

GR_GERICHTE A 2020 16 vom 7. Juli 2020

GR Gerichte, 2020-07-07, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/gr_gerichte_A_2020_16

FR: GR_GERICHTE A 2020 16 du 7 juillet 2020

IT: GR_GERICHTE A 2020 16 del 7 luglio 2020

Regeste

Kantons-, Gemeinde- und direkte Bundessteuer (Revisionsverfahren) | Einkommenssteuer

Erwägungen

E. 4

Mit Schreiben vom 20. April 2020 erklärte die Instruktionsrichterin das vorliegende Verfahren in Nachachtung des Beschleunigungsgebots sowie aufgrund der sachlichen Komplexität für dringlich.

E. 4.1

Im Zusammenhang mit der Abwicklung bzw. Finanzierung des Erwerbs der Aktien der B.____ durch die E.____ war streitig und zu prüfen, ob am 25. April 2005 ein sog. Nullsummenspiel stattgefunden hatte oder ob – wie vom Gesuchsteller geltend gemacht – eine Forderungskette E.____ ■ L.____ ■ Anstalten M.____ und N.____ begründet worden war. Das Verwaltungsgericht gelangte zur Überzeugung, dass am 25. April 2005 keine Forderungskette E.____ ■ L.____ ■ Anstalten M.____ und

- 9 - N.____ begründet worden war, sondern ein sog. Nullsummenspiel stattgefunden hatte.

E. 4.2

Im Zusammenhang mit der Abwicklung bzw. Finanzierung des Erwerbs der Immobilien der B.____ durch die G.____ war streitig und zu prüfen, ob die Positionen "Escrow-Account L.____" und "Tiers" in der Bilanz der B.____/W.____ als Nonvaleurs zu qualifizieren sind oder ob – wie vom Gesuchsteller geltend gemacht – am 28. April 2005 eine Forderungskette B.____/W.____ ■ L.____ ■ Anstalten M.____ und N.____ begründet worden war. Das Verwaltungsgericht gelangte zur Überzeugung, dass am 28. April 2005 keine Forderungskette B.____/W.____ ■ L.____ ■ Anstalten M.____ und N.____ begründet worden war und die Positionen "Escrow-Account L.____" und "Tiers" in der Bilanz der B.____/W.____ als Nonvaleurs zu qualifizieren sind. 5. Unter Berufung auf die Revisionsgründe des neuen Beweismittels und der Nichtberücksichtigung vorhandener Beweismittel (vgl. Revisionsgesuch Rz. 16) macht der Gesuchsteller nun (abermals) geltend, dass L.____ als Escrow-Agent von Anfang an in die Finanzierung und Strukturierung des B.____-Erwerbs involviert gewesen sei und die Forderungskette B.____ ■ L.____ ■ Anstalten M.____ und N.____ ■ C.____ ■ G.____ ■ E.____ (bis 31. Dezember 2005) tatsächlich bestanden habe. Nachfolgend gilt es zu prüfen, ob die angerufenen Revisionsgründe gegeben sind. 6. Als Beilage zu seinem Revisionsgesuch reichte der Gesuchsteller ein Gutachten von Bücher- und Steuerexperten vom 9. Januar 2020 (samt einer Kopie des Auftrags und der Nachlieferung für Büchergutachten /

Steuerfragen) sowie zwei Protokolle betreffend Einvernahmen des Gutachters Q. _____ vom 2. und 25. März 2020 ein (Gesuchstellerische Akten [GS- act.] 5 - 9).

- 10 - 6.1.1. Der Gesuchsteller hält fest, dass das Kantonale Steueramt O.2. _____ bei der Staatsanwaltschaft O.2. _____ Strafanzeige gegen ihn wegen Steuerbetrugs durch geldwerte Leistungen aus der B. _____ und G. _____ erstattet habe. In der Folge habe die Staatsanwaltschaft Ermittlungen aufgenommen. Im Zuge dieser Ermittlungen führte die Staatsanwaltschaft während mindestens drei Jahren umfangreiche Untersuchungen auch mit einlässlichen Vernehmungen des wirtschaftlich Berechtigten, dem Gesuchsteller, durch (so der Gesuchsteller in seinem Revisionsgesuch Rz. 22). Dabei sei unter anderem ein Büchergutachten in Auftrag gegeben worden, welches der Staatsanwaltschaft am 9. Januar 2020 erstattet und dem Gesuchsteller am 14. Januar 2020 mitgeteilt worden sei. In der Folge habe der zuständige Staatsanwalt den Gutachter Q. _____ als Sachverständigen am 2. und 25. März 2020 zu den Vorgängen im April 2005 (Darlehensgewährung C. _____ ■ G. _____ ■ E. _____ am 25. April 2005 und Escrow-Forderung B. _____ ■ L. _____ ■ Anstalten M. _____ und N. _____ ■ C. _____ ■ G. _____ ■ E. _____ [bis 31. Dezember 2005] am 28. April 2005) und den entsprechenden Verbuchungen in den Jahren 2005 bis 2008 nochmals eingehend befragt und das Gutachten in Frage gestellt. 6.1.2. Der Gesuchsteller macht geltend, dass die Gutachter (gestützt auf sämtliche erhobenen, bei der Staatsanwaltschaft O.2. _____ offengelegten Beweismittel, immerhin mindestens 11 Bundesordner an Akten) die Forderungskette B. _____ ■ L. _____ ■ Anstalten M. _____ und N. _____ ■ C. _____ ■ G. _____ ■ E. _____ (bis 31. Dezember 2005) bestätigt und daraus folgernd sämtliche geldwerten Leistungen aus den Gesellschaften an den Gesuchsteller verneint hätten (vgl. S. 13 des Gutachtens). Aus den Ausführungen des Gutachters Q. _____ gehe zudem hervor, dass das von C. _____ der G. _____ eingeräumte Darlehen tatsächlich gewährt und nicht innert kurzer Zeit bzw. noch im Jahr 2005 wieder zurückbezahlt worden sei;

- 11 - es sei Teil der Refinanzierung des B. _____-Beteiligungserwerbs mit der Forderungskette B. _____ ■ L. _____ ■ Anstalten M. _____ und N. _____ ■ C. _____ ■ G. _____ ■ E. _____ (bis 31. Dezember 2005) gewesen (vgl. Protokoll vom 2. März 2020 Ziff. 21 f. und 36 sowie Protokoll vom 25. März 2020 Ziff. 79, 86, 89, 94 f., 97 und 102 ff.). Der Beweis, dass weder die G. _____ noch die B. _____ im Jahr 2005 geldwerte Leistungen erbracht hätten, sei damit erbracht. Entsprechend könne dem Gesuchsteller kein Beteiligungsertrag zugeflossen sein. Das amtliche Gutachten sei eindeutig, basiere auf umfassenden Akten und einwandfreier rechnungslegungsrechtlicher Würdigung der Tatsachen. Der Revisionsgrund des neuen Beweismittels, das sich offensichtlich auf seine Veranlassung auswirke, sei damit nachgewiesen. Wenn aus den Gesellschaften nichts abgeflossen sei, könne nämlich dem Gesuchsteller auch nichts zugeflossen sein. 6.2.1. Die ESTV weist darauf hin, dass sich das Büchergutachten vom 9. Januar 2020 gemäss Auftrag vom 3. Oktober 2019 einzig auf die nach Ansicht der Gutachter korrekte rechnungslegungsrechtliche Behandlung der von der Staatsanwaltschaft O.2. _____ unterbreiteten tatsächlichen Vorgänge beziehe. Die Staatsanwaltschaft O.2. _____ habe im Rahmen ihrer Fragestellungen betreffend die tatsächlichen Vorgänge Annahmen aufgestellt. Die Gutachter hätten bloss gestützt auf die aufgestellten Annahmen die korrekte rechnungslegungsrechtliche Behandlung zu beurteilen gehabt. Somit sei offensichtlich, dass es sich bei dem Büchergutachten vom 9. Januar 2020 nicht um eine Expertise über tatsächliche Zusammenhänge handle, sondern um eine (rechnungslegungs-)rechtliche

Beurteilung (ein sogenanntes Rechtsgutachten) über die unterbreiteten Varianten an tatsächlichen Vorgängen. Ein Rechtsgutachten stelle eine blosser Meinungsäusserung dar und kein Beweismittel.

- 12 - Weiter hält die ESTV fest, dass das Büchergutachten – selbst wenn man zum Schluss kommen sollte, dass es grundsätzlich ein Beweismittel darstelle – aufgrund seines Inhalts kein relevantes Beweismittel in Bezug auf die Veranlagung des Gesuchstellers für die direkte Bundessteuer 2005 sei. 6.2.2. Die KSTV GR hält mit Bezug auf das amtliche Gutachten im Wesentlichen fest, dass die Gutachter von der Staatsanwaltschaft O.2. _____ nicht damit beauftragt worden seien abzuklären, ob tatsächlich eine indirekte Darlehensgewährung stattgefunden habe oder nicht, sondern nur mit der Stellungnahme zu Rechnungslegungs- und Steuerfragen, auf Basis von Annahmen für die beiden möglichen Fallkonstellationen. Aus diesem Grund könne das Gutachten von vornherein keine relevanten Feststellungen zur Frage enthalten, ob tatsächlich eine indirekte Darlehensgewährung vorgelegen habe oder nicht. Dies sei jedoch (auch) die entscheidende Sachverhaltsfrage im Steuerprozess gewesen, in welchem zu beurteilen gewesen sei, ob für die Steuerfolgen auf die vom Gesuchsteller geltend gemachte "Forderungskette" abgestellt werden könne. Weil das Gutachten den diesbezüglichen wirklichen Sachverhalt auftragsgemäss nicht habe untersuchen müssen, sich dazu nicht zu äussern gebraucht habe und dies folglich auch nicht getan habe, sei unerfindlich, weshalb sich aus dem Gutachten für das VGU A 19 7 für das Steuerverfahren entscheidrelevante neue Informationen ergeben sollten. Dies werde vom Gesuchsteller jedenfalls nicht nachgewiesen. Insgesamt ergebe sich, dass das Gutachten nicht geeignet sei, einen Revisionsgrund abzugeben. Es sei als Beweismittel für die steuerrelevanten Tatsachen untauglich.

E. 5

In ihrer Vernehmlassung vom 7. Mai 2020 stellte die Steuerverwaltung des Kantons Graubünden (nachfolgend: KSTV GR) folgende Rechtsbegehren: 1. Dem Gesuch um aufschiebende Wirkung sei stattzugeben. 2. Das Begehren, die im Gesuch beantragten Beweissmassnahmen durchzuführen, sei abzuweisen. 3. Das Gesuch um Revision des Urteils des Verwaltungsgerichts vom 16. Dezember 2019 (A 19 7) sei abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist. 4. Unter gesetzlicher Kostenfolge zu Lasten des Beschwerdeführers [recte: Gesuchstellers].

E. 6

Mit Vernehmlassung vom 11. Mai 2020 beantragte die Eidgenössische Steuerverwaltung (nachfolgend: ESTV), es sei das Revisionsgesuch vom 14. April 2020 unter Kostenfolge zu Lasten des Gesuchstellers abzuweisen, soweit überhaupt darauf eingetreten werden kann.

E. 6.3

Wie nachstehend dargelegt wird, ist mit dem amtlichen Gutachten vom 9. Januar 2020 und den Protokollen betreffend die Einvernahmen des Gutachters Q. _____ vom 2. und 25. März 2020 der vom Gesuchsteller angerufene Revisionsgrund des neuen bzw. wesentlichen Beweismittels i.S.v.

- 13 - Art. 147 Abs. 1 lit. a DBG, Art. 51 Abs. 1 lit. a StHG und Art. 141 Abs. 1 lit. a StG nach Auffassung des streitberufenen Gerichts nicht gegeben.

E. 6.3.1

Im Auftrag für das Büchergutachten vom 3. Oktober 2019 hielt der zuständige Staatsanwalt fest, dass nach Meinung der Staatsanwaltschaft die Beweislage zu keinem Zeitpunkt für eine zivilrechtlich existente Darlehenskette B. _____ ■ L. _____ ■ Anstalten M. _____ und N. _____ ■ C. _____ ■ G. _____ ■ E. _____ (sog. indirekte Darlehensgewährung) spreche. Nach Meinung der Staatsanwaltschaft liege vielmehr eine Gewinnausschüttung, eine Kapitalrückgewähr oder ein Darlehen von der Tochter (B. _____) an die Mutter (E. _____) vor. Es sei allerdings vom Gericht zu entscheiden, ob im Rahmen des Strafprozesses von einer indirekten Darlehensgewährung auszugehen sei oder nicht. Von den Gutachtern sei einzig zu entscheiden, ob – für den Fall, dass von einer indirekten Darlehensgewährung auszugehen wäre – nach den anwendbaren Rechnungslegungsvorschriften in der Bilanz der B. _____ die Forderung gegen L. _____ über Fr. 188.3 Mio. im Wert zu berichtigen gewesen wäre und wenn ja in welchem Ausmass (vgl. GS-act. 5 Ziff. 3.2 Rz. 23 f.). Vor diesem Hintergrund stellte die Staatsanwaltschaft O.2. _____ den Gutachtern verschiedene Fragen, wobei sie im Rahmen ihrer Fragestellungen betreffend die tatsächlichen Vorgänge Annahmen traf ("wenn Sie die Sichtweise der indirekten Darlehensgewährung einnehmen" / "wenn Sie die Sichtweise der indirekten Darlehensgewährung nicht einnehmen"). Wie die ESTV zu Recht festhält, hatten die Gutachter also lediglich die korrekte (rechnungslegungs-)rechtliche Behandlung der von der Staatsanwaltschaft O.2. _____ unterbreiteten Varianten an tatsächlichen Vorgängen zu beurteilen. Trotzdem rechtfertigt dies, dass den Gutachtern 11 Bundesordner Akten zur Verfügung gestellt wurden, zumal sie vor allem Vertragsdokumente, Jahresrechnungen, Verwaltungsratsprotokolle, Revisionsunterlagen etc. enthielten.

- 14 - Beim amtlichen Gutachten vom 9. Januar 2020 handelt es sich somit nicht um eine Expertise über tatsächliche Zusammenhänge, sondern um ein sog. Rechtsgutachten, welches bloss eine bestimmte Rechtsauffassung untermauert und grundsätzlich kein Beweismittel darstellt (vgl. BGE 138 II 217 E.2.4; DORMANN, in: NIGGLI/UEBERSAX/WIPRÄCHTIGER/ KNEUBÜHLER [Hrsg.], Basler Kommentar zum Bundesgerichtsgesetz, 3. Aufl., Basel 2018, Art. 99 Rz. 21). Art. 147 DBG bezweckt nicht die Durchsetzung eines anderen Rechtsstandpunktes, sondern die Berichtigung prozessualer Mängel bzw. tatsächlicher Unrichtigkeiten. Eine neue rechtliche Würdigung eines Sachverhalts, eine neue Rechtsprechung oder auch die Änderung einer bestehenden Rechtsprechung bildet keinen Revisionsgrund (LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, III. Teil, Art. 102 - 222 DBG, Basel 2015, Art. 147 Rz. 13 m.w.H.; vgl. auch RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., Art. 147 Rz. 22). Schliesslich hält auch das Bundesgericht in seiner Verfügung vom 7. Mai 2020 E.2.3.2 (Z. _____) fest, es könne nicht gesagt werden, dass das von der Staatsanwaltschaft O.2. _____ bestellte amtliche Gutachten neue Beweismittel enthalten oder darstellen würde. Vielmehr sei es einfach ein Dokument, das die ganzen Sachverhaltsbehauptungen und Beweismittel, die seitens des Gesuchstellers (oder der von ihm beherrschten Gesellschaften) in den verschiedenen Verfahren erfolglos geltend gemacht wurden bzw. worden seien, übernommen oder zumindest in Betracht gezogen habe. Das lasse indessen die gesetzlichen Revisionsgründe nicht als erfüllt erscheinen, unabhängig davon, ob sich aus dem im anderen Verfahren gegebenen strafprozessualen Zusammenhang (direkt) etwas auf die hier massgebliche Beurteilung steuerrechtlicher Sachverhalts- und Rechtsfragen übertragen lasse.

E. 6.3.2

Selbst wenn das amtliche Gutachten vom 9. Januar 2020 ein Beweismittel darstellte, so handelte es sich nach Auffassung des streitberufenen Gerichts nicht um ein entscheidendes Beweismittel. Nach Auffassung des

- 15 - streitberufenen Gerichts ist nicht ersichtlich, inwiefern mit dessen Hilfe (und mit Hilfe der Protokolle betreffend die Einvernahmen des Gutachters Q._____ vom 2. und 25. März 2020) der im Verfahren A 19 7 durch den Gesuchsteller behauptete Bestand der Forderungskette B._____ ■ L._____ ■ Anstalten M._____ und N._____ ■ C._____ ■ G._____ ■ E._____ (bis 31. Dezember 2005) bzw. die vom Gesuchsteller vertretene Sichtweise hinsichtlich seiner Veranlagung schlüssig hätte bewiesen werden können (vgl. vorstehende Erwägung 3.1). Zum einen hatten sich die Gutachter – wie bereits erwähnt – einzig mit der (rechnungslegungs-) rechtlichen Behandlung von Sachverhaltsvarianten zu befassen und nicht mit der Frage, ob die Forderungskette B._____ ■ L._____ ■ Anstalten M._____ und N._____ ■ C._____ ■ G._____ ■ E._____ (bis 31. Dezember 2005) tatsächlich bestanden hat oder nicht. Zum anderen hielten die Gutachter ausdrücklich fest (vgl. S. 13 des Gutachtens), dass das Konstrukt der indirekten Darlehensgewährung, insbesondere unter Berücksichtigung der Einbindung eines Escrow-Agenten, sehr ungewöhnlich sei und sie das Gutachten auf Basis der ihnen zur Verfügung gestellten Unterlagen erstellt hätten; es könne nicht ausgeschlossen werden, dass sie möglicherweise Sachverhalte anders festgestellt und entsprechend anders beurteilt hätten, wenn sie weitere oder andere Unterlagen und Informationen zur Verfügung gehabt hätten. Wie die KSTV GR zu Recht festhält, lässt sich dem Gutachten somit klarenweise kein Beweis dafür entnehmen, dass in der Steuerperiode 2005 bzw. mit Wirkung auf die Steuerperiode 2005 nachweislich keine Mittel an die Investoren abgeflossen waren. Dies gilt umso mehr, als das Gutachten keinen ersichtlichen Bezug auf Unterlagen nimmt, welche im VGU A 19 7 als relevant erachtet wurden, wie bspw. die E-Mail des Gesuchstellers vom 22. Dezember 2006 mit Anhängen (vgl. ASU-Akten pag. 180.200.137 - 143) sowie die E-Mail des Gesuchstellers vom 24. Mai 2007 (vgl. ASU-Akten pag. 180.200.375). Überdies bleibt darauf hinzuweisen, dass das Gut-

- 16 - achten im Rahmen eines Strafverfahrens und somit aus einer strafrechtlichen und nicht aus einer steuerrechtlichen Optik heraus erstellt wurde. Das vorstehend mit Bezug auf das amtliche Gutachten vom 9. Januar 2020 Gesagte kann im Übrigen auch mit Bezug auf die Protokolle betreffend die Einvernahmen des Gutachters Q._____ vom 2. und 25. März 2020 festgehalten werden, zumal es darin lediglich um die mündliche Erläuterung und Ergänzung des schriftlich erstatteten Gutachtens vom 9. Januar 2020 ging (vgl. GS-act. 8 S. 1 und GS-act. 9 S. 3).

E. 6.3.3

Nachdem mit dem amtlichen Gutachten vom 9. Januar 2020 und den Protokollen betreffend die Einvernahmen des Gutachters Q._____ vom 2. und 25. März 2020 nach Auffassung des streitberufenen Gerichts kein Revisionsgrund gegeben ist, erübrigt es sich denn auch, die Akten der Staatsanwaltschaft O.2._____ (mind. 11 Bundesordner) zu edieren und die amtlich bestellten Gutachter Q._____ und R._____ anzuhören.

7. Als weitere Beilage zu seinem Revisionsgesuch reichte der Gesuchsteller ein Protokoll betreffend eine Zeugeneinvernahme von L._____ durch die ASU vom 20. Dezember 2010 ein (GS-act. 4).

E. 7

Am 7. Mai 2020 (Poststempel: 20. Mai 2020) verfügte das Bundesgericht die Abweisung des Sistierungsgesuchs betreffend das bundesgerichtliche Verfahren Z._____, da der Gesuchsteller nicht wirklich Revisionsgründe geltend mache, sondern bloss appellatorische Kritik an der vorinstanzlichen Sachverhaltsermittlung übe (E.2.3.1).

E. 7.1

Der Gesuchsteller wirft dem Verwaltungsgericht vor, die Zeugenaussage von L._____ durch die ASU vom 20. Dezember 2010 nicht gewürdigt zu haben. Er macht geltend, L._____ habe in der Zeugeneinvernahme vom

E. 7.3

Wie nachstehend dargelegt wird, ist mit der Zeugeneinvernahme von L._____ durch die ASU vom 20. Dezember 2010 der vom Gesuchsteller angerufene Revisionsgrund der Nichtberücksichtigung vorhandener bzw. des Ausserachtlassens entscheidender Beweismittel i.S.v. Art. 147 Abs. 1 lit. b DBG, Art. 51 Abs. 1 lit. b StHG und Art. 141 Abs. 1 lit. b StG nach Auffassung des streitberufenen Gerichts nicht gegeben.

E. 7.3.1

Dem Protokoll betreffend die Zeugeneinvernahme von L._____ durch die ASU vom 20. Dezember 2010 ist zu entnehmen, dass Prof. Dr. Urs Behnisch als Vertreter des Gesuchstellers an der entsprechenden Einvernahme teilgenommen hatte. Das Protokoll betreffend die Zeugeneinvernahme von L._____ durch die ASU vom 20. Dezember 2010 befindet sich zudem bei den ASU-Akten, in welche der Gesuchsteller gemäss VGU A 19 7 E.4.1.1.4 umfassend Einsicht nehmen konnte. Bei der ihm zumutbaren Sorgfalt wäre es dem Gesuchsteller also möglich gewesen, die Zeugeneinvernahme von L._____ durch die ASU vom 20. Dezember 2010 schon ins ordentliche Beschwerdeverfahren vor Verwaltungsgericht einzubringen. Soweit ersichtlich hat dies der Gesuchsteller allerdings nicht getan. Eine Revision gestützt auf die Zeugeneinvernahme von L._____ durch die ASU vom 20. Dezember 2010 ist damit von vornherein ausgeschlossen, weshalb auf das Revisionsgesuch insoweit nicht einzutreten ist (vgl. Art. 147 Abs. 2 DBG, Art. 51 Abs. 2 StHG und Art. 141 Abs. 2 StG; vgl. auch VGU A 19 14 vom 25. Juni 2019 E.3.2, A 16 58 vom 26. April 2017 E.4b und A 13 36 vom 7. Januar 2014 E.2b).

E. 7.3.2

Selbst wenn auf das Revisionsgesuch gestützt auf die Zeugeneinvernahme von L._____ durch die ASU vom 20. Dezember 2010 einzutreten wäre, so setzt der damit angerufene Revisionsgrund der Nichtberücksichtigung vorhandener bzw. des Ausserachtlassens entscheidender Beweismittel voraus, dass die Behörde die ausser Acht gelassenen Beweismittel gekannt

- 19 - hat oder hätte kennen müssen (LOOSER, a.a.O., Art. 147 Rz. 16 m.w.H.). Wie bereits in vorstehender Erwägung 7.3.1 festgehalten wurde, ist vorliegend nicht ersichtlich und wird vom Gesuchsteller auch nicht dargetan, dass dem Gericht die Zeugenaussage von L._____ bei der ASU vom 20. Dezember 2010 zur Kenntnis gebracht worden wäre (vgl. RICHER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., Art. 147 Rz. 26). Zwar trägt aufgrund des im öffentlichen Recht geltenden Untersuchungsgrundsatzes grundsätzlich das Gericht die Verantwortung für die Abklärung des rechts erheblichen Sachverhalts. Eine gewisse Einschränkung erfährt dieser Grundsatz indessen durch die Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen (LOOSER, a.a.O., Art. 147 Rz. 16a und Rz. 12). Diese hätte vorliegend

zu- mindest darin bestanden, die Zeugeneinvernahme von L._____ durch die ASU vom 20. Dezember 2010 im Beschwerdeverfahren vor dem streitberufenen Gericht als angeblich entscheidungswesentliches Aktenstück zu bezeichnen, was der Gesuchsteller soweit ersichtlich unterlassen hat. Im Weiteren setzen Art. 147 Abs. 1 lit. b DBG, Art. 51 Abs. 1 lit. b StHG und Art. 141 Abs. 1 lit. b StG voraus, dass ein entscheidendes Beweismittel ausser Acht gelassen wurde. Entscheidend ist ein Beweismittel dann, wenn es geeignet ist, eine andere Beurteilung des zu revidierenden Entscheids zu ermöglichen (LOOSER, a.a.O., Art. 147 Rz. 11 m.w.H.; vgl. auch Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern 100.2018.25/26U vom 10. August 2018 E.3.3 m.H.a. BGE 143 III 272 E.2.2 [Pra 107/2018 Nr. 5]). Nach Auffassung des streitberufenen Gerichts erfüllt die Zeugeneinvernahme von L._____ vom 20. Dezember 2010, insbesondere dessen Antworten auf die Fragen 11 und 70, dieses Erfordernis nicht. Es sei in diesem Zusammenhang auf die im VGU A 19 7 E.8.1.5.1 erwähnte, zeitlich jüngere eidestattliche Erklärung vom 22. April 2013 verwiesen, in der sich L._____ wie folgt geäußert hatte: "Ich erkläre hiermit, dass es im Zusammenhang mit dem am 1. Mai 2005 erstellten Escrow-Vertrag kein von mir aktiv verwaltetes Konto gegeben hat. Die gemäss Escrow-Vertrag von mir verwal-

- 20 - teten Mittel in Höhe von Fr. 196 Mio. standen mir zu keinem Zeitpunkt zur Verfügung. Inwiefern derartige Mittel existierten, entzieht sich meiner Kenntnis. Dennoch unterschrieb ich eine Bestätigung, dass Mittel in vollem Umfang an die Anstalten M._____ und N._____ AG überwiesen worden wären" (Hervorhebungen durch das Gericht). Auch in der Zeugeneinvernahme vom 20. Dezember 2010 antwortete L._____ auf die Frage, welche Arbeiten er im Zusammenhang mit der Verwahrung des Escrow-Betrages von Fr. 196 Mio. erledigt habe, was folgt (Frage 12): "Die Kreditverträge unterschrieben und die Saldobestätigungen." Zudem hielt er in der Antwort auf Frage 60 der Zeugeneinvernahme vom 20. Dezember 2010 fest, dass er die Funktion des Escrow-Vertrages im Rahmen des Financial Engineerings (lediglich) "grosso modo" verstanden habe. 8. Als Beilage zu seinem Revisionsgesuch reichte der Gesuchsteller auch noch diverse E-Mails (GS-act. 3A, 3B, 3C und 3D) sowie ein Dokument "Closing Minutes" vom 28. April 2005 (GS-act. 1) ein.

E. 8

Mit Replik vom 4. Juni 2020 stellte der Gesuchsteller folgende Rechtsbegehren:

- 4 - 1. Die gestellten Rechtsbegehren werden vollumfänglich bestätigt. 2. Erneuerter prozessualer Rechtsbegehren: Sämtliche durch die ASU bei C._____ und der D._____ Inc. beschlagnahmten Akten seien zu edieren und dem Gesuchsteller – unter Wahrung der Persönlichkeitsrechte von C._____ bzw. dessen Steuergeheimnis – offenzulegen.

E. 8.1

Der Gesuchsteller hält fest, dass durch die von der Staatsanwaltschaft O.2._____ ab Mitte Januar 2020 ermöglichte elektronische Suche auf der Kopie der bei ihm im Sommer 2010 (ASU-Beschlagnahmungen) vorhandenen Datenträger weitere Beweismittel hätten wiedergefunden werden können. Die ASU habe den Zugang zu den bloss elektronisch gesicherten Daten nie geöffnet, sondern verweigert, weil darauf Akten gespeichert seien, die dem Steuergeheimnis unterlägen (insbesondere Akten von C._____). Diese Daten seien erst durch die Staatsanwaltschaft O.2._____ auf komplizierte, aufwändige Art und Weise zugänglich gemacht worden.

E. 8.1.1

Der Gesuchsteller macht geltend, dass Rechtsanwalt S. _____ in seiner E-Mail (samt Step-Plan; ASU-Akten pag. 180.200.102 ff.) vom 22. April 2005 (GS-act. 3A), welche auch an L. _____ adressiert gewesen sei, auf die sich matchende Position DD. _____ (bezeichnet als C. _____/cash pool) hin-

- 21 - weise: "Cash Position der B. _____ nach Verkauf der Liegenschaften dem Cash Konto von C. _____ gutgeschrieben..." Dies sei nichts anderes als die Forderungskette B. _____ ■ L. _____ ■ Anstalten M. _____ und N. _____ ■ C. _____ ■ G. _____ ■ E. _____ (bis 31. Dezember 2005) gewesen. Damit sei bewiesen, dass die G. _____ über diese Darlehenskette die Umleitung der Restkaufpreisschuld begründet und nicht verdeckt Eigenkapital ausgeschüttet habe. Um nicht gegen gesellschaftsrechtliche Verpflichtungen zu verstossen, habe die B. _____ ihre Statuten anpassen bzw. ihren Zweck um die Finanzierung von Unternehmen ergänzen müssen. Eine Anpassung der Statuten wäre nach Auffassung des Gesuchstellers unabhängig davon notwendig gewesen, ob die B. _____ die gewählte Finanzierungsstruktur transparent offengelegt oder eben diskret hinter dem Escrow-Agenten verborgen resp. auf eine vollständige Offenlegung verzichtet hätte (vgl. angepasster Handelsregistrauszug, ASU-Akten pag. 150.110.001 ff., bei der ASU zu edieren, da nicht auf der CD-ROM enthalten; Revisionsgesuch Rz. 45).

E. 8.1.2

Weiter macht der Gesuchsteller geltend, dass sich die ganze Transaktionsstruktur L. _____ ■ Anstalten M. _____ und N. _____ ■ C. _____ ■ G. _____ ■ E. _____ (bis 31. Dezember 2005) auch aus den Closing Minutes vom 28. April 2005 ergebe (GS-act. 1). L. _____ sei am Closing anwesend gewesen. Um eine Verwechslung mit dem für den F. _____-Nachlassverwalter tätigen Escrow-Agenten T. _____ auszuschliessen, sei L. _____ als "notary public" bezeichnet worden. Da der entsprechende Kanton das Amtsnotariat kenne, habe L. _____ keine Notariatsfunktion ausüben können. Stattdessen habe er in seiner Eigenschaft als Escrow-Agent gehandelt; er habe die Aktien der B. _____ am Closing in Verwahrung genommen, um einerseits die Interessen der DD. _____ und andererseits sich selbst abzusichern. Dies sei deshalb notwendig gewesen, weil er die E. _____ am

E. 8.3

Wie nachstehend dargelegt wird, ist auch mit den E-Mails, dem Dokument "Closing Minutes" und dem (angeblich) angepassten Handelsregistrauszug der B. _____ der vom Gesuchsteller angerufene Revisionsgrund der Nichtberücksichtigung vorhandener bzw. des Ausserachtlassens entscheidender Beweismittel i.S.v. Art. 147 Abs. 1 lit. b DBG, Art. 51 Abs. 1 lit. b StHG und Art. 141 Abs. 1 lit. b StG nach Auffassung des streitberufenen Gerichts nicht gegeben.

E. 8.3.1

Den Akten ist zu entnehmen (vgl. ESTV-act. 2 und 3), dass die E-Mails und das Dokument "Closing Minutes" im Sommer 2010 durch die ASU beschlagnahmt worden waren. Die E-Mails und das Dokument "Closing Minutes" befinden sich also bei den ASU-Akten, in welche der Gesuchsteller gemäss VGU A 19 7 E.4.1.1.4 umfassend Einsicht nehmen konnte. Zwar macht der Gesuchsteller geltend, dass ihm der Zugang zu den bloss elektronisch gesicherten Daten nie geöffnet worden sei. Dem gilt es allerdings entgegenzuhalten, dass sich der Gesuchsteller sowohl während als auch nach Abschluss des ASU-Verfahrens offenbar nie dazu veranlasst sah, sich über eine angeblich verweiger-

Akteneinsicht zu beschweren und er bediente sich auch nie des Beschwerderechts gemäss Art. 114 DBG bzw. Art. 26 und 27 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsstrafrecht (VStrR; SR 313.0) (vgl. VGU A 19 7 E.4.1.1.4 ff.). Zudem war der Gesuchsteller Empfänger bzw. Absender der E-Mails, welche sich nach seinen eigenen Angaben auf einer Kopie der bei ihm im Sommer 2010 vorhandenen Datenträger befanden. Das Dokument "Closing Minutes" hatte er zudem mitunterzeichnet. Dem Gesuchsteller wäre es bei der ihm zumutbaren Sorgfalt also möglich gewesen, die E-Mails und das Dokument "Closing Minutes" schon ins ordentliche Beschwerdeverfahren vor Verwaltungsgericht einzubringen – unabhängig davon, ob er zum heutigen Zeitpunkt noch

- 25 - Zugriff auf seine elektronischen Nachrichten aus dem Jahr 2005 hat oder nicht. Soweit ersichtlich hat dies der Gesuchsteller allerdings nicht getan. Eine Revision gestützt auf die E-Mails und das Dokument "Closing Minutes" ist damit von vornherein ausgeschlossen, weshalb auf das Revisionsgesuch insoweit nicht einzutreten ist (vgl. Art. 147 Abs. 2 DBG, Art. 51 Abs. 2 StHG und Art. 141 Abs. 2 StG; vgl. auch VGU A 19 14 vom 25. Juni 2019 E.3.2, A 16 58 vom 26. April 2017 E.4b und A 13 36 vom 7. Januar 2014 E.2b).

E. 8.3.2

Selbst wenn auf das Revisionsgesuch gestützt auf die E-Mails und das Dokument "Closing Minutes" einzutreten wäre, so setzt der damit angerufene Revisionsgrund der Nichtberücksichtigung vorhandener bzw. des Ausserachtlassens entscheidender Beweismittel – wie bereits in vorstehender Erwägung 7.3.2 festgehalten wurde – voraus, dass die Behörde die ausser Acht gelassenen Beweismittel gekannt hat oder hätte kennen müssen (LOOSER, a.a.O., Art. 147 Rz. 16 m.w.H.). Vorliegend ist unbestritten, dass dem Gericht die E-Mails und das Dokument "Closing Minutes" nicht zur Kenntnis gebracht wurden (vgl. RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., Art. 147 Rz. 26). Zwar trägt aufgrund des im öffentlichen Recht geltenden Untersuchungsgrundsatzes grundsätzlich das Gericht die Verantwortung für die Abklärung des rechtserheblichen Sachverhalts. Eine gewisse Einschränkung erfährt dieser Grundsatz indessen durch die Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen (LOOSER, a.a.O., Art. 147 Rz. 16a und Rz. 12). Diese hätte vorliegend zumindest darin bestanden, die E-Mails und das Dokument "Closing Minutes" im Beschwerdeverfahren vor dem streitberufenen Gericht als angeblich entscheidungswesentliche Aktenstücke zu bezeichnen, was der Gesuchsteller soweit ersichtlich unterlassen hat. Im Weiteren setzen Art. 147 Abs. 1 lit. b DBG, Art. 51 Abs. 1 lit. b StHG und Art. 141 Abs. 1 lit. b StG – wie bereits in vorstehender Erwägung 7.3.2 erwähnt – voraus, dass ein entscheidendes Beweismittel ausser Acht gelas-

- 26 - sen wurde. Entscheidend ist ein Beweismittel dann, wenn es geeignet ist, eine andere Beurteilung des zu revidierenden Entscheids zu ermöglichen (LOOSER, a.a.O., Art. 147 Rz. 11 m.w.H.; vgl. auch Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern 100.2018.25/26U vom 10. August 2018 E.3.3 m.H.a. BGE 143 III 272 E.2.2 [Pra 107/2018 Nr. 5]). Nach Auffassung des streitberufenen Gerichts erfüllen die E-Mails, das Dokument "Closing Minutes" und der (angeblich) angepasste Handelsregisterauszug der B._____ dieses Erfordernis nicht. Mit Bezug auf die E-Mail von Rechtsanwalt S._____ vom 22. April 2005 (GS-act. 3A) gilt es festzuhalten, dass der Gesuchsteller daraus nur einen Ausschnitt zitiert. Der gesamte Absatz lautet wie folgt: "Noch immer unverständlich – und nicht dokumentiert – ist für mich das Verhältnis zwischen B._____ und DD._____ bzw. dem "Cash Pool". Weshalb die Cash Position der B._____ nach Verkauf der Liegen-

schaften dem Cash Konto von C._____ gutgeschrieben wird, kann ich noch immer nicht plausibel nachvollziehen bzw. habe ich noch immer keine Dokumente gesehen, die mir dies plausibel machen könnten." Nach Auffassung des streitberufenen Gerichts lässt sich daraus keine Forderung von B._____ gegenüber L._____ und auch keine Forderung von L._____ gegenüber den Anstalten M._____ und N._____ ableiten. Ausserdem ist der Hinweis von Rechtsanwalt S._____ in seiner E-Mail vom 22. April 2005, wonach der Gesellschaftszweck der B._____ erweitert werden müsse, angesichts der Darlehensgewährung von B._____ an G._____ (Restkaufpreisforderung aus dem Liegenschaftsverkauf) von Fr. 160.654 Mio. durchaus nachvollziehbar. Mit Bezug auf das Dokument "Closing Minutes" gilt es festzuhalten, dass es einer reinen Behauptung entspricht, wenn der Gesuchsteller gestützt darauf geltend macht, L._____ sei in seiner angeblichen Eigenschaft als Escrow-Agent am Closing anwesend gewesen. Nach Auffassung des streitberufenen Gerichts überzeugt es nicht, wenn der Gesuchsteller behauptet, L._____ sei im Dokument "Closing Minutes" deshalb nicht als Escrow-Agent, sondern als "notary public" bezeichnet worden, um eine Verwechslung mit dem Escrow-Agenten T._____ zu vermeiden, zumal

- 27 - nicht ersichtlich ist, worin die Verwechslungsgefahr bestanden haben soll. Schliesslich gilt es mit Bezug auf die E-Mail von U._____ (V._____) vom

E. 8.3.3

Nachdem mit dem (angeblich) angepassten Handelsregistorauszug nach Auffassung des streitberufenen Gerichts kein Revisionsgrund gegeben ist, erübrigt es sich denn auch, den (angeblich) angepassten Handelsregisterauszug der B._____ bei der ASU zu edieren. 9. Mit seiner Replik vom 4. Juni 2020 reichte der Gesuchsteller einen Entwurf des Jahresabschlusses der N._____ Anstalt per 31. Dezember 2005 (GS-act. 10) und eine E-Mail von CC._____ Revisor Y._____ (GS-act. 11) ein. 9.1.1. Der Gesuchsteller macht geltend, dass ihm der Entwurf der Jahresrechnung der N._____ Anstalt erst durch die strafrechtliche Voruntersuchung der Staatsanwaltschaft O.2._____ in den aufgearbeiteten, den Gutachtern zugestellten 11 Bundesordnern zugänglich gewesen sei. Auch die Feststellung von CC._____ Revisor Y._____ sei zuvor nicht greifbar gewesen, sondern erst in den Akten der Staatsanwaltschaft. Sowohl die ASU als auch die KSTV GR und das Verwaltungsgericht hätten die Einsichtnahme in die bei C._____ und der D._____ Inc. beschlagnahmten Akten verweigert bzw. die beantragte Aktenevidenz und -offenlegung abgelehnt. Die Staatsanwalt-

- 28 - schaft O.2._____ habe nicht nur bei der ASU, sondern auch bei Dritten weitere Akten ediert. Der grösste Teil der Akten dürfte jedoch bei der ASU ediert worden sein. Im Gegensatz zur ASU habe die Staatsanwaltschaft jedoch auch die bei C._____ und der von ihm beherrschten D._____ Inc. beschlagnahmten Dokumente geöffnet, insbesondere die zitierte Jahresrechnung 2005 der N._____ Anstalt, welche – wie aus der Paginierung ersichtlich sei – Aufnahme gefunden habe in die Dokumentation der 11 Bundesordner, die den amtlichen Gutachtern zur Verfügung gestellt worden sei. Ob die E-Mail von Revisor Y._____ aus den ASU-Akten stamme oder direkt bei CC._____ beschlagnahmt worden sei, bleibe derzeit ungeklärt, sei aber auch nicht wesentlich. 9.1.2. Mit Bezug auf den Entwurf des Jahresabschlusses der N._____ Anstalt per

E. 9

Am 11. Juni 2020 hielt die ESTV duplicando an ihrem Antrag fest. Sie verwies auf die Verfügung des Bundesgerichts vom 7. Mai 2020 (Z._____) und machte geltend, dass der Gesuchsteller auch in seiner Replik bloss appellatorische Kritik am VGU A 19 7 übe. Insbesondere handle es sich auch bei den mit der Replik des Gesuchstellers eingereichten Beilagen weder um neue noch um relevante Beweismittel für das Veranlagungsverfahren betreffend die direkte Bundessteuer 2005, welche zu einer Revision des erwähnten Urteils führen könnten.

E. 9.2

Nach Auffassung des streitberufenen Gerichts kann auch mit dem nota bene blossen Entwurf des Jahresabschlusses der N._____ Anstalt per

E. 10

Mit Schreiben vom 12. Juni 2020 verzichtete die KSTV GR auf die Einreichung einer Duplik.

E. 11

Am 26. Juni 2020 reichte der Gesuchsteller eine Triplik zur Duplik der ESTV ein, welche den Gesuchsgegnerinnen umgehend zur Kenntnis gebracht wurde. Auf die Ausführungen der Parteien in ihren Rechtsschriften und die eingereichten Beweismittel wird, soweit erforderlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen. Das Gericht zieht in Erwägung:

- 5 - 1.1. Für die Behandlung eines Revisionsgesuchs ist jene Behörde zuständig, welche die frühere Verfügung oder den früheren Entscheid erlassen hat (Art. 149 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11], Art. 51 Abs. 4 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14], Art. 67 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege [VRG; BR 370.100]). Das Verwaltungsgericht ist demnach zur Beurteilung des vorliegenden Revisionsgesuchs vom 14. April 2020 zuständig (vgl. ausdrücklich Art. 142 Abs. 2 des Steuergesetzes für den Kanton Graubünden [StG; BR 720.000]). Auf Anordnung der Vorsitzenden entscheidet das Verwaltungsgericht im vorliegenden Fall in Fünferbesetzung (Art. 43 Abs. 2 lit. d VRG); der Streitwert beträgt mehr als Fr. 5'000.-- und das Revisionsgesuch ist weder offensichtlich unzulässig noch offensichtlich begründet oder unbegründet (vgl. Art. 43 Abs. 3 VRG). So erging auch das angefochtene VGU A 19 7 in Fünferbesetzung. 1.2. Das Revisionsgesuch muss innert 90 Tagen nach Entdeckung des Revisionsgrundes, spätestens jedoch innert zehn Jahren seit Eröffnung der Verfügung oder des Entscheids, eingereicht werden (Art. 148 DBG, Art. 51 Abs. 3 StHG, Art. 142 Abs. 1 StG). Gemäss Art. 39 Abs. 1 VRG i.V.m. der Verordnung über den Stillstand der Fristen in Zivil- und Verwaltungsverfahren zur Aufrechterhaltung der Justiz im Zusammenhang mit dem Corona-virus (COVID-19; SR 173.110.4) stehen gesetzliche und gerichtlich bestimmte Fristen vom 21. März 2020 bis und mit dem 19. April 2020, vom

E. 11.1

Soweit der Gesuchsteller in seinen Rechtsschriften auf das Urteil des Bundesgerichts 2C_450/2018 vom 1. Mai 2020 verweist und seiner Replik ein sog. "Schema zur indirekten Darlehensgewährung" (GS-act. 12) beilegt, ist nach Auffassung des streitberufenen Gerichts nicht ersichtlich, dass er darin einen Revisionsgrund erblickt. Wie bereits in vorstehender Erwägung 3 erwähnt, handelt es sich bei der Revision um ein

ausserordentliches Rechtsmittel, weshalb an deren Begründung strenge Anforderungen zu stellen sind (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.274/2004 vom 1. Juni 2004 E.4).

E. 11.2

Im Ergebnis kann somit festgehalten werden, dass die angerufenen Revisionsgründe nicht gegeben sind bzw. die Revision ausgeschlossen ist. Das Revisionsgesuch ist somit abzuweisen, soweit überhaupt darauf einzutreten ist.

- 32 - Vor diesem Hintergrund erübrigt es sich denn auch, weitere vom Gesuchsteller beantragte Beweismassnahmen wie etwa die Edition der durch die ASU bei C._____/ der D._____. Inc. beschlagnahmten Akten und der Akten der Staatsanwaltschaft O.2._____. inkl. Daten-Harddisk vorzunehmen. 12. Bei diesem Verfahrensausgang hat der Gesuchsteller als unterliegende Partei die Kosten des vorliegenden Verfahrens zu tragen (Art. 73 Abs. 1 VRG). Den in ihrem amtlichen Wirkungskreis obsiegenden Gesuchsgegnerinnen steht keine aussergerichtliche Parteientschädigung zu (Art. 78 Abs. 2 VRG). Die Staatsgebühr wird in Anwendung von Art. 75 Abs. 2 VRG unter Berücksichtigung der umfangreichen Rechtsschriften und der Schwierigkeit der Sache sowie des Interesses und der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Gesuchstellers auf Fr. 20'000.-- festgelegt.

Demnach erkennt das Gericht:

E. 15

Juli bis und mit dem 15. August und vom 18. Dezember bis und mit dem 2. Januar still. Davon ausgenommen sind Verfahren, die durch besondere Verfügung der Instruktionsrichterin oder des Instruktionsrichters für dringlich erklärt werden (Art. 39 Abs. 2 lit. a VRG) und für die eine abweichende gesetzliche Regelung besteht (Art. 39 Abs. 2 lit. b VRG).

- 6 - 2. Der Gesuchsteller beantragt, es sei dem Revisionsgesuch die aufschiebende Wirkung zu erteilen. Mit dem vorliegenden Entscheid in der Sache selbst wird die Beurteilung dieses Antrags obsolet. Im Übrigen war der Antrag um Erteilung der aufschiebenden Wirkung von vornherein obsolet, da das Bundesgericht der Beschwerde gegen das VGU A 19 7 mit Verfügung vom 11. März 2020 die aufschiebende Wirkung erteilt hatte. 3. Gemäss Art. 147 Abs. 1 DBG und Art. 51 Abs. 1 StHG kann eine rechtskräftige Verfügung oder ein rechtskräftiger Entscheid auf Antrag oder von Amtes wegen zugunsten des Steuerpflichtigen revidiert werden, wenn erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel entdeckt werden (lit. a), wenn die erkennende Behörde erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel, die ihr bekannt waren oder bekannt sein mussten, ausser Acht gelassen oder in anderer Weise wesentliche Verfahrensgrundsätze verletzt hat (lit. b) oder wenn ein Verbrechen oder ein Vergehen die Verfügung oder den Entscheid beeinflusst hat (lit. c; vgl. auch Art. 141 Abs. 1 StG). Die Revision ist ausgeschlossen, wenn der Antragsteller als Revisionsgrund vorbringt, was er bei der ihm zumutbaren Sorgfalt schon im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können (Art. 147 Abs. 2 DBG und Art. 51 Abs. 2 StHG; vgl. auch Art. 141 Abs. 2 StG). Bei der Revision handelt es sich um ein ausserordentliches Rechtsmittel, weshalb an deren Begründung strenge Anforderungen zu stellen sind (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.274/2004 vom 1. Juni 2004 E.4). 3.1. Gemäss Art. 147 Abs. 1 lit. a DBG, Art. 51 Abs. 1 lit. a StHG und Art. 141 Abs. 1 lit. a StG ist eine Revision bei Geltendmachung (nachträglich) entdeckter erheblicher Tatsachen oder entscheidender Beweismittel möglich, wenn die steuerpflichtige Person nachweist, dass ihr diese trotz zumutbarer

Sorgfalt im Veranlagungsverfahren nicht bekannt sein konnten. Erheblich ist eine Tatsache dann, wenn sie geeignet ist, den von der rechtsanwendenden Behörde dem angefochtenen Entscheid seinerzeit zugrunde geleg-

- 7 - ten Sachverhalt dergestalt zu verändern, dass Anlass zu einer anderen Entscheidung besteht. Dabei fallen nur Tatsachen in Betracht, die nachträglich entdeckt worden sind und nicht solche, die nachträglich eingetreten sind. Dementsprechend müssen wesentliche Beweismittel dem Nachweis von Tatsachen dienen, die schon im früheren Verfahren bekannt waren, indessen mangels genügender Beweise nicht berücksichtigt werden konnten: Das Beweismittel – als Erkenntnisquelle – muss dergestalt sein, dass mit seiner Hilfe eine im früheren Verfahren behauptete entscheidungswesentliche Tatsache schlüssig hätte bewiesen werden können (zum Ganzen RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl., Zürich 2016, Art. 147 Rz. 16 ff. m.w.H.). 3.2. Gemäss Art. 147 Abs. 1 lit. b DBG, Art. 51 Abs. 1 lit. b StHG und Art. 141 Abs. 1 lit. b StG ist eine Revision unter anderem auch dann möglich, wenn die erkennende Behörde erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel, die ihr bekannt waren oder hätten bekannt sein müssen, ausser Acht gelassen hat. Dieser Revisionsgrund ergibt sich insbesondere aus dem im öffentlichen Recht geltenden Untersuchungsgrundsatz, wonach grundsätzlich die Behörde die Verantwortung für die Abklärung des rechts- erheblichen Sachverhalts trägt. Eine gewisse Einschränkung erfährt dieser Grundsatz indessen durch die Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen. Zudem ist das Ausserachtlassen von Beweismitteln von der Beweiswürdigung abzugrenzen. So stellt nicht jede Nichtberücksichtigung von Beweismitteln ein Ausserachtlassen i.S.v. Art. 147 Abs. 1 lit. b DBG dar, sondern die Behörde kann die Beweismittel auch anders als der Steuerpflichtige würdigen (zum Ganzen LOOSER, in: ZWEIFEL/BEUSCH [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl., Basel 2017, Art. 147 Rz. 12 und 16 m.w.H.). 3.3. Wie bereits erwähnt, ist die Revision allerdings ausgeschlossen, wenn der Antragsteller als Revisionsgrund vorbringt, was er bei der ihm zumutbaren

- 8 - Sorgfalt schon im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können (Art. 147 Abs. 2 DBG und Art. 51 Abs. 2 StHG; vgl. auch Art. 141 Abs. 2 StG). Die Revision dient nicht dem Zweck, vermeidbare Unterlassungen während des ordentlichen Verfahrens im Rahmen des Revisionsverfahrens nachholen zu können, selbst wenn an sich ein Revisionsgrund vorläge. Der Steuerpflichtige muss also den Nachweis erbringen, dass er vom Revisionsgrund keine Kenntnis hatte und bei Anwendung der zumutbaren Sorgfalt auch keine Kenntnis haben konnte (LOOSER, a.a.O., Art. 147 Rz. 24 und Rz. 26a m.w.H.). 4. Dem VGU A 19 7 lag im Wesentlichen folgender Sachverhalt zugrunde: Am 28. April 2005 kaufte die E. _____ AG (nachfolgend: E. _____) aus dem F. _____-Nachlass 100 % der Aktien der B. _____ AG (nachfolgend: B. _____) zum Preis von Fr. 160.654 Mio. Der Kaufvertrag koppelte den Erwerb der B. _____-Beteiligung an die Amortisation von Darlehen von Fr. 42.6 Mio., welche die F. _____ P. _____ der B. _____ gewährt hatte. Nach dem Kauf der B. _____-Beteiligung durch die E. _____ erwarb die G. _____ AG (nachfolgend: G. _____) am 28. April 2005 von der B. _____ deren Liegenschaften zum Verkehrswert von Fr. 361.464 Mio. Aktionäre der E. _____ und der G. _____ waren zum damaligen Zeitpunkt zu 34 % die H. _____ AG (mit dem Gesuchsteller als Alleinaktionär) und zu je 33 % die D. _____ Inc. (mit C. _____ als Alleinaktionär) sowie die I. _____ AG (mit K. _____ als Alleinaktionär).

E. 20

Dezember 2010 bestätigt, als Escrow-Agent gehandelt und ab dem 28. April 2005 eine Escrow-Forderung (kein Bankkonto) verwaltet zu haben. Aufgrund der lückenlosen Vertragskette, wenn auch nicht durchgehend unterzeichnet vorliegend, sowie der Aussage von L._____ als Escrow-Agent (vgl. Antwort auf Frage 11; Antwort auf Frage 70) stehe die Forderungskette B._____ ■ L._____ ■ Anstalten M._____ und N._____ ■ C._____ ■ G._____ ■ E._____ (bis 31. Dezember 2005) fest. Die Beweiswürdigung des Verwaltungsgerichts, welche diese Forderungskette

- 17 - verneine, lasse sich unter Berücksichtigung der Aussage von L._____ nicht halten. Im Übrigen komme diesem Beweismittel aus dem Jahr 2010, d.h. relativ kurze Zeit nach Beendigung des Escrow-Vertrages per 31. Dezember 2008 im Mai 2009, hohe Beweiseignung zu. Es dürfe nicht einfach vollständig übergangen werden. 7.2.1. Die ESTV macht geltend, es sei aktenkundig, dass die Zeugenaussage von L._____ bei der ASU den urteilenden Behörden und dem Gesuchsteller bereits bekannt gewesen sei. Soweit der Gesuchsteller mit der Würdigung dieser Zeugenaussage nicht einverstanden sei, stehe ihm das bereits ergriffene ordentliche Rechtsmittel der Beschwerde an das Bundesgericht offen. Eine Beanstandung der durch das Gericht vorgenommenen Würdigung könne jedoch nicht mittels Revision vorgenommen werden. 7.2.2. Die KSTV GR hält im Wesentlichen fest, dass – soweit der Gesuchsteller vorbringe, das Verwaltungsgericht habe die Zeugenaussage von L._____ durch die ASU vom 20. Dezember 2010 nicht berücksichtigt – er damit jedenfalls keinen stichhaltigen Revisionsgrund geltend machen könne. Erstens seien ihm das Protokoll und der Inhalt der Zeugenaussage von L._____ (auf die er in den Rechtsschriften im Übrigen nie ausdrücklich hingewiesen habe) im Zeitpunkt der Beschwerdeerhebung vom 25. Februar 2019 nachgewiesenermassen schon längst bekannt gewesen, weil sein Rechtsvertreter der Einvernahme von L._____ persönlich beigewohnt habe. Zweitens seien die entsprechenden Sachverhaltsbehauptungen des Gesuchstellers vom Verwaltungsgericht geprüft und – soweit entscheidrelevant – in den Urteilerwägungen abgehandelt worden. Bei der Zeugenaussage bzw. dem entsprechenden Protokoll handle es sich demzufolge nicht um ein neues Beweismittel i.S.v. Art. 141 Abs. 1 lit. a StG bzw. Art. 51 Abs. 1 lit. a StHG und Art. 147 Abs. 1 lit. a DBG. Ferner gelte diesbezüglich der Ausschlussgrund von Art. 141 Abs. 2 StG bzw. Art. 51 Abs. 2 StHG und Art. 147 Abs. 2 DBG.

- 18 -

E. 25

April 2005 angewiesen habe, den DD._____ -Kontoüberzugskredit in

- 22 - seinem Namen an C._____ zu überweisen; gleichentags habe er C._____ angewiesen, denselben Betrag hälftig an die beiden Anstalten M._____ und N._____ zu überweisen.

Aufgrund dieser Anweisung(en) sei L._____ Schuldner der E._____ und daher entsprechend im Risiko gewesen. Gestützt auf eine E-Mail von U._____ (V._____) vom 29. April 2005 (GS- act. 3D) macht der Gesuchsteller geltend, dass L._____ auch nach den Mitteilflüssen und erfüllten Verträgen noch im Besitz der B._____ -Aktien gewesen sei. Am 29. April 2005 habe er die B._____ -Aktien der V._____ übergeben, nachdem er sich für die DD._____ und sich selbst versichert gehabt habe, dass der der E._____ gewährte Tageskredit vom

E. 28

April 2005 in den Asservaten EE._____ der ASU-Akten (vgl. Akten der ESTV [ESTV-act.] 2 und 8) befinde. Dieses Dokument sei durch die ASU nicht zu den Akten für die Untersuchungsberichte betreffend den Gesuchsteller und die X._____ AG genommen worden, da es keine wesentlichen Informationen zum Sachverhalt liefere, welche nicht auch schon in anderen, einschlägigeren Dokumenten enthalten wären. Auch aus heutiger Sicht sei nicht ersichtlich, inwiefern das Dokument "Closing Minutes" etwas an der Beurteilung der Veranlagung betreffend die direkte Bundessteuer 2005 ändern sollte. Bei einer Akteneinsicht bei der ASU hätte dieses angeblich so wichtige Dokument durch den Gesuchsteller ohne weiteres bereits früher beschafft und ins vorliegende Verfahren eingebracht werden können. Insbesondere handle es sich um ein Dokument, welches dem Gesuchsteller hinlänglich bekannt gewesen sei.

- 23 - Weiter hält die ESTV fest, dass auch die vom Gesuchsteller neu vorgebrachte E-Mailkorrespondenz (GS-act. 3A, 3B, 3C und 3D) von der ASU nicht als relevant oder notwendig für die Erstellung des Sachverhalts erachtet und deshalb nicht für die Untersuchungsberichte betreffend den Gesuchsteller und die X._____ AG verwendet worden sei. Auch aus heutiger Sicht sei nicht ersichtlich, inwiefern diese E-Mailkorrespondenz etwas an der Beurteilung der Veranlagung betreffend die direkte Bundessteuer 2005 ändern sollte. 8.2.2. Mit Bezug auf das Dokument "Closing Minutes" hält die KSTV GR fest, dass der Gesuchsteller bereits früher hätte darauf zugreifen können, weshalb es sich nicht um ein neues Beweismittel i.S.v. Art. 141 Abs. 1 lit. a StG bzw. Art. 51 Abs. 1 lit. a StHG und Art. 147 Abs. 1 lit. a DBG handle. Wie das Bundesgericht in BGE 144 II 427 E.3.2.3 ausgeführt habe, könne der Gesuchsteller aus dem Umstand, dass der Dokumenten-Umfang relativ gross sei, keinen Anspruch auf Aufbereitung sämtlicher Akten auf CD-Rom ableiten. Wenn die Staatsanwaltschaft O.2._____ anscheinend einen vereinfachten Zugriff bzw. eine erleichterte Suche mittels Datentools ermöglicht habe, könne der Gesuchsteller für das vorliegende Revisionsverfahren nichts zu seinen Gunsten ableiten. Es bleibe dabei, dass es sich bei den Closing Minutes nicht um ein neues Beweismittel handle, weshalb diesbezüglich auf das Revisionsgesuch nicht einzutreten sei. Weiter hält die KSTV GR mit Bezug auf den E-Mail-Verkehr zwischen Rechtsanwalt S._____ und L._____ fest, dass anlässlich der Hausdurchsuchungen lediglich sog. forensische Kopien der elektronischen Daten erstellt worden seien. D.h. der Gesuchsteller habe seit 2010 weiterhin bei sich auf diese Daten zugreifen können. Sämtliche E-Mails gemäss Beilage 3 des Revisionsgesuchs seien an seine E-Mail-Adresse gegangen bzw. seien von dieser verschickt worden. Zum Auffinden dieser E-Mails sei

- 24 - somit keine Akteneinsicht bei der Staatsanwaltschaft O.2._____ nötig gewesen. Auch diesbezüglich sei auf das Revisionsgesuch nicht einzutreten.

E. 29

April 2005 (GS-act. 3D) darauf hinzuweisen, dass dieser mit Bezug auf die Aktien der B._____ lediglich folgendes mitteilte: "Die Aktienzertifikate [...] wurden uns heute Nachmittag durch L._____ überreicht." Wie die KSTV GR zu Recht festhält, hatten sich C._____ und der Gesuchsteller gemäss der Kreditvereinbarung mit der V._____ vom 27. April 2005 (vgl. Akten der KSTV [KSTV-act.] 1) dazu verpflichtet, die Aktien der B._____ der V._____ zwecks Besicherung des ihnen von der V._____ gewährten Solidarkredits zu verpfänden. Soweit L._____ die Aktien der V._____ aushändigte, handelte er daher nicht für sich selber oder für die DD._____, sondern für C._____ bzw. den Gesuchsteller.

E. 31

Dezember 2005 und der E-Mail von CC._____ Revisor Y._____ dem Gesuch um Revision des VGU A 19 7 nicht stattgegeben werden. Dem Auftrag für das Büchergutachten vom 3. Oktober 2019 (GS-act. 5, Ziff. 1) ist folgendes zu entnehmen: 2. [...] Vom 22. August 2018 bis am 26. August 2019 wurden dem Beschuldigten [bzw. dem Gesuchsteller] 1069 Fragen gestellt, denen die relevanten Beilagen jeweilen anliegen. Die Einvernahmen finden in 11 Bundesordnern Platz. Sie werden den Gutachtern in der Form einer Kopie (Hardcopy) abgegeben. BO: - 11 Bundesordner Einvernahmen von A._____ act. 05-01-01-001 bis 05-01-33-042 (inkl. Protokolle Zwangsmassnahmengericht vom 29.08.19) als Hardcopy 3. Die vorerwähnten 1069 Fragen mit den zugehörigen Beilagen finden sich auch auf der anliegenden DVD [...]. Daraus geht hervor, dass dem Gesuchsteller die sich in den 11 Bundesordnern befindlichen Dokumente – so also auch der Entwurf des Jahresabschlusses der N._____ Anstalt per 31. Dezember 2005 (act. 05-01-12-136) und die E-Mail von CC._____ Revisor Y._____ (act. 05-01-10-091) – spätestens seit der letzten Einvernahme vom 26. August 2019 bekannt gewesen sein mussten. Dem Gesuchsteller wäre es bei der ihm zumutbaren Sorgfalt also möglich gewesen, den Entwurf des Jahresabschlusses sowie die E-Mail von CC._____ Revisor Y._____ schon ins ordentliche Beschwerdeverfahren vor Verwaltungsgericht einzubringen. Soweit ersichtlich hat dies der Gesuchsteller allerdings nicht getan. Im Übrigen ist auch der Inca-Mail der Staatsanwaltschaft O.2._____ an den Rechtsvertreter des Gesuchstellers vom 10. Januar 2020 (GS-act. 2) zu entnehmen, dass die Ak-

- 30 - ten des Nummernkreises 05 bzw. sämtliche Einvernahmen mit sämtlichen zugehörigen Beilagen bereits an die Verteidigung des Gesuchstellers ausgeliefert worden waren, und zwar physisch und elektronisch. Selbst wenn der Gesuchsteller in die Akten des Nummernkreises 05 erst ab dem 10. Januar 2020 hätte Einsicht nehmen können, so wären der Entwurf des Jahresabschlusses der N._____ Anstalt und die E-Mail von CC._____ Revisor Y._____ mit der Replik vom 4. Juni 2020 zu spät eingereicht worden (vgl. vorstehende Erwägung 1.2). Eine Revision gestützt auf den Entwurf des Jahresabschlusses der N._____ Anstalt per 31. Dezember 2005 und die E-Mail von CC._____ Revisor Y._____ ist somit von vornherein ausgeschlossen, weshalb auf das Revisionsgesuch auch insoweit nicht einzutreten ist (vgl. Art. 148 DBG, Art. 51 Abs. 3 StHG und Art. 142 Abs. 1 StG). 10.1.1. Schliesslich rügt der Gesuchsteller auch noch eine Verletzung seines Anspruchs auf rechtliches Gehör. Er macht geltend, dass das Verwaltungsgericht im VGU A 19 7 sämtliche Beweisanträge abgewiesen habe, mit denen er Tatsachen zu beweisen versucht habe, welche die Darlehenskette B._____ ■ L._____ ■ Anstalten M._____ und N._____ ■ C._____ ■ G._____ und E._____ (bis Ende Dezember 2015) nachgewiesen hätten. 10.1.2. Die KSTV GR macht geltend, auf die im Revisionsgesuch enthaltene Behauptung, das Gericht habe eine Gehörsverletzung begangen, sei in diesem Verfahren nicht einzugehen, weil sie nicht Gegenstand eines Revisionsgesuchs sein könne, sondern im Beschwerdeverfahren vom Bundesgericht zu beurteilen sei. Gleiches bringt auch die ESTV sinngemäss vor. 10.2.1. Soweit der Gesuchsteller den Revisionsgrund der Nichtberücksichtigung vorhandener bzw. des Ausserachtlassens entscheidender Beweismittel i.S.v. Art. 147 Abs. 1 lit. b DBG, Art. 51 Abs. 1 lit. b und Art. 141 Abs. 1 lit. b StG anruft, ist ihm folgendes entgegenzuhalten: Das Verwaltungsgericht hat die Beweisanträge nicht übersehen, sondern in antizipierter Beweis-

- 31 - würdigung abgewiesen. Damit ist der Revisionsgrund des Ausserachtlassens entscheidender Beweismittel i.S.v. Art. 147 Abs. 1 lit. b DBG, Art. 51 Abs. 1 lit. b StHG und Art. 141 Abs. 1 lit. b StG von vornherein nicht gegeben. Ist der Gesuchsteller mit der (antizipierten) Beweiswürdigung des Verwaltungsgerichts nicht einverstanden und erblickt er darin eine Verletzung seines Anspruchs auf rechtliches Gehör, hat er dies im Beschwerdeverfahren vor Bundesgericht vorzubringen. Entsprechend hält auch das Bundesgericht in seiner Verfügung vom 7. Mai 2020 E.2.3.1 (Z._____) fest, dass die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten – und nicht (systemwidrig) die Revision an das Verwaltungsgericht – dazu da sei, um die Sachverhaltsermittlung und die Beweiswürdigung der Vorinstanz zu überprüfen, auch unter dem Gesichtspunkt allfälliger Verfahrensverletzungen. 10.2.2. Nachdem mit der Rüge der Gehörsverletzung nach Auffassung des streitberufenen Gerichts kein Revisionsgrund gegeben ist, erübrigt es sich denn auch, die vom Gesuchsteller im ordentlichen Beschwerdeverfahren vor Verwaltungsgericht beantragten Beweismassnahmen durchzuführen.

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