

Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich

2. Abteilung



2 ES.2019.6

Entscheid

3. Juni 2020

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Christian Mäder, Steuerrichterin Micheline Roth, Steuerrichter Hans Heinrich Knüsli und Gerichtsschreiber Marius Obertüfer

In Sachen

A,

vertreten durch RA B,

Rekurrent,

gegen

Staat Zürich,

vertreten durch das kant. Steueramt,
Dienstabteilung Inventarkontrolle/Erbschaftssteuer,
Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich,

Rekursgegner,

betreffend

Schenkungssteuer

hat sich ergeben:

A. Mit Überweisungen vom XX. Dezember 2017, XX. Februar 2018 und XX. März 2018 überwies C, wohnhaft in D, seinem Vater A (nachfolgend der Pflichtige), wohnhaft in E, Frankreich, die Barschaften über EUR 1'080'000.-, EUR 555'953.- und EUR 44'762.- (insgesamt umgerechnet zum jeweiligen Tageskurs Fr. 1'959'301.-). Mit Begleitschreiben vom 23. Februar 2018 liess C als Schenker diesbezüglich beim kantonalen Steueramt, Dienstabteilung Inventarkontrolle/Erbschaftsteuer, zwei Steuererklärungen für die Schenkungssteuer einreichen, in welchen er allerdings den Verkehrswert der Schenkung mit Fr. 0.- bezifferte. Zur Begründung liess er zusammengefasst vorbringen, es habe sich um keine Schenkung, sondern um eine Rückerstattung gehandelt. Die Deklaration mit einem Nullbetrag erfolge ordnungshalber, um jeglichen Vorwurf der Steuerhinterziehung zu vermeiden.

Das kantonale Steueramt teilte diese Rechtsauffassung nicht. Mit Verfügung vom 14. Mai 2019 auferlegte es dem Pflichtigen als Beschenktem deshalb für den Schenkungsbetrag über Fr. 1'759'300.- (Fr. 1'959'301.- abzüglich eines Freibetrags von Fr. 200'000.-) eine Schenkungssteuer von Fr. 105'558.-.

B. Gegen diese Verfügung erhob der Pflichtige Einsprache mit dem Hauptantrag, dass die angefochtene Verfügung aufzuheben sei. Es liege keine Schenkung von C vor. Das kantonale Steueramt wies die Einsprache am 11. September 2019 ab.

C. Mit Rekurs vom 14. Oktober 2019 an das Steuerrekursgericht liess der Pflichtige seine Anträge erneuern und Aufhebung des Einspracheentscheids beantragen. Ausserdem verlangte er eine Parteientschädigung.

In seiner Rekursantwort vom 5. November 2019 beantragte das kantonale Steueramt – unter Zusprechung einer Parteientschädigung – die Abweisung des Rekurses. Der Pflichtige liess in seiner Stellungnahme vom 15. November 2019 an seinen Anträgen festhalten.

Auf die Parteivorbringen wird – soweit rechtserheblich – in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. a) Der Schenkungssteuer unterliegen gemäss § 4 Abs. 1 des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes vom 28. September 1986 (ESchG; LS 632.1) Zuwendungen unter Lebenden, mit denen der Empfänger aus dem Vermögen eines anderen ohne entsprechende Gegenleistung bereichert wird, sofern der Schenkende im Zeitpunkt der Zuwendung seinen Wohnsitz im Kanton Zürich hatte (§ 2 Abs. 1 lit. b ESchG) oder im Kanton gelegene Grundstücke oder Rechte an solchen übergehen (lit. c). Unter Zuwendung ist eine Handlung zu verstehen, durch die eine Person einer anderen einen Vermögensvorteil verschafft (RB 1999 Nr. 161 = ZStP 2000, 146, mit Verweisungen; vgl. auch Emil Dietsch, Zum Schenkungsbegriff im Zürcher Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht, in: Das Schweizerische Steuerrecht – eine Standortbestimmung, Festschrift für Ferdinand Zuppinger, Bern 1989, S. 483). Die Zuwendung erfolgt regelmässig unmittelbar vom Schenker an den Beschenkten; daneben kommen indirekte oder mittelbare Zuwendungen vor, bei denen Dritte dazwischengeschaltet sind (vgl. RB 1989 Nr. 57). Soweit die nachfolgend genannten vier Schenkungselemente erfüllt sind, stellt ein solcher Sachverhalt gleichermassen eine steuerpflichtige Schenkung dar (Richner/Frei, Kommentar zum Zürcher Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, 1996, § 4 N 25 und N 133 ESchG). Gemäss Rechtsprechung sind dem Schenkungsbegriff von § 4 ESchG – wie dem im Zivilrecht geltenden (Art. 239 Abs. 1 OR) – vier Elemente eigen, nämlich die Zuwendung, die Bereicherung aus dem Vermögen eines anderen, die Unentgeltlichkeit sowie der Schenkungswille (BGE 118 Ia 497; RB 1994 Nr. 62; 1992 Nr. 52; Dietsch, S. 480 f.). In den neueren Bundesgerichtsentscheiden wird die Definition der Schenkung indes auf die drei Kriterien Zuwendung, Unentgeltlichkeit und Schenkungswille reduziert (Sieber/Oerli, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht, 2019, § 14 N 44, mit Hinweisen, auch zum Folgenden). So kommt dem Kriterium der Bereicherung, dessen Kerngehalt bereits im Kriterium der unentgeltlichen Zuwendung enthalten ist, kaum eigenständige Bedeutung zu.

b) Das zentrale Element der Schenkung ist die Zuwendung unter Lebenden. Der Schenkende muss dem Beschenkten einen Vermögensvorteil verschaffen, welcher bei ihm selbst zu einem entsprechenden Vermögensrückgang führt (Sieber/Oerli, § 14 N 14). Das objektive Merkmal der Unentgeltlichkeit der Vermögenszuwendung liegt vor, wenn der Zuwendungsempfänger für seinen Vermögenserwerb keine Gegenleistung erbracht hat. Die subjektive Voraussetzung des Zuwendungswillens bedeutet, dass der Zuwendende Wissen und Willen bezüglich der Vermögenszuwendung und der Unentgeltlichkeit (ohne Gegenleistung) haben muss (BGr, 15. März 2019, 2C_703/2017, E. 3.3.1 f., je mit Hinweisen, auch zum Folgenden). Dieses Kriterium kann insbesondere bei gemischten Schenkungen zu Problemen führen. Ein Schenkungswille darf bei nahestehenden Personen vermutet werden, wenn die übrigen Voraussetzungen einer Schenkung gegeben sind. Kein Schenkungswille liegt vor, wenn die Leistung nicht freiwillig, sondern in Erfüllung einer (sittlichen) Rechtspflicht erfolgt (Art. 239 Abs. 3 OR; BGr, 22. April 2005, 2A.668/2004, E. 3.4.3; RB 1992 Nr. 52).

c) Wie im Veranlagungs- und Einspracheverfahren gilt auch im erstinstanzlichen Rechtsmittelverfahren die Untersuchungsmaxime, wobei die Untersuchungspflicht in der Mitwirkungspflicht der Parteien ihre Grenzen findet (Silvia Hunziker, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht, 2019, § 36 N 30). In Bezug auf die Beweislast gilt allgemein, dass der Nachweis für steuerbegründende Tatsachen der Steuerbehörde, der Beweis für steuermindernde Tatsachen grundsätzlich dem Steuerpflichtigen obliegt; er hat steuermindernde Tatsachen nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen (allgemein BGE 140 II 248, E. 3.5; Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht Direkte Steuern, 2. A., 2018, § 19). Deshalb obliegt es grundsätzlich der Veranlagungsbehörde, das Vorliegen der steuerbegründenden Tatbestandsmerkmale der Schenkung darzutun und nachzuweisen. Der steuerbegründende Tatbestand erschöpft sich dabei nicht im rechtlichen Vorgang der Vermögensübertragung als solchem, sondern zusätzlich wird die Bereicherung des Beschenkten verlangt (Richner/Frei, § 1 N 135 und § 4 N 187 ff. ESchG, auch zum Folgenden). Eine Besteuerung kann also nur vorgenommen werden, wenn durch die Schenkung unter Lebenden eine in Geld zu bewertende Vermehrung des Vermögens des Erwerbers eingetreten ist. Die Anwendung dieser allgemeinen Regel setzt voraus, dass die steuerpflichtige Person und die Veranlagungsbehörde in der Lage sind, Beweis zu leisten (Silvia Hunziker, § 35 N 36, auch zum Folgenden). Wirkt die steuerpflichtige Person im Rahmen ihrer Mitwirkungs-

pflicht an der Ermittlung steuerbegründender oder steuervermehrnde Tatsachen nicht gehörig mit, ist dies zu ihren Ungunsten zu berücksichtigen.

2. a) Unbestritten ist vorliegend der folgende Sachverhalt: C, der Sohn des Pflichtigen mit Wohnsitz in D, eröffnete am 18. Februar 2013 das Konto Nr. XX beim luxemburgischen Ableger der Bank F. Auf dieses Konto überwies der Pflichtige noch im gleichen Monat die Gesamtheit der Vermögenswerte über ca. umgerechnet Fr. 2.2 Mio., die sich auf seinem luxemburgischen F-Bankkonto Nr. XX befanden. C deklarierte die erhaltenen Vermögenswerte auf dem Konto Nr. XX erstmals in seiner Steuererklärung 2013. Er führte die Vermögenswerte einerseits unter der Ziff. 30.1 "Wertschriften und Guthaben" auf und deklarierte sie andererseits in der Rubrik "Kapitalleistungen im Jahr 2013" wo er bei Ziff. 50 das Feld "Schenkungen" ankreuzte und ergänzte, vom Pflichtigen am XX. Februar 2013 eine Schenkung im Wert von Fr. 2'267'131.- erhalten zu haben. C versteuerte fortan die Gesamtheit der Vermögenswerte als sein Vermögen bzw. die daraus fliessenden Erträge als sein Einkommen. Im Folgejahr 2014 deklarierte er das auf dem Konto der F liegende Vermögen wiederum ordnungsgemäss, wofür er wiederum auch die in der Schweiz anfallenden Vermögens- und Einkommenssteuern entrichtete. Im Februar 2015 eröffnete C sodann ein Konto bei der G Bank in Genf, wohin er im Februar und März 2015 die Gesamtheit der Guthaben und Wertschriften überwies. Im Anschluss saldierte er das Konto in Luxemburg. In den Steuererklärungen 2015 und 2016 deklarierte er erneut das Guthaben bei der G Bank in seinem Guthaben- und Wertschriftenverzeichnis.

b) Im Herbst 2017 schliesslich leiteten die französischen Steuerbehörden ein Verfahren gegen den Pflichtigen ein, in welchem diverse seiner grösstenteils bereits in den Vorjahren saldierten Auslandkonten regularisiert, d.h. nachträglich ordentlich steuerlich erfasst wurden. Dabei bekannte sich der Pflichtige gegenüber den französischen Behörden (auch) als wirtschaftlich Berechtigter des auf seinen Sohn C lautenden Kontos bei der Bank G bzw. zuvor jenes bei der F. Dafür zahlte er nachträglich für den Zeitraum 2009 - 2016 bzw. 2007 - 2017 Einkommens- und Vermögenssteuern zzgl. Zinsen. Dieses Regularisierungsverfahren in Frankreich wurde am 17. August 2018 abgeschlossen. Bereits vor Abschluss des Verfahrens überwies C per XX. Dezember 2017, XX. Februar 2018 und XX. März 2018 das Guthaben auf dem Konto der G Bank in drei Tranchen im Gesamtumfang von umgerechnet Fr. 1'959'301.- (EUR 1'680'715.-) an den Pflichtigen.

3. a) Strittig ist vorliegend zwischen den Parteien, ob die von C an den Pflichtigen veranlassten Überweisungen im Zeitraum Dezember 2017 bis März 2018 über umgerechnet insgesamt Fr. 1'959'301.- als Schenkung i.S.v. § 4 ESchG zu qualifizieren ist. Kausal hängt die Beantwortung dieser Frage damit zusammen, wie die Vermögenstransaktion im Februar 2013 des Pflichtigen auf das Konto von C bei der F Bank in Luxemburg, mit welchem der Pflichtige an C eine Gesamtheit von Vermögenswerten über umgerechnet ca. Fr. 2.2 Mio. übertrug (E. 2a), zu qualifizieren ist. Ist die besagte Transaktion nicht als Schenkung zu qualifizieren, sondern liegen ihr andere Rechtsgründe zu Grunde, so ist anzunehmen, dass die vorliegend steuerlich zu beurteilende kausale "Rücktransaktion", wie behauptet, nicht unfreiwillig, sondern in Erfüllung einer entsprechenden vertraglichen Rückzahlungsverpflichtung erfolgt ist. Eine Schenkung wäre damit bereits ausgeschlossen (E. 1b). Sofern hingegen die Transaktion im Februar 2013 privatrechtlich als Schenkung zu qualifizieren ist, ist die Gesamtheit der übertragenen Vermögenswerte ins Eigentum von C übergegangen. Damit fehlte es, abgesehen der Causa der Schenkung, an einem erkennbaren Rechtsgrund gesetzlichen oder vertraglichen Ursprungs, der die Transaktion der Vermögenswerte rechtfertigen würde. Damit erfüllten die Transaktionen im Zeitraum zwischen Dezember 2017 bis März 2018 offensichtlich die schenkungssteuerbegründenden Tatbestandsmerkmale der Zuwendung, der Bereicherung aus dem Vermögen eines anderen sowie der Unentgeltlichkeit (E. 1a). Ein Schenkungswille wäre zudem aufgrund der verwandtschaftlichen Beziehung zwischen dem Pflichtigen und C zu vermuten (E. 1b).

b) aa) Betreffend die kausale Vermögenstransaktion im Februar 2013 hob das kantonale Steueramt in der Einspracheentscheid insbesondere hervor, C habe in der Steuererklärung 2013 deklariert, vom Pflichtigen eine (gemäss § 11 ESchG steuerfreie) Schenkung erhalten zu haben und im Anschluss diese durchgehend als eigenes Vermögen bzw. daraus fliessende Erträge versteuert. Dem kantonalen Steueramt ist diesbezüglich zuzustimmen, dass dieser Deklaration hohes Gewicht beizumessen ist, hat C doch Jahr für Jahr unterschriftlich bestätigt, die Steuererklärung vollständig und wahrheitsgetreu ausgefüllt zu haben, wofür er in der Folge auch anstandslos die anfallenden Vermögens- und Einkommenssteuern bezahlte. Mit der allgemeinen Lebenserfahrung schwer in Einklang zu bringen ist zudem, dass C über all die Jahre und ohne für ihn erkennbaren Nutzen bereit gewesen wäre, für ihm nicht gehörende Vermögenswerte namhafte Steuerbeträge zu entrichten und dafür zusätzlich mehrere tausend Franken jährlich an Administrations- und Depotführungsgebühren zu bezahlen. Auch das C vor Überweisung extra ein eigenes Konto bei der F Bank eröffnete, auf

welches der Pflichtige anschliessend die Vermögenswerte überwies (E. 2a), ist klares objektives Indiz für das Vorliegen einer Schenkung.

bb) Als Beilage zur Steuererklärung füllte C sodann in all den Jahren das Formular "DA-1" für die auf dem Konto der F bzw. der G gehaltenen US-Wertschriften aus (dies ergibt sich aus dem Ersuchen um Steuervorbescheid von C an das kantonale Steueramt vom 21. Dezember 2017, zusammen mit der Einsprache vom 13. Juni 2019 wurden die Formulare hingegen nicht eingereicht). Das Formular "DA-1" ist ein Antrag auf pauschale Steueranrechnung und zusätzlichen Steuerrückbehalt USA für ausländische Dividenden und Zinsen. Nur in der Schweiz ansässige natürliche und juristische Personen können für die in Übereinstimmung mit einem Doppelbesteuerungsabkommen in einem Vertragsstaat erhobene begrenzte Steuer von aus diesem Vertragsstaat stammenden Erträgen eine pauschale Steueranrechnung beantragen (Art. 2 Abs. 1 der Verordnung über die Anrechnung ausländischer Quellensteuerverfahren, VO PStA; SR 672.201). Diese kann nur für Erträge beansprucht werden, die den Einkommenssteuern des Bundes, der Kantone und der Gemeinden unterliegen (Art. 3 Abs. 1 VO PStA). Auch dies spricht offensichtlich dafür, dass der Pflichtige die Gesamtheit der Vermögenswerte C schenkte, denn C bestätigte damit implizit und nicht nur im Rahmen der allgemeinen jährlichen Steuerdeklaration, Eigentümer der besagten Gesamtheit der Vermögenswerte zu sein.

cc) Damit liegen eindeutige und objektive Indizien vor, dass sich C und der Pflichtige im Kern zum damaligen Zeitpunkt (Februar 2013) mit übereinstimmenden Willenserklärungen einig waren, die Gesamtheit der Vermögenswerte schenkungsweise C zu übertragen, wie dies von C in seiner Steuererklärung deklariert wurde.

c) Die Behauptung des Pflichtigen im Einspracheverfahren hingegen, auf die er in seiner Rekurschrift verweist, C habe in all den Jahren irrtümlicherweise diese Vermögenswerte als seine eigenen deklariert, weil er nicht mit dem hiesigen Steuersystem vertraut gewesen sei, überzeugt nicht. Diesbezüglich weist das kantonale Steueramt zu Recht darauf hin, dass C erfolgreich als [Beruf im Finanzsektor] tätig ist, mithin ihm vertiefte betriebswirtschaftliche Fachkenntnisse attestiert werden können. Fundamentale Kenntnisse wie etwa die Unterscheidung zwischen Vermögen, Darlehensschuld und fiduziarischem Eigentum können bei C damit zweifelsohne vorausgesetzt werden. Damit erscheint die vom Pflichtigen zur Rechtfertigung vorgebrachte Begründung der irrtümlichen Deklaration von C als lebensfremd. In diesem

fundamentalen Punkt, dass grundsätzlich nur das eigene Vermögen und Einkommen zu versteuern ist, unterscheidet sich sodann das schweizerische Steuersystem auch nicht von der französischen Rechtsauffassung, wodurch auch dies die angeblich irrtümliche Deklaration von C nicht nachvollziehbar zu begründen vermag.

d) aa) Nicht zu überzeugen vermag sodann die Behauptung, die Gesamtheit der Vermögenswerte seien C im Rahmen eines Treuhandverhältnisses überwiesen worden. C habe die Vermögenswerte des Pflichtigen nach Erhalt bis Ende 2017 fiduziarisch verwaltet, ohne dass deren Eigentum auf C übertragen worden sei. Dagegen spricht zusätzlich zur anderslautenden Deklaration in der Steuererklärung von C (vorne E. 3b) im Speziellen der Umstand, dass der Pflichtige keinen schriftlichen Treuhandvertrag oder ähnliches vorlegen konnte, was entgegen seiner Auffassung auch nicht die familiäre Beziehung zu rechtfertigen vermag. Es ist auch bei einer intakten Vater-Sohn-Beziehung keinesfalls Usanz, dass man seinem Sohn ohne schriftliche Abrede oder dergleichen Guthaben im nicht unbedeutenden Umfang von ca. Fr. 2.2 Mio. fiduziarisch überlässt. Vielmehr ist auch familienintern allein die hypothetische Möglichkeit einer ungetreuen Geschäftsbesorgung oder aber auch die Gefahr eines unerwarteten Todesfalles im Allgemeinen Grund genug, solche Treuhandverhältnisse schriftlich festzuhalten. Ansonsten ist eine Rückforderung der Mittel insbesondere bei internationalen Verhältnissen nicht einfach zu bewerkstelligen, was auch dem Pflichtigen bewusst sein musste.

bb) Im Weiteren wären vom Pflichtigen bei dieser Sachverhaltsdarstellung in Frankreich auch die Wertschriftenerträge zu regularisieren bzw. zu versteuern gewesen, was er nicht belegt hat (insbesondere das teilweise abgedeckt eingereichte Schreiben vom 21. Dezember 2017 legt nahe, dass die an C übertragenen Vermögenswerte zwar mit Bezug auf die Vermögenssteuer, nicht jedoch hinsichtlich der Einkommenssteuer regularisiert wurden). Für das vorliegende Verfahren unbeachtlich bzw. keinen Beweiswert hat sodann der Umstand, dass die zuständigen französischen Steuerbehörden das Verhältnis zwischen dem Pflichtigen und C angeblich als Treuhandverhältnis anerkannten. Dem kantonalen Steueramt ist beizupflichten, dass die Darlegung des Sachverhalts gegenüber den französischen Steuerbehörden wohl dem Umstand geschuldet ist, dass Schenkungen an die eigenen Kinder in Frankreich nicht im gleichen Mass steuerlich privilegiert sind wie in der Schweiz (vgl. § 11 ESchG), mithin für den Pflichtigen bzw. C bei Offenlegung noch weitere Steuern zu bezahlen gewesen wären. Unter Berücksichtigung dieses Aspekts kommt auch der vom Pflichtigen

und C unterzeichneten Erklärung vom 8. Dezember 2017, mit welcher diese (nachträglich) das Vorliegen des behaupteten Treuhandverhältnisses unterschriftlich bestätigen, einzig der Charakter einer Parteibehauptung zu. Gegenüber den französischen Behörden gab der Pflichtige sodann – im Widerspruch zur Sachverhaltsdarstellung im Rekursverfahren – mit Schreiben vom 21. Dezember 2017 zu Protokoll, die Vermögenswerte seinem Sohn als Darlehen ("à titre de prêt") zum Erwerb einer Immobilie zur Verfügung gestellt zu haben. Gegen die Behauptung des Pflichtigen, das Eigentum an der Gesamtheit der Vermögenswerte sei durchgehend bei ihm verblieben, spricht sodann, dass C in all den Jahren die Anrechnung ausländischer Quellensteuern beantragte und er sich dadurch gemäss Sachverhaltsdarstellung des Pflichtigen gegebenenfalls strafbar gemacht hätte (vgl. Art. 23 VO PStA i.V.m Art. 61 f. des Verrechnungssteuergesetzes vom 13. Oktober 1965), wovon in der Regel nicht allzu leicht ausgegangen werden darf.

cc) Hinzuweisen ist im Übrigen darauf, dass in den letzten Jahren im Rahmen der Geldwäscherei- und der Terrorismusbekämpfung das Geldwäschereigesetz weiter verschärft wurde und deshalb Finanzintermediäre wie die Bank G im Rahmen ihrer Sorgfaltspflicht immer weitgehendere Abklärungen mit Bezug auf die Identifikation des tatsächlich wirtschaftlich Berechtigten zu treffen haben (vgl. Art. 4 ff. des Geldwäschereigesetzes vom 10. Oktober 1997). Allgemein bekannt ist, dass die Eröffnung und Führung eines Bankkontos in der Schweiz ohne Nennung des effektiv wirtschaftlich Berechtigten bzw. ohne unterschriftliche Bestätigung, das Konto im eigenen Namen zu führen, nicht mehr möglich ist. Damit kann zweifelsohne angenommen werden, dass gemäss Sachverhaltsdarstellung des Pflichtigen C gegenüber der Bank ihn als wirtschaftlich Berechtigten an den Vermögenswerten bzw. an der Kontoverbindung hätte deklarieren müssen und er nunmehr im vorliegenden Verfahren einen entsprechenden Deklarationsbeleg hätte vorlegen können. Dass er keinen solchen eingereicht oder zum Beweis offeriert hat, ist im Rahmen der Beweiswürdigung ebenfalls als Indiz zu werten, dass C die Vermögenswerte für den Pflichtigen nicht wie behauptet lediglich treuhänderisch hielt und verwaltete.

e) Eventualiter lässt der Pflichtige geltend machen, für den Fall, dass das Treuhandverhältnis nicht anerkannt werde, müsse der vorliegende Sachverhalt als (unentgeltliches) Darlehen betrachtet werden. Dagegen spricht neben den eingangs erwähnten allgemeinen Indizien im Speziellen, dass der Pflichtige C im Februar 2013 eine Gesamtheit von Vermögenswerten im Umfang von EUR 1'849'864.- bzw. umge-

rechnet ca. Fr. 2.2 Mio. übertrug, dafür jedoch lediglich eine Rückzahlung über insgesamt EUR 1'680'715.- (Fr. 1'959'301.-) zurückerhielt. Für die ausbleibende Rücküberweisung des Differenzbetrags fehlt es an einer nachvollziehbaren Begründung (vgl. auch Art. 317 OR). Auch der Umstand, dass es C über all die Jahre unterliess, die angebliche Darlehensschuld steuerlich zu deklarieren, spricht gegen diese Sachverhaltsdarstellung. Der beabsichtigte Immobilienkauf von C, zu dessen Zweck das Darlehen gewährt worden sein soll, hat sich sodann bis heute offensichtlich weder verwirklicht noch wurden entsprechende Such- und Kaufbemühungen nachgewiesen. Der Grund für die behauptete Darlehensgewährung bleibt damit völlig im Dunkeln.

Ganz allgemein erwecken die sich teilweise frappant widersprechenden Ausführungen der Beteiligten den Eindruck, massgeschneidert mit Bezug auf das jeweilige Verfahren vorgetragen worden zu sein, was deren Wert bei der objektiven Sachverhaltsermittlung wesentlich schmälert und die objektive Glaubwürdigkeit der Ausführungen des Pflichtigen nachhaltig negativ beeinflusst.

4. a) Damit ist insgesamt mit Bezug auf die Transaktion im Februar 2013 festzuhalten, dass gemäss vorhandenen Indizien diese Transaktion zwischen dem Pflichtigen und C im Zeitpunkt des Vertragsschlusses privatrechtlich als Schenkung zu qualifizieren ist, mithin die übertragenen Vermögenswerte in dessen Eigentum übergegangen sind. Folglich trifft es nicht zu, dass die vorliegend zu beurteilende (angebliche) "Rücktransaktion" nicht freiwillig, sondern in Erfüllung einer vertraglichen Verpflichtung fiduziarischen oder darlehensrechtlichen Ursprungs im Zusammenhang mit der Transaktion im Februar 2013 erfolgt ist. Im Weiteren ist auch nicht ersichtlich, dass mit der Rücktransaktion die Schenkung vom Februar 2013 rückgängig gemacht bzw. rückabgewickelt wurde, wie dies im Allgemeinen bei Verträgen unter bestimmten Voraussetzungen möglich ist (z.B. nach schweizerischem Recht wegen Nichtigkeit, wegen eines gesetzlich vorgesehenen Widerrufsgrunds i.S.v. Art. 249 OR, wegen eines Grundlagenerrrtums i.S.v. Art. 24 Abs. 1 Ziff. 4 OR oder wegen eines Rückerstattungsanspruchs aus ungerechtfertigter Bereicherung i.S.v. 62 Abs. 2 OR bzw. vertraglichen Liquidationsverhältnisses aufgrund des nachträglichen Wegfalls des Zwecks bei einer Zweck-schenkung [BSK Vogt/Vogt, in: Basler Kommentar, Obligationenrecht I, 7. A., 2020, Art. 246 N 8 ff. OR]), wobei offen zu lassen ist, inwieweit eine solche Rückabwicklung steuerlich überhaupt von Belang wäre (allgemein dazu vgl. Richner/Frei, § 4 N 12 ff. und 34 ESchG mit Hinweisen).

b) Aufgrund des Ausschlusses anderer Rechtsgründe sind damit die steuerbegründenden Tatbestandsmerkmale der Schenkung gemäss § 4 Abs. 1 ESchG erfüllt. Die Transaktionen vom XX. Dezember 2017, XX. Februar 2018 und XX. März 2018 sind als Zuwendungen, mit denen der Pflichtige aus dem Vermögen eines anderen ohne entsprechende Gegenleistung bereichert wurde, zu qualifizieren. Wegen der familiären Beziehung zwischen C und dem Pflichtigen ist sodann gemäss ständiger Rechtsprechung das vierte notwendige Element, der (subjektive) Schenkungswille, zu vermuten. Es obliegt deshalb dem Pflichtigen, Gründe für dessen Fehlen darzutun (VGr, 19. Dezember 2001, SR.2001.0002, E. 4e; RB 1992 Nr. 52; vorne E. 1a), was ihm indessen nicht gelingt. Seine diesbezügliche Behauptung, den streitgegenständlichen Überweisungen fehle es aufgrund ihres fiduziarischen bzw. eventualiter darlehensrechtlichen Ursprungs an einem Schenkungswillen, wurde mit Hinblick auf die Transaktion im Februar 2013 bereits eingehend thematisiert und als möglicher Rechtfertigungsgrund ausgeschlossen (E. 3b). Weitere Indizien, die dagegen sprechen würden, dass C die Vermögenszuwendung ohne Wissen und Willen mit Hinblick auf die Unentgeltlichkeit vorgenommen hat, sind nicht ersichtlich. Die Transaktionen vom XX. Dezember 2017, XX. Februar 2018 und XX. März 2018 sind damit gemäss ESchG zu besteuern.

5. a) Der Besteuerung durch den Kanton Zürich allgemein nicht entgegen steht sodann das Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen und zur Vermeidung von Steuerbetrug und Steuerflucht vom 9. September 1966 (nachfolgend DBA-FR, SR 0672.934.91). Das besagte Abkommen findet lediglich Anwendung auf dem Gebiet der Steuer von Einkommen und Vermögen. Schenkungssteuern fallen nicht unter dieses Abkommen, was in Art. 28^{bis} Abs. 1 DBA-FR gar wörtlich festgehalten wird. Da das kantonale Steueramt beim Pflichtigen offensichtlich keine Einkommens- und/oder Vermögensbesteuerung vorgenommen hat, ist somit das Vorliegen einer abkommenswidrigen Doppelbesteuerung ausgeschlossen. Auch der Umstand, dass bereits versteuertes Einkommen und/oder Vermögen zu einem späteren Zeitpunkt noch (einmal) qua Schenkung besteuert wird, stellt keine unzulässige Doppelbesteuerung dar. Die Behauptung des Pflichtigen, die Erhebung der Schenkungssteuer verletze das DBA-FR, da dieser Betrag von den französischen Steuerbehörden bereits als Vermögenswert und Einkommen erfasst worden sei, trifft daher nicht zu.

b) Auf dem Gebiet der Schenkungssteuern selbst besteht im Weiteren kein Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und Frankreich (allgemein zu den internationalen Doppelbesteuerungsabkommen der Schweiz auf dem Gebiet des Erbschafts- und Schenkungssteuerrechts vgl. Andrea Opel, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht, 2019, § 62). Offensichtlich kann sich der Pflichtige sodann nicht gestützt auf die Vereinbarung zwischen dem Schweizerischen Bundesrat und der Regierung der französischen Republik über die steuerliche Behandlung von Zuwendungen zu ausschliesslich uneigennützi- gen Zwecken vom 30. Oktober 1979 (LS 673.12) auf eine Steuerbefreiung berufen.

6. Aufgrund dieser Erwägungen ist der Rekurs abzuweisen. Ausgangsgemäss sind die Kosten des Verfahrens dem Pflichtigen aufzuerlegen (§ 43 Abs. 3 ESchG i.V.m. § 151 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997) und ist ihm keine Parteient- schädigung zuzusprechen (§ 43 Abs. 3 ESchG i.V.m. § 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959). Mangels eines besonderen Auf- wands muss eine solche Vergütung auch dem obsiegenden Rekursgegner versagt bleiben.

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]