als Kanzleifehler bezeichnet werden. Es geht dabei um Fehler, die in Zusammenhang mit einem handwerklichen bzw. mechanischen Vorgang begangen wurden und die in aller Regel verhältnismässig leicht zu erkennen sind. Kein solcher Kanzleifehler, sondern ein Fehler in der Willensbildung wird hingegen angenommen, wenn eine Verfügung oder ein Entscheid so gewollt war, wie er zum Ausdruck gebracht wurde (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. A., 2016, Art. 150 N 3 ff. DBG, und Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 159 N 4 ff. StG).

c) Mit den Berichtigungen vom 20. Juni 2014 sprach die Steuerkommissärin den Einkaufsbeträgen 2011 und 2012 die Abzugsberechtigung ab, nachdem die Abzüge in den ursprünglichen Veranlagungsverfügungen vom 22. Juni 2012 und 7. Juni

2013 und in den ursprünglichen Einschätzungsentscheiden vom 16. April 2012 und 13. Mai 2013 noch gewährt worden waren.

Die Gewährung des Abzugs in den ursprünglichen Entscheiden basierte offensichtlich nicht auf einem Rechnungsfehler oder Schreibversehen, sondern auf den Steuererklärungen 2011 und 2012 sowie auf den Bescheinigungen über Vorsorgebeiträge. Die Korrektur hätte daher nicht im Berichtigungsverfahren erfolgen dürfen. Es ist daher zu prüfen, ob die ursprünglichen Entscheide im Nachsteuerverfahren hätten geändert werden können.

d) Ergibt sich aufgrund von Tatsachen oder Beweismitteln, die der Steuerbehörde nicht bekannt waren, dass eine Veranlagung bzw. Einschätzung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Veranlagung bzw. Einschätzung unvollständig ist, oder ist eine unterbliebene oder unvollständige Veranlagung bzw. Einschätzung auf ein Verbrechen oder ein Vergehen gegen die Steuerbehörde zurückzuführen, so wird die nicht erhobene Steuer samt Zins als Nachsteuer eingefordert (Art. 151 Abs. 1 DBG, § 160 Abs. 1 StG).

e) Im Rahmen der Prüfung der Steuererklärung 2013, eingegangen am 29. September 2014, und auf der Grundlage der Meldung der D-Stiftung über die Auszahlung des Kapitalbetrags über Fr. 173'667.45 erhielt die Steuerkommissärin Kenntnis über die Pensionierung des Pflichtigen und über die Kapitalauszahlung. Zu diesem Zeitpunkt waren, wovon auch der Pflichtige ausgeht, die ursprünglichen Entscheide vom 22. Juni 2012, 16. April 2012, 7. Juni 2013 und 13. Mai 2013 bereits rechtskräftig. Die Kapitalauszahlung stellte daher für die Steuerkommissärin eine neue Tatsache dar. Die Einleitung eines Nachsteuerverfahrens wäre demgemäss möglich gewesen (vgl. auch S. 6, 7 und 9 der Analyse vom 3. November 2010 des Vorstands der Schweizerischen Steuerkonferenz [SSK] zum Bundesgerichtsentscheid vom 12. März 2010 (2C_658/2009) zur Abzugsberechtigung von Einkäufen bei nachfolgendem Kapitalbezug [Steuerrechtliche Tragweite von Art. 79b Abs. 3 BVG], www.steuerkonferenz.ch, nachfolgend Analyse SSK).

Es stellt sich die Frage, ob die Wahl des falschen Verfahrens zu einer Rückweisung der Sache an die Vorinstanz führt oder ob der Mangel im Einspracheverfahren geheilt wurde.

f) Das Steuerrekursgericht hat gemäss Art. 143 Abs. 1 DBG und § 149 Abs. 2 StG die Steuerfaktoren grundsätzlich nach seinen eigenen Erhebungen festzustellen (RB ORK 1958 Nr. 44). Ausnahmsweise kann es zwecks Wahrung des gesetzlichen Instanzenzugs die Sache mit verbindlichen Weisungen an die Vorinstanz zurückweisen, namentlich, wenn zu Unrecht noch kein materieller Entscheid getroffen wurde oder wenn dieser an einem schwerwiegenden Verfahrensmangel leidet (§ 149 Abs. 3 StG). Bedeutsame Verfahrensmängel kann das Gericht nicht heilen, da der gesetzlich vorgeschriebene Instanzenzug unzulässigerweise verkürzt und die Einschätzungsbehörde praktisch von der Einhaltung eines korrekten Verfahrens dispensiert würde (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 143 N 29 DBG und § 149 N 30 StG).

g) Zwar wurde dem Pflichtigen kein Nachsteuerverfahren angezeigt (Art. 153 Abs. 1 DBG, § 162 Abs. 1 StG). Hingegen begründete die Steuerkommissarin die Korrekturen der ursprünglichen Veranlagungsverfügungen und Einschätzungsentscheide im Schreiben vom 20. Juni 2014. Zudem konnte der Pflichtige bzw. dessen Vertreter im Einspracheverfahren anlässlich der Besprechungen vom 13. November 2014 und 16. Juli 2015 sowie in den Eingaben vom 18. Mai 2015, 10. Juni 2015 und 6. November 2015 zur Sache Stellung nehmen. Der durch das Berichtigungsverfahren verursachte Verfahrensmangel könnte man daher mit guten Gründen als geheilt betrachten (BGr, 7. August 2009, StE 2010 B 24.4 Nr. 79, E. 2; BGr, 11. Februar 2005, 2A.508/2004, E. 6.2; Peter Locher, Kommentar zum DBG, III. Teil, 2015, Art. 150 N 8; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 150 N 6 DBG).

Indessen ist zu beachten, dass Einspracheentscheide in Nachsteuersachen im Gegensatz zu Einspracheentscheiden im ordentlichen Verfahren direkt beim Verwaltungsgericht angefochten werden können (Art. 153 Abs. 3 DBG i.V.m. §§ 13 f. der Verordnung über die Durchführung des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 4. November 1998 [LS 634.1], § 162 Abs. 3 StG). Das Steuerrekursgericht ist nicht zuständig für die Beurteilung von Einspracheentscheiden in Nachsteuersachen. Die falsche Wahl des Berichtigungsverfahrens kann nicht zu einer geänderten Zuständigkeitsordnung im Rechtsmittelverfahren führen. Die Einspracheentscheide betreffend direkte Bundessteuer 2011 und 2012 sowie betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2011 und 2012 sind daher aufzuheben und die Sache ist zur Heilung des Mangels ins Veranlagungs- und Einschätzungsverfahren (Nachsteuerverfahren) zurückzuweisen. Die Einspracheentscheide betreffend direkte Bundessteuer 2013 (Kapitalleistung) und

Staats- und Gemeindesteuern 2013 (Kapitalleistung) sind in der Folge ebenfalls aufzuheben und ins Einspracheverfahren zurückzuweisen, so dass zu einem späteren Zeitpunkt beim neuerlichen Entscheid über die massgebende Bemessungsgrundlage der getrennt vom übrigen Einkommen zu erhebenden Jahressteuer für Kapitalleistungen aus Vorsorge dem Ausgang der anstehenden Verfahren hinsichtlich der Besteuerung des übrigen Einkommens der Jahre 2011, 2012 und 2013 gesamthaft Rechnung getragen werden kann.

2. Für den weiteren Verfahrensverlauf ist Folgendes anzumerken:

a) In materieller Hinsicht rügt der Vertreter des Pflichtigen in der Beschwerde- und Rekurschrift, die Vorinstanz habe zu Unrecht den Rechtsmissbrauch nicht geprüft. Zudem gewähre Art. 37 BVG dem Versicherten einen unentziehbaren Anspruch auf Bezug von mindestens einem Viertel des Vorsorgeguthabens in Form von Kapital. Dieses Argument sei von der Vorinstanz in gehörsverletzender Weise nicht gewürdigt worden. Schliesslich sei zu beachten, dass der Pflichtige anstelle des Säule-3a-Guthabens sein praktisch gleich hohes Guthaben bei der Bankstiftung auf die Personalstiftung hätte übertragen können, ohne das Einzahlungsverbot zu verletzen. Es sei überspitzter Formalismus, die Abzüge zu verweigern, wenn der Pflichtige in seiner Notlage irrtümlich das falsche Sparschwein geschlachtet habe. Im Jahr 2012, als er die streitbetroffene Einzahlung gemacht habe, habe er keine Kenntnis von der vorzeitigen Entlassung gehabt. Die im Jahr 2013 erfolgte Einzahlung von Fr. 228'020.- habe der damaligen Vorsorgelücke entsprochen. Der Pflichtige habe damit gerechnet, die Lücke in der verbliebenen Zeit bis zur ordentlichen Pensionierung schliessen zu können. Durch die unerwartete Kündigung sei ihm dies nicht mehr möglich gewesen. Eine Steuerumgehung liege daher nicht vor. Das Bundesgericht wende Art. 79b Abs. 3 BVG zu Unrecht als steuerliche Norm an. Auch bestehe kein Grund für eine steuerrechtliche Gesamtbetrachtung aller Vorsorgeeinrichtungen.

Zur Stützung seines Rechtsstandpunkts beruft sich der Vertreter des Pflichtigen auf einen Entscheid des Steuergerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 18. Januar 2013 (BStPra 2013, 259, Beilage 3 zu Eingabe vom 18. Mai 2015) und auf einen Aufsatz in der Steuer Revue (Henk Fenners, Ariste Baumberger, Missbrauch der 2. Säule als steuerbegünstigtes Kontokorrent? Kritische Würdigung von BGE

2C_658/2009 vom 12. März 2010, StR 2011, 129, Beilage 4 zu Eingabe vom 18. Mai 2015).

b) Von den Einkünften werden laut Art. 33 Abs. 1 lit. d DBG bzw. § 31 Abs. 1 lit. d StG die gemäss Gesetz, Statut oder Reglement geleisteten Einlagen, Prämien und Beiträge zum Erwerb von Ansprüchen aus Einrichtungen der beruflichen Vorsorge abgezogen. Diese Bestimmungen vollziehen die bundesrechtliche Vorschrift von Art. 81 Abs. 2 BVG, wonach die von den Arbeitnehmern und Selbständigerwerbenden nach Gesetz oder reglementarischen Bestimmungen geleisteten Beiträge an Vorsorgeeinrichtungen bei den direkten Steuern des Bundes, der Kantone und Gemeinden abziehbar sind. Abzugsfähig sind dabei nicht nur die ordentlichen Beiträge an die Vorsorgeeinrichtung, sondern auch die Beiträge für den Einkauf von Lohnerhöhungen, von Beitragsjahren, von Vorfinanzierungen für Frühpensionierungen oder von im Rahmen einer Scheidung übertragenen Austrittsleistungen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 33 N 81 DBG und § 31 N 79 StG; RB 1996 Nr. 48; VGr, 23. Januar 2002, StE 2002 B 27.1 Nr. 26).

c) Zu beachten sind hingegen die Einkaufsbeschränkungen von Art. 79b Abs. 3 BVG, in der Fassung vom 3. Oktober 2003, in Kraft seit 1. Januar 2006. Demnach dürfen bei getätigten Einkäufen in die Pensionskasse die daraus resultierenden Leistungen innerhalb der nächsten drei Jahre nicht in Kapitalform aus der Vorsorge zurückgezogen werden.

aa) Die bundesgerichtliche Rechtsprechung liess den Abzug von Vorsorgebeiträgen schon vor Inkrafttreten von Art. 79b BVG dann nicht zu, wenn eine Steuerumgehung vorlag (zu diesem Begriff vgl. u.a. BGE 131 II 627, E. 5.2; ASA 78 289, E. 5.1; StE 2004 A 21.13 Nr. 6, E. 3.1), insbesondere bei missbräuchlich steuerminimierenden, zeitlich nahen Einkäufen und Kapitalbezügen in/von Vorsorgeeinrichtungen, d.h. im Fall von gezielt vorübergehenden und steuerlich motivierten Geldverschiebungen in die 2. Säule, mit denen nicht die Schliessung von Beitragslücken angestrebt, sondern die Pensionskasse als steuerbegünstigtes Kontokorrent zweckentfremdet wird. Denn das Ziel eines Einkaufs von Beitragsjahren besteht im Aufbau bzw. der Verbesserung der beruflichen Vorsorge. Dieses Ziel wird namentlich dann offensichtlich verfehlt, wenn die gleichen Mittel kurze Zeit später – bei kaum verbessertem Versicherungsschutz – der Vorsorgeeinrichtung wieder entnommen werden (vgl. zum Ganzen

BGE 131 II 62, E. 4.2 u. 5.2; BGE 131 II 593, E. 4; ASA 78, 289, E. 5; RDAF 2009 II 9, E. 4 u. 5; StE 2004 A 21.13 Nr. 6, E. 3; StR 2007, 636, E. 4.1; StR 2003, 879, E. 3.2; BGr, 3. März 2008, 2C_555/2007, E. 3 u. 4; BGr, 13. April 2006, 2A.705/2005, E. 5).

bb) Diese Praxis ist auch Grundlage der Bestimmung von Art. 79b Abs. 3 BVG (BGr, 12. März 2010, 2C_658/2009, StE 2010 B 27.1 Nr. 43 = ASA 79, 685 = StR 2010, 860; BGr, 15. Januar 2015, 2C_488/2014, StE 2015 B 27.1 Nr. 51; BGr, 13. September 2013, 2C_243/2013 = ASA 82, 232; BGr, 1. März 2016, 9C_515/2015). Im zitierten Entscheid vom 12. März 2010 erwog das Bundesgericht, Art. 79b Abs. 3 BVG sei zwar eine primär vorsorgerechtliche Norm, beruhe aber klar auf steuerrechtlichen Motiven. Dem Wortlaut nach regle sie zwar nur das Problem der Zulässigkeit einer Kapitalauszahlung innert drei Jahren seit der Einzahlung und äussere sich scheinbar nicht direkt zur Frage, ob diese Einzahlung vom steuerbaren Einkommen abgezogen werden dürfe. Die parlamentarischen Beratungen zu Art. 79b Abs. 3 BVG liessen jedoch unmissverständlich erkennen, dass mit der Sperrfrist dieselben Missbräuche der Steuerminimierung bekämpft werden sollten, welche schon die bundesgerichtliche Praxis zur Verweigerung der Abzugsberechtigung wegen Steuerumgehung veranlasst hätten. Aus Entstehungsgeschichte, Wortlaut und Systematik ergebe sich deshalb mit Blick auf die steuerrechtliche Problematik Folgendes: Art. 79b Abs. 3 BVG übernehme und konkretisiere die bundesgerichtliche Rechtsprechung zur Verweigerung der Abzugsberechtigung wegen Steuerumgehung im Sinn einer einheitlichen und verbindlichen Gesetzesregelung. Wenn diese Vorschrift die getätigten Einkäufe für die "daraus resultierenden Leistungen" einer dreijährigen Kapitalrückzugssperre unterwerfe, so sei das sodann nicht – wie sich aus dem Wortlaut zu ergeben scheine – als eine notwendigerweise direkte Verknüpfung zwischen dem Einkauf und der Leistung zu verstehen. Einer solchen Verknüpfung müsse ohnehin entgegengehalten werden, dass die einbezahlten Beträge nicht ausgesondert und die Leistungen aus Vorsorgeeinrichtungen nicht aus bestimmten Mitteln, sondern aus dem Vorsorgekapital der versicherten Person insgesamt finanziert werden. Diesen Gesichtspunkten werde (nur) eine Praxis gerecht, welche Art. 79b Abs. 3 BVG so auslege, dass jegliche Kapitalauszahlung in der Dreijahresfrist missbräuchlich sei und jede während der Sperrfrist erfolgte Einzahlung vom Einkommensabzug somit ausgeschlossen werden müsse. Zusammenfassend hielt das Bundesgericht fest, gestützt auf Art. 79b Abs. 3 BVG seien Kapitalauszahlungen in der Dreijahresfrist konsequent und grundsätzlich ausnahmslos mit

missbräuchlicher Steuerminimierung gleichzusetzen (vgl. auch Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 33 N 83 DBG und § 31 N 81 StG; Analyse SSK).

d) In den Jahren 2011 und 2012 machte der Pflichtige die Einzahlungen von Fr. 10'000.- und Fr. 20'000.- in die Personalstiftung, worauf er per 30. November 2013 sein Guthaben bei der Bank-Stiftung in Höhe von Fr. 173'667.45 bezog (Beilage 2 zu Eingabe vom 18. Mai 2015. Damit erfolgte der Kapitalbezug innert der Sperrfrist von 3 Jahren nach den Einzahlungen.

Bei einer solchen Sachverhaltskonstellation werden in Anwendung von Art. 79b Abs. 3 BVG die Einkaufsbeträge steuerlich nicht zum Abzug zugelassen. Das Vorliegen eines Rechtsmissbrauchs oder einer Steuerumgehung wird nicht geprüft (BGr, 18. Juli 2016, 2C_966/2015, E. 4.1 mit einer Zusammenfassung der bundesgerichtlichen Rechtsprechung). In diesem Zusammenhang kann immerhin angemerkt werden, dass der Pflichtige keine Gründe für den Kapitalbezug anlässlich der vorzeitigen Pensionierung nannte. Es bleibt daher unklar, weshalb der Pflichtige sein Guthaben in Kapitalform bezog, wenn er zuvor bestrebt war, eine Vorsorgelücke zu schliessen. Als mögliche Beweggründe kommen nur steuerliche Motive und eine nach den Einzahlungen erfolgte Änderung der persönlichen Verhältnisse in Betracht.

Der Umstand, dass der Pflichtige im Zeitpunkt der Einzahlungen nicht wusste, dass er infolge der vorzeitigen Pensionierung die Sperrfrist nicht würde einhalten können, ist wegen der absoluten Geltung der Sperrfrist ohne Bedeutung (vgl. Felix Richner, Die steuerliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahr 2010 für natürliche Personen, ASA 80, 45 ff.).

Unerheblich ist auch, dass die Einzahlungen einerseits und die Auszahlung andererseits verschiedene Vorsorgeeinrichtungen betrafen. Denn eine direkte Verknüpfung zwischen Ein- und Auszahlung wird nicht vorausgesetzt. Jegliche Kapitalauszahlung innert der Sperrfrist von 3 Jahren führt zu einer Verweigerung des Abzugs der Einzahlungen (BGr, 3. Februar 2016, 2C_230/2015, E. 4.3).

Grundlage für die rechtliche Beurteilung bildet im Steuerrecht allgemein der tatsächlich existierende Sachverhalt. Der rechtlichen Beurteilung ist demgemäss nicht ein hypothetischer Sachverhalt zugrunde zu legen, der sich ergäbe, wenn sich ein

Steuerpflichtiger anders verhalten hätte. Daher ist nicht zu prüfen, welche Rechtsfolgen sich ergäben, wenn der Pflichtige sein Säule-3a-Guthaben anstelle seines Guthabens bei der Bank-Stiftung in Kapitalform bezogen hätte oder wenn der Pflichtige in einem späteren Zeitpunkt pensioniert worden wäre und somit die Frist von Art. 79b Abs. 3 BVG eingehalten hätte. Immerhin ist darauf hinzuweisen, dass die Steuerbehörden auch dann berechtigt sind, einen Rechtsmissbrauch zu prüfen, wenn die Sperrfrist von 3 Jahren eingehalten wurde oder wenn Art. 79b Abs. 3 BVG grundsätzlich nicht zur Anwendung gelangt (BGr, 18. Juli 2016, 2C_966/2015, E. 4.1).

Laut Art. 37 Abs. 2 BVG kann der Versicherte verlangen, dass ihm ein Viertel seines Altersguthabens als einmalige Kapitalabfindung ausgerichtet wird. Das Bundesgericht erkannte, dass Art. 79b Abs. 3 BVG als steuerrechtliche *lex specialis* der Bestimmung von Art. 37 Abs. 2 BVG vorgeht (BGr, 3. Februar 2016, 2C_230/2015, E. 4). Der Pflichtige kann daher aus Art. 37 Abs. 2 BVG nichts zu seinen Gunsten ableiten.

Dass das kantonale Steueramt die Bedeutung von Art. 37 Abs. 2 BVG im vorliegenden Zusammenhang nicht erläuterte, bedeutet keine Verletzung der Begründungspflicht. Denn der Einspracheentscheid muss keine Auseinandersetzung mit sämtlichen Parteierörterungen enthalten. Es genügt, wenn er die wesentlichen tatsächlichen und rechtlichen Entscheidungsgründe wiedergibt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 135 N 9 DBG und § 142 N 10 StG).

Der Entscheid des Steuergerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 18. Januar 2013 (BStPra 2013, 259) widerspricht klarerweise der bundesgerichtlichen Rechtsprechung und kann daher keine Beachtung finden. Die gleiche Feststellung trifft auf die Rechtsauffassung zu, welche Henk Fenners und Ariste Baumberger in ihrem Aufsatz in der Steuer Revue zum Ausdruck bringen (StR 2011, 129, vgl. oben E. 2a).

3. a) Diese Erwägungen führen zur teilweisen Gutheissung von Beschwerde und Rekurs (Rückweisung).

b) Eine Rückweisung mit – wie hier – offenem Ausgang gilt als (vollständiges) Obsiegen des Pflichtigen, wobei es keine Rolle spielt, ob die Rückweisung beantragt wurde (VGr, 22. April 2015, SB.2014.00131 + 00132, E. 3 und BGr, 28. April 2014,

2C_845 + 846/2013, E. 3). Daher sind die Gerichtskosten der Beschwerdegegnerin und dem Rekursgegner aufzuerlegen. Dem Pflichtigen sind keine Kosten aufzuerlegen und die geleisteten Kostenvorschüsse zurückzuerstatten. Die Beschwerdegegnerin und der Rekursgegner haben dem Pflichtigen zudem eine Parteientschädigung auszurichten (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 [VwVG] und § 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG]).

c) Soweit eine Partei den vorliegenden Entscheid mit Beschwerde beim Verwaltungsgericht anfechten will, ist darauf hinzuweisen, dass dies nur möglich ist, soweit der Entscheid einen nicht wiedergutzumachenden Nachteil bewirken könnte oder die Gutheissung der Beschwerde sofort einen Endentscheid herbeiführen und damit einen bedeutenden Aufwand an Zeit oder Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren ersparen würde (§ 19a Abs. 2 VRG i.V.m. Art. 93 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Bundesgericht vom 17. Juni 2005 [BGG]).

Demgemäss erkennt der Einzelrichter:

1. Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen. Die Einspracheentscheide vom 31. Mai 2016 betreffend direkte Bundessteuer 2011, 2012 und 2013 (Kapitalleistung im Sinn von Art. 38 DBG) werden aufgehoben und die Sache wird betreffend die direkte Bundessteuer 2011 und 2012 im Sinn der Erwägungen an das kantonale Steueramt ins Veranlagungsverfahren (Nachsteuerverfahren) zurückgewiesen. Hinsichtlich der direkten Bundessteuer 2013 (Kapitalleistung) wird die Sache ins Einspracheverfahren zurückgewiesen.
2. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen. Die Einspracheentscheide vom 31. Mai 2016 betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2011, 2012 und 2013 (Kapitalleistung im Sinn von § 37 StG) werden aufgehoben und die Sache wird betreffend die Staats- und Gemeindesteuern 2011 und 2012 im Sinn der Erwägungen an das kantonale Steueramt ins Einschätzungsverfahren (Nachsteuerverfahren) zu-

rückgewiesen. Hinsichtlich der Staats- und Gemeindesteuern 2013 (Kapitalleistung) wird die Sache ins Einspracheverfahren zurückgewiesen.

[...]