

Bundesgericht  
Tribunal fédéral  
Tribunale federale  
Tribunal federal

2C 534/2020

Urteil vom 26. März 2021

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung

Bundesrichter Seiler, Präsident,  
Bundesrichter Zünd, Bundesrichterin Aubry Girardin, Bundesrichterin Hänni, Bundesrichter Beusch,  
Gerichtsschreiber Seiler.

Verfahrensbeteiligte

Kantonales Steueramt Aargau,  
Beschwerdeführer,

gegen

A.A. \_\_\_\_\_,  
B.A. \_\_\_\_\_,  
Beschwerdegegner,  
beide vertreten durch Susanne Strebel,

Gemeinderat C. \_\_\_\_\_/AG.

Gegenstand

Staats und Gemeindesteuern des Kantons Aargau, Steuerperiode 2013,

Beschwerde gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Aargau, 2. Kammer, vom 20. Mai 2020 (WBE.2019.416).

Sachverhalt:

A.

A.A. \_\_\_\_\_ (geboren 1951) war als Arzt selbständig erwerbstätig. Im Jahr 2013 leistete er freiwillige Einkäufe in der Höhe von insgesamt Fr. 15'011.-- (Fr. 5'011.-- am 30. August 2013; Fr. 10'000.-- am 14. November 2013) in die Pensionskasse D. \_\_\_\_\_, welcher er sich per 1. Januar 2004 angeschlossen hatte. Die Steuerkommission C. \_\_\_\_\_/AG liess diese Einkäufe in der Veranlagung vom 22. Mai 2015 für das Steuerjahr 2013 (Kantons- und Gemeindesteuern) zum Abzug zu. A.A. \_\_\_\_\_ und seine Ehefrau B.A. \_\_\_\_\_ wurden mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 146'800.-- und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 207'000.-- (satzbestimmendes Vermögen Fr. 271'000.--) veranlagt.

Im Herbst 2016 liess sich A.A. \_\_\_\_\_ pensionieren. Seit dem 1. November 2016 bezieht er eine Rente. Am 2. Dezember 2016 zahlte ihm die Pensionskasse D. \_\_\_\_\_ sodann eine Kapitalleistung in der Höhe von Fr. 110'059.31 aus. Der Grund für die Ausschüttung war die Verteilung der freien Mittel aus der Liquidation des Vorsorgevertrages von A.A. \_\_\_\_\_.

B.

Am 19. September 2017 revidierte die Steuerkommission C. \_\_\_\_\_/AG ihre ursprüngliche Veranlagung des Steuerjahrs 2013 und liess die freiwilligen Einkäufe nicht mehr zum Abzug zu. A.A. \_\_\_\_\_ und B.A. \_\_\_\_\_ wurden für das Jahr 2013 neu mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 161'800.-- und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 207'000.-- (satzbestimmendes Vermögen Fr. 271'000.--) veranlagt. Während die Steuerkommission C. \_\_\_\_\_/AG die Einsprache der Eheleute A. \_\_\_\_\_ mit Entscheid vom 6. Dezember 2017 abwies, hiess das Spezialverwaltungsgericht des Kantons Aargau den hiergegen erhobenen Rekurs mit Urteil vom 24. Oktober 2019 gut und setzte das steuerbare Einkommen auf Fr. 146'873.-- fest. Mit Urteil vom 20. Mai 2020 wies das Verwaltungsgericht des Kantons Aargau die Beschwerde des Kantonalen Steueramts des Kantons Aargau gegen das Urteil des Spezialverwaltungsgericht ab.

## C.

Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten vom 23. Juni 2020 beantragt das Kantonale Steueramt des Kantons Aargau, der Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 20. Mai 2020 sei aufzuheben und das steuerbare Einkommen der Beschwerdegegner sei auf CHF 156'873.-- festzusetzen.

Die Eidgenössische Steuerverwaltung beantragt die Gutheissung der Beschwerde.

Erwägungen:

## 1.

Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten wurde unter Einhaltung der gesetzlichen Frist (Art. 100 Abs. 1 BGG) und Form (Art. 42 BGG) eingereicht und richtet sich gegen einen Endentscheid einer letzten, oberen kantonalen Instanz (Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2 BGG). Das Kantonale Steueramt ist gemäss Art. 73 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) und Art. 89 Abs. 2 lit. d BGG in Verbindung mit § 200 Abs. 1 des Steuergesetzes des Kantons Aargau vom 15. Dezember 1998 (StG/AG; SAR 651.100) zur Beschwerde legitimiert. Auf die Beschwerde ist einzutreten.

## 2.

2.1. Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann unter anderem eine Rechtsverletzung nach Art. 95 f. BGG gerügt werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG). Es ist daher weder an die in der Beschwerde geltend gemachten Argumente noch an die Erwägungen der Vorinstanz gebunden; es kann die Beschwerde aus einem anderen als dem angerufenen Grund gutheissen und es kann eine Beschwerde mit einer von der Argumentation der Vorinstanz abweichenden Begründung abweisen (Motivsubstitution; BGE 141 V 234 E. 1 S. 236; 139 II 404 E. 3 S. 415). Soweit das kantonale Recht durch das Bundesrecht harmonisiert ist, prüft das Bundesgericht seine Anwendung gleich wie Bundesrecht; die Anwendung des nicht-harmonisierten, autonomen kantonalen Rechts prüft es hingegen bloss auf Verletzung des Willkürverbots und anderer verfassungsmässiger Rechte (BGE 143 II 449 E. 2.1 S. 465; 134 II 207 E. 2 S. 210). In Bezug auf die Verletzung verfassungsmässiger Rechte gilt nach Art. 106 Abs. 2 BGG eine gesteigerte Rüge- und Substanziierungspflicht (BGE 143 II 283 E. 1.2.2 S. 286; 139 I 229 E. 2.2 S. 232; 138 I 274 E. 1.6 S. 280).

2.2. Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Es kann die Sachverhaltsfeststellung der Vorinstanz von Amtes wegen berichtigen oder ergänzen, wenn sie offensichtlich unrichtig ist oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruht (Art. 105 Abs. 2 BGG). "Offensichtlich unrichtig" bedeutet dabei "willkürlich" (BGE 140 III 115 E. 2 S. 116). Die beschwerdeführende Partei kann die Feststellung des Sachverhalts unter den gleichen Voraussetzungen beanstanden, wenn die Behebung des Mangels für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG). Sie hat deshalb substantiiert darzulegen, weswegen diese Voraussetzungen gegeben sein sollen; wird sie dieser Anforderung nicht gerecht, bleibt es beim vorinstanzlich festgestellten Sachverhalt (BGE 140 III 16 E. 1.3.1 S. 18).

## 3.

Nach der Bestimmung von § 40 lit. d StG/AG, welche die Regelung von Art. 9 Abs. 2 lit. d StHG übernimmt, sind die gemäss Gesetz, Statut oder Reglement geleisteten Einlagen, Prämien und Beiträge zum Erwerb von Ansprüchen aus der Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung und aus Einrichtungen der beruflichen Vorsorge vom Einkommen abzuziehen. Gemäss Art. 79b Abs. 3 Satz 1 des Bundesgesetzes vom 25. Juni 1982 über die berufliche Alters-, Hinterlassenen und Invalidenvorsorge (BVG; SR 831.40) dürfen nach Einkäufen "die daraus resultierenden Leistungen innerhalb der nächsten drei Jahre nicht in Kapitalform aus der Vorsorge zurückgezogen werden." Streitig ist, aufgrund welcher Zeitpunkte diese Dreijahresfrist zu bemessen ist.

3.1. Nach der Praxis des Bundesgerichts handelt es sich bei Art. 79b Abs. 3 BVG zwar um eine vorsorgerechtliche Norm. Ihr kommt aber insofern ein steuerrechtlicher Gehalt zu, als sie die frühere Rechtsprechung des Bundesgerichts zur Verweigerung der Abzugsberechtigung wegen Steuerumgehung im Sinne einer einheitlichen und verbindlichen, insoweit abschliessenden gesetzlichen Regelung übernimmt und konkretisiert. Danach ist jegliche Kapitalauszahlung in der

Dreijahresfrist missbräuchlich und jede während dieser Zeit erfolgte Einzahlung vom Einkommensabzug ausgeschlossen, ohne dass zu prüfen wäre, ob die Voraussetzungen einer Steuerumgehung gegeben sind (BGE 142 II 399 E. 3.3.4 S. 405 f. und E. 4.1 S. 407; Urteile 2C 29/2017 vom 4. November 2019 E. 3.4.2, in: StE 2020 B 27.1 Nr. 57, StR 75/2020 S. 50, SVR 2020 BVG Nr. 10 S. 41; 2C 849/2018 vom 18. September 2019 E. 7.3, in: StR 74/2019 S. 912; 2C 658/2009 / 2C 659/2009 vom 12. März 2010 E. 3.3, in: ASA 79 S. 685, StE 2010 B 27.1 Nr. 43, StR 65/2010 S. 860, SVR 2011 BVG Nr. 5 S. 17; vgl. auch BGE 142 V 169 E. 4.2.3 S. 176).

Diese steuerrechtliche Folge der Kapitalauszahlung innerhalb der Sperrfrist setzt nicht voraus, dass zwischen Einkauf und Leistung eine direkte Verknüpfung besteht. Die steuerrechtliche Abzugsfähigkeit des Einkaufs entfällt deshalb kraft Art. 79b Abs. 3 Satz 1 BVG auch dann, wenn die Kapitaleistung von einer anderen Vorsorgeeinrichtung ausgerichtet wird. Massgebend ist insofern also eine konsolidierende Gesamtbetrachtung der 2. Säule (Urteile 2C 488/2014 / 2C 489/2014 vom 15. Januar 2015 E. 3.3, in: StE 2015 B 27.1 Nr. 51, StR 70/2015 S. 345; 2C 243/2013 vom 13. September 2013 E. 5.2; 2C 658/2009 / 2C 659/2009 vom 12. März 2010 E. 3.3.1, in: ASA 79 S. 685, StE 2010 B 27.1 Nr. 43, StR 65/2010 S. 860, SVR 2011 BVG Nr. 5 S. 17).

3.2. Zu entscheiden ist an dieser Stelle, ob Art. 79b Abs. 3 Satz 1 BVG nur bei einer Kapitalauszahlung innerhalb von drei Jahren seit dem Einkauf greift oder diese Bestimmung den steuerlichen Abzug des Einkaufs bereits dann ausschliesst, wenn innerhalb von drei Jahren zwar kein Kapital ausbezahlt, aber eine Kapitaleistung fällig wird. Zu diesem Zweck ist Art. 79b Abs. 3 Satz 1 BVG auszulegen.

3.2.1. Ausgangspunkt der Auslegung ist der Wortlaut der Gesetzesbestimmung (Urteil 2C 610/2019 vom 18. Mai 2020 E. 2.3.2, zur Publikation vorgesehen; BGE 145 III 446 E. 4.3.1 S. 448; 145 III 63 E. 2.1 S. 64 f.; 141 II 262 E. 4.1 S. 272; 140 I 305 E. 6.1 S. 310 f.). Wie bereits die Vorinstanz erkannte und das Steueramt einräumt, legt der Wortlaut der deutschen Fassung von Art. 79b Abs. 3 Satz 1 BVG nahe, dass nur der Rückzug von Leistungen aus der Vorsorge, mithin also der Geldfluss an den Versicherten, innerhalb der Dreijahresfrist unzulässig ist und steuerrechtlich zur (Nach-) Besteuerung des Einkaufs führt. Noch deutlicher kommt dies in den romanischen Fassungen zum Ausdruck, deren Wortlaut (*versées*; *versate*) insofern als klar, d.h. eindeutig und unmissverständlich, bezeichnet werden muss. Davon ist folglich nur abzuweichen, wenn ein triftiger Grund für die Annahme besteht, der Wortlaut zielt am "wahren Sinn" der Regelung vorbei (BGE 145 II 153 E. 4.3.1 S. 159; 145 II 119 E. 6.1 S. 125; 145 I 108 E. 4.4.2 S. 113).

3.2.2. Im Einklang mit dem Wortlaut der Bestimmung hat das Bundesgericht Einkäufe in die 2. Säule bisher nur dann gestützt auf Art. 79b Abs. 3 Satz 1 BVG steuerlich nicht anerkannt, wenn dem Steuerpflichtigen innerhalb der Dreijahresfrist Kapitaleistungen ausbezahlt wurden (vgl. zitierte Urteile oben E. 3.1). Die Frage, ob bereits die Fälligkeit einer Kapitaleistung innerhalb der Dreijahresfrist den Einkauf in steuerlicher Hinsicht als missbräuchlich erscheinen lässt und Art. 79b Abs. 3 Satz 1 BVG auch in diesem Fall den Abzug des Einkaufs vom steuerbaren Einkommen ausschliesst, war bisher für keines der Urteile des Bundesgerichts zu Art. 79b Abs. 3 Satz 1 BVG von entscheidungswesentlicher Bedeutung. In teleologischer Auslegung von Art. 79b Abs. 3 Satz 1 BVG hat das Bundesgericht aber immerhin erkannt, dass diese Bestimmung neben ihren vorsorgerechtlichen Aspekten rein steuerlich motivierte Verschiebungen von Geldern in und aus der 2. Säule vermeiden will (BGE 142 II 399 E. 3.3.4 S. 406).

Missbräuchlich im Sinn dieser Bestimmung verhält sich, wer Einkäufe und Kapitalbezüge in und von Pensionskassen tätigt, mit denen er nicht die Schliessung von Beitragslücken anstrebt, sondern die 2. Säule als steuerbegünstigtes "Kontokorrent" zweckentfremdet (BGE 142 II 399 E. 3.3.4 S. 405; Urteil 2C 652/2018 vom 14. Mai 2020 E. 4.1.1, in: StE 2020 B 27.1 Nr. 61, SVR 2020 BVG Nr. 34 S. 143; 2C 849/2018 vom 18. September 2019 E. 7.3, in: StR 74/2019 S. 912). Diese Zweckentfremdung ist erst vollendet, wenn der Steuerpflichtige die Kapitaleistung bezieht, so das steuerbegünstigte "Kontokorrent" schliesst und infolgedessen wieder über die weniger als drei Jahre zuvor einbezahlten Mittel verfügen kann. Es drängt sich daher nicht auf, die verobjektivierte Missbrauchsregelung von Art. 79b Abs. 3 Satz 1 BVG wider den Wortlaut der Bestimmung auf Fälle auszudehnen, in denen dem Steuerpflichtigen innerhalb der Dreijahresfrist effektiv kein Kapital ausbezahlt wurde, obschon er eine Kapitalauszahlung infolge der Fälligkeit der Leistung bereits innerhalb der Dreijahresfrist hätte verlangen können.

3.2.3. Wie die Vorinstanz zutreffend ausführte, sprechen ferner auch Praktikabilitätsüberlegungen dafür, im Rahmen von Art. 79b Abs. 3 Satz 1 BVG auf das Datum der Kapitalauszahlung und nicht auf das Datum der Fälligkeit der Kapitaleistung abzustellen. Nicht zuletzt im Interesse einer einfachen und praktikablen Handhabung des Gesetzes unterwirft Art. 79b Abs. 3 Satz 1 BVG - mit

Ausnahme der in Art. 79b Abs. 4 BVG geregelten Fälle (vgl. dazu BGE 142 II 399 E. 3.3.5 S. 406 f.) - jede Kapitalauszahlung ohne Rücksicht auf ihren Rechtsgrund der Dreijahresfrist (Urteil 2C 29/2017 vom 4. November 2019 E. 3.4.3, in: StE 2020 B 27.1 Nr. 57, StR 75/2020 S. 50, SVR 2020 BVG Nr. 10 S. 41). Erfasst sind deshalb neben den eigentlichen sozialversicherungsrechtlichen Leistungen in Kapitalform etwa auch Kapitalvorbezüge für die Wohneigentumsförderung (Urteil 2C 29/2017 vom 4. November 2019 E. 3.4.2).

Es liegt auf der Hand, dass die verschiedenen Arten von Kapitalauszahlungen je nach Rechtsgrund zu unterschiedlichen Zeitpunkten fällig werden. Zudem kann die Feststellung des Fälligkeitsdatums im Einzelfall Schwierigkeiten bereiten, auch weil dieses Datum oft vom Reglement der betroffenen Vorsorgeeinrichtung abhängt (vgl. GLADYS LAFFELY MAILLARD, in: Commentaire Romand, LIFD, 2. Aufl. 2017, N. 12a zu Art. 22 DBG; vgl. auch Art. 37b Abs. 4 BVG). Der vorliegende Fall zeigt dies exemplarisch, liess die Vorinstanz doch gerade offen, ob die streitbetroffene Kapitalleistung am Folgetag der Pensionierung des Beschwerdegegners oder erst mit dem Beschluss des Stiftungsrats der Vorsorgeeinrichtung betreffend die Ausschüttung der freien Mittel fällig wurde (E. 7.2 des angefochtenen Urteils; vgl. dazu auch Urteil 9C 98/2009 vom 30. Juni 2009 E. 4.3, in: SVR 2009 BVG Nr. 33 S. 124). Demgegenüber kann das Datum der Gutschrift der Auszahlung beim Steuerpflichtigen in aller Regel zweifelsfrei und ohne grossen Untersuchungsaufwand festgestellt werden. Es dient damit der einfachen und praktikablen Handhabung des Gesetzes, wenn für alle Arten von Kapitalauszahlungen einheitlich auf diesen Zeitpunkt abgestellt wird, um zu bestimmen, ob die

Dreijahresfrist von Art. 79b Abs. 3 Satz 1 BVG eingehalten wurde.

3.3. Das Steueramt hält das Fälligkeitsdatum im Wesentlichen für massgeblich, weil die Kapitalleistung ab diesem Zeitpunkt als steuerlich zugeflossen zu gelten habe. Dieser Einwand ist nicht stichhaltig.

3.3.1. Das Bundesgericht hat für bestimmte Arten von Kapitalauszahlungen erkannt, dass sie im Fälligkeitszeitpunkt steuerlich zufließen und zu diesem Zeitpunkt zu besteuern sind (vgl. Urteile 2C 245/2009 vom 20. Oktober 2009 E. 4.3, in: ASA 79 S. 399, StE 2010 B 21.2 Nr. 26, StR 65/2010 S. 471; 2C 179/2007 vom 14. Dezember 2007 E. 4.1 und 5, in: StE 2008 B 21.2 Nr. 25; vgl. dazu auch LAFFELY MAILLARD, a.a.O., N. 12a zu Art. 22 DBG; FELIX RICHNER, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahr 2009 für natürliche Personen, ASA 79 S. 745). Kann der Steuerpflichtige den Zeitpunkt der Kapitalauszahlung steuern und gälte sie erst im Moment der Auszahlung als steuerlich realisiert und steuerbar, eröffnete dies Möglichkeiten, die sich mit Grundsätzen einer vernünftigen Steuerplanung nicht mehr vereinbaren lassen, d.h. Raum für missbräuchliche Verhaltensweisen (Urteil 2C 245/2009 vom 20. Oktober 2009 E. 4.2, in: ASA 79 S. 399, StE 2010 B 21.2 Nr. 26, StR 65/2010 S. 471). Namentlich könnte der Steuerpflichtige dann die Kapitalauszahlung in "Tranchen" auf mehrere Steuerjahre verteilen, um so die Progression zu brechen (vgl. den Sachverhalt in Urteil 2C 254/2008 vom 4. Juli 2008, in: RtiD 2009 I S. 498).

3.3.2. Die Frage des Besteuerungszeitpunkts ist zu unterscheiden von der Frage, ob dem Einkauf gestützt auf Art. 79b Abs. 3 Satz 1 BVG die steuerliche Anerkennung zu versagen ist. Wie erläutert (vgl. oben E. 3.2.2) fällt das Verhalten des Steuerpflichtigen ohne Rücksicht auf das Motiv unter Art. 79b Abs. 3 Satz 1 BVG, wenn er innerhalb von drei Jahren Mittel aus seinem Vermögen in die 2. Säule und zurück verschiebt. Diesfalls verkommt die 2. Säule zum steuerbegünstigten Kontokorrent. Derselbe verobjektivierte Vorwurf der Missbräuchlichkeit lässt sich dem Steuerpflichtigen - auch angesichts des Wortlauts von Art. 79b Abs. 3 Satz 1 BVG - aber nicht machen, solange er aus der 2. Säule keine Mittel in Kapitalform bezieht. Denn das Geld hat dann effektiv drei Jahre bei der Vorsorgeeinrichtung gelegen, womit dem Zweck des Gesetzes Genüge getan wird. Ob der Steuerpflichtige für nach Ablauf der Dreijahresfrist bezogene Mittel infolge der Fälligkeit einer Kapitalleistung bereits zu einem früheren Zeitpunkt steuerpflichtig wurde, spielt im Rahmen von Art. 79b Abs. 3 BVG keine Rolle (zur Steuerumgehung vgl. unten E. 4).

3.4. Nach dem Gesagten zieht Art. 79b Abs. 3 Satz 1 BVG nur die steuerliche Aufrechnung eines Einkaufs in die 2. Säule nach sich, soweit dem Steuerpflichtigen innerhalb von drei Jahren seit dem Einkauf eine Kapitalauszahlung ausbezahlt wird. Gemäss den Feststellungen der Vorinstanz waren zwischen den streitbetroffenen Einkäufen und der Kapitalauszahlung mehr als drei Jahre verstrichen. Es ist nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz davon absah, die Einkäufe gestützt auf Art. 79b Abs. 3 Satz 1 BVG aufzurechnen (vgl. zur Bedeutung der bundesrechtlichen Vorschriften im Vorsorgebereich für die kantonalen Steuern Urteile 2C 652/2018 vom 14. Mai 2020 E. 5.4, in: StE 2020 B 27.1 Nr. 61, SVR 2020 BVG Nr. 34 S. 143; 2C 29/2017 vom 4. November 2019 E. 3.5, in: StE 2020 B 27.1 Nr. 57, StR 75/2020 S. 50, SVR 2020 BVG Nr. 10 S. 41).

4.

Die Vorinstanz weist in ihrem Urteil darauf hin, dass die Steuerbehörden Gestaltungen im Vorsorgebereich, die nicht unter Art. 79b Abs. 3 Satz 1 BVG fallen, nicht hinnehmen müssen, falls sie die Merkmale einer Steuerumgehung tragen (vgl. E. 5.6 des angefochtenen Urteils).

4.1. Den Steuerpflichtigen steht es grundsätzlich frei, wie sie ihre wirtschaftlichen Verhältnisse privatrechtlich ordnen. Insbesondere sind sie nicht verpflichtet, unter mehreren möglichen diejenige rechtliche Gestaltung zu wählen, welche ihnen die grösste steuerliche Belastung auferlegt. Ihre Grenze findet diese Gestaltungsfreiheit aus steuerlicher Sicht aber, wo die gewählte Gestaltung einer Umgehung der steuerrechtlichen Normen gleichkommt. Nach der Rechtsprechung liegt eine solche Steuerumgehung vor, wenn (a) eine von den Beteiligten gewählte Rechtsgestaltung als ungewöhnlich ("insolite"), sachwidrig oder absonderlich, jedenfalls den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen erscheint, wenn zudem (sog. objektives Element) (b) anzunehmen ist, dass die gewählte Rechtsgestaltung missbräuchlich lediglich deshalb getroffen wurde, um Steuern einzusparen, die bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären (sog. subjektives Element), und wenn (c) das gewählte Vorgehen tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis führen würde, sofern es von der Steuerbehörde hingenommen würde (sog. effektives Element; zur detaillierten Anwendung dieser Kriterien vgl. BGE 138 II 239 E. 4.1 S. 243 ff. mit Hinweisen). Ob diese

Voraussetzungen erfüllt sind, ist aufgrund der konkreten Umstände des Einzelfalls zu prüfen. Sind die Voraussetzungen der Steuerumgehung erfüllt, so ist der Besteuerung diejenige Rechtsgestaltung zugrunde zu legen, die sachgerecht gewesen wäre, um den angestrebten wirtschaftlichen Zweck zu erreichen. Eine Steuerumgehung kommt nur in ganz ausserordentlichen Situationen in Frage, namentlich wenn die gewählte Rechtsgestaltung (objektives Element) - abgesehen von den steuerlichen Aspekten - jenseits des wirtschaftlich Vernünftigen liegt. Das subjektive Element erweist sich insofern als entscheidend, als die Annahme einer Steuerumgehung ausgeschlossen bleibt, wenn andere als blosse Steuerersparnisgründe bei der Rechtsgestaltung eine relevante Rolle spielen (vgl. BGE 142 II 399 E. 4.2 S. 408; 138 II 239 E. 4.1 S. 243 ff.; Urteile 2C 652/2018 vom 14. Mai 2020 E. 4.2.1, in: StE 2020 B 27.1 Nr. 61, SVR 2020 BVG Nr. 34 S. 143; 2C 119/2017 vom 5. Oktober 2018 E. 3.1; 2C 597/2016 vom 10. August 2017 E. 2.6).

4.2. Eine Rechtsgestaltung im Zusammenhang mit einem Einkauf in die 2. Säule kann sich aus anderen Gründen als alleine der zeitlichen Nähe zwischen Einkauf und Kapitalauszahlung als missbräuchlich erweisen. Sie fällt dann grundsätzlich nicht unter den Tatbestand von Art. 79b Abs. 3 Satz 1 BVG, möglicherweise aber unter jenen der Steuerumgehung (BGE 142 II 399 E. 4.1 S. 407 f.; Urteil 2C 652/2018 vom 14. Mai 2020 E. 4.1.2, in: StE 2020 B 27.1 Nr. 61, SVR 2020 BVG Nr. 34 S. 143). Der Tatbestand der Steuerumgehung ist auch zu prüfen, wenn ein Steuerpflichtiger einen Einkauf in die 2. Säule tätigt, nur um sich anschliessend dem Anwendungsbereich der verobjektivierten Missbrauchsvorschrift von Art. 79b Abs. 3 Satz 1 BVG auf absonderliche, vom Gesetzgeber nicht vorhergesehene Weise zu entziehen und sich so die steuerliche Abziehbarkeit des Einkaufs zu sichern (vgl. zu einer vergleichbaren Konstellation bezüglich der Missbrauchsvorschrift von Art. 20a Abs. 2 DBG Urteil 2C 168/2017 vom 26. Oktober 2017 E. 2.4 und 4, in: StR 73/2018 S. 148, StE 2018 A 12 Nr. 27). So könnte es sich etwa verhalten, wenn ein Steuerpflichtiger nach getätigtem Einkauf die Auszahlung einer fälligen Kapitalleistung künstlich verzögert, um auf diesem Weg die

Dreijahresfrist für die Auszahlung von Art. 79b Abs. 3 Satz 1 BVG zu erfüllen, ohne dass für diese Verzögerung andere als blosse Steuerersparnisgründe eine relevante Rolle spielen. In diesem Fall hätte die Steuerbehörde ihrer Beurteilung praxismässig diejenige Rechtsgestaltung zugrunde zu legen, die sachgerecht gewesen wäre, um den angestrebten wirtschaftlichen Zweck zu erreichen (vgl. oben E. 4.1), namentlich also die Auszahlung der Kapitalleistung am oder allenfalls kurze Zeit nach dem Fälligkeitszeitpunkt.

4.3. Die Vorinstanz stellte nicht fest, dass der Einkauf vom 14. November 2013 und die vermeintlich späte Auszahlung der Kapitalleistung vom 2. Dezember 2016 darauf angelegt gewesen waren, die Dreijahresfrist von Art. 79b Abs. 3 Satz 1 BVG zu umgehen. Im Gegenteil liess die Vorinstanz ausdrücklich offen, ob die streitbetreffene Kapitalleistung im Zeitpunkt der Pensionierung Ende Oktober 2016 überhaupt schon fällig gewesen war (vgl. oben E. 3.2.3). Das Steueramt macht in seiner Beschwerde weder geltend, dass die Voraussetzungen der Steuerumgehung erfüllt, noch, dass die Feststellungen der Vorinstanz offensichtlich unrichtig seien (Art. 97 Abs. 1 BGG). Auch aus den Akten ergeben sich keine konkreten Anhaltspunkte dafür, dass der Beschwerdeführer die Auszahlung künstlich über den Fälligkeitszeitpunkt hinaus verzögert haben könnte, um die Abziehbarkeit des

Einkaufs zu sichern. Demnach ist das Bundesgericht an den Sachverhalt gebunden, wie ihn die Vorinstanz festgestellt hat, und hat es ihn nicht selbst zu ergänzen (Art. 105 Abs. 1 und 2 BGG). Fehlen also konkrete Anhaltspunkte für eine Steuerumgehung, ist bundesrechtlich nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz auch unter diesem Titel keine Aufrechnung des Einkaufs vom 14. November 2013 vorgenommen hat.

5.

Die Beschwerde erweist sich als unbegründet und ist abzuweisen. Der Kanton Aargau unterliegt und trägt die Gerichtskosten, da das Steueramt mit seiner Beschwerde Vermögensinteressen verfolgt (Art. 66 Abs. 1 und 4 BGG). Die Beschwerdegegner haben sich nicht vernehmen lassen. Es ist daher keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 68 Abs. 1 und 2 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Gerichtskosten von Fr. 2'000.-- werden dem Kanton Aargau auferlegt.

3.

Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten, dem Verwaltungsgericht des Kantons Aargau, 2. Kammer, und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 26. März 2021

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung  
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Seiler

Der Gerichtsschreiber: Seiler