



Entscheid vom 9. September 2016 (510 16 24)

Zustellung Veranlagungsverfügung / Verjährung der Erbschaftssteuer

Besetzung

Steuergerichtspräsident C. Baader, Steuerrichter Dr. L. Schneider,
Steuerrichterin Margrit Elbert, Peter Salathe, Stefan E. Schmid, Ge-
richtsschreiberin i.V. K. Hänggi

Parteien

A.____, vertreten durch Erich Heggendorf AG Unternehmensberatung,
Schlifweg 30, 4106 Therwil

Rekurrent

gegen

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

Rekursgegnerin

betreffend

Erbschaftssteuer Nachlass B.____

Sachverhalt:

1. Mit Erbschaftssteuer-Rechnung vom 9. November 2015 wurden die gesetzlichen und testamentarisch eingesetzten Erben aus dem Nachlass B.____, verstorben am 28. März 2010, veranlagt. Die Steuerverwaltung hat der Erbin C.____, Nichte des vorverstorbenen Ehemannes, gestützt auf den testamentarisch verfügten Anteil am Reinvermögen eine Erbschaftssteuer in Höhe von Fr. 142'589.-- auferlegt.

2. Mit Schreiben vom 14. November 2015 erhob die Pflichtige Einsprache und beantragte die Aufhebung der Veranlagung. Zur Begründung führte sie aus, sie habe aus der Erbschaft nichts erhalten, da sie nicht erbberechtigt gewesen sei. Betreffend Erbberechtigte und Teilung könne sich die Steuerverwaltung beim Willensvollstrecker erkundigen.

Mit Schreiben vom 14. November 2015 führte der Vertreter der Rekurrentin aus, die Steuerpflichtige sei keine gesetzliche Erbin, sondern sei von der Erblasserin für die Parzellen Nr. 139 und 4090 GB D.____ testamentarisch eingesetzt worden. Dieser Sachverhalt ergebe sich aus dem Inventar Nr. 29619 vom 6. Juli 2010 und dem Kaufvertrag vom 2. Mai 2011. Weiter führte er aus, die Steuerverwaltung habe vom Erbschaftsamt E.____ am 6. Juli 2010 alle relevanten Unterlagen zu diesem Nachlass erhalten. Nach 64 Monaten sei nun die Erbschaftssteuer-Rechnung zugestellt worden, wobei möglicherweise die Verjährung eingetreten sei. Würde sich die Interpretation bezüglich der Verjährung als obsolet erweisen, sei die rektifizierte Erbschaftssteuer-Rechnung ihm zuzustellen, da der gesamte Restbestand der Barschaft in seiner Verwaltung liege und die Zahlung durch ihn erfolgen würde.

3. Mit Einsprache-Entscheid vom 15. März 2016 hiess die Steuerverwaltung die Einsprache teilweise gut, indem sie die Erbschaftssteuer-Rechnung vom 9. November 2015 dahingehend änderte, dass die Erbin C.____ betreffend Erbschaftssteuer lediglich für die Parzellen Nr. 139 und 4090 GB D.____ veranlagt wurde. Hinsichtlich der Verjährung führte sie aus, die Erblasserin sei am 28. März 2010 verstorben. Die fünfjährige Verjährungsfrist habe erst nach Ablauf der Steuerperiode 2010 d.h. am 1. Januar 2011 zu laufen begonnen und dementsprechend am 31. Dezember 2015 geendet. Folglich sei die Erbschaftssteuer-Rechnung vom 9. November 2015 innert Frist eröffnet worden. Weiter führte sie aus, da im Kanton Basel-Landschaft die Erbschaftssteuer eine Erbanfallsteuer und Steuerobjekt der Vermögensübergang auf den einzelnen Erben und Vermächtnisnehmer sei, seien grundsätzlich auch die Erben und Vermäch-

nisnehmer am Erbschaftssteuerverfahren beteiligt und die Verfügung an sie einzeln zu eröffnen. Der Willensvollstrecker könne jedoch von den Erben oder Vermächtnisnehmern bevollmächtigt werden, sie im Veranlagungs- und/oder Rechtsmittelverfahren zu vertreten, was jedoch vorliegend nicht geschehen sei.

4. Mit Eingabe vom 19. März 2016 erhob der Vertreter der Pflichtigen mit dem sinngemässen Begehren, es sei die Verjährung für die Erhebung der Erbschaftssteuer festzustellen, Rekurs. Zur Begründung führte er aus, im Inventar Nr. 29619 vom 6. Juli 2010 sei ersichtlich, dass er als Willensvollstrecker eingesetzt worden sei. Mit Brief vom 19. Juli 2010 seien die entsprechenden Vollmachten der Steuerverwaltung zugestellt worden. Die Erbschaftssteuer-Rechnung sei folglich ihm und nicht den Erben oder Vermächtnisnehmern zuzustellen. In der Einsprache hätte er angedeutet, dass die Verjährung möglicherweise eingetreten sei, da die Rechnungsstellung der Steuerverwaltung über fünf Jahre in Anspruch genommen habe, obwohl die notwendigen Unterlagen für die Veranlagung spätestens Mitte 2011 eingereicht worden seien. Mit dem von ihm vorgeschlagenen Vorgehen, namentlich der korrekten Zustellung der rektifizierten Erbschaftssteuer-Rechnung an ihn, hätte die Verjährung noch abgewendet werden können.

5. Mit Vernehmlassung vom 10. Mai 2016 beantragte die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses. Zur Begründung führte sie aus, die Funktion des Willensvollstreckers sei auf die Verwaltung und Teilung des Nachlasses beschränkt und er sei daher grundsätzlich nicht Vertreter der Erben. Die Erledigung der Erbschaftssteuer zähle lediglich dann zu seinen Aufgaben, wenn sie als Nachlassteuer ausgestaltet sei. Im Kanton Basel-Landschaft sei sie jedoch eine Erbanfallsteuer und betreffe nicht den Nachlass, sondern die einzelnen Erben selbst. Es seien zwar durch die einzelnen Erben Vollmachten an den Willensvollstrecker ausgestellt worden, diese würden jedoch die Abwicklung und Teilung des Nachlasses betreffen und nicht eine explizite Bevollmächtigung in Erbschaftssteuer-Angelegenheiten beinhalten. Deshalb könne aus diesen Vollmachten auch nicht abgeleitet werden, dass die Erbschaftssteuer-Rechnung an ihn hätte eröffnet werden sollen.

6. An der heutigen Verhandlung hielten die Parteien an ihren Anträgen fest.

Das Steuergericht zieht in Erwägung:

1. Das Steuergericht ist gemäss § 124 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz) vom 7. Februar 1974 (StG) zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses zuständig.

Gemäss § 129 Abs. 3 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 8'000.-- pro Steuerjahr übersteigt, vom Präsidenten und vier Richterinnen und Richtern des Steuergerichts beurteilt.

Da die in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne weiteres darauf einzutreten.

2. Strittig ist vorliegend, ob ein Eröffnungsmangel aufgrund der Zustellung der Erbschaftssteuer-Rechnung an die einzelnen Erben und Vermächtnisnehmer vorliegt und ob die Veranlagungsverjährung zum Zeitpunkt der Zustellung der Erbschaftssteuer-Rechnung bereits eingetreten ist. Bevor dies geprüft werden kann, muss zunächst die rechtliche Stellung des Vertreters der Rekurrentin bestimmen werden. Er bezeichnet sich selbst sowohl in der Einsprache vom 14. November 2015 als auch im Rekurs vom 19. März 2016 als Willensvollstrecker des Nachlasses B.____. Zu untersuchen ist, ob er die Voraussetzungen eines Willensvollstreckers erfüllt. Im Weiteren werden die Stellung eines Erbschaftsverwalters, eines Erbenvertreters und die des Beauftragten näher beleuchtet.

a) Ein Willensvollstrecker wird gemäss Art. 517 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 10. Dezember 1907 (ZGB) vom Erblasser in einer letztwilligen Verfügung mit der Vollstreckung seines Willens beauftragt. Die Bestellung des Willensvollstreckers kann einzig vom Erblasser durch eine (einseitige) letztwillige Verfügung erfolgen (vgl. Berner Kommentar [BK] ZGB III - Künzle, Art. 517-518 N 17).

In casu wurde der Vertreter der Rekurrentin nicht von der Erblasserin B.____ in ihrem Ehe- und Erbvertrag vom 23. Oktober 1968, im Nachtrag vom 3. März 1988, im Nachtrag vom 15. Oktober 2002 oder im Nachtrag vom 15. November 2004 als Willensvollstrecker ernannt, sondern er wurde von den einzelnen Erben und Legatnehmern nach dem Tod der Erblasserin zur Teilung des Nachlasses schriftlich bevollmächtigt. Da ein Willensvollstrecker zwingend vom Erblasser in

einer letztwilligen Verfügung ernannt werden muss, erfüllt der Vertreter der Pflichtigen die Voraussetzungen eines Willensvollstreckers nicht.

b) Eine Erbschaftsverwaltung kann gemäss Art. 554 Abs. 1 ZGB u.a. angeordnet werden, wenn ein Erbe, sofern es seine Interessen erfordern, dauernd und ohne Vertretung abwesend ist oder wenn nicht alle Erben des Erblassers bekannt sind. Er unterscheidet sich in der Bestellung vom Willensvollstrecker dadurch, dass er nicht vom Erblasser durch letztwillige Verfügung, sondern von der zuständigen kantonalen Behörde ernannt wird und dies nicht auf Verlangen des Erblassers oder eines Erben, sondern von Amtes wegen in den vom Gesetz abschliessend (Bundesgerichtsentscheid [BGE] 51 II 488 E. 2 S. 493) aufgezählten Fällen (BK ZGB III - Künzle, Vorbemerkung zu Art. 517-518 N 56).

Vorliegend wurde der Vertreter der Steuerpflichtigen nicht von Amtes wegen von der zuständigen kantonalen Behörde als Erbschaftsverwalter ernannt, sondern er wurde von sämtlichen gesetzlichen und testamentarisch eingesetzten Erben zur Teilung des Nachlasses B.____ schriftlich bevollmächtigt. Somit erfüllt er die Voraussetzungen eines Erbschaftsverwalters in Bezug auf den Nachlass B.____ nicht.

c) Ein Erbenvertreter kann gemäss Art. 602 Abs. 3 ZGB auf Begehren eines Miterben von der zuständigen Behörde für die Erbengemeinschaft bis zur Teilung bestellt werden. Der Erbenvertreter wird auf Antrag von der zuständigen Behörde lediglich dann ernannt, wenn kein Willensvollstrecker, Erbschaftsverwalter oder Liquidator vorhanden ist, Uneinigkeit unter den Erben besteht oder ein Erbe abwesend ist (vgl. BK ZGB III - Künzle, Vorbemerkung zu Art. 517-518 N 58).

In casu wurde der Vertreter der Rekurrentin nicht auf Antrag eines oder mehreren Erben von der zuständigen Behörde als Erbenvertreter ernannt, sondern ihm wurde mit unterschiedlichem Datum zwischen dem 27. Mai 2010 und 17. Juni 2010 von sämtlichen Erben und Legatnehmern je eine Vollmacht zur Teilung des Nachlasses B.____ ausgestellt. Somit erfüllt er auch die Voraussetzungen eines Erbschaftsverwalters in Bezug auf den Nachlass B.____ nicht.

d) Eine weitere Möglichkeit mit dem Verwalten oder Teilen des Nachlasses beauftragt zu werden, kann schliesslich gestützt auf die Bestimmungen zum einfachen Auftrag gemäss Art. 394 ff. des Bundesgesetzes vom 30. März 1911 betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht) (OR) erfolgen. Art. 394 Abs. 1 OR verpflichtet den Beauftragten, die ihm übertragenen Geschäfte oder Dienste vertragsgemäss zu besorgen (Basler Kommentar [BSK] OR I - Weber, Art. 394 N 1). Hauptgegen-

stand des Auftrags ist regelmässig ein positiver Leistungsinhalt auf ein Tun, und zwar eine Tat- oder Rechtshandlung oder beides miteinander (BSK OR I - Weber, Art. 394 N 6). Gegenstand von Rechtshandlungen ist die Vornahme von Rechtshandlungen, d.h. Erwerb, Ausübung und Übertragung von subjektiven Rechten (BSK OR I - Weber, Art. 394 N 10). Der Auftrag entsteht durch Willenseinigung, kann konkludent sowie formfrei zustande kommen und jede mögliche, nicht widerrechtliche oder sittenwidrige Tätigkeit zum Inhalt haben (BSK OR I - Weber, Art. 395 N 2, 5, 9, 12).

Vorliegend haben sämtliche gesetzlichen und testamentarisch eingesetzten Erben mit jeweiligem signiertem Schreiben den Vertreter der Rekurrentin dazu beauftragt, den Nachlass B. _____ in ihrem Namen zu verwalten und zu teilen. Da es sich dabei um keine widerrechtliche oder sittenwidrige Tätigkeit handelt und der Vertreter der Rekurrentin als direkter Stellvertreter zu Rechtshandlungen beauftragt wurde, sind die Voraussetzungen des einfachen Auftrags erfüllt und es liegt damit ein Auftragsverhältnis gemäss Art. 394 ff. OR vor.

3. Da nun die Stellung des Vertreters der Rekurrentin klar ist, kann im Weiteren untersucht werden, ob die Erbschaftssteuer-Rechnung korrekt eröffnet wurde, indem sie den einzelnen Erben und Legatnehmern und nicht dem gemeinsamen Vertreter zugestellt worden ist.

a) Die kantonale Steuerverwaltung hat gemäss § 119 StG dem Steuerpflichtigen die Einschätzung mit der Veranlagungsverfügung (Steuerrechnung) zu eröffnen.

Gemäss § 12 Abs. 1 des Verwaltungsverfahrensgesetz Basel-Landschaft vom 13. Juni 1988 (VwVG BL) können sich Parteien auf jeder Stufe des Verfahrens verbeiständigen und soweit nicht persönliches Handeln erforderlich ist, mit schriftlicher Vollmacht vertreten lassen. Verfügungen werden dabei gemäss § 19 Abs. 1 VwVG BL den Parteien bzw. den Vertretungen schriftlich eröffnet.

b) Sind mehrere Personen an einem Verfahren beteiligt, wie zum Beispiel mehrere Erben, so sind die Verfügungen nach dem Grundsatz der individuellen Zustellung jedem Einzelnen gesondert zuzustellen. Mit der individuellen Zustellung wird der Anspruch auf rechtliches Gehör gewahrt (vgl. Zweifel in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Basel 2002, Art. 41 StHG N 22; Richner/Frei/Kaufmann, Handkommentar zum DBG, Zürich 2003, Art. 116 N 15). Wird der Steuerpflichtige vertreten, so muss die Verfügung, die den vertraglich vertretenen Steuerpflichtigen betrifft, dem Vertreter zugestellt werden, sofern und solange das Vertretungsverhältnis der Behörde bekannt ist. Erfolgt die Zustellung an den

vertretenen Steuerpflichtigen statt an den Vertreter, so ist die Eröffnung mangelhaft (Zweifel, a.a.O., Art. 41 StHG N 28, N 29; Richner/Frei/Kaufmann, a.a.O., Art. 116 N 15; Steuergerichtsentscheid [StGE] vom 27. März 2009, 510 08 77, E. 4b; vgl. auch StGE vom 18. März 2016, 510 15 74).

c) Vorliegend haben alle gesetzlichen und testamentarisch eingesetzten Erben des Nachlasses B.____ im Monat Mai und Juni 2010 den Vertreter der Rekurrentin zur Teilung des Nachlasses schriftlich bevollmächtigt. Anschliessend wurden sämtliche Vollmachten mit Schreiben vom 19. Juli 2010 der Steuerverwaltung zugestellt. Da die Vollmachten von sämtlichen Erben und Legatnehmern ausgestellt und diese der Steuerverwaltung bekannt gemacht worden sind, hätte die Erbschaftssteuer-Rechnung vom 9. November 2015 entgegen der individuellen Zustellung und gestützt auf das Vertretungsverhältnis nicht den einzelnen Erben und Legatnehmern, sondern ihrem Vertreter zugestellt werden müssen. Daraus folgt, dass die Zustellung der Erbschaftssteuer-Rechnung mit einem Eröffnungsmangel behaftet ist.

4. Fraglich ist nun, wie in Fällen fehlerhafter Verwaltungsakte, wozu die mangelhaft eröffnete Erbschaftssteuer-Rechnung zählt, zu verfahren ist und welche Rechtsfolgen eine mangelhafte Eröffnung nach sich zieht.

a) Gemäss Art. 38 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 (VwVG) darf den Parteien kein Nachteil aus mangelhafter Eröffnung erwachsen.

b) Die Folgen mangelhafter Eröffnung werden in Art. 38 VwVG äusserst kurz und allgemein umschrieben. Der Leitgedanke bestimmt, dass den Parteien aus mangelhafter Eröffnung kein Nachteil erwachsen darf (vgl. Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 7. Auflage, Zürich/St. Gallen 2016, N 1079; Uhlmann/Schilling-Schwank in: Waldmann/Weissenberger [Hrsg.], Praxiskommentar Verwaltungsverfahrensgesetz, 2. Auflage, Zürich 2016, Art. 38 N 1; Rhinow/Koller/Kiss/Thurnherr/Brühl-Moser, Öffentliches Prozessrecht, 3. Auflage, Basel 2014, N 1245). Allgemein dazu ist zunächst festzuhalten, dass fehlerhafte Verwaltungsakte in der Regel nicht nichtig, sondern nur anfechtbar sind, und sie durch Nichtanfechtung rechtsgültig werden (vgl. Häfelin/Müller/Uhlmann, a.a.O., N 1088). Bei der Abgrenzung zwischen blosser Anfechtbarkeit und Nichtigkeit folgt die Rechtsprechung der sogenannten Evidenztheorie. Danach ist eine Verfügung nichtig, wenn der ihr anhaftende Mangel besonders

schwer und offensichtlich oder zumindest leicht erkennbar ist und zudem die Rechtssicherheit dadurch nicht ernsthaft gefährdet wird (BGE 139 II 243, 260; BGE 138 II 501, 503; BGE 137 I 273, 275; Bundesverwaltungsgerichtsentscheid [BVGE] 2013/38, E. 4.1; BVGE 2008/8, E. 6.2; StGE vom 19. September 2014, 510 14 15, E. 3a; StGE vom 26. Juni 2009, 510 09 7, E. 2d; StGE vom 27. März 2009, 510 08 77, E. 5a). Nichtigkeit bedeutet absolute Unwirksamkeit einer Verfügung, wobei die Verfügung dabei keinerlei Rechtswirkungen entfaltet und vom Erlass an (ex tunc) und ohne amtliche Aufhebung rechtlich unverbindlich ist (vgl. Häfelin/Müller/Uhlmann, a.a.O., N 1096 ff.; Uhlmann/Schilling-Schwank, a.a.O., Art. 38 N 3).

c) Eine Verfügung erlangt weder rechtliche noch tatsächliche Existenz, wenn ein unverzichtbarer, eigentlicher Verfahrensbestandteil fehlt, welcher erst der Verfügung Geltungskraft vermitteln würde. So kommt die Verfügung gar nicht erst zustande, wenn die Eröffnung vollständig unterbleibt. Die Bekanntgabe ist unabdingbarer Bestandteil des auf den Erlass der Verfügung hinzielenden Verwaltungsverfahrens. Wird dagegen die Verfügung nur einem einzelnen Betroffenen nicht bekannt gemacht, so ist nicht das Zustandekommen der Verfügung angesprochen, sondern die Rechtsfolge des Eröffnungsfehlers bezüglich der ungleich behandelten Betroffenengruppierungen (Stadelwieser, Die Eröffnung von Verfügungen, St. Gallen 1994, S. 148; StGE vom 27. März 2009, 510 08 77, E. 5a).

Nach der Anfechtbarkeit und der Nichtigkeit mangelhafter Verfügungen ist demnach eine weitere Unterscheidung zu treffen. Die teilweise Nicht-Eröffnung einer Verfügung zieht weder Nichtigkeit noch Anfechtbarkeit nach sich. Einzelne Rechtsfolgen für die bei der Eröffnung nicht berücksichtigten Personen beginnen noch nicht zu laufen. Die Rechtsmittelfrist beginnt somit erst zu laufen, wenn der Partei tatsächlich die Verfügung eröffnet worden ist oder sie Kenntnis erhalten hat und die Eröffnung hätte erwirken können (vgl. Stadelwieser, a.a.O., S. 171; Kiener/Rütsche/Kuhn, Öffentliches Verfahrensrecht, 2. Auflage, Zürich/St. Gallen 2015, N 622; BGE 134 V 306, 312 f.; BGE 116 Ib 321, 326; BGE 9C_791/2010, E. 2 ff.; BGE 2A.74/2003, E. 2.4; BGE 2P.187/2003, E. 6.2; BVGE C-1400/2012, E. 2; BVGE A-6799/2007, E. 3; StGE vom 18. März 2016, 510 15 74, StGE vom 19. September 2014, 510 14 15, E. 3a, StGE vom 26. Juni 2009, 510 09 7, E. 3a; StGE vom 27. März 2009, 510 08 77, E. 5a). Der Adressat geniesst jedoch keinen Schutz, wenn er trotz des Eröffnungsfehlers keinen Nachteil erlitten hat (BVGE A-5540/2013, E. 2.2.2; BVGE A-5926/2012, E.2.3.1; BVGE A-2784/2010, E. 2.1).

d) Vorliegend wurde die Erbschaftssteuer-Rechnung am 9. November 2015 sämtlichen Erben und Legatnehmern zugestellt und damit eröffnet. Die Verfügungen hätten jedoch, wie unter Ziffer 3c hiervoor ausgeführt wurde, aufgrund der ausgestellten und der Steuerverwal-

tung bekannt gemachten Vollmachten ihrem Vertreter zugestellt werden müssen, sodass eine mangelhafte Eröffnung der Erbschaftssteuer-Rechnung vorliegt. Da dem Vertreter daraus kein Nachteil erwachsen darf, beginnt die Frist erst ab dem Zeitpunkt zu laufen, als er tatsächlich von der Verfügung Kenntnis erlangt hat. Der Zeitpunkt der tatsächlichen Kenntnisaufnahme ist vorliegend nicht bekannt. Festzuhalten bleibt jedoch, dass sowohl die Rekurrentin als auch der Vertreter mit jeweiligem Schreiben am 14. November 2015 fristgerecht Einsprache gegen die Erbschaftssteuer-Rechnung erhoben haben. Somit ist weder den Vertretenen noch dem Vertreter trotz Eröffnungsmangel ein Rechtsnachteil erwachsen, weshalb sie keinen Schutz aus mangelhafter Eröffnung geniessen.

5. Zu prüfen bleibt nun noch, ob die Verjährung zum Zeitpunkt der Zustellung der Erbschaftssteuer-Rechnung bereits eingetreten ist.

a) Gemäss Art. 47 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG) verjährt das Recht, eine Steuer zu veranlagern, fünf Jahre, bei Stillstand oder Unterbrechung spätestens 15 Jahre nach Ablauf der Steuerperiode.

Nach § 18 des Gesetzes über die Erbschafts- und die Schenkungssteuer vom 7. Januar 1980 vom 7. Januar 1980 (ESchG) ist für die Veranlagung die kantonale Steuerverwaltung zuständig. Im Weiteren finden gemäss § 24 ESchG die Bestimmungen des Steuergesetzes, ausgenommen § 20, unmittelbar oder sinngemäss Anwendung.

Entsprechend § 24 ESchG i.V.m. § 147 Abs. 1 StG verjährt somit das Recht eine Steuer zu veranlagern, 5 Jahre, bei Stillstand oder Unterbrechung der Verjährung spätestens 15 Jahre nach Ablauf der Steuerperiode.

b) Bei der Veranlagungsverjährung werden Beginn und Ende sowohl der relativen als auch der absoluten Verjährungsfrist abschliessend geregelt. Gemäss Literatur sowie konstanter Praxis des Steuergerichts und des Kantonsgerichts beginnt die fünfjährige relative Verjährungsfrist, innert der eine Steuer zu veranlagern ist, am ersten Tag nach Ablauf der Steuerperiode; bei Stillstand oder Unterbruch der Verjährung läuft die Frist spätestens nach 15 Jahren ab (vgl. Greminger in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Art. 47 StHG N 8; vgl. auch Steuerinformationen der Schweizerischen Steuerkonferenz [SSK], kurzer Überblick über die Erbschafts- und Schenkungssteuern, Stand März 2013, S. 9; Schneider/Merz in: Nefzger/Simonek/Wenk [Hrsg.], Kommentar zum Steuergesetz des Kantons

Basel-Landschaft, Basel 2004, § 147 N 3; Urteil des Kantonsgerichts Basel-Landschaft vom 2. Juli 2003, Nr. 158. E. 2c; StGE vom 27. März 2009, 510 08 77, E. 6b; StGE vom 3. Juli 2009, 510 09 18, E. 2b).

Aus diesem Grunde und mangels eigener Bestimmung im Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz sind Art. 47 Abs. 1 StHG und § 24 ESchG i.V.m. § 147 Abs. 1 StG sowie die entsprechende Lehre und Praxis bezüglich der Veranlagungsverjährung analog auf die Erbschaftssteuer anwendbar, mithin beginnt die Verjährungsfrist, innert der eine Steuer zu veranlagern ist, am ersten Tag nach Ablauf der Steuerperiode (vgl. Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Landschaft vom 21. März 1997, Nr. 27/1997, E. 2b; StGE vom 27. März 2009, 510 08 77, E. 5b; StGE vom 3. Juli 2009, 510 09 18, E. 2b).

c) Gemäss § 147 Abs. 4 lit. a StG beginnt die Verjährung mit jeder auf Feststellung oder Geltendmachung der Steuerforderung gerichteten Amtshandlung, die einer steuerpflichtigen oder mithaftenden Person zur Kenntnis gebracht wird, neu, wobei unter anderem die Zustellung des Steuererklärungsformulars, die Aufforderung zur Ergänzung der Beilagen der Steuererklärung und die Eröffnung einer definitiven oder provisorischen Steuerveranlagung solche Amtshandlungen darstellen (Beusch in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Art. 47 StHG N 5, 8; Schneider/Merz, a.a.O. § 147 N 6). Die Verjährung beginnt gemäss § 147 Abs. 3 lit. a StG nicht oder steht still, während eines Einsprache-, Rekurs-, Beschwerde- oder Revisionsverfahrens. Die Zeit des Stillstands der Verjährung darf für die Verjährungsdauer nicht mitgerechnet werden (Schneider/Merz, a.a.O. § 147 N 6).

d) Die Erblasserin B.____ ist am 28. März 2010 verstorben. Die fünfjährige relative Veranlagungsverjährung hat am ersten Tag nach Ablauf der Steuerperiode, d.h. am 1. Januar 2011, zu laufen begonnen und endete, ohne Berücksichtigung von Unterbruch und Stillstand, am 31. Dezember 2015. Die Erbschaftssteuer-Rechnung wurde am 9. November 2015 innerhalb der relativen Veranlagungsverjährung den Erben und Vermächtnisnehmern zugestellt, wobei mit Zustellung der Erbschaftssteuer-Rechnung die Verjährung neu zu laufen begonnen hat, da es sich dabei um eine auf Geltendmachung der Steuerforderung gerichtete Amtshandlung handelt, die den Steuerpflichtigen zur Kenntnis gebracht wurde. Folglich begann die Frist am 10. November 2015 neu zu laufen und würde, ohne Berücksichtigung von Unterbruch oder Stillstand, am 9. November 2019 enden. Dabei ist zusätzlich der Stillstand der Verjährung während eines Einsprache-, Rekurs-, Beschwerde- oder Revisionsverfahrens zu berücksichtigen.

Ebenfalls hat die fünfzehnjährige absolute Veranlagungsverjährungsfrist am ersten Tag nach Ablauf der Steuerperiode, d.h. am 1. Januar 2011, zu laufen begonnen und wird am 31.

Dezember 2025 enden. Somit wurde sowohl die relative als auch die absolute Veranlagungsverjährungsfrist zum Zeitpunkt der Zustellung der Erbschaftssteuer-Rechnung eingehalten.

Der Rekurs erweist sich damit insgesamt als unbegründet und ist abzuweisen.

6. Ausgangsgemäss sind der unterliegenden Rekurrentin die Verfahrenskosten aufzuerlegen (§ 130 StG i.V.m. § 20 Abs. 1 und Abs. 3 des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung [VPO]) und es ist ihr keine Parteientschädigung zuzusprechen (§ 130 StG i.V.m. § 21 VPO).

Demgemäss wird erkannt:

- ://: 1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. Die Rekurrentin hat gemäss § 130 StG i.V.m. § 20 VPO die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 1'000.-- (inkl. Auslagen von pauschal Fr. 100.--) 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).