

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SR.2024.00011 vom 25. September 2024

ZH Verwaltungsgericht, 2024-09-25, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SR.2024.00011](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SR.2024.00011)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SR.2024.00011 du 25 septembre 2024

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SR.2024.00011 del 25 settembre 2024

## Regeste

Nachsteuern (Staats- und Gemeindesteuern 2013-2019) | [Bestätigung der Nachbesteuerung von Ausschüttungen aus einem amerikanischen Trust sowie einer Anrechnung des Trust-Vermögens, wobei hierbei auf den kapitalisierten Wert des nutzniessungsähnlichen Rechts des Trust-Begünstigten abzustellen ist.] Betreffend das Vorliegen einer neuen Tatsache erscheint massgebend, dass die Pflichtigen um den amerikanischen Trust wussten, durch welchen der Pflichtige jährlich wiederkehrend begünstigt wurde. Sie legten dieses wesentliche Sachverhaltselement gegenüber der zuständigen Steuerbehörde jedoch nicht offen, welche ihrerseits keine Kenntnis hierüber hatte. Aufgrund ihrer Mitwirkungspflicht sowie aufgrund ihrer Pflicht zur vollständigen Deklaration ihrer finanziellen Verhältnisse in der Steuererklärung waren die Pflichtigen gehalten, dem kantonalen Steueramt sämtliche für die Beurteilung des massgeblichen Sachverhalts wesentlichen Umstände anzuzeigen, denn die Steuerbehörde muss(te) davon ausgehen können, dass die Pflichtigen die für die Besteuerung massgebenden Tatsachen am besten kannten und dass sie darüber vollständig und rückhaltlos Auskunft erteilten (E. 2.6.2). Bestätigung des Vorliegens eines Irrevocable fixed interest Trust (E. 3.3.1 f.). Bestätigung der festgesetzten Nachsteuern für die erfolgten Trust-Ausschüttungen (E. 3.4.7.2). Vorliegend hat der Pflichtige trotz seiner Rolle als Trustee nur beschränkt Zugriff auf das Vermögen des infrage stehenden Trusts, kann er doch nicht Ausschüttungen in beliebiger Höhe an sich selbst veranlassen oder dem Trust Vermögen in beliebiger Höhe entnehmen (vgl. E. 3.3.2). Er kann in der gegebenen Konstellation somit nicht einem Nutzniesser gleichgestellt werden, welcher den vollen Genuss an einer Sache hat. Unter diesen Umständen erscheint für die Festsetzung der Vermögenssteuer eine Zurechnung im Umfang des kapitalisierten Werts des nutzniessungsähnlichen Rechts des Pflichtigen angemessen (E. 3.4.9.6). Teilweise Gutheissung des Rekurses und Rückweisung der Sache an die Vorinstanz zur Neuberechnung der Nachsteuern im Sinn der Erwägungen und Abweisung der Beschwerde. Eine Minderheitsmeinung des Gerichts vertritt die Ansicht, dass auch der Rekurs vollumfänglich, d.h. in Bestätigung der vom Steueramt vorgenommenen hälftigen Zurechnung des Trustvermögens an den Pflichtigen für die Vermögenssteuer, unter entsprechender Regelung der Nebenfolgen abzuweisen ist.

## Erwägungen

### E. 3.1

In einem nächsten Schritt ist zu prüfen, ob sich die durch die Vorinstanz verfügten Nachsteuern als korrekt erweisen.

### E. 3.2.1

Ein Trust bezeichnet ein Rechtsverhältnis, welches entsteht, wenn der Errichter (Settlor) auf der Grundlage einer Errichtungsurkunde (Trust Deed) bestimmte Vermögenswerte auf eine oder mehrere Personen (Trustees) überträgt mit der Aufgabe, diese zum Vorteil der Begünstigten mit Wirkung gegenüber jedermann zu verwalten und zu verwenden (BVGr, 13. September 2017, C-6381/2014, E. 5.4.1 mit Hinweis auf Kreisschreiben Nr. 20 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 27. März 2008 zur Besteuerung von Trusts, Ziff. 2.1 [Kreisschreiben EStV Nr. 20]; vgl. auch Kreisschreiben Nr. 30 der Schweizerischen Steuerkonferenz [SSK] vom 22. August 2007 zur Besteuerung von Trusts, Ziff. 2.1 [Kreisschreiben SSK Nr. 30]). Dabei ist der Trustee der Rechtsträger (legal owner) des Trustvermögens, wobei er aber gleichzeitig durch die Trusturkunde verpflichtet ist, alle diese Rechte im ausschliesslichen Interesse des Begünstigten zu wahren ( Felix Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., Zürich 2021, VB zu § § 16–37b, N. 62). Obwohl der Trust ursprünglich vom Settlor errichtet wird, ist er nach seiner Errichtung im Wesentlichen eine Rechtsbeziehung zwischen dem Trustee und den Beneficiaries, welche sich primär nach der Trusturkunde und sekundär nach den spezifischen Trustnormen der anwendbaren Rechtsordnung richtet (BVGr, 13. September 2017, C-6381/2014, E. 5.4.1 mit Hinweis auf Kreisschreiben EStV Nr. 20, Ziff. 2.1; vgl. auch Kreisschreiben SSK Nr. 30, Ziff. 2.1).

### **E. 3.2.2**

Beim Trust handelt es sich um eine Rechtsfigur, die über keine eigene Rechtspersönlichkeit verfügt; dies unterscheidet ihn wesentlich und entscheidend von einer Stiftung und nähert ihn stark der Treuhänderschaft an (ohne dieser aber zu entsprechen). Es handelt sich um verselbständigtes Sondervermögen. Zivilrechtlicher Eigentümer des Trustvermögens ist der Trustee, welcher aber verpflichtet ist, das Trustvermögen getrennt von seinem Privatvermögen zugunsten des vom Errichter bestimmten Zwecks zu verwalten. Der Trust ist aber auch kein Vertrag zugunsten Dritter, sondern ein einseitiger Willensakt des Errichters. Er entspricht auch nicht einer anderen ausländischen Personengesamtheit im Sinn von § 8 StG bzw. Art. 11 DBG. Der Trust selbst ist daher in der Schweiz weder beschränkt noch unbeschränkt steuerpflichtig (Richner et al., VB zu § § 16–37b, N. 63). Aus steuerlicher Sicht wird der Trust nach geltender Praxis 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 Trust unterschieden. Weiter und abhängig davon, ob der Kreis der Beneficiaries des Trusts und die Höhe der Zuwendungen an letztere in der Trusturkunde bereits festgelegt sind oder ob die Ausrichtung und Höhe der Zuwendungen im Ermessen des Trustees liegt, qualifiziert der Trust als fixed interest oder discretionary Trust ( Georg Lutz/Lukas Scherer in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. A., Basel 2022, Art. 66 N. 21a ).

### **E. 3.3.1**

Gemäss der Vorinstanz handelt es sich beim fraglichen Trust um einen Irrevocable Fixed Interest Trust, was die Pflichtigen nicht substantiiert in Abrede stellen. Die Qualifikation als Irrevocable Trust ist in Art. V/A der Trusturkunde vom 22. Dezember 2010 explizit vorgesehen und mangels gegenteiliger Bestimmungen über ein allfälliges Widerrufsrecht des Settlers zu bestätigen.

### **E. 3.3.2**

Gemäss Art. II der Trusturkunde dürfen Ausschüttungen aus dem Trust für die Erhaltung der Gesundheit und des angemessenen Komforts der Begünstigten und ihrer Nachkommen, für die Vervollständigung der Ausbildung (einschliesslich vorbereitender schulischer, postgradualer und beruflicher Ausbildung) oder zwecks Aufrechterhaltung der gewohnten Lebensführung erfolgen, wobei Zahlungen in gleicher Höhe an die Begünstigten nicht zwingend sind. Den Trustees ist es freigestellt, ob und in welchem Umfang Ausschüttungen aus dem Trust an die Begünstigten erfolgen, sofern diese vom besagten Zweck des Trusts erfasst sind. Ferner werden die Begünstigten berechtigt, ab Erreichen ihres 30. Altersjahres dem Trust jedes Kalenderjahr 5 % seines Verkehrswerts zu entnehmen. Der Pflichtige war – wie sein Bruder – gleichzeitig Trustee und Begünstigter des Trusts (vgl. Einleitung sowie Art. II der Trusturkunde). Durch seine Funktion als Trustee konnte er die ihm selbst zufließenden jährlichen Erträge aus dem Trust im Rahmen der Zweckbestimmung selbst festsetzen. In den Steuerjahren 2014–2019 flossen ihm gemäss den Deklarationen in den jeweiligen Steuererklärungen jährlich Einnahmen zwischen Fr. ... und Fr. ... aus dem Trust zu. Den Ausführungen in der Beschwerde zufolge bewegten sich die jährlichen Ausschüttungen gar in einem Bereich zwischen Fr. ... und Fr. ... Die Pflichtigen selbst stellen nicht in Abrede, dass der Pflichtige aufgrund dieser effektiv gelebten Ausschüttungspraxis sowie seiner Doppelfunktion als Trustee und Trust-Begünstigter faktisch einen Anspruch analog einem klagbaren Vermögensanspruch auf die Ausschüttungen gehabt hat. Diese Ansicht, welche auch die Vorinstanz vertritt, ist zu bestätigen, weshalb der Trust als Irrevocable "Fixed Interest" Trust zu qualifizieren ist.

### **E. 3.4.1**

Gemäss dem Kreisschreiben EStV Nr. 20 sowie dem Kreisschreiben SSK Nr. 30 sind das Trustvermögen und die damit erzielten Einkünfte grundsätzlich nicht vom Trustee zu versteuern. Diese Sichtweise steht im Einklang mit dem Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 der Bundesverfassung [BV]). Die Vermögenswerte und Einkünfte des Trusts (Kapital, Kapitalgewinne, laufende Einkünfte) werden zum Zweck der Besteuerung entweder den Beneficiaries oder dem Settlor zugerechnet (Grundsatz der Transparenz). Der Beneficiary des Trusts kann dem Nutzniesser gleichgestellt werden, weshalb Trustvermögen und -erträge steuerlich dem Beneficiary zugerechnet werden (Kreisschreiben EStV Nr. 20, Ziff. 4.2 und Ziff. 5.2.2; Kreisschreiben SSK Nr. 30, Ziff. 4.2 und Ziff. 5.2.2).

### **E. 3.4.2**

In diesem Sinn entschied die verwaltungsrechtliche Kammer des Genfer Cour de Justice in einem Entscheid, in welchem über die Besteuerung eines amerikanischen Staatsbürgers zu befinden war, welcher als Trust-Begünstigter vorbrachte, keinen Zugriff auf das Trustvermögen zu haben, weshalb die Regeln über die Nutzniessung für die (steuerliche) Behandlung eines Trusts mangels gesetzlicher Grundlage nicht herangezogen werden könnten. Das Genfer Gericht erwog, das Heranziehen der Vorschriften über die Nutzniessung entspräche sowohl der Rechtsprechung vor dem StHG als auch der im Kreisschreiben Nr. 30 der SSK bzw. Kreisschreiben Nr. 20 der ESTV festgelegten Regel. Demgemäss stehe dem Begünstigten eines Irrevocable Fixed Interest Trust ein klagbarer Vermögensanspruch zu, weshalb er mit einem Nutzniesser gleichgestellt werden könne. Im Ergebnis wies die verwaltungsrechtliche Kammer des Genfer Cour de Justice den Rekurs ab und bestätigte dadurch die Auffassung der Vorinstanz, welche in Anwendung der

Vorschriften über die Nutzniessung den Anteil des Begünstigten am Trustvermögen zu dessen steuerrelevantem Vermögen addierte (Arrêt de la Cour de Justice, 21. August 2012, ATA/558/2012, E. 4.a. ff.; vgl. auch: Jakob Dominique/Dardel Daniela/Uhl Matthias, Verein - Stiftung - Trust - Entwicklungen 2012, Bern, 2013, S. 181; Grisel Guillaume, Le trust en Suisse, Genf, 2020, S. 152)

#### **E. 3.4.3**

Im Unterschied zum vorgenannten Entscheid sehen das Kreisschreiben EStV Nr. 20 und das Kreisschreiben SSK Nr. 30 vor, dass der Beneficiary für seinen Anteil am Trustvermögen zwar der Vermögenssteuer unterliegt, indes der Ertrag kapitalisiert werden kann, sofern dieser Anteil nicht feststellbar ist. Aus der steuerlichen Zurechnung des Trustvermögens an den Beneficiary folgt, dass die Ausschüttung von Kapitalgewinnen (soweit Privatvermögen vorliegt) und des eingebrachten Trustkapitals steuerfrei ist (§ 16 Abs. 3 StG, Art. 16 Abs. 3 DBG bzw. § 24 lit. a StG, Art. 24 lit. a DBG). Kann der Nachweis nicht erbracht werden, dass im konkreten Fall ein steuerfreier Kapitalgewinn oder eine Ausschüttung des Trustkapitals vorliegt, gilt der allgemeine Grundsatz, dass der gesamte Zufluss steuerbares Einkommen darstellt (Kreisschreiben EStV Nr. 20, Ziff. 5.2.2; Kreisschreiben SSK Nr. 30, Ziff. 5.2.2).

#### **E. 3.4.4**

Das Einkommen wird im schweizerischen Steuerrecht aufgrund der sogenannten Einkommenszugangstheorie definiert, welche besagt, dass das Einkommen den "Zugang" von Reinvermögen (einschliesslich Nutzungsrechte) während einer gegebenen Periode umfasst. Dabei wird Einkommen nicht schon bei dessen Entstehung, sondern erst bei der Realisation als zugeflossen betrachtet. Nach ständiger Doktrin und Praxis gilt Einkommen i. d. R. steuerrechtlich in jenem Zeitpunkt als zugeflossen und erzielt, in welchem der Steuerpflichtige eine Leistung vereinnahmt oder einen festen Anspruch darauf erworben hat, über welchen er tatsächlich verfügen kann, es sei denn, die Erfüllung des Anspruchs sei besonders unsicher (vgl. BGE 144 II 427 E. 7.2 m. w. H.; BGr, 17. Oktober 2012, 2C\_319/2012, E. 2.3.1; VGr, 21. Februar 2024, SB.2023.00046, SB.2023.00047, E. 2.2). Voraussetzung des steuerauslösenden Zuflusses ist also ein abgeschlossener Rechtserwerb, welcher Forderungs- oder Eigentumserwerb sein kann. Blosser Anwartschaften und bedingte Rechtsansprüche führen dagegen nicht zu Einkommen. Grundsätzlich stellen alle Zuflüsse aus dem Trust beim Begünstigten aufgrund der Einkommensgeneralklausel (§ 16 Abs. 1 StG; Art. 16 Abs. 1 DBG) steuerbares Einkommen dar, ausser es liegt eine Schenkung vor (§ 24 lit. a StG, Art. 24 lit. a DBG; Kreisschreiben EStV Nr. 20, Ziff. 5.1; Kreisschreiben SSK Nr. 30, Ziff. 5.1).

#### **E. 3.4.5**

Das kantonale Steueramt ist vorliegend der Auffassung, der (Irrevocable Fixed Interest) Trust sei transparent zu besteuern. Da der Pflichtige und sein Bruder als Begünstigte und Trustees die Kontrolle über den Trust hätten und sich daraus jährlich Gelder ausschütten liessen, seien ihnen sowohl die erhaltenen Vermögenswerte wie auch die Vermögenserträge je hälftig zuzuordnen. Die Nachkommen des Pflichtigen und seines Bruders seien nicht Erstbegünstigte des Trusts, weswegen eine hälftige Zurechnung des Trustvermögens an den Pflichtigen und seinen Bruder richtig erscheine. Andernfalls werde das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verletzt, indem hiesige Steuerzahlende übervorteilt und ungleich behandelt würden. Praxisgemäss erfolge die

Zurechnung zum vollen Verkehrswert, wobei auf die Nutzniessung nur sinngemäss ohne Kapitalisierung der Vermögenswerte abgestellt werde. Nachgewiesene Kapitalgewinne, nicht rückforderbare Quellensteuern sowie Vermögensverwaltungskosten seien steuermindernd anzurechnen. Diese seien schätzungsweise und ohne Präjudiz in der durch die Pflichtigen geltend gemachten Höhe für die Folgeperioden toleriert worden. Ebenfalls unpräjudiziell seien auf den Kapitalgewinnen bezahlte Steuern in den USA angemessen berücksichtigt worden.

#### **E. 3.4.6**

Die Pflichtigen sind zwar ebenfalls der Ansicht, die erhaltenen Ausschüttungen des Trusts seien steuerbares Einkommen im Sinn von § 16 Abs. 1 StG bzw. Art. 16 Abs. 1 DBG, doch seien hiervon die im Ausland bezahlten Steuern in Abzug zu bringen. Sofern nachweisbar blieben auch die Ausschüttung von Kapitalgewinnen und des eingebrachten Trustkapitals steuerfrei. Ferner seien weitere lokale Steuern, Spesen, Versicherungsgebühren und Managementaufwendungen in Abzug zu bringen. Gesamthaft ergebe sich der Anteil an Kapitalgewinn auf der Ausschüttung an den Pflichtigen aus der Rechnung "Gesamtausschüttungsbetrag" minus "Trust Dividende Einnahmen netto". Schliesslich resultiere aus dem Gesamtausschüttungsbetrag abzüglich der US-Steuern sowie des Anteils an Kapitalgewinn der in der Schweiz steuerbare Ertrag. Weiter bringen die Pflichtigen vor, der Begriff des steuerbaren Vermögens sei zivilrechtlich zu verstehen, weshalb eine Zurechnung des Trustvermögens an sie nur im Fall einer Steuerumgehung oder unter der Annahme von nutzniessungsähnlichen Verhältnissen infrage komme. In Bezug auf eine Steuerumgehung sei ihnen kein widersprüchliches oder rechtsmissbräuchliches Verhalten vorzuwerfen, hätten sie den Trust doch nicht selbst errichtet und sei ihren Familienmitgliedern nicht zu unterstellen, den Trust einzig zwecks Steueroptimierung bzw. zur Übervorteilung hiesiger Steuerpflichtiger errichtet zu haben. In Bezug auf die Nutzniessung seien die Bestimmungen in § 38 Abs. 2 StG und Art. 13 Abs. 2 StGH bei Vorliegen eines Trusts nur sinngemäss anwendbar. Diesbezüglich gebiete sich grosse Zurückhaltung mit Blick auf den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Vor diesem Hintergrund rechtfertige sich bloss eine Zurechnung im Umfang des kapitalisierten Werts des nutzniessungsähnlichen Rechts, zumal ihre Ausschüttungsmöglichkeiten beschränkt seien. Aufgrund des offenen Begünstigtenkreises in der Trusturkunde, zu welchem auch die Nachkommen des Pflichtigen und seines Bruders zählten, lasse sich das Trustvermögen nicht in fixe Quoten einteilen und den Brüdern je hälftig zuordnen. Auch unter diesem Aspekt dränge sich eine Kapitalisierung des Nutzniessungsrechts des Pflichtigen auf. Durch das mit der amerikanischen Steuererklärung eingereichte Formular 1041 sei nachgewiesen, dass ein Teil der Trust-Einkünfte aus Kapitalgewinnen stamme, weshalb dieser Anteil aufgrund der Steuerfreiheit im Schweizer Recht nicht nachbesteuert werden dürfe. Aufgrund der Überprüfung der Deklarationsformulare durch die amerikanische Steuerbehörde (IRS) komme dem Formular beweistechnisch Urkundencharakter zu.

#### **E. 3.4.7.1**

Hinsichtlich der Trustausschüttungen an den Pflichtigen sind sich die Parteien richtigerweise einig, dass diese als Einkommen im Sinn von § 16 Abs. 1 StG bzw. Art. 16 Abs. 1 DBG zu besteuern sind, wobei nachgewiesene (steuerfreie) Kapitalgewinne, nicht rückforderbare Quellensteuern sowie Vermögensverwaltungskosten in Abzug zu bringen sind (§ 16 Abs. 3 und § 30 StG; Art. 16 Abs. 3 und Art. 32 Abs. 1 DBG).

### **E. 3.4.7.2**

Indessen sind sich die Parteien hinsichtlich der konkreten Berechnung der Nachsteuern betreffend die Trustausschüttungen uneinig. Diesbezüglich rügen die Pflichtigen namentlich, die Vorinstanz habe zu Unrecht ausgeführt, sich hätten keine Einwendungen gegen die Nachsteuergrundlagen und -berechnung vorgebracht (vgl. E. 1.4.1). Diese Rüge erweist sich als berechtigt. Wie der Einsprache der Pflichtigen vom 27. Dezember 2023 gegen die Nachsteuerverfügung vom 24. November 2023 sowie den dazugehörigen Beilagen entnommen werden kann, bestritten die Pflichtigen die vorinstanzliche Berechnung der Nachsteuer substantiiert. In ihrer Einspracheschrift führten sie die ihrer Ansicht nach für die Berechnung einschlägigen Faktoren auf und legten der Einsprache in der Beilage 4 eine eigene Nachsteuerberechnung in Tabellenform bei. Wie sich jedoch den Ausführungen im vorinstanzlichen Entscheid entnehmen lässt, tolerierte die Vorinstanz diese durch die Pflichtigen vorgebrachten Zahlen schätzungsweise, wobei sie auch die auf den steuerfreien Kapitalgewinnen bezahlten Steuern in den USA unpräjudiziell berücksichtigte. Das rechtliche Gehör der Pflichtigen wurde in diesem Zusammenhang folglich nicht verletzt. In Bezug auf die Nachsteuerberechnung ist ferner festzustellen, dass die Pflichtigen in ihrem Eventualbegehren betreffend die Nachsteuer für die direkte Bundessteuer die Festsetzung eines höheren Betrags als die von der Vorinstanz festgesetzte Nachsteuer beantragen. Auf den Eventualantrag ist diesbezüglich mangels Rechtsschutzinteresse nicht einzutreten. Was die Berechnung der Nachsteuern für die Staats- und Gemeindesteuern betrifft, so erschliesst sich angesichts der Übernahme der durch die Pflichtigen im Einspracheverfahren vorgebrachten Werte durch die Vorinstanz nicht, weshalb die Pflichtigen dem Verwaltungsgericht erneut eine Tabelle mit zum Teil abweichenden Berechnungsgrundlagen namentlich betreffend die geltend gemachten steuerfreien Kapitalgewinne in den USA einreichen. In ihrer (Beschwerde- und) Rekurschrift erläutern die Pflichtigen die Abweichungen nicht näher und sie rügen keine falsche Übernahme der durch sie im Einspracheverfahren geltend gemachten Berechnungsgrundlagen durch die Vorinstanz. Vielmehr räumen sie selbst ein, dass in den Jahren 2013 und 2014 deutliche, ihrerseits nicht erklärbare Abweichungen zwischen den Ausschüttungen an den Pflichtigen und den in den K-1-Formularen der amerikanischen Steuererklärung eingetragenen Werte bestünden. Ferner führen sie aus, im Falle einer Nachbesteuerung müsse mit gewissen Unsicherheiten gelebt werden, zumal eine Plausibilisierung des Sachverhalts, welcher bis ins Jahr 2013 zurückgehe, aufgrund des Zeitablaufs nur noch beschränkt möglich sei. Vor diesem Hintergrund ist nicht ersichtlich, inwiefern sich die vorinstanzliche Nachsteuerberechnung – welche auf den seitens der Pflichtigen genannten Zahlen basiert – betreffend die Trustausschüttungen als unrichtig erweist. Die vorinstanzliche Nachsteuerberechnung und -festsetzung ist diesbezüglich somit zu bestätigen.

### **E. 3.4.8**

Nähere Ausführungen zur seitens der Pflichtigen geforderten Abnahme weiterer Beweismittel und allenfalls zahlenmässiger Grundlagen durch die Vorinstanz für die Festsetzung der Nachsteuer erübrigen sich folglich (vgl. E. 1.4.1). Es liegt keine Verletzung der Officialmaxime vor.

### **E. 3.4.9.1**

Zu beurteilen bleibt die steuerliche Zurechnung des Trustvermögens zwecks Festsetzung der Nachsteuer für die bei den Staats- und Gemeindesteuern geschuldete Vermögenssteuer.

#### **E. 3.4.9.2**

Eine Zurechnung des Trustvermögens an die Begünstigten ist gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung im Fall einer Steuerumgehung möglich, wobei der Tatbestand der Steuerumgehung auf Ausnahmekonstellationen beschränkt ist, in denen eine Rechtsgestaltung (objektives Element) vorliegt, die – abgesehen von steuerlichen Aspekten – über das wirtschaftlich Vernünftige hinausgeht. Eine missbräuchliche Absicht (subjektives Element) kann indes nicht angenommen werden, wenn andere Gründe als nur der Wille, Steuern zu sparen, eine entscheidende Rolle bei der Schaffung der Rechtsform spielen (BGr, 19. Juli 2022, 9C\_715/2022, E. 10.2 ff.; BGr, 24. November 2022, 2C\_527/2022, E. 4.3).

#### **E. 3.4.9.3**

Praxismässig erfolgt eine Zurechnung des Trustvermögens an die Begünstigten oft auch gestützt auf die zivilrechtlichen Bestimmungen über die Nutzniessung, welche analog angewendet werden. Gemäss Art. 745 Abs. 1 und 2 ZGB kann die Nutzniessung an beweglichen Sachen, an Grundstücken, an Rechten oder an einem Vermögen bestellt werden. Sie verleiht dem Berechtigten, wo es nicht anders bestimmt ist, den vollen Genuss des Gegenstandes. Für die Zurechnung von Trustvermögen sehen das Kreisschreiben Nr. 20 der EStV und das Kreisschreiben Nr. 30 der SSK indes vor, dass sofern der Anteil des Beneficiary am Trustvermögen nicht feststellbar sei, der Ertrag für die Festsetzung der Vermögenssteuer kapitalisiert werden könne (E. 3.4.3; Kreisschreiben EStV Nr. 20, Ziff. 5.2.2; Kreisschreiben SSK Nr. 30, Ziff. 5.2.2). Für die Vermögenssteuer wird damit die Systematik der Kapitalisierung des Ertrags erkannt (Amonn Toni, Trustbesteuerung in der Schweiz – eine Standortbestimmung, ASA 76 Nr. 8, 2007/2008, S. 501).

#### **E. 3.4.9.4**

Eine Zurechnung des Trustvermögens an die Pflichtigen aufgrund einer Steuerumgehung scheidet vorliegend aus, da eine solche weder konkret durch die Steuerbehörde geltend gemacht bzw. nachgewiesen worden ist noch im Verhalten der Pflichtigen erkennbar ist. Settlor des Trusts war nicht der Pflichtige, sondern dessen Vater als amerikanischer Staatsbürger. Die gewählte Rechtsgestaltung erscheint in der amerikanischen Rechtsordnung keineswegs ungewöhnlich und es liegen – namentlich mit Blick auf die Zweckbestimmungen – keine Hinweise vor, dass der Trust einzig wegen steuerlichen Aspekten errichtet worden wäre.

#### **E. 3.4.9.5**

Eine (teilweise) Anrechnung des Trustvermögens zum steuerbaren Vermögen des bzw. der Pflichtigen kommt somit einzig noch gestützt auf die Anwendung der Bestimmungen über die Nutzniessung in Betracht. Das im Kreisschreiben der EStV Nr. 20 bzw. im Kreisschreiben SSK Nr. 30 dargelegte Vorgehen in Form der Zurechnung des Trustvermögens mit der Möglichkeit einer Kapitalisierung der Erträge erscheint zumindest in Fällen sachgerecht, in welchen es sich um einen auf Dauer angelegten (fixed interest) Trust handelt, in denen mit anderen Worten davon auszugehen ist, dass dem Beneficiary das Trustkapital selber nie vollständig zufließen wird. Die Kapitalisierung der Erträge des Trusts nach Massgabe der Berechtigung des Beneficiary daran trägt den tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnissen in solchen Fällen am besten Rechnung. In die Kapitalisierungsgrundlage müssen indessen nicht bloss die steuerbaren Vermögenserträge, sondern auch die steuerfreien Kapitalgewinne einfließen (vgl. Niederer Christoph, Neue

Besteuerungspraxis rund um Trusts – eine Übersicht, AJP 2007, S. 1505).

#### **E. 3.4.9.6**

Vorliegend hat der Pflichtige trotz seiner Rolle als Trustee nur beschränkt Zugriff auf das Vermögen des infrage stehenden Trusts, kann er doch nicht Ausschüttungen in beliebiger Höhe an sich selbst veranlassen oder dem Trust Vermögen in beliebiger Höhe entnehmen (vgl. E. 3.3.2). Er kann in der gegebenen Konstellation somit nicht einem Nutzniesser gleichgestellt werden, welcher den vollen Genuss an einer Sache hat. Unter diesen Umständen erscheint für die Festsetzung der Vermögenssteuer eine Zurechnung im Umfang des kapitalisierten Werts des nutzniessungsähnlichen Rechts des Pflichtigen angemessen. Die von der Vorinstanz vorgenommene hälftige Anrechnung des Trustvermögens an das Vermögen des Pflichtigen erweist sich auch mit Blick auf Art. II der Trusturkunde nicht gerechtfertigt. Denn die betreffende Bestimmung führt aus: "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, [...]" (vgl. E. 3.3.2). Dem Wortlaut der Trusturkunde zufolge sind somit nicht bloss der Pflichtige selbst und dessen Bruder, sondern auch ihre Nachkommen Direktbegünstigte aus dem Trust. Eine hälftige Anrechnung des Trustvermögens an das Vermögen des Pflichtigen erscheint somit auch aus diesem Grund nicht korrekt. Die Sache ist folglich zur Neuberechnung der Nachsteuer betreffend die Vermögenssteuer bei den Staats- und Gemeindesteuern im Sinn der dargelegten Erwägungen an die Vorinstanz zurückzuweisen. Der Rekurs der Pflichtigen ist somit teilweise gutzuheissen.

#### **E. 3.4.9.7**

Hingegen ist die Beschwerde abzuweisen, soweit auf diese eingetreten werden kann (vgl. E. 1.3 und E. 3.4.7.2), da die Neuberechnung der Nachsteuern für die Vermögenssteuer einzig die Staats- und Gemeindesteuern, nicht hingegen die direkte Bundessteuer betrifft.

#### **E. 4.1**

Nach § 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG bzw. Art. 144 Abs. 1 DBG in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG sind die Gerichtskosten der unterliegenden Partei aufzuerlegen. Bei teilweiser Gutheissung werden die Kosten anteilmässig aufgeteilt.

##### **E. 4.1.1**

Vorliegend unterliegen die Pflichtigen im Rekursverfahren betreffend die Nachsteuer für die Staats- und Gemeindesteuern überwiegend, da ihnen sowohl für die vereinnahmten Trustausschüttungen wie auch für die anteilmässige Zurechnung des Trustvermögens eine Nachsteuer aufzuerlegen ist. Allerdings ist für die Festsetzung der Nachsteuer bei der Vermögenssteuer eine Kapitalisierung des Nutzniessungsrechts des Pflichtigen vorzunehmen, wohingegen ihm nicht die Hälfte des gesamten Trustvermögens angerechnet werden darf. In der daraus folgenden Rückweisung der Sache an die Vorinstanz ist ebenfalls ein teilweises Obsiegen der Pflichtigen zu erblicken. Es erscheint daher angemessen, die Gerichtskosten des Rekursverfahrens zu 1/3 dem Rekursgegner und zu 2/3 den Pflichtigen aufzuerlegen, unter solidarischer Haftung.

##### **E. 4.1.2**

Im Beschwerdeverfahren betreffend die Festsetzung der Nachsteuer für die direkte Bundessteuer unterliegen die Pflichtigen vollumfänglich, da die Erwägungen betreffend die

Vermögenssteuer und die damit verbundene teilweise Gutheissung einzig die Staats- und Gemeindesteuern betreffen. Die Kosten des Beschwerdeverfahrens sind daher den unter-liegenden Pflichtigen aufzuerlegen, unter solidarischer Haftung für die gesamten Kosten.

#### **E. 4.1.3**

Für die Zusprache einer Parteientschädigung im Rekursverfahren gilt § 17 Abs. 2 VRG sinngemäss (§ 152 StG in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG). Nach § 17 Abs. 2 VRG kann die unterliegende Partei oder Amtsstelle im Verfahren vor Verwaltungsgericht zu einer angemessenen Entschädigung für die Umtriebe ihres Gegners verpflichtet werden, wenn a) die rechtsgenügende Darlegung komplizierter Sachverhalte und schwieriger Rechtsfragen besonderen Aufwand erforderte oder den Beizug eines Rechtsbeistandes rechtfertigte oder b) ihre Rechtsbegehren oder die angefochtene Anordnung offensichtlich unbegründet waren. Die angemessene Entschädigung ist nach pflichtgemässen Ermessen festzusetzen (vgl. RB 1998 Nr. 8). Zu beachten ist allerdings § 8 der Gebührenverordnung des Verwaltungsgerichts vom 3. Juli 2018 (GebV VGr). Gestützt darauf ist die Parteientschädigung nach der Bedeutung der Streitsache, der Schwierigkeit des Falls, dem Zeitaufwand und den Auslagen zu bemessen. Ein unnötiger oder geringfügiger Aufwand wird nicht ersetzt. Einem bestimmten oder bestimmbar Streitwert trägt die 2. Kammer des Verwaltungsgerichts in langjähriger Praxis bei einer vertretenen Partei durch Heranziehung der Verordnung des Obergerichts über die Anwaltsgebühren vom 8. September 2010 (AnwGebV) Rechnung. Die nach dem dort in § 4 Abs. 1 festgelegten Tarif berechnete Grundgebühr wird für das Beschwerdeverfahren in der Regel auf ein Drittel herabgesetzt (VGr, 12. Januar 2022, SB.2021.00063, E. 7.2 ff.; VGr, 11. November 2020, SB.2020.00088, E. 5.4; VGr, 21. Mai 2003, SB.2002.00103 und SB.2002.00104, E. 5b, veröffentlicht in ZStP 2003, 361), wobei die so ermittelte Entschädigung bei Vorliegen besonderer Umstände um höchstens die Hälfte über- oder unterschritten werden kann. Diese Aufteilung basiert darauf, dass die Vertretung bei einem Instanzenzug, in welchem das Verwaltungsgericht als zweite gerichtliche Instanz tätig ist, in der Regel deutlich weniger aufwendig ist als im ersten gerichtlichen Verfahren. Da das Verwaltungsgericht vorliegend jedoch die erste gerichtliche Instanz ist, erscheint gerechtfertigt, die nach § 4 Abs. 1 AnwGebV berechnete Grundgebühr für das Beschwerdeverfahren auf zwei Drittel herabzusetzen. Ist die Verantwortung oder der Zeitaufwand der Vertretung oder die Schwierigkeit des Falls besonders hoch oder tief, kann die Gebühr um bis zu einem Drittel erhöht oder ermässigt werden (§ 4 Abs. 2 AnwGebV).

#### **E. 4.2**

In Anwendung der vorgenannten Grundsätze sowie unter Berücksichtigung des Obsiegens der Pflichtigen im Rekursverfahren im Umfang von einem Drittel erscheint eine Entschädigung von Fr. ... (Mehrwertsteuer inbegriffen) für das Rekursverfahren betreffend Nachsteuern (Staats- und Gemeindesteuern 2013–2019) angemessen.

#### **E. 4.3**

Dem kantonalen Steueramt steht trotz überwiegendem Obsiegen im Rekurs- und im Beschwerdeverfahren keine Parteientschädigung zu, gehört doch die Erhebung und Beantwortung von Rechtsmitteln zu dessen angestammter bzw. üblicher Amtstätigkeit. Der angefallene Aufwand rechtfertigt deshalb keine Entschädigung (vgl. Kaspar Plüss in: Alain Griffel [Hrsg.], Kommentar zum Verwaltungsrechtspflegegesetz des Kantons Zürich

[VRG], 3. A., Zürich etc. 2014, § 17 N. 51).

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