

Erbschaftssteuer

Vorwirkung und Härtefall

Entscheid des Kantonsgerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 25. Juli 2012

Bei einem Erbgang, welcher sich zeitlich kurz vor Inkrafttreten einer Gesetzesänderung ereignet hat, können die neuen, günstigeren Gesetzesbestimmungen nicht im Sinne einer positiven Vorwirkung bereits angewendet werden. In der Verneinung einer solchen Vorwirkung liegt auch keine Härte, welche vom Gesetzgeber so nicht voraussehbar gewesen wäre.

Sachverhalt:

A. A. C. setzte V. W., welche bis zum Tode von A. C. (Erblasserin) während 32 Jahren im Konkubinat zusammen lebten, in ihrer letztwilligen Verfügung vom 16. Dezember 2000 als Alleinerben ein und starb am 16. Mai 2010.

B. Mit Rechnung vom 31. Januar 2011 erhob die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (Steuerverwaltung) eine Erbschaftssteuer in Höhe von Fr. 1'062'768.–, was einem Steuersatz von 43.25018 Prozent entspricht.

C. Gegen diesen Entscheid erhob V. W., vertreten durch X. Y., Rechtsanwalt, am 2. März 2011 Einsprache bei der Steuerverwaltung. Ebenfalls am 2. März 2011 reichte V. W., vertreten durch X. Y., Rechtsanwalt, ein Gesuch bei der Taxationskommission des Kantons Basel-Landschaft (Taxationskommission) ein. V. W. stellte mit beiden Eingaben das Begehren, es sei die Erbschaftssteuer unter o/e-Kostenfolge auf Fr. 364'088.70 zu reduzieren.

D. Mit Entscheid vom 8. April 2011 hiess die Taxationskommission das Gesuch teilweise gut, indem die Berechnungsgrundlage für die Berechnung der Erbschaftssteuer um einen Drittel herabgesetzt wurde.

E. Mit Entscheid vom 10. Mai 2011 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab.

F. Gegen die Entscheide der Taxationskommission vom 8. April 2011 und der Steuerverwaltung vom 10. Mai 2011 erhob V. W., vertreten durch X. Y., Rechtsanwalt, jeweils mit Schreiben vom 14. Juni 2011 beim Steuer- und Enteignungsgericht, Abteilung Steuergericht (Steuergericht) Rekurs. Er stellte das Begehren, der Entscheid der Taxationskommission 8. April 2010 bzw. der Steuerverwaltung vom 10. Mai 2011 sei unter o/e-Kostenfolge teilweise aufzuheben und die Erbschaftssteuer auf Fr. 364'088.70 zu reduzieren.

G. Mit Entscheid vom 16. Dezember 2011 wies das Steuergericht den Rekurs ab.

H. Mit Eingabe vom 2. April 2012 reichte V. W. (Beschwerdeführer), vertreten durch X. Y., Rechtsanwalt, beim Kantonsgericht, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht (Kantonsgericht) Beschwerde gegen den Entscheid des Steuergerichts vom 16. Dezember 2011 ein. Er beantragte, es sei unter o/e-Kostenfolge der Entscheid des Steuergerichts vom 16. Dezember 2011 aufzuheben und die Erbschaftsteuer auf Fr. 364'088.70 zu reduzieren. Der Rekurs gegen den Entscheid der Taxationskommission vom 8. April 2011 sei vom Steuergericht mit Entscheid vom 16. Dezember 2011 abgewiesen worden. Gegen diesen Entscheid richte sich die Beschwerde.

I. Mit Eingabe vom 7. Mai 2012 nahm die Taxationskommission zur Beschwerde Stellung und beantragte deren Abweisung.

J. Mit Stellungnahme vom 14. Mai 2012 beantragte das Steuergericht die Abweisung der Beschwerde.

Erwägungen:

1.1 Die Verwaltungsrechtspflege wird durch das formgerechte Einlegen eines Rechtsmittels einer Partei ausgelöst. Damit die Rechtsmittelinstanz auf eine Beschwerde eintritt und diese materiell behandelt, müssen die Prozessvoraussetzungen gegeben sein. Die angerufene Behörde, vorliegend das Kantonsgericht, prüft sie gemäss § 16 Abs. 2 des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) vom 16. Dezember 1993 von Amtes wegen; auf deren Bestreitung oder Nichtbestreitung kommt es nicht an (vgl. auch Fritz Gygi, Bundesverwaltungsrechtspflege, 2. Aufl., Bern 1983, S. 73; Alfred Kölz/Isabelle Häner, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2. Aufl., Zürich 1998, Rz. 409 ff.). Zu den Prozessvoraussetzungen, die alle erfüllt sein müssen, damit das Gericht zur Begründetheit der Rechtsbegehren Stellung nehmen kann, gehören namentlich ein taugliches Anfechtungsobjekt, eine frist- und formgerechte Rechtsmittelvorkehr, die Zuständigkeit der Rechtsmittelinstanz, die Legitimation und die Beschwer der Beschwerdeführer (vgl. René Rhinow/Heinrich Koller/Christina Kiss/Daniela Turnherr/Denise Brühl-Moser, Öffentliches Prozessrecht – Grundlagen und Bundesrechtspflege, 2. vollständig überarbeitete Auflage, Basel 2010, Rz. 1035 ff, Fritz Gygi, a.a.O., S. 71 ff.).

1.2 Gemäss § 131 Abs. 1 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (StG) vom 7. Februar 1974 kann gegen den Entscheid des Steuergerichts innert 30 Tagen beim Kantonsgericht, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht, schriftlich Beschwerde erhoben werden, was kraft des Verweises in § 24 des Gesetzes vom 7. Januar 1980 über die Erbschafts- und Schenkungssteuer (ESchStG) auch für Entscheide betreffend die Schenkungs- und Erbschaftssteuer gilt. Als direkter Adressat

des Entscheids der Taxationskommission vom 18. Februar 2011 ist der Beschwerdeführer zur Erhebung der Beschwerde berechtigt (§ 47 Abs. 1 lit. a VPO). Beim Entscheid betreffend Anwendbarkeit des Härtefallparagrafen handelt es sich praxisgemäss um eine anfechtbare Verfügung, da § 183 StG die Kompetenz der Taxationskommission zur Behandlung von Härtefällen im ganzen Einschätzungsverfahren, welches nicht erst mit dem Vorliegen einer Veranlagungsverfügung beginnt, statuiert (Basellandschaftliche Verwaltungsgerichtsentscheide [BLVGE] 1993, S. 42 ff mit Hinweisen). Das vorliegende Rechtsmittel ist form- und fristgerecht eingereicht worden. Fraglich ist die Zuständigkeit des Kantonsgerichts, über die vorliegende Beschwerde zu entscheiden, da nach § 183 Abs. 2 StG das Steuergericht bei Entscheiden der Taxationskommission betreffend Härtefälle endgültig entscheidet. Gemäss einem neuen Urteil des Bundesgerichts ist § 183 Abs. 2 StG mit der Anforderung von Art. 86 Abs. 2 des Bundesgesetzes über das Bundesgericht (BGG) vom 17. Juni 2005, wonach die Kantone als unmittelbare Vorinstanzen des Bundesgerichts obere Gerichte einsetzen, unvereinbar. Das Steuer- und Enteignungsgericht des Kantons Basel-Landschaft sei nicht als oberes kantonales Gericht im Sinne von Art. 86 Abs. 2 BGG zu qualifizieren (Urteil des Bundesgerichts 2C_467/2010 vom 10. Juni 2010 E. 2.2 f.). Entsprechend diesem Urteil ist das Kantonsgericht als oberes kantonales Gericht gestützt auf Art. 86 Abs. 2 BGG für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig.

2. Nach § 45 Abs. 1 VPO können mit der verwaltungsgerichtlichen Beschwerde Rechtsverletzungen einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens (lit. a) sowie die unrichtige oder unvollständige Feststellung des Sachverhalts (lit. b) gerügt werden. Die Überprüfung der Angemessenheit einer Verfügung ist hingegen nur in Ausnahmefällen vorgesehen (§ 45 Abs. 1 lit. c VPO). Mit der Beschwerde in Steuersachen können gemäss § 45 Abs. 2 VPO alle Mängel des angefochtenen Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden. Somit kann das Kantonsgericht vorliegend auch die Angemessenheit des angefochtenen Entscheids überprüfen.

3.1 Zur Begründung seiner Beschwerde brachte der Beschwerdeführer vor, es sei auf den vorliegenden Sachverhalt § 12 Abs. 1 lit. d ESchStG, der am 1. Juli 2010 in Kraft gesetzt wurde (nESchStG), anzuwenden. Nicht anwendbar sei demgegenüber die Fassung des § 12 Abs. 1 lit. d ESchStG, wie sie bis zum 30. Juni 2010 in Kraft war (aESchStG).

3.2.1 In diesem Zusammenhang machte der Beschwerdeführer geltend, das Steuergericht habe seinen Anspruch auf rechtliches Gehör verletzt, da es sich nicht mit seinen Argumenten betreffend den Regelungsgehalt von § 25 Abs. 1 ESchStG auseinander gesetzt habe. Die Übergangsbestimmung gemäss § 25 Abs. 1 ESchStG gelte nur für das Gesetz an sich, nicht aber für Gesetzesrevisionen. Das Steuergericht brachte hierzu vor, dass es sich – entgegen der Meinung des Beschwerdeführers – mit dessen Argumenten sowohl anlässlich der Verhandlung vom 16. Dezember 2011, als auch im angefochtenen Entscheid ausführlich auseinander gesetzt habe. Aus dem angefochtenen Entscheid gehe klar hervor, weshalb das Steuergericht zum

Schluss gekommen sei, dass das aESchStG und nicht das nESchStG angewendet werden müsse.

3.2.2 Das rechtliche Gehör nach Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft (BV) vom 18. April 1999 verlangt, dass die Behörde die Vorbringen des vom Entscheid in seiner Rechtsstellung Betroffenen auch tatsächlich hört, prüft und in der Entscheidfindung berücksichtigt. Daraus folgt die Verpflichtung der Behörde, ihren Entscheid zu begründen. Dabei ist es nicht erforderlich, dass sie sich mit allen Parteistandpunkten einlässlich auseinandersetzt und jedes einzelne Vorbringen ausdrücklich widerlegt. Vielmehr kann sie sich auf die für den Entscheid wesentlichen Punkte beschränken. Die Begründung muss so abgefasst sein, dass sich der Betroffene über die Tragweite des Entscheids Rechenschaft geben und ihn in voller Kenntnis der Sache an die höhere Instanz weiterziehen kann. In diesem Sinne müssen wenigstens kurz die Überlegungen genannt werden, von denen sich die Behörde hat leiten lassen und auf die sich ihr Entscheid stützt (vgl. Urteil des Bundesgerichts 1C_98/2011 vom 22. September 2011 E. 2.2 und BGE 136 I 236 E. 5.2, jeweils mit Hinweisen).

3.2.3 Zur Begründung seines Entscheides führte das Steuergericht im Wesentlichen an, dass das nESchStG betreffend die privilegierte Besteuerung von Konkubinatspaaren bei der Erbschaftssteuer keine ausdrücklich angeordnete Rückwirkung auf das aESchStG enthalte. Eine entsprechende Rückwirkung sei auch nicht nach dem Sinn des Erlasses ersichtlich. Ebenfalls fehle im aESchStG die Grundlage für eine Vorwirkung. Für die Beurteilung, ob der Beschwerdeführer gemäss dem nESchStG oder dem aESchStG zu besteuern sei, sei der Todestag der Erblasserin und nicht der Erlass der Rechnung betreffend die Erbschaftssteuer als Stichtag massgebend.

3.2.4 Aus diesen Erwägungen der Vorinstanz geht hervor, dass sie sich mit der Rüge des Beschwerdeführers, wonach auf den vorliegenden Sachverhalt das aESchStG und nicht das nESchStG anzuwenden sei, hinreichend auseinandergesetzt hat. Der Beschwerdeführer konnte aufgrund des Entscheides erkennen, welches die Motive und Gründe des Steuergerichts für seine Entscheidung waren. Mithin hat dieses die Begründung so abgefasst, dass sich der Beschwerdeführer über die Tragweite des Entscheids Rechenschaft geben und ihn in voller Kenntnis der Sache an die höhere Instanz weiterziehen konnte. Dass er dies in casu nicht habe tun können, hat der Beschwerdeführer im Übrigen auch nicht behauptet. Der Anspruch des Beschwerdeführers auf rechtliches Gehör wurde folglich nicht verletzt.

3.3.1 Zur Begründung seiner Rüge, wonach von den Vorinstanzen auf den vorliegenden Sachverhalt fälschlicherweise das aESchStG, anstatt das nESchStG angewandt worden sei, machte der Beschwerdeführer geltend, dass für die Berechnung der Höhe der Erbschaftssteuer das ESchStG in der Fassung vom 31. Januar 2011 – dem Tag, an welchem die Erbschaftssteuerrechnung erstellt worden sei – massgebend sei. Dafür spreche die bundesgerichtliche Rechtsprechung, wonach die Rechtmässigkeit eines Verwaltungsaktes grundsätzlich nach der Rechtslage zur Zeit seines

Erlasse zu beurteilen sei. Diesbezüglich sei zu berücksichtigen, dass der Beschwerdeführer die Erbschaft bis zum damaligen Zeitpunkt nicht angenommen habe. Auch sage § 25 Abs. 1 ESchStG nichts über das anwendbare Recht bei Gesetzesrevisionen aus. Zu beachten sei auch, dass die zivilrechtliche Universalsukzession gemäss Art. 560 Abs. 1 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (ZGB) vom 10. Dezember 1907 nichts über die Frage aussage, welches Steuergesetz anwendbar sei.

3.3.2 Gemäss § 1 ESchStG unterliegen der Erbschaftssteuer der Vermögenserwerb von Todes wegen, wozu auch die testamentarische Erbfolge gehört. Der Beschwerdeführer ist unstreitig als Alleinerbe testamentarisch eingesetzt worden. Erben erwerben gemäss Art. 560 Abs. 1 ZGB die Erbschaft von Gesetzes wegen mit dem Tod des Erblassers. Art. 560 Abs. 3 ZGB hält im Weiteren fest, dass der Erwerb der Erbschaft bei den eingesetzten Erben, wie im vorliegenden Fall, auf den Zeitpunkt der Eröffnung des Erbanges zurückbezogen werde. Unbeachtlich ist demgemäss, wann der eingesetzte Erbe die Erbschaft annimmt. Der Erbgang wird gemäss Art. 537 Abs. 1 ZGB durch den Tod des Erblassers eröffnet. Damit erwerben sowohl die gesetzlichen Erben wie auch die eingesetzten Erben die Erbschaft im Zeitpunkt des Todes des Erblassers. Zwar ist dem Beschwerdeführer insofern beizupflichten, als Art. 560 ZGB keine Aussage über die Anwendbarkeit von Steuergesetzen macht. Hingegen hält die genannte Norm fest, in welchem Zeitpunkt ein Erbe die Erbschaft erwirbt und dieser Zeitpunkt ist gemäss § 8 ESchStG massgebend für die Steuerpflicht. So hält § 8 ESchStG fest, dass derjenige steuerpflichtig ist, welcher gemäss den §§ 1, 2, 6 und 7 ESchStG Vermögen erwirbt. Die Erblasserin starb am 16. Mai 2010. Damit hat der Beschwerdeführer die Erbschaft am 16. Mai 2010 erworben. Während sich der Sachverhalt, welcher für die Steuerpflicht massgebend ist, abschliessend vor Inkrafttreten des nESchStG verwirklicht hat, wurde die Erbschaftssteuerrechnung am 31. Januar 2011 nach Inkrafttreten des nESchStG erstellt. Zu prüfen ist demnach, ob für die Berechnung der Höhe der Erbschaftssteuer das aESchStG oder das nESchStG anwendbar ist.

3.3.3 § 25 Abs. 1 ESchStG statuiert intertemporalrechtlich, dass für den Vermögenserwerb von Todes wegen und für die Schenkung, «welche vor Inkrafttreten dieses Gesetzes erfolgen», materiell und verfahrensmässig das bisherige Recht gilt. Das ESchStG hält damit fest, dass bezüglich der Frage des anwendbaren Rechts auf den Zeitpunkt des Erbschaftserwerbs abzustellen ist. Der Beschwerdeführer bringt hierzu vor, dass § 25 Abs. 1 ESchStG nichts über das anwendbare Recht bei Gesetzesrevisionen aussage. Diese Norm äussere sich vielmehr nur zum Inkrafttreten des Gesetzes per 1. Juli 1980. Der Wortlaut von § 25 Abs. 1 ESchStG spricht – wie der Beschwerdeführer richtig geltend macht – vom «Gesetz» und nennt allfällige Gesetzesrevisionen nicht ausdrücklich. Ob nun aber vom Regelungsgehalt der genannten Bestimmung nur das Gesetz per 1. Juli 1980 oder auch nachfolgende Gesetzesrevisionen erfasst werden, kann offenbleiben, wie nachfolgend aufgezeigt wird.

3.3.4 Wäre davon auszugehen, dass sich § 25 Abs. 1 ESchStG ausschliesslich auf das Inkrafttreten des ESchStG per 1. Juli 1980 bezieht, so fehlte es an einer ausdrücklichen Übergangsregelung betreffend die Gesetzesrevision per 1. Juli 2010. In sol-

chen Fällen muss auf Grund allgemeiner Prinzipien über das anwendbare Recht entschieden werden (BGE 131 V 429 E. 5.1; Ulrich Häfelin/Georg Müller/Felix Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. vollständig überarbeitete Auflage, Zürich/St. Gallen 2010, Rn 325). Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung sind danach jene Rechtssätze massgebend, die bei der Verwirklichung des zu Rechtsfolgen führenden Sachverhaltes galten (vgl. BGE 130 V 445 E. 1.2.1, 129 V 4 E. 1.2), d.h. es ist die Ordnung anwendbar, die zur Zeit galt, als sich der zu Rechtsfolgen führende Sachverhalt verwirklicht hat (vgl. BGE 127 V 467 E. 1; vgl. zum Ganzen auch Häfelin/Müller/Uhlmann, a.a.O., Rn 326 f.; René A. Rhinow/Beat Krähenmann, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Ergänzungsband, Basel und Frankfurt am Main 1990, Nr. 15 I, mit Hinweisen auf die Rechtsprechung). Die vom Beschwerdeführer zitierte Rechtsprechung des Bundesgerichts, wonach die Rechtmässigkeit eines Verwaltungsaktes nach der Rechtslage zur Zeit seines Erlasses zu beurteilen sei, bezieht sich ausschliesslich auf hängige Bewilligungsverfahren, bei welchen sich der rechtlich zu ordnende Tatbestand erst bei Beginn der bewilligten Tätigkeit verwirklicht (BGE 113 Ib 249 E. 2.a; Rhinow/Krähenmann, a.a.O., Nr. 15 II a, mit Hinweisen auf die Rechtsprechung). Dasselbe gilt für die vom Beschwerdeführer angeführte Literatur, wonach die Antwort auf die Frage, auf welche Sachverhalte ein neu in Kraft getretenes Gesetz anzuwenden sei, vor allem davon abhängt, wie das Interesse der Betroffenen am Schutz des Vertrauens in die Weitergeltung des bisherigen Rechts gewichtet werde (vgl. Häfelin/Müller/Uhlmann, a.a.O., Rn 323). Demgegenüber hat sich in der hier zu beurteilenden Sache der zur Steuerpflicht des Beschwerdeführers führende Sachverhalt bereits mit dem Erwerb der Erbschaft verwirklicht (vgl. E. 3.3.2). Anknüpfungzeitpunkt für die Fragen des Bestehens und des Umfangs der Erbschaftssteuer ist damit – sowohl nach § 25 Abs. 1 ESchStG, wie auch aufgrund allgemeiner Prinzipien – der Zeitpunkt des Erwerbs der Erbschaft und nicht – entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers – der Zeitpunkt des Erlasses der Erbschaftssteuerrechnung. Folglich ist für die Berechnung der Erbschaftssteuer grundsätzlich jene Fassung des ESchStG anzuwenden, welche zum Zeitpunkt des Erbschaftserwerbs in Kraft war, mithin also das aESchStG. Fraglich ist, ob im vorliegenden Fall von einer Rückwirkung oder einer positiven Vorwirkung des nESchStG auszugehen ist.

4.1 Der Beschwerdeführer macht im Weiteren geltend, es lägen die Voraussetzungen einer Rückwirkung des nESchStG vor. Insbesondere sei zu beachten, dass die Rückwirkung im Sinn des Erlasses bzw. der Revision enthalten sei, was sich vor allem aus der Entstehungsgeschichte und der Ratio der Gesetzesänderung ergebe: Die Inkraftsetzung per 1. Juli 2010 sei rein zufällig gewählt worden, es gebe keinen sachlichen Grund für dieses Datum. Der Souverän habe bereits in der Volksabstimmung vom 27. September 2009 entschieden, dass Konkubinatspaare künftig nur noch einer Erbschaftssteuerbelastung von 15 Prozent unterliegen sollten. Der Sinn des Erlasses sei eindeutig die schnellstmögliche Umsetzung des Willens der Legislative und des Volkes gewesen. Zudem sei zu berücksichtigen, dass es sich vorliegend um eine begünstigende Rückwirkung handle, welche grundsätzlich nicht zu beanstanden sei und dass es sich im vorliegenden Fall um einen Spezialfall der Rück-

wirkung handle, da die Erblasserin zwar vor dem Inkrafttreten des nESchStG, jedoch nach der Volksabstimmung vom 27. September 2009 verstorben sei.

4.2 In seiner Entscheid vom 16. Dezember 2011 bringt das Steuergericht hierzu vor, dass sich im nESchStG keine ausdrücklich angeordnete Rückwirkung auf das ESchStG bezüglich der privilegierten Besteuerung von Konkubinatspaaren befinde. Auch sei keine Rückwirkung nach dem Sinn des Erlasses ersichtlich. Die Taxationskommission hielt in ihrer Stellungnahme zur Beschwerde zu diesen Vorbringen des Beschwerdeführer im Weiteren fest, dass der Souverän in der Volksabstimmung vom 27. September 2009 betreffend die Revision des ESchStG auch der Regelung zugestimmt habe, wonach der Regierungsrat über den Zeitpunkt des Inkrafttretens beschliesse. Wohl aus vollzugstechnischen und finanzpolitischen Überlegungen habe der Regierungsrat das Inkrafttreten per 1. Juli 2010 beschlossen.

4.3 Eine echte Rückwirkung liegt vor, wenn neues Recht auf einen Sachverhalt angewendet wird, der sich abschliessend vor Inkrafttreten dieses Rechts verwirklicht hat (Häfelin/Müller/Uhlmann, a.a.O., Rz. 329). Aus den Art. 5 (Rechtsstaatsprinzip), Art. 8 (Rechtsgleichheitsgebot) und Art. 9 (Vertrauensschutzprinzip) der schweizerischen Bundesverfassung (BV) vom 18. April 1999 wird abgeleitet, dass eine echte Rückwirkung grundsätzlich verboten ist. Gemäss bundesgerichtlicher Praxis ist die echte Rückwirkung eines Erlasses aber ausnahmsweise zulässig. Vorausgesetzt wird, dass die Rückwirkung ausdrücklich angeordnet oder nach dem Sinn des Erlasses klar gewollt ist. Sie muss zudem zeitlich mässig und durch triftige Gründe gerechtfertigt sein. Ausserdem darf sie keine stossenden Ungleichheiten bewirken und keinen Eingriff in wohlerworbene Rechte darstellen (Häfelin/Müller/Uhlmann, a.a.O., Rz. 330 f. mit Hinweis auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung). Für die Frage der Zulässigkeit der Rückwirkung ist demgegenüber unbeachtlich, entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers, wann eine allfällige Volksabstimmung betreffend das neue Recht stattgefunden hat. Der Umstand, dass der Beschwerdeführer die Erbschaft nach der Volksabstimmung vom 27. September 2009 erwarb, ist vorliegend mithin nicht von Belang.

4.4 Begünstigende Erlasse werden nur dann rückwirkend angewendet, wenn im Gesetz ein entsprechender Anspruch im Gesetz vorgesehen ist und die Rückwirkung nicht zu Ungleichheiten führt oder Rechte Dritter beeinträchtigt (vgl. Häfelin/Müller/Uhlmann, a.a.O., Rz. 335 mit Hinweis auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung).

4.5 Dem nESchStG ist weder eine ausdrückliche Anordnung einer Rückwirkung, noch ein Anspruch auf Rückwirkung zu entnehmen. Dies ist unbestritten. Entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers ist eine Rückwirkung aber auch nach dem Sinn des nESchStG nicht gewollt. So sind weder in den Materialien zum nESchStG, noch in diesem selbst Anhaltspunkte erkennbar, wonach die Gesetzesrevision bereits vor Inkrafttreten Wirkung hätte entfalten sollen. Insbesondere lassen sich entsprechende Anhaltspunkte weder aus dem Beweggrund des Landrates bzw. des Stimmvolkes, die Steuerbelastung von Konkubinatspartnern massvoll zu senken, noch aus dem

Umstand, dass mit dem nESchStG der Wille des Landrates und des Volkes umgesetzt werden, herleiten. In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass sowohl der Landrat wie auch das Stimmvolk mit der Zustimmung zur Gesetzesrevision auch dem in der Vorlage enthaltenen Auftrag an den Regierungsrat, den Zeitpunkt des Inkrafttretens zu beschliessen, zugestimmt haben (vgl. Ziffer II. des Landratsbeschlusses vom 7. Mai 2009), ohne diesbezüglich zeitlich maximale Limiten zu formulieren. Der Regierungsrat setzte die Gesetzesnovelle infolge der Volksabstimmung vom 27. September 2009 auf den 1. Juli 2010 in Kraft und kam damit diesem Auftrage nach. Dass diese Inkraftsetzung auf ein zufälliges Datum hin erfolgte, ändert daran nichts. Vielmehr ist dieser Umstand für die Frage, ob ein Erlass vor Inkrafttreten Wirkung entfalten soll, nicht von Belang. Eine Rückwirkung des nESchStG wurde somit weder ausdrücklich angeordnet, noch war sie nach dem Sinn des Erlasses klar gewollt. Ebenso wenig ist dem nESchStG ein Anspruch auf Rückwirkung zu entnehmen. Damit fehlt bereits die erste Voraussetzung für eine Rückwirkung des nESchStG. Die Frage, ob die weiteren Voraussetzungen für eine Rückwirkung vorliegen, kann folglich offen gelassen werden.

5. Der Beschwerdeführer bringt im Weiteren vor, es sei von einer positiven Vorwirkung der Gesetzesänderung vom 1. Juli 2010 auszugehen. Allerdings legt er nicht dar, weshalb das am 1. Juli 2010 in Kraft getretene nESchStG eine positive Vorwirkung hätte zeitigen sollen. Entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers spricht weder der Umstand, wonach das nESchStG im Zeitpunkt des Erlasses der angefochtenen Verfügung in Kraft war, noch der Umstand, wonach im Zeitpunkt des Erbschaftserwerbs bereits bekannt war, dass eine neue Regelung in Kraft treten wird, für die Zulässigkeit der positiven Vorwirkung. «Positive Vorwirkung» bezeichnet die Anwendung noch nicht in Kraft stehenden statt des geltenden Rechts. Sie wird durch das Legalitätsprinzip (Art. 5 Abs. 1 BV) und den Grundsatz der Rechtssicherheit ausgeschlossen (BGE 136 I 145 E. 3.2, 135 I 255 E. 15 und 125 II 281 f. E. 3c mit Hinweisen; Urteile des Bundesgerichts [BGer] 1C_98/2011 vom 22. September 2011 E. 3.2, 1C_274/2007 vom 1. Februar 2008 E. 4.1 und 1P.236/2004 vom 20. Dezember 2004 E. 3.4; Häfelin/Müller/Uhlmann, a.a.O., Rz. 348; Rhinow/Krähenmann, a.a.O., Nr. 17 B. I.). Eine positive Vorwirkung des nESchStG ist folglich nicht zulässig (Urteil des Kantonsgerichts, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht [KGE VV] vom 18. April 2012 [810 11 415] E. 5.3).

6. Als Zwischenergebnis kann demnach festgehalten werden, dass für die Berechnung der Erbschaftssteuer jene Fassung des ESchStG anzuwenden ist, welche zum Zeitpunkt des Erbschaftserwerbs in Kraft war. Massgebend ist mithin das aESchStG.

7.1 Der Beschwerdeführer macht für diesen Fall geltend, dass ein Härtefall im Sinne von § 183 StG vorliege und dass die Herabsetzung der Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Erbschaftssteuer um einen Drittel nicht ausreichend sei. Der Gesetzgeber habe mit § 183 StG bewusst eine Norm geschaffen, die es der Taxationskommission oder im Rekursverfahren dem Steuergericht explizit ermögliche, in Einzelfällen, wenn die Anwendung der gesetzlichen Bestimmungen eine sachlich ungerechtfertigte Belastung ergebe, von der gesetzlichen Ordnung in angemessener

Weise abzuweichen. Dies habe vorliegend aber weder die Taxationskommission noch das Steuergericht gemacht. Die hohe Steuerbelastung trage nicht nur dem Umstand, dass die Erblasserin und der Beschwerdeführer während 32 Jahren zusammen gelebt hätten, keine Rechnung, es werde auch in keiner Weise der Umstand berücksichtigt, dass der Beschwerdeführer der Erblasserin während ihrer langjährigen Krankheit stets zur Seite stand. Der Beschwerdeführer habe mit seinem Einsatz dem Kanton Basel-Landschaft massiv höhere Kosten, insbesondere für die Pflege der Erblasserin, erspart. Es sei stossend, wenn der Beschwerdeführer trotz seines absolut aussergewöhnlichen und vorbildlichen Einsatzes während all dieser Jahre nun aus zu Unrecht geltend gemachten, formellen Gründen abgestraft werde. Von den Vorinstanzen völlig ausser Betracht gelassen worden sei auch der Härtefall aufgrund der zeitlichen Komponente: Die Erblasserin sei sieben Monate nach der Volksabstimmung betreffend das ESchStG am 27. September 2009, aber nur sieben Wochen vor Inkrafttreten dieser Gesetzesnovelle gestorben. Schliesslich liege auch deshalb ein Härtefall vor, weil die Erblasserin und der Beschwerdeführer gegenüber Konkubinatspaaren, bei denen ein Partner sieben Wochen später gestorben sei, ungleich behandelt würden.

7.2.1 In seinem Entscheid hielt das Steuergericht hierzu im Wesentlichen fest, dass eine weitere Reduktion der Erbschaftssteuer in Anwendung von § 183 StG einer Erweiterung des Katalogs der Steuerklassen oder der Ausnahmen von der Steuerpflicht gleichkäme, was aufgrund der klaren, differenzierten gesetzlichen Regelung weder angezeigt noch zulässig sei. Aufgrund des Grundsatzes der gesetzmässigen Besteuerung habe eine weitergehende Privilegierung nach der Dauer des Konkubinats oder der Pflegebedürftigkeit eines Konkubinatspartners nur durch den Gesetzgeber – was zwischenzeitlich auch mit der Gesetzesänderung geschehen sei – und nicht in Anwendung des Ausnahmerechts gemäss § 183 StG zu erfolgen.

7.2.2 Die Taxationskommission brachte in diesem Zusammenhang im Wesentlichen vor, dass ein Härtefall im Sinne von § 183 StG nach konstanter Rechtsprechung nur dann vorliege, wenn die gesetzliche Regelung zu einer ungerechtfertigten und deshalb stossenden Belastung führe, weil der Gesetzgeber für den in Frage stehenden, ganz speziellen Sachverhalt die steuerlichen Konsequenzen nicht vorausgesehen habe bzw. nicht habe voraussehen können. Entsprechend der Praxis der Taxationskommission und in Übereinstimmung mit der Rechtsprechung des Steuergerichts sei im vorliegenden Fall in Anwendung des Erbschaftssteuertarifs für Nichtverwandte ein langjähriges und gefestigtes Konkubinatsverhältnis und damit eine unbillige Härte im Sinne von § 183 StG berücksichtigt und demgemäss eine Reduktion der Steuerbemessungsgrundlage um einen Drittel gewährt worden.

7.3 Gemäss § 12 Abs. 1 aESchStG beträgt der Steuersatz der Erbschafts- und der Schenkungssteuer in Prozenten: für Eltern und Stiefkinder $[(0,11 \times \text{Vermögensanfall in Franken}) + 800 \text{ Fr.}] : (\text{Vermögensanfall in Franken} + 50'000 \text{ Fr.}) \times 100$ (lit. b); für voll- und halbblütige Geschwister, Grosseltern und Stiefgrosskinder das Eineinhalbfache des Steuersatzes gemäss Buchstabe b (lit. c); für Urgrosseltern, Schwiegerkinder, Schwiegereltern und Stiefeltern das Zweifache des Steuersatzes gemäss

Buchstabe b (lit. d); für Onkel und Tante, Neffe und Nichte das Zweieinhalbfache des Steuersatzes gemäss Buchstabe b (lit. e); für Grossonkel und Grosstante, Grossneffe und Grossnichte, Vetter und Base das Dreifache des Steuersatzes gemäss Buchstabe b (lit. f), für alle übrigen Empfänger das Vierfache des Steuersatzes gemäss Buchstabe b (lit. g). In § 9 aESchStG wird sodann die Befreiung von der Erbschafts- und Schenkungssteuer geregelt und bezüglich der natürlichen Personen festgehalten, dass Ehegatten sowie direkte Nachkommen des Erblassers von der Erbschaftssteuer befreit sind. Der Konkubinatspartner und Erbe einer verstorbenen Erblasserin gilt demgemäss als übriger Empfänger im Sinne von § 12 Abs. 1 lit. g aESchStG und es kommt der entsprechende Steuersatz zur Anwendung.

7.4 § 183 Abs. 1 StG (unter der Marginalie «Behandlung von Härtefällen») enthält folgende Regelung: «Ergibt sich bei der Anwendung der gesetzlichen Bestimmungen in Einzelfällen eine sachlich ungerechtfertigte Belastung, so kann im Einschätzungsverfahren die kantonale Taxationskommission oder im Rekursverfahren das Steuergericht von der gesetzlichen Ordnung in angemessener Weise abweichen». Die Taxationskommission oder im Rekursverfahren das Steuergericht haben somit die Befugnis, unter besonderen Voraussetzungen die Steuerleistung niedriger anzusetzen, als die allgemeinen Regeln dies verlangen. Mit der Statuierung der Härteklausele bzw. Ausnahmebestimmung sollen einerseits Unbilligkeiten der gesetzlichen Ordnung ausgeglichen und andererseits die zu harten Folgen einer an sich gesetzeskonformen Veranlagung gemildert werden. Da solche Korrekturen vom in Art. 127 Abs. 1 BV verankerten Grundsatz der gesetzmässigen Besteuerung abweichen, ist bei der Anwendung dieses Ausnahmerechts grosse Zurückhaltung geboten (vgl. Peter B. Nefzger, in: Nefzger/Simonek/Wenk [Hrsg.], Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, Basel 2004, § 183 N 1). Gerade im Steuerrecht, dem klassischen Bereich der Vorherrschaft des Legalitätsprinzips, sind der Anwendung einer Ausnahmebestimmung enge Grenzen gesetzt, d.h. es müssen besondere Umstände vorliegen, die ein Abweichen von der Regel verlangen. Eine allzu grosszügige Handhabung würde zudem die Rechtssicherheit und den Grundsatz der Gleichbehandlung gefährden, was letztlich zu einer Aushöhlung des Gesetzes führen kann. Diesbezüglich ist festzuhalten, dass das Institut der Ausnahmebewilligung nicht so gehandhabt werden darf, dass damit im Ergebnis das Gesetz selbst geändert wird. Die Härtefallklausel im Sinne von § 183 StG wurde bisher denn auch streng gehandhabt: So wurde ein Härtefall und damit die Voraussetzung für eine Reduktion der Bemessungsgrundlage bejaht, wenn ein mindestens fünf Jahre dauerndes Konkubinatsverhältnis unmittelbar vor dem Tod des Erblassers vorlag (Entscheid der Steuerrekurskommission vom 23.1.1998, Nr. 1/1998; Entscheid des Steuergerichts vom 14.4.2000 Nr. 32/2000; KGE VV vom 18. April 2012 [810 11 415] E. 4.2 und vom 15. Juni 2011 [810 10 295] E. 3.4). Es ist unbestritten, dass ein solches qualifiziertes Konkubinatsverhältnis zwischen der Erblasserin und dem Beschwerdeführer bestand. Sowohl die Taxationskommission als auch das Steuergericht sind vorliegend praxismässig von einem Härtefall ausgegangen und haben, dieser Praxis entsprechend, die für die Berechnung der Erbschaftssteuer massgebende Bemessungsgrundlage um einen Drittel herabgesetzt. Strittig und somit zu prüfen ist im Folgenden, ob

die Vorinstanzen, ausgehend von einem Härtefall im Sinne von § 183 Abs. 1 StG, zu Recht eine weitergehende Reduktion der Erbschaftssteuer verweigert haben.

7.5.1 Lag ein qualifiziertes Konkubinatsverhältnis vor, wird ein Härtefall im Sinne von § 183 Abs. 1 StG deshalb bejaht, weil in einem solchen Fall anzunehmen ist, dass zwischen den Konkubinatspartnern ein enges und stabiles Verhältnis existierte, bei welchem eine innere Verbundenheit wie bei einem Ehepaar und die entsprechende Bereitschaft der Partner zu gegenseitiger persönlicher und wirtschaftlicher Unterstützung bestand (KGE VV vom 15. Juni 2011 [810 10 295] E. 3.4; vgl. auch Urteil des Bundesgerichts vom 19. Juni 2007, [P 40/06] E. 4.2). Es ist sachgerecht, Konkubinatsverhältnisse, welche die genannten Anforderungen erfüllen, bezüglich der Rechtsfolge gleich zu behandeln, unabhängig davon, wie lange das Verhältnis dauerte und in welchem Ausmass die Konkubinatspartner die Bereitschaft gezeigt haben, sich persönlich oder wirtschaftlich zu unterstützen. Denn es ist davon auszugehen, dass eine stärkere innere Verbundenheit und eine grössere Unterstützungsbereitschaft als die eines Ehepaares kaum nachweisbar ist, was eine Differenzierung verschiedener Konkubinatsverhältnisse, welche die genannten Anforderungen erfüllen, verunmöglicht. Indem die Vorinstanzen vorliegend von einem Härtefall ausgegangen sind, haben sie eine innere Verbundenheit zwischen der Erblasserin und des Beschwerdeführers und eine entsprechende gegenseitige Unterstützungsbereitschaft wie bei einem Ehepaar angenommen. Entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers haben die Vorinstanzen damit sowohl dem Umstand, dass die Erblasserin und der Beschwerdeführer während 32 Jahren zusammen gelebt haben, als auch dem Umstand, dass der Beschwerdeführer der Erblasserin während ihrer langjährigen Krankheit stets zur Seite stand, Rechnung getragen. Auch wenn davon auszugehen wäre, dass der Beschwerdeführer dem Kanton Basel-Landschaft mit seiner Unterstützung der Erblasserin Kosten erspart hat, – er unterlässt es, diese Behauptung zu belegen – so läge allein deshalb keine zusätzliche, sachlich ungerechtfertigte Belastung des Beschwerdeführers vor, denn eine entsprechende Kostenersparnis wäre die direkte Folge seiner persönlichen und wirtschaftlichen Unterstützung der Erblasserin und damit bereits im Härtefalltatbestand des qualifizierten Konkubinatsverhältnisses berücksichtigt.

7.5.2 Entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers liegt nicht bereits deshalb ein Härtefall vor, weil die Erblasserin sieben Monate nach der Volksabstimmung betreffend das nESchStG am 27. September 2009, aber nur sieben Wochen vor Inkrafttreten dieser Gesetzesnovelle gestorben ist oder weil die Erblasserin und der Beschwerdeführer gegenüber Konkubinatspaaren, bei denen ein Partner sieben Wochen später gestorben sei, ungleich behandelt werden. Denn die Reduktion der Erbschaftssteuer allein aufgrund dieser Umstände und damit allein deshalb, weil einige Wochen nach dem Erbschaftserwerb das nESchStG in Kraft getreten ist, käme im Ergebnis einer unzulässigen positiven Vorwirkung des revidierten ESchStG gleich (KGE VV vom 18. April 2012 [810 11 415] E. 5.3; vgl. hierzu Ziffer 5).

7.6 Nach dem Angeführten haben die Vorinstanzen zu Recht die für die Berechnung der Erbschaftssteuer massgebende Bemessungsgrundlage um einen Drittel her-

abgesetzt und gleichzeitig eine weitergehende Reduktion der Erbschaftssteuer verweigert. Die Beschwerde ist demnach vollumfänglich abzuweisen.

8.1 Es bleibt über die Kosten zu befinden. Gemäss § 20 Abs. 1 VPO ist das Verfahren vor Kantonsgericht kostenpflichtig. Die Verfahrenskosten umfassen die Gerichtsgebühren und die Beweiskosten und werden in der Regel in angemessenem Ausmass der ganz oder teilweise unterliegenden Partei auferlegt (§ 20 Abs. 3 VPO). Demgemäss gehen die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 1'400.– zu Lasten des Beschwerdeführers und werden mit dem geleisteten Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 1'400.– verrechnet.

8.2 Der ganz oder teilweise obsiegenden Partei kann gestützt auf § 21 Abs. 1 VPO für den Beizug einer Anwältin oder eines Anwalts eine angemessene Parteientschädigung zu Lasten der Gegenpartei zugesprochen werden. Dem Kanton wird demgegenüber keine Parteientschädigung zugesprochen (§ 21 Abs. 2 VPO). Angesichts des Ausgangs des Verfahrens sind die Parteikosten wettzuschlagen.

Demgemäss wird erkannt:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. ...
3. ...