

BGer 2C 154/2021 vom 6. Juli 2022

Bundesgericht, 2022-07-06, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_154_2021

FR: TF 2C 154/2021 du 6 juillet 2022

IT: TF 2C 154/2021 del 6 luglio 2022

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Appenzell I.Rh. und direkte Bundessteuer, Steuerperiode 2015 | Öffentliche Finanzen & Abgaberecht

Erwägungen

E. 1

Die Beschwerde richtet sich gegen ein letztinstanzliches kantonales Urteil in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts. Eine Ausnahme im Sinne von Art. 83 BGG ist nicht gegeben. Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist daher zulässig (Art. 82 Abs. 1 lit. a, Art. 86 Abs. 1 lit. d BGG). Auf die form- und fristgerechte Beschwerde des gemäss Art. 89 Abs. 1 BGG legitimierten Beschwerdeführers ist einzutreten.

E. 2.1

Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Eine Berichtigung oder Ergänzung der vorinstanzlichen Feststellungen ist von Amtes wegen (Art. 105 Abs. 2 BGG) oder auf Rüge hin (Art. 97 Abs. 1 BGG) möglich. Von den tatsächlichen Grundlagen des vorinstanzlichen Urteils weicht das Bundesgericht jedoch nur ab, wenn diese offensichtlich unrichtig sind oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen und die Behebung des Mangels für den Verfahrensausgang zudem entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG ; BGE 142 I 135 E. 1.6). "Offensichtlich unrichtig" bedeutet "willkürlich" (BGE 140 III 115 E. 2). Eine entsprechende Rüge ist hinreichend zu substantizieren (Art. 106 Abs. 2 BGG ; vgl. BGE 147 I 73 E. 2.2; 137 II 353 E. 5.1; 133 II 249 E. 1.4.3).

E. 2.2

Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann unter anderem eine Rechtsverletzung nach Art. 95 f. BGG gerügt werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG). Es prüft die Anwendung des harmonisierten kantonalen Steuerrechts gleich wie Bundesrecht mit freier Kognition, jene des nicht-harmonisierten, autonomen kantonalen Rechts hingegen bloss auf Verletzung des Willkürverbots und anderer verfassungsmässiger Rechte (BGE 143 II 459 E. 2.1; 134 II 207 E. 2). Mit freier Kognition ist zu prüfen, ob das kantonale Recht mit dem Bundesrecht, namentlich dem StHG, vereinbar ist (Urteil 2C_1081/2015 vom 12. Dezember 2016 E. 1.4, nicht publ. in: BGE 143 II 33). In Bezug auf die Verletzung der verfassungsmässigen Rechte gilt nach Art. 106 Abs. 2 BGG eine qualifizierte Rüge- und Substanziierungspflicht (BGE 147 I 73 E. 2.1; 143 II 283 E. 1.2.2 ; 139 I 229 E. 2.2 ; 138 I 274 E. 1.6). II. Formelle Rügen

E. 3

In formeller Hinsicht rügt der Beschwerdeführer, die Vorinstanz habe seinen Anspruch auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 BV ; Art. 115 DBG) verletzt, indem sie es abgelehnt habe, bei der FINMA eine Amtsauskunft einzuholen. Zudem habe die Vorinstanz im selben Zusammenhang ihre Begründungspflicht verletzt. Diese Rügen sind unbegründet, soweit sie hinreichend substantiiert sind (Art. 106 Abs. 2 BGG). Der Anspruch auf die Abnahme angebotener Beweismittel besteht nur insoweit, als die zu beweisenden Tatsachen überhaupt relevant sind (vgl. BGE 145 I 167 E. 4.1; 144 II 427 E. 3.1.3). Der Beschwerdeführer zeigt weder auf, noch ist ersichtlich, inwiefern eine Auskunft der FINMA für die sich vorliegend stellenden Rechtsfragen relevant sein soll. Eine Verletzung des rechtlichen Gehörs ist insoweit nicht auszumachen. Nicht näher einzugehen ist auf den Vorwurf der Verletzung der Begründungspflicht, da die diesbezüglichen Ausführungen des Beschwerdeführers nicht hinreichend substantiiert sind (Art. 106 Abs. 2 BGG). III.
Materieller Streitgegenstand

E. 4.1

Streitgegenstand im bundesgerichtlichen Verfahren bildet die steuerrechtliche Behandlung von vier Vermögenszugängen beim Beschwerdeführer in der Steuerperiode 2015, nämlich eine erste Put-Optionsprämie von Fr. 12.5 Mio. (gemäss Lock-up- und Put-Options-Vereinbarung vom 23. Juli 2015 mit E._____, fällig am 31. Juli 2015), eine Ausgleichszahlung von Fr. 642'427.-- (gemäss Vereinbarung vom 23. November 2015 mit E._____), eine Zahlung von Fr. 3.5 Mio. (gemäss Schenkungsvereinbarung vom 23. November 2015 mit F._____) und eine zweite Put-Optionsprämie von Fr. 11'137'000.-- (gemäss Vereinbarung vom 25. November 2015 mit E._____; fällig am 10. Dezember 2015). Die Kantonale Steuerverwaltung erfasste bei der direkten Bundessteuer alle vier Zahlungen als übrige Einkünfte (total Fr. 27'779'427.--). Bei den Kantons-, Bezirks- und Gemeindesteuern liess die Kantonale Steuerverwaltung die erste Put-Optionsprämie von Fr. 12.5 Mio. aufgrund des Steuerrulings vom 18. Juli 2015 unbesteuert; die anderen drei Zahlungen erfasste die Kantonale Steuerverwaltung als übriges Einkommen (total Fr. 15'279'427.--). Der Beschwerdeführer ist der Auffassung, die beiden Put-Optionsprämien von Fr. 12.5 Mio. und Fr. 11'137'000.-- seien nicht steuerbar, da sie einen steuerneutralen Aktiventausch respektive einen steuerfreien Kapitalgewinn darstellen. In der Ausgleichszahlung von Fr. 642'472.-- erblickt der Beschwerdeführer ebenfalls einen steuerfreien Kapitalgewinn, in der Zahlung von F._____ von Fr. 3.5 Mio. eine steuerfreie Schenkung.

E. 4.2

Für den Fall, dass es sich bei den vier Zahlungen um steuerbare Einkünfte handelt, ist bei drei der vier Vermögenszugänge strittig, ob korrelierende Vermögensabgänge von insgesamt Fr. 21'580'000.-- gegenüberstehen. Nach Ansicht des Beschwerdeführers ist aufgrund eines Grundlagenirrtums und entsprechender Teil-Rückabwicklung ex tunc von der ersten Put-Optionsprämie von Fr. 12.5 Mio. der zurückbezahlte Betrag von Fr. 7'143'000.-- in Abzug zu bringen; der Schenkung von Fr. 3.5 Mio. wiederum stünden Zahlungen in der Höhe von Fr. 3.3 Mio. an G._____ und H._____ gegenüber, während die zweite Put-Optionsprämie von Fr. 11'137'000.-- durch eine Call-Optionsprämie in derselben Höhe neutralisiert worden sei. Die Kantonale Steuerverwaltung und die Vorinstanz berücksichtigten demgegenüber keine der drei Zahlungen des Beschwerdeführers einkommensmindernd, weil sie in allen drei Fällen einen

hinreichend engen Zusammenhang mit den steuerbaren Einkünften verneint. IV. Direkte Bundessteuer

E. 5

Die Vorinstanz betrachtete die beiden Put-Optionsprämien von Fr. 12.5 Mio. und von Fr. 11'137'000.-- als Einkünfte aus Nichtausübung eines Veräusserungsrechts gemäss Art. 23 lit. d DBG. Der Beschwerdeführer qualifiziert die beiden Put-Optionsprämien hingegen als Stillhalter-Optionsprämien, die als Kapitalgewinne gemäss Art. 16 Abs. 3 DBG steuerfrei seien.

E. 5.1

Gemäss Art. 16 Abs. 3 DBG sind Gewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen steuerfrei. Als Kapitalgewinne gelten nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung Nettovermögenszugänge, welche als natürliche und typische (adäquate) Folge eines Vermögensabganges erscheinen, mithin aus der Veräusserung eines dinglichen oder obligatorischen Rechts resultieren (Kriterien des Substanzverzehr und der Veräusserung; BGE 143 II 402 E. 5.3; 141 II 326 E. 7; 139 II 363 E. 2.4). Die Steuerfreiheit der Kapitalgewinne stellt eine Ausnahme vom Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und von der daraus abgeleiteten Reinvermögenszugangstheorie dar. Sie ist eng zu verstehen (BGE 142 II 197 E. 5.6; 139 II 363 E. 2.2, je mit Hinweisen; Urteile 2C_743/2019 vom 20. April 2020 E. 4.3.1; 2C_77/2017 vom 16. Januar 2019 E. 4.3.1).

E. 5.2

Nach Art. 23 lit. d DBG sind Entschädigungen für die Nichtausübung eines Rechtes steuerbar. Diese Bestimmung bezweckt aber nach der Rechtsprechung nicht, Wertzuwachsgegewinne beim entgeltlichen Verzicht auf einen Vermögenswert des Privatvermögens für steuerbar zu erklären und damit Art. 16 Abs. 3 DBG insoweit leerlaufen zu lassen. Vielmehr muss die Entschädigung für die Nichtausübung eines Rechtes im Sinne von Art. 23 lit. d DBG den Charakter von steuerbarem Einkommen oder Ertrag aufweisen (BGE 143 II 402 E. 5.3; Urteile 2C_130/2019 vom 2. Oktober 2019 E. 3.1; 2C_368/2013 / 2C_369/2013 vom 2. Februar 2014 E. 5.3).

E. 5.3

Die beiden Lock-up- und Put-Options-Vereinbarungen vom 22./23. Juli 2015 (Lock-up 1) respektive vom 25. November 2015 (Lock-up 2) auferlegen beiden Vertragsparteien je zwei Pflichten. Der Beschwerdeführer verzichtet auf sein Recht, Aktien der C._____ AG bis am 19. Oktober 2020 (Lock-up 1) bzw. bis am 19. Oktober 2025 (Lock-up 2) zu veräussern, und verpflichtet sich, bei Ausübung der Put-Option durch E._____, Aktien gleicher Zahl zu einem vordefinierten Ausübungspreis zu übernehmen oder eine Ausgleichszahlung in der Höhe des Werts der Put-Optionen - d.h. die Differenz zwischen Ausübungspreis und Börsenkurs zum Ausübungszeitpunkt - zu bezahlen (vgl. Sachverhalt A.b und A.d). E._____ verpflichtet sich, Prämien von Fr. 12.5 Mio. bzw. von Fr. 11'137'000.-- zu bezahlen sowie dem Beschwerdeführer die allfällige Wertebusse auf den gesperrten Aktien, die bis am 19. Oktober 2020 bzw. bis am 19. Oktober 2025 eintritt, zu ersetzen. Das Vertragsgeflecht kann zu zwei Szenarien führen:

E. 5.3.1

Steigt der Wert der Aktien, wird E. _____ die Put-Optionen nicht ausüben; ebenso wenig wird die Entschädigung für die Werteinbusse fällig. Es verbleiben die Verfügungssperre auf den C. _____ -Aktien des Beschwerdeführers bis am 19. Oktober 2020 bzw. bis am 19. Oktober 2025 sowie die Prämien von Fr. 12.5 Mio. bzw. von Fr. 11'137'000.--, die dem Beschwerdeführer zugeflossen sind.

E. 5.3.2

Sinkt der Wert der C. _____ -Aktien, wird E. _____ die Put-Optionen ausüben, und entweder die Aktien an den Beschwerdeführer veräussern oder von ihm die Leistung im Wert der Put-Optionen verlangen. Gleichzeitig muss E. _____ dem Beschwerdeführer eine betragsmässig identische Entschädigung für dieselbe Werteinbusse bezahlen. Das eingegangene Risiko des Beschwerdeführers aus der Put-Option und sein Vorteil aus der diesfalls geschuldeten Entschädigung durch E. _____ betreffen dasselbe Kursrisiko und heben sich auch betragsmässig gegenseitig auf. Per Saldo verbleiben wiederum die Verfügungssperre auf den C. _____ -Aktien und die Prämien von Fr. 12.5 Mio. bzw. von Fr. 11'137'000.--.

E. 5.4

Vor diesem Hintergrund ist nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz die gegenseitigen Leistungen und Verpflichtungen aus den beiden Vereinbarungen jeweils gesamthaft gewürdigt hat. Wie die Vorinstanz zutreffend erkannt hat, erscheinen die als Optionsprämien bezeichneten Summen von Fr. 12.5 Mio. bzw. von Fr. 11'137'000.-- bei einer solchen Betrachtungsweise nicht als Preis für die Verpflichtung des Beschwerdeführers, im Ausübungszeitpunkt Aktien zu einem festgelegten Ausübungspreis kaufen oder eine Ausgleichszahlung für die Kursdifferenz (Cash Settlement) leisten zu müssen. Diese Verpflichtung würde nämlich durch die Zahlungen neutralisiert, welche die E. _____ dem Beschwerdeführer im Falle von Wertverlusten leisten müsste. Mit den Zahlungen von Fr. 12.5 Mio. bzw. von Fr. 11'137'000.-- entschädigte E. _____ den Beschwerdeführer vielmehr dafür, dass er die Aktien bis zum Ende der Veräusserungssperrfrist nicht verkaufen konnte. Diesen Zusammenhang zwischen den "Optionsprämien" und den Veräusserungssperrfristen scheint denn auch der Beschwerdeführer anzuerkennen, wenn er ausführt dass er "seine dauerhafte Entschädigung für die Lock-up-Verpflichtung (Kursminderungsrisiko) gegen eine sofortige Entschädigung aus der Put-Option eingetauscht" habe (Beschwerde, Rz. 40). Entgegen den Ausführungen des Beschwerdeführers spielt die theoretische Möglichkeit einer physischen Lieferung der Aktien bei Ausübung der Put-Optionen keine Rolle. Erstens steht diese Hypothese unter dem Vorbehalt, dass E. _____ nicht ihrerseits das Cash Settlement verlangt, und zweitens ist auch für den Beschwerdeführer kein wirtschaftlicher Anreiz erkennbar, bei Ausübung der Put-Optionen durch E. _____ die Titellieferung dem Cash Settlement vorzuziehen.

E. 5.5

Die Vorinstanz ist somit zutreffend zum Schluss gelangt, dass die Zahlungen von Fr. 12.5 Mio. bzw. von Fr. 11'137'000.-- im Vermögen des Beschwerdeführers keine steuerneutrale Umschichtung oder einen steuerfreien Kapitalgewinn bewirkten. Dementsprechend handelt es sich bei diesen Vermögenszugängen um steuerbares Einkommen. Ob die Zahlungen den Beschwerdeführer für die Nichtausübung eines Rechts entschädigen sollten und deshalb unter Art. 23 lit. d DBG fallen oder (nur) von der Einkommensgeneralklausel (Art. 16 Abs.

1 DBG) erfasst werden, ist ohne Belang für den Verfahrensausgang und kann daher offenbleiben.

E. 6

Für den Fall, dass die Zahlung von Fr. 12.5 Mio. steuerbar ist, macht der Beschwerdeführer geltend, dass seine Zahlung von Fr. 7'143'000.-- gemäss Aufhebungsvereinbarung vom 26. Oktober 2017 zwischen ihm und E. _____ als "Rückabwicklungsbetrag" einkommensmindernd zu berücksichtigen sei.

E. 6.1

Der Einkommenssteuer unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte (Art. 16 Abs. 1 DBG). Ein Vermögenszugang im steuerrechtlichen Sinne liegt vor, wenn der Erwerb einer unentziehbaren rechtlichen oder tatsächlichen Position nicht mit einem "korrelierenden" Abgang belastet ist. Ein korrelierender Abgang "neutralisiert" den Zugang und lässt ihn zur "Nichteinkunft" werden, wobei von einer hinreichenden Korrelation nur auszugehen ist, wenn der Zusammenhang sachlich und zeitlich derart eng ist, dass der Zugang für den Abgang notwendig und ursächlich ist (vgl. Urteile 2C_597/2017 vom 27. März 2018 E. 3.1.1; 2C_616/2016 / 2C_617/2016 vom 3. November 2016 E. 2.2.3 f. mit Hinweisen, in: StE 2017 A 21.16 Nr. 19, StR 72/2017 S. 153). Von einer hinreichenden Korrelation ist freilich nur zu sprechen, falls der Zusammenhang sachlich und zeitlich derart eng ist, dass der Zugang für den Abgang notwendig und ursächlich ist. Die Neutralisation darf nicht leichthin angenommen werden, ansonsten die Schranke zwischen (steuerlich massgebendem) Einkommenszufluss und (steuerlich unbeachtlicher) Einkommensverwendung zu verwischen droht. Im Übrigen bleibt es dabei, dass die entstandene Steuerforderung grundsätzlich unabänderlich ist und sich durch Rückabwicklung des Sachverhalts, der die Steuer ausgelöst hat, nicht beseitigen lässt (Urteil 2C_616/2016 / 2C_617/2016 vom 3. November 2016 E. 2.2.4; MICHAEL BEUSCH, Der Untergang der Steuerforderung, 2012, S. 71 ff.).

E. 6.2

Nach Ansicht des Beschwerdeführers ist der Zusammenhang zwischen einer vertraglich festgelegten Zahlung (Fr. 12.5 Mio. gemäss der Lock-up- und Put-Options-Vereinbarung vom 22./23. Juli 2015) und einer gleichgearteten Zahlung im Rahmen einer Rückabwicklung genau desselben Vertrages "naturgemäss" gegeben. Die Vorinstanz erwog dagegen, dass der Vermögensabgang im Jahr 2017 durch Rückzahlung eines Teils der Optionsprämie von Fr. 7'143'000.-- im Zuge der Rückabwicklung nicht hinreichend mit der Optionsprämie von Fr. 12.5 Mio. zusammenhänge, die der Beschwerdeführer im Jahr 2015 erhalten habe. Der Rechtsgrund der Rückleistungspflicht sei erst mit Vereinbarung vom 26. Oktober 2017 zwischen dem Beschwerdeführer und E. _____ entstanden, mit der sich die Vertragsparteien neu orientiert hätten.

E. 6.3

Nach den für das Bundesgericht verbindlichen Sachverhaltsfeststellungen der Vorinstanz wurde die Lock-up- und Put-Options-Vereinbarung vom 22./23. Juli 2015 am 26. Oktober 2017 "einvernehmlich und freiwillig" zwecks vollständiger Entschuldung des Beschwerdeführers aufgehoben (vgl. angefochtenes Urteil E. 3.6). In dieses Bild passt, dass der Beschwerdeführer im Jahr 2017 selbst aus der C. _____ AG ausschied. Der Beschwerdeführer behauptet dagegen, dass die Vereinbarung rückwirkend auf den Vertragsschluss dahingefallen sei und ein Zusammenhang zwischen den beiden Zahlungen

von Fr. 12.5 Mio. im Jahr 2015 und von Fr. 7'143'000.-- im Jahr 2017 somit nachgewiesen sei. Für die steuerliche Berücksichtigung der späteren Zahlung von Fr. 7'143'000.-- ist nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung allerdings ein hinreichend enger Sachzusammenhang erforderlich, den der Beschwerdeführer nicht dartut. Eine spätere Aufhebung des Vertrages bzw. eine Zahlung bei Rückabwicklung des Vertrages genügt für sich alleine nicht, um einen früheren steuerbaren Vermögenszufluss zu neutralisieren.

E. 6.4

Der Beschwerdeführer macht ferner einen Grundlagenirrtum geltend.

E. 6.4.1

Ein Grundlagenirrtum liegt vor, wenn der Irrtum einen bestimmten Sachverhalt betrifft, der vom Irrenden nach Treu und Glauben im Geschäftsverkehr als eine notwendige Grundlage des Vertrages betrachtet wird (Art. 24 Abs. 1 Ziff. 4 OR). Neben der subjektiven Wesentlichkeit ist damit erforderlich, dass der zu Grunde gelegte Sachverhalt auch objektiv, vom Standpunkt oder nach den Anforderungen des loyalen Geschäftsverkehrs als notwendige Grundlage des Vertrages erscheint (BGE 136 III 528 E. 3.4.1; 135 III 537 E. 2.2, je mit Hinweisen). Bezieht sich dagegen der Irrtum nur auf den Beweggrund zum Vertragsabschluss, so ist er nicht wesentlich (Art. 24 Abs. 2 OR). Willensmängel wie namentlich der Grundlagenirrtum wirken praxisgemäss auf den Zeitpunkt des Vertragsschlusses zurück (vgl. BGE 129 III 320 E. 7.1.1 mit zahlreichen Hinweisen) und sind auch steuerlich beachtlich (vgl. Urteile 2C_219/2021 vom 11. Mai 2021 E. 2.4.3, in: StE 2021 B 22.1 Nr. 11; 2C_557/2017 vom 7. August 2018 E. 2.4.1, in: StE 2018 B 72.13.22 Nr. 61, StR 73/2018 S. 801).

E. 6.4.2

Wäre die Lock-up- und Put-Options-Vereinbarung wie vom Beschwerdeführer behauptet als Folge seines Grundlagenirrtums aufgelöst worden, so wäre es der Beschwerdeführer gewesen, der E._____ eröffnet hätte, dass er den Vertrag nicht halte (Art. 31 Abs. 1 OR). Damit schwierig vereinbaren lässt sich, dass die Vereinbarung nach der Sachdarstellung des Beschwerdeführers auf "Druck" bzw. "Zwang" der FINMA, die ein mögliches Klumpenrisiko bei E._____ festgestellt habe, aufgelöst worden sei. Überhaupt ist nicht leicht nachzuvollziehen, über welche Tatsache der Beschwerdeführer sich konkret geirrt haben will. Das aufsichtsrechtliche Schicksal der Lock-up- und Put-Options-Vereinbarung ist nach der Darstellung des Beschwerdeführers nämlich offenbar bis heute nicht restlos geklärt. Zudem betraf diese Frage primär seine Vertragspartnerin als beaufsichtigtes Finanzinstitut und nicht ihn selbst. Dass regulatorische Konsequenzen, die in erster Linie seine Vertragspartnerin hätten treffen können, für den Beschwerdeführer eine subjektiv wesentliche Vertragsgrundlage, mithin also eine *conditio sine qua non* für den Vertragsschluss gewesen war, hat die Vorinstanz nicht festgestellt. Deshalb braucht an dieser Stelle gar nicht erst geklärt zu werden, inwiefern aufsichtsrechtliche Folgen eines Rechtsgeschäfts eine objektiv wesentliche Tatsache sein könnten und damit die Schwelle vom blossen Motiv- zum Grundlagenirrtum überschritten sein könnte (vgl. zur analogen Frage bei Steuerfolgen Urteile 2C_219/2021 vom 11. Mai 2021 E. 2.4.4, in: StE 2021 B 22.1 Nr. 11; 2C_557/2017 vom 7. August 2018 E. 2.4.1, in: StE 2018 B 72.13.22 Nr. 61, StR 73/2018 S. 801).

E. 6.5

Es gibt auch keinen Grund zur Annahme, dass die Vereinbarungen aus einem anderen Grund von Beginn weg ungültig respektive nichtig gewesen sein könnten.

E. 6.6

Ein hinreichend enger Sachzusammenhang zwischen der Optionsprämie von Fr. 12.5 Mio. und der Zahlung von Fr. 7'143'000 ist nach dem Gesagten nicht ersichtlich. Ebenso wenig verfängt die Argumentation des Beschwerdeführers, es liege ein Grundlagenirrtum oder ein ursprünglich nichtiger Vertrag vor.

E. 7.1

Hinsichtlich der Lock-up- und Put-Options-Vereinbarung vom 25. November 2015 (Lock-up 2) bzw. der Zahlung von Fr. 11'137'000.--, die der Beschwerdeführer daraus von E. _____ erhalten hat, macht er geltend, dass er denselben Betrag von Fr. 11'137'000.-- aufgrund einer vom gleichen Tag datierenden Call-Options-Vereinbarung wieder an E. _____ bezahlt habe, weshalb er aus der Lock-up- und Put-Options-Vereinbarung nicht bereichert sei und entsprechend auch nicht besteuert werden könne. Für die Vorinstanz war dagegen nicht erkennbar, dass die vom Beschwerdeführer von E. _____ erhaltene Prämie von Fr. 11'137'000.-- (gemäss der Lock-up- und Put-Options-Vereinbarung vom 25. November 2015) und die vom Beschwerdeführer an E. _____ bezahlte Optionsprämie in derselben Höhe gemäss Call-Options-Vereinbarung vom 25. November 2015 voneinander abhingen beziehungsweise in einem hinreichend engen Zusammenhang standen. Obwohl die beiden Vereinbarungen am selben Tag abgeschlossen worden seien, nähmen sie weder aufeinander Bezug, noch erklärten sie einen engen Zusammenhang der beiden Geschäfte. Es handle sich um separat abgeschlossene Vereinbarungen, die auch steuerlich einzeln zu beurteilen seien.

E. 7.2

Der Beschwerdeführer wendet ein, dass die Vertragsparteien im Zeitpunkt des Vertragsschlusses am 25. November 2015 beide Vereinbarungen als verbindlich betrachteten. Die spätere Auflösung dieser Vereinbarung am 26. Oktober 2018 habe keinen Einfluss auf den vom Beschwerdeführer aufgezeigten Zusammenhang zwischen der daraus erhaltenen Zahlung und der geleisteten Zahlung im Rahmen der zusätzlich abgeschlossenen Call-Options-Vereinbarung vom 25. November 2017. Die Rückabwicklung der zweiten Lock-up- und Put-Options-Vereinbarung vom 25. November 2015 ändert nach Ansicht des Beschwerdeführers am "offensichtlichen Zusammenhang der beiden Zahlungen (derselbe Betrag, dieselben Vertragsparteien, identischer Zeitraum) " nichts.

E. 7.3

Von einem "korrelierenden Vermögensabgang" ist nur auszugehen, wenn zwischen dem Zugang und dem Abgang ein enger sachlicher Zusammenhang besteht (vgl. oben E. 6.1). Dem Beschwerdeführer ist zuzugestehen, dass das Datum der beiden Vereinbarungen und die übereinstimmenden Summen einen gewissen Zusammenhang zwischen dem Vermögenszugang und dem Vermögensabgang nahelegen. Dieser Zusammenhang ist jedoch nicht genügend eng, um von einer Neutralisierung des Vermögenszugangs auszugehen. Diesbezüglich hat die Vorinstanz zu Recht darauf hingewiesen, dass der Vermögenszugang und der Vermögensabgang nicht voneinander abhingen. Hinzuzufügen ist, dass der Beschwerdeführer mit der Call-Optionsprämie ein eigenständiges Recht (die Call-Option) erwarb, dessen Wert durch die von ihm geschriebene Put-Option nicht neutralisiert wurde. Insoweit unterscheidet sich die Situation also von der Put-Option, die

durch die Verpflichtung der E. _____ zur Deckung von Kursverlusten wirtschaftlich ausgeglichen wurde (vgl. dazu oben E. 5.3 und 5.4).

E. 7.4

Dass allfällige Zahlungen im Zusammenhang mit der späteren Auflösung der Vereinbarung vom 25. November 2015 (Lock-up 2) im Jahr 2018 einkommensmindernd zu berücksichtigen wären, macht der Beschwerdeführer nicht substantiiert geltend. Ohnehin käme eine solche Berücksichtigung hier ebensowenig infrage wie in Bezug auf die Vereinbarung vom 22./23. Juli 2015 (Lock-up 1; vgl. dazu oben E. 6.3).

E. 8.1

Hinsichtlich der Ausgleichszahlung in der Höhe von Fr. 642'427.--, die der Beschwerdeführer von E. _____ für deren Nettoerfolg aus dem Weiterverkauf der von F. _____ zu einem Vorzugspreis erworbenen Aktien erhielt, erwog die Vorinstanz, dass der Beschwerdeführer keinen Vermögenswert veräussert habe, sondern eine Beteiligung am Gewinn erhalten habe, den E. _____ durch Verkauf der von F. _____ unter Ausübung des Vorkaufsrechts gekauften Aktien erzielt hat. Der Beschwerdeführer erblickt in der Ausgleichszahlung dagegen einen steuerfreien Kapitalgewinn und zieht dafür eine Analogie zum Erlös aus Bezugsrechten, der als steuerfreier Kapitalgewinn gilt (Art. 20 Abs. 2 DBG). Nach Auffassung des Beschwerdeführers hatte er einen vorbestehenden Rechtsanspruch auf teilweise Zuweisung der von F. _____ gehaltenen Aktien, der wirtschaftlich durchaus mit einem Bezugsrecht vergleichbar sei, selbst wenn zivilrechtlich kein eigentliches Bezugsrecht im Sinne von Art. 652b OR vorliege.

E. 8.2

Die Argumentation des Beschwerdeführers ist nicht nachvollziehbar. Unklar bleibt bereits, woraus er überhaupt einen Rechtsanspruch "auf Zuweisung von Aktien" ableiten will (aus dem Aktionärsbindungsvertrag vom 8./11. März 2013 oder aus anderen vertraglichen Regelungen). Für eine Analogie zum Bezugsrecht nach Art. 652b OR besteht kein Platz, da die Kapital-, Gewinn- und Stimmanteile des Beschwerdeführers durch das Rechtsgeschäft zwischen E. _____ und F. _____ nicht verwässert wurden. Die Vorinstanz hat die Ausgleichszahlung zu Recht als steuerbare Einkunft qualifiziert.

E. 9

Hinsichtlich der Zahlung von Fr. 3.5 Mio. macht der Beschwerdeführer geltend, dass ihm F. _____ den Betrag nicht in Erfüllung einer Rechtspflicht, sondern freiwillig, mithin also schenkungshalber bezahlt habe.

E. 9.1

Gemäss Art. 24 lit. a DBG ist der Vermögensanfall infolge Schenkung steuerfrei. Eine steuerfreie Schenkung liegt vor, wenn eine unentgeltliche Zuwendung unter Lebenden mit Schenkungsabsicht (animus donandi) vorgenommen wird. Das Merkmal der Schenkungsabsicht setzt voraus, dass der Zuwendende Wissen und Wollen bezüglich der Vermögenszuwendung und der Unentgeltlichkeit haben muss (BGE 146 II 6 E. 7.1; 118 Ia 497 E. 2b/aa; Urteile 2C_703/2017 vom 15. März 2019 E. 3.3.1; 2C_597/2017 vom 27. März 2018 E. 3.1.2; 2P.296/2005 vom 29. August 2006 E. 3.2.2; 2A.668/2004 vom 22. April 2005 E. 3.3). Die Schenkungsabsicht fehlt, wenn eine Gegenleistung erwartet wird oder die Leistung nicht freiwillig, sondern in Erfüllung einer rechtlichen Pflicht erbracht wird (BGE 146 II 6 E. 7.1 mit zahlreichen Hinweisen).

E. 9.2

Das Kantonsgericht erwog, dass F._____ die Zahlung an den Beschwerdeführer aus wirtschaftlichen Gründen, nämlich als Ausgleich für sein frühzeitiges Ausscheiden als Gründungsaktionär, geleistet habe. Die Gegenleistung des Beschwerdeführers sei der Verzicht auf das langfristige Engagement von F._____ für die C._____ AG. Nach der von der Vorinstanz zitierten Präambel der Vereinbarung vom 23. November 2015 verkaufte F._____ die von ihm gehaltenen Aktien und schied als Gründungspartner aus und wich damit von der Gründungsabmachung zwischen den Gründungspartnern ab, nach welcher sie eine langfristige gemeinsame Führung und Entwicklung der C._____ AG vorgesehen hatten.

E. 9.3

Die Würdigung der Vorinstanz ist nicht zu beanstanden. Die angebliche "Schenkung" entpuppt sich als Ausgleichszahlung für das vorzeitige Ausscheiden von F._____. Die Zahlung von Fr. 3.5 Mio. diente F._____ mit anderen Worten dazu, sich aus den gegenseitigen Verpflichtungen auszukaufen und seine Anteile an der C._____ AG an Dritte veräussern zu können. Dass der Beschwerdeführer seinerseits bei seinem Ausscheiden aus der C._____ AG im Jahr 2017 eine Zahlung von Fr. 3.3 Mio. an die verbleibenden Gründungspartner leistete, stützt diese Sichtweise zusätzlich. Auf einen Schenkungswillen von F._____ deutet demgegenüber ausser der Bezeichnung des Ausscheidungsvertrages als "Schenkungsvereinbarung" nichts hin. Dem Beschwerdeführer zufolge hat sich durch den gemeinsamen Aufbau des Unternehmens und die langjährige intensive Zusammenarbeit zwischen den Gründungspartnern ein freundschaftliches Verhältnis entwickelt. Die Beziehung zwischen den an der Schenkung beteiligten Personen sei somit ausreichend, um einen Schenkungswillen von F._____ natürlicherweise zu vermuten. Vermutet wird der Schenkungswille bei nahestehenden Personen, wenn die übrigen Voraussetzungen einer Schenkung gegeben sind (Urteil 2C_703/2017 vom 15. März 2019 E. 3.3.2, in: StE 2019 B 22.2 Nr. 35, mit Hinweisen). In Anbetracht des vorgenannten Ziels, das F._____ mit der Zahlung verfolgte, ist dieser Vermutung vorliegend aber von vornherein der Boden entzogen.

E. 9.4

Die Vorinstanz hat die Entschädigung von Fr. 3.5 Mio. zu Recht als steuerbaren Vermögenszugang betrachtet.

E. 10.1

Der Beschwerdeführer macht schliesslich geltend, "im Umkehrschluss" von der erhaltenen Ausgleichszahlung von Fr. 3.5 Mio. seine eigene Zahlung von Fr. 3.3 Mio. im Jahr 2017 an die verbleibenden Gründeraktionäre zum Abzug zuzulassen, die er im Jahr 2017 aufgrund seines Ausscheidens als Aktionär aus der C._____ AG an die beiden verbleibenden Gründungspartner geleistet hat. Das Kantonsgericht verweigerte die steuerliche Berücksichtigung der Zahlung von Fr. 3.3 Mio. als periodenfremd, mangels Anhaltspunkten, dass die beiden Zahlungen im Zusammenhang stünden, womit steuerrechtlich zwei verschiedene Sachverhalte vorlägen.

E. 10.2

Der Beschwerdeführer verweist zur Begründung seines Antrages pauschal auf seine "Eingaben an die Vorinstanz". Im Übrigen beschränkt er sich darauf, die Erwägungen der

Vorinstanz, wonach seine Ausführungen nicht nachvollziehbar und durch nichts belegt seien, als befremdlich zu bezeichnen, ohne anzusprechen, worin der für die steuerliche Berücksichtigung notwendige hinreichend enge Sachzusammenhang zwischen seiner Zahlung von Fr. 3.3 Mio. im Jahr 2017 an die verbleibenden Gründeraktionäre einerseits und der von ihm im Jahr 2015 erhaltenen Austrittszahlung von Fr. 3.5 Mio. andererseits bestehen könnte.

E. 10.3

Die Würdigung der Vorinstanz ist nicht zu beanstanden. Zwischen der Zahlung über Fr. 3.5 Mio., die der Beschwerdeführer im Jahr 2015 empfangen hat, und seiner eigenen Austrittszahlung von Fr. 3.3 Mio. zwei Jahre später besteht kein enger Zusammenhang, der den Abzug der letztgenannten Zahlung rechtfertigen würde.

E. 10.4

Soweit der Beschwerdeführer eine Verletzung des Prinzips der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit rügt, genügt seine Beschwerde den qualifizierten Anforderungen an Verfassungsrügen nicht (Art. 106 Abs. 2 BGG ; vgl. oben E. 2.2). Darauf ist nicht weiter einzugehen. V. Kantons-, Bezirks- und Gemeindesteuern

E. 11.1

Die einschlägigen Bestimmungen des Steuergesetzes des Kantons Appenzell Innerrhoden vom 25. April 1999 (StG/AI; GS 640) über den steuerfreien Kapitalgewinn auf beweglichem Privatvermögen (Art. 27 lit. b StG /AI), über die steuerbaren Entschädigungen für die Nichtausübung eines Rechtes (Art. 26 lit. d StG /AI) und die steuerfreien Schenkungen (Art. 27 lit. a StG /AI) stimmen im Wesentlichen mit den parallelen Normen des DBG überein und sind überdies durch das StHG harmonisiert (vgl. Art. 7 Abs. 1 und Abs. 4 lit. b und c StHG). Soweit die Zahlungen über Fr. 11'137'000.-- (Lock-up 2; vgl. oben E. 5 und E. 7), Fr. 642'472.-- (Ausgleichszahlung der E. _____; vgl. oben E. 8) und Fr. 3.5 Mio. ("Schenkung" des Mitgründers; vgl. oben E. 9 und E. 10) betroffen sind, kann daher auf die vorstehenden Erwägungen verwiesen werden.

E. 11.2

In Bezug auf die Zahlung über Fr. 12.5 Mio. hat die Kantonale Steuerverwaltung die Steuerfreiheit mit einem Steuerruling zugesichert und in der Folge diese Steuerfreiheit nicht infrage gestellt (vgl. oben E. 4.1). Für die Zwecke der Kantons-, Bezirks- und Gemeindesteuern ist diese Zahlung aus diesem Grund nicht Teil des Streitgegenstands und aus diesem Grund vom Bundesgericht nicht zu beurteilen. VI. Verfahrensausgang und Kosten

E. 12

Die Beschwerde ist unbegründet und abzuweisen. Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (Art. 66 Abs. 1 BGG). Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (Art. 68 Abs. 3 BGG).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.