

GR_GERICHTE A 2019 7 vom 16. Dezember 2019

GR Gerichte, 2019-12-16, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/gr_gerichte_A_2019_7

FR: GR_GERICHTE A 2019 7 du 16 décembre 2019

IT: GR_GERICHTE A 2019 7 del 16 dicembre 2019

Regeste

Kantons-, Gemeinde- und direkte Bundessteuern 2005 | Einkommenssteuer

Erwägungen

E. 4

A._____ beantragte in seiner Vernehmlassung vom 16. Juni 2014 die nachträgliche vollumfängliche Gewährung des rechtlichen Gehörs für all jene Tatsachen, aus denen eine steuerliche Belastung oder ein steuer- strafrechtlicher Vorwurf gegen ihn abgeleitet werde. Solange das rechtliche Gehör nicht vollständig gewahrt sei, dürfe der Bericht nicht als Grundlage für steuerliche Aufrechnungen oder die strafrechtliche Sank- tionierung verwendet werden. Das Verfahren gegen A._____ betreffend versuchter Steuerhinterziehung bzw. -betrugs bzw. Teilnahme an Steu- erdelikten der von ihm beherrschten Gesellschaften sei einzustellen.

E. 4.1

Der Beschwerdeführer beantragt, es seien die gesamten von der ASU noch nicht aufbereiteten Akten für die im Verhältnis zu den ASU-Berich- ten neuen Sachverhaltselemente (insbesondere die unterstellte Darle- hensrückzahlung an B._____ über H._____ AG) aufzuarbeiten, es sei dem Beschwerdeführer entsprechende Einsicht zu gewähren und die Sa- che zur Ergänzung des Sachverhaltes und zur Gewährung des rechtlichen Gehörs an den Beschwerdegegner zurückzuweisen. 4.1.1.1. Der Beschwerdeführer macht sinngemäss geltend, dass die von der ASU beschlagnahmten Akten vorab für den neuen Sachverhalt hätten aufge- arbeitet und ein entsprechendes Beweisverfahren hätte durchgeführt werden müssen, nachdem das Bundesverwaltungsgericht und diesem folgend nun die Beschwerdegegnerin 1 einen von der ASU abweichen- den Sachverhalt unterstellten, für welchen die ASU die beim Beschwer- deführer beschlagnahmten Dokumente nicht auf CD-ROM aufbereitet und dem Beschwerdeführer zur Verfügung gestellt habe. Weil die Be- schwerdegegnerin 1 dies nicht getan habe, sei das rechtliche Gehör des Beschwerdeführers verletzt worden, was zur Rückweisung der Sache an die Beschwerdegegnerin 1 führe.

- 18 - 4.1.1.2. Demgegenüber hält die Beschwerdegegnerin 1 fest, dass sie im Veran- lagungsverfahren nicht an die Sachverhaltsfeststellung und -würdigung der ASU gebunden sei. Vielmehr könne sie gestützt auf die ihr zur Ver- fügung stehenden Unterlagen und ihre eigenen Erkenntnisse den rechts- erheblichen Sachverhalt feststellen und entsprechend würdigen. Ein An- spruch auf Aufbereitung weiterer ASU-Akten und Einsichtnahme in diese durch den Beschwerdeführer bestehe daher im Veranlagungsverfahren nicht. Die Beschwerdegegnerin 1 habe sodann die gegenüber dem Be- schwerdeführer vorgenommenen Aufrechnungen sowohl in den Veran- lagungsverfügungen als auch im

Einspracheentscheid sehr ausführlich mit Hinweis auf die einschlägigen Akten begründet. Inwiefern damit das rechtliche Gehör des Beschwerdeführers verletzt worden sein soll, sei nicht ersichtlich. Der Antrag des Beschwerdeführers auf weitere Aufarbeitung der ASU-Akten und umfassende Einsicht in diese Akten sei somit abzuweisen. 4.1.1.3. Unbestritten ist, dass die im ASU-Verfahren erhobenen Beweismittel auch im Veranlagungsverfahren verwendet werden dürfen (vgl. Triplik Rz. 13). Der Vollständigkeit halber sei dazu folgendes ausgeführt: Beim ASU-Verfahren handelt es sich um ein Verfahren, das bei begründetem Verdacht auf schwere Steuerwiderhandlungen angehoben werden kann (Art. 190 DBG). Dessen Untersuchungsmassnahmen richten sich nach den Art. 19 - 50 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsstrafrecht (VStrR [SR 313.0]; Art. 191 und 192 DBG). In einem solchen Verfahren sind somit die Garantien und Regeln des Verwaltungsstrafrechts einzuhalten, die es im Lichte von Art. 6 der Konvention zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten (EMRK; SR 0.101) auszulegen gilt. Das ASU-Verfahren wird mit einem Bericht der Eidgenössischen Steuerverwaltung abgeschlossen (Art. 193 DBG). Dieser Bericht hält die Einstellung der Untersuchung fest, wenn keine Wider-

- 19 - handlung vorliegt (Art. 193 Abs. 2 DBG). Wenn die Eidgenössische Steuerverwaltung aber zum Ergebnis gelangt, dass eine Steuerwiderhandlung zu ahnden ist, so verlangt sie von der kantonalen Verwaltung im Falle einer Steuerhinterziehung die Durchführung eines Hinterziehungsverfahrens (Art. 194 Abs. 1 DBG). Bei einem Steuervergehen wird Anzeige bei der kantonalen Strafverfolgungsbehörde erstattet (Art. 194 Abs. 2 DBG; vgl. zum Ganzen BGE 144 II 427 E.2.1.1 und 2.1.3). In ihrem Untersuchungsbericht vom 9. Mai 2014 betreffend den Beschwerdeführer hat die ASU von der kantonalen Steuerbehörde die Durchführung eines Strafverfahrens wegen versuchter Steuerhinterziehung verlangt. Eine Strafanzeige wegen Steuerbetrugs hat sie nicht selber erstattet, sondern der kantonalen Steuerverwaltung beantragt, dies zu tun. Soweit ersichtlich ist bis anhin nach wie vor weder das Strafverfahren wegen versuchter Steuerhinterziehung angehoben noch eine Anzeige wegen versuchten Steuerbetrugs erstattet worden. Stattdessen ist das Veranlagungsverfahren, das bei Einleitung des ASU-Verfahrens noch nicht abgeschlossen war, vorgezogen worden. Dadurch kann es zu einer Vermischung des Straf- und des Veranlagungsverfahrens kommen, was unter Umständen zu einem Verstoss gegen strafprozessuale Verfahrensgarantien führen kann (vgl. zum Ganzen BGE 144 II 427 E.2.2.1 - 2.3). So gelten im Veranlagungsverfahren die strafprozessualen Garantien nicht; stattdessen trifft die steuerpflichtige Person eine allgemeine Mitwirkungspflicht gegenüber den Veranlagungsbehörden (vgl. Art. 126 Abs. 1 DBG, Art. 42 Abs. 1 StHG; vgl. auch Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Graubünden [VGU] A 15 60 und A 15 61 vom 4. April 2017 E.6a/cc). Aufgrund des strafprozessualen Verbots des Selbstbelastungszwangs dürfen Beweismittel, welche aufgrund der Mitwirkungspflichten im Verwaltungsverfahren erhoben werden konnten, im Verwaltungsstrafverfahren unter Umständen nicht verwendet werden. Hingegen ist es in der Re-

- 20 - gel unproblematisch, im Verwaltungsverfahren auf die Sachverhaltsfeststellung des Strafverfahrens abzustellen (vgl. Teilurteil und Zwischenentscheid des Bundesverwaltungsgerichts A-592/2016 vom 22. Juni 2017 E.4.5.3 mit Hinweisen). So hielt auch das Bundesgericht in BGE 144 II 427 E.2.3.3 fest, dass die hypothetische Möglichkeit, dass die Behörden später im Strafverfahren die gültigen

Gesetzesbestimmungen bzw. die anwendbaren Verfahrensgarantien missachten würden, für das Veranlagungsverfahren nicht schädlich sein könne. Daraus folge, dass es keine Veranlassung gebe, das Veranlagungsverfahren zu sistieren und zunächst das Hinterziehungs- oder gar das Strafverfahren wegen versuchten Steuerbetrugs durchzuführen. Auch bestehe kein Grund, die im ASU-Verfahren erhobenen Akten für die Verwendung im Veranlagungsverfahren auszuschliessen, was letztlich unter den Verfahrensbeteiligten auch nicht strittig ist. 4.1.1.4. Ebenfalls unbestritten ist, dass die ASU nur einen Teil der beim Beschwerdeführer beschlagnahmten Dokumente auf CD-ROM aufbereitet hat. Daraus kann gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung das Problem entstehen, dass dem Steuerpflichtigen Unterlagen vorenthalten bleiben, die er anders einschätzt und auf die er sich – würde er sie sehen – für seinen Rechtsstandpunkt berufen würde (vgl. BGE 144 II 427 E.3.2.1). Dieses mögliche Problem stellt sich allerdings dann nicht, wenn der Beschwerdeführer umfassende Einsicht in die ASU-Akten nehmen konnte (vgl. BGE 144 II 427 E.3.2.2). Dies gilt es nachfolgend zu prüfen. Das Akteneinsichtsrecht als Teil des Anspruchs auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft [BV; SR 101]) bezieht sich auf sämtliche Akten eines Verfahrens, die für dieses erstellt oder beigezogen wurden, ohne dass ein besonderes Interesse geltend gemacht werden müsste und unabhängig davon, ob aus Sicht der Behörde die fraglichen Akten für den Ausgang des Verfahrens bedeutsam sind. Der Anspruch gilt allerdings nicht absolut;

- 21 - er kann aus überwiegenden Interessen durch Abdeckung und nötigenfalls Aussonderung eingeschränkt werden; auf solchermassen geheim gehaltene Akten darf allerdings nur insoweit abgestellt werden, als deren wesentlicher Inhalt unter Wahrung der Äusserungsmöglichkeit bekannt gegeben wird (BGE 144 II 427 E.3.1.1 mit Hinweisen; Art. 114 Abs. 2 und 3 DBG). Auf Wunsch des Steuerpflichtigen bestätigt die Behörde die Verweigerung der Akteneinsicht durch eine Verfügung, die durch Beschwerde angefochten werden kann (Art. 114 Abs. 4 DBG). Auch Art. 26 und 27 VStrR sehen im Zusammenhang mit Untersuchungen im Rahmen des Verwaltungsstrafrechts bei Untersuchungshandlungen (Zwangsmassnahmen bzw. sonstige Untersuchungshandlungen) eine Beschwerdemöglichkeit an die Beschwerdekammer des Bundesstrafgerichts vor (vgl. VGU A 15 60 und A 15 61 E.9c). Wie bereits im VGU A 15 60 und A 15 61 E.10a dargelegt, wurden im Rahmen der ASU-Untersuchung betreffend den Beschwerdeführer Hausdurchsuchungen durchgeführt und umfangreiche Akten beschlagnahmt. Dabei wurde jeweils – wie vorgeschrieben – ein Beschlagnahmeprotokoll erstellt und darin wurden von der ASU sämtliche Ordner und Dokumentenmappen verzeichnet. Die Beschlagnahmeprotokolle wurden anschliessend den Betroffenen zugestellt (vgl. Schreiben vom

E. 4.2

Für den Fall, dass das Streitberufene Gericht die vorliegende Streitsache nicht an die Vorinstanz zurückweist, beantragt der Beschwerdeführer, es sei zur Heilung der Gehörsverletzung vor Verwaltungsgericht ein umfassendes Beweisverfahren zu den im Verhältnis zu den ASU-Berichten neuen Sachverhaltsfeststellungen und rechtlichen Erwägungen durchzuführen. Es sei dazu eine mündliche Verhandlung zur Aufarbeitung des bestrittenen Sachverhaltes unter Anhörung verschiedener Zeugen durchzuführen. 4.2.1.1. Mit Bezug auf den Antrag um Durchführung einer mündlichen Verhandlung macht der Beschwerdeführer geltend, dass sich im vorliegenden verwaltungsgerichtlichen

Beschwerdeverfahren eine mündliche Verhandlung aufdränge, weil der Sachverhalt umstritten und der Beschwerdeführer im Rahmen des Vortritts zwar angehört worden sei, aber im Ergebnis mit seinen Ausführungen kein Gehör gefunden habe. 4.2.1.2. Demgegenüber hält die Beschwerdegegnerin 1 fest, dass mit der Begründung des Beschwerdeführers in all jenen Fällen eine mündliche Verhandlung durchgeführt werden müsste, in denen der Steuerpflichtige mit seinen Argumenten bei der Beschwerdegegnerin 1 nicht durchgedrungen sei. Dass dies in Widerspruch zum Wortlaut der Bestimmungen Art. 140 Abs. 2 Satz 2 StG, Art. 44 und Art. 45 Abs. 1 VRG und Art. 30 Abs. 3 BV und zu deren ratio stehe, brauche nicht näher erläutert zu werden. Weiter macht die Beschwerdegegnerin 1 geltend, dass vorliegend keine Gründe ersichtlich seien, von der gesetzlichen Grundregel gemäss Art. 44 VRG abzuweichen, welche grundsätzlich keine mündliche Gerichtsverhandlung vorsehe (vgl. auch Art. 140 Abs. 2 Satz 2 StG). Das Gericht könne sein Urteil ohne Weiteres gestützt auf die vorliegende Ak-

- 28 - tenlage fällen. Der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung sei daher abzuweisen. 4.2.1.3. Gemäss Art. 140 Abs. 2 Satz 2 StG findet eine mündliche Verhandlung im Beschwerdeverfahren nur ausnahmsweise statt. Das Verwaltungsgericht fällt sein Urteil in der Regel ohne Gerichtsverhandlung aufgrund der Akten (Art. 44 VRG). Zwar kann der bzw. die Vorsitzende gestützt auf Art. 45 Abs. 1 VRG von Amtes wegen oder auf Antrag eine Gerichtsverhandlung anordnen, an welcher die Parteien und Vorgehenden teilnehmen. Das VRG vermittelt den Parteien mit dieser "Kann-Vorschrift" indes keinen Anspruch auf eine mündliche Gerichtsverhandlung. Der Entscheid, ob eine solche angeordnet wird, liegt vielmehr im Ermessen des bzw. der Vorsitzenden. Zudem räumt auch der Anspruch auf rechtliches Gehör keinen Anspruch auf eine mündliche Verhandlung ein. Schliesslich findet Art. 6 Ziff. 1 EMRK bzw. der darin enthaltene Anspruch auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung nach ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichts auf Steuerverfahren wie das vorliegende keine Anwendung (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_24/2010 vom 1. Juni 2010 E.3.2; Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Graubünden A 16 50 vom 9. März 2017 E.2b). Dem Antrag des Beschwerdeführers um Durchführung einer mündlichen Verhandlung zur Aufarbeitung des bestrittenen Sachverhaltes wird im vorliegenden verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahren nicht stattgegeben. Zum einen ist ein extensiver Schriftenwechsel bis und mit Novum erfolgt. Zum anderen bilden die vorhandenen Akten eine hinreichende Grundlage für die Sachverhaltsfeststellung und die Urteilsfindung durch das angerufene Gericht (vgl. nachstehende Erwägungen 5 ff.). Ausserdem führte die Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu einer weiteren Verzögerung des Verfahrens, was es angesichts der drohenden absoluten Veranlagungsverjährung und dem Antrag der Beschwerdegegnerin 1 auf beförderliche und prioritäre Behandlung des

- 29 - vorliegenden Verfahrens zu vermeiden gilt. Soweit der Beschwerdeführer die Durchführung einer mündlichen Verhandlung ohnehin nur im Hinblick auf die Einvernahme von Zeugen beantragt (vgl. Replik Rz. 69), kann auf nachstehende Erwägungen 4.2.2.1 - 4.2.2.3 verwiesen werden. 4.2.2.1. Mit Bezug auf den Antrag um Einvernahme verschiedener Zeugen macht der Beschwerdeführer unter Verweis auf das Urteil des Bundesgerichts 2C_597/2017 vom 27. März 2018 geltend, dass bei einer Aufrechnung von Vermögenszugängen bei der Einkommenssteuer die als Zeugen benannten Personen angehört werden müssten, ansonsten eine Verletzung des rechtlichen Gehörs vorliege. 4.2.2.2. Demgegenüber hält die Beschwerdegegnerin 1 fest, dass dem

fraglichen Urteil des Bundesgerichts ein völlig anders gearteter Sachverhalt als im vorliegenden Verfahren zu Grunde gelegen habe. Insofern könne aus dem vom Beschwerdeführer zitierten Urteil des Bundesgerichts nicht einfach geschlossen werden, die verschiedenen vom Beschwerdeführer angeführten Personen seien vorliegend als Zeugen einzuvernehmen. Im Übrigen verkenne der Beschwerdeführer, dass ein Gericht auf die Abnahme beantragter Beweismittel verzichten dürfe, wenn es seine Überzeugung gestützt auf die Aktenlage bilden und annehmen könne, seine Überzeugung werde durch weitere Beweiserhebungen nicht geändert (antizipierte Beweiswürdigung). 4.2.2.3. Der Anspruch auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 BV) umfasst als Mitwirkungsrecht all jene Befugnisse, die einem Betroffenen einzuräumen sind, damit er seinen Standpunkt wirksam zur Geltung bringen kann. Daraus folgt unter anderem das Recht, sich vor Erlass eines in seine Rechtsstellung eingreifenden Entscheids zur Sache zu äussern sowie der Anspruch auf Abnahme der rechtzeitig und formrichtig angebotenen rechtserheblichen Beweismittel (BGE 144 II 427 E.3.1 mit Hinweisen). Der Richter kann das Beweisverfahren allerdings

- 30 - träge nicht erhebliche Tatsachen betreffen. Gleichermassen kann er Be-weisanträge ohne Verletzung des rechtlichen Gehörs ablehnen, wenn er aufgrund bereits abgenommener Beweise seine Überzeugung gebildet hat und ohne Willkür in vorweggenommener antizipierter Beweiswürdi-gung annehmen kann, dass seine Überzeugung durch weitere Beweiser-hebungen nicht geändert würde (BGE 144 II 427 E.3.1.3 mit Hinweisen). Hinsichtlich der vom Beschwerdeführer beantragten Anhörung verschie-dener Zeugen gilt es festzuhalten, dass das streitberufene Gericht grundsätzlich keinen Anlass zur Vornahme der beantragten Beweisab-nahmen sieht, da ein Entscheid in der Sache gestützt auf die dem Gericht vorliegenden Akten möglich ist (vgl. nachstehende Erwägungen 5 ff.). B._____, D._____ und C._____ wurden bereits von der ASU eingehend einvernommen. Für das Gericht ist nicht ersichtlich, inwiefern angesichts der Komplexität der Vorgänge bezüglich der Steuerperiode 2005 und der Tatsache, dass diese rund 14 Jahre zurückliegen, die Zeugeneinvernah-men von B._____, D._____ und C._____ sachwesentliche Erkenntnisse liefern sollten. Gleiches gilt mit Bezug auf die vom Beschwerdeführer be-antragten Zeugeneinvernahmen von Bankmitarbeitern und Mitarbeitern der Revisionsstelle, von UU._____ und VV._____. Das streitberufene Gericht geht somit in antizipierter Beweiswürdigung davon aus, dass seine Überzeugung durch weitere Beweiserhebungen nicht geändert würde. Auf übrige vom Beschwerdeführer beantragte Zeugeneinvernah-men wird – soweit nötig – nachstehend im Zusammenhang mit der Fest-stellung des rechtserheblichen Sachverhalts und der Beweiswürdigung zurückzukommen sein. Neben dem Antrag um Einvernahme verschiedener Zeugen stellt der Be-schwerdeführer auch einen Antrag um Einholung eines Ergänzungsgut-achtens bei der Kantonspolizei O.3._____ zur Unterschrift von B._____ auf der Vergleichsvereinbarung/Erklärung vom 8. November 2018 und mehrere Editionsbegehren. Der Antrag um Einholung eines Ergänzungs-

- 31 - gutachtens erübrigt sich insofern, als die Echtheit der Unterschrift von B._____ im vorliegenden Verfahren nicht bestritten ist. Darüber hinaus sieht das streitberufene Gericht keinen Anlass zur Vornahme der bean-tragten Editionen, da ein Entscheid in der Sache gestützt auf die dem Gericht vorliegenden Akten möglich ist (vgl. nachstehende Erwägungen 5 ff.). Ausserdem geht das streitberufene Gericht in antizipierter Be-weiswürdigung davon aus, dass seine Überzeugung durch weitere Be-weiserhebungen nicht geändert

würde. So leuchtet beispielsweise nicht ein, inwiefern das streitberufene Gericht gestützt auf die Edition weiterer Steuereinschätzungen (neben der bei den amtlichen Akten liegenden Steuereinschätzung des Kantonalen Steueramtes O.2. _____ der L. _____) beim Kantonalen Steueramt O.2. _____ zu einer anderen als der gestützt auf die vorliegenden Akten gebildeten Überzeugung gelangen sollte. Darüber hinaus sind die Editionsbegehren sehr allgemein formuliert (bspw. Editionsbegehren Replik Rz. 227), obwohl der Beschwerdeführer Einsicht in die ASU-Akten nehmen konnte. Es scheint dem streitberufenen Gericht nicht schlüssig, dass der Beschwerdeführer sein Akteneinsichtsrecht nicht wahrgenommen hat, sollte er gewusst haben, dass insbesondere in den ASU-Akten (steuer-) entlastende Dokumente vorhanden gewesen wären. Ausserdem geht der Beschwerdeführer selbst von einem von ihm erbrachten Gegenbeweis der geldwerten Leistung aufgrund der Kontodokumente und der Verträge aus (Beschwerde Rz. 128), womit nicht dargetan ist, was ihm denn noch fehle bzw. vorenthalten worden sein sollte. Dem streitberufenen Gericht erhellt nicht, inwiefern die beantragten Editionen für die rechtmässige Erstellung des Sachverhalts notwendig wären.

E. 4.3

In prozessualer Hinsicht beantragt der Beschwerdeführer darüber hinaus noch die Ernennung eines Buchsachverständigen, der die Frage, ob dem Beschwerdeführer durch die Finanzströme tatsächlich Mittel von den von ihm mitbeherrschten Gesellschaften zugeflossen seien, aus neutraler Warte aufarbeite.

- 32 -

E. 4.3.1

Der Beschwerdeführer macht geltend, dass die Beiziehung eines Buchsachverständigen im verwaltungsrechtlichen Beschwerdeverfahren deshalb als erforderlich erscheine, weil die Beschwerdegegnerin 1 gewisse massgebliche Mittelflüsse ausblende oder falsch interpretiere, so insbesondere die Überweisung der H. _____ an B. _____ und die damit verbundene Überweisung von D. _____ an die H. _____ (vgl. Ziff. 1 und 9 des Kontoauszugs der H. _____ per 30. Juni 2005, Beilage 3 zur Beschwerde [pag. 180.300.075]). Weiter hält der Beschwerdeführer fest, dass die bereits durch die nicht übereinstimmenden Beträge offenbarte Fehlerhaftigkeit der Sachverhaltsfeststellung, die weder mit den Akten noch den Begründungen der ASU-Berichte übereinstimmen, die Notwendigkeit der Beiziehung eines Buchsachverständigen bestätige.

E. 4.3.2

Demgegenüber ist die Beschwerdegegnerin 1 der Ansicht, dass kein Buchsachverständiger beizuziehen sei. Die Beiziehung eines Buchsachverständigen diene aus der Optik des Beschwerdeführers in erster Linie dazu, Zeit zu gewinnen, um die Veranlagungsverjährung eintreten zu lassen. Ausserdem seien sich die Parteien über den Mittelfluss grundsätzlich einig. Strittig sei, welche Vertragsverhältnisse diesen Mittelflüssen zugrunde lägen. Bei dieser Frage handle es sich nicht um eine buchhalterische Frage, weshalb sie vom Gericht und nicht von einem Buchsachverständigen geprüft werden müsse.

E. 4.3.3

Grundsätzlich ist eine Expertise nur dann anzuordnen, wenn die eigene Sachkenntnis der Behörde bzw. des angerufenen Gerichts zur Abklärung der tatsächlichen Verhältnisse nicht ausreicht. Verfügt das Gericht über genügende eigene Sachkenntnis, kann der Antrag um

Beiziehung eines Sachverständigen abgelehnt werden. Dabei liegt es im Ermessen des Gerichts, ob es auf seine eigene Sachkenntnis abstellen oder einen Sachverständigen beiziehen will (vgl. RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., Art. 123 Rz. 31). Dies bestätigt auch der Beschwerdeführer, in-

- 33 - dem er in seiner Replik festhält, dass das angerufene Gericht den Sachverhalt zu entwirren habe, sei es selbst, sei es unter Einsetzung eines Sachverständigen (Replik Rz. 85). Im vorliegenden verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahren sind sich die Parteien nach Auffassung des streitberufenen Gerichts bezüglich der massgeblichen Mittelflüsse allerdings ohnehin einig (vgl. dazu nachstehende Erwägungen 5 ff.). Wie die Beschwerdegegnerin 1 zu Recht festhält, sind einzig die den einzelnen Mittelflässe zugrundeliegenden Vertragsverhältnisse strittig. Da es sich dabei nicht um eine buchhalterische Frage handelt, ist die Beiziehung eines Buchsachverständigen im vorliegenden verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahren nicht erforderlich und der entsprechende Antrag des Beschwerdeführers auf Ernennung eines Buchsachverständigen in antizipierter Beweiswürdigung abzulehnen (vgl. BGE 134 I 140 E.5.3, 131 I 153 E.3). 5. In materiellrechtlicher Hinsicht stellt der Beschwerdeführer folgenden Antrag: Die Einspracheentscheide für die Steuerperiode 2005 (Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer) seien aufzuheben, von den Aufrechnungen sei abzusehen und Einkommen sowie Vermögen seien gemäss Steuererklärung [je auf Fr. 0.--] festzusetzen. Demzufolge ist streitig und nachfolgend zu prüfen, ob der Beschwerdeführer in der Steuerperiode 2005 bereichert worden ist bzw. ob die Beschwerdegegnerin 1 beim steuerbaren Einkommen des Beschwerdeführers zu Recht Aufrechnungen von total Fr. 105'031'584.-- (Kanton und Gemeinde) bzw. Fr. 105'033'984.-- (Bund) und beim steuerbaren Vermögen des Beschwerdeführers zu Recht Aufrechnungen von total Fr. 102'180'900.-- vorgenommen hat. 6.1. Hinsichtlich der von der Beschwerdegegnerin 1 beim steuerbaren Einkommen vorgenommenen Korrekturen beanstandet der Beschwerdeführer die Aufrechnung "weiterer Einkünfte" von Fr. 110'268'548.--. Davon

- 34 - leitet die Beschwerdegegnerin 1 ihre Aufrechnungen im Umfang von Fr. 99'127'220.-- (= ½ von [Fr. 157'654'439.-- + Fr. 3 Mio. + Fr. 37.6 Mio.]) aus der Abwicklung folgender Rechtsgeschäfte ab: Am 28. April 2005 kaufte die H.____ aus dem C.1.____-Nachlass 100 % der Aktien der L.____ AG (nachfolgend: L.____) zum Preis von Fr. 160.654 Mio. Der Kaufvertrag koppelte den Erwerb der L.____-Beteiligung an die Amortisation von Darlehen von Fr. 42.6 Mio., welche die C.1.____ N.1.____ der L.____ gewährt hatte. Nach dem Kauf der L.____-Beteiligung durch die H.____ erwarb die M.____ AG (nachfolgend: M.____) am 28. April 2005 von der L.____ deren Liegenschaften zum Verkehrswert von Fr. 361.464 Mio. Aktionäre der H.____ und der M.____ waren zum damaligen Zeitpunkt zu 34 % die G.____ AG (mit dem Beschwerdeführer als Alleinaktionär) und zu je 33 % die W.____ Inc. (mit B.____ als Alleinaktionär) sowie die B.1.____ AG (mit C.____ als Alleinaktionär). Damit ist davon auszugehen, dass mit den erwähnten Liegenschaften im Jahr 2005 grundsätzlich ein Gewinn von rund Fr. 200 Mio. erzielt worden ist. Mit Bezug auf den Preis der Aktien der L.____ macht der Beschwerdeführer geltend, dass sich die drei Investoren B.____, C.____ und der Beschwerdeführer in einem öffentlichen Bieterverfahren um den Kauf aller Aktien der L.____ aus dem C.1.____-Nachlass beworben hätten. Da die L.____ in die Konzernhaftung des C.1.____-Nachlasses einbezogen gewesen sei, hätten die Aktien der L.____ zu einem erheblich tieferen Wert als dem Verkehrswert der Grundstücke

erworben werden können. Weiter hält der Beschwerdeführer mit Bezug auf den Kauf der Immobilien der L._____ durch die M._____ fest, dass die N._____ bereit gewesen sei, einen Hypothekarkredit von Fr. 188.3 Mio. für die Liegen- schaften zu gewähren, allerdings nur unter der Bedingung, dass die Lie- genschaften aus dem Haftungssubstrat des C.1._____-Nachlasses aus- scheiden würden. Notwendig gewesen sei dies zwecks Ausschlusses

- 35 - paulianischer Anfechtungen von C.1._____-Gläubigern. Dies habe den Eigentumsübergang von der L._____ auf eine Drittesellschaft, vorlie- gend die M._____, gegen Entrichtung des gesamten Kaufpreises in Höhe des Verkehrswertes vorausgesetzt. 6.2. Streitig und nachfolgend zu prüfen ist, wie die beiden Rechtsgeschäfte (Kauf der Aktien der L._____ durch die H._____ inkl. Amortisation von Darlehen [vgl. nachstehende Erwägungen 6.3 ff.] und Kauf der Immo- lien der L._____ durch die M._____ [vgl. nachstehende Erwägun- gen 6.4 ff.]) abgewickelt resp. finanziert worden sind und ob der Be- schwerdeführer tatsächlich im Umfang von Fr. 99'127'220.-- bereichert worden ist. 6.3. Kauf der Aktien der L._____ durch die H._____ 6.3.1. Mit Bezug auf die Finanzierung des Kaufs der Aktien der L._____ durch die H._____ und die Amortisation von Darlehen, welche die C.1._____ N.1._____ der L._____ gewährt hatte, liegt u.a. ein Darlehensvertrag vor, der am 25. April 2005 zwischen B._____ als Darlehensgeber und der M._____ als Darlehensnehmerin abgeschlossen wurde (vgl. pag. 180.300.001 - 004). Im Darlehensvertrag wird unter dem Titel "Ausgangslage" folgendes fest- gehalten [Hervorhebungen durch das Gericht]: "Die H._____ AG, (nachfolgend "H._____") hat mit der C.1._____ P.1._____, in Nachlassliquidation, und mit der C.1._____ N.1._____, in Nachlassliquida- tion, am 20. Januar 2005 einen Vertrag über den Kauf von 125'000 Inhaber- aktien der L._____ AG, (nachfolgend "L._____") mit Nominalbetrag von je Fr. 400.--, sowie von im Vertrag näher bestimmten, von der L._____ genutz- ten Marken und andere[n] Immaterialgüterrechte[n] (nachfolgend "Kaufver- trag") abgeschlossen. Zur teilweisen Finanzierung des Kaufpreises unter dem Kaufvertrag hat die M._____ der H._____ ein Darlehen in der Höhe von Fr. 160'654'438.90 [...] gewährt (nachfolgend "H._____ Darlehen"). Gemäss Kaufvertrag sind bei Closing sämtliche Schulden der L._____ und ihrer Tochtergesellschaften aus Darlehen oder Krediten der C.1._____

- 36 - P.1._____, der C.1._____ N.1._____ oder anderen Gesellschaften der C.1._____ Gruppe (die "C.1._____ Forderungen") zu tilgen. Zur teilweisen Finanzierung der Rückzahlung der C.1._____ Forderungen hat die M._____ der L._____ ein Darlehen in der Höhe von Fr. 12'510'335.98 [...] gewährt (nachfolgend "L._____ Darlehen"). Zur Finanzierung des H._____ Darlehens und des L._____ Darlehens hat die M._____ B._____ um Gewährung eines Darlehens in der Höhe von Fr. 174'000'000.-- [...] ersucht und B._____ ist gewillt, das Darlehen zu ge- währen." Weiter wird im Darlehensvertrag betreffend die Auszahlung des Darle- hens von B._____ an die M._____ folgendes festgehalten: "Die Auszahlung des Darlehens soll wie folgt erfolgen: a) Fr. 3'000'000.-- [...] bereits auf Rechnung der M._____ an die H._____ ausbezahlt; b) am 28. April 2005, [...], durch Übergabe von drei Bankchecks der O._____ in den Teilbeträgen von Fr. 145'654'438.90 [...], Fr. 7'000'000.-- [...] und Fr. 5'000'000.-- [...] an A._____, sowie c) am 28. April 2005 [...] durch Überweisung von Fr. 12'510'335.98 [...] zur teilweisen Tilgung der C.1._____ Forderungen nicht an die M._____, sondern in deren Namen aber auf Rechnung der L._____ direkt an die C.1._____ N.1._____; d) Restbetrag am 28. April 2005 durch Überweisung auf ein von der M._____ anzugebendes Konto." 6.3.2.1. Die

Abwicklung resp. Finanzierung des Kaufs der Aktien der L. _____ durch die H. _____ (inkl. Amortisation von Darlehen) erfolgte nach Auffassung des Beschwerdeführers allerdings wie folgt: Die M. _____ habe von B. _____ am 25. April 2005 ein Darlehen von Fr. 171 Mio. erhalten (vgl. pag. 180.300.072 und 180.300.143). Fr. 3 Mio. seien vorab als Reservationszahlung an den C.1. _____-Nachlass geflossen. Die M. _____ habe das Darlehen von Fr. 171 Mio. am gleichen Tag wiederum als Darlehen auflagegemäss an die H. _____ weitergegeben (vgl. pag. 180.300.073, 180.300.075, 180.300.078 und 180.300.194 ff.). Neben dem Darlehen der M. _____ von Fr. 171 Mio. habe die H. _____ am 25. April 2005 auch noch ein Darlehen von B. _____ von Fr. 30.36 Mio. erhalten (vgl. pag. 180.300.075, 180.300.077 und 180.300.143). Diese Mittel von insgesamt Fr. 201.36 Mio. habe die H. _____ zum Erwerb der L. _____-Beteiligung vom C.1. _____-Nachlass

- 37 - verwendet. Den Kaufpreis für die L. _____-Beteiligung habe die H. _____ am 28. April 2005 gegenüber dem C.1. _____-Nachlass wie folgt getilgt: Einerseits durch zwei Überweisungen zwecks Ablösung der Darlehen gegenüber der C.1. _____ P.1. _____ in Nachlassliquidation (Fr. 12.6 Mio.) bzw. der C.1. _____ N.1. _____ in Nachlassliquidation (Fr. 30 Mio.) sowie andererseits durch Übergabe von zwei Q. _____ - Bankchecks im Wert von Fr. 145.654 Mio. und Fr. 12 Mio. Alle diese Zahlungen an den C.1. _____-Nachlass ergäben sich in übersichtlicher Form aus dem Kontoauszug der H. _____ per 30. Juni 2005 (vgl. pag. 180.300.075). 6.3.2.2. Demgegenüber ist die Beschwerdegegnerin 1 der Ansicht, dass am

E. 5

Am 10. Juli 2014 hielt die ASU an den im Bericht vom 9. Mai 2014 enthaltenen Untersuchungsergebnissen fest. Auch A. _____ hielt am 17. September 2014 duplicando an seinen Anträgen fest. 6.1. Am 1. bzw. 2. Juni 2015 erliess die kantonale Steuerverwaltung die Veranlagungsverfügungen für die Einkommens- und Vermögenssteuern der Jahre 2003 und 2004 (Kantons-, Gemeinde- und direkte Bundessteuer). Dabei nahm sie gegenüber den Steuererklärungen der Jahre 2003 und 2004 verschiedene Aufrechnungen beim Einkommen (Steuerperiode 2003: Fr. 24'750'043.--) und Vermögen (Steuerperiode 2003: Fr. 27'393'564.--, Steuerperiode 2004: Fr. 33'616'069.--) vor, welche mit Einspracheentscheiden vom 22. Oktober 2015 für die Kantons-, Gemeinde- und direkte Bundessteuer 2003 sowie für die Kantons- und Gemeindesteuern 2004 bestätigt wurden. 6.2. Die dagegen von A. _____ an das Verwaltungsgericht erhobene Beschwerde betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2003 und 2004 wurde teilweise gutgeheissen und die angefochtenen Einspracheentscheide vom 22. Oktober 2015 wurden 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. _____;

- 5 - 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 wurde; im Übrigen wurde die Beschwerde abgewiesen (Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Graubünden [VGU] A 15 60 und A 15 61 vom 4. April 2017). Die von A. _____ an das Verwaltungsgericht erhobene Beschwerde betreffend direkte Bundessteuer 2003 wurde abgewiesen (VGU A 15 60 und A 15 61). 6.3. Mit Urteil 2C_505/2017 vom 21. November 2018 (BGE 144 II 427) hiess das Bundesgericht die gegen das VGU A 15 60 und A 15 61 erhobene Beschwerde von A. _____ hinsichtlich der direkten Bundessteuer teilweise gut und es veranlagte A. _____ für die Steuerperiode 2003 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr.

12'022'132.--. Im Übrigen wurde die Beschwerde abgewiesen. Hinsichtlich der Kantons- und Gemeinde- steuern wurde die gegen das VGU A 15 60 und A 15 61 erhobene Be- schwerde von A._____ teilweise gutgeheissen und A._____ für die Steu- erperiode 2003 mit Fr. 12'019'732.-- veranlagt. Im Übrigen wurde die Be- schwerde abgewiesen. 6.4. Schliesslich wies das Bundesgericht mit Urteil 2F_2/2019 vom 11. März 2019 auch das von A._____ gegen das Urteil des Bundesge- richts 2C_505/2017 vom 21. November 2018 (BGE 144 II 427) bean- tragte Revisionsgesuch ab.

E. 7

Am 16. August 2018 erliess die kantonale Steuerverwaltung die Veran- lagungsverfügungen für die Einkommens- und Vermögenssteuern des Jahres 2005 (Kantons-, Gemeinde- und direkte Bundessteuer). Dabei nahm sie gegenüber der Steuererklärung 2005 folgende Aufrechnungen beim Einkommen (Fr. 110'284'080.--) und Vermögen (Fr. 113'889'683.--) vor:

- 6 - Steuerbares Einkommen Das steuerbare Einkommen wurde bei der Kantonssteuer auf Fr. 110'694'900.--, bei der Gemeindesteuer auf Fr. 110'372'400.-- und bei der direkten Bundessteuer auf Fr. 110'697'300.-- festgelegt. Dabei wurden folgende Beträge aufgerechnet: Weitere Einkünfte Fr. 110'268'548.-- Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit Fr. 15'532.-- Steuerbares Vermögen Das steuerbare Vermögen wurde bei der Kantonssteuer auf Fr. 108'083'100.-- und bei der Gemeindesteuer auf Fr. 103'959'100.-- festgelegt. Dabei wurden folgende Beträge aufgerechnet: Übrige Vermögenswerte Fr.105'027'209.-- Übrige Geschäftsaktiven - Fr. 17'526.-- Privatwertschriften und Guthaben Fr. 8'880'000.-- Schliesslich wurde bei A._____ eine Steuerschuld von insgesamt Fr. 38'486'765.-- (Kantonssteuer Fr. 13'257'249.--, Gemeindesteuer Fr. 12'499'327.--, direkte Bundessteuer Fr. 12'730'189.--) veranlagt.

E. 8

Die dagegen erhobene Einsprache von A._____ vom 17. Septem- ber 2018 hiess die kantonale Steuerverwaltung nach einem Vortritt vom 6. November 2018 und einem solchen vom 17. Dezember 2018, anläss- lich dessen der kantonalen Steuerverwaltung diverse Unterlagen einge- reicht wurden, mit Einspracheentscheid vom 22. Januar 2019 bezüglich Kantons- und Gemeindesteuern 2005 teilweise gut; bezüglich direkte Bundessteuer 2005 wurde die Einsprache mit Einspracheentscheid vom 22. Januar 2019 (formell) abgewiesen. Die Aufrechnungen wurden beim Einkommen auf Fr. 105'031'584.-- (Kanton und Gemeinde) resp. Fr. 105'033'984.-- (Bund) und beim Vermögen auf Fr. 102'180'900.-- her-

- 7 - abgesetzt. Die Steuerfaktoren wurden gegenüber den Veranlagungsver- fügungen vom 16. August 2018 wie folgt angepasst: Steuerbares Einkommen Bei der Kantonssteuer wurden beim steuerbaren Einkommen "weitere Abzüge" von Fr. 5'252'496.-- vorgenommen (Aufrechnungen neu: Fr. 110'284'080.-- - Fr. 5'252'496.-- = Fr. 105'031'584.--). Bei der direkten Bundessteuer wurden beim steuerbaren Einkommen "weitere Abzüge" von Fr. 5'250'096.-- vorgenommen (Aufrechnungen neu: Fr. 110'284'080.-- - Fr. 5'250'096.-- = Fr. 105'033'984.--). Schliesslich wurde das steuerbare Einkommen bei der Kantonssteuer auf Fr. 105'442'400.--, bei der Gemeindesteuer auf Fr. 105'119'900.-- und bei der direkten Bundessteuer auf Fr. 105'447'200.-- festgelegt. Steuerbares Vermögen Beim steuerbaren Vermögen wurden die "Übrigen Vermögenswerte" von Fr. 105'027'209.-- auf Fr. 102'625'146.-- und die "Privatwertschriften und Guthaben" von Fr. 10'116'000.-- auf Fr. 809'280.-- herabgesetzt. Schliesslich wurde das steuerbare Vermögen bei der Kantonssteuer

auf Fr. 96'374'300.-- und bei der Gemeindesteuer auf Fr. 92'406'300.-- fest- gelegt. Mit Bezug auf die Vermögenssteuer hielt die kantonale Steuerverwaltung im Einspracheentscheid vom 22. Januar 2019 fest, dass gegenüber der Veranlagungsverfügung 2005 eine Reduktion des steuerbaren Vermö- gens um Fr. 11'708'783.-- erfolge. Dieser Betrag setze sich aus einer Re- duktion des Vermögenssteuerwertes der G._____ von Fr. 9'306'720.-- und aus einem nicht nachweisbaren allfälligen übrigen Vermögen von Fr. 2'402'063.-- zusammen.

- 8 - Neu wurde bei A._____ eine Steuerschuld von Fr. 36'615'454.-- (Kan- tonssteuer Fr. 12'599'506.--, Gemeindesteuer Fr. 11'889'520.--, direkte Bundessteuer Fr. 12'126'428.--) veranlagt.

E. 8.1

Prüfung der Frage, ob im Zusammenhang mit der Abwicklung bzw. Fi- nanzierung des Erwerbs der Aktien der L._____ durch die H._____ am 25. April 2005 tatsächlich ein sog. Nullsummenspiel stattgefunden hat oder ob eine Forderungskette H._____ ■ D._____ ■ Anstalten E._____ und K._____ begründet worden ist

E. 8.1.1

Mit Bezug auf die vom Beschwerdeführer geltend gemachte Forderungs- kette H._____ ■ D._____ ■ Anstalten E._____ und K._____ ist unbe- stritten, dass am 25. April 2005 keine Zahlungen von Konti der H._____ auf ein Konto von D._____ und von einem Konto von D._____ auf Konti der Anstalten E._____ und K._____ stattgefunden haben (vgl. pag. 180.200.035). Der Beschwerdeführer leitet die geltend gemachte Forderungskette H._____ ■ D._____ ■ Anstalten E._____ und K._____ aus einer Zahlung vom Konto der H._____ auf ein Konto von B._____

- 46 - und vom Konto von B._____ auf ein Konto der E._____ Anstalt und der K._____ Anstalt ab. Er stützt sich dabei auf zwischen D._____ und der E._____ Anstalt bzw. der K._____ Anstalt abgeschlossene Kreditver- träge vom 1. Mai 2005 (vgl. pag. 180.200.006 f. und 180.520.048 f.). Der Beschwerdeführer macht geltend, dass D._____ die H._____ beauftragt habe, in seinem Namen und auf seine Rechnung Fr. 201.36 Mio. an B._____ zu überweisen. B._____ wiederum sei beauftragt worden, diese Mittel auf Rechnung von D._____ an die Anstalten E._____ (Fr. 100.680 Mio.) und K._____ (Fr. 100.680 Mio.) weiterzuleiten. Mit diesem Mittelfluss habe D._____ seine Forderungen gegenüber den bei- den Anstalten E._____ und K._____ entsprechend den Kreditverträgen vom 1. Mai 2005 über Fr. 188.3 Mio. und Fr. 7.7 Mio. (vgl. pag. 180.200.006 f. und 180.520.048 f.) begründet. Die beiden Anstalten hätten anschliessend B._____ einen Kredit von je Fr. 100.680 Mio. ge- währt (vgl. die entsprechenden Kreditverträge pag. 120.200.191 ff. und 120.200.196 ff.), damit dieser sein Darlehen an die M._____ habe erfül- len können (vgl. vorstehende Erwägung 6.3.2.3). 8.1.2.1. Die Beschwerdegegnerin 1 macht geltend, dass weder am 25. April 2005 noch zu irgendeinem anderen Zeitpunkt in der Finanzbuchhaltung der H._____ eine Forderung gegenüber D._____ von Fr. 201.36 Mio. akti- viert und für dieses behauptete, angeblich am 25. April 2005 begründete Vertragsverhältnis zwischen H._____ und D._____ auch kein Vertrag beigebracht worden sei. 8.1.2.2. Der Beschwerdeführer hält fest, dass die H._____ die Zahlung an B._____ "auf Rechnung D._____ " ebenso wie dessen Rückzahlung ("Kontoausgleich" von Fr. 198.3 Mio.) nicht verbucht habe, weil es keine eigene Transaktion gewesen sei. Hätte diese im Auftrag/auf Rechnung von D._____ geleistete Zahlung über den Bilanzstichtag Folgen gezeitigt, hätte

diese, weil nicht mehr bloss Übergangsfinanzierung, im Anhang der Bilanz als treuhandähnliches Rechtsgeschäft (im eigenen Namen

- 47 - und für Rechnung des Auftraggebers D._____) aufgeführt werden sollen, nicht aber die entsprechende Forderung und Schuld in der eigenen Bilanz aktiviert und passiviert werden müssen. Da vorliegend eine bloss Übergangsfinanzierung für drei Valutatage vorgenommen worden sei und kein eigentliches Treuhandgeschäft vorliege, erweise sich die Nichtoffenlegung bei der H.____ von vornherein als unproblematisch. Weiter bestätigt der Beschwerdeführer, dass die H.____ mit D.____ keinen schriftlichen Vertrag geschlossen habe. Die H.____ sei gewiss gewesen, dass die Mittel von Fr. 201.36 Mio. im Umfang von Fr. 188.3 Mio. unmittelbar vom O.____-Konto der L.____ mit Valuta 28. April 2005 (nach Grundstücksübergang an die M.____ und deren Teilkaufriszahlung von Fr. 188.3 Mio.) ebenso wie die Fr. 10 Mio. von der L.1.____ an sie auf das für Rechnung D.____ geführte Konto (O.____-Konto Nr. Z.1.____ mit der Rubrik "L.____") überwiesen würden. Die Abfassung eines schriftlichen Vertrages sei den drei Investoren für die kurzfristige Zwischenfinanzierung der H.____ für D.____ von drei Tagen und Abwicklung ausschliesslich über die O.____-Konten der Investoren nicht notwendig erschienen, im Gegensatz zu den lang- fristig vereinbarten Kredit- und Darlehensverträgen. Die gesamte Ver- tragsdokumentation sei am 1. Mai 2005 "ins Reine geschrieben" worden und zu diesem Zeitpunkt habe zwischen der H.____ und D.____ kein Forderungs-/Schuldverhältnis mehr bestanden. 8.1.2.3. Diese Ausführungen des Beschwerdeführers vermögen das streitberu- fene Gericht nicht zu überzeugen. Selbst wenn die vom Beschwerdefüh- rer geltend gemachte Forderung der H.____ gegenüber D.____ nicht in der Bilanz hätte erfasst werden müssen, so hätte die Zahlung unter Berücksichtigung der Grundsätze ordnungsgemässer Rechnungslegung jedenfalls in der Buchhaltung vollständig, wahrheitsgetreu und systema- tisch abgebildet werden müssen (vgl. Art. 957 f. des Bundesgesetzes be- treffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches, Fünfter

- 48 - Teil: Obligationenrecht [OR; SR 220]). Darüber hinaus widerspräche es jeglicher Geschäftsusanz, Darlehensverträge in der Höhe von Fr. 201.36 Mio. rein mündlich abzuschliessen, selbst wenn das Gesetz für die Gültigkeit eines Darlehensvertrages keine besondere Form vor- schreibt. Der Umstand, dass zwischen D.____ und der H.____ kein schriftlicher Vertrag abgeschlossen und auch in der Finanzbuchhaltung der H.____ keine Forderung gegenüber D.____ verzeichnet wurde, spricht somit gegen das Vorliegen eines Forderungsverhältnisses H.____ ■ D.____. 8.1.3.1. Unbestritten ist, dass für das behauptete, angeblich am 25. April 2005 begründete Vertragsverhältnis zwischen D.____ und den Anstalten E.____ und K.____ schriftliche Verträge vorliegen, welche allerdings vom 1. Mai 2005 datieren (vgl. pag. 180.200.006 f.; vgl. auch pag. 180.520.048 f.). Die Beschwerdegegnerin 1 macht geltend, dass die Darlehensverträge zwischen D.____ und den Anstalten E.____ und K.____ auf den 1. Mai 2005 zurückdatiert und erst zu einem Zeit- punkt nach dem 22. Dezember 2006 erstellt worden seien. Dies sei dar- aus zu schliessen, dass der Beschwerdeführer die nicht unterzeichneten Vertragsentwürfe und Bescheinigungen (vgl. pag. 180.200.138 - 143) am 22. Dezember 2006 B.____ und D.____ zugestellt und sie um eine Stellungnahme dazu gebeten habe (vgl. pag. 180.200.137). Auch dies zeige, dass keine ernst gemeinte Forderungskette L.____/L.1.____ ■ D.____ ■ Anstalten E.____ und K.____ bestanden habe, schon gar nicht im Jahr 2005. 8.1.3.2. Demgegenüber bestreitet der Beschwerdeführer die

Rückdatierung der Darlehensverträge zwischen D._____ und den Anstalten E._____ und K._____ auf den 1. Mai 2005. Aus pag. 180.200.137 gehe diesbezüglich nichts hervor und die nachfolgenden Seiten hätten keinen Zusammenhang mit der E-Mail des Beschwerdeführers an B._____. Wie aus der handschriftlich eingefügten Bemerkung "D.1._____" hervorgehe, sei es

- 49 - um die Übertragung der Darlehens- und Schuldverhältnisse von B._____ auf die D.1._____ gegangen, welche nachfolgend auch vollzogen worden sei. Ausserdem weist der Beschwerdeführer darauf hin, dass der Darlehensvertrag von D._____ mit den Anstalten E._____ und K._____ vom gleichen Tag datiere wie der öffentlich beurkundete Escrow-Vertrag. Die am 25. und 28. April 2005 unter den Parteien vereinbarten und weiterhin Bestand haltenden Verträge seien am 1. Mai 2005 schriftlich fixiert worden, was bei solchen grossen Transaktionen alles andere als ungewöhnlich sei. Priorität hätten die mit dem C.1._____-Nachlass und der N._____ abgeschlossenen Verträge sowie die im Grundbuch einzutragenden Kreditverträge gehabt, weil diese "conditions precedent" für die Auslösung des N._____-Hypothekarkredites gewesen seien. Erst als alle diese Transaktionen abgewickelt gewesen seien, hätten die restlichen, "internen" Verträge finalisiert werden können. Ausser den Steuerbehörden habe an diesem Vorgehen niemand Anstoss genommen, geschweige denn daraus eine verdeckte Gewinnausschüttung unterstellt. Wäre – aus welchem Grund auch immer – der Kaufvertrag mit dem C.1._____-Nachlass nicht zustande gekommen oder der Hypothekarkredit der N._____ nicht freigegeben worden, wären die anderen Verträge bedeutungslos geworden und hätten allenfalls rückabgewickelt werden müssen. Die Unterzeichnung wäre überflüssig gewesen, weshalb man den administrativen Nachvollzug für diesen "Closing-Teil" um wenige Tage aufgeschoben habe. 8.1.3.3. Zwar trifft es zu, dass die E-Mail vom 22. Dezember 2006 vom Beschwerdeführer an B._____, XX._____ und D._____ den Betreff "D.1._____ E.1._____" und eine handschriftlich eingefügte Bemerkung "D.1._____" trägt (vgl. pag. 180.200.137). Trotzdem werden in der entsprechenden E-Mail Escrow-Vertragsentwürfe erwähnt, welche die Escrow-Einlagen dokumentierten, die Escrow-Ausleihung legalisierten und die Escrow-Kreditbeanspruchung definierten. Nach Auffassung des streitberufenen Gerichts deutet dies – selbst wenn die nachfolgenden

- 50 - Seiten (pag. 180.200.138 - 143) keinen Zusammenhang mit der E-Mail des Beschwerdeführers aufwiesen – darauf hin, dass die Darlehensverträge zwischen D._____ und den Anstalten E._____ und K._____ erst zu einem Zeitpunkt nach dem 22. Dezember 2006 erstellt und auf den 1. Mai 2005 zurückdatiert worden sind. Dies wiederum zeigt, dass am 25. April 2005 keine Forderungskette H._____ ■ D._____ ■ Anstalten E._____ und K._____ begründet worden ist. Auch wenn die Darlehensverträge zwischen D._____ und den Anstalten E._____ und K._____, welche gemäss dem Beschwerdeführer am 25. April 2005 unter den Parteien vereinbart worden sein sollen, tatsächlich am 1. Mai 2005 schriftlich fixiert worden wären, lässt dies nach Auffassung des streitberufenen Gerichts darauf schliessen, dass am 25. April 2005 keine Forderungskette H._____ ■ D._____ ■ Anstalten E._____ und K._____ begründet worden ist. Wie bereits in vorstehender Erwägung 8.1.2.3 festgehalten, widerspräche es jeglicher Geschäftssanz, Verträge über Fr. 196 Mio. (zunächst nur) mündlich abzuschliessen, selbst wenn das Gesetz für die Gültigkeit eines Vertrages keine besondere Form vorschreibt. Dies gälte umso mehr, wenn die Auszahlung des Darlehens – wie vorliegend vom Beschwerdeführer geltend gemacht – nicht vom jeweiligen Darlehensgeber an den Darlehensnehmer geflossen wäre. 8.1.4.1.

Weiter hält die Beschwerdegegnerin 1 mit Bezug auf die Darlehensverträge zwischen D._____ und den Anstalten E._____ und K._____ sinn- gemäss fest, dass die Verträge keinerlei Bezug nähmen auf die Zahlung vom 25. April 2005, welche die Auszahlung der Darlehensvaluta von D._____ an die Anstalten E._____ und K._____ begründen soll, und dass sich Unstimmigkeiten auch in den Beträgen ergäben. Die (nicht be- strittene) Überweisung vom 25. April 2005 von H._____ an B._____ be- trage Fr. 201.36 Mio. Gemäss Darlehensvertrag zwischen D._____ und

- 51 - K._____/M._____. [recte: K._____/E._____] habe D._____ an die beiden Anstalten aber Fr. 196 Mio. verliehen. 8.1.4.2. Der Beschwerdeführer hält im Wesentlichen fest, dass es für die Über- weisung der Mittel von der H._____ über B._____ an die beiden Anstal- ten keine andere Erklärung als die Erfüllung der Verträge zwischen D._____ und den Anstalten gebe. Die Hälfte der Darlehensvaluta sei über die K._____ Anstalt, die andere über die E._____ Anstalt geleitet worden, womit letztlich ein Forderungs-/Schuldverhältnis zwischen D._____ (über die Anstalten) und B._____ entstanden sei. Der Be- schwerdeführer nimmt, soweit ersichtlich, keine Stellung zu den von der Beschwerdegegnerin 1 geltend gemachten Unstimmigkeiten in den Be- trägen. 8.1.4.3. Die Argumentationslinie des Beschwerdeführers, welche den Mittelfluss von B._____ an die Anstalten E._____ und K._____ auf Rechnung von D._____ darzustellen versucht, ist nach Ansicht des Streitberufenen Ge- richts unter Berücksichtigung der Aktenlage nicht schlüssig begründet. Zwar trifft es zu, dass Mittelflüsse nicht nur auf eigene, sondern auch für fremde Rechnung vorgenommen werden können. Vorliegend ist aller- dings keinerlei Bezug zwischen den Mittelflüssen von B._____ an die An- stalten E._____ und K._____ vom 25. April 2005 und den Verträgen zwi- schen D._____ und den Anstalten E._____ und K._____ ersichtlich. Aus- serdem trifft es zu, dass sich Unstimmigkeiten auch in den Beträgen er- geben: Die Überweisung vom 25. April 2005 von H._____ an B._____ beträgt Fr. 201.36 Mio. (vgl. pag. 180.300.075) und auch die Überwei- sung vom 25. April 2005 von B._____ an die Anstalten E._____ und K._____ beträgt Fr. 201.36 Mio. (2 x Fr. 100.680 Mio.; vgl. pag. 180.300.142, 180.300.154 und 180.300.159). Demgegenüber soll D._____ gemäss den Darlehensverträgen zwischen D._____ und den Anstalten E._____ und K._____ Fr. 196 Mio. (Fr. 188.3 Mio. + Fr. 7.7 Mio.) an die Anstalten E._____ und K._____ verliehen haben (vgl.

- 52 - pag. 180.200.006 f. und 180.520.048 f.). Auch dies deutet im Ergebnis daraufhin, dass am 25. April 2005 keine Forderungskette H._____ ■ D._____ ■ Anstalten E._____ und K._____ begründet worden ist. 8.1.5.1. Die Beschwerdegegnerin 1 weist darauf hin, dass D._____ selbst in einer eidesstattlichen Erklärung verneint habe, dass die Darlehensvaluta für das behauptete Darlehen von ihm an die Anstalten E._____ und K._____ ausbezahlt worden sei. D._____ hat eidesstattlich was folgt erklärt: "Ich erkläre hiermit, dass es im Zusammenhang mit dem am 1. Mai 2005 er- stellten Escrow-Vertrag kein von mir aktiv verwaltetes Konto gegeben hat. Die gemäss Escrow-Vertrag von mir verwalteten Mittel in Höhe von Fr. 196 Mio. standen mir zu keinem Zeitpunkt zur Verfügung. Inwiefern derartige Mittel existierten, entzieht sich meiner Kenntnis. Dennoch un- terschied ich eine Bestätigung, dass Mittel in vollem Umfang an die Anstalten E._____ und K._____ AG überwiesen worden wären" (vgl. Beilage 15 zur Vernehmlassung der Beschwerdegegnerin 1; Hervorhe- bungen durch das Gericht). 8.1.5.2. Diesbezüglich hält der Beschwerdeführer fest, dass die eidesstattliche Erklärung von D._____ korrekt sei, aber an der Sache vorbeiführe und von der Beschwerdegegnerin 1 falsch interpretiert werde: Die

Darlehens- valuta für sein Darlehen an die Anstalten K._____ und E._____ sei nicht direkt von ihm (D._____), sondern von der H._____ über B._____ auf Rechnung D._____ an die Anstalten bezahlt worden, was an der rechts- gültigen Begründung der Darlehensforderung nichts ändere. Er persön- lich sei in den Mittelfluss nicht involviert gewesen, die Mittel hätten ihm tatsächlich zu keiner Zeit zur freien Verfügung gestanden. Die Investoren und die O._____ hätten sichergestellt, dass der von der O._____ zur Ver- fügung gestellte Kontoüberzugskredit rechtzeitig und vollständig von der H._____ auf Rechnung D._____ an die Anstalten floss. Als Anwalt und Notar sei D._____ von Anfang an in die Ausarbeitung und Erstellung der Vertragsdokumentation involviert gewesen. Entsprechend habe er sämt-

- 53 - liche Kenntnisse über die Begründung der Rechtsverhältnisse besessen. Am 29. und 30. April 2005 habe er die Vertragsdokumentation finalisiert, um sie am 1. Mai 2005 zusammen mit den anderen Parteien unterzeich- nen bzw. öffentlich beurkunden zu lassen. 8.1.5.3. Diese Ausführungen des Beschwerdeführers vermögen das streitberu- fene Gericht nicht zu überzeugen. Hätte D._____ die vom Beschwerde- führer geltend gemachten Rechtsverhältnisse und die vorhandenen bzw. eingesetzten Mittel tatsächlich gekannt, so leuchtet nicht ein, weshalb er dies in der eidesstattlichen Erklärung nicht offengelegt hat, sondern so- gar noch festhielt, dass er keine Kenntnisse über die von ihm zu verwal- tenden Mittel hatte und in dieser Unkenntnis dennoch eine Bestätigung über eine Überweisung in vollem Umfang an die liechtensteinischen An- stalten E._____ und K._____ unterschrieb. Auch dies deutet darauf hin, dass am 25. April 2005 keine Forderungskette H._____ ■ D._____ ■ Anstalten E._____ und K._____ begründet worden ist. 8.1.6.1. Aus der Übersicht "Kontobewegungen O._____ " (vgl. pag. 180.200.035) und dem Auszug aus dem Konto der H._____ bei der O._____ (vgl. pag. 180.300.075) ergibt sich, dass B._____ und der Beschwerdeführer am 28. April 2005 Fr. 42.6 Mio. an die H._____ überwiesen haben. Der Beschwerdeführer hält diesbezüglich fest, dass die H._____ die am 28. April 2005 vom Gemeinschaftskonto von B._____ und dem Be- schwerdeführer erhaltenen Mittel nicht benötigt habe, weshalb sie diese in den nachfolgenden Tagen weitestgehend wiedererstattet habe (vgl. Ziff. 10, 11 und 13 des Kontoauszugs der H._____ per 30. Juni 2005, Beilage 3 zur Beschwerde [pag. 180.300.075]). 8.1.6.2. Folgte man der Sachverhaltsdarstellung der Beschwerdegegnerin 1 und ginge man davon aus, dass am 25. April 2005 ein sog. Nullsummenspiel stattgefunden hat, so wären die Mittel von Fr. 42.6 Mio. benötigt worden, um die Schulden der L._____ gegenüber dem C.1._____ -Nachlass ab-

- 54 - zulösen (vgl. vorstehende Erwägung 6.3.2.2). Nach Auffassung des streitberufenen Gerichts erscheint es als äusserst ungewöhnlich, wenn Darlehen in der Höhe von 42.6 Mio. aufgenommen und diese anschlies- send – wie vom Beschwerdeführer geltend gemacht – gar nicht benötigt werden. Dies lässt nach Auffassung des streitberufenen Gerichts eben- falls darauf schliessen, dass am 25. April 2005 ein sog. Nullsummenspiel stattgefunden hat.

E. 8.1.7

Nach dem Gesagten gelangt das Gericht zur Überzeugung, dass am 25. April 2005 keine Forderungskette H._____ ■ D._____ ■ Anstalten E._____ und K._____ begründet worden ist, sondern ein sog. Nullsum- menspiel stattgefunden hat: Während B._____ der H._____ am 25. April 2005 einen Betrag von Fr. 201.36 Mio. hat zukommen lassen (im Umfang von Fr. 171 Mio. über die M._____), hat die H._____ B._____ am 25. April 2005 ebenfalls einen Betrag von Fr. 201.36 Mio. überwiesen (über B._____ und die Anstalten E._____ und K._____; vgl. pag. 180.300.075). Die vom Beschwerdeführer gegen das Vorliegen ei- nes

sog. Nullsummenspiels vorgebrachten Argumente vermögen das streitberufene Gericht, wie nachstehend noch weiter dargelegt wird, nicht zu überzeugen. 8.1.8.1. Der Beschwerdeführer macht geltend, dass der erste Mittelfluss am 25. April 2005 über Fr. 201.36 Mio. von der H. _____ an B. _____ unmöglich die Rückzahlung des Darlehens der M. _____ an B. _____ beinhalten könne; zum einen, weil die M. _____ davon nicht berührt sei und zum anderen, weil die Rückzahlung gemäss dem Bankkontoauszug bereits chronologisch unmöglich sei (vgl. Ziff. 1 des Kontoauszugs der H. _____ per 30. Juni 2005, Beilage 3 zur Beschwerde [pag. 180.300.075]). 8.1.8.2. Wie bereits das Bundesverwaltungsgericht im Urteil betreffend Verrechnungssteuer 2005 - 2008 (Erhebung) der Y. _____ AG (vormals M. _____) A-592/2016 vom 18. April 2018 in E.11.1.5.6 festgehalten hat,

- 55 - ist die Rechtsbeziehung zwischen B. _____ und der M. _____ grundsätzlich isoliert, also prinzipiell ohne Rücksicht auf die Beziehung zwischen dieser Gesellschaft und der H. _____ zum einen sowie ohne Berücksichtigung des Verhältnisses zwischen H. _____ und B. _____ zum anderen zu betrachten. Insbesondere aufgrund der am gleichen Tag, also zeitnah durchgeführten Überweisungen eines (Teil-)Betrages von Fr. 171 Mio. von B. _____ an die M. _____, von dieser an die H. _____ und von letzterer Gesellschaft wiederum an B. _____ und der engen Verflechtung zwischen den Beteiligten durfte die Beschwerdegegnerin 1 allerdings davon ausgehen, dass der Mittelfluss am 25. April 2005 über Fr. 201.36 Mio. von der H. _____ an B. _____ die Rückzahlung des Darlehens der M. _____ an B. _____ beinhaltete, ohne dass dabei von einer unzulässigen konsolidierenden Betrachtungsweise gesprochen werden müsste; selbst dann, wenn der Mittelfluss von der H. _____ an B. _____ vor dem gleichentags erfolgten Mittelfluss von B. _____ an die M. _____ stattgefunden hätte. 8.1.9.1. Weiter macht der Beschwerdeführer geltend, dass die M. _____ ihre Darlehensforderung gegenüber der H. _____ per 1. Januar 2006 an Zahlungs statt an die L. _____ abgetreten habe (vgl. Beilage 2 zur Einsprache an die Beschwerdegegnerin 1 vom 17. September 2018). Mit dieser Forderungsabtretung habe sie ihre Restkaufpreisschuld aus dem Grundstückkauf getilgt. Auch B. _____ habe seine Darlehensforderung gegenüber der M. _____ am 23. Dezember 2006 an die D.1. _____ E.1. _____ AG (nachfolgend: D.1. _____) abgetreten (vgl. pag. 180.300.380 ff., Beilage 42 zum Schreiben des Beschwerdeführers vom 17. Dezember 2018 an die Beschwerdegegnerin 1 und pag. 180.300.557 ff.). Diese Zessionen wären nach Auffassung des Beschwerdeführers nicht möglich gewesen, wenn es sich beim unterliegenden Mittelfluss von der M. _____ über die H. _____ an B. _____ um eine Ausschüttung gehandelt hätte. Ausserdem habe die Beschwerdegegnerin 3 in ihrer Duplik festgehalten, dass unbestrittenermassen mit Vereinbarung vom 23. Dezember 2006 (vgl.

- 56 - pag. 180.300.380 f.) die D.1. _____ Forderungen gegenüber L. _____ und M. _____ erworben habe. Daraus ergebe sich nach Auffassung des Beschwerdeführers, dass B. _____ der M. _____ das Darlehen von Fr. 171 Mio. (zuzüglich die unbestrittenen Fr. 3 Mio. vorab als Reservationszahlung an den C.1. _____-Nachlass) gewährt und diese Forderung der D.1. _____ abgetreten habe. 8.1.9.2. Die Beschwerdegegnerin 1 hält fest, dass dem Aktionär im Rahmen von offenen oder verdeckten Gewinnausschüttungen Forderungen gegenüber der Aktiengesellschaft eingeräumt werden könnten. Diese so begründeten Forderungen gegenüber der Aktiengesellschaft könnten sodann auch abgetreten werden. Bei personenbeherrschten Gesellschaften werde z.B. der Dividendenanspruch (also eine Gewinnausschüttung) oftmals dem Kontokorrent des Aktionärs bei der Aktiengesellschaft

gutgeschrieben. Gleich verhalte es sich bei verdeckten Gewinnausschüttungen. Wenn ein Aktionär z.B. vorgebe, seiner Gesellschaft ein werthaltiges Fahrzeug zu Eigentum zu übertragen, das tatsächlich wertlos sei und sich im Gegenzug eine Forderung gegenüber der erwerbenden Aktiengesellschaft einräume und diese Forderung hernach abtrete, könne daraus nichts gegen eine verdeckte Gewinnausschüttung vorgebracht werden. 8.1.9.3. Nach Auffassung des streitberufenen Gerichts ist unbestritten, dass die M._____ ihre Darlehensforderung gegenüber der H._____ per 1. Januar 2006 an Zahlungs statt an die L._____ und B._____ seine Darlehensforderung gegenüber der M._____ am 23. Dezember 2006 an die D.1._____ abgetreten hat. Dies schliesst allerdings nicht aus, dass am 25. April 2005 ein sog. Nullsummenspiel stattgefunden hat. So können auch Forderungen abgetreten werden, die ursprünglich resp. aufgrund des Vorliegens eines sog. Nullsummenspiels gegenleistungslos eingeräumt wurden. In diesem Sinne hält auch die Beschwerdegegnerin 3 fest, dass B._____ eine Forderung an die D.1._____ abgetreten habe,

- 57 - welche er sich bzw. welche sich die Anstalten E._____ und K._____ von der M._____ im April 2005 ohne Gegenleistung hätten einräumen bzw. gleichentags hätten zurückzahlen lassen. Darüber hinaus konnte die M._____ grundsätzlich eine Forderung abtreten, die nicht werthaltig war. 8.1.10.1. Unbestritten ist, dass dem Kauf der Aktien der L._____ durch die H._____ und dem Kauf der Immobilien der L._____ durch die M._____ intensive Gespräche über die Finanzierung vorausgegangen sind (vgl. pag. 180.300.431). Ebenfalls unbestritten ist, dass im massgebenden Kreditvertrag der N._____ mit der M._____ die Voraussetzungen für die Freigabe des Hypothekarkredites genauestens fixiert worden sind (vgl. pag. 180.300.005 ff., vor allem Ziff. 7, ab pag. 024). Gemäss Ziff. 7.1.7 und 7.1.8 (Bedingungen für die Beanspruchung des Kredites) hatte die M._____ der N._____ u.a. den Nachweis von der N._____ genehmen Grundstückskaufverträgen mit der L._____ zu erbringen und die Erfüllung der Darlehensverträge zwischen B._____ und der M._____ über Fr. 174 Mio. einerseits und der M._____ mit der H._____ über ebenfalls Fr. 174 Mio. andererseits nachzuweisen. 8.1.10.2. Selbst wenn die N._____ die ganze Finanzierung äusserst genau geprüft hätte (vgl. insbesondere pag. 120.200.036 - 051), schliesst dies nach Auffassung des streitberufenen Gerichts nicht aus, dass am 25. April 2005 ein sog. Nullsummenspiel stattgefunden hat und die fraglichen Überweisungen am 25. April 2005 der Täuschung der N._____ gedient haben (vgl. auch Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-592/2016 vom 18. April 2018 E.11.1.5.1). Auch das Schreiben der O._____ an den Beschwerdeführer vom 22. April 2005 (vgl. pag. 120.200.211) schliesst nach Auffassung des streitberufenen Gerichts nicht aus, dass am 25. April 2005 ein sog. Nullsummenspiel stattgefunden hat. Entgegen der Darstellung des Beschwerdeführers geht daraus nämlich nicht hervor, dass die Mittel seitens der O._____ bei der H._____ am 25. April 2005 für den Erwerb der L._____ -Beteiligung vom C.1._____ -

- 58 - Nachlass reserviert worden wären. Die O._____ hält lediglich folgendes fest: "Gemäss den uns gemachten Angaben wird die H._____ die Mittel am 28. April 2005 als Schlusszahlung für den Erwerb der Aktien der L._____ von der C.1._____ P.1._____ resp. C.1._____ N.1._____ verwenden." 8.1.10.3. Der Beschwerdeführer macht geltend, dass die (sämtliche Mittelflüsse ausführende und überwachende) O._____ den Investoren eine verdeckte Gewinnausschüttung finanziert hätte, wenn am 25. April 2005 tatsächlich ein sog. Nullsummenspiel stattgefunden bzw. die H._____ durch Zahlung an B._____

tatsächlich Fr. 201.3 Mio. ausgeschüttet hätte. Nach Auffassung des Beschwerdeführers würde dies eine Bank offensichtlicherweise nie tun und als finanzmarktreguliertes Institut auch nicht tun dürfen. Ausserdem hält der Beschwerdeführer fest, dass neben der O. _____ auch die N. _____ und die P. _____ unabhängige Kreditinstitute seien, die weder Handböten zu verdeckten Gewinnausschüttungen noch aufs Geratewohl Kredite vergäben, die weder abgesichert noch "at arm's length" seien. 8.1.10.4. Nach Auffassung des Streitberufenen Gerichts ist aus den vorhandenen Unterlagen nicht ersichtlich, dass das sog. Nullsummenspiel von der N. _____ vor der Gewährung des Hypothekarkredites erkannt wurde, die O. _____ die Überweisungen vom 25. April 2005 im Wissen um die damit verfolgte Täuschungsabsicht durchführte und weitere Banken um diese Täuschungsabsicht wussten (vgl. auch Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 18. April 2018 A-592/2016 E.11.1.5.4). Insofern sprechen die Vorbringen des Beschwerdeführers nicht gegen das Vorliegen eines sog. Nullsummenspiels.

E. 8.2

Prüfung der Frage, ob im Zusammenhang mit dem Kauf der Immobilien der L. _____ durch die M. _____ die Positionen "Escrow-Account D. _____" und "Tiers" in der Bilanz der L. _____/L.1. _____ tatsächlich als

- 59 - Nonvaleurs zu qualifizieren sind oder ob am 28. April 2005 eine Forderungskette L. _____/L.1. _____ ■ D. _____ ■ Anstalten E. _____ und K. _____ begründet worden ist

E. 8.2.1

Mit Bezug auf die vom Beschwerdeführer geltend gemachte Forderungskette L. _____/L.1. _____ ■ D. _____ ■ Anstalten E. _____ und K. _____ ist unbestritten, dass am 28. April 2005 keine Zahlungen von Konti der L. _____/L.1. _____ auf ein Konto von D. _____ stattgefunden haben (vgl. pag. 180.200.035). Der Beschwerdeführer begründet die geltend gemachte Forderungskette L. _____/L.1. _____ ■ D. _____ ■ Anstalten E. _____ und K. _____ wie folgt: Die L. _____ (Fr. 188.3 Mio.) und die L.1. _____ (Fr. 10 Mio.) hätten D. _____ als Escrow-Agent insgesamt Fr. 198.3 Mio. auf ein Konto der H. _____ bei der O. _____, das auf Rechnung von D. _____ geführt werde, überwiesen (vgl. pag. 180.300.090 f. und 180.300.094; Konto Nr. Z.1. _____ mit der Rubrik "L. _____"). Damit habe die L. _____ bzw. ihre Tochtergesellschaft die Escrow-Forderung gegenüber D. _____ begründet. Anschliessend habe D. _____ diese Mittel der H. _____ auf deren O. _____-Konto zwecks Ausgleichs der am 25. April 2005 auf seine Rechnung veranlassten Vergütung an B. _____ zu Gunsten der beiden Anstalten überwiesen und damit seine Schuld gegenüber der H. _____ mit Valuta 28. April 2005 getilgt (vgl. vorstehende Erwägung 6.3.2.3; vgl. auch Ziff. 1 und 9 des Kontoauszugs der H. _____ per 30. Juni 2005, Beilage 3 zur Beschwerde [pag. 180.300.075] und pag. 180.300.090 - 094). Der Beschwerdeführer möchte also, wie von der Beschwerdegegnerin 1 korrekt festgehalten, einen Kontoübertrag zwischen zwei auf die H. _____ lautenden Konti als Teilrückzahlung einer angeblichen Schuld von D. _____ gegenüber der H. _____ verstanden wissen, welche am 25. April 2005 begründet worden sein soll. 8.2.2.1. Der Beschwerdeführer macht geltend, dass die H. _____ das O. _____ - Konto Nr. Z.1. _____ (mit der Rubrik "L. _____") auf Rechnung von D. _____ geführt habe. Zur Begründung stützt er sich im Wesentlichen

- 60 - auf die Forderungskette H. _____ ■ D. _____ ■ Anstalten E. _____ und K. _____, welche am 25. April 2005 begründet worden sein soll. Er hält fest, dass die H. _____ zu Beginn der ganzen Transaktion den Kontoüberzugskredit der O. _____ von Fr. 201.36

Mio. an B. _____ "auf Rechnung D. _____" überwiesen habe. Dass die H. _____ diese Schuld der O. _____ habe zurückzahlen müssen, sei offensichtlich. Sie habe dies mit dem Kontoübertrag vom O. _____-Konto Nr. Z.1. _____ (mit der Rubrik "L. _____"), das sie auf Rechnung von D. _____ geführt habe, getan. Sowohl die Begründung wie die Rückzahlung der O. _____-Schuld seien für Rechnung D. _____ von der H. _____ als Transaktionsvehikel vorgenommen worden. 8.2.2.2. In vorstehender Erwägung 8.1.7 gelangte das streitberufene Gericht zum Schluss, dass am 25. April 2005 keine Forderungskette H. _____ ■ D. _____ ■ Anstalten E. _____ und K. _____ begründet worden ist, sondern ein sog. Nullsummenspiel stattgefunden hat: Während B. _____ der H. _____ am 25. April 2005 einen Betrag von Fr. 201.36 Mio. hat zukommen lassen (im Umfang von Fr. 171 Mio. über die M. _____), hat die H. _____ B. _____ am 25. April 2005 ebenfalls einen Betrag von Fr. 201.36 Mio. überwiesen (über B. _____ und die Anstalten E. _____ und K. _____). Dem Beschwerdeführer gelingt es folglich nicht, gestützt auf die Forderungskette H. _____ ■ D. _____ ■ Anstalten E. _____ und K. _____ nachzuweisen, dass sich das O. _____-H. _____ Konto Nr. Z.1. _____ (mit der Rubrik "L. _____") im "Verfügungsbereich" von D. _____ befunden habe. Wie die Beschwerdegegnerin 1 zu Recht festhält, eröffnen Anwälte oder Treuhänder ein Klienten- oder Escrow-Konto notorisch auf ihren Namen und auf Rechnung der Klienten bzw. Treugeber. Dass die H. _____ ein Treuhand-/Klientenkonto für D. _____ eingerichtet haben soll, erscheint als äusserst ungewöhnlich und geht weder aus der Kontobezeichnung noch aus der Kontorubrik hervor. Das streitberufene Gericht gelangt folglich zum Schluss, dass vorliegend von einem reinen Kontoübertrag zwischen zwei auf die H. _____ lautenden

- 61 - Konti auszugehen ist, welcher nicht zu einer Tilgung einer (angeblichen) Schuld von D. _____ gegenüber der H. _____ geführt haben kann. Auf den Escrow-Vertrag zwischen D. _____ und der L. _____ wird in den nachstehenden Erwägungen 8.2.4.1 - 8.2.4.3 näher eingegangen. 8.2.3.1. Die Beschwerdegegnerin 1 macht geltend, dass die behauptete Rückzahlung im Umfang von Fr. 198.3 Mio. durch D. _____ am 28. April 2005 nicht in der Finanzbuchhaltung der H. _____ erfasst worden sei. 8.2.3.2. Dem hält der Beschwerdeführer entgegen, dass die H. _____ die Zahlung an B. _____ "auf Rechnung D. _____" ebenso wie dessen Rückzahlung ("Kontoausgleich" von Fr. 198.3 Mio.) nicht verbucht habe, weil es keine eigene Transaktion gewesen sei. Hätte diese im Auftrag/auf Rechnung von D. _____ geleistete Zahlung über den Bilanzstichtag Folgen gezeitigt, hätte diese, weil nicht mehr bloss Übergangsfinanzierung, im Anhang der Bilanz als treuhandähnliches Rechtsgeschäft (im eigenen Namen und für Rechnung des Auftraggebers D. _____) aufgeführt werden sollen, nicht aber die entsprechende Forderung und Schuld in der eigenen Bilanz aktiviert und passiviert werden müssen. Da vorliegend eine bloss Übergangsfinanzierung für drei Valutatage vorgenommen worden sei und kein eigentliches Treuhandgeschäft vorliege, erweise sich die Nichtoffenlegung bei der H. _____ von vornherein als unproblematisch. 8.2.3.3. Wie bereits in vorstehender Erwägung 8.1.2.3 festgehalten, vermögen die Ausführungen des Beschwerdeführers das streitberufene Gericht nicht zu überzeugen. Selbst wenn die vom Beschwerdeführer geltend gemachte Forderung der H. _____ gegenüber D. _____ nicht in der Bilanz hätte erfasst werden müssen, so hätte die Zahlung unter Berücksichtigung der Grundsätze ordnungsgemässer Rechnungslegung jedenfalls in der Buchhaltung vollständig, wahrheitsgetreu und systematisch abgebildet werden müssen (vgl. Art. 957 f. OR).

- 62 - 8.2.4.1. Unbestritten ist, dass mit Bezug auf die geltend gemachte Überweisung von L. _____ an D. _____ ein sog. Escrow-Vertrag vorliegt, welcher vom 1. Mai 2005 datiert (vgl. pag. 180.200.014 ff.). Die Präambel dieses Escrow-Vertrages lautet wie folgt: "L. _____ hat auf ihrer Bilanz Rückstellungen von Fr. 196 Millionen für Prozess- und Gewährleistungsrisiken und möchte sich dieser Altlasten entledigen, um mit einer bereinigten Bilanz sich voll auf das operative Geschäft konzentrieren zu können. Sie sucht deshalb im globalen Versicherungsmarkt einen geeigneten Risikoträger, der bereit ist diese Risiken zu übernehmen. Da mit einem Zeitaufwand von mehreren Monaten gerechnet werden muss, die Bilanzbereinigung aber vordringlich ist, hat L. _____ sich entschlossen, die Risiken vorerst treuhänderisch zu einem "Escrow-Agent" auszulagern, der dann im gegebenen Zeitpunkt von L. _____ mit der Placierung beim geeigneten Risikoträger beauftragt wird." Gemäss Ziff. 2.1 des Escrow-Vertrages verpflichtete sich D. _____ als Escrow-Agent, Fr. 196 Mio. Rückstellungen auf der Bilanz der L. _____ treuhänderisch zu verwahren und bereit zu halten für einen Transfer zu einem Risikoträger gemäss Instruktionen von L. _____. Die Beschwerdeführerin 1 hält diesbezüglich fest, dass im sog. Escrow-Vertrag (wohl bewusst) ein unmöglicher Vertragsinhalt, nämlich die Verwahrung einer Rückstellung – also einer Position der Rechnungslegung (Fremdkapitalposition in der Bilanz), die einem Transfer zwischen Rechtssubjekten (von L. _____ an D. _____) nicht zugänglich sei – vereinbart worden sei und nicht etwa eine Übertragung von Aktiven (Geldmittel, Forderungen von L. _____/L.1. _____ auf D. _____). 8.2.4.2. Demgegenüber ist der Beschwerdeführer der Ansicht, dass im Escrow-Vertrag nichts Unmögliches vereinbart worden sei. Die Umschreibung des Vertragszwecks (Auftrag zur Auslagerung der Rückstellung in eine Versicherungslösung) stehe nicht in Widerspruch zum unterliegenden Rechtsgeschäft (Begründung einer Forderung durch Übertragung flüssiger Mittel an den Escrow-Agenten). Die Ausleihung der Mittel an D. _____

- 63 - mit Valuta 28. April 2005 sei ohne weiteres möglich und rechtlich zulässig gewesen. Statt einer Forderung von L. _____ gegenüber einer Bank habe eine Forderung gegenüber D. _____ vorgelegen. Mit einer Rückstellung habe dies nichts zu tun, da würden zwei verschiedene Sachverhalte vermischt. Etwas Anderes sei die Rückstellung der L. _____ für die aus dem C.1. _____-Konkurs drohenden Haftungsrisiken gegenüber C.1. _____-Gläubigern. Der Verkauf der Liegenschaften habe zur Realisierung stiller Reserven bei der L. _____ geführt, welche im Gegenzug für die Haftungsrisiken Rückstellungen gebildet habe. Diese Rückstellungen (Passivum) hätten mit der Escrow-Forderung (Aktivum) nichts zu tun, ausser dass geplant gewesen sei, zur Absicherung der C.1. _____-Risiken einen Teil der Escrow-Forderung für eine Versicherungsdeckung einzusetzen, was aber an den offerierten Prämien gescheitert sei. Aus Ziff. 3 des Escrow-Vertrages gehe hervor, dass D. _____ die Escrow-Mittel von Fr. 196 Mio. erhalten und aufgrund der bei der Gesellschaft gebildeten entsprechenden Rückstellungen (Ziff. 2 des Vertrages) zu verwalten gehabt habe. Ausdrücklich habe D. _____ der L. _____ bestätigt, die Escrow-Mittel von Fr. 188.3 Mio. erhalten und gutgeschrieben zu haben (vgl. pag. 180.200.008). Die L. _____ habe D. _____ am 1. Mai 2005 mit schriftlichem Vertrag ermächtigt, den Escrow-Betrag als Kredit auszuleihen (vgl. pag. 180.200.003 bzw. 180.520.045). Dies habe D. _____ mittels Vertrags mit den Anstalten K. _____ und E. _____, kündbar auf sechs Monate, auch getan (vgl. 180.200.006 f. bzw. 180.520.048). Die Auslagerung der Risiken auf eine Versicherung sei gescheitert, es sei bei der Forderung gegenüber D. _____ bis zur Rückzahlung per 31. Dezember 2008 geblieben. 8.2.4.3. Selbst wenn sich die Parteien über den Inhalt des Escrow-Vertrages, wie er vom Beschwerdeführer dargelegt wird, einig gewesen wären, so

gilt es darauf hinzuweisen, dass der Escrow-Vertrag und die übrigen vom Beschwerdeführer erwähnten Ermächtigungen und Verträge erst vom

- 64 - 1. Mai 2005 datieren, obwohl die Mittel der L._____ (Fr. 188.3 Mio.) und der L.1._____ (Fr. 10 Mio.) bereits am 28. April 2005 auf das angeblich auf Rechnung von D._____ geführte O._____ -Konto Nr. Z.1._____ mit der Rubrik "L._____" überwiesen worden sind und D._____ diese Mittel gleichentags der H._____ auf deren O._____ -Konto zwecks Ausgleichs der am 25. April 2005 auf seine Rechnung veranlassten Vergütung an B._____ zu Gunsten der beiden Anstalten überwiesen und damit seine Schuld gegenüber der H._____ mit Valuta 28. April 2005 getilgt haben soll. Wie bereits in den vorstehenden Erwägungen 8.1.2.3 und 8.1.3.3 dargelegt, widerspräche es jeglicher Geschäftszusanz, Verträge über Fr. 196 Mio. (zunächst nur) mündlich abzuschliessen, selbst wenn das Gesetz für die Gültigkeit eines Vertrages keine besondere Form vor- schreibt. Auch aus diesem Grund ist davon auszugehen, dass am 28. April 2005 keine Forderungskette L._____/L.1._____ ■ D._____ ■ Anstalten E._____ und K._____ begründet worden ist und die Positionen "Escrow-Account D._____" und "Tiers" in der Bilanz der L._____/L.1._____ tatsächlich als Nonvaleurs zu qualifizieren sind. 8.2.5.1. Wie die Beschwerdegegnerin 1 festhält, geht aus dem Protokoll der VR- Sitzung der L._____ vom 14. Februar 2008 hervor, dass die finanzielle Lage der L._____ zu jenem Zeitpunkt höchst angespannt war und sie Liquiditätsprobleme hatte (vgl. pag. 180.200.147 ff.). Der CEO der L._____ äusserte sich in dieser Situation wie folgt: "Escrow-Account ist in unserer Buchhaltung ausgewiesen. Es sollte legal möglich sein, her- auszufinden, ob Geld existiert (pag. 180.200.149)." Hierauf erhielt er von B._____ folgende Antwort: "Escrow-Account ist Phantomgeld und würde zu viel Zeit benötigen, um Existenz herauszufinden (pag. 180.200.150)." Auch der Beschwerdeführer hielt in einer E-Mail vom 24. Mai 2007 folgendes fest: "Gestützt auf den Umstand, dass R._____ nun genauere Angaben rund um die Escrow-Account Bonität haben möchte, sollten wir dies zum Anlass nehmen, diese synthetische Position aus der operativen

- 65 - Betriebsgesellschaft L._____ auf die Holding, die H._____ zu übertragen (pag. 180.200.375)." 8.2.5.2. Nach Auffassung des streitberufenen Gerichts zeigen die in vorstehen- der Erwägung 8.2.5.1 aufgeführten Zitate, dass die Escrow-Position selbst beim Beschwerdeführer, B._____ und dem CEO der L._____ Fra- gen aufgeworfen hat. Die ist ein weiteres Indiz dafür, dass am 28. April 2005 keine Forderungskette L._____/L.1._____ ■ D._____ ■ Anstalten E._____ und K._____ begründet worden ist und die Positionen "Escrow-Account D._____" und "Tiers" in der Bilanz der L._____/L.1._____ tatsächlich als Nonvaleurs zu qualifizieren sind. 8.2.6.1. Die Abwicklung und Finanzierung des Kaufs der Immobilien der L._____ durch die M._____ resp. die Tilgung des Kaufpreises von Fr. 361.464 Mio. erfolgte nach übereinstimmender Auffassung der Par- teien wie folgt: Die M._____ habe die erste Kaufpreistranche aus dem Hypothekarkredit der N._____ (Fr. 188.3 Mio.) beglichen, den Rest habe die L._____ [zunächst] als Verkäuferdarlehen stehen gelassen. Der Beschwerdeführer hält fest, dass die M._____ das Verkäuferdarlehen per 1. Januar 2006 durch Abtretung des H._____ -Darlehens (Darlehen der M._____ an H._____) an Zahlungen statt getilgt habe, sodass der gesamte Kaufpreis getilgt gewesen sei. Dies sei notwendig gewesen, um allfällige paulianische Anfechtungen der Gläubiger aus dem C.1._____ - Nachlass abwenden zu können. Gleichzeitig hält der Beschwerdeführer fest, dass die der L._____ über- wiesenen flüssigen Mittel an D._____ als Escrow-Agent überwiesen und von diesem an die Anstalten E._____ und K._____ ausgeliehen worden

seien, welche B._____ einen Kredit gewährt hätten. B._____ sei somit einerseits Gläubiger der M._____ aus dem Darlehensvertrag von Fr. 174 Mio., andererseits Schuldner über die vorgenannten Anstalten

- 66 - und D._____ gegenüber der L._____ im Umfang von Fr. 196 Mio. gewesen. Letztlich sei damit die zweite Kaufpreistranche von der M._____ nicht wirklich entrichtet gewesen, sondern sie habe über die vorgenannten zwischengeschalteten natürlichen Personen und Rechtsträger weiterbestanden. Der Beschwerdeführer hält denn auch fest, dass C.1._____ -Gläubiger bei voller Kenntnis der Forderungskette nach wie vor Forderungen gegenüber der L._____ und über die Escrow-Forderung letztlich gegenüber der M._____ hätten geltend machen können. Der Grund, dass in den Jahresrechnungen der L._____ und der M._____ die sowohl bezüglich der Mittelflüsse wie der Verträge lückenlos dokumentierte Forderungskette nicht offengelegt worden sei, bestehe in den Risiken der paulianischen Anfechtung aus dem C.1._____ -Konkurs: Letztlich sei die zweite Teilkaufpreisschuld der M._____ aus dem Grundstückerwerb nicht getilgt, sondern durch die erwähnte Forderung D._____ - Anstalten - B._____ ersetzt worden. 8.2.6.2. Vor dem Hintergrund dessen, dass mit der Zwischenschaltung des Escrow-Agenten D._____ die zweite Kaufpreistranche von der M._____ gegenüber der L._____ (trotz Abtretung des H._____ -Darlehens an Zahlungs statt von der M._____ an die L._____ per 1. Januar 2006) nicht wirklich entrichtet gewesen wäre und C.1._____ -Gläubiger bei voller Kenntnis der vom Beschwerdeführer geltend gemachten Forderungskette Forderungen gegenüber der L._____ und über die Escrow-Forderung letztlich gegenüber der M._____ hätten geltend machen können, spricht es nach Auffassung des streitberufenen Gerichts dagegen, dass am 28. April 2005 tatsächlich eine Forderungskette L._____/L.1._____ ■ D._____ ■ Anstalten E._____ und K._____ begründet worden wäre. Darüber hinaus anerkennt der Beschwerdeführer, dass der Leser der Bilanzen der L._____ und M._____ die Beziehung über die natürlichen Personen und die beiden Anstalten nicht herstellen könne und es für den Bilanzleser nicht erkennbar sei, dass B._____ bzw. letztlich die M._____ Schuldner der Escrow-Forderung gewesen sei. Demzufolge ist davon

- 67 - auszugehen, dass es sich bei den Positionen "Escrow-Account D._____" und "Tiers" in der Bilanz der L._____/L.1._____ um Nonvaleurs handelt.

E. 8.2.7

Nach dem Gesagten gelangt das Gericht zur Überzeugung, dass am 28. April 2005 keine Forderungskette L._____/L.1._____ ■ D._____ ■ Anstalten E._____ und K._____ begründet worden ist und die Positionen "Escrow-Account D._____" und "Tiers" in der Bilanz der L._____/L.1._____ tatsächlich als Nonvaleurs zu qualifizieren sind. 8.2.8.1. Wie die Beschwerdegegnerin 1 zu Recht festhält, spricht auch die Involvierung der Banken im Rahmen des Erwerbs der L._____ -Beteiligung durch H._____ und des nachfolgenden Verkaufs der Liegenschaften von L._____ an M._____ in keiner Weise gegen die Qualifikation der Escrow- und Tiers-Positionen als Nonvaleurs bzw. gegen verdeckte Gewinnausschüttungen aus der L._____/L.1._____ an den Beschwerdeführer. Die Beschwerdegegnerin 1 macht geltend, dass der Beschwerdeführer kein einziges Dokument anführe, dem zu entnehmen wäre, dass die Banken vom "Escrow-Konstrukt" ins Bild gesetzt worden wären. Stattdessen habe YY._____ von der N._____ in seiner Aktennotiz vom 27. April 2005 an AA._____ (ebenfalls Mitarbeiter der N._____) ausdrücklich erwähnt (vgl. pag. 120.200.220 - 224, Ziff. 1.4): "Die geplanten Transaktionen können (vorbehältlich einer allfälligen Mittelentnahme aus L._____, deren Hintergründe mir nicht

bekannt sind), m.E. rechtlich korrekt abgewickelt werden". Ausserdem habe AA. _____ zur Mittelentnahme aus der L. _____ in der E-Mail vom 28. April 2005 an YY. _____ festgehalten, man habe die Aktennotiz dahingehend präzisiert, dass das "Ausmass der Mittelentnahme" und die "Form und Art der Mittelentnahme" nicht bekannt seien (vgl. pag. 120.200.225). Diese Aussagen sprächen gegen die These, wonach die Escrow-Struktur den Banken bekannt gewesen sei. Weiter weist die Beschwerdegegnerin 1 darauf hin, dass die N. _____ folgendes Worst-Case Szenario formuliert gehabt habe (vgl. pag. 120.200.049): "Wir finanzieren ein "Raider Investorenteam", das

- 68 - nach Erwerb der Aktien der L. _____ und Verkauf der Immobilien an unseren Kreditnehmer die hohen Cash Mittel in der L. _____ zweckfremd verwendet und das M.1. _____-Geschäft in einer Form aufgibt, so dass die Funktionsfähigkeit des S. _____ negativ beeinträchtigt wird". Darüber hinaus hat die N. _____ im Rahmen ihrer Schlussfolgerungen zur Kreditvorlage als Schwäche festgehalten (vgl. pag. 120.200.050, Ziff. 10, Schwächen, letzter Bullet-Point): "Möglichkeit zur zweckfremden Mittelverwendung in der L. _____ nach ihrem Immobilienverkauf." 8.2.8.2. Demgegenüber hält der Beschwerdeführer fest, dass – wie aus der konkretisierenden Stellungnahme von YY. _____ gegenüber AA. _____, beide N. _____, hervorgehe – unter dem Begriff der "Mittelentnahme" nicht eine Ausschüttung von Eigenkapital (wie von der Beschwerdegegnerin 1 unterstellt), sondern der Entzug von Liquidität zu verstehen sei, weil die Bankmitarbeiter von einem hohen Liquiditätsbedarf für das M.1. _____-Geschäft ausgegangen seien (vgl. pag. 120.200.225). Die Beschwerdegegnerin 1 könne daraus nichts für die unterstellte geldwerte Leistung an sich und noch weniger an den Beschwerdeführer ableiten. Darüber hinaus macht der Beschwerdeführer geltend, dass die Beschwerdegegnerin 1 das von der N. _____ erkannte Risiko der Liquidation des M.1. _____-Bereichs mit demjenigen einer Gewinnausschüttung verwechsle. Die Verwendung der Mittel als Darlehen sei dagegen rechtlich zulässig und auch aus Sicht der Banken unproblematisch (gewesen). Eine Mittelentnahme aus der M. _____ sei gemäss Kreditvertrag mit der N. _____ eingeschränkt gewesen (Eigenkapitalquote). Sie habe neben den Jahresrechnungen, Zwischenabschlüssen und Budgets der M. _____ für die Überprüfung des Weiterbestandes des M.1. _____-Geschäftes auch jene von der L. _____ und deren allfälliger M.1. _____-Tochtergesellschaft(en) verlangt (vgl. pag. 180.300.005 ff., Ziff. 2.5, 10 und 11.1). Während die N. _____ Gewinnausschüttungen aus den Gruppengesellschaften an deren Muttergesellschaften und Letztaktionäre vertraglich zu unterbinden gewusst habe, weil aufgrund der vertraglichen

- 69 - Verflechtungen die Bonität der schuldnerischen M. _____ geschwächt worden wäre, sei für die N. _____ das vorgenannte M.1. _____-Risiko verblieben. Dies sei mit den Ausführungen der N. _____-Mitarbeiter gemeint, d.h. der Einsatz der Mittel aus dem Verkauf der Grundstücke für riskante Anlagen, Erwerb weiterer Gesellschaften mit erheblichen Risiken und Schliessung des damals defizitären M.1. _____-Geschäfts mit entsprechenden betrieblichen Risiken für S. _____ und damit die Bedrohung der Reputation der N. _____. Für den Beweis einer geldwerten Leistung der Gesellschaften an den Beschwerdeführer könne die Beschwerdegegnerin 1 daraus somit gar nichts ableiten, im Gegenteil. 8.2.8.3. Selbst wenn die Banken, wie dies der Beschwerdeführer gestützt auf pag. 120.200.225 geltend macht, nicht befürchtet hätten, dass Eigenkapital ausgeschüttet werde, ändert dies nichts daran, dass die Banken über das "Escrow-Konstrukt" nicht im Bilde waren. Aus den vorstehenden Ausführungen geht hervor, dass die N. _____ gewisse

Vorbehalte mit Bezug auf die Mittelverwendung gehabt hat, was eine Ausschüttung gerade nicht ausschliesst. Da das M.1. _____-Geschäft nicht aufgegeben wurde und die M. _____ ihren Amortisationsverpflichtungen nachgekommen ist, gab es keinen Grund aus Sicht der N. _____, der Position Escrow/dem Escrow-Konstrukt sanktionierend nachzugehen. Jedenfalls schliesst die Involvierung der Bank N. _____ allein nicht aus, dass die Positionen "Escrow-Account D. _____" und "Tiers" Nonvaleurs waren. 8.2.9.1. Der Beschwerdeführer macht geltend, dass keine der zahlreichen Vertragsparteien der M. _____, L. _____ oder H. _____ je geltend gemacht habe, dass einer oder mehreren dieser Gesellschaften verdeckt Kapital entnommen worden sei, obschon dies zu deren (potentiellen) Schädigung geführt hätte. Eine verdeckte Mittelentnahme im von der Beschwerdegegnerin 1 geltend gemachten Ausmass hätte von der Revisionsstelle aufgedeckt und zur Verweigerung des Testats führen müssen. Solange die potentiell Geschädigten und Getäuschten weder einen Schaden noch

- 70 - eine Täuschung geltend machten, könne die Beschwerdegegnerin 1 den von ihr geleisteten [recte: zu leistenden] Beweis nicht erbringen. 8.2.9.2. Nach Auffassung des streitberufenen Gerichts lässt sich aus dem Umstand, dass weder die Revisionsstelle noch eine der zahlreichen Vertragsparteien der M. _____, L. _____ oder H. _____ im Zusammenhang mit dem Kauf der Aktien der L. _____ und dem Kauf der Liegenschaften der L. _____ eine Schädigung oder Täuschung geltend gemacht haben soll, nichts zu Gunsten des Beschwerdeführers ableiten. Wie bereits das Bundesverwaltungsgericht im Urteil A-592/2016 vom 18. April 2018 E.11.1.5.5 festgehalten hat, gilt dies schon deshalb, weil nicht ausgeschlossen werden kann, dass entsprechende Ansprüche und Rügen noch erhoben werden und das Fehlen solcher Beanstandungen nicht per se ein Vorgehen zur Täuschung der N. _____ ausschliesst. 8.2.10.1. Weiter macht der Beschwerdeführer geltend, dass D. _____ seine Escrow-Schuld nach dem Ausscheiden von B. _____ als Investor per

E. 9

Gegen die Einspracheentscheide vom 22. Januar 2019 erhob A. _____ (nachfolgend: Beschwerdeführer) am 25. Februar 2019 Beschwerde an das Verwaltungsgericht des Kantons Graubünden mit folgenden Anträgen: A. Prozessuale Rechtsbegehren 1. Die Verfahren betreffend direkte Bundessteuer einerseits, Kantons- und Gemeindesteuern andererseits seien zu vereinigen. 2. Es seien die gesamten von der ASU noch nicht aufbereiteten Akten für die im Verhältnis zu den ASU-Berichten neuen Sachverhaltselementen (insbesondere die unterstellte Darlehensrückzahlung an B. _____ über H. _____ AG) aufzubereiten, dem Beschwerdeführer entsprechende Einsicht zu gewähren und die Sache zur Ergänzung des Sachverhaltes und zur Gewährung des rechtlichen Gehörs an den Beschwerdegegner zurückzuweisen. 3. Eventualiter sei zur Heilung der Gehörsverletzung vor Verwaltungsgericht ein umfassendes Beweisverfahren zu den im Verhältnis zu den ASU-Berichten neuen Sachverhaltsfeststellungen und rechtlichen Erwägungen durchzuführen. 4. Es sei dazu eine mündliche Verhandlung zur Aufarbeitung des bestrittenen Sachverhaltes unter Anhörung der nachfolgend genannten Zeugen durchzuführen. 5. Es seien folgende Zeugen zu den Sachverhaltsfeststellungen und (zivil)rechtlichen Erwägungen anzuhören: a) I. _____ als Organ der Anstalten K. _____ und E. _____ im Fürstentum Liechtenstein bezüglich der Darlehensverhältnisse der Anstalten mit B. _____ bzw. A. _____ sowie der wirtschaftlichen Berechtigung an den Anstalten; b) B. _____, ehemaliges Organ der L. _____ AG und M. _____ AG, und wesentlichster Darlehensgeber zur gesamten Finanzierungsstruktur; c) C. _____, ehemaliges Organ der L. _____ AG und

M._____ AG, zur gesamten Finanzierungsstruktur und der Buchführung der vorgenannten Gesellschaften; d) D._____ als Escrow-Agent für die L._____ AG zu den Forderungen gegenüber den Anstalten und damit – über B._____ – letztlich der M._____ AG; e) In die Finanzierung involvierte Mitarbeiter der N._____ (AA._____, BB._____, CC._____ und DD._____) zur gesamten Transaktions- und Finanzierungsstruktur;

- 9 - f) In die Finanzierung involvierte Mitarbeiter der O._____ (EE._____, FF._____, GG._____, HH._____) zur gesamten Transaktions- und Finanzierungsstruktur; g) In die Finanzierung involvierte Mitarbeiter der P._____ (II._____ und KK._____) zur gesamten Transaktions- und Finanzierungsstruktur; h) In die Finanzierung involvierte Mitarbeiter der Q._____ (LL._____, MM._____ und NN._____) zur gesamten Transaktions- und Finanzierungsstruktur analog der N._____; i) In die Prüfung der Jahresrechnungen der L._____ AG und M._____ AG involvierte Mitarbeiter der Revisionsstelle R._____ AG (OO._____, PP._____ und QQ._____) zur gesamten Transaktions- und Finanzierungsstruktur sowie zur Werthaltigkeit der entsprechenden Forderungen und deren Überprüfung. 6. Es sei ein Buchsachverständiger zur Aufarbeitung der von den Rechts- und Steuersubjekten (H._____ AG, L._____ AG, L.1._____ SA, M._____ AG, E._____ Anstalt, K._____ Anstalt) vereinbarten und erfüllten Verträgen unter Heranziehung der gesamten einschlägigen Akten einzusetzen, der die Buchführungs- und Rechnungslegungssachverhalte, insbesondere die Mittelflüsse und dazugehörige Verträge, zu Händen des Gerichts vollständig und korrekt anhand der gesamten, auch der von der ASU nicht aufbereiteten Akten, untersucht und aufarbeitet. B. Materiellrechtliche Rechtsbegehren 7. Die Einspracheentscheide für die Steuerperiode 2005 (Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer) seien aufzuheben, von den Aufrechnungen sei abzusehen und Einkommen sowie Vermögen seien gemäss Steuererklärung festzusetzen. Das steuerbare Vermögen sowie die Steuerauscheidung der Gemeinden seien entsprechend anzupassen. 8. Alles unter Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten des Beschwerdegegners. Darüber hinaus beantragte der Beschwerdeführer im Rahmen seiner Beschwerdebegründung den Beizug der vorinstanzlichen Akten (Beschwerde Rz. 5 und 15) und er stellte folgende weitere Editionsbegehren: - Edition weiterer Steuereinschätzungen [neben der bei den amtlichen Akten liegenden Steuereinschätzung des Kant. Steueramtes O.2._____ der L._____ 2008] beim Kant. Steueramt O.2._____ (Beschwerde Rz. 11), - Edition der amtlichen Akten der Verrechnungssteuer beim Bundesverwaltungsgericht (Beschwerde Rz. 13),

- 10 - - Edition des Kaufvertrages mit dem C.1._____ -Nachlassverwalter bei der ASU (Beschwerde Rz. 271), - Edition der Geschäftsbücher der Einzelfirma T._____ bei der ASU (Beschwerde Rz. 331), - Gegebenenfalls Edition mehrerer R._____ -Ordner bei der ASU (Beschwerde Rz. 371). Ausserdem ergänzte der Beschwerdeführer im Rahmen seiner Beschwerdebegründung den Antrag um Einvernahme von Zeugen, indem er auch noch die Anhörung von RR._____ und SS._____ als in die Finanzierung involvierte Mitarbeiter der N._____ (Beschwerde Rz. 79) und die Anhörung von TT._____ als Bankmitarbeiter der P._____ beantragte (Beschwerde Rz. 248).

E. 9.3

Weiter gelangte das streitberufene Gericht nach Würdigung der von den Parteien geltend gemachten Tatsachen in den vorstehenden Erwägungen 8.2 - 8.2.11.2 mit Bezug auf den Kauf der Immobilien der L._____ durch die M._____ zum Schluss, dass am 28. April 2005 keine Forderungskette L._____/L.1._____ ■ D._____ ■ Anstalten E._____ und K._____ begründet worden ist und die Positionen "Escrow-Account D._____" und "Tiers" in der

Bilanz der L._____/L.1._____ als Nonvaleurs zu qualifizieren sind. Nach Auffassung des Streitberufenen Gerichts haben die L._____ (Fr. 188.3 Mio. aus dem Verkauf der Immobilien) und die L.1._____ (Fr. 10 Mio.) am 28. April 2005 demnach flüssige Mittel von insgesamt Fr. 198.3 Mio. an die H._____ (auf das O._____-Konto Nr. Z.1._____ mit der Rubrik "L._____", welches nach Auffassung des Streitberufenen Gerichts nicht für Rechnung D._____ geführt wurde [vgl. pag. 180.300.090]) überwiesen. Die H._____ hat diese flüssigen Mittel (nach deren Überweisung vom O._____-Konto Nr. Z.1._____ mit der Rubrik "L._____" auf das O._____-Konto Nr. Z.2._____ mit der Rubrik "Kontokorrent") von insgesamt Fr. 198.3 Mio. wie folgt verwendet (vgl. pag. 180.300.075): • Im Umfang von Fr. 157.654 Mio. haben die flüssigen Mittel am 28. April 2005 der Amortisation des kurzfristigen Kredits von Fr. 157.654 Mio., den die O._____ der H._____ gewährt hatte, gedient. • Im Umfang von Fr. 3 Mio. ist am 22. Juni 2005 eine Zahlung an B._____ erfolgt.

- 78 - Die Beschwerdegegnerin 1 macht geltend, dass die H._____ den Betrag von Fr. 3 Mio. auf Rechnung der M._____ an B._____ bezahlt habe, wobei die Verpflichtung der M._____ gegenüber B._____ (Darlehen B._____, Konto 250100) nicht vermindert worden sei. Hieraus leitet die Beschwerdegegnerin 1 sinngemäss ab (vgl. vorstehende Erwägung 9.2.2), dass die M._____ und/oder H._____ zusammen eine geldwerte Leistung von Fr. 3 Mio. erbracht hätten. Bereichert seien unabhängig davon, ob M._____ und/oder H._____ entreichert seien, die am "Darlehen B._____, Konto 250100" wirtschaftlich Berechtigten und zwar im Umfang von Fr. 3 Mio. Dies gilt es nachfolgend zu prüfen (vgl. nachstehende Erwägung 13). • Im Umfang von Fr. 37.6 Mio. sind die flüssigen Mittel am 28./29. April 2005 (Fr. 35.5 Mio.) bzw. am 29. April 2005 (Fr. 2.1 Mio.) von der H._____ auf ein gemeinsames Konto von B._____ und dem Beschwerdeführer bei der O._____ überwiesen worden (vgl. 180.300.075, 180.300.090 und 180.300.103). Hieraus leitet die Beschwerdegegnerin 1 ab, dass L._____ und L.1._____ der H._____ und daraufhin die H._____ B._____ und dem Beschwerdeführer Fr. 37.6 Mio. ohne Gegenleistung ausgeschüttet hätten. Entreichert seien aus diesem Vorgang im Jahr 2005 die L._____, die L.1._____ und die H._____ (sowie deren drei Muttergesellschaften). Bereichert seien B._____ und der Beschwerdeführer. Auch dies gilt es nachfolgend zu prüfen (vgl. nachstehende Erwägung 12). • Im Umfang von Fr. 0.046 Mio. lässt sich die Verwendung nicht nachvollziehen. Aus Sicht des Streitberufenen Gerichts ändert der Umstand, dass sich die Verwendung von Fr. 0.046 Mio. durch die H._____ nicht nachvollziehen lässt, nichts an dessen Überzeu-

- 79 - gung, wonach am 28. April 2005 keine Forderungskette L._____/L.1._____ ■ D._____ ■ Anstalten E._____ und K._____ begründet worden ist und die Positionen "Escrow-Account D._____" und "Tiers" in der Bilanz der L._____/L.1._____ tatsächlich als Nonvaleurs zu qualifizieren sind. Soweit ersichtlich, ist der Betrag von Fr. 0.046 Mio. beim Einkommen des Beschwerdeführers auch nicht aufgerechnet worden.

E. 9.4

Im Zusammenhang mit dem Kauf der Aktien der L._____ durch die H._____ und dem Kauf der Immobilien der L._____ durch die M._____ macht die Beschwerdegegnerin 1 also geldwerte Leistungen der M._____ und/oder H._____ (Fr. 160.654 Mio.) und der L._____/L.1._____ (Fr. 37.6 Mio.) von total Fr. 198.254 Mio. geltend, wovon die Hälfte beim Beschwerdeführer aufzurechnen sei. Streitig und nachfolgend zu prüfen ist, ob dem Beschwerdeführer total Fr. 99'127'220.-- (= ½ von [Fr. 157'654'439.-- + Fr. 3 Mio. + Fr.

37.6 Mio.) als verdeckte Gewinnausschüttung aus der M._____ und/oder H._____ und der L._____/L.1._____ für die Einkommenssteuer der Steuerperiode 2005 aufgerechnet werden dürfen. 10. Der Einkommenssteuer unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte (Art. 16 Abs. 1 DBG bzw. Art. 16 Abs. 1 StG). Zu den steuerbaren Einkünften gehören namentlich Erträge aus beweglichem und unbeweglichem Vermögen (Art. 20 und 21 DBG bzw. Art. 21 und 22 StG). Als Erträge aus beweglichem Vermögen sind insbesondere steuerbar Dividenden, Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse und geldwerte Vorteile aus Beteiligungen aller Art (Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG bzw. Art. 21 Abs. 1 lit. b StG).

E. 10

Die Steuerverwaltung des Kantons Graubünden (nachfolgend: Beschwerdegegnerin 1) beantragte in ihrer Vernehmlassung vom 22. März 2019, was folgt: 1. Die prozessualen Anträge seien, mit Ausnahme der beantragten Vereinigung der Verfahren betreffend die direkte Bundessteuer einerseits sowie die Kantons- und Gemeindesteuern andererseits, vollumfänglich abzuweisen. 2. Die materiellrechtlichen Rechtsbegehren seien abzuweisen. 3. Unter gesetzlicher Kostenfolge zu Lasten des Beschwerdeführers.

E. 10.1

Der Tatbestand der geldwerten Leistung charakterisiert sich dadurch, dass die leistende Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft für ihre Leistung keine oder keine gleichwertige Gegenleistung erhält, der Beteili-

- 80 - gungsinhaber der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft direkt oder indirekt (z.B. über eine ihm nahestehende Person oder Unternehmung) einen Vorteil erlangt, die Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft diesen Vorteil einer nicht nahestehenden, also fernstehenden Person unter gleichen Bedingungen nicht zugestanden hätte, weshalb die Leistung insofern ungewöhnlich ist (Kriterium des Drittvergleichs), und der Charakter dieser Leistung für die Organe der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft erkennbar war (BGE 144 II 427 E.6.1 mit Hinweisen).

E. 10.2

Im Bereich der geldwerten Leistungen gilt die Grundregel, dass die Steuerbehörde die Beweislast für steuerbegründende und -erhöhende Tatsachen trägt, die steuerpflichtige Person dagegen diejenige für all das, was die Steuer aufhebt oder mindert (vgl. vorstehende Erwägung 9.1.1). Der Behörde obliegt insbesondere der Nachweis dafür, dass die Gesellschaft an den Beteiligungsinhaber oder eine diesem nahestehende Person eine Leistung erbracht hat und dieser keine oder keine angemessene Gegenleistung gegenübersteht, weshalb sie dem Drittvergleich nicht standhält, und der Charakter dieser Leistung für die Organe der Gesellschaft erkennbar war. Hat die Behörde ein solches Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung dargetan, begründet dies steuerrechtlich die Vermutung, es liege eine geldwerte Leistung an den Beteiligungsinhaber oder eine diesem nahestehende Person vor. Hingegen ist es Sache der steuerpflichtigen Person, die damit begründete Vermutung zu entkräften. Gelingt ihr das nicht, trägt sie die Folgen der Beweislosigkeit. Diese bestehen in der Aufrechnung (vgl. BGE 133 II 153 E.4.3; Urteile des Bundesgerichts 2C_16/2015 vom 6. August 2015 E.2.5.4 und 2.5.5, 2C_644/2013 vom 21. Oktober 2013 E.3.2, 2C_797/2012 und 2C_798/2012 vom 31. Juli 2013 E.2.2.1, 2C_278/2012 vom 1. Oktober 2012 E.2.1.2, 2C_30/2010 vom 19. Mai 2010 E.2.3; RICHNER/FREI/KAUF-MANN/MEUTER, a.a.O., Art. 123 Rz. 86).

- 81 - 11. Prüfung der Aufrechnung von Fr. 157.654 Mio. zur Hälfte beim Beschwerdeführer

E. 11

Die Eidgenössische Steuerverwaltung (nachfolgend: Beschwerdegegnerin 3) schloss in ihrer Vernehmlassung vom 3. April 2019 – mit Ausnahme des Antrages auf Vereinigung der Verfahren betreffend die direkte Bundessteuer einerseits sowie die Kantons- und Gemeindesteuern andererseits – auf Abweisung der Beschwerde unter Kostenfolge zu Lasten des Beschwerdeführers.

E. 11.1

Mit Bezug auf die von der Beschwerdegegnerin 1 geltend gemachte Aufrechnung von Fr. 157.654 Mio. ist der in der vorstehenden Erwägung 9.2.1 dargelegte Sachverhalt zu beurteilen. Wie an jener Stelle dargelegt, wurde die L.____-Beteiligung nach Auffassung des streitberufenen Gerichts lediglich im Umfang von Fr. 3 Mio. unter Verwendung eines von B.____ auf Rechnung der M.____ an die H.____ ausbezahlten Darlehens erworben. Trotzdem weist die M.____ auf ihrem Konto "Darlehen B.____, Konto 250100" im Zusammenhang mit dem Kauf der Aktien der L.____ durch die H.____ eine Verbindlichkeit gegenüber B.____ von Fr. 160.654 Mio. aus (vgl. pag. 180.300.227; Stand per 2. Mai 2005: Fr. 213.164 Mio.), weshalb nach Auffassung des streitberufenen Gerichts im Umfang von Fr. 157.654 Mio. keine adäquate Gegenleistung vorliegt. Wie die Beschwerdegegnerin 1 zu Recht festhält, hat sich nur die M.____ entreichert, sofern sich die Forderung von M.____ gegenüber H.____ als nicht werthaltig erweist. Soweit sich die Forderung von M.____ gegenüber H.____ als werthaltig erweist, ist in diesem Umfang die H.____ und nicht die M.____ entreichert. Aus der Bilanz der H.____ per 31. Dezember 2005 geht hervor, dass die L.____-Beteiligung das einzige massgebliche Aktivum der H.____ war (vgl. Beilage zu S. 13 des Einspracheentscheids). Die H.____ bilanzierte die L.____-Beteiligung zum Kaufpreis von Fr. 160.654 Mio. Wie die Beschwerdegegnerin 1 zu Recht festhält, ist nach der Ausschüttung der L.____ und der L.1.____ von rund Fr. 198.3 Mio. folglich von einem Wert der L.____-Beteiligung (in den Büchern der M.____ [recte: H.____]) von Fr. 0.-- auszugehen. Nach Auffassung des streitberufenen Gerichts erweist sich die Forderung von M.____ gegenüber H.____

- 82 - somit als nicht werthaltig. Die im Umfang von Fr. 157.654 Mio. gegenleistungslos eingeräumte Verbindlichkeit stellt damit eine Leistung ohne Gegenleistung aus der M.____ dar, welche den am "Darlehen B.____, Konto 250100" wirtschaftlich Berechtigten zugeflossen ist. Selbst wenn sich die Forderung von M.____ gegenüber H.____ als (teilweise) werthaltig erweisen würde, so änderte dies im Ergebnis nichts, zumal der Beschwerdeführer und B.____ im fraglichen Zeitpunkt unbestrittenermassen sowohl Organe der M.____ als auch der H.____ waren (vgl. pag. 180.400.012 f.).

E. 11.2

In den nachstehenden Erwägungen 11.2.1.1 - 11.2.3 gilt es nun zu prüfen, wem die gegenleistungslos eingeräumte Verbindlichkeit von Fr. 157.654 Mio. zugeflossen ist resp. wer am "Darlehen B.____, Konto 250100" wirtschaftlich berechtigt war, ob der Zufluss der gegenleistungslos eingeräumten Verbindlichkeit causa societatis erfolgt ist und als ungewöhnlich erscheint. 11.2.1.1. Die Beschwerdegegnerin 1 macht geltend, dass B.____ die Forderungen gegenüber L.____ (Kontrollkonto Neu-Investor) und M.____ (Darlehen B.____, Konto 250100) treuhänderisch für die Anstalten E.____ und K.____

gehalten habe. Sie stützt sich dabei auf eine Vereinbarung zwischen B._____ und E._____ sowie K._____ und D.1._____ vom 23. Dezember 2006 (vgl. pag. 180.300.380 f.). Die geldwerte Leistung sei somit hälftig der E._____ Anstalt zugeflossen, welche vertraglich im Umfang von 50 % als Treugeberin der Forderung gegenüber der M._____ (Darlehen B._____, Konto 250100) bezeichnet werde. 11.2.1.2. Demgegenüber bestreitet der Beschwerdeführer das Vorliegen eines Treuhandverhältnisses zwischen B._____ und den Anstalten E._____ und K._____. Er hält fest, dass B._____ an der Forderung gegenüber der M._____ allein und persönlich berechtigt und verpflichtet gewesen sei. Der Beweis, dass B._____ als einziger an der Forderung gegenüber der

- 83 - M._____ berechtigt gewesen sei, ergebe sich erstens aus dem Kredit- vertrag (vgl. pag. 180.300.001 ff.), zweitens den Banküberweisungen vom allein auf B._____ lautenden Konto (vgl. pag. 120.200.211, 180.300.164 f. und 180.300.141) und drittens weiteren Akten, auf welche sich die Banken gestützt hätten (vgl. pag. 120.200.180, 120.200.183 f. und 120.200.186). Auch mit Bezug auf die Forderung gegenüber der L._____ hält der Beschwerdeführer fest, dass B._____ gemäss Vertrag alleiniger Darleiher gewesen sei (vgl. pag. 180.200.118 ff.). Weiter macht der Beschwerdeführer geltend, dass die Banken einzig B._____ als po- tenten Investor erachtet hätten und der Beschwerdeführer gegenüber der O._____ und P._____ blosser Solidarschuldner neben B._____ gewesen sei (vgl. Beilagen gemäss Beschwerde Rz. 27). 11.2.1.3. Nach Auffassung des streitberufenen Gerichts geht aus der Vereinba- rung zwischen B._____ und E._____ sowie K._____ und D.1._____ vom 23. Dezember 2006 (vgl. pag. 180.300.380 f.) tatsächlich hervor, dass B._____ die Forderungen gegenüber L._____ (Kontrollkonto Neu-Inves- tor) und M._____ (Darlehen B._____, Konto 250100) lediglich treuhän- derisch für die Anstalten E._____ und K._____ gehalten hat. Der Um- stand, dass B._____ gegen aussen (insbesondere gegenüber der M._____, vgl. pag. 180.300.001 ff., und gegenüber der L._____, vgl. pag. 180.200.118 ff.) als Darlehensgeber aufgetreten ist, schliesst nach Auffassung des streitberufenen Gerichts nicht aus, dass zwischen B._____ und den Anstalten E._____ und K._____ ein Treuhandverhält- nis bestanden hat. Zudem ist nicht ersichtlich, inwiefern sich aus den Banküberweisungen vom allein auf B._____ lautenden Konto der Beweis ergeben sollte, dass B._____ als einziger an der Forderung gegenüber der M._____ berechtigt gewesen sei resp. kein Treuhandverhältnis zwi- schen B._____ und den Anstalten E._____ und K._____ bestanden habe. Auch aus dem Schreiben der O._____ vom 22. April 2005 (vgl. pag. 120.200.211) geht nicht hervor, dass B._____ alleiniger wirtschaft- licher Berechtigter an den Forderungen gegenüber der M._____ und der

- 84 - L._____ gewesen sei. Darüber hinaus geht auch aus den übrigen Akten, auf welche sich die Banken gestützt haben sollen, nichts hervor, was ge- gen das Vorliegen eines Treuhandverhältnisses sprechen würde. Im Ge- genteil: Mit Schreiben vom 25. April 2005 (vgl. pag. 120.200.186) bestätigte die O._____ – nota bene sowohl gegenüber B._____ wie auch gegenüber dem Beschwerdeführer – sogar, dass die Mittel zur Ver- gütung von Fr. 201'360'000.-- zu Gunsten von B._____ aus kurzfristigen Überzügen der Anstalten E._____ und K._____ stammten. Auch die N._____ hielt in ihrer Aktennotiz vom 27. April 2005 (vgl. pag. 120.200.183) fest, dass es sich bei den Fr. 200 Mio. je zur Hälfte um einen Kontoüberzugskredit der Anstalten E._____ und K._____ bei der O._____ handle. Mit der Beschwerdegegnerin 1 ist somit festzuhal- ten, dass die gegenleistungslos eingeräumte Verbindlichkeit von Fr. 157.654 Mio. hälftig der E._____ Anstalt zugeflossen ist. 11.2.2.1. Die Beschwerdegegnerin 1 macht überdies geltend, dass die der E._____ Anstalt

zugeflossene geldwerte Leistung dem Beschwerdeführer als wirtschaftlich Berechtigtem an der E._____ Anstalt zuzurechnen sei, weil diese Anstalt vor allem zur Vereinnahmung von verdeckten Gewinnausschüttungen des Beschwerdeführers gedient habe, was als rechtsmissbräuchlich erscheine. Ausserdem habe das Verwaltungsgericht denn auch mit Bezug auf die Steuerperiode 2003 einen Durchgriff durch die E._____ Anstalt auf den Beschwerdeführer bejaht (vgl. VGU A 15 60 und A 15 61 E.22 und 24). 11.2.2.2. Dem hält der Beschwerdeführer entgegen, dass er nicht wirtschaftlich an der E._____ Anstalt berechtigt gewesen sei. Ausserdem weist er auf eine Feststellung der N._____ hin, wonach die Berechtigung an den Anstalten nicht feststehe (vgl. pag. 120.200.201 unten). Der Beschwerdeführer hält fest, dass die E._____ Anstalt wirtschaftlich – über die H.1._____ Stiftung – seinem Vater und nach dessen Tod seiner Mutter als Erstbegünstigter zugestanden habe. Die Erben hätten bei der Beschwerdegegnerin 1 eine

- 85 - Selbstanzeige bezüglich der Berechtigung von ZZ._____ sel. an der H.1._____ Stiftung und damit der E._____ Anstalt eingereicht. 11.2.2.3. Gemäss Art. 49 Abs. 3 DBG bzw. Art. 74 Abs. 3 StG werden ausländische juristische Personen sowie nach Art. 11 DBG bzw. Art. 11 Abs. 4 StG steuerpflichtige ausländische Handelsgesellschaften und andere ausländische Personengesamtheiten ohne juristische Persönlichkeit den inländischen juristischen Personen gleichgestellt, denen sie rechtlich oder tatsächlich am ähnlichsten sind. Die Bestimmung von Art. 49 Abs. 3 DBG bzw. Art. 74 Abs. 3 StG ist auch dann anwendbar, wenn zwar keine Steuerpflicht in der Schweiz besteht, aber die Zuordnung zu einer inländischen Rechtsform aus anderen Gründen notwendig ist, z.B. bei der Frage, ob Dividendenertrag oder direkt zurechenbares Einkommen besteht (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., Art. 49 Rz. 39). Die liechtensteinische Anstalt ist zusammen mit den Stiftungen im 5. Titel 2. Abteilung des liechtensteinischen Personen- und Gesellschaftsrechts (PGR; LR 216.0) geregelt. Eine Anstalt ist gemäss Art. 534 PGR ein rechtlich verselbständigtes und organisiertes, dauernden wirtschaftlichen oder anderen Zwecken gewidmetes, ins Handelsregister als Anstaltsregister eingetragenes Unternehmen, das einen Bestand von sachlichen, allenfalls persönlichen Mitteln aufweist und nicht öffentlich-rechtlichen Charakter hat oder eine andere Form der Verbandsperson aufweist. Die Anstalt kann von einer oder mehreren Personen gegründet werden (Art. 535 PGR). Zu deren Gründung bedarf es schriftlicher Statuten (Art. 536 PGR) sowie der Eintragung in das Handelsregister (Art. 537 f. PGR). Zudem muss die Anstalt ein bestimmtes Mindestkapital aufweisen, das, sofern das Kapital in Anteile zerlegt ist, Fr./EUR/USD 50'000.- - und bei nicht zerlegten Anteilen Fr./EUR/USD 30'000.-- beträgt (Art. 122 PGR). Im Übrigen überlassen die weitgehenden dispositiven Vorschriften die tatsächliche Ausgestaltung hauptsächlich den Statuten (Art. 536 PGR). Den übertragbaren und vererbaren Gründerrechten (Art. 541 PGR) kommt dabei wesentliche Bedeutung zu. Sie umfassen

- 86 - hauptsächlich das Recht, die Mitglieder des Verwaltungsrats zu ernennen, abzurufen und zu entlassen, die Statuten zu erlassen, zu ändern oder zu ergänzen, Beistatuten sowie Reglemente zu erlassen, die Jahresrechnung zu genehmigen und über die Verteilung des Reingewinns zu verfügen (vgl. zum Ganzen VGU A 15 60 und A 15 61 E.24a). Fehlt es bei einer liechtensteinischen Anstalt an einer wirtschaftlichen Tätigkeit oder dient sie der blossen rechtlichen Verselbständigung von Vermögensteilen oder Geschäftsvorgängen, wird sie der liechtensteinischen Stiftung gleichgestellt. Diese wiederum wird transparent besteuert, wenn der Stifter praktisch frei über ihr Vermögen

verfügen kann (vgl. RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., Art. 49 Rz. 41; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl., Zürich 2013, § 54 Rz. 39). Dient eine liechtensteinische Anstalt dem Gründer einzig zur rechtlichen Verselbständigung blosser Vermögensbestandteile oder Geschäftsvorgänge, so kann sie einer der Kapitalgesellschaften oder der Genossenschaft des schweizerischen Rechts schon deshalb nicht gleichgestellt werden, weil ihr das wesentliche Merkmal korporativer Willensbildung fehlt, das die Verfolgung eines Zwecks unabhängig vom Willen des Gründers bzw. seines Rechtsnachfolgers gewährleisten würde (BGE 107 Ib 309 E.3c; vgl. zum Ganzen VGU A 15 60 und A 15 61 E.24a). Zu beachten ist aber, dass die rechtliche Selbständigkeit juristischer Personen von den wirtschaftlich daran berechtigten natürlichen Personen nur ausnahmsweise durchbrochen wird, nämlich unter dem Gesichtspunkt des sogenannten Durchgriffs. Dieser setzt Identität der wirtschaftlichen Interessen zwischen juristischer und dahinterstehender natürlicher Person voraus, und insbesondere, dass die rechtliche Berufung auf die Selbständigkeit der juristischen Person der Umgehung von Gesetzesvorschriften oder der Missachtung der Rechte Dritter dient; es geht der Sache nach um eine missbräuchliche Verwendung der juristischen Person

- 87 - durch die sie beherrschende natürliche Person (BGE 136 I 49 E.5.4; BGE 132 III 489 E.3.2 mit Hinweisen). Eine abhängige juristische Person kann überdies unter dem Gesichtspunkt des Willkür- und Rechtsmissbrauchsverbots steuerlich nur dann als vom herrschenden Anteilhaber verschiedenes Rechtssubjekt anerkannt werden, wenn sie vom herrschenden Anteilhaber selbst als eigene Rechtsperson behandelt wird und wenn sie selbständig lebensfähig ist. Die Berufung auf die Selbständigkeit einer abhängigen juristischen Person gegenüber den Steuerbehörden ist rechtsmissbräuchlich, wenn der herrschende Anteilhaber in seinem geschäftlichen Verkehr die Rechtspersönlichkeit der abhängigen Gesellschaft selber missachtet oder diese gar nicht lebensfähig ist. Es liegt dann ein Fall des venire contra factum proprium vor (MATTEOTTI, Der Durchgriff bei von Inländern beherrschten Auslandsgesellschaften im Gewinnsteuerrecht, Diss., Bern 2003, S. 193 f.). Eine Berufung auf die rechtliche Selbständigkeit der abhängigen Gesellschaft erweist sich insbesondere dann als missbräuchlich, wenn die abhängige Gesellschaft finanziell, sachlich und personell offensichtlich ungenügend ausgestattet worden ist, so dass sie die in Betracht stehende Tätigkeit nicht ausüben kann, und nicht ermittelt werden kann, ob – und falls ja – mit welchen zusätzlichen verdeckten Geld- und Sachmitteln die Gesellschaftstätigkeit tatsächlich ausgeübt wird (MATTEOTTI, a.a.O., S. 198; vgl. zum Ganzen auch das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich SR.2015.00036 vom 16. November 2016 E.3 sowie VGU A 15 60 und A 15 61 E.24a). 11.2.2.4. Wie bereits in VGU A 15 60 und A 15 61 E.24c festgehalten, wurde die E._____ Anstalt gemäss ASU-Bericht betreffend den Beschwerdeführer vom 9. Mai 2014 Ziff. 3.2.1 S. 15 f. zusammen mit der K._____ Anstalt im Zusammenhang mit dem Erwerb der I.1._____ -Gruppe am 23. September 2003 durch die G.1._____ AG gegründet. Zweck der Gesellschaft ist gemäss Art. 3 der Statuten die „Anlage und Verwaltung des Gesellschaftsvermögens, Halten von Beteiligungen und Finanzierung von an-

- 88 - deren Unternehmen. Ein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe ist ausgeschlossen“ (vgl. pag. 120.200.246). Als Verwaltungsrat wurde der Geschäftsführer der G.1._____ AG, XX._____ sel., eingesetzt. Dieser unterzeichnete namens der G.1._____ AG am 22. September 2003 die Statuten der E._____ Anstalt (vgl. pag. 120.200.245 - 252).

Am 23. September 2003 gegenzeichnete er die vom Beschwerdeführer abgegebene Erklärung, wonach der Beschwerdeführer als natürliche Person an den Vermögenswerten der E._____ Anstalt letztlich wirtschaftlich berechtigt sei (vgl. pag. 120.200.256). Mit Schreiben vom 25. April 2005 bestätigte XX._____ sel. in seiner Eigenschaft als Verwaltungsrat und Treuhänder der E._____ Anstalt zuhanden der N._____, dass der Beschwerdeführer der wirtschaftlich Berechtigte an der E._____ Anstalt sei (vgl. pag. 120.200.215). Des Weiteren bestätigten XX._____ sel. bzw. der Beschwerdeführer mit Schreiben vom 10. bzw. 24. Januar 2006 gegenüber der K.1._____ Bank, dass der Beschwerdeführer 100 % der Eigentumsrechte an der E._____ Anstalt halte (vgl. pag. 180.520.008 f.). Ebenfalls ergibt sich die wirtschaftliche Berechtigung des Beschwerdeführers an der E._____ Anstalt aus dem Aufhebungsvertrag vom 23. Dezember 2006 zwischen der E._____ Anstalt und der D.1._____, in welchem sich der Beschwerdeführer als „wirtschaftlicher Eigentümer“ der E._____ Anstalt bezeichnete und welchen der Beschwerdeführer für die E._____ Anstalt unterzeichnete (vgl. pag. 180.520.059). Zudem hielt auch das Fürstliche Obergericht des Fürstentums Liechtenstein in einem Beschluss vom 11. Dezember 2008 (08 CG 2008.331) fest, dass die E._____ Anstalt eine dem Beschwerdeführer zuzurechnende Anstalt sei (vgl. pag. 180.520.013 f.). Bereits aufgrund der erwähnten Unterlagen erhellt, dass die E._____ Anstalt im Auftrag des Beschwerdeführers gegründet wurde und dieser seither der wirtschaftlich Berechtigte an der Anstalt war. Die vom Beschwerdeführer hiergegen vorgebrachten Argumente vermögen das streitberufene Gericht nicht zu überzeugen. Auch die N._____ hielt in einer Aktennotiz vom 27. April 2005 fest, dass der Beschwerdeführer bzw. B._____ an den beiden Anstalten (E._____ und

- 89 - K._____) wirtschaftlich berechtigt sei (vgl. pag. 120.200.184). Darüber hinaus ist ohnehin nicht ersichtlich, dass mit Bezug auf die Steuerperiode 2005 und die wirtschaftliche Berechtigung an der E._____ Anstalt irgendwelche Änderungen gegenüber den rechtskräftig veranlagten Steuerperioden 2003 und 2004 vorliegen oder geltend gemacht würden (vgl. VGU A 15 60 und A 15 61, BGE 144 II 427 und Urteil des Bundesgerichts 2F_2/2019 vom 11. März 2019). Soweit der Beschwerdeführer darüber hinaus beantragt, es sei I._____ (als Nachfolger von XX._____) zur Frage der wirtschaftlichen Berechtigung an der E._____ Anstalt einzuvernehmen, ist folgendes festzuhalten: Wie bereits in VGU A 15 60 und A 15 61 E.24c festgehalten, ist aufgrund der bei den Akten liegenden Unterlagen nicht ersichtlich, seit wann I._____ Verwaltungsrat der E._____ Anstalt ist. Somit ist mehr als fraglich, ob er in Bezug auf die Steuerperiode 2005 glaubwürdige Aussagen zum wirtschaftlich Berechtigten an der E._____ Anstalt machen kann. Ausserdem erklärte der Verwaltungsrat der E._____ Anstalt, XX._____ sel., noch am 25. April 2005, dass der Beschwerdeführer der wirtschaftlich Berechtigte an der E._____ Anstalt sei (vgl. pag. 120.200.215). Zudem bestätigte der Beschwerdeführer gegenüber XX._____ sel. am 23. September 2003 – wie gesehen – auch selber, an der E._____ Anstalt wirtschaftlich berechtigt zu sein (vgl. pag. 120.200.256). Somit erübrigen sich in antizipierter Beweiswürdigung (vgl. BGE 134 I 140 E.5.3, 131 I 153 E.3) die vom Beschwerdeführer beantragte Zeugeneinvernahme von I._____ als Organ der E._____ Anstalt sowie weitere Beweisabnahmen zur wirtschaftlichen Berechtigung des Beschwerdeführers an der E._____ Anstalt. Auch mit Bezug auf den steuerlichen Durchgriff durch die E._____ Anstalt auf den Beschwerdeführer ist nicht ersichtlich, dass gegenüber den rechtskräftig veranlagten Steuerperioden 2003 und 2004 irgendwelche Änderungen vorliegen oder geltend gemacht würden (vgl. VGU A 15 60 und A 15 61, BGE

144 II 427 und Urteil des Bundesgerichts 2F_2/2019 vom 11. März 2019). Unverändert ist daher auch für die Steuerperi-

- 90 - ode 2005 davon auszugehen, dass die E._____ Anstalt finanziell unge- nügend ausgestattet wurde, um eine dem Gesellschaftszweck entspre- chende Tätigkeit ausüben zu können. Wie bereits in VGU A 15 60 und A 15 61 E.24d festgestellt, wäre es dem Beschwerdeführer als wirtschaft- lich Berechtigtem an der E._____ Anstalt ohne Weiteres möglich und zu- mutbar gewesen, Unterlagen bezüglich Substanz und betrieblicher Akti- vität der E._____ Anstalt einzureichen, zumal Rechtsgeschäfte zu einer besonders qualifizierten Auskunftspflicht führen, wenn sie mit juristischen Personen eingegangen werden, die ihren Sitz in Staaten haben, welche die Bildung von fiktiven Domizilen begünstigten, was auf das Fürstentum Liechtenstein zutraf. Dies hat der Beschwerdeführer indes nicht getan, was er sich zu seinem eigenen Nachteil anrechnen lassen muss. Nach dem Gesagten ist davon auszugehen, dass der Beschwerdeführer als wirtschaftlich Berechtigter der E._____ Anstalt diese Anstalt im Wesent- lichen einzig dazu verwendet hat, seine tatsächlichen Einkommens- und Vermögensverhältnisse zu verschleiern, um Steuern zu vermeiden bzw. zu minimieren. Damit beruft sich der Beschwerdeführer rechtsmiss- bräuchlich auf die Selbständigkeit der E._____ Anstalt. Dementspre- chend rechtfertigt sich für die E._____ Anstalt ein steuerlicher Durchgriff auf den Beschwerdeführer als wirtschaftlich Berechtigten an der E._____ Anstalt. Im Ergebnis resp. nach dem in den vorstehenden Erwägun- gen 11.2.1.1 und 11.2.2.3 Gesagten ist die gegenleistungslos eingeräumte Verbindlichkeit von Fr. 157.654 Mio. somit hälftig dem Be- schwerdeführer als wirtschaftlich Berechtigtem an der E._____ Anstalt zugeflossen. Diese Schlussfolgerung wird dadurch gestützt, dass die D.1._____ für die Übernahme der Forderungen gegenüber M._____ und L._____ den Anstalten E._____ und K._____ je Fr. 10'000.-- bezahlte (vgl. pag. 180.300.380 f.). Es ist mit der Beschwerdegegnerin 1 davon auszu- gehen, dass die D.1._____, welche von B._____ und dem Beschwerde- führer im fraglichen Zeitpunkt unbestrittenermassen zu je 50 % be-

- 91 - herrscht wurde, die Forderungen gegenüber M._____ und L._____ somit weit unter ihrem Nominalwert erwarb. Dies ist für das streitberufene Ge- richt ein weiteres Indiz dafür, dass B._____ an den Forderungen gegenü- ber M._____ und L._____ nicht allein wirtschaftlich berechtigt gewesen ist, sondern dass B._____ und der Beschwerdeführer zu je 50 % wirt- schaftlich an den geldwerten Leistungen berechtigt waren.

E. 11.2.3

Nach dem in den vorstehenden Erwägungen 11.2.1.1 - 11.2.2.4 Gesag- ten ist die gegenleistungslos eingeräumte Verbindlichkeit von Fr. 157.654 Mio. somit hälftig dem Beschwerdeführer als wirtschaftlich Berechtigtem an der E._____ Anstalt zugeflossen. Da der Beschwerde- führer Alleinaktionär an der G._____ AG und B._____ Alleinaktionär an der W._____ Inc. ist, welche zusammen zu 67 % (G._____ AG zu 34 %, W._____ Inc. zu 33 %) sowohl an der H._____ als auch an der M._____ beteiligt sind, ist nach Auffassung des streitberufenen Gerichts davon auszugehen, dass der Zufluss der gegenleistungslos eingeräumten Ver- bindlichkeit von Fr. 157.654 Mio. causa societatis erfolgt ist. Die gegen- leistungslos eingeräumte Verbindlichkeit hat ihren Rechtsgrund letztlich im Beteiligungsverhältnis, d.h. sie wäre unter den gleichen Verhältnissen einem unbeteiligten Dritten nicht eingeräumt worden. Insoweit erscheint diese Verbindlichkeit als ungewöhnlich.

E. 11.3

Dass die dem Beschwerdeführer zur Hälfte zuzurechnende Verbindlichkeit von Fr. 157.654 Mio. ohne adäquate Gegenleistung geblieben ist und unter den gleichen Verhältnissen einem unbeteiligten Dritten nicht erbracht worden wäre, war ungewöhnlich, was auch für die Organe der leistenden Gesellschaften erkennbar war. Somit sind die Voraussetzungen der geldwerten Leistung allesamt erfüllt und ist diese beim Beschwerdeführer als Ertrag aus beweglichem Vermögen aufzurechnen. 12. Prüfung der Aufrechnung von Fr. 37.6 Mio. zur Hälfte beim Beschwerdeführer

- 92 - 12.1.1. Mit Bezug auf die von der Beschwerdegegnerin 1 geltend gemachte Aufrechnung von Fr. 37.6 Mio. ist der in der vorstehenden Erwägung 9.3 dargelegte Sachverhalt zu beurteilen. Wie an jener Stelle dargelegt, sind die Positionen "Escrow-Account D._____" und "Tiers" in der Bilanz der L._____/L.1._____ als Nonvaleurs zu qualifizieren. Die L._____ (Fr. 188.3 Mio. aus dem Verkauf der Immobilien) und die L.1._____ (Fr. 10 Mio.) haben am 28. April 2005 insgesamt flüssige Mittel von Fr. 198.3 Mio. an die H._____ überwiesen. Im Umfang von Fr. 37.6 Mio. sind die flüssigen Mittel am 28./29. April 2005 (Fr. 35.5 Mio.) bzw. am 29. April 2005 (Fr. 2.1 Mio.) von der H._____ auf ein gemeinsames Konto von B._____ und dem Beschwerdeführer bei der O._____ überwiesen worden. Weil die Positionen "Escrow-Account D._____" und "Tiers" als Nonvaleurs zu qualifizieren sind, ist die Ausschüttung aus der L._____/L.1._____ (über die H._____) im Umfang von Fr. 37.6 Mio. ohne Gegenleistung erfolgt. Die Zahlung von Fr. 37.6 Mio. stellt damit eine geldwerte Leistung aus der L._____/L.1._____ dar, welche über die H._____ auf ein gemeinsames Konto von B._____ und dem Beschwerdeführer und damit zur Hälfte an den Beschwerdeführer geflossen ist. Der Umstand, dass der Betrag von Fr. 37.6 Mio. vom gemeinsamen Konto von B._____ und dem Beschwerdeführer auf ein Konto von B._____ weitergeflossen und zur Teilamortisation des Hypothekarkredites der N._____ an die M._____ verwendet worden ist, ändert am Ergebnis nichts, zumal der Beschwerdeführer an den Forderungen gegenüber der M._____ (Darlehen B._____, Konto 250100) zur Hälfte wirtschaftlich berechtigt war (vgl. vorstehende Erwägungen 11.2.1.1 - 11.2.2.4). 12.1.2. Der Beschwerdeführer bestreitet sinngemäss, dass L._____/L.1._____ zur Teilamortisation der N._____-Hypothek über Fr. 40 Mio. einen Betrag von Fr. 37.6 Mio. (ohne Gegenleistung) zur Verfügung gestellt hätten. Stattdessen macht er geltend, dass zur Teilamortisation der N._____-Hy-

- 93 - pothek über Fr. 40 Mio. Mittel aus dauerhaften Kreditlimiten der O._____ und P._____ gedient hätten (gegen Einräumung entsprechender Sicherheiten der Investoren). Soweit ersichtlich ist unbestritten, dass die Investoren für die gesamte Transaktion (Kauf der Aktien der L._____ durch die H._____ und Kauf der Immobilien der L._____ durch die M._____) Kredite der O._____ (Fr. 15 Mio.; pag. 180.200.215 ff. und 180.200.249) und P._____ (Fr. 30 Mio; pag. 180.300.173 ff.) von insgesamt Fr. 45 Mio. verwendet haben. Da die Kredite der O._____ und P._____ im Umfang von Fr. 42.6 Mio. bereits zur Ablösung der Schulden der L._____ gegenüber dem C.1._____-Nachlass verwendet worden sind (vgl. vorstehende Erwägungen 9.2.1 und 6.3.2.2), können sie allerdings von vornherein – wie von der Beschwerdegegnerin 1 geltend gemacht – nur im Umfang von Fr. 2.4 Mio. der Teilamortisation der N._____-Hypothek gedient haben (vgl. pag. 180.300.103). Dass die Kredite der O._____ und P._____ im Umfang von Fr. 42.6 Mio. zur Ablösung der Schulden der L._____ gegenüber dem C.1._____-Nachlass verwendet worden sind, geht auch aus Ausführungen des Beschwerdeführers in seiner Beschwerdeschrift hervor: Der

Beschwerdeführer hält fest, dass er in die Ablösung der C.1.____-Gruppenforderungen bloss insofern involviert gewesen sei, als er gegenüber den refinanzierenden Banken P.____ und O.____ solidarisch mit B.____ gehaftet habe. Weiter hält er fest, dass die Investoren die Schulden der L.____ gegenüber der C.1.____ P.1.____ in Nachlassliquidation (Fr. 12.6 Mio.) und der C.1.____ N.1.____ in Nachlassliquidation (Fr. 30 Mio.) hätten ablösen müssen. Zu diesem Zweck habe B.____ vom Gemeinschaftskonto die entsprechenden Mittel an die H.____ überwiesen. Schuldner sei jedoch letztlich nicht die H.____, sondern die L.____ gewesen, deren Gläubiger für diese Schulden von Fr. 42.6 Mio. gewechselt hätten. An die Stelle der C.1.____-Gesellschaften sei

- 94 - B.____ getreten (der Beschwerdeführer sei bloss solidarisch Haftender gegenüber den Banken gewesen). B.____ habe sich bei der O.____ und P.____ refinanziert. Ausserdem hält er fest, dass er an der Forderung gegenüber der L.____ (Gläubigerwechsel von C.1.____-Gesellschaften) nicht berechtigt gewesen sei, vielmehr sei er bloss solidarisch Haftender gegenüber den Banken P.____ und O.____ gewesen, welche B.____ den notwendigen Kredit zur Ablösung dieser Forderungen ausgestattet hätten. Schliesslich wird auch in einem Protokoll der Verwaltungsratssitzung der D.1.____ festgehalten, dass der Erwerb der L.____ teilweise über Bankdarlehen seitens der P.____ und O.____ finanziert worden sei (vgl. pag. 180.510.029, Ziff. 5).

E. 12

In Nachachtung des Beschleunigungsgebots sowie aufgrund der sachlichen Komplexität und zeitlichen Dringlichkeit wurde das vorliegende Beschwerdeverfahren mit prozessleitender Verfügung vom 1. April 2019 für

- 11 - dringlich erklärt, womit fortan keine Rücksicht auf Gerichtsferien zu nehmen war.

E. 12.2

Da der Beschwerdeführer Alleinaktionär an der G.____ AG und B.____ Alleinaktionär an der W.____ Inc. ist, welche zusammen zu 67 % (G.____ AG zu 34 %, W.____ Inc. zu 33 %) an der H.____ beteiligt sind, welche ihrerseits Muttergesellschaft der L.____ ist (welche ihrerseits Muttergesellschaft der L.1.____ ist), ist nach Auffassung des Streitberufenen Gerichts davon auszugehen, dass der Zufluss der geldwerten Leistung von Fr. 37.6 Mio. causa societatis erfolgt ist. Die geldwerte Leistung hat ihren Rechtsgrund letztlich im Beteiligungsverhältnis, d.h. sie wäre unter den gleichen Verhältnissen einem unbeteiligten Dritten nicht eingeräumt worden. Insoweit erscheint die geldwerte Leistung als ungewöhnlich.

E. 12.3

Dass die dem Beschwerdeführer zur Hälfte zugeflossene Leistung von Fr. 37.6 Mio. ohne adäquate Gegenleistung geblieben ist und unter den gleichen Verhältnisse einem unbeteiligten Dritten nicht erbracht worden wäre, war ungewöhnlich, was auch für die Organe der leistenden Gesellschaften erkennbar war. Somit sind die Voraussetzungen der geldwerten Leistung allesamt erfüllt und ist diese beim Beschwerdeführer als Ertrag aus beweglichem Vermögen aufzurechnen.

- 95 - 13. Prüfung der Aufrechnung von Fr. 3 Mio. zur Hälfte beim Beschwerdeführer
13.1.1. Mit Bezug auf die von der Beschwerdegegnerin 1 geltend gemachte Aufrechnung von Fr. 3 Mio. ist ebenfalls der in der vorstehenden Erwägung 9.3 dargelegte Sachverhalt

zu beurteilen. Wie an jener Stelle dargestellt, sind die Positionen "Escrow-Account D._____" und "Tiers" in der Bilanz der L._____/L.1._____ als Nonvaleurs zu qualifizieren. Die L._____ (Fr. 188.3 Mio. aus dem Verkauf der Immobilien) und die L.1._____ (Fr. 10 Mio.) haben am 28. April 2005 insgesamt flüssige Mittel von Fr. 198.3 Mio. an die H._____ überwiesen. Im Umfang von Fr. 3 Mio. sind die flüssigen Mittel am 22. Juni 2005 von der H._____ auf ein Konto von B._____ überwiesen worden (vgl. pag. 180.300.075). Hieraus leitet die Beschwerdegegnerin 1 ab, dass die am "Darlehen B._____, Konto 250100" wirtschaftlich Berechtigten im Umfang von Fr. 3 Mio. bereichert worden seien.

13.1.2. Demgegenüber macht der Beschwerdeführer geltend, dass die von der Beschwerdegegnerin 1 angeführte Überweisung von Fr. 3 Mio. der H._____ an B._____ mit Valuta 22. Juni 2005 auf das B._____ allein zustehende Kontokorrentkonto (O._____-Konto Nr. Z.3._____, vgl. pag. 180.300.141) gegangen sei. An die zivilrechtliche Berechtigung und Verpflichtung zwischen Bank und Bankkunde, vorliegend B._____, seien auch die Steuerbehörden gebunden, solange sie nicht nachwiesen, dass an diesem Konto auch andere, vorliegend der Beschwerdeführer, berechtigt seien. Dieser Nachweis werde nirgends erbracht und könne nicht erbracht werden, weil der Beschwerdeführer daran nie wirtschaftlich berechtigt gewesen sei, ebenso nicht C._____, der auch zu einem Drittel über seine B.1._____ AG an den drei Gesellschaften (H._____ mit L._____, M._____) wirtschaftlich berechtigt gewesen sei.

- 96 - 13.1.3. Der Umstand, dass der Betrag von Fr. 3 Mio. von der H._____ auf ein B._____ allein zustehendes Konto gegangen ist, schliesst nach Auffassung des streitberufenen Gerichts nicht aus, dass dem Beschwerdeführer eine geldwerte Leistung von Fr. 1.5 Mio. zugeflossen ist. Wie bereits vorstehend in Erwägung 9.2.1 dargelegt, wurde die L._____-Beteiligung im Umfang von Fr. 3 Mio. unter Verwendung eines von B._____ auf Rechnung der M._____ an die H._____ ausbezahlten Darlehens erworben. Obwohl die H._____ am 22. Juni 2005 Fr. 3 Mio. auf ein Konto von B._____ überwiesen hat, hat die M._____ keine Reduktion ihrer Darlehensschuld gegenüber B._____ verbucht resp. weist die M._____ auf ihrem Konto "Darlehen B._____, Konto 250100" nach wie vor eine Verbindlichkeit gegenüber B._____ von Fr. 3 Mio. aus (vgl. pag. 180.300.227). In den vorstehenden Erwägungen 11.2.1.1 - 11.2.2.4 gelangte das streitberufene Gericht zum Schluss, dass B._____ die Forderungen gegenüber L._____ (Kontrollkonto Neu-Investor) und M._____ (Darlehen B._____, Konto 250100) treuhänderisch für die Anstalten E._____ und K._____ hielt, der Beschwerdeführer wirtschaftlich Berechtigter an der E._____ Anstalt war und ein Durchgriff durch diese auf den Beschwerdeführer gerechtfertigt erscheint. Die geldwerte Leistung von Fr. 3 Mio. ist somit zur Hälfte an den Beschwerdeführer geflossen.

E. 13

Am 17. Mai 2019 hielt der Beschwerdeführer replicando an seinen Anträgen fest. Ausserdem ergänzte und präzierte er im Rahmen seiner Begründung einen Teil seiner bisherigen prozessualen Rechtsbegehren und er stellte folgende neue Beweisanträge: - [Einvernahme von] UU._____ als Zeuge betreffend Bewertung der Grundstücke (verantwortlicher Verkäufer für den C.1._____-Nachlass; Replik Rz. 31 und 155), - [Einvernahme von] VV._____ als Zeuge (Replik Rz. 62), - [Einvernahme von] TT._____, II._____, KK._____ und die weiteren in die Mittelflüsse der P._____ involvierten Mitarbeiter als Zeugen (Replik Rz. 204), - Ergänzungsgutachten der Kantonspolizei O.3._____, Kriminaltechnischer Dienst, WW._____, zur Unterschrift von B._____ auf der

Vergleichsvereinbarung/Erklärung vom 8. November 2018 (Replik Rz. 62), - Edition eines Verkehrswertgutachtens der Immobilien von U._____ bei der ASU (Replik Rz. 31 und 155), - Aktenedition bei der ASU und Akteneinsicht in den ASU-Bericht B._____ betr. geldwerte Leistungen aus den Gesellschaften M._____ AG, L._____ AG und H._____ AG (Replik Rz. 42 f.), - Edition der Grundstücksgewinnsteuerveranlagungen (der L._____ AG 2005) bei der ASU (Replik Rz. 50 und 155), - Edition der unterzeichneten Versionen der Darlehensverträge zwischen D._____ und den Anstalten sowie zwischen den Anstalten und B._____ bei der ASU (Replik Rz. 103), - Edition der definitiven Version der Legal Opinion von V._____ bei der ASU (Replik Rz. 173), - Edition der Veranlagungen der H._____ AG der Jahre 2005 bis 2008 beim Beschwerdegegner (Replik Rz. 191), - Edition der bei B._____ und W._____ Inc. beschlagnahmten Akten bei der ASU (Replik Rz. 194), - Edition der Veranlagungsverfügungen L.1._____ SA 2005 - 2008 bei der ASU (Replik Rz. 197), - Edition von Akten der ASU betr. B._____ - Anstalten K._____/E._____, betr. B._____ - M._____ und B._____ - L._____, B._____ - betr. Abtretung der Darlehensverträge etc. bei der ASU (Replik Rz. 227).

- 12 -

E. 13.2

Da der Beschwerdeführer Alleinaktionär an der G._____ AG und B._____ Alleinaktionär an der W._____ Inc. ist, welche zusammen zu 67 % (G._____ AG zu 34 %, W._____ Inc. zu 33 %) sowohl an der H._____ als auch an der M._____ beteiligt sind, ist nach Auffassung des streitberufenen Gerichts davon auszugehen, dass der Zufluss der ab dem 22. Juni 2005 gegenleistunglos eingeräumten Verbindlichkeit von Fr. 3 Mio. causa societatis erfolgt ist. Die gegenleistunglos eingeräumte Verbindlichkeit hat ihren Rechtsgrund letztlich im Beteiligungsverhältnis, d.h. sie wäre unter den gleichen Verhältnissen einem unbeteiligten Dritten nicht eingeräumt worden. Insoweit erscheint diese Verbindlichkeit als ungewöhnlich.

- 97 -

E. 13.3

Dass die dem Beschwerdeführer zur Hälfte zuzurechnende Verbindlichkeit von Fr. 3 Mio. ab dem 22. Juni 2005 ohne adäquate Gegenleistung war und unter den gleichen Verhältnissen einem unbeteiligten Dritten nicht erbracht worden wäre, war ungewöhnlich, was auch für die Organe der leistenden Gesellschaft erkennbar war. Somit sind die Voraussetzungen der geldwerten Leistung allesamt erfüllt und ist diese beim Beschwerdeführer als Ertrag aus beweglichem Vermögen aufzurechnen.

E. 14

Mit Schreiben vom 5. Juni 2019 verzichtete die Beschwerdegegnerin 1 auf die Einreichung einer Duplik. Die Beschwerdegegnerin 3 hielt am

E. 14.1

Im Ergebnis kann somit festgehalten werden, dass dem Beschwerdeführer im Zusammenhang mit den beiden Rechtsgeschäften (Kauf der Aktien der L._____ durch die H._____ und Kauf der Immobilien der L._____ durch die M._____) zu Recht Fr. 99'127'220.-- als verdeckte Gewinnausschüttung aus der M._____ und/oder H._____ und der L._____/L.1._____ für die Einkommenssteuer der Steuerperiode 2005 aufgerechnet worden sind. Die M._____ und/oder H._____ (Fr. 157.654 Mio. + Fr. 3 Mio.) und die

L._____/L.1.____ (Fr. 37.6 Mio.) haben im Zusammenhang mit den beiden Rechtsgeschäften (Kauf der Aktien der L.____ durch die H.____ und Kauf der Immobilien der L.____ durch die M.____) tatsächlich geldwerte Leistungen von total Fr. 198.254 Mio. erbracht, wovon die Hälfte beim Beschwerdeführer auf- zurechnen ist.

E. 14.2

Dass neben dem Beschwerdeführer und B.____ auch C.____ über die B.1.____ AG zu 33 % an der H.____ und der M.____ beteiligt gewesen ist, ändert am Ergebnis nichts. Zum einen ist mit der Beschwerde- gegnerin 1 auf eine E-Mail von B.____ an C.____ und den Beschwer- deführer (vgl. pag. 180.200.092) hinzuweisen, woraus hervorgeht, dass C.____ in Absprache mit B.____ und dem Beschwerdeführer am Er- werb der L.____ nicht beteiligt war, C.____ aufgrund dessen auch von den Forderungen der N.____ nach einer persönlichen Bürgschaft frei- gehalten und er an der Zusatzfinanzierung durch P.____ mit den ent-

- 98 - sprechenden Garantien nicht beteiligt war. Zum anderen ist in diesem Zusammenhang auf den im Recht liegenden Optionsvertrag zwischen dem Beschwerdeführer und C.____ hinzuweisen, welcher vom 6. März 2008 datiert (vgl. Beilage 12 zur Beschwerde; vgl. auch das vom 9. Juli 2008 datierte Dokument, pag. 180.520.007, eingerahmtes Text- feld in der linken oberen Ecke). Daraus ergibt sich, dass C.____ gegen die Entreicherung der L.____ und M.____ mit einer Put-Option betref- fend 150 Namenaktien der B.1.____ AG abgesichert gewesen ist. Diese erlaubte es C.____, die Aktien zu einem fixen Betrag von Fr. 35 Mio. an den Beschwerdeführer zu veräussern. 15.1. Wie bereits in Erwägung 5 vorstehend dargelegt, ist im vorliegenden Fall streitig und zu prüfen, ob der Beschwerdeführer in der Steuerperi- ode 2005 bereichert worden ist bzw. ob die Beschwerdegegnerin 1 beim steuerbaren Einkommen des Beschwerdeführers zu Recht Aufrechnun- gen von total Fr. 105'031'584.-- (Kanton und Gemeinde) bzw. Fr. 105'033'984.-- (Bund) und beim steuerbaren Vermögen des Be- schwerdeführers zu Recht Aufrechnungen von total Fr. 102'180'900.-- vorgenommen hat. 15.2. In den vorstehenden Erwägungen 6.1 - 14.2 gelangte das streitberufene Gericht zum Schluss, dass die Beschwerdegegnerin 1 beim steuerbaren Einkommen des Beschwerdeführers zu Recht "weitere Einkünfte" von Fr. 99'127'220.-- (= ½ von [Fr. 157'654'439.-- + Fr. 3 Mio. + Fr. 37.6 Mio.]) aufgerechnet hat. Zu prüfen bleibt, ob auch die von der Beschwerdegegnerin 1 beim steuerbaren Einkommen des Beschwerde- führers vorgenommenen und vom Beschwerdeführer beanstandeten Aufrechnungen "weiterer Einkünfte" von Fr. 11'141'328.-- (= Fr.110'268'548.-- - Fr. 99'127'220.--) rechtmässig sind. 16.1. Im Umfang von Fr. 2'303'882.-- begründet die Beschwerdegegnerin 1 ihre Aufrechnungen wie folgt:

- 99 - "Darlehenszinsen: - ½ des verbuchten Zinsaufwandes von total Fr. 507'763.-- auf dem Darlehen von B.____/A.____ an L.____ (in der Finanzbuchhal- tung der L.____ bezeichnet als KONTROLLKONTO NEU-INVES- TOR; Konto 200791) - ½ des verbuchten Zinsaufwandes von total Fr. 4'100'000.-- auf dem Darlehen B.____/A.____ an M.____ (in der Finanzbuchhaltung der M.____ bezeichnet als Darlehen B.____; Konto 250100)" 16.2. In den vorstehenden Erwägungen 11.2.1.1 - 11.2.2.4 gelangte das streit- berufene Gericht zum Schluss, dass B.____ die Forderungen gegenü- ber L.____ (Kontrollkonto Neu-Investor) und M.____ (Darlehen B.____, Konto 250100) treuhänderisch für die Anstalten E.____ und K.____ hielt, der Beschwerdeführer wirtschaftlich Berechtigter an der E.____ Anstalt war und ein Durchgriff durch diese auf den Beschwer- deführer gerechtfertigt erscheint. Vor diesem Hintergrund ist es

gerechtfertigt, beim steuerbaren Einkommen des Beschwerdeführers die Hälfte des verbuchten Zinsaufwandes von total Fr. 507'763.-- auf dem Darlehen an L._____ (in der Finanzbuchhaltung der L._____ bezeichnet als "Kontrollkonto Neu-Investor, Konto 200791"; vgl. pag. 180.200.326) und die Hälfte des verbuchten Zinsaufwandes von total Fr. 4'100'000.-- auf dem Darlehen an M._____ (in der Finanzbuchhaltung der M._____ bezeichnet als "Darlehen B._____, Konto 250100"; vgl. pag. 180.300.227) aufzurechnen. 17.1. Im Umfang von Fr. 3'082'050.-- begründet die Beschwerdegegnerin 1 ihre Aufrechnungen wie folgt: "Up-front Fee, die M._____ leistete und welche E._____, die A._____ zuzurechnen ist, vereinnahmte (A._____ bzw. seine Einzelfirma verbuchte die Zahlung von Fr. 3'082'050.-- erfolglosunwirksam)"

- 100 - Am 10. Mai 2005 hat die T._____ (Einzelfirma des Beschwerdeführers) der M._____ eine Rechnung in der Höhe von total Fr. 4'830'000.-- (davon "Up-front Fee nachrangige Darlehen" von Fr. 3'082'050.--) gestellt (vgl. pag. 180.300.425). Unbestritten ist, dass die M._____ mit Valuta vom 3. Mai 2005 der T._____ einen Betrag von Fr. 4'830'000.-- überwies (vgl. pag. 180.300.426). Gleichentags verbuchte die M._____ einen sich auf Fr. 3'082'050.-- belaufenden Betrag als Zinsaufwand und verwendete dabei den Text "A._____, Up-front Fee nachrangiges Darlehen" (vgl. pag. 180.300.232; vgl. zum Ganzen den Bericht der ASU betreffend die Y._____ AG vom 11. Februar 2014, Ziff. 3.3.1.2). Die T._____ verbuchte am 3. Mai 2005 den Betrag von Fr. 3'082'050.-- als Zunahme der flüssigen Mittel und der Darlehensverbindlichkeiten gegenüber der E._____ Anstalt und verwendete dabei den Text "M._____ AG Up-front Fee" (vgl. pag. 180.500.080 und 180.500.243 [Beilage 53 zur Vernehmlassung der Beschwerdegegnerin 1]; vgl. auch den Bericht der ASU betreffend den Beschwerdeführer vom 9. Mai 2014, Ziff. 3.6.2.2). Mit der Beschwerdegegnerin 1 ist folglich festzuhalten, dass die Up-front Fee an die E._____ Anstalt und damit an den Beschwerdeführer geflossen ist (vgl. vorstehende Erwägungen 11.2.2.1 - 11.2.2.4). 17.1.1. Die Beschwerdegegnerin 1 macht im Wesentlichen geltend, dass die (von der M._____) an die T._____ entrichtete (und von der E._____ Anstalt vereinnahmte) Up-front Fee in der Höhe von Fr. 3'082'050.-- nicht geschäftsmässig begründet gewesen sei. Soweit die Finanzierungsstruktur komplex gewesen sei, hätten Dritte (N._____, V._____) entsprechende Leistungen erbracht und nicht der Beschwerdeführer. Diese Kosten seien der M._____ aber bereits belastet worden. 17.1.2. Demgegenüber bestreitet der Beschwerdeführer, dass die Up-front Fee nicht geschäftsmässig begründet gewesen sei. Er hält im Wesentlichen fest, dass die geschäftsmässige Begründetheit der Up-front Fee vom Kantonalen Steueramt O.2._____ bestätigt worden sei (vgl. Revisions-

- 101 - protokoll zu den Staatssteuereinschätzungen 2005 und 2006 etc. betr. M._____, AAA._____, Kantonales Steueramt O.2._____, S. 12 Mitte, Beilage 13 zur Beschwerde). 17.1.3. Das vom Beschwerdeführer eingereichte Revisionsprotokoll des Kantonalen Steueramtes O.2._____ ist bezüglich der Frage der geschäftsmässigen Begründetheit der Up-front Fee wenig aussage- resp. beweiskräftig. Zum einen liegt dem streitberufenen Gericht das Revisionsprotokoll des Kantonalen Steueramtes O.2._____ nur auszugsweise die Seiten 1 und 12 vor, zum anderen bezieht sich der Steuerrevisor AAA._____ für die Beurteilung der Marktüblichkeit der Up-front Fee auf eine ihm mitsamtlich vom Beschwerdeführer vorgelegte allgemeine Studie der Q.1._____. Schliesslich geht aus dem Revisionsprotokoll des Kantonalen Steueramtes nicht hervor, dass dem Steuerrevisor AAA._____ das gesamte Konstrukt aller involvierten juristischen und natürlichen Perso-

nen bekannt gewesen wäre. Nach Auffassung des streitberufenen Gerichts stellt die Up-front Fee eine geldwerte Leistung aus der M._____ dar, welche dem Beschwerdeführer mangels geschäftsmässiger Begründetheit ohne Gegenleistung zugeflossen ist. 17.2. Da der Beschwerdeführer Alleinaktionär an der G._____ AG ist, welche zu 34 % an der M._____ beteiligt ist, ist nach Auffassung des streitberufenen Gerichts davon auszugehen, dass der Zufluss der geldwerten Leistung causa societatis erfolgt ist. Auch diese geldwerte Leistung hat ihren Rechtsgrund letztlich im Beteiligungsverhältnis, d.h. sie wäre unter den gleichen Verhältnissen einem unbeteiligten Dritten nicht eingeräumt worden. Insoweit erscheint die geldwerte Leistung als ungewöhnlich. 17.3. Dass die dem Beschwerdeführer zugeflossene Leistung von Fr. 3'082'050.-- ohne adäquate Gegenleistung geblieben ist und unter den gleichen Verhältnissen einem unbeteiligten Dritten nicht erbracht worden wäre, war ungewöhnlich, was auch für die Organe der leistenden

- 102 - Gesellschaft erkennbar war. Somit sind die Voraussetzungen der geldwerten Leistung erfüllt und ist diese beim Beschwerdeführer als Ertrag aus beweglichem Vermögen aufzurechnen. 18.1.1. Im Umfang von Fr. 3'850'000.-- begründet die Beschwerdegegnerin 1 ihre Aufrechnungen wie folgt: "Erhöhung ESCROW per 31.12.2005: ½ von Fr. 7.7 Mio." Was den Betrag von Fr. 7.7 Mio. betreffe, sei eine Ausleihung durch D._____ ebenfalls in keiner Art nachgewiesen. Überdies sei auch in keiner Weise ersichtlich, dass D._____ selbst je überhaupt Fr. 7.7 Mio. (insbesondere nicht am 1. Mai 2005) erhalten habe. L._____ habe mit Datum 31. Dezember 2005 gebucht: ESCROW an Konto Neuinvestor Fr. 7.7 Mio. Selbst dies stehe in Widerspruch dazu, dass der Betrag von Fr. 7.7 Mio. (wie?) bereits am 1. Mai 2005 von L._____ an D._____ und von D._____ an die Anstalten verliehen worden sein soll. 18.1.2. Demgegenüber hält der Beschwerdeführer fest, dass die Fr. 7.7 Mio. gemäss Vereinbarung von D._____ mit den beiden Anstalten Teil des am 1. Mai 2005 vereinbarten und bereits zuvor (am 25. April 2005) erfüllten Kreditvertrages mit den beiden Anstalten gewesen seien. Diese hätten am 1. Mai 2005 auch die Erfüllung, d.h. die Überweisung von insgesamt Fr. 196 Mio. bestätigt (vgl. pag. 180.200.006 f.). 18.1.3. In den vorstehenden Erwägungen 8.2 - 8.2.11.2 gelangte das streitberufene Gericht zum Schluss, dass am 28. April 2005 keine Forderungskette L._____ ■ D._____ ■ Anstalten E._____ und K._____ begründet worden ist und die Position "Escrow-Account D._____" in der Bilanz der L._____ als Nonvaleur zu qualifizieren ist. Unbestritten ist, dass diese Escrow-Position in der Bilanz der L._____ per 31. Dezember 2005 um Fr. 7.7 Mio. von Fr. 188.3 Mio. auf Fr. 196 Mio. erhöht worden ist. Eben-

- 103 - falls unbestritten ist, dass im Gegenzug die Schuld der L._____ (Kontrollkonto Neu-Investor) um Fr. 7.7 Mio. von Fr. 30.09 Mio. auf Fr. 37.79 Mio. erhöht worden ist (vgl. pag. 180.200.043). Da die Escrow-Position als Nonvaleur zu qualifizieren ist (vgl. vorstehende Erwägungen 8.2 - 8.2.11.2), steht der als "Kontrollkonto Neu-Investor" bezeichneten Forderung im Umfang von Fr. 7.7 Mio. keine Gegenleistung gegenüber. Das im Umfang von Fr. 7.7 Mio. gegenleistungslos eingeräumte Darlehen stellt somit eine geldwerte Leistung aus der L._____ dar, welche den am Darlehen "Kontrollkonto Neu-Investor" wirtschaftlich Berechtigten zugeflossen ist. Wie bereits erwähnt, gelangte das streitberufene Gericht in den vorstehenden Erwägungen 11.2.1.1. - 11.2.2.4 zum Schluss, dass B._____ die Forderungen gegenüber L._____ (Kontrollkonto Neu-Investor) und M._____ (Darlehen B._____, Konto 250100) treuhänderisch für die Anstalten E._____ und K._____ hielt, der Beschwerdeführer wirtschaftlich Berechtigter an der

E._____ Anstalt war und ein Durchgriff durch diese auf den Beschwerdeführer gerechtfertigt erscheint. Hierfür spricht auch die Notiz der Revisionsstelle R._____ (vgl. pag. 180.700.041; vgl. auch pag. 180.700.040, Vermerk "Kontrollkonto Neu-Investor [Darlehen ggü. Aktionären]"), woraus hervorgeht, dass der Beschwerdeführer ihr gegenüber erklärt habe, an der als "Kontrollkonto Neu-Investor" bezeichneten Forderung gegenüber L._____ zu 50 % wirtschaftlich berechtigt zu sein.

E. 18

Mit Schreiben vom 19. August 2019 hielt die Beschwerdegegnerin 3 sextuplicando an ihren Anträgen fest. Die Beschwerdegegnerin 1 verzichtete am 26. August 2019 auf die Einreichung einer Sextuplik, äusserte sich allerdings zur Honorarnote des beschwerdeführerischen Rechtsvertre- ters.

E. 18.2

Der Zufluss der geldwerten Leistung resp. das im Umfang von Fr. 7.7 Mio. gegenleistunglos eingeräumte Darlehen beruht auf dem Be- teiligungsverhältnis, nämlich darauf, dass der Beschwerdeführer Allein- aktionär an der G._____ AG und B._____ Alleinaktionär an der W._____ Inc. ist, welche zusammen zu 67 % (G._____ AG zu 34 %, W._____ Inc. zu 33 %) an der H._____ beteiligt sind, welche ihrerseits Muttergesell- - 104 - schaft der L._____ ist (welche ihrerseits Muttergesellschaft der L.1._____ ist).

E. 18.3

Dass die erhaltene und dem Beschwerdeführer zur Hälfte zugeflossene Leistung resp. zur Hälfte eingeräumte Darlehensforderung von Fr. 7.7 Mio. ohne adäquate Gegenleistung geblieben war, war ohne wei- teres auch für die Organe der leistenden Gesellschaft erkennbar. Somit sind die Voraussetzungen der geldwerten Leistung auch bei dieser Summe von Fr. 7.7 Mio. erfüllt und ist diese zur Hälfte beim Beschwer- deführer als Ertrag aus beweglichem Vermögen aufzurechnen.

E. 19

Mit Schreiben vom 6. September 2019 reichte der Beschwerdeführer un- aufgefordert eine weitere Stellungnahme (Septuplik) ein. Er hielt fest,

- 13 - dass aufgrund der in der Zwischenzeit erfolgten Veranlagungen der Be- schwerdegegnerin 1 betreffend den Beschwerdeführer für die Steuer- jahre 2006 - 2008 für die direkte Bundessteuer sowie die Kantons- und Gemeindesteuern aufgrund widersprüchlichen Verhaltens der Steuer- behörden weitere Ausführungen notwendig seien. An seinen Rechtsbe- gehren hielt der Beschwerdeführer vollumfänglich fest.

E. 19.1

Schliesslich macht die Beschwerdegegnerin 1 geltend, dass der ermes- sensweise geschätzte Zinsaufwand auf den Bankdarlehen der P._____ (Darlehen 28. April 2005 bis 31. Dezember 2005/Teilamortisation um 2.5 Mio. am 31. Dezember 2005: Fr. 30 Mio./Fr. 27.5 Mio.; Zinsaufwand: Fr. 564'975.--; vgl. pag. 180.300.172 - 181) und O._____ (Darlehen 28. April 2005: Fr. 12.6 Mio.; Darlehen ab 29. April 2005: Fr. 15 Mio.; Zin- saufwand: Fr. 232'017.--; vgl. pag. 180.200.249 [und 180.300.103]), bei denen der Beschwerdeführer zusammen mit B._____ Solidarschuldner gewesen sei, von den "weiteren Einkünften" hälftig in Abzug zu bringen sei. Die Solidarschuldnerschaft des Beschwerdeführers gegenüber den Banken habe sich – entgegen der Darstellung des Beschwerdeführers – nicht

einfach darauf begrenzt, im Zahlungsausfall von B._____ gegenüber den Banken zu haften. Im Innenverhältnis habe die dem Beschwerdeführer wirtschaftlich zuzurechnende E._____ Anstalt den hälftigen Teil der Amortisationszahlungen für ihre Kreditschulden gegenüber der O._____ übernommen (vgl. pag. 180.510.029). Was die Kreditschuld des Beschwerdeführers gegenüber der P._____ betreffe, ergebe sich aus dem Entflechtungsvertrag, dass die Restschuld und die Zinsen vom Beschwerdeführer und von B._____ ebenfalls hälftig zu tragen gewesen seien (vgl. pag. 180.400.016, Ziff. 9.3 g).

- 105 -

E. 19.2

Demgegenüber macht der Beschwerdeführer im Wesentlichen geltend, dass sich der Nachweis der Schuldzinsen in den Geschäftsunterlagen seiner Einzelfirma finden würde, wenn er solche geleistet hätte. Als bloss gegenüber den refinanzierenden P._____ und O._____ solidarisch haftender habe er keine wirtschaftliche Berechtigung an den L._____ -Forderungen noch eine entsprechende Schuld gegenüber den Banken gehabt, solange ihn diese nicht aus der Solidarhaft beanspruchten, was sie – wie ausgeführt bis zum Ausscheiden von B._____ – nicht getan hätten. Entsprechend habe der Beschwerdeführer nie Zinsen erhalten noch habe er Schuldzinsen zu tragen gehabt. All dies gehe aus den Geschäftsbüchern und den Steuererklärungen des Beschwerdeführers hervor.

E. 19.3

Unbestritten ist, dass der Beschwerdeführer und B._____ für die Bankdarlehen der P._____ und O._____ solidarisch haftet haben (vgl. auch pag. 180.300.173 ff., 180.200.215 ff. und 180.200.249). Gemäss Art. 148 Abs. 1 OR hat von der an den Gläubiger geleisteten Zahlung ein jeder einen gleichen Teil zu übernehmen, sofern sich aus dem Rechtsverhältnisse unter den Solidarschuldern nicht etwas anderes ergibt. Vor diesem Hintergrund gelangt das streitberufene Gericht zum Schluss, dass die Beschwerdegegnerin 1 bei den "weiteren Einkünften" zu Recht einen Abzug von Fr. 398'496.-- vorgenommen hat. Beim veranlagten Beitrag von Fr. 398'496.-- zu bleiben rechtfertigt sich auch angesichts des Umstands, dass die Beschwerdegegnerin 1 im Einspracheentscheid Rz. 181 zwar eine Reduktion des O._____ -Darlehens im Umfang von Fr. 2.63 Mio. per 25. November 2005 behauptet, dies jedoch ungenügend belegt und ihre Berechnung im Einspracheentscheid auch nicht angepasst hat. 20. Darüber hinaus nimmt die Beschwerdegegnerin 1 beim steuerbaren Einkommen des Beschwerdeführers übrige Aufrechnungen von Fr. 2'303'893.-- vor. Zur Begründung dieser übrigen Aufrechnungen verweist die Beschwerdegegnerin 1 im Wesentlichen auf den ASU-Bericht

- 106 - betreffend den Beschwerdeführer vom 9. Mai 2014. Soweit ersichtlich nimmt der Beschwerdeführer in seinen Eingaben an das streitberufene Gericht nicht substantiiert Stellung zu den übrigen Aufrechnungen.

E. 20

Mit separatem Schreiben vom 16. September 2019 verzichteten die Beschwerdegegnerinnen 1 und 3 auf die Einreichung einer Octuplik.

E. 20.1

Im Umfang von Fr. 167'500.-- begründet die Beschwerdegegnerin 1 die übrigen Aufrechnungen beim steuerbaren Einkommen des Beschwerdeführers damit, dass der verrechenbare Vorjahresverlust aus dem Jahr 2004 entsprechend zu kürzen sei. Gemäss

dem Bericht der ASU betreffend den Beschwerdeführer vom 9. Mai 2014, Ziff. 4.1.3 und 3.4.4.3, hat der Beschwerdeführer im Jahr 2004 über die T. _____ zwei WIR-Geschäfte mit einem Gewinn von je Fr. 83'750.-- (total Fr. 167'500.--) realisiert. Der Einbezug der E. _____ Anstalt erlaubte es der T. _____, den aus den WIR-Geschäften resultierenden und erfolgswirksam zu verbuchenden Gewinn von Fr. 167'500.-- zu verschleiern. Der bei der T. _____ nicht verbuchte Gewinn von Fr. 167'500.-- stellt im Geschäftsjahr 2004 steuerbares Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit des Beschwerdeführers dar. Die Aufrechnung dieses Betrages beim steuerbaren Einkommen des Beschwerdeführers im Jahr 2004 ergibt eine entsprechende Kürzung des im Jahr 2005 zu berücksichtigenden Vorjahresverlustes, welche somit zu Recht erfolgt ist.

E. 20.2

Im Umfang von Fr. 155'000.-- begründet die Beschwerdegegnerin 1 die übrigen Aufrechnungen beim steuerbaren Einkommen des Beschwerdeführers damit, dass die T. _____ in der Jahresrechnung 2005 geschäftsmässig nicht begründete Wertschriftenverluste von Fr. 155'000.-- verbucht habe. Gemäss dem Bericht der ASU betreffend den Beschwerdeführer vom 9. Mai 2014, Ziff. 4.1.4 und 3.4.7.1 ff., sind bei den Konten Nr. 1041 und 1042 nebst den Wertschriftengeschäften auch nicht alle Einlagen und Bezüge erfasst worden. Dies ergibt beim Saldo des Kontos Nr. 3700 "Wertschriftenverluste" einen um Fr. 155'000.-- zu hoch ausgewiesenen Verlust, der somit zu Recht korrigiert und beim steuerbaren Einkommen des Beschwerdeführers berücksichtigt worden ist.

- 107 -

E. 20.3

Im Umfang von Fr. 20'000.-- begründet die Beschwerdegegnerin 1 die übrigen Aufrechnungen beim steuerbaren Einkommen des Beschwerdeführers damit, dass der Beschwerdeführer im Jahr 2005 einen geschäftsmässig nicht begründeten Zinsaufwand im Zusammenhang mit einer Forderung von BBB. _____ verbucht habe. Gemäss dem Bericht der ASU betreffend den Beschwerdeführer vom 9. Mai 2014, Ziff. 4.1.4 und 3.5.3, liessen sich in den beschlagnahmten und edierten Akten keine mit Geldflüssen verbundenen Zinszahlungen an BBB. _____ feststellen. In Würdigung der Aktenlage und der in Ziff. 3.5.2.1 des ASU-Berichts betreffend den Beschwerdeführer vom 9. Mai 2014 festgehaltenen Aussage von BBB. _____ ist der im Jahr 2005 vorgenommene Zinsabzug von Fr. 20'000.-- nicht gerechtfertigt und somit zu Recht beim steuerbaren Einkommen des Beschwerdeführers aufgerechnet worden.

E. 20.4

Im Umfang von Fr. 899'755.-- und Fr. 1'061'638.-- begründet die Beschwerdegegnerin 1 die übrigen Aufrechnungen beim steuerbaren Einkommen des Beschwerdeführers wie folgt: Gemäss dem Bericht der ASU betreffend den Beschwerdeführer vom 9. Mai 2014, Ziff. 4.1.3 f. und 3.2.2.3, stellt die E. _____ Anstalt aufgrund ihrer Funktion kein eigenständiges Steuersubjekt dar (vgl. auch die vorstehenden Erwägungen 11.2.2.1 - 11.2.2.4). Einkommen und Vermögen der E. _____ Anstalt sind dem Beschwerdeführer zuzuschreiben. Die in der Buchhaltung der T. _____ im Konto Nr. 2058 "Darlehen E. _____" ausgewiesene Verbindlichkeit stellt somit eine Kapitaleinlage des Beschwerdeführers und keine Geschäftsschuld der T. _____ gegenüber der E. _____ Anstalt dar. Zinsen auf dem Eigenkapital eines Personenunternehmens sind nicht zulässig und stellen deshalb keinen

geschäftsmässig begründeten Zinsaufwand dar. Den mit der Darlehensschuld zusammenhängenden und zu- lasten der T._____ verbuchten Zinsaufwendungen ist somit die ge- schäftsmässige Begründetheit abzusprechen. Der im Jahr 2004 ver- buchte Darlehenszinsaufwand von Fr. 899'755.-- ist somit Teil des steu-

- 108 - erbaren Einkommens aus der selbständigen Erwerbstätigkeit des Be- schwerdeführers. Die Aufrechnung dieses Betrages beim steuerbaren Einkommen des Beschwerdeführers im Jahr 2004 ergibt eine entspre- chende Kürzung des im Jahr 2005 zu berücksichtigenden Vorjahresver- lustes, welche somit zu Recht erfolgt ist. Darüber hinaus rechtfertigt sich aus den gleichen erwähnten Gründen auch die Aufrechnung des im Jahr 2005 verbuchten Darlehenszinsaufwandes von Fr. 1'061'638.-- beim steuerbaren Einkommen des Beschwerdeführers. 21. Nach dem Gesagten kann folgendes festgehalten werden: Nach Auffas- sung des streitberufenen Gerichts hat die Beschwerdegegnerin 1 beim steuerbaren Einkommen des Beschwerdeführers zu Recht "weitere Ein- künfte" von insgesamt Fr. 110'268'548.-- aufgerechnet. Die vom Be- schwerdeführer hiergegen vorgebrachten Argumente vermochten das streitberufene Gericht nicht zu überzeugen. Die übrigen von der Be- schwerdegegnerin 1 beim steuerbaren Einkommen des Beschwerdefüh- rers vorgenommenen Korrekturen (Einkommen aus selbständiger Er- werbstätigkeit: Fr. 15'532.--; weitere Abzüge: Fr. 5'250'096.-- bzw. Fr. 5'252'496.--) sind – soweit ersichtlich – unbestritten, weshalb darauf nicht näher einzugehen ist. 22. Zu prüfen bleibt, ob auch die von der Beschwerdegegnerin 1 beim steu- erbaren Vermögen des Beschwerdeführers vorgenommenen Aufrech- nungen von total Fr. 102'180'900.-- (übrige Vermögenswerte: Fr. 102'625'146.--; übrige Geschäftsaktiven: - Fr. 17'526.--; Privatwert- schriften und Guthaben: - Fr. 426'720.--) rechtmässig sind.

E. 21

Mit Schreiben vom 27. September 2019 reichte der Beschwerdeführer unaufgefordert eine weitere Stellungnahme (Novuplik) ein. Er hielt fest, dass die Beschwerdegegnerinnen 1 und 3 zu den Veranlagungen der Beschwerdegegnerin 1 betreffend den Beschwerdeführer für die Steuer- jahre 2006 - 2008 für die direkte Bundessteuer sowie die Kantons- und Gemeindesteuern nicht substantiiert Stellung genommen hätten. Dies mache zur Verdeutlichung des Sachverhaltes zuhanden des angerufe- nen Gerichts eine kurze Klarstellung notwendig. An seinen Rechtsbegeh- ren hielt der Beschwerdeführer vollumfänglich fest.

E. 22

Mit Schreiben vom 3. bzw. 4. Oktober 2019 verzichteten die Beschwer- degegnerinnen 1 und 3 auf die Einreichung einer Stellungnahme.

E. 22.1

Im Umfang von Fr. 112'906'293.-- begründet die Beschwerdegegnerin 1 die Aufrechnung "übriger Vermögenswerte" damit, dass gegenüber dem Beschwerdeführer im Vermögen per 31. Dezember 2005 die Hälfte der Darlehensforderung von B._____ gegenüber M._____ (Darlehen B._____, Konto 250100, pag. 180.300.227; Stand per 31. Dezem-

- 109 - ber 2005: Fr. 188'022'941.--) und die Hälfte der Darlehensforderung von B._____ gegenüber L._____ (Kontrollkonto Neu-Investor, pag. 180.200.043; Stand per 31. Dezember 2005: Fr. 37'789'644.-- [recte: Fr. 37'789'664.--]) aufzurechnen seien. In den vorstehenden Er- wägungen 11.2.1.1 - 11.2.2.4 gelangte das streitberufene Gericht zum

Schluss, dass der Beschwerdeführer an den Forderungen gegenüber M.____ (Darlehen B.____, Konto 250100) und L.____ (Kontrollkonto Neu-Investor) zur Hälfte wirtschaftlich berechtigt war. Die von der Beschwerdegegnerin 1 beim steuerbaren Vermögen des Beschwerdeführers vorgenommene hälftige Aufrechnung der Darlehensforderungen von B.____ gegenüber M.____ und L.____ ist somit zu Recht erfolgt. Korrekterweise hätte allerdings ein Betrag von Fr. 112'906'303.-- (= ½ von [Fr. 188'022'941.-- + Fr. 37'789'664.--]) aufgerechnet werden müssen. Der Rechnungsfehler der Beschwerdegegnerin 1 wirkt sich zugunsten des Beschwerdeführers aus; er liegt mit Fr. 10.-- im Bagatellbereich, weshalb – insbesondere aus prozessökonomischen Gründen – von einer Korrektur zu Lasten des Beschwerdeführers Umgang genommen wird.

E. 22.2

Im Umfang von Fr. 12'218'854.-- begründet die Beschwerdegegnerin 1 die Aufrechnung "übriger Vermögenswerte" damit, dass der Beschwerdeführer im Jahr 2005 mindestens im Umfang von Fr. 12'218'854.-- Bezüge getätigt und dabei seine Forderung gegenüber M.____ (Darlehen B.____, Konto 250100) in andere Vermögenswerte umgeschichtet habe. Dass der Beschwerdeführer entsprechende Vermögenswerte deklariert habe, sei nicht zu erkennen. Die ASU gelangt in ihrem Bericht betreffend die Y.____ AG vom 11. Februar 2014, Ziff. 3.2.8.1, zum Schluss, dass die L.____ insbesondere im Geschäftsjahr 2005 zugunsten von B.____ und dem Beschwerdeführer diverse Ausgaben getätigt und diese als Guthaben gegenüber der M.____ ausgewiesen habe. Im Rahmen der gegenseitigen Leistungsverrechnung und den damit zusammenhängenden Verbuchungen in den

- 110 - Buchhaltungen der beiden Gesellschaften hätten die von der L.____ für B.____ und den Beschwerdeführer getätigten Ausgaben letztendlich zu einer Minderung der von der M.____ im Konto 250100 (Darlehen B.____, Konto 250100) ausgewiesenen Verbindlichkeiten geführt. Aus den im Bericht der ASU betreffend die Y.____ AG vom 11. Februar 2014, Ziff. 3.2.8.2, zitierten Akten geht hervor, dass die L.____ verschiedene Zahlungen vorgenommen hat (Amortisation Hypothek CCC.____ AG: Fr. 4'800'000.-- [vgl. pag. 180.300.448 - 450]; Zahlung für Erwerb Pferde: Fr. 537'998.35 [vgl. pag. 180.200.188 - 190]; Amortisation Hypothek DDD.____ AG: Fr. 4'300'000.-- [vgl. pag. 180.300.451 - 456]; EEE.____ für GGG.____-Anteile: Fr. 14'299'710.-- [vgl. pag. 180.300.457]; Anzahlung Erwerb FFF.____: Fr. 500'000.-- [vgl. pag. 180.300.465 - 467]), diese Zahlungen von total Fr. 24'437'708.-- zum Ausweis von Guthaben der L.____ gegenüber der M.____ geführt haben (vgl. pag. 180.300.446, 180.300.468 f., 180.300.471 - 474, 180.300.476 und 180.200.187) und die entsprechenden Guthaben mit der "Darlehensschuld" auf dem Konto Nr. 250100 (Darlehen B.____, Konto 250100) bei der M.____ verrechnet worden sind (vgl. pag. 180.300.223 und 180.300.227). B.____ und der Beschwerdeführer tätigten also (via die L.____) Bezüge zulasten ihrer Forderung gegenüber der M.____ (Darlehen B.____, Konto 250100) und schichteten diese in andere Vermögenswerte um, ohne diese zu deklarieren. Soweit ersichtlich hat der Beschwerdeführer den Feststellungen der ASU nicht substantiiert widersprochen. Nach dem Gesagten gelangt das Streitbergericht zum Schluss, dass die von der Beschwerdegegnerin 1 beim steuerbaren Vermögen des Beschwerdeführers vorgenommene Aufrechnung von Fr. 12'218'854.-- zu Recht erfolgt ist.

E. 22.3

Schliesslich macht die Beschwerdegegnerin 1 geltend, dass die Schulden gegenüber den Banken O._____ ([recte: P._____] Fr. 30 Mio. abzüglich Amortisation von Fr. 2.5 Mio.) und P._____ ([recte: O._____]

- 111 - Fr. 15 Mio.), bei denen der Beschwerdeführer zusammen mit B._____ Solidarschuldner gewesen sei, von den "übrigen Vermögenswerten" hälftig in Abzug zu bringen seien. Unter Berücksichtigung der Ausführungen in den vorstehenden Erwägungen 19.1 - 19.3 gelangt das streitberufene Gericht zum Schluss, dass auch diese von der Beschwerdegegnerin 1 beim steuerbaren Vermögen des Beschwerdeführers vorgenommene Korrektur zu Recht erfolgt ist. 23. Gestützt auf die vorstehenden Erwägungen 22.1 - 22.3 gelangt das streitberufene Gericht zum Schluss, dass die Beschwerdegegnerin 1 beim steuerbaren Vermögen des Beschwerdeführers fälschlicherweise "übrige Vermögenswerte" von Fr. 102'625'146.-- aufgerechnet hat. Korrekterweise hätten "übrige Vermögenswerte" von Fr. 103'875'157.-- (= Fr. 112'906'303.-- - Fr. 21'250'000.-- + Fr. 12'218'854.--) aufgerechnet werden müssen. Der Rechnungsfehler der Beschwerdegegnerin 1 wirkt sich zugunsten des Beschwerdeführers aus; er liegt bei rund 1.2 % und damit im Bagatellbereich, weshalb – insbesondere aus prozessökonomischen Gründen – von einer Korrektur zu Lasten des Beschwerdeführers Umgang genommen wird. Die übrigen von der Beschwerdegegnerin 1 beim steuerbaren Vermögen des Beschwerdeführers vorgenommenen Korrekturen (übrige Geschäftsaktiven: - Fr. 17'526.--; Privatwertschriften und Guthaben: - Fr. 426'720.--) sind – soweit ersichtlich – unbestritten, weshalb darauf nicht näher einzugehen ist.

E. 23

Mit Schreiben vom 24. Oktober 2019 wies der Beschwerdeführer darauf hin, dass die generelle Bestreitung seiner Ausführungen nichts am widersprüchlichen Vorgehen der Beschwerdegegnerin 1 betreffend das Steuerjahr 2005 einerseits, der Steuerjahre 2006 - 2008 andererseits ändere. Daraus ergebe sich, dass der von den Steuerbehörden zu erbringende Beweis der geldwerten Leistung im Jahre 2005 offensichtlich gescheitert sei, wenn sich die Veranlagungsbehörde selbst in den nachfolgenden Jahren nicht an ihre Begründung und Sichtweise des vorliegend Streitgegenstand bildenden Jahres 2005 halte. Das führe zur Gutheis-

- 14 - sung der Beschwerde. Darüber hinaus ergänzte der beschwerdeführerische Rechtsvertreter seine Honorarnote.

E. 24

Juni 2010, pag. 141.100.027 der ASU-Akten). Dem Beschwerdeführer wurden zudem die Untersuchungsberichte in Sachen X._____ AG sowie in Sachen des Beschwerdeführers samt Aktenverzeichnissen sowie einer CD-ROM mit den wesentlichen Unterlagen zwecks Erleichterung eröffnet. Im vorliegenden Verfahren reichte der Beschwerdeführer zusammen mit der Replik insbesondere zwei CD-ROMs ein: Die eine betrifft die Y._____ AG und die Z._____ AG (inkl. Aktenverzeichnis und entsprechende ASU-Berichte), die andere enthält Bankakten. Auch wenn dem Beschwerdeführer nicht sämtliche Akten elektronisch zugestellt wurden, so hatte er doch die Möglichkeit, Einsicht in die übrigen Akten zu nehmen. Er wurde von der ASU ausdrücklich auf sein Akteneinsichtsrecht

- 22 - gemäss Art. 114 DBG hingewiesen. Die Möglichkeit zur Einsicht in die ASU-Akten wurde vom Beschwerdeführer denn auch wahrgenommen (vgl. VGU A 15 60 und A 15 61 E.10a mit Hinweis auf Verfahrensakten). Teilweise wurden die vom Beschwerdeführer

gewünschten Unterlagen sogar elektronisch übermittelt. Sowohl während als auch nach Abschluss des ASU-Verfahrens sah sich der Beschwerdeführer offenbar nie dazu veranlasst, sich über eine angeblich verweigerter Akteneinsicht zu beschweren und er bediente sich auch nie des Beschwerderechts gemäss Art. 114 DBG bzw. Art. 26 und 27 VStrR. Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung ergibt sich aus dem Akteneinsichtsrecht kein Anspruch auf Aufbereitung sämtlicher Akten auf CD-ROM. Auch erscheint es nachvollziehbar, dass es für die Untersuchungsbehörde aufgrund des grossen Umfangs der Dokumente nicht möglich ist, jedes einzelne Dokument namentlich auf dem Beschlagnahmeprotokoll festzuhalten bzw. ein umfassendes Inhaltsverzeichnis zu erstellen (vgl. VGU A 15 60 und A 15 61 E.10a). Entscheidend ist, dass der Beschwerdeführer die Möglichkeit hatte, die Akten zu sichten. Etwaige faktische Schwierigkeiten, die sich aus der Menge der Dokumente ergeben mögen, können daran für die rechtliche Beurteilung nichts ändern (vgl. BGE 144 II 427 E.3.2.3). Nach dem Gesagten kann somit festgehalten werden, dass der Beschwerdeführer im Rahmen des ASU-Verfahrens umfassend Einsicht in sämtliche von der ASU beschlagnahmten Dokumente nehmen konnte, selbst wenn kein freier Zutritt zu den zahlreichen beschlagnahmten Dokumenten bestand, sondern entsprechende Editionsbegehren gestellt werden mussten (vgl. auch BGE 144 II 427 E.3.2.2). Somit war die Beschwerdegegnerin 1 von vornherein nicht verpflichtet, die von der ASU beschlagnahmten Dokumente (erneut) aufzuarbeiten und ein entsprechendes Beweisverfahren durchzuführen. Auch wenn das Bundesverwaltungsgericht und diesem folgend nun die Beschwerdegegnerin 1 ei-

- 23 - nen von der ASU abweichenden Sachverhalt unterstellten, änderte dies nichts, zumal die Beschwerdegegnerin 1 die zu Lasten des Beschwerdeführers vorgenommenen Aufrechnungen sowohl in den Veranlagungsverfügungen als auch in den Einspracheentscheiden unter Hinweis auf die einschlägigen Akten hinreichend begründet hat. Darüber hinaus ist die Beschwerdegegnerin 1 – wie sie zu Recht festhält – weder im Veranlagungs- noch im Einspracheverfahren an die Sachverhaltsfeststellung und -würdigung der ASU gebunden. Die ASU schafft lediglich die Grundlage, auf welche die kantonalen Behörden ihre weiteren Untersuchungen und insbesondere ihre Verfügungen bzw. Entscheide abstützen können (vgl. LOCHER, III, a.a.O., Einführung zu Art. 190 ff. Rz. 1 mit Hinweis auf BGE 119 Ib 12 E.2c; VGU A 15 60 und A 15 61 E.6b). 4.1.1.5. Der Beschwerdeführer macht nun allerdings noch geltend, dass ihm die Einsicht in Unterlagen von B._____ und seine Gesellschaften durch Abdeckung in den offen gelegten Unterlagen (Einvernahmeprotokolle) und durch Rückgabe von Unterlagen an B._____ bzw. seine Gesellschaften verunmöglicht worden sei. Auch sei ihm die Einsicht in Akten von B._____ verweigert worden, welche dessen alleinige Berechtigung an den Rechtsverhältnissen gegenüber den Anstalten und Gesellschaften und dessen Stellung an den Mittelflüssen gegenüber der H._____ AG (nachfolgend: H._____) aufgezeigt hätten. Schliesslich sei ihm auch keine Einsicht in die Akten der A.1._____ SA gewährt worden (vgl. pag. 120.100.001 ff.). 4.1.1.6. Wie bereits vorstehend in Erwägung 4.1.1.4 festgehalten, gilt der Anspruch auf Akteneinsicht nicht absolut. Er kann aus überwiegenden Interessen durch Abdeckung und nötigenfalls Aussonderung eingeschränkt werden. Wie bereits das Bundesgericht in BGE 144 II 427 E.3.3.2 festgehalten hat, lässt sich die Frage, ob die Grenzen der Beschränkungsmöglichkeit tatsächlich eingehalten sind, nur durch Sichtung dieser Akten entscheiden, welche sich bei der ASU befinden. Deshalb

- 24 - hätte der Beschwerdeführer dort Einsicht verlangen und bei Verweigerung gegebenenfalls Beschwerde dagegen ergreifen sollen. Im Veranlagungsverfahren selber bedürfte es vorerst des Bezugs der Akten, der sich aber nur rechtfertigen könnte, wenn plausibel dargetan wäre, dass diese Akten bedeutsam sein könnten. Das aber ist vorliegend nicht der Fall. 4.1.2.1. Neben der Verletzung des Akteneinsichtsrechts rügt der Beschwerdeführer auch noch eine Verletzung des Rechts auf Anhörung bzw. Stellungnahme. Der Beschwerdeführer hält fest, dass die Beschwerdegegnerin 1 nach jahrelangen Untersuchungen wieder neue Sachverhaltsvarianten mit neuen Behauptungen und Beweismitteln ausgrabe, zu denen er noch nie angehört worden sei, obwohl der Grundsatz des rechtlichen Gehörs darin bestehe, die Parteien vor Erlass der Entscheide anzuhören. Darüber hinaus rügt der Beschwerdeführer auch noch eine Verletzung des Rechts auf Beweisabnahme. Der Beschwerdeführer bringt vor, dass die Beschwerdegegnerin 1 das rechtliche Gehör des Beschwerdeführers verletzt habe, indem sie die Abnahme der angebotenen Beweise verweigert habe. Insoweit die Beschwerdegegnerin 1 geltend mache, dass sie kein Recht bzw. keine Möglichkeit habe, Zeugen einzuvernehmen, sei sie darauf hinzuweisen, dass dies einerseits nicht zutrefte und ihr andererseits ohnehin das Recht zustehe, Bescheinigungen und schriftliche Auskünfte einzuholen. 4.1.2.2. Mit Bezug auf die vom Beschwerdeführer geltend gemachte Verletzung des Rechts auf Anhörung bzw. Stellungnahme bestreitet die Beschwerdegegnerin 1, dass es sich bei den vom Beschwerdeführer angeführten, dem Einspracheentscheid beigelegten Beweisen um neue Beweismittel handle. Diese seien dem Beschwerdeführer bekannt gewesen, weshalb auch keine Veranlassung bestanden habe, ihn dazu anzuhören. Darüber hinaus hält die Beschwerdegegnerin 1 im Wesentlichen fest, dass sie

- 25 - den Sachverhalt frei ermitteln könne und nicht an die Sachverhaltsfeststellungen der ASU gebunden sei. Weiche sie von den Feststellungen der ASU ab, müsse sie dem Steuerpflichtigen deshalb nicht (vorab, d.h. vor dem Erlass der Veranlagungsverfügungen) Gelegenheit geben, sich zur Sach- und Rechtslage äussern zu können. Hierfür sehe das Steuerrecht für das Veranlagungsverfahren als Masseverfahren das Einspracheverfahren vor. Die Einsprache sei Teil des Veranlagungsverfahrens. Im Rahmen des Einspracheverfahrens habe sich der Vertreter des Beschwerdeführers bzw. der Beschwerdeführer selber anlässlich des Vortritts vom 6. November 2018 und des Vortritts vom 17. Dezember 2018 eingehend zum Sachverhalt und zur rechtlichen Würdigung durch die Beschwerdegegnerin 1 äussern können. Dem rechtlichen Gehör des Beschwerdeführers sei somit genügend Rechnung getragen worden. 4.1.2.3 Der Anspruch auf rechtliches Gehör ist formeller Natur, weshalb eine Verletzung des rechtlichen Gehörs ungeachtet der Erfolgsaussichten in der Sache selbst zur Aufhebung der angefochtenen Verfügung führt. Vorbehalten bleiben Fälle, in denen die Verletzung des rechtlichen Gehörs nicht besonders schwer wiegt und dadurch geheilt wird, dass die Partei, deren rechtliches Gehör verletzt wurde, sich vor einer Rechtsmittelbehörde äussern kann, deren Überprüfungsbefugnis (Kognition) gegenüber der Vorinstanz nicht eingeschränkt ist und die somit sowohl Tat- als auch Rechtsfragen uneingeschränkt überprüft (vgl. BGE 135 I 279 E.2.6.1, 126 I 68 E.2, 115 V 297 E.2h). Von einer Rückweisung der Sache zur Gewährung des rechtlichen Gehörs an die Vorinstanz ist im Sinne einer Heilung des Mangels aber auch dann abzusehen, wenn die Verletzung des rechtlichen Gehörs zwar schwer wiegt, die Rückweisung allerdings zu einem formalistischen Leerlauf und damit zu unnötigen Verzögerungen führen würde, die mit dem (der Anhörung gleichgestellten) Interesse der betroffenen Partei an einer beförderlichen Beurteilung der Sache nicht zu

vereinbaren wären (vgl. BGE 116 V 182 E.3d; VGU A 15 60 und A 15 61 E.9b).

- 26 - Gemäss Art. 142 Abs. 4 DBG stehen der Steuerrekurskommission – im Kanton Graubünden somit dem Verwaltungsgericht – im Beschwerdeverfahren die gleichen Befugnisse wie der Veranlagungsbehörde im Veranlagungsverfahren zu (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_818/2012 vom 21. März 2013 E.6.2; HUNZIKER/MAYER-KNOBEL, a.a.O., Art. 142 Rz. 9). Das Verwaltungsgericht als Rechtsmittelinstanz ist somit nicht nur Gerichtsbehörde, sondern hat im Sinne einer „oberen Veranlagungsbehörde“ eine freie bzw. volle Kognition (VGU A 15 60 und A 15 61 E.10d). Im Rahmen des verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahrens hatte der Beschwerdeführer Gelegenheit, sich in einem mehrfachen und umfangreichen Schriftenwechsel zur Sache zu äussern und in die Akten Einsicht zu nehmen. Das streitberufene Gericht sieht ferner keinen Anlass, die vom Beschwerdeführer beantragten Beweisabnahmen und Editionen vorzunehmen, da – wie nachfolgend zu zeigen sein wird – ein Entscheid in der Sache gestützt auf die dem Gericht vorliegenden Akten möglich ist (vgl. nachstehende Erwägungen 5 ff.). Somit würde die Rückweisung der vorliegenden Streitsache an die Vorinstanz zur Gewährung des rechtlichen Gehörs im Sinne einer Heilung eines allfälligen Mangels zu einem formalistischen Leerlauf, zu unnötigen und damit nicht gerechtfertigten Verzögerungen führen und das Beschleunigungsgebot verletzen. Sie verkäme vorliegend zum Selbstzweck und würde angesichts der drohenden absoluten Verjährung ohne schutzwürdiges Interesse die Verwirklichung des materiellen Rechts in unhaltbarer Weise erschweren bzw. gar vollständig verhindern (vgl. auch SEILER, Abschied von der formellen Natur des rechtlichen Gehörs, in: SJZ 2004, S. 379 f.; VGU A 15 60 und A 15 61 E.10d). Im Ergebnis kann somit festgehalten werden, dass die Heilung einer allfälligen Gehörsverletzung im Veranlagungs- bzw. im Einspracheverfahren durch das vorliegende verwaltungsgerichtliche Beschwerdeverfahren möglich ist. Von einer Rückweisung der vorliegenden Streitsache an

- 27 - die Vorinstanz zur Gewährung des rechtlichen Gehörs ist daher abzusehen.

E. 24.1

Im Ergebnis kann somit festgehalten werden, dass die Beschwerdegegnerin 1 beim steuerbaren Einkommen des Beschwerdeführers zu Recht Aufrechnungen von Fr. 105'031'584.-- (Kanton und Gemeinde) bzw. Fr. 105'033'984.-- (Bund) und beim steuerbaren Vermögen des Beschwerdeführers zu Recht Aufrechnungen von Fr. 102'180'900.-- vorgenommen hat. Somit ist die Beschwerde vollumfänglich abzuweisen.

- 112 -

E. 24.2

Bei diesem Verfahrensausgang hat der Beschwerdeführer als unterliegende Partei die Kosten des vorliegenden Verfahrens zu tragen (Art. 73 Abs. 1 VRG). Den in ihrem amtlichen Wirkungskreis obsiegenden Beschwerdegegnerinnen steht keine aussergerichtliche Parteientschädigung zu (Art. 78 Abs. 2 VRG).

- 113 - Demnach erkennt das Gericht:

E. 25

April 2005 ein bankgeldmässiges Nullsummenspiel stattgefunden habe (vgl. pag. 180.200.035) und mit einem Teil der anlässlich dieses Nullsummenspiels produzierten Bankbelege der Anschein erweckt werden sollte, B._____ habe der M._____ und die

M. _____ habe der H. _____ flüssige Mittel zwecks Erwerbs der L. _____-Beteiligung zur Verfügung gestellt. Stattdessen wurde der Erwerb der L. _____-Beteiligung durch die H. _____ nach Auffassung der Beschwerdegegnerin 1 wie folgt finanziert: Die H. _____ habe am 28. April 2005 einen kurzfristigen Kredit bei der O. _____ (Tageskredit vom 28. April 2005) aufgenommen und damit Checks im Betrag von Fr. 157.654 Mio. erworben. Dies leitet die Beschwerdegegnerin 1 aus einem Auszug aus dem Konto der H. _____ bei der O. _____ ab (vgl. pag. 180.300.075; vgl. auch pag. 180.300.084). Mit den Checks im Betrag von Fr. 157.654 Mio. und unter Verwendung eines von B. _____ auf Rechnung der M. _____ an die H. _____ ausbezahlten Darlehens von Fr. 3 Mio. habe die H. _____ die L. _____-Beteiligung für einen Kaufpreis von Fr. 160.654 Mio. von "C.1. _____" erworben. Die Ablösung der Schulden der L. _____ gegenüber dem C.1. _____-Nachlass erfolgte nach Auffassung der Beschwerdegegnerin 1 wie folgt: Die M. _____ habe am 28. April 2005 Fr. 12.51 Mio. Schulden der

- 38 - L. _____ gegenüber Gesellschaften der C.1. _____ N.1. _____ abgelöst. Sie habe das Darlehen an die L. _____ refinanziert, indem sie bei B. _____ und dem Beschwerdeführer ein Darlehen von Fr. 12.51 Mio. aufgenommen habe (vgl. pag. 180.300.191 - 193 und 180.300.001 - 004, Ziff. II 2 c). Die Verbindlichkeit gegenüber B. _____ und dem Beschwerdeführer habe die M. _____ auf dem Konto "Darlehen B. _____, Konto 250100" ihrer Finanzbuchhaltung 2005 ausgewiesen (vgl. pag. 180.300.227; Stand per 2. Mai 2005: Fr. 213.164 Mio.). B. _____ und der Beschwerdeführer hätten am 28. April 2005 ihrerseits Schulden von Fr. 30.09 Mio. der L. _____ gegenüber Gesellschaften der C.1. _____ N.1. _____ abgelöst. L. _____ habe somit neu eine Schuld gegenüber B. _____ und dem Beschwerdeführer von Fr. 30.09 Mio. ausgewiesen. Diese Verbindlichkeit sei in der Finanzbuchhaltung der L. _____ als "Kontrollkonto Neu-Investor" bezeichnet worden (vgl. pag. 180.200.043). Nach Auffassung der Beschwerdegegnerin 1 hätten B. _____ und der Beschwerdeführer die Fr. 12.51 Mio. sowie die Fr. 30.09 Mio. refinanziert, indem sie bei der O. _____/P. _____ einen Kredit von Fr. 42.6 Mio. aufgenommen hätten. 6.3.2.3. Der Beschwerdeführer bestreitet das Vorliegen eines sog. Nullsummenspiels und hält fest, dass die Überweisung der H. _____ an B. _____ von Fr. 201.36 Mio. am Beginn der ganzen Transaktion (vgl. Ziff. 1 des Kontoauszugs der H. _____ per 30. Juni 2005, Beilage 3 zur Beschwerde [pag. 180.300.075]) mit der Überweisung der M. _____ an die H. _____ nichts zu tun habe. Dieser erste Mittelfluss am 25. April 2005 über Fr. 201.36 Mio. von der H. _____ an B. _____ könne unmöglich die Rückzahlung des Darlehens der M. _____ an B. _____ beinhalten, weil die M. _____ davon nicht berührt sei und die Rückzahlung gemäss dem Bankkontoauszug bereits chronologisch unmöglich sei. Die Überweisung der H. _____ an B. _____ von Fr. 201.36 Mio. sei wie folgt einzuordnen: D. _____ habe die H. _____ vorab beauftragt, in seinem Namen und auf seine Rechnung Fr. 201.36 Mio. an B. _____ zu überweisen, welcher

- 39 - diese Mittel wiederum auf Rechnung von D. _____ an die Anstalten E. _____ (Fr. 100.680 Mio.) und K. _____ (Fr. 100.680 Mio.) weitergeleitet habe (vgl. pag. 180.300.142, 180.300.155 [recte: 156] und 180.300.161). Mit diesem Mittelfluss habe D. _____ seine Forderungen gegenüber den beiden Anstalten E. _____ und K. _____ entsprechend den Kreditverträgen vom 1. Mai 2005 über Fr. 188.3 Mio. und Fr. 7.7 Mio. (vgl. pag. 180.200.006 f. und 180.520.048 f.) begründet. Die beiden Anstalten hätten anschliessend B. _____ einen Kredit von je Fr. 100.680 Mio. gewährt (vgl. 180.300.144 f., 180.300.154 und 180.300.159 sowie pag. 120.200.191 ff. und 120.200.196 ff.), damit dieser sein

Darlehen an die M._____ habe erfüllen können. Durch die Über- weisungen von B._____ und der M._____ sei der Kontoüberzugskredit am 25. April 2005 ausgeglichen worden (vgl. Ziff. 2 und 3 des Kontoaus- zugs der H._____ per 30. Juni 2005, Beilage 3 zur Beschwerde [pag. 180.300.075]). Am 28. April 2005 habe die H._____ von der O._____ einen zweiten Kontoüberzugskredit zum Erwerb der L._____ - Beteiligung erhalten (vgl. Ziff. 4, 5, 6 und 8 des Kontoauszugs der H._____ per

E. 30

Juni 2005, Beilage 3 zur Beschwerde [pag. 180.300.075]). 6.3.3. Im Zusammenhang mit der Abwicklung bzw. Finanzierung des Erwerbs der Aktien der L._____ durch die H._____ ist demnach streitig und zu prüfen, ob am 25. April 2005 tatsächlich ein sog. Nullsummenspiel statt- gefunden hat oder ob eine Forderungskette H._____ ■ D._____ ■ An- stalten E._____ (FL) und K._____ (FL) begründet worden ist. Bevor diese Frage in den nachstehenden Erwägungen 8.1 ff. im Detail geprüft wird, ist es notwendig, an dieser Stelle auf den Kauf der Immobilien der L._____ durch die M._____ einzugehen. 6.4. Kauf der Immobilien der L._____ durch die M._____

- 40 - 6.4.1. Mit Bezug auf die Finanzierung des Kaufs der Immobilien der L._____ durch die M._____ liegt ein Kreditvertrag vor, der am 25. April 2005 zwi- schen der M._____ als Kreditnehmerin und der N._____ als Kreditgebe- rin abgeschlossen wurde (vgl. pag. 180.300.005 - 056). In der Präambel dieses Kreditvertrages wird folgendes festgehalten: "[...] Der Kreditgeber [die N._____] hat sich bereit erklärt, dem Kreditnehmer [der M._____] in einer ersten Phase einen Kreditrahmen in der Höhe von ma- ximal Fr. 190 Mio. zwecks Erwerbs des Immobilienportfolios der L._____ zu gewähren, wovon Fr. 40 Mio. kurzfristig zurückzuzahlen sind. [...]". Weiter wird unter dem Titel "Kreditrahmen" was folgt festgehalten (vgl. pag. 180.300.014): "Der dem Kreditnehmer [der M._____] gewährte Kredit wird ihm zu den in diesem Kreditvertrag festgelegten Konditionen wie folgt zur Verfügung ge- stellt: a) Phase 1: Ein Kredit im Höchstbetrag von Fr. 190 Mio. [...], wovon Fr. 40 Mio. [...] innert maximal 24 Stunden zurückzuzahlen sind. b) [...] c) [...]" Darüber hinaus wird unter dem Titel "Bedingungen für die Beanspru- chung des Kredites" u.a. folgendes festgelegt (vgl. pag. 180.300.027 Ziff. 7.1.10): "Dem Kreditgeber muss ein ihm genehmer Nachweis über das Vorhanden- sein und die einwandfreie Herkunft der eigenen Mittel des Kreditnehmers im Umfange von mindestens Fr. 174.1 Mio. vorliegen. Die Prüfung dieses Nach- weises durch den Kreditgeber muss zum Schluss führen, dass keine gültigen regulatorischen Vorschriften verletzt wurden und werden."

6.4.2. Die Abwicklung und Finanzierung des Kaufs der Immobilien der L._____ durch die M._____ resp. die Tilgung des Kaufpreises von Fr. 361.464 Mio. erfolgte nach übereinstimmender Auffassung der Par- teien wie folgt: Fr. 188.3 Mio. seien in Form einer Banküberweisung ge- tilgt worden. Die M._____ habe die Zahlung dadurch finanziert, dass sie auf den Immobilien bei der N._____ ein hypothekarisch gesichertes Dar- lehen von Fr. 188.3 Mio. aufgenommen habe. Fr. 173.164 Mio. seien in

- 41 - Form eines Verkäuferdarlehens (von der L._____ an die M._____) getilgt worden. Die L._____ habe ihre Schuld gegenüber der M._____ von Fr. 12.51 Mio. (vgl. vorstehende Erwägung 6.3.2.2) mit ihrer Restkauf- preisforderung aus dem Liegenschaftsverkauf an die M._____ von Fr. 173.164 Mio. verrechnet, so dass netto noch eine Forderung der L._____ gegenüber der M._____ von Fr. 160.654 Mio. resultiert habe. Mit Bezug auf das Darlehen der N._____ von Fr. 188.3 Mio. hält der Be- schwerdeführer folgendes fest: Sobald die Investoren am Mittag des 28. April 2005 Eigentümer der L._____ -Beteiligung gewesen

seien und diese von der H. _____ gegenüber dem C.1. _____-Nachlass bezahlt gewesen sei, hätten sie die Universalversammlung der L. _____ abgehalten. Sobald die Investoren in der Folge als rechtmässige Organe bestellt gewesen seien, habe die N. _____ den schlüssigen Nachweis gehabt, dass die Finanzmittel als Darlehen gemäss den "conditions precedent" des Kreditvertrages mit der M. _____ geflossen seien (um seitens der H. _____ den Kaufpreis der L. _____-Aktien gegenüber dem C.1. _____-Nachlass bezahlt zu haben). Entsprechend sei die N. _____ zu diesem Zeitpunkt bereit gewesen – in der Folge des schlüssigen Nachweises der "conditions precedent" – namens der M. _____ das Zahlungsversprechen (vgl. pag. 120.200.021) hinsichtlich Erwerbs der Immobilien an die Organe der L. _____ auszuhändigen. Diese hätten basierend darauf die öffentlich beurkundeten Grundstücksverträge für die L. _____ und die M. _____ unterzeichnet. Die betreffenden Notare hätten noch am gleichen Tag die Kaufverträge bei den zuständigen Grundbuchämtern im Tagebuch eintragen lassen. Die N. _____ habe gestützt auf diese definitiv vollzogenen Tagebucheinträge in der Folge den Hypothekarkredit von Fr. 188.3 Mio. an die M. _____ freigegeben. Bis zu diesem Zeitpunkt sei die Finanzierung für den Kaufpreis der werthaltigen L. _____-Aktien im Umfang von rund Fr. 200 Mio. durch Dritte und nicht die N. _____ bewerkstelligt gewesen. Die M. _____ habe diese Mittel von ihrem N. _____-

- 42 - Konto auf das O. _____-Konto der L. _____ als erste Teilkaufpreiszahlung überwiesen. Ebenfalls unbestritten ist, dass die M. _____ den N. _____-Kredit von Fr. 188.3 Mio. bereits am 29. April 2005 um Fr. 40 Mio. zu amortisieren hatte (vgl. vorstehende Erwägung 6.4.1). Die Amortisation des N. _____-Kredites erfolgte nach übereinstimmender Auffassung der Parteien wie folgt: B. _____ habe der M. _____ ein Darlehen von Fr. 40 Mio. zur Verfügung gestellt. Zuvor sei der Betrag von Fr. 40 Mio. mit Valuta 29. April 2005 von einem gemeinsamen Konto von B. _____ und dem Beschwerdeführer bei der O. _____ an B. _____ überwiesen worden. Dies leitet die Beschwerdegegnerin 1 sinngemäss aus einem Auszug aus dem Konto von B. _____ bei der O. _____, einem solchen der M. _____ bei der N. _____ und einem solchen von B. _____ und dem Beschwerdeführer bei der O. _____ ab (vgl. pag. 180.300.141, 180.300.069 und 180.300.103). Die Verbindlichkeit gegenüber B. _____ von Fr. 40 Mio. habe die M. _____ auf dem Konto "Darlehen B. _____, Konto 250100" ihrer Finanzbuchhaltung 2005 ausgewiesen (vgl. pag. 180.300.227; Stand per 2. Mai 2005: Fr. 213.164 Mio.). 6.4.3.1. Im Zusammenhang mit den beiden Rechtsgeschäften (Kauf der Aktien der L. _____ durch die H. _____ inkl. Amortisation von Darlehen einerseits sowie Kauf der Immobilien der L. _____ durch die M. _____ andererseits) macht die Beschwerdegegnerin 1 geltend, dass die L. _____ (Fr. 188.3 Mio. aus dem Verkauf der Immobilien) und die L.1. _____ SA (Fr. 10 Mio.) am 28. April 2005 insgesamt flüssige Mittel von Fr. 198.3 Mio. ohne Gegenleistung an die H. _____ überwiesen hätten. Dies leitet die Beschwerdegegnerin 1 aus einem Auszug aus dem Konto der H. _____ bei der O. _____, einem solchen der L. _____ bei der O. _____ und einer Lastschriftanzeige betreffend das Konto der L.1. _____ bei der Q. _____ ab (vgl. pag. 180.300.075, 180.300.096 und 180.200.122). Sowohl L. _____ als auch H. _____ hätten als Zahlungs-

- 43 - empfänger in diesem Zusammenhang weder einen Ertrag noch Verbindlichkeiten gegenüber L. _____ und/oder L.1. _____ verbucht. Die H. _____ habe diese flüssigen Mittel von insgesamt Fr. 198.3 Mio. wie folgt verwendet (vgl. pag. 180.300.075): • Im Umfang von Fr. 157.654 Mio. hätten sie am 28. April 2005 der Amortisation des kurzfristigen

Kredits von Fr. 157.654 Mio., den die O._____ der H._____ gewährt habe, gedient. • Im Umfang von Fr. 3 Mio. sei am 22. Juni 2005 eine Zahlung an B._____ erfolgt. • Im Umfang von Fr. 37.6 Mio. seien die flüssigen Mittel am 28. April 2005 (Fr. 35.5 Mio.) bzw. am 29. April 2005 (Fr. 2.1 Mio.) von der H._____ auf ein gemeinsames Konto von B._____ und dem Beschwerdeführer bei der O._____ überwiesen und letztlich zur Amortisation der Hypothekarschuld der M._____ gegenüber der N._____ verwendet worden (vgl. pag. 180.300.103). • Im Umfang von Fr. 0.046 Mio. lasse sich die Verwendung nicht nachverfolgen. 6.4.3.2. Demgegenüber bestreitet der Beschwerdeführer, dass die flüssigen Mittel von insgesamt Fr. 198.3 Mio. am 28. April 2005 aus der L._____ und der L.1._____ abgeflossen seien. Stattdessen macht er geltend, dass die L._____ (Fr. 188.3 Mio.; vgl. pag. 180.300.096) und die L.1._____ (Fr. 10 Mio.; vgl. pag. 180.200.122) D._____ als Escrow-Agent im Rahmen des Escrow-Vertrages (vgl. pag. 180.200.014 ff.) insgesamt Fr. 198.3 Mio. überwiesen hätten. Der Beschwerdeführer verweist dazu auf einen Auszug aus einem Konto der H._____ bei der O._____, welches angeblich auf Rechnung von D._____ geführt werde (vgl.

- 44 - pag. 180.300.090). D._____ habe diese Mittel der H._____ auf deren O._____-Konto zwecks Ausgleichs der am 25. April 2005 auf seine Rechnung veranlassten Vergütung an B._____ zu Gunsten der beiden Anstalten überwiesen (vgl. pag. 180.300.075) und damit seine Schuld gegenüber der H._____ mit Valuta 28. April 2005 getilgt. Aufgrund des durch D._____ vorab veranlassten Mittelflusses von rund Fr. 200 Mio. an B._____ und von diesem – auf Anweisung und Rechnung von D._____ – an die Anstalten E._____ und K._____, habe D._____ letztlich wirtschaftlich betrachtet – über die vorgenannten Anstalten und B._____ als Gegenstück zur Escrow-Schuld gegenüber der L._____ – die Darlehensforderung gegenüber der M._____ gehalten. Die Escrow-Forderung der L._____ sei damit werthaltig gewesen, weil sie durch den Wert der Grundstücke vollständig besichert gewesen sei. 6.4.4. Unbestritten ist, dass die L._____ (Fr. 188.3 Mio. + Fr. 7.7 Mio.) und die L.1._____ (Fr. 10 Mio.) in ihren Bilanzen unter den übrigen Forderungen per 31. Dezember 2005 insgesamt Fr. 206 Mio. aktivierten. Bei der L._____ wurde die entsprechende Position mit "Escrow-Account D._____" und in der Bilanz der L.1._____ mit "Tiers" – also als Forderung gegenüber Dritten – bezeichnet (vgl. pag. 180.200.322 - 331 und 180.200.385 - 390). Nach Auffassung der Beschwerdegegnerin 1 sei der Anschein erweckt worden, D._____ als Escrow-Agent verwalte für die L._____ und die L.1._____ Bankguthaben bei der O._____ von Fr. 206 Mio. Stattdessen seien die flüssigen Mittel von insgesamt Fr. 198.3 Mio. am 28. April 2005 aus der L._____ und der L.1._____ abgeflossen (vgl. dazu vorstehende Erwägung 6.4.3.1). Im Zusammenhang mit der Abwicklung bzw. Finanzierung des Erwerbs der Immobilien der L._____ durch die M._____ ist demnach streitig und zu prüfen, ob die Positionen "Escrow-Account D._____" und "Tiers" in der Bilanz der L._____/L.1._____ (vgl. pag. 180.200.322 - 331 und 180.200.385 - 390) tatsächlich als Nonvaleurs zu qualifizieren sind oder ob am 28. April 2005

- 45 - eine Forderungskette L._____/L.1._____ ■ D._____ ■ Anstalten E._____ und K._____ begründet worden ist. 7. Nachstehend gilt es zu prüfen, • ob im Zusammenhang mit der Abwicklung bzw. Finanzierung des Erwerbs der Aktien der L._____ durch die H._____ am 25. April 2005 tatsächlich ein sog. Nullsummenspiel stattgefunden hat oder ob eine Forderungskette H._____ ■ D._____ ■ Anstalten E._____ und K._____ begründet worden ist (vgl. dazu nachstehende Erwägungen 8.1 ff.) und • ob im Zusammenhang mit

dem Kauf der Immobilien der L. _____ durch die M. _____ die Positionen "Escrow-Account D. _____" und "Tiers" in der Bilanz der L. _____/L.1. _____ tatsächlich als Nonva- leurs zu qualifizieren sind oder ob am 28. April 2005 eine Forde- rungskette L. _____/L.1. _____ ■ D. _____ ■ Anstalten E. _____ und K. _____ begründet worden ist (vgl. dazu nachstehende Erwä- gungen 8.2 ff.).

E. 31

Dezember 2008 an die L. _____ zurückgezahlt habe (vgl. pag. 180.200.348 ff. und Beilage 6 zur Beschwerde [Gutschriftsanzeige der P. _____ an L. _____, Auftraggeber D. _____]). Im Einzelnen habe sich am 12. Mai 2009 folgender Zahlungsverkehr ergeben: Wie bereits erwähnt, habe D. _____ Fr. 198'954'724.50 an die L. _____ gezahlt. Die L. _____ habe damit im Umfang von Fr. 112'512'545.90 der M. _____ ein Darlehen gewährt (Beilage 7 zur Beschwerde [Belastungsanzeige der P. _____ an L. _____, Begünstigte M. _____]), welche daraufhin ihre Schuld gegenüber der D.1. _____ zurückgezahlt habe (vgl. pag. 120.600.039, dritte Rubrik). Weiter habe die L. _____ ihre Schuld gegenüber der D.1. _____ im Umfang von Fr. 80'787'821.19 getilgt (Bei- lage 8 zur Beschwerde [Belastungsanzeige der P. _____ an L. _____, Be- günstigte D.1. _____]) und der G. _____ AG Fr. 5'654'357.41 überwiesen (Beilage 9 zur Beschwerde [Belastungsanzeige der P. _____ an L. _____, Begünstigte G. _____ AG]). Die G. _____ AG wiederum habe der

- 71 - L.1. _____ Fr. 10 Mio. vergütet (Beilage 10 zur Beschwerde [Gutschrifts- anzeige der P. _____ an L.1. _____, Auftraggeberin G. _____ AG]). Damit seien die bestehenden Forderungs- und Schuldverhältnisse bereinigt ge- wesen. Die M. _____ habe der L. _____ wiederum die 2. Kaufpreistranche geschuldet, allerdings vermindert um die von ihr in der Zwischenzeit vor- genommenen Amortisationen. 8.2.10.2. Die Beschwerdegegnerin 1 bestreitet die vom Beschwerdeführer darge- legten Mittelflüsse nicht. Sie macht allerdings geltend, dass am 12. Mai 2009 erneut ein Geldkreislauf (Nullsummenspiel) über Konti der P. _____ stattgefunden habe. So habe neben der M. _____ (Fr. 112'512'545.90) auch die G. _____ AG (Fr. 5'654'357.41) den von der L. _____ erhaltenen Betrag an die D.1. _____ überwiesen, welche den Betrag von total Fr. 198'954'724.50 (= Fr. 80'787'821.19 + Fr. 112'512'545.90 + Fr. 5'654'357.41) wieder auf das Konto von D. _____ rückvergütet habe (vgl. auch den Bericht der ASU betreffend die Z. _____ AG vom 11. Februar 2014, Ziff. 3.3.4). 8.2.10.3. Der Beschwerdeführer bestreitet das Vorliegen eines Geldkreislaufes (Nullsummenspiels) nicht. Er hält allerdings fest, dass das Vorliegen ei- nes Nullsummenspiels nicht bedeute, dass rechtlich keine Forderungs- und Schuldverhältnisse getilgt worden seien. Für die L. _____ ergebe sich die Rückzahlung der Escrow-Forderung, die getilgt worden sei, so dass sie in den Büchern und damit letztlich in der Bilanz nicht mehr er- schienen sei. An deren Stelle sei im Umfang von Fr. 112.5 Mio. die For- derung gegenüber der M. _____ getreten. Die Beschwerdegegnerin 1 verkenne die Vorgänge der Konzernfinanzierung vollständig, indem sie eine konsolidierte Betrachtungsweise anwende. Diese sei für die zivil- rechtliche Begründung und Tilgung von Forderungs- und Schuldverhält- nissen unmassgeblich bzw. unzulässig, denn es gehe stets und einzig um das jeweilige Zweiparteienverhältnis. Weiter hält der Beschwerdefüh- rer fest, dass die Ausbuchung des Escrow-Guthabens und die gesamte

- 72 - Rückabwicklung der Strukturierung über die beiden Anstalten mit Ab- schluss des Entflechtungsvertrages am 12. Juni 2008 (vgl. pag. 180.400.001 ff.) möglich gewesen sei. B. _____ habe stets verlangt, alle Kredite über Anstalten im Fürstentum Liechtenstein zu gewähren. Mit seinem Ausscheiden sei die Bereinigung der Struktur möglich geworden.

Auch sei im Jahre 2008 absehbar gewesen, dass kaum Haftungsrisiken aus dem C.1.____-Konkurs mehr drohten. Entsprechend habe die gesamte indirekte Kreditgewährung abgelöst werden können. Dazugekommen sei, dass auch der Kredit der N.____ durch die P.____ abgelöst worden sei, welche bis heute die finanzierende Bank geblieben sei. Mit den Auflagen und der Buchprüfung des Kantonalen Steueramtes O.2.____ habe dies nichts zu tun. Dies beweise auch die Reaktion vom Steuerexperten des Kantonalen Steueramtes O.2.____, der nach dem Schreiben vom 8. Juni 2009 (vgl. pag. 180.200.265 ff.) keine weiteren Schritte unternommen habe. 8.2.10.4. Nach Auffassung des streitberufenen Gerichts durfte die Beschwerdeführerin 1 insbesondere aufgrund der am gleichen Tag, also zeitnah durchgeführten Überweisungen eines Betrages von Fr. 198'954'724.50 von D.____ an die L.____, von dieser an die M.____ (Fr. 112'512'545.90) und die G.____ AG (Fr. 5'654'357.41), von diesen und der L.____ (Fr. 80'787'821.19) an die D.1.____ und von letzterer Gesellschaft wiederum an D.____ und der engen Verflechtung zwischen den Beteiligten davon ausgehen, dass der Mittelfluss am 12. Mai 2009 ein Nullsummenspiel war, ohne dass dabei von einer unzulässigen konsolidierenden Betrachtungsweise gesprochen werden müsste (vgl. vorstehende Erwägung 8.1.8.2). Der Umstand, dass sämtliche auf den 12. Mai 2009 datierten Transaktionen zwischen den Konten der L.____, der M.____, der D.1.____, D.____ und der G.____ AG P.____-interne Überweisungen und Belastungen darstellten, die ein Nullsummenspiel und keine Mittelzuflüsse für die involvierten Gesellschaften ergaben, deutet nach Auffassung des streitberufenen Gerichts

- 73 - darauf hin, dass das betreffend Escrow-Position ausgewiesene Guthaben nicht vorhanden war (vgl. den Bericht der ASU betreffend die Z.____ AG vom 11. Februar 2014, Ziff. 3.3.4). Ausserdem ist auch der Umstand, dass der Beschwerdeführer die Escrow-Position ausbuchte, nachdem das Kantonale Steueramt O.2.____ begonnen hatte, die Escrow-Position im Rahmen der Veranlagung der M.____ zu untersuchen (vgl. pag. 180.300.653 ff.), ein Indiz dafür, dass die Positionen "Escrow-Account D.____" und "Tiers" Nonvaleurs waren. 8.2.11.1. Schliesslich verweist der Beschwerdeführer auf einen Aktienkaufvertrag zwischen B.____ und dem Beschwerdeführer vom 12. Juni 2008 betreffend Kauf und Verkauf von Aktien der D.1.____ (Beilage 2 zur Duplik der Beschwerdeführerin 3). Gemäss lit. B) der Präambel dieses Aktienkaufvertrages waren die D.1.____-Aktien "aufgrund eines Faustpfandvertrages vom 11. Mai 2007 zwischen D.____ (Gläubiger), B.____ sowie A.____ (Pfandgeber) sowie K.____ und E.____ (Schuldner) zur Zeit der Unterzeichnung dieses Vertrages verpfändet und der Faustpfandverwahrungsstelle G.1.____ Aktiengesellschaft zur Verwahrung übergeben." Nach Auffassung des Beschwerdeführers beweise dieser Satz in aller Klarheit die indirekte Darlehensgewährung der L.____ mit der Escrow-Forderung gegenüber D.____. 8.2.11.2. Zwar trifft es zu, dass lit. B) der Präambel des Aktienkaufvertrages formell dem vom Beschwerdeführer geltend gemachten Konstrukt (Forderungskette L.____/L.1.____ ■ D.____ ■ Anstalten E.____ und K.____) entspricht. Allerdings gilt es zu berücksichtigen, dass der erwähnte Faustpfandvertrag erst rund zwei Jahre nach der behaupteten Kreditgewährung von D.____ an die Anstalten E.____ und K.____ abgeschlossen resp. unterzeichnet wurde (vgl. pag. 180.520.043 f.). Dies erscheint als äusserst ungewöhnlich, weshalb das streitberufene Gericht – insbesondere auch unter Berücksichtigung der Überlegungen in den vorstehenden Erwägungen – daran festhält, dass am 28. April 2005 keine

- 74 - Forderungskette L._____/L.1._____**■** D._____**■** Anstalten E._____**■** und K._____
begründet worden ist und die Positionen "Escrow-Account D._____" und "Tiers" in der Bilanz der L._____/L.1._____ tatsächlich als Nonvaleurs zu qualifizieren sind. 9.1.1. Die Veranlagungs- oder Gerichtsbehörde hat die gesammelten rechtserheblichen Tatsachen einer (freien) Beweiswürdigung zu unterziehen. Während das Beweismass eine Rechtsfrage ist, stellt die Beweiswürdigung eine Tatfrage dar. Gemeinhin ist der Beweis im ordentlichen Verfahren erst erbracht, wenn die Behörde nach erfolgter Beweiswürdigung und anhand objektiver Gesichtspunkte vom Vorliegen eines rechtserheblichen Sachumstandes überzeugt ist ("Regelbeweismass der an Sicherheit grenzenden Wahrscheinlichkeit"). Die erforderliche Überzeugung kann auf Indizien beruhen und bedingt keinen direkten Beweis. Die Praxis zur Verrechnungssteuer erachtet den Beweis dessen, dass die Leistung an einen Beteiligungsinhaber oder eine ihm nahestehende Person geleistet wurde, als erbracht, sobald aufgrund der Indizienlage keine andere plausible Erklärung für die Abwicklung des ungewöhnlichen Geschäftsvorganges ersichtlich ist. Diese Praxis wendet das Bundesgericht auch direktsteuerlich an (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_16/2015 vom 6. August 2015 E.2.5.3; LOCHER, III, a.a.O., Einführung zu Art. 122 ff. Rz. 27 ff.). Für den Fall, dass rechtserhebliche Tatsachen auch nach erfolgter Beweiswürdigung als unerwiesen zu gelten haben, stellt sich die Rechtsfrage nach der Beweislast. Im Steuerrecht ist bei Beweislosigkeit gemäss der Normentheorie zu verfahren: Ihr zufolge trägt die Veranlagungsbehörde grundsätzlich die Beweislast für die steuerbegründenden und -erhöhenden, die steuerpflichtige Person jene für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_16/2015 vom 6. August 2015 E.2.5.4; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., Art. 123 Rz. 77 ff.; LOCHER, III, a.a.O., Vorbemerkungen zu Art. 122 ff. Rz. 35 ff.; vgl. zum Ganzen VGU A 15 60 und A 15 61 E.6a/dd).

- 75 - 9.1.2. Zwar trifft es zu, dass sich die Steuerbehörden widerspruchsfrei zu verhalten haben (Art. 5 Abs. 3 und Art. 9 BV). Wie die Beschwerdegegnerin 1 zu Recht festhält, entfaltet die Veranlagung einer Aktiengesellschaft allerdings keine Bindungswirkung für die Veranlagung ihrer Aktionäre oder nahestehender Personen. Es handelt sich um unterschiedliche Steuersubjekte und jeweils eigenständige Verfahren (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_16/2015 vom 6. August 2015 E.2.5.7). Darüber hinaus vermögen auch allfällige Veranlagungsentscheide des Kantonalen Steueramts O.2._____ die Steuerbehörde des Kantons Graubünden nicht zu binden. Aus den (rechtskräftigen) Veranlagungen der M._____, der H._____ und der L._____ für die Steuerperiode 2005 kann der Beschwerdeführer daher nichts zu seinen Gunsten ableiten. Auch aus allfälligen Widersprüchen zwischen der Veranlagung des Beschwerdeführers betreffend die Steuerperiode 2005 und den Veranlagungen des Beschwerdeführers betreffend die Steuerperioden 2006 - 2008, welche der Beschwerdeführer mit Septuplik vom 6. September 2019 erstmals geltend macht, könnte der Beschwerdeführer nichts zu seinen Gunsten ableiten, zumal die Steuerbehörde an Veranlagungen anderer Steuerperioden nicht gebunden ist. Im Umstand, dass die Steuerbehörde Sachverhalte in späteren Veranlagungsperioden anders beurteilt als in früheren, ist kein widersprüchliches Verhalten zu sehen (vgl. RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., Art. 109 - 121 Rz. 80). 9.2.1. Nach Würdigung der von den Parteien geltend gemachten Tatsachen in den vorstehenden Erwägungen 8.1 - 8.1.10.4 gelangte das streitberufene Gericht mit Bezug auf die Abwicklung bzw. Finanzierung des Kaufs der Aktien der L._____ durch die H._____ zum Schluss, dass am 25. April 2005 ein bankgeldmässiges Nullsummenspiel stattgefunden hat

und keine Forderungskette H. _____ ■ D. _____ ■ Anstalten E. _____ und K. _____ begründet worden ist.

- 76 - Die Abwicklung und Finanzierung des Kaufs der Aktien der L. _____ durch die H. _____ erfolgte nach Auffassung des streitberufenen Gerichts demnach wie folgt: Die H. _____ hat am 28. April 2005 einen kurzfristigen Kredit bei der O. _____ (Tageskredit vom 28. April 2005) aufgenommen und damit Checks im Betrag von Fr. 157.654 Mio. erworben (vgl. pag. 180.300.075; vgl. auch pag. 180.300.084). Mit den Checks im Betrag von Fr. 157.654 Mio. und unter Verwendung eines von B. _____ auf Rechnung der M. _____ an die H. _____ ausbezahlten Darlehens von Fr. 3 Mio. hat die H. _____ die L. _____-Beteiligung für einen Kaufpreis von Fr. 160.654 Mio. von "C.1. _____" erworben. Auch mit Bezug auf die Ablösung der Schulden der L. _____ gegenüber dem C.1. _____-Nachlass kann auf die Sachverhaltsdarstellung der Beschwerdegegnerin 1 abgestellt bzw. auf vorstehende Erwägung 6.3.2.2 verwiesen werden. Die L. _____-Beteiligung wurde nach Auffassung des streitberufenen Gerichts also lediglich im Umfang von Fr. 3 Mio. unter Verwendung eines von B. _____ auf Rechnung der M. _____ an die H. _____ ausbezahlten Darlehens erworben. Trotzdem weist die M. _____ auf ihrem Konto "Darlehen B. _____, Konto 250100" im Zusammenhang mit dem Kauf der Aktien der L. _____ durch die H. _____ eine Verbindlichkeit gegenüber B. _____ von Fr. 160.654 Mio. aus (vgl. pag. 180.300.227; Stand per 2. Mai 2005: Fr. 213.164 Mio.). 9.2.2. Hieraus leitet die Beschwerdegegnerin 1 ab, dass M. _____ und/oder H. _____ zusammen eine geldwerte Leistung von Fr. 157.654 Mio. erbracht hätten. Erweise sich nämlich die Forderung von M. _____ gegenüber H. _____ als nicht werthaltig und demzufolge als simuliert, habe sich nur die M. _____ entreichert. Soweit sich die Forderung von M. _____ gegenüber H. _____ am 28. April 2005 als werthaltig und somit im Umfang der Werthaltigkeit als grundsätzlich nicht simuliert erweisen würde, sei in diesem Umfang die H. _____ und nicht die M. _____ entreichert. Bereichert seien jedoch unabhängig davon, ob M. _____ und/oder H. _____

- 77 - entreichert seien, die am "Darlehen B. _____, Konto 250100" wirtschaftlich Berechtigten und zwar im Umfang von Fr. 157.654 Mio. Dies gilt es nachfolgend zu prüfen (vgl. nachstehende Erwägung 11).

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