

100.2018.112/113U
ARB/SBE/KIB

Verwaltungsgericht des Kantons Bern Verwaltungsrechtliche Abteilung

Urteil vom 6. März 2019

Verwaltungsrichter Burkhard, Abteilungspräsident
Verwaltungsrichterin Arn De Rosa, Verwaltungsrichterin Herzog
Gerichtsschreiberin Streun

A. _____
vertreten durch Rechtsanwältin ...
Beschwerdeführerin

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Bern
Brünnenstrasse 66, Postfach, 3001 Bern
Beschwerdegegnerin

und

Steuerrekurskommission des Kantons Bern
Sägemattstrasse 2, Postfach 54, 3097 Liebefeld

betreffend Verweigerung der Einsicht in die Steuerakten von B. _____
(Entscheide der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 13. März
2018; 100 17 352, 200 17 296)



Sachverhalt:

A.

Am 20. April 2017 ersuchte A._____ bei der Steuerverwaltung des Kantons Bern um Einsicht in die Steuerakten ihres Vaters, B._____, der am ... 2016 verstorben war. In seinem Testament hatte er seine Ehefrau als Alleinerbin eingesetzt und A._____, wie auch weitere Nachkommen, mit einem Vermächtnis von ... Franken bedacht. Als pflichtteilsgeschützte Erbin des Verstorbenen machte A._____ ein voraussetzungsloses Einsichtsrecht geltend. Mit Verfügung vom 11. Mai 2017 wies die Steuerverwaltung das Gesuch um Akteneinsicht ab. Auf Einsprache hin bestätigte die Steuerverwaltung die Verweigerung der Akteneinsicht unter Hinweis auf die fehlende (definitive) Erbenstellung von A._____ (Einspracheentscheide vom 8.8.2017). Am 13. Oktober 2017 erhob A._____ wegen Verletzung ihrer Pflichtteilsrechte betreffend den Nachlass ihres Vaters Ungültigkeits- und Herabsetzungsklage beim zuständigen Zivilgericht.

B.

Gegen die Einspracheentscheide der Steuerverwaltung vom 8. August 2017 erhob A._____ am 6. September 2017 Rekurs und Beschwerde bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK), welche die Rechtsmittel mit Entscheiden vom 13. März 2018 abwies.

C.

In einer einzigen Rechtschrift vom 16. April 2018 hat A._____ sowohl betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern als auch die direkte Bundessteuer Verwaltungsgerichtsbeschwerden erhoben. Sie stellt in der Sache folgende Anträge:

- «1. Der Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 13. März 2018 betreffend Akteneinsicht sei aufzuheben und die Steuerverwaltung sei anzuweisen, der Beschwerdeführerin unver-

zügig Akteneinsicht in das Steuerdossier (inkl. Steuerruling vom 17. Dezember 2009 und allfällige weitere Steuerrulings) von B. _____ zu gewähren;

2. Eventualiter sei der Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 13. März 2018 betreffend Akteneinsicht aufzuheben und die Steuerverwaltung sei anzuweisen, der Beschwerdeführerin unverzüglich nach Abschluss des Inventarisationsverfahrens Akteneinsicht in das Steuerdossier (inkl. Steuerruling vom 17. Dezember 2009 und allfällige weitere Steuerrulings) von B. _____ zu gewähren;
3. Subeventualiter sei die Steuerverwaltung zu verpflichten, gegen Zustellung / Vorlage des zu Gunsten der Beschwerdeführerin lautenden Herabsetzungsurteils ihr unverzüglich Einsicht in das Steuerdossier (inkl. Steuerruling vom 17. Dezember 2009 und allfällige weitere Steuerrulings) von B. _____ zu gewähren».

Mit Verfügung vom 17. April 2018 hat der Abteilungspräsident die Verfahren betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer vereinigt.

Die StRK und die Steuerverwaltung schliessen mit Beschwerdevernehmung vom 19. April 2018 bzw. Beschwerdeantwort vom 30. April 2018 je auf Abweisung der Beschwerden.

Mit Replik vom 5. Juni 2018 hat sich die Beschwerdeführerin erneut zur Streitsache geäußert. Am 2. August 2018 hat sie mitgeteilt, dass das erbrechtliche Inventarverfahren zwischenzeitlich abgeschlossen worden ist. Die StRK hat auf eine weitere Stellungnahme verzichtet. Die Steuerverwaltung hat sich nicht mehr vernehmen lassen.

Erwägungen:

1.

1.1 Das Verwaltungsgericht ist zur Beurteilung der Beschwerden als letzte kantonale Instanz gemäss Art. 74 Abs. 1 i.V.m. Art. 76 und 77 des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege (VRPG; BSG 155.21) zuständig (vgl. auch Art. 201 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 [StG; BSG 661.11] und Art. 145 des Bundesgesetzes vom

14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11] sowie Art. 9 Abs. 3 der Verordnung vom 18. Oktober 2000 über den Vollzug der direkten Bundessteuer [BStV; BSG 668.11]). Die Beschwerdeführerin hat am vorinstanzlichen Rekurs- und Beschwerdeverfahren teilgenommen, ist durch die angefochtenen Entscheide besonders berührt und hat ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung oder Änderung (Art. 79 Abs. 1 VRPG; vgl. auch Art. 201 Abs. 2 StG sowie Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 140 Abs. 1 DBG). Auf die im Übrigen form- und fristgerecht eingereichten Beschwerden ist – unter Vorbehalt der nachfolgenden E. 1.2 und 1.3 – einzutreten.

1.2 Mit ihrem Hauptbegehren beantragt die Beschwerdeführerin, dass ihr bereits während laufendem Inventarverfahren Einsicht in die Steuerakten zu gewähren sei. Gemäss Mitteilung des mit der Inventaraufnahme betrauten Notars vom 5. Juni (richtig: Juli) 2018 ist das Erbschaftsinventar zwischenzeitlich erstellt worden. Mit dem Abschluss der Inventaraufnahme ist das rechtserhebliche Interesse an der Behandlung des Hauptbegehrens dahingefallen. Das Beschwerdeverfahren ist daher insoweit als teilweise gegenstandslos geworden abzuschreiben (Art. 39 Abs. 1 VRPG; Merkli/Aeschlimann/Herzog, Kommentar zum bernischen VRPG, 1997, Art. 39 N. 1 ff., 14).

1.3 Beschwerden sind nur im Rahmen des Streitgegenstands zulässig. Dieser bezeichnet im Beschwerdeverfahren den Umfang, in dem das mit der angefochtenen Verfügung oder dem angefochtenen Entscheid geregelte Rechtsverhältnis umstritten ist. Zu seiner Bestimmung ist von der angefochtenen Verfügung bzw. dem angefochtenen Entscheid, dem sog. Anfechtungsobjekt, auszugehen. Dieses gibt den Rahmen des Streitgegenstands vor, der nicht über das hinausgehen kann, was die Vorinstanz geregelt hat oder hätte regeln sollen, welche wiederum nur das von der verfügenden Behörde Angeordnete prüfen darf (vgl. BVR 2018 S. 455 [VGE 2017/332 vom 8.8.2018] nicht publ. E. 3.2, 2017 S. 514 E. 1.2, 2011 S. 391 E. 2.1; Merkli/Aeschlimann/Herzog, a.a.O., Art. 25 N. 13 f., Art. 72 N. 6 f.). Anfechtungsobjekte im vorliegenden Verfahren bilden die Entscheide vom 13. März 2018, womit die StRK die Verweigerung der Akteneinsicht durch die Steuerverwaltung (Einspracheentscheide vom 8.8.2017)

bestätigt hat. Mit ihrem im Verfahren vor Verwaltungsgericht erstmals gestellten Subeventualbegehren beantragt die Beschwerdeführerin, es sei anzuordnen, dass ihr gegen Vorlage eines zu ihren Gunsten lautenden Herabsetzungsurteils unverzüglich Akteneinsicht gewährt werde. Dieses Begehren beschlägt die Modalitäten der Einsichtnahme bzw. dient der Sicherstellung der künftig nach Erlangen der Erbenstellung allenfalls zu gewährenden Einsichtnahme und geht somit über den Streitgegenstand hinaus. Im Übrigen fehlt es der Beschwerdeführerin an einem schutzwürdigen Interesse an der Behandlung dieses Begehrens im heutigen Zeitpunkt: Zum einen ist es verfrüht, da das Erlangen der Erbenstellung unklar und der hieraus abgeleitete Anspruch auf Akteneinsicht bzw. Information noch nicht hinreichend bestimmt erscheint (vgl. etwa BGer 1C_128/2016 vom 11.7.2016 E. 3.6.3; zur Feststellung künftiger Rechte und Pflichten vgl. auch BGer 2C_608/2017 vom 24.8.2018 E. 5.3 f.; Wiederkehr/Richli, Praxis des allgemeinen Verwaltungsrechts, Band I, 2012, Rz. 2433, auch zum Folgenden). Zum anderen kann die Beschwerdeführerin ihre Rechte später ebenso gut wahren. Es besteht daher keine Veranlassung, bereits Anordnungen im Hinblick auf ein allfälliges künftiges Akteneinsichtsrecht zu treffen. Auf die Beschwerden ist insoweit nicht einzutreten.

1.4 Sind sowohl Entscheide bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuern als auch der direkten Bundessteuer angefochten, so muss das Verwaltungsgericht zwei Urteile fällen, da es sich um verschiedene Steuern handelt, die unterschiedlichen Gemeinwesen zustehen und in getrennten Verfahren veranlagt werden. Allerdings können die Entscheide in ein und derselben Urteilsschrift getroffen werden (vgl. BGE 135 II 260 E. 1.3.1, 130 II 509 E. 8.3). Weil vorliegend die einschlägigen Bestimmungen des kantonalen und eidgenössischen Rechts weitgehend gleich lauten, rechtfertigt sich die gemeinsame Beurteilung der Streitigkeit hinsichtlich kommunaler, kantonaler und eidgenössischer Steuern.

1.5 Das Verwaltungsgericht überprüft die angefochtenen Entscheide auf Rechtsverletzungen hin (Art. 80 Bst. a und b VRPG).

2.

Die Beschwerdeführerin verlangt Einsicht in das «Steuerdossier» ihres verstorbenen Vaters (vgl. vorne Bst. C). Aus der Begründung des Antrags ist zu schliessen, dass sie auch Einsicht in die Akten abgeschlossener Steuerverfahren nehmen will. Sie stützt ihren Anspruch auf Art. 157 i.V.m. Art. 14 Abs. 1 StG bzw. Art. 114 DBG i.V.m. Art. 12 Abs. 1 DBG.

2.1 Als Teilgehalt des Anspruchs auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung [BV; SR 101] und Art. 26 Abs. 2 der Verfassung des Kantons Bern [KV; BSG 101.1]) räumen Art. 157 StG und Art. 114 DBG den steuerpflichtigen Personen ein Recht auf Akteneinsicht ein (vgl. auch Art. 23 Abs. 1 VRPG). Diese sind berechtigt, in die von ihnen eingereichten oder von ihnen unterzeichneten Akten Einsicht zu nehmen (je Abs. 1 Satz 1). Die übrigen Akten stehen ihnen zur Einsicht offen, sofern die Ermittlung des Sachverhalts abgeschlossen ist und soweit nicht öffentliche oder private Interessen entgegenstehen (je Abs. 2). Das Akteneinsichtsrecht gehört nach der Gesetzessystematik zu den Verfahrensgrundsätzen bzw. den Verfahrensrechten der steuerpflichtigen Personen (vgl. VGE 2017/1 vom 23.1.2018 E. 3.3). Zweck des Einsichtsrechts ist es, den Steuerpflichtigen zu ermöglichen, sich über alle für das Verfahren wesentlichen Unterlagen zu orientieren. Dadurch sollen diese in die Lage versetzt werden, ihre Interessen insbesondere bei der Ausübung von Äusserungs- und Mitwirkungsrechten, Erhebung von Rechtsmitteln und Erfüllung von Verfahrenspflichten zu wahren (vgl. Zweifel/Hunziker, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Aufl. 2017, Art. 114 DBG N. 12; Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, 2. Aufl. 2018, § 15 Rz. 15; Peter Locher, Kommentar zum DBG, III. Teil, 2015, Art. 114 N. 2). Die Akteneinsicht wird demnach grundsätzlich nur in hängigen Verfahren gewährt. Ist ein Verfahren rechtskräftig abgeschlossen, muss die gesuchstellende Person ein spezifisches Interesse an der Einsicht nachweisen. Das Einsichtsrecht findet zudem seine Grenzen an überwiegenden öffentlichen Interessen oder an berechtigten Interessen Dritter. Der Anspruch auf Akteneinsicht gilt ausserhalb eines hängigen Verfahrens mithin nicht voraussetzungslos (vgl. BGE 129 I 249 E. 3, 122 I 153 E. 6a; BGer 2C_440/2014 und 2C_441/2014

vom 10.10.2014 E. 7.1, 2C_387/2013 vom 17.1.2014 E. 4.2.2, 1P.240/2002 vom 18.10.2002 E. 3.1; BVR 2018 S. 497 E. 2.2, 2008 S. 49 E. 4.3; Peter Locher, a.a.O., Art. 114 N. 32; Zweifel/Hunziker, a.a.O., Art. 114 DBG N. 13; Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, a.a.O., § 15 Rz. 15; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, Art. 114 N. 41; Regina Schlup Guignard, in Leuch/Kästli/Langenegger [Hrsg.], Praxis-Kommentar zum Berner Steuergesetz, Band 2, 2011, Art. 157 N. 3 f.).

2.2 Stirbt die steuerpflichtige Person, so treten die Erbinnen und Erben in deren Rechte und Pflichten ein. Sie haften solidarisch für die von der Erblasserin oder vom Erblasser geschuldeten Steuern bis zur Höhe ihrer Erbteile, einschliesslich der Vorempfänge (Art. 14 Abs. 1 StG; Art. 12 Abs. 1 DBG). Diese steuerliche Rechtsnachfolge wird als Steuersukzession bezeichnet. Es handelt sich dabei um ein eigenständiges steuerrechtliches Institut, das der Universalsukzession im Zivilrecht nachgebildet ist. Sie tritt mit dem Erwerb der Erbschaft nach Massgabe der zivilrechtlichen Ordnung ein; mithin knüpft sie an die zivilrechtliche Erbenstellung an (BGE 144 II 352 E. 5.1; BGer 2C_117/2017 vom 13.2.2018 E. 3.1.2; Hunziker/Mayer-Knobel, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Aufl. 2017, Art. 12 DBG N. 1; Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, a.a.O., § 6 Rz. 24; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 12 N. 2 f.; Kästli/Teuscher, in Leuch/Kästli/Langenegger [Hrsg.], Praxis-Kommentar zum Berner Steuergesetz, Band 1, 2. Aufl. 2014, Art. 14 N. 5). Die Steuernachfolge bewirkt den Übergang materieller und formeller Rechtspositionen, die Teil eines Steuerrechtsverhältnisses bilden. Sie beinhaltet sowohl eine Zahlungsnachfolge hinsichtlich der Steuerschulden der Erblasserin bzw. des Erblassers als auch eine Verfahrensnachfolge bezüglich der hängigen und abgeschlossenen Veranlagungs- und Steuerjustizverfahren. Mit der Verfahrenssukzession tritt die Erbin oder der Erbe grundsätzlich in die verfahrensrechtlichen Rechte und Pflichten der verstorbenen Person ein (vgl. BGer 2C_377/2017 vom 4.10.2017 E. 1.3, 2C_342/2016 und 2C_343/2016 vom 23.12.2016 E. 1.2.1; Blumenstein/Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 7. Aufl. 2016, S. 90 f.; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 12 N. 5; Hunziker/Mayer-Knobel, a.a.O., Art. 12 DBG N. 2;

Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, a.a.O., § 6 Rz. 25 f.; Kästli/Teuscher, a.a.O., Art. 14 N. 6 ff.).

2.3 Aus der Universalsukzession in das Steuerrechtsverhältnis der Erblasserin bzw. des Erblassers folgt, dass den Erbinnen und Erben grundsätzlich dasselbe Akteneinsichtsrecht zusteht wie der steuerpflichtigen Person; vorbehalten bleiben schützenswerte Interessen der oder des Verstorbenen, namentlich solche des Persönlichkeitsschutzes (vgl. Peter Locher, a.a.O., Art. 114 N. 27; Zweifel/Hunziker, a.a.O., Art. 114 DBG N. 31; Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, a.a.O., § 15 Rz. 25; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 114 N. 27; VGer ZH 25.5.2005, in StE 2006 B 92.7 Nr. 7 E. 4.3). Als Erbinnen und Erben gelten diejenigen Personen, die von Gesetzes wegen, durch letztwillige Verfügung oder kraft Erbvertrags zur Erbschaft berufen sind. Sie können das (steuerrechtliche) Akteneinsichtsrecht unabhängig von anderen Erbinnen und Erben wahrnehmen. Vom Einsichtsrecht ausgeschlossen sind hingegen insbesondere Vermächtnisnehmerinnen und -nehmer sowie Personen, die die Erbschaft ausschlagen. Wer als Erbin oder Erbe Akteneinsicht verlangt, hat die Erbberechtigung beispielsweise mit einer Erbbescheinigung nachzuweisen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 114 N. 27; vgl. auch Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, a.a.O., § 6 Rz. 24 und 28).

3.

Die Beschwerdeführerin macht geltend, obwohl ihr Vater seine Ehefrau testamentarisch als Alleinerbin eingesetzt und sie lediglich mit einem Vermächtnis bedacht habe (vgl. vorne Bst. A), stehe ihr das Recht auf Einsicht in die Steuerakten ihres Vaters zu.

3.1 Unstrittig ist, dass die Beschwerdeführerin nicht Erbin im zivil- bzw. steuerrechtlichen Sinn ist. Sie ist indes der Ansicht, als in ihrem Pflichtteil verletzte und damit sog. virtuelle Erbin sei sie in Bezug auf die steuerrechtlichen Informationsrechte den Erbinnen und Erben gleichzustellen. Die gemäss Rechtsprechung und Lehre im Zivilrecht anerkannten Informationsansprüche der virtuellen Erbinnen und Erben müssten analog auch im

Steuerrecht zum Tragen kommen. Soweit das Steuerrecht auch den virtuellen Erbinnen und Erben zustehende Informationsrechte nicht ausdrücklich vorsehe, sei von einer entsprechenden Gesetzeslücke auszugehen (vgl. Beschwerden Ziff. 1.2.1). Ein Anspruch auf Einsicht in die Steuerakten lasse sich zudem aus Art. 607 und 610 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (ZGB; SR 210) herleiten, zumal diese Bestimmungen zumindest implizit auch die Steuerverwaltung verpflichten würden (vgl. Beschwerden Ziff. 1.2.2). Ihr Recht auf Einsicht in die Steuerakten des Vaters ergebe sich schliesslich auch daraus, dass ihr als übergangener Pflichtteilsberechtigten mit dem Herabsetzungsurteil die Erbenstellung rückwirkend auf den Zeitpunkt der Eröffnung des Erbgangs zugesprochen werde, wodurch sie entsprechend der Wirkung des Herabsetzungsurteils rückwirkend für die Steuerschulden des Erblassers hafte und in dessen laufende Verfahren eintrete (vgl. Beschwerden Ziff. 2).

3.2 Die Beschwerdeführerin beruft sich zunächst darauf, dass sie als virtuelle Erbin in Bezug auf das Einsichtsrecht in die Steuerakten den Erbinnen und Erben gleichzustellen sei.

3.2.1 Die von der Erblasserin bzw. dem Erblasser mit Verfügung von Todes wegen vollständig übergebenen Pflichtteilsberechtigten gelten vor der Durchsetzung eines Herabsetzungs- oder Ungültigkeitsanspruchs als sog. virtuelle Erben. Als solche erlangen sie die Erbeneigenschaft nach Rechtsprechung und Lehre erst mit einem zu ihren Gunsten lautenden Gestaltungsurteil im Ungültigkeits- oder Herabsetzungsverfahren (BGE 143 III 369 E. 2.1; Forni/Piatti, in Basler Kommentar, 5. Aufl. 2015, Vorbem. zu Art. 522-533 ZGB N. 2; Schaufelberger/Keller Lüscher, ebenda, Art. 602 ZGB N. 5 f.; Stephanie Hrubesch-Millauer, in Abt/Weibel [Hrsg.], Praxiskommentar Erbrecht, 3. Aufl. 2015 [nachfolgend: Praxiskommentar], Vorbem. zu Art. 522 ff. ZGB N. 3; Thomas Weibel, ebenda, Art. 602 ZGB N. 11, je auch zum Folgenden). Die Erbenstellung wird ihnen mit der Rechtskraft des Gestaltungsurteils zurückbezogen auf den Zeitpunkt der Eröffnung des Erbgangs zuerkannt (BGE 115 II 211 E. 4; BGer 5A_357/2016 vom 12.4.2017 E. 4.3.2, 5C.81/2003 vom 21.1.2004 E. 5.2; vgl. auch BGE 138 III 354 E. 5 [Pra 101/2012 Nr. 130]). Die Erbinnen und Erben sind zur Verwirklichung ihrer Erbansprüche auf ausrei-

chende Informationen angewiesen. Um diesem Bedürfnis Rechnung zu tragen, weist ihnen die Rechtsordnung eigene, d.h. originäre Informationsansprüche gegenüber Miterbinnen und -erben sowie allenfalls Dritten zu. Dazu gehören insbesondere die Informationsansprüche gemäss Art. 607 Abs. 3 und Art. 610 Abs. 2 ZGB (vgl. hinten E. 3.4). Auch virtuelle Erbinnen und Erben können diese, den Erbinnen und Erben originär zustehenden Informationsrechte in Anspruch nehmen, soweit dies zur Geltendmachung ihrer Rechtsposition erforderlich ist; dies jedenfalls solange, als eine Herabsetzungs- und gegebenenfalls Ungültigkeitsklage noch nicht verwirkt ist (vgl. BGer 5A_612/2013 vom 25.11.2013 E. 1.2.3, vgl. auch BGer 5A_638/2009 vom 13.9.2010 E. 4.1; Jasmin Malla, Willensvollstrecker und Erben im Steuerrecht, Diss. Zürich 2016, S. 85 ff. mit Verweis auf Thomas Weibel, a.a.O., Vorbem. zu Art. 607 ff. N. 22; Jakob/Dardel, Der Schutz des virtuellen Erben, in AJP 2014 S. 462 ff., 472 f.; Andreas Schröder, Erbrechtliche Informationsansprüche, oder: Die Geister, die ich rief, in Successio 2011, S. 189 ff., 196).

3.2.2 Das Steuerrecht kennt – anders als das Zivilrecht – keine den Erbinnen bzw. Erben originär zustehenden Einsichts- oder Auskunftsrechte. Allfällige Rechte auf Einsicht in die Steuerakten der Erblasserin oder des Erblassers leiten sich aus der Nachfolge in die verfahrensrechtlichen Ansprüche und Pflichten der oder des verstorbenen Steuerpflichtigen ab (vgl. vorne E. 2.2 f. auch zum Folgenden). Ein Akteneinsichtsrecht steht den Erbinnen und Erben dementsprechend insoweit zu, als sie dieses durch Steuersukzession, also derivativ, erworben haben (vgl. Zweifel/Hunziker, a.a.O., Art. 114 DBG N. 31; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 114 N. 27; Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, a.a.O., § 15 Rz. 25 f.; vgl. auch Jasmin Malla, a.a.O., S. 33 und 64). Mangels eigener, originärer Informationsansprüche der Erbinnen und Erben im Steuerrecht können sich virtuelle Erbinnen und Erben auch nicht auf eine allfällige «Vorwirkung» solcher Rechte berufen. Die Steuernachfolge ist als Gesamtrechtsnachfolge ausgestaltet und beschlägt das Steuerrechtsverhältnis der Erblasserin bzw. des Erblassers *als Ganzes*. Nur soweit eine Zahlungs- und Verfahrensnachfolge eintritt bzw. die Erbinnen und Erben neu in die Rechte *und* Pflichten der verstorbenen steuerpflichtigen Person eintreten, können sie ein Recht auf Einsicht in die Steuerakten für sich in Anspruch nehmen. Es

ist weder vorgesehen noch zulässig, zugunsten provisorischer oder virtueller Erbinnen und Erben einzelne Rechte oder Pflichten aus dem Steuerrechtsverhältnis «vorwirken» zu lassen. Da die Beschwerdeführerin die Verfahrensnachfolge (noch) nicht angetreten hat bzw. nicht an einem die Veranlagung ihres Vaters betreffenden Steuerverfahren beteiligt ist, haben die Vorinstanzen durch die Verweigerung der Akteneinsicht den Anspruch der Beschwerdeführerin auf rechtliches Gehör nicht verletzt (vgl. Beschwerden Ziff. 4). Anders als diese meint, liegt auch keine unzulässige Ungleichbehandlung der virtuellen Erbinnen und Erben vor, indem die von der steuerpflichtigen Person vererbten Informationsansprüche nur den (definitiven) Erbinnen und Erben zugestanden werden: Im Gegensatz zu letzteren haften virtuelle Erbinnen und Erben (noch) nicht für die Steuerschulden der Erblasserin bzw. des Erblassers und besteht mithin ein sachlicher Grund für die Verweigerung des Rechts auf Akteneinsicht (vgl. zum Recht, ein öffentliches Inventar zu verlangen BGE 143 III 369 E. 3.4).

3.3. Die Informationsrechte der Erbinnen und Erben gemäss StG und DBG sind im Übrigen entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin nicht lückenhaft ausgestaltet. Das Fehlen von Bestimmungen wie Art. 607 Abs. 3 und Art. 610 Abs. 2 ZGB im Steuerrecht, auf die sich die Beschwerdeführerin als virtuelle Erbin berufen könnte, ist sachlich begründet: Wie dargelegt stehen den Erbinnen und Erben die notwendigen Verfahrensrechte zu, sobald sie für die von der Erblasserin bzw. vom Erblasser geschuldeten Steuern haften bzw. sie in deren oder dessen Steuerverfahren eintreten (vgl. vorne E. 2.2 f. sowie E. 3.2.2 hiervor). Eines eigenen (originären) *steuerrechtlichen* Einsichtsrechts der Erbinnen und Erben gegenüber der Steuerbehörde oder Dritten bedarf es nicht. Ein solches leitet sich auch nicht daraus ab, dass die Beschwerdeführerin als virtuelle Erbin mit erfolgreicher Gestaltungsklage zurückbezogen auf den Zeitpunkt der Eröffnung des Erbgangs die Erbenstellung erlangen würde. Hinsichtlich der im Todeszeitpunkt rechtskräftig veranlagten und vollstreckbaren Steuerschulden ist von vornherein nicht ersichtlich, inwiefern sich der im Vergleich zu den übrigen Erben spätere Eintritt in die Erbenstellung für die Beschwerdeführerin nachteilig auswirken könnte. Betreffend die noch nicht veranlagten Steuern kann die Beschwerdeführerin von der Steuerbehörde nur belangt werden, wenn sie Gelegenheit erhalten hat, sich am Veranlagungsverfahren

ren zu beteiligen (vgl. Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2001, Art. 12 N. 9; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 12 N. 10 ff.; Hunziker/Mayer-Knobel, a.a.O., Art. 12 N. 10 ff.; Jasmin Malla, a.a.O., S. 147 ff. und 160 ff.). Aus steuerrechtlicher Sicht ist daher ein vorgängiges Akteneinsichtsrecht der virtuellen Erbinnen und Erben nicht erforderlich.

3.4 Die Beschwerdeführerin hält schliesslich dafür, ihr Informationsanspruch gegenüber der Steuerverwaltung lasse sich direkt auf Art. 607 Abs. 3 und Art. 610 Abs. 2 ZGB abstützen, zumal diese Bestimmungen über ihren Wortlaut hinaus auch Dritte verpflichten würden. Das Bundesgericht anerkennt in analoger Anwendung von Art. 607 Abs. 3 und Art. 610 Abs. 2 ZGB einen erbrechtlichen Informationsanspruch der Erbinnen und Erben gegenüber Dritten, die möglicherweise der Herabsetzung unterliegende Zuwendungen erhalten haben oder im vermuteten Besitz von Erbschaftssachen sind. Ebenfalls bejaht wird ein Informationsanspruch gegenüber dem Willensvollstrecker (vgl. BGE 132 III 677 E. 4.2.1 ff., 90 II 365 E. 3c f.; Jakob/Dardel, a.a.O., S. 472 f.; Tarkan Göksu, Informationsrechte der Erben, in AJP 2012 S. 953 ff., 957 f., je auch zum Folgenden). Vorausgesetzt wird eine «erbrechtliche Verbindung» zwischen Erbinnen bzw. Erben und Dritten oder eine entsprechende Interessenlage. Ob darüber hinaus ein allgemeiner erbrechtlicher Informationsanspruch gegenüber Dritten besteht, die in einer erbrechtlich relevanten Beziehung zur verstorbenen Person standen, wie dies Teile der Lehre befürworten (vgl. Jakob/Dardel, a.a.O., S. 473 mit Hinweisen), ist noch ungeklärt. Wie es sich damit verhält, kann hier offenbleiben: Die Beschwerdeführerin zeigt nicht auf und es ist nicht ersichtlich, inwiefern die Steuerverwaltung in einer (mit den genannten Beispielen) vergleichbaren erbrechtlich relevanten Beziehung zur Beschwerdeführerin als Erbin oder zum Erblasser steht. Eine (entsprechende) Interessenlage, die erfordern würde, dass die Beschwerdeführerin ihren erbrechtlichen Anspruch auf Information durch analoge (direkte) Anwendbarkeit der zivilrechtlichen Informationsansprüche gegenüber der Steuerverwaltung – statt etwa gegenüber der Alleinerbin – geltend machen kann, ist ebenso wenig erkennbar. Im Übrigen müssen erbrechtliche Auskunft- und Informationsrechte mit den Rechtsmitteln des Zivilrechts vor Zivilgerichten durchgesetzt werden (vgl. Art. 84 der Schweizerischen Zivilpro-

zessordnung vom 19. Dezember 2008 [Zivilprozessordnung, ZPO; SR 272]).

3.5 Die Vorinstanz ist daher zu Recht zum Schluss gelangt, dass der Beschwerdeführerin als übergangener pflichtteilsgeschützter Erbin (zurzeit) kein Einsichtsrecht in die Steuerakten ihres verstorbenen Vaters zusteht. Die Beschwerden erweisen sich somit als unbegründet und sind abzuweisen, soweit sie nicht gegenstandslos geworden sind bzw. darauf nicht einzutreten ist (vgl. vorne E. 1.2 f.).

4.

Die Kosten der Verfahren sind der Beschwerdeführerin als unterliegende Partei aufzuerlegen. Die teilweise Gegenstandslosigkeit der Verfahren rechtfertigt keine gesonderte Kostenausscheidung (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 1 und Art. 110 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 1 DBG). Parteikosten sind keine zu sprechen (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 3 sowie Art. 104 Abs. 3 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 4 DBG und Art. 64 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG; SR 172.021]).

Demnach entscheidet das Verwaltungsgericht:

1. Die Beschwerden werden abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird und sie nicht als teilweise gegenstandslos geworden abgeschrieben werden.
2. Die Kosten der Verfahren vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von Fr. 3'500.--, werden der Beschwerdeführerin auferlegt.
3. Es werden keine Parteikosten gesprochen.

4. Zu eröffnen:

- der Beschwerdeführerin
- der Steuerverwaltung des Kantons Bern
- der Steuerrekurskommission des Kantons Bern
- der Eidgenössischen Steuerverwaltung

Der Abteilungspräsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Rechtsmittelbelehrung

Gegen dieses Urteil kann innert 30 Tagen seit Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten gemäss Art. 39 ff., 82 ff. und 90 ff. des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG; SR 173.110) geführt werden.