VERWALTUNGSGERICHT DES KANTONS ZUG

ABGABERECHTLICHE KAMMER

Mitwirkende Richter: Dr. iur. Aldo Elsener, Vorsitz
Dr. iur. Matthias Suter und lic. iur. Ivo Klingler
Gerichtsschreiberin: MLaw Jeannine Suter

U R T E I L vom 26. Februar 2024 *[rechtskräftig]*
gemäss § 29 der Geschäftsordnung

in Sachen

A._____ und B._____
Rekurrenten
vertreten durch RA C._____

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Zug, Bahnhofstrasse 26, Postfach, 6301 Zug
Rekursgegnerin

betreffend

Kantons- und Gemeindesteuern / direkte Bundessteuer 2017
(Kapitalbezug aus Vorsorge / selbständige Erwerbstätigkeit)

A 2022 20

A. Die Steuerpflichtige A._____ tätigte am 12. Juli 2017 einen Kapitalbezug aus Vorsorge ("2. Säule") von (gerundet) Fr. 100'033.– mit der Begründung, dass eine selbständige Erwerbstätigkeit aufgenommen werde (StV-act. 2). Am 18. August 2017 erfolgte aus demselben Grund ein weiterer Kapitalbezug ("Freizügigkeitskonto/-police") von (gerundet) Fr. 797'750.– (StV-act. 3). A._____ und B._____ gründeten am 29. August 2017 die D._____ AG, mit Sitz in E._____/ZG (StV-act. 4). Am 18. September 2017 heirateten B._____ und A._____, Letztere nahm im Zuge dessen den Nachnahmen ihres Ehemannes an. Das Ehepaar A._____ und B._____ reichte im März 2019 die gemeinsame Steuererklärung für das Jahr 2017 ein (StV-act. 19). Im Rahmen der Veranlagung wurde alsdann bezüglich der selbständigen Erwerbstätigkeit von A._____ ein Auflageverfahren durchgeführt (StV-act. 5–12). Gemäss unbestrittener Sachverhaltsdarstellung der Steuerverwaltung beendete die steuerpflichtige Ehefrau ihre selbständige Tätigkeit Ende September 2019 und ging in der Folge ab 1. Oktober 2019 einer unselbständigen Tätigkeit bei der zuvor gegründeten D._____ AG nach (vgl. StV-act. 1 S. 5, mit Hinweisen auf die Tätigkeit des steuerpflichtigen Ehemannes bei der D._____ AG vom 1. Juli 2018 bis 31. Januar 2019 mit nachfolgender Aufnahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit und Bezug seines Vorsorgeguthabens am 12. April 2019).

Mit den Veranlagungsverfügungen vom 20. April 2021 (Kantons- und Gemeindesteuern 2017 sowie direkte Bundessteuer 2017) wurde der zweite Kapitalbezug von Fr. 797'750.– ordentlich besteuert, da dieser gemäss den Feststellungen der Steuerverwaltung des Kantons Zug für die Aufnahme der selbständigen Erwerbstätigkeit nicht benötigt worden und steuerlich davon auszugehen sei, dass dieser Betrag für die Gründung und Finanzierung der D._____ AG (E._____/ZG; eingetragen am 29. August 2017), F._____ AG (LI; eingetragen am 27. Februar 2018), G._____ Stiftung (LI; eingetragen am 27. März 2018) und F._____ Holding AG (LI; eingetragen am 29. März 2018) verwendet worden sei. Per 31. Dezember 2018 sei ersichtlich, dass grosse Darlehen von der Ehefrau an die Gesellschaften gewährt worden seien (StV-act. 13).

Am 21. Mai 2021 erhob der Steuervertreter der Steuerpflichtigen Einsprache gegen die Veranlagungsverfügungen 2017 vom 20. April 2021 (StV-act. 14). Mit Einspracheentscheid vom 31. August 2022 verneinte die Steuerverwaltung die Aufnahme der selbständigen Erwerbstätigkeit und besteuerte neben dem zweiten Kapitalbezug vom 18. August 2017 von Fr. 797'750.– auch den ersten Kapitalbezug vom 12. Juli 2017 von Fr. 100'033.– (nach vorgängiger Anhörung) ordentlich. Im Übrigen wurde die Veranlagung bestätigt und die Einsprache abgewiesen (StV-act. 1).

B. Hiergegen gelangten die Steuerpflichtigen mit Rekurs und Beschwerde vom 30. September 2022 ans Verwaltungsgericht und liessen die vollumfängliche Aufhebung des Einspracheentscheids vom 31. August 2022 beantragen. Die Bezüge aus den Freizügigkeitspolicen seien im Umfang von Fr. 897'783.– gemäss Art. 38 DBG sowie § 37 StG (privilegiert) zu besteuern; unter Kosten- und Entschädigungsfolgen (inkl. MWST) zulasten der Rekursgegnerin (act. 1).

C. Den Kostenvorschuss von Fr. 7'200.– bezahlten die Rekurrenten fristgerecht (act. 2, 3).

D. Die Steuerverwaltung beantragte am 5. Dezember 2022 die Abweisung des Rekurses bzw. der Beschwerde, soweit darauf einzutreten sei, und im Übrigen die Bestätigung des Einspracheentscheids vom 31. August 2022; unter Kostenfolgen zulasten der Rekurrenten (act. 5).

E. Die Parteien hielten im weiteren Schriftenwechsel an ihren Anträgen fest (Replik [act. 9], Duplik [act. 11], [unaufgeforderte] Triplik [act. 13], Quadruplik [act. 15], weitere spontane Eingabe der Rekurrenten [act. 17]). Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) liess sich während des Verfahrens nicht vernehmen.

Das Verwaltungsgericht erwägt:

1.

1.1 Gemäss Art. 140 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) können Steuerpflichtige gegen Einspracheentscheide der Veranlagungsbehörde für die direkte Bundessteuer innert 30 Tagen nach der Zustellung bei einer von der Steuerbehörde unabhängigen Rekurskommission schriftlich Beschwerde erheben. Nach § 75 Abs. 1 des Gesetzes über den Rechtsschutz in Verwaltungssachen (VRG; BGS 162.1) ist das Verwaltungsgericht die kantonale Rekursbehörde im Sinne der Vorschriften über die direkte Bundessteuer. Die Beschwerden werden, unter Vorbehalt abweichender und ergänzender Vorschriften des Bundesrechts, wie kantonale Steuerstreitigkeiten behandelt (§ 75 Abs. 2 VRG). Im Übrigen kann die steuerpflichtige Person gemäss

§ 136 Abs. 1 des Steuergesetzes (StG; BGS 632.1) gegen Einspracheentscheide der kantonalen Steuerverwaltung innert 30 Tagen schriftlich beim Verwaltungsgericht rekurrieren. Der Rekurs muss Antrag und Begründung enthalten. Die notwendigen Beweisunterlagen sind beizulegen oder zu bezeichnen (§ 136 Abs. 3 StG; ähnlich Art. 140 Abs. 2 DBG).

Die vorliegende Beschwerde (bezüglich der direkten Bundessteuer) und der vorliegende Rekurs (bezüglich der kantonalen Steuern) werden der einfacheren Lesbarkeit halber im Folgenden – mit Ausnahme des Rechtsspruchs im Dispositiv – beide als Rekurs bezeichnet, wobei der Begriff beide Rechtsmittel umfasst.

1.2 Der Rekurs gegen den Einspracheentscheid vom 31. August 2022 (frühestens zugestellt am Folgetag) wurde am 30. September 2022 der schweizerischen Post übergeben und damit rechtzeitig eingereicht. Er entspricht sodann den übrigen formellen Anforderungen, weshalb darauf einzutreten ist. Die Beurteilung erfolgt auf dem Zirkulationsweg gemäss § 29 der Geschäftsordnung des Verwaltungsgerichtes (GO VG; BGS 162.11).

2.

2.1 Das Verwaltungsgericht kann Einspracheentscheide der kantonalen Steuerverwaltung sowohl bezüglich kantonaler Steuern (§ 63 Abs. 3 und 74 Abs. 2 VRG; § 121 und 136 Abs. 2 StG) als auch bezüglich der direkten Bundessteuer (Art. 140 Abs. 3 DBG) in vollem Umfang überprüfen. Es stellt den Sachverhalt von Amtes wegen fest (§ 74 Abs. 2 VRG i.V.m. § 121 und 137 Abs. 1 StG sowie Art. 142 Abs. 4 und 130 Abs. 1 DBG). Es gilt der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen (§ 74 Abs. 2 VRG i.V.m. § 121 und 137 Abs. 2 StG sowie Art. 143 Abs. 1 DBG). Daraus folgt, dass das Verwaltungsgericht als Rekursinstanz nicht an die rechtliche Begründung der Begehren gebunden ist und einen Rekurs auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen – ganz oder teilweise – gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer von der Vorinstanz abweichenden Begründung bestätigen kann.

2.2 In Bezug auf die Beweislast gilt Folgendes: Der Nachweis für steuerbegründende oder steuererhöhende Tatsachen obliegt der Steuerbehörde, der Nachweis für steueraufhebende oder steuermindernde Tatsachen der steuerpflichtigen Person; diese hat die entsprechenden Tatsachen also nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen (BGE 140 II 248 E. 3.5 mit Hinweisen; BGer 2C_217/2021 vom 4. November 2021 E. 1.7).

3. Streitig und zu prüfen ist, ob die von der Rekurrentin bezogenen Kapitalleistungen der Besteuerung nach Art. 38 DBG bzw. § 37 StG zu unterwerfen sind oder ob diese der ordentlichen Einkommensbesteuerung unterliegen. Dabei ist insbesondere umstritten, ob die Rekurrentin tatsächlich eine selbständige Erwerbstätigkeit aufgenommen hat.

4.

4.1 Die Steuerverwaltung vertritt die Ansicht, dass die Rekurrentin in Anbetracht aller wesentlichen Umstände keine selbständige Erwerbstätigkeit aufgenommen und die Vorsorgegelder zur Gründung der D._____ AG und der F._____ Holding AG verwendet habe, um anschliessend für die D._____ AG tätig zu sein. Sie führt diesbezüglich zusammengefasst folgende Punkte und Indizien an (vgl. act. 5, 11, 15; StV-act. 1):

- Gründung der D._____ AG am 29. August 2017 nur elf Tage nach dem zweiten Kapitalbezug, bei welcher die Rekurrentin seit der Eintragung im Handelsregister Mitglied des Verwaltungsrates sei und der Rekurrent vom 29. August 2017 bis 26. Oktober 2021 Präsident des Verwaltungsrates gewesen sei (gemäss Steuererklärung 2017 halte die Rekurrentin die Aktien der D._____ AG);
- Gründung der F._____ Holding AG am 29. März 2018 (heute: D._____ Holding AG);
- Gewährung von Darlehen an diese Gesellschaften (gemäss Wertschriftenverzeichnis der Steuerperiode 2018 von Total Fr. 773'350.–, was beinahe dem bezogenen Vorsorgekapital entspreche);
- Nachgehen einer unselbständigen Erwerbstätigkeit bei der D._____ AG (Ehefrau ab Oktober 2019; Ehemann ab Juli 2018 bis 31. Januar 2019, ab Februar 2019 habe dieser gemäss Steuererklärung 2019 eine selbständige Erwerbstätigkeit aufgenommen und am 12. April 2019 sein Vorsorgeguthaben bezogen);
- Kurze Dauer (zwei Jahre) der behaupteten selbständigen Erwerbstätigkeit in Kombination mit der Gründung der D._____ AG sowie den fehlenden Einnahmen;
- keine eigenen Räumlichkeiten und bezüglich der in diesem Zusammenhang behaupteten Reisetätigkeit keine Reiseauslagen in der Jahresrechnung und den Kontodetails sowie keine Belege hierfür;
- keine erheblichen Investitionen;
- geringes Unternehmensrisiko;
- unbekannte Auftraggeber im Jahr 2017, im Jahr 2018 u.a. angebliche Aufträge von Gesellschaften der Rekurrentin (H._____ AG [100 % der Aktien gehalten

durch die Rekurrentin], I._____ AG, bei beiden Gesellschaften sei die Rekurrentin jeweils einziges Mitglied des Verwaltungsrates und einzelzeichnungsberechtigt);

- fehlende Zahlungseingänge und fehlende Eintreibungshandlungen, mithin keine Gewinnerzielungsabsicht;
- Nichterwähnung der selbständigen Erwerbstätigkeit der Rekurrentin in ihrem LinkedIn-Profil; im Gegensatz zur Angabe, dass sie seit 2017 Co-Founder, COO, bei der D._____ AG sei.

4.2 Die Rekurrentin hält dem im Wesentlichen Folgendes entgegen (vgl. act. 1, 9, 13):

- Die Rekursgegnerin sei ihrer Prüfungspflicht bezüglich der aktenkundig gemachten Beweismittel gemäss der im Steuerrecht geltenden Untersuchungsmaxime weder im Veranlagungs- noch im Einspracheverfahren nachgekommen.
- Die Rekurrentin habe ihre frühere unselbständige Tätigkeit bei der H._____ AG, an der sie auch beteiligt sei, während ihrer selbständigen Tätigkeit nicht ausgeübt. Auch seien die Tätigkeitsbereiche der selbständigen respektive unselbständigen Erwerbstätigkeit nicht vergleichbar (selbständige Tätigkeit: Unternehmensberatung, insbesondere auch von russischen Kunden; unselbständige Tätigkeit bei der H._____ AG: Tätigkeit in finanzmarktrechtlich regulierten Bereichen, wie Anlageberatung, Vermögensverwaltung und Corporate Finance). Eine Vermischung der beiden unterschiedlichen Tätigkeiten der H._____ AG und der Einzelunternehmung wäre wohl weder wirtschaftlich sinnvoll noch regulatorisch zulässig gewesen, da die H._____ AG ein von der FINMA beaufsichtigtes Unternehmen sei.
- In den ersten sechs Monaten hätten bereits mehrere (nicht nahestehende) Kunden gewonnen und Umsätze erzielt werden können.
- Im Jahr 2018 hätten fünf weitere (ausländische) Kunden (J._____ Ltd., K._____ Inc., L._____, M._____, N._____ Ltd.) gewonnen und mit diesen ein Umsatz von Fr. 103'625.– erzielt werden können. Bei keinem der fünf ausländischen Kunden sei die Rekurrentin im Verwaltungsrat, sie sei auch nicht an diesen beteiligt.
- Alle Rechnungen sowie auch die Kontodetails für die Jahre 2017 und 2018 würden der Rekursgegnerin vorliegen; durch die Rechnungen sei ein Marktauftritt nachgewiesen.

- Die Rechnungen für die beiden Kunden im Jahr 2017 seien erst am 31. Dezember 2017 ausgestellt worden.
- Bereits am 4. sowie 9. Januar 2018 seien Zahlungseingänge von Kunden verbucht worden.
- Weitere Rechnungen im Jahr 2018 hätten erst im November 2018 verschickt werden können und seien folglich per 31. Dezember 2018 noch offen gewesen.
- Gerade bei internationalen Kunden sei es leider nicht ungewöhnlich, dass Zahlungsfristen nicht eingehalten würden; die Eintreibung der offenen Posten sei schwierig. Zu Beginn einer unternehmerischen Karriere sei es üblich, dass Forderungen nur zurückhaltend eingetrieben würden, da man die wenigen vorhandenen Kunden nicht verärgern wolle. Es liege weder ein fehlender Eintreibungswille vor noch dürfe aufgrund von langen Zahlungsfristen darauf geschlossen werden, dass keine Gewinnabsicht vorliege. Eine gewisse Grosszügigkeit mit Zahlungsfristen gehöre gerade bei ausländischen Kunden zur Entwicklung einer Kundenbeziehung.
- Die Gewinnerzielungsabsicht liege per se bei wirtschaftlichem Handeln zugrunde und sei vorliegend gegeben. Die Rekurrentin habe tatsächlich bereits im ersten Geschäftsjahr einen Gewinn erzielt.
- Es sei nicht ersichtlich inwiefern der Bezug der Freizügigkeitspolice des Ehemannes im Jahr 2019 in Zusammenhang stehe mit dem Bezug der Rekurrentin; die Aufnahme der selbständigen Erwerbstätigkeit der Rekurrentin im Jahr 2017 sei davon unabhängig zu beurteilen.
- Die Rekurrentin sei während einem Zeitraum von zwei Jahren (Oktober 2017 bis September 2019) selbständig tätig gewesen, dies als kurz zu bezeichnen, sei nicht sachgemäss und es sei keine gesetzliche Mindestdauer vorgeschrieben. Weiter sei aktenkundig, dass die Rekurrentin bereits in 18 Monaten einen Umsatz von insgesamt Fr. 105'337.– (Fr. 30'000.– im Jahr 2017, Fr. 85'337.– im Jahr 2018) erzielt habe und profitabel gewesen sei.
- Das Risiko der selbständigen Erwerbstätigkeit habe im Fall der Rekurrentin darin bestanden, dass der Lebensaufwand nicht mehr finanziert werden könne. Es liege in der Natur der Sache, dass man für Beratungsunternehmen wesentlich weniger Investitionen tätigen müsse als etwa für Handwerksbetriebe; ein PC und ein Telefon genügten in der Regel, gerade im internationalen Bereich, wo Kunden es schätzen würden, dass man zu ihnen reise. Der Einsatz von Kapital sei aufgrund der Art der Tätigkeit praktisch nicht erforderlich gewesen und habe sich lediglich auf Reisespesen beschränkt. Gerade in der Aufbauphase sei es üblich, dass nicht

sämtliche Aufwände dem Unternehmen belastet würden. Es seien zudem nie Belege betreffend Reisen eingefordert worden.

- Dazu komme, dass keine rechtliche Verpflichtung zur Investition des frei gewordenen Vorsorgegeldes in das Geschäftsvermögen existiere.
- Der angefochtene Entscheid müsse dahingehend verstanden werden, dass die Rekursgegnerin die Ansicht vertrete, dass die Rekurrentin gar keine Tätigkeit ausgeübt habe, was in Anbetracht der Umsätze, Rechnungen und Dauer der Tätigkeit nicht nachvollziehbar sei. Zudem lägen keinerlei Anhaltspunkte für eine unselbständige Erwerbstätigkeit der Rekurrentin vor.
- Der von der Rekursgegnerin konstruierte Zusammenhang zwischen den Bezügen der Freizügigkeitspolicen und den an die D._____ AG sowie die F._____ AG gewährten Darlehen sei nicht entscheidend, da tatsächlich eine selbständige Erwerbstätigkeit aufgenommen worden sei.
- Unbestritten sei, dass die Rekurrentin im Zeitpunkt der Bezüge der Freizügigkeitsleistungen keiner Berufsvorsorge mehr unterstellt gewesen sei. Zwar habe die Rekurrentin die D._____ AG gegründet, sie sei jedoch erst im Oktober 2019 für diese als Mitarbeiterin tätig geworden. Auch habe die Rekurrentin die D._____ AG im Rahmen ihrer selbständigen Erwerbstätigkeit nicht beraten, eine vermeintliche Scheinselbständigkeit liege deshalb nicht vor.
- Die Rekurrentin sei mehr als 18 Monate lang selbständig gewesen und die Geschäftstätigkeit ihres Einzelunternehmens sei mit jener der neu gegründeten Gesellschaft nicht vergleichbar.
- Auch der Hinweis auf das LinkedIn-Profil sei unbehilflich, es sei allgemein bekannt, dass Profile in sozialen Medien in erster Linie zum Zwecke des Marketings geführt und teilweise Lebensabschnitte bewusst nicht angeführt würden.

5.

5.1 Artikel 22 DBG regelt die steuerliche Behandlung der "Einkünfte aus Vorsorge" (vgl. Abschnittstitel vor Art. 22 DBG). Steuerbar sind nach Absatz 1 "alle Einkünfte (...) aus Einrichtungen der beruflichen Vorsorge und aus anerkannten Formen der gebundenen Selbstvorsorge, mit Einschluss der Kapitalabfindungen und Rückzahlungen von Einlagen, Prämien und Beiträgen". Dazu gehören namentlich auch die Einkünfte aus der beruflichen Vorsorge (BGer 2C_217/2021 vom 4. November 2021 E. 2.1; 2C_248/2015, 2C_249/2015 vom 2. Oktober 2015 E. 3.1). Gleiches gilt für die kantonalen Steuern gestützt auf § 21 StG.

Werden Leistungen aus Vorsorge (Art. 22 DBG bzw. § 21 StG) als Kapitalleistungen ausbezahlt, finden Art. 38 DBG und § 37 StG Anwendung. Demgemäss werden solche Kapitalleistungen (sowie Zahlungen bei Tod oder für bleibende körperliche oder gesundheitliche Nachteile) gesondert besteuert und unterliegen stets einer vollen Jahressteuer. Es handelt sich um eine besonders privilegierte Besteuerung, da die Steuer auf Bundesebene lediglich zu einem Fünftel des Tarifs nach Art. 36 DBG berechnet wird (Abs. 2) bzw. kantonal für die ersten Fr. 216'000.– 30 % und für den Fr. 216'000.– übersteigenden Betrag 40 % des massgebenden Tarifs beträgt; wobei die einfache Kantonssteuer jedoch mindestens 1 % beträgt und die Sozialabzüge gemäss § 33 StG nicht gewährt werden (§ 37 Abs. 2 StG). Überdies werden die Kapitalleistungen getrennt vom übrigen Einkommen besteuert (Sondersteuer), womit die Progressionswirkung durch das übrige Einkommen entfällt (BGer 2C_217/2021 vom 4. November 2021 E. 2.2; 2C_248/2015, 2C_249/2015 vom 2. Oktober 2015 E. 3.2).

5.2 Nach Art. 5 Abs. 1 lit. b des Bundesgesetzes über die Freizügigkeit in der beruflichen Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (FZG; SR 831.42) können die Versicherten die Barauszahlung der Austrittsleistung verlangen, wenn sie (kumulativ) eine selbständige Erwerbstätigkeit aufnehmen und der obligatorischen beruflichen Vorsorge nicht mehr unterstehen (vgl. BGE 139 V 367 E. 2.2; BGer 2C_406/2020 vom 10. Februar 2021 E. 5.2). Sind die gesetzlichen Voraussetzungen für einen Barauszahlungsgrund erfüllt, werden diese Kapitalleistungen separat und zu einer vollen Jahressteuer besteuert (BGer 2C_204/2016 vom 9. Dezember 2016 E. 3.2). Andernfalls greift gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung grundsätzlich die ordentliche Besteuerung und die Kapitalauszahlung ist zusammen mit dem übrigen Einkommen ordentlich zu versteuern. Vorbehalten bleibt der Fall, dass eine nicht rechtmässig bezogene oder zweckentfremdete Barauszahlung an die Vorsorgeeinrichtung zurückbezahlt bzw. wieder ihrem Zweck zugeführt wird (BGer 2C_406/2020 vom 10. Februar 2021 E. 5.2 mit Hinweisen; 2C_204/2016 vom 9. Dezember 2016 E. 3.5).

5.3 Bei den Barauszahlungsgründen von Art. 5 Abs. 1 FZG besteht an sich keine Zweckbestimmung, was aber nicht bedeutet, dass bei einem Nichterfüllen der entsprechenden Auszahlungsvoraussetzungen, d.h. bei einem unrechtmässigen Bezug, eine Anwendung von Art. 38 DBG (und § 37 StG) nicht verweigert werden könnte. Beim Barauszahlungsgrund gemäss Art. 5 Abs. 1 lit. b FZG (Aufnahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit ohne obligatorische berufliche Vorsorge) stellt sich regelmässig die Frage, ob die selbständige Erwerbstätigkeit tatsächlich aufgenommen worden ist und ob nicht doch eine

irgendwie geartete Umgehung vorliegen würde. Ein schrittweiser Übergang von einer Anstellung zur Selbständigkeit ist dabei nicht schädlich, soweit die selbständige Erwerbstätigkeit tatsächlich aufgenommen wird (BGer 2C_217/2021 vom 4. November 2021 E. 4.1; 2C_248/2015, 2C_249/2015 vom 2. Oktober 2015 E. 6). Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung besteht keine Pflicht, dass die Vorsorgeleistung in das Geschäftsvermögen zu investieren ist (BGer 2C_217/2021 vom 4. November 2021 E. 4.1; 2C_248, 249/2015 vom 2. Oktober 2015 E. 5.5), womit auch bestätigt wird, dass keine eigentliche Zweckbestimmung zu prüfen ist. Entscheidend ist damit, ob die Kapitalleistung tatsächlich mit der "Aufnahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit" in direktem Zusammenhang steht, was die Steuerbehörde eigenständig zu prüfen hat (BGer 2C_217/2021 vom 4. November 2021 E. 3.2; 2C_406/2020 vom 10. Februar 2021 E. 5.2; BGer 2C_156/2010 vom 7. Juni 2011 E. 3.3). Ist keine solche selbständige Erwerbstätigkeit tatsächlich aufgenommen worden, kann die Sonderbesteuerung von Art. 38 DBG von vornherein nicht greifen (BGer 2C_406/2020 vom 10. Februar 2021 E. 5.2; 2C_248/2015, 2C_249/2015 vom 2. Oktober 2015 E. 3.4.1 und 5). Wesentlich ist die "Aufnahme" einer selbständigen Erwerbstätigkeit, womit es – Umgehungsfälle ausgenommen – weder auf die Intensität noch auf die Dauer einer solchen Tätigkeit ankommt (BGer 2C_217/2021vom 4. November 2021 E. 3.5.2 und E. 4.1). Dabei wird anerkannt, dass die Aufnahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit mit einer gewissen Anlaufzeit verbunden ist (BGer 2C_655/2021 vom 11. März 2022 E. 3.3 mit weiteren Hinweisen; zum Ganzen: Ivo P. Baumgartner, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 4. Aufl. 2022, Art. 38 N 7a).

5.4 Für den Begriff der selbständigen Erwerbstätigkeit kennzeichnend ist die Tätigkeit einer natürlichen Person, mit der diese auf eigenes Risiko, unter Einsatz der Produktionsfaktoren Arbeit und Kapital, in einer von ihr frei gewählten Arbeitsorganisation, dauernd oder vorübergehend, haupt- oder nebenberuflich, in jedem Fall aber mit der Absicht der Gewinnerzielung am Wirtschaftsverkehr teilnimmt. Untergeordnete Anhaltspunkte sind etwa die Beschäftigung von Personal, das Ausmass der Investitionen, ein vielfältiger, wechselnder Kundenstamm und das Vorliegen eigener Geschäftsräumlichkeiten (BGE 125 II 113 E. 5b [direkte Bundessteuer]; 138 II 251 E. 2.4.2 [Mehrwertsteuer]; 134 V 250 E. 3.1 [AHV]). Die Prüfung ist von Fall zu Fall aufgrund einer umfassenden Würdigung der tatsächlichen Umstände vorzunehmen. Die einzelnen Gesichtspunkte dürfen dabei nicht isoliert betrachtet werden und können auch in unterschiedlicher Intensität auftreten (BGE 138 II 251 E. 2.4.2; 125 II 113 E. 5b). Die Steuerbehörden sind bei der Beurteilung, ob eine selbständige Erwerbstätigkeit vorliegt oder aufgenommen wurde, nicht an die Beurtei-

lung der Vorsorgeeinrichtung gebunden; denn diese ist nicht mit Verfügungsbefugnis ausgestattet (BGer 2C_217/2021 vom 4. November 2021 E. 3.2; 2C_204/2016 vom 9. Dezember 2016 E. 3.3; 2C_248/2015, 2C_249/2015 vom 2. Oktober 2015 E. 3.3; 2C_156/2010 vom 7. Juni 2011 E. 3.3).

Die vorausgesetzte Gewinnstrebigkeit einer Tätigkeit enthält als Tatbestandselemente die generelle Gewinngeeignetheit des Vorgehens (objektives Element) und die individuelle Gewinnerzielungsabsicht (subjektives Element) der betreffenden Person. Letztere beruht auf einem inneren Umstand, ein solcher ist wesensgemäss keinem direkten Beweis zugänglich und muss aufgrund äusserlich wahrnehmbarer Indizien ermittelt werden (vgl. BGer 2C_217/2021 vom 4. November 2021 E. 3.2).

5.5 Das Bundesgericht hat sich schon verschiedentlich zur Sonderbesteuerung von Art. 38 DBG im Zusammenhang mit der Gründung einer Kapitalgesellschaft sowie zur Scheinselbständigkeit geäussert.

5.5.1 So etwa in BGer 2C_156/2010 vom 7. Juni 2011, wo der Steuerpflichtige am 5. September 2003 eine Kommanditgesellschaft gegründet hatte und sich per Ende November 2003 infolge Aufnahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit sein Freizügigkeitsguthaben auszahlen liess. Am 22. Dezember 2003 gründete er eine Aktiengesellschaft (lit. A). Der Steuerpflichtige machte geltend, dass er – wenn auch nur für kurze Zeit – selbständig erwerbstätig gewesen sei. Er habe am 5. September 2003 zusammen mit seiner Ehegattin die Kommanditgesellschaft gegründet, um in deren Rahmen als selbständiger Unternehmensberater hauptsächlich für die von ihm am 22. Dezember 2003 gegründete Aktiengesellschaft tätig zu sein. Er habe später seinen Status als selbständig Erwerbender aufgegeben und sich durch die (von ihm gegründete) Aktiengesellschaft anstellen lassen. Das Bundesgericht hielt fest, dass sich keine Anhaltspunkte fänden, dass der Beschwerdeführer im fraglichen Zeitraum, das heisst vom 1. Dezember 2003 bis 27. Januar 2004, selbständig erwerbstätig gewesen wäre. Es seien auch kein Einkommen aus der Kommanditgesellschaft oder aus Beratungstätigkeit deklariert worden (E. 2). Es sei davon auszugehen, dass der Beschwerdeführer keine selbständige Erwerbstätigkeit aufgenommen habe. Er habe vielmehr die Kapitalleistung aus der beruflichen Vorsorge zur Gründung einer Aktiengesellschaft verwendet und damit das angesparte Kapital der obligatorischen beruflichen Vorsorge, welcher er als Arbeitnehmer nach wie vor unterstellt sei, entzogen (E. 5.1).

5.5.2 In BGer 2C_565/2019 vom 19. Juni 2019 führte das Bundesgericht aus, die Vorinstanz habe die Voraussetzungen der selbständigen Erwerbstätigkeit dargelegt und erwogen, dass der steuerpflichtige Ehemann diese nicht erfülle, namentlich weil er seit vier Jahren als selbständig Erwerbender erfolglos Fuss zu fassen versuche und in dieser Zeit keinerlei Einnahmen generiert habe. Deshalb könne auch kein Barauszahlungsgrund vorliegen, weshalb eine separate Besteuerung der Kapitalleistung nach Art. 38 DBG nicht infrage komme (E. 2.2). Inwieweit aus einem 2009 absolvierten CAS-Lehrgang und einem 2011 absolvierten Kurs auf die Aufnahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit im Jahr 2014 geschlossen werden könne, sei nicht ersichtlich. Auch der unsubstantiierte Hinweis auf zahlreiche Bemühungen zur Erlangung von Aufträgen genüge nicht, um die vorinstanzlichen Erwägungen infrage zu stellen. Ebenso sei es nicht entscheidend, ob der Gang in die Selbständigkeit das Ergebnis einer reiflichen Überlegung gewesen sei. Die Tätigkeit als Beistand für die Ehefrau könne – ebenso wie die vor Bundesgericht geltend gemachte Unterstützung des Vaters – mangels Gewinnstrebigkeit nicht als selbständige Erwerbstätigkeit taxiert werden. Was schliesslich die Tätigkeit als Christbaumzüchter betreffe, so habe sich das Verwaltungsgericht nicht explizit dazu geäussert, sondern die selbständige Erwerbstätigkeit des Ehemannes als Ganzes beurteilt, was nicht zu beanstanden sei und keine Verletzung des rechtlichen Gehörs darstelle (E. 2.3).

5.5.3 Der Sachverhalt in BGer 2C_929/2019, 2C_930/2019 vom 17. Januar 2020 präsentiert sich wie folgt: Die steuerpflichtigen Eheleute leben im Kanton Basel-Landschaft. Der Ehemann ist Aktionär (Beteiligung 45 %) und einzelzeichnungsberechtigter Präsident des Verwaltungsrats einer Aktiengesellschaft und zugleich Inhaber einer Einzelfirma, die nicht im Handelsregister eingetragen ist. Seit Jahren ist diese Aktiengesellschaft die einzige Auftraggeberin der Einzelfirma. Mit Revisionsbericht vom 11. Juli 2017 kam die Steuerverwaltung zum Schluss, dass der Steuerpflichtige bei der besagten Aktiengesellschaft angestellt sei und keiner selbständigen Erwerbstätigkeit nachgehe (lit. A.a). Das Bundesgericht erwog, hinsichtlich der Arbeitnehmereigenschaft des steuerpflichtigen Ehemannes sei die Vorinstanz aufgrund von mehreren festgestellten Indizien davon ausgegangen, dass dieser seine Tätigkeit als Managing Partner der erwähnten Aktiengesellschaft nur scheinbar als Selbständigerwerbender im Auftragsverhältnis ausführe. Vielmehr lägen genügend Hinweise für das Bestehen eines Anstellungsverhältnisses vor. Insbesondere seien aufgrund der festgestellten Sachverhaltsindizien sämtliche Merkmale des arbeitsrechtlichen Begriffs der Scheinselbständigkeit erfüllt. Insgesamt sei die Tätigkeit des Steuerpflichtigen als Managing Partner deshalb steuerrechtlich als unselbständige Erwerbstätigkeit zu qualifizieren. Die Aktiengesellschaft sei seit Jahren die einzige Auftraggeberin

der Einzelunternehmung des Steuerpflichtigen und dieser sei somit auf Dauer und im Wesentlichen ausschliesslich für die gleiche Auftraggeberin tätig gewesen. In diesem Zusammenhang sei zudem zu berücksichtigen, dass sich der Beschwerdeführer als einzelzeichnungsberechtigter Verwaltungsratspräsident und Managing Partner bzw. Geschäftsführer der Aktiengesellschaft die Aufträge selber erteilen könne. Mithin seien also Auftraggeber und Auftragnehmer dieselbe Person, weshalb für die Einzelunternehmung kein unternehmerisches Risiko bestehe, dass das behauptete Mandat als Managing Partner gekündigt werden könnte. All dies spreche bereits gegen das Bestehen eines Auftragsverhältnisses zwischen der Aktiengesellschaft und der Einzelunternehmung des Steuerpflichtigen. Die Einzelunternehmung des Beschwerdeführers habe sodann weder einen Eintrag im Telefonbuch noch eine eigene Homepage. Die Vorinstanz schliesse daraus, dass die Einzelunternehmung über keinen Aussenauftritt verfüge und deshalb am Markt nicht aktiv in Erscheinung trete, da sie für potentielle Auftraggeber gar nicht ersichtlich sei. Eine selbständige Erwerbstätigkeit setze zwar nicht zwingend einen Aussenauftritt am Markt voraus, indes könne der fehlende Marktauftritt im Rahmen der Gesamtbeurteilung dennoch als Indiz für eine unselbständige Erwerbstätigkeit gewertet werden (E. 3.1). Mit den Einzelbestreitungen gelinge es dem Beschwerdeführer zwar, einzelne Indizien zu relativieren. Es sei ihm beispielsweise zuzustimmen, dass Verträge zwischen einem Aktionär und der Aktiengesellschaft ein Auftragsverhältnis nicht per se ausschliessen würden. Ebenfalls richtig sei, dass der Umstand, dass die Aktiengesellschaft über keinen eigenen Marktauftritt verfüge, dem steuerrechtlichen Begriff der selbständigen Erwerbstätigkeit gemäss Art. 18 Abs. 1 DBG isoliert betrachtet nicht entgegenstehe. Mit diesen einzelnen Rügen verkenne der Beschwerdeführer jedoch, dass die Vorinstanz erst aufgrund einer umfassenden Gesamtwürdigung aller Sachverhaltsindizien zur rechtlichen Schlussfolgerung gelangt sei, dass seine Tätigkeit als Managing Partner der Aktiengesellschaft als unselbständige Erwerbstätigkeit gemäss Art. 17 Abs. 1 DBG zu qualifizieren sei (E. 4.1 ff.).

5.5.4 Dem Urteil BGer 2C_406/2020 vom 10. Februar 2021 lag der Sachverhalt zugrunde, dass die Steuerpflichtige zwischen Ende 2013 und März 2014 Schritte unternommen hatte, um eine Tätigkeit im Bereich Online-Dating und Reiseorganisation aufzunehmen. Sie meldete unter anderem Marken beim Eidgenössischen Institut für Geistiges Eigentum an, erstellte Webseiten, Broschüren und Visitenkarten und kontaktierte Kunden und potenzielle Partner. Das Bundesgericht hielt fest, die Vorinstanz habe ohne Willkür festgestellt, dass sie diese Schritte in der Absicht unternommen habe, ihre Geschäftstätigkeit über eine Aktiengesellschaft auszuüben und dort als Arbeitnehmerin angestellt zu werden. Im Übrigen habe die Steuerpflichtige die Gesellschaft 22 Tage nach Erhalt des strittigen

Vorsorgekapitals gegründet und sei anschliessend sehr schnell bei dieser angestellt worden, was zeige, dass sie das fragliche Kapital nicht bezogen habe, um sich selbständig zu machen, sondern um es in die neu gegründete Aktiengesellschaft zu investieren. Somit habe mangels tatsächlicher Ausübung einer selbständigen Erwerbstätigkeit kein Grund für eine Barauszahlung der Vorsorgeleistung bestanden (E. 5.4).

5.5.5 In BGer 2C_217/2021 vom 4. November 2021 hatte das Bundesgericht folgenden Sachverhalt zu beurteilen: Der Ehemann des steuerpflichtigen Ehepaares hatte per 31. Mai 2014 seine Anstellung als unselbständig Erwerbender bei der Swiss Life beendet. Er wurde seit 2008 als gewerbsmässiger Liegenschafts- und Wertschriftenhändler qualifiziert und besteuert. Am 19. November 2013 hatte er zusammen mit seiner Ehefrau eine Aktiengesellschaft gegründet (Gesellschaftszweck: u.a. Erbringung von Treuhand-, Finanz-, Steuerberatungs- und Vermögensverwaltungsdienstleistungen sowie die Geschäftstätigkeit im Zusammenhang mit Liegenschaften). Am 31. Mai 2014 zahlte die Vorsorgeeinrichtung Swiss Life dem Ehemann infolge Aufnahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit Vorsorgegelder aus (lit. A und B). Das Steuergericht des Kantons Solothurn hatte als Vorinstanz des Bundesgerichts den Rekurs der Steuerpflichtigen gutgeheissen und den Kapitalbezug der Sondersteuer (nach Art. 38 DBG) unterworfen (lit. C und D). Das Bundesgericht hielt fest, der Steuerpflichtige sei seit 2008 als gewerbsmässiger Liegenschafts- und Wertschriftenhändler qualifiziert worden. Per 1. Januar 2014 habe er sich bei der Ausgleichskasse des Kantons Solothurn als Einzelfirma angemeldet. Als Geschäftszweck habe er Vorsorgeberatung, Immobilien und Finanzen angegeben. Da die Steuerverwaltung schon im Jahr 2013 ein selbständiges Erwerbseinkommen gemeldet habe, sei der Steuerpflichtige bereits ab 1. Januar 2013 bei der AHV als Selbständigerwerbender eingetragen worden. Im Jahr 2014 habe er ein selbständiges Einkommen von Fr. 40'018.– erreicht und sei als Folge von der Steuerverwaltung der AHV gemeldet worden, womit die Vorinstanz die Bedingung der selbständigen Erwerbstätigkeit grundsätzlich als erfüllt erachtet hatte (E. 3.3). Die Vorinstanz habe ihre Erkenntnisse gestützt auf folgende Indizien begründet: Nach der Kündigung bei seinem alten Arbeitgeber habe der Steuerpflichtige ab 1. Juni 2014 seine selbständige Erwerbstätigkeit als Haupterwerb geführt, da kein weiteres unselbständiges Einkommen mehr vorhanden gewesen sei. Zwar habe er mit seiner Ehefrau eine eigene Kapitalgesellschaft gegründet, sei bei dieser aber im Jahre 2014 nicht angestellt und keiner Pensionskasse angeschlossen gewesen. Im Weiteren liege eine Anmeldung bei der AHV-Ausgleichskasse ab 1. Januar 2013 vor und bereits für das Jahr 2013 habe ein selbständiger Erwerb von Fr. 6'642.– vorgelegen. Der Steuerpflichtige habe in seiner aufgegebenen Anstellung in der gleichen Branche gearbeitet und verfüge dem-

entsprechend über das Know-how, um diese Tätigkeit in einem selbständigen Erwerb weiterführen zu können. Insbesondere habe die Vorinstanz nach Prüfung des Einzelfalls ein eigenes Risiko des Steuerpflichtigen, den Einsatz von Arbeit und Kapital, die frei gewählte Organisation und die Planmässigkeit der Finanzinvestitionen bejaht. Einzig die Sichtbarkeit gegen aussen habe nicht beurteilt werden können. Zudem könne die "Gewinnstrebigkeit" zumindest für die Jahre 2013 und 2014 bejaht werden. Die Beurteilung der Folgejahre sei wiederum eine andere Sache. Für eine Scheinselbständigkeit läge wiederum kein klares Indiz vor. Die Aufnahme der Anstellung bei seiner eigenen Firma (der im Jahr 2013 gegründeten Aktiengesellschaft) im Jahr 2015 könne nicht als rechtsmissbräuchlich angesehen werden (E. 3.4). Es treffe zwar zu, dass der Steuerpflichtige mit dem Handel von Wertschriften während seiner selbständigen Erwerbstätigkeit nie einen positiven Abschluss verzeichnet habe. Jedoch könne es namentlich in der Anfangsphase einer selbständigen Erwerbstätigkeit durchaus zu Verlusten kommen. Die Veranlagungspraxis sei deshalb zurückhaltend und verneine die Gewinnstrebigkeit einer Tätigkeit nicht leichthin. Wichtiger erscheine aber, dass der Beschwerdegegner in den Jahren 2013 und 2014 mit seinen Tätigkeiten insgesamt ein Einkommen erzielt habe und der Wertschriftenhandel neben dem Liegenschaftshandel dabei nur einen Teil seiner selbständigen Erwerbstätigkeit dargestellt habe. Es sei nicht willkürlich, wenn die Vorinstanz in Bezug auf das Argument der Steuerverwaltung, der Steuerpflichtige habe seine durch die Kündigung frei gewordenen Kapazitäten nicht für seine selbständige Erwerbstätigkeit, sondern für die (in den selben Bereichen tätige) Aktiengesellschaft verwendet, vor allem auf das fehlende Anstellungsverhältnis abstelle (E. 3.5). Beim Wertschriftenhandel könne ohne Weiteres davon ausgegangen werden, dass die subjektive Gewinnstrebigkeit bei der betroffenen Person vorhanden sei. Dies treffe üblicherweise ebenfalls auf den Liegenschaftshandel zu. Gestützt auf die verbindlich festgestellten Sachumstände verletze es auch nicht Bundesrecht, wenn die Vorinstanz die objektive Seite der Gewinnstrebigkeit der Tätigkeit des Steuerpflichtigen als gegeben erachtet habe, da dessen gesamte Tätigkeiten zumindest während den Jahren 2013 und 2014 Gewinne einbrachten. Dementsprechend könne das Vorliegen einer selbständigen Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen bejaht werden, auch wenn eine andere Einschätzung ebenfalls vorstellbar gewesen wäre. Jedoch sei die Steuerverwaltung selbst bis und mit der Steuerperiode 2015 in gleicher Weise von einer selbständigen Erwerbstätigkeit ausgegangen und habe den Steuerpflichtigen auch bereits dementsprechend rechtskräftig besteuert (E. 3.6).

6. In einer Gesamtwürdigung der Aktenlage und sämtlicher Indizien ist vorliegend – mit der Rekursgegnerin – davon auszugehen, dass die Rekurrentin tatsächlich keine

selbständige Erwerbstätigkeit (mit Gewinnerzielungsabsicht) aufgenommen hat. Für diese Schlussfolgerung ausschlaggebend ist dabei insbesondere Folgendes:

6.1 Zunächst ist hervorzuheben, dass die Rekurrentin in den Geschäftsjahren 2017 und 2018 für ihre Einzelunternehmung in den jeweiligen Erfolgsrechnungen, bei welchen es sich de facto um eine Zusammenstellung der Kontoblätter handelt (StV-act. 7, 15), zwar "Dienstleistungserträge" (2017: Fr. 30'000.–; 2018: Fr. 85'337.00) sowie Unternehmensgewinne (2017: Fr. 23'444.30; 2018: Fr. 69'970.64) auswies und entsprechend auch in der Steuererklärung 2017 (StV-act. 19) Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit deklarierte (Fr. 23'744.– [Fr. 23'444.30 zuzüglich Privatanteil Autokosten von Fr. 300.–]; die Steuererklärung 2018 liegt nicht vollständig bei den Akten). Es zeigt sich aus dem Kontoblatt zum Konto 1020 (KK CHF Bank O._____), dass im Jahr 2017 effektiv keine Einnahmen durch Kundenzahlungen zu verbuchen waren, sondern das gesamte in 2017 generierte Dienstleistungshonorar von Fr. 30'000.– (Konto 3400, Dienstleistungsertrag Inland) als Debitor verbucht wurde (Konto 1100; StV-act. 7 S. 2, 3 und 7). Im Betrag dieses für 2017 behaupteten Dienstleistungsertrages erfolgte sodann per 1. Januar 2018 eine Storno-Buchung, um dann per 31. Dezember 2018 denselben Dienstleistungsertrag (von denselben Kunden) für das Geschäftsjahr 2018 wieder einzubuchen (StV-act. 15, Kontoblätter 1100 und 3400 auf den Seiten 2 und 10). Konsolidiert betrachtet lassen sich daher diesbezüglich dem Geschäftsjahr 2017 gar keine Dienstleistungserträge zuweisen.

Im Jahr 2018 wurden Dienstleistungserträge von Fr. 85'337.– verbucht (Kontoblätter 3400 und 3405, StV-act. 15, Seiten 10 und 11). Auch hier können dem entsprechenden Kontoblatt (1020) nur zwei Zahlungseingänge (Fr. 912.– und Fr. 10'800.– = Fr. 11'712.–) entnommen werden (StV-act. 15 S. 1; vgl. auch Rek-act. 4). Die restlichen Dienstleistungserträge (Fr. 73'625.– = Fr. 85'337 minus Fr. 11'712.–) wurden wiederum als Debitor verbucht (Konto 1100). Den in 2017 und 2018 ausgewiesenen Gewinnen stehen damit offenkundig nicht nur fehlende tatsächliche Zahlungseingänge gegenüber, sondern es scheint, dass die in 2017 ausgewiesenen Dienstleistungserträge im Jahr 2018 nochmals für den Ausweis von Erträgen verwendet wurden.

Zu den zwei erwähnten Zahlungseingängen gilt es zudem Folgendes zu bemerken: Am 4. Januar 2018 ging gemäss dem Kontoblatt 1020 eine Zahlung von Fr. 912.– der K._____ Inc. ("Obtaining LEI number, LEI Licence FEE") ein (StV-act. 15 S. 1). Gemäss dem aufgelegten Auszug des Privatkontos der Rekurrentin bei der Bank O._____ war der Auftraggeber dieser Zahlung "P._____", dazu ist handschriftlich

auf dem Auszug vermerkt "K._____ Inc." (Rek-act. 4). Am 9. Januar 2018 ging gemäss dem Kontoblatt 1020 eine Zahlung von Fr. 10'800.– der J._____ Ltd. ("Support in opening accounts") ein (StV-act. 15 S. 1); gemäss dem Kontoauszug der Bank O._____ war Auftraggeber dieser Zahlung "Q._____ INC." (Rek-act. 4). Zu diesen Zahlungen passende Rechnungen liegen keine bei den Akten. Überhaupt liegen – entgegen der Behauptung der Rekurrentin – keine Rechnungen aus dem Jahr 2017 bei den Akten, solche wurden auch schon im Veranlagungsverfahren – trotz ausdrücklicher Aufforderung der Steuerverwaltung – keine eingereicht (vgl. StV-act. 11). Wie die Rekursgegnerin richtig bemerkt, sind die Kunden aus dem Jahr 2017 bis heute nicht namentlich genannt worden. Die Rekurrentin macht geltend, dass es sich bei der J._____ Ltd. und der K._____ Inc. um im Jahr 2018 akquirierte Kunden handeln würde (vgl. act. 9 S. 3 Rz. 6) und (neben den Rechnungen für das Jahr 2017, welche erst am 31. Dezember 2017 ausgestellt worden seien) die Rechnungen für das Jahr 2018 erst im November 2018 hätten verschickt werden können (vgl. act. 9 S. 5 Rz. 26). Damit bleibt nicht nachvollziehbar, welche Kunden die Rekurrentin im Jahr 2017 gewonnen haben will und weshalb bereits anfangs 2018 Zahlungseingänge der J._____ Ltd. und der K._____ Inc. zu verzeichnen waren. Soweit über die (offenbar) in Zypern (J._____ Ltd.) und den Britisch Virgin Islands (K._____ Inc.) ansässigen ausländischen Gesellschaften (mit einer einfachen Internetsuche durch das Gericht) überhaupt etwas in Erfahrung gebracht werden konnte, zeigt sich, dass die Rekurrentin bei der K._____ Inc. mit ihrer Privatadresse als "Headquaters Address" geführt wird (_____, besucht 8. Januar 2024). Die J._____ Ltd. wurde (soweit ersichtlich) bereits am 2. November 2011 im "Cyprus Registrar Of Companies" eingetragen (_____, besucht 8. Januar 2024), was zumindest bezüglich dem von der Rekurrentin mit Nachdruck vorgetragenen Zweck ihrer Einzelunternehmung ("Beratung von Startups und die Beratung von russischen Kunden im Finanzbereich" [vgl. StV-act. 6]) gewisse Fragen aufwirft. Die Suche nach "Q._____ INC." blieb ergebnislos. Nach dem Gesagten bestehen im Zusammenhang mit den erfolgten Zahlungen verschiedene Ungereimtheiten, welche die Rekurrentin durch ihre Ausführungen nicht auszuräumen vermag (zum fraglichen Nahestehendenverhältnis der Kunden sowie zur Abgrenzung der selbständigen Erwerbstätigkeit gegenüber dem Zweck der neu gegründeten D._____ AG vgl. weiter nachfolgende E. 6.2 und 6.3).

Hinzu kommt, dass – wie die Rekursgegnerin zu Recht vorbringt – keinerlei Eintreibungshandlungen seitens der Rekurrentin ersichtlich sind. Die aufgelegten Rechnungen enthalten denn auch nicht einmal Zahlungstermine (vgl. Rek-act. 4). Die diesbezüglichen Vorbringen der Rekurrentin überzeugen nicht. Es mag zwar durchaus zutreffen, dass man zu

Beginn einer selbständigen Erwerbstätigkeit im Sinne des Aufbaus einer neuen Kundenbeziehung mit den Zahlungsfristen grosszügig ist und die Eintreibung von Forderungen ausländischer Schuldner mühselig sein kann. Es darf aber auch diesfalls davon ausgegangen werden, dass irgendwelche dahingehenden Belege – etwa Kundenkorrespondenz bezüglich Abmachung und/oder Gewährung von (längeren) Zahlungsfristen etc. – existieren, die aufgelegt werden könnten. Die Rekurrentin führt denn auch nicht aus, wie ihre Eintreibungshandlungen konkret ausgesehen haben (vgl. act. 9 S. 4 Rz. 16). Es wird auch nicht substantiiert dargelegt, dass bis zum heutigen Zeitpunkt zwischenzeitlich irgendwelche weiteren Zahlungen (innerhalb längerer Zahlungsfristen oder infolge der im November 2018 verschickten Rechnungen) geleistet worden wären.

Nach dem Gesagten überzeugt die Schlussfolgerung der Steuerverwaltung, dass es der Rekurrentin an einer subjektiven Gewinnerzielungsabsicht gefehlt habe. Insbesondere erscheint die (behauptete) selbständige Erwerbstätigkeit der Rekurrentin auch im Lichte der weiteren Umstände (vgl. hierzu auch die nachfolgenden Erwägungen) in ihrem gesamten Erscheinungsbild nicht auf Erwerb ausgerichtet gewesen zu sein. Die innerhalb der geltend gemachten zweijährigen Tätigkeit einzig erfolgten zwei Zahlungseingänge von total Fr. 11'712.– vermögen daran – insbesondere auch mit Blick auf die erwähnten Ungereimtheiten – nichts zu ändern.

6.2 Zum Marktauftritt führt die Rekurrentin die aufgelegten (vier) Rechnungen datierend vom 17. November 2018 an (Rek-act. 3.2; Rechnungen aus dem Jahr 2017 sind trotz expliziter Nachfrage der Steuerverwaltung [StV-act. 11] keine aufgelegt worden). Wie die Rekursgegnerin zu Recht bemerkt, sind diese Rechnungen bzw. ein sich daraus potentiell ergebender Marktauftritt stark zu relativieren.

Die Rechnungen lauten auf "I._____ AG", "L._____", "M._____", N._____ Ltd." (Rek-act. 3.2). Grund für die Rechnungsstellung ist bei allen "Strategic and Financial Consulting". Daneben ergibt sich für das Jahr 2018 aus den Kontoblättern "Forderungen Inland" (1100), dass die Rekurrentin auch für die H._____ AG tätig geworden ist ("Intermediary Commission fee"; StV-act. 15 S. 2). Das entsprechende Kontoblatt für das Jahr 2017 lässt keine Rückschlüsse auf die beiden (nicht namentlich aufgeführten) Schuldner bzw. Kunden zu (StV-act. 7 S. 3).

Gemäss Handelsregisterauszug ist die Rekurrentin (seit Eintragung der Gesellschaft am 14. Juli 2014) einziges Mitglied des Verwaltungsrates der I._____ AG. Weshalb die

I._____ AG bzw. die Rekurrentin als einziges Verwaltungsratsmitglied bei ihrer Einzelunternehmung (mithin bei sich selbst) strategische und finanzielle Beratung einholt, erschliesst sich – auch mangels erklärender Ausführungen der Rekurrentin – nicht (vgl. zu den Aufgaben des Verwaltungsrates, wie Oberleitung der Gesellschaft, Finanzplanung und Geschäftsführung, soweit diese nicht übertragen wurde: Art. 716 und Art. 716a OR). Die Tätigkeit als Verwaltungsratsmitglied an sich qualifiziert ferner aus steuer- und sozialversicherungsrechtlicher Sicht als unselbständige Tätigkeit (Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. Aufl. 2021, § 17 N 18 mit Hinweisen).

Auch kann die Rekurrentin den Widerspruch nicht aus dem Weg räumen, dass sie angeblich seit Aufnahme ihrer selbständigen Erwerbstätigkeit nicht mehr (unselbständig) für die H._____ AG (an welcher sie sämtliche Aktien hält [vgl. StV-act. 19, 20] und gemäss Handelsregisterauszug seit Gründung [der ursprünglich als GmbH firmierten Gesellschaft] Geschäftsführerin/Gesellschafterin bzw. Mitglied des Verwaltungsrates/Verwaltungsratspräsidentin mit Einzelunterschrift bzw. ab August 2017 [wieder] einziges Mitglied des Verwaltungsrates mit Einzelunterschrift war bzw. ist) tätig gewesen sein soll, sie aber gleichzeitig aus der Tätigkeit für ihre Einzelunternehmung Forderungen gegenüber der Gesellschaft aufgeführt hat.

Für die vorstehend erwähnte K._____ Inc. lässt sich mit der Adresse des "Headquarters" ferner ebenfalls eine (mehr als nur beratende) Verbindung der Rekurrentin mit der Gesellschaft (i.S. eines Nahestehendenverhältnisses) zumindest vermuten (vgl. vorne E. 6.1).

Betreffend die "L._____", "M._____" und die "N._____ Ltd." konnte seitens des Gerichts mit einer einfachen Internetsuche nichts in Erfahrung gebracht werden. Vermutungsweise handelt es sich (entsprechend der Ausführungen der Rekurrentin) um Gesellschaften mit Sitz in Russland (vgl. auch die Endung der Internetadresse in Rek-act. 3.2, wobei aber auf sämtlichen Rechnungen keine [Domizil-]Adressen ersichtlich sind). Wie beim zypriotischen Handelsregister oder jenem der British Virgin Islands ist im russischen Handelsregister – soweit ersichtlich – keine kostenlose Informationsabfrage möglich.

Wenn die Rekurrentin als Beweis für einen massgeblichen, nachhaltigen Marktauftritt als Hauptargument anführen will, dass sie "unabhängige" Kunden habe gewinnen können, wäre es im Lichte der erwähnten Ungereimtheiten (vgl. hierzu auch vorstehende E. 6.1) an ihr gewesen, dies mit geeigneten Belegen – etwa Handelsregisterauszügen – substantiiert

darzulegen (vgl. E. 2.2). Neben der fehlenden (subjektiven) Gewinnerzielungsabsicht aufgrund inexistenter Eintreibungshandlungen und fehlender tatsächlicher Zahlungseingänge, ist darüber hinaus auch an der behaupteten Unabhängigkeit der angeführten Kunden zu zweifeln; mithin liegt zumindest im Zusammenhang mit dem Tätigwerden für die I._____ AG, die H._____ AG und die K._____ Inc. das Vorliegen einer "Scheinselbständigkeit" nahe (vgl. hierzu E. 5.5.3).

Im Übrigen sind keine weiteren Indizien ersichtlich oder geltend gemacht, welche für ein nennenswertes Erscheinen der Rekurrentin mit ihrer selbständigen Tätigkeit am Markt sprechen. Namentlich verfügte die Rekurrentin über keinen erkennbaren Aussenauftritt, sie war mit ihrer Einzelunternehmung nicht im Handelsregister eingetragen und verfügte – soweit ersichtlich – über keinen Internetauftritt oder Ähnliches. In diese Aufzählung reiht sich die fehlende Erwähnung der selbständigen Erwerbstätigkeit in ihrem LinkedIn-Profil.

Im Weiteren sind keinerlei Anhaltspunkte (etwa verbuchter Spesenaufwand) zu erkennen, die auf eine Reisetätigkeit der Rekurrentin zur Kundenakquirierung und -pflege hinweisen. Entsprechende Belege wurden keine eingereicht. Was das diesbezügliche "Beweisangebot" der Rekurrentin betrifft (vgl. act. 9 S. 4 Rz. 25), ist sie darauf hinzuweisen, dass sie bei der Sachverhaltsermittlung mitzuwirken hat und im Vergleich zum Veranlagungsverfahren im kantonalen Beschwerdeverfahren gar eine erhöhte Substantiierungsobliegenheit im Rahmen der Rekursbegründung gilt. Mit anderen Worten obliegt es der Steuerpflichtigen in diesem Verfahren, bezüglich steuermindernder Tatsachen unaufgefordert eine Sachdarstellung zu liefern, die in Bezug auf Art, Motiv und Rechtsgrund all jene Tatsachenbehauptungen enthält, welche ohne weitere Untersuchung, aber unter Vorbehalt der Beweiserhebung, die rechtliche Würdigung der geltend gemachten Steuerminderung erlauben (BGer 2C_620/2020 vom 19. Januar 2021 E. 4.2.1). Soweit die anwaltlich vertretene Rekurrentin (welche sich im vorliegenden Verfahren mehrmals – auch spontan – vernehmen liess) überhaupt im Besitz solcher Reisebelege ist, hätte sie diese unaufgefordert beim Gericht einreichen können und müssen, zumal sie offensichtlich erkannt hatte, dass die Steuerverwaltung aus deren Fehlen Schlüsse über die selbständige Erwerbstätigkeit bzw. deren Nichtvorliegen gezogen hatte. Gleiches gilt ferner bezüglich der vorstehend erwähnten (fehlenden) Eintreibungshandlungen und allfälliger Belege in diesem Zusammenhang.

6.3 Das vorstehend Ausgeführte ist schliesslich im Lichte der Gründung der D._____ AG am 29. August 2017 nur kurze Zeit nach dem Bezug der streitigen Kapitalleistungen am 12. Juli und 18. August 2017 zu sehen.

Im Gründungszeitpunkt war die Rekurrentin zwar offenbar noch nicht als Mitarbeiterin mit einem Arbeitsvertrag angestellt, jedoch fungiert sie seit der Eintragung der D._____ AG am 29. August 2017 als Mitglied des Verwaltungsrates mit Einzelunterschrift (in der hier nicht interessierenden Zeitspanne von 26. März 2019 bis 29. Oktober 2021 verfügte sie zwischenzeitlich zusammen mit ihrem Ehemann über eine Kollektivunterschrift zu zweien, aktuell ist sie einziges Mitglied des Verwaltungsrates). Die Rekurrentin hielt im Jahr 2017 denn auch sämtliche Aktien der D._____ AG (vgl. StV-act. 19). Im Weiteren gewährte die Rekurrentin der D._____ AG (sowie der F._____ Holding AG) im Jahr 2018 umfangreiche Darlehen (vgl. StV-act. 20). Aus dem Kontoblatt 1020 der Einzelfirma der Rekurrentin wird sodann ersichtlich, dass im Jahr 2018 Überweisungen an die D._____ AG erfolgten, welche jeweils wenig später wieder zurück transferiert wurden (vgl. StV-act. 15). Zum Grund dieser (Hin- und Rück-)Überweisungen werden seitens der Rekurrenten keine Ausführungen gemacht. Die erwähnten Darlehen erachten sie als nicht entscheidend, da tatsächlich eine selbständige Erwerbstätigkeit aufgenommen worden sei bzw. sei der Zusammenhang mit den Bezügen der Freizügigkeitspolicen von der Steuerverwaltung konstruiert (act. 1 S. 9 Rz. 55). Erhellende und substantiierte Ausführungen, die den Hintergrund der Darlehen erklären würden, bleiben die Rekurrenten im vorliegenden Verfahren allerdings schuldig (vgl. die Ausführungen im Veranlagungsverfahren in StV-act. 12 S. 5, welche vorliegend nicht mehr wiederholt wurden, es finden sich auch keine Belege zum Aktienverkauf in den aufgelegten Steuerakten). Daraus lässt sich zwar nicht direkt ein unselbständiges Tätigwerden der Rekurrentin für die D._____ AG ableiten, doch spricht es für eine engere Verbandelung mit der neu gegründeten Gesellschaft, als dies aufgrund der Eigenschaft der Rekurrentin als Verwaltungsratsmitglied und Aktionärin per se zu erwarten wäre.

Soweit die (unselbständige) Erwerbstätigkeit im Einzelunternehmen – wie angeführt aus betrieblich strategischen oder anderen Gründen – tatsächlich nicht unter der Firma H._____ AG (Zweck seit 2015: Anlageberatung und Vermögensverwaltung für Dritte, Strukturierung und Vertrieb von Finanzprodukten sowie damit zusammenhängende Finanzdienstleistungen, Finanzierungen aller Art und Durchführung von SRO-relevanten Geschäften, Erbringen von Logistik- und Interim-Managementdienstleistungen sowie Ausführung von Projekt Development und Market Research) hätte möglich sein sollen

(vgl. act. 1 S. 4 Rz. 11; act. 9 S. 2 Rz. 5; StV-act. 9 S. 2), erhellt aus den Ausführungen der Rekurrentin jedenfalls nicht, weshalb die "Beratung von Startups und die Beratung von russischen Kunden im Finanzbereich" (vgl. StV-act. 6; namentlich: Investorensuche für verschiedene Startups, Strategieberatung eines Startups, Vermittlungsleistung eines Investors zwecks Wachstumsfinanzierung, mehrere Auslandreisen zwecks Akquisitionsbestrebungen und Investorensuche [StV-act. 9 S. 1]) nicht über die neu gegründete D._____ AG hätte erfolgen können. Die erwähnte Beratungstätigkeit (von Startups und russischen Kunden im Finanzbereich) geht jedenfalls im Zweck der neu gegründeten D._____ AG auf, welcher gemäss Handelsregisterauszug unter anderem auch die Beratung in allen Finanz-, Steuer- und Versicherungsbereichen umfasst. Mit Blick auf die angeführten Kunden scheint sich die Tätigkeit der Rekurrentin im Rahmen ihres Einzelunternehmens ohnehin nicht ausschliesslich auf Startup-Unternehmen oder russische Kunden beschränkt zu haben (wie sie dies mehrmals – in Abgrenzung zu ihrer Tätigkeit bei der H._____ AG – hervorgehoben hatte [vgl. StV-act. 6; 9 S. 1]). Auch das Argument, dass für die Beratung im russischen Markt das persönliche Element (eines Einzelunternehmens) essenziell sei (vgl. StV-act. 9), überzeugt schon deshalb nicht, als auch bei einer Kapitalgesellschaft, die nur von einer Person (bzw. einem Ehepaar) geführt und gleichzeitig vollständig von dieser gehalten wird, die angesprochene persönliche Komponente klar im Vordergrund steht.

In Würdigung des soeben Ausgeführten ist in Anbetracht der gesamten Umstände darauf zu schliessen, dass der Rekurrentin der Beweis der behaupteten Aufnahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit im Jahr 2017 nicht gelingt. Die bezogenen Kapitalleistungen erscheinen sodann vielmehr zur Finanzierung und Gründung der D._____ AG verwendet worden zu sein, was – wenn auch tatsächlich keine Pflicht zur Investition des bezogenen Vorsorgegeldes in das Geschäftsvermögen (des angeführten Einzelunternehmens) besteht – kein Barauszahlungsgrund von Art. 5 Abs. 1 FZG darstellt. Angesichts der gesamten Umstände darf zudem die Frage aufgeworfen werden, ob (einziger) Sinn und Zweck des Vorgehens der Rekurrentin von vornherein war, nach dem (steuergünstigen) Bezug ihrer Vorsorgegelder letztendlich für die D._____ AG als Mitarbeiterin (unselbständig) tätig zu sein (vgl. zu den Voraussetzungen einer Steuerumgehung etwa BGer 2C_632/2007 vom 7. April 2008 E. 4.1). Eine abschliessende Beurteilung diesbezüglich erübrigt sich allerdings schon deshalb, weil vorliegend in der geltend gemachten Zeitspanne von zwei Jahren so oder anders, wie bereits vorstehend erwähnt, nicht von der tatsächlichen Aufnahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit (mit Gewinnerzielungsabsicht) auszugehen ist.

6.4 Dieses Ergebnis steht denn auch mit der einleitend zitierten bundesgerichtlichen Rechtsprechung in Einklang (vgl. E. 5.4). Namentlich überzeugt das Vorbringen der Rekurrentin nicht, BGer 2C_406/2020 vom 10. Februar 2021 sei nicht einschlägig, da der Sachverhalt nicht vergleichbar sei und im zitierten Entscheid die von der Steuerpflichtigen gegründete Gesellschaft die Internetseiten und deren Geschäftstätigkeit, welche sie als selbständig Erwerbstätige ausgeübt habe, übernommen habe (vgl. act. 9 S. 5 Rz. 30 f.). Vielmehr war auch die Rekurrentin mit ihrem Einzelunternehmen – vergleichbar mit der Ausgangslage in BGer 2C_406/2020 vom 10. Februar 2021 – im gleichen Bereich tätig wie die neu gegründete D._____ AG (vgl. hierzu die Ausführungen in vorstehender E. 6.3). Vorliegend gab es denn auch überhaupt keinen massgeblichen Aussenauftritt, welcher von der neu gegründeten Kapitalgesellschaft hätte übernommen werden können. Was die Rekurrentin daraus für sich abzuleiten versucht, ist nicht nachvollziehbar (vgl. zum Marktauftritt auch vorstehende E. 6.2). Im Gegenteil kann ein fehlender Aussenauftritt gerade als Indiz gegen die Aufnahme einer selbständigen Tätigkeit gewertet werden (vgl. BGer 2C_929/2019, 2C_930/2019 vom 17. Januar 2020; in vorstehender E. 5.5.3).

Ferner ist vorliegend – ähnlich wie in BGer 2C_565/2019 vom 19. Juni 2019 – keine Gewinnerzielungsabsicht festzustellen (vgl. vorne E. 5.5.2). Anders als in BGer 2C_217/2021 vom 4. November 2021 – wo die spätere Arbeitgeberin vor dem Bezug der Freizügigkeitspolice gegründet wurde und das Bundesgericht eine selbständige Erwerbstätigkeit bestätigt hatte (vgl. vorne E. 5.5.5) – ist vorliegend aufgrund der Gesamtumstände davon auszugehen, dass die Rekurrentin eine selbständige Erwerbstätigkeit nicht aufgenommen hat und die bezogenen Vorsorgegelder zur Finanzierung der kurz nach dem Kapitalbezug gegründeten D._____ AG dienten.

6.5 Schliesslich ist eine Verletzung des Untersuchungsgrundsatzes durch die Steuerverwaltung in keiner Weise erkennbar. Diese hatte mehrmals bei den Steuerpflichtigen Auskünfte und Belege angefordert (StV-act. 5, 8, 11) und eine Besprechung durchgeführt (vgl. den entsprechenden Hinweis in StV-act. 1 S. 6). Dass die Steuerverwaltung im Rahmen ihrer einlässlichen Gesamtwürdigung daraufhin – zum Missfallen der Rekurrenten – zum Schluss kam, es sei keine selbständige Tätigkeit aufgenommen worden, begründet offensichtlich keine Verletzung des Untersuchungsgrundsatzes.

6.6 Zusammenfassend ist die Einschätzung der Steuerverwaltung zu bestätigen. Aufgrund einer Gesamtwürdigung aller Umstände ist davon auszugehen, dass durch die Rekurrentin keine selbständige Erwerbstätigkeit (mit Gewinnerzielungsabsicht) aufgenommen wurde. Gegenteiliges vermögen die Rekurrenten – im Sinne einer steuermindernden Tatsache – nicht nachzuweisen. Unbestrittenermassen wurden die bezogenen Gelder nicht wieder einer Vorsorgeeinrichtung zugeführt (vgl. hierzu die Ausführungen der Steuerverwaltung in StV-act. 1 S. 6). Daraus folgt, dass die bezogenen Vorsorgegelder der ordentlichen Einkommensbesteuerung zu unterwerfen sind.

7. Der vorliegende Rekurs erweist sich folglich als unbegründet und ist dementsprechend abzuweisen.

8.

8.1 Die Kosten des Verfahrens vor dem Verwaltungsgericht werden der unterliegenden Partei auferlegt (§ 120 Abs. 1 StG; Art. 144 Abs. 1 DBG). Die Kosten werden aufgrund des Zeit- und Arbeitsaufwandes, der Wichtigkeit und Schwierigkeit der Sache sowie des Streitwertes (§ 1 Abs. 2 Verordnung über die Kosten im Verfahren vor dem Verwaltungsgericht [KoV VG; BGS 162.12]) vorliegend auf Fr. 7'200.– festgesetzt und den Rekurrenten auferlegt. Sie werden mit dem von ihnen geleisteten Kostenvorschuss in nämlicher Höhe verrechnet.

8.2 Bei diesem Verfahrensausgang ist den Rekurrenten keine Parteientschädigung zuzusprechen (§ 120 Abs. 3 StG e contrario; Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren [VwVG; SR 172.021] e contrario). Der Rekursgegnerin kann keine Entschädigung zugesprochen werden, da sie keine steuerpflichtige Person ist (§ 120 Abs. 3 StG) und zudem in ihrem amtlichen Wirkungskreis obsiegt (§ 28 Abs. 2a VRG).

Demnach erkennt das Verwaltungsgericht:

1. Der Rekurs und die Beschwerde werden abgewiesen.

2. Es wird eine Spruchgebühr von Fr. 7'200.– erhoben, die den Rekurrenten auferlegt und mit dem von ihnen geleisteten Kostenvorschuss verrechnet wird.

3. Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen.

4. Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen seit der Eröffnung beim Schweizerischen Bundesgericht in Luzern Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten eingereicht werden.

5. Mitteilung an den Rechtsvertreter der Rekurrenten (im Doppel), an die Steuerverwaltung des Kantons Zug, an die Eidgenössische Steuerverwaltung, Bern, sowie (im Dispositiv, zum Vollzug von dessen Ziffer 2) an die Finanzverwaltung des Kantons Zug.

Zug, 26. Februar 2024

Im Namen der
ABGABERECHTLICHEN KAMMER
Der Vorsitzende

Die Gerichtsschreiberin

versandt am