

3-RV.2022.58

P 80

Urteil vom 25. April 2024

Besetzung	Präsident Heuscher Richter Senn Richter Lämmli Gerichtsschreiberin Schaffner
-----------	---

Rekurrent 1	A. _____
-------------	-----------------

Rekurrentin 2	C. _____
---------------	-----------------

Gegenstand	Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. _____ vom 29. März 2022 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2018
------------	--

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 20. April 2021 wurden A._____ und C._____ von der Steuerkommission Q._____ für das Jahr 2018 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 5'464'900.00 (satzbestimmendes Einkommen CHF 5'477'982.00) und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 5'523'000.00 (satzbestimmendes Vermögen CHF 5'965'000.00) veranlagt. Dabei wurden in Abweichung von der Selbstdeklaration Einkünfte aus selbständiger Haupterwerbstätigkeit in Höhe von CHF 5'390'280.00 aufgerechnet.

2.

Gegen die Verfügung vom 20. April 2021 liessen A._____ und C._____ mit Schreiben vom 12. Mai 2021 Einsprache erheben. Sie liessen dabei folgende Begehren stellen:

- "1. Die definitive Steuerveranlagung 2018 der Kantons- und Gemeindesteuern sei aufzuheben.
2. Auf die Erfassung des selbständigen Einkommens von CHF 5'390'280 sei im vollen Umfang zu verzichten und das steuerbare Einkommen sei stattdessen auf CHF 87'702 festzusetzen.
3. Eventualiter sei eine Vorladung zur Wahrung des rechtlichen Gehörs durchzuführen.
4. Eventualiter sei die Besteuerung auf den periodengerecht erzielten Kapitalgewinn in der Steuerperiode 2018 auf USD 2 Mio. zu begrenzen.
5. Eventualiter seien die im Zusammenhang mit dem Kapitalgewinn entstandenen Unkosten als geschäftsmässig begründete Kosten aufwandswirksam zu berücksichtigen."

3.

Am 22. Februar 2022 fand eine Einspracheverhandlung statt.

4.

Mit Entscheid vom 29. März 2022 wies die Steuerkommission Q._____ die Einsprache ab.

5.

Den Einspracheentscheid vom 29. März 2022 (Zustellung nach den Angaben im Rekurs am 1. April 2022) liessen A._____ und C._____ mit Rekurs vom 11. Mai 2022 (Postaufgabe am selben Tag) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen mit den folgenden

"Rechtsbegehren:

1. Der Einsprache-Entscheid vom 29. März 2022 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2018 sei aufzuheben.
2. Es sei das in der Schweiz steuerbare Einkommen der Rekurrenten für die Steuerperiode 2018 auf CHF 87'702 festzusetzen.
3. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der Rekursgegnerin."

Auf die Begründung wird, soweit für den Entscheid erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.

6.

Das Gemeindesteueramt Q._____ und das Kantonale Steueramt (KStA) beantragen die Abweisung des Rekurses.

7.

A._____ und C._____ liessen eine Replik erstatten.

8.

Das Spezialverwaltungsgericht hat beim Gemeindesteueramt Q._____ weitere Unterlagen einverlangt (E-Mail vom 12. April 2024).

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2018. Massgebend für die Beurteilung ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

2.

Der Rekurrent war in der Steuerperiode 2018 arbeitslos und bezog Leistungen der Arbeitslosenversicherung in Höhe von CHF 4'029.00. Weiter konnte der Rekurrent gemäss eigener Deklaration in der Steuerperiode 2018 eine Lizenz zum Verkauf von Hepatitis-Impfungen verkaufen und erhielt hierfür USD 6'000'000.00.

3.

3.1.

Vorliegend ist strittig, ob der Gewinn aus dem Verkauf der Lizenz eine selbständige Erwerbstätigkeit oder einen steuerfreien Kapitalgewinn darstellt.

3.2.

Die Steuerkommission Q._____ ist gestützt auf die Stellungnahme des Rechtsdienstes des Kantonalen Steueramtes (RD KStA) vom 7. Oktober 2021 der Ansicht, dass der Steuerpflichtige eine selbständige Erwerbstätigkeit ausgeübt hat und das Lizenzrecht als Geschäftsvermögen zu qualifizieren gewesen sei. Der mit dem Auflösungsvertrag erzielte Gewinn sei daher als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit zu erfassen. Der Steuerpflichtige habe die Absicht aufgezeigt, aus dem Erwerb des Vertrages im Jahr 2012 Gewinn zu erzielen. Dies habe er ab dem Jahr 2015 in geschäftsmässiger Hinsicht mit Kontaktaufnahmen, mehreren Prozessen und der Gründung eines Vertriebsunternehmens getan. Er habe nicht lediglich eine sich zufällig bietende Möglichkeit zur Gewinnerzielung genutzt. Ein steuerfreier privater Kapitalgewinn liege nicht vor.

In der Stellungnahme vom 7. Oktober 2021 gelangt der RD KStA zum Fazit, dass der Steuerpflichtige, Zeit bzw. Arbeit eingesetzt und im Zeitverlauf Fremdkapital aufgenommen habe. Der Steuerpflichtige habe bereits durch die Unterzeichnung des Alleinvertriebsvertrags und durch Drittkontakte am Wirtschaftsverkehr teilgenommen, insbesondere auch mit Blick auf die Gründung einer Vertriebsgesellschaft. Seine Absicht sei von Anfang an auf die Gewinnerzielung durch Ausübung seiner Vertriebsrechte ausgerichtet gewesen. Erst zuletzt habe er sich, aufgrund von andauernden Rechtsstreitigkeiten zur Veräusserung seiner Unternehmung und seiner Vertriebsrechte entschieden.

3.3.

Der Rekurrent lässt geltend machen, dass es sich beim Veräusserungserlös von USD 6'000'000.00 um einen privaten Kapitalgewinn handle, welcher nach § 33 Abs. 1 lit. i StG steuerfrei sei. Ein Lizenzrecht sei der Realisation durch Verkauf ohne weiteres zugänglich. Der Rekurrent habe das Lizenzrecht im Zeitpunkt seines Zuzuges in die Schweiz in seinem Vermögen gehabt. Mit dem Verkauf im Jahr 2018 habe er das Lizenzrecht realisiert und gegen Geld eingetauscht. Weiter sei es vom Charakter des Immaterialgutes her auch möglich, dass dieses dem Privatvermögen zugeordnet sei. Auch wenn die Lizenz im Zusammenhang mit der Möglichkeit einer Erwerbstätigkeit stehe, so müsse es ohne Umsetzung dieser Möglichkeit durch Aufnahme eben dieser Tätigkeit im Privatvermögen verbleiben. In der Literatur werde dies beim derivaten Erwerb eines Immaterialgutes von einem Dritten explizit vorgesehen (vgl. Richner/Kaufmann/ Meuter, Handkommentar DBG, Bern 2016, N 219 zu Art. 20 DBG).

Auch bei einer isolierten Betrachtung des Lizenzrechts ergebe sich, dass der Rekurrent keinen Lizenzrechthandel oder einen systematischen Erwerb von Lizenzrechten mit anschliessender gerichtlicher Durchsetzung derselben betrieben habe. Er habe lediglich 2012 eine zufällige Gelegenheit wahrgenommen und das erhaltene Recht später aufgrund äusserer Umstände zu seinem Vorteil verkaufen können. Entgegen der Ansicht der Steuerkommission und des RD KStA sei das Lizenzrecht zu keinem Zeitpunkt dem Geschäftsvermögen des Rekurrenten zuzuordnen gewesen.

Die kumulativ zu erfüllenden Merkmale einer gewerbsmässigen Tätigkeit (Tätigwerden auf eigenes Risiko, Einsatz von Arbeit und Kapital, frei bestimmte Arbeitsorganisation, Gewinnerzielungsabsicht sowie planmässige und anhaltende, nach aussen sichtbarer Teilnahme am wirtschaftlichen Leben) hätten nie vorgelegen. Der Rekurrent sei vielmehr überhaupt nicht tätig geworden und sei auch keinerlei Risiken eingegangen. Er habe weder finanzielle Mittel noch seine Arbeitskraft investiert. Vielmehr habe der Rekurrent die Lizenz nach dem Erwerb brachliegen lassen und sich erst darum gekümmert, als es darum gegangen sei, diese der B._____ (Lizenzgeberin) unter neuer Eigentümerschaft zu verkaufen. Der Rekurrent habe nicht einmal die Möglichkeit wahrgenommen, auch nur einen einzigen Tag gegen Entschädigung tätig zu werden. Der Rekurrent habe nach dem Erwerb des Lizenzrechts keinerlei planmässige oder überhaupt relevante Anstrengungen der Gewinnerzielung unternommen, geschweige denn sei er am Markt aufgetreten. Er sei auch nie auch nur einen Tag für die im Vertrag vorgesehene Entschädigung von USD 500.00 tätig geworden und habe auch sonst nie irgendwelche Umsätze generiert. Insgesamt sei festzuhalten, dass der Rekurrent nur dieses eine, sich zufällig ergebende Lizenzrecht erwerben und später wieder verkaufen konnte. Der zufällige Erwerb eines einzigen Lizenzrechtes mit Veräusserung rund sechs Jahre später erfülle keines der Kriterien für eine Gewerbsmässigkeit. Der Rekurrent sei

weder systematisch noch planmässig vorgegangen, noch habe er irgendwelche Fachkenntnisse. Es habe weder mehrere Transaktionen, noch eine kurze Haltedauer oder eine Wiederanlage gegeben und er habe kein Fremdkapital aufgenommen. Soweit sich das RD KStA auf den Vertrag mit D. _____ beziehe, so handle es sich dabei um eine freundschaftliche Hilfe zur Bezahlung der Prozesskosten und nicht um eine Fremdfinanzierung irgendeiner Erwerbstätigkeit. Weitere offerierte Lizenzrechte habe der Rekurrent von Beginn weg zurückgewiesen. Auch dies deute darauf hin, dass keine Gewinnerzielungsabsicht und kein planmässiges Vorgehen vorlagen.

4.

4.1.

4.1.1.

Kapitalgewinne aus der Veräusserung von beweglichem Privatvermögen sind der Einkommenssteuer nicht unterworfen (§ 33 Abs. 1 lit. i StG). Im Gegenzug sind die im Privatvermögen entstandenen Kapitalverluste steuerlich nicht abzugsfähig (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 36 StG N 55). Demgegenüber sind alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Landwirtschafts- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit steuerbar (§ 27 Abs. 1 StG). Zu den Einkünften aus selbstständiger Erwerbstätigkeit zählen auch alle Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Geschäftsvermögen (§ 27 Abs. 2 StG).

4.1.2.

Unter einer selbständigen Erwerbstätigkeit wird allgemein jede Tätigkeit verstanden, bei der ein Unternehmer auf eigenes Risiko, unter Einsatz von Arbeit und Kapital, in einer frei gewählten Organisation und mit der Absicht der Gewinnerzielung nach aussen sichtbar am Wirtschaftsverkehr teilnimmt (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 27 StG N 9 ff., mit Hinweisen). Die Absicht der Gewinnerzielung besteht aus dem ernsthaften Streben nach Erzielung eines Einkommens (subjektives Element der Gewinnstrebigkeit) und dem objektiven Umstand, dass dieses Streben wirtschaftlich Erfolg haben kann (objektives Element: objektive Eignung der Tätigkeit, Gewinne zu erzielen). Entscheidend sind die Eignung der eingesetzten Mittel zur nachhaltigen Gewinnerzielung und die tatsächliche Bewirtschaftung nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 27 StG N 47, mit Hinweisen; vgl. auch Urteil des Bundesgerichts vom 1. Dezember 2015 [2C_375/2015], Erw. 7.1., mit weiteren Hinweisen).

4.1.3.

Das Bundesgericht hat mit Urteil vom 17. September 2002 (2A.66/2002; vgl. auch Bundesgerichtsurteil vom 6. Juni 2023 [9C_606/2022 = StE 2023 B 23.1 Nr. 101]) folgendes festgehalten:

"2a). Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit liegt vor, wenn eine Tätigkeit entfaltet wird, die in ihrer Gesamtheit auf Erwerb gerichtet ist (ASA 69 S. 788, E. 2a). Dies ist insbesondere der Fall, wenn der Steuerpflichtige nicht nur vereinzelte Vermögensdispositionen trifft, sondern damit einen planmässigen, kombinierten Einsatz von Arbeit und Kapital auf eigenes Risiko zwecks Gewinnerzielung betreibt. Dieser kann auf haupt- oder auf nebenberuflicher Basis erfolgen. Nicht erforderlich ist, dass der Steuerpflichtige nach aussen sichtbar am wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt oder die Tätigkeit in einem eigentlichen, organisierten Unternehmen ausübt (BGE 125 II 113 E. 5d und e S. 122 f. und E. 6a S. 124; ASA 69 S. 788, E. 2a). Schliesslich sind aufgrund der Generalklauseln von Art. 16 Abs. 1 und Art. 18 Abs. 1 DBG auch Erwerbseinkommen aus selbständiger gelegentlicher Beschäftigung steuerbar, wo trotz Gewinnstrebigkeit die Planmässigkeit fehlt (vgl. BGE 125 II 113 E. 5f S. 123).

2.2 Unter dem Gesichtspunkt des selbständigen gelegentlichen Erwerbseinkommens hat sich die Praxis vor allem mit dem Liegenschaftenhandel einerseits (vgl. etwa BGE 125 II 113) und dem Wertschriftenhandel andererseits (vgl. etwa ASA 69 S. 788) befasst. Nach der Rechtsprechung ist aufgrund der Gesamtheit der Umstände des Einzelfalles zu beurteilen, ob einfache Vermögensverwaltung oder selbständige Erwerbstätigkeit vorliegt. Als Indizien für eine selbständige Erwerbstätigkeit können etwa die systematische bzw. planmässige Art und Weise des Vorgehens, die Häufigkeit der Geschäfte, der enge Zusammenhang eines Geschäftes mit der beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, der Einsatz spezieller Fachkenntnisse, die Besitzesdauer, der Einsatz erheblicher fremder Mittel zur Finanzierung der Geschäfte oder die Realisierung im Rahmen einer Personengesellschaft in Betracht kommen. Jedes dieser Indizien kann zusammen mit anderen, im Einzelfall jedoch unter Umständen auch bereits allein zur Annahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit ausreichen (BGE 125 II 113 E. 3c S. 118 f. und E. 6a S. 124; ASA 69 S. 788, E. 2a; Urteil des Bundesgerichts 2A.234/2001 vom 15. Februar 2002, E. 3.2).

2.3 Im vorliegenden Fall geht es weder um Liegenschaften- noch um Wertschriftenhandel, sondern um den Verkauf des Teils eines Weinlagers. Auch ein solches kann sich als Wertanlage eignen, und der Handel damit kann zu einem - unter Umständen lukrativen - Nebenerwerb führen. Die Kriterien der zum Liegenschaften- und Wertschriftenhandel entwickelten Rechtsprechung können sinngemäss auch auf den Verkauf eines Weinlagers angewendet werden. Zu berücksichtigen sind freilich die damit verbundenen Besonderheiten.

Eine solche Besonderheit liegt etwa darin, dass bei Anlagen in Wertpapieren oder in Liegenschaften mit Ausnahme von Bauland nicht nur mit dem Wiederverkauf, sondern auch mit Annuitätsgewinnen (Zinsen, Dividenden, Mietzinsen usw.) ein Erlös erzielt werden kann, während bei Sammlungen in der Regel lediglich ein Wiederverkauf zu einem allfälligen Gewinn führt. Eine Sammlung dient sodann eher langfristigen Zwecken und ist mit einem gewissen persönlichen Aufwand verbunden. Dass ein Erlös versteuert werden muss, wenn die Sammlung auf Gewinn angelegt ist, rechtfertigt sich - im Vergleich zu den Wertpapieren oder Liegenschaften ausser Bauland - grundsätzlich um so mehr, als keine jährlichen Erlöse versteuert werden. Freilich sind dabei gewinnstrebige Tätigkeiten von solchen abzugrenzen, die der reinen Liebhaberei zugerechnet werden müssen und als blosses Hobby ohne Gewinnabsicht ausgeübt werden (Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, Therwil/Basel 2001, N 22 ff. zu Art. 18). Bei einem allfälligen Verkauf der Sammlung ist jedoch nur dann von einem steuerfreien privaten Kapitalgewinn auszugehen, wenn die Sammlung nachvoll-

ziehbar ohne Gewinnstrebigkeit aufgebaut worden ist und verkauft wird; dies kann etwa zutreffen, wenn Erben fehlen, die bereit wären, sie weiter zu führen, oder wenn dafür keine geeigneten Bedingungen (zum Beispiel Räumlichkeiten) mehr bestehen. Entscheidend für die Beurteilung der Steuerpflicht ist auch in solchen Fällen eine Würdigung der gesamten Umstände des Einzelfalles."

4.2.

4.2.1.

Wo das Gesetz es nicht anders bestimmt, gilt im Steuerverfahren in entsprechender Anwendung des in Art. 8 ZGB niedergelegten Grundsatzes, dass derjenige das Vorhandensein einer behaupteten Tatsache zu beweisen hat, der aus ihr Rechte ableitet. Die Veranlagungsbehörde trägt demzufolge die Beweislast für Tatsachen, welche die Steuerschuld begründen oder mehren, der Steuerpflichtige für Tatsachen, welche die Steuerschuld aufheben oder mindern. Die Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen ist in § 179 StG und § 182 StG explizit festgehalten und überlagert den Grundsatz der Nachweispflicht (AGVE 1997 S. 201, mit Hinweisen; BGE 140 II 248, 133 II 153; Bundesgerichtsurteile vom 2. Dezember 2014 [2C_201/2014], vom 15. September 2014 [2C_112/2014] und vom 13. Juni 2012 [2C_862/2011]; VGE vom 30. März 2011 [WBE.2011.2], unter anderem mit Hinweis auf AGVE 2010 S. 111, VGE vom 27. Januar 2010 [WBE.2009.268], VGE vom 15. Juli 2009 [WBE.2009.3]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 174 StG N 15; N 28 ff.; § 179 StG N 13 ff.; § 182 N 7 ff.).

Es obliegt dem Steuerpflichtigen, diese Tatsachen rechtsgenügend darzutun und nachzuweisen. Genügend substantiiert ist eine Sachdarstellung, welche hinsichtlich Art, Motiv und Rechtsgrund all jene Tatsachenbehauptungen enthält, die ohne weitere Untersuchung, aber unter Vorbehalt der Beweiserhebung, die rechtliche Würdigung erlauben (BGE 91 I 393 = ASA 36 S. 192; ZStP 2014 Nr. 10; AGVE 1997 S. 201; VGE vom 27. Januar 2010 [WBE.2009.268]; RGE vom 20. September 2007 [3-RV.2007.49], mit Hinweis; analog Bundesgerichtsurteil vom 13. Juni 2012 [2C_862/2011]).

4.2.2.

Nach einer vor allem im Sozialversicherungsrecht begründeten ständigen Praxis des Bundesgerichts ist gemäss einem allgemeinen Beweisgrundsatz den "Aussagen der ersten Stunde" im Zweifelsfall grössere Bedeutung beizumessen als späteren abweichenden Äusserungen, weil diese letzteren nicht selten durch das angestrebte Ergebnis geprägt sind (BGE 121 V 45). Diese Rechtsprechung wendet das aargauische Verwaltungsgericht auch im Steuerrecht an (VGE vom 17. März 2003 [BE.2002.00366]; VGE vom 17. März 2003 [BE.2002.00058]).

5.

5.1.

Dem Vertrag vom tt.mm.2012 zwischen dem Rekurrenten und der E._____ Ltd. (E._____ Ltd.) lässt sich entnehmen, dass der Rekurrent beim Kauf daran interessiert war, das Produkt "X" sowie zukünftige Produkte ausserhalb von R._____ anzupreisen, zu vermarkten und zu verbreiten. Dabei wurde ihm ein Exklusivrecht für das Produkt "X" in allen Dosierungen für die Agenturen der P._____ (für alle weltweiten Aktivitäten ohne geografische, politische oder andere Eingrenzungen) sowie die Länder bzw. Regionen aus Appendix A bzw. Appendix B eingeräumt. In Appendix A wurden die S._____ und U._____ aufgeführt. In Appendix B wurde T._____ aufgeführt, mit dem Zusatz, dass "X" dort bereits registriert sei und verkauft werde, wobei der Rekurrent automatisch der einzige Vertriebspartner werde, sobald er eine Geschäftsmöglichkeit präsentiere, welche das Produkt "X" erwerben werde. Sollte eine Registrierung der Produkte notwendig sein, so wurde vereinbart, dass, der Rekurrent für die Registrierung zuständig sei und die Kosten hierfür von der E._____ Ltd. getragen werden. Der Rekurrent werde Eigentümer der Registrierungsakte sowie der Bewilligung. Weiter wurden die Preise für die einzelnen Dosen festgehalten, sowie eine Entschädigung von USD 500.00 zuzüglich Steuern und Auslagen für jeden Tag, den der Rekurrent ausserhalb von R._____ gemäss einem vorgängig genehmigten Arbeitsplan von E._____ Ltd. tätig werde, vereinbart.

Der Vertrag ist aufgrund seines Wortlautes als Alleinvertriebsvertrag zu qualifizieren und eindeutig auf ein geschäftliches Tätigwerden des Rekurrenten ausgelegt. In der Stellungnahme vom 21. Juli 2020 der F._____ AG wurde festgehalten, dass der Rekurrent im Rahmen einer privaten Investition im Jahr 2012 diese Lizenz erworben habe, in der Hoffnung, dass sich deren Wert in der Zukunft entwickeln werde. Dass der Rekurrent das Alleinvertriebsrecht gekauft hat, hat er zudem auch anlässlich der Verhandlung vom 3. März 2021 zu Protokoll gegeben. Erst anlässlich der Verhandlung vom 22. Februar 2022 hat der Rekurrent seine Aussage geändert und angegeben, dass er nichts bezahlt habe. Der Rekurrent ist jedoch auf der Aussage der ersten Stunde zu beharren. Die Absicht der Gewinnerzielung ist deshalb zu bejahen. Zudem ist aufgrund obiger Ausführungen davon auszugehen, dass der Rekurrent bereits zu Beginn Kapital eingesetzt hat.

Weiter lässt sich den Akten ein Bericht vom 25. Juli 2013 entnehmen, aus dem hervorgeht, dass die R._____ Pharmaziefirma "B._____", versuche den weltweiten Handel voranzutreiben, indem sie die V._____ Arznei- und Lebensmittelbehörde um eine Bewilligung für den Vertrieb in V._____ anfragte. Es war somit bereits ein Jahr nach Abschluss des Vertrags ersichtlich, dass das Interesse an den Produkten von E._____ Ltd. vorhanden war und ein Absatzmarkt bestand.

5.2.

Dem Urteil des Bezirksgerichts in W._____ vom 17. August 2016 lässt sich folgendes entnehmen:

- Der Rekurrent hat nach Vertragsabschluss Zusammenarbeitsmöglichkeiten mit Geschäftsleuten in S._____, insbesondere mit G._____ (Vizepräsident des operativen Geschäfts der I._____, welche spezialisiert ist auf Vermittlungstätigkeiten zwischen Gesellschaften ausserhalb S._____ und S._____ Gesellschaften), sowie H._____ (Vertreterin eines potenziellen Händlers aus S._____), geprüft.
- Aufgrund des Kontakts mit G._____ stand fest, dass die Registrierungskosten der Impfung in S._____ ungefähr USD 1'500'000.00 betragen.
- Der Rekurrent war nie persönlich in S._____, T._____ und U._____.
- Der Rekurrent unterhielt kein Verteilnetz in S._____.
- Ende März 2015 fand ein Gespräch zwischen dem Rekurrenten und J._____ (Präsident und Direktor der E._____ Ltd. von Februar 2012 bis Ende August 2014) statt, dem ein persönliches Treffen am 31. März 2015 folgte.
- Am 7. April 2015 hat der Rekurrent den neuen CEO der Beklagten, K._____, kontaktiert und die notwendigen Daten verlangt, um den Registrierungsprozess in den Ländern gemäss Vertrag eröffnen zu können.
- Im Verlauf der Konversation, stellte sich die Beklagte auf den Standpunkt, dass der Vertrag nicht mehr gültig sei, da er auf Verlangen des Rekurrenten widerrufen worden sei.
- Von Beginn 2013 bis April 2015 hat der Rekurrent die Beklagte nie kontaktiert, um die notwendigen Dokumente für die Registrierung zu erhalten, geschweige denn Arbeitspläne zurückgesandt oder potenzielle Partner vorgestellt.
- Die Beklagte war finanziell nicht imstande, die notwendigen Kosten für die Registrierung zu tragen, weshalb es dem Rekurrenten nicht möglich gewesen war, potenzielle Geschäftsbeziehungen in S._____ aufzubauen.
- Der R._____ Richter bezeichnete den Vertrag als Vertriebsvertrag und kam zum Schluss, dass dieser gültig sei.
- Die Beklagte wurde zur Kostenübernahme verpflichtet.

Aufgrund der Feststellungen im Urteil des Bezirksgerichtes in W._____ vom 17. August 2016 und der eidesstattlichen Erklärungen des Rekurrenten sowie der Beklagten ist davon auszugehen, dass der Rekurrent nach aussen sichtbar am Wirtschaftsverkehr teilgenommen hat, in dem er Zusammenarbeitsmöglichkeiten mit Geschäftsleuten in S._____, insbesondere mit G._____ und H._____, prüfte. Der Rekurrent behauptete im Rekursverfahren, die Kontaktaufnahme mit G._____ sei seitens der B._____ erfolgt. Aufgrund der eidesstattlichen Aussagen vor dem Bezirks-

gericht in W._____, ist der Rekurrent vorliegend wiederum auf die Aussage der ersten Stunde zu behaften, und davon auszugehen, dass L._____ im Auftrag des Rekurrenten tätig wurde. Es ist folglich ersichtlich, dass der Rekurrent geschäftlich tätig sein wollte, weshalb er auch immer wieder die Vertreter der E._____ Ltd. kontaktierte. Nur aufgrund des Umstandes, dass es der Beklagten finanziell nicht möglich war, die Kosten für die Registrierung zu tragen, kam keine Zusammenarbeit zustande.

Entgegen der Auffassung des Rekurrenten ist für eine geschäftliche Tätigkeit jedoch nicht erforderlich, dass der Rekurrent immerwährend im Zusammenhang mit der Lizenz tätig wurde. Eine Unterbrechung - zwischen 2013 bis April 2015 erfolgte keine Kontaktaufnahme und der Rekurrent war bis zur Entlassung im Jahre 2016 bei der M._____ AG in unselbständiger Erwerbstätigkeit tätig - schloss insbesondere im Hinblick darauf, dass der E._____ Ltd. die finanziellen Mittel für die Registrationskosten fehlten, die geschäftliche Tätigkeit keineswegs aus.

Ein systematisches und planmässiges Vorgehen ist insoweit ohne Weiteres zu bejahen.

5.3.

Weiter lassen sich den Akten zwei Internetrecherchen zur Übernahme der B._____ Ltd. (ehemals E._____ Ltd) durch die N._____ Inc. im Jahre 2015 entnehmen. Das zeigt, dass der Rekurrent aufgrund der Übernahme der B._____ Ltd. davon ausging, dass nun die finanziellen Mittel vorhanden waren, um mit der für sein Geschäft essenziellen Registrierung der Produkte in S._____ fortzufahren. Genau in diesem Moment nahm er zuerst mit J._____ und danach mit K._____ Kontakt auf. Nachdem seine Anliegen zurückgewiesen worden waren, leitete der Rekurrent das Verfahren am Bezirksgericht in W._____ zur Durchsetzung seiner Ansprüche ein. Auch dies spricht klar dafür, dass der Rekurrent den Vertrieb der Produkte vorantreiben und geschäftlich tätig sein wollte.

5.4.

Am 7. Dezember 2016 schloss der Rekurrent mit D._____ einen Beteiligungsvertrag ab. Dieser bezahlte dem Rekurrenten USD 1'000'000.00, um im Gegenzug eine Entschädigung von 5 % an den Rechten des Rekurrenten auf dem Produkt X zu erhalten.

Gestützt darauf ist von einer Fremdfinanzierung auszugehen. Der Rekurrent benötigte zweifellos Kapital, um seine Rechte aus dem Vertriebsvertrag durch- und umsetzen (unter anderem für die Registrierung, da ohne diese kein Vertrieb und somit keine geschäftliche Tätigkeit möglich waren) zu können. Er war auf Fremdmittel angewiesen und setzte die Fremdfinanzierung für seine Zwecke ein. Dass es sich um ein Darlehen handelte, wird mit den Bankbelegen der Rückzahlung an D._____ vom tt.mm.2018 und

tt.mm.2019 bestätigt. Der Rekurrent bezeichnete dort die Rückzahlung als "return loan ... (loan contract december 7th 2016)". Folglich ging der Rekurrent in diesem Zeitpunkt selbst von einem Darlehen aus. Auf die Aussage der ersten Stunde ist der Rekurrent zu behaften.

Die Bestätigung von D._____ vom 14. April 2022, wonach die Vereinbarung vom 7. Dezember 2016 kein Darlehensvertrag gewesen sei, und er keinerlei Zahlung erhalten hätte, wenn die Lizenzrechte nicht verkauft worden wären, wurde erst im Rekursverfahren eingereicht und ist als reine Gefälligkeitsbescheinigung zu werten. Das gilt insbesondere auch vor dem Hintergrund, dass D._____ zu diesem Zeitpunkt den Betrag von USD 1'000'000.00 bereits wieder vom Rekurrenten zurückerhalten hatte.

Vorliegend nahm der Rekurrent folglich auch Fremdkapital auf, um geschäftlich tätig werden zu können.

5.5.

Am tt.mm.2018 liess der Rekurrent die O._____ Ltd. in das Handelsregister in T._____ eintragen. Mit Meldung vom tt.mm.2019 wurde die genannte Gesellschaft wieder ausgetragen. Die Eintragung einer Gesellschaft ist ein weiteres Indiz dafür, dass der Rekurrent am Geschäftsverkehr teilnehmen wollte und entsprechende Schritte unternahm, um tätig werden zu können.

5.6.

Am tt.mm.2018 wurde zwischen der B._____ Ltd. und dem Rekurrenten ein Beendigungs-, Einigungs- und Freistellungsvertrag unterzeichnet, indem sich die B._____ Ltd. verpflichtete, dem Rekurrenten USD 6'000'000.00 zu bezahlen. Im Gegenzug wurde der Alleinvertriebsvertrag beendet und es bestanden keine Ansprüche jeglicher Art mehr. Zudem verpflichtete sich die vom Rekurrenten gegründete O._____ Ltd. mit Sitz in T._____, die T._____ Registrierungszerifikate für die Impfung an die B._____ Ltd. zu übereignen.

Es ist dem Beendigungs-, Einigungs- und Freistellungsvertrag zu entnehmen, dass dieser von der B._____ Ltd. vor allem im Hinblick auf ein weiteres hängiges Gerichtsverfahren am Bezirksgericht in W._____ und in der Absicht, die verschiedenen Vertragsstreitigkeiten betreffend die Vertriebsrechte aussergerichtlich zu beenden, angestrebt wurde. Im Umstand, dass der Rekurrent ein weiteres Gerichtsverfahren gegen die B._____ Ltd. anstrebte, um zu seinem Recht zu kommen, und offensichtlich im Besitz der Registrierungszerifikate der Impfung in T._____ war, liegt gerade ein weiteres Indiz für eine aussenwirksame Geschäftstätigkeit.

5.7.

In Würdigung aller Umstände ist davon auszugehen, dass der Rekurrent den Vertriebsvertrag in der Absicht unterzeichnete, früher oder später Ge-

winne damit zu erzielen. Der Rekurrent investierte Zeit, um für den Vertrieb in S. _____ Geschäftspartner zu kontaktieren, auch wenn er dies nebenbei und nicht mit einer Regelmässigkeit gemacht haben will und unter Umständen Drittpersonen damit beauftragte. Er investierte nach Angaben der F. _____ AG (Vertreterin im Veranlagungs- bzw. Einspracheverfahren) bei Abschluss des Vertrages auch Kapital. Er informierte sich immer wieder über den Geschäftsgang der E. _____ Ltd.. Als er vom Zusammenschluss Kenntnisse erlangte, nahm er erneut Kontakt auf, um den Vertriebsvertrag nutzbar zu machen und damit seine geschäftliche Tätigkeit voranzubringen. Als die E. _____ Ltd. sich auf den Standpunkt stellte, dass der Rekurrent den Vertrag widerrufen habe, strengte er ein gerichtliches Verfahren zur Durchsetzung seiner Rechte an. Er nahm auch Fremdkapital auf, um seine Rechte aus dem Vertriebsvertrag umsetzen zu können. Zudem gründete er eine Gesellschaft in T. _____ und liess die Impfung in T. _____ registrieren.

Zusammenfassend ist der Rekurrent auf eigenes Risiko tätig geworden und hat Kapital investiert. Es liegt eine Gewinnerzielungsabsicht sowie eine planmässige, nach aussen sichtbare Teilnahme am Wirtschaftsverkehr vor. Das Vorliegen einer selbständigen (Neben)Erwerbstätigkeit ist daher in Würdigung aller Umstände zu bejahen. Die Zahlung der B. _____ Ltd. von USD 6'000'000.00 für die Beendigung des Vertriebsvertrags an den Rekurrenten ist folglich als Gewinn aus selbständiger Erwerbstätigkeit zu qualifizieren. Das Gemeindesteueramt Q. _____ hat daher die USD 6'000'000.00, entsprechend CHF 5'390'280.00, zu Recht der Einkommensbesteuerung unterworfen.

6.

Der Rekurs ist demensprechend abzuweisen.

7.

Bei diesem Verfahrensausgang haben die Rekurrenten die Verfahrenskosten zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG). Es ist keine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.

Der Rekurs wird abgewiesen.

2.

Die Rekurrenten haben die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 12'000.00, der Kanzleigebür von CHF 165.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 12'265.00 zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
die Rekurrenten
das Kantonale Steueramt
das Steueramt der Q. _____

Rechtsmittelbelehrung

Dieser Entscheid kann **innert 30 Tagen** seit der Zustellung mit **Beschwerde** beim **Verwaltungsgericht** des Kantons Aargau angefochten werden. Die Beschwerde ist in doppelter Ausfertigung **beim Spezialverwaltungsgericht, Obere Vorstadt 37, 5001 Aarau, einzureichen**. Die Frist steht still vom 7. Tag vor bis und mit dem 7. Tag nach Ostern, vom 15. Juli bis und mit 15. August und vom 18. Dezember bis und mit dem 2. Januar. Die unterzeichnete Beschwerdeschrift muss einen Antrag, wie der Entscheid zu ändern sei, sowie eine Begründung enthalten. Der angefochtene Entscheid und als Beweismittel angerufene Urkunden sind beizulegen (§§ 28 und 43 f. des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 [VRPG] in Verbindung mit Art. 145 Abs. 1 der Schweizerischen Zivilprozessordnung vom 19. Dezember 2008 [ZPO]; §§ 187, 196 und 198 des Steuergesetzes vom 15. Dezember 1998 [StG]).

Aarau, 25. April 2024

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Schaffner