



**Entscheid des Kantonsgerichts Basel-Landschaft, Abteilung Verfassungs- und
Verwaltungsrecht**

vom 24. Januar 2018 (810 17 155)

Steuern und Kausalabgaben

**Direkte Bundessteuer 2014 / Abzugsfähigkeit von Beiträgen an ausländische Einrichtun-
gen der sozialen und beruflichen Vorsorge**

Besetzung Abteilungs-Vizepräsident Beat Walther, Kantonsrichter Christian Haidlauf, Markus Clausen, Niklaus Ruckstuhl, Stefan Schulthess, Gerichtsschreiberin Chiara Piras

Beteiligte **Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV**, Beschwerdeführerin

gegen

**Steuer- und Enteignungsgericht des Kantons Basel-Landschaft
(Abteilung Steuergericht)**, Beschwerdegegner

A._____ und B._____, Beschwerdegegner, vertreten durch Robert Desax, Rechtsanwalt, dipl. Steuerexperte

Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft, Beigeladene

Betreff Direkte Bundessteuer 2014
(Entscheid der Abteilung Steuergericht vom 24. Februar 2017)

A. B.____ zog im Jahr 1995 aus Deutschland in die Schweiz. Am 1. November 1995 trat sie ihre erste Stelle in der Schweiz an und schloss sich einer schweizerischen Vorsorgeeinrichtung an. Heute arbeitet sie als Ärztin im Kantonsspital Baselland und ist der betrieblichen Vorsorgeeinrichtung des Kantonsspitals angeschlossen. Gemäss Versicherungsausweis der Basellandschaftlichen Pensionskasse weist B.____ per 1. Januar 2015 ein Einkaufspotential von maximal Fr. 422'838.15 auf.

B. Seit dem 1. März 1994 ist B.____ auch Mitglied des Versorgungswerks der Ärztekammer C.____ (Deutschland). Seit sie ab dem 1. November 1995 in der Schweiz berufstätig ist, führt sie die Mitgliedschaft freiwillig fort. Bis Februar 2016 hat B.____ insgesamt EUR 66'567.80 an Mitgliederbeiträgen beim Versorgungswerk der Ärztekammer C.____ eingezahlt.

C. Am 25. Februar 2016 veranlagte die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (Steuerverwaltung) A.____ und B.____ für die Staats- und direkte Bundessteuer 2014. Für die direkte Bundessteuer 2014 wurden A.____ und B.____ mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 319'700.-- veranlagt. Der von ihnen für das Jahr 2014 geltend gemachte Beitrag von Fr. 4'858.-- (EUR 4'048.44) an das Versorgungswerk der Ärztekammer C.____ wurde nicht zum Abzug zugelassen.

D. Am 23. März 2016 reichten A.____ und B.____, vertreten durch die Cuentax AG Basel, Einsprache gegen die Veranlagungsverfügungen vom 25. Februar 2016 betreffend Staats- und direkte Bundessteuer 2014 ein. Sie beantragten unter anderem, dass die Beiträge von B.____ an das Versorgungswerk der Ärztekammer C.____ in der Höhe von Fr. 4'858.-- (EUR 4'048.44) als Einkaufsbeiträge in die zweite Säule (obligatorische berufliche Vorsorge) anzuerkennen und zum Abzug zuzulassen seien.

E. Mit Einsprache-Entscheid vom 11. Oktober 2016 hiess die Steuerverwaltung die Einsprache vom 23. März 2016 teilweise gut (Dispositiv-Ziff. 1). Sie reduzierte das steuerbare Einkommen von A.____ und B.____ bei der direkten Bundessteuer 2014 von Fr. 319'200.-- auf Fr. 311'100.-- (Dispositiv-Ziff. 2). In Bezug auf die geltend gemachte Abzugsfähigkeit der Beiträge an das Versorgungswerk der Ärztekammer C.____ wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab.

F. Gegen den Einsprache-Entscheid vom 11. Oktober 2016 reichten A.____ und B.____ am 10. November 2016 Beschwerde beim Steuer- und Enteignungsgericht Basel-Landschaft, Abteilung Steuergericht (Steuergericht), mit den Anträgen ein, es sei der Einsprache-Entscheid vom 11. Oktober 2016 in Bezug auf die "Weiterführung der ausländischen Vorsorge" aufzuheben (Ziff. 1), der Beitrag von Fr. 4'858.-- vollumfänglich zum Abzug zuzulassen und bei der direkten Bundessteuer 2014 ein steuerbares Einkommen von Fr. 306'242.-- einzusetzen (Ziff. 2), alles unter o/e-Kostenfolge (Ziff. 3).

G. Mit Entscheid des Präsidenten des Steuergerichts vom 24. Februar 2017 betreffend die direkte Bundessteuer 2014 wurde die Beschwerde vom 10. November 2016 gutgeheissen (Dis-

positiv-Ziff. 1) und die Steuerverwaltung angewiesen, den Betrag von Fr. 4'858.-- an das Versorgungswerk der Ärztekammer C.____ zum Abzug zuzulassen und demzufolge das steuerbare Einkommen 2014 von A.____ und B.____ bei der direkten Bundessteuer von Fr. 311'100.-- um Fr. 4'858.-- auf Fr. 306'242.-- zu reduzieren (Dispositiv-Ziff. 2).

H. Gegen den Entscheid des Präsidenten des Steuergerichts vom 24. Februar 2017 reichte die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) am 16. Juni 2017 Beschwerde beim Kantonsgericht, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht (Kantonsgericht), mit den Anträgen ein, der Entscheid vom 24. Februar 2017 sei aufzuheben (Ziff. 1); die Beiträge von B.____ an das Versorgungswerk der Ärztekammer C.____ in der Höhe von Fr. 4'858.-- (EUR 4'048.44) seien nicht zum Abzug zuzulassen (Ziff. 2) und A.____ und B.____ seien mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 311'100.-- zu veranlagern (Ziff. 3), unter o/e-Kostenfolge.

I. Mit Vernehmlassung vom 29. Juni 2017 schloss die Steuerverwaltung auf Gutheissung der Beschwerde.

J. Mit Stellungnahme vom 20. Juli 2017 beantragten A.____ und B.____, vertreten durch Robert Desax, Rechtsanwalt, die Abweisung der Beschwerde, unter o/e-Kostenfolge.

K. Am 21. August 2017 liess sich das Steuergericht innert erstreckter Frist vernehmen und schloss auf Abweisung der Beschwerde.

L. Mit präsidialer Verfügung vom 13. September 2017 wurde der Fall der Kammer zur Beurteilung im Rahmen einer Urteilsberatung überwiesen.

Das Kantonsgericht zieht **in Erwägung**:

1.1 Gemäss Art. 145 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) vom 14. Dezember 1990 i.V.m. § 3 der kantonalen Vollzugsverordnung zum DBG (VV DBG) vom 13. Dezember 1994 können Entscheide des Steuergerichts betreffend die direkte Bundessteuer mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Kantonsgericht angefochten werden. Die formellen Voraussetzungen nach Art. 140 ff. DBG, Art. 145 Abs. 2 DBG sowie §§ 43 ff. des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) vom 16. Dezember 1993 sind erfüllt, sodass auf die Beschwerde einzutreten ist.

1.2 Mit der Beschwerde in Steuersachen können alle Mängel des angefochtenen Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden (§ 45 Abs. 2 VPO).

2. Vorliegend ist streitig und zu prüfen, ob die Vorinstanz die Beschwerde der Steuerpflichtigen betreffend direkte Bundessteuer 2014 zu Recht gutgeheissen und die Steuerverwaltung angewiesen hat, den von B.____ an das Versorgungswerk der Ärztekammer C.____ geleisteten Betrag von Fr. 4'858.-- zum Abzug zuzulassen. Die Frage, ob im Rentenfall die Leistungen des Versorgungswerks der Ärztekammer C.____ der Einkommenssteuer unterliegen

würden, bildet hingegen nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens (vgl. Vernehmlassung der Steuerpflichtigen vom 20. Juli 2017, Rz. 51 f.).

3.1 Die Vorinstanz führt aus, dass B.____ in der Schweiz wohnhaft und erwerbstätig sei. Sie sei einzig dem schweizerischen Sozialversicherungssystem unterstellt und habe deshalb nicht die Möglichkeit, ordentliche Beiträge an eine deutsche Vorsorgeeinrichtung zu leisten (Entscheid vom 24. Februar 2017 E. 4a). Aus der Tatsache, dass B.____ bei der Vorsorgeeinrichtung des Kantonsspitals Baselland eine Vorsorgelücke in der Höhe von Fr. 422'838.15 aufweise, schliesst die Vorinstanz, dass das in Deutschland geäufterte Kapital des Versorgungswerks der Ärztekammer C.____ der Deckung der Vorsorgelücke in der schweizerischen Versorgungseinrichtung diene (Entscheid vom 24. Februar 2017 E. 4a). Die Weiterführung der deutschen Vorsorge sei deshalb als überobligatorischer Teil einer zweiten Säule, die getätigten monatlichen Zahlungen als Einkäufe zu qualifizieren (Entscheid vom 24. Februar 2017 E. 4a). Bei der Beurteilung der Vergleichbarkeit des Versorgungswerks der Ärztekammer C.____ mit einer schweizerischen Vorsorgeeinrichtung weist die Vorinstanz darauf hin, dass die an das Versorgungswerk zu leistenden Beiträge statutarisch geregelt und gebunden seien (Entscheid vom 24. Februar 2017 E. 4c). B.____ könne somit nicht frei entscheiden, ob und in welcher Höhe sie Beiträge entrichten wolle. Ein freiwilliges Mitglied könne die Mitgliedschaft zwar per Ende eines Kalenderjahres kündigen, müsse das geäufterte Vermögen jedoch an eine andere Vorsorgeeinrichtung überweisen (Entscheid vom 24. Februar 2017 E. 5a). Aus einer Gesamtbeurteilung ergebe sich, dass das Versorgungswerk der Ärztekammer C.____ mit einer schweizerischen Vorsorgeeinrichtung vergleichbar sei (Entscheid vom 24. Februar 2017 E. 5b). Aus der Tatsache, dass das Versorgungswerk in der B.____ ausgestellten Bescheinigung vom 3. Februar 2015 bestätigt habe, dass die einbezahlten Beträge als Sonderausgabe abzugsfähig seien, schliesst die Vorinstanz, dass das Versorgungswerk in Deutschland anerkannt sei (Entscheid vom 24. Februar 2017 E. 5c). Weiter weist die Vorinstanz darauf hin, dass gemäss Versicherungsausweis der Basellandschaftlichen Pensionskasse die Vorsorge von B.____ eine Lücke von Fr. 422'838.15 aufweise und sich das von ihr beim Versorgungswerk geäufterte Kapital auf EUR 66'567.80 belaufe. Somit seien die bisher getätigten Einkäufe tiefer als die zu schliessende Deckungslücke und damit quantitativ im Rahmen des nach schweizerischem Recht Zugelassenen (Entscheid vom 24. Februar 2017 E. 5d). Die Vorinstanz geht zwar davon aus, dass B.____ nicht ausschliesslich dem Sozialversicherungsregime eines ausländischen Staates, sondern vielmehr ausschliesslich dem schweizerischen, unterstellt sei. Da Einzahlungen an die deutsche Vorsorge auf freiwilliger Basis erfolgten und damit einzig der Schliessung der Deckungslücke in der schweizerischen Vorsorge dienten, seien sie so zu betrachten, als ob sie an eine andere schweizerische Vorsorgeeinrichtung entrichtet worden seien (Entscheid vom 24. Februar 2017 E. 5e). Unter Berücksichtigung der gesamten Umstände falle das Kriterium der Ausschliesslichkeit für die steuerliche Beurteilung der Einzahlung in das deutsche Versorgungswerk nicht weiter ins Gewicht (Entscheid vom 24. Februar 2017 E. 5e). Gleiches ergebe sich aus Art. 2 des Abkommens zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft einerseits und der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten andererseits über die Freizügigkeit (Freizügigkeitsabkommen, FZA) vom 21. Juni 1999. Dieses sehe vor, dass bei der Anwendung des Abkommens aufgrund der Staatsangehörigkeit weder direkt noch indirekt diskriminiert werden dürfe. Wenn Beiträge im Rahmen des ausländischen Vorsorgeverhältnisses nicht steu-

erlich zum Abzug zugelassen würden, stelle dies unter Hinweis auf das Urteil des Bundesgerichts 2C_530/2010 eine indirekte Diskriminierung ausländischer Staatsangehöriger dar (Entscheid vom 24. Februar 2017 E. 6).

3.2 Die Beschwerdeführerin bringt demgegenüber vor, B.____ unterliege als unselbständig erwerbstätige Ärztin am Kantonsspital Baselland in Bezug auf die Sozialversicherungen den Rechtsvorschriften der Schweiz. Sie leiste im Rahmen der zweiten Säule ordentliche Beiträge an die Basellandschaftliche Pensionskasse und sei gleichzeitig bei einer ausländischen Sozialversicherungseinrichtung aktiv versichert. Damit unterstehe sie nicht ausschliesslich dem Sozialversicherungssystem eines ausländischen Staates, womit es an einem wesentlichen Kriterium der bundesgerichtlichen Rechtsprechung fehle, damit die Beiträge an die ausländische Sozialversicherungseinrichtung in der Schweiz steuerlich abgezogen werden könnten (Beschwerde vom 16. Juni 2017 Rz. 3.1). Ferner macht die Beschwerdeführerin geltend, das Versorgungsstatut der Ärztekammer C.____ kenne keine Beitragslücken und sehe auch deren Schliessung nicht vor (Beschwerde vom 16. Juni 2017 Rz. 4.3). Die Zahlungen von B.____ könnten deshalb nicht als Einkaufsbeiträge angesehen werden, sondern dienten einzig dem Erwerb einer Anwartschaft auf eine Rente des Versorgungswerks. Für eine von der Vorinstanz angenommene "internationale Freizügigkeit in der beruflichen Vorsorge" fehle es in der Schweiz an einer gesetzlichen Grundlage (Beschwerde vom 16. Juni 2017 Rz. 4.3). In Bezug auf die Freiwilligkeit der geleisteten Beiträge stellt sich die Beschwerdeführerin auf den Standpunkt, dass das Versorgungsstatut der Ärztekammer C.____ zwar eine freiwillige Mitgliedschaft vorsehe, es sich bei den Beiträgen von freiwilligen Mitgliedern jedoch um zwingend geschuldete und nicht um freiwillig erfolgte Beiträge handle (Beschwerde vom 16. Juni 2017 Rz. 4.5). Insofern sei auch das Urteil des Bundesgerichts 2C_530/2010 nicht anwendbar, da in diesem Urteil freiwillige Einkaufsbeiträge zur Diskussion gestanden hätten, die sich auf einen vor der Übersiedlung in die Schweiz entstandenen gesetzlichen Rentenanspruch bezogen hätten. Die Beschwerdeführerin schliesst daraus, dass es sich bei den Beiträgen von B.____ um ordentliche Beiträge handle, die dem laufenden Aufbau einer künftigen Altersrente dienten und die im Rahmen eines aktiven Anschlusses an eine ausländische Vorsorgeeinrichtung erfolgten (Beschwerde vom 16. Juni 2017 Rz. 4.6). Darüber hinaus – so die Beschwerdeführerin – stelle die Erwerbstätigkeit keine Voraussetzung für die freiwillige Mitgliedschaft beim Versorgungswerk der Ärztekammer C.____ dar. Schon aus diesem Grunde könne es sich bei der freiwilligen Mitgliedschaft nicht um eine der schweizerischen beruflichen Vorsorge ähnliche Vorsorge handeln (Beschwerde vom 16. Juni 2017 Rz. 5.3). Die Beschwerdeführerin bringt ferner vor, dass die freiwilligen Mitglieder die Höhe ihrer Beträge im Rahmen von § 26 des Statuts frei wählen dürften. Ein solches System komme gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung einer sog. "à-la-carte-Vorsorgelösung" gleich, welche mit den in der Schweiz massgebenden vorsorgerechtlichen Prinzipien der Planmässigkeit und der Kollektivität nicht vereinbar sei (Beschwerde vom 16. Juni 2017 Rz. 5.4). Daraus schliesst die Beschwerdeführerin, dass die Vorinstanz zu Unrecht von der Gleichwertigkeit der freiwilligen Mitgliedschaft beim Versorgungswerk der Ärztekammer C.____ mit der schweizerischen beruflichen Vorsorge ausgegangen sei (Beschwerde vom 16. Juni 2017 Rz. 5.5). Schliesslich bestreitet die Beschwerdeführerin einen Verstoss gegen das Diskriminierungsverbot von Art. 2 des Freizügigkeitsabkommens: Wie inländischen Arbeitnehmern stehe B.____ die Möglichkeit offen, freiwillige Einkäufe in ihre schweizerische Vorsorgeeinrich-

tung vorzunehmen und dabei von den steuerlichen Vorteilen zu profitieren. Ein zusätzlicher steuerlicher Abzug für die Beiträge an das Versorgungswerk der Ärztekammer C.____ hätte ein zusätzliches Steuerprivileg zur Folge, welches inländischen Arbeitnehmern ebenfalls nicht zustehe (Beschwerde vom 16. Juni 2017 Rz. 6.1 f.).

3.3 Die Steuerpflichtigen schliessen sich in der am 20. Juli 2017 eingereichten Stellungnahme der Argumentation der Vorinstanz an und machen insbesondere geltend, dass eine strikte Unterscheidung zwischen ordentlichen Beiträgen und Einkaufsbeiträgen im System des Versorgungswerks der Ärztekammer nicht zielführend sei. Diese Frage müsse aus Sicht des schweizerischen Steuerrechts beantwortet werden (Stellungnahme vom 20. Juli 2017 Rz. 16). Die von B.____ bezahlten Beiträge seien freiwillig, erhöhten die Vorsorgeleistungen und reduzierten ihre Deckungslücke. Die Mitgliedschaft beim Versorgungswerk und damit die Pflicht zur Zahlung sei freiwillig (Stellungnahme vom 20. Juli 2017 Rz. 17). Mit dem Diskriminierungsverbot gemäss Freizügigkeitsabkommen bestehe zudem eine gesetzliche Grundlage, um das im Ausland vorhandene Altersguthaben bei der Berechnung der schweizerischen Deckungslücke anzurechnen (Stellungnahme vom 20. Juli 2017 Rz. 20). Die Steuerpflichtigen weisen ferner darauf hin, dass die Verweigerung eines Abzugs zu einer Verletzung von Art. 26 Abs. 1 (recte: Art. 25 Abs. 1) des Abkommens zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (DBA-D) vom 11. August 1971 (Stellungnahme vom 20. Juli 2017 Rz. 30 ff.), zu einer Verletzung des Diskriminierungsverbots nach Freizügigkeitsabkommen (Stellungnahme vom 20. Juli 2017 Rz. 35 ff.) und zu einem Widerspruch mit der in diesem Zusammenhang zu beachtenden Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs (EuGH; Stellungnahme vom 20. Juli 2017 Rz. 39 ff.) führe. Schliesslich stellen sich die Pflichtigen auf den Standpunkt, dass im Falle einer Verweigerung der Abzugsfähigkeit die Renten aus dem Versorgungswerk steuerfrei bleiben müssten (Stellungnahme vom 20. Juli 2017 Rz. 51 f.).

4.1 Nach Art. 33 Abs. 1 lit. d DBG werden die gemäss Gesetz, Statut oder Reglement geleisteten Einlagen, Prämien und Beiträge an die Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung (AHV/IV) und an Einrichtungen der beruflichen Vorsorge (BVG) von den Einkünften abgezogen (BGE 142 II 399 E. 3; Urteil des Bundesgerichts 2C_782/2009 vom 11. Februar 2010 E. 2.1; SILVIA HUNZIKER/JSABELLE MAYER-KNOBEL, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Aufl., Basel 2017, N 23 zu Art. 33 Abs. 1 lit. d DBG). Diese Bestimmung vollzieht die bundesrechtliche Vorschrift von Art. 81 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (BVG) vom 25. Juni 1982, wonach die von den Arbeitnehmern und Selbständigerwerbenden an Vorsorgeeinrichtungen nach Gesetz oder reglementarischen Bestimmungen geleisteten Beiträge bei den direkten Steuern des Bundes, der Kantone und der Gemeinden abziehbar sind. Wörtlich gleich regeln Art. 9 Abs. 2 lit. d des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) vom 14. Dezember 1990 und § 29 Abs. 1 lit. d^{bis} des basellandschaftlichen Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (StG) vom 7. Februar 1974 die Abzugsfähigkeit solcher Leistungen bei den Steuern

der Kantone und Gemeinden (HANS MICHAEL RIEMER/GABRIELA RIEMER-KAFKA, Das Recht der beruflichen Vorsorge in der Schweiz, 2. Aufl., Bern 2006, § 9, N 6 ff.).

4.2 Beiträge an die berufliche Vorsorge gemäss Art. 33 Abs. 1 lit. d DBG sind nicht nur im Rahmen der obligatorischen Versicherung (Säule 2a), sondern gemäss Gesetz ebenfalls für die nach Statut oder Reglement geleisteten Beiträge an die überobligatorische Vorsorge (Säule 2b) abzugsfähig. Die Abzugsfähigkeit gilt sowohl für periodische Beiträge wie für Beiträge für den Einkauf von Lohnerhöhungen und verbesserten Leistungen sowie von Beitragsjahren (vgl. PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, I. Teil, Basel 2001, N 54 f. zu Art. 33 DBG). Eine (indirekte) Beschränkung der Abzugsfähigkeit ergibt sich für Beiträge im Rahmen der zweiten Säule aus der gesetzlichen Beschränkung des maximal versicherbaren Lohns bzw. der maximal zulässigen Einkäufe (vgl. dazu Art. 1 Abs. 2 und Art. 79b Abs. 1 BVG).

4.3 Im Streit liegt vorliegend die Frage, ob die Einzahlungen der Steuerpflichtigen an das Versorgungswerk der Ärztekammer C._____ in der Schweiz steuerlich abzugsfähig sind.

5.1 Als Einrichtungen der beruflichen Vorsorge gelten Personalvorsorgeeinrichtungen (Pensionskassen, Anschluss an Sammelstiftung) und Verbandsvorsorgeeinrichtungen (nur für Selbständigerwerbende mit oder ohne Arbeitnehmer), die gemäss Art. 56 lit. e DBG von der Steuerpflicht befreit sind (MARCO GRETER/ALEXANDER GRETER, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], a.a.O., N 14 f. zu Art. 56 lit. e DBG). Beiträge an nicht BVG-konforme Einrichtungen werden auch steuerlich nicht als abzugsfähig anerkannt. Es wird vorausgesetzt, dass die Beiträge dauernd und ausschliesslich der beruflichen Vorsorge dienen und die Vorsorgeeinrichtung den Grundsätzen der Kollektivität, der Planmässigkeit, der Angemessenheit sowie der Gleichbehandlung der Vorsorgenehmer entspricht (Urteil des Bundesgerichts vom 19. Februar 2001, E. 3d, in: Der Steuerentscheid [StE] 2001, B 27.1 Nr. 25; GRETER/GRETER, a.a.O., N 16 zu Art. 56 lit. e DBG). Diesen Voraussetzungen kommt die wesentliche Funktion zu, die Vorsorge gemäss der zweiten Säule (bzw. insbesondere der Säule 2b) von der freiwilligen Säule 3b abzugrenzen (Urteil des Bundesgerichts 2A.408/2002 vom 13. Februar 2004, E. 2.2). Keine berufliche Vorsorge stellt das blosses Ansammeln eines von den Vorsorgenehmern individuell zugeordneten Sparkapitals dar, das im Vorsorgefall ausbezahlt wird. Solche Sparpläne geniessen keine Steuerbefreiung (Entscheid des Verwaltungsgerichts Zürich [VGer ZH] vom 19. Dezember 2007, SB.2007.00056, E. 3.3).

5.2 Eine Steuerbefreiung im Sinne von Art. 56 lit. e DBG wird jedoch nur gewährt, wenn die Vorsorgeeinrichtung eine bestimmte Beziehung zur Schweiz hat, indem sie selber in der Schweiz ansässig ist und die Vorsorge für Mitarbeiter eines Unternehmens mit Wohnsitz, Sitz oder Betriebsstätte in der Schweiz und von ihnen nahestehenden Unternehmen ausübt (GRETER/GRETER, a.a.O., N 15 zu Art. 56 lit. e DBG). Aus dem Erfordernis der Steuerbefreiung der Einrichtungen der beruflichen Vorsorge gemäss Art. 56 lit. e DBG wird deshalb gefolgert, dass es sich grundsätzlich um Beiträge an schweizerische Institutionen handeln muss (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 19. Februar 2001, a.a.O., E. 3d). Die Einschränkung auf schweizerische Institutionen wird teilweise damit begründet, dass nur diese Einrichtungen vom schweizerischen Gesetzgeber beeinflusst und beaufsichtigt werden können, und weiter, dass nur auf

solchen Einrichtungen die diversen Melde- und Bescheinigungspflichten gemäss schweizerischer Gesetzgebung anwendbar sind (Schweizerische Steuerkonferenz, Vorsorge und Steuern, Muri-Bern, 15. Aufl. 2017, Reg. 2 A.9.1.1, S. 1). Dennoch wird in der Lehre und Rechtsprechung anerkannt, dass ausnahmsweise Beiträge an ausländische Sozialversicherungen und berufliche Vorsorgeeinrichtungen abzugsfähig sind (vgl. E. 5.3 hiernach). Als Hintergrund der Ausnahmeregelung wird – soweit überhaupt darauf eingegangen wird – das Rechtsgleichheitsprinzip angegeben: So fehle es betreffend des Gesetzeszweckes der Erleichterung eines Vorsorgeaufbaus an sachlichen Gründen einer unterschiedlichen Behandlung der Beitragszahlungen an ausländische und inländische Einrichtungen (vgl. Entscheid der Rekurskommission Zürich vom 5. Juli 1979, in: Steuer Revue [StR] 35/1980, S. 460-463, S. 462; Urteil des Verwaltungsgerichts St. Gallen vom 11. Mai 2010 [B 2009/156] E. 2.2; Schweizerische Steuerkonferenz, a.a.O., Reg. 2 A.9.1.1, S. 1).

5.3 Die in der Lehre und Praxis entwickelten Voraussetzungen für den Abzug von Beiträgen an ausländische Sozialversicherungen und berufliche Vorsorgeeinrichtungen lassen sich wie folgt darstellen: In qualitativer Hinsicht wird verlangt, dass die ausländischen Einrichtungen mit den schweizerischen vergleichbar sein müssen. In Bezug auf die beruflichen Vorsorgeeinrichtungen wird dies dahingehend konkretisiert, dass die ausländische Einrichtung, hätte sie ihren Sitz in der Schweiz, gemäss Art. 56 lit. e DBG steuerbefreit sein müsste. Die Beiträge müssen daher dauernd und ausschliesslich der beruflichen Vorsorge dienen und die Vorsorgeeinrichtung den Grundsätzen der Kollektivität und Planmässigkeit entsprechen. In quantitativer Hinsicht wird verlangt, dass nur Beiträge berücksichtigt werden können, die sich im Rahmen dessen bewegen, was für den Steuerpflichtigen bei Zugehörigkeit zu einer schweizerischen Sozialversicherung bzw. beruflichen Vorsorgeeinrichtung gelten würde. Weiter wird verlangt, dass eine unbeschränkte Steuerpflicht in der Schweiz besteht bzw. das Erwerbseinkommen in der Schweiz besteuert wird. Letztlich wird vorausgesetzt, dass keine AHV/IV- bzw. BVG-Beitragspflicht in der Schweiz besteht (Urteil des Bundesgerichts 2C_530/2010 vom 21. März 2011 E. 3.3.1; Urteil des Verwaltungsgerichts St. Gallen vom 11. Mai 2010 [B 2009/156] E. 2.2; HUNZIKER/MAYER-KNOBEL, a.a.O., N 25 zu Art. 33 Abs. 1 lit. d DBG; LOCHER, a.a.O., N 53 und 57 zu Art. 33 DBG; Schweizerische Steuerkonferenz, a.a.O., Reg. 2 A.9.1.1, S. 2 und 4).

6.1 Soweit ersichtlich hat sich das Bundesgericht bisher zweimal eingehend mit der Frage der Abzugsfähigkeit von Beiträgen an ausländische Einrichtungen der sozialen und beruflichen Vorsorge befasst. In seinem Urteil vom 19. Februar 2001 hielt das Bundesgericht in Bezug auf eine unselbständig erwerbstätige Ärztin aus Deutschland, die in der Schweiz im Rahmen der zweiten Säule Beiträge an eine anerkannte, kollektive Vorsorgeeinrichtung leistete und die parallel zum Aufbau des kollektiven, beruflichen Vorsorgeschatzes in der Schweiz aufgrund der bereits vor Verlegung des Wohnsitzes in die Schweiz bestehenden Mitgliedschaft weiterhin Vorsorgeabgaben an eine deutsche Ärzte-Vorsorgeeinrichtung zahlte, fest, dass die Beiträge an die deutsche Vorsorgeeinrichtung der freien, individuellen Selbstvorsorge (Säule 3b) dienen. Demnach seien die Beiträge steuerlich allenfalls im Rahmen des allgemeinen, pauschalen Versicherungsabzugs gemäss Art. 33 Abs. 1 lit. g DBG zu berücksichtigen (Urteil des Bundesgerichts vom 19. Februar 2001, a.a.O., E. 4 und E. 5c cc). Im selben Urteil wies das Bundesgericht darauf hin, dass im Falle von Unselbständigerwerbstätigen, die aufgrund von gesetzlichen

Bestimmungen oder aufgrund eines Einzelentscheids der zuständigen Vorsorgebehörde nicht verpflichtet seien, einer schweizerischen Einrichtung der kollektiven beruflichen Vorsorge anzugehören, die Praxis die an eine ausländische Vorsorgeeinrichtung geleisteten Beiträge im Sinne einer Ausnahmeregelung einkommenssteuerlich zum Abzug zulasse. Nebst der Berechtigung zur Führung der zweiten Säule im Ausland werde hierfür vorausgesetzt, dass der oder die Versicherte in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtig sei, und dass es sich bei der ausländischen Vorsorgeeinrichtung um eine den schweizerischen Einrichtungen gleichwertige Institution handle. Insbesondere müssten die Vorsorgepläne nach den in der Schweiz geltenden vorsorgerechtlichen Prinzipien ausgestaltet sein. Überdies könnten die Beiträge nur insofern berücksichtigt werden, als sie sich im Rahmen dessen bewegten, was für die Steuerpflichtigen bei Zugehörigkeit zu einer schweizerischen Vorsorgeeinrichtung gelten würde (Urteil des Bundesgerichts vom 19. Februar 2001, a.a.O., E. 5c aa). Im konkreten Fall stellte das Bundesgericht zur unselbständigen Tätigkeit der Betroffenen fest, dass seit dem Anschluss an die schweizerische Vorsorgeeinrichtung gemäss BVG-Obligatorium die Beiträge an die ausländische Vorsorgeeinrichtung der freien, individuellen Selbstvorsorge (Säule 3b) dienen. In Bezug auf die selbständige Tätigkeit der Betroffenen sei ein Wiederaufleben des im Ausland geführten Vorsorgeschatzes als zweite Säule ausgeschlossen. Des Weiteren wurde die ausländische Vorsorgeeinrichtung als mit den Grundsätzen der Planmässigkeit und Kollektivität nicht vereinbar qualifiziert und somit als nicht vergleichbar mit einer schweizerischen Vorsorgeinstitution erachtet.

6.2 Das von den Parteien zitierte Urteil des Bundesgerichts 2C_530/2010 vom 21. März 2011 schliesst sich dieser Rechtsprechung grundsätzlich an. Es hiess die Beschwerde eines österreichischen, in der Schweiz wohnhaften Staatsangehörigen, dessen Einkauf in eine ausländische Einrichtung der Altersvorsorge in der Schweiz nicht zum Abzug vom steuerbaren Einkommen zugelassen worden war, zwar gut, hielt jedoch fest, dass grundsätzlich Beiträge an ausländische Sozialversicherungen zum Abzug zugelassen würden, wenn eine in der Schweiz steuerpflichtige Person weiterhin – ausschliesslich – dem Sozialversicherungsregime des ausländischen Staates unterstehe und die Beiträge gebunden seien (Unwiderruflichkeit, Anwartschaftlichkeit), eine gesetzliche oder reglementarische Verpflichtung zur Leistung der Beiträge bestehe, es sich um eine kollektive und nicht um eine Einzelvorsorge handle, die ausländische Sozialversicherungseinrichtung anerkannt sei und die Beiträge quantitativ im Rahmen seien. Das Bundesgericht wies darauf hin, dass die genannte Ausschliesslichkeit von Praxis und Lehre allgemein in dem Sinne verstanden werde, dass der oder die Steuerpflichtige nicht zugleich der schweizerischen AHV/IV bzw. dem BVG unterstellt sei und an diese Einrichtungen keine Beiträge leiste (Urteil des Bundesgerichts 2C_530/2010 vom 21. März 2011 E. 3.3.1). Im konkreten Fall stellte das Bundesgericht fest, dass es sich um Zahlungen an die Deutsche Rentenversicherung (DRV) handle, die sich auf einen gesetzlichen Rentenanspruch, der als solcher vor der Übersiedlung in die Schweiz entstanden sei, bezogen (Urteil des Bundesgerichts 2C_530/2010 vom 21. März 2011 E. 3.3.2). Das Bundesgericht führte ferner aus, dass es sich aus schweizerischer Sicht bei der Rente aus der DRV um eine Mischung aus einer Rente aus erster und zweiter Säule handle. Dementsprechend könnten die Beiträge an die DRV nicht der freiwilligen Selbstvorsorge zugeordnet werden und seien von den Steuern absetzbar (Urteil des Bundesgerichts 2C_530/2010 vom 21. März 2011 E. 3.3.5).

7. Im vorliegenden Fall geht aus den Akten hervor, dass die Steuerpflichtige vor ihrer Übersiedlung in die Schweiz in C.____ erwerbstätig und per 1. März 1994 als Pflichtmitglied in das Versorgungswerk der Ärztekammer C.____ aufgenommen wurde. Seit dem 1. November 1995 ist die Steuerpflichtige in der Schweiz erwerbstätig. Ihre Mitgliedschaft beim Versorgungswerk der Ärztekammer C.____ führt sie seit dem 1. November 1995 als freiwilliges Mitglied weiter. Aus dem Mitgliederverlauf ist ersichtlich, dass die Steuerpflichtige beim Versorgungswerk der Ärztekammer C.____ bis Februar 2016 EUR 66'567.80 einbezahlt hat. In der streitgegenständlichen Steuerperiode leistete sie EUR 4'048.44 bzw. Fr. 4'858.-- an das Versorgungswerk. Aktuell arbeitet sie als unselbständig erwerbstätige Ärztin im Kantonsspital Baselland. Es ist vorliegend unbestritten, dass sie im Rahmen der zweiten Säule ordentliche Beiträge an die Basellandschaftliche Pensionskasse leistet. Aus dem Versicherungsausweis der Basellandschaftlichen Pensionskasse geht hervor, dass die Steuerpflichtige per 1. Januar 2015 ein Einkaufspotential von Fr. 422'838.15 aufwies. Aus den Akten ergibt sich schliesslich, dass die Steuerpflichtige keine Austrittsleistungen aus einer früheren Versicherung aus Deutschland in die Schweiz einbrachte (vgl. Leistungsausweis der Vorsorgestiftung VSAO vom 29. Dezember 1995, Beilage 8 der Beschwerde an das Steuergericht vom 10. November 2016). Damit kann festgehalten werden, dass die Steuerpflichtige dem schweizerischen Sozialversicherungssystem unterstellt und zusätzlich bei einer ausländischen Einrichtung versichert ist.

8.1 Vorerst ist auf die Frage einzugehen, ob die von der Steuerpflichtigen geleisteten Beiträge an das Versorgungswerk als Einkäufe oder als (ordentliche) Beiträge zu qualifizieren sind.

8.2 Die in der Lehre und Praxis herausgearbeiteten Voraussetzungen für die Abzugsfähigkeit ausländischer Beiträge (vgl. E. 5.3 hiavor) betreffen grundsätzlich den klassischen Fall von laufenden Beiträgen. Es stellt sich demzufolge die Frage, ob sie unverändert auf den Fall der Nachzahlung bzw. Einkäufe angewendet werden können. Das Ziel eines Einkaufs von Beitragsjahren besteht im Aufbau bzw. in der Verbesserung der beruflichen Vorsorge (BGE 142 II 399 E. 3.3.4). Der Gesetzeszweck der Förderung der Vorsorge findet auch bei Einkäufen in ausländische Vorsorgeeinrichtungen seine Grenze in der Ausnützung der Beiträge als blosses Steuervehikel; insbesondere die indirekten quantitativen Beschränkungen der Beiträge und Einkäufe, die sich aus dem BVG ergeben, wurden hauptsächlich zu steuerrechtlichen Zwecken eingeführt (Urteil des Verwaltungsgerichts St. Gallen vom 11. Mai 2010 [B 2009/156] E. 3.2). So hat das Bundesgericht im Urteil 2C_530/2010 vom 21. März 2011 die obgenannten Grundsätze auch auf Einkaufsbeiträge des damaligen Beschwerdeführers in die DRV angewendet (Urteil des Bundesgerichts 2C_530/2010 vom 21. März 2011 E. 3.3.2). Die von der Lehre und Praxis aufgestellten qualitativen und quantitativen Voraussetzungen müssen deshalb gleichermassen auch für Einkäufe gelten.

8.3 Vorliegend ist folglich nicht abschliessend zu prüfen, ob die von der Steuerpflichtigen geleisteten Beiträge als ordentliche Beiträge oder als Einkäufe zu qualifizieren sind, denn die Voraussetzungen für deren Abzugsfähigkeit sind dieselben. Es bleibt an dieser Stelle jedoch darauf hinzuweisen, dass das Versorgungsstatut der Ärztekammer C.____, entgegen der DRV im obgenannten Urteil des Bundesgerichts vom 21. März 2011, den Ausgleich von Betragslücken nicht vorsieht (mit Ausnahme des hier nicht interessierenden Falles einer Ehescheidung,

vgl. § 15 Abs. 5 Versorgungsstatut). Weiter ist in diesem Zusammenhang zu beachten, dass § 8 Abs. 4 Satz 1 des Versorgungsstatuts der Ärztekammer C.____ bei der freiwilligen Mitgliedschaft eine fristlose Kündigungsmöglichkeit vorsieht, wenn ein freiwilliges Mitglied trotz zweimaliger Mahnung nicht innerhalb eines Monats die vereinbarten Versorgungsbeiträge bezahlt. Auch die Höhe der von freiwilligen Mitgliedern zu entrichtenden Beiträge ist von diesen nicht frei wählbar; gemäss § 27 des Versorgungsstatuts ist mindestens 1/10 des allgemeinen Versorgungsbeitrags geschuldet. Daraus ist zu schliessen, dass die Mitgliedschaft zwar freiwillig, die Leistung der Versorgungsbeiträge freiwilliger Mitglieder jedoch – zumindest in der Höhe von mindestens 1/10 des allgemeinen Versorgungsbeitrags – zwingend geschuldet ist. Bei Einkäufen in eine Vorsorgeeinrichtung zur Schliessung von Deckungslücken handelt es sich jedoch um freiwillige Zahlungen, auch in Bezug auf deren Höhe. Insofern ist die Auffassung der Vorinstanz, wonach die Steuerpflichtige nebst den ordentlichen Beiträgen in der Schweiz freiwillige überobligatorische Einkäufe in das Versorgungswerk in Deutschland leistet (vgl. Entscheid vom 24. Februar 2017 E. 4a und 5e) nicht nachvollziehbar. Trotz freiwilliger Mitgliedschaft erfolgten die Beiträge der Steuerpflichtigen nicht freiwillig, sondern waren im Rahmen der freiwilligen Mitgliedschaft geschuldet (so auch die Steuerpflichtigen in ihrer Stellungnahme vom 20. Juli 2017 Rz. 17 ff.). Die regelmässigen Zahlungen der Steuerpflichtigen können somit nicht als Einkaufsbeiträge angesehen werden. Vielmehr handelt es sich um eine freiwillig eingegangene Verpflichtung zur Leistung von betragsmässig festgelegten Beiträgen.

9. Nach dem Gesagten ist vorliegend einerseits festzustellen, dass die Steuerpflichtige in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtig ist bzw. dass ihr Erwerbseinkommen in der Schweiz besteuert wird, was einer Abzugsfähigkeit von im Ausland ausgerichteten Beiträgen an Vorsorgeeinrichtungen nicht im Wege stünde. Andererseits ist jedoch darauf hinzuweisen, dass die Steuerpflichtige nicht ausschliesslich dem Sozialversicherungssystem eines ausländischen Staates unterstellt ist, sondern vielmehr nach der Begründung ihres schweizerischen Wohnsitzes in der Schweiz obligatorisch im Rahmen der AHV/IV versichert ist und im Rahmen ihrer unselbständigen Erwerbstätigkeit hinsichtlich der zweiten Säule dem Versicherungsobligatorium untersteht (vgl. E. 7 hiervor). Dies wird von den Parteien vorliegend auch nicht bestritten. Dieser Umstand widerspricht bereits den in der bundesgerichtlichen Rechtsprechung entwickelten Voraussetzungen für den Abzug von Beiträgen an ausländische Sozialversicherungen und berufliche Vorsorgeeinrichtungen. Das Bundesgericht hat diesbezüglich festgehalten, dass ab dem Zeitpunkt der Unterstellung unter das BVG-Obligatorium die parallel freiwillig weitergeführte Vorsorge im Ausland der freien, individuellen Selbstvorsorge (Säule 3b) zuzurechnen ist (Urteil des Bundesgerichts vom 19. Februar 2001, a.a.O., E. 4).

10.1 Zur Frage der von der Vorinstanz angenommenen Vergleichbarkeit der ausländischen Einrichtung mit den schweizerischen Einrichtungen (vgl. Entscheid vom 24. Februar 2017 E. 5b) ist vorliegend festzustellen, dass das Versorgungswerk gemäss Versorgungsstatut eine Einrichtung der Ärztekammer C.____ ist (§ 1 Abs. 1 Versorgungsstatut) und die Aufgabe hat, den Mitgliedern der Ärztekammer und ihren Hinterbliebenen Versorgungsleistungen nach Massgabe seines Statuts zu gewähren (§ 1 Abs. 2 Versorgungsstatut). Dabei sieht das Statut folgende Leistungen vor: Berufsunfähigkeitsrente; Altersrente; Hinterbliebenenrente; Kinderzuschlag; Kapitalabfindung; Sterbegeld und Zuschüsse zu Rehabilitationsmassnahmen (vgl. § 9 Abs. 1

und § 10 ff. Versorgungsstatut). Alle Mitglieder der Ärztekammer C.____ sind grundsätzlich Pflichtmitglieder des Versorgungswerks (§ 7 Abs. 1 und 2 Versorgungsstatut). Mitglieder, die der Ärztekammer nicht mehr angehören, scheidet aus dem Versorgungswerk aus, es sei denn, der Versorgungsfall ist bereits eingetreten (§ 7 Abs. 5 Versorgungsstatut). Mitglieder, die nach § 7 Abs. 5 Versorgungsstatut aus dem Versorgungswerk ausscheiden, können auf Antrag die Mitgliedschaft freiwillig fortsetzen (§ 8 Abs. 1 Satz 1 Versorgungsstatut). Eine Pflichtmitgliedschaft in einem anderen Versorgungswerk schliesst die freiwillige Mitgliedschaft im Versorgungswerk jedoch aus (§ 8 Abs. 1 Satz 2 Versorgungsstatut). Die freiwillige Mitgliedschaft kann durch das Mitglied schriftlich mit einer Frist von einem Monat zum Ende eines Kalenderjahres gekündigt werden. Damit erlischt die freiwillige Mitgliedschaft unwiderruflich (§ 8 Abs. 3 Versorgungsstatut). Zahlt ein freiwilliges Mitglied die vereinbarten Versorgungsbeiträge trotz zweimaliger Mahnung nicht innerhalb eines Monats, kann das Versorgungswerk die freiwillige Mitgliedschaft fristlos kündigen. Die freiwillige Mitgliedschaft erlischt damit unwiderruflich (§ 8 Abs. 4 Versorgungsstatut). Schliesslich haben freiwillige Mitglieder mindestens 1/10 des allgemeinen Versorgungsbeitrags zu entrichten (§ 27 Versorgungsstatut).

Aus diesen Bestimmungen des Versorgungswerks ist ersichtlich, dass für eine – wie von der Steuerpflichtigen gewählte – freiwillige Fortführung der Mitgliedschaft keine gesetzliche oder reglementarische Verpflichtung besteht und eine Erwerbstätigkeit nicht erforderlich ist. Auch die Höhe der geschuldeten Beiträge freiwilliger Mitglieder ist nicht an deren Einkommen gebunden, sondern ab mindestens 1/10 des allgemeinen Versorgungsbeitrags frei wählbar. Schliesslich kann die Mitgliedschaft vor Eintritt des Vorsorgefalls gekündigt werden. Im Übrigen ist darauf hinzuweisen, dass die Pflichtmitgliedschaft der Steuerpflichtigen bei einer schweizerischen Vorsorgeeinrichtung trotz Regelung, wonach eine Pflichtmitgliedschaft bei einem anderen Versorgungswerk die freiwillige Mitgliedschaft ausschliesst (§ 8 Abs. 1 Satz 2 Versorgungsstatut), im vorliegenden Fall offenbar einer freiwilligen Mitgliedschaft der Steuerpflichtigen nicht im Wege steht.

10.2 Aus dem Gesagten schliesst das Gericht, dass es sich bei der von der Steuerpflichtigen gewählten freiwilligen Mitgliedschaft beim Versorgungswerk der Ärztekammer C.____ nicht um eine mit einer schweizerischen Einrichtung der obligatorischen beruflichen Vorsorge (zweite Säule) gleichwertige berufliche Vorsorge handelt.

11. Als Zwischenergebnis kann demnach festgehalten werden, dass vorliegend die von der Rechtsprechung entwickelten Voraussetzungen für den Abzug von Beiträgen an eine ausländische Vorsorgeeinrichtung nicht erfüllt sind. Ferner kann entgegen der Ansicht der Vorinstanz bei den von der Steuerpflichtigen an das Versorgungswerk der Ärztekammer C.____ geleisteten Beiträgen nicht von Einkaufsbeiträgen zur Schliessung einer Deckungslücke ausgegangen werden, vielmehr handelt es sich um ordentliche (Spar-)Beiträge.

12.1 Die Vorinstanz ist ferner der Ansicht, dass eine indirekte Diskriminierung ausländischer Staatsangehöriger vorliege, wenn Beiträge im Rahmen des ausländischen Vorsorgeverhältnisses nicht steuerlich zum Abzug zugelassen würden (Entscheid vom 24. Februar 2017 E. 6). Die Steuerpflichtigen machen ebenfalls geltend, eine Verweigerung der Abzugsfähigkeit der Streit-

gegenständlichen Beiträge widerspreche dem FZA, weil eine indirekte Diskriminierung ausländischer Staatsangehöriger vorliegen würde (Vernehmlassung der Steuerpflichtigen vom 20. Juli 2017, Rz. 35 ff.).

12.2 Die in Art. 45 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) vom 26. Oktober 2012 garantierte Arbeitnehmerfreizügigkeit sowie das allgemeine Diskriminierungsverbot von Art. 18 AEUV wurden in Art. 2 FZA bzw. Art. 9 Anhang I FZA auf das schweizerisch-europäische Verhältnis ausgedehnt. Der Grundsatz der Nichtdiskriminierung gemäss Art. 2 FZA gewährleistet das Recht der Staatsangehörigen der Schweiz und der Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaft, in der Anwendung des Abkommens nicht schlechter gestellt zu werden als die Angehörigen des Staates, der das Abkommen anwendet (YVO HANGARTNER, Der Grundsatz der Nichtdiskriminierung wegen der Staatsangehörigkeit im Freizügigkeitsabkommen der Schweiz mit der Europäischen Gemeinschaft, in: Aktuelle Juristische Praxis [AJP] 2003, S. 257-269, S. 260). Es sind unmittelbare und mittelbare Diskriminierungen aufgrund der Staatsangehörigkeit verboten. Eine unmittelbare Diskriminierung liegt vor, wenn eine Norm unterschiedliche Rechtsfolgen an das Merkmal der Staatsangehörigkeit knüpft. Eine mittelbare Diskriminierung liegt demgegenüber vor, wenn eine benachteiligende Regelung an ein anderes Kriterium als die Staatsangehörigkeit anknüpft, aber in ihren Auswirkungen zum gleichen Ergebnis führt, ohne dass dies durch objektive Umstände gerechtfertigt wäre (BGE 130 I 26 E. 3.2.2. f. m.w.H.). Um festzustellen, ob die Verwendung eines bestimmten Unterscheidungsmerkmals im erwähnten Sinne indirekt zu einer Ungleichbehandlung aufgrund der Staatsangehörigkeit führt, ist das Verhältnis zwischen Nichtinländern und Inländern innerhalb des benachteiligten bzw. nicht begünstigten Personenkreises auf der einen dem Verhältnis zwischen Nichtinländern und Inländern innerhalb der Vergleichsgruppe der nicht benachteiligten bzw. der begünstigten Personen auf der andern Seite gegenüberzustellen (BGE 131 V 209 E. 6.3). Nach Art. 9 Abs. 1 Anhang I FZA darf ein Arbeitnehmer, der Staatsangehöriger einer Vertragspartei ist, aufgrund seiner Staatsangehörigkeit im Hoheitsgebiet der anderen Vertragspartei hinsichtlich der Beschäftigungs- und Arbeitsbedingungen, insbesondere im Hinblick auf Entlohnung, Kündigung und, falls er arbeitslos geworden ist, im Hinblick auf berufliche Wiedereingliederung oder Wiedereinstellung nicht anders behandelt werden als die inländischen Arbeitnehmer. Gemäss Art. 9 Abs. 2 Anhang I FZA geniessen sodann die Arbeitnehmer, die Staatsangehörige einer Vertragspartei sind, und ihre in Art. 3 des Anhangs I FZA genannten Familienangehörigen im Hoheitsgebiet einer anderen Vertragspartei die gleichen steuerlichen und sozialen Vergünstigungen wie die inländischen Arbeitnehmer und ihre Familienangehörigen (BGE 140 II 364 E. 5.1; STEFAN OESTERHELT, Diskriminierungsverbote im internationalen Steuerrecht der Schweiz, in: Archiv für schweizerisches Abgaberecht [ASA] 79, S. 269-302, S. 289). Ferner soll durch eine Koordinierung der Sozialversicherungssysteme sichergestellt werden, dass der freie Personenverkehr nicht durch sozialversicherungsrechtliche Regeln erschwert wird (vgl. Art. 8 lit. a FZA; STEPHAN BREITENMOSER/ROBERT WEYENETH, Europarecht, 3. Aufl., Zürich/St. Gallen 2017, Rz. 709 ff.).

13.1 Die Steuerpflichtige ist bei einer schweizerischen Vorsorgeeinrichtung versichert und leistet an diese ordentliche Beiträge, welche sie – wie inländische Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer – steuerlich zum Abzug bringen kann. Des Weiteren kann sie – wie inländische Ar-

beitnehmerinnen und Arbeitnehmer – freiwillige Einkäufe an die schweizerische Vorsorgeeinrichtung vornehmen und dabei von den im schweizerischen Rechtssystem vorgesehenen steuerlichen Vorteilen profitieren und die Einkaufsbeiträge zum Abzug bringen. Inwiefern die Verweigerung eines zusätzlichen steuerlichen Abzugs für die Beiträge an das Versorgungswerk der Ärztekammer C.____ eine Diskriminierung der Steuerpflichtigen darstellen soll, ist nicht ersichtlich. Vielmehr wird die Steuerpflichtige gleich behandelt wie inländische Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer. Vorliegend ist nämlich festzuhalten, dass auch schweizerische Staatsangehörige nach einem Stellenwechsel keine abzugsfähigen Beiträge im Sinne von Art. 33 Abs. 1 lit. d DBG an die Vorsorgeeinrichtung des früheren Arbeitgebers vornehmen können (mit Ausnahme der externen Mitgliedschaft): Gemäss heute geltenden Freizügigkeitsregelungen hat mit Eintritt eines Versicherten in eine neue Vorsorgeeinrichtung die frühere Vorsorgeeinrichtung die Austrittsleistung an die neue zu überweisen (Art. 3 des Bundesgesetzes über die Freizügigkeit in der beruflichen Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge [FZG] vom 17. Dezember 1993). Der Versicherte kann nicht (mehr) wählen, wie er beim Wechsel der Vorsorgeeinrichtung den Vorsorgeschutz fortsetzen will (vgl. Botschaft zu einem Bundesgesetz über die Freizügigkeit in der beruflichen Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge vom 26. Februar 1992, BBl 1992 III 568; Urteil des Bundesgerichts vom 19. Februar 2001, a.a.O., E. 4), was eine eingeschränkte Vertragsautonomie des Vorsorgenehmers darstellt, der weder über Abschluss- oder Partnerwahl- noch über Inhalts- oder gar Begünstigungsfreiheit verfügt. Der Vorsorgenehmer ist im Rahmen der zweiten Säule dem Vorsorgeschutz seines Arbeitgebers unterstellt bzw. kann seine Pensionskasse grundsätzlich nicht frei wählen (RIEMER/RIEMER-KAFKA, a.a.O., N 11 ff. zu § 4). Das gilt auch für allfällige Einkäufe. Die gegenteilige Ansicht widerspräche letztlich dem Prinzip der Kollektivität. Des Weiteren sind die Grundsätze der beschränkten Wahl der Vorsorgeeinrichtung für die zweite Säule und der Kollektivität Ausdruck der Solidarität im schweizerischen Sozialsystem und somit grundsätzlich auch grundlegend für die fiskalische Förderung der entsprechenden Einrichtung (Urteil des Verwaltungsgerichts St. Gallen vom 11. Mai 2010 [B 2009/156] E. 3.4.2). Im konkreten Fall würde der Steuerpflichtigen durch die Möglichkeit eines Ausbaus der zweiten Säule durch Beiträge in das Versorgungswerk der Ärztekammer C.____ eine individuelle Lösung erlaubt, die im konkreten Fall neben der schweizerischen beruflichen Vorsorge, die für sämtliche Arbeitnehmer des Kantonsspitals Baselland gilt, bestehen würde. Der Grundsatz der Kollektivität muss jedoch auch dahingehend gelten, dass eine zusätzliche freiwillige Vorsorgeversicherung eines individuellen Arbeitnehmers neben der kollektiven Vorsorge eines Unternehmens nicht als zweite Säule qualifiziert werden kann. Daran ändert auch nichts, dass die ausländische Vorsorgeeinrichtung für sich alleine genommen den Grundsatz der Kollektivität einhalten würde. Der Grundsatz der Kollektivität verlangt den Einbezug sämtlicher Arbeitnehmer eines Unternehmens in die berufliche Vorsorge und verbietet Sondereinrichtungen einzelner Vorsorgenehmer im Sinne von "à-la-carte-Versicherungen" (Urteil des Bundesgerichts 2P.127/2001, 2A.223/2001 vom 21. Dezember 2001 E. 4b, in: Steuer Revue [StR] 57/2002, S. 388-392, S. 391; LOCHER, a.a.O., N 56 zu Art. 33 DBG).

13.2 In diesem Zusammenhang ergibt sich auch unter dem Blickwinkel des Urteils des Bundesgerichts 2C_530/2010 nichts anderes: Im vom Bundesgericht zu beurteilenden Fall ging es um drei im Jahre 2004 vom damaligen Beschwerdeführer vorgenommene Einkaufsbeiträge und nicht um laufende Beiträge (Urteil des Bundesgerichts 2C_530/2010 vom 21. März 2011

E. 3.3.2). Änderungen in der deutschen Sozialversicherungsgesetzgebung hatten dem Beschwerdeführer ermöglicht, Lücken in seiner Grundversicherung zu schliessen. Die Rente des Beschwerdeführers gegenüber der DRV habe sich nicht nach der Höhe des einbezahlten Kapitals, sondern nach der Dauer der Beitragsleistung bemessen und auch keine Kapitalrückzahlungskomponente enthalten (Urteil des Bundesgerichts 2C_530/2010 vom 21. März 2011 E. 2.3). Alle drei Zahlungen bezogen sich auf einen gesetzlichen Rentenanspruch, der als solcher vor der Übersiedlung in die Schweiz entstanden war (Urteil des Bundesgerichts 2C_530/2010 vom 21. März 2011 E. 3.3.2). Die massgeblichen drei Zahlungen betrafen Merkmale der Vorsorge, die aus schweizerischer Sicht eine Mischung aus erster und zweiter Säule darstellten (Urteil des Bundesgerichts 2C_530/2010 vom 21. März 2011 E. 3.3.3). Das Bundesgericht stellte fest, dass diese Mischung der ersten und der zweiten Säule sich insofern ausgewirkt habe, dass nach deutschem Recht ein freiwilliger Einkauf zum Erwerb zusätzlicher Beitragsjahre möglich gewesen sei, aber so, dass die staatliche Vorsorge Elemente enthalte, die in der Schweiz für die zweite Säule charakteristisch seien. Zudem seien die Beiträge und die Leistungen präzise auf gesetzlicher Ebene geregelt gewesen, trotz der Freiwilligkeit der Einkäufe (Urteil des Bundesgerichts 2C_530/2010 vom 21. März 2011 E. 3.3.4). Gestützt auf diese Prämisse stellte das Bundesgericht fest, dass der Einkauf des Beschwerdeführers in eine ausländische Einrichtung der Altersvorsorge gleich zu behandeln sei, wie eine in der Schweiz ansässige Person, die ihren Versicherungsschutz bei der zweiten Säule verbessern möchte, andernfalls eine indirekte Diskriminierung vorliegen würde (Urteil des Bundesgerichts 2C_530/2010 vom 21. März 2011 E. 3.4.2). Wie bereits ausgeführt, handelt es sich vorliegend nicht um (gesetzlich vorgesehene) Einkäufe in eine ausländische Einrichtung, die zur Schliessung einer Deckungslücke in der ausländischen Vorsorge dienen sollen. Andererseits werden schweizerischen Staatsangehörigen, die laufende Beiträge in eine andere als die berufliche Vorsorgeeinrichtung ihrer Arbeitgeber leisten, keine unbegrenzten steuerrechtlichen Abzugsmöglichkeiten gewährt. Nach dem Gesagten ist vorliegend keine Verletzung des Diskriminierungsverbots gemäss FZA ersichtlich.

14. Im Übrigen ist im vorliegenden Fall auch keine Diskriminierung im Sinne von Art. 25 Abs. 1 DBA-D ersichtlich: Art. 25 Abs. 1 DBA-D sieht vor, dass die Staatsangehörigen eines Vertragsstaates in dem anderen Vertragsstaat weder einer Besteuerung noch einer damit zusammenhängenden Verpflichtung unterworfen werden dürfen, die anders oder belastender sind als die Besteuerung und die damit zusammenhängenden Verpflichtungen, denen die Staatsangehörigen des anderen Staates unter gleichen Verhältnissen unterworfen sind oder unterworfen werden können. Die Norm (vgl. Art. 24 OECD-MA) enthält zwar ein steuerliches Diskriminierungsverbot, sie schützt aber nur vor bestimmten, in Art. 25 DBA-D umschriebenen potentiellen Diskriminierungen. Während die Diskriminierungsverbote des AEUV und des FZA auch vor versteckten Diskriminierungen schützen (vgl. E. 12.2 hiervor), schützt das DBA-D nur vor offenen Diskriminierungen (STEFAN OESTERHELT, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, N 1 f. zu Art. 24 OECD-MA). Der Artikel soll auch nicht über Gebühr ausgedehnt werden, um indirekte Diskriminierungen zu erfassen (FRANZ WASSERMEYER/MICHAEL SCHWENKE, in: Wassermeyer [Hrsg.], Doppelbesteuerung: DBA, 2017, Rz. 1 zu Art. 24 OECD-MA 2014). Die Rüge der Steuerpflichtigen erweist sich

demnach als unbegründet (vgl. Vernehmlassung der Steuerpflichtigen vom 20. Juli 2017, Rz. 30 ff.).

15. Aus dem Gesagten ergibt sich, dass die Vorinstanz zu Unrecht die Zahlung der Steuerpflichtigen in der Höhe von Fr. 4'858.-- an das Versorgungswerk der Ärztekammer C.____ bei der direkten Bundessteuer 2014 zum Abzug zugelassen hat. Die Beschwerde ist demnach gutzuheissen.

16.1 Es bleibt noch über die Kosten zu befinden. Gemäss Art. 145 Abs. 2 DBG i.V.m. Art. 144 Abs. 1 DBG und § 20 Abs. 1 VPO ist das Verfahren vor dem Kantonsgericht kostenpflichtig. Die Verfahrenskosten umfassen die Gerichtsgebühren und die Beweiskosten und werden in der Regel der unterliegenden Partei in angemessenem Ausmass auferlegt (Art. 145 Abs. 2 DBG i.V.m. Art. 144 Abs. 1 DBG, § 20 Abs. 3 und 4 VPO). Die Verfahrenskosten von Fr. 1'400.-- sind den Beschwerdegegnern je zur Hälfte aufzuerlegen. Ein Verfahrenskostenanteil im Umfang von Fr. 700.-- wird den Beschwerdegegnern A.____ und B.____ auferlegt. Da den Vorinstanzen nur Verfahrenskosten auferlegt werden, wenn diese das Kantonsgericht in Anspruch nehmen (§ 20 Abs. 3 VPO), wird der hypothetisch auf die Vorinstanz entfallende Anteil nicht erhoben. Der geleistete Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 1'400.-- ist der Beschwerdeführerin zurückzuerstatten.

16.2 Der ganz oder teilweise obsiegenden Partei kann eine angemessene Parteientschädigung zugesprochen werden (Art. 145 Abs. 2 DBG i.V.m. Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 [VwVG]). Kein Anspruch auf Parteientschädigung haben trotz Obsiegens Bundesbehörden und i.d.R. andere Behörden die als Partei auftreten, es sei denn, die Gegenpartei habe mutwillig, leichtsinnig oder querulatorisch Beschwerde geführt, was aber nicht leichthin anzunehmen ist (MICHAEL BEUSCH, in: Auer/Müller/Schindler [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, Zürich/St. Gallen 2008, N 10 zu Art. 64 VwVG). Die Beschwerdeführerin macht im Übrigen auch keine Parteientschädigung geltend, weshalb die Parteikosten wettzuschlagen sind.

Demgemäss wird **erkannt**:

- ://:
1. Die Beschwerde wird gutgeheissen.
 2. Die Angelegenheit wird zur Neuverlegung der Kosten des vorinstanzlichen Verfahrens an das Steuer- und Enteignungsgericht des Kantons Basel-Landschaft (Abteilung Steuergericht) zurückgewiesen.
 3. Ein Verfahrenskostenanteil in der Höhe von Fr. 700.-- wird den Beschwerdegegnern A.____ und B.____ auferlegt.
Der geleistete Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 1'400.-- wird der Beschwerdeführerin zurückerstattet.
 4. Die Parteikosten werden wettgeschlagen.

Vizepräsident

Gerichtsschreiberin

Gegen diesen Entscheid wurde am 24. Mai 2018 Beschwerde beim Bundesgericht (Verfahrensnummer 2C_461/2018) erhoben.