

Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich



2. Abteilung

2 DB.2016.226
2 ST.2016.274

Entscheid

24. Oktober 2017

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Christian Mäder, Steuerrichterin Micheline Roth, Steuerrichter
Alexander Widl und Gerichtsschreiber Fabian Steiner

In Sachen

A,

vertreten durch B AG,

**Beschwerdeführer/
Rekurrent,**

gegen

1. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**

2. **Staat Zürich,**

vertreten durch das kant. Steueramt,
Division Nord,
Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich,

Beschwerdegegnerin,

Rekursgegner,

betreffend

Direkte Bundessteuer 2012 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2012

hat sich ergeben:

A. 1. Am 30. März 2002 verstarb C. Im Testament vom 4. Juli 1997 hatte sie ihren Grossneffen A, Jahrgang 1994 (nachfolgend der Pflichtige), sowie dessen Vater D zu je 1/12 als Erben eingesetzt. Ferner erhielt der Pflichtige die Nutzniessung an einem weiteren Erbteil von 1/12, der an die Stiftung E gegangen war. Als Willensvollstrecker wurde der Präsident der genannten Stiftung eingesetzt. Hinsichtlich des Nachlasses ist seit anfangs 2006 ein Erbteilungsprozess bei einem ausserkantonalen Kantonsgericht hängig.

2. In der Steuererklärung 2012 deklarierte der im Jahr 2012 volljährig gewordene Pflichtige keinen Ertrag aus unverteilter Erbschaften, dies mit dem Hinweis "mitbeteiligt an Erbschaftsprozess Grosstante (sistiert) im Drittkanton / siehe Vorakten + Begleitbrief 30.11.13 in StE Vater". Demgegenüber ging die Dienstabteilung Wertschriften des kantonalen Steueramtes am 23. Oktober 2014 aufgrund des vom Willensvollstrecker eingereichten Formulars S-167 (Antrag auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer in Erbfällen) davon aus, dass sich der Steuerwert des Nachlasses in der Steuerperiode 2012 auf Fr. 139'959'386.- belaufe, jener der Erbquote von 8.33% (1/12) des Pflichtigen somit auf Fr. 11'658'616.85; aus dem Nachlass flössen Erträge von insgesamt Fr. 1'774'262.- bzw. von Fr. 147'796.02 für den Pflichtigen. Daraufhin setzte der Steuerkommissär mit Veranlagungsverfügung und Einschätzungsentscheid vom 29. Oktober 2014 – ausgehend von den Angaben in der Steuererklärung und unter Hinzurechnung des Erbteils des Pflichtigen von 1/12 am Nachlass – das steuerbare Einkommen auf Fr. 148'300.- (direkte Bundessteuer) bzw. Fr. 147'400.- (Staats- und Gemeindesteuern) und das steuerbare Vermögen auf Fr. 14'315'000.- fest.

B. 1. Hiergegen erhob der Pflichtige fristgerecht Einsprache und beantragte die Aufhebung des Veranlagungs- bzw. Einschätzungsentscheids. Ferner sei mit der Festsetzung der Steuerfaktoren bis zur rechtskräftigen Erledigung des Erbschaftsprozesses zuzuwarten, da erst dann die korrekten Faktoren vorliegen würden. Bezüglich des ihm nicht bekannten Formulars S-167 bzw. der daraus entnommenen Werte wies er darauf hin, dass es grundsätzlich auch Wertschriften ohne Verrechnungssteuer oder andere Güter gebe. Sein effektiver Anteil am Nachlass sei bis zum Urteil unbestimmt.

2. Mit Auflage vom 9. Dezember 2014 ersuchte der Steuerkommissär den Pflichtigen um Beantwortung der folgenden Fragen bzw. um die Einreichung der erwähnten Unterlagen:

"Vollständige Angaben zum Anteil an der unverteilter Erbschaft von C (gest. 30.03.2002) per 31.12.2012 sowie den im Jahr 2012 zugeflossenen Erträgen anhand von chronologisch geordneten beweiskräftigen Unterlagen (z.B. Kopie des Inventars, Erbteilungsunterlagen, Bankbelegen, Prozessunterlagen etc.)."

3. Nachdem der Pflichtige am 15. Dezember 2014 hierzu Stellung genommen hatte, erliess der Steuerkommissär am 8. September 2015 folgende Mahnung:

"Besten Dank für Ihre Sendung vom 15.12.2014 sowie die darin enthaltenen Informationen. Nachdem indessen weiterhin keine einwandfreie Ermittlung der Steuerfaktoren möglich ist, hat – nicht zuletzt aus formellen bzw. verfahrensrechtlichen Gründen – vorliegende Mahnung zu ergehen.

Vollständige Angaben zum Anteil an der unverteilter Erbschaft von C (gest. 30.03.2002) per 31.12.2012 sowie den im Jahr 2012 zugeflossenen Erträgen anhand von chronologisch geordneten beweiskräftigen Unterlagen (z.B. Kopie des Inventars, Erbteilungsunterlagen, Bankbelegen, Prozessunterlagen etc.).

Wir gehen davon aus, dass Sie auf die Gewährung des rechtlichen Gehörs, wie im Schreiben vom 15.12.2014 verlangt, verzichten. Sollten Sie jedoch weiterhin eine Besprechung wünschen, bitten wir Sie uns innert Frist ... sich mit uns in Verbindung zu setzen und einen Termin zu vereinbaren."

4. Nachdem der Pflichtige am 15. Oktober 2015 hierzu Stellung genommen und eine Besprechung zwischen dem zwischenzeitlich bestellten Vertreter des Pflichtigen und dem Steuerkommissär vom 6. November 2015 zu keiner Einigung geführt hatte, nahm die Amtsstelle mit Schreiben vom 30. November 2015 zu ihrer Praxis zur Besteuerung von unverteilter Erbschaften Stellung und hielt dabei fest:

"Da vorliegend weder der Umfang der Beteiligung, noch die Quote an derselben und die Berechtigung als Erbe an sich strittig sind, erfolgt die Besteuerung vorbehältlich der Resultate des hängigen Teilungsprozesses zurecht. Im Falle fehlender oder mangelnder Möglichkeit, die Beteiligung an der unverteilter Erbschaft zu bewerten, wird das kantonale Steueramt die Bewertung aufgrund der vorliegenden Unterlagen schätzen müssen (allenfalls nach pflichtgemäsem Teilmessen i.S.v. § 139 Abs. 2 StG [Steuer-gesetz vom 8. Juni 1997])."

5. In der Folge fand ein reger E-Mail-Verkehr zwischen den Parteien statt. Nachdem in der Erbteilung keine Fortschritte erzielt worden waren, wies das kantonale Steueramt die Einsprachen am 23. September 2016 ab.

C. Mit Beschwerde und Rekurs vom 31. Oktober 2016 liess der Pflichtige dem Steuerrekursgericht beantragen:

- "1. Es sei festzustellen, dass die Nutzniessung ab Miterbin Stiftung "E" nicht Gegenstand der Steuerperiode 2012 ist.
2. Der Entscheid sei zur Neu Beurteilung und Berichtigung an die Vorinstanz zurückzuweisen.
3. Es sei eine Referentenaudienz durchzuführen.
4. Unter Kosten- und Entschädigungsfolge."

In seiner Beschwerde-/Rekursantwort vom 25. November 2016 schloss das kantonale Steueramt auf Abweisung der Rechtsmittel. Mit Eingabe vom 13. Januar 2017 nahm der Pflichtige hierzu Stellung und machte zudem erstmals Vermögensverwaltungskosten im geschätzten Umfang von Fr. 35'000.- geltend. Das kantonale Steueramt liess sich in der Folge nicht mehr vernehmen.

Auf die Erwägungen der Einspracheentscheide und die Parteivorbringen wird, soweit wesentlich, in den nachfolgenden Urteilsgründen zurückgekommen.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. a) Unter dem Titel "A. Erbeinsetzung" enthält das Testament von C vom 4. Juli 1997 folgende Anordnungen:

- "4. Als Erben setze ich folgende Personen ein:
- a) für 1/12 meines Nachlasses: Neffe
 - b) für 1/12 meines Nachlasses: Enkel
 - c) für 1/3 meines Nachlasses: Nichte
 - d) für 1/3 und 2 x 1/12 (vgl. dazu Ziff. 5, 6 und 7 nachfolgend): Stiftung

5. a) Am Erbteil der Stiftung von 1/3 räume ich Schwiegernichte zu folgenden Bedingungen die Nutzniessung ein:
 - b) Die Nutzniessung kann nicht auf einen anderen übertragen werden. Sie endet mit dem Tod von Schwiegernichte.
 - c) Zur Sicherstellung im Sinne von Art. 760 Abs. 2 ZGB ist das Nutzniessungsvermögen in ein Depot der Bank F zu geben.
 - d) aa) Im Sinne einer Auflage bestimme ich, dass die Verwaltung des Nutzniessungsvermögens der Bank F obliegt. Schwiegernichte erhält den Ertrag des Nutzniessungsvermögens. Sie hat Anspruch darauf, dass die Kapitalien sicher angelegt werden und eine normale Rendite abwerfen.
 - bb) Sollte die Bank F nicht gewillt oder nicht in der Lage sein, die Verwaltung des Nutzniessungsvermögens zu übernehmen, bestimmt mein Willensvollstrecker einen geeigneten Ersatzverwalter.
 - cc) Sollten nach meinem Tode während der Dauer der Nutzniessung gegen die Erteilung des Verwaltungsauftrages an die Bank F wichtige Gründe vorliegen, bestimmt der Willensvollstrecker bzw. ein von ihm bestimmter Nachfolger einen geeigneten Ersatzverwalter.
 - e) Eine Abtretung im Sinne von Art. 775 ZGB ist ausgeschlossen.
6. a) Am Erbteil der Stiftung von 1/12 räume ich Neffe zu folgenden Bedingungen die Nutzniessung ein: wie Ziff. 5
7. a) Am Erbteil der Stiftung von 1/12 räume ich Enkel zu folgenden Bedingungen die Nutzniessung ein: wie Ziff. 5
8. Sollte einer der hier eingesetzten Erben den Anfall der Erbschaft nicht erleben, fällt sein Anteil an die Stiftung."

Unter Titel "B. Teilungsvorschriften" wird sodann u.a. festgehalten, dass der Erbteil der Stiftung dieser durch den Willensvollstrecker in Wertschriften und anderen Bankguthaben zuzuweisen ist. Der Willensvollstrecker bestimmt die der Stiftung zukommenden Wertschriften und weist diese den drei Nutzniessungsvermögen gemäss Ziff. 5 - 7 der vorliegenden Urkunde zu.

Ferner enthält Titel "C. Vermächtnisse" eine Aufstellung von Vermächtnissen, welche der Willensvollstrecker zulasten aller Erben innerhalb von sechs Monaten auszurichten hat. Den Schlussbestimmungen ist schliesslich zu entnehmen, dass als Erbe, Nutzniesser oder Vermächtnisnehmer weg falle, wer als eingesetzter Erbe, Nutzniesser oder Vermächtnisnehmer das Testament anfechte, wobei an seine Stelle die Stiftung trete (sogenannte privatorische Klausel).

b) Bei dem in Ziffer 4 des Testaments als Neffe bezeichneten Erben handelt es sich um D, bei der Nichte um G. Der als "Enkel" aufgeführte Pflichtige ist der Sohn von D. Bei der in Ziffer 5a mit einer Nutzniessung bedachten "Schwiegernichte" handelt es sich um H.

c) Zwischen der Stiftung E als Klägerin und Haupterin (50%) einerseits sowie G, D, A und H andererseits ist ein Erbteilungsprozess vor einem ausserkantonalen Kantonsgericht hängig. Mit Verfügung vom 14. Januar 2016 sistierte das Gericht das Verfahren "auf bestimmte Zeit, d.h. bis 30. Juni 2016". Mitte 2016 war der Rechtsstreit nach wie vor hängig, laut Schreiben des Willensvollstreckers an den Pflichtigen zuhanden des Steueramtes I auch noch anfangs 2017.

d) Das kantonale Steueramt erwog in den Einspracheentscheiden, dass der Pflichtige und sein Vater zu je 1/12 als Erben eingesetzt worden seien. Der Einwand, dass ersterer im Prozess mangels Pflichtteilsschutz seinen Erbanspruch aufgrund der privatorischen Klausel im Testament verliere, sei unbehelflich. Denn ein eingesetzter Erbe bleibe dies solange, bis das zuständige Gericht zur gegenteiligen Auffassung gelangt sei. Weil der Pflichtige ein entsprechendes Urteil nicht vorgelegt habe, bleibe seine Erbenstellung bestehen. Ebenso stosse sich der Pflichtige zu Unrecht daran, dass er für die "nicht ausgeschütteten" Erträge und "theoretisch testamentarische Erbquote" einer unverteilter Erbschaft als steuerpflichtig erklärt werde, obwohl er keine Verfügungsgewalt darüber habe. Das Nutzniessungsvermögen werde dem Nutzniesser zugerechnet; dieser habe nicht nur den kapitalisierten Ertragswert der Nutzniessung, sondern den vollen Wert des Vermögensgegenstands zu versteuern, wie wenn es in seinem vollen Eigentum stünde. Vorliegend seien die Vermögenswerte bzw. die Erträge aus der unverteilter Erbschaft aufgrund der vom Erbenvertreter eingereichten Formulare S-167 ermittelt worden. Der Umstand, dass der genaue Frankenbetrag des dem Pflichtigen zufallenden Anteils bis zur Erbteilung bzw. Auszahlung nicht bekannt sei, ändere nichts an der gesetzlichen Regelung, wonach diese Vermögenswerte bzw. Vermögenserträge von den einzelnen Erben versteuert werden müssten. Deren Berechnung sei aufgrund der vorliegenden Akten korrekt vorgenommen worden. Ergänzend hält die Amtsstelle in der Beschwerde-/Rekursantwort fest, dass gewisse Unklarheiten im Sachverhalt bestünden, die Veranlagung aber dennoch als richtig erscheine. Eine Sistierung des Verfahrens erscheine deswegen nicht als sachgerecht, weil immer noch nicht absehbar sei, wann die Erbteilung abgeschlossen werden könne. Nachdem

der Pflichtige mehrfach angehört worden sei, liege eine Verletzung des rechtlichen Gehörs nicht vor.

e) Zur Begründung von Beschwerde und Rekurs bringt der Pflichtige vor, dass die Erbquoten aufgrund der Mechanik des Testaments nicht eindeutig sowie Gegenstand eines hängigen und bis Ende 2016 sistierten Zivilprozesses seien. Seit dem Ableben der Erblasserin habe weder eine Erbteilung stattgefunden noch seien Nutzniessungserträge ausgeschüttet worden. Bis zu seiner Volljährigkeit habe eine Beiständin die Interessen des Pflichtigen gewahrt. Den Schlussbericht der zuständigen KESB habe der Pflichtige einsehen können, eine Schlussabrechnung über das Mündelvermögen und die Erträge daraus sei bislang jedoch nicht erstellt worden. Ohne solche Abrechnung könne die Besteuerung des Erbanteils nicht vorgenommen werden. Von dem seitens des kantonalen Steueramts erwähnten Formular S-167 habe er keine Kenntnis. Dass die Vorinstanz trotz des un schlüssigen Sachverhalts einen Einspracheentscheid erlassen habe, stelle eine Gehörsverweigerung dar. Das kantonale Steueramt verkenne, dass sich der Nutzniessungsanspruch des Pflichtigen nicht gegen die Erbengemeinschaft, sondern gegen die Stiftung E richte. Dieser Anspruch lasse sich allerdings erst dann durchsetzen, wenn die Stiftung E nach erfolgter Teilung Eigentümerin dieses Vermögens geworden sei. Solange die Teilung nicht stattgefunden habe, sei sie jedoch ausserstande, die Nutzniessung zu gewähren. Auf diesen Standpunkt stelle sich auch der Willensvollstrecker. In der Stellungnahme zur Beschwerde-/Rekursantwort hält der Pflichtige an seinen Anträgen und Ausführungen mit dem Hinweis fest, dass eine Erbteilung noch immer nicht erfolgt sei und deswegen kein Nutzniessungsanspruch des Pflichtigen gegenüber der Stiftung E bestehe. Darüber hinaus macht er erstmals Vermögensverwaltungskosten im geschätzten Umfang von Fr. 35'000.- geltend.

2. a) Gemäss Art. 41 i.V.m. Art. 210 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 [DBG] bzw. § 50 Abs. 1 StG bemisst sich das steuerbare Einkommen nach den Einkünften in der Steuerperiode. Das steuerbare Vermögen bemisst sich nach dem Stand am Ende der Steuerperiode (§ 51 Abs. 1 StG). Als Steuerperiode gilt das Kalenderjahr (Art. 41 i.V.m. Art. 209 Abs. 2 DBG bzw. § 49 Abs. 2 StG). Nach Art. 9 Abs. 2 DBG i.V.m. Art. 6 Abs. 1 der bis am 31. Dezember 2013 anwendbaren Verordnung über die zeitliche Bemessung der direkten Bundessteuer bei natürlichen Personen vom 16. September 1992 bzw. § 52 Abs. 1 StG (in der bis am 31. Dezember 2012 anwendbaren Fassung) werden Steuer-

pflichtige erstmals für die Steuerperiode, in der sie mündig werden, selbstständig eingeschätzt. Ab Beginn des Kalenderjahres, in dem das Kind das 18. Lebensjahr vollendet, wird es nicht nur für sein Erwerbseinkommen, sondern auch für sein übriges Einkommen selbstständig besteuert. Da das Kind schon vor der Volljährigkeit steuerpflichtig war (wenn auch nicht selbständig), tritt das nun volljährige Kind mit der Volljährigkeit nicht neu in die Steuerpflicht ein; es wird neu einzig für alle Einkommensbestandteile selbstständig besteuert (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. A., 2016, Art. 41 N 117 ff. DBG, und Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 52 N 2 ff. StG)

b) Der Pflichtige vollendete im Jahr 2012 sein 18. Altersjahr und wurde somit kraft Art. 14 ZGB volljährig. Entsprechend wird er für das ganze Jahr 2012 selbstständig besteuert. Für die Besteuerung massgebend sind die gesamten Einkünfte des Pflichtigen in der Steuerperiode 2012 sowie dessen Vermögen per 31. Dezember 2012. Deren Höhe ist vorliegend mit Bezug auf die Erbschaft des Pflichtigen strittig.

3. a) Das Erbrecht sieht vor, dass ein Erblasser für die ganze Erbschaft oder für einen Bruchteil einen oder mehrere Erben einsetzen kann. Als Erbeinsetzung ist jede Verfügung zu betrachten, nach der ein Bedachter die Erbschaft insgesamt oder zu einem Bruchteil erhalten soll (Art. 483 Abs. 1 und 2 ZGB). Die Zuwendung einer Nutzniessung ist, wenn nicht ausdrücklich als Teilungsvorschrift bezeichnet, Vermächtnis, und zwar selbst, wenn sie nur eine Quote des Nachlasses belasten soll (Daniel Staehelin, in: Basler Kommentar, 5. A., 2015, Art. 483 N 3 ZGB).

Der Erblasser kann sodann einem Bedachten, ohne ihn als Erben einzusetzen, einen Vermögensvorteil als Vermächtnis zuwenden. Er kann ihm eine einzelne Erbschaftssache oder die Nutzniessung an der Erbschaft im ganzen oder zu einem Teil vermachen oder die Erben oder Vermächtnisnehmer beauftragen, ihm Leistungen aus dem Wert der Erbschaft zu machen oder ihn von Verbindlichkeiten zu befreien (Art. 484 Abs. 1 und 2 ZGB). Die Sache ist dem Bedachten in dem Zustand und in der Beschaffenheit, mit Schaden und mit Zuwachs, frei oder belastet auszuliefern, wie sie sich zur Zeit der Eröffnung des Erbganges vorfindet. Für Aufwendungen, die der Beschwerte seit der Eröffnung des Erbgangs auf die Sache gemacht hat, sowie für Verschlechterungen, die seither eingetreten sind, steht er in den Rechten und Pflichten eines Geschäftsführers ohne Auftrag (Art. 485 Abs. 1 und 2 ZGB). Aus dem Anspruch

des Beschwernten auf Ersatz seiner Aufwendungen ergibt sich, dass dafür im Gegenzug dem Berechtigten die Erträge aus der Vermächtnissache seit dem Erbgang zustehen (OGer ZH, 22. Dezember 1995, ZR 1997 Nr. 27; Bruno Huwiler, in: Basler Kommentar, 5. A., 2015, Art. 485 N 27 ZGB).

b) aa) Durch den Tod des Erblassers wird der Erbgang eröffnet (Art. 537 Abs. 1 ZGB). Nach Art. 560 ZGB erwerben die Erben die Erbschaft als Ganzes mit dem Tod des Erblassers kraft Gesetz; mit Vorbehalt der gesetzlichen Ausnahmen gehen die Forderungen, das Eigentum, die beschränkten dinglichen Rechte und der Besitz des Erblassers ohne weiteres und insgesamt auf sie über, die Schulden des Erblassers werden zu ihren persönlichen Schulden. Die Erbfolge des ZGB wird somit vom Grundsatz der Gesamtnachfolge, der Universalsukzession, beherrscht. Dies bedeutet, dass die einzelnen Vermögensgegenstände des Erblassers nicht je gesondert auf die Erben übergehen, sondern dass der ganze Inbegriff vererblicher Verhältnisse, in denen der Erblasser bei seinem Tod gestanden hat, als eine geschlossene Einheit auf die Erben übergeht (BGE 107 Ib 22, E. 2a).

Beerben mehrere Erben den Erblasser, so besteht unter ihnen, bis die Erbschaft geteilt wird, infolge des Erbgangs eine Gemeinschaft aller Rechte und Pflichten der Erbschaft. Sie werden Gesamteigentümer der Erbschaftsgegenstände und verfügen unter Vorbehalt der vertraglichen und gesetzlichen Vertretungs- und Verwaltungsbefugnisse über die Rechte der Erbschaft gemeinsam (Art. 602 Abs. 1 und 2 ZGB). Ihr Gesamteigentum hat gemäss Art. 652 ZGB zur Folge, dass das Recht jedes einzelnen je auf die ganze Sache geht. Nach Art. 653 Abs. 3 ZGB besteht der Anteil jedes einzelnen an der Sache ausschliesslich in einer – umfangmässig dem individuellen Erbanteil des betreffenden Erben entsprechenden – latenten oder ideellen Quote, über die nicht individuell verfügt werden kann (Thomas Weibel, in: Praxiskommentar Erbrecht, 3. A., 2015, Art. 602 N 13 ZGB).

bb) Die rechtliche Stellung von Erben unterscheidet sich von derjenigen von Vermächtnisnehmern. Letztere haben gegen die Beschwernten oder, wenn solche nicht besonders genannt sind, gegen die gesetzlichen oder eingesetzten Erben (lediglich) einen persönlichen Anspruch, der – wenn aus der Verfügung nichts anderes hervorgeht – fällig wird, sobald der Beschwernte die Erbschaft angenommen hat oder sie nicht mehr ausschlagen kann (Art. 562 Abs. 1 und 2 ZGB). Ist dem Bedachten eine Nutznutzung oder eine Rente oder eine andere wiederkehrende Leistung vermacht, so

bestimmt sich sein Anspruch, wo es nicht anders angeordnet ist, nach den Vorschriften des Sachen- und Obligationenrechts (Art. 563 Abs. 1 ZGB; dies betrifft sowohl den Inhalt als auch die Modalitäten des Erwerbs des Vermächtnisses, vgl. Matthias Häuptli, in: Praxiskommentar Erbrecht, 3. A., 2015, Art. 563 N 1 ff. ZGB). Das Vermächtnis besteht somit in einer Forderung des Bedachten gegenüber dem Beschwerten (resp. einer Verpflichtung für Letzteren). Diese Vermächtnisforderung ist ein rein obligatorischer Anspruch und entsteht mit dem Tod des Erblassers. Der Bedachte erlangt damit einen persönlichen Anspruch auf Übertragung des vermachten Vermögenswertes, also auf Tradition der körperlichen beweglichen Sachen, grundbuchliche Übertragung der Rechte an Grundstücken, Übergabe bzw. Grundbucheintragung bei Nutzniessung sowie Zession bei Forderungen. Vorher ist der Vermächtnisnehmer weder Eigentümer noch dinglich Berechtigter und ebenso wenig Gläubiger der ihm vermachten Forderungen (Arnold Escher, in: Zürcher Kommentar, 3. A., 1960, Art. 562 N 1 ZGB). Ist die Vermächtnisforderung fällig, kann der Vermächtnisnehmer vom Beschwerten die Erfüllung der Vermächtnisforderung verlangen.

Die Erfüllung der Verpflichtung des Beschwerten erfordert dessen Verfügungsmacht über den Gegenstand des Vermächtnisses. Keine Schwierigkeiten bieten sich, wenn sich dieser im Nachlass befindet und alle Miterben beschwert sind, wenn also Beschwerung durch das Vermächtnis und Verfügungsmacht zusammenfallen (Häuptli, Art. 562 N 7 ff. ZGB). Schwieriger gestaltet sich die Rechtslage, wenn nicht die Erbengemeinschaft als solche, sondern einzelne oder nur ein Erbe mit der Ausrichtung des Vermächtnisses beschwert sind (Huwiler, Art. 562 N 13 ff. ZGB). Lautet das Vermächtnis beispielsweise auf eine bestimmte Sache und ist lediglich ein Erbe beschwert, so liegt das (Gesamt-)Eigentum daran infolge Erbgangs zunächst allein bei der Erbengemeinschaft. Der beschwerte Erbe wird sich alsdann im Rahmen der Erbteilung um Zuweisung des (Allein-)Eigentums an der Sache bemühen müssen, um anschliessend in einem nächsten Schritt die Vermächtnisforderung des Bedachten erfüllen zu können, indem er diesem die Sache dann zu (Allein-)Eigentum überträgt.

Jedenfalls ist der Vermächtnisnehmer bei Fälligkeit des Anspruchs berechtigt, diesen mit der Vermächtnisklage (vgl. Art. 601 ZGB) gegenüber dem oder den belasteten Erben geltend zu machen. Bei der Nutzniessung lautet die Klage auf Herausgabe der nutzniessungsbelasteten Vermögenswerte zur Nutzniessung (Realvollstreckung). Sofern die Nutzniessung auf dem gesamten Nachlass lastet oder die belasteten Vermögenswerte bestimmt sind, ist eine Realvollstreckung grundsätzlich immer möglich.

Probleme ergeben sich jedoch da, wo die Nutzniessung auf einer Quote des Nachlasses lastet, wobei dann drei Fälle zu unterscheiden sind (Alexandra Rumo-Jungo, Nutzniessung in der Erbteilung, *successio* - Zeitschrift für Erbrecht, 2011, S. 9 f., auch zum Folgenden):

1. Besteht der Nutzniessungsanspruch an einer Erbquote, so besteht solange kein Problem, als die Nutzniesserin am gesamten Nachlass berechtigt ist, teils als Erbin, teils als Nutzniesserin. Die Nutzniessung erfordert hier keine Erbteilung. [...].

2. Ist die Nutzniesserin gleichzeitig auch Erbin, aber nicht am gesamten Nachlass berechtigt, so steht ihr als Erbin immerhin ein Teilungsanspruch sowie das Recht zur Mitwirkung an der Teilung (und mithin zur Bestimmung der Vermögenswerte, die der Nutzniessung unterliegen sollen) zu.

3. In allen anderen Fällen setzt die Herausgabe des Nutzniessungsvermögens die Erbteilung voraus. Als Vermächtnisnehmerin hat die Nutzniessungsberechtigte allerdings keinen Anspruch auf Mitwirkung an der Erbteilung. Diese hat sie den Erben zu überlassen. Das gilt auch da, wo die Vermächtnisnehmerin die Nutzniessung (am sonst nicht näher definierten) Erbteil bestimmter Erben erhält und sie mithin faktisch ein Interesse daran hat, wie sich deren Erbteil zusammensetzt. Dieses Interesse ist aber rechtlich nicht geschützt, solange der Erblasser selber die Gegenstände nicht konkretisiert, sondern den nutzniessungsbelasteten Erbteil nur quotenmässig festgelegt hat. Bei Bestimmung der Nutzniessungsgegenstände steht der Nutzniessungsberechtigten einzig ein (Herausgabe-)Anspruch gegenüber dem belasteten Erben zu und kein Recht auf Mitwirkung auf deren Auseinandersetzung mit den anderen Erben in der Erbteilung. Mit der Vermächtnisklage können die belasteten Erben aber indirekt zur Erbteilung verpflichtet werden. [...].

4. a) Nach § 38 Abs. 1 StG bzw. Art. 13 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG) unterliegt das gesamte Reinvermögen der Vermögenssteuer. Steuerbar sind danach alle Aktiven, soweit sie nicht durch besondere gesetzliche Vorgabe von der objektiven Steuerpflicht ausgenommen sind. Das steuerbare Vermögen ist deshalb die Gesamtheit der einer Person zivilrechtlich zustehenden und rechtlich realisierbaren geldwerten Rechte an Sachen sowie an Forderungen und Beteiligungen;

diese können sowohl dinglicher als auch obligatorischer Natur sein (BGr, 4. April 2011, 2C_821/2010, E. 4.4; BGE 136 II 256, E. 3.2). § 38 Abs. 2 StG hält sodann fest, dass Nutzniessungsvermögen dem Nutzniesser zugerechnet wird. Der Nutzniesser hat dabei nicht nur den kapitalisierten Ertragswert, sondern den vollen Wert des Vermögensgegenstandes zu versteuern, wie wenn er in seinem vollen Eigentum stünde (RB ORK 1950 Nr. 36; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 38 N 8 StG).

b) Der Einkommenssteuer unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte (Art. 16 Abs. 1 DBG bzw. § 16 Abs. 1 StG bzw. Art. 7 Abs. 1 StHG). Die Steuergesetzgebung verwirklicht mit dieser Einkommensgeneralklausel den Grundsatz der Gesamtreineinkommenssteuer. Diese Generalklausel – welche einen Auffangtatbestand für sämtliche Einkünfte darstellt und keine Rücksicht auf deren Quelle nimmt – wird ergänzt durch eine beispielhafte, nicht abschliessende Aufzählung verschiedener Einkommensbestandteile in Art. 17-23 DBG bzw. §§ 17-23 StG (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 16 N 1 ff. DBG, § 16 N 1 ff. StG). So konkretisiert Art. 20 Abs. 1 DBG bzw. § 20 Abs. 1 StG, dass alle Erträge aus beweglichem Vermögen steuerbar sind. Letzteres umfasst Fahrnissachen (bewegliche Sachen), Guthaben (Forderungen) sowie Rechte (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 20 N 2 DBG, § 20 N 3 StG). Insbesondere für steuerbar erklärt werden in lit. d Einkünfte aus Nutzniessung (vgl. auch Art. 21 Abs. 1 lit. a DBG bzw. § 21 Abs. 1 lit. a StG bei unbeweglichem Vermögen).

c) Erbengemeinschaften sind als solche gemäss Art. 10 Abs. 1 DBG bzw. § 9 Abs. 1 StG nicht steuerpflichtig; ihr Einkommen und Vermögen wird den einzelnen Erben oder Bedachten zugerechnet.

aa) Wie in E. 3b/aa bereits ausgeführt, erwerben die Erben die Erbschaft im Zeitpunkt des Todes des Erblassers und gehen die Rechte und Pflichten am Nachlass auf sie über. Die Erbschaft steht ihnen seit dem Tod des Erblassers zu, ungeachtet dessen, ob die Erbteilung stattgefunden hat oder nicht. Damit können diese Anteile den einzelnen Erben wie andere Einkommens- und Vermögensteile zugerechnet werden (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 10 N 9 DBG, § 9 N 5 StG). Dementsprechend hat jeder für sich den auf ihn entfallenden Anteil am Nachlass als Einkommen bzw. Vermögen zu deklarieren und zu versteuern.

bb) Das Vermächtnis als Verfügung von Todes wegen lässt mit dem Tod des Erblassers ipso iure im Vermögen des Vermächtnisnehmers eine - klagbare - Forderung gegen den Beschwerten auf Verschaffung des ihm zugedachten Vorteils entstehen. Aufgrund dieser zivilrechtlichen Regelung geht das Vermächtnis mit dem Erbgang in das steuerbare Vermögen des Bedachten über. Materiell handelt es sich beim Vermächtnis denn auch um einen Vermögenserwerb von Todes wegen, weshalb es durchwegs der Erbschaftssteuer unterliegt. Dass die Forderung erst fällig wird, wenn der Beschwerte die Erbschaft angenommen hat oder sie nicht mehr ausschlagen kann (Art. 562 Abs. 2 ZGB), ändert daran nichts, denn die Fälligkeit einer Forderung ist nicht Voraussetzung für die Zurechnung zum steuerbaren Vermögen (BGr, 4. April 2011, 2C_821/2010, E. 4.4.1, mit Hinweisen). Die Bedachten (Vermächtnisnehmer) werden folglich mit dem Erbgang steuerpflichtig für ihr Vermächtnis, auch wenn ihnen dieses später ausgerichtet wird. Das Vermächtnis stellt bis zur Ausrichtung für die Bedachten eine steuerbare Forderung und für die Erbberechtigten eine Schuld dar (vgl. Andreas Schorno, in: Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. A., 2015, § 10 N 6). Nicht anders verhält es sich hinsichtlich der dem Vermächtnisnehmer zustehenden Erträge, die das Vermächtnis seit dem Erbgang abwirft (vgl. vorne E. 3a).

cc) Bei Vermögen, an dem eine Nutzniessung besteht, sind die entsprechenden Einkommen und Vermögen schon während der Dauer der Erbengemeinschaft dem Nutzniesser zuzurechnen. Dabei ist bedeutungslos, ob die Nutzniessung auf einer gesetzlichen, testamentarischen oder vertraglichen Anordnung beruht oder ob es sich um ein rein tatsächliches Nutzungsverhältnis handelt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 9 N 6 StG; ebenso Reimann/Zuppinger/Schärfer, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 1. Band, 1961, § 12 N 6; AGVE 1980, 346 f., auch zum Folgenden). Nicht von Belang ist, ob der Nutzniesser das ihm rechtlich zur Nutzniessung zur Verfügung stehende Vermögen tatsächlich genutzt hat.

dd) Steuerrechtlich gilt Einkommen oder Ertrag als realisiert, sobald die steuerpflichtige Person Leistungen vereinnahmt oder zumindest einen festen Rechtsanspruch darauf erwirbt, über den sie tatsächlich verfügen kann ("Soll-Methode"). Erforderlich ist ein abgeschlossener Erwerbsvorgang. Auf den Zeitpunkt der tatsächlichen Erfüllung des Anspruchs kommt es grundsätzlich nicht an. Der Rechtserwerb kann sich als Forderungs- (obligatorisches Recht) oder Eigentumserwerb (dingliches Recht) darstellen (BGr, 13. Juni 2016, 2C_1050/2015, E. 2.2). Der Forderungserwerb ist in der Regel Vorstufe der Geldleistung. Der Steuerpflichtige erwirbt eine Geldforderung; mit

der Zahlung fällt das Geld in sein Eigentum. Bei diesem zweistufigen Erwerb entsteht die Steuerpflicht entweder beim Forderungserwerb oder beim Eigentumserwerb; nie bei beiden. Vorherrschend ist in solchen Fällen die Besteuerung beim Forderungserwerb (BGE 113 Ib 23, E. 2e). Von der "Soll-Methode" wird in der Steuerpraxis nur abgewichen, soweit die Erfüllung der Forderung – die eigentliche Gegenleistung – als besonders unsicher erscheint (BGr, 10. September 2015, 2C_78/2005, E. 4.2; BGr, 9. November 2013, 2C_941/2012, E. 2.5). Die Rechtsprechung setzt hohe Anforderungen an die Unsicherheit der Erfüllung des Anspruchs. So genügt es z.B. nicht, dass bei Zinsen aus ungesicherten Darlehen der Verlust wahrscheinlicher ist als die Einbringlichkeit. Der Verlust muss sich vielmehr geradezu aufdrängen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 41 N 33 DBG, § 50 N 28 StG).

d) Entsprechend dem Ausgeführten unterliegt der Pflichtige vorliegend sowohl hinsichtlich seines eigenen Erbteils von 1/12 als auch hinsichtlich der ihm zustehenden Nutzniessung am Erbteil der Stiftung E der Einkommens- und Vermögensbesteuerung. Daran ändert nichts, dass dem Pflichtigen gemäss eigenem Vorbringen seit Beginn des Erbgangs keinerlei Mittel aus der Erbschaft zugeflossen sind (vgl. auch Bestätigungen des Willensvollstreckers für die Jahre 2012 und 2015) wie auch der Umstand, dass die Stiftung E die vom Pflichtigen ihr gegenüber bereits erworbenen obligatorischen Ansprüche in Sachen Nutzniessung ab Erbgang erst nach konkreter Zuteilung einzelner Nachlassvermögenswerte real zu erfüllen vermag, stellt das Steuerrecht doch auf den Forderungserwerb ab. Ein schon seit längerem andauernder und mit Meinungsverschiedenheiten einhergehender Erbteilungsprozess stellt für sich allein keinen Grund dar, die Erfüllung der sich aus dem Erbgang ergebenden Forderungen als besonders unsicher erscheinen zu lassen (ebenso wenig das Vorhandensein einer privatorischen Klausel im Testament). Anzeichen für eine Überschuldung der Erbschaft einerseits oder einer Zahlungsunfähigkeit der als Erbin mit Nutzniessungsvermächtnisforderungen beschwerten Stiftung E andererseits liegen keine vor.

5. a) Hat ein Steuerpflichtiger trotz Mahnung seine Verfahrenspflichten nicht erfüllt oder können die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden, nimmt die Veranlagungsbehörde gemäss Art. 130 Abs. 2 DBG bzw. § 139 Abs. 2 StG die Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen vor. Für eine Ermessenstaxation wird ein Untersuchungsnotstand vorausgesetzt. Dieser wird im Regelfall dadurch verursacht, dass der Steuerpflichtige trotz formgültiger Mah-

nung seinen Mitwirkungspflichten mit Bezug auf die Ermittlung der für die Einschätzung massgeblichen Tatsachen nicht oder nur unvollständig nachgekommen ist. Zur Ermessenseinschätzung führt aber nicht nur die schuldhafte Nichterfüllung von Verfahrenspflichten, sondern diese ist grundsätzlich immer dann vorzunehmen, wenn die für die Steuer massgebenden Sachverhalte mangels zuverlässiger Unterlagen (zumindest der Höhe nach) nicht einwandfrei ermittelt werden können. Entscheidend ist stets, dass der Sachverhalt nicht abklärbar und daher ungewiss ist. Folglich darf die Veranlagungsbehörde erst dann eine Ermessensveranlagung vornehmen, wenn sie alle zur Abklärung des Sachverhalts geeigneten, ihr zumutbaren gesetzlichen Untersuchungsmittel eingesetzt hat und sich die Ungewissheit im Sachverhalt dennoch nicht beseitigen lässt (Zweifel/Hunziker in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, DBG, 3. A., 2017, Art. 130 N 31 ff. DBG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 130 N 32 ff. DBG, § 139 N 52 ff. StG).

b) Inhalt der Ermessensveranlagung ist die Schätzung der Steuerfaktoren oder von einzelnen Bestandteilen derselben. Die Schätzung ergibt sich aus der Anwendung der massgebenden Normen auf den durch Wahrscheinlichkeitsschluss festgestellten Sachverhalt. Im Rahmen des Schätzungsvorgangs muss demnach einerseits der Sachverhalt aufgrund von Wahrscheinlichkeitsüberlegungen festgestellt werden, andererseits sind hierauf die Rechtssätze über die Steuerpflicht und die Besteuerung anzuwenden. Angestrebtes Ziel der Sachverhaltsermittlung bildet auch bei der Ermessensveranlagung die Feststellung der materiellen Wahrheit. Die Schätzung hat folglich danach zu trachten, anhand von Wahrscheinlichkeitsüberlegungen der Wirklichkeit möglichst nahe zu kommen (Zweifel/Hunziker, Art. 130 N 45 f. DBG).

c) aa) Das kantonale Steueramt nahm mit Entscheiden vom 29. Oktober 2014 eine ordentliche Veranlagung/Einschätzung vor und zog dabei ohne weitere Abklärungen das ursprünglich vom Willensvollstrecker am 8. Mai 2013 beim zuständigen ausserkantonalen Steueramt eingereichte Formular S-167 bzw. die darin enthaltene Auflistung von Vermögenswerten und -erträgen der Erbengemeinschaft heran (Steuerwert Fr. 139'959'386.-; Bruttoertrag Fr. 1'774'262.-), um dem Pflichtigen hiervon Beträge im Umfang seiner Erbquote von 1/12 anzurechnen.

bb) In der dagegen erhobenen Einsprache wies der Pflichtige u.a. darauf hin, dass sich der Nachlass nicht zwangsläufig nur aus den vom Willensvollstrecker im Formular S-167 genannten Gütern zusammensetzen müsse und der ihm zustehende effektive Anteil am Nachlass je nach Ausgang des Erbschaftsprozesses auch grösser oder kleiner ausfallen könne. In der Folge hat sich das kantonale Steueramt, ausgehend vom unbestrittenen Grundsachverhalt der im Jahr 2012 vorhandenen Beteiligung des Pflichtigen an einer unverteilter Erbschaft, bemüht, den genauen Sachverhalt näher zu untersuchen und die in quantitativer Hinsicht bestehenden Unsicherheiten zu beseitigen. Auf die zur einwandfreien Ermittlung der Steuerfaktoren ergangene Auflage und Mahnung hin brachte der Pflichtige jedoch jeweils vor, die angeforderten Angaben und Unterlagen derzeit nicht beibringen zu können, der Willensvollstrecker aber bestätigte, dass er aus dem Nachlass im Jahr 2012 keine Leistungen erhalten habe. Auch die darauffolgende Besprechung und der anschliessende rege E-Mail-Verkehr, in welchem vom Pflichtigen u.a. ein Ruling-Vorschlag sowie damit im Zusammenhang stehende, der Lösungsfindung im Erbteilungsprozess dienende Vertragsentwürfe mit der Stiftung E und einer weiteren Stiftung eingereicht wurden, vermochten die Unsicherheiten bezüglich der Höhe des dem Pflichtigen aus der unverteilter Erbschaft zuzurechnenden Nachlassvermögens und Nachlassertrages nicht zu beseitigen. Im Gegenteil: Aus dem Ruling-Vorschlag vom 8. März 2016 und einem der Vertragsentwürfe ging hervor, dass zum Nachlass offenbar auch Grundstücke gehören, sollten diese doch von der angestrebten Lösung bewusst ausgeklammert werden (vgl. auch E-Mail vom 9. Juni 2016). Zudem lässt sich dem Testament – das nicht in den Akten, dem kantonalen Steueramt aber offensichtlich bekannt war (vgl. Ziff. 3.1 Einspracheentscheid Staats- und Gemeindesteuern 2014) – entnehmen, dass der Nachlass der Erblasserin wohl auch weitere Vermögenswerte, wie z.B. Hausrat und Schmuck, umfasste und der Willensvollstrecker zulasten aller eingesetzten Erben diverse Vermächtnisse auszurichten hatte. Wie es sich hinsichtlich dieser weiteren Nachlassaktiven/-passiven in der massgebenden Steuerperiode 2012 verhält, lässt sich den Akten nicht entnehmen. War aber bereits die Höhe des Vermögens und des Ertrags des Gesamtnachlasses nicht genau bekannt, musste dies ebenso für die davon abhängigen, dem Pflichtigen zuzurechnenden Nachlasswerte aus unverteilter Erbschaft gelten.

Unter diesen Umständen war es dem kantonalen Steueramt – und ist es bis heute – nicht möglich, die Steuerfaktoren zuverlässig zu ermitteln, weshalb die Voraussetzungen für eine (Teil-)Ermessensveranlagung in Sachen unverteilter Erbschaft erfüllt waren. Denn wie bereits erwähnt, ist eine solche immer dann vorzuneh-

men, wenn sich der Sachverhalt auch nach durchgeführter Untersuchung nicht einwandfrei ermittelt lässt, unabhängig davon, ob dies auf eine schuldhafte Nichterfüllung von Verfahrenspflichten oder auf andere Gründe zurückzuführen ist.

cc) Anstatt beim Pflichtigen hinsichtlich der unverteiltten Erbschaft unter Berücksichtigung der vorhandenen Aktenlage die angezeigte Ermessensveranlagung vorzunehmen, hat es das kantonale Steueramt in seinen die ordentliche Veranlagung/Einschätzung bestätigenden Einspracheentscheiden jedoch dabei belassen, die diesbezüglichen Einkommens- und Vermögenssteuerbeträge allein basierend auf den im Formular S-167 enthaltenen Werten – umgerechnet auf 1/12 – festzusetzen. Des Weiteren blieb damit – entgegen den in den Einspracheentscheiden insoweit zutreffenden (vgl. vorne E. 4c) Erwägungen des kantonalen Steueramts, dass der Pflichtige sowohl seinen eigenen Erbteil von 1/12 als auch die ihm zustehende Nutzniessung am Erbteil der Stiftung E zu versteuern habe – Letztere in dem die Steuerfaktoren festlegenden jeweiligen Dispositiv der Einspracheentscheide gänzlich unberücksichtigt.

Das Absehen von der gebotenen Ermessensveranlagung im Einspracheverfahren stellt einen bedeutsamen Verfahrensmangel dar (§ 149 Abs. 3 StG), weshalb die Sache in teilweiser Gutheissung der Rechtsmittel zur Wahrung des gesetzlichen Instanzenzugs an das kantonale Steueramt zurückzuweisen ist. Die vom Pflichtigen beantragte Durchführung einer Referentenaudienz, auf die ohnehin kein Anspruch besteht, macht unter diesen Umständen keinen Sinn und ist daher abzuweisen.

Anlässlich der im zweiten Rechtsgang vorzunehmenden Ermessenveranlagung wird das kantonale Steueramt im Sinn der vorstehenden Erwägung die Höhe des dem Pflichtigen aus der unverteiltten Erbschaft zuzurechnenden Nachlassvermögens per 31. Dezember 2012 und Nachlassertrages in der Steuerperiode 2012 zu schätzen haben, wobei allfälligen Nachlassschulden und Ertragsminderungen wie z.B. Vermögensverwaltungskosten ebenso Rechnung zu tragen ist. Soweit die neu festzulegenden Steuerfaktoren in ihrer Gesamtheit zu einer Verböserung gegenüber der ursprünglichen Veranlagung/Einschätzung vom 29. Oktober 2014 führen, ist dem Pflichtigen dies vor Abschluss des Einspracheverfahrens anzuzeigen und ihm Gelegenheit zur Stellungnahme zu geben (Art. 135 Abs. 1 DBG, § 142 Abs. 1 StG; RB 2008 Nr. 91).

d) Anzuführen ist, dass ein Steuerpflichtiger im Rahmen seiner Mitwirkungspflichten alles tun muss, um eine vollständige und richtige Veranlagung/Einschätzung zu ermöglichen (Art. 126 Abs. 1 DBG, § 135 Abs. 1 StG). Dies schliesst ein, bei Dritten die für ihn notwendigen Auskünfte und Bescheinigungen zu verlangen. Nicht von ungefähr obliegen einem Willensvollstrecker Informations- und Auskunftspflichten, die auch die Pflicht zur Gewährung von Akteneinsicht und zur Aktenedition an die Erben beinhalten. Des Weiteren besteht eine Pflicht zur periodischen Berichterstattung. So hat der Willensvollstrecker bei längerdauerndem Mandat den Erben einen jährlichen Rechenschaftsbericht über den Stand des Nachlasses sowie eine detaillierte Honorarabrechnung über seine bisherigen Bemühungen zu erstatten. Zum Rechenschaftsbericht gehört eine aktuelle, belegte Aufstellung über Aktiven und Passiven und nicht nur die Vorlage von Bankauszügen (Karrer/Vogt/Leu, in: Basler Kommentar, 5. A., 2015, Art. 518 N 17 ZGB). Zur Rechenschaftsablegung gehört auch, dass der Willensvollstrecker den Erben für ihre Steuererklärungen die erforderlichen Angaben über ihren Anteil aus unverteiltem Nachlass und Einkommen daraus zur Verfügung stellt (Christ/Eichner, in: Praxiskommentar Erbrecht, 3. A., 2015, Art. 518 N 38 ZGB).

Entsprechend liegt es nahe, dass der als Erbe eingesetzte Pflichtige beim Willensvollstrecker die für ihn notwendigen Angaben für die Steuerperiode 2012 (und aller weiteren Steuerperioden) verlangen kann. Aus den Akten geht indes – abgesehen von den eingeholten Bestätigungen bezüglich fehlenden Mittelzuflusses aus der Erbschaft sowie der Darlegung des Standpunkts zur Nutzniessung – nicht hervor, dass sich der Pflichtige in Nachachtung seiner Mitwirkungspflichten überhaupt darum bemüht hat, beim Willensvollstrecker Angaben resp. Zahlen zum vorhandenen Nachlassvermögen/Nachlassertrag (z.B. via Rechenschaftsbericht) zwecks Verwendung für die vorliegende Veranlagung/Einschätzung in Erfahrung zu bringen. Denn selbst wenn aufgrund unterschiedlicher Auffassungen von Willensvollstrecker und Pflichtigem die genaue Höhe von dessen Anspruch auf einen Teil des Nachlasses samt Erträgen nicht eindeutig oder nur unter Vorbehalt angegeben werden kann, dürfte dies bezüglich der Höhe des bestehenden Gesamtnachlasses per 31. Dezember 2012 und der erwirtschafteten Gesamterträge im Jahr 2012 kaum zutreffen. Für den Erhalt der für die Steuern relevanten Angaben hätte es daher am Pflichtigen gelegen, hierfür in erster Linie den Willensvollstrecker anzugehen. In diesem Zusammenhang sei auch erwähnt, dass die monierte fehlende Schlussabrechnung zum Schlussbericht der zuständigen KESB über die Verwaltung des Mündelvermögens sodann höchstens Auskunft über

die Verhältnisse am Stichtag des Eintritts der Volljährigkeit im Jahr 2012 zu geben vermöchte.

Beim Willensvollstrecker dürfte ferner auch eine Kopie des amtlichen Nachlassinventars zu erhalten sein, um welches das kantonale Steueramt den Pflichtigen mit Auflage und Mahnung u.a. ersucht hat. Dieses ist vorliegend nicht aktenkundig. Indes lässt der eingereichte undatierte Vertragsentwurf mit der Stiftung E darauf schliessen, dass das dort in der Präambel und als Anhang 1 angeführte öffentliche Nachlassinventar beim Pflichtigen bereits vorhanden ist. Was sodann das dem Steueramt übermittelte Formular S-167 betrifft, über dessen Existenz der Pflichtige seit November 2014 informiert ist, bleibt es diesem überlassen, diesbezüglich ebenfalls den Willensvollstrecker anzugehen oder beim kantonalen Steueramt Einsicht in die Akten zu nehmen.

e) Anzumerken bleibt, dass auch ein komplexer und dementsprechend meist langwieriger Erbschaftsprozess in aller Regel keinen zureichenden Grund darstellt, mit der Veranlagung der Erben lange zuzuwarten. Dies gilt insbesondere deshalb, weil 15 Jahre nach Ablauf der Steuerperiode kraft Art. 120 Abs. 4 DBG bzw. § 130 Abs. 4 StG die absolute Verjährung eintritt. Soweit die Erben aufgrund eines hängigen Rechtsstreits über die Erbschaft ganz oder teilweise nicht verfügen können, fallen nach Art. 166 DBG bzw. § 177 StG Zahlungserleichterungen in Betracht. Ob der Pflichtige darauf angewiesen ist, kann hier offenbleiben; jedenfalls hat er mit Schreiben vom 15. Oktober 2015 an den Steuerkommissär angeführt, bis zum Steuerjahr 2015 provisorische Steuerrechnungen von rund Fr. 450'000.- bezahlt zu haben.

f) Sollten sich die neu festzusetzenden Steuerfaktoren nach Eintritt der Rechtskraft in der Folge aufgrund geänderter Erbquote als unrichtig erweisen, ist nach einer in der Lehre geäusserten Auffassung eine Korrektur im Rahmen eines Revisions- bzw. Nachsteuerverfahrens angezeigt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 10 N 10 DBG; vgl. Hunziker/Meyer-Knobel in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, DBG, 3. A., 2017, Art. 10 N 6 DBG). Auch das kantonale Steueramt scheint sich dem anzuschliessen (vgl. E-Mail vom 11. Mai 2016).

6. a) Nach dem Gesagten sind Beschwerde und Rekurs teilweise gutzuheissen. Die Einspracheentscheide vom 23. September 2016 sind aufzuheben und die Sache ist im Sinn der Erwägungen an das kantonale Steueramt zurückzuweisen.

b) Eine Rückweisung an die Vorinstanz mit offenem Prozessausgang gilt in Bezug auf die Kosten- und Entschädigungsregelung als Obsiegen der rechtsmittelführenden Partei, wobei es keine Rolle spielt, ob die Rückweisung beantragt wurde (BGr, 28. April 2014, 2C_845/2013 + 2C_846/2013, E. 3.2 und 3.3; VGr, 28. August 2014, VB.2014.00106, E. 2.3). Die Gerichtskosten sind daher der Beschwerdegegnerin/dem Rekursgegner aufzuerlegen (Art. 144 Abs.1 DBG, § 151 Abs. 1 StG).

c) Dem formell obsiegenden Pflichtigen steht nach Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 (VwVG) bzw. § 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 (VRG) eine Parteientschädigung zu. Unter Berücksichtigung des unbestimmten Streitwerts sowie der zu prüfenden Sach- und Rechtsfragen rechtfertigt sich für das Beschwerde- und das Rekursverfahren eine Vergütung von (insgesamt) Fr. 2'000.- (Mehrwertsteuer inbegriffen).

7. Soweit eine Partei den vorliegenden Entscheid einzig mit Bezug auf die Rückweisung mit Beschwerde beim Verwaltungsgericht anfechten will, ist darauf hinzuweisen, dass dies nur möglich ist, soweit der Entscheid einen nicht wiedergutzumachenden Nachteil bewirken könnte oder die Gutheissung der Beschwerde sofort einen Endentscheid herbeiführen und damit einen bedeutenden Aufwand an Zeit oder Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren ersparen würde (§ 19a Abs. 2 VRG i.V.m. Art. 93 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Bundesgericht vom 17. Juni 2005).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen. Der Einspracheentscheid vom 23. September 2016 wird aufgehoben und die Sache im Sinn der Erwägungen an das kantonale Steueramt zurückgewiesen.

2. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen. Der Einspracheentscheid vom 23. September 2016 wird aufgehoben und die Sache im Sinn der Erwägungen an das kantonale Steueramt zurückgewiesen.

[...]