



100 18 320
200 18 251
Gemeinde: D. _____
ZPV-Nr.: _____
Eröffnung: 20.6.2019 RNA/PWE/aae

STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN

Sitzung vom 18. Juni 2019

Es wirken mit: Vizepräsidentin Nanzer, die Fachrichter Glatthard und Steiner sowie Wermuth als Gerichtsschreiber

In der Rekurs- und Beschwerdesache

von

A. _____ und B. _____

vertreten durch

C. _____

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Bern, Brünnenstrasse 66, Postfach 8334, 3001 Bern

betreffend die kantonalen Steuern und die direkte Bundessteuer 2014

hat die Steuerrekurskommission den Akten entnommen:

A. A. _____ (Rekurrent) und B. _____ (Rekurrentin, gemeinsam die Rekurrenten) wurden von der Steuerverwaltung des Kantons Bern, _____ (Steuerverwaltung), mit Veranlagungsverfügungen vom 10. Oktober 2017 betreffend die Steuerperiode 2014 veranlagt. Die Steuerverwaltung setzte das steuerbare Einkommen auf CHF 938'728.-- (kantonale Steuern) bzw. CHF 947'838.-- (direkte Bundessteuer) und das steuerbare Vermögen auf CHF 1'584'172.-- (kantonale Steuern) fest. Entgegen der eingereichten Steuererklärung 2014 der Rekurrenten rechnete die Steuerverwaltung dabei insbesondere Einkommen in der Höhe von CHF 953'172.-- auf. Sie begründete die Aufrechnung damit, dass die Kapitaleistung aus Vorsorge (Barauszahlung) zur Aufnahme einer selbstständigen Erwerbstätigkeit zu Unrecht bezogen worden sei. Nach erfolgten Abklärungen im Veranlagungsverfahren pro 2014 kam die Steuerverwaltung zum Schluss, dass der Rekurrent keiner selbstständigen Erwerbstätigkeit nachgeht. Nachdem der Rekurrent (die nach Auffassung der Steuerverwaltung zu Unrecht erfolgte Barauszahlung) auf entsprechenden Hinweis der Steuerverwaltung (Schreiben vom 18.4.2017) nicht mehr in eine Vorsorgeeinrichtung zurückübertragen wollte, sei die Barauszahlung nun im ordentlichen Veranlagungsverfahren pro 2014 zusammen mit dem übrigen Einkommen zu erfassen.

B. Gegen die Veranlagungsverfügungen pro 2014 erhoben die Rekurrenten mit Schreiben vom 7. November 2017 Einsprache. Sie beantragten, dass von der Aufrechnung der Barauszahlung abzusehen sei. Sie machten geltend, dass die fragliche Barauszahlung bereits besteuert worden sei (Sonderveranlagungen pro 2013). Im Übrigen stellten sich die Rekurrenten auf den Standpunkt, dass der Rekurrent effektiv einer selbstständigen Erwerbstätigkeit nachgehe. Er habe die E. _____ als Einzelfirma gegründet und im Handelsregister eintragen lassen. Gemäss Handelsregistorauszug bezwecke die Einzelfirma die Erbringung von Beratungs- und Supportleistungen in den Bereichen General Management, Import, Export, Marketing und Kommunikation. Der Rekurrent trete selbstständig am Markt auf, trage das volle ökonomische Risiko und habe bereits Einkünfte generiert. Sie wiesen dabei insbesondere auf die Beratungstätigkeiten des Rekurrenten für die F. _____ AG (betreffend _____), auf ein "Business consulting agreement" zwischen der G. _____ und seiner Einzelfirma sowie auf die Entwicklung des Produkts H. _____ (_____) durch seine Einzelfirma hin.

C. Mit Schreiben vom 27. Februar 2018 nahm die Steuerverwaltung zur Einsprache Stellung. Sie führte aus, dass (wie bereits mit Schreiben vom 1.9.2017 in Aussicht gestellt) die Sonderveranlagungen pro 2013 vom 16. Juli 2014 nach Rechtskraft der ordentlichen Veranlagungen pro 2014 aufgehoben und die diesbezüglich bereits entrichteten Steuern bei den ordentlichen Veranlagungen entsprechend angerechnet würden. Betreffend der eigentlichen "Kernfrage"

vertrete die Steuerverwaltung auch nach erneuter Prüfung die Auffassung, dass der Rekurrent keine nachhaltige, selbstständige Erwerbstätigkeit aufgenommen habe. Die Steuerverwaltung wies die Rekurrenten erneut auf die Möglichkeit hin, dass die Barauszahlung an eine Vorsorgeeinrichtung zurückübertragen werden könne. Sie stellte den Rekurrenten in Aussicht, dass die Einsprache abgewiesen werde, soweit die Barauszahlung nicht innert Frist zurückbezahlt werde. Nach einem weiteren Schriftenwechsel bzw. nachdem die Rekurrenten die Barauszahlung weiterhin nicht zurückbezahlen wollten, wies die Steuerverwaltung die Einsprache wie angekündigt mit Einspracheentscheiden vom 5. Juni 2018 ab.

D. Gegen diese Einspracheentscheide hat C._____ (Vertreterin) für die Rekurrenten mit Eingabe vom 29. Juni 2018 bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (Steuerrekurskommission) Rekurs und Beschwerde erhoben. Die Rekurrenten beantragen die Einspracheentscheide aufzuheben und das steuerbare Einkommen pro 2014 der Rekurrenten auf CHF Null (kantonale Steuern) und auf CHF 1'530.-- (direkte Bundessteuer) festzusetzen. Die Rekurrenten führen aus, dass der Rekurrent im Jahr 2013 eine selbstständige Erwerbstätigkeit aufgenommen habe (Eintrag des Einzelunternehmens in das Handelsregister am 14.11.2013), nachdem er seine Chancen (auf eine Stelle im Finanzbereich, wo er bisher unselbstständig erwerbend tätig auf dem Arbeitsmarkt war) auf Grund seines Alters als sehr gering einschätzte. Im Rahmen der Aufnahme der selbstständigen Erwerbstätigkeit habe er Kontakte mit kleineren und mittleren Unternehmen (KMU) bezüglich eines Markteintritts in den angelsächsischen Raum gepflegt sowie eine Vielzahl von Akquisitionsgesprächen für das Projekt I._____ (Vermittlung von Finanzprodukten von I._____ mit Sitz in London, gegen Kommission an vermögende Kunden von schweizerischen Vermögensverwaltern und Privatbanken) geführt. Parallel dazu habe er für die F._____ AG im Rahmen eines Beratungsmandats deren Markteintritt in die USA geprüft. Auf Grund dieses Beratungsmandats sei er auf die Idee gekommen, H._____ auf den Markt zu bringen. Angesichts des (noch) ausbleibenden Erfolges aus selbstständiger Erwerbstätigkeit habe sich der Rekurrent alsdann entschieden, für die (von ihm nicht beherrschte Gesellschaft) G._____ im Rahmen eines Teilzeitpensums direkt vor Ort in den USA tätig zu sein. Daneben sei zwischen der G._____ und der E._____ ein Beratungsmandat begründet worden. Dieses Beratungsmandat bilde neben dem Projekt "H._____" derzeit den Schwerpunkt seiner selbstständigen Erwerbstätigkeit. Demnach erfülle der Rekurrent sämtliche Kriterien einer selbstständigen Erwerbstätigkeit, insbesondere nehme er damit planmässig und anhaltend am wirtschaftlichen Verkehr teil. Ferner bestehe eine Gewinnabsicht, zumal im Jahr 2014 ein geringfügiger Gewinn bzw. in den Jahren 2015 ein Gewinn von CHF 42'215.-- und 2016 ein solcher von CHF 47'621.-- aus selbstständiger Erwerbstätigkeit resultiert habe.

In verfahrensrechtlicher Hinsicht weisen die Rekurrenten darauf hin, dass die Barauszahlung (Kapitalleistung aus Vorsorge) am 1. September 2013 fällig geworden sei (Eintritt des versicherten Ereignisses [Aufnahme der selbstständigen Erwerbstätigkeit] gemäss Meldung der Bank N._____). Die effektive Barauszahlung sei von der N._____ zwar erst im Jahr 2014 vorgenommen worden, nichtsdestotrotz habe die Steuerverwaltung (gestützt auf die Meldung der N._____ zur Fälligkeit) diese bereits mittels Sonderveranlagungen pro 2013 vom 16. Juli 2014 besteuert. Damit sei auch das Recht der Steuerverwaltung verwirkt, die Barauszahlung im ordentlichen Veranlagungsverfahren pro 2014 zusammen mit dem übrigen Einkommen zu besteuern.

E. Mit Vernehmlassung vom 22. August 2018 beantragt die Steuerverwaltung, den Rekurs und die Beschwerde abzuweisen. Sie führt aus, dass im vorliegenden Fall zahlreiche konkrete Umstände dagegen sprechen würden, dass der Rekurrent eine selbstständige Erwerbstätigkeit ausübte. Auffällig sei insbesondere, dass in den Kassabüchern des Rekurrenten, in welchen sämtliche "geschäftliche" Einnahmen und Ausgaben aufgezeichnet würden, wesentliche Positionen fehlen würden (Investitionen [mit Ausnahme eines Computers], Raumkosten, Versicherungen, Aufwendungen für Büromaterial, Kommunikation, Werbung, Fahrzeugkosten [mit Ausnahme einer einzigen Benzinrechnung]). Betreffend das Projekt I._____ bleibe zu berücksichtigen, dass bisher kein einziges Vermittlungsgeschäft zustande gekommen sei. Im Übrigen weist die Steuerverwaltung darauf hin, dass betreffend der Entwicklung sowie den Import/Export von Hundefutter eigens die J._____ GmbH gegründet worden sei weshalb der Rekurrent diesbezüglich keiner selbstständigen Erwerbstätigkeit nachgehe. Der Rekurrent sei bei der J._____ GmbH vielmehr als Gesellschafter und Geschäftsführer mit einem Stammkapital von CHF 10'001.-- beteiligt bzw. tätig. Daneben sei der Rekurrent seit Jahren mit 43,33 % an der G._____ (mit Sitz in _____, USA) beteiligt und seit deren Gründung im Jahr 2003 Mitglied des Verwaltungsrats. Der Vater des Rekurrenten sei an dieser Gesellschaft ebenfalls beteiligt und habe als Präsident des Verwaltungsrats eine prägende Rolle inne gehabt. Der Rekurrent habe der Gesellschaft ein Darlehen (Stand 31.12.2014) in Höhe von £ 400'000.-- gewährt. Per 1. Januar 2015 habe der Rekurrent mit der G._____ ein "Business Consultant Agreement" abgeschlossen (Einnahmen pro 2015: CHF 42'780.--, Einnahmen pro 2016: CHF 39'796.--). Seit 1. Juli 2015 sei er zudem als CEO der G._____ tätig (Vergütung pro 2015: CHF 41'563.--, Vergütung pro 2016: CHF 113'448.--). Vor diesem Hintergrund hält die Steuerverwaltung zusammenfassend fest, dass der Rekurrent für die von seiner Familie beherrschte Gesellschaft G._____ insgesamt unselbstständig erwerbstätig sei und sich finanziell erheblich mit Anteilen und Darlehen risikoreich beteiligte. Von der Aufnahme einer (nachhaltigen) selbstständigen Erwerbstätigkeit könne insofern keine Rede sein. Die Barauszahlung sei zwecks privater Kapitalanlage erfolgt und habe mithin nicht der Vorsorge gedient, weshalb

die Barauszahlung zusammen mit dem übrigen Einkommen im Rahmen der ordentlichen Veranlagungen zu besteuern sei.

Den Vorbringen der Rekurrenten in verfahrensrechtlicher Hinsicht hält die Steuerverwaltung entgegen, dass aus ihrer Sicht die steuerliche Realisation im Zuge der effektiven Barauszahlung vom 17. März 2014 erfolgt sei und die Barauszahlung folglich in der Steuerperiode 2014 besteuert werden müsse. Zudem sei zu berücksichtigen, dass erst im Rahmen der ordentlichen Veranlagungen pro 2014 berechnete Zweifel am Vorliegen einer selbstständigen Erwerbstätigkeit aufgekommen seien. Deshalb sei die Besteuerung der Barauszahlung im Rahmen des ordentlichen Verfahrens pro 2014 zulässig. Ferner verstehe sich von selbst, dass die Sonderveranlagungen pro 2013 (ursprünglich vorgenommene Besteuerung der Barauszahlung) im Revisionsverfahren aufzuheben seien, sobald das vorliegende Verfahren rechtskräftig abgeschlossen bzw. die Barauszahlung neu im Rahmen der ordentlichen Veranlagungen pro 2014 zusammen mit dem übrigen Einkommen erfasst werde.

F. Am 2. Oktober 2018 haben die Rekurrenten zur Vernehmlassung der Steuerverwaltung Stellung genommen. Die Rekurrenten halten an ihren bisherigen Anträgen fest und legen Wert auf die Tatsache, dass die Barauszahlung nicht für private Kapitalanlagen verwendet wurde. Diese Mittel hätten hauptsächlich der Finanzierung der Lebenshaltungskosten bzw. der Existenzsicherung während des Aufbaus der selbstständigen Erwerbstätigkeit gedient, was zulässig sei. Es könne dem Rekurrenten auch nicht angelastet werden, dass er 21 Monate nach Aufnahme der selbstständigen Erwerbstätigkeit in ein Teilzeitanstellungsverhältnis bei der G._____ getreten sei, zumal der gewünschte Erfolg im Zusammenhang mit der selbstständigen Erwerbstätigkeit nicht vollumfänglich eingetreten sei. Wesentlich bei der Beurteilung, ob die Barauszahlung zu Recht bezogen worden sei, bleibe alleine, dass er zunächst selbstständig erwerbstätig war und weiterhin sei. Ob die selbstständige Erwerbstätigkeit im Haupt- oder Nebenerwerb erfolge, sei nicht von Belang. Das Honorar, welches der Rekurrent für die Tätigkeit ausserhalb der USA von der G._____ erhalte, beruhe auf dem Beratungsmandat ("Business Consultant Agreement") und bilde insoweit Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit. Der Rekurrent halte keine Mehrheitsbeteiligung an der G._____, sondern wie von der Steuerverwaltung erwähnt 43,33 % (daneben halte der Vater des Rekurrenten 12,5 %, der Bruder des Rekurrenten 7,5 % sowie weitere US-Partner 36,67 %). Was den Vertrieb des Hundefutters betrifft, halten die Rekurrenten fest, dass der Rekurrent dieses für die J._____ GmbH im Rahmen eines sog. "White-Label-Produkts" vertreibe. "White-Label-Produkte" seien Produkte eines Herstellers, die nicht unter eigener Marke, sondern als (scheinbares) Produkt eines anderen Herstellers bzw. Händlers unter dessen Marke verkauft werden. Die Produktion von

"White-Label-Produkten" könne für Hersteller sinnvoll sein, die weder einen eigenen Vertrieb aufbauen noch sich von einem einzigen Dienstleister abhängig machen wollen.

G. Mit Schreiben vom 17. Januar 2019 hat die Steuerrekurskommission einen Nachweis bzw. eine Kopie des Auszahlungsbegehrens an die N._____ betreffend die am 17. März 2014 erfolgte Barauszahlung eingefordert. Mit Schreiben vom 5. Februar 2019 haben die Rekurrenten den geforderten Auszahlungsantrag eingereicht. Der Auszahlungsantrag wurde am 7. März 2014 von den Rekurrenten unterzeichnet.

H. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat sich nicht vernehmen lassen.

Auf die weiteren Vorbringen der Parteien wird, soweit entscheidrelevant, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

Die Steuerrekurskommission zieht in Erwägung:

1. Einspracheentscheide der Steuerverwaltung betreffend die Einkommens- und Vermögensveranlagung können bei der Steuerrekurskommission durch Rekurs bzw. Beschwerde angefochten werden (Art. 195 ff. des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 [StG; BSG 661.11] und Art. 140 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11] i.V.m. Art. 9 der Verordnung vom 18. Oktober 2000 über den Vollzug der direkten Bundessteuer [BStV; BSG 668.11]). Die Steuerrekurskommission ist deshalb sachlich und örtlich zuständig. Die Rekurrenten sind im vorinstanzlichen Verfahren mit ihren Anträgen nicht durchgedrungen. Sie sind daher beschwert und zur Anfechtung befugt (Art. 195 Abs. 2 StG und Art. 140 ff. DBG i.V.m. Art. 3 BStV i.V.m. Art. 86 und 65 des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege [VRPG; BSG 155.21]). Auf die form- und fristgerecht eingereichte Eingabe ist deshalb einzutreten.

Die vorliegende Streitsache wird von der Steuerrekurskommission in Dreierbesetzung beurteilt, da der Streitwert über CHF 10'000.-- liegt (Art. 70 Abs. 3 und Abs. 4 Bst. c des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1]).

2. Strittig ist, ob der Rekurrent eine selbstständige Erwerbstätigkeit ausübt bzw. ob die Steuerverwaltung die Barauszahlung (Kapitalleistung aus Vorsorge zur Aufnahme einer selbstständigen Erwerbstätigkeit) in der Steuerperiode 2014 zu Recht zusammen mit dem übrigen Einkommen besteuert hat.

3. Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts sind zu Unrecht bezogene Kapitalleistungen aus Vorsorge nach Art. 26 StG und Art. 22 DBG im Rahmen der ordentlichen Veranlagung zusammen mit dem übrigen Einkommen zum üblichen Tarif zu besteuern und unterliegen nicht der separaten, privilegierten Besteuerung nach Art. 26 StG i.V.m. Art. 44 StG und Art. 22 DBG i.V.m. Art. 38 DBG (Sonderveranlagung zum "Vorsorgetarif"). Das trifft insbesondere auf Barauszahlungen (Kapitalleistungen aus Vorsorge) von Vorsorgeeinrichtungen zur Aufnahme einer selbstständigen Erwerbstätigkeit zu, soweit eine solche nicht aufgenommen wird (BGer 2C.204/2016 vom 9.12.2016, E. 3.5; BGer 2C.156/2010 vom 7.6.2011, E. 4.3). Die Steuerverwaltung kann in eigener Kompetenz überprüfen, ob eine selbstständige Erwerbstätigkeit aufgenommen wurde. Diesbezüglich ist sie nicht an den ursprünglichen Entscheid der Vorsorgeeinrichtung zur Barauszahlung gebunden (BGer 2C.156/2010 vom 7.6.2011, E. 3.3). Nicht gefordert werden darf hingegen, dass die Barauszahlung auch tatsächlich für Investitionen in die selbstständige Erwerbstätigkeit verwendet wird (BGer 2C.248/2015 vom 2.10.2015, E. 5.5). Folglich ist zunächst zu prüfen, ob der Rekurrent einer selbstständigen Erwerbstätigkeit nachgeht oder nicht.

3.1 Eine gesetzliche Definition der selbstständigen Erwerbstätigkeit kennt weder das StG noch das DBG. Der Begriff steht für alle geschäftlichen Aktivitäten, bei denen die Einkünfte nach der Vermögensstandsgewinnrechnung ermittelt werden. Gemäss Art. 21 StG und Art. 18 DBG sind alle Einkünfte aus einem Dienstleistungs-, Handels-, Gewerbe-, Land- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf und aus jeder anderen selbstständigen Erwerbstätigkeit steuerbar. Gemäss Lehre und Praxis fallen unter den Begriff der selbstständigen Erwerbstätigkeit alle Tätigkeiten, bei denen eine natürliche Person durch Einsatz von Arbeitsleistung und Kapital in frei gewählter Organisation, auf eigenes Risiko, anhaltend, planmässig und nach aussen sichtbar zum Zwecke der Gewinnerzielung am wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt. Dabei können die einzelnen Merkmale in unterschiedlicher Intensität vorhanden sein und einzelne Kriterien können im konkreten Fall in den Hintergrund treten oder völlig fehlen. Massgeblich für die Frage, ob eine selbstständige Erwerbstätigkeit vorliegt, ist stets das Gesamtbild der an den Tag gelegten Tätigkeiten, wobei alle Umstände des Einzelfalls in die Beurteilung miteinzubeziehen sind (vgl. Julia von Ah, Die Besteuerung Selbständigerwerbender, 2. Aufl., 2011, S. 1 ff.; Reich/von Ah in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl., 2017, N. 13 zu Art. 18 DBG). Bei der Beurteilung einer selbstständigen Erwerbstätigkeit können auch Gegebenheiten aus folgenden Steuerperioden einbezogen werden (BGer 2A.46/2005 vom 31.8.2005, E. 2.2.2, mit weiteren Hinweisen auf die Rechtsprechung).

3.2 Die Steuerverwaltung vertritt im Ergebnis die Auffassung, dass keine selbstständige Erwerbstätigkeit vorliegt. Sie merkt dazu zusammenfassend an, dass zahlreiche konkrete Umstände dagegen sprechen würden, dass der Rekurrent eine (nachhaltige) selbstständige Erwerbstätigkeit ausübt (Bst. E). Die Rekurrenten halten dem im Wesentlichen entgegen, dass der Rekurrent sämtliche Kriterien einer selbstständigen Erwerbstätigkeit erfülle, wobei das Beratungsmandat für die G. _____ neben dem Projekt H. _____ derzeit den Schwerpunkt seiner selbstständigen Erwerbstätigkeit bilde (Bst. D).

3.3 Die massgebenden Teilaspekte (vgl. E. 3.1) beurteilt die Steuerrekurskommission dabei wie folgt:

3.3.1 Eine selbstständige Erwerbstätigkeit ist zunächst durch den kombinierten Einsatz von Arbeit und Kapital charakterisiert. Gemäss ursprünglichem Businessplan vom Dezember 2013 wollte der Rekurrent schweizerische KMU beraten und bei ihren Expansionsplänen in den angelsächsischen Raum unterstützen. Daneben war geplant, Dritten gegen Bezahlung einer Kommission einfachen Zugang zu Finanzprodukten der I. _____ in London zu gewähren (Businessplan, S. 4 f., Beilage 4 zu Rekurs und Beschwerde vom 29.6.2018). Diese vorgesehene, kombinierte Beratungs- und Vermittlungstätigkeit kommt als selbstständige Erwerbstätigkeit grundsätzlich in Frage. Dass die geplanten Tätigkeiten wenig Kapitaleinsatz erforderten, bleibt dabei unerheblich (Peter Locher, Kommentar zum DBG, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, 2001, N. 10 zu Art. 18 StG).

3.3.2 Zunächst ging der Rekurrent der nach Businessplan vorgesehenen Beratungstätigkeit nach. So ist belegt, dass er für die F. _____ AG im Jahr 2014 einen möglichen Markteintritt (für _____) in die USA prüfte und für diese Tätigkeit im Jahr 2014 Rechnung stellte (insgesamt über CHF 12'792.--, Beilagen 9 bis 11 zu Rekurs und Beschwerde vom 29.6.2018). Weiter wurde der Firma K. _____ Corp. am 27. Januar 2014 eine "Consulting Fee" über CHF 1'400.-- in Rechnung gestellt. Daneben macht der Rekurrent geltend, noch mit zwei weiteren schweizerischen Unternehmen (L. _____ Gruppe und M. _____) Gespräche über eine Expansion in den US-Markt geführt zu haben, wobei sich diese Projekte nicht weiter konkretisierten (Beilage 13 zu Rekurs und Beschwerde vom 29.6.2018). Betreffend die Vermittlungstätigkeit für die Finanzprodukte ist eine Liste mit potentiellen Kunden vorhanden (Beilage 6 zu Rekurs und Beschwerde vom 29.6.2018). Die Akquisitionsgespräche sind nicht näher belegt und führten zu keinem Erfolg (Rekurs und Beschwerde vom 29.6.2018, S. 4). Der Rekurrent räumt insgesamt ein, dass der gewünschte Erfolg für die ursprünglich geplante Beratungs- und Vermittlungstätigkeit nicht eingetreten ist (Bst. F). Deshalb hat er ein Teilzeitanstellungsverhältnis als CEO (unselbstständige Erwerbstätigkeit) bei der G. _____ in den USA angetreten (Replik vom 2.10.2018). Daneben besteht mit der G. _____ noch ein Beratungsmandat,

worin der Rekurrent (neben der Tätigkeit im Zusammenhang mit dem Projekt H._____) aktuell den Schwerpunkt seiner selbstständigen Erwerbstätigkeit sieht (E. 3.2).

3.3.3 Betreffend der Tätigkeit für die G._____, bleibt festzuhalten, dass schon die geführten Gespräche mit der M._____ (betreffend Expansion in die USA, vgl. E. 3.3.2) in einem engen Zusammenhang damit zu sehen sind. Die G._____ vertreibt moderne europäische Küchen- und Büromöbelkomponenten in den USA (Rekurs und Beschwerde vom 29.6.2018, S. 8). Der Rekurrent kam deshalb zum Schluss, dass für die M._____ betreffend der Distribution in den USA Synergien mit der G._____ gegeben seien (Zusammenfassung im Email vom 27.6.2018, Beilage 13 zu Rekurs und Beschwerde vom 29.6.2018). Daneben ist erstellt, dass der Rekurrent bereits im Jahr 2014 für die G._____ tätig war (vgl. Email vom 5.11.2014, Beilage 13 zu Rekurs und Beschwerde vom 29.6.2018, wonach er im Herbst 2014 mit zwei "conventions", also Veranstaltungen der G._____, beschäftigt war). Mithin steht fest, dass der Rekurrent – entgegen seiner eigenen Darstellung, vgl. Rekurs und Beschwerde vom 29. Juni 2018, S. 8 – bereits vor der Teilzeitanstellung bei der G._____ (vom 1.7.2015) und vor Begründung des Beratungsmandats mit der G._____ (mit Wirkung ab dem 1.1.2015, vgl. "Business Consultant Agreement" in der Beilage 28 zu Rekurs und Beschwerde vom 29.6.2018) für diese tätig war. Ausserdem ist für die Steuerrekurskommission erstellt, dass der Rekurrent langfristig ein Engagement bei der G._____ plante. Das folgt ebenso aus dem Email vom 5. November 2014, in welchem festgehalten wird, dass sich der Rekurrent im Jahr 2014 ein Haus in _____ (am Sitz der G._____) gekauft hatte, worauf in anderem Zusammenhang noch zurückzukommen sein wird (E. 4.4).

3.3.4 Zur Kombination aus Teilzeitanstellung und Beratungsmandat ist anzumerken, dass die G._____ von der Familie des Rekurrenten beherrscht wird (43,33 % Beteiligung des Rekurrenten, 12,5 % Beteiligung vom Vater des Rekurrenten, 7,5 % Beteiligung vom Bruder des Rekurrenten, vgl. Bst. F). Damit ist davon auszugehen, dass der Rekurrent die vertragliche Ausgestaltung (Kombination aus Teilzeitanstellung und Beratungsmandat) massgebend mitbestimmen konnte. Das "Business Consultant Agreement" wurde vor dem Hintergrund abgeschlossen, dass für die G._____ ein einfacher Zugang zu europäischen Ausstellungen und europäischen Lieferanten von grossem Interesse ist. Ein in Europa ansässiger Berater, der über die neusten Entwicklungen berichte und in Kontakt mit den Schlüssellieferanten stehe, sei für die G._____ von grosser Bedeutung (vgl. "Business Consultant Agreement", Beilage 28 zu Rekurs und Beschwerde vom 29.6.2018, *Background: "[...] Easy access to European trade shows and world class component suppliers is vital. Having an European based consultant that keeps G._____ up to date on the latest trends and developments and manages the key vendor relationships locally is a true competitive advantage*"). Im "Business Consultant Agreement"

wird davon ausgegangen, dass der Rekurrent rund 500 Stunden pro Jahr für die G._____ in Europa aufwendet, wobei der Inhalt seiner Tätigkeit (abgesehen von der oben beschriebenen Klausel zur Bedeutung seines Einsatzes für die G._____) nicht näher beschrieben wird. Schliesslich wird die Vergütung pro Stunde auf \$ 100.-- festgesetzt. Im Gesamtzusammenhang steht fest, dass der Rekurrent daneben als CEO bei der G._____ angestellt (E. 3.3.3) und derzeit (nach unbestritten gebliebener Darstellung der Steuerverwaltung, vgl. Vernehmlassung vom 22.8.2018, S. 8) ebenso Präsident des Verwaltungsrates der G._____ ist. Mithin ist er damit als CEO und als Präsident des Verwaltungsrats selbst Ansprechperson für seine eigenen Mandate, was konstruiert wirkt und alleine durch die beherrschende Stellung seiner Familie erklärt werden kann. Vor diesem Hintergrund ist (entgegen dem "Business Consultant Agreement") davon auszugehen, dass der Rekurrent in Wirklichkeit direkt in seiner Funktion als (unselbstständig erwerbstätiger) CEO und Präsident des Verwaltungsrats die Kontakte in Europa pflegt und die neusten Entwicklungen beobachtet. Diese Schlussfolgerung wird weiter untermauert durch die Gegebenheit, dass sich die behauptete Beratungstätigkeit des Rekurrenten letztlich auf nur noch einen einzigen nahestehenden Auftraggeber konzentriert. Das Fehlen von wechselnden Auftraggebern kann dabei jedenfalls als Indiz gegen eine selbstständige Erwerbstätigkeit bzw. als Indiz für das Vorliegen einer unselbstständigen Erwerbstätigkeit gewertet werden (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl., 2016, N. 19 zu Art. 18 DBG). Aus diesen Gründen kommt die Steuerrekurskommission (wie die Steuerverwaltung, vgl. Vernehmlassung vom 22.8.2018, S. 8 f.) zum Schluss, dass der Rekurrent für die G._____ ausschliesslich unselbstständig erwerbstätig ist.

3.3.5 Als weiteres Standbein seiner behaupteten selbstständigen Erwerbstätigkeit nennt der Rekurrent sodann seine Tätigkeit im Zusammenhang mit dem Projekt H._____ (Bst. D). Auf Grund des Beratungsmandats für die F._____ AG habe der Rekurrent im Laufe des Jahres 2014 das Potenzial von H._____ erkannt, weshalb die Entwicklung und der Vertrieb von Hundefutter zur behaupteten selbstständigen Erwerbstätigkeit hinzugetreten sei (Rekurs und Beschwerde vom 29.6.2018, S. 6). Die Steuerverwaltung merkt dazu an, dass für die Entwicklung sowie den Import/Export von Hundefutter im allgemeinen im Jahr 2014 eigens die J._____ GmbH gegründet worden sei. Der Rekurrent sei dort als Gesellschafter und Geschäftsführer mit einem Stammkapital von CHF 10'001.-- beteiligt bzw. tätig. Die J._____ GmbH trage generell die entsprechenden Kosten und erziele die diesbezüglichen Einnahmen (vgl. die Erfolgsrechnungen, pag. 49a bis 49k). Im Gegensatz dazu seien in den Kassabüchern der Einzelfirma des Rekurrenten keine entsprechenden Aufwendungen und Erträge ersichtlich (pag. 105 pro 2014, pag. 98 pro 2015). Dass die Einzelfirma des Rekurrenten ab dem Jahr 2016 Hundefutter ("_____") einkaufe und an die J._____ GmbH weiterverkaufe, ändere daran nichts (vgl. Kassabuch pro 2016, Ankauf "_____ " für CHF 2'387.--, Weiterverkauf an

die J. _____ GmbH für CHF 3'860.--, pag. 95 und pag. 93). Der Kauf und Verkauf von Hundefutter passe schliesslich nicht in das Geschäftsfeld eines Beratungsunternehmens und dem Rekurrenten sei als Geschäftsführer der J. _____ GmbH auch nicht gestattet, diese zu konkurrenzieren und sich einen Teil der Marge selber zukommen zu lassen. Insofern vermittele der inzwischen angelaufene An- und Verkauf von Hundefutter den Eindruck, dass die teilweise Abwicklung der Geschäfte über die Einzelfirma (vgl. Beilagen 18 ff. zu Rekurs und Beschwerde vom 29.6.2018, wonach ab 2016 neben dem An- und Verkauf des Produkts " _____ " auch H. _____ von der Einzelfirma verkauft wird) lediglich vorgeschoben werde, um die behauptete selbstständige Erwerbstätigkeit zu rechtfertigen (Vernehmlassung vom 22.8.2018, S. 7 f.). Den Ausführungen der Steuerverwaltung ist beizupflichten. Aus den Kassabüchern 2014 und 2015 ist jedenfalls nicht ersichtlich, dass die Einzelfirma in den Aufbau der Geschäftstätigkeit mit dem Hundefutter einbezogen gewesen wäre. Ausserdem ist die seitens der Rekurrenten behauptete Vertriebsvereinbarung (vgl. Bst. F) zwischen der Einzelfirma und der J. _____ GmbH weder belegt, noch wären allfällige Vergütungen im Zusammenhang mit einer solchen Vertriebsvereinbarung aus den Kassabüchern der Einzelfirma ersichtlich (vgl. pag. 95, pag. 98 und pag. 105). Demnach steht fest, dass die Tätigkeit des Rekurrenten im Zusammenhang mit dem Hundefutter über die dafür gegründete J. _____ GmbH abgewickelt und nicht von der behaupteten selbstständigen Erwerbstätigkeit umfasst wird.

3.3.6 Werden die Einnahmen im Zusammenhang mit der behaupteten Beratungstätigkeit für die G. _____ richtigerweise (vgl. E. 3.3.4) als Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit qualifiziert und auch der Umsatz im Zusammenhang mit dem Hundefutter ausgeblendet (vgl. E. 3.3.5), so ergibt sich für die Steuerperiode 2014 ein Gewinn von CHF 6'273.--, während für die Steuerperioden 2015 und 2016 gar keine Einnahmen mehr vorhanden sind (vgl. die Darstellung in der Vernehmlassung vom 22.8.2018 sowie pag. 105, pag. 98 und pag. 95). Demnach sind innert absehbarer Zeit keine Gewinnaussichten auszumachen, was gegen das Vorliegen der behaupteten selbstständigen Erwerbstätigkeit spricht (Richter/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 48 zu Art. 16 DBG).

3.3.7 Die Steuerverwaltung hält weiter fest, dass auch bei den Ausgaben wesentliche Positionen fehlen, die bei einer selbstständigen Erwerbstätigkeit zwangsläufig anfallen würden (insbesondere Raumkosten, Versicherungen, Aufwendungen für Büromaterial und Werbung, Fahrzeugkosten, vgl. Vernehmlassung vom 22.8.2018, S. 6). Die Rekurrenten bemerken dazu, dass gerade im Bereich von Beratungsdienstleistungen nicht abwegig sei, dass geringe Kosten anfallen. Die Büroräumlichkeiten der Einzelfirma würden sich im Wohnhaus der Rekurrenten befinden, wobei die Rekurrenten darauf verzichtet hätten, eine Miete für die Räumlichkeiten und das bereitgestellte Mobiliar zu belasten. Auf den Abschluss von Versicherungen (insbesondere

einer Erwerbsausfallsversicherung im Falle von Krankheit oder Unfall) habe der Rekurrent aus Kostengründen verzichtet. Das zeige auch, dass der Rekurrent erhebliche Risiken im Zusammenhang mit der selbstständigen Erwerbstätigkeit eingegangen sei. Allerdings bezieht sich der Teilaspekt des "eigenen Risikos" einer selbstständigen Erwerbstätigkeit (vgl. E. 3.1) auf das Risiko betreffend der geschäftlichen Bemühungen (Peter Locher, a.a.O., N. 11 zu Art. 18 DBG). Dass der Rekurrent auf Versicherungsschutz (Erwerbsausfall im Falle von Krankheit oder Unfall) verzichtet hat, steht damit nicht unmittelbar in Verbindung. Der fehlende Versicherungsschutz und die weitgehende Absenz von für eine selbstständige Erwerbstätigkeit typischen Ausgabenpositionen weisen denn auch nach Auffassung der Steuerrekurskommission darauf hin, dass der Rekurrent die Aufnahme der behaupteten selbstständigen Erwerbstätigkeit wenig professionell angegangen ist. Das zeigt sich ebenso in der Tatsache, dass der Rekurrent für die Einzelfirma zunächst keine eigene Website unterhielt und somit nicht nach aussen sichtbar am Markt auftrat (vgl. Vernehmlassung vom 22.8.2018, S. 6). Erst mit Replik vom 2. Oktober 2018 (S. 7) wiesen die Rekurrenten darauf hin, dass die lange in Vorbereitung gewesene Website der Einzelfirma nun aufgeschaltet sei.

3.3.8 Aus dem bisher Ausgeführten folgt, dass der Rekurrent seine behauptete selbstständige Erwerbstätigkeit jedenfalls nicht planmässig und nachhaltig ausübte. Er wurde vielmehr hauptsächlich für die G._____ und damit für eine in den USA ansässige Gesellschaft unselbstständig erwerbstätig (E. 3.3.4). Daneben erfolgte der Aufbau der Geschäftstätigkeit im Zusammenhang mit dem Hundefutter über die J._____ GmbH (E. 3.3.5). Der Rekurrent bemerkt dazu, dass ihm nicht angelastet werden könne, soweit er wegen fehlendem Erfolg mit den ursprünglich geplanten Tätigkeiten (zwecks Sicherung der Lebenshaltungskosten) Mitte 2015 und damit 21 Monate nach der behaupteten Aufnahme der selbstständigen Erwerbstätigkeit umdisponieren musste (Replik vom 2.10.2018, S. 11). Dem ist insoweit zu widersprechen, als dass der Rekurrent bereits ab Herbst 2014 für die G._____ tätig wurde und folglich praktisch innert Jahresfrist umdisponierte. Ausserdem muss sich der Rekurrent vorhalten lassen, dass die Barauszahlung über CHF 945'708.45 eigenen Angaben zu Folge zur Sicherstellung seiner Lebenshaltungskosten während dem Aufbau seiner behaupteten selbstständigen Erwerbstätigkeit bezogen wurde (Bst. F). Die namhafte Barauszahlung hätte dabei sicher erlaubt, die Lebenshaltungskosten für weitere Monate sicherzustellen, um die ursprünglich geplante selbstständige Erwerbstätigkeit weiter voranzutreiben (wozu die Barauszahlung auch nach Auffassung des Bundesgerichts hätte verwendet werden dürfen, vgl. BGer 2C.248/2015 vom 2.10.2015, E. 5.5). Dies spricht im Ergebnis infolge fehlender Planmässigkeit und Nachhaltigkeit ebenso gegen das Vorliegen der behaupteten selbstständigen Erwerbstätigkeit (vgl. E. 3.1).

3.4 Festzuhalten bleibt zusammenfassend, dass der Rekurrent im Jahr 2014 unmittelbar nach der behaupteten Aufnahme der selbstständigen Erwerbstätigkeit in sporadischem Umfang Tätigkeiten im Sinn des ursprünglichen Businessplans vom Dezember 2013 aufgenommen hatte (E. 3.3.1). Den Businessplan setzte er indes nicht nachhaltig und planmässig um (E. 3.3.8). Er legte insbesondere keinen Wert darauf, von Beginn an am Markt sichtbar aufzutreten, was wenig professionell wirkt (E. 3.3.7). Angesichts des fehlenden Aussenauftritts am Markt passt ins Bild, dass mitunter die einzig erhebliche Tätigkeit (im Sinn des ursprünglichen Businessplans) zu Gunsten der F._____ AG ausgeübt wurde, welche ihren Sitz am Wohnsitz des Rekurrenten hat (vgl. Handelsregistrauszug einsehbar unter: <<http://www.jgk.be.ch>>, Rubriken "Handelsregisteramt > Firmensuche"). Auch hat er keine Vorsorge bzw. Absicherung in versicherungstechnischer Hinsicht vorgenommen. Bei diesen Gegebenheiten kann auch im Zusammenhang mit der Tätigkeit für die F._____ AG nicht von einer selbstständigen Erwerbstätigkeit gesprochen werden. Vielmehr ist diese (wegen insgesamt fehlender Nachhaltigkeit und Planmässigkeit) als eine gelegentliche Beschäftigung auf nichtarbeitsvertraglicher Basis einzuordnen (vgl. dazu Peter Locher, a.a.O., N. 17 zu Art. 18 DBG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 33 zu Art. 16 DBG). Dasselbe gilt für die untergeordnete Tätigkeit für die Firma K._____ Corp. (vgl. E. 3.3.2). Langfristig im Mittelpunkt der Aktivitäten des Rekurrenten steht hingegen eindeutig dessen Tätigkeit für die G._____ (E. 3.3.3). Dabei handelt es sich jedoch um eine unselbstständige Erwerbstätigkeit (E. 3.3.4). Die Tätigkeit des Rekurrenten für die J._____ GmbH kann ebenfalls nicht als selbstständige Erwerbstätigkeit aufgefasst werden (E. 3.3.5). Dementsprechend waren und sind auch keine Gewinnaussichten aus selbstständiger Erwerbstätigkeit erkennbar (E. 3.3.6). Ein allfälliges unternehmerisches Risiko trägt der Rekurrent bloss indirekt über seine Beteiligungen an der G._____ und der J._____ GmbH. Damit steht nach Würdigung der gesamten Umstände für die Steuerrekurskommission fest, dass keine selbstständige Erwerbstätigkeit im Sinn von Art. 21 StG und Art. 18 DBG gegeben ist.

3.5 An dieser Schlussfolgerung vermögen auch die Vorbringen der Rekurrenten nichts mehr zu ändern, wonach sich die Steuerverwaltung widerspreche, soweit sie in den Veranlagungsverfügungen pro 2013 einen Verlust aus selbstständiger Erwerbstätigkeit akzeptierte (pag. 21) und in den Veranlagungsverfügungen pro 2014 (pag. 199) einen Gewinn aus selbstständiger Erwerbstätigkeit besteuert habe (Rekurs und Beschwerde vom 29.6.2018, S. 16). Dazu bleibt anzumerken, was folgt:

3.5.1 Es ist tatsächlich widersprüchlich, soweit sich die Steuerverwaltung im vorliegenden Verfahren zu Recht auf den Standpunkt stellt, dass keine selbstständige Erwerbstätigkeit vorliegt (E. 3.2), sie aber trotzdem in der Steuerperiode 2014 einen Gewinn aus selbstständiger

Erwerbstätigkeit veranlagt hat. Dieser Widerspruch bleibt auszuräumen (vgl. nachfolgend E. 4.4). Das heisst aber nicht, dass der entsprechende Gewinn von CHF 6'273.-- (E. 3.3.6) nicht zu besteuern wäre. Die entsprechenden Einkünfte sind (mangels Planmässigkeit und Nachhaltigkeit, vgl. E. 3.4) nach Art. 19 Abs. 1 StG und Art. 16 Abs. 1 DBG wegen gelegentlicher Beschäftigung auf nichtarbeitsvertraglicher Grundlage steuerbar (vgl. dazu Peter Locher, a.a.O., N. 17 zu Art. 18 DBG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 33 zu Art. 16 DBG).

3.5.2 Die Akzeptanz der selbstständigen Erwerbstätigkeit bzw. eines entsprechenden Verlusts (vgl. E. 3.5) in der rechtskräftig veranlagten Steuerperiode 2013 steht derweil einer anderen Einschätzung in der Steuerperiode 2014 nicht entgegen. Grundsätzlich darf die Steuerverwaltung in einer späteren Steuerperiode vertiefte Abklärungen vornehmen und von einer bisherigen Beurteilung abweichen, um eine gesetzmässige Besteuerung sicherzustellen (Zweifel/Hunziker in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl., 2017, N. 3a zu Art. 130 DBG). Soweit es die Steuerverwaltung folglich betreffend die Steuerperiode 2013 unterliess, vertieft abzuklären, ob eine selbstständige Erwerbstätigkeit aufgenommen wurde oder nicht, so durfte sie die entsprechenden Abklärungen in der Steuerperiode 2014 jedenfalls erstmals vornehmen und zu einer anderen Einschätzung als in der Steuerperiode 2013 gelangen. Nicht zu beanstanden ist ausserdem die Tatsache, dass die Steuerverwaltung mangels offensichtlicher Ungereimtheiten in der Steuererklärung 2013 auf die Angaben der Rekurrenten vertraute (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 9 zu Art. 130 DBG) und deshalb nicht bereits in der Steuerperiode 2013 vertiefte Abklärungen zum Vorliegen einer selbstständigen Erwerbstätigkeit vorgenommen hat.

3.6 Dementsprechend ist der Steuerverwaltung grundsätzlich zuzustimmen, dass die wegen fehlender selbstständiger Erwerbstätigkeit (E. 3.4) zu Unrecht bezogene Barauszahlung (Kapitalleistung aus Vorsorge) zusammen mit dem übrigen Einkommen im Rahmen der ordentlichen Veranlagung zu erfassen ist (E. 3).

4. Zu klären bleibt, ob die Barauszahlung in der ordentlichen Veranlagung pro 2014 erfasst werden durfte. Diesbezüglich ist insbesondere den Vorbringen der Rekurrenten nachzugehen, ob auf Grund der Fälligkeit der Barauszahlung eine allfällige Besteuerung zusammen mit dem übrigen Einkommen im (bereits rechtskräftig abgeschlossenen) ordentlichen Veranlagungsverfahren pro 2013 und nicht im hier strittigen Veranlagungsverfahren pro 2014 hätte erfolgen müssen bzw. ob die bereits vorgenommenen Sonderveranlagungen pro 2013 einer Besteuerung derselben Barauszahlung im ordentlichen Veranlagungsverfahren generell entgegenstehen (Rekurs und Beschwerde vom 29.6.2018, S. 12).

4.1 Betreffend die bereits rechtskräftigen Sonderveranlagungen pro 2013 ist festzuhalten, dass das Bundesgericht eine nachträgliche Besteuerung derselben Einkommen im ordentlichen Veranlagungsverfahren als zulässig erachtet, wenn eine Revision der entsprechenden Sonderveranlagungen bzw. die Aufhebung dieser Sonderveranlagungen in Aussicht gestellt werden kann (BGer 2C.156/2010 vom 7.6.2011, E. 3.2). Im vorliegenden Fall wurde eine entsprechende Revision nach Art. 202 Abs. 1 StG und Art. 147 Abs. 1 DBG von der Steuerverwaltung mehrfach in Aussicht gestellt (vgl. Bst. C und Bst. E).

4.1.1 Eine Revision bzw. eine Aufhebung der Sonderveranlagungen von Amtes wegen ist insbesondere möglich, soweit nachträglich erhebliche Tatsachen entdeckt werden und sich die Revision zugunsten der Steuerpflichtigen auswirkt (Art. 202 Abs. 1 Bst. a StG und Art. 147 Abs. 1 Bst. a DBG). Die erhebliche Tatsache (keine Aufnahme einer selbstständigen Erwerbstätigkeit) wurde im Rahmen des Veranlagungsverfahrens pro 2014 (Eingang der Steuererklärung im Dezember 2015, vgl. pag. 35) und damit nach Erlass der Sonderveranlagungen am 16. Juli 2014 (vgl. Bst. C) erkannt. Sodann kann der Steuerverwaltung nicht vorgeworfen werden, dass sie bereits in der Steuerperiode 2013 hätte Abklärungen zum Vorliegen einer selbstständigen Erwerbstätigkeit vornehmen müssen (E. 3.5.2). Isoliert betrachtet wirkt sich die Revision (bzw. die in Aussicht gestellte Aufhebung der Sonderveranlagungen) zudem zugunsten der Rekurrenten aus. Ob sich die Intervention der Steuerverwaltung (Aufhebung der Sonderveranlagungen, Aufrechnung der Barauszahlung im ordentlichen Veranlagungsverfahren) insgesamt zum Vorteil oder Nachteil der Rekurrenten auswirkt, spielt keine Rolle, da es sich beim Revisionsverfahren und dem ordentlichen Veranlagungsverfahren um formell unabhängige Verfahren mit je eigenen Regeln handelt (BGer 2C.156/2010 vom 7.6.2011, E. 3.2; BGer 2C.200/2014 vom 4.6.2015, E. 2.4.4.1). Einer Revision der Sonderveranlagungen pro 2013 steht damit nichts entgegen.

4.1.2 Die Rekurrenten verweisen in diesem Zusammenhang noch auf einen Bundesgerichtsentscheid (BGer 2C.200/2014 vom 4.6.2015), in welchem die Aufrechnung der Barauszahlung im ordentlichen Verfahren für unzulässig erklärt wurde, nachdem die Barauszahlung bereits vorgängig (rechtskräftig) mit Sonderveranlagungen besteuert worden war (Rekurs und Beschwerde vom 29.6.2018, S. 12). Die Steuerverwaltung merkt dazu an, dass dem Bundesgerichtsentscheid ein anderer Sachverhalt zu Grunde liegt und die Rekurrenten deshalb daraus nichts zu ihren Gunsten ableiten könnten (Vernehmlassung vom 22.8.2018, S. 5). Dieser Auffassung ist zuzustimmen. Dem BGer 2C.200/2014 vom 4. Juni 2015 lag der Sachverhalt zu Grunde, dass die Steuerpflichtigen dort die Barauszahlung (aus einer ausländischen Vorsorgeeinrichtung) im Rahmen der üblichen Steuererklärung pro 2009 deklarierten und nie behauptet hatten, einer selbstständigen Erwerbstätigkeit nachzugehen (BGer 2C.200/2014 vom 4.6.2015,

Bst. A und E. 2.4.4.2). Mithin konnte die Steuerverwaltung im zitierten Entscheid bereits vor Erlass der Sonderveranlagungen am 9. Dezember 2010 wissen, dass die Barauszahlung zu Unrecht erfolgte. Insofern bestand dort (mangels nachträglich neu entdeckter Tatsachen, vgl. E. 4.1.1) im Ergebnis keine Möglichkeit mehr, im Revisionsverfahren auf die Sonderveranlagungen zurückzukommen, um die Barauszahlung im ordentlichen Veranlagungsverfahren zusammen mit dem übrigen Einkommen besteuern zu können (BGer 2C.200/2014 vom 4.6.2015, E. 2.5). In der hier vorliegenden Konstellation können die Sonderveranlagungen pro 2013 hingegen noch revidiert werden (E. 4.1.1), weshalb sie einer Besteuerung derselben Barauszahlung im ordentlichen Veranlagungsverfahren zusammen mit dem übrigen Einkommen nicht entgegenstehen.

4.2 Fraglich bleibt somit noch, ob die Barauszahlung im Rahmen der ordentlichen Veranlagung der Steuerperiode pro 2013 oder derjenigen pro 2014 zu erfassen ist (E. 4). Zur Bestimmung des Besteuerungszeitpunkts der Barauszahlung sind die allgemeinen steuerlichen Prinzipien heranzuziehen. Ein Einkommen gilt nach steuerrechtlichen Grundsätzen dann als zugeflossen und damit erzielt, wenn die steuerpflichtige Person Leistungen vereinnahmt oder einen festen Rechtsanspruch darauf erwirbt, über den sie tatsächlich verfügen kann (BGer 2C.245/2009 vom 20.10.2009). Im Zeitpunkt dieser Einkommensrealisation hat die Besteuerung zu erfolgen. Die Rekurrenten halten dafür, dass die Barauszahlung gestützt auf die von der N._____ gemeldete Fälligkeit in der Steuerperiode 2013 zu besteuern ist (Bst. D, vgl. die Meldung der N._____ in der Beilage 32 zu Rekurs und Beschwerde vom 29.6.2018, Eintritt des versicherten Ereignisses "Aufnahme einer selbstständigen Erwerbstätigkeit" am 1.9.2013). Die Steuerverwaltung vertritt dagegen die Auffassung, dass die Barauszahlung erst in der Steuerperiode 2014 im Zuge derer effektiven Auszahlung am 17. März 2014 realisiert worden sei und dementsprechend in der Steuerperiode 2014 versteuert werden muss (Bst. E).

4.2.1 Das Bundesgericht hat verschiedentlich zur Frage Stellung genommen, wann Kapitalleistungen aus Vorsorge steuerrechtlich zugeflossen sind. In BGer 2C.245/2009 vom 20. Oktober 2009 hat das Bundesgericht ausführlich abgehandelt, wie es sich verhält, wenn eine Austrittsleistung einer Vorsorgeeinrichtung zur Aufnahme einer selbstständigen Erwerbstätigkeit ausgerichtet wird. Das Bundesgericht kam zum Schluss, dass nicht auf die tatsächliche Auszahlung (wie damals vom Steueramt des Kantons Zürich beantragt) als massgebenden Realisationszeitpunkt abzustellen ist, sondern die steuerrechtliche Realisation mit dem Austritt aus der Vorsorgeeinrichtung einhergehe (BGer 2C.245/2009 vom 20.10.2009). Das Bundesgericht erwog, dass soweit in diesem Zeitpunkt die Barauszahlungsgründe (wie die Aufnahme der selbstständigen Erwerbstätigkeit nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 17. Dezember 1993 über die Freizügigkeit in der beruflichen Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge

[FZG; SR 831.42]) erfüllt sind, nicht einzusehen sei, weshalb dieser Anspruch noch zu unsicher sein sollte, um steuerlich als realisiert gelten zu können. Schliesslich sei davon auszugehen, dass gerade bei Barauszahlungsfällen das Auszahlungsbegehren in der Regel frühzeitig gestellt werde, da die versicherte Person bei Aufnahme der selbstständigen Erwerbstätigkeit wohl möglichst bald über das zusätzliche Eigenkapital verfügen wolle. Im Normalfall sei daher – wie bei Kapitalauszahlungen im Vorsorgefall Alter – bei gegebenen Barauszahlungsvoraussetzungen auf die Fälligkeit (sprich den Austritt aus der Vorsorgeeinrichtung) zur Bestimmung des Realisationszeitpunkts abzustellen, und nicht auf die tatsächliche Auszahlung. Allerdings hatte das Bundesgericht dabei zusätzlich erwogen, dass es sich dort anders verhalten mag, wo das Auszahlungsbegehren nach dem Austritt aus der Vorsorgeeinrichtung gestellt wird, sowie in Fällen, wo die versicherte Person die Schweiz definitiv verlässt (vgl. zum Ganzen: BGer 2C.245/2009 vom 20.10.2009, E. 4.3).

4.2.2 Im vorliegenden Fall verhält es sich so, dass der Rekurrent das Auszahlungsbegehren erst nach dem Austritt aus der Vorsorgeeinrichtung gestellt hat. Den Angaben des Rekurrenten zufolge war er ab April 2013 arbeitslos und beim regionalen Arbeitsvermittlungszentrum (RAV) Langenthal gemeldet (Rekurs und Beschwerde vom 29.6.2018, S. 3). Folglich ist er damals aus seiner ursprünglichen Vorsorgeeinrichtung ausgetreten und sein Vorsorgeguthaben wurde (gestützt auf Art. 2 Abs. 1 und Art. 4 Abs. 1 FZG) auf die Freizügigkeitsstiftung der N._____ übertragen. Gegenüber der Freizügigkeitsstiftung der N._____ musste die Barauszahlung vom Rekurrenten somit erneut verlangt werden (Art. 14 der Verordnung vom 3. Oktober 1994 über die Freizügigkeit in der beruflichen Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge [FZV; SR 831.425] i.V.m. Art. 5 Abs. 1 FZG), da keine Verpflichtung besteht, dass das bei einer Freizügigkeitsstiftung liegende Vorsorgeguthaben bei Aufnahme einer selbstständigen Erwerbstätigkeit bezogen werden muss. Die tatsächliche Verfügbarkeit der Mittel und mithin der feste Rechtsanspruch auf Ausrichtung einer Barauszahlung zur Aufnahme einer selbstständigen Erwerbstätigkeit hängt damit entscheidend mit dem Einreichen eines entsprechenden Auszahlungsbegehrens zusammen. Die Fälligkeit von Barauszahlungen nach Art. 5 FZG kann dabei grundsätzlich auch erst dann eintreten, wenn deren Auszahlung vorgängig verlangt worden ist (BGer 2A.1/2005 vom 6.2.2006, E. 3.3). Der Auszahlungsantrag wurde im vorliegenden Fall am 7. März 2014 und damit in der Steuerperiode 2014 von den Rekurrenten unterzeichnet (Bst. G). Die Barauszahlung konnte im vorliegenden Fall folglich nicht vor dem 7. März 2014 fällig bzw. steuerrechtlich realisiert werden.

4.2.3 Die Schwierigkeit der genauen Bestimmung der Fälligkeit einer Barauszahlung bei Aufnahme einer selbstständigen Erwerbstätigkeit hängt im Übrigen damit zusammen, dass die Fälligkeit grundsätzlich von zwei Faktoren abhängt (BGer 2C.245/2009 vom 20.10.2009, E. 3.3.2,

mit weiteren Hinweisen). Die Barauszahlung darf von der ausrichtenden Institution nur auf Grund des Auszahlungsbegehrens und nach erfolgter Überprüfung der gesetzlichen Voraussetzungen (Aufnahme der selbstständigen Erwerbstätigkeit, allfällige Zustimmung des Ehegatten) erbracht werden (vgl. Geiser/Senti in: Kommentar zum BVG und FZG, Bundesgesetz über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung sowie über die Freizügigkeit in der beruflichen Alters-, Hinterlassenen und Invalidenversicherung, 2010, N. 42 zu Art. 5 FZG)). Schwierig zu bestimmen ist dabei regelmässig, wann die Überprüfung der gesetzlichen Voraussetzungen erfolgt, da es sich dabei um einen internen Vorgang bei der ausrichtenden Institution handelt. Immerhin kann die Fälligkeit aber relativ einfach auf den Zeitraum zwischen dem Einreichen des Auszahlungsantrags und der effektiven Auszahlung des Vorsorgeguthabens eingegrenzt werden. Der von der Freizügigkeitsstiftung der N._____ im vorliegenden Fall gemeldete Fälligkeitstermin vom 1. September 2013 erweist sich vor diesem Hintergrund dann auch als offensichtlich falsch, zumal er vor dem Einreichen des Auszahlungsbegehrens (datiert vom 7.3.2014) und damit ebenso vor der nötigen internen (aber für die Steuerverwaltung nicht verbindlichen, vgl. E. 3) Prüfung der gesetzlichen Barauszahlungsvoraussetzungen liegt. Dementsprechend kann den Vorbringen der Rekurrenten nicht gefolgt werden, dass die Barauszahlung in der Steuerperiode 2013 fällig geworden wäre. Vielmehr ist der Steuerverwaltung im Ergebnis zuzustimmen, dass die Barauszahlung steuerrechtlich in der Steuerperiode 2014 und spätestens im Zuge der effektiven Auszahlung am 17. März 2014 realisiert worden ist. Demnach ist die fragliche Barauszahlung in der Steuerperiode 2014 zu versteuern (E. 4.2).

4.3 In Übereinstimmung mit der Rechtsprechung des Bundesgerichts (vgl. dazu BGer 2C.204/2016 vom 9.12.2016, E. 3.5) hat die Steuerverwaltung den Rekurrenten sodann angeboten, von einer der Besteuerung der zu Unrecht bezogenen Barauszahlung (E. 3.6) im Rahmen der ordentlichen Veranlagung abzusehen, wenn die Barauszahlung wieder in eine Vorsorgeeinrichtung zurückübertragen werde (Bst. C). Nachdem die Rekurrenten davon bisher keinen Gebrauch machten, ist nicht zu beanstanden, dass die Steuerverwaltung die Barauszahlung schliesslich effektiv zusammen mit dem übrigen Einkommen in der Steuerperiode 2014 besteuert hat (E. 3 und E. 4.2.3). Der Rekurs und die Beschwerde pro 2014 sind demnach hinsichtlich der vorgenommenen Aufrechnung der Barauszahlung abzuweisen.

4.4 Zurückzukommen bleibt auf den Umstand, dass der Rekurrent in der Steuerperiode 2014 offenbar eine Liegenschaft in den USA erworben hat (E. 3.3.4). Dabei ist für die Steuerrekurskommission unklar, ob die Rekurrenten diese Liegenschaft direkt als Eigentümer (zumal in der Steuererklärung 2014 keine ausländische Liegenschaft aufgeführt ist, vgl. pag. 39) halten und wenn ja, zu welchem Wert diese Liegenschaft (satzbestimmend) in die Veranlagung einzubeziehen wäre. Denkbar bleibt schliesslich auch, dass noch eine Schuldzinsausscheidung im

internationalen Verhältnis vorzunehmen ist und eine versuchte Steuerhinterziehung vorliegt, soweit die Liegenschaft in den USA vorsätzlich nicht deklariert worden wäre. Da eine erstmalige Prüfung dieser offenen Punkte nicht zu den Aufgaben der Steuerrekurskommission als Rechtsmittelinstanz gehört, bleiben die Akten diesbezüglich zur Klärung und zur allfälligen Neu-festsetzung der Steuerfaktoren sowie Festsetzung einer Busse wegen versuchter Steuerhinterziehung an die Steuerverwaltung zurückzuweisen. Dabei ist wie erwähnt nicht auszuschliessen, dass sich die Steuerfaktoren der Rekurrenten (insbesondere auf Grund einer allfälligen Schuldzinsenausscheidung im internationalen Verhältnis) weiter erhöhen. Die Steuerverwaltung wird im Zuge dieser Rückweisung ebenso den inneren Widerspruch ihrer Einspracheentscheide (Besteuerung eines Gewinns aus selbstständiger Erwerbstätigkeit, wobei keine solche vorliegt, vgl. E. 3.5.1) korrigieren bzw. eine entsprechende Umqualifikation vornehmen.

5. Vorliegend unterliegen die Rekurrenten mit ihrem Rechtsbegehren (E. 4.3) und die Rückweisung kann sich weiter zu ihren Ungunsten auswirken (E. 4. 4). Bei diesem Ausgang des Verfahrens werden die Rekurrenten kostenpflichtig und haben die gesamten Verfahrenskosten zu tragen einschliesslich allfälliger Auslagen für Gutachten oder andere externe Kosten (Art. 144 Abs. 1 und 5 DBG sowie Art. 200 Abs. 1 StG i.V.m. Art. 1, 2, 53, 58 und 59 des Dekrets vom 24. März 2010 betreffend die Verfahrenskosten und die Verwaltungsgebühren der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [Verfahrenskostendekret, VKD; BSG 161.12]). Vorliegend sind die Verfahrenskosten in der Höhe von CHF 3'000.-- (bestehend aus einer Gerichtsgebühr) damit den unterlegenen Rekurrenten aufzuerlegen und mit dem geleisteten Kostenvorschuss zu verrechnen.

Da die Rekurrenten im vorliegenden Fall unterliegen, werden keine Parteikosten gesprochen (Art. 200 Abs. 4 StG sowie Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG; SR 172.021]).

Aus diesen Gründen wird erkannt:

1. Der Rekurs pro 2014 wird hinsichtlich der Aufrechnung der Barauszahlung abgewiesen. Weitergehend wird der Einspracheentscheid vom 5. Juni 2018 betreffend die kantonalen Steuern aufgehoben. Die Akten werden zur Neufestsetzung der Steuerfaktoren im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung des Kantons Bern zurückgewiesen.
2. Der Beschwerde pro 2014 wird hinsichtlich der Aufrechnung der Barauszahlung abgewiesen. Weitergehend wird der Einspracheentscheid vom 5. Juni 2018 betreffend die direkte Bundessteuer aufgehoben. Die Akten werden zur Neufestsetzung der Steuerfaktoren im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung des Kantons Bern zurückgewiesen.
3. Die Kosten des Verfahrens vor der Steuerrekurskommission, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von CHF 3'000.--, werden den Rekurrenten zur Bezahlung auferlegt.
4. Es werden keine Parteikosten gesprochen.
5. **Gegen den Entscheid betreffend die kantonalen Steuern kann innert 30 Tagen seit der Eröffnung beim Verwaltungsgericht des Kantons Bern, Speichergasse 12, 3011 Bern, Beschwerde erhoben werden.** Die Frist ist eingehalten, wenn die Rechtschrift am letzten Tag der Frist einer schweizerischen Poststelle übergeben wird. Die Beschwerdeschrift ist **in 3-facher Ausfertigung** einzureichen. Sie muss von der beschwerdeführenden Person selbst oder von einem zur Prozessführung vor bernischen Gerichten ermächtigten Anwalt verfasst und unterzeichnet sein (Art. 15 Abs. 4 VRPG). Die Rechtschrift hat insbesondere das **Rechtsbegehren** und die **Begründung** zu enthalten. Der angefochtene Entscheid ist beizulegen.

Gegen den Entscheid betreffend die direkte Bundessteuer kann innert 30 Tagen seit der Eröffnung beim Verwaltungsgericht des Kantons Bern, Speichergasse 12, 3011 Bern, Beschwerde erhoben werden (Art. 145 DBG i.V.m. Art. 9 Abs. 3 BStV). Die Frist ist eingehalten, wenn die Rechtsschrift am letzten Tag der Frist einer schweizerischen Poststelle übergeben wird. Die Beschwerdeschrift ist **in 3-facher Ausfertigung** einzureichen. Sie muss von der beschwerdeführenden Person selbst oder von einem zur Prozessführung vor bernischen Gerichten ermächtigten Anwalt verfasst und unterzeichnet sein (Art. 15 Abs. 4 VRPG). Die Rechtsschrift hat insbesondere das **Rechtsbegehren** und die **Begründung** zu enthalten. Der angefochtene Entscheid ist beizulegen.

Wird beim Verwaltungsgericht für die kantonalen Steuern und die direkte Bundessteuer Beschwerde erhoben, können diese, soweit den gleichen Gegenstand betreffend, in einer gemeinsamen Rechtsschrift eingereicht werden. Sie hat insbesondere die jeweiligen Rechtsbegehren sowie die **Begründungen** zu enthalten.

6. Zu eröffnen an:

- C._____ zuhanden von A._____ und B._____
- Steuerverwaltung des Kantons Bern
- Eidgenössische Steuerverwaltung
- Gemeinde D._____

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION
DES KANTONS BERN

Die Vizepräsidentin

Der Gerichtsschreiber

Nanzer

Wermuth