



**Urteil vom 23. Februar 2023 (510 22 30)**

---

**Steuerbefreiung direkter Nachkommen / Biologische Abstammung**

**Besetzung** Steuergerichtspräsident A. Zähndler, Steuerrichter M. Angehrn (Ref.),  
Dr. L. Schneider, H. Steiner, Steuerrichterin Dr. L. Kubli, Gerichtsschreiberin N. Waldmeier

**Parteien** **A.**\_\_\_\_, vertreten durch Schwarz + Neuenschwander, Notariat und  
Steuerpraxis, Neuengasse 25, Postfach, 3001 Bern

**Rekurrentin**

gegen

**Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft**, Rheinstrasse 33,  
4410 Liestal,

**Rekursgegnerin**

**betreffend Erbschaftssteuer**

## **Sachverhalt:**

### **A.**

B.\_\_\_\_ ist am 8. September 2018 in X.\_\_\_\_ verstorben und hat seine Schwester A.\_\_\_\_ als Alleinerbin eingesetzt. Kurz vor seinem Tod schloss er zugunsten seiner leiblichen Tochter C.\_\_\_\_ am 1. September 2018 einen Schenkungsvertrag ab über die Liegenschaft Nr. xx GB Z.\_\_\_\_. Die Rekurrentin anerkannte den Schenkungsvertrag in der Vereinbarung vom 20. Dezember 2019 zwischen ihr und C.\_\_\_\_. Infolgedessen wurde die Liegenschaft als Vermächtnis in das Erbschaftsinventar und schliesslich in die Erbschaftssteueranmeldung vom 17. November 2021 aufgenommen.

Mit Veranlagungsverfügung vom 17. November 2021 erhob die Steuerverwaltung bei der Pflichtigen eine Erbschaftssteuer in Höhe von Fr. 239'111.80 (entspricht einem Anteil Kanton Basel-Landschaft von 21.45%). Gemäss Auszugsrechnung an C.\_\_\_\_ entfallen davon Fr. 128'520.-- Steuern auf das Legat, wobei der Steuersatz von 30% für nicht Verwandte angewendet wurde.

### **B.**

In der Einsprache vom 10. Dezember 2021 beantragt der Vertreter der Pflichtigen, die Erbschaftssteueranmeldung vom 17. November 2021 sei vollständig aufzuheben. Der letzte Wohnsitz des Erblassers befinde sich in X.\_\_\_\_, weshalb die Pflichtige im Kanton Y.\_\_\_\_ erbschaftssteuerpflichtig sei. Die Pflichtige habe im Kanton Basel-Landschaft keine Liegenschaft geerbt. Die Steuerauscheidung bei Liegenschaften habe objektmässig zu erfolgen. Damit fehle es an einem erbschaftssteuerrechtlichen Anknüpfungspunkt für eine Besteuerung. Sofern die Pflichtige im Kanton Basel-Landschaft besteuert werde, seien eventualiter die Erbschaftssteuern von C.\_\_\_\_ als zusätzliche Nachlasspassiven zu berücksichtigen.

Vorfrageweise sei die Steuerpflicht von C.\_\_\_\_ als Legatnehmerin zu prüfen, da sie die Tochter des Erblassers sei. Der Erblasser habe C.\_\_\_\_ in seiner Legatsverfügung vom 1. September 2018 als seine Tochter anerkannt.

Schliesslich werde auch gegen die Auszugsrechnung an C.\_\_\_\_ Einsprache erhoben: Aufgrund des Verwandtschaftsverhältnisses zum Erblasser (Tochter) sei C.\_\_\_\_ als erbschaftssteuerfrei zu veranlagern.

Die Steuerverwaltung wies die Einsprache mit Entscheid vom 29. März 2022 ab. Die auf Vermächtnisse entfallenden Steuern seien von den Erben zulasten der Vermächtnisse zu entrichten, weshalb die Einsprecherin auch für Vermächtnisse an C.\_\_\_\_ die Erbschaftssteuer zu entrichten habe. Da die Schenkung der Liegenschaft Parzelle Nr. xx GB Z.\_\_\_\_ bisher nicht mit der Schenkungssteuer besteuert worden sei, unterliege diese nunmehr der Erbschaftssteuer, denn die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft habe erst mit dem Erbschaftsinventar des Erblassers Kenntnis vom Schenkungsvertrag vom 1. September 2018 erhalten. Dies, zumal gemäss Erbschaftssteueranmeldung vom 3. Mai 2021 des Kantons Y.\_\_\_\_ die Liegenschaft Parzelle Nr. xx GB Z.\_\_\_\_ ebenso zum Nachlass unter dem Titel Vermächtnis zähle.

### C.

Mit Schreiben vom 4. April 2022 erhebt der Vertreter der Pflichtigen Rekurs und begehrt, die Schenkung der Liegenschaft Nr. xx GB Z.\_\_\_\_ des Erblassers an Frau C.\_\_\_\_ sei von der Erbschafts- und Schenkungssteuer zu befreien. Die Festsetzung der Erbschaftssteuer richte sich nach der Person der Vermächtnisnehmerin. Die Vermächtnisnehmerin C.\_\_\_\_ sei die leibliche Tochter des Erblassers, was durch die Vaterschaftsanalyse belegt sei. Der Erblasser habe kurz vor seinem Versterben mit C.\_\_\_\_ einen Schenkungsvertrag betreffend die Liegenschaft in Z.\_\_\_\_ abgeschlossen, worin er C.\_\_\_\_ ausdrücklich als seine Tochter bezeichnet und diese damit anerkannt habe. Gemäss Art. 260 Abs. 3 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 10. Dezember 1907 (ZGB; SR 210) könne die Kindeserkennung durch letztwillige Verfügung vorgenommen werden. Vorliegend sei die Kindeserkennung in einem Schenkungsvertrag gemacht worden. Die im Schenkungsvertrag enthaltene Kindeserkennung sei von der Rekurrentin als Alleinerbin anerkannt worden, was den Formmangel nachträglich heile. Im Steuerrecht gelte das Prinzip der Massgeblichkeit der zivilrechtlichen Gestaltung, weshalb die Veranlagungsbehörden sich grundsätzlich an die zivilrechtliche Gestaltung der Parteien zu halten hätten. Aufgrund der Tatsache, dass C.\_\_\_\_ die Tochter des Erblassers sei, sei sie gemäss § 9 lit. b des Gesetzes vom 7. Januar 1980 über die Erbschafts- und Schenkungssteuer (ESchStG; SGS 334) von der Erbschaftssteuer befreit.

In der Vernehmlassung vom 20. Juli 2022 beantragt die Steuerverwaltung die Gutheissung des Rekurses. Die Gültigkeit von Schenkungen von Grundstücken setze die öffentliche Beurkundung voraus, welche vorliegend nicht erfolgt sei. Daher handle es sich vorliegend nicht um eine Schenkung zu Lebzeiten, sondern um ein Legat. Die Rekurrentin habe ein berechtigtes Interesse an der Frage des Verwandtschaftsgrades, denn als Alleinerbin habe sie die Erbschaftssteuer für das Legat zu entrichten.

Eine Anerkennung durch den Vater mittels letztwilliger Verfügung könne nur durch ein Testament erfolgen. Zudem müsse der Wille zur Anerkennung des Kindes aus dem Wortlaut klar hervorgehen. Vorliegend seien die formellen Voraussetzungen einer Anerkennung gemäss ZGB wohl allein nicht erfüllt. Dass das biologische Abstammungsverhältnis unerheblich sei, müsse in seiner Absolutheit widersprochen werden. Nur in Fällen, in denen bereits ein Kindsverhältnis besteht, rechtfertigt es sich, die biologische Abstammung unberücksichtigt zu lassen, soll doch ein Kind nicht zwei zivilrechtliche Väter haben können. Wenn jedoch wie hier kein zivilrechtliches Kindsverhältnis (zum Stiefvater) besteht, könne eine Vaterschaftsanalyse als Nachweis genügen. Würde man diesen Nachweis nicht zulassen, verkomme das Resultat ins Gegenteil, nämlich, dass die Beschenkte hier von keinem Vater erbberechtigt sei, auch nicht vom nachweislich leiblichen Vater. Die Steuerverwaltung komme deshalb neu zum Schluss, dass die Legatnehmerin gestützt auf ihre biologische Abstammung und mangels eines anderen zivilrechtlichen Kindsverhältnisses als Nachkomme im Sinne von § 9 ESchG zu gelten hat.

Anlässlich der Hauptverhandlung am 21. Oktober 2022 hält die Steuerverwaltung an ihrem Antrag fest. Die Rekurrentin hat auf eine Teilnahme verzichtet.

Das Steuergericht hat im Entscheid vom 21. Oktober 2022 im Wesentlichen erwogen, dass aus den Akten nicht hervorgeht, ob C.\_\_\_\_, welche die biologische Tochter des Erblassers B.\_\_\_\_ ist, gegenwärtig bzw. in der Vergangenheit einen (anderen) zivilrechtlichen Vater hat bzw. ge-

habt hat. Aufgrund einer allfälligen reformatio in peius (Schlechterstellung) hat das Steuergericht das Verfahren ausgestellt und der Pflichten Gelegenheit gegeben, dazu Stellung zu nehmen bzw. in diesem Zusammenhang Noven einzureichen.

Mit Schreiben vom 15. November 2022 führt der Vertreter der Pflichten aus, er habe nie behauptet, dass die Rekurrentin keinen zivilrechtlichen Vater gehabt habe. Das Vater-Kind-Verhältnis zwischen dem Erblasser und der Beschenkten ergebe sich aus der biologischen Abstammung und der Kindesanerkennung. Als Beilage hat der Vertreter den Ausweis über den registrierten Familienstand von C.\_\_\_\_\_ eingereicht.

## **Erwägungen:**

### **1.**

Vorab stellt sich die Frage, ob auf den Rekurs einzutreten ist.

**1.1.** Das Steuergericht ist gemäss § 19 Abs. 2 des Gesetzes vom 7. Januar 1980 über die Erbschafts- und Schenkungssteuer (ESchStG; SGS 334) i.V.m. § 124 des Gesetzes vom 7. Februar 1974 über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz, StG; SGS 331) zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses zuständig. Gemäss § 129 Abs. 3 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 10'000.-- pro Steuerjahr übersteigt, von der Fünferkammer des Steuergerichts beurteilt.

**1.2.** Gemäss § 19 Abs. 2 ESchStG i.V.m. § 130 StG i.V.m. § 47 Abs. 1 lit. a des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (Verwaltungsprozessordnung, VPO; SGS 271) ist zum Rekurs befugt, wer durch die angefochtene Verfügung oder den angefochtenen Entscheid berührt ist und ein schutzwürdiges Interesse an der Änderung oder Aufhebung hat. Das Beschwerderecht setzt insbesondere voraus, dass die beschwerdeführende Person ein schutzwürdiges Interesse rechtlicher oder tatsächlicher Natur ausweisen kann. Gemäss ständiger Praxis zur materiellen Beschwerde muss das Rechtsschutzinteresse unmittelbar und konkret sein. Dies bedeutet, dass bereits mit dem Obsiegen der praktische Nutzen eintreten muss bzw. der drohende Schaden abgewendet werden kann. Kein ausreichendes Rechtsschutzinteresse besteht, wenn die Interessen in einem anderen Verfahren gewahrt werden können (vgl. dazu KÖLZ/HÄNER/BERTSCHI, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 3. Aufl. Zürich/Basel/Genf 2013, S. 331). Das Bundesgericht hat im Urteil vom 20. Februar 1973 festgehalten, dass ein Rekurrent in steuerrechtlichen Streitigkeiten nachweisen muss, dass er durch die Verfügung in seinen steuerrechtlichen Interessen verletzt wird (vgl. *Archiv für schweizerisches Abgaberecht [ASA]* 43, S. 342 ff).

**1.3.** Gemäss § 10 Abs. 2 ESchStG ist die auf Vermächtnisse anfallende Steuer von den Erben zulasten der Vermächtnisse zu entrichten. Nach § 10 Abs. 1 ESchStG haften die Erben solidarisch bis zur Höhe des Empfangenen für die Erbschaftssteuer. Vorliegend hat die Rekurrentin als Alleinerbin die primäre Zahlungspflicht für die aus einem Vermächtnis resultierende Steuer

und haftet für deren Entrichtung gegenüber der Steuerverwaltung (vgl. RAMSEIER, Die baselandschaftliche Erbschafts- und Schenkungssteuer, Liestal 1989, S. 150). Folglich hat sie ein steuerrechtliches Interesse, die Gesamtsteuerlast möglichst tief zu halten. Im Falle einer Gutheissung des Rekurses würde die Steuer auf dem Vermächtnis entfallen und damit die Gesamtsteuerlast sowie das Haftungssubstrat kleiner. Somit hat die Rekurrentin ein hinreichendes Rechtsschutzinteresse. Als Adressatin der angefochtenen Veranlagung ist die Rekurrentin zudem formell beschwert. Da auch die übrigen in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist darauf einzutreten.

## **2.**

Vorliegend ist zu beurteilen, ob die Steuerverwaltung die Erbschaftssteuer aus dem Nachlass von B.\_\_\_\_ korrekt erhoben hat. Dazu ist zunächst zu prüfen, ob für die Übertragung der Liegenschaft Nr. xx GB Z.\_\_\_\_ vom Erblasser an C.\_\_\_\_ eine Erbschaftssteuer zu erheben ist.

**2.1.** Die Steuerverwaltung hat die Übertragung der Liegenschaft Nr. xx GB Z.\_\_\_\_ an C.\_\_\_\_ korrekterweise als Vermächtnis und nicht als Schenkung qualifiziert. Gemäss Art. 243 Abs. 2 des Bundesgesetzes betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 30. März 1911 (Fünfter Teil: Obligationenrecht, OR; SR 220) ist für eine gültige schenkungsweise Übertragung von Grundstücken die öffentliche Beurkundung erforderlich. In casu haben B.\_\_\_\_ und C.\_\_\_\_ am 1. September 2018 einen Schenkungsvertrag betreffend die fragliche Liegenschaft unterschrieben. Da das Geschäft nie öffentlich beurkundet wurde, fand keine Zuwendung zu Lebzeiten statt. Folglich erwarb die Rekurrentin das Grundstück als Alleinerbin mit dem Tode des Erblassers (Art. 560 Abs. 1 ZGB). Indem die Rekurrentin den Schenkungsvertrag zwischen dem Erblasser und C.\_\_\_\_ in der Vereinbarung vom 20. Dezember 2019 anerkannte, wurde die Liegenschaft zurecht als Vermächtnis ins Erbschaftsinventar und später auch in die Steuerveranlagung aufgenommen.

**2.2.** Der Erbschaftssteuer unterliegt der Vermögenserwerb von Todes wegen (gesetzliche, ervertragsliche und testamentarische Erbfolge, Nacherbeneinsetzung, Vermächtnis und Schenkung auf den Todesfall gemäss den Bestimmungen des ZGB; § 1 Abs. 1 ESchStG). Wie in Ziff. 1.3 ausgeführt, ist die auf das Vermächtnis anfallende Steuer von der Rekurrentin zulasten des Vermächtnisses zu entrichten (§ 10 Abs. 2 ESchStG), weshalb der Verwandtschaftsgrad zwischen dem Erblasser und der Legatsempfängerin und eine allenfalls damit einhergehende Steuerbefreiung oder -privilegierung für sie relevant ist.

Gemäss § 1 Abs. 3 ESchStG unterliegen Vermögensanfälle von im Kanton gelegenen Grundstücken der Erbschaftssteuer unabhängig davon, wo der Anfall stattgefunden hat. Jeder steuerberechtigte Kanton (letzter Wohnsitz und Belegenheitskanton) darf den Anteil am Nettonachlass mit jener Quote besteuern, welche dem Anteil der ihnen zugewiesenen Nachlassaktiven an den Gesamtaktiven entspricht. Dasselbe gilt für die Vermächtnisse: Jeder Kanton kann jedes Vermächtnis im Umfang seiner Quote (Anteil an den Gesamtaktiven) besteuern, gleichgültig, ob dieses aus beweglichem oder unbeweglichem Vermögen besteht (vgl. zum Ganzen MÄUSLI-ALLENSPACH, in: Zweifel/Beusch/de Vries Reilingh [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, 2. Aufl. Basel 2021, § 29 N 3 ff.).

Die von der Steuerverwaltung Basel-Landschaft vorgenommene interkantonale Steuerauscheidung nach der Lage der Aktiven ist demnach nicht zu beanstanden und erfolgte in Übereinstimmung mit der Vorgehensweise des Kantons Y.\_\_\_\_, wo der Erblasser seinen letzten Wohnsitz hatte.

**2.3.** Grundsätzlich ist jeder Vermögenserwerb von Todes wegen steuerpflichtig (§ 1 Abs. 1 ESchStG). Ausnahmen davon sind in § 9 ESchStG statuiert: Von der Erbschaftssteuer subjektiv befreit sind einerseits die in den §§ 15 und 16 StG aufgeführten Personen, Körperschaften und Anstalten sowie juristische Personen, sofern sie ideelle Zwecke verfolgen. Andererseits sind auch Ehegatten, Eltern und direkte Nachkommen sowie die eingetragene Partnerin oder der eingetragene Partner des Erblassers oder Schenkers steuerbefreit. Den direkten Nachkommen gleichgestellt sind Stief- und Pflegekinder, wenn diese vor Erreichen des fünfundzwanzigsten Altersjahres während mindestens zehn Jahren mit der zuwendenden Person in häuslicher Gemeinschaft gelebt haben.

Die Höhe des Steuersatzes bemisst sich nach dem Grad der Verwandtschaft zwischen dem Erblasser und dem jeweiligen Erben bzw. dem jeweiligen Vermächtnisnehmer (§ 12 Abs. 1 ESchStG): Für Stief- und Pflegekinder, (Halb-)Geschwister, (Ur-)Grosseltern, Schwiegereltern und -kinder, Stiefeltern und Stiefgrosskinder, Personen die mit der zuwendenden Person seit 5 Jahren ununterbrochen in häuslicher Gemeinschaft und am gemeinsamen Wohnsitz gelebt haben, Tanten, Onkel, Nichten und Neffen, Grosstanten und -onkel, Grossnichten und -neffen, Cousinen und Cousins gelten privilegierte Steuersätze. Für alle übrigen Empfänger beträgt der Steuersatz 30% nach Abzug eines Freibetrages von Fr. 10'000.--.

**2.4.** Die Rekurrentin ist der Auffassung, dass die Vermächtnisnehmerin C.\_\_\_\_ eine direkte Nachkomm(in) i.S.v. § 9 Abs. 1 lit. b ESchStG und demnach von der Erbschaftssteuer befreit ist. Zum einen sei C.\_\_\_\_ die biologische Tochter des Erblassers. Zum anderen habe der Erblasser C.\_\_\_\_ im Schenkungsvertrag vom 1. September 2018 ausdrücklich als seine Tochter bezeichnet und diese damit anerkannt. Dies sei von der Rekurrentin als Alleinerbin auch nie bestritten worden.

In der Vernehmlassung und anlässlich der Verhandlung vom 21. Oktober 2022 bringt die Steuerverwaltung vor, dass, nur in Fällen, wo bereits ein Kindsverhältnis besteht, es sich rechtfertige, die biologische Abstammung unberücksichtigt zu lassen. Da gemäss Kenntnisstand der Steuerverwaltung vorliegend kein zivilrechtliches Kindsverhältnis bestehe, könne eine Vaterschaftsanalyse als Nachweis gelten und die Legatnehmerin als Nachkomm(in) gelten.

**2.4.1.** Zunächst gilt zu klären, wer als «direkter Nachkomme» i.S.v. § 9 Abs. 1 lit. b ESchStG qualifiziert. Wenn der Gesetzgeber in einer Steuerrechtsnorm zivilrechtliche Begriffe verwendet, ist deren zivilrechtliche Bedeutung aus Gründen der Rechtssicherheit und dem Grundsatz der Einheit der Rechtsordnung grundsätzlich auch für das Steuerrecht massgebend, sodass ein Abweichen davon sich aus dem spezifischen Zweck des Steuergesetzes heraus rechtfertigen muss. Gerade das Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht weist eine besondere Nähe zum Zivilrecht auf, da es an den privatrechtlichen Rechtsübergang anknüpft. Mangels einer eigenständigen, kantonalen Regelung ist zur Klärung bzw. Auslegung des Terminus «Nachkomme» deshalb das Zivilrecht heranzuziehen (vgl. zum Ganzen OPEL, in: Zweifel/Beusch/Hunziker [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Erbschafts- und Schenkungssteuer-

recht, Basel 2020, § 8 N 1 ff.; Entscheid des Verwaltungsgerichts Zürich SR.2004.00009 vom 18. August 2004 E. 2.3.1). Nach Art. 252 ZGB entsteht ein Kindesverhältnis zwischen dem Kind und dem anderen Elternteil als der Mutter kraft der Ehe der Mutter oder, soweit gesetzlich vorgesehen, durch Anerkennung oder durch das Gericht. Ausserdem entsteht das Kindesverhältnis durch Adoption.

**2.4.2.** Unbestritten und mittels Vaterschaftsanalyse nachgewiesen ist, dass C.\_\_\_\_ die biologische Tochter von B.\_\_\_\_ ist. Im Nachgang zur Verhandlung vom 21. Oktober 2022 hat der Vertreter der Rekurrentin in der Eingabe vom 15. November 2022 zudem klargestellt, dass C.\_\_\_\_ einen zivilrechtlichen Vater namens D.\_\_\_\_ hat. Als Beleg hat er den Ausweis über den registrierten Familienstand von C.\_\_\_\_ eingereicht. Der Vertreter führt aus, dass dieser Umstand für den vorliegenden Fall nicht relevant sei.

**2.4.3.** Der Vertreter verkennt, dass dieser Umstand vorliegend von grosser Relevanz ist, da es aus zivilrechtlicher Sicht nicht möglich ist, zwei Väter zu haben. Die Anerkennung eines Kindes setzt voraus, dass das Kind neben der Mutter zu keinem anderen Elternteil in einem Kindesverhältnis steht (Art. 260 Abs. 1 ZGB; Art. 11 Abs. 1 der Zivilstandsverordnung vom 28. April 2004 [ZStV; SR 211.112.2]).

Da C.\_\_\_\_ bereits in einem Kindesverhältnis mit D.\_\_\_\_ steht, ist eine Anerkennung durch den Erblasser a priori nicht möglich. Des Weiteren kann eine Anerkennung mittels letztwilliger Verfügung nur durch ein Testament erfolgen (Art. 260 Abs. 3 ZGB), womit vorliegend auch das Formerfordernis nicht erfüllt wäre. Das Akzeptieren der Zuwendung durch die Alleinerbin hat bezüglich der Entstehung des Kindesverhältnisses keine Bedeutung.

**2.4.4.** Nach dem Ausgeführten ist es nicht möglich, dass C.\_\_\_\_ als direkte Nachkommin von B.\_\_\_\_ i.S.v. § 9 Abs. 1 lit. b ESchStG qualifiziert, weil C.\_\_\_\_ in D.\_\_\_\_ bereits einen zivilrechtlichen Vater hat und nicht direkte Nachkommin von mehreren Vätern sein kann (wenn es sich wie vorliegend nicht um eine Ehe zwischen gleichgeschlechtlichen Partnern handelt). Damit fällt sie unter die Kategorie der «übrigen Empfänger» nach § 12 Abs. 1 lit. d ESchStG, für welche der Normaltarif von 30% gilt.

### **3.**

**3.1.** Das Steuergericht kann seine Untersuchungs- und Beweismassnahmen auf andere Punkte der Einschätzung ausdehnen, wenn nach den Akten Grund zur Annahme besteht, dass die Einschätzung unrichtig ist. In jedem Fall hat es offensichtliche Fehler zu berichtigen. Folglich ist das Steuergericht nicht an die Parteibeghären gebunden und kann bzw. muss einen angefochtenen Entscheid zugunsten wie auch zuungunsten der steuerpflichtigen Person abändern (§ 126 Abs. 2 und 4 StG). Beabsichtigt das Steuergericht, den angefochtenen Entscheid zuungunsten der Rekurrentin abzuändern (reformatio in peius), ist diese davon in Kenntnis zu setzen und ihr Gelegenheit zur Vernehmlassung einzuräumen (vgl. § 18 Abs. 2 des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung vom 16. Dezember 1993 [Verwaltungsprozessordnung, VPO, SGS 271]).

**3.2.** Dem Schenkungsvertrag zwischen B.\_\_\_\_ und C.\_\_\_\_ vom 1. September 2018 sowie der Vereinbarung zwischen der Rekurrentin und C.\_\_\_\_ vom 20. Dezember 2019 zufolge wird die auf dem Vermächtnis von C.\_\_\_\_ anfallende Steuer vom Nachlassvermögen getragen (sog. Nettovermächtnis). Die Befreiung einer Steuerlast stellt einen zusätzlichen Vermögenswert dar, wodurch das Vermächtnis erhöht wird. In der Veranlagungsverfügung vom 17. November 2021 ist die Steuerverwaltung allerdings von einem Bruttovermächtnis ausgegangen und hat das Legat mit Fr. 2'007'208.-- bewertet, was dem Schätzwert der Liegenschaft entspricht. Entsprechend blieb die Übernahme der Steuer auf dem Legat unberücksichtigt, was vorliegend zu korrigieren ist. Dies führt im Ergebnis dazu, dass die totale Erbschaftssteuer höher wird, weil das mit einem Steuersatz von 30% (Normaltarif für alle nicht privilegierten Empfänger) besteuerte Vermächtnis grösser und die mit einem tieferen Satz von 15% (Tarif für Geschwister) besteuerte Erbschaft kleiner wird.

Die Rekurrentin wurde mit dem Entscheid des Steuergerichts vom 21. Oktober 2022 auf die Möglichkeit einer reformatio in peius hingewiesen und erhielt Gelegenheit zur Stellungnahme. Im Schreiben vom 15. November 2022 hat der Vertreter der Rekurrentin diesbezüglich nichts ausgeführt und verwies für die Argumentation auf die Rekurschrift.

#### **4.**

**4.1.** Zusammenfassend ist der Rekurs abzuweisen und der Einspracheentscheid im Sinne einer reformatio in peius zuungunsten der Rekurrentin dergestalt abzuändern, dass das Legat an C.\_\_\_\_ im Rahmen der Ermittlung der Erbschaftssteuer aus dem Nachlass von B.\_\_\_\_ als Nettovermächtnis (statt als Bruttovermächtnis) zu berücksichtigen ist.

**4.2.** Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens hat die Rekurrentin gestützt auf § 130 StG i.V.m. § 20 Abs. 1 und 3 VPO Verfahrenskosten von Fr. 3'500.-- zu bezahlen und es ist ihr gestützt auf § 130 StG i.V.m. § 21 Abs. 3 VPO keine Parteientschädigung auszurichten.

**Demgemäss erkennt das Steuergericht:**

**1.**

Der Rekurs wird abgewiesen. Im Sinne einer reformatio in peius ist bei der Berechnung der Erbschaftssteuer das Legat an C.\_\_\_\_\_ als Nettovermächtnis zu berücksichtigen.

**2.**

Die Rekurrentin hat die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 3'500.-- zu bezahlen, welche mit dem bereits geleisteten Kostenvorschuss verrechnet werden.

**3.**

Der Antrag auf Ausrichtung einer Parteientschädigung wird abgewiesen

**4.**

Mitteilung an den Vertreter, für sich und zhd. der Rekurrentin (2) und die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (3).