



**Entscheidung des Kantonsgesichts Basel-Landschaft, Abteilung Verfassungs- und
Verwaltungsrecht**

vom 12. Januar 2022 (810 21 158)

Steuerrecht

Erbschaftssteuer / Abziehbarkeit von Erbschafts- und Erbgangsschulden

Besetzung Präsidentin Franziska Preiswerk-Vögtli, Kantonsrichter Markus Clausen, Hans Furer, Daniel Ivanov, Stefan Schulthess, Gerichtsschreiber i.V. Dimitri Schärer

Beteiligte **Erbengemeinschaft A.**____, bestehend aus:
B.____, Beschwerdeführer
C.____, Beschwerdeführerin, vertreten durch B. ____

gegen

**Steuer- und Enteignungsgericht des Kantons Basel-Landschaft
(Abteilung Steuergericht)**, Kreuzbodenweg 1, 4410 Liestal,
Beschwerdegegner

Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft, Rechtsdienst,
Rheinstrasse 33, Postfach, 4410 Liestal, Beschwerdegegnerin

Betreff Erbschaftssteuer
(Urteil des Steuer- und Enteignungsgerichts Basel-Landschaft, Abteilung Steuergericht, vom 4. Dezember 2020)

A. Am 2. Dezember 2015 verstarb der zuletzt in Arlesheim wohnhaft gewesene D.____. Er hinterliess als gesetzliche Erben seine Tante E.____ und seinen Onkel A.____. Gemäss der Darstellung von A.____s Sohn B.____ beauftragte ihn die Erbengemeinschaft in der Folge mit der Verwaltung und Abwicklung der angefallenen Erbschaft.

B. Die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (Steuerverwaltung) veranlagte mit Veranlagungsverfügung Nr. ES 2015/857-2343.1 vom 7. Oktober 2016 eine auf A.____ entfallende Erbschaftssteuer in der Höhe von Fr. 105'383.05, wobei sie von einem erworbenen Reinvermögen von Fr. 488'369.-- ausging. Betreffend E.____ erliess sie gleichentags einen inhaltlich identischen Entscheid (Veranlagungsverfügung Nr. ES 2015/857-2343.2). Mit Eingabe vom 28. Dezember 2016 erhob B.____ im Namen beider Erben gegen die Verfügungen Einsprache. Zur Begründung führte er an, dass diverse Erblasser- und Erbgangsschulden - namentlich sein eigener Aufwand als Vertreter - zu berücksichtigen und zum Abzug vom besteuerten Reinvermögen zuzulassen seien.

C. Während des hängigen Einspracheverfahrens verstarb A.____ am 16. Januar 2018. Er hinterliess als Erben seine Nachkommen B.____ und C.____. B.____ setzte die Steuerverwaltung nicht über den Todesfall in Kenntnis.

D. Mit Einspracheentscheid vom 10. Januar 2020 hiess die Steuerverwaltung die Einsprache teilweise gut und korrigierte die Erbschaftsteuerverfügungen in dem Sinne, dass neu gesamthaft Fr. 40'677.25 als zusätzliche Erblasser- und Erbgangsschulden berücksichtigt wurden. Weitere in der Einsprache geltend gemachte Kosten, insbesondere diejenigen im Zusammenhang mit der Verwaltung der Erbschaft, seien jedoch nicht vom Reinvermögen abziehbar.

E. Gegen den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung erhob "der Erbenvertreter, B.____, nur für den Erbsteueranteil seines Vaters, A.____," mit Eingabe vom 8. Februar 2020 Rekurs beim Steuer- und Enteignungsgericht des Kantons Basel-Landschaft, Abteilung Steuergericht (Steuergericht). Er verlangte sinngemäss, dass weitere Aufwendungen, grösstenteils das von ihm als "Erbenvertreter" in Rechnung gestellte Verwaltungshonorar, zum Abzug zuzulassen seien. Das Steuergericht führte das Verfahren zunächst mit A.____ als Rekurrenten und B.____ als dessen Vertreter. Im Oktober 2020 erfuhr das Steuergericht, dass A.____ schon im Jahre 2018 verstorben war. In der Folge reichte B.____ - offenbar auf eine entsprechende Aufforderung des Steuergerichts hin - eine auf seinen Namen lautende und auf den 6. November 2020 datierte Vollmacht seiner Schwester C.____ ein. Das Steuergericht änderte daraufhin die Parteibezeichnung in "Erbengemeinschaft A.____ (sel.)" mit B.____ als deren Rechtsvertreter. Mit Urteil vom 4. Dezember 2020 hiess es den Rekurs im Sinne der Erwägungen teilweise gut und wies die Steuerverwaltung an, das veranlagte Reinvermögen gemäss Nachlassinventar um Fr. 302'657.50 zu reduzieren (das bedeutet konkret, das von A.____ erworbene Reinvermögen neu auf Fr. 337'040.25 festzulegen). Zur Begründung führte es zusammengefasst aus, das Nachlassvermögen von D.____ sei zu hoch berechnet worden, weil in der Veranlagungsverfügung der Steuerverwaltung vom 7. Oktober 2016 eine Liegenschaft fälschlicherweise mit einem Nettowert von 150 % berücksichtigt worden sei. Die von B.____ geltend gemachten Aufwendungen im Zusammenhang mit der Verwaltung der Erbschaft könnten jedoch vom Nachlass-

vermögen nicht abgezogen werden, da er nicht in Ausübung eines öffentlichen Amtes tätig gewesen sei. Die Vertretung habe einzig auf einer Vollmacht der Erben basiert.

F. Gegen diesen Entscheid erhob B.____ mit Eingabe vom 29. Juni 2021 in eigenem Namen, aber erkennbar namens der Erbengemeinschaft seines Vaters, Beschwerde beim Kantonsgericht, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht (Kantonsgericht), mit dem Antrag, die von ihm eindeutig belegten 242 Stunden Aufwand als Erbenvertreter, ausmachend ein Honorar von Fr. 30'250.--, seien von der Berechnung der Erbschaftssteuer (gemeint: vom veranlagten Reinvermögen) in Abzug zu bringen. Die anfallenden Verfahrenskosten seien je zur Hälfte dem Beschwerdeführer, B.____, und zur anderen Hälfte der Steuerverwaltung aufzuerlegen. Das Kantonsgericht gewährte dem Beschwerdeführer mit Verfügung vom 5. Juli 2021 unter Androhung eines Nichteintretensentscheids eine Nachfrist zur Nachreichung einer Vollmacht der Miterbin C.____, welche der Beschwerdeführer aufforderungsgemäss am 14. Juli 2021 beibrachte. Zur Begründung macht die Erbengemeinschaft im Wesentlichen geltend, dass zwischen B.____ auf der einen Seite und A.____ und E.____ auf der anderen Seite ein Auftragsverhältnis zustande gekommen sei, welches die Verwaltung der angefallenen Erbschaft von D.____ zum Gegenstand gehabt habe. B.____ sei deswegen als Erbenvertreter von A.____ und E.____ zu bezeichnen, zumal er eine gesetzliche Entschädigung geltend gemacht habe und vom Erbschaftsamt bei der Finanz- und Kirchendirektion Basel-Landschaft als Erbenvertreter gemeldet worden sei. B.____ habe stets nach den Grundsätzen eines Erbenvertreters gehandelt und habe seine Stunden fein säuberlich aufgeschrieben und aufgelistet. Ferner sei nicht nachvollziehbar, dass Aufwendungen, die ein von den Erben beauftragter Dritter verursache, nicht als direkt durch den Todesfall begründet gälten und somit nicht vom Nachlassvermögen abgezogen werden könnten.

G. In der Vernehmlassung vom 26. Juli 2021 stellt die Vorinstanz unter Verweis auf den angefochtenen Entscheid Antrag auf Abweisung der Beschwerde. Sie hebt hervor, dass die Abziehbarkeit der geltend gemachten Kosten im Wesentlichen verneint worden sei, weil B.____ nicht als besonderer Vertreter im Sinne des Erbrechts bestellt worden sei.

H. Die Steuerverwaltung beantragt in ihrer Vernehmlassung vom 23. August 2021 ebenfalls die Abweisung der Beschwerde. Sie verweist auf die Ausführungen im angefochtenen Entscheid sowie ihre Vernehmlassung im vorinstanzlichen Verfahren. Sie hält ergänzend fest, dass die von B.____ geltend gemachten Aufwendungen weder als Erbschafts- noch als Erbgangschulden zu qualifizieren seien und dieser nicht die Voraussetzungen eines erbrechtlichen Erbenvertreters im Sinne des Zivilgesetzbuches erfülle.

Das Kantonsgericht zieht **i n E r w ä g u n g** :

1.1 Gegen die Veranlagung der Erbschaftssteuer können die im Steuergesetz vorgesehenen Rechtsmittel ergriffen werden (§ 19 Abs. 2 des Gesetzes über die Erbschafts- und Schenkungssteuer [ESchStG] vom 7. Januar 1980). Nach § 131 Abs. 1 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (StG) vom 7. Februar 1974 sind Entscheide des Steuergerichts mit Ver-

waltungsgerichtsbeschwerde beim Kantonsgericht anfechtbar. Das Verfahren vor Kantonsgericht bestimmt sich nach den §§ 43 ff. des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) vom 16. Dezember 1993. Die Beschwerdeführer sind als Schuldner der strittigen Steuerforderung durch den angefochtenen Entscheid berührt und haben ein schutzwürdiges Interesse an dessen Änderung oder Aufhebung, womit sie die Voraussetzung der Beschwerdebefugnis nach § 47 Abs. 1 lit. a VPO erfüllen. Die Beschwerde wurde innerhalb der angesetzten Nachfrist verbessert, die Frist- und Formvorschriften sind damit für das kantonsgerichtliche Beschwerdeverfahren gewahrt.

1.2 Ob dasselbe allerdings auch für die vorinstanzlichen Verfahren gesagt werden kann, erscheint zweifelhaft.

1.2.1 Im Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 10. Januar 2020 wird ohne nähere Begründung ausgeführt, die Einsprache sei frist- und formgerecht erhoben worden. Dabei fällt zunächst auf, dass B.____ von der Steuerverwaltung unhinterfragt als Vertreter der Erben im Nachlass von D.____ akzeptiert wurde, obwohl er keine Vollmacht eingereicht hatte, die ihn zur Parteivertretung ermächtigt hätte. Er legitimierte sich über eine Bankvollmacht, die ihn einzig zur Vertretung der Erben gegenüber der F.____ AG berechnigte (Einsprachebeilage 9). Diese Vollmacht wurde offenbar von der Kindes- und Erwachsenenschutzbehörde des Kantons G.____, handelnd für die verbeiständete E.____, per 4. April 2018 widerrufen (vgl. Verfügung der Sicherheitsdirektion Basel-Landschaft, Zivilrechtsverwaltung, vom 7. Februar 2020, E. II.3a), was B.____ gegenüber der Steuerverwaltung verschwieg. Daneben erschliesst sich aus dem Entscheid nicht, weshalb bei einer Einsprachefrist von 30 Tagen (§ 19 Abs. 2 ESchStG i.V.m. § 122 Abs. 1 StG) die am 28. Dezember 2016 eingereichte Einsprache gegen die Verfügungen vom 7. Oktober 2016 als fristgerecht beurteilt wurde.

1.2.2 Vor der Vorinstanz reichte B.____ am 8. Februar 2020 als Vertreter seines Vaters Rekurs ein (wobei er wiederum keine schriftliche Vollmacht vorwies). A.____ war aber schon zwei Jahre zuvor, am 16. Januar 2018, verstorben. Gemäss Art. 31 Abs. 1 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (ZGB) vom 10. Dezember 1907 endet die Persönlichkeit mit dem Tod. Die Rechtsordnung versagt dem Verstorbenen jede Rechtsfähigkeit und damit zwangsläufig auch die Beschwerdelegitimation. Es ist daher aufgrund des geltenden Rechts ausgeschlossen, dass jemand als Vertreter eines Verstorbenen in dessen Namen einen Prozess anhebt (BGE 129 I 302 E. 1.2.1). Auf entsprechende Rechtsmitteleingaben kann generell nicht eingetreten werden (vgl. BGE 139 II 404 E. 2.2; VERA MARANTELLI/SAID HUBER, in: Waldmann/Weissenberger [Hrsg.], Praxiskommentar Verwaltungsverfahrensgesetz, 2. Aufl., Zürich 2016, N 28 zu Art. 48 VwVG). Das Vorgehen des Steuergerichts, den ungültigen Rekurs von Amtes wegen über einen nachträglichen Parteiwechsel in einen gültigen zu verwandeln und darauf einzutreten, erweckt hinsichtlich der Zulässigkeit Bedenken.

1.3 Wie es sich damit genau verhält, muss nicht abschliessend beantwortet werden, da die Beschwerde - wie nachfolgend aufgezeigt wird - ohnehin abzuweisen ist.

2. Mit der Beschwerde in Steuersachen können gemäss § 45 Abs. 2 VPO alle Mängel des angefochtenen Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden.

3.1 Streitgegenstand des vorliegenden Verfahrens bildet die Frage, ob die Kosten, welche ein von den Erben mit der Verwaltung der Erbschaft beauftragter Dritter verursacht, als Erbgangsschulden zu qualifizieren und erbschaftssteuerrechtlich zu berücksichtigen sind.

3.2 Die Vorinstanz erwog hierzu im angefochtenen Entscheid, dass die Erbschaftssteuer gemäss § 13 ESchStG auf dem vom Steuerpflichtigen erworbenen Reinvermögen erhoben werde. Der für die Steuerbemessung relevante Betrag werde zum einen durch bestehende Verbindlichkeiten, die das übertragene Vermögen direkt schmälern oder belasten würden, verringert (sog. Erbschaftsschulden). Zum anderen würde der Erbgang verschiedene Kosten verursachen, welche die Bemessungsgrundlage der Erbschaftssteuer ebenfalls mindern würden (sog. Erbgangsschulden). Nebst den Todesfallkosten könnten auch die Teilungskosten in Abzug gebracht werden. Diese würden die Verwaltung und die Verteilung der Erbschaft betreffen und würden insbesondere die Kosten für die Willensvollstreckung und die Kosten der amtlichen Erbschaftsverwaltung beinhalten. Die Kosten der testamentarisch verfügten Willensvollstreckung seien im Willen des Erblassers begründet und hätten daher einen direkten Zusammenhang zum Todesfall. Sie seien auf den Zeitpunkt des Vermögensübergangs zurückzuführen, selbst wenn sie erst später entstehen würden. Würden die Erben jedoch einen Dritten engagieren, sei dies nicht direkt im Todesfall begründet. Ob die Vergütung und der Spesenersatz des Erbenvertreters nach Art. 602 Abs. 3 ZGB abzugsfähig ist, beantwortete die Vorinstanz nicht ausdrücklich, da B.____ nicht als besonderer Vertreter im Sinne des Erbrechts bestellt worden sei. Er sei von der zuständigen Behörde nicht zum Erbenvertreter ernannt worden und habe die Vertretung auch nicht im Sinne eines anderen besonderen Vertretungsinstituts des Erbrechts wahrgenommen. Die Vertretung habe vielmehr auf einer Vollmacht der Erben beruht. B.____ sei "wohl" von den einzelnen Erben nach dem Tod des Erblassers zur Teilung des Nachlasses beauftragt und bevollmächtigt worden. Dies habe zur Folge, dass er keiner behördlichen Aufsicht unterlegen habe. Sowohl der Willensvollstrecker als auch der Erbschaftsverwalter und der Erbenvertreter unterständen einer behördlichen Aufsicht. B.____ habe dagegen frei schalten und walten können, ohne unter der behördlichen Aufsicht zu stehen. Sein Honorar habe er laufend in Rechnung stellen und sich selber auszahlen können. Seine Stundenübersicht falle zudem intransparent aus und sei teilweise schwer nachvollziehbar. So seien beispielsweise am 27. April 2017 unter dem Punkt "Steuererklärung A.____ für 2015, Basel" 22 Stunden verrechnet worden. Am 22. September 2019 würden gar 25 Stunden fakturiert. Die geltend gemachten Aufwendungen könnten nicht vom Nachlassvermögen abgezogen werden, da B.____ nicht in Ausübung eines öffentlichen Amtes tätig gewesen sei.

3.3 Die Beschwerdeführer stellen sich demgegenüber auf den Standpunkt, dass B.____ von den Erben A.____ und E.____ damit beauftragt worden sei, alle anfallenden Aufgaben und Pflichten im Zusammenhang mit der Verwaltung des Nachlasses von D.____ zu erledigen, was durch die beigelegten Bankvollmachten belegt werde. Es liege somit ein gültiges Auftragsverhältnis im Sinne von Art. 394 ff. des Gesetzes betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht, OR) vom 30. März 1911 vor. Es werde be-

stritten, dass die Bevollmächtigung eines Dritten durch die Erben zur Verwaltung der Erbschaft als nicht im Todesfall begründet gelte. Der beauftragte und mit Vollmachten ausgestattete Beschwerdeführer habe seinen Auftrag ordnungsgemäss erfüllt und stets gewissenhaft, terminkorrekt und nachvollziehbar Rechenschaft abgelegt. B._____ habe sich im Verkehr mit den Behörden stets korrekt als Erbenvertreter ausgewiesen und werde von diesen auch als Erbenvertreter bezeichnet. Er habe sich auf solche schriftlichen Aussagen und Bestätigungen verlassen. Er habe Anspruch auf "eine gesetzliche Entschädigung[,] wie sie die Erbenvertreter grundsätzlich erhalten". Dabei handle es sich um eine Erbgangsschuld, die entgegen dem angefochtenen Entscheid vom erworbenen Reinvermögen in Abzug gebracht werden könne.

4.1 Der Vermögenserwerb von Todes wegen unterliegt der Erbschaftssteuer (§ 1 Abs. 1 ESchStG). Steuerpflichtig ist, wer solches Vermögen erwirbt (§ 8 ESchStG), wobei § 9 ESchStG namentlich für nahe Verwandte und gemeinnützige Organisationen Ausnahmen von der Steuerpflicht statuiert. Die Steuer wird auf dem vom Steuerpflichtigen erworbenen reinen Vermögen erhoben (§ 13 ESchStG). Die Erbschaftssteuer fällt somit auf den Nettobetrag einer Erbschaft an, denn die Steuer soll die tatsächliche Bereicherung des Empfängers erfassen. Diese Bereicherung ist gleichzeitig Steuerobjekt und Bemessungsgrundlage für die Steuer (vgl. MARKUS OEHRLI/PATRIZIA ATTINGER, in: Zweifel/Beusch/Hunziker [Hrsg.], Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht, Basel 2020, § 24 N 1).

4.2 Nach der gesetzgeberischen Intention soll der Erbe vom Betrag des geerbten Rohvermögens die darauf haftenden Erbschaftsschulden sowie die ihm durch den Erblasser zur Ausrichtung überbundenen Vermächtnisse in Abzug bringen können. Gleiches gilt, wenn Vermögensgegenstände durch eine seitens des Erblassers oder Schenkers verfügte Auflage in ihrem Wert vermindert werden; dieser Minderwert kann in Abzug gebracht werden (so die Landratsvorlage vom 20. Juli 1976 betreffend Totalrevision des Gesetzes über die Erbschafts- und Schenkungssteuer [1976-249-a], S. 14 f.). Vom Bruttovermögensanfall sind dementsprechend die nach Art. 560 Abs. 2 ZGB von Gesetzes wegen auf die Erben übergegangenen Schulden abzuziehen. Darunter fallen die Erblasserschulden, die zum Todeszeitpunkt rechtswirksam bestehen, auch wenn sie noch nicht fällig oder aufschiebend bedingt sind. Dazu kommen die Erbgangsschulden, die erst durch den Todesfall entstehen. Es handelt sich dabei um Zahlungsverpflichtungen der Erben, die mit dem Ableben des Erblassers in direktem Zusammenhang stehen und das übergehende Vermögen verringern (vgl. THOMAS RAMSEIER, Die basellandschaftliche Erbschafts- und Schenkungssteuer, Liestal 1989, S. 153 ff.; OEHRLI/ATTINGER, a.a.O., § 24 N 7 ff.).

4.3.1 Zu den abziehbaren Erbgangsschulden werden unter anderem die Kosten für die Abwicklung des Erbgangs gezahlt (vgl. RAMSEIER, a.a.O., S. 156). Das Gesetz schweigt sich darüber aus, welche Aufwendungen konkret darunterfallen. Die Vorinstanz geht unter Hinweis auf die Lehre davon aus, dass insbesondere die Kosten für die Willensvollstreckung und die Kosten der amtlichen Erbschaftsverwaltung abzugsfähig seien. Diese besonderen Vertreter im Sinne des Erbrechts würden ein öffentliches Amt ausüben und unterständen der behördlichen Aufsicht. Sinngemäss folgert die Vorinstanz im Umkehrschluss, dass die Honorare von privat be-

stellten und nicht unter staatlicher Aufsicht stehenden Verwaltern der Erbschaft nicht als abziehbare Erbgangsschulden zu qualifizieren seien.

4.3.2 Diese Begründung der Vorinstanz überzeugt nicht. Zur Rechtsnatur der Willensvollstreckung sind in der Lehre verschiedene Theorien aufgestellt worden (Auftragstheorie, Treuhandtheorie und verschiedene Vertretungstheorien), wobei sich das Bundesgericht bisher keiner einzelnen dieser Theorien angeschlossen hat. Einig sind sich die Autoren und die Rechtsprechung aber darin, dass es sich höchstens um ein *privates* Amt, keinesfalls aber um ein *öffentliches* Amt handeln kann. Die Willensvollstreckung wird als ein rein privatrechtliches Institut sui generis betrachtet (vgl. Urteil des Kantonsgerichts, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht [KGE VV], vom 11. August 2017 [810 17 35] E. 6.3; MARTIN KARRER/NEDIM PETER VOGT/DANIEL LEU, in: Geiser/Wolf [Hrsg.], Basler Kommentar zum Zivilgesetzbuch, 6. Aufl., Basel 2019, N 6 zu Vor Art. 517–518 ZGB; jeweils mit zahlreichen Hinweisen; BGE 78 II 123 E. 1a). Das soeben für die Willensvollstreckung Gesagte gilt analog für die Erbschaftsverwaltung (vgl. KARRER/VOGT/LEU, a.a.O., N 4 zu Art. 554 ZGB; DURI BERTHLER, Die internationale Erbschaftsverwaltung, Zürich 2001, S. 45; BGE 47 II 38 E. 4). Im Weiteren trifft es zwar zu, dass sowohl der Willensvollstrecker als auch der Erbschaftsverwalter nach praktisch einmütiger herrschender Lehre und Praxis der behördlichen Aufsicht unterstehen. Im Rechtsalltag übt die Behörde aber nicht etwa eine ständige Aufsicht aus, sondern wird regelmässig erst auf Beschwerde eines Beteiligten hin aktiv (BERNHARD CHRIST/MARK EICHNER, in: Abt/Weibel [Hrsg.], Praxiskommentar Erbrecht, 4. Aufl., Basel 2019, N 90 zu Art. 518 ZGB; BERTHLER, a.a.O., S. 38). Im Falle des Willensvollstreckers kommt dazu, dass dieser der Behörde gegenüber nicht informations- und rechenschaftspflichtig ist (CHRIST/EICHNER, a.a.O., N 90b zu Art. 518 ZGB; KARRER/VOGT/LEU, a.a.O., N 98 zu Art. 518 ZGB). Die Honorarrechnung muss der Aufsichtsbehörde nicht zur Kontrolle vorgelegt werden und diese ist auch gar nicht befugt, Vergütung und Spesenersatz festzulegen (BGE 78 II 123 E. 1a).

4.3.3 Leitgedanke bei der Bestimmung der abziehbaren Erbgangsschulden muss die Überlegung sein, dass von der Steuer nur die tatsächliche Bereicherung erfasst werden soll. Eine Bereicherung entfällt in dem Masse, als den Erben mit dem Erwerb der Erbschaft zugleich Zahlungsverpflichtungen überbunden werden. Anknüpfungspunkt muss die aus dem Tod des Erblassers direkt resultierende unfreiwillige Schmälerung des Nachlasses sein, auf welche die Erben keinen Einfluss haben. Dies ist beispielsweise beim Vermächtnis der Fall, zu dessen Ausrichtung die Erben gesetzlich verpflichtet sind (Art. 562 ZGB), weshalb dieses in Abzug gebracht werden kann. Im Gegensatz dazu sind freiwillige Zuwendungen, welche die Erben aus der Erbschaft machen, selbst dann nicht abziehbar, wenn die Erben diese gestützt auf einen Wunsch des Erblassers tätigen und sich aus Pietätsgründen dazu moralisch verpflichtet fühlen (vgl. OEHRLI/ATTINGER, a.a.O., § 24 N 36; Urteil des BGer 2C_148/2008 vom 29. Juli 2008 E. 2.2).

4.3.4 Diese Überlegungen müssen auch die Richtschnur bilden bei der erbschaftssteuerlichen Behandlung der Verwaltungs- und Teilungskosten der Erbschaft. Abziehbar sind nach den genannten Grundsätzen somit etwa die Kosten für die Willensvollstreckung. Der Willensvollstrecker wird vom Erblasser in einer letztwilligen Verfügung mit der Vollstreckung seines Willens

beauftragt (Art. 517 Abs. 1 ZGB) und hat Anspruch auf angemessene Vergütung für seine Tätigkeit (Art. 517 Abs. 3 ZGB) aus dem Nachlassvermögen (vgl. KARRER/VOGT/LEU, a.a.O., N 33 zu Art. 517 ZGB). Die Erben haben keine Möglichkeit, die Einsetzung zu verhindern, den Willensvollstrecker eigenmächtig abzurufen oder diesem auch nur Weisungen zu erteilen (vgl. KGE VV vom 11. August 2017 [810 17 35] E. 7.2.1; CHRIST/EICHNER, a.a.O., N 22 Art. 518 ZGB). Sodann erfüllt das Institut der Erbschaftsverwaltung die Kriterien für eine Abziehbarkeit. Die Erbschaftsverwaltung wird als temporäre Sicherungsmassnahme von der Behörde von Amtes wegen angeordnet, wenn nicht alle Miterben gesamthänderisch tätig werden können oder der Erbschaft aus anderen Gründen eine Gefährdung droht (Art. 554 ZGB). Der Erbschaftsverwalter handelt auf Rechnung des Nachlasses frei und selbständig, ohne dass die Erben direkt auf ihn Einfluss nehmen können (BGE 54 II 197 E. 1). Aus den vorgenannten Gründen haben die Kosten für diese beiden erbrechtlichen Institute einen direkten Zusammenhang mit dem Todesfall. Sie verringern den Nachlass unabhängig vom Willen des einzelnen Erben kraft Erblasserwillens resp. Gesetzes. Auch wenn die Kosten erst später entstehen, sind sie auf den Zeitpunkt des Vermögensübergangs zurückzuführen und sind deswegen abziehbar, wie die Vorinstanz im Ergebnis zutreffend erwogen hat. Anders muss es sich verhalten, wenn die Erben privat einen Dritten für die Verwaltung der Erbschaft engagieren. Dessen Honorar ist eine auf die privatautonome Entscheidung der Erben zurückzuführende freiwillige Vermögensentäußerung, die steuerlich nicht berücksichtigt werden kann (vgl. auch OEHLI/ATTINGER, a.a.O., § 24 N 29).

4.3.5 Weniger klar präsentiert sich die Situation hinsichtlich des von der Behörde eingesetzten Erbenvertreters nach Art. 602 Abs. 3 ZGB. Für die Abziehbarkeit der entsprechenden Kosten spricht, dass die Erben gegenüber dem Erbenvertreter keine Weisungsbefugnis haben (JENNIFER PICENONI, Der Erbenvertreter nach Art. 602 Abs. 3 ZGB, Zürich 2004, S. 41) und dass die Vergütung und Spesenersatz als Erbgangsschulden qualifiziert werden (Urteil des BGer 5A_241/2014 vom 28. Mai 2014 E. 2.2). Gegen die Abziehbarkeit lässt sich einwenden, dass die Erbenvertretung nur auf Begehren eines Miterben bestellt wird. Das Zivilgesetzbuch kennt keine Bestellung von Amtes wegen (PICENONI, a.a.O., S. 17). Ausserdem fehlt das Element der unmittelbar aus dem Todesfall resultierenden Schmälerung des Nachlassvermögens. Typisch ist für dieses erbrechtliche Institut vielmehr, dass sich erst im Laufe der Zeit herauskristallisiert, dass die Erbengemeinschaft als Gesamthandgemeinschaft faktisch handlungsunfähig ist, weil sie ausserstande ist, innert nützlicher Frist einstimmige Entscheide zu treffen. Wie zuvor das Steuergericht muss auch das Kantonsgericht die Frage, ob die Kosten eines Erbenvertreters nach Art. 602 Abs. 3 ZGB vom anrechenbaren Bruttovermögen abzuziehen sind, im vorliegenden Fall nicht abschliessend entscheiden, wie zu sehen sein wird.

5.1 Bevor konkret auf die beschwerdeführerischen Argumente eingegangen wird, ist zunächst der Begriff des Erbenvertreters näher zu beleuchten. Umgangssprachlich wird diese Bezeichnung undifferenziert für zwei verschiedene rechtliche Konstruktionen verwendet, die einer Person das rechtsgeschäftliche Handeln für den Gesamtnachlass erlauben. Zu unterscheiden ist zwischen der vertraglich vereinbarten und der auf einseitiges Begehren behördlich angeordneten Erbenvertretung.

5.2 Beerben mehrere Erben den Erblasser, so besteht zwischen ihnen bis zum Zeitpunkt der Teilung eine Erbgemeinschaft (vgl. Art. 602 Abs. 1 ZGB). Regelmässig nehmen die Erben den Nachlass in Besitz. Sie verwalten ihn gemeinsam und verfügen darüber bis zur Teilung (Art. 602 Abs. 2 ZGB). Sie können das Funktionieren der Erbgemeinschaft dadurch erleichtern, dass sie einen gemeinsamen Vertreter (einen Miterben oder einen Dritten) auf auftragsrechtlicher Grundlage (Art. 394 ff. OR) nach den gewöhnlichen privatrechtlichen Stellvertretungsregeln (Art. 32 ff. OR) zum Handeln für die Erbgemeinschaft bevollmächtigen (THOMAS WEIBEL, in: Praxiskommentar Erbrecht, a.a.O., N 32 zu Art. 602 ZGB). Diese Person wird dadurch zum Stellvertreter der Erben und kann im Rahmen der von sämtlichen Erben erteilten Vollmachten rechtsgeschäftlich für den Nachlass tätig werden.

5.3 Aus dem Gesamthandprinzip folgt, dass die Erben über die Rechte der Erbschaft gemeinsam verfügen müssen. Die Wahrnehmung der Verfügungs- und Verwaltungsbefugnisse durch sämtliche Erben erheischt grundsätzlich stets Einigkeit (WEIBEL, a.a.O., N 21 zu Art. 602 ZGB). Das Einstimmigkeitserfordernis bezweckt den Schutz der Gemeinschaft gegen schädliche Sonderaktionen einzelner Erben (BGE 121 III 118 E. 3). Sind die Erben aus welchen Gründen auch immer nicht in der Lage, die erforderliche Einstimmigkeit zu erreichen, gibt das Institut der Erbenvertretung den Erben eine Handhabe, um der drohenden Handlungsunfähigkeit der Gemeinschaft zu entgehen. Auf Begehren eines oder mehrerer Miterben kann die zuständige Behörde für die Erbgemeinschaft bis zur Teilung eine Vertretung bestellen (Art. 602 Abs. 3 ZGB). Bei der Einsetzung eines Erbenvertreters handelt es sich um eine Sicherungsmassregel, um eine Gefährdung der Substanz oder der ordentlichen Erträge des Nachlasses abzuwenden und die Interessen der Erbschaft bis zu deren Teilung insgesamt zu wahren (KGE VV vom 7. Dezember 2016 [810 16 159] E. 5.2.2). Mit der Ernennung des Erbenvertreters wird den Erben die Handlungsbefugnis über den Nachlass entzogen (PICENONI, a.a.O., S. 41). An deren Stelle tritt der Erbenvertreter, der kraft seines Amtes gesetzlicher Vertreter der Erbschaft ist und der die Verwaltung des Nachlasses für die Gemeinschaft übernimmt, wobei ihm ein grundsätzlich umfassendes Verfügungsrecht zusteht (WEIBEL, a.a.O., N 74 zu Art. 602 ZGB; PICENONI, a.a.O., S. 60).

6. Die Beschwerdeführer bringen vor, dass der Beschwerdeführer sowohl als bevollmächtigter Vertreter der Erbgemeinschaft D.____ als auch als behördlich eingesetzter Erbenvertreter im Nachlass von D.____ gehandelt habe. Sie leiten daraus ab, dass sein Honorar als abziehbare Erbgangsschuld bei der Feststellung der Bemessungsgrundlage der Erbschaftssteuer zu berücksichtigen sei.

6.1 Die Beschwerdeführer behaupten, dass der Beschwerdeführer von den Erben A.____ und E.____ damit beauftragt worden sei, als deren bevollmächtigter Vertreter alle anfallenden Aufgaben und Pflichten im Zusammenhang mit der Verwaltung des Nachlasses von D.____ zu erledigen. An dieser Darstellung sind Zweifel angebracht, nachdem die Zivilrechtsverwaltung rechtskräftig festgestellt hat, dass B.____ nicht von allen Erben bevollmächtigt worden sei und dem Nachlass eigenmächtig Gelder entzogen habe (Verfügung der Sicherheitsdirektion Basel-Landschaft, Zivilrechtsverwaltung, vom 7. Februar 2020, E. II.4b). Selbst wenn aber die Ausführungen der Beschwerdeführer zutreffen sollten, wäre die Abzugsfähigkeit dieser Kosten zu ver-

neinen. Zwar gab der Tod von D._____ den Anlass für die Erteilung des Auftrags, eine unmittelbare Verbindung zum Todesfall besteht aber nicht. Es handelte sich um eine aus freien Stücken getroffene Entscheidung der Erben, die Verwaltung des Nachlasses nicht selber zu besorgen, sondern gegen Entgelt in die Hände eines Dritten zu übergeben. Sie beschlossen, einen Teil des an sie übergegangenen Vermögens für dessen Verwaltung zu verwenden. Der Steuerverwaltung (vgl. vorinstanzliche Vernehmlassung vom 1. April 2020) ist darin beizupflichten, dass es sich dabei um - grundsätzlich vermeidbare - Kosten für die Lebensgestaltung im weitesten Sinne handelte. Das Honorar des Beauftragten ist demnach eine auf die privatautonome Entscheidung der Erben zurückzuführende freiwillige Vermögensentäusserung, die erbschaftssteuerlich nicht berücksichtigt werden kann (vgl. oben E. 4.3.4).

6.2 Sodann machen die Beschwerdeführer geltend, die Aufwendungen des Beschwerdeführers seien als Kosten eines Erbenvertreters nach Art. 602 Abs. 3 ZGB zu behandeln. Dabei stellen die Beschwerdeführer nicht in Abrede, dass B._____ nie behördlich als Erbenvertreter eingesetzt worden ist. In der Beschwerde wird vorgebracht, der Beschwerdeführer sei in einem Schreiben der Steuerverwaltung (Posteingang am 16. Dezember 2016) als Erbenvertreter bezeichnet worden. Er habe sich auf die schriftliche Aussage und amtliche Bestätigung verlassen und gehe nach Art. 2 ZGB auch davon aus, dass hier der Grundsatz von Treu und Glauben zu beachten sei. In der Tat handelt es sich beim Grundsatz von Treu und Glauben um einen allgemeinen Rechtsgrundsatz, der von Behörden und Privaten jederzeit zu beachten ist, so auch von den Beschwerdeführern. Vor der Vorinstanz führte der Beschwerdeführer anlässlich der Parteiverhandlung auf Nachfrage aus, dass er nicht in Betracht gezogen habe, Erbenvertreter im Sinne des Art. 602 Abs. 3 ZGB zu sein (vgl. Protokoll der Parteiverhandlung vom 4. Dezember 2020, S. 4). Es ist ihm somit nach Treu und Glauben verwehrt, vor Kantonsgericht zu behaupten, er habe darauf vertraut, ein solcher Erbenvertreter zu sein. Ohnehin handelt es sich beim genannten Schreiben der Steuerverwaltung erkennbar um ein undatiertes und unadressiertes Standardschreiben, das allen der Behörde bekannten Vertretern von Erben als Beilage zur Steuererklärung der verstorbenen Person zugesandt wird, weshalb es bereits aus diesem Grund offenkundig nicht als individuell-konkrete Vertrauensgrundlage taugt. Wie oben in Erwägung 5 aufgezeigt wurde, ist der Begriff des Erbenvertreters bezüglich der rechtlichen Grundlage der Handlungsvollmacht doppeldeutig, weshalb der Beschwerdeführer aus dieser von der Steuerverwaltung verwendeten Bezeichnung nichts für sich ableiten konnte. Dass er sich selber als Erbenvertreter bezeichnete, spielt erst recht keine Rolle, denn es kommt für die Bemessung der Erbschaftssteuer nicht darauf an, was der von den Erben Beauftragte in seiner subjektiven Wahrnehmung bezüglich seiner Rolle annahm oder zu wissen glaubte. Fehlt es wie hier an der behördlichen Ernennung eines Erbenvertreters, können selbstredend keine Kosten einer Erbenvertretung nach Art. 602 Abs. 3 ZGB abgezogen werden.

6.3 Ob der Beschwerdeführer gegenüber dem Nachlass einen Anspruch auf Entschädigung für seine Verwaltungstätigkeit geltend machen kann, ist nicht im vorliegenden Verfahren zu klären. Es erübrigt sich, auf die entsprechenden Ausführungen in der Beschwerde näher einzugehen.

7. Die Vorinstanz kam deswegen im Ergebnis zu Recht zum Schluss, dass die Aufwendungen von B._____ keine Erbgangsschulden darstellen und nicht vom Rohvermögen abgezogen werden dürfen. Die Beschwerde erweist sich als unbegründet und ist abzuweisen.

8. Es bleibt noch über die Kosten zu befinden. Gemäss § 20 Abs. 1 VPO ist das Verfahren vor dem Kantonsgericht kostenpflichtig. Die Verfahrenskosten umfassen die Gerichtsgebühren und die Beweiskosten und werden in der Regel der unterliegenden Partei in angemessenem Ausmass auferlegt (§ 20 Abs. 3 VPO). Die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 2'000.-- sind ausgangsgemäss den Beschwerdeführern aufzuerlegen und mit dem von ihnen geleisteten Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 1'500.-- zu verrechnen. Die Beschwerdeführer haben somit restliche Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 500.-- zu bezahlen. Die Parteikosten sind wettzuschlagen (§ 21 Abs. 3 VPO).

Demgemäss wird **e r k a n n t** :

- ://:
1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
 2. Die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 2'000.-- werden den Beschwerdeführern auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 1'500.-- verrechnet. Die Beschwerdeführer haben restliche Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 500.-- zu bezahlen.
 3. Die Parteikosten werden wettgeschlagen.

Präsidentin

Gerichtsschreiber i.V.