

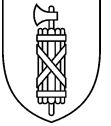


Fall-Nr.: B 2026/29
Stelle: Verwaltungsgericht
Rubrik: Verwaltungsgericht
Publikationsdatum: 23.09.2026
Entscheiddatum: 29.06.2026

Entscheid Verwaltungsgericht, 29.06.2026

Revision einer Erbschaftssteuerveranlagung. Art. 197 Abs. 1 StG. Das kantonale Steueramt hatte die Erbschaftssteuer rechtskräftig gegenüber einer vermeintlichen gesetzlichen Erbin veranlagt. Nachträglich tauchte ein Testament auf, das die Beschwerdeführerin als Alleinerbin einsetzte und damit zum eigentlichen Steuersubjekt machte. Als gemeinnützige Institution war diese jedoch von der Erbschaftssteuer befreit. Streitig und zu klären war die Frage, ob die Beschwerdeführerin ein Revisionsbegehren gegen die Erbschaftssteuerveranlagung stellen durfte. Das Verwaltungsgericht verneinte die Legitimation mangels formeller Beschwer, wies aber ergänzend darauf hin, dass das kantonale Steueramt gestützt auf das Legalitätsprinzip und den Grundsatz von Treu und Glauben von Amtes wegen zur Prüfung einer Revision hätte schreiten müssen. (Verwaltungsgericht, B 2026/29)

Eentscheid siehe pdf.



Verwaltungsgericht

Abteilung III

Entscheid vom 29. Juni 2026

Besetzung

Abteilungspräsidentin Lendfers; Verwaltungsrichterin Bietenharder,
Verwaltungsrichter Engeler; Gerichtsschreiberin Pavlovic

Geschäftsnr.

B 2026/29

Verfahrens-
beteiligte

A. __,

Beschwerdeführerin,

vertreten durch Rechtsanwalt MLaw Markus Huber, Zürcher
Rechtsanwälte AG, Heinrichstrasse 267, Postfach, 8021 Zürich 1,

gegen

Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen,
Unterstrasse 28, 9001 St. Gallen,

Vorinstanz,

Kantonales Steueramt, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen,

Beschwerdegegner,

Gegenstand

Revision Erbschaftssteuerveranlagung (Legitimation)



Das Verwaltungsgericht stellt fest:

A.

a.

Am 12. September 2021 verstarb B.____, geb. 24. Dezember 1930. In der eigenhändigen letztwilligen Verfügung vom 16. März 1989 vermachte er seinen gesamten Nachlass unter Ausschluss der gesetzlichen Erben der A.____.¹ Die A.____ widmet sich gemäss ihren Statuten der Verfolgung eines gemeinnützigen Zweckes und wurde deshalb mit Verfügung vom 16. August 2004 durch das Kantonale Steueramt des Kantons Zürich von der Staatssteuer, den allgemeinen Gemeindesteuern sowie von der direkten Bundessteuer befreit.² Die letztwillige Verfügung hinterlegte B.____ bei der Bank C.____ AG.

b.

Da die Eröffnung der letztwilligen Verfügung unterblieb und die einzige gesetzliche Erbin, D.____, die Erbschaft ausschlug, eröffnete das Kreisgericht E.____ mit Entscheid vom 21. Oktober 2021 den Konkurs über die Erbschaft. Aus dem konkursamtlichen Liquidationsverfahren resultierte ein Überschuss von insgesamt CHF 108'816.08 (ausbezahlter Nettoüberschuss: CHF 108'433.43), der D.____ überwiesen wurde. Mit der definitiven Veranlagungsverfügung vom 25. Mai 2022 erhob das Kantonale Steueramt St. Gallen eine Erbschaftsteuer von CHF 29'553.65 (inkl. Ausgleichszinsen) auf die vermeintliche Erbschaft von D.____.³

c.

Mit Schreiben vom 26. Februar 2024 teilte das Amt für Handelsregister und Notariate der A.____ mit, dass infolge fehlerhafter Sachbearbeitung der Bank C.____ AG die Auslieferung der letztwilligen Verfügung vom 16. März 1989 ausgeblieben sei.⁴ Mittels Revision wurde die Konkurseröffnung vom 21. Oktober 2021 durch das Kreisgericht E.____ mit Entscheid vom 30. August 2024 aufgehoben.⁵ D.____ überwies daraufhin den Betrag von CHF 78'879.78 an die A.____. Am 19. Dezember 2024 wurde die letztwillige Verfügung des Erblassers eröffnet und der A.____ am 27. Januar 2025 eine Erbbescheinigung ausgestellt.⁶

B.

Gegen die Veranlagungsverfügung vom 25. Mai 2022 erhob die A.____ am 17. September

¹ Act. 3.3.

² Vi-act. 2.17.

³ Act. 3.2.

⁴ Act. 3.5.

⁵ Act. 3.10.

⁶ Act. 3.14; 3.15.



2024 ein Revisionsbegehren.⁷ Darauf trat das kantonale Steueramt mit Verfügung vom 23. Juni 2025 mangels Legitimation der Gesuchstellerin nicht ein.⁸

C.

Gegen den Nichteintretensentscheid erhob die A.____ am 23. Juli 2025 Rekurs bei der Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen (VRK).⁹ Mit Entscheid vom 8. Januar 2026 wies die VRK (im Folgenden: Vorinstanz) den Rekurs ab.¹⁰

D.

a.

Die A.____ (im Folgenden: Beschwerdeführerin) erhob beim Verwaltungsgericht gegen diesen Entscheid am 16. Februar 2026 Beschwerde und beantragte dessen Aufhebung (Ziff. 1). Zudem stellte sie die Anträge, es seien die definitive Veranlagungsverfügung für die Erbschaftssteuer vom 25. Mai 2022 sowie die Schlussrechnung Erbschaftssteuer vom 25. Mai 2022 im Nachlass B.____ zu revidieren bzw. aufzuheben und das Veranlagungsverfahren sei wieder aufzunehmen (Ziff. 2); die im Nachlass B.____ mit der Schlussrechnung vom 25. Mai 2022 erhobene Erbschaftssteuer von CHF29'553.65 sei ihr in der Folge zu bezahlen (Ziff. 3); eventualiter sei die Sache zur neuen Entscheidung an die Vorinstanz zurückzuweisen (Ziff. 4), alles unter Kosten- und Entschädigungsfolge (Ziff. 5). In prozessualer Hinsicht beantragte sie, es seien die Akten der Vorinstanz zur Beurteilung der Beschwerde beizuziehen.¹¹

b.

Die Vorinstanz verzichtete am 17. März 2026 auf eine Vernehmlassung und übermittelte dem Gericht die Akten des Rekursverfahrens.¹² Das Kantonale Steueramt (im Folgenden: Beschwerdegegner) stellte mit Vernehmlassung vom 26. März 2026 den Antrag, die Beschwerde sei abzuweisen.¹³

⁷ Act. 3.12.

⁸ Act. 3.16.

⁹ Act. 8.1.

¹⁰ Act. 2.

¹¹ Act. 1, S. 2.

¹² Act. 7 f.

¹³ Act. 10.



Darüber zieht das Verwaltungsgericht in Erwägung:

1.

Die sachliche Zuständigkeit des Verwaltungsgerichts ist gegeben (Art. 59 Abs. 1 VRP¹⁴; Art. 196 Abs. 1 StG¹⁵). Als Adressatin des angefochtenen Entscheids ist die im Rekursverfahren unterlegene Beschwerdeführerin zur Ergreifung der Beschwerde berechtigt (Art. 64 i.V.m. Art. 45 Abs. 1 VRP). Die Beschwerde gegen den Rekursentscheid vom 8. Januar 2026 (versandt am 14. Januar 2026) ist am 16. Februar 2026¹⁶ rechtzeitig erhoben worden (Art. 196 Abs. 1 StG) und erfüllt in formeller sowie inhaltlicher Hinsicht die gesetzlichen Anforderungen (Art. 64 i.V.m. Art. 47 Abs. 1 und Art. 48 Abs. 1 VRP). Auf die Beschwerde ist somit einzutreten.

2.

Streitig und zu klären ist die Frage, ob die Vorinstanz den Rekurs gegen den Nichteintretensentscheid des Beschwerdegegners zu Recht abgewiesen hat. Sie begründete die Abweisung damit, dass die Beschwerdeführerin zur Erhebung des Revisionsbegehrens nicht legitimiert gewesen sei.

2.1.

2.1.1.

Nach Art. 197 Abs. 1 StG kann eine rechtskräftige Verfügung oder ein rechtskräftiger Entscheid zugunsten des Steuerpflichtigen revidiert werden. Die Revision ermöglicht es, die formelle Rechtskraft ausnahmsweise aufzuheben, um einen ursprünglichen Mangel der Entscheidung zu beseitigen.¹⁷ Sie kann auf Antrag des Steuerpflichtigen erfolgen oder von der Steuerbehörde von Amtes wegen vorgenommen werden. Die revisionsweise Überprüfung einer rechtskräftigen Verfügung kommt insbesondere in Betracht, wenn erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel entdeckt werden (Art. 197 Abs. 1 lit. a StG). Dadurch wird die nachträgliche Berücksichtigung einer im Zeitpunkt der Verfügung vorhandenen, aber nicht im Kenntnisbereich der Behörde liegenden Tatsache erlaubt.¹⁸ Nach Art. 197 Abs. 2 Satz 1 StG wird auf ein Revisionsbegehren nicht eingetreten, wenn der Antragsteller als Revisionsgrund vorbringt, was er bei der ihm zumutbaren Sorgfalt schon im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können.

¹⁴ Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1.

¹⁵ Steuergesetz, sGS 811.1.

¹⁶ Act. 1.

¹⁷ Vgl. M. E. LOOSER, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, DBG, 4. Aufl. 2022, N 1 zu Art. 147.

¹⁸ ZIGERLIG/OERTLI/HOFMANN, Das st.gallische Steuerrecht, 7. Aufl. 2014, Teil VII N 117.



2.2.

Das Revisionsbegehren setzt eine formelle und eine materielle Beschwer der antragstellenden Person voraus (Art. 197 Abs. 3 Satz 3 StG i.V.m. Art. 82 ff. VRP; Art. 86 i.V.m. Art. 45 VRP). Das Erfordernis der materiellen Beschwer verlangt ein eigenes schutzwürdiges Interesse an der Änderung oder Aufhebung der Verfügung (Art. 45 Abs. 1 VRP). Formell beschwert ist, wer am ursprünglichen, mittlerweile rechtskräftigen Verfahren vor der Vorinstanz teilgenommen hat und mit seinen Anträgen nicht oder nicht vollständig durchgedrungen ist. Auf das Erfordernis kann einzig verzichtet werden, wenn jemand zu Unrecht und ohne eigenes Verschulden am vorinstanzlichen Verfahren nicht teilnehmen konnte.¹⁹

2.3.

Die Vorinstanz und der Beschwerdegegner gehen übereinstimmend davon aus, dass die Beschwerdeführerin nicht formell beschwert gewesen sei, ein Revisionsgesuch gegen die Veranlagungsverfügung vom 25. Mai 2022 zu stellen, da sie am ursprünglichen, mittlerweile rechtskräftigen Veranlagungsverfahren nicht beteiligt gewesen war. Die Vorinstanz hält der Auffassung der Beschwerdeführerin entgegen, ihre Unkenntnis der Erbenstellung führe nicht ohne Weiteres zu einem Verzicht auf das Erfordernis der formellen Beschwer. Massgebend sei vielmehr, ob die Beschwerdeführerin auch bei Kenntnis der Erbschaft zur Teilnahme am ursprünglichen, rechtskräftig abgeschlossenen Veranlagungsverfahren berechtigt gewesen wäre. Diese Frage verneinte sie: Die Beschwerdeführerin sei im damaligen Zeitpunkt weder steuerpflichtige Person noch Adressatin der Veranlagungsverfügung gewesen. Steuersubjekt sei D. __ als (vermeintliche) gesetzliche Erbin, an die sich die Verfügung auch gerichtet habe, gewesen. Eine Teilnahme der Beschwerdeführerin am Veranlagungsverfahren wäre daher selbst bei Kenntnis der Erbschaft nicht möglich gewesen. Im Übrigen widerspräche es dem Grundsatz der Verfahrenseinheit, im Laufe des Instanzenzugs neue Parteien einzuführen, die am ursprünglichen Verfahren nicht beteiligt gewesen seien. Das Festhalten des Beschwerdegegners am Erfordernis der formellen Beschwer erscheine zudem nicht überspitzt formalistisch, denn er habe in sachverhaltlicher Hinsicht davon ausgehen dürfen, dass das Veranlagungsverfahren ausschliesslich D. __ als steuerpflichtige Person betroffen habe. Er sei insofern auch nicht nach dem Gebot der Billigkeit, nach Treu und Glauben und nach dem Verbot des Rechtsmissbrauchs zur Revision der erhobenen Steuer verpflichtet gewesen.

2.4.

Die Beschwerdeführerin hält dem entgegen, die Vorinstanz stelle auf eine Voraussetzung ab, die weder im Gesetz noch in der Rechtsprechung Ausdruck finde. Massgebend für die formelle Beschwer sei allein, ob eine tatsächliche – und nicht eine bloss hypothetische –

¹⁹ Vgl. dazu GEISSER/ZOGG, in: Rizvi/Schindler/Cavelti [Hrsg.], Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege, Praxiskommentar, 2020, N 5-7 zu Art. 45 VRP.



Teilnahme am ursprünglichen Verfahren möglich gewesen wäre. Die gegenteilige Auffassung der Vorinstanz beruhe im Übrigen auf einem Zirkelschluss. Sie gehe davon aus, dass auch bei Kenntnis des Testaments keine Teilnahmemöglichkeit bestanden hätte, lasse aber ausser Acht, dass mit dieser Kenntnis gar nie ein Veranlagungsverfahren mit D. __ als Partei stattgefunden hätte. Die Beschwerdeführerin sei als Alleinerbin materiell Trägerin der Erbschaftssteuerpflicht und damit die Person, gegen die sich die Veranlagung von Beginn an hätte richten müssen. Weiter macht sie geltend, es sei überspitzt formalistisch im Sinne von Art. 29 Abs. 1 BV²⁰, ihr die formelle Beschwer entgegenzuhalten, obschon ihr ohne eigenes Verschulden jeder Zugang zum ursprünglichen Verfahren und zu einem effektiven Rechtsmittel verwehrt gewesen sei.

2.5.

Gestützt auf die Akten ist festzuhalten, dass sich die Veranlagungsverfügung vom 25. Mai 2022 gegen D. __ als damals bekannte gesetzliche Erbin richtete und unangefochten in Rechtskraft erwuchs. Die Beschwerdeführerin war am Veranlagungsverfahren nicht beteiligt, war nicht Adressatin der Verfügung und konnte mangels Kenntnis des erst später aufgetauchten Testaments auch nicht beteiligt werden. Damit fehlt es ihr in zweifacher Hinsicht an der formellen Beschwer, da sie weder Partei des ursprünglichen Verfahrens noch Verfügungsadressatin war. Daran ändert nichts, dass die Beschwerdeführerin als wahre Erbin materiell Trägerin der Erbschaftssteuerpflicht ist. Die materielle Betroffenheit genügt für die Legitimation zum Revisionsgesuch nicht, da sich die formelle Beschwer nach der prozessualen Stellung im ursprünglichen Verfahren richtet.²¹ Auch die bundesgerichtliche Rechtsprechung zum Verzicht auf die formelle Beschwer betrifft namentlich Konstellationen, in denen die betroffene Person ins ursprüngliche Verfahren hätte einbezogen werden müssen.²² Dies trifft vorliegend gerade nicht zu, weil sich die Veranlagung nach dem damaligen Wissensstand richtigerweise gegen D. __ richtete.

Der Beschwerdegegner ist auf den Revisionsantrag der Beschwerdeführerin somit zu Recht nicht eingetreten.

3.

Darüber hinaus macht die Beschwerdeführerin geltend, der Beschwerdegegner hätte ein Revisionsverfahren von Amtes wegen einleiten müssen.

3.1.

Wie bereits ausgeführt, sieht Art. 197 Abs. 1 StG auch die Möglichkeit der Revision von

²⁰ Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft, SR 101.

²¹ VerwGE B 2013/55 vom 14. Mai 2014 E. 2.2; B 2011/216 vom 18. September 2012 E. 3.2.1.

²² Vgl. dazu BGE 134 V 306 E. 3.3.1 f.



Amtes wegen vor. Diese setzt grundsätzlich keinen Antrag der steuerpflichtigen Person voraus. Im Regelfall wird die Steuerbehörde tätig, wenn sie den Revisionsgrund selbst entdeckt und ein solcher offensichtlich gegeben ist.²³

Die Revision von Amtes wegen ist als «Kann-Vorschrift» ausgestaltet und liegt im pflichtgemässen Ermessen der Steuerbehörde. Das Legalitätsprinzip stellt den tragenden Grund für die Revisionsmöglichkeit dar. Daraus folgt – und wird in der Lehre auch in diesem Sinne vertreten –, dass das eingeräumte Ermessen, ob eine Revision an die Hand genommen werden soll, erheblich eingeschränkt ist, wenn sich eine rechtskräftige Veranlagung nachträglich als fehlerhaft erweist.²⁴ Es kann nicht im Belieben der Steuerbehörde stehen, ob sie einen offenkundigen Mangel in der Veranlagung korrigiert. Denn ein behördliches Beharren auf der Rechtskraft liesse sich kaum mit dem Grundsatz von Treu und Glauben (Art. 5 Abs. 3 und Art. 9 BV) vereinbaren²⁵ oder wäre gar als rechtsmissbräuchlich²⁶ einzustufen. Die Einschränkung der amtswegigen Revision auf Fälle, in denen die Steuerbehörde den Revisionsgrund selbst entdecken muss, ist daher im Lichte des Rechtsmissbrauchsverbots restriktiv handzuhaben.²⁷

3.2.

Nach Auffassung der Beschwerdeführerin wäre der Beschwerdegegner bei Kenntnisnahme des Revisionsgrundes von Amtes wegen verpflichtet gewesen, im Sinne der letztwilligen Verfügung zu Gunsten der Beschwerdeführerin ein Revisionsverfahren durchzuführen und den gesetzeskonformen Zustand wiederherzustellen. Stattdessen habe er sich hinter vermeintlich formellen Voraussetzungen versteckt, um zu Unrecht erhobene Steuergelder einzubehalten. Ohne ein Revisionsverfahren sei es ihr faktisch verunmöglicht, die Erbschaftsteuer zurückzuverlangen, zumal D. ___ aufgrund der Zahlung an den Beschwerdegegner nicht mehr bereichert sei.

3.3.

3.3.1.

Aus den vorstehenden Erwägungen (vgl. E. 2.5 hiavor) ergibt sich, dass die Vorinstanz die Legitimation der Beschwerdeführerin zur Stellung eines Revisionsbegehrens zu Recht

²³ VerwGE B 2012/81 vom 11. Dezember 2012 E. 3 mit Hinweisen; StB 197 Nr. 1 Ziff. 1.

²⁴ Vgl. RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. Aufl. 2021, N 44 zu § 155.

²⁵ Siehe dazu O. MARGRAF, Analyse der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zum Verfahrensrecht der direkten Steuern im ersten Halbjahr 2020, in: ASA 89, S. 405, in Erweiterung von BGer 2C_331/2019 vom 7. April 2020 E. 4.3.2.2.

²⁶ Vgl. dazu Urteil des Steuergerichtshofs Freiburg 604 12 132/133 vom 20. Januar 2014 E. 3b; ZWEIFEL/BEUSCH/HUNZIKER/SEILER, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, 3. Aufl. 2024, § 40 N 11 und 81 mit Hinweisen.

²⁷ M. E. LOOSER, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], a.a.O., N 1 zu Art. 149.



verneint hat. Bringt sie nun die Rüge vor, der Beschwerdegegner hätte das Revisionsverfahren von Amtes wegen einleiten müssen, benötigt sie nach den allgemeinen verwaltungsrechtlichen Grundsätzen (Art. 45 VRP) auch hierfür ein eigenes schutzwürdiges Interesse an der Prozessführung. Denn das schweizerische Rechtsmittelsystem kennt keine Popularbeschwerde; Anträge in einem Verfahren setzen vielmehr ein hinreichendes Rechtsschutzinteresse voraus, was auch für ausserordentliche Rechtsbehelfe wie die Revision gilt.²⁸ Das Erfordernis des schutzwürdigen Interesses verlangt namentlich, dass das Rechtsmittel geeignet ist, der rechtssuchenden Person die von ihr angestrebte günstige Änderung in den Rechtsverhältnissen zu verschaffen.²⁹ Nichts anderes kann gelten, wenn die Einleitung einer Revision von Amtes wegen verlangt wird. Vorliegend kann ein schutzwürdiges Interesse nicht – einzig – aus dem Umstand abgeleitet werden, dass möglicherweise eine behördliche Pflicht zum Tätigwerden bestanden hätte. Die Beschwerdeführerin muss vielmehr darlegen, inwiefern sie durch das behauptete Untätigbleiben unmittelbar in einer schützenswerten Rechtsposition betroffen ist.

3.3.2.

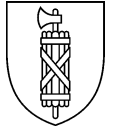
Die Beschwerdeführerin möchte mit dem Rechtsmittel der Revision erreichen, dass die von D.____ an den Beschwerdegegner erfolgte Steuerzahlung dem Nachlass wieder zugeführt wird. Für die Herausgabe von Vermögenswerten, die zu Unrecht aus dem Nachlass an Dritte ausbezahlt wurden, sieht das Gesetz grundsätzlich zivilprozessuale Rechtsbehelfe vor, namentlich die Erbschaftsklage nach Art. 598 ff. ZGB³⁰ oder gegebenenfalls einen Eigentumsherausgabeanspruch nach Art. 641 Abs. 2 ZGB. Das steuerrechtliche Revisionsverfahren ist damit nicht der einzige Weg, um eine Herausgabe an den Nachlass zu erwirken. Es ist weder dargetan noch ersichtlich, dass der Beschwerdeführerin ausser der Revision kein anderer (zivilrechtlicher) Rechtsbehelf zur Verfügung stünde, um die ungeschmälerzte Erbschaft zu erhalten. Der blosse Hinweis, D.____ sei im Umfang des an den Fiskus geleisteten Betrags nicht mehr bereichert, vermag nicht zu überzeugen.³¹ Für die vermeintlich Steuerpflichtige wäre es ein Leichtes gewesen, beim Beschwerdegegner ein Revisionsgesuch zu stellen oder aber ihren diesbezüglichen (Durchsetzungs-)Anspruch an die Beschwerdeführerin abzutreten. Eine steuerrechtliche Rückerstattung wäre überdies wohl an D.____ zu leisten und liesse vor diesem Hintergrund die Bereicherungssituation nicht entfallen. Die von der Beschwerdeführerin angestrebte Änderung zu ihren Gunsten beschlägt damit ausschliesslich zivilrechtliche Verhältnisse und deren Vollstreckung. Demgegenüber obliegt die Zuordnung der (gesamten) Erbschaft nach Privatrecht nicht den Steuerbehörden

²⁸ Vgl. BGer 2C_707/2019 vom 8. Juni 2020 E. 3.3.

²⁹ BGE 121 IV 317 E. 1a.

³⁰ Schweizerisches Zivilgesetzbuch, SR 210.

³¹ Zum auf Wertersatz gerichteten Bereicherungsanspruch bei Geldforderungen siehe etwa SCHULIN/VOGT, in: Basler Kommentar, Obligationenrecht I, 7. Aufl. 2020, N 21 zu Art. 62 und N 3 zu Art. 64.



und bildet nicht – auch nicht vorfrageweise – Gegenstand dieses Verfahrens; sie ist von der steuerrechtlichen Korrektur der Veranlagung zu trennen. Das Revisionsverfahren ist mithin nicht – jedenfalls nicht direkt – geeignet, der Beschwerdeführerin die von ihr angestrebte Änderung in ihren Rechtsverhältnissen zu verschaffen.

Nach dem Gesagten vermag die Beschwerdeführerin kein unmittelbares, eigenständiges Interesse zur Durchsetzung der Revision von Amtes wegen darzutun, weshalb auf die Beschwerde auch unter diesem Aspekt nicht einzutreten ist.

4.

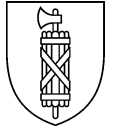
Im Sinne der vorstehenden Erwägungen ist die Beschwerde abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist. Ungeachtet des Verfahrensausgangs drängt sich jedoch der folgende Hinweis auf:

Die vorliegende Konstellation weist mehrere Besonderheiten auf, die ein Tätigwerden von Amtes wegen nahelegen. Erstens erweist sich die Veranlagung gegenüber D.____ nachträglich materiell als offensichtlich fehlerhaft. Sie war aufgrund des Testaments nie Erbin und damit nie Steuersubjekt der Erbschaftssteuer (siehe hierzu Art. 148 Abs. 1 StG). Zweitens steht das Vorliegen eines Revisionsgrundes fest und wird von keiner der Verfahrensparteien in Abrede gestellt. Eine materielle Prüfung der Frage, ob die Veranlagung zu korrigieren ist, wäre dem Beschwerdegegner von Amtes wegen ohne Weiteres möglich gewesen. Drittens stehen der Beschwerdeführerin als Alleinerbin und damit als materieller Trägerin der Erbschaftssteuerpflicht keine Rechtsmittel im Steuerrecht zur Verfügung, um eine gesetzeskonforme Veranlagung herbeizuführen.

Spätestens mit dem Revisionsbegehren der Beschwerdeführerin hatte der Beschwerdegegner Kenntnis vom Testament und damit vom Revisionsgrund. Ungeachtet der Legitimation der Beschwerdeführerin zur Stellung eines Revisionsbegehrens gab dieses der Behörde zumindest den Anlass, eine Korrektur von Amtes wegen zu prüfen. Hinzu kommt, dass die Beschwerdeführerin gestützt auf Art. 145 Abs. 2 StG und die Steuerbefreiungsverfügung des Kantonalen Steueramts Zürich vom 16. August 2004³² von der Erbschaftssteuer befreit ist.³³ Die Aufrechterhaltung der Veranlagung gegenüber D.____ führt mithin zu einer Steuererhebung, die bei Kenntnis der korrekten Sachlage gar nicht erfolgt wäre. Denn sie ist nicht nur hinsichtlich des Steuersubjekts (Art. 148 Abs. 1 StG), sondern auch mit Blick

³² Vi-act. 2.17; nach § 10 lit. f des Zürcher Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes (LS 632.1, ESchG/ZH) sind die gestützt auf § 61 lit. f-i des Zürcher Steuergesetzes (LS 631.1, StG/ZH) befreiten juristischen Personen auch von der Erbschaftssteuer befreit.

³³ Die durch den Kanton Zürich gewährte Steuerbefreiung gilt auch für den Kanton St. Gallen, vgl. StB 80 Nr. 2, S. 8.



auf die Steuererhebung (Art. 145 Abs. 1 StG), die Haftungsgemeinschaft (Art. 157 Abs. 1 StG) und den Steuerbezug (Art. 213 Abs. 1 StG) offensichtlich falsch; das Verweigern der Prüfung einer nachträglichen Korrektur von Amtes wegen trotz ausgewiesenem Revisionsgrund, das zur offensichtlich ungerechtfertigten Bereicherung der Staatskasse führt, verletzt das Gerechtigkeitsempfinden in stossender Weise. Ein schützenswertes Interesse an dieser Veranlagung – etwa aus Gründen der Rechtssicherheit – ist nicht ersichtlich. Unter diesen Umständen lässt sich ein Festhalten an der formellen Rechtskraft weder mit dem Legalitätsprinzip noch mit dem Grundsatz von Treu und Glauben vereinbaren. Diese ungewöhnliche Konstellation lässt es als gerechtfertigt erscheinen, den vorliegenden Entscheid im Rahmen der Dienstaufsicht dem Finanzdepartement³⁴ zur Kenntnis zu bringen, damit dieses Gelegenheit erhält, im aufsichtsrechtlichen Rahmen die Veranlassung einer Revision der Steuerveranlagung von Amtes wegen zu prüfen.

5.

5.1.

Dem Verfahrensausgang entsprechend hat die Beschwerdeführerin die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens zu tragen (Art. 95 Abs. 1 VRP). Angesichts der konkreten Umstände und vor dem Hintergrund, dass sich die Streitsache im Wesentlichen auf die Frage der Legitimation der Beschwerdeführerin beschränkt hat, erscheint eine Entscheidgebühr von CHF 1'500 angemessen (Art. 7 Ziff. 222 Gerichtskostenverordnung³⁵). Sie ist mit dem von der Beschwerdeführerin geleisteten Kostenvorschuss von CHF 3'000 zu begleichen, der verbleibende Anteil von CHF 1'500 ist ihr zurückzuerstatten.

5.2.

Die Vorinstanz und der Beschwerdegegner haben keinen Anspruch auf ausseramtliche Entschädigung.³⁶ Beide stellten auch keinen Antrag.³⁷

³⁴ Vgl. Art. 24 Abs. 1 lit. c des Geschäftsreglements der Regierung und der Staatskanzlei (sGS 141.3, GeschR).

³⁵ sGS 941.12.

³⁶ Art. 98 Abs. 1 i.V.m. Art. 98^{bis} VRP; A. LINDER, in: Rizvi/Schindler/Cavelti [Hrsg.], a.a.O., N 20 zu Art. 98^{bis} VRP.

³⁷ Art. 7 und 10.



Demnach erkennt das Verwaltungsgericht auf dem Zirkulationsweg zu Recht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

2.

Die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens von CHF 1'500 werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Sie sind mit dem von ihr geleisteten Kostenvorschuss von CHF 3'000 beglichen, CHF 1'500 sind ihr zurückzuerstatten.

3.

Ausseramtliche Kosten werden nicht entschädigt.