

BVGer A-3066/2017 vom 3. Mai 2018

Bundesverwaltungsgericht, 2018-05-03, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-3066_2017

FR: TAF A-3066/2017 du 3 mai 2018

IT: TAF A-3066/2017 del 3 maggio 2018

Regeste

Verrechnungssteuer

Erwägungen

E. 1.1

Gemäss Art. 31 VGG beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 VwVG. Als anfechtbare Verfügungen gelten auch Einspracheentscheide der ESTV betreffend die Erhebung und Überwälzung von Verrechnungssteuern (Art. 5 Abs. 2 VwVG i.V.m. Art. 33 Bst. d VGG). Das Bundesverwaltungsgericht ist für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig. Das Verfahren vor Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG).

E. 1.2

Der Beschwerdeführer hat als Einsprecher am vorinstanzlichen Verfahren teilgenommen und hat als namentlich genannte Person, auf die die Verrechnungssteuer zu überwälzen ist (sog. Überwälzungsschuldner), ein Interesse an der Aufhebung oder Abänderung des angefochtenen Entscheids (Art. 48 VwVG; vgl. auch BVGE 2010/12; Urteil des BVGer A-4696/2014 vom 1. April 2015 E. 2.2; HANS PETER HOCHREUTENER, in: Martin Zweifel/Michael Beusch/Maja Bauer-Balmelli [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, 2. Aufl. 2012 [nachfolgend VStG-Kommentar], Art. 41 N 4a m.Hw. zur bundesgerichtlichen Rechtsprechung).

E. 1.3

Der Verfahrensbeteiligten kommt als im angefochtenen Einspracheentscheid aufgeführte Adressatin sowie als ins Recht gefasste Steuerpflichtige im Sinne von Art. 10 VStG im vorliegenden Verfahren von Amtes wegen Parteistellung zu (Art. 6 VwVG), obschon sie selber keine Beschwerde und auch sonst keine weiteren Anträge eingereicht oder sich zum vorliegenden Verfahren geäussert hat. Dies ergibt sich daraus, dass im vorliegenden Fall auch die Rechtmässigkeit der Verrechnungssteuerforderung zur Diskussion steht und diesbezüglich keine widersprüchlichen Entscheide ergehen können (Vera Marantelli/Said Huber, in: Bernhard Waldmann/Philippe Weissenberger [Hrsg.], Praxiskommentar Verwaltungsverfahrensgesetz, 2. Aufl. 2016, Art. 6 N. 7 ff.).

E. 1.4

Anfechtungsobjekt im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht bildet einzig der vorinstanzliche Entscheid; dieser ersetzt allfällige Entscheide unterer Instanzen (sog. Devolutiveffekt; vgl. BGE 134 II 142 E. 1.4; Urteile des BVGer A-2932/2017 vom 18. Januar 2018 E. 1.4 angefochten vor BGer, A-2177/2016 vom 19. Juli 2016 E. 1.2,

A-2771/2015 vom 27. Oktober 2015 E. 1.2; André Moser/Michael Beusch/Lorenz Kneubühler, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2. Aufl. 2013, N. 2.7). Soweit der Beschwerdeführer die Aufhebung des Erstentscheides vom 20. April 2016 beantragt, ist auf die Beschwerde nicht einzutreten.

E. 1.5

Auf die im Übrigen frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde ist - vorbehaltlich E. 1.4 - einzutreten (Art. 50 Abs. 1 und 52 Abs. 1 VwVG).

E. 2.1

Mit Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht kann die Verletzung von Bundesrecht - einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens (Art. 49 Bst. a VwVG) - die unrichtige bzw. unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) wie auch die Unangemessenheit der vorinstanzlichen Verfügung (Art. 49 Bst. c VwVG) gerügt werden.

E. 2.2

Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Im Beschwerdeverfahren gilt der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen. Das Bundesverwaltungsgericht ist demzufolge verpflichtet, auf den - unter Mitwirkung der Verfahrensbeteiligten - festgestellten Sachverhalt die richtige Rechtsnorm, d.h. jenen Rechtssatz anzuwenden, den es als den zutreffenden erachtet, und ihm jene Auslegung zu geben, von der es überzeugt ist (vgl. MOSER/ BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., N. 1.54, unter Verweis auf BGE 119 V 347 E. 1a). Aus der Rechtsanwendung von Amtes wegen folgt, dass das Bundesverwaltungsgericht als Beschwerdeinstanz nicht an die rechtliche Begründung der Begehren gebunden ist (vgl. Art. 62 Abs. 4 VwVG). Es kann eine Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen (allenfalls auch nur teilweise) gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer von derjenigen der Vorinstanz abweichenden Begründung bestätigen (sog. Motivsubstitution; vgl. BVGE 2007/41 E. 2; Urteil des BVGer A-5765/2016 vom 19. März 2018 E. 2.3).

E. 3.1

Der Bund erhebt eine Verrechnungssteuer auf dem Ertrag beweglichen Kapitalvermögens (Art. 1 Abs. 1 VStG). Die Steuer auf Kapitalerträgen beträgt 35% der steuerbaren Leistung (Art. 4 i.V.m. Art. 13 Abs. 1 Bst. a VStG). Die Verrechnungssteuer wird - ihrem Charakter als Sicherungssteuer entsprechend - an der Quelle erhoben. Dabei ist die ausschüttende inländische Gesellschaft nicht nur Steuerschuldnerin (Steuerpflichtige), sondern auch Steuersubjekt (Art. 10 Abs. 1 VStG; THOMAS JAUSSI, Art. 10 N. 1 ff.). Der Sicherungs- und der Fiskalzweck der Verrechnungssteuer verlangen in der Folge deren Überwälzung auf den Empfänger, wozu der Steuerpflichtige unter Strafandrohung (Art. 63 VStG) öffentlich-rechtlich verpflichtet ist (BGE 131 III 546 E. 2.1; Markus REICH/Maja BAUER-BALMELLI, VStG-Kommentar, Art. 14 N. 9). Schliesslich wird die Verrechnungssteuer dem Empfänger der um die Steuer gekürzten Leistung nach Massgabe des Verrechnungssteuergesetzes oder im internationalen Verhältnis aufgrund eines Staatsvertrages (teilweise) zurückerstattet (Art. 1 Abs. 2 VStG; Urteil des BVGer A-5361/2013 vom 17. Dezember 2015 E. 2.3; BVGE 2010/61 E. 3.2; Maja BAUER-BALMELLI/Markus REICH, VStG-Kommentar, Vorbemerkungen N. 71). Diese Aufteilung in die Phase der Steuererhebung (Art. 1 Abs. 1 VStG) und diejenige der Steuerrückerstattung (Art. 1 Abs. 2 VStG) ist wesentlich für die Funktion der

Verrechnungssteuer (Urteil des BVGer A-5361/2013 vom 17. Dezember 2015 E. 3.2; vgl. MAJA BAUER-BALMELLI, Der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer unter besonderer Berücksichtigung der Erträge aus Beteiligungen, 2001, S. 46 ff.).

E. 3.2

Gegenstand der Steuer ist unter anderem der Ertrag aus beweglichem Kapitalvermögen, insbesondere Zinsen und sonstige Erträge aus Kundenguthaben bei inländischen Banken und Sparkassen (Art. 4 Abs. 1 Bst. d VStG). Von der Steuer ausgenommen sind die Zinsen aus Kundenguthaben, wenn der Zinsbetrag für ein Kalenderjahr Fr. 200.- nicht übersteigt (Art. 5 Abs. 1 Bst. c VStG in der seit 1. Januar 2010 geltenden Fassung; vgl. auch Art. 16 der Verordnung vom 19. Dezember 1966 über die Verrechnungssteuer [Verrechnungssteuerverordnung, VStV, SR 642.211, in der seit 1. Januar 2010 geltenden Fassung]).

E. 3.3

Inländer ist, wer seinen statutarischen Sitz im Inland hat oder als Unternehmen im inländischen Handelsregister eingetragen ist (Art. 9 Abs. 1 VStG).

E. 3.4

Als Bank oder Sparkasse gilt, wer sich öffentlich zur Annahme verzinslicher Gelder empfiehlt oder fortgesetzt Gelder gegen Zins entgegen nimmt (Art. 9 Abs. 2 VStG). Der Begriff umfasst vorab Banken im Sinne des Bankengesetzes geht aber noch weiter (vgl. Art. 1 Abs. 1 und 4 sowie Art. 3 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 8. November 1934 über die Banken und Sparkassen [Bankengesetz, BankG, SR 952.0] i.V.m. Art. 2 Abs. 1 Bst. a der Verordnung vom 30. April 2014 [Bankenverordnung, BankV, SR 952.02, in Kraft seit 1. Januar 2015] bzw. Art. 2a Bst. a der Verordnung vom 17. Mai 1972 über die Banken und Sparkassen [aBankenverordnung, aBankV, AS 1972 821, gültig gewesen bis 31. Dezember 2014]; Hans Peter Hochreutener, Die Eidgenössischen Stempelabgaben und die Verrechnungssteuer, 2013 [nachfolgend VSt-2013], Teil II N. 443; Kurt Arnold, VStG-Kommentar, Art. 9 N. 77 und 80).

E. 3.5.1

Grundvoraussetzung für die Besteuerung von Erträgen gemäss Art. 4 Abs. 1 Bst. d VStG ist das Bestehen eines Kundenguthabens. Bei Kundenguthaben handelt es sich um Einlagen bei einer inländischen Bank oder Sparkasse begründeten Forderungen. Kundenguthaben können beispielsweise sein: Spar-, Einlage-, Depositen- und Kontokorrentguthaben, Festgelder, Callgelder, Lohnkonti, Aktionärsdarlehen usw. (Kreisschreiben Nr. 34 vom 26. Juli 2011 betreffend Kundenguthaben Ziff. 1, welches das Merkblatt S-02.122.2 der ESTV vom April 1999 ersetzt). Wesentlich ist der Depositen-Charakter (vgl. W. Robert Pfund, Verrechnungssteuer I. Teil, 1971 [nachfolgend VSt-1971], Art. 4 Abs. 1 Bst. d VStG N. 5.12). Grundsätzlich erweist sich jede Einlage von Geld bei einem klassischen Bankinstitut als Kundenguthaben, mithin sind Fremdgelder von Bankinstituten grundsätzlich Kundengelder (vgl. Arnold, VStG-Kommentar, Art. 4 N. 294; Hochreutener, VSt-2013, Teil II N. 472; Pfund, VSt-1971, Art. 4 Abs. 1 Bst. d VStG N. 5.18). Deren Erträge können indes von der Besteuerung ausgenommen sein (Art. 5 VStG; Arnold, VStG-Kommentar, Art. 4 N. 294; Hochreutener, VSt-2013, Teil II N. 476 und 551 ff.). Davon abzugrenzen sind jedoch Gelder, die schon vom Begriff her keine Kundenguthaben sein können (Hochreutener, VSt-2013, Teil II N. 476; vgl. dazu nachfolgend).

E. 3.5.2

Gelder, die eine Bank treuhänderisch entgegennimmt, um sie ausschliesslich auf Rechnung und Gefahr des Kunden an Dritte auszuleihen (als Treuhandkonti oder auch als Treuhandanlagen), stellen keine Kundenguthaben dar (vgl. Hochreutener, VSt-2013, Teil II N. 485 ff.; Pfund, VSt-1971, Art. 4 Abs. 1 Bst. d VStG N 5.33). Die ESTV anerkennt indessen Treuhandkonti bei Bankinstituten gemäss ständiger Praxis nur dann als solche, wenn die im MB 1965 genannten Nachweise erbracht werden. Sie verweigert alsdann die steuerliche Anerkennung des Treuhandverhältnisses, wo der angebliche Treugeber und der Darlehensschuldner identisch sind (MB 1965). Das Bundesgericht hat diese Rechtsauffassung in seinem Entscheid A 15/75 vom 16. Mai 1975 i.S. Dr. V. als gesetzeskonform bestätigt (dieselbst E. 3a, publiziert in: ASA 45 121 ff., auch erwähnt in: Maja Bauer-Balmelli/Thomas M. Fisler [Hrsg.], Die Praxis der Bundessteuern, II. Teil, Stempelabgaben und Verrechnungssteuer, laufende Sammlung, Art. 4 Abs. 1 Bst. d VStG Nr. 11). Das Bundesgericht hat im erwähnten Entscheid auch den damals erhobenen Einwand verworfen, wonach wirtschaftlich betrachtet kein Kundenguthaben des Treugebers im Sinne von Art. 4 Abs. 1 Bst. d VStG vorliege, da die Bank tatsächlich bloss "Durchlaufstelle" sei. Es hat ferner ausgeführt, dass die damals zu beurteilende Überweisung eigener Mittel in Form eines Bankdarlehens keinen Anlass bilde, eine über die echten Treuhandgeschäfte hinausgehende Ausnahme von der Verrechnungssteuerpflicht vorzusehen (Urteil des BGer A 15/75 vom 16. Mai 1975 i.S. Dr. V. E. 4 in: ASA 45 121 S. 127). Ebenso hat es den damals erhobenen Einwand verworfen, wonach die gesetzliche Regelung auf mannigfaltige Weise umgangen werden könne, beispielsweise dadurch, dass als Treugeber oder Darlehensnehmer ein Strohhalm eingeschaltet werde. Es hat hierzu festgestellt, dass eine solche Situation steuerlich ebenfalls nicht anerkannt würde (Urteil des BGer A 15/75 vom 16. Mai 1975 i.S. Dr. V. E. 5 in: ASA 45 121 S. 127 f.).

E. 3.6

Steuerpflichtig ist - wie erwähnt - der Schuldner der steuerbaren Leistung (Art. 10 Abs. 1 VStG). Hinsichtlich der Erträge aus Kundenguthaben im Sinne von Art. 4 Abs. 1 Bst. d VStG ist dies die inländische Bank, bei der das Guthaben begründet worden ist (Jausi, VStG-Kommentar, Art. 10 N. 15).

E. 3.7

Das Verrechnungssteuergesetz definiert den Begriff des Kapitalertrags nicht (Marco Duss/Andreas Helbling/Fabian Duss, VStG-Kommentar, Art. 4 N. 5). Gemäss Art. 14 Abs. VStV ist Ertrag aus Kundenguthaben jede auf dem Schuldverhältnis beruhende geldwerte Leistung an den Gläubiger, die sich nicht als Rückzahlung der Kapitalschuld darstellt.

E. 3.8

Grundlage für die Bemessung des der Verrechnungssteuer unterliegenden Ertrages ist das Bruttobetreffnis (vgl. Kurt Arnold, VStG-Kommentar, Art. 4 N. 313 mit Hinweis auf Pfund). Die ESTV toleriert indessen die Verrechnung von Soll- und Habenzinsen nicht nur beim kaufmännischen Kontokorrentverhältnis, sondern bei sämtlichen Kundenguthaben. Voraussetzung ist, dass es sich um das gleiche Konto und die gleiche Zinsperiode handelt. Umgekehrt verweigert sie die Saldierung von Soll- und Habenzinsen zwischen mehreren Konti bei der gleichen Bank, selbst wenn sie auf den gleichen Namen lauten, oder zwischen verschiedenen Zinsperioden, welche Regelung auch bei viertel- oder halbjährlichen Fälligkeiten Anwendung findet (Arnold, VStG-Kommentar, Art. 4 N. 313; vgl. auch

Hochreutener, VSt-2013, Teil II N. 563 ff.).

E. 3.9

Die Verrechnungssteuerforderung entsteht bei Kapitalerträgen im Zeitpunkt, in dem die steuerbare Leistung fällig wird (Art. 12. Abs. 1 VStG), in jedem Fall aber, wenn sie tatsächlich erbracht wird (Art. 12 Abs. 3 VStG).

E. 3.10

Bei Kundenguthaben bei inländischen Banken wird die Verrechnungssteuer 30 Tage nach Ablauf jedes Geschäftsvierteljahres für die in diesem Zeitraum fällig gewordenen Zinsen fällig (Art. 16 Abs. 1 Bst. a VStG; Art. 19 Abs. 1 VStV).

E. 3.11

Auf Steuerbeträgen, die nach Ablauf dieses Fälligkeitstermins ausstehen, ist gemäss Art. 16 Abs. 2 VStG ohne Mahnung ein Verzugszins geschuldet. Der Zinssatz für den Verzugszins wird vom Eidgenössischen Finanzdepartement bestimmt und beträgt seit 1. Januar 1997 5% (Art. 16 Abs. 2 VStG i.V.m. Art. 1 Abs. 1 der Verordnung vom 29. November 1996 über die Verzinsung ausstehender Verrechnungssteuern, [VO VStG Zins, SR 642.212]).

E. 3.12.1

Die steuerbare Leistung ist sodann bei der Auszahlung, Überweisung, Gutschrift oder Verrechnung ohne Rücksicht auf die Person des Gläubigers um den Steuerbetrag zu kürzen. Vereinbarungen, die dieser Verpflichtung widersprechen, sind nichtig (Art. 14 Abs. 1 VStG; sog. Überwälzungspflicht vgl. Titel von Art. 14 Abs. 1 VStG). Die Überwälzungspflicht ist ein wesentliches Element des Verrechnungssteuerrechts, ohne das der Zweck der Steuer nicht erreicht werden kann. Der Leistungsempfänger soll dadurch veranlasst werden, die steuerbare Leistung und den ihr allenfalls zugrundeliegenden Vermögenswert korrekt zu deklarieren bzw. in den Büchern auszuweisen. Der Gesetzgeber verschafft der Überwälzungspflicht Nachdruck, indem er Vereinbarungen, die dieser Verpflichtung widersprechen, als nichtig (Art. 14 Abs. 1 VStG) und die Unterlassung der Überwälzung als strafbar erklärt (Art. 63 VStG; Urteil des BGer 2C_188/2010 und 2C_194/2010 vom 24. Januar 2011 E. 4.2; Reich/Bauer-Balmelli, VStG-Kommentar, Art.14 N. 2).

E. 3.12.2

Die Pflicht zur Überwälzung der Verrechnungssteuer gilt auch (und insbesondere) für zurückliegende Leistungen, die von den zuständigen Behörden erst im Kontrollverfahren als steuerbar erklärt werden (Urteil des BGer 2C_188/2010 und 2C_194/2010 vom 24. Januar 2011 E. 4.4). Des Weiteren gilt, dass sobald brutto geleistet wird, eine entsprechende öffentlich-rechtliche Regressforderung des Steuerpflichtigen gegenüber dem Leistungsempfänger entsteht (BGE 136 II 525 E. 3.3.1 m.w.Hw.; Urteile des BGer 2C_1071/2012 vom 7. Mai 2013 E. 3.2, 2C_188/2010, 2C_194/2010 vom 24. Januar 2011 E. 4.4, Urteil des BVer A-1571/2006 vom 21. Januar 2010 E. 2.1; Reich/Bauer-Balmelli, VStG-Kommentar, Art. 14 N. 5).

E. 3.12.3

Der Pflicht zur Überwälzung wird in der Praxis auch dadurch nachgekommen, dass die erbrachte Leistung als Nettoleistung betrachtet wird. Dies bedeutet für die Berechnung der

geschuldeten Verrechnungssteuer, dass die Leistung auf die Bruttoleistung hochgerechnet wird (sog. Aufrechnung ins Hundert; vgl. Reich/Bauer-Balmelli, VStG-Kommentar Art. 14 N. 19).

E. 3.13.1

Leistungsempfänger ist derjenige, der den steuerbaren Ertrag vereinnahmt und darüber verfügen darf (Reich/Bauer-Balmelli, VStG-Kommentar, Art. 14 N. 22). Die Gesellschaft hat indessen die steuerbare Leistung ohne Rücksicht auf die Person des Gläubigers zu kürzen. An wen die Leistung ausgerichtet wird und welches der Rechtsgrund ist, braucht somit nicht abgeklärt zu werden (sog. Grundsatz der Anonymität). Vom Grundsatz der Anonymität kann indes bei der nachträglichen Erhebung der Verrechnungssteuer und der damit einhergehenden nachträglichen Überwälzung auf den Leistungsempfänger abgewichen werden, indem die ESTV in einem Feststellungsentscheid über die Regressforderung und die Regresspflicht befindet, sofern ein schutzwürdiges Interesse nachgewiesen ist (vgl. hierzu Urteil des BGer 2C_188/2010 und 2C_194/2010 vom 24. Januar 2011 E. 4.4).

E. 3.13.2

Aus dem Wortlaut und dem Titel von Art. 14 Abs. 1 VStG ist sodann zu schliessen, dass die Verrechnungssteuer vorab auf den tatsächlichen Empfänger der steuerbaren Leistung zu überwälzen ist. Darauf gründet auch die in Art. 14 Abs. 1 VStG verankerte sog. Direktbegünstigungstheorie (vgl. Reich/Bauer-Balmelli, VStG-Kommentar, Art. 14 N. 22). Insoweit ist Leistungsempfänger, wer den steuerbaren Ertrag tatsächlich vereinnahmt. Bei Erträgen aus Kundenguthaben ist dies regelmässig der Kontoinhaber, dem die Erträge gutgeschrieben werden (vgl. Reich/Bauer-Balmelli, VStG-Kommentar, Art. 14 N. 27 m.w.Hw.). Der Leistungsschuldner ist auch Regressschuldner (vgl. Reich/Bauer-Balmelli, VStG-Kommentar, Art. 14 N. 34). Abweichungen von diesem Grundsatz können sich nur ausnahmsweise ergeben, z.B. im Falle eines Treuhandverhältnisses, wo der tatsächliche Leistungsempfänger nicht mit dem verrechnungssteuerlichen Leistungsempfänger identisch ist. Insoweit ist wohl der im Urteil des BGer 2C_188/2010 und 194/2010 vom 24. Januar 2011 E. 4.4. erwähnte Hinweis auf die Verfügungsberechtigung (vgl. auch Reich/Bauer-Balmelli, VStG-Kommentar, Art. 14 N. 22 und vorne E. 3.13.1) des Empfängers zu verstehen. Die in der Literatur kritisierte Praxis gemäss dem Merkblatt der ESTV S-02.141 vom Februar 2001 (Bestimmung des Leistungsempfängers bei der Verrechnungssteuer) ist für den vorliegend zu beurteilenden Fall allerdings nicht einschlägig, weshalb darauf nicht weiter einzugehen ist.

E. 3.13.3

Davon abzugrenzen ist die Frage nach der Verfügungsberechtigung im Zusammenhang mit der sog. Nutzungsberechtigung im Rückerstattungsverfahren (vgl. Art. 21 Abs. 1 Bst. a VStG). In der Regel ist der tatsächliche Leistungsempfänger auch als Nutzungsberechtigter zu betrachten. Die umfangreiche Rechtsprechung zu den sog. Rückerstattungsfällen hat jedoch gezeigt, dass dem nicht immer so ist. Die Frage der Nutzungsberechtigung ist indes erst im Rückerstattungsverfahren zu klären (vgl. E. 3.1). Ebenfalls nicht im Rahmen der Leistungsüberwälzung zu klären sind Streitigkeiten im Zusammenhang mit der Regressforderung, die dem Zivilgericht vorbehalten sind (vgl. Urteil des BGer 2C_188/2010 und 2C_194/2010 vom 24. Januar 2011 E. 4.4).

E. 3.13.4

Die Regressforderung entsteht normalerweise im gleichen Zeitpunkt wie die Steuerforderung. Bei Kapitalerträgen entsteht sie mit der Fälligkeit der steuerbaren Leistung, wenn nach der Natur der steuerbaren Leistung eine Kürzung ausgeschlossen ist (vgl. Pfund, VSt-1971, Art. 14 Abs. 1 N. 2.11). Wo eine Kürzung möglich ist, entsteht die Regressforderung mit der ungekürzten Ausrichtung der steuerbaren Leistung (Urteil des BVGer A-1571/2016 vom 21. Januar 2010 E. 2.3).

E. 4.1

Im vorliegenden Fall ist ein Dreiparteienverhältnis gegeben. Einerseits bestand zwischen dem in den USA wohnhaften Bruder des Beschwerdeführers und der Privatbank eine Treuhandvereinbarung aus dem Jahre 1994, wonach die Privatbank dem Beschwerdeführer zu bestimmten Konditionen im eigenen Namen, aber auf Rechnung des in den USA lebenden Bruders, ein Darlehen zu gewähren hatte. Des Weiteren bestand zwischen der Privatbank und dem Beschwerdeführer ein Darlehensvertrag aus dem gleichen Zeitraum, wonach die Privatbank dem Beschwerdeführer ein Darlehen einräumte und der Beschwerdeführer ihr hierfür Schuldzinsen entrichtete. Die Privatbank erhielt für ihre Dienste eine Kommission. Gestützt auf diese Verträge führte die Privatbank ein sog. Treuhanddarlehen, welches auf den in den USA lebenden Bruder lautete. Aktenkundig sind sodann weitere Kontokorrentkonti sowie einige Wertpapiere, die zusammen mit dem Treuhanddarlehen allesamt im gleichen Depot geführt wurden, das wiederum auf den in den USA lebenden Bruder des Beschwerdeführers lautete. Ebenfalls aktenkundig ist ein Kontokorrent "Treuhandkredit" (mit separater IBAN-Nummer), welches auf den in den USA lebenden C._____ lautete. Nach der Sachdarstellung des Beschwerdeführers, war sein Bruder lediglich vorgeschoben. De facto gewährte der Beschwerdeführer sich selber ein Darlehen und entschädigte sich hierfür selber mit Schuldzinsen. Das dazumalige Darlehen wurde per Ende 2013 durch ein neues Darlehen abgelöst. Gleiches geschah per Ende 2014. Per März 2015 wurde die Darlehensbeziehung durch Rückzahlung der Darlehensschuld beendet. Die Privatbank hat die vom Beschwerdeführer bezahlten Schuldzinsen jeweils - nach Abzug der Kommission - dem auf den Bruder lautenden Kontokorrentkonto gutgeschrieben. Der Sachverhalt ist unbestritten. Strittig ist demgegenüber, ob das auf C._____ lautende Treuhanddarlehen (Guthaben von C._____) als Kundenguthaben im Sinne von Art. 4 Abs. 1 Bst. d VStG zu qualifizieren ist. Des Weiteren ist strittig, ob die für das Treuhanddarlehen (Schuld von A._____) bezahlten Darlehenszinsen auf Seiten des Empfängers einen verrechnungssteuerlichen Ertrag oder einen irrelevanten Durchlaufposten darstellen. Schliesslich ist zu prüfen, ob der Beschwerdeführer von der Vorinstanz zu Recht als Überwälzungsschuldner ins Recht gefasst wird.

E. 4.2

Der Beschwerdeführer macht in diesem Zusammenhang im Wesentlichen geltend, dass er der Privatbank das Geld zur Verfügung gestellt, dieses im Rahmen des Darlehens jedoch von ihr sogleich wieder bezogen habe. Es bestehe demzufolge kein Kundenguthaben bei der Bank. Infolgedessen habe er auch keine Zinserträge erwirtschaftet. Die als Zinsgutschriften ausgewiesenen Zahlungen seien ihrerseits als stehengelassene Bankeinlagen zu betrachten.

E. 4.3

Vorab gilt es festzuhalten, dass die Privatbank zufolge der Zulassung durch die FINMA als Bank im Sinne des Bankengesetzes und infolgedessen als Bank im Sinne von Art. 9 Abs. 2

VStG zu betrachten ist (vgl. E. 3.4). Die Inländereigenschaft der Privatbank ist unbestritten und ergibt sich aus dem Handelsregisterauszug (vgl. E. 3.3). Aufgrund dieser Prämissen sind grundsätzlich sämtliche Fremdgelder, die die Privatbank entgegen nimmt, als Kundengelder im Sinne des VStG zu betrachten, soweit sie nicht schon vom Begriff her oder aufgrund einer Ausnahmebestimmung nicht als solche gelten (E. 3.5). Aus dem aktenkundigen Treuhanddarlehensvertrag vom 23./26. Juni 1994 Ziff. 2 und dem Darlehensvertrag vom 16./28. Juni 1994 ist zu schliessen, dass C._____ der Privatbank Treuhandgut zur Verfügung gestellt hat. Sodann werden in den Vermögensausweisen per 31. Dezember 2010 bis per 31. Dezember 2014, die alle auf C._____ lauten, Treuhanddarlehen - neben Kontokorrentkonti und Wertschriftenpositionen - als Treuhandguthaben ausgewiesen. Unbestritten ist ferner, dass hinsichtlich der von C._____ der Privatbank zur Verfügung gestellten Darlehensgelder die formellen Voraussetzungen gemäss MB 1965 erfüllt sind (E. 3.5.2). Damit wäre zwischen C._____ und der Privatbank grundsätzlich ein Treuhandverhältnis anzunehmen und wäre das Treuhandguthaben von C._____ nicht als Kundenguthaben im Sinne von Art. 4 Abs. 1 Bst. d VStG zu qualifizieren. Der vorliegend zu beurteilende Sachverhalt weist jedoch die Besonderheit auf, dass der Bruder für den Beschwerdeführer als Strohmann wirkte. Dieser Umstand wurde gegenüber der Privatbank erst nachträglich offengelegt. Insoweit unterscheidet sich der Sachverhalt von der vom Bundesgericht im Jahre 1975 zu beurteilen Konstellation (E. 3.5.2), als der damalige Kontoinhaber und vermeintlicher Treugeber gegenüber der Bank den am Treugut tatsächlich Berechtigten nicht offenlegte. Allerdings hatte das Bundesgericht schon damals festgehalten, dass auch im Falle eines zwischengeschalteten Strohmannes kein echtes Treuhandverhältnis angenommen werden könne, wenn der tatsächliche Treugeber mit dem Darlehensnehmer identisch sei (E. 3.5.2). Infolgedessen kann das Treuhandverhältnis zwischen C._____ und der Privatbank steuerlich nicht anerkannt werden und sind die über C._____ der Privatbank treuhänderisch überlassenen Darlehensmittel als Kundenguthaben zu betrachten (E. 3.5.2). Daran vermag auch der Einwand des Beschwerdeführers nichts zu ändern, dass er das Geld von der Privatbank abgezogen habe, denn im Depot von C._____ wird eine Treuhandposition (als "Aktivum") ausgewiesen. Diese wurde in den Büchern der Bank lediglich deshalb nicht entsprechend ausgewiesen, weil die Bank damals von den tatsächlichen Begebenheiten keine Kenntnis hatte, weshalb im vorliegenden Fall die zivilrechtliche Betrachtungsweise nicht massgeblich sein kann.

E. 4.4

Zu prüfen bleibt demzufolge, ob die durch C._____ vereinnahmten Darlehenszinsen als verrechnungssteuerpflichtige Erträge zu qualifizieren sind. Das Bundesgericht hat bereits im vorerwähnten Entscheid aus dem Jahre 1975 "Zinserträge" aus einem vermeintlichen Treuhanddarlehen, bei dem Darlehensgeber und Darlehensnehmer letztlich identisch gewesen sind, als sonstige Erträge aus Kundenguthaben der Verrechnungssteuer unterstellt (E. 3.5.2). Es hat hierbei auch den Einwand verworfen, dass es sich lediglich um einen Durchlaufposten handle (E. 3.5.2). Insoweit erweisen sich die entsprechenden Einwände des Beschwerdeführers als nicht stichhaltig. Zweifelsohne handelt es sich bei den vorliegend als Zinsgutschriften aus Treuhand ausgewiesenen Zahlungen nicht um Rückzahlungen des vermeintlichen Treuhanddarlehens, denn solche Rückzahlungen wurden jeweils separat ausgewiesen, so beispielsweise bei der endgültigen Rückzahlung vom 31. März 2015 (vgl. auch Gutschriftenanzeigen vom 23. Dezember 2013 und vom 31. März 2015). Damit liegt ein verrechnungssteuerpflichtiger sonstiger Ertrag vor (E. 3.7).

Damit ist auch das Argument des Beschwerdeführers irrelevant, dass die Privatbank - im Falle der Qualifikation der Zahlungen als verrechnungssteuerpflichtiger Zins - aufgrund eines unzulässigen Vertrags zu Lasten eines Dritten zur Zahlung von Zinsen verpflichtet werden würde. Selbst wenn vorliegend die Kontobeziehungen von C. _____ allesamt dem Beschwerdeführer zugerechnet werden, erfolgte der Zahlungsfluss über verschiedene Konti. Eine Verrechnung der von A. _____ an die Privatbank bezahlten Schuldzinsen mit den auf dem Kontokorrent gutgeschriebenen Darlehenszinserträgen ist daher bereits im Einklang mit der Praxis ausgeschlossen, weshalb vorliegend darauf nicht mehr weiter einzugehen ist (E. 3.8).

E. 4.5

In quantitativer Hinsicht sind die Zinszahlungen bzw. Erträge und die jeweiligen Fälligkeiten per Jahresende zu Recht unbestritten und durch den Darlehensvertrag bzw. die Kontoauszüge belegt (E. 3.8 bis 3.11).

E. 4.6

Vorliegend erfolgten die strittigen "Zinsauszahlungen" ohne Abzug der Verrechnungssteuer. Diese ist somit nachzuerheben bzw. von der Vorinstanz zu Recht nacherhoben worden (E. 3.7). Das strittige Treuhand- bzw. Kundenguthaben wurde bei der Privatbank begründet. Demzufolge kommt ihr die Stellung der Steuerpflichtigen zu (E. 3.6). Dies wird vorliegend seitens der Parteien denn auch nicht in Frage gestellt.

E. 4.7

Zu prüfen ist schliesslich, wer als Leistungsempfänger bzw. als Überwälzungsschuldner zu betrachten ist. Formeller Inhaber des Treuhandgutes ist der Bruder des Beschwerdeführers. Damit wäre der Bruder grundsätzlich als Leistungsempfänger im Sinne von Art. 14 Abs. 1 VStG zu betrachten. Indessen ist unter den Parteien unbestritten, dass der Bruder lediglich als Strohmännchen agierte und die Vermögenswerte dem Beschwerdeführer eigen waren. Unter den gegebenen Umständen ist das Strohmännchenverhältnis verrechnungssteuerlich zu Recht unberücksichtigt geblieben (E. 3.5.2). Demzufolge ist der Beschwerdeführer als Leistungsempfänger zu betrachten (E. 3.13.2). Infolgedessen ist er auch Überwälzungsschuldner (E. 3.13.2).

E. 4.8

Zusammenfassend ergibt sich, dass die Beschwerde abzuweisen ist, soweit darauf einzutreten ist.

E. 5.1

Ausgangsgemäss hat der unterliegende Beschwerdeführer die Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Diese sind auf Fr. 12'500.- festzusetzen (vgl. Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Der vom Beschwerdeführer in gleicher Höhe geleistete Kostenvorschuss ist zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden. Eine Parteientschädigung ist dem Beschwerdeführer nicht zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario und Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario sowie Art. 7 Abs. 3 VGKE).

E. 5.2

Der Vorinstanz ist keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 7 Abs. 3 VGKE).

E. 5.3

Die Verfahrensbeteiligte hat keine Anträge gestellt und auf die Einreichung einer Stellungnahme verzichtet, weshalb ihr keine Parteientschädigung zuzusprechen ist (vgl. Art. 7 Abs. 4 VGKE).

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