

GR_GERICHTE A 2015 60 vom 4. April 2017

GR Gerichte, 2017-04-04, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/gr_gerichte_A_2015_60

FR: GR_GERICHTE A 2015 60 du 4 avril 2017

IT: GR_GERICHTE A 2015 60 del 4 aprile 2017

Regeste

Kantons- und Gemeindesteuern | Einkommenssteuer

Erwägungen

E. 28

Oktober 2003 hervor, dass der Erwerb der Beteiligung an der AL._____ Corporation durch die AI._____ AG bloss treuhänderisch erfolgte. bb) Entgegen der beschwerdeführerischen Auffassung lässt sich aus der Bilanzierung der AI._____ AG nicht ableiten, dass die AI._____ AG die Beteiligung an der AL._____ Corporation nicht bloss treuhänderisch erworben hat. Es trifft zwar zu, dass sich in den Bilanzen der AI._____ AG – soweit ersichtlich – keine Schuld gegenüber dem Veräusserer bzw. Treugeber auf Herausgabe des Treuguts (= Beteiligung an der AL._____ Corporation) befunden hat (vgl. die Bilanzen der AI._____ AG per 31. März 2004 und 31. März 2005 [Bg1-act. 50]). Dies ist indes auch keine Voraussetzung für die Annahme eines Treuhandverhältnisses. Entgegen der beschwerdeführerischen Auffassung kann aus dem Fehlen einer Schuld gegenüber dem Treugeber in den Bilanzen der AI._____ AG für sich allein nämlich noch nicht geschlossen werden, es liege keine Treuhandenschaft vor, zumal die vorgenommenen Buchungen bei einer geldwerten Leistung in der Regel gerade von der steuerlichen Behandlung der betroffenen Transaktionsvorgängen abweichen. Gemäss dem Merkblatt „Treuhandverhältnisse“ der ESTV (S-02.107) vom Oktober 1967/Nachdruck 1993 (abrufbar unter <https://www.estv.admin.ch/dam/estv/de/dokumente-/verrechnungssteuer/merkmale/s-02-107.pdf.download.pdf/d02107.pdf>; [zuletzt besucht am 28. Februar 2017]) soll aus den der Steuerverwaltung einzureichenden Bilanzen des Treuhänders klar ersichtlich sein, dass er Vermögenswerte treuhänderisch besitzt; die Treuhandkonti sind unter den Aktiven und den Passiven, oder „unter dem Strich“ als solche aufzuführen. Dementsprechend hätte eine Verbuchung, die den wirtschaftlichen Verhältnissen, mithin einerseits der Gewinnausschüttung über Fr. 45'000'000.-- und andererseits dem treuhänderischen Erwerb der AL._____ Corporation Beteiligung, Rechnung trägt, bei der AI._____ AG

- 109 - – wie die Beschwerdegegnerin 1 bereits in den Einspracheentscheiden vom 22. Oktober zu Recht ausgeführt hat – grundsätzlich in der Weise erfolgen müssen, dass im Jahr 2003 anlässlich des Erwerbs der AL._____ Corporation Beteiligung die Gewinnausschüttung über gesamthaft Fr. 45'000'000.-- mit dem Buchungssatz „Dividende/Bank“ bzw. der treuhänderische Erwerb der AL._____ Corporation Beteiligung mit dem Buchungssatz „Beteiligung AL._____ Corporation/Verpflichtung aus Treuhand“ hätte verbucht werden müssen. Alternativ hätte auf die Bilanzierung des Treuhandverhältnisses verzichtet werden können mit gleichzeitiger Offenlegung desselben im Anhang der Jahresrechnung. Spiegelbildlich hätte die Veräusserung der AL._____

Corporation Beteiligung von der AI. _____ AG an die AR. _____ Ltd. im Jahr 2007 bei der AI. _____ AG mit dem Buchungssatz „Verpflichtung aus Treuhand/Beteiligung AL. _____ Corporation“ verbucht werden müssen. Alternativ hätte wiederum die Möglichkeit bestanden, im Anhang der Jahresrechnung offenzulegen, dass das entsprechende Treuhandverhältnis nicht mehr besteht. Allein die Tatsache, dass die Verbuchung bei der AI. _____ AG nicht in dieser Weise erfolgt ist, lässt aber noch nicht den Schluss zu, dass hier kein Treuhandverhältnis vorlag, zumal die vorgenommenen Buchungen bei einer geldwerten Leistung – wie gesehen – in der Regel gerade von der steuerlichen Behandlung der betroffenen Transaktionsvorgänge abweichen. cc) Schliesslich vermag auch die beschwerdeführerische Behauptung, wonach mit dem Treuhandgeschäft die ganze Transaktion gerade nicht möglich gewesen wäre, da die AI. _____ AG die bei den Einzelgesellschaften erhältlich gemachten flüssigen Mittel nicht als Kaufpreis an die AS. _____ Ltd. und die AR. _____ Ltd. hätte zahlen können (vgl. Beschwerde vom 30. November 2015 im Verfahren A 15 60 Rz. 30, Replik vom 24. Februar 2016 im Verfahren A 15 60 Rz. 95), nicht zu überzeugen.

- 110 - gen. Beim ersten Rechtsgeschäft, d.h. dem treuhänderischen Erwerb der AL. _____ Corporation Beteiligung durch die AI. _____ AG von der AR. _____ Ltd., hat zwar in der Tat noch kein Mittelfluss stattgefunden. Wie gesehen geht das streitberufene Gericht aber davon aus, dass anlässlich des Erwerbs der AI. _____-Gruppe zusätzlich eine verdeckte Gewinnausschüttung von gesamthaft Fr. 45'000'000.-- an B. _____ und den Beschwerdeführer geleistet wurde, wobei die Zahlung im Umfang von Fr. 22'500'000.-- über die AS. _____ Ltd., die AR. _____ Ltd. und die AB. _____ Anstalt an den Beschwerdeführer weitergeleitet wurde. Wie nachstehend dargelegt (vgl. E.22 ff.) ist es nicht nachgewiesen, dass der Beschwerdeführer bzw. die AB. _____ Anstalt im Gegenzug für diese Zahlung von Fr. 22'500'000.-- eine Schuldverpflichtung aus einem Darlehensvertrag mit der AR. _____ Ltd. (angebliche Darlehensgläubigerin) eingegangen sind. Weshalb es der AI. _____ AG nicht möglich gewesen sein soll, einerseits die AL. _____ Corporation Beteiligung – entgegen den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsgemässer Buchführung und Rechnungslegung – für Fr. 45'000'000.-- zu aktivieren, obschon sie nur treuhänderisches Eigentum daran erworben hat, und andererseits – unter Umgehung der formellen Gewinnausschüttungsvorschriften – eine Zahlung von Fr. 45'000'000.-- ohne Gegenleistung zu erbringen, ist nicht ersichtlich und wird vom Beschwerdeführer auch nicht dargetan. c) aa) Wie gesehen stellt sich der Beschwerdeführer auf den Standpunkt, die AK. _____ AG habe aufgrund der abgeschlossenen Put-/Call-Option Vereinbarung jederzeit das Recht gehabt, für ihre Tochtergesellschaft die Beteiligung an der AL. _____ Corporation zum ursprünglichen Kaufpreis von Fr. 45'000'000.-- wieder zu veräussern. Das Verkaufsrecht habe dem Wert von Fr. 45'000'000.-- entsprochen, weshalb das Aktivum (Beteiligung an der AL. _____ Corporation) entsprechend auch habe aktiviert werden dürfen. Der Optionsvertrag habe die Verhinderung einer Schädigung im Zusammenhang mit dem Erwerb der Beteiligung an der AL. _____ Corporation bezweckt. Die Put-/Call-Option Vereinbarung sei rechtsgültig gewesen, was insbesondere auch aus der Aufhebungserklärung von B. _____ und dem Beschwerdeführer hervorgehe. Diese wäre nicht nötig gewesen, wenn die Option im Jahr 2003 nicht gültig vereinbart worden wäre. Die AL. _____ Corporation Beteiligung sei im Jahr 2007 denn auch nicht für Fr. 0.-- an B. _____ bzw. dessen Gesellschaften veräussert worden, sondern gegen Abtretung werthaltiger Darlehen gegenüber der Muttergesellschaft AK. _____ AG

- 111 -

in der Höhe von Fr. 45'000'000.-. Die AQ._____ Inc. habe der AI._____ AG ihre im Jahr 2003 begründete Darlehensforderung gegenüber der AK._____ AG im Umfang von Fr. 22'280'000.-- an Zahlungen statt abgetreten. Weiter habe die AQ._____ Inc. eine Forderung der AB._____ Anstalt gegenüber der AI._____ AG im Umfang von Fr. 5'254'273.87 abgetreten, um ihre Kaufpreisschuld in diesem Umfang zu tilgen. Schliesslich habe die AF._____ AG ihre Forderung gegenüber der AK._____ AG im Umfang von Fr. 18'009'000.-- an die AI._____ AG abgetreten und im Gegenzug deren Restkaufpreisforderung gegenüber der AQ._____ Inc. übernommen. Entsprechend sei bei den Gesellschaften auch gebucht worden (vgl. Beschwerde vom 30. November 2015 im Verfahren A 15 60 Rz. 85, 126, 128, 195, 224, Replik vom 24. Februar 2016 im Verfahren A 15 60 Rz. 102 und 107, Stellungnahme vom 11. April 2016 im Verfahren A 15 60 Rz. 42). Wie nachfolgend dargestellt, zielen diese Ausführungen ins Leere. bb) Zunächst gilt es im Sinne einer Vorbemerkung festzuhalten, dass die Put-/Call-Option Vereinbarung vom 28. Oktober 2003 („AR._____ - AK._____ put-call option agreement“ [Pag. 180.100.247 - 251]), auf welche sich der Beschwerdeführer beruft, zwischen der AR._____ Ltd. und der AK._____ AG abgeschlossen wurde und die AI._____ AG dementsprechend nicht Partei der fraglichen Optionsvereinbarung war. Der Be-

- 112 - schwerdeführer gesteht denn auch ein, dass die AI._____ AG zwar nicht direkt am Optionsvertrag beteiligt sei. Allerdings habe die Muttergesellschaft AK._____ AG alles im Interesse der Tochtergesellschaft AI._____ AG stehend getan, weil das wesentliche Aktivum der AK._____ AG die Beteiligung an der AI._____ AG gewesen sei. Daher hätte die AK._____ AG die Option notfalls an die AI._____ AG abgetreten, damit diese die AL._____ Corporation Beteiligung an die AR._____ Ltd. hätte veräussern und von dieser als Kaufpreis die Darlehen (letztlich) gegenüber der AK._____ AG hätte abgetreten erhalten können (vgl. Stellungnahme des Beschwerdeführers vom 23. Mai 2016 im Verfahren A 15 60 Rz. 56). Auch wenn diese Ausführungen zwar grundsätzlich einleuchten, bleibt es zumindest fraglich, ob sich aus dem fraglichen Optionsvertrag ein Recht der AI._____ AG hat ableiten lassen, die Beteiligung an der AL._____ Corporation zum ursprünglichen Kaufpreis von Fr. 45'000'000.-- zu veräussern. Da dem fraglichen Optionsvertrag im Jahr 2003 aber – wie nachfolgend dargestellt – ohnehin keine Absicherungsfunktion zukam, ist die Tatsache, dass der fragliche Optionsvertrag zwischen der AR._____ Ltd. und der AK._____ AG abgeschlossen wurde und die AI._____ AG dementsprechend nicht Vertragspartei war, letztlich unerheblich. cc) Die Put-/Call-Option Vereinbarung vom 28. Oktober 2003 wurde unmittelbar vor dem Verkauf der AL._____ Corporation Beteiligung von der AI._____ AG an die AR._____ Ltd. mit der von B._____ und dem Beschwerdeführer unterzeichneten Vereinbarung vom 12. Februar 2007 („release and termination of AR._____ -AK._____ put-call option agreement“ [Pag. 180.100.081]) aufgehoben, ohne dass der Optionsvertrag zuvor ausgeübt worden wäre. Darin vereinbarten die Parteien, einander entschädigungslos gegenseitig von sämtlichen Verpflichtungen aus der Put-/Call-Option Vereinbarung zu befreien. Ebenfalls per 12. Februar 2007 wurde die AL._____ Corporation Beteiligung sodann von der AI._____ AG

- 113 - an die AR._____ Ltd. veräussert, wobei die AR._____ Ltd. für den Erwerb der 1'400 Aktien der AL._____ Corporation gemäss „AI._____ -AR._____ share and loan sale agreement“ (Pag. 180.100.082) keinen Kaufpreis bezahlen musste. Hingegen schuldete die AR._____ Ltd. im Rahmen des Kaufvertrags für den Erwerb der Darlehensforderung der AI._____ AG gegenüber der AL._____ Corporation der AI._____ AG den nominalen

Darlehensbetrag (inkl. aufgelaufener Zinsen) von US\$ 1'484'708.33. Dementsprechend verpflichtete sich die AI. _____ AG als Darlehensgläubigerin, alle Rechte aus dem Darlehensvertrag mit der AL. _____ Corporation als Schuldnerin an die AR. _____ Ltd. zu übertragen. Des Weiteren verpflichtete sich die AI. _____ AG im Rahmen des Kaufvertrags, der AR. _____ Ltd. eine Freigabeerklärung der AK. _____ AG beizubringen, wonach diese die AR. _____ Ltd. von all ihren Verpflichtungen aus der Put-/Call-Option Vereinbarung vom 28. Oktober 2003 befreit. Mit „assignment separate from certificate“ (Pag. 180.100.088) bestätigte B. _____ im Namen der AR. _____ Ltd. sodann den Transfer von 1'400 Aktien der AL. _____ Corporation von der AI. _____ AG an die AR. _____ Ltd. Das Dokument datiert zwar vom 12. Februar 2004. Wie vorstehend bereits erläutert (vgl. E.13d) dürfte es sich hierbei indes um einen Schreibfehler in der Jahreszahl handeln. Denn das Dokument wurde gemäss Fusszeile am 12. Februar 2007 gedruckt und bildet zudem den Anhang A („Exhibit A“) zum „AI. _____-AR. _____ share and loan sale agreement“ vom 12. Februar 2007. Somit erhielt die AI. _____ AG für den Verkauf der Beteiligung an der AL. _____ Corporation an die AR. _____ Ltd. keine Kaufpreisschädigung. Der vom Beschwerdeführer geltend gemachte Verkauf der AL. _____ Corporation Beteiligung an die AQ. _____ Inc. gegen Abtretung von Darlehen gegenüber der Muttergesellschaft AK. _____ AG in der Höhe von Fr. 45'000'000.--, erachtet das streitberufene Gericht mit den Beschwerdegegnerinnen 1 und 2 aus den nachstehend dargestellten Überlegungen als simuliert.

- 114 - dd) Einerseits liegt bezüglich des vom Beschwerdeführer behaupteten Verkaufs der AL. _____ Corporation Beteiligung von der AI. _____ AG an die AQ. _____ Inc. für Fr. 45'000'000.-- – im Gegensatz zur Veräusserung der AL. _____ Corporation Beteiligung von der AI. _____ AG an die AR. _____ Ltd., für welche ein detaillierter Kaufvertrag vom 12. Februar 2007 vorliegt (vgl. Pag. 180.100.082 - 087) – kein Kaufvertrag vor. In den Akten befindet sich lediglich eine von N. _____ für die AQ. _____ Inc. bzw. vom Beschwerdeführer für die AI. _____ AG unterzeichnete Vereinbarung vom 17. Februar 2007 betreffend Forderungsabtretung an Zahlungs statt, wonach die AQ. _____ Inc. mit Datum vom 12. Februar 2007 die Aktien der AL. _____ Corporation im Betrag von Fr. 45'000'000.-- von der AI. _____ AG übernommen und die AQ. _____ Inc. zwecks Begleichung des Kaufpreises gegenüber der AI. _____ AG den Betrag ihrer Darlehensforderung gegenüber der AK. _____ AG von Fr. 22'284'757.89 zur Teilverrechnung des Kaufpreises abgetreten haben soll (vgl. Pag. 141.400.208/209). Einen Kaufvertrag bezüglich des Erwerbs der AL. _____ Corporation durch die AQ. _____ Inc. gibt es indes nicht. Vor dem Hintergrund des detaillierten Kaufvertrags vom 12. Februar 2007 betreffend des Verkaufs der AL. _____ Corporation Beteiligung von der AI. _____ AG an die AR. _____ Ltd. („AI. _____-AR. _____ share and loan sale agreement“ [Pag. 180.100.082 - 087]) ist es nicht glaubhaft, dass gleichentags ein weiterer Kaufvertrag über den Verkauf der entsprechenden Beteiligung für Fr. 45'000'000.-- von der AI. _____ AG an die AQ. _____ Inc. abgeschlossen wurde, welcher nicht bei den Akten liegt und den detaillierten, bei den Akten liegenden Kaufvertrag vom 12. Februar 2007 ersetzen soll. In dieses Bild passt auch die Aussage von B. _____ anlässlich der ASU-Einvernahme, wonach die Vereinbarung zwischen der AQ. _____ Inc. und der AI. _____ AG vom 17. Februar 2007 betreffend Forderungsabtretung an Zahlungs statt wahrscheinlich zurückda-

- 115 - tiert worden sei und er weder einen N. _____ kenne, noch diesem eine Vollmacht erteilt habe, im Namen der AQ. _____ Inc. zu unterzeichnen (vgl. ASU-Bericht gegen die

AH._____ AG vom 11. November 2013 Ziff. 3.4.2.4.). Der Beschwerdeführer bestreitet nicht, dass N._____ nicht Organ der AQ._____ Inc. war. Er macht aber geltend, N._____ sei für das Geschäft gemäss Art. 32 ff. OR bevollmächtigt gewesen (vgl. Replik vom 24. Februar 2016 im Verfahren A 15 60 Rz. 106). Bei dieser Aussage dürfte es sich indes um eine reine Schutzbehauptung seitens des Beschwerdeführers handeln. Einerseits vermag dieser nämlich seine Aussage in keiner Art und Weise zu belegen. Andererseits hätte B._____ als Alleinaktionär der AQ._____ Inc. sicherlich Kenntnis davon gehabt, wenn N._____ tatsächlich Bevollmächtigter seiner Gesellschaft gewesen wäre. Im Übrigen lässt auch die Aussage von N._____ im Rahmen seiner Einvernahme durch die ASU vom 5. April 2013, wonach ihm die Vollmacht nach seiner Erinnerung durch den Beschwerdeführer erteilt worden sei (vgl. ASU-Bericht gegen die AH._____ AG vom 11. November 2013 Ziff. 3.4.2.4.), darauf schliessen, dass N._____ keine Vollmacht zur Vertretung der AQ._____ Inc. hatte, und zwar weder als Organ der Gesellschaft noch als Bevollmächtigter im Sinne von Art. 32 ff. OR. Zudem ist es – wie vorstehend bereits dargestellt (vgl. E.13d) – auch nachgewiesen, dass N._____ die mit 17. Februar 2007 datierte Vereinbarung betreffend Forderungsabtretung an Zahlungen statt erst im Januar 2010 unterzeichnet hat. Für das streitberufene Gericht steht nach dem Gesagten fest, dass die AI._____ AG die Beteiligung an der AL._____ Corporation mit Kaufvertrag vom 12. Februar 2007 (Pag. 180.100.082 - 087) an die AR._____ Ltd. zu einem Preis von Fr. 0.-- veräussert hat und der vom Beschwerdeführer geltend gemachte Verkauf der entsprechenden Beteiligung an die AQ._____ Inc. für Fr. 45'000'000.-- simuliert ist. Die fehlende Kaufpreisleistung für die Übertragung der AL._____ Corporation Beteiligung im Jahr 2007 verdeutlicht, dass der Put-/Call-Option Vereinbarung auch im

- 116 - Jahr 2003 keine Absicherungsfunktion zukam, hat die Option doch – wie gesehen – auch im Jahr 2007 keinerlei Absicherung bewirkt. Stattdessen versuchte der Beschwerdeführer im Jahr 2007 – wie nachfolgend dargestellt –, die entschädigungslose Veräusserung der AL._____ Corporation Beteiligung an die AR._____ Ltd. durch Kapitaleinlagen, welche vom Beschwerdeführer beherrschte Gesellschaften in Form nicht voll werthaltiger Forderungen (Darlehensforderungen gegenüber der AK._____ AG) leisteten, zu verschleiern. ee) Per 17. Februar 2007 buchte die AI._____ AG die Beteiligung an der AL._____ Corporation von Fr. 45'000'000.-- aus und aktivierte im Gegenzug eine fiktive Forderung gegenüber der AQ._____ Inc. von Fr. 17'460'968.24 sowie eine nicht voll werthaltige (Darlehens-)Forderung gegenüber der AK._____ AG in der Höhe von Fr. 22'284'757.89. Zudem wurde in der Buchhaltung der AI._____ AG eine Verbindlichkeit gegenüber der AB._____ Anstalt in der Höhe von Fr. 5'254'273.87 ausgebucht. Bei der Forderung von Fr. 17'460'968.24 soll es sich gemäss Ausführungen des Beschwerdeführers um die Restkaufpreisforderung der AI._____ AG gegenüber der AQ._____ Inc. aus der Veräusserung der AL._____ Corporation Beteiligung an die AQ._____ Inc. handeln (vgl. Replik vom 24. Februar 2016 im Verfahren A 15 60 Rz. 107). Deren Höhe berechnet sich aus dem angeblichen Kaufpreis für den Verkauf der AL._____ Corporation Beteiligung von Fr. 45'000'000.-- abzüglich der Forderung der AI._____ AG gegenüber der AK._____ AG in der Höhe von Fr. 22'284.757.89 und des Erlasses einer Schuld der AI._____ AG gegenüber der AB._____ Anstalt von Fr. 5'254'273.89 (vgl. zur Berechnung der Restkaufpreisforderung die Duplik der Beschwerdegegnerin 1 vom 18. März 2016 im Verfahren A 15 60 Rz. 104). Wie vorstehend dargestellt (vgl. E.13d) erfolgte der Verkauf der AL._____ Corporation Beteiligung in-

- 117 - des nicht für Fr. 45'000'000.-- an die AQ._____ Inc. Vielmehr wurde die AL._____ Corporation Beteiligung entsprechend dem unterzeichnetem Kaufvertrag vom 12. Februar 2007 (Pag. 180.100.082 - 087) für Fr. 0.-- von der AI._____ AG an die AR._____ Ltd. veräussert. Mangels Grund- geschäft bzw. mangels Verkauf der Beteiligung an der AL._____ Corpora- tion von der AI._____ AG an die AQ._____ Inc. ist die in den Büchern der AI._____ AG aktivierte Forderung gegenüber der AQ._____ Inc. als fiktiv zu betrachten. Mithin existierte die Forderung gar nie, weil die AI._____ AG die AL._____ Corporation Beteiligung nicht an die AQ._____ Inc. ver- kaufte und diese deshalb auch keine Kaufpreiszahlung schuldete. Dass die Forderung der AI._____ AG gegenüber der AQ._____ Inc. von Fr. 17'460'968.24 fiktiv war, zeigt im Übrigen auch die Tatsache, dass die entsprechende Forderung über Fr. 18'009'824.79 (= ursprüngliche Forde- rung von Fr. 17'460'968.24 zuzüglich Zins von Fr. 548'856.55) per 1. Ja- nuar 2008 an die AF._____ AG (vgl. die entsprechende Vereinbarung zwischen der AI._____ AG und der AF._____ AG betreffend Kauf und Forderungsabtretungen vom 3. Januar 2008 [Pag. 180.100.132/133]) und gleichentags von dieser an die AC._____ abgetreten wurde (vgl. die ent- sprechende Vereinbarung zwischen der AF._____ AG und der AC._____ betreffend Forderungsabtretung vom 3. Januar 2008 [Pag. 180.100.136/137]). In der Buchhaltung der AC._____ wurde die Forde- rung sodann im Juni 2008 vollumfänglich abgeschrieben, wie der Be- schwerdeführer selber eingesteht (vgl. dessen Replik vom 24. Februar 2016 im Verfahren A 15 60 Rz. 119 sowie dessen Stellungnahme vom 11. April 2016 im Verfahren A 15 60 Rz. 33 und 72). Nach dem soeben Gesagten erhellt, dass die ursprüngliche Forderung der AI._____ AG ge- gegenüber der AQ._____ Inc. in der Höhe von Fr. 17'460'968.24 fiktiv war und dass diese Verbindlichkeit von der angeblichen Schuldnerin AQ._____ Inc. nie eingegangen wurde. Wenn die AI._____ AG in ihren Büchern dennoch keinen Verlust über Fr. 17'460'968.24 bzw.

- 118 - Fr. 18'009'824.79 auswies, ist dies einzig darauf zurückzuführen, dass sich die AF._____ AG die fiktive Forderung der AI._____ AG gegenüber der AQ._____ Inc. abtreten liess und im Gegenzug der AI._____ AG eine (nicht voll werthaltige) Forderung gegenüber der AK._____ AG in gleicher Höhe abtrat (vgl. die Vereinbarung zwischen der AI._____ AG und der AF._____ AG betreffend Kauf und Forderungsabtretungen vom 3. Januar 2008 [Pag. 180.100.132/133]). Als Zwischenfazit lässt sich somit festhal- ten, dass die Put-/Call-Option Vereinbarung – zumindest im Umfang von Fr. 17'460'968.24 – keine Absicherung ermöglichte und weder B._____ noch die AR._____ Ltd. noch die AQ._____ Inc. der AI._____ AG in die- sem Umfang eine Gegenleistung für den Erwerb der Beteiligung an der AL._____ Corporation erbracht haben. Bezüglich der bei der AI._____ AG aktivierten Forderung gegenüber der AK._____ AG in der Höhe von Fr. 22'284'757.89 macht der Beschwerde- führer geltend, die AQ._____ Inc. habe der AI._____ AG ihre im Jahr 2003 begründete Darlehensforderung gegenüber der AK._____ AG im Umfang von Fr. 22'284'757.89 zwecks Tilgung der Kaufpreisschuld für die AL._____ Corporation Beteiligung an Zahlungen statt abgetreten (vgl. Re- plik vom 24. Februar 2016 Rz. 107). Diese Sachverhaltsdarstellung des Beschwerdeführers vermag nicht zu überzeugen. Wie vorstehend bereits dargestellt, verkaufte die AQ._____ Inc. mit Aktienkaufvertrag vom 16. Februar 2007 50 % der Aktien der AK._____ AG für Fr. 287'500.-- an die AV._____ AG (vgl. der entsprechende Aktienkaufvertrag vom 16. Fe- bruar 2007 [Pag. 180.100.095 - 098]). Gleichentags zederte die AQ._____ Inc. ihre nominale Forderung gegenüber der AK._____ AG von Fr. 22'205'035.64 (Stand per 31. Dezember 2006) für Fr. 1.-- an die AV._____ AG (vgl. die entsprechende Vereinbarung betreffend Abtretung Darlehen vom

16. Februar 2007 [Pag. 180.100.099 - 101]). In der Folge erwarb die AF._____ AG von der AV._____ AG mit Aktienkaufvertrag

- 119 - vom 26. Juni 2007 50 % der Aktien der AK._____ AG für Fr. 287'500.-- sowie die Darlehensforderung der AV._____ AG gegenüber der AK._____ AG im Umfang von nominal Fr. 22'205'035.64 für Fr. 1.-- (vgl. den entsprechenden Aktienkaufvertrag vom 26. Juni 2007 [Pag. 180.100.124 - 126/2]). Die AF._____ AG überliess die Forderung offenbar unentgeltlich der AI._____ AG, welche diese in ihren Büchern zum nominalen Wert von Fr. 22'284'757.89 aktivierte. Nach dem Gesagten steht fest, dass die AQ._____ Inc. der AI._____ AG die Darlehensforderung gegenüber der AK._____ AG in der Höhe von Fr. 22'284'757.89 nicht zwecks Tilgung der Kaufpreisschuld für die AL._____ Corporation Beteiligung an Zahlungs statt abgetreten hat. Vielmehr hat die AQ._____ Inc. die entsprechende Darlehensforderung – wie gesehen – für Fr. 1.-- an die AV._____ AG abgetreten. Gegen diese Betrachtungsweise wendet der Beschwerdeführer ein, dass die erwähnten Verträge zwischen der AQ._____ Inc. und der AV._____ AG bzw. zwischen der AV._____ AG und der AF._____ AG nie vollzogen worden seien, da sie wirtschaftlich keinen Sinn machten (vgl. Beschwerde vom 30. November 2015 im Verfahren A 15 60 Rz. 167). Dem steht aber entgegen, dass der Beschwerdeführer am 23. Februar 2007 der AQ._____ Inc. die vertraglich geschuldete Zahlung von Fr. 1'737'500.-- (= Fr. 3'712'500.-- abzüglich der Darlehensforderung der AI._____ AG gegenüber der AL._____ Corporation von Fr. 1'975'000.--; vgl. Pag. 180.100.103) erbracht hat, was sich aus den Kontoauszügen der AC._____ und der AF._____ AG ergibt (vgl. Bg1-act. 28 und 29 sowie Pag. 180.100.107 - 110). Dabei orientierte sich die Entschädigung, welche die AQ._____ Inc. von der AV._____ AG für die 50 % der Aktien der AK._____ AG erhalten hat, an einer von B._____ und vom Beschwerdeführer akzeptierten Bewertung der AK._____ AG (vgl. Pag. 180.100.102/103; vgl. dazu Replik des Beschwerdeführers im Verfahren A 15 60 vom 24. Februar 2016 Rz. 122). Demnach betrug der Verkehrswert der AK._____ AG Fr. 7'475'000.-- (= Fr. 3'975'000.-- +

- 120 - Fr. 3'500'000.--) inkl. der Darlehensforderung der AI._____ AG gegenüber der AL._____ Corporation von Fr. 1'975'000.-- bzw. Fr. 5'500'000.-- ohne die entsprechende Darlehensforderung. Entsprechend erhielt die AQ._____ Inc. bzw. B._____ für den Verkauf ihrer 50 % der Aktien der AK._____ AG eine Entschädigung von brutto Fr. 3'712'500.-- (unter Berücksichtigung eines um Fr. 50'000.-- reduzierten Kommissionsaufwands) bzw. eine Nettzahlung von Fr. 1'737'500.-- (Fr. 3'712'500.-- abzüglich der Darlehensforderung der AI._____ AG gegenüber der AL._____ Corporation von Fr. 1'975'000.--). In der Bruttoleistung von Fr. 3'712'500.-- sind nebst der erwähnten Kaufpreiszahlung von Fr. 287'500.-- noch weitere Kaufpreiskomponenten enthalten, namentlich die Rückführung Guthaben Bauprojekt von Fr. 1'700'000.-- sowie der Anteil an der Kommissionszahlung von Fr. 1'725'000.--. Dagegen wendet der Beschwerdeführer ein, dass der Aktienkaufvertrag zwischen der AV._____ AG und der AQ._____ Inc. vom 16. Februar 2007 zwar vollzogen worden sei, nicht aber die am gleichen Tag unterzeichnete Vereinbarung über die Abtretung der Forderung der AQ._____ Inc. gegenüber der AK._____ AG für Fr. 1.--. Dementsprechend habe der Beschwerdeführer am 23. Februar 2007 der AQ._____ Inc. bzw. B._____ zwar die vertraglich geschuldete Zahlung von Fr. 1'737'500.-- für den Erwerb von 50 % der Aktien der AK._____ AG bezahlt, nicht aber Fr. 1.-- für die Forderungsabtretung. Dies zeige, dass die Forderung der AQ._____ Inc. gegenüber der AK._____ AG nicht an die AV._____ AG bzw. an die

AF._____ AG, sondern am 17. Februar 2007 zum Nominalwert an die AI._____ AG abgetreten worden sei (vgl. Replik des Beschwerdeführers im Verfahren A 15 60 vom 24. Februar 2016 Rz. 88, 116, 176, 192). Die- sen Ausführungen vermag sich das streitberufene Gericht nicht anzusch- liessen. Vielmehr ist mit den Beschwerdegegnerinnen davon auszugehen, dass die unterzeichneten und bei den Akten liegenden Verträge, wonach die AQ._____ Inc. ihre Forderung gegenüber der AK._____ AG für Fr. 1.--

- 121 - an die AV._____ AG abgetreten (vgl. Pag 180.100.099 - 101) und darauf- hin die AV._____ AG die Forderung an die AF._____ AG übertragen hat (vgl. Pag. 180.100.124 - 126/2), auch vollzogen wurden. Dies ergibt sich denn auch offenkundig aus dem E-Mail Verkehr zwischen dem Be- schwerdeführer und seinem Steuerberater P._____ zwischen dem 17. und 19. Juli 2007 (vgl. Pag. 180.100.276 - 280). In einer E-Mail vom 17. Juli 2007 führte der Beschwerdeführer zuhanden dessen Steuerbera- ter nämlich aus, dass der Vorschlag für die Bereinigung einer allfällig dro- henden Überschuldung der AI._____ AG ohne die AQ._____ Inc. und oh- ne B._____, welche nichts mehr damit zu tun hätten, auszugestalten sei. Die AV._____ AG habe die Forderungen von der AQ._____ Inc. abge- kauft (vgl. Pag. 180.100.279/280). P._____ bestätigte sodann in einer E- Mail vom 19. Juli 2007, dass die AQ._____ Inc. ihre 50%ige Beteiligung an der AK._____ AG an die AV._____ AG verkauft habe. Zudem habe die AQ._____ Inc. ihre Forderung von rund Fr. 22'000'000.-- im Betrag von Fr. 1.-- an die AV._____ AG verkauft. Die AV._____ AG ihrerseits habe die erworbene Beteiligung an der AK._____ AG sowie ihre Forderung ge- genüber der AK._____ AG im Betrag von Fr. 1.-- an die AF._____ AG weiterverkauft (vgl. das erwähnte E-Mail von P._____ an den Beschwer- deführer vom 19. Juli 2007 [Pag. 180.100.276]). Des Weiteren weist die Beschwerdegegnerin 1 in ihrer Duplik vom 18. März 2016 (im Verfahren A 15 60) zu Recht darauf hin, dass im unterzeichneten Aktienkaufvertrag zwischen der AV._____ AG und der AF._____ AG (Pag. 180.100.124 - 126/2) unter Ziff. 2.3. zum Kaufpreis festgehalten ist, dass der Kaufpreis der AV._____ AG als Überbrückungskredit zur Verfügung gestellt wurde und als verrechnet gilt und der Kaufpreis gemäss Ziff. 2.1. auch den Be- trag von Fr. 1.-- für die Forderungsabtretung umfasst. Vor diesem Hinter- grund ist davon auszugehen, dass – neben dem Aktienkaufvertrag vom 16. Februar 2007 zwischen der AQ._____ Inc. und der AV._____ AG (180.100.095 - 098) – auch die am gleichen Tag unterzeichnete und bei

- 122 - den Akten liegende Vereinbarung zwischen der AQ._____ Inc. und der AV._____ AG betreffend Forderungsabtretung (Pag. 180.100.099 - 101) vollzogen wurde, wonach die AQ._____ Inc. ihre Forderung gegenüber der AK._____ AG für Fr. 1.-- an die AV._____ AG abgetreten hat. Daran vermag der Umstand, dass der symbolische Betrag von Fr. 1.-- offenbar in der Buchhaltung nicht verbucht wurde, nichts zu ändern. Wie die Be- schwerdegegnerin 1 in ihrer Duplik vom 18. März 2016 (im Verfahren A 15 60) zu Recht ausführt, ist es grundsätzlich denkbar, dass der symbo- lische Betrag von Fr. 1.-- vom Beschwerdeführer in bar gleistet wurde. Wahrscheinlicher erscheint indes, dass der Betrag von Fr. 1.-- wegen der betragsmässigen Unerheblichkeit von der AV._____ AG gar nicht erst eingefordert wurde. Wenn die AI._____ AG in ihren Büchern dennoch keinen Verlust in der Höhe von Fr. 22'284'757.89 auswies, ist dies nach dem Gesagten nicht auf die vom Beschwerdeführer geltend gemachte Absicherungsfunktion der Put-/Call-Option Vereinbarung zurückzuführen, sondern vielmehr auf die Tatsache, dass die AF._____ AG die für Fr. 1.-- erworbene Forderung gegenüber der AK._____ AG offenbar unentgeltlich an die AI._____ AG abgetreten hat und die entsprechende (nicht voll werthaltige)

Forderung in den Büchern der AI. _____ AG zum nominalen Wert von Fr. 22'284'757.89 aktiviert wurde. Zusammenfassend lässt sich festhalten, dass die Put-/Call-Option Vereinbarung keine Absicherung ermöglichte, was sich anlässlich der Veräusserung der AL. _____ Corporation Beteiligung von der AI. _____ AG an die AR. _____ Ltd. offenkundig gezeigt hat. Die AI. _____ AG hat nämlich von der AR. _____ Ltd. keine Gegenleistung für die Übertragung der AL. _____ Corporation Beteiligung erhalten. Was die AI. _____ AG im Jahr 2007 erhalten hat, sind vielmehr verdeckte Kapitaleinlagen von der AF. _____ AG, welchen indes bei weitem kein Wert von Fr. 45'000'000.-- zukam. Da eine periodenübergreifende Verrechnung von verdeckten Ge-

- 123 - winnausschüttungen mit Kapitaleinlagen der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zufolge ausgeschlossen ist (vgl. BGE 113 Ib 23 E.4c), erübrigt sich eine Bewertung der im Jahr 2007 von der AF. _____ AG in die AI. _____ AG eingelegten Forderungen gegenüber der AK. _____ AG. Die Steuerfolgen von verdeckten Gewinnausschüttungen werden grundsätzlich nämlich nicht aufgehoben, wenn im gleichen Ausmass verdeckte Kapitaleinlagen getätigt worden sind. Eine Gesamtbetrachtung (= Vorteilsausgleichung), nach welcher sich die Vorteilszuwendungen steuerlich kompensieren, kommt nur dann zur Anwendung, wenn ein direkter Zusammenhang zwischen der verdeckten Gewinnausschüttung und der verdeckten Kapitaleinlage in der Weise vorliegt, dass die eine ohne die andere nicht erfolgt wäre. Die Einlage muss sich aus kaufmännischer Sicht als Gegenleistung zur verdeckten Zuwendung an den Aktionär präsentieren, so dass angenommen werden kann, auch unter Dritten hätte ein derartiger Ausgleich stattfinden können (vgl. REICH/WEIDMANN, a.a.O., Art. 20 Rz. 54; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., Art. 20 Rz. 150; REICH, a.a.O., § 13 Rz. 132). Vorliegend besteht ein solcher sachlicher Zusammenhang zwischen den vom Beschwerdeführer bzw. von der AF. _____ AG im Jahr 2007 getätigten Kapitaleinlagen einerseits und den vom Beschwerdeführer im Jahr 2003 erhaltenen Leistungen offenkundig nicht. Selbst wenn indes ein solcher anzunehmen wäre, stünde deren Verrechnung ohnehin das Periodizitätsprinzip entgegen. Dementsprechend erübrigt sich in antizipierter Beweiswürdigung (vgl. BGE 134 I 140 E.5.3, 131 I 153 E.3, 127 V 491 E.1b) aber auch die vom Beschwerdeführer mit Stellungnahme vom 23. Mai 2016 (im Verfahren A 15 60) beantragte Einholung eines Sachverständigengutachtens zur Frage der Bewertung der Forderung der AI. _____ AG gegenüber der AK. _____ AG von 2003 bis 2007 sowie des Werts der Beteiligung bei der AK. _____ AG an der AI. _____ AG. Bereits durch die Tatsache, dass die AI. _____ AG für die Veräusserung der Beteiligung an der AL. _____ Corporation Betei-

- 124 - ligung keine Gegenleistung erhalten hat, offenbarte sich die fehlende Absicherungsfunktion der Put-/Call-Option Vereinbarung. Daraus lässt sich schliessen, dass der Optionsvereinbarung auch im Jahr 2003, als die AI. _____ AG die AL. _____ Corporation für Fr. 45'000'000.-- von der AS. _____ Ltd. erwarb, keine Absicherungsfunktion zukam. ff) Dafür spricht im Übrigen auch die Tatsache, dass das vom Beschwerdeführer geltend gemachte Optionskonstrukt aus Sicht der AI. _____ AG ökonomisch betrachtet wenig Sinn macht. Zwar hätte die AI. _____ AG mittels des behaupteten Optionskonstrukts eine Schädigung im Zusammenhang mit dem Erwerb der Beteiligung an der AL. _____ Corporation verhindern können. Da die AL. _____ Corporation indes offenbar keine laufenden Erträge erzielte und die AR. _____ Ltd. bzw. B. _____ die AL. _____ Corporation Beteiligung bei einer positiven Wertentwicklung für Fr.

45'000'000.-- hätte zurück erwerben können, hätte die AI.____ AG entsprechend an einem Wertzuwachs der AL.____ Corporation nicht partizipiert. Das Recht der AI.____ AG hätte bloss darin bestanden, die Beteiligung an der AL.____ Corporation wieder zum ursprünglichen Kaufpreis von Fr. 45'000'000.-- zu veräussern. Dementsprechend hätte aber die AI.____ AG Fr. 45'000'000.-- ohne jegliche Aussicht auf eine Rendite investiert, was aus ökonomischer Sicht wenig Sinn macht. Des Weiteren machte die AX.____ AG im September 2007 als Steuer-vertreterin der AI.____-Gruppe gegenüber den Steuerverwaltungen O.3.____ und O.5.____, nachdem diese Zweifel an der Bewertung der Beteiligung an der AL.____ Corporation geäussert hatten, geltend, dass sich die AL.____ Corporation nach wie vor in der Aufbauphase befände und eine abschliessende Bewertung der Gesellschaft nicht oder nur mit einem unverhältnismässigen Mehraufwand möglich sei (vgl. das entsprechende Schreiben der AX.____ AG vom 3. September 2007 [Pag.

- 125 - 180.100.281/282]). Hätte aber die Put-/Call-Option Vereinbarung der AI.____ AG tatsächlich – wie vom Beschwerdeführer behauptet – jederzeit ermöglicht, die Beteiligung an der AL.____ Corporation gegen den vollen Kaufpreis von Fr. 45'000'000.-- an die AR.____ Ltd. bzw. an B.____ zurückzugeben, wäre es zumindest naheliegend gewesen, dass die AX.____ AG gegenüber den Steuerverwaltungen O.3.____ und O.5.____ im September 2007 ausgeführt hätte, dass die Bewertung aufgrund der Put-/Call-Option Vereinbarung einfach sei, weil die Aktien der AL.____ Corporation aufgrund dieser Vereinbarung zum vollen Kaufpreis von Fr. 45'000'000.-- hätten zurückgegeben werden können. Diese Auskunft wurde von der AX.____ AG indes – wie gesehen – nicht in dieser Form erteilt, wohl weil die AI.____ AG die Beteiligung an der AL.____ Corporation zu diesem Zeitpunkt bereits für Fr. 0.-- an die AR.____ Ltd. veräussert hatte. Darüber hinaus hätte der Beschwerdeführer und dessen Steuervertreter P.____ auch nicht darüber diskutiert, ob der (simulierte) Preis für den Verkauf der Aktien der AL.____ Corporation nun Fr. 30'000'000.-- oder Fr. 45'000'000.-- betragen soll, wenn die Put-/Call-Option Vereinbarung der AI.____ AG tatsächlich jederzeit ermöglicht hätte, die Beteiligung an der AL.____ Corporation gegen den vollen Kaufpreis von Fr. 45'000'000.-- an die AR.____ Ltd. bzw. an B.____ zu verkaufen (vgl. die entsprechenden E-Mails von P.____ an den Beschwerdeführer vom 6. und 7. Dezember 2009 [Pag. 180.100.271 - 274]). Insbesondere hätte der Beschwerdeführer seinem Steuervertreter unter der Prämisse, dass die AI.____ AG die AL.____ Corporation Beteiligung aufgrund der erwähnten Put-/Call-Option Vereinbarung jederzeit für Fr. 45'000'000.-- hätte verkaufen können, auch nicht den Vorschlag gemacht, die Beteiligung an der AL.____ Corporation für Fr. 1.-- zu verkaufen und mit der Beschwerdegegnerin 1 einen Vergleich über den Verlust der AC.____

- 126 - von Fr. 43'500'000.-- anzustreben (vgl. das entsprechende E-Mail des Beschwerdeführers vom 3. September 2009 [Pag. 180.100.274]). Auch der dargestellte E-Mail Verkehr zwischen dem Beschwerdeführer und dessen Steuervertreter zeigt, dass die Put-/Call-Option Vereinbarung der AI.____ AG nie eine Absicherung im Umfang von Fr. 45'000'000.-- garantiert hat. Weiter fehlt im Anhang der Jahresabschlüsse 2003/2004 und 2004/2005 der AI.____ AG (Bg1-act. 50) ein Hinweis auf die Put-/Call-Option Vereinbarung. Hätte die erwähnte Put-/Call-Option Vereinbarung der AI.____ AG tatsächlich ermöglicht, die Beteiligung an der AL.____ Corporation jederzeit gegen den vollen Kaufpreis von Fr. 45'000'000.-- an die AR.____ Ltd. bzw. an B.____ zu verkaufen, wäre

dies wohl auch in den Anhängen zu den erwähnten Jahresrechnungen erwähnt worden, zumal die Optionsvereinbarung angesichts der vom Beschwerdeführer geltend gemachten Bewertungsunsicherheiten der AL._____ Corporation angeblich von eminenter Bedeutung war. Und schliesslich hat die AI._____ AG anlässlich des Abschlusses der Put-/Call-Option Vereinbarung offenbar auch keinerlei Abklärung vorgenommen und/oder Vorkehrungen getroffen, um die Bonität der Offshore- Gesellschaft AR._____ Ltd. zu prüfen, was bei einem in Frage stehenden Ausübungspreis für die Beteiligung an der AL._____ Corporation von Fr. 45'000'000.-- jeglichem Drittvergleich widersprechen dürfte. gg) Nach dem vorstehend Gesagten geht das streitberufene Gericht mit den Beschwerdegegnerinnen davon aus, dass der Put-/Call-Option Vereinbarung nicht die vom Beschwerdeführer geltend gemachte Absichtsfunktion zukam. Vielmehr ist davon auszugehen, dass die Optionsvereinbarung keinen anderen Gehalt hatte, als die Forderung auf Rückü-

- 127 - bertragung des Treuguts (AL._____ Corporation Beteiligung) des Treuebers gegenüber dem Treuhänder im Rahmen eines Treuhandvertrags. Demzufolge ging aber die Optionsvereinbarung nicht weiter, als die in der Vereinbarung vom 28. Oktober 2003 zwischen dem Beschwerdeführer und B._____ (Pag. 180.100.333 - 337) skizzierte Options-Vertragsklausel, welche für die AI._____ AG indes keinen Absicherungsmechanismus vorsieht, der ihr eine äquivalente Gegenleistung für einen Abfluss von flüssigen Mitteln von Fr. 45'000'000.-- garantiert hätte. Vielmehr wurde in der Vereinbarung vom 28. Oktober 2003 faktisch nur das Recht von B._____ statuiert, die Beteiligung an der AL._____ Corporation ohne Leistung einer Entschädigung wieder zurück zu erwerben. Jedenfalls wurde die AI._____ AG damit nicht im Umfang von Fr. 45'000'000.-- abgesichert. d) Vor dem Hintergrund der vorstehenden Ausführungen geht das streitberufene Gericht mit den Beschwerdegegnerinnen davon aus, dass die AI._____ AG der AS._____ Ltd. für die Beteiligung an der AL._____ Corporation einen „Kaufpreis“ von Fr. 45'000'000.-- bezahlt hat, ohne daran das wirtschaftliche Eigentum erworben zu haben. Erworben wurde von der AI._____ AG lediglich das zivilrechtliche (treuhänderische) Eigentum an den 1'400 Aktien der AL._____ Corporation. Die Übereignung lediglich treuhänderischen Eigentums stellt dabei keine Gegenleistung dar, weshalb der gesamte Kaufpreis von Fr. 45'000'000.--, der über die AR._____ Ltd. und die AB._____ Anstalt zur Hälfte an den Beschwerdeführer weitergeleitet wurde, als verdeckte Gewinnausschüttung zu qualifizieren ist. Es trifft zwar zu, dass die vom Beschwerdeführer behaupteten Transaktionsvorgänge, welche belegen sollen, dass die AI._____ AG nicht nur zivilrechtliches (treuhänderisches), sondern auch wirtschaftliches Eigentum an den Aktien der AL._____ Corporation erworben hat, in den Buchhaltungen der beteiligten Gesellschaften – zumindest teilweise – erfasst sind. Bei einer geldwerten Leistung weichen die vorgenommenen Bu-

- 128 - chungen indes in der Regel gerade von der steuerlichen Behandlung der betroffenen Transaktionsvorgängen ab, womit die entsprechenden Buchhaltungen, auf welche sich der Beschwerdeführer stützt, auch nicht als unumstösslicher Beweis dafür taugen können, dass vorliegend keine geldwerte Leistung erfolgt sein soll. 21. Selbst wenn – entgegen der Auffassung des streitberufenen Gerichtes – davon ausgegangen würde, dass die AI._____ AG nicht nur treuhänderisches, sondern auch wirtschaftliches Eigentum an der AL._____ Corporation Beteiligung erworben hätte, erwiese sich der von der AI._____ AG bezahlte Kaufpreis von Fr. 45'000'000.-- – wie nachstehend dargestellt – als offensichtlich übersetzt

und einem Drittvergleich nicht standhaltend. a) Die Bewertung der fehlenden oder nicht angemessenen Gegenleistung hat nach objektiven Kriterien zu erfolgen. Es ist ein sog. Drittvergleich (Prinzip des „dealing at arm's length“) anzustellen. Anstelle des wirklichen Geschäfts wird ein hypothetisches mit einem unbeteiligten Dritten unterstellt, wobei auf den Zeitpunkt des Vertragsschlusses abzustellen ist und alle konkreten Umstände zu berücksichtigen sind. Für die Veräusserung vertretbarer Güter oder kotierter Wertpapiere existiert ein Markt- oder Börsenpreis, welcher als Vergleichswert heranzuziehen ist. Fehlt ein Marktpreis, sind aber bereits gleichartige Geschäfte mit unabhängigen Dritten abgeschlossen worden, so gelten die bei diesen Fällen vereinbarten Bedingungen als Massstab für das gesuchte Fremdverhalten. Wird ein dem Anteilsinhaber überlassener Vermögensgegenstand kurz danach an einen unabhängigen Dritten weiterveräussert, so kann der vom Dritten bezahlte Preis als objektiver Massstab für die Bewertung der Gegenleistung herangezogen werden. Fehlen Vergleichsgrössen, ist ein hypothetischer Wert heranzuziehen (vgl. RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O.,

- 129 - Art. 58 Rz. 103; LOCHER, II, a.a.O., Art. 58 Rz. 103 je mit weiteren Hinweisen). b) Obschon der Beschwerdeführer gegenüber dem kantonalen Steueramt 0.3._____ geltend machte, die AI._____ AG habe die Beteiligung an der AL._____ Corporation von einem unbeteiligten Dritten erworben (vgl. S. 3 des entsprechenden Schreibens der Steuerberaterin der AI._____ - Gruppe vom 2. Oktober 2003 [Pag. 180.100.007 - 011]), erhellt, dass es sich beim Kauf der Aktien der AL._____ Corporation durch die AI._____ AG von der AS._____ Ltd. um einen Kauf zwischen nahestehenden Personen handelt. Wie gesehen erwarb nämlich die AS._____ Ltd. mit Kaufvertrag vom 28. Oktober 2003 1'400 Aktien bzw. 23.79 % des Aktienkapitals der AL._____ Corporation für Fr. 44'600'000.-- von der AR._____ Ltd. Einen Tag später, mithin am 29. Oktober 2003, verkaufte die AS._____ Ltd. die Beteiligung an der AL._____ Corporation für Fr. 45'000'000.-- an die AI._____ AG weiter. Während sich die AR._____ Ltd. zu 100 % im Eigentum von B._____ befindet, wurde die AS._____ Ltd. gemäss Entwurf der Vereinbarung zwischen B._____ und dem Beschwerdeführer betreffend Erwerb der AI._____ -Gruppe mittels der AK._____ AG vom 28. Oktober 2003 von B._____ und dem Beschwerdeführer gemeinsam zum Zweck erworben, die Aktien an der AL._____ Corporation von der AR._____ Ltd. zu erwerben und diese einen Tag später an die AI._____ AG zu verkaufen (vgl. dazu vorstehend E.13b). Dementsprechend werden aber die AS._____ Ltd. und die AI._____ AG wirtschaftlich von den gleichen Aktionären, nämlich dem Beschwerdeführer und B._____, beherrscht. Vor diesem Hintergrund ist ohne Weiteres davon auszugehen, dass der Aktienkaufvertrag vom 29. Oktober 2003 zwischen nahestehenden Personen abgeschlossen wurde.

- 130 - c) Wie B._____ anlässlich seiner Einvernahme durch die ASU vom 3. September 2010 erklärte, wurde im Zusammenhang mit dem Erwerb der AL._____ Corporation Beteiligung offenbar kein Bewertungsgutachten erstellt (vgl. Pag. 130.100.011), obschon ein solches aufgrund des hohen Investitionsvolumens von Fr. 45'000'000.-- (entspricht 95.3 % der gesamten Bilanzsumme der AI._____ AG von Fr. 47'210'493.70 gemäss Bilanz per 31. März 2004 [Bg1-act. 50]) für eine Minderheitsbeteiligung einer Gesellschaft, welche im Zeitpunkt des Kaufs keine nennenswerte Umsätze erzielte und Verluste verzeichnete, grundsätzlich zu erwarten gewesen wäre. Dies zumal im Vergleich dazu im Rahmen des Erwerbs der AI._____ -Gruppe durch die AK._____ AG offenbar sowohl eine Wirtschaftsberatungsgesellschaft verpflichtet wurde als auch externe Bewertungsgutachten erstellt wurden. Demgegenüber lagen für den Erwerb der AL._____ Corporation

Beteiligung durch die AI. _____ AG gemäss unbestritten gebliebener Aussage der Beschwerdeführerin 1 nicht einmalderte Jahresrechnungen vor. B. _____ hatte indes über die AR. _____ Ltd. relativ zeitnah vor dem Kauf der AL. _____ Corporation Beteiligung durch die AI. _____ AG selber zwei Aktienpakete der AL. _____ Corporation von Dritten erworben. Am 7. Juni 2001 bezahlte er für 3'000 Aktien einen Kaufpreis von USD 1'500'000.-- (USD 500.-- pro Aktie), während er am 15. April 2002 für 1'000 Aktien USD 217'576.07 (USD 217.58 pro Aktie) bezahlte (vgl. ASU-Bericht gegen die AH. _____ AG vom 11. November 2013 Ziff. 3.4.2.3.). Der gewichtete Durchschnittspreis aus diesen zwei Transaktionen betrug somit USD 429.40 pro Aktie (entspricht rund Fr. 572.-- bei einem Wechselkurs von USD 1 = CHF 1.3314). Demgegenüber erwarb die AI. _____ AG lediglich rund eineinhalb Jahre nach dem Erwerb des zweiten Aktienpakets durch B. _____ am 29. Oktober 2003 1'400 Aktien der AL. _____ Corporation für USD 33'799'009.-- (entspricht Fr. 45'000'000.-- bei einem Wechselkurs von USD 1 = CHF 1.3314) bzw. USD 24'142.15 pro Aktie (entspricht Fr. 32'142.85). Damit

- 131 - lag der durchschnittliche Aktienpreis beim Kauf der Beteiligung an der AL. _____ Corporation durch die AI. _____ AG mehr als 56-mal höher als der gewichtete Durchschnittspreis aus den Transaktionen in den Jahren 2001 und 2002 (Fr. 32'142.85 / Fr. 572.--) bzw. rund 111-mal höher als der Preis der Transaktion vom 15. April 2002 (Fr. 32'142.85 / Fr. 289.69). Diese enorme Preissteigerung ist nicht nachvollziehbar und lässt sich sachlich nicht rechtfertigen. Zudem wurde offenbar auch in den Folgejahren im Zusammenhang mit weiteren Finanzierungen nicht ein annähernd gleich hoher Aktienpreis zu Grunde gelegt (vgl. Pag. 180.100.325/326 [USD 10.-- pro Aktie] und 180.100.327 [USD 252.-- pro Aktie]). Vor diesem Hintergrund erweist sich der von der ASU und den Beschwerdeführerinnen berechnete Wert der von der AI. _____ AG am 29. Oktober 2003 erworbenen 1'400 Aktien der AL. _____ Corporation von Fr. 800'800.-- (1'400 x Fr. 572.-- [= gewichteter Durchschnittspreis der von B. _____ getätigten Aktienkäufe der Jahre 2001 und 2002]) als angebracht, zumal die AL. _____ Corporation während der Jahre 2001 bis 2009 offenbar keine namhaften Umsätze erzielte und im Zeitpunkt des Erwerbs durch die AI. _____ AG, mithin am 29. Oktober 2003, noch nicht über marktfähige Produkte/Verfahren im Bereich der Oberflächenhärtung verfügte (vgl. ASU-Bericht gegen die AH. _____ AG vom 11. November 2013 Ziff. 3.4.2.2 f. sowie die Jahresabschlüsse der AL. _____ Corporation per

E. 31

a) Die Parteien sind sich insofern einig, als der Beschwerdeführer aus dem Zusammenarbeitsvertrag mit B. _____ Honorare erhalten hat (vgl. Beschwerde vom 30. November 2015 im Verfahren A 15 60 Rz. 110). Aufgrund der bei den Akten liegenden Unterlagen ist denn auch erstellt, dass der Beschwerdeführer von B. _____ am 30. Januar und 2. Februar 2004 zwei Zahlungen in der Höhe von Fr. 100'000.-- bzw. Fr. 325'000.-- erhalten hat (vgl. Pag. 180.500.046 und 180.500.048). Streitig und zu prüfen ist demgegenüber die Frage, ob die erwähnten Honorare gestützt auf das Realisationsprinzip im Jahr 2003 steuerbares Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit des Beschwerdeführers darstellen. b) Steuerrechtlich gilt Einkommen nach einhelliger Doktrin und Praxis grundsätzlich in jenem Zeitpunkt als zugeflossen und erzielt, in welchem der Steuerpflichtige eine Leistung vereinnahmt oder einen festen Anspruch darauf erworben hat, über welchen er tatsächlich verfügen kann.

- 184 - Voraussetzung des steuerauslösenden Zuflusses ist demnach ein abgeschlossener Erwerbsvorgang, welcher Forderungs- oder Eigentumserwerb sein kann, wobei der Forderungserwerb in der Regel die Vorstufe des Eigentumserwerbs (Geldleistung) darstellt. Das Steuerrecht folgt somit hinsichtlich der Zuflussproblematik der allgemeinen Verkehrsauffassung und dem kaufmännischen Gedankengut, nach welchen die Bereicherung bei einem Forderungszugang gemeinhin nicht erst mit der nachfolgenden Gutschrift des geschuldeten Betrags auf einem Konto, sondern bereits mit dem Zufluss der festen Forderung endgültig eingetreten ist (Soll-Methode). Vom Grundsatz der Einkommensbildung bei Forderungserwerb wird gewöhnlich nur abgewichen, wenn die Erfüllung der Forderung – die eigentliche Geldleistung – als besonders unsicher erscheint. In solchen Fällen muss für die Frage der Einkommensbildung deshalb auf die tatsächliche Erfüllung der Forderung abgestellt und der Zeitpunkt der Auszahlung abgewartet werden (vgl. Urteil des Bundesgerichtes 2C_941/2012 vom 9. November 2013 E.2.5 mit weiteren Hinweisen; REICH, a.a.O., § 10 Rz. 51 ff.; LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, Art. 1 - 48 DBG, Therwil/Basel 2001, Art. 16 Rz. 18). Ist die steuerpflichtige Person buchführungspflichtig oder führt sie freiwillig kaufmännische Bücher, gilt die vom Handelsrecht vorgegebene Soll-Methode, welche für den Einkommenszufluss grundsätzlich auf den Forderungs- oder Eigentumserwerb abstellt, auch im steuerrechtlichen Zusammenhang. Nicht buchführungspflichtige Selbständigerwerbende können entweder nach der Ist-Methode oder nach der Soll-Methode abrechnen. Werden indes Kreditoren, Rückstellungen oder passive Rechnungsabgrenzungsposten ausgewiesen, so sind auch die Einnahmen nach der Soll-Methode abzugrenzen und mindestens die ausstehenden Fakturen vollständig zu erfassen. Eine steuerpflichtige Person, die nach der Soll-Methode – Aktivierung einer Forderung im Zeitpunkt ihres Erwerbs bzw. in jenem der Rechnungsstellung –

- 185 - abgrenzt, darf nicht gleichzeitig (partiell) nach der Ist-Methode – Abrechnung im Zeitpunkt des effektiven Geldeingangs – vorgehen (vgl. Urteil des Bundesgerichtes 2C_404/2013 vom 2. Mai 2014 E.3.3.5; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl., Zürich 2009, Art. 18 Rz. 143 ff.). c) Der Beschwerdeführer führte aktenkundig sowohl im Geschäftsjahr 2003 als auch in den darauf folgenden Geschäftsjahren kaufmännische Bücher (Bilanz und Erfolgsrechnung) und verbuchte dabei insbesondere auch erfolgswirksam transitorische Aktiven und Passiven sowie Kreditoren (vgl. Konto 1090 [Transitorische Aktiven], Konto 2000 [Kreditoren], Konto 2090 [Transitorische Passiven] der Bilanz der AC._____ per 31. Dezember 2003 [Bg1-act. 46]). Wie gesehen kann eine steuerpflichtige Person, welche ihre Bücher grundsätzlich nach der Soll-Methode führt, nicht gleichzeitig partiell gewisse Geschäftsfälle nach der Ist-Methode verbuchen. Die Beschwerdegegnerin 1 führt denn auch zu Recht aus, dass es methodendualistisch und dementsprechend nicht zulässig sei, für steuermindernde Aufwandpositionen wie transitorische Passiven und Kreditoren die Soll-Methode anzuwenden und sich für steuerbegründende Ertragspositionen auf die Ist-Methode zu berufen und von einer zeitlichen Abgrenzung abzusehen. Dies zumal der Beschwerdeführer in der Bilanz der AC._____ – wie gesehen – über das Konto 1090 auch transitorische Aktiven verbucht hat. Dementsprechend gelangt vorliegend grundsätzlich die Soll-Methode zur Anwendung. d) Vorliegend wurde von B._____ sowohl der Betrag von Fr. 50'000.-- als auch derjenige von Fr. 425'000.-- für im Jahr 2003 erbrachte Leistungen des Beschwerdeführers geleistet. Dies ergibt sich einerseits aus dem Zusammenarbeitsvertrag zwischen dem Beschwerdeführer und B._____ vom 9. Oktober 2003,

wonach erstmals per 31. Dezember 2003 abge-

- 186 - rechnet wird (vgl. Pag. 180.500.045) und andererseits aus dem von B. _____ verwendeten Buchungstext in den Überweisungsanzeigen, wo er – wie gesehen – die Bezeichnung „Gewinnanteil 2003“ verwendete (vgl. Pag. 180.500.046 und 180.500.048). Folglich war der Erwerb der Honorarforderung per 31. Dezember 2003 abgeschlossen, nachdem der Beschwerdeführer seine Gegenleistung im Jahr 2003 erbracht hat. Dementsprechend ist der Gewinnanteil als im Jahr 2003 realisiert zu betrachten, weshalb in der Bilanz der AC. _____ – zumindest in Bezug auf die erst im Jahr 2004 beglichene Honorarforderung von Fr. 425'000.-- – eine zeitliche Abgrenzung (transitorisches Aktivum oder Debitorenforderung) gestützt auf die entsprechende Abrechnung der vom Beschwerdeführer im Jahr 2003 erbrachten Leistungen hätte erfasst werden müssen. Die erwähnte Abrechnung lag offenbar am 30. Januar 2004 bzw. spätestens am 2. Februar 2004 vor, ansonsten B. _____ dem Beschwerdeführer nicht mit diesen Zahlungsdaten die Gewinnanteile 2003 überwiesen hätte. Aufgrund dieser Abrechnung hätte der Beschwerdeführer den Honoraranspruch von Fr. 425'000.-- im Jahr 2003 als transitorisches Aktivum oder als Debitorenforderung abgrenzen müssen, zumal er die Steuererklärung der Steuerperiode 2003 erst am 6. März 2006 und damit zu einem Zeitpunkt einreichte, nachdem die beiden Zahlungen über gesamthaft Fr. 425'000.-- längst erfolgt waren. Im Gegensatz zur Honorarforderung von Fr. 425'000.-- ist dem Beschwerdeführer die nicht verbuchte Einmalentschädigung von Fr. 50'000.-- gemäss Zusammenarbeitsvertrag vom 9. Oktober 2003 bereits im Jahr 2003 zugeflossen. Denn B. _____ hat die Leistung erbracht, indem er das auf den Beschwerdeführer entfallende Aktienkapital der AK. _____ AG von Fr. 50'000.-- liberiert hat. Diese wurde – wie gesehen – am 23. September 2003 mit einem liberierten Aktienkapital von Fr. 100'000.-- im Handelsregister eingetragen. Dementsprechend wurde

- 187 - im Zusammenarbeitsvertrag vom 9. Oktober 2003 denn auch festgestellt: „Der Einmalbetrag ist durch die Kapitaleinzahlung des Aktienkapitals der AK. _____ AG von SFR. 100'000 durch B. _____ geleistet. 50 % des Kapitals der AK. _____ gehören [dem Beschwerdeführer].“ Folglich ist dem Beschwerdeführer die Honorarforderung im Umfang von Fr. 50'000.-- aber bereits im Jahr 2003 zugeflossen, weshalb er diese auch im Jahr 2003 ertragswirksam hätte verbuchen müssen. Nach dem vorstehend Gesagten erweist sich die von der Beschwerdeführerin 1 beim steuerbaren Einkommen des Beschwerdeführers der Steuerperiode 2003 vorgenommene Aufrechnung von gesamthaft Fr. 475'000.-- im Zusammenhang mit dem Zusammenarbeitsvertrag mit B. _____ vom 9. Oktober 2003 als rechtens. e) An diesem Ergebnis vermögen die weiteren Vorbringen des Beschwerdeführers hinsichtlich des Zusammenarbeitsvertrags mit B. _____ – wie nachstehend dargestellt – nichts zu ändern. Bezüglich des beschwerdeführerischen Hinweises, wonach der Entflechtungsvertrag die Führung des Vermögensverwaltungsmandats umfasse und allenfalls in diesem Zeitpunkt noch offene Positionen bei der Entflechtung endgültig bereinigt worden seien, gilt es festzuhalten, dass es vorliegend an einem Nachweis fehlt, dass der Beschwerdeführer anlässlich der geschäftlichen Entflechtung mit B. _____ entsprechende Zahlungen aus dem Zusammenarbeitsvertrag zurückbezahlt hat. Es trifft zwar zu, dass der Beschwerdeführer B. _____ gemäss dem am 12. Juni 2008 abgeschlossenen Entflechtungsvertrag netto Fr. 43'509'489.66 schuldete. Es fehlt indes am Nachweis, dass im erwähnten Betrag eine Rückzahlung aus dem Zusammenarbeitsvertrag enthalten ist. Vielmehr wurde vorstehend dargestellt, dass es sich beim vom

Beschwerdeführer geschuldeten

- 188 - Betrag von Fr. 43'509'489.66 um den (Netto-)Kaufpreis für den Kauf von 245 Namenaktien der AY._____ AG gemäss Ziff. 5 des Entflechtungsvertrags vom 12. Juni 2008 handelt (vgl. vorstehend E.23b). Folglich kann der Beschwerdeführer aus seinem Hinweis auf den Entflechtungsvertrag vom 12. Juni 2008 nichts zu seinen Gunsten ableiten. Selbiges gilt im Übrigen auch für den beschwerdeführerischen Hinweis auf Art. 39 Abs. 2 MWSTG, wonach die ESTV der steuerpflichtigen Person auf Antrag gestattet, über die Steuer nach vereinnahmten Entgelten abzurechnen. Zwar entspricht die Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten im Sinne von Art. 39 Abs. 2 MWSTG der Ist-Methode, bei der die Umsatzsteuerschuld erst in dem Moment entsteht, in dem die steuerpflichtige Person das Entgelt tatsächlich erhält (vgl. BEUSCH, in: GEI-GER/SCHLUCKEBIER [Hrsg.], MWSTG, Zürich 2012, Art. 39 Rz. 3). Dies vermag aber nichts an der Tatsache zu ändern, dass der Beschwerdeführer sowohl im Geschäftsjahr 2003 als auch in den darauf folgenden Geschäftsjahren seine Bücher grundsätzlich nach der Soll-Methode geführt hat, indem er unter anderem erfolgswirksam transitorische Aktiven und Passiven sowie Kreditoren verbucht hat. Da eine steuerpflichtige Person, welche ihre Bücher nach der Soll-Methode führt, nicht gleichzeitig partiell gewisse Geschäftsfälle nach der Ist-Methode verbuchen kann, sind die vom Beschwerdeführer vereinnahmten Honorarforderungen einkommenssteuerrechtlich nach der Soll-Methode abzugrenzen. Wenn der Beschwerdeführer schliesslich noch geltend macht, dass die von der Beschwerdegegnerin 1 vorgenommene Aufrechnung von Fr. 475'000.-- in erster Linie die zeitliche Abgrenzung der Verbuchung von Einkünften betreffe, ist dem entgegenzuhalten, dass der Beschwerdeführer die Honorarzahungen von B._____ in den Büchern der AC._____ nicht ertragswirksam, sondern ertragsunwirksam als Erhöhung der Darle-

- 189 - henschuld gegenüber der AB._____ Anstalt verbucht hat (vgl. Pag. 180.500.050). Folglich hat der Beschwerdeführer aber die erwähnten Honorarzahungen weder in der Steuerperiode 2003 noch in jener des Jahres 2004 als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit deklariert. Insofern erweist sich die beschwerdeführerische Argumentation, wonach es bezüglich der Aufrechnungen beim steuerbaren Einkommen aus dem Zusammenarbeitungsvertrag mit B._____ primär um die zeitliche Abgrenzung gehe und der entsprechende Ertrag erst im Jahr 2004 zu besteuern sei, als konstruiert und unzutreffend.

E. 32

a) Der von der Beschwerdegegnerin 1 bei der Steuerperiode 2003 vorgenommene Aufrechnung beim steuerbaren Einkommen des Beschwerdeführers in der Höhe von Fr. 1'500'000.-- aus der Baugesellschaft E._____/F._____/G._____ liegt folgender Sachverhalt zugrunde: Der Beschwerdeführer und V._____ sind Gesellschafter einer einfachen Gesellschaft (Baugesellschaft), welche – je nach Projektstand – als Baugesellschaft E._____, F._____ bzw. G._____ bezeichnet wurde. Der Zweck der Baugesellschaft besteht darin, auf einem Grundstück in O.4._____ Wohnprojekte zu realisieren (vgl. der entsprechende Gesellschaftsvertrag vom 30. Dezember 2002 [Pag. 180.530.001 - 003]). Für die Umsetzung dieser Bauprojekte kaufte die Baugesellschaft Bauleistungen bei Dritten ein. Am 23. Oktober 2003 stellte der Architekt H._____ der Baugesellschaft eine Zwischenabrechnung zu (vgl. Pag. 180.530.018). In dieser wurde vom Subtotal von Fr. 3'250'000.-- eine Zahlung Nr. 1 von Fr. 1'750'000.-- in Abzug gebracht und der Restbetrag von Fr. 1'500'000.-- in Rechnung gestellt. Am 24. Oktober 2003 stellte V._____ der

BE._____ Bank einen Vergütungsauftrag im Betrag von Fr. 1'500'000.-- zugunsten eines BE._____ -Kontos von H._____ aus (vgl. der erwähnte Vergütungsauftrag vom 24. Oktober 2003 [Pag.

- 190 - 124.100.089] sowie die Gutschriftsanzeige des BE._____ -Kontos von H._____ vom 31. Oktober 2003 [Pag. 124.100.085]). Die Zahlung von Fr. 1'500'000.-- wurde von der Baugesellschaft mit Mitteln eines ihr von der AT._____ AG gewährten Hypothekarkredits finanziert. In der Bilanz der Baugesellschaft wurde die Überweisung von Fr. 1'500'000.-- mit dem Buchungstext „Verg. an H._____“ und dem Buchungssatz "Zahlungen an Generalunternehmer/Totalunternehmer/Bank" verbucht (vgl. Bilanz der Baugesellschaft per 31. Dezember 2004 [Bg1-act. 47] und der Bilanzkon- toauszug des Kontos 1665 zur Bilanz per 31. Dezember 2004 [Bg1- act. 48] sowie der ASU-Bericht gegen den Beschwerdeführer vom 9. Mai 2014 Ziff. 3.4.1.2). Ebenfalls am 24. Oktober 2003 stellte H._____ der BE._____ Bank einen Vergütungsauftrag über Fr. 1'500'000.-- zugunsten eines auf den Beschwerdeführer lautenden und in der Bilanz der AC._____ aktivierten Kontos bei der BF._____ Bank aus (vgl. Pag. 124.100.090). In der Buchhaltung der AC._____ wurde der Zahlungsein- gang von Fr. 1'500'000.-- am 7. November 2003 als Gutschrift auf dem Bankkonto mit gleichzeitiger Erhöhung der Darlehensschuld gegenüber der AB._____ Anstalt (Buchungssatz "Bank/Darlehen AB._____ Anstalt") verbucht (vgl. Konto 2058, Darlehen AB._____ Anstalt, 2003 [Pag. 180.530.041]). Mit Schreiben vom 7. November 2003 bezeichnete der Beschwerdeführer gegenüber der BE._____ Bank die Überweisung von H._____ als Darlehensrückführung im Zusammenhang mit von ihm vorfi- nanzierten Leistungen zugunsten der Baugesellschaft (vgl. Pag. 180.530.037 - 039). Laut einer von H._____ am 2. März 2009 gegenüber der Kantonspolizei Graubünden abgegebenen Stellungnahme erfolgte die an die AC._____ getätigte Überweisung von Fr. 1'500'000.-- zwecks Ab- geltung der von der AC._____ zugunsten der Baugesellschaft bis zu die- sem Zeitpunkt vorfinanzierten Aufwendungen und der geleisteten Arbeit (vgl. Pag. 124.100.084).

- 191 - b) Der Beschwerdeführer stellt sich bezüglich der von der Beschwerdegeg- nerin 1 vorgenommenen Aufrechnung beim steuerbaren Einkommen von Fr. 1'500'000.-- aus der Baugesellschaft E._____/F._____/G._____ auf den Standpunkt, dass es sich bei der umstrittenen Zahlung um eine Schuldentilgung gehandelt habe. Die Aufrechnung müsse entfallen, zumal für Darlehen keine Schriftform verlangt sei. Wenn die Zahlung von Fr. 1'500'000.-- die Entschädigung für die vom Beschwerdeführer vorge- schossenen Aufwendungen gewesen sei, die in dessen Erfolgsrechnung nicht aufwandwirksam geltend gemacht, sondern bei der Baugesellschaft aktiviert/verbucht worden sei, stelle auch die entsprechende Entschädi- gung keinen Erfolg des Beschwerdeführers dar. Wenn der Beschwerde- führer Mittel für vorfinanzierte Auslagen erhalten habe, die er nicht als Aufwand verbucht habe, müsse er entsprechend den Mitteleingang pas- sivseitig als Darlehen oder Vorschuss buchen. Replicando ergänzte der Beschwerdeführer seine Argumentation hinsicht- lich der Aufrechnung aus der Baugesellschaft E._____/F._____/G._____, indem er ausführt, dass er in der AC._____ keine mit der Baugesellschaft zusammenhängenden Aufwendungen geltend gemacht habe, weil er nicht über die Mittel verfügt habe, um solche Summen zu bevorschussen. Die Finanzierung habe ein Dritter getätigt; entsprechend habe dieser An- spruch auf den Aufwändersatz gehabt. Daraus folge, dass er den Mittel- zugang in der Buchhaltung als Darlehen seitens der AB._____ Anstalt deklariert habe. Der Mittelzugang samt Weiterleitung sei erfolgsneutral,

da der Beschwerdeführer auch den entsprechenden Aufwand nicht erfolgswirksam verbucht habe. Folglich habe er kein steuerbares Einkommen erzielen können. c) Demgegenüber gehen die Beschwerdegegnerinnen bezüglich der Zahlung von Fr. 1'500'000.-- von einem steuerbaren Reinvermögenszugang

- 192 - aus, weil der Nachweis eines Darlehens mit dem Beschwerdeführer als Gläubiger nicht erbracht worden sei. Weder in den Büchern der AC._____ noch im Privatvermögen fände sich eine Forderung von Fr. 1'500'000.-- gegenüber H._____. Zudem habe der Beschwerdeführer die Auszahlung eines Darlehens auch anderweitig nicht nachgewiesen.

E. 33

a) Art. 16 DBG bzw. Art. 16 StG bringt im Bereich der Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen das Konzept der Reinvermögenszugangstheorie zum Ausdruck. Danach unterliegen aufgrund der Generalklausel von Art. 16 Abs. 1 DBG bzw. Art. 16 Abs. 1 StG und des nicht abschliessenden Positivkatalogs (Art. 17 - 23 DBG bzw. Art. 17 - 29 StG) alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte der direkten Bundessteuer. Vorbehalten bleiben bei der direkten Bundessteuer die Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen (Art. 16 Abs. 3 DBG) bzw. bei der Kantonssteuer die Kapitalgewinne auf beweglichem Privatvermögen (Art. 7 Abs. 4 lit. b StHG) sowie die in den Negativkatalogen von Art. 24 DBG bzw. Art. 30 StG abschliessend aufgezählten Fälle. Der Reinvermögenszugang, wie er Art. 16 Abs. 1 DBG bzw. Art. 16 Abs. 1 StG zugrunde liegt, besteht in einer Nettogrösse. Er entspricht dem Überschuss aller Vermögenszugänge gegenüber den Vermögensabgängen derselben Steuerperiode. Einkommen ist demgemäss die Gesamtheit derjenigen Wirtschaftsgüter, die einem Individuum während der massgeblichen Steuerperiode zufließen, und die es ohne Schmälerung seines Vermögens zur Befriedigung seiner persönlichen Bedürfnisse und für seine laufende Wirtschaft verwenden kann (statt vieler: BGE 140 II 353 E.2 und 2.1, 139 II 363 E.2.1 je mit weiteren Hinweisen). b) Vorliegend ist an sich unbestritten, dass dem Bankkonto des Beschwerdeführers bzw. der AC._____ am 7. November 2003 eine Zahlung des Architekten H._____ in der Höhe von Fr. 1'500'000.-- gutgeschrieben

- 193 - wurde. In der Buchhaltung der AC._____ wurde die Zahlung erfolgsneutral mit dem Buchungssatz "Bank/Darlehen AB._____ Anstalt" verbucht. Der Beschwerdeführer macht – wie er dies bereits mit Schreiben vom 7. November 2003 gegenüber der BE._____ Bank getan hat (vgl. Pag. 180.530.037 - 039) – geltend, dass es sich bei der umstrittenen Zahlung von Fr. 1'500'000.-- um eine Schuldentilgung in Form einer Darlehensrückzahlung für von ihm vorfinanzierte Kosten handle, welche der Baugesellschaft entstanden seien. Damit behauptet er eine steuermindernde Tatsache, für die er gemäss den allgemeinen Verfahrensregeln (vgl. vorstehend E.6a/dd sowie das Urteil des Bundesgerichtes 2C_286/2007 vom 25. Juni 2008 E.2.2) die Beweislast trägt. c) Wie nachstehend dargestellt bestehen vorliegend diverse Anhaltspunkte, dass der Beschwerdeführer dem Architekten H._____ kein Darlehen gewährt hat und demzufolge die Zahlung von Fr. 1'500'000.-- durch H._____ keine Schuldentilgung darstellen kann. Wenn der Beschwerdeführer der Baugesellschaft nämlich tatsächlich – wie von ihm behauptet – Kosten vorfinanziert hätte, hätten in der Buchhaltung der Baugesellschaft die entsprechenden Kosten Dritter aktiviert und im Gegenzug eine Verbindlichkeit gegenüber dem Beschwerdeführer im Umfang von Fr. 1'500'000.-- passiviert werden müssen. Spiegelbildlich hätte der Beschwerdeführer infolge Bezahlung von Rechnungen Dritter einen Geldabfluss zu verzeichnen gehabt. Im Gegenzug wäre ihm eine

entsprechende Forderung gegenüber der Baugesellschaft zugestanden. Die Baugesellschaft hat indes die Zahlung von Fr. 1'500'000.-- an H._____, welcher die Zahlung anschliessend an den Beschwerdeführer weiterleitete, nicht als Abfluss von Geldmitteln oder einer Erhöhung von Bankschulden verbunden mit einer Reduktion der Verbindlichkeit gegenüber dem Beschwerdeführer verbucht. Vielmehr wurde die Zahlung von Fr. 1'500'000.-- in der Baugesellschaft – wie gesehen – mit dem Buchungstext „Verg. an H._____“ akti-

- 194 - viert. Zudem hat der Beschwerdeführer weder in den Büchern der AC._____ noch im Privatvermögen je eine Darlehensforderung von Fr. 1'500'000.-- gegenüber H._____ bilanziert und die Auszahlung eines Darlehens von Fr. 1'500'000.-- an H._____ wurde vom Beschwerdeführer auch anderweitig nicht nachgewiesen. Wie gesehen wurde der Rückzahlungsbetrag denn auch nicht mit dem Buchungssatz "Bank/Darlehen H._____", sondern mit dem Buchungssatz "Bank/Darlehen AB._____ Anstalt", verbucht. Nach dem Gesagten hat der Beschwerdeführer den Nachweis nicht erbracht, dass die Zahlung von Fr. 1'500'000.-- eine steuerfreie Darlehensrückzahlung und damit einen von der Einkommenssteuer ausgenommenen Reinvermögenszugang darstellt. Mit der blossen Behauptung, dass es sich bei der Zahlung um eine Schuldentilgung gehandelt habe, lässt sich der Nachweis nicht erbringen, dass die umstrittene Zahlung eine steuerfreie Darlehensrückzahlung darstellt. Sowohl die Verbuchung in der Baugesellschaft anlässlich der geltend gemachten Rückzahlung des Darlehens als auch das Fehlen jeglichen Nachweises über die Auszahlung eines Darlehens vom Beschwerdeführer an H._____ sprechen gegen ein Darlehensverhältnis, zumal es vorliegend auch an einem Darlehensvertrag zwischen dem Beschwerdeführer und H._____ mangelt. Vielmehr ist gestützt auf das Schreiben von H._____ vom 2. März 2009 davon auszugehen, dass es sich bei der Zahlung von Fr. 1'500'000.-- um eine Entschädigung bzw. um Honorar für den Beschwerdeführer für die Übernahme der gesamten Projektabwicklung betreffend Kurhaus F._____ handelt, welche gemäss ursprünglichem Plan von H._____ hätte übernommen werden sollen und von diesem infolge Verzögerungen des Bauvorhabens auf eigenen Wunsch an den Beschwerdeführer übertragen wurde (vgl. dazu das erwähnte Schreiben von H._____ vom 2. März 2009 [Pag. 124.100.084]). Entsprechend ist der Betrag von Fr. 1'500'000.-- beim Be-

- 195 - schwerdeführer nach der Reinvermögenszugangstheorie als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit zu erfassen. Soweit der Beschwerdeführer im Rahmen der gesamten Projektabwicklung Dritte entschädigt hat, wäre es an ihm gelegen, den entsprechenden geschäftsmässig begründeten Aufwand nachzuweisen, was er indes nicht getan hat. d) An diesem Ergebnis vermag die vom Beschwerdeführer replicando vorgebrachte Sachverhaltsdarstellung, wonach die Finanzierung durch einen Dritten getätigt worden sei und dieser entsprechend Anspruch auf den Aufwandsersatz gehabt habe, nichts zu ändern. Einerseits erscheint diese Sachverhaltsdarstellung vor dem Hintergrund der Erklärung von H._____ in dessen Schreiben vom 2. März 2009, wonach die im November 2003 geleistete Zahlung für sämtliche bis zu diesem Zeitpunkt erfolgten und vom Beschwerdeführer vorfinanzierten Aufwendungen (wie Honorarleistungen und Vorbereitungs- und Abbrucharbeiten) bestimmt gewesen sei (vgl. Pag. 124.100.084), nicht glaubwürdig. Dies zumal der Beschwerdeführer noch in seiner Beschwerdeschrift vom 30. November 2015 im Verfahren A 15 60 behauptet hat, dass er selber angeblich diese Mittel vorgeschossen habe (vgl. Rz. 115). Andererseits würde es sich beim Dritten, welcher vom

Beschwerdeführer nicht namentlich genannt wird, gemäss Buchung um die AB. _____ Anstalt handeln, wurde doch der Zahlungseingang von Fr. 1'500'000.-- in der Buchhaltung der AC. _____ am 7. November 2003 – wie gesehen – als Gutschrift auf dem Bankkonto mit gleichzeitiger Erhöhung der Darlehensschuld gegenüber der AB. _____ Anstalt verbucht (Buchungssatz "Bank/Darlehen AB. _____ Anstalt"; vgl. Pag. 180.530.041). Da für die wirtschaftlich vom Beschwerdeführer beherrschte AB. _____ Anstalt – wie vorstehend dargestellt (vgl. E.24) – ohnehin ein Durchgriff auf den Beschwerdeführer vorzunehmen ist, ist die Zahlung von Fr. 1'500'000.-- dem Beschwerdeführer auch deshalb als steuerbares Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit anzurechnen.

- 196 - Folglich erweist sich auch die von der Beschwerdegegnerin 1 beim steuerbaren Einkommen des Beschwerdeführers der Steuerperiode 2003 vorgenommene Aufrechnung in der Höhe von Fr. 1'500'000.-- als rechtmässig.

E. 34

a) Zusammenfassend ergibt sich nach dem vorstehend Gesagten, dass die verdeckte Gewinnausschüttung in der Höhe von Fr. 22'500'000.-- beim steuerbaren Einkommen des Beschwerdeführers im Jahr 2003 von der Beschwerdegegnerin 1 zu Recht aufgerechnet wurde. Selbiges gilt auch für die von der Beschwerdegegnerin 1 für die Steuerperiode 2003 vorgenommenen Aufrechnungen beim Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit des Beschwerdeführers von Fr. 475'000.-- im Zusammenhang mit dem Arbeitsvertrag mit B. _____ sowie von Fr. 1'500'000.-- im Zusammenhang mit der Tätigkeit des Beschwerdeführers für die Baugesellschaft E. _____/F. _____/G. _____. Ebenfalls zu Recht hat die Beschwerdegegnerin 1 zudem die Abzugsfähigkeit der vom Beschwerdeführer geltend gemachten Darlehensschuld gegenüber der AB. _____ Anstalt beim steuerbaren Vermögen von Fr. 27'393'564.-- im Jahr 2003 bzw. von Fr. 33'616'069.-- im Jahr 2004 sowie die Abzugsfähigkeit der entsprechenden Schuldzinsen auf diesem Darlehen vom steuerbaren Einkommen von Fr. 275'043.-- im Jahr 2003 verneint. Weil das vom Beschwerdeführer bzw. von der AC. _____ der AF. _____ AG gewährte Darlehen in der Höhe von nominal Fr. 22'500'000.-- indes nicht voll werthaltig war, reduziert sich das steuerbare Vermögen der Steuerperiode 2003 um Fr. 14'019'977.-- auf Fr. 13'171'050.-- (Kanton) bzw. auf Fr. 9'985'277.-- (Gemeinde O.1. _____; satzbestimmendes Vermögen Fr. 13'171'050.--). Bezüglich der Steuerperiode 2004 reduziert sich das steuerbare Vermögen des Beschwerdeführers aus denselben Gründen um Fr. 14'480'079.-- auf Fr. 14'132'410.-- (Kanton) bzw. auf Fr. 11'225'466.-- (Gemeinde O.1. _____; satzbestimmendes Vermögen Fr. 14'132'410.--). Die Beschwerde A 15 60 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2003 und

- 197 - 2004 erweist sich somit als teilweise begründet, was zur teilweisen Gutheissung derselben führt. Durch die teilweise Gutheissung der Beschwerde A 15 60 verringert sich der vom Beschwerdeführer geschuldete Steuerbetrag der Steuerperioden 2003 und 2004 um rund 1.5 %, weshalb der Beschwerdeführer im Umfang von rund 1.5 % als obsiegend zu betrachten ist. Demgegenüber erweist sich die Beschwerde A 15 61 betreffend direkte Bundessteuer 2003 als unbegründet und ist abzuweisen. b) Bei diesem Ausgang des Verfahrens gehen die Gerichtskosten gestützt auf Art. 73 Abs. 1 VRG zu 98.5 % zulasten des Beschwerdeführers und zu 1.5 % zulasten der Beschwerdegegnerin 1. Gemäss Art. 78 Abs. 1 VRG wird die unterliegende Partei in der Regel verpflichtet, der obsiegenden Partei alle durch den Rechtsstreit verursachten notwendigen Kosten zu ersetzen. Der

Rechtsvertreter des Beschwerdeführers hat mit Schreiben vom 11. April und 10. November 2016 zwei Honorarnoten im Umfang von gesamthaft Fr. 279'412.75 eingereicht. Dieser Betrag setzt sich zusammen aus einem Honorar von Fr. 87'142.50 für 322.75 Arbeitsstunden à Fr. 270.--, einem Interessenwertzuschlag von 2 % auf dem aufgerechneten Steuerbetrag, ausmachend Fr. 171'164.--, einem Unkostenpauschalbetrag von Fr. 409.05 sowie 8 % MWST auf Fr. 258'715.55.-- (= Fr. 20'697.20). Angesichts des mehrfachen Schriftenwechsels sowie im Hinblick auf die tatsächliche und rechtliche Komplexität des Verfahrens erweist sich der geltend gemachte anwaltliche Aufwand einschliesslich des geltend gemachten Interessenwertzuschlags, welcher im Rahmen der gesetzlichen Vorgaben von Art. 3 Abs. 2 der Verordnung über die Bemessung des Honorars der Rechtsanwältinnen und Rechtsanwälte (HV; BR 310.250) liegt, als angemessen, weshalb darauf abzustellen ist. Aufgrund des nur minimalen Obsiegens des Beschwerdeführers erscheint vorliegend eine Parteientschädigung von 1.5 % des Gesamtbetrages der Honorarnote von Fr. 279'412.75, ausmachend Fr. 4'191.20, als angemessen.

- 198 - sen. In diesem Umfang hat die Beschwerdegegnerin 1 den Beschwerdeführer damit aussergerichtlich zu entschädigen. Bund, Kanton und Gemeinden sowie mit öffentlich-rechtlichen Aufgaben betrauten Organisationen wird gemäss Art. 78 Abs. 2 VRG in der Regel keine Parteientschädigung zugesprochen, wenn sie in ihrem amtlichen Wirkungskreis obsiegen. Davon abzuweichen besteht vorliegend kein Anlass, weshalb den Beschwerdegegnerinnen keine aussergerichtliche Entschädigung zuzusprechen ist. Demnach erkennt das Gericht: 1. Die Beschwerde A 15 60 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2003 und 2004 wird teilweise gutgeheissen und die angefochtenen Einspracheentscheide vom 22. Oktober 2015 werden dahingehend abgeändert, als das steuerbare Vermögen der Steuerperiode 2003 von A._____ neu auf Fr. 13'171'050.-- (Kanton) bzw. Fr. 9'985'277.-- (Gemeinde O.1._____; satzbestimmendes Vermögen Fr. 13'171'050.--) bzw. dasjenige der Steuerperiode 2004 auf Fr. 14'132'410.-- (Kanton) bzw. Fr. 11'225'466.-- (Gemeinde O.1._____; satzbestimmendes Vermögen Fr. 14'132'410.--) festgelegt wird. Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen. 2. Die Beschwerde A 15 61 betreffend direkte Bundessteuer 2003 wird abgewiesen. 3. Die Gerichtskosten, bestehend aus einer Staatsgebühr von Fr. 100'000.-- und den Kanzleiauslagen von Fr. 3'944.--

- 199 - zusammen Fr. 103'944.-- gehen zu 98.5 % zulasten von A._____ und zu 1.5 % zulasten des Kantons Graubünden (Steuerverwaltung). Die entsprechenden Kostenanteile sind innert 30 Tagen seit Zustellung dieses Entscheids an die Finanzverwaltung des Kantons Graubünden, Chur, zu bezahlen. 4. Der Kanton Graubünden (Steuerverwaltung) entschädigt A._____ aussergerichtlich mit gesamthaft Fr. 4'191.20 (inkl. MWST). 5. [Rechtsmittelbelehrung] 6. [Mitteilungen] Die an das Bundesgericht erhobene Beschwerde wurde mit Urteil 2C_505/2017 vom 21. November 2018 hinsichtlich der direkten Bundessteuer teilweise gutgeheissen und der Beschwerdeführer für die Steuerperiode 2003 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 12'022'132.-- veranlagt. Hinsichtlich der Kantons- und Gemeindesteuern wurde die Beschwerde teilweise gutgeheissen und der Beschwerdeführer für die Steuerperiode 2003 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 12'019'732.-- veranlagt. Im Übrigen wurde die Beschwerde abgewiesen. Das an das Bundesgericht erhobene Revisionsgesuch wurde mit Urteil vom 11. März 2019 abgewiesen (2F_2/2019).

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