

# **BGer 9C\_677/2024 vom 8. September 2025**

Bundesgericht, 2025-09-08, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_9C\\_677\\_2024](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_677_2024)

FR: TF 9C\_677/2024 du 8 septembre 2025

IT: TF 9C\_677/2024 del 8 settembre 2025

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Das Bundesgericht prüft seine Zuständigkeit und die weiteren Eintretensvoraussetzungen sowie diejenigen des vorinstanzlichen Verfahrens von Amtes wegen ( Art. 29 Abs. 1 BGG ) und mit freier Kognition ( Art. 95 Abs. 1 lit. a BGG ; BGE 148 I 160 E. 1; Urteil 9C\_416/2023 vom 16. Mai 2024 E. 1.1, nicht publ. in: BGE 150 II 409 ). Die Beschwerde richtet sich gegen einen Rückweisungsentscheid (betreffend die Staats- und Gemeindesteuern 2013 - 2019) einer letzten, oberen kantonalen Instanz in einer öffentlich-rechtlichen Angelegenheit ( Art. 82 lit. a BGG , Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2 BGG ). Der Beschwerdeführer ist gemäss Art. 89 Abs. 1 BGG und Art. 73 Abs. 2 StHG (SR 642.14) zur Beschwerde legitimiert und die Beschwerde ist frist- und formgerecht eingereicht worden ( Art. 100 und Art. 42 BGG ).

### **E. 1.2**

Ein Rückweisungsentscheid schliesst das Verfahren weder ganz noch teilweise ab. Formell liegt weder ein End- noch ein Teilentscheid, sondern ein Zwischenentscheid vor, so dass die Anfechtungsvoraussetzungen herrschen, wie sie aus Art. 93 BGG hervorgehen. Wenn die von der eidgenössischen oder kantonalen Vorinstanz des Bundesgerichts ausgesprochene Rückweisung an eine Unterinstanz aber einzig noch der (rechnerischen) Umsetzung des oberinstanzlich Angeordneten dient und der rückweisungsempfangenden Unterinstanz aus diesem Grund in der Sache selbst keinerlei Entscheidungsspielraum verbleibt, ist ein solcher Entscheid nach der Praxis der öffentlich-rechtlichen Abteilungen des Bundesgerichts wie ein Endentscheid im Sinn von Art. 90 BGG zu behandeln (statt vieler: BGE 150 II 346 E. 1.3.4 m.w.H.). Das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich hat die Sache betreffend die Staats- und Gemeindesteuern 2013 - 2019 zur rein rechnerischen Umsetzung (Neuberechnung der Steuerfaktoren) im Sinn der Erwägungen an das kantonale Steueramt, hier als Unterinstanz, zurückgewiesen, womit diesem keinerlei Entscheidungsspielraum mehr verbleibt. Entsprechend ist der Entscheid im Sinn von Art. 90 BGG anfechtbar. Auf die Beschwerde, die sich nur gegen den Entscheid betreffend die Staats- und Gemeindesteuern 2013 - 2019 richtet, ist einzutreten.

### **E. 2.1**

Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat ( Art. 105 Abs. 1 BGG ). Eine Berichtigung oder Ergänzung der vorinstanzlichen Feststellungen ist von Amtes wegen ( Art. 105 Abs. 2 BGG ) oder auf Rüge hin ( Art. 97 Abs. 1 BGG ) möglich. Von den tatsächlichen Grundlagen des vorinstanzlichen Urteils weicht das Bundesgericht jedoch nur ab, wenn diese offensichtlich unrichtig sind oder auf einer Rechtsverletzung im Sinn von Art. 95 BGG beruhen und die Behebung des Mangels für den Verfahrensausgang zudem entscheidend sein kann ( Art. 97

Abs. 1 BGG ; BGE 142 I 135 E. 1.6). "Offensichtlich unrichtig" bedeutet "willkürlich" ( BGE 150 II 346 E. 1.6; 140 III 115 E. 2). Eine entsprechende Rüge ist hinreichend zu substantiieren ( Art. 106 Abs. 2 BGG ; vgl. BGE 147 I 73 E. 2.2).

## **E. 2.2**

Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann unter anderem eine Rechtsverletzung nach Art. 95 f. BGG gerügt werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an ( Art. 106 Abs. 1 BGG ). Es prüft die Anwendung des harmonisierten kantonalen Steuerrechts gleich wie Bundesrecht mit freier Kognition, jene des nicht-harmonisierten, autonomen kantonalen Rechts hingegen bloss auf Verletzung des Willkürverbots und anderer verfassungsmässiger Rechte ( BGE 150 II 346 E. 1.5.2; 143 II 459 E. 2.1; 134 II 207 E. 2). Mit freier Kognition ist zu prüfen, ob das kantonale Recht mit dem Bundesrecht, namentlich dem StHG, vereinbar ist (Urteile 9C\_335/2023 vom 26. Oktober 2023 E. 2.2, nicht publ. in: BGE 150 I 1 , aber in: StE 2024 B 44.11 Nr. 17; 9C\_678/2021 vom 17. März 2023 E. 2.2, nicht publ. in: BGE 149 II 158 , aber in: StE 2023 B 72.13.1 Nr. 4; 9C\_628/2022 vom 31. Januar 2023 E. 2). In Bezug auf die Verletzung der verfassungsmässigen Rechte gilt nach Art. 106 Abs. 2 BGG eine qualifizierte Rüge- und Substantiierungspflicht ( BGE 147 I 73 E. 2.1; 143 II 283 E. 1.2.2).

## **E. 3**

Nach den für das Bundesgericht verbindlichen Feststellungen der Vorinstanz errichtete der Vater des Pflichtigen in den Vereinigten Staaten (USA) den "C.\_\_\_\_\_ Irrevocable Family Trust"; der Vater verstarb am 30. August 2012 in den USA. Er hatte nie Wohnsitz in der Schweiz. Begünstigte ("Beneficiaries") an den gemäss Trusturkunde in (zwei) separaten Trusts ("in separate trusts") zu haltenden Vermögenswerten und zugleich auch Rechtsträger ("Trustees"; zu den Begriffsbestimmungen nachfolgende E. 5.2.1), sind der Pflichtige und dessen in den USA wohnhafter Bruder sowie deren Nachkommen (vgl. Trusturkunde sowie zum Wortlaut in der Trusturkunde nachfolgende E. 6.3). Strittig ist, ob das Trustvermögen zur Festsetzung der Vermögenssteuer der Pflichtigen bei den Staats- und Gemeindesteuern (im Nachsteuerverfahren) für die Jahre 2013 - 2019 kapitalisiert oder hälftig steuerlich zuzurechnen ist.

### **E. 3.1**

Während die Vorinstanz im Rahmen der Vermögenssteuerfestsetzung eine Zurechnung des kapitalisierten Werts für sachgerecht erachtete, hält der Beschwerdeführer - gestützt auf eine Minderheitsmeinung innerhalb der vorinstanzlichen Gerichtskammer - diese Berechnungsmethode für unzutreffend. Seiner Ansicht nach ist vielmehr eine hälftige Zurechnung des Trustvermögens rechtens.

### **E. 3.2**

Nicht strittig ist die Qualifizierung des "C.\_\_\_\_\_ Irrevocable Family Trust" als sog. "Irrevocable Fixed Interest Trust". Diese Qualifikation geht denn auch aus Art. V lit. A der Trusturkunde vom 22. Dezember 2010 explizit hervor und es bestehen keine gegenteiligen Bestimmungen über ein allfälliges Widerrufsrecht des "Settlor" (zu den Begrifflichkeiten unten E. 5.2.1). Nach den verbindlichen vorinstanzlichen Feststellungen erfolgen Ausschüttungen aus dem Trust für die Erhaltung der Gesundheit und des angemessenen Komforts der "Beneficiaries" und ihrer Nachkommen, für die Vervollständigung der Ausbildung (einschliesslich vorbereitender schulischer, postgradualer und beruflicher Ausbildung) oder zwecks Aufrechterhaltung der gewohnten Lebensführung, wobei

Zahlungen in gleicher Höhe an die "Beneficiaries" nicht zwingend sind. Den "Trustees" ist es freigestellt, ob und in welchem Umfang von Nettoeinkommen und Kapital des Trusts Ausschüttungen an die "Beneficiaries" erfolgen, sofern diese vom besagten Zweck des Trusts erfasst sind. Ferner sind die "Beneficiaries" berechtigt, ab Erreichen ihres 30. Altersjahres dem Trust jedes Kalenderjahr höchstens 5 % seines Verkehrswerts zu entnehmen.

#### **E. 4**

Die hier streitige Frage ist unter Anwendung der nachfolgend aufgezeigten Kognition des Bundesgerichts zu beurteilen. Zu unterscheiden ist die objektive wertmässige Bewertung der Höhe des Trustvermögens von dessen - hier im Zentrum stehenden - vermögenssteuerrechtlichen Zurechnung auf die "Beneficiaries".

#### **E. 4.1**

Nach § 38 Abs. 1 StG /ZH unterliegt das gesamte Reinvermögen der Vermögenssteuer (vgl. auch Art. 13 Abs. 1 StHG). Nutzniessungsvermögen wird dem Nutzniesser zugerechnet (§ 38 Abs. 2 StG /ZH; Art. 13 Abs. 2 StHG). Das Vermögen wird zum Verkehrswert bewertet (§ 39 Abs. 1 StG /ZH; Art. 14 Abs. 1 StHG). Dabei kann der Ertragswert angemessen berücksichtigt werden (Art. 14 Abs. 1 StHG).

#### **E. 4.2.1**

Harmonisierungsrechtlich sieht einzig Art. 13 Abs. 2 StHG eine Regel für die steuerliche Zurechnung von Vermögenswerten vor (Urteil 9C\_305/2023 vom 10. Oktober 2024 E. 5.1 m.w.H., zur Publikation vorgesehen; HANNES TEUSCHER/FRANK LOBSIGER, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 2022, N. 8 zu Art. 13 StHG). Die Tatsache, dass das StHG nur eine spezifische Regel für die Vermögenszurechnung bei der Nutzniessung vorsieht, ist nach der Lehre so zu verstehen, dass in allen anderen Fällen grundsätzlich die zivilrechtlichen Eigentumsverhältnisse für die steuerliche Zurechnung von Vermögenswerten verbindlich sind (TEUSCHER/LOBSIGER, a.a.O., N. 8 zu Art. 13 StHG; FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN/TOBIAS F. ROHNER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. Aufl., Zürich 2021, N. 16 f. zu VB zu §§ 38 - 47 StG /ZH). Der Begriff des steuerbaren Vermögens im Sinn von Art. 13 StHG wird in der Literatur als die Gesamtheit der einer Person privatrechtlich zustehenden geldwerten Rechte definiert (Ernst BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 8. Aufl. 2023, S. 215 f.; TEUSCHER/LOBSIGER, a.a.O., N. 8 zu Art. 13 StHG; STEFAN OESTERHELT/ANDREA OPEL, Rechtsprechung im Steuerrecht 2023/4, in: IFF 2023/4, S. 370; MARKUS REICH, Steuerrecht, 3. Auflage 2020, S. 358 N 10; zur besonderen Situation von Treuhandverhältnissen vgl. TEUSCHER/LOBSIGER, a.a.O., N. 9 f. zu Art. 13 StHG und die dortigen Verweise; REICH, a.a.O., S. 358 N 10). Weiter scheint es die Lehre zuzulassen, dass die Regelung von Art. 13 Abs. 2 StHG auch auf Verhältnisse anwendbar ist, die mit denen einer Nutzniessung vergleichbar sind, insbesondere auf faktische Nutzniessungen (TEUSCHER/LOBSIGER, a.a.O., N. 26 zu Art. 13 StHG m.w.H.), wobei gewisse Autoren präzisieren, dass die Anerkennung eines mit der Nutzniessung vergleichbaren Verhältnisses nicht "zu schnell" erfolgen darf (REICH, a.a.O., S. 358 N 10; vgl. auch MARKUS REICH/MADELEINE SIMONEK, Die Begünstigung an einer Familienunterhaltsstiftung im Vermögenssteuerrecht, AJP 8/2004, S. 1000).

#### **E. 4.2.2**

Die Bundesgerichtspraxis definiert den steuerrechtlichen Vermögensbegriff ebenfalls als sämtliche einer Person zivilrechtlich zustehenden und rechtlich realisierbaren geldwerten Rechte an Sachen sowie an Forderungen und Beteiligungen, seien sie dinglicher oder obligatorischer Natur, und unabhängig davon, ob es sich um privates oder geschäftliches, bewegliches oder unbewegliches Vermögen handelt ( BGE 138 II 311 E. 3.1.1; Urteil 9C\_268/2024 vom 16. Dezember 2024 E. 3.2.1). Zum steuerpflichtigen Reinvermögen gehören auch Vermögenswerte, an denen der Steuerpflichtige als Treugeber wirtschaftlich berechtigt ist, jedenfalls soweit der Nachweis des Treuhandverhältnisses erbracht werden kann (Urteil 2C\_527/2022 vom 24. November 2022 E. 4.2 m.w.H.). Ferner kommt unter gewissen Voraussetzungen eine Hinzurechnung von Vermögenswerten infrage, welche der Steuerpflichtige über eine oder mehrere an sich juristisch selbständige Körperschaften, Stiftungen oder andere Anstalten hält (vgl. Urteil 2C\_527/2022 vom 24. November 2022 E. 4.2 m.w.H., in: StE 2023 B. 52.1 6). In Bezug auf (Familien-) Stiftungen des liechtensteinischen Rechts (denen von Gesetzes wegen Rechtspersönlichkeit zukommt) hat das Bundesgericht festgehalten, dass eine transparente Behandlung einer solchen Stiftung in Betracht fällt und ihre Vermögenswerte der sie wirtschaftlich beherrschenden natürlichen Person mittels Durchgriff zuzurechnen sind, wenn den involvierten Personen ein Gestaltungsmissbrauch und damit eine Steuerumgehung vorzuwerfen ist (vgl. Urteil 2C\_527/2022 vom 24. November 2022 E. 4.3 m.w. Hinweisen). In einem unlängst entschiedenen Grundsatzfall betreffend die vermögenssteuerrechtliche Erfassung eines Wohnrechts erwog das Bundesgericht, dass zwar Ähnlichkeiten zwischen der Nutzniessung und einem Wohnrecht bestehen, das Wohnrecht aber nur eine begrenzte Nutzung des Grundstücks verschafft, da es nur das Recht verleiht, dieses selbst zu bewohnen (zwingender Charakter von Art. 776 Abs. 2 ZGB ). Demgegenüber kann der Nutzniesser die Ausübung seines Rechts grundsätzlich auf einen Dritten übertragen (vgl. Art. 758 Abs. 1 ZGB ). Das Bundesgericht stellte klar, dass im Fehlen einer spezifischen Regel keine Gesetzeslücke liegt und mangels spezifischer gesetzlicher Grundlage für die steuerliche Zuordnung von Wohnrechten die allgemeinen Regeln für die steuerliche Zuordnung von Vermögenswerten zur Anwendung zu bringen sind (keine analoge Anwendung von Art. 13 Abs. 2 StHG auf das Wohnrecht). Die wohnrechtsbelastete Liegenschaft ist steuerlich daher nicht dem Inhaber des Wohnrechts, sondern dem zivilrechtlichen Eigentümer zuzuordnen ( BGE 151 II 262 E. 5.1 und E. 7.7).

#### **E. 4.3**

Die harmonisierte Regelung über die steuerliche Zurechnung von Vermögenswerten ist für die Kantone verbindlich, um ein kohärentes System in diesem Bereich zu schaffen (Urteil 9C\_305/2023 vom 10. Oktober 2024 E. 5.2, zur Publikation vorgesehen).

Verfahrensrechtlich hat dies zur Folge, dass das Bundesgericht mit freier Kognition überprüft, ob die von einem Kanton gewählte Lösung zur steuerlichen Zurechnung eines Vermögensbestandteils mit dem StHG vereinbar ist.

#### **E. 5**

Nach dem soeben Ausgeführten ist im Folgenden mit freier Kognition zu prüfen, ob das kantonale Gericht das Trustvermögen dem Pflichtigen rechtmässig zugerechnet hat, indem es bei der Vermögenssteuer eine Zurechnung im Umfang des kapitalisierten Werts des als nutzniessungsähnlich bezeichneten Rechts vorgenommen hat, oder ob - wie der Beschwerdeführer meint - die Hälfte des Trustvermögens zu berücksichtigen ist.

## **E. 5.1**

Im schweizerischen Steuerrecht ist die Behandlung von Trusts nicht eigens geregelt (ANDREA OPEL/STEFAN OESTERHELT, in: StR 77/2022 S. 266, 268). Auch das schweizerische Zivilrecht kennt keine Normierung des Trusts (die Motion 18.3383 der Kommission für Rechtsfragen des Ständerats vom 26. April 2018 "Einführung des Trusts in die schweizerische Rechtsordnung" scheiterte namentlich an steuerrechtlichen Aspekten). Die Schweiz hat einzig das Haager Trust-Übereinkommen ratifiziert, welches für die Schweiz am 1. Juli 2007 in Kraft getreten ist (vgl. Übereinkommen vom 1. Juli 1985 über das auf Trusts anzuwendende Recht und über ihre Anerkennung, SR 0.221.371). Es gibt demnach kein formelles Bundesgesetzrecht, das den Trust vermögenssteuerrechtlich erfassen würde. Der Kanton Zürich hat ebenfalls keine eigene Regelung zur steuerlichen Zuordnung (oder Festsetzung) des Trustvermögens getroffen. Entsprechend ist für die Festsetzung des Vermögens auf Art. 13 Abs. 1 StHG abzustellen, der das gesamte Reinvermögen zum Objekt der Vermögenssteuer macht (vgl. T EUSCHER/LOBSIGER, Kommentar zum StHG, N. 1 zu Art. 13 StHG ).

### **E. 5.2.1**

Der Trust ist ein aus der angelsächsischen Rechtsordnung stammendes Rechtsverhältnis, welches dadurch entsteht, dass der Errichter (sog. "Settlor") auf der Grundlage einer Errichtungsurkunde (sog. "Trust Deed") bestimmte Vermögenswerte auf eine oder mehrere Personen (sog. "Trustees") überträgt mit der Aufgabe, diese zum Vorteil der Begünstigten (sog. "Beneficiaries") mit Wirkung gegenüber jedermann zu verwalten und zu verwenden (vgl. Ziff. 2.1 des Kreisschreibens Nr. 20 der Eidgenössischen Steuerverwaltung [ESTV] vom 27. März 2008 zur Besteuerung von Trusts [nachfolgend: KS-ESTV Nr. 20] sowie Ziff. 2.1 des Kreisschreibens Nr. 30 der Schweizerischen Steuerkonferenz [SSK] vom 22. August 2007 zur Besteuerung von Trusts [nachfolgend: KS-SSK Nr. 30]; oder auch GEORG LUTZ/LUKAS SCHERER, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. Aufl. 2022, N. 20 zu Art. 66 DBG ). Bei einem Trust handelt es sich um verselbstständigtes Sondervermögen, das der "Trustee" getrennt vom Privatvermögen zu halten hat (Urteil 2C\_409/2009 vom 15. Januar 2010 E. 3.2; vgl. auch Art. 529n des Vorentwurfs vom 11. Januar 2022 zur Änderung des Obligationenrechts [Einführung des Trusts], Motion 18.3383 am 12. Dezember 2023/27. Februar 2024 abgeschrieben; vgl. jedoch KS-SSK Nr. 30 und KS-ESTV Nr. 20, jeweils Ziff. 2.1). Dabei ist der "Trustee" der Rechtsträger (sog. "Legal Owner") des Trustvermögens, wobei er aber gleichzeitig durch die Trusturkunde verpflichtet ist, alle diese Rechte im ausschliesslichen Interesse des "Beneficiary" zu wahren (RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, a.a.O., N. 62 zu VB zu § § 16 - 37b StG /ZH; vgl. auch KS-ESTV Nr. 20 und KS-SSK Nr. 30, jeweils Ziff. 3.3). Obwohl der Trust ursprünglich vom "Settlor" errichtet wird, ist er nach seiner Errichtung im Wesentlichen eine Rechtsbeziehung zwischen "Trustee" und den "Beneficiaries", welche sich primär nach der Trusturkunde und sekundär nach den spezifischen Trustnormen der anwendbaren Rechtsordnung richtet (KS-ESTV Nr. 20 und KS-SSK Nr. 30, jeweils Ziff. 2.1).

### **E. 5.2.2**

Der Trust verfügt über keine eigene Rechtspersönlichkeit; dies unterscheidet ihn wesentlich und entscheidend von einer Stiftung und nähert ihn stark der Treuhänderschaft an (ohne dieser aber zu entsprechen, vgl. KS-ESTV Nr. 20 und KS-SSK Nr. 30, jeweils Ziff. 2.2 und 2.3). Der Trust ist weiter kein Vertrag zugunsten Dritter, sondern ein einseitiger Willensakt

des Errichters. Er entspricht auch nicht einer anderen ausländischen Personengesamtheit im Sinn von § 8 StG /ZH bzw. Art. 11 DBG . Der Trust selbst ist daher in der Schweiz grundsätzlich weder beschränkt noch unbeschränkt steuerpflichtig (RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, a.a.O., N. 63 zu VB zu §§ 16 - 37b).

### **E. 5.2.3**

Nach geltender (Verwaltungs-) Praxis wird der Trust steuerlich grundsätzlich transparent behandelt. Zu beachten ist hierbei allerdings, dass der Trust verschiedenartig errichtet werden kann. Je nachdem, ob der "Settlor" sich das Widerrufsrecht in der Trusturkunde vorbehalten hat oder nicht, wird zwischen "Revocable" und "Irrevocable" Trusts unterschieden (KS-ESTV Nr. 20 Ziff. 3.7; KS-SSK Nr. 30 Ziff. 3.7). Weiter und abhängig davon, ob der Kreis der "Beneficiaries" und die Höhe der Zuwendungen in der Trusturkunde bereits festgelegt sind oder ob die Ausrichtung und Höhe der Zuwendungen im Ermessen der Trustees liegen, qualifiziert sich der Trust als "Fixed Interest" oder "Discretionary" Trust (GEORG LUTZ/LUKAS SCHERER, a.a.O., N. 21a zu Art. 66 DBG ).

### **E. 5.3**

Die vorinstanzliche Zuordnung des Trustvermögens erfolgte gestützt auf die erwähnten Kreisschreiben (KS) der SSK und der ESTV.

#### **E. 5.3.1**

Spezifisch für den "Irrevocable Fixed Interest Trust" (vgl. vorne E. 5.2.3) ist gemäss Ziff. 3.7.2 des KS-SSK Nr. 30 (wie auch des KS-ESTV Nr. 20), dass die Einzelheiten bezüglich der "Beneficiaries" und ihrer entsprechenden Rechte aus der Trusturkunde direkt hervorgehen. Der "Trustee" besitzt insoweit bei diesem Trusttyp keine Ermessensfreiheit bei der Zuteilung der Einkünfte und/oder Vermögenswerte des Trusts. Bei der Errichtung des "Irrevocable Fixed Interest Trusts" entledigt sich der "Settlor" definitiv seines Vermögens. Im Gegensatz zum "Discretionary Trust", bei welchem die Rechte der "Beneficiaries" bloss anwartschaftlicher Natur sind, steht dem "Beneficiary" eines "Fixed Interest Trust" ein klagbarer Vermögensanspruch zu. Ziff. 5.2.2 des KS-SSK Nr. 30 (wie auch das KS-ESTV Nr. 20) sieht vor, dass der "Beneficiary" des "Irrevocable Fixed Interest Trusts" dem Nutzniesser gleichgestellt werden kann, weshalb das Trustvermögen und die Trusterträge steuerlich dem "Beneficiary" zuzurechnen sind. Der "Beneficiary" unterliegt für seinen Anteil am Trustvermögen der Vermögenssteuer. Ist dieser Anteil nicht feststellbar, kann der Ertrag kapitalisiert werden, z.B. mit dem Kapitalisierungssatz gemäss Kursliste ESTV.

#### **E. 5.3.2**

Beim KS-SSK handelt es sich um eine Quasi-Verwaltungsverordnung, ist die Schweizerische Steuerkonferenz (SSK) doch nicht als öffentlich-rechtliche Behörde, sondern als Verein im Sinn von Art. 60 ff. ZGB ausgestaltet. Das Bundesgericht weicht dem Grundsatz nach von einer (eigentlichen) Verwaltungsverordnung nicht ab, falls deren generell-abstrakter Gehalt eine dem individuell-konkreten Fall angepasste und gerecht werdende Auslegung der massgebenden Rechtssätze zulässt, welche diese überzeugend konkretisiert ( BGE 142 II 182 E. 2.3.3 zum KS Nr. 5 der ESTV vom 9. April 2001; vgl. Urteil 2C\_415/2017 vom 2. Juni 2017 E. 2.2, ASA 86 S. 51). Die bundesgerichtliche Praxis geht dahin, den KS der SSK einen ähnlichen Rang wie den eigentlichen Verwaltungsverordnungen beizumessen. Das KS-SSK Nr. 30 stellt aber weder eine

Rechtsnorm noch interkantonales Recht im Sinne von Art. 95 lit. e BGG dar und vermag damit das Bundesgericht nicht zu binden (vgl. Urteil 2C\_216/2019 vom 28. Januar 2020 E. 9.2). Dasselbe gilt für das KS-ESTV, bei welchem es sich um eine Verwaltungsverordnung handelt (vgl. BGE 146 I 105 E. 4.1; 145 II 2 E. 4.3). Soweit die KS eine überzeugende Konkretisierung der rechtlichen Vorgaben darstellen, steht nichts entgegen, dass auch Gerichte auf die KS abstellen (vgl. BGE 133 V 346 E. 5.4.2; Urteil 2C\_375/2010 vom 22. März 2011 E. 6.2).

### **E. 6.1**

Die Bundesgerichtspraxis schliesst die steuerliche Gleichstellung von faktischer und formeller Nutzniessung nicht aus ( BGE 151 II 262 E. 5.1). Die in den KS enthaltene Regelung, wonach der "Beneficiary" bei "Irrevocable Fixed Interest Trusts" dem Nutzniesser gleichgestellt werden kann (KS-SSK und KS-ESTV, jeweils Ziff. 5.2.2.), ist mit der bundesgerichtlichen Rechtsprechung daher im Grundsatz vereinbar. Bei solchen Trusts ist davon auszugehen, dass dem "Beneficiary" das Trustkapital nie vollständig zufließen wird; dem "Beneficiary" kommen insoweit ähnliche Rechte zu, wie sie auch der Nutzniesser hat (Besitz, Gebrauch und Nutzung der Sache; Art. 755 Abs. 1 ZGB ). Gleichwohl bleibt der Zugriff des "Beneficiary" auf das Trustvermögen beschränkt (die Vorinstanz spricht vom nicht vollen Genuss an der Sache). Für das vermögenssteuerrechtliche Substrat ist damit auf Art. 13 Abs. 1 StHG zurückzugreifen, wonach das gesamte Reinvermögen der Vermögenssteuer unterworfen ist (vgl. BGE 138 II 311 E. 3.3.1; Urteil 9C\_268/2024 vom 16. Dezember 2024 E. 3.2.2; 2C\_874/2018 vom 17. April 2019 E. 12.1).

### **E. 6.2**

Mit Bezug auf die Bestimmung des Substrats für die Erhebung der Vermögenssteuer ist die Besteuerung des Anteils eines "Beneficiary" am Trustvermögen mit Blick auf das verfassungsrechtliche Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ( Art. 127 Abs. 2 BV ) zu beurteilen. Lässt sich dieser Anteil nicht feststellen (was in den meisten Fällen zutreffen dürfte; vgl. Toni AMONN, Trustbesteuerung in der Schweiz - eine Standortbestimmung, ASA 76 S. 501), erscheint die Besteuerung des kapitalisierten Ertrags des Trustvermögens geeignet, den tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnissen des Steuerpflichtigen bestmöglich Rechnung zu tragen. In der Literatur wird sogar gefordert, bei auf Dauer angelegten Trusts, bei welchen das Trustkapital den "Beneficiaries" selber nie zufließen wird, die Vermögenssteuer stets auf den kapitalisierten Erträgen zu erheben (Christoph Niederer, Neue Besteuerungspraxis rund um Trusts - eine Übersicht, AJP 2007 S. 1505; vgl. auch AMONN, a.a.O., S. 501). Wie es sich damit verhält, braucht vorliegend nicht abschliessend geklärt zu werden. Die Erhebung der Vermögenssteuer auf den kapitalisierten Erträgen bietet jedenfalls dann, wenn der Anteil des "Beneficiary" am Trustvermögen nicht anteilmässig bestimmbar ist, am besten Gewähr für eine Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Auch insoweit erscheint es angezeigt, die in den (Verwaltungs-) Weisungen enthaltenen vermögenssteuerrechtlichen Zuordnungen heranzuziehen (vgl. vorne E. 5.3.1 zu Ziff. 5.2.2 des KS-SSK Nr. 30 und des KS-ESTV Nr. 20).

### **E. 6.3**

Zu prüfen bleibt, ob die Vorinstanz Bundesrecht verletzt, indem sie von einem nicht bestimmbar Anteil des Pflichtigen am Trustvermögen ausging. Art. II der Trusturkunde

lautet wie folgt: "My Trustees shall pay or apply all or any part of the net income and principal of each trust to or for the benefit of the individual for whose benefit such trust was established (the "Beneficiary") and the Beneficiary's descendants, [...]". Dem Wortlaut der Trusturkunde zufolge ist somit nicht bloss der Pflichtige selbst und dessen Bruder, sondern es sind auch deren (allfällige) Nachkommen Direktbegünstigte aus dem Trust. Sodann sind die "Beneficiaries" berechtigt, sobald sie das 30. Altersjahr erreicht haben, maximal 5 % des Verkehrswerts des Trustvermögens zu beziehen ("In addition, each calendar year after the trust is funded and after the Beneficiary has attained the age of thirty (30) years, the Beneficiary, if living on December 31 of such year, may withdraw from trust principal an amount which shall not exceed five percent (5 %) of the fair market value of the trust principal on such date."). Bei dieser Ausgangslage würde selbst die hälftige Aufteilung des Gesamtvermögens des "C. \_\_\_\_\_ Irrevocable Family Trust" auf die in der Trusturkunde vorgesehenen separaten Trusts (vgl. vorangehende E. 3) eine je hälftige Zuordnung des Trustvermögens an den Pflichtigen und seinen Bruder nicht erlauben, da sie nicht der tatsächlichen Verfügungsmacht entspräche. Der den Trust errichtende Vater des Pflichtigen strebte gemäss dem in der Trusturkunde verbrieften Willen an, eine den jeweiligen Familienverhältnissen bestmöglich angepasste und insoweit flexible Unterstützung seiner beiden Söhne und deren Nachkommen zu gewährleisten, und gerade nicht eine fixe (hälftige) Zuordnung der Vermögenswerte vorzunehmen, wie dies der Beschwerdeführer vorbringt. Anders lässt es sich insbesondere nicht erklären, weshalb er den Begünstigtenkreis offen formulierte und die "Beneficiaries" berechtigte, nach Erreichen des 30. Altersjahres zusätzlich einen prozentualen (lediglich durch eine Höchstgrenze bestimmten) Anteil am Trustvermögen zu beziehen. Die vorinstanzlich zur Anwendung gebrachte Kapitalisierung des Werts beruht daher auf sachlichen Gründen. Dies gilt auch mit Blick darauf, dass der Pflichtige, trotz seiner Rolle als "Trustee", nur beschränkte Verfügungsmacht über einen Teil des Trustvermögens hat und insbesondere nicht über die Hälfte dieses Vermögens verfügen kann. Es rechtfertigt sich damit - wie die Vorinstanz zu Recht ausführt - unter diesem Aspekt nicht, ihn einem Nutzniesser gleichzustellen, welchem der volle Genuss an der Hälfte des Trustvermögens zustünde. Unter den konkreten Gegebenheiten trägt die Vermögensbesteuerung auf dem kapitalisierten Wert der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Pflichtigen am besten Rechnung.

#### **E. 6.4**

Entgegen den Ausführungen des Beschwerdeführers ist die vorinstanzliche Herangehensweise sodann weder unsachlich noch läuft sie in stossender Weise dem Gerechtigkeitsgedanken zuwider ( BGE 149 II 225 E. 5.2; 148 III 95 E. 4.1; 148 II 121 E. 5.2; Urteil 9C\_673/2023 vom 19. August 2024 E. 6.9.1, zur Publikation vorgesehen). Nach dem Gesagten bestehen aufgrund der fehlenden Zurechenbarkeit einer bestimmaren Quote am Trustvermögen nachvollziehbare Gründe für die Kapitalisierung der Vermögenserträge. Ebenfalls ergibt sich die durch den definierten Zweck des Trusts beschränkte Verfügungsbefugnis eindeutig aus Art. II der Trusturkunde (vorne E. 6.3). Dass die "Trustees", die gleichzeitig auch "Beneficiaries" sind, die Ausschüttungsquote frei wählen könnten, ist damit widerlegt. Weiter gelingt es dem Beschwerdeführer nicht aufzuzeigen, inwiefern die Vorinstanz gegen ihre eigene Praxis verstossen würde. So vermag der Beschwerdeführer kein gegenteiliges Urteil der Vorinstanz vorzubringen.

#### **E. 6.5**

Soweit der Beschwerdeführer vorbringt, ein ausländischer Trust dürfe nicht dazu dienen, eine steuerprivilegierte Vermögensbesteuerung im Rahmen eines Familiennachlasses zu ermöglichen, solange die Trustmodalitäten nicht auf einer gesetzlichen Ebene klargestellt worden seien, ist ihm zu entgegnen, dass die Schweiz den Trust anerkannt hat (vgl. E. 5.1). Dem folgend sind die Ausgestaltungsmöglichkeiten, soweit sie nicht zum Zweck der Steuerumgehung gewählt wurden oder ein anderweitiger Gestaltungsmissbrauch vorliegt, zu akzeptieren. Vorliegend ist unbestritten, dass die Errichtung des Trusts keine Steuerumgehung bezweckte. Der nach amerikanischem Recht errichtete Trust mit speziellen Begünstigtenklauseln kann sodann nicht einem Nachlass nach hiesigem Recht gleichgesetzt werden. Bei den diesbezüglichen Ausführungen des Beschwerdeführers handelt es sich um nicht erstellte Tatsachenbehauptungen. Nicht ersichtlich ist schliesslich, wie dargelegt, ein Verstoß gegen den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ( Art. 127 Abs. 2 BV ), ein solcher wird denn auch vom Beschwerdeführer nicht näher begründet.

#### **E. 6.6**

Zusammenfassend ist keine gegen übergeordnetes Bundesrecht verstossende vermögenssteuerrechtliche Behandlung des Trustvermögens durch die Vorinstanz ersichtlich. Vielmehr hat das kantonale Gericht eine folgerichtige Anwendung der einschlägigen Prinzipien der Vermögensbesteuerung auf einen ausländischen Trust vorgenommen. Dem folgend ist die Beschwerde abzuweisen.

#### **E. 7.1**

Die Vorinstanz hat zu Recht die Sache zur Neuberechnung der Nachsteuer betreffend die Vermögenssteuer bei den Staats- und Gemeindesteuern der Perioden 2013 - 2019 im Sinn der dargelegten Erwägungen an das kantonale Steueramt zurückgewiesen. Die Beschwerde ist unbegründet.

#### **E. 7.2**

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens dem Beschwerdeführer aufzuerlegen ( Art. 65 und Art. 66 Abs. 1 BGG ). Dieser hat den Beschwerdegegnern, eine angemessene Parteientschädigung für das bundesgerichtliche Verfahren auszurichten ( Art. 68 Abs. 1 und 2 BGG ).

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