



Bundesgericht  
Tribunal fédéral  
Tribunale federale  
Tribunal federal

Zurück

Bundesgericht  
Tribunal fédéral  
Tribunale federale  
Tribunal federal



**9C\_611/2022**

**Urteil vom 14. März 2023**

**III. öffentlich-rechtliche Abteilung**

Besetzung  
Bundesrichter Parrino, Präsident,  
Bundesrichter Beusch, Bundesrichterin Scherrer Reber,  
Gerichtsschreiber Kocher.

Verfahrensbeteiligte  
Bernhard Peter, Peter Rechtsanwälte AG, vertreten durch A.A. \_\_\_\_\_,  
Beschwerdeführer,

*gegen*

Kantonales Steueramt Zürich, Dienstabteilung Recht, Bändliweg 21, 8090 Zürich,

B.A. \_\_\_\_\_,  
vertreten durch Rechtsanwalt Dr. Walter Hagger,

Gegenstand  
Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Zürich, Steuerperiode 2016,

Beschwerde gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 30. August 2022  
(SB.2022.00037).

**Sachverhalt:**

**A.**

C.A. \_\_\_\_\_ (nachfolgend: der Erblasser) war mit B.A. \_\_\_\_\_ (nachfolgend: die Witwe) verheiratet. Soweit hier interessierend, hielt er mehrere im Kanton Zürich gelegene Liegenschaften. Am 13. Juli 2016 verstarb er. Er hinterliess seine Ehefrau, die nunmehrige Witwe, sowie die drei Kinder A.A. \_\_\_\_\_ (nachfolgend: der Sohn 1), D. \_\_\_\_\_ geb. A. \_\_\_\_\_ (nachfolgend: die Tochter) und E.A. \_\_\_\_\_ (nachfolgend: der Sohn 2).

**B.**

Das Steueramt des Kantons Zürich (KStA/ZH; nachfolgend: die Veranlagungsbehörde) veranlagte den Erblasser mit Veranlagungsverfügung vom 26. März 2019 für die Steuerperiode vom 1. Januar 2016 bis

zum Todestag. Die Veranlagung erfolgte nach Ermessen, nachdem die Witwe der mehrmaligen Aufforderung zur Einreichung der Steuererklärung nicht nachgekommen war. Die Witwe erhob am 26. April 2019 Einsprache, worauf die Veranlagungsbehörde, unter Rückkehr ins ordentliche Verfahren, am 12. Dezember 2019 einen Einschätzungsvorschlag erliess. Die Witwe akzeptierte diesen. Auch der Sohn 1 hatte Einsprache erhoben. Diese hiess die Veranlagungsbehörde mit Einspracheentscheid vom 26. Juli 2021 teilweise gut.

### C.

In der Folge gelangte der Sohn 1 am 27. August 2021 mit Rekurs an das Steuerrekursgericht des Kantons Zürich. Die Tochter und der Sohn 2 schlossen sich, auf Anfrage seitens des Steuerrekursgerichts hin, dem Rechtsmittel an, wobei sie ihren Bruder, den Sohn 1, zu ihrer Vertretung bevollmächtigten. Die Witwe verzichtete auf eine Beteiligung am Rekurs.

Der Rekurs der drei Kinder des Erblassers zielte darauf ab, dass fünf im Kanton Zürich gelegene Liegenschaften neu zu bewerten seien, dies gestützt auf ein bestehendes Verkehrswertgutachten, welches das Regionalgericht Emmental-Oberaargau veranlasst hatte. Im Ergebnis hätte dies zu einer Höherbewertung führen sollen. Die Rechtsmittelführenden erklärten ihr Vorgehen hauptsächlich damit, dass die steuerrechtliche Bewertung von Bedeutung für die noch vorzunehmende erbrechtliche Auseinandersetzung sei.

Das Steuerrekursgericht trat mit Entscheid vom 3. Mai 2022 auf den Rekurs nicht ein, was es damit begründete, dass die Rechtsmittelführenden kein schutzwürdiges Interesse an einer Erhöhung der veranlagten Vermögenssteuerwerte anzurufen vermöchten. Anders, als die Rechtsmittelführenden annähmen, vermöge die steuerrechtliche Bewertung kein Präjudiz für die erbrechtliche Auseinandersetzung zu bilden.

### D.

Daraufhin riefen die drei Kinder des Verstorbenen, alle vertreten durch Rechtsanwalt Dr. F. \_\_\_\_\_ als "Generalerbenvertreter", mit Beschwerde vom 8. Juni 2022 das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich an. Der Generalerbenvertreter, seinerseits vertreten durch den Sohn 1, verlangte im Wesentlichen, in Aufhebung des angefochtenen Nichteintretensentscheids sei die Sache an das Steuerrekursgericht zurückzuweisen und dieses anzuweisen, den Rechtsmittelführenden das rechtliche Gehör zu gewähren, indem es die Weisung des Regierungsrats des Kantons Zürich vom 12. August 2009 an die Steuerbehörden über die Bewertung der Liegenschaften und die Festsetzung der Eigenmietwerte ab Steuerperiode 2009 (nachfolgend: Weisung RR/ZH 2009; LS 631.32) einer vorfrageweisen Rechtsetzungskontrolle unterziehe. Das Verwaltungsgericht wies die Beschwerde mit einzelrichterlichem Entscheid SB.2022.00037 vom 30. August 2022 ab, soweit darauf einzutreten war. Das Verwaltungsgericht hielt fest, dass das Anliegen des Generalerbenvertreters darauf abziele, eine Höherbewertung der streitbetroffenen Liegenschaften herbeizuführen. Ein zur Beschwerdeberechtigung erforderliches steuerrechtliches Interesse setze grundsätzlich voraus, dass es im steuerrechtlichen Verfahren einen praktischen Nutzen entfalte, beispielsweise zur Abwendung eines Nachsteuerverfahrens. Selbst wenn das Rechtsmittel keinen solchen herbeiführe, könne von einem schutzwürdigen Interesse gesprochen werden, falls in anderen Rechtsbereichen zwingend auf die steuerrechtliche Beurteilung abgestellt werde. Der Sohn 1 lege, wie schon vor dem Steuerrekursgericht, nicht hinreichend substantiiert dar, worin ein schutzwürdiges Interesse an der beantragten Höherbewertung bestehen könnte. Ebenso wenig ersichtlich sei, weshalb die beantragte vorfrageweise Rechtsetzungskontrolle ein konkretes steuerrechtliches Interesse zu begründen vermöchte. Wie das Steuerrekursgericht treffend erwogen habe, präjudiziere die steuerrechtliche Bewertung eine erbrechtliche Auseinandersetzung grundsätzlich nicht. Hinzu komme, dass die Witwe vorbringe, an einer steuerrechtlichen Höherbewertung nicht interessiert zu sein. Dem Sohn 1 mangle es mithin an einem schützenswerten steuerrechtlichen Interesse, womit offenblieben dürfe, ob er "überhaupt rechtswirksam ein Rechtsmittel für die Erbengemeinschaft als notwendige Streitgenossenschaft ergreifen konnte, obschon dies dem Willen und den Interessen der Erbengemeinschaft ebenfalls angehörigen [Witwe] zuwiderläuft".

### E.

Mit Eingabe vom 19. Oktober 2022 erheben die drei Kinder des Erblassers, vertreten durch ihren "Generalerbenvertreter" und dieser vertreten durch den Sohn 1, beim Bundesgericht Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten. Aus der Beschwerdeschrift geht eine grössere Zahl von Anträgen hervor, die sich dahingehend zusammenfassen lassen, dass der angefochtene Entscheid aufzuheben und die Sache zur materiellen Prüfung, insbesondere unter vorfrageweiser Rechtsetzungskontrolle von drei Teilen der Weisung RR/ZH 2009, an das Verwaltungsgericht zurückzuweisen sei, damit dieses die Vermögenssteuerwerte im gewünschten Sinne "berichtige". Eventualiter sei die Sache, mit denselben Vorgaben, an das Steuerrekursgericht zurückzuweisen. Sodann seien die bisherigen Verfahrensakten und das vom Regionalgericht Emmental-Oberaargau eingeholte Verkehrswertgutachten vom 17. Oktober 2019 "als für die Eintretensfrage relevanter Beweis" beizuziehen, darüber hinaus auch ein Nichteintretensentscheid des Verwaltungsgerichts vom 8. Dezember 2020 betreffend den "Mieter G. \_\_\_\_\_". Weiter sei den Rechtsmittelführenden "gegebenenfalls, wegen der besonderen Schwierigkeit der Beschwerdesache, eine Frist zur Ergänzung zu gewähren". Schliesslich sei die Eidgenössische Steuerverwaltung zur Vernehmlassung einzuladen.

### F.

Die Vorinstanz und die Veranlagungsbehörde ersuchen um Abweisung der Beschwerde, soweit darauf einzutreten sei. Der Sohn 1 lässt sich abschliessend vernehmen.

## Erwägungen:

### 1.

**1.1.** Das Bundesgericht prüft seine Zuständigkeit und die weiteren Eintretensvoraussetzungen von Amtes wegen (Art. 29 Abs. 1 BGG [SR 173.110]) und mit freier Kognition (Art. 95 lit. a BGG; **BGE 148 I 160 E. 1 Ingress; 148 IV 155 E. 1.1; 148 V 265 E. 1.1**).

**1.2.** Die allgemeinen Eintretensvoraussetzungen der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten (Art. 82 lit. a, Art. 83 e contrario, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2, Art. 89 Abs. 1, Art. 90 und Art. 100 Abs. 1 BGG) sind gegeben.

### 1.3.

**1.3.1.** Näherer Betrachtung bedarf die Parteifähigkeit. Was diese betrifft, ist von der erbrechtlichen Universalsukzession (Art. 560 Abs. 1 ZGB) auszugehen. Entsprechend gehen sämtliche Aktiven und Verbindlichkeiten, aber auch die Rechte und Pflichten der verstorbenen Person *uno actu* auf den oder die Erben über (**BGE 136 III 461 E. 4; 133 III 664 E. 2.5**), soweit diese Rechte nicht höchstpersönlicher Natur sind (Urteil 2C\_1055/2019 vom 26. Juni 2020 E. 2.2.2).

Beerben mehrere Erben den Erblasser, so besteht unter ihnen, bis die Erbschaft geteilt wird, infolge des Erbanges eine Gemeinschaft aller Rechte und Pflichten der Erbschaft (Art. 602 Abs. 1 ZGB). Die Erben werden Gesamteigentümer der Erbschaftsgegenstände und verfügen unter Vorbehalt der vertraglichen oder gesetzlichen Vertretungs- und Verwaltungsbefugnisse über die Rechte der Erbschaft gemeinsam (Art. 602 Abs. 2 ZGB). Deshalb können einzelne Erben für den Nachlass grundsätzlich nicht handeln. Dies ist in der Regel nur allen Erben gemeinsam (Einstimmigkeitsprinzip) oder an deren Stelle einem Erbenvertreter (Art. 602 Abs. 3 ZGB), einem Willensvollstrecker (Art. 518 ZGB) oder Erbschaftsverwalter (Art. 554 ZGB) möglich. Bundesgerichtlicher Rechtsprechung zufolge kann davon bloss in dringlichen Fällen eine Ausnahme gemacht werden (**BGE 147 III 537 E. 3.2; 144 III 277 E. 3.2; 142 III 782 E. 3.1.2; 129 V 113 E. 4.2; 125 III 219 E. 1a**).

Gemäss Art. 602 Abs. 3 ZGB kann die zuständige Behörde auf Begehren eines Miterben für die Erbgemeinschaft bis zur Teilung eine Vertretung bestellen. Der Erbenvertreter wird für die Erbgemeinschaft bestellt und nicht als Vertreter und im Interesse eines einzelnen Erben. Er ist im Rahmen seines Auftrags gesetzlicher Vertreter der Erbgemeinschaft, die er ohne ihre Zustimmung oder nachträgliche Genehmigung berechtigen und verpflichten kann, und schliesst im ihm übertragenen Tätigkeitsbereich eigenes Handeln der Erben für den Nachlass aus (Urteile 5A\_781/2017 vom 20. Dezember 2017 E. 2.3; 5A\_554/2016 vom 25. April 2017 E. 3.1; 5A\_416/2013 / 5A\_424/2013 vom 26. Juli 2013 E. 3.1). Der Erbenvertreter kann mithin die Erbgemeinschaft ohne deren Ermächtigung, Mitwirkung oder nachträgliche Genehmigung berechtigen und verpflichten. Er führt Prozesse in eigenem Namen als Partei, mithin anstelle der materiell berechtigten Erben. Es herrscht Prozessstandschaft (Urteil 2C\_687/2015 vom 17. November 2016 E. 1.2).

**1.3.2.** Aus der zivilrechtlichen Universalsukzession fliesst die abgaberechtliche Steuernachfolge (Art. 12 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11]; § 11 Abs. 1 des Steuergesetzes (des Kantons Zürich) vom 8. Juni 1997 (StG/ZH; LS 631.1; **BGE 144 II 352 E. 5.1; 142 II 232 E. 6.3**). Aufgrund der Steuernachfolge treten die Erben in die steuerrechtliche Rechtsposition des Erblassers ein (Urteile 2C\_377/2017 vom 4. Oktober 2017 E. 1.3; 2C\_342/2016 vom 23. Dezember 2016 E. 1.2.1; 2C\_140/2012 vom 2. August 2012 E. 3.2). Dies gilt jedenfalls, soweit es sich nicht um höchstpersönliche Rechte handelt. Solche sind unvererblich (Urteil 2C\_1055/2019 vom 26. Juni 2020 E. 2.2.2). Soweit die erblasserischen Steuern zu einem Verfahren vor Bundesgericht führen, müssen die Erben folglich im selben Umfang parteifähig sei, wie der Erblasser dies gewesen wäre (Urteil 2C\_140/2012 vom 2. August 2012 E. 3).

**1.3.3.** Die drei Kinder des Erblassers machen geltend, ihre Rechte auch im bundesgerichtlichen Verfahren durch einen so genannten "Generalerbenvertreter" wahrnehmen zu lassen. Was sie darunter genau verstehen und ob tatsächlich eine Erbenvertretung im Sinne von Art. 602 Abs. 3 ZGB vorliegt, die ihrerseits amtliches Mitwirken erfordert, ist nicht ersichtlich. Offenkundig ist einzig, dass die Witwe im unterinstanzlichen Verfahren ihr Desinteresse erklärt bzw. eine Beteiligung am Rekurs an das Steuerrekursgericht abgelehnt hat (Sachverhalt, lit. C). Diese vorinstanzliche Feststellung ist, nachdem sie im bundesgerichtlichen Verfahren nicht als offenkundig unrichtig erscheint, für das Bundesgericht verbindlich (Art. 105 Abs. 1 BGG; hinten E. 1.6).

**1.3.4.** Sollte die Bestellung eines Erbenvertreters in den Formen von Art. 602 Abs. 3 ZGB unterblieben sein, würde es - jedenfalls zivilrechtlich - beim Einstimmigkeitsprinzip bleiben. Abgaberechtlich verhält es sich freilich anders. So hat das Bundesgericht in abgaberechtlichem Zusammenhang festgehalten, dass jedem Mitglied einer Gesamthandschaft eine individuelle Parteistellung zukomme, soweit belastende oder

pflichtbegründende Anordnungen in Frage stehen (Urteile 2C\_259/2021 vom 30. November 2021 E. 1.3; 2C\_509/2018 vom 24. Juni 2019 E. 5.2; 2F\_9/2012 vom 28. Juni 2012 E. 3.2; 2C\_629/2008 vom 30. März 2009 E. 1.3 2C\_46/2008 vom 18. Dezember 2008 E. 1.3; 1P.134/1997 vom 23. Juni 1997 E. 3; A.30/1986 vom 8. Juli 1987 E. 1d). Es hat dies damit begründet, dass unter den mehreren Erben - beschränkt auf verwaltungsrechtliche Angelegenheiten - keine notwendige Streitgenossenschaft herrsche (Urteil 2A.566/1996 vom 28. August 1997 E. 1a; offen lassend Urteil 2C\_687/2015 vom 17. November 2016 E. 1.2).

**1.3.5.** Dies alles spricht dafür, dass die drei Kinder (auch) im bundesgerichtlichen Verfahren zulässigerweise "zu dritt" auftreten bzw. nur sie ihre Rechte durch einen "Generalerbenvertreter" wahrnehmen lassen dürfen, während die Witwe abseits steht. Die Parteifähigkeit ist gegeben. Vom Fall der offenen Opposition gegen das Ergreifen eines Rechtsmittels durch ein Mitglied der Erbgemeinschaft wäre ohnehin der Fall des offenkundigen Desinteresses zu unterscheiden. Die Rolle als beschwerdeführende Partei kommt im bundesgerichtlichen Verfahren dem "Generalerbenvertreter" zu, der für die drei Kinder handelt.

**1.3.6.** Auf die Beschwerde ist grundsätzlich einzutreten. Nicht einzutreten ist - nachdem die Beschwerde abzuweisen sein wird, wie zu zeigen bleibt - auf die zahlreichen Verfahrensanträge, so insbesondere auf die Anträge, das Verkehrswertgutachten vom 17. Oktober 2019 und ein Nichteintretensentscheid in einer anderen Angelegenheit seien beizuziehen. Ebenso erübrigt es sich, die ESTV zur Vernehmlassung einzuladen. Nicht zu entsprechen ist darüber hinaus dem Antrag, den Rechtsmittelführenden sei "gegebenenfalls, wegen der besonderen Schwierigkeit der Beschwerdesache, eine Frist zur Ergänzung zu gewähren". Wie aus Art. 43 lit. b BGG hervorgeht, den die Rechtsmittelführenden anrufen, kann das Bundesgericht den beschwerdeführenden Parteien auf Antrag eine angemessene Frist zur Ergänzung der Beschwerdebegründung einräumen, wenn der aussergewöhnliche Umfang oder die besondere Schwierigkeit der Beschwerdesache eine Ergänzung erfordert. Daran fehlt es hier: Die drei Erben lassen ihre Rechte durch einen "Generalerbenvertreter" wahrnehmen, bei welchem es sich um einen praktizierenden Rechtsanwalt handelt, der von Berufs wegen mit der streitigen Fragestellung (Anfechtung eines Nichteintretensentscheid) vertraut sein wird. Der Umstand, dass dieser durch den Sohn 1 vertreten wird, vermag daran nichts zu ändern. Das Wissen des "Generalerbenvertreters" hat sich der Sohn 1 unmittelbar anrechnen zu lassen. Auch inhaltlich fehlt es an den Bedingungen, die ausnahmsweise eine Fristansetzung zur Ergänzung der Beschwerdebegründung rechtfertigen könnten. Denn Art. 43 lit. b BGG ist auf "besonders umfangreiche und komplexe Fälle zugeschnitten" (**BGE 139 II 404 E. 5**), wovon im vorliegenden Fall keine Rede sein kann.

**1.4.** Das Bundesgericht wendet das Bundesgesetzesrecht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG) und prüft es mit uneingeschränkter (voller) Kognition (Art. 95 lit. a BGG; **BGE 148 II 73 E. 8.3.1**; **148 V 21 E. 2**; **148 V 209 E. 2.2**; **148 V 366 E. 3.1**).

**1.5.** Im Unterschied zum Bundesgesetzesrecht geht das Bundesgericht der Verletzung verfassungsmässiger Individualrechte (einschliesslich der Grundrechte) nur nach, falls und soweit eine solche Rüge in der Beschwerde überhaupt vorgebracht und ausreichend begründet worden ist (qualifizierte Rüge- und Begründungsobliegenheit gemäss Art. 106 Abs. 2 BGG; **BGE 148 I 104 E. 1.5**; **148 I 127 E. 4.3**; **148 II 392 E. 1.4.1**; **148 III 215 E. 3.1.4**). Die beschwerdeführende Person hat daher klar und detailliert anhand der Erwägungen des angefochtenen Entscheids darzulegen, dass und inwiefern verfassungsmässige Individualrechte verletzt worden sein sollen (**BGE 148 I 127 E. 4.3**; **147 I 478 E. 2.4 Ingress**; **147 IV 453 E. 1 Ingress**).

**1.6.** Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG; **BGE 148 I 160 E. 3**; **148 II 392 E. 1.4.1**; **148 III 215 E. 3.1.4**; **148 IV 356 E. 2.1**; **148 V 209 E. 2.2**; **148 V 366 E. 3.2**).

## 2.

**2.1.** Die Vorinstanz hatte einen Nichteintretensentscheid seitens des Steuerrekursgerichts des Kantons Zürich zu prüfen (Sachverhalt, lit. C). Das Verwaltungsgericht kam, hier zusammenfassend, zum Schluss, dass das Steuerrekursgericht in überzeugender Weise vom Fehlen eines hinreichenden schutzwürdigen Interesses ausgegangen sei (Sachverhalt, lit. D). Streitig und zu prüfen ist daher, wie es sich mit der Beschwerdebefugnis (Legitimation) der drei Kinder im Verfahren vor dem Steuerrekursgericht verhalten hat.

### 2.2.

**2.2.1.** Wer zur Beschwerde an das Bundesgericht berechtigt ist, muss sich am Verfahren vor allen kantonalen Vorinstanzen als Partei beteiligen können (Einheit des Verfahrens gemäss Art. 111 Abs. 1 BGG; **BGE 146 I 62 E. 5.4.5**; **145 V 343 E. 2.3.2**; **141 V 206 E. 1.1**). Daraus ergibt sich, dass die Legitimation im kantonalen Verfahren nicht enger gefasst sein darf als die Beschwerdebefugnis vor Bundesgericht. Folglich ist die Legitimation der Beschwerdeführenden unter dem Gesichtspunkt von Art. 89 BGG zu beurteilen, was das Bundesgericht - da es um die Anwendung von Bundesrecht geht - frei prüft (Art. 95 lit. a BGG; **BGE 148 I 160 E. 1 Ingress**; **148 IV 155 E. 1.1**; **148 V 265 E. 1.1**).

**2.2.2.** Nach Art. 89 Abs. 1 BGG ist zur Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten berechtigt, wer vor der Vorinstanz am Verfahren teilgenommen hat oder keine Möglichkeit zur Teilnahme erhalten hat, durch den angefochtenen Entscheid besonders berührt ist und ein schutzwürdiges Interesse rechtlicher oder tatsächlicher Natur an dessen Aufhebung oder Änderung hat. Das schutzwürdige Interesse muss nicht nur bei der Beschwerdeeinreichung, sondern auch noch im Zeitpunkt der Urteilsfällung aktueller und praktischer Natur sein. Fällt es im Verlaufe des Verfahrens dahin, wird die Sache als erledigt erklärt; fehlte es schon bei Beschwerdeeinreichung, ist auf die Eingabe nicht einzutreten (Art. 71 BGG in Verbindung mit Art. 72 des Bundesgesetzes vom 4. Dezember 1947 über den Bundeszivilprozess [BZP; SR 273]; **BGE 145 III 422 E. 5.2; 142 I 135 E. 1.3.1; 139 I 206 E. 1.1).**

**2.2.3.** Von einem hinreichenden schutzwürdigen Interesse darf allgemein ausgegangen werden, falls durch die Gutheissung des Rechtsmittels ein ansonsten drohender praktischer materieller oder ideeller Nachteil abgewendet werden kann (**BGE 147 I 478 E. 2.2; 145 II 259 E. 2.3; 141 II 50 E. 2.1**). Zu verlangen ist folglich, dass die Situation der beschwerdeführenden Person durch den Ausgang des Verfahrens überhaupt in rechtserheblicher Weise verbessert werden kann (**BGE 139 II 499 E. 2.2**). Wenn selbst die Gutheissung des Rechtsmittels zu keinem anderen Ergebnis führen würde, kann kein rechtserhebliches Rechtsschutzinteresse vorliegen. Gleiches gilt, falls Rechtsfragen aufgeworfen werden, die im betreffenden Fall von keinerlei Bedeutung sind (Urteile 2C\_1000/2021 vom 29. Dezember 2022 E. 2.2; 2C\_392/2020 vom 1. Juli 2020 E. 2.3.2; 2C\_514/2017 vom 13. Dezember 2017 E. 2.2.2), oder wenn der beschwerdeführenden Person lediglich die Begründung einer Verfügung bzw. eines Entscheids missfällt. Der formellen und materiellen Rechtskraft einer Verfügung zugänglich ist zwar die Entscheidformel (das Dispositiv), nicht aber die Sachverhaltsfeststellungen oder die Erwägungen zur Rechtslage (die Motive). Aus diesem Grund kann nur das Dispositiv Bindungswirkung entfalten, sodass auch nur dieses anfechtbar ist (**BGE 140 I 114 E. 2.4.2**; siehe auch **BGE 147 II 227 E. 5.4.8.2; 144 V 418 E. 4.2**).

### **2.3.**

**2.3.1.** Die Frage nach dem hinreichenden schutzwürdigen Interesse tatsächlicher oder rechtlicher, aktueller und praktischer Natur weist auch eine spezifisch abgaberechtliche Dimension auf.

#### **2.3.2.**

**2.3.2.1.** Die Frage kam in der jüngeren Vergangenheit insbesondere im Zusammenhang mit den so genannten Nullveranlagungen auf. Ergibt sich eine solche, fehlt es der steuerpflichtigen Person regelmässig an einem Feststellungs- oder einem andersartigen Rechtsschutzinteresse, das sie zur Anfechtung des Entscheids berechtigen könnte (**BGE 140 I 114 E. 2.4.1**). Die Anfechtung wird erst möglich sein in der Steuerperiode, in welcher (wieder) ein steuerbarer Gewinn eintritt (**BGE 140 I 114 E. 2.4.4**).

**2.3.2.2.** Anders könnte es sich verhalten, wenn die Nullveranlagung - trotz Fehlens einer in der streitbetroffenen Steuerperiode zu bezahlenden Steuer - *unmittelbare Rechtswirkungen* entfaltet, deren Klärung keinen Aufschub erduldet (Urteile 2C\_452/2022 vom 3. Juni 2022 E. 2.3; 2C\_1055/2020 vom 3. März 2021 E. 1.2.2.3; 2C\_514/2017 vom 13. Dezember 2017 E. 2.3.2). Von einem schutzwürdigen Interesse an der Aufhebung oder Änderung einer Veranlagungsverfügung ist regelmässig zu sprechen, wenn - sofern nicht ohnehin eine Nullveranlagung besteht - hinsichtlich der streitbetroffenen Steuerperiode um tiefere Steuerfaktoren bzw. insgesamt eine niedrigere Steuerbelastung nachgesucht wird (Urteil 2C\_233/2017 vom 13. April 2018 E. 2.2; 2C\_253/2014 vom 11. Dezember 2014 E. 3.2). Dabei kann es sich unter Umständen auch erst um eine künftige Steuerperiode handeln (Hugo Casanova/Claude-Emmanuel Dubey, in: Yves Noël/Florence Aubry Girardin [Hrsg.], *Impôt fédéral direct*, Commentaire romand, 2. Aufl. 2017, N. 16 zu Art. 132 DBG). Denkbar ist ferner, dass das Rechtsmittel zwar ohne abgaberechtliche Wirkung bleibt, es aber insofern bedeutsam ist, als andere Rechtsgebiete auf die abgaberechtliche Beurteilung abstellen (Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, *Handkommentar zum DBG*, 3. Aufl. 2016, N. 13 zu Art. 132 DBG). Dies kann ein hinreichendes schutzwürdiges Interesse begründen (Peter Locher, *Kommentar DBG*, III. Teil, 2015, N. 17 zu Art. 132 DBG).

**2.3.2.3.** Ausnahmsweise ist das Rechtsschutzinteresse selbst bei beantragter Höherveranlagung zu bejahen, nämlich dann, wenn dadurch in einer Folgeperiode niedrigere Steuern anfallen oder beispielsweise ein ansonsten drohendes Nachsteuer- oder Steuerhinterziehungsverfahren abgewendet werden kann (Urteile 2C\_1000/2021 vom 29. Dezember 2022 E. 2.2; 2C\_392/2020 vom 1. Juli 2020 E. 2.4.3; ebenso namentlich Casanova/Dubey, a.a.O., N. 16 zu Art. 132 DBG; Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, *Schweizerisches Steuerverfahrensrecht - Direkte Steuern*, 2. Aufl. 2018, § 20 N 7; Martin Zweifel/Silvia Hunziker, in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], *DBG*, 4. Aufl. 2022, N. 12 zu Art. 132 DBG; Locher, a.a.O., N. 17 zu Art. 132 DBG).

**2.3.3.** In anderem Zusammenhang und längst zuvor konnte sich das Bundesgericht mit einem Fall auseinandersetzen, in welchem der Ehemann einer Erbin die Veranlagungsverfügung angefochten und geltend gemacht hatte, es sei im Nachsteuer- und Hinterziehungsverfahren zu Unrecht ein festverzinsliches Papier und dessen Ertrag in die Veranlagung *nicht* einbezogen worden. Das Verwaltungsgericht des

Kantons Zürich, das auch damals zu urteilen hatte, erwog, dass der Steuerpflichtige keine Gefahr laufe, wegen ungenügender Berücksichtigung der von ihm angerufenen Tatsachen und Beweismittel in ein weiteres Nachsteuer- und Hinterziehungsverfahren verwickelt zu werden. Das Bundesgericht schloss sich dieser Sichtweise an und ergänzte (Urteil P.323/1973 vom 20. Februar 1973 E. 6a) :

"Freilich mag es Fälle geben, in welchen ein Steuerpflichtiger ein materielles, d.h. steuerrechtliches Interesse daran hat, dass Steuerfaktoren zu seinem Nachteil verändert werden, nämlich dann, wenn sich dies gesamthaft als günstiger erweist, dies namentlich im Zusammenhang mit einer aktuellen oder virtuellen Doppelbesteuerung oder Konkurrenz der ordentlichen Besteuerung mit einer Sonderbesteuerung. Ein solcher Fall liegt hier aber nicht vor."

Wie das Bundesgericht weiter feststellte, war es dem beschwerdeführenden Steuerpflichtigen in Wahrheit nicht um ideelle Gründe, sondern vielmehr darum gegangen "die Grundlage für die erbrechtliche Auseinandersetzung zu verbessern" (a.a.O. E. 6b). Dies aber, so das Bundesgericht, vermöge kein hinreichendes schutzwürdiges Interesse zu begründen: "Es kann jedoch nicht Aufgabe der Steuerbehörden sein, vermeintlich benachteiligten Erben zur Durchsetzung ihrer zivilrechtlichen Ansprüche zu verhelfen. Das Verwaltungsgericht [des Kantons Zürich] führt [daher] zu Recht aus, dass dies auf eine Zweckentfremdung des Steuerverfahrens hinauslaufe und keinen Schutz verdiene" (auch dazu Urteil P.323/1973 vom 20. Februar 1973 E. 6b).

**2.3.4.** Im heutigen Fall hatten die drei Kinder um Aufhebung des Einspracheentscheids vom 26. Juli 2021 und um Höherbewertung von fünf im Kanton Zürich gelegenen Liegenschaften ersucht, dies gestützt auf ein bestehendes Verkehrswertgutachten vom 17. Oktober 2019, welches das Regionalgericht Emmental-Oberaargau veranlasst hatte. Dies geschah allem Anschein nach in einem erbrechtlichen Verfahren. Die Rechtsmittelführenden erklärten ihr Vorgehen jedenfalls schon vor dem Steuerrekursgericht damit, dass die steuerrechtliche Bewertung von Bedeutung für die noch vorzunehmende erbrechtliche Auseinandersetzung sei.

### **2.3.5.**

**2.3.5.1.** Die vorliegende Konstellation lässt weitgehende Parallelen zum zitierten Urteil P.323/1973 vom 20. Februar 1973 erkennen. Hier wie dort wurde bzw. wird die nachgesuchte Höherbewertung von den Beschwerdeführenden damit begründet, dass diese in der parallelen erbrechtlichen Auseinandersetzung von Bedeutung sei. Vorgebracht wird damit weder eine zu hohe Bewertung, deren Anfechtung ohne Weiteres ein schutzwürdiges Interesse im Sinne von Art. 89 Abs. 1 lit. c BGG zu begründen vermöchte, noch wird dargetan, dass die zu hohe Bewertung reflexweise in einem anderen oder späteren abgaberechtlichen Verfahren zu gravierenden Nachteilen führen könnte.

**2.3.5.2.** Die angebliche Reflexwirkung bezieht sich vielmehr auf die erbrechtliche Auseinandersetzung, die von Zivilrechts wegen anhand der Verkehrswerte vorzunehmen ist. So hält Art. 617 ZGB fest: "Grundstücke sind den Erben zum Verkehrswert anzurechnen, der ihnen im Zeitpunkt der Teilung zukommt" (dazu Urteil 5A\_497/2020 vom 30. Juni 2021 E. 4.4.2). Gleiches trifft etwa auf die güterrechtliche Auseinandersetzung zu: Auch diesfalls sind die Vermögensgegenstände zu ihrem Verkehrswert einzusetzen (Art. 211 ZGB). Hier wie da ist im Streitfall eine Begutachtung anzuordnen, weswegen den abgaberechtlichen Werten von vornherein nur eine beschränkt präjudizierende Wirkung zukommt.

**2.3.5.3.** Wenn - was der "Generalerbenvetreter" vorbringt - der Erblasser in seinen letztwilligen Anordnungen tatsächlich ein Junktim zur direktsteuerlichen Bewertung hergestellt haben sollte, so blieben den Erben die erbrechtlichen Korrekturinstrumente. Zu denken ist namentlich an die Herabsetzung (Art. 522 ff. ZGB) und/oder die Ausgleichung (Art. 626 ff. ZGB). Darauf ist hier nicht weiter einzugehen, nachdem, wie dargelegt, die steuerrechtliche Bewertung an sich die erbrechtliche Auseinandersetzung nicht präjudiziert.

**2.4.** Die Beschwerde erweist sich damit als unbegründet. Sie ist abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist. Vor diesem Hintergrund erübrigt es sich, den materiellen Fragen nachzugehen, die in der Beschwerdeschrift aufgeworfen werden. Dies betrifft insbesondere die Rüge, durch die Verneinung des Beschwerdeführungsrechts werde die bundesgerichtliche Rechtsprechung zur Bewertung der Liegenschaften und der Festsetzung der Eigenmietwerte "ad absurdum geführt", wie der Sohn 1 geltend macht. In gleicher Weise nicht zu untersuchen sind die Rügen zu den angeblich fehlerhaften bzw. lückenhaften tatsächlichen Feststellungen der kantonalen Instanzen, zur Rechtswirksamkeit der Weisung RR/ZH 2009 und zu der im kantonalen Verfahren ausgebliebenen vorfrageweisen Rechtsetzungskontrolle. Diese Einwände zielen auf eine materielle Prüfung, die hier mit Blick auf die fehlende Legitimation ausser Betracht fällt. Das Bundesgericht ist zwar gehalten, alle Anträge zu behandeln, nicht jedoch alle erhobenen Rügen (**BGE 148 III 30 E. 3.1; 146 II 335 E. 5.1; 143 III 65 E. 5.2; 138 I 232 E. 5.1**).

## **3.**

**3.1.** Nach dem Unterliegerprinzip sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens dem beschwerdeführenden Generalerbenvetreter aufzuerlegen (Art. 65 in Verbindung mit Art. 66 Abs. 1 BGG).

**3.2.** Dem Kanton Zürich, der in seinem amtlichen Wirkungskreis obsiegt, steht keine Parteientschädigung zu (Art. 68 Abs. 3 BGG).

**Demnach erkennt das Bundesgericht:**

**1.**

Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.

**2.**

Die Gerichtskosten von Fr. 2'000.-- werden dem Beschwerdeführer auferlegt.

**3.**

Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten, dem Verwaltungsgericht des Kantons Zürich, 2. Abteilung, und der Eidgenössischen Steuerverwaltung mitgeteilt.

Luzern, 14. März 2023

Im Namen der III. öffentlich-rechtlichen Abteilung  
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Parrino

Der Gerichtsschreiber: Kocher