

ZH_STEUERREKURSGERICHT ES.2019.6 vom 14. Mai 2019

ZH Steuerrekursgericht, 2019-05-14, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_steuerekursgericht_ES.2019.6

FR: ZH_STEUERREKURSGERICHT ES.2019.6 du 14 mai 2019

IT: ZH_STEUERREKURSGERICHT ES.2019.6 del 14 maggio 2019

Regeste

Im Jahr 2013 erhielt der in Zürich wohnhafte Sohn des Pflichtigen von diesem eine namhafte Summe, die zunächst als Schenkung und in den Folgejahren als Vermögen deklarierte. Im Jahr 2017 durchlief der Pflichtige in Frankreich ein "Regularisierungsverfahren", in welchem er u.a. für das seinem Sohn übertragene (unversteuerte) Vermögen nachträglich Einkommen- und Vermögenssteuern bezahlte. Daraufhin überwies der Sohn dem Pflichtigen wiederum das Guthaben und behauptet nun, es habe sich um gar keine Schenkung, sondern um ein Treuhand- bzw. Darlehensverhältnis gehandelt. Das kantonale Steueramt wertete die Transaktion hingegen zu Recht als Schenkung, da die objektiven Indizien klar für einen Konsens hinsichtlich der Schenkung im Jahr 2013 sprechen. Damit fehlt es an einem kausalen Verhältnis zwischen der Transaktion im Jahr 2013 und der streitgegenständlichen Transaktion, mithin steuerrechtlichen Tatbestandsmerkmale erfüllt sind.

Erwägungen

E. 2

ES.2019.6 Entscheid

E. 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 gesetzlich 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 im 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 Lebensführung 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 2 ES.2019.6

- 7 - 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 2 ES.2019.6

- 8 - 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 (vorher 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 Wertschifterträge 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 2 ES.2019.6

- 9 - 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- 2 ES.2019.6

- 10 - 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.

E. 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 Grundlagentums 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). 2 ES.2019.6

- 11 - 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.

E. 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. 28bis 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. 2 ES.2019.6

- 12 - 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.

E. 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.

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