



100 21 152
200 21 93
Gemeinde: Z. _____
ZPV-Nr.: _____
Eröffnung: 17.3.2022 RNA/OSC/aae

STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN

Sitzung vom 15. März 2022

Es wirken mit: die hauptamtliche Richterin Nanzer, die Fachrichter Junod und Studer sowie Schmidlin als Gerichtsschreiber

In der Rekurs- und Beschwerdesache

von

A. _____ und B. _____

vertreten durch

C. _____

gegen

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

betreffend die kantonalen Steuern und die direkte Bundessteuer 2019 (Sonderveranlagung)

hat die Steuerrekurskommission den Akten entnommen:

A. A. _____ (Rekurrent) führte eine Praxis in der Gemeinde X. _____ in der Rechtsform einer Einzelfirma. Nachdem er per 30. September 2019 seine selbständige Erwerbstätigkeit aufgegeben hat und seine Praxis an Dritte verkauft hat, erfasste die Steuerverwaltung des Kantons Bern, Region _____ (Steuerverwaltung), den beim Verkauf erzielten Liquidationsgewinn von insgesamt CHF 586'491.-- mittels Sonderveranlagung pro 2019 vom 1. Dezember 2020 (vordatiert). Dabei besteuerte sie sowohl betreffend Kantons- und Gemeindesteuern als auch betreffend direkte Bundessteuer einen Betrag von CHF 437'274.-- zusammen mit im Steuerjahr 2019 erhaltenen Kapitalleistungen aus beruflicher Vorsorge von CHF 1'949'775.--, steuerbar und satzbestimmend insgesamt ausmachend CHF 2'387'049.--, zum Vorsorgetarif und die restlichen CHF 149'217.-- zum Satz von CHF 29'843.-- ($\frac{1}{5} \cdot \text{CHF } 149'217.--$; Akten Steuerverwaltung, pag. 23).

B. Hiergegen erhoben der Rekurrent und seine Ehefrau, B. _____ (Rekurrentin, zusammen: Rekurrenten), vertreten durch die C. _____ (Vertreterin), mit Schreiben vom 30. November 2020 Einsprache. Zum einen wurde vorgebracht, dass der Liquidationsgewinn mit Sonderveranlagung pro 2019 fälschlicherweise dem Hauptsteuerdomizil Z. _____ und nicht dem Geschäftsort zugewiesen worden sei. Zudem erweise sich die in der Sonderveranlagung pro 2019 vorgenommene Zusammenrechnung des fiktiven Einkaufs in die berufliche Vorsorge infolge Liquidation mit anderen, im selben Jahr erfolgten Kapitalleistungen aus Vorsorge als unzulässig.

C. Mit Schreiben vom 6. Januar 2021 teilte die Steuerverwaltung den Rekurrenten mit, dass sie beabsichtige, die Einsprache abzuweisen. So sähen die Erläuterungen zur vorliegend massgebenden Verordnungsbestimmung vor, dass der fiktive Einkauf, welcher zum Vorsorgetarif besteuert werde, mit allfälligen echten Kapitalleistungen in derselben Steuerperiode zusammenzurechnen sei.

D. Hierzu nahmen die Rekurrenten mit Schreiben vom 12. Januar 2021 Stellung. Sie sind der Ansicht, dass, wenn der Gesetzgeber eine Zusammenrechnung beabsichtigt hätte, dies explizit in der Verordnung vorgesehen worden wäre. Der fiktive Einkauf stelle keine Kapitalleistung aus Vorsorge dar, sondern werde lediglich zum Tarif für Kapitalleistungen aus Vorsorge besteuert.

E. Mit Entscheid vom 18. März 2021 wies die Steuerverwaltung die Einsprache der Rekurrenten ab. In der separaten Begründung vom 5. März 2021 wiederholte sie im Wesentlichen die Ausführungen in ihrem Schreiben vom 6. Januar 2021.

F. Hiergegen haben die Rekurrenten mit Eingabe vom 31. März 2021 Rekurs und Beschwerde an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (Steuerrekurskommission) erhoben. Sie beantragen, dass der Einspracheentscheid aufzuheben und auf die Zusammenrechnung von fiktivem Einkommen und anderen Kapitalleistungen aus Vorsorge für die Satzbestimmung zu verzichten sei. Zur Begründung wird im Wesentlichen ausgeführt, dass sich aus dem Wortlaut der einschlägigen Gesetzesbestimmungen kein Hinweis auf eine beabsichtigte Zusammenrechnung bzw. Gleichstellung von fiktiven Einkäufen und Kapitalleistungen aus beruflicher Vorsorge ergebe. Auch in systematischer Hinsicht sei in den massgebenden Gesetzen keine derartige Gleichstellung erkennbar, werde der fiktive Einkauf doch unter dem Kapitel "Tarife" geregelt und nicht in demjenigen Teil, welcher die steuerbaren Einkünfte festlege. Zu den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit gehörten auch die Kapitalgewinne aus Veräusserung, hierzu zähle auch derjenige Teil des Liquidationsgewinns, der den fiktiven Einkauf betreffe. Demgegenüber sei zu den Einkünften aus Vorsorge im Gesetz keine Präzisierung erkennbar, welche auf eine Umqualifikation der fiktiven Einkäufe in Kapitalleistungen aus Vorsorge schliessen lassen würde. Ein Vergleich mit anderen Kantonen mittels nicht repräsentativer Umfrage habe zudem ergeben, dass die durch den Kanton Bern vorgenommene Zusammenrechnung eine grosse Ausnahme darstelle. Sinn und Zweck der privilegierten Besteuerung von Liquidationsgewinnen sei es, die Einkommenssteuerfolgen, die bei einer Realisation der über die Jahre aufgebauten stillen Reserven entstehen, zu mildern. Mit der Zusammenrechnung würde diese vom Gesetzgeber beabsichtigte Milderung zunichtegemacht und es erfolge eine Schlechterstellung von selbständig erwerbstätigen Steuerpflichtigen. Auch eine historische Auslegung ergebe keine Hinweise auf die Absicht des Gesetzgebers, eine Zusammenrechnung zu kodifizieren.

G. Am 21. Mai 2021 hat sich die Steuerverwaltung vernehmen lassen. Sie beantragt Abweisung von Rekurs und Beschwerde. Zur Begründung führt sie an, dass sich die Privilegierung von Liquidationsgewinnen auf eine gesonderte Besteuerung zum Vorsorgetarif beschränke. Eine darüber hinausgehende Privilegierung, wonach mehrere während einer Steuerperiode angefallene zum Vorsorgetarif steuerbare Leistungen für die Satzbestimmung nicht zusammen gerechnet würden, habe der Gesetzgeber nicht vorgesehen. Vielmehr sei die Erhebung einer vollen Jahressteuer gesetzlich explizit vorbehalten, wobei keine Differenzierung nach der Art der Leistung oder deren Rechtsgrund vorgenommen werde. Dieser Betrachtungsweise stehe auch nicht entgegen, dass die durch die Liquidation auf einmal realisierten stillen Reserven über Jahre hinweg geschaffen worden seien, wie es im Übrigen auch bei der laufenden Auflösung von Vorsorgeguthaben durch angestellte Personen mit anschliessendem Kapitalbezug der Fall sei. Eine in der steuerlichen Periodisierung begründete "tarifliche Benachteiligung" entstehe bei sämtlichen Kapitalgewinnen, bei welchen sich das Gesamtsubstrat im Laufe von mehr als

einer Steuerperiode aufgebaut habe. Aus dem rein formalen Argument, eine Zusammenrechnung sei ausgeschlossen, da der fiktive Einkauf nur so wie eine Kapitalleistung aus Vorsorge besteuert werde, aber keine solche darstelle, erschliesse sich in keiner Weise, weshalb die eingeräumte gleiche Besteuerung von fiktiven Einkäufen und Kapitalleistungen aus Vorsorge ausgerechnet die Zusammenrechnung mehrerer solcher Leistungen desselben Jahres nicht umfassen solle. Dies insbesondere, da diese Zusammenrechnung nichts anderes bezwecke, als die korrekte Anwendung des Vorsorgetarifs, welcher als Bestandteil der periodischen Einkommenssteuer auf die Erhebung einer entsprechenden Jahressteuer ausgerichtet sei.

H. Zur Vernehmlassung der Steuerverwaltung haben die Rekurrenten mit Schreiben vom 26. Mai 2021 Stellung genommen, wobei sie im Wesentlichen auf ihre Ausführungen in den bisherigen Rechtsschriften verweisen.

I. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) hat sich nicht vernehmen lassen.

Auf die weiteren Vorbringen der Parteien wird, soweit rechtserheblich, in den nachfolgenden 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. Im vorliegenden Verfahren nicht mehr umstritten ist die von den Rekurrenten im Einspracheverfahren noch beanstandete Gemeindesteuerteilung. Ebenso wenig bestritten ist die Berechnung der Höhe des fiktiven Einkaufs. Strittig und nachfolgend zu prüfen ist somit einzig, ob der freiwillige Einkauf im Sinne von Art. 43a Abs. 2 Satz 1 StG bzw. Art. 37b Abs. 1 Satz 3 DBG mit im selben Jahr bezogenen Kapitalleistungen aus Vorsorge im Sinne von Art. 44 Abs. 4 StG bzw. Art. 38 Abs. 1 DBG zusammenzurechnen ist.

3. Gemäss Art. 43a Abs. 1 StG bzw. Art. 37b Abs. 1 DBG ist die Summe der in den letzten zwei Geschäftsjahren realisierten stillen Reserven (Liquidationsgewinn) getrennt vom übrigen Einkommen zu besteuern, wenn die selbständige Erwerbstätigkeit nach dem vollendeten 55. Altersjahr oder wegen Unfähigkeit zur Weiterführung infolge Invalidität definitiv aufgegeben wird. Zunächst kann die steuerpflichtige Person, sofern sie einer Vorsorgeeinrichtung angeschlossen ist, einen (echten) Einkauf vornehmen. Der Einkauf ist in erster Linie vom übrigen Einkommen abzuziehen; erst ein hieraus resultierender Überschuss vermindert den Liquidationsgewinn (Art. 43a Abs. 1 StG bzw. Art. 37b Abs. 1 DBG und Art. 4 Abs. 2 und 3 der Verordnung über die Besteuerung der Liquidationsgewinne bei definitiver Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit vom 17. Februar 2010 [LGBV; SR 642.114]). Auf dem Betrag der stillen Reserven, für den die steuerpflichtige Person die Zulässigkeit eines Einkaufs gemäss Art. 38 Abs. 1 Bst. d StG bzw. Art. 33 Abs. 1 Bst. d DBG nachweist, wird sodann die Steuer betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern zum Vorsorgetarif gemäss Art. 44 StG und betreffend die direkte Bundessteuer zu einem Fünftel der Tarife gemäss Art. 36 DBG berechnet (sog. fiktiver Einkauf; Art. 43a Abs. 2 StG bzw. Art. 37b Abs. 1 DBG). Der fiktive Einkauf berechnet sich nach Art. 6 LGBV. Er kann geltend gemacht werden, solange nach dem Bundesgesetz über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge vom 25. Juni 1982 (BVG; SR 831.40) ein Einkauf möglich ist (Peter Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, Art. 1-48 DBG, 2. Aufl., 2019, N. 19 zu Art. 37b DBG). Die Möglichkeit des fiktiven Einkaufs besteht unabhängig davon, ob die selbständig erwerbstätige Person einer Einrichtung der beruflichen Vorsorge angeschlossen ist oder nicht (Ivo P. Baumgartner in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Aufl., 2017, N. 20 zu Art. 37b DBG, m.w.H.). Für die Bestimmung des auf den Restbetrag des Liquidationsgewinns anwendbaren Satzes ist ein Fünftel dieses Betrags massgebend (Art. 43a Abs. 3 StG bzw. Art. 37b Abs. 1 DBG).

3.1 Eingeführt wurde die privilegierte Besteuerung von Liquidationsgewinnen in erster Linie zur Abfederung des Progressionseffekts bei der im Zeitpunkt der Liquidation stattfindenden Realisation von stillen Reserven, welche in der Regel über einen längeren Zeitraum entstanden sind (vgl. Ivo P. Baumgartner, a.a.O., N. 3 ff. zu Art. 37b DBG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter,

Handkommentar zum DBG, 3. Aufl., 2016, N. 1 zu Art. 37b DBG). Bei der Einräumung der Möglichkeit des fiktiven Einkaufs scheint die Annahme des Gesetzgebers eine zentrale Rolle gespielt zu haben, dass selbständig erwerbstätige Personen erzielte Gewinne primär in das Unternehmen investieren und keine oder nur eine unzureichende Altersvorsorge aufbauen können (vgl. Ivo P. Baumgartner, a.a.O., N. 4b zu Art. 37b DBG; Peter Locher, a.a.O., N. 1 zu Art. 37b DBG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 1 zu Art. 37b DBG; Madeleine Simonek, Unternehmenssteuerrecht, Grundlagen für das Studium und die Praxis, 2019, N. 9 zu § 15; vgl. zum Ganzen: Lauber/Holenstein, Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit, Auslegeordnung zum neuen Art. 37b DBG in: ST 5/09, S. 337, S. 337 f.).

3.2 Die Antwort auf die Frage, ob der fiktive Einkauf mit in derselben Steuerperiode erhaltenen echten Kapitalleistungen aus beruflicher Vorsorge zur Besteuerung zusammenzurechnen ist, geht aus den massgebenden Gesetzesbestimmungen nicht hervor. Im Kreisschreiben Nr. 28 der ESTV vom 3. November 2010 zur Besteuerung der Liquidationsgewinne bei definitiver Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit (KS Nr. 28; abrufbar unter: www.estv.admin.ch), Rubriken "Direkte Bundessteuer DBST > Fachinformationen > Kreisschreiben" [abgerufen am 14.1.2022]) und in den Erläuterungen zur LGBV der Stabstelle Gesetzgebung der ESTV vom Januar 2010 (Erläuterungen; Anhang II des KS Nr. 28) finden sich hierzu widersprüchliche Angaben. So wird unter Ziff. 5.4 des KS Nr. 28 für die Besteuerung des fiktiven Einkaufs ohne weitergehende Ausführungen festgehalten, dass keine Zusammenrechnung erfolge. Demgegenüber sieht die Erläuterung von Art. 8 LGBV (Erläuterungen, S. 14) eine Zusammenrechnung explizit vor; dies mit der Begründung, dass durch den fiktiven Einkauf eine steuerrechtliche Gleichstellung von selbständig erwerbstätigen Personen mit denjenigen, die ihr Geld in eine Vorsorgeeinrichtung im Sinne des BVG investiert haben, hergestellt werden solle.

3.3 In der Lehre gehen diesbezüglich die Meinungen auseinander: So verneint ein Teil der Lehre die Zulässigkeit der Zusammenrechnung mit Verweis auf Ziff. 5.4 des KS Nr. 28; soweit sich die Begründung dabei nicht auf den blossen Verweis auf das KS Nr. 28 beschränkt (Zigerlig/Oertli/Hofmann, Das St. Gallische Steuerrecht, 7. Aufl., 2014, N. 726 zum II. Teil; Reich/Cavelti in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 3. Aufl., 2017, N. 80 zu Art. 11 StHG), wird der Ausschluss der Zusammenrechnung damit begründet, dass der fiktive Einkauf lediglich wie eine Kapitalleistung aus Vorsorge besteuert werde, jedoch nicht eine solche, sondern weiterhin Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit darstelle (Ivo P. Baumgartner, a.a.O., N. 20d zu Art. 37b DBG; Peter Locher, a.a.O., N. 31 zu Art. 37b DBG). Ledergerber ergänzt, dass es sich auch beim fiktiven Einkauf betreffenden Teil des Liquidationsgewinns weiterhin um Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit handle, welches der

AHV-Pflicht unterliege, weshalb aus Praktikabilitätsüberlegungen auf eine Zusammenrechnung zu verzichten sei (vgl. Max Ledergerber, Berufliche Vorsorge bei Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit [Unternehmenssteuerreform II], TREX 2010 S. 218, S. 221). Ein anderer Teil der Lehre ist demgegenüber der Ansicht, dass sich eine Zusammenrechnung aufgrund der vom Gesetzgeber beabsichtigten steuerrechtlichen Gleichstellung von selbständig und unselbständig erwerbstätigen Personen aufdränge (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 17 zu Art. 37b DBG; Simonek/von Ah, Unternehmenssteuerrecht - Entwicklungen 2010, 2011, S. 29 f.; vgl. ferner Kästli/Schlup Guignard, Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Band 1, Artikel 1 bis 125, 2014, N. 19 zu Art. 43a StG).

4. Zunächst ist festzuhalten, dass der fiktive Einkauf zwar tatsächlich kein eigentlicher Kapitalbezug aus beruflicher Vorsorge darstellt (was sich freilich schon aus dem Wortlaut ergibt), sondern lediglich wie ein solcher zum Vorsorgetarif besteuert wird. Der Ausschluss der Zusammenrechnung bei der Besteuerung einzig hiermit zu begründen, erschiene jedoch kaum als nachvollziehbar. Ebenso wenig scheinen vorliegend Praktikabilitätsüberlegungen alleine geeignet zu sein, die Vornahme einer Zusammenrechnung auszuschliessen. Wie die Steuerverwaltung zu Recht ausführt, liesse sich mit diesen Argumenten nicht begründen, weshalb sich die beabsichtigte gleiche Besteuerung von fiktiven Einkäufen und echten BVG-Kapitalbezügen ausgerechnet nicht auf die Zusammenrechnung von Leistungen innerhalb derselben Steuerperiode erstrecken soll (vgl. Vernehmlassung Steuerverwaltung vom 21.5.2021, S. 5). Vielmehr rechtfertigen nach Auffassung der Steuerrekurskommission bereits die Auswirkungen, die der fiktive Einkauf auf die berufliche Vorsorge hat – wie namentlich die Anrechnung an spätere Einkäufe (Art. 7 LGBV; vgl. Peter Locher, a.a.O., N. 20 zu Art. 37b DBG) – eine möglichst weitgehende steuerrechtliche Gleichbehandlung derselben mit echten Kapitaleistungen aus beruflicher Vorsorge.

4.1 Der Vertreterin ist zuzustimmen, dass Sinn und Zweck der privilegierten Besteuerung von Liquidationsgewinnen in der Abschwächung der Progressionswirkung bei der Realisation von stillen Reserven liegen. Die Einräumung der Möglichkeit des fiktiven Einkaufs ist allerdings, wie die Vertreterin grundsätzlich ebenso zu Recht ausführt, in der Gleichstellung von selbständig und unselbständig erwerbstätigen steuerpflichtigen Personen begründet. Wie dargelegt, war der Beweggrund für die Einführung der fraglichen Gesetzesbestimmungen, die Altersvorsorge von selbständig erwerbstätigen Personen sicherzustellen (vgl. E. 3.1 hiavor). Mit der Möglichkeit, einen fiktiven Einkauf vorzunehmen, wird simuliert, dass die steuerpflichtige Person in derselben Steuerperiode einen Einkauf in eine berufliche Vorsorgeeinrichtung vornimmt und denselben Betrag innerhalb einer logischen Sekunde sogleich wieder in Kapitalform bezieht, womit tatsächlich nicht bloss ein Einkauf, sondern zeitgleich auch ein (fiktiver) Bezug vorliegt

(vgl. Erläuterungen, Ziff. 1.2; vgl. auch Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 17 zu Art. 37b DBG). Zu berücksichtigen ist, dass dies aufgrund von Art. 79b Abs. 3 BVG für ordentliche BVG-Transaktionen von nicht selbständig erwerbstätigen Personen ausgeschlossen ist. Art. 43a Abs. 2 StG bzw. Art. 37b Abs. 1 DBG führt damit unter diesem Aspekt tatsächlich zu einer Besserstellung von selbständig erwerbstätigen Personen, welche bereits einer Einrichtung der beruflichen Vorsorge angeschlossen sind und deshalb insoweit dem BVG unterstehen (vgl. hierzu Lauber/Holenstein, a.a.O., S. 342). Um eine noch zusätzliche Besserstellung von selbständig erwerbstätigen Personen und damit das Setzen von mit der gesetzlichen Regelung nicht zu vereinbarenden steuerlichen Anreizen zu vermeiden, drängt sich deshalb eine Zusammenrechnung des fiktiven Einkaufs mit echten Kapitalleistungen aus beruflicher Vorsorge geradezu auf. Soll eine Gleichstellung von selbständig erwerbstätigen mit unselbständig erwerbstätigen Personen geschaffen werden, hat diese Gleichstellung nämlich auf beide Wege zu erfolgen: Beziehen steuerpflichtige Personen mehrere echte Kapitalleistungen aus beruflicher Vorsorge und aus freiwilliger Vorsorge werden diese zur Besteuerung zusammengerechnet (Art. 44 Abs. 4 StG bzw. Art. 38 Abs. 1 DBG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 32 zu Art. 38 DBG). Ein Verzicht auf eine Zusammenrechnung beim fiktiven Einkauf von selbständig erwerbstätigen Personen würde somit erneut zu einer Besser- statt Gleichstellung letzterer führen, was nicht der Absicht des Gesetzgebers entsprechen kann. Angesichts dessen kommt die Steuerrekurskommission vorliegend zum Schluss, dass eine Zusammenrechnung als geboten erscheint. Entgegen der Ansicht der Vertreterin ist hierfür nicht eine gesetzliche Grundlage erforderlich, da sich die Zusammenrechnung wie dargelegt bereits aus Sinn und Zweck der durch Art. 43a Abs. 2 StG und Art. 37b Abs. 1 DBG eingeräumten Möglichkeit des fiktiven Einkaufs ergibt. Im Gegenteil würde es für die durch den Verzicht auf eine Zusammenrechnung verursachte zusätzliche Privilegierung von selbständig erwerbstätigen Personen an einer gesetzlichen Grundlage mangeln.

4.2 Zum Vorbringen der Rekurrenten, wonach das KS Nr. 28 in zeitlicher Hinsicht den Erläuterungen zum LGBV vorgehe, ist anzumerken, dass es sich beim KS Nr. 28 um eine für Gerichte nicht verbindliche Verwaltungsverordnung ohne rechtssetzenden Charakter handelt (BGE 146 I 105 E. 4.1). Die Frage, welche der beiden Meinungsäusserungen der ESTV in zeitlicher Hinsicht Vorrang genießt, kann mangels Rechtssatzqualität offenbleiben, wäre die Steuerrekurskommission doch auch dann nicht an das KS Nr. 28 gebunden, wenn das KS Nr. 28 den Erläuterungen in zeitlicher Hinsicht vorginge. Wie unter E. 4.1 hiervor dargelegt, entspricht die Zusammenrechnung von fiktiven Einkäufen mit echten Kapitalleistungen aus beruflicher Vorsorge dem vom Gesetzgeber beabsichtigten Sinn und Zweck der privilegierten Liquidationsgewinnbesteuerung.

4.3 Ebenso wenig vermögen die Rekurrenten aus dem Umstand, dass eine Mehrheit der Kantone keine Zusammenrechnung vorsehe, etwas zu ihren Gunsten abzuleiten, zumal die Steuerbehörden nicht an die Praxis anderer Kantone gebunden sind (BGer 2C_697/2010 vom 28.1.2011, E. 4.4; BGer 2C_589/2007 vom 9.4.2008, E. 4.3). Zudem ist zu berücksichtigen, dass die Regelung des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (Steuerharmonisierungsgesetz; StHG; SR 642.14) betreffend die Besteuerung eines Liquidationsgewinns derjenigen von Art. 43a StG und Art. 37b Abs. 1 DBG entspricht (Art. 11 Abs. 5 StHG). Zur Frage der Zusammenrechnung ist auch dem StHG nichts zu entnehmen. Entsprechend kann diesbezüglich auf die Ausführungen unter E. 4.1 hiavor verwiesen werden. Dass sich die Praxis der Steuerverwaltung als harmonisierungswidrig erweist, ist nicht ersichtlich und wird von den Rekurrenten auch nicht substantiiert vorgebracht.

4.4 Zusammenfassend ist festzuhalten, dass bei der vom Gesetzgeber eingeräumten Möglichkeit, bei der Aufgabe einer selbständigen Erwerbstätigkeit unter Erfüllung der entsprechenden Voraussetzungen einen fiktiven Einkauf zu tätigen, eine steuerrechtliche Gleichstellung von selbständig und unselbständig erwerbstätigen Personen beabsichtigt wurde. Diese Gleichstellung darf allerdings nicht dazu führen, dass selbständig erwerbstätige Personen bessergestellt werden, als unselbständig erwerbstätige. Aus diesem Grund ist der fiktive Einkauf nicht anders zu besteuern als ein echter Kapitalbezug aus beruflicher Vorsorge. Folglich hat wie beim Bezug von Kapitaleistungen aus beruflicher Vorsorge eine Zusammenrechnung mit sämtlichen innerhalb derselben Steuerperiode erfolgten (echten und fiktiven) Kapitalbezügen zu erfolgen. Rekurs und Beschwerde erweisen sich somit als unbegründet und sind abzuweisen.

5. Bei diesem Ausgang des Verfahrens werden die Rekurrenten kostenpflichtig. Sie 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 werden die Kosten des Verfahrens vor der Steuerrekurskommission, festgesetzt auf eine Pauschalgebühr von CHF 1'200.--, den Rekurrenten zur Bezahlung auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss verrechnet.

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 [Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG; SR 172.021]).

Aus diesen Gründen wird erkannt:

1. Der Rekurs betreffend die Sonderveranlagung pro 2019 wird abgewiesen.
2. Die Beschwerde betreffend die Sonderveranlagung pro 2019 wird abgewiesen.
3. Die Kosten für das Verfahren vor der Steuerrekurskommission, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von CHF 1'200.--, 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 Z._____

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION
DES KANTONS BERN

Die Richterin

Der Gerichtsschreiber

Nanzer

Schmidlin