



# STEUERREKURSKOMMISSION I DES KANTONS ZÜRICH

1 ST.2008.345 - 349, 404 + 405  
1 DB.2008.205 - 209, 252 + 253

## Entscheid

27. Februar 2009

Mitwirkend:

Vizepräsident A. Tobler, die Mitglieder U. Hofstetter, W. Balsiger und Sekretär  
M. Ochsner

In Sachen

1. **A,**
2. **B,**

Nr. 2 vertreten durch Nr. 1,

**Rekurrenten/  
Beschwerdeführer,**

gegen

1. **Staat Zürich,**
2. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**

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

**Rekursgegner,  
Beschwerdegegnerin,**

betreffend

**Einschätzungen 1999 und 2001 - 2006 sowie  
Direkte Bundessteuer 1999 und 2001 - 2006**

hat sich ergeben:

A. A (nachfolgend der Pflichtige bzw. zusammen mit seiner Ehefrau die Pflichtigen) ist der Sohn des 1917 geborenen C. Letzterer verstarb am 3. Oktober 1999 in D und hinterliess als (testamentarische) Erben die überlebende Ehefrau (Erbanteil 62,5%) sowie den Pflichtigen (37,5%).

Im Einschätzungsverfahren der Pflichtigen für die Steuerperioden 1999 und 2000 verlangte die Steuerkommissärin am 18. März 2002 erstmals eine detaillierte Aufstellung über sämtliche Aktiven und Passiven der noch unverteilter Erbschaft per Ende 1999 bzw. 2000. Die Pflichtigen reichten am 23. März 2002 u.a. das öffentliche Erbschaftsinventar mit einem Nettonachlassvermögen von Fr. 4'030'878.52 sowie eine Aufstellung über den auf den Pflichtigen entfallenden, in der Steuererklärung 1999 B mit Fr. 1'512'579.- deklarierten Erbanteil ein. In dieser Deklaration hatten sie darauf hingewiesen, dass der vom Erblasser eingesetzte Willenvollstrecker die Erbteilung hinauszögere und spärlich bis gar nicht informiere. Im Ausland bestünden möglicherweise weitere Nachlasswerte, welche auf dem Prozessweg einzufordern seien. Am 30. Juli 2002 teilten sie zudem mit, dass der Pflichtige aus einem vom Erblasser zu Lebzeiten errichteten Trust auf E seit Juli 2001 eine monatliche Rente von Fr. 10'000.- ausbezahlt erhalte, die jedoch ihrer Meinung nach einkommenssteuerfrei sei. Mit Auflagen vom 20. August 2002 und 19. September 2003 ging die Steuerkommissärin dem diesbezüglichen Sachverhalt nach.

In den folgenden Jahren erkundigte sich die Steuerkommissärin sodann telefonisch und schriftlich immer wieder nach dem Fortgang des Erbteilungsverfahrens und verlangte mit Auflage und Mahnung vom 21. März bzw. 25. April 2006 die Einreichung der Steuererklärungen 1999 - 2003 mit den effektiven Nachlasswerten samt Erträgen. Die Pflichtigen teilten jeweils den Stand der Dinge – u.a. die Einsetzung eines neuen Willensvollstreckers – mit und ersuchten um Wiederherstellung der Auflagefrist wegen eines erlittenen Unfalls. Darauf folgten weitere Briefwechsel, wurde zu einer Besprechung vorgeladen und ergingen Einschätzungsvorschläge, welche von den Pflichtigen abgelehnt wurden.

Am 28. Juli bzw. 15. September 2008 ergingen für die Steuerperioden 1999 - 2006 folgende Einschätzungsentscheide:

Steuerperiode <b>1999</b>	Staats-/Gemeindesteuer Fr.	Direkte Bundessteuer Fr.
steuerbares Einkommen	182'900.-	182'200.-
steuerbares Vermögen (bis 3.10.)	1'448'000.-	
(bis 31.12.)	2'554'000.-	
<b>Steuerperiode 2000</b>		
steuerbares Einkommen	211'700.-	211'100.-
steuerbares Vermögen	2'533'000.-	
<b>Steuerperiode 2001</b>		
steuerbares Einkommen	359'400.-	359'100.-
steuerbares Vermögen	2'579'000.-	
<b>Steuerperiode 2002</b>		
steuerbares Einkommen	226'200.-	225'900.-
steuerbares Vermögen	3'031'000.-	
<b>Steuerperiode 2003</b>		
steuerbares Einkommen	340'600.-	339'100.-
steuerbares Vermögen	3'787'000.-	
<b>Steuerperiode 2004</b>		
steuerbares Einkommen	263'500.-	265'700.-
steuerbares Vermögen	3'936'000.-	
<b>Steuerperiode 2005</b>		
steuerbares Einkommen	150'800.-	153'100.-
steuerbares Vermögen	4'138'000.-	
<b>Steuerperiode 2006</b>		
steuerbares Einkommen	257'100.-	259'600.-
steuerbares Vermögen	4'135'000.-	

Dabei ermittelte die Steuerkommissarin die auf den Pflichtigen entfallende Quote am Nachlass des Verstorbenen sowie den Ertrag daraus aufgrund der vom ersten Willensvollstrecker erstellten Bilanzen und Erfolgsrechnungen, korrigiert um gewisse Positionen. Ab der Steuerperiode 2001 rechnete sie beim steuerbaren Einkommen zudem die an den Pflichtigen geflossene Zahlung von jährlich Fr. 120'000.- bzw. mo-

natlich Fr. 10'000.- auf, welche aus dem von Erblasser lebzeitig errichteten Trust auf E stammten.

Die Veranlagungen der direkten Bundessteuer wurden mit Steuerrechnungen vom 8./13. August bzw. 12./19. September 2008 formell eröffnet.

B. 1. Gegen die Einschätzungsentscheide 1999 - 2004 bzw. die darauf basierenden Schlussrechnungen erhoben die Pflichtigen mit Eingaben vom 22. und 27./29. August sowie mit Nachtrag vom 4. September 2008 Einsprache mit dem Antrag, sie für die Steuerperioden 1999, 2000 und 2002 - 2004 gemäss Steuererklärung sowie für die Steuerperiode 2001 mit gegenüber der Einschätzung reduzierten Faktoren einzuschätzen. Zudem sei ihnen eine angemessene Nachfrist für die Nachlieferung einer weiteren Begründung anzusetzen. Sie wandten sich bezüglich des Nachlassertrags gegen das Abstellen auf die Buchhaltungen der Willensvollstrecker, weil diese nicht ordnungsgemäss seien. An deren Stelle erachteten sie für die Steuerperiode 2001 den vom Pflichtigen selber erstellten Abschluss als massgeblich. Bei den monatlichen Zahlungen von Fr. 10'000.- eines Trusts auf E handle es sich um die ratenweise Auszahlung eines Teils seiner Erbschaft, weshalb darin kein Einkommen zu erblicken sei. Den Einspracheschreiben legten sie die Abschlüsse und Buchhaltungen des zweiten Willensvollstreckers sowie Unterlagen über den die monatlichen Zahlungen von Fr. 10'000.- ausrichtenden Trust bei.

Gegen die Einschätzungen 2005 und 2006 bzw. die entsprechenden Schlussrechnungen erhoben die Pflichtigen am 7./21. Oktober 2008 ebenfalls Einsprache mit dem Begehren, von der Besteuerung der Zahlungen des Trusts auf E abzusehen.

2. Das kantonale Steueramt wies die Einsprachen am 23. September 2008 hinsichtlich der Steuerperioden 1999 und 2000 ab und hiess sie bezüglich der Steuerperioden 2001 - 2004 wie folgt teilweise gut:

Steuerperiode <b>2001</b>	Staats-/Gemeindesteuer Fr.	Direkte Bundessteuer Fr.
steuerbares Einkommen	254'000.-	253'600.-
steuerbares Vermögen	2'579'000.-	

<b>Steuerperiode 2002</b>		
steuerbares Einkommen	223'500.-	223'200.-
steuerbares Vermögen	3'031'000.-	
<b>Steuerperiode 2003</b>		
steuerbares Einkommen	318'000.-	316'400.-
steuerbares Vermögen	3'182'000.-	
<b>Steuerperiode 2004</b>		
steuerbares Einkommen	257'900.-	260'100.-
steuerbares Vermögen	3'936'000.-	

Die Korrekturen zu Gunsten der Pflichtigen ergaben sich aufgrund der Abschlüsse und Buchhaltungen des zweiten Willensvollstreckers. Dem Begehren um Ansetzung einer Nachfrist zur Ergänzung der Einsprachebegründung wurde nicht stattgegeben.

Die Einsprachen gegen die Einschätzungen 2005 und 2006 wies das kantonale Steueramt mit späteren Entscheiden vom 5. November 2008 ebenfalls ab.

C. Mit Rekurs bzw. Beschwerde vom 30. Oktober 2008 wandten sich die Pflichtigen gegen die Einspracheentscheide der Steuerperioden 1999 und 2001 - 2004, indem sie eine Reduktion des steuerbaren Einkommens aller Steuerperioden sowie des steuerbaren Vermögens der Steuerperiode 2001 verfochten. Das steuerbare Vermögen der übrigen Steuerperioden sowie die Einspracheentscheide der Steuerperiode 2000 blieben unangefochten.

Am 12. Dezember 2008 erhoben die Pflichtigen auch noch Rekurs bzw. Beschwerde gegen die Einspracheentscheide der Steuerperioden 2005 und 2006, indem sie die einkommenssteuerliche Natur der Zahlungen des Trusts auf E auch diesbezüglich bestritten. Das steuerbare Vermögen blieb wiederum unangefochten.

Das kantonale Steueramt schloss am 20. November 2008 und 23. Januar 2009 auf Abweisung der Rechtsmittel. Die Eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen.

Auf die Ausführungen der Parteien in diesen Rechtsschriften sowie auf die Begründung der Einspracheentscheide wird – soweit erforderlich – in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Die Rekurskommission zieht in Erwägung:

#### I. Zuflüsse aus einem Trust

1. Dem Pflichtigen sind ab 1. Juli 2001 monatliche Zahlungen von Fr. 10'000.- zugeflossen. Die Zahlungen stammen aus dem F Trust auf E, welcher am 1. September 1994 vom verstorbenen Vater des Pflichtigen errichtet worden war.

Die Steuerkommissärin erfasste diese Zahlungen in den Steuerperioden 2001 - 2006 als steuerbares Einkommen, indem sie die Auffassung vertrat, es handle sich hierbei um Einkünfte aus dem erwähnten Trust, welche beim Pflichtigen als Begünstigten (Beneficiary) im Zeitpunkt der Auszahlung steuerbares Einkommen bildeten. Demgegenüber halten die Pflichtigen im Rekurs bzw. in der Beschwerde hinsichtlich der Steuerperioden 2005 und 2006 nunmehr dafür, es liege eine testamentarisch vermachte Rente vor, sodass diese der Erbschaftssteuer und nicht der Einkommenssteuer unterliege. Dies gelte auch bezüglich den in der Steuerperioden 2001 - 2004 zugeflossenen Rentenbeträgen.

2. a) Bund und Kantone erfassen dem Grundsatz nach das gesamte Einkommen der Steuerpflichtigen mit der Einkommenssteuer (Grundsatz der Gesamtreineinkommenssteuer; Markus Reich, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, 2. A., 2002, Art. 7 N 22 StHG, auch zum Folgenden). Es werden sämtliche geldwerten Vorteile, die dem Steuerpflichtigen während des Jahres netto zufließen, in einer einheitlichen Bemessungsgrundlage berücksichtigt.

b) Sowohl das Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) als auch das Zürcher Steuergesetz vom 8. Juni 1997 (StG) verwirklicht den Grundsatz der Gesamtreineinkommenssteuer mit der Einkommensgeneralklausel

und einem exemplifikativen Einkünftekatalog. Gemäss Art. 16 Abs. 1 DBG und § 16 Abs. 1 StG unterliegen so alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte der Einkommenssteuer. Sämtliche Einkünfte sind grundsätzlich ohne Rücksicht auf ihre Quellen steuerbar. Unter Einkünften sind dabei alle von aussen zufließenden Vermögensrechte zu verstehen (Richner/Frei/Kaufmann, Handkommentar zum DBG, 2003, Art. 16 N 5 und Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., 2006, § 16 N 9). Hiervon kann nur dann abgewichen werden, wenn das Gesetz bestimmte Einkünfte ausdrücklich von der Besteuerung ausnimmt – so sind z.B. laut Art. 16 Abs. 3 DBG bzw. § 16 Abs. 3 StG Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen steuerfrei – oder einer anderen Besteuerungsordnung (z.B. der Grundstückgewinnsteuer oder der Erbschafts- und Schenkungssteuer) unterwirft (RB 1997 Nr. 32 = ZStP 1997, 197 = StE 1997 B 24.4 Nr. 45). Die in den Art. 17 - 23 DBG bzw. §§ 17 - 23 StG beispielhaft aufgezählten Wertzuflüsse – so u.a. gemäss Art. 22 Abs. 3 DBG bzw. § 22 Abs. 3 StG Leibrenten – konkretisieren zwar den Grundsatz der Einkommensgeneralklausel, stellen aber keine abschliessende Aufzählung der steuerbaren Einkünfte dar; vielmehr bilden Art. 16 Abs. 1 DBG und § 16 Abs. 1 StG einen Auffangtatbestand, unter den alle Einkünfte fallen, die nicht von den Art. 17 - 23 DBG bzw. §§ 17 - 23 StG erfasst werden, aber auch nicht zu den ausdrücklichen Ausnahmen von der Besteuerung im Rahmen der Einkommenssteuer zählen, wie etwa die namentlich in Art. 24 DBG bzw. § 24 StG genannten Wertzuflüsse aus Erbschaft, Schenkung etc.

c) Gemäss Art. 24 lit. a DBG bzw. § 24 lit. a StG sind der Einkommenssteuer nicht unterworfen der Vermögensanfall infolge Erbschaft, Vermächtnis, Schenkung oder güterrechtlicher Auseinandersetzung. Diesen Vermögensanfällen ist eigen, dass sie unentgeltlich erfolgen und ihren Rechtsgrund im Erb-, Schenkungs- oder Güterrecht haben. Der Erwerber darf also keine Gegenleistung erbracht haben und ist das Vorliegen eines andern Rechtsgrunds ausgeschlossen (Zigerlig/Jud, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, 2. A., 2008, Art. 24 N 6 DBG).

Als Erbschaften gelten Vermögensübergänge an gesetzliche oder eingesetzte Erben von Todes wegen, sei es aufgrund gesetzlicher Erbfolge (nach Art. 457 ff. ZGB) oder aufgrund von letztwilligen Verfügungen und Erbverträgen. Die Leistungen stammen dabei in aller Regel aus dem Vermögen des Erblassers, jedoch ist auch ein anderer Zufluss kraft Erbrechts denkbar, z.B. aus einer Versicherung, deren Leistungen erst nach dem Tod des Erblassers in dessen Erbmasse fallen und daher begrifflich nie

Vermögen des Erblassers bilden können (Zigerlig/Jud, Art. 24 N 6a DBG). Demzufolge kann die Einkommenssteuerfreiheit von Vermögensübergängen infolge Erbschaft nicht davon abhängig gemacht werden, ob die Leistungen aus dem Vermögen des Erblassers stammen. Vielmehr kommt es einzig darauf an, ob sie ihren Rechtgrund im Erbrecht haben und unentgeltlich erfolgen (Richner/Frei/Kaufmann, Art. 24 N 9 und Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 24 N 12).

Das Bundesgericht hat sich verschiedentlich mit der steuerlichen Behandlung von unentgeltlich eingeräumten Leibrenten befasst, so etwa mit Leibrenten, die in Erfüllung eines als Schenkungsversprechen abgeschlossenen Leibrentenvertrags oder als Vermächtnis ausgerichtet wurden. Renten, die eine steuerpflichtige Person aufgrund eines Schenkungsvertrags erhält, stellen dabei nach Ansicht des obersten Gerichts steuerfreie Vermögensanfänge aus Schenkung dar (BGE 100 Ib 287 = Pra 1975 Nr. 14 = ASA 43, 521 = NStP 29, 114; vgl. dazu: Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2001, Art. 24 N 11, der die Einkommenssteuerfreiheit lediglich für das Rentenstammrecht, nicht aber für die einzelnen Renten gelten lassen will). Bei Leibrenten, die als Vermächtnis oder sonst erbfolgeweise übergehen, hat das Bundesgericht demgegenüber erkannt, dass die einzelnen Renten sehr wohl der Einkommenssteuer unterlägen, weil diese der gesetzlichen Konzeption entsprechend vom Rentenschuldner abgezogen werden könnten (BGE 110 Ib 234 = Pra 1985 Nr. 64 = ASA 55, 48 = StE 1985 B 26.21 Nr. 1). Dieser Rechtsprechung ist in der Literatur – mit der erwähnten Ausnahme von P. Locher zu den schenkungshalber ausgerichteten Renten – keine Kritik erwachsen (vgl. Richner/Frei/Kaufmann, Art. 24 N 12; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 24 N 15; Zigerlig/Jud, Art. 24 N 7c DBG sowie Locher, Art. 24 N 11). Ihr schliesst sich auch die Steuerrekurskommission I an.

d) Die vom Bundesgericht angesprochene Abzugsfähigkeit von ausgerichteten Leibrenten beim Rentenschuldner ist in Art. 33 Abs. 1 lit. b DBG bzw. § 31 Abs. 1 lit. b StG statuiert. Der Abzug beträgt ab der Steuerperiode 2001 40% der bezahlten Leibrenten, was der schematisch geschätzten Ertragskomponente der Leibrente entspricht. 60% der Leibrente stellen die Kapitalrückzahlungsquote dar, welche der Rentenschuldner nicht abziehen kann. Im Gegenzug ist die Leibrente vom Empfänger als Einkommen zu versteuern, und zwar ebenfalls nur zu 40% (Art. 22 Abs. 3 DBG bzw. § 22 Abs. 3 StG; vgl. hierzu BGr, 23. Juni 2005 = StE 2005 A 24.35 Nr. 4 = StR 2005, 948).

Bei einer Leibrente im steuerrechtlichen Sinn handelt es sich um eine periodisch wiederkehrende, gleich bleibende und auf das Leben einer Person gestellte Leistung, die nicht auf eine Kapitalforderung angerechnet wird (Richner/Frei/Kaufmann, Art. 22 N 46 i.V.m. N 13 sowie Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 22 N 54 i.V.m N 14, je mit Hinweisen).

e) Macht der Steuerpflichtige geltend, ein Vermögenszufluss stamme aus Erbschaft, Vermächtnis oder Schenkung, so ist er hierfür beweisbelastet und hat die seiner Behauptung zugrunde liegenden steuermindernden Tatsachen von sich aus durch eine substantiierte Sachdarstellung darzulegen, aus welcher sich ohne weitere Untersuchung der Schluss auf das Vorliegen einer Erbschaft, Schenkung oder eines Vermächtnis ziehen lassen muss (VGr, 6. Mai 1997 = StE 1998 B 21.3 Nr. 3; RB 1994 Nr. 33, 1987 Nr. 35, 1975 Nr. 55). Auch hat er für die von ihm gegebene Sachdarstellung von sich aus beweiskräftige Unterlagen einzureichen oder die Beweismittel wenigstens unter genauer Bezeichnung anzubieten (vgl. RB 1975 Nr. 55).

Gelingt dem Steuerpflichtigen der Nachweis nicht, dass ein bestimmter Vermögenszugang aus Erbschaft, Vermächtnis, Schenkung oder einem andern bestimmten einkommenssteuerbefreiten Grund vorliegt, ist zu seinen Ungunsten ohne weiteres anzunehmen, es liege Einkommen im Sinn von Art. 16 Abs. 1 DBG bzw. § 16 Abs. 1 StG vor, da letztere Bestimmungen – wie erwähnt – als Generalklausel alle Wertzuflüsse erfasst, sofern sie nicht kraft besonderer gesetzlicher Bestimmung von der Einkommensbesteuerung ausgenommen sind.

3. a) Mit dem Rekurs bzw. der Beschwerde hinsichtlich der Steuerperioden 2005 und 2006 reichten die Pflichtigen eine am 3. September 1999 öffentlich beurkundete letztwillige Verfügung/Testamentsergänzung von C, dem verstorbenen Vater des Pflichtigen, ein. Darin erklärte er, der Erbanspruch des Pflichtigen bleibe auf den Pflichtteil begrenzt und die Erbmasse umfasse sämtliche in seiner Steuererklärung aufgeführten Vermögenswerte mit Ausnahme aller G-Firmenanteile (Ziff. 1). Um das Überleben der G-Firmengruppe zu gewährleisten, habe er sämtliche Firmenanteile 1990 in den von ihm gegründeten G-Trust auf E eingebracht. Parallel dazu habe er 1994 den F Trust errichtet, dessen Zweck darin bestehe, die G-Familienmitglieder zu unterstützen, soweit diese Mittel für ihre Ausbildung oder Verhinderung von Notsituationen benötigten. In Ergänzung seines ursprünglichen Testaments vom 10. August

1991 vermache er aus dem F Trust in seiner Funktion als Trust-Errichter seinem Sohn H, dem Pflichtigen, eine lebenslängliche Rente von monatlich Fr. 10'000.-, zahlbar erstmals per Datum des rechtskräftigen Teilungsvertrags (Ziff. 2).

b) Damit ist erstellt, dass die fraglichen Rentenzahlungen an den Pflichtigen ihren Rechtsgrund in diesem Testamentsnachtrag des verstorbenen Vaters vom 3. September 1999 und dergestalt im Erbrecht haben. Dass die Mittel für ihre Finanzierung offenkundig aus dem F Trust und nicht aus dem Vermögen des Erblassers selber stammen, ändert daran nichts, kommt es für die Einordnung als Erbschaft auf die Mittelherkunft nach dem Gesagten doch nicht an, sondern allein darauf, ob die Leistungen ihren Rechtsgrund im Erbrecht haben und unentgeltlich erfolgt sind. Als Folge davon ist auch gänzlich unerheblich, um welche Art von Trust es sich beim F Trust handelt und ist auf diesbezüglichen Ausführungen der Parteien gar nicht näher einzugehen.

c) aa) Die Rentenzahlungen sind dem Pflichtigen gemäss Testamentsnachtrag lebenslänglich auszurichten, d.h. auf dessen Leben gestellt. Sie sind zudem nicht auf eine Kapitalforderung anzurechnen, sondern lediglich periodisch wiederkehrend und gleichbleibend auszurichten. Mithin liegt eine – auf den Tod des Erblassers begründete – Leibrente im Sinn von Art. 22 Abs. 3 bzw. Art. 33 Abs. 1 lit. b DBG und § 22 Abs. 3 bzw. § 31 Abs. 1 lit. b StG vor, welche somit der Einkommenssteuer untersteht.

bb) Die Pflichtigen wenden ein, der einzige Zweck der Trusterrichtung habe darin bestanden, die Erben des Errichters – d.h. auch den Pflichtigen – soweit wie möglich von der Erbfolge auszuschliessen. Dies, indem der Erblasser den weit überwiegenden Teil seines Vermögens – bestehend aus den Aktien der G Holding AG in der mutmasslichen Grössenordnung von rund Fr. Mio. – in den G Trust verschoben habe, wo er in gleicher Weise wie früher habe schalten und walten können. Demzufolge habe sich der Erblasser seines Vermögens nicht endgültig entäussert, weil die Schenkung der G-Anteile an den Trust simuliert und deshalb nichtig sei. Der Erblasser sei daher Eigentümer dieser Anteile geblieben, weshalb sie mit dessen Tod in den Nachlass gefallen seien. Er, der Pflichtige, habe demnach die Anteile aus diesem Nachlass mitgeerbt. Wenn er nun gleichsam ratenweise statt der Anteile ein Surrogat in der Form der streitigen Rentenzahlungen von monatlich Fr. 10'000.- erhalte, so handle es sich faktisch um die (ratenweise) Auszahlung von Nachlassvermögen. Es liege kein Einkommen vor.

Ob diese rechtliche Würdigung zutrifft, kann offen bleiben. Denn der Pflichtige hätte seine behaupteten Erbansprüche auf das Vermögen der erwähnten beiden Trusts – des die Rentenzahlungen ausrichtenden F Trusts einerseits und des G–Trusts mit den Gesellschaften der G-Gruppe andererseits – doch mittels Erbschaftsklage gemäss Art. 598 ZGB geltend machen und durchsetzen müssen. Diese Klage hat derjenige gesetzliche oder eingesetzte Erbe zu erheben, der auf eine Erbschaft oder Teile davon ein besseres Recht als der Besitzer zu haben glaubt. Der Pflichtige behauptet nicht, bisher eine solche Klage angestrengt zu haben, hält er im Einsprache- und Rekurs-/Beschwerdeverfahren doch lediglich dafür, vor riesigen Schwierigkeiten zu stehen, seine diesbezüglichen Rechte durchzusetzen (vgl. auch die Verjährungsfrist für die Klage von zehn Jahren, vom Tod des Erblassers oder vom Zeitpunkt der Testamentseröffnung an gerechnet, Art. 600 ZGB). Auch wendet er nicht ein, den die streitige Rente begründenden und öffentlich beurkundeten Testamentsnachtrag des Erblassers aus dem Jahr 1999 angefochten zu haben (Art. 519 ZGB). Zudem sind die Trustvermögen im öffentlichen Erbschaftsinventar nicht aufgeführt. Es ist nicht Sache der Steuerrekurskommission, den Pflichtigen aufzufordern, sich zu den rechtlichen Schritten, die er in diesem Zusammenhang allenfalls bereits eingeleitet hat oder künftig noch einzuleiten gedenkt, zu äussern, da er als Beweisbelasteter eine entsprechende Sachdarstellung nach dem Gesagten von sich aus hätte vortragen und hierfür taugliche Beweismittel zumindest hätte anbieten müssen.

cc) Damit ist davon auszugehen, dass die sich in den erwähnten zwei Trusts befindlichen Werte nicht zum Nachlassvermögen gehören, hat der Pflichtige seinen Erbanspruch darauf doch in keiner Art und Weise nachgewiesen. Mithin kann es sich bei den monatlichen Zahlungen von Fr. 10'000.- aber auch nicht um die ratenweise Auszahlung des Nachlassvermögens und damit nicht um Leistungen handeln, die auf die entsprechende Kapitalforderung angerechnet werden. Vielmehr liegt – wie erwähnt – die Ausrichtung einer Leibrente im genannten steuerrechtlichen Sinn vor, welche im Testamentsnachtrag des Erblassers vom 3. September 1999 und damit im Erbrecht gründet.

c) Bei Leibrenten, die im Erbrecht gründen, lehnt es das oberste Gericht – und mit ihm die herrschende Lehrmeinung – nach dem Gesagten ausdrücklich ab, diese von der Einkommenssteuer auszunehmen und sie der Erbschaftssteuer zu unterstellen. Leibrenten können allerdings gemäss Art. 22 Abs. 3 DBG bzw. § 22 Abs. 3 StG nur mit 40% der Rentenleistung, entsprechend der (schematisch) geschätzten Ertrags-

quote, besteuert werden. Dadurch wird die Kapitalrückzahlungsquote von 60% der Rente steuerfrei gelassen und nur der der Einkommenssteuer unterliegende Ertrag des Rentenvermögens von 40% erfasst. Mithin ist auch die Besteuerung der dem Pflichtigen ausbezahlten Leibrente auf dieses Mass zu begrenzen. Von den jährlich ausgerichteten Fr. 120'000.- sind daher nur Fr. 48'000.- als Einkünfte zu besteuern (im ersten Jahr 2001 der Ausrichtung von den ab 1. Juli ausbezahlten Fr. 60'000.- nur Fr. 24'000.-). Dies ergibt eine Einkommensreduktion ab der Steuerperiode 2002 von je Fr. 72'000.- (für die Steuerperiode 2001 eine solche von Fr. 36'000.-).

## II. Weitere Zuflüsse aus Erbschaft

4. a) In den Steuerperioden 1999 und 2001 - 2004 ist der Ertrag aus dem Nachlass (ohne Rentenzahlungen) bzw. der auf den Pflichtigen entfallende Anteil davon und in der Steuerperiode 2001 zusätzlich der Anteil am Nachlass selber streitig. Einig sind sich die Parteien dagegen über die Erbquote des Pflichtigen von 37,5%, entsprechend dessen Pflichtteil von 3/4 an der Hälfte des Nachlasses. Einig sind sie sich sodann auch darüber, dass Steuersubjekt trotz der noch unverteilter Erbschaft nicht die Erbengemeinschaft, sondern die einzelnen Erben sind, weil ihnen Einkommen und Vermögen der Erbschaft zugerechnet werden kann (vgl. Art. 10 DBG und § 9 Abs. 1 StG).

Der Streit über das Quantitative des Nachlassertrags dreht sich vorab um die Frage, ob für dessen Ermittlung auf die Buchhaltung der zwei Willensvollstrecker abzustellen ist, wie dies die Steuerkommissarin getan hat, von den Pflichtigen jedoch abgelehnt wird.

b) aa) Die Pflichtigen bestreiten die Ordnungsmässigkeit der Buchhaltungen der Willensvollstrecker und beantragen, sie durch die Steuerrekurskommission einer steueramtlichen Buchprüfung unterziehen zu lassen. Indessen legen sie die Ordnungswidrigkeit der Buchhaltung in Rekurs und Beschwerde nicht näher dar. Der Verweis auf die Einsprache in der Rekurs-/Beschwerdeschrift hinsichtlich der Steuerperioden 1999 und 2001 - 2004 genügt nicht, da dieser Verweis nur allgemein gehalten und es nicht Sache der Steuerrekurskommission ist, die fehlende Begründung in den verwiesenen Rechtsschriften zusammen zu suchen (Richner/Frei/Kaufmann, Art. 140 N 46 und Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 147 N 47). Dies gilt umso mehr, als die

Pflichtigen der eigentlichen Einsprache gegen die Einschätzungen 1999 - 2004 vom 27. August 2008 zwei Nachträge vom 29. August und 4. September 2008 mit neuen bzw. ergänzenden Vorbringen und Unterlagen u.a. auch zu den Abschlüssen der Willensvollstrecker folgen liessen. Mithin wäre auf den unsubstanzierten Einwand der Pflichtigen an sich nicht weiter einzugehen. Gleichwohl sei hierzu Folgendes ausgeführt:

bb) Im Einspracheschreiben vom 27. August 2008 beanstandeten die Pflichtigen u.a., dass bei gewissen Buchungen als Gegenkonto nur "div" aufgeführt ist, und zwar in den Buchhaltungen beider Willensvollstrecker. Eine Ordnungswidrigkeit ist darin jedoch nicht zu erblicken, sofern es sich bei den Buchungen um Sammelpositionen handelt, bei welchen mit einem Zahlungsauftrag mehrere Vergütungen vorgenommen worden sind. Dass es sich tatsächlich um solche Buchungen handelt, teilte der zweite Willensvollstrecker dem Pflichtigen am 21. Januar 2008 mit (Es lägen keine "Pseudo-Konti" vor). Gleichzeitig erklärte er ihm, wie die entsprechenden Aufschlüsselungen anhand der schon vorgängig zugestellten Buchungsjournalen vorzunehmen sind. Diese Erläuterungen sind nachvollziehbar, sodass nicht von fehlerhaften Buchungen auszugehen ist. Selbst wenn indessen die Bezeichnung des Gegenkontos mit "div" ungenügend wäre, erwiese sich die Buchhaltung deswegen nicht als ordnungswidrig, sind davon doch nur relativ wenig Buchungen betroffen und liesse sich das jeweilige Gegenkonto jedenfalls ohne grossen Aufwand eruieren.

Die Pflichtigen erblicken eine weitere Ordnungswidrigkeit der Buchhaltung im Umstand begründet, dass im Abschluss 2001 beider Willensvollstrecker die positiven Erträge des beweglichen Vermögens mit einem Minuszeichen ausgewiesen werden. Indessen ist dadurch nur die Darstellung dieser Erträge missverständlich, ihr materiel-ler Gehalt ist indessen korrekt, weil im Gegenzug die negativen Erträge des beweglichen Vermögens (Verlustüberschuss der Devisengewinne) ohne Vorzeichen aufgeführt worden, sodass das Resultat von Fr. 44'592.30 Verlust rein rechnerisch stimmt und für den Gesamtgewinn-/Verlustausweis mit umgekehrtem Vorzeichen berücksichtigt werden muss. Tut man dies, ergibt sich das mit dem Abschluss 2001 rechnerisch korrekt ausgewiesene Resultat (Abschluss erster Willensvollstrecker: Gewinn von Fr. 232'293.05, Abschluss zweiter Willensvollstrecker: Verlust von Fr. 40'817.35.

Dass sodann beide Willensvollstrecker verschiedene Aufwandkategorien (Löhne, sonstiger Betriebsaufwand etc.) zwar aufführen, jedoch keinerlei entsprechen-

de Buchungen und daher je Fr. 0.- ausweisen, ist ohne Belang, weil sie damit lediglich zum Ausdruck bringen, dass kein diesbezüglicher Aufwand angefallen ist.

Schliesslich wird zwar der Liegenschaftenertrag 2001 im Abschluss des ersten Willensvollstreckers mit netto Fr. 293'916.15 ausgewiesen und im Abschluss des zweiten Willensvollstreckers nurmehr mit netto Fr. 27'409.06 (= Fr. 168'462.60 ./. Fr. 141'053.54), jedoch wurde dies von der Steuerkommissarin nach Einreichen des letzteren Abschlusses im Einspracheverfahren erkannt und zur Hauptsache auf das irrtümliche Verbuchen des Liegenschaftsertrags der "Liegenschaften-AG" zurückgeführt. In der Folge stellte sie diesbezüglich zu Recht auf den zweiten Abschluss ab.

Insgesamt erweisen sich damit die von den Pflichtigen gerügten Mängel der Buchhaltung entweder nicht als solche oder jedenfalls nicht als derart gravierend, dass sie die Buchhaltung als Einschätzungsgrundlage untauglich erscheinen liessen. Weitere Mängel sind nicht ersichtlich bzw. lassen sich gegebenenfalls gleich wie der in der Steuerperiode 2001 irrtümlich verbuchte Liegenschaftenertrag korrigieren. Demnach stellt die Nachlassbuchhaltung eine durchaus taugliche Grundlage dar, um den auf den Pflichtigen entfallenden Nachlass und dessen Ertrag zu ermitteln. Dabei gilt es allerdings zwischen den Buchhaltungen der zwei Willensvollstrecker zu unterscheiden. Zudem sind bei beiden Buchhaltungen steuerrechtlich bedingte Korrekturen vorzunehmen und z.B. nicht abzugsfähige Aufwandpositionen wie Todesfallkosten, Steuern etc. aufzurechnen sowie Penschaft in I, welche als Vermächtnis an die Enkel des Erblassers ging und zuerst noch von der Mutter sowie danach von den Enkeln versteuert wurde, nicht zum Nachlass zu zählen. Ab Steuerperiode 2003 steht zudem ohnehin nur die Buchhaltung des zweiten Willensvollstreckers zur Verfügung, weil diejenige des ersten Willensvollstreckers nur bis und mit Kalenderjahr 2002 reicht.

c) Nachfolgend ist – gestützt auf die Buchhaltung der Willensvollstrecker – der auf den Pflichtigen entfallende Nachlass-(ertrag) für jede Steuerperiode einzeln zu überprüfen.

5. a) Steuerperiode 1999: Differenzen sind hier primär beim Ertrag der Nachlassliegenschaften, nicht jedoch beim Ertrag des beweglichen Nachlassvermögens auszumachen. Zudem ist das Nachlassvermögen selber unangefochten geblieben.

aa) Liegenschaftenertrag stellen nur die ab Todestag 3. Oktober 1999 zugeflossenen Einnahmen (= fällige Mieten) dar. Im Abschluss des zweiten Willensvollstreckers sind jedoch bei allen Liegenschaften auch Mieterträge aus der Zeit Januar - September 1999 verbucht worden, sodass dieser Abschluss als Einschätzungsgrundlage insofern ausser Betracht fällt. Gleiches gilt für die "Rekonstruktion Erfolgsrechnung 1999" des Pflichtigen, da diese Aufstellung auf dem nämlichen Abschluss basiert. Für die Einschätzung tauglich erscheint dagegen übereinstimmend mit dem Einschätzungs-/Einspracheentscheid der Abschluss des ersten Willensvollstreckers mit einem Liegenschaftenertrag von Fr. 17'874.- (./ Fr. 8'000.- Einnahmen aus dem Objekt in I), da darin keine vor dem Todestag fällige Mieten enthalten sind (vgl. Konto 7500 Liegenschaftsertrag).

bb) Der Ertrag aus dem beweglichen Nachlassvermögen ist mit Fr. 22'815.-, abzüglich Fr. 4'443.- und Fr. 2'478.- (= Fr. 15'894.-) zwar nicht bestritten, jedoch gleichwohl zu korrigieren. Darin enthalten sind nämlich Fr. 21'779.- Devisenkursgewinne (Abschluss 1999, Konto 360), die nicht Vermögensertrag, sondern Kapitalgewinn darstellen und daher kraft Art. 16 Abs. 3 DBG bzw. § 16 Abs. 3 StG als solche nicht der Einkommenssteuer unterliegen. Der auf den Pflichtigen entfallende Anteil dieser Gewinne beträgt Fr. 8'167.- (= 37,5%), um welchen Betrag der Nachlassertrag 1999 daher zu reduzieren ist.

Der Pflichtige will sodann die verbuchten Todesfallkosten von Fr. 45'486.90 sowie die verbuchten Kantons- und Gemeindesteuern von Fr. 2'100.25 ertragsmindernd berücksichtigt wissen. Da diese Kosten zwar den Nachlass, nicht jedoch dessen Ertrag schmälern bzw. nicht abzugsfähige Lebenshaltungskosten darstellen (für die Steuern ausdrücklich Art. 34 lit. e DBG bzw. § 33 lit. e StG), sind sie von der Steuerkommissärin zu Recht nicht zum Abzug gelassen worden.

cc) Das veranlagte Nachlassvermögen per Ende 1999 von Fr. 1'106'104.- stützt sich auf den Abschluss des ersten Willensvollstreckers. Im Abschluss des zweiten Willensvollstreckers ist im Umlaufvermögen (Konto 1040) zusätzlich ein "Guthaben Verwaltung 'P' " von Fr. 113'371.75 bilanziert, das gemäss Einspracheentscheid aus ausstehenden Mieten der Liegenschaft I besteht. Diese Liegenschaft wurde vom Erblasser (als Vermächtnis) an die Söhne des Pflichtigen vererbt und von Anfang an von diesen bzw. der überlebenden Ehefrau des Erblassers versteuert. Demnach ist das Nachlassvermögen ohne dieses Guthaben und damit gemäss Abschluss des ersten

Willensvollstreckers festzusetzen. Die Einschätzung erweist sich diesbezüglich als gesetzmässig, ebenso der bestätigende Einspracheentscheid.

b) Steuerperiode 2000: Den Einspracheentscheid haben die Pflichtigen nicht angefochten, sodass die diesbezüglichen Einschätzungen nicht zu überprüfen sind.

c) Steuerperiode 2001: Strittig sind sowohl der Ertrag aus dem beweglichen wie auch der Ertrag aus dem unbeweglichen Nachlassvermögen sowie der Umfang des Nachlassvermögens selber.

aa) Beim Liegenschaftenertrag besteht zwar Einigkeit darüber, dass auf den Abschluss des zweiten Willensvollstreckers abzustellen ist, weil im Abschluss des ersten Willensvollstreckers nicht den Nachlassertrag betreffende Guthaben von Fr. 216'533.- enthalten sind (Konto 7500). Gemäss Abschluss des zweiten Willensvollstreckers betragen die um diese Guthaben korrigierten Mieteinnahmen Fr. 168'462.- und der Aufwand Fr. 141'053.-, sodass ein Nettoergebnis von Fr. 27'409.- resultiert. Davon in Abzug zu bringen ist der auf das Objekt J in I entfallende Anteil von Fr. 12'844.- (= Fr. 93'600.- ./ Fr. 80'756.-), womit Fr. 14'565.- verbleiben.

In den Mieteinnahmen enthalten sind jedoch weiter auch zwei Zahlungen der Gemeinde M-L von Fr. 34'830.- und Fr. 19'780.-, welche den Liegenschaften K 12 und 14 in L gutgeschrieben wurden und den Vermerk "Gemeinde M, Quartierplan" tragen (Abschluss 2001, Konti 7503 und 7504). Im Nachtrag zur Einsprache vom 4. September 2008 machte der Pflichtige geltend, es handle sich dabei um eine Abtretungs-Entschädigung der Gemeinde M-L im Rahmen des Quartierplans N, welche nicht der Einkommenssteuer unterliege. Mietertrag könne auch deshalb nicht vorliegen, weil die beiden Objekte leer gestanden seien und daher keinen Ertrag abgeworfen hätten. Den Sachverhalt könnten die zuständigen Amtspersonen der Gemeinde M-L, Leiter der Finanzen und Bau + Liegenschaften, bestätigen. Die Steuerkommissärin ist darauf im Einspracheentscheid nicht eingegangen, obwohl der Nachtrag vom 4. September 2008 zumindest bei den Staats- und Gemeindesteuern noch innerhalb der Einsprachefrist eingereicht wurde.

Die vom Referenten der Steuerrekurskommission bei der Gemeinde M-L vorgenommenen Abklärungen und eingeholten Unterlagen haben ergeben, dass die fraglichen zwei Zahlungen tatsächlich Entschädigungszahlungen der Gemeinde für die

Abtretung von Land im Rahmen des erwähnten Quartierplanverfahrens darstellen. Sie stimmen überein mit der vom Pflichtigen eingereichten Aufstellung der Gemeinde über die insgesamt geleisteten Entschädigungszahlungen an die am Quartierplan beteiligten Grundeigentümer. Zudem wurden tatsächlich keine Mieteinnahmen für die zwei fraglichen Liegenschaften verbucht. Die Zahlungen unterstehen daher nicht der Einkommenssteuer, weil es sich um steuerfreie Kapitalgewinne handelt und bei der direkten Bundessteuer eine diesbezügliche Besteuerung kraft Art. 16 Abs. 3 DBG ausser Betracht fällt sowie bei den Staats- und Gemeindesteuern nur die Erfassung mit der Grundstückgewinnsteuer in Frage kommt (§ 16 Abs. 3 i.V.m. § 216 StG). Dem hat sich das kantonale Steueramt auf entsprechenden Vorhalt am 10. Februar 2009 angeschlossen. Mithin ist der verbliebene Liegenschaftenertrag um die beiden Zahlungen von Fr. 54'610.- zu kürzen. Der auf den Pflichtigen entfallende Anteil von 37,5% der Zahlungen macht Fr. 20'479.- aus.

bb) Beim Ertrag aus dem beweglichen Nachlassvermögen sind der Wertschrittertrag von Fr. 21'750.-, der Verwaltungsaufwand von Fr. 12'363.- und der Finanzaufwand von Fr. 4'668.- nicht streitig, sodass netto Fr. 4'719.- verbleiben. Dies entspricht der Besteuerung gemäss Einspracheentscheid.

Zusätzlich einkommensmindernd berücksichtigt haben wollen die Pflichtigen jedoch den buchmässig ausgewiesenen Verlustüberschuss aus Devisentransaktionen im Umfang von Fr. 66'342.-. Dem ist nicht stattzugeben, da es sich dabei um Kapitalverluste auf Privatvermögen handelt, welche gleich wie die Kapitalgewinne der Einkommenssteuer nicht unterstehen (Art. 16 Abs. 3 DBG bzw. § 16 Abs. 3 StG). Nicht abziehen können die Pflichtigen sodann auch die mit Fr. 6'603.31 verbuchten Kantons- und Gemeindesteuern (Art. 34 lit. e DBG, § 33 lit. e StG).

Damit bleibt es bezüglich des Ertrags aus dem beweglichen Nachlassvermögen bei der Einschätzung gemäss Einspracheentscheid.

cc) Das Nachlassvermögen per Ende 2001 lautet gemäss Einspracheentscheid auf Fr. 1'235'982.- bzw. Fr. 1'237'989.- und wird von den Pflichtigen mit Fr. 1'156'394.- verfochten.

Die hauptsächliche Differenz liegt im Guthaben von Fr. 216'533.- (Konto 1040), welches die Pflichtigen zu Recht ausser Acht lassen, weil es nach dem Gesag-

ten unstreitig nicht den Nachlass betrifft. Es wurde von der Steuerkommissärin daher wohl nur irrtümlich vom Nachlass nicht ausgenommen. Der auf den Pflichtigen entfallende Anteil von Fr. 81'200.- ist infolgedessen vom Nachlassvermögen gemäss Einspracheentscheid abzuziehen (die sonstigen Differenzen sind zu vernachlässigen).

d) Steuerperiode 2002: Nur der Nachlassertrag ist streitig, jedoch sowohl beim beweglichen wie auch beim unbeweglichen Vermögen. Das Nachlassvermögen ist unangefochten geblieben.

aa) Der Ertrag des beweglichen Nachlassvermögens beträgt unstreitig Fr. 6'316.-. Davon bringen die Pflichtigen jedoch den verbuchten Devisenverlustüberschuss von Fr. 10'404.75, einen sonstigen Kursverlustüberschuss von Fr. 755.80 (= Fr. 592.80 ./ Fr. 1'348.60) sowie Kantons- und Gemeindesteuern von Fr. 5'043.46 in Abzug. Diese Abzüge sind aus den nämlichen Gründen wie bei den analogen Positionen des Vorjahres nicht zu gewähren. Zu Unrecht wurde daher im Einspracheentscheid der Kursverlustüberschuss von Fr. 755.80 (als Teil des Finanzaufwands von Fr. 1'629.-) einkommensmindernd berücksichtigt, was zu korrigieren ist.

Die übrigen Aufwandpositionen des beweglichen Vermögens werden von den Pflichtigen in der "Rekonstruktion Erfolgsrechnung 2002" auf insgesamt Fr. 10'082.95 beziffert und entsprechen den Abschlüssen beider Willensvollstrecker. Die Steuerkommissärin hat diese Kosten im Einspracheentscheid korrekt zum Abzug zugelassen.

Reduziert man den Ertrag von Fr. 6'316.- um die ausgewiesenen Kosten von Fr. 10'082.95, ergibt sich ein Verlust des beweglichen Nachlasses von Fr. 3'767.-.

bb) Beim Liegenschaftenertrag ist zu berücksichtigen, dass der Pflichtige im Lauf der Steuerperiode diverse Objekte zu Alleineigentum übernommen hat, sodass diese samt Ertrag nicht mehr in den Nachlass fallen, sondern direkt beim Pflichtigen zu erfassen sind. Einnahmenseitig fällt dergestalt unstreitig nurmehr gerade der Ertrag des Objekts Q von Fr. 3'135.- (bis zum Eigentumsübergang) in den Nachlass.

Aufwandseitig sind dem Nachlass entgegen der "Rekonstruktion Erfolgsrechnung 2002" des Pflichtigen und übereinstimmend mit dem Einspracheentscheid nur die bis zum Übergang der einzelnen Objekte an den Pflichtigen entstandenen Aufwendungen anzurechnen. Unbestritten sind dabei die Auslagen für das Objekt Q von

Fr. 4'778.60. Bei den Liegenschaften K 12/14 (Übergang 20. Juni 2002) und O (Übergang 5. Juni 2002) sind gemäss Buchhaltung des zweiten Willensvollstreckers diesbezügliche Unterhaltskosten von rund Fr. 1'000.- entstanden (Abschluss 2002, Konti KST3 - KST5). Letzteren Betrag hat die Steuerkommissarin im Einspracheentscheid zum Abzug zugelassen. Dem Nachlass zu belasten sind sodann die bis zur Übernahme durch den Pflichtigen fälligen und verbuchten Hypothekarzinsen von Fr. 3'656.- (K) und Fr. 2'143.- (O), wobei letzterer Zins im Einspracheentscheid offenkundig vergessen ging.

Der Liegenschaftenertrag von - Fr. 6'300.- gemäss Einspracheentscheid ist daher um Fr. 2'143.- auf - Fr. 8'443.- zu vermindern.

cc) Insgesamt resultiert pro 2002 demnach ein Nachlassertrag (Verlust) von - Fr. 12'210.- (= - Fr. 3'767.- + [- Fr. 8'443.-]). Davon entfallen auf den Pflichtigen 37,5%, entsprechend - Fr. 4'579.- (statt Fr. 4'059.-).

e) Steuerperiode 2003: Streitig ist wiederum der Ertrag aus dem beweglichen und unbeweglichen Nachlassvermögen, nicht jedoch das Nachlassvermögen selber.

aa) Der Ertrag aus dem beweglichen Nachlassvermögen beträgt übereinstimmend mit dem Einspracheentscheid nur (Fr. 810.77 + Fr. 1'531.20 =) Fr. 2'342.-, weil die Devisengewinne von Fr. 7'060.- entgegen der "Rekonstruktion Erfolgsrechnung 2003" des Pflichtigen als einkommensteuerfreie Kapitalgewinne keinen Ertrag darstellen. Davon in Abzug zu bringen sind die verbuchten Aufwendungen gemäss Einschätzungsentscheid von (Fr. 1'692.55 Patentkosten + Fr. 45.32 Bankzinsen + Fr. 827.20 Bankspesen =) Fr. 2'565.-, nicht jedoch die von den Pflichtigen geltend gemachten Kantons- und Gemeindesteuern von Fr. 4'861.-. Dies ergibt einen negativen Ertrag gemäss Einspracheentscheid von - Fr. 223.- bzw. einen Anteil des Pflichtigen von - Fr. 84.-.

bb) Liegenschaftenertrag ist unstreitig nicht mehr in den Nachlass geflossen, weil sämtliche Objekte bereits im Vorjahr auf den Pflichtigen übergegangen sind und das Objekt in I von Anfang an von den Enkeln des Erblassers bzw, der überlebenden Ehefrau des Erblassers versteuert worden ist. Dementsprechend ist anders als in der "Rekonstruktion Erfolgsrechnung 2003" auch kein Liegenschaftsunterhalt mehr zu berücksichtigen.

f) Steuerperiode 2004: Der Streitgegenstand ist der nämliche wie in der Vorperiode.

aa) Der Ertrag des beweglichen Nachlassvermögens ist auch hier ohne die Devisengewinne von Fr. 14'890.- zu ermitteln, sodass er – wie im Einspracheentscheid korrigiert – lediglich (Fr. 637.- + Fr. 1'436.50 =) Fr. 2'074.- ausmacht. Abzuziehen sind sodann die verbuchten Aufwendungen von (Fr. 5'128.85 Patentkosten + Fr. 751.20 Bankspesen =) Fr. 5'880.-, nicht indessen die Staats- und Gemeindesteuern von Fr. 4'860.63. Es resultiert ein negativer Ertrag gemäss Einspracheentscheid von - Fr. 3'806.- bzw. ein Anteil des Pflichtigen von - Fr. 1'427.-.

bb) Erneut fällt aus den nämlichen Gründen wie in der Vorperiode im Nachlass kein Liegenschaftenertrag und -unterhalt mehr an.

cc) Der Nachlassertrag (Verlust) beläuft sich damit übereinstimmend mit dem Einspracheentscheid auf - Fr. 1'427.-.

g) Steuerperioden 2005 und 2006: Weder Nachlassvermögen noch -ertrag sind streitig.

### III. Übrige Einkünfte und Abzüge

6. Bei den Einschätzungen 1999 sowie 2001 - 2004 liegen neben dem Nachlassvermögen und -ertrag weitere Positionen im Streit, die nachfolgend zu klären sind. Die Differenzen gegenüber den Einschätzungs-/Einspracheentscheiden ergeben sich dabei aus den von den Pflichtigen mit Einsprache und Rekurs/Beschwerde eingereichten, selber erstellten Steuererklärungen.

#### a) Steuerperiode 1999

Bei den Einkünften setzten die Pflichtigen in der selber erstellten Deklaration wohl irrtümlich die Werte der Steuererklärung 1999 A mit dem Bemessungsjahr 1998 ein. Massgebend sind vielmehr die Einkünfte des Kalenderjahres 1999, welche in der

Steuererklärung 1999 B enthalten sind. Die Steuerkommissärin hat sie unverändert übernommen, was sich als gesetzmässig erweist.

Bei den Abzügen hat die Steuerkommissärin zu Recht den Abzug für gemeinnützige Zuwendungen um Fr. 100.- auf die ohne Nachweis zulässigen Fr. 300.- reduziert. Neu deklarieren die Pflichtigen sodann einen Abzug für Vermögensverwaltungskosten von Fr. 300.-, der im Sinn der diesbezüglich geltenden Pauschale zu gewähren ist. Nicht zuzulassen ist allerdings der ebenfalls neu deklarierte persönliche Abzug für verheiratete Steuerpflichtige von Fr. 10'800.-, da dieser Abzug im alten Recht gründet und im StG bzw. DBG nicht mehr vorgesehen ist.

Das steuerbare Einkommen 1999 ist daher um Fr. 300.- zu reduzieren.

#### b) Steuerperiode 2001

aa) Beim steuerbaren Einkommen ist nur der Kinderabzug von Fr. 10'800.- (Staats- und Gemeindesteuern) bzw. Fr. 11'200.- (direkte Bundessteuer) für die beiden 1977 und 1979 geborenen Söhne der Pflichtigen streitig.

Gemäss Art. 35 Abs. 1 lit. a DBG bzw. § 34 Abs. 1 lit. a StG kann der Kinderabzug für jedes minderjährige oder in der beruflichen Ausbildung stehende Kind geltend gemacht werden, wenn der Steuerpflichtige für dessen Unterhalt sorgt. Die Steuerkommissärin rechnete den deklarierten Kinderabzug auf mit dem Hinweis, die beiden Söhne verfügten ab der Steuerperiode 2001 über genügend Einkommen, um für ihren Lebensunterhalt selber aufzukommen. Die Pflichtigen widersprechen diesem Hinweis weder in der Einsprache noch im Rekurs bzw. in der Beschwerde, sodass die Aufrechnung des Kinderabzugs zu bestätigen ist.

bb) Beim steuerbaren Vermögen deklarieren die Pflichtigen das Wertschriften- und Guthabenvermögen in der selber erstellten Steuererklärung 2001 um Fr. 40'000.- tiefer mit Fr. 548'599.- als in der ursprünglichen Steuererklärung bzw. im Wertschriftenverzeichnis 2001. Dies ist auf die Ausklammerung eines anfänglich deklarierten Guthabens der Pflichtigen gegenüber dem Pflichtigen von Fr. 40'000.- zurückzuführen.

Forderungen des einen Ehegatten gegenüber dem andern Ehegatten werden bei gemeinsam zu besteuern den Eheleuten durch entsprechende Schulden des an-

dem Ehegatten kompensiert. Die Steuerkommissärin hat zwar die der fraglichen Forderung gegenüberstehende Schuld des Pflichtigen von Fr. 40'000.- aufgerechnet, indem sie die deklarierten Schulden um diesen Betrag reduzierte, nicht jedoch die entsprechende Korrektur bei den deklarierten Forderungen vorgenommen. Dies ist nachzuholen. Dementsprechend ist das Wertschriften- und Guthabenvermögen antragsgemäss um Fr. 40'000.- zu reduzieren.

c) Steuerperiode 2002

Beim steuerbaren Einkommen bestehen hinsichtlich der Einkünfte keine Differenzen zwischen den Parteien. Bei den Abzügen rechnete die Steuerkommissärin demgegenüber erneut den Kinderabzug von Fr. 10'800.- auf, was gleich wie in der Vorperiode zu bestätigen ist. Das steuerbare Vermögen fochten die Pflichtigen nicht an.

d) Steuerperiode 2003

Die Steuerkommissärin gewährte höhere Abzüge für Berufsauslagen des Pflichtigen (Fr. 3'517.- statt Fr. 1'400.- wie deklariert) sowie für Schuldzinsen von (Fr. 10'969.- statt Fr. 10'938.-). Sodann reduzierte sie den Abzug für gemeinnützige Zuwendungen um Fr. 100.- auf Fr. 300.- und rechnete wiederum den Kinderabzug von Fr. 10'800.- auf. Diese Korrekturen erweisen sich als gesetzmässig und sind daher zu bestätigen. Der mit Rekurs/Beschwerde neu geltend gemachte Sonderabzug bei Erwerbstätigkeit beider Ehegatten von Fr. 5'200.- ist nicht ausgewiesen, da die Pflichtige keine Erwerbseinkünfte deklariert. Das steuerbare Vermögen ist unbestritten geblieben.

e) Steuerperiode 2004

Die Steuerkommissärin rechnete beim steuerbaren Einkommen die deklarierten Berufsauslagen des Pflichtigen von Fr. 1'000.- auf, was mangels Erwerbs(er-satz)einkünften rechtens ist. Das steuerbare Vermögen ist unangefochten geblieben.

f) Steuerperioden 2005 und 2006

Es sind keine weiteren Positionen streitig.

#### IV. Ergebnis

7. Nach alledem sind die Einschätzungen in teilweiser Gutheissung von Rekurs und Beschwerde wie folgt abzuändern und im Übrigen zu bestätigen:

Steuerperiode <b>1999</b>	Staats-/Gmdsteuer Fr.	direkte Bundessteuer Fr.
<b>Steuerbares Einkommen</b>		
Einspracheentscheid	182'956.-	182'256.-
./i. Kapitalgewinne Nachlass	8'167.-	8'167.-
Vermögensverw.-kosten	- <u>300.-</u>	- <u>300.-</u>
	174'489.-	173'789.-
	<b>174'400.-</b>	<b>173'700.-</b>
Steuerperiode <b>2001</b>		
<b>- Steuerbares Einkommen</b>		
Einspracheentscheid	254'028.-	253'679.-
./i. Reduktion Rente	- 36'000.-	- 36'000.-
Entschädigung Quartierplan	- <u>20'479.-</u>	- <u>20'479.-</u>
	197'549.-	197'200.-
	<b>197'500.-</b>	<b>197'200.-</b>
<b>- Steuerbares Vermögen</b>		
Einspracheentscheid	2'579'414.-	
./i. Reduktion Nachlassverm.	- 81'200.-	
Forderung Pflichtige	- <u>40'000.-</u>	
	2'458'214.-	
	<b>2'458'000.-</b>	
Steuerperiode <b>2002</b>		
<b>Steuerbares Einkommen</b>		
Einspracheentscheid	223'567.-	223'234.-
./i. Reduktion Rente	- 72'000.-	- 72'000.-
Differenz Nachlassertrag (- Fr. 4'579.- statt - Fr. 4'059.-)	- <u>520.-</u>	- <u>520.-</u>
	151'047.-	150'714.-
	<b>151'000.-</b>	<b>150'700.-</b>

Steuerperiode **2003**

**Steuerbares Einkommen**

Einspracheentscheid	318'000.-	316'400.-
./. Reduktion Rente	- <u>72'000.-</u>	- <u>72'000.-</u>
	<b>246'000.-</b>	<b>244'400.-</b>

Steuerperiode **2004**

**Steuerbares Einkommen**

Einspracheentscheid	257'900.-	260'100.-
./. Reduktion Rente	- <u>72'000.-</u>	- <u>72'000.-</u>
	<b>185'900.-</b>	<b>188'100.-</b>

Steuerperiode **2005**

**Steuerbares Einkommen**

Einspracheentscheid	150'800.-	153'100.-
./. Reduktion Rente	- <u>72'000.-</u>	- <u>72'000.-</u>
	<b>78'800.-</b>	<b>81'100.-</b>

Steuerperiode **2006**

**Steuerbares Einkommen**

Einspracheentscheid	257'100.-	259'600.-
./. Reduktion Rente	- <u>72'000.-</u>	- <u>72'000.-</u>
	<b>185'100.-</b>	<b>187'600.-</b>

V. Kosten- und Entschädigungsfolgen

8. Ausgangsgemäss sind die Kosten des Verfahrens den Parteien anteilmässig aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG, § 151 Abs. 1 StG). Eine Parteientschädigung ist hinsichtlich der Staats- und Gemeindesteuern nicht zuzusprechen, da die Pflichtigen keine verlangt haben (§ 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997). Bezüglich der direkten Bundessteuer entfällt eine Parteientschädigung ebenfalls, weil das Obsiegen der Pflichtigen nicht überwiegend ist (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968).

Demgemäss erkennt die Rekurskommission:

1. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen.

[...]