

## Rechtsmittelverfahren

### Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten

#### Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts, Lausanne vom 19. März 2013

*Die allgemeine Steuererlassnorm und die Härtefallregelung von § 183 des basel-landschaftlichen Steuergesetzes weichen nur geringfügig voneinander ab. Beide Bestimmungen haben letztendlich die Herabsetzung des geschuldeten Steuerbetrags zum Ziel und beinhalten einen erheblichen Gestaltungsspielraum, den das Bundesgericht nicht überprüfen kann bzw. will. Auch die subsidiäre Verfassungsbeschwerde hat vorliegend nur einen sehr eingeschränkten Anwendungsbereich, weil es an einem geschützten Rechtsanspruch in der Regel fehlt.*

#### Sachverhalt:

A. Am 7. November 2009 verstarb der 1915 geborene, in A. /BL wohnhafte und früher als Gastwirt tätige Y. Im Lauf der Jahre hatte er X., geboren 1955, seiner früheren Mitarbeiterin und späteren Pächterin des Gastwirtschaftsbetriebs, mit der ihn eine langjährige, enge Beziehung verband, namhafte Bar- und Sachwerte zukommen lassen. Für den Zeitraum von 2000 bis 2009 sind Schenkungen in Höhe von Fr. 1'465'250.– bekannt, wogegen sie für die Zeit davor nicht restlos feststehen. Mit Verfügung von Todes wegen setzte Y. seine beiden Nachkommen zugunsten von X. auf den Pflichtteil.

B. In den hier massgebenden Jahren 2000 bis 2009 hatte X. von der Deklaration der Schenkungen abgesehen. Am 12. Juli 2010 eröffnete die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft ihr gegenüber ein Nachsteuerverfahren und versandte am 10. Dezember 2010 eine Rechnung über Fr. 626'530.–. X. ersuchte am 21. Dezember 2010 die Taxationskommission des Kantons Basel-Landschaft um vollumfänglichen oder teilweisen Erlass der geschuldeten Schenkungssteuer. Sie machte geltend, sie sei Y. in den letzten 13 Jahren seines Lebens wie niemand anders nahegestanden. Anfang Oktober 2009 habe das Stimmvolk des Kantons Basel-Landschaft bei der Revision des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes der Privilegierung von Lebensgemeinschaften zugestimmt. Die Gesetzesänderung sei zwar erst Mitte 2010 in Kraft getreten, doch frage es sich, ob diesem Umstand im Erlassverfahren nicht schon Rechnung zu tragen sei. Die Taxationskommission wies das Gesuch am 18. Februar 2011 ab. Das dagegen angerufene Steuer- und Enteignungsgericht des Kantons Basel-Landschaft, Abteilung Steuergericht, und hierauf das Kantonsgericht Basel-Landschaft, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht, wiesen die Rechtsmittel mit Entscheiden vom 19. August 2011 und 18. April 2012 ab.

C. Mit Eingabe vom 13. Juli 2012 erhebt X. (hiernach: die Steuerpflichtige) beim Bundesgericht Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten, eventuell subsidiäre Verfassungsbeschwerde. Sie beantragt, der Entscheid des Kantonsgerichts Basel-Landschaft vom 18. April 2012 sei aufzuheben und es sei die Sache zur Neubeurteilung an die Vorinstanz, eventuell an die Taxationskommission zurückzuweisen.

Während das Kantonsgericht Basel-Landschaft, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht, auf eine Vernehmlassung verzichtet, nimmt die Taxationskommission des Kantons Basel-Landschaft Stellung und beantragt die Abweisung der Beschwerde. Dies veranlasst die Steuerpflichtige zur Einreichung abschliessender Bemerkungen.

D. In einem separaten (Zwischen-)Entscheid vom 18. April 2012 würdigte die Vorinstanz den Sachverhalt unter erbschaftssteuerlichen Gesichtspunkten. Auf die dagegen gerichtete Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten vom 13. Juli 2012 ist das Bundesgericht nicht eingetreten (Urteil 2C\_703/2012 vom 19. Juli 2012).

#### Erwägungen:

1. Das Bundesgericht prüft seine Zuständigkeit bzw. die Zulässigkeit des Rechtsmittels von Amtes wegen (Art. 29 Abs. 1 BGG) und mit freier Kognition (BGE 138 I 475 E. 1 S. 476; 138 III 471 E. 1 S. 475; 138 IV 258 E. 1.4 S. 262; 137 III 417 E. 1 S. 417).

2.1 Angefochten ist ein (End-)Entscheid einer letzten kantonalen Instanz in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts, der dem Grundsatz nach mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht weitergezogen werden kann (Art. 82 lit. a, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2, Art. 89 Abs. 1 und Art. 90 BGG). Zu prüfen ist freilich, ob die Materie in den Anwendungsbereich von Art. 83 lit. m BGG fällt.

2.2 Nach Art. 83 lit. m BGG ist die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten unzulässig gegen Entscheide über die Stundung und den Erlass von Abgaben. Damit wird das vorrevidierte Recht weitergeführt (Art. 99 Abs. 1 lit. g des Bundesgesetzes vom 16. Dezember 1943 über die Organisation der Bundesrechtspflege [OG; BS 3 53]; Botschaft vom 28. Februar 2001 zur Totalrevision der Bundesrechtspflege [BBl 2001 4202, insb. 4230]; ALAIN WURZBURGER, in: Corboz/Wurzbürger/Ferrari/Frésard/Aubry Girardin [Hrsg.], Commentaire de la LTF, 2009, N. 124 zu Art. 83 BGG; YVES DONZALLAZ, Loi sur le Tribunal fédéral, 2008, N. 2892 zu Art. 83 BGG; HANSJÖRG SEILER, in: Hansjörg Seiler/Nicolas von Werdt/Andreas Güngerich, Bundesgerichtsgesetz, 2007, N. 83 zu Art. 83 BGG).

Anlass für diese Ausnahme bildet der Umstand, dass den Verwaltungsbehörden bei Verfügungen über Erlass oder Stundung geschuldeter Abgaben ein erheblicher Gestaltungsspielraum zusteht. Die Behörden verfügen hier regelmässig über einen Handlungsspielraum (Rechtsfolgeermessen), nicht selten aber auch über einen Beurteilungsspielraum (Tatbestandsermessen; zu den Begrifflichkeiten insgesamt STEPHANIE HRUBESCH-MILLAUER, in: Heinz Hausheer/Hans Peter Walter [Hrsg.], Berner Kommentar, Band I/1, Einleitung, 2012, N. 282 ff. zu Art. 4 ZGB; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Aufl., 2010, N. 436 ff.; PIERRE TSCHANNEN/ULRICH ZIMMERLI/MARKUS MÜLLER, Allgemeines Verwaltungsrecht, 3. Aufl., 2009, § 26 N. 3 und 10). Dieser Gestaltungsspielraum soll der ordentlichen Beschwerde an das Bundesgericht nach dem Willen des Gesetzgebers entzogen bleiben (siehe u. a. Urteile 2A.534/2005 vom 17. Februar 2006 E. 1.1; 2A.51/2001 vom 23. März 2001 E. 2b, in: ASA 72 S. 579 und StR 57/2002 S. 476 bzw. 668).

2.3 Die Steuerpflichtige beruft sich auf § 183 Abs. 1 des Gesetzes [des Kantons Basel-Landschaft] vom 7. Februar 1974 über die Staats- und Gemeindesteuern (StG/BL; SGS 331). Die Norm unter dem Titel «Behandlung von Härtefällen» lautet in der Fassung vom 22. Februar 2001, in Kraft seit 1. April 2002, wie folgt: «Er gibt 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.» Eine ähnliche Bestimmung findet sich in § 139b Abs. 1 StG/BL, in Kraft seit 1. Januar 2005. Danach gilt: «Steuerpflichtigen Personen, für die infolge einer Notlage die Bezahlung der Steuern, Zinsen, Bussen und Gebühren eine grosse Härte bedeuten würde, können die geschuldeten Beträge ganz oder teilweise erlassen werden.»

Nach Meinung der Steuerpflichtigen fällt der angefochtene Entscheid nicht unter die «Entscheide über die Stundung und den Erlass von Abgaben» im Sinne von Art. 83 lit. m BGG. Sie leitet dies namentlich aus dem Sinn der Norm, dem angeblichen Rechtsanspruch auf Abweichen von der gesetzlichen Ordnung, der sachlichen Zuständigkeit – kantonale Taxationskommission bzw. Steuergericht anstelle der Finanz- und Kirchendirektion in den Fällen von § 139b StG/BL – und der Rechtsmittelbelehrung ab.

2.4 Die allgemeine Erlassnorm (§ 139b Abs. 1 StG/BL) und die Härtefallbestimmung (§ 183 Abs. 1 StG/BL) weichen konzeptionell voneinander ab, wenn auch nur geringfügig. Der hauptsächliche Unterschied besteht darin, dass dem Härtefall gemäss § 183 Abs. 1 StG/BL bereits im Veranlagungsverfahren Rechnung getragen werden kann, wogegen ein Steuererlass in der Regel voraussetzt, dass die Steuer rechtskräftig veranlagt ist. Im Ergebnis wirken sich die beiden Mechanismen freilich auf dieselbe Weise aus: Während im einen Fall der veranlagte Steuerbetrag ganz oder teilweise erlassen wird, führt die Korrektur der Bemessungsgrundlage oder des Tarifs im anderen Fall dazu, dass die veranlagte Steuer von Anbeginn weg vermin-

dert ist. So oder anders ergibt sich eine Herabsetzung des Steuerbetrags, wenngleich aus anderen Gründen und mit anderen Methoden.

Der Umstand, dass der Steuererlass regelmässig erst nach Vornahme der Veranlagung zum Tragen kommt, beansprucht ohnehin keine lückenlose Geltung und ist damit nicht kennzeichnend. Eine Vorverlagerung ins Veranlagungsverfahren kennt beispielsweise der Kanton Bern. Soweit die Verhältnisse, die zu einem Erlass der ganzen geschuldeten Steuer berechtigen, schon bei der Veranlagung bekannt sind, kann gemäss Art. 41 Abs. 1 des Steuergesetzes [des Kantons Bern] vom 21. Mai 2000 (StG/BE; BSG 661.11) auf Antrag der Gemeinde das steuerbare Einkommen «durch einen besonderen Abzug auf Null festgesetzt werden».

Den dargestellten steuerrechtlichen Feinheiten kann im Hinblick auf Art. 83 lit. m BGG keine ausschlaggebende Bedeutung zukommen. Sachliche Gründe für die unterschiedliche Behandlung von § 139b Abs. 1 StG/BL und § 183 Abs. 1 StG/BL sind nicht ersichtlich. Wenn nach bundesgerichtlicher Praxis die allgemeine Erlassnorm ohne Weiteres unter den Vorbehalt von Art. 83 lit. m BGG fällt (Urteil 2D\_47/2009 vom 27. Juli 2009 E. 3.1), muss dies ebenso für die Härtefallnorm gelten.

2.5 Gemäss Rechtsmittelbelehrung des angefochtenen Entscheids soll die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten gegeben sein. Dies trifft nicht zu. Wohl darf sich der Verfügungsadressat unter dem Gesichtspunkt von Treu und Glauben (Art. 5 Abs. 3 BV) auf eine (nicht erkennbar) falsche Rechtsmittelbelehrung verlassen (BGE 135 III 374 E. 1.2.2.1 S. 376; 134 I 199 E. 1.3 S. 202 f.; Urteil 2C\_407/2012 vom 23. November 2012 E. 3.3). Dementsprechend sieht Art. 49 BGG vor, dass den Parteien aus mangelhafter Eröffnung, insbesondere wegen unrichtiger oder unvollständiger Rechtsmittelbelehrung oder wegen Fehlens einer vorgeschriebenen Rechtsmittelbelehrung, keine Nachteile erwachsen dürfen. Dies ändert freilich nichts daran, dass es der Vorinstanz benommen ist, ein vom Gesetzgeber nicht vorgesehenes (bzw. hier: ausdrücklich ausgeschlossenes) Rechtsmittel zu schaffen (BGE 135 III 470 E. 1.2 S. 473; 125 II 293 E. 1d S. 300; 113 Ib 212 E. 1 S. 213).

2.6 Auf die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist damit nicht einzutreten. Im Übrigen ist festzuhalten, dass selbst bei Eintreten keine umfassende Prüfung erfolgen könnte, wie sie die Beschwerdeführerin offensichtlich anstrebt. Nicht harmonisiertes kantonales Steuerrecht unterliegt der bundesgerichtlichen Prüfung nur insoweit, als in seiner Anwendung eine Verletzung von Bundesrecht zu erblicken ist (Art. 95 lit. a BGG). Im Wesentlichen kann geltend gemacht werden, der angefochtene Entscheid verstosse gegen die verfassungsmässigen Rechte und Grundsätze (BGE 137 V 143 E. 1.2 S. 145; 134 II 349 E. 3 S. 351; Urteil 2C\_20/2012 vom 24. April 2012 E. 1.2). Im Ergebnis wäre die gerügte Verletzung von § 183 Abs. 1 StG/BL damit auch im Anwendungsbereich der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten lediglich unter dem Gesichtspunkt des Willkürverbots (Art. 9 BV) zu prüfen.

3.1 Soweit die Beschwerde nach den Art. 72 bis 89 BGG nicht zulässig ist, steht gegen Entscheide letzter kantonalen Instanzen grundsätzlich die subsidiäre Verfassungsbeschwerde offen (Art. 113 BGG). Mit ihr kann einzig die Verletzung verfassungsmässiger Rechte gerügt werden (Art. 116 BGG). Voraussetzung hierzu ist namentlich ein rechtlich geschütztes Interesse an der Aufhebung oder Änderung des angefochtenen Entscheids (Art. 115 lit. b BGG; BGE 137 II 305 E. 2 S. 308).

3.2 Die Steuerpflichtige erhebt im Wesentlichen die Rüge der Willkür (Art. 9 BV; zum Willkürbegriff: BGE 138 I 49 E. 7.1 S. 51; 137 I 1 E. 2.4 S. 5). Praxisgemäss verschafft Art. 9 BV für sich allein kein hinreichendes rechtlich geschütztes Sachinteresse im Sinne von Art. 115 lit. b BGG (BGE 136 I 229 E. 3.2 S. 235; 133 I 185 E. 5 und 6 S. 193 ff.). Legitimiert zur Willkürüge ist die betroffene Person nach dieser Praxis nur, soweit sie sich auf eine gesetzliche Norm berufen kann, die ihr im Bereich der betreffenden und angeblich verletzten Interessen einen Rechtsanspruch verschafft oder zumindest den Schutz ihrer Interessen bezweckt (BGE 137 II 305 E. 2 S. 308; 134 I 153 E. 4 S. 156; 133 I 185 E. 6.1 S. 197 f.; 126 I 81 E. 3 ff. S. 85 ff.). Entsprechendes gilt für das allgemeine Gleichbehandlungsgebot des Art. 8 Abs. 1 BV (BGE 138 I 305 E. 1.3 S. 308 f.). Die anspruchverleihende oder individual-schützende Norm kann sich einerseits aus kantonalem oder eidgenössischem Gesetzesrecht, anderseits aber auch unmittelbar aus einem angerufenen speziellen Grundrecht ergeben, sofern die Interessen auf dem Gebiet liegen, das die betreffende Verfassungsbestimmung beschlägt (BGE 136 I 229 E. 3.2 S. 235; 133 I 185 E. 4 S. 191; Urteil 2C\_694/2012 vom 21. Dezember 2012 E. 1.3.2).

3.3 Es fragt sich, ob § 183 Abs. 1 StG/BL ein rechtlich geschütztes Sachinteresse im Sinne von Art. 115 lit. b BGG zu begründen vermag. Die Härtefallnorm räumt der Behörde einen umfassenden Gestaltungsspielraum ein. Über das Rechtsfolgenermessen («kann ... von der gesetzlichen Ordnung in angemessener Weise abweichen») hinaus verfügt sie über ein erhebliches Tatbestandsermessen («sachlich ungerechtfertigte[n] Belastung», die sich bei der Anwendung der gesetzlichen Bestimmungen im individuell-konkreten Fall ergeben muss).

Wann eine «sachlich ungerechtfertigte Belastung» vorliegt, von welcher der Tatbestand spricht, lässt sich schwerlich in allgemeiner Weise umschreiben. Denkbar sind verschiedene Konstellationen, die im konkreten Einzelfall und mit Blick auf die tatsächlich herrschenden Verhältnisse zu würdigen sind. Mit der Vorinstanz (E. 4.2 des angefochtenen Entscheids) und der einschlägigen Literatur (PETER NEFZGER, in: Peter Nefzger/Madeleine Simonek/ Thomas Wenk [Hrsg.], Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, 2004, N. 1 zu § 183 StG/BL) ist ganz grundsätzlich Zurückhaltung am Platz. Ausgangspunkt muss in jedem Fall das Legalitätsprinzip bilden, welches das Steuerrecht beherrscht (BGE 138 V 32 E. 3.1.1 S. 35; 136 II 337 E. 5.1 S. 348 f.; 132 I 157 E. 2.2 S. 159; 131 II 562 E. 3.1 S. 565). Es gebietet, eine Steuer zu erheben, wo deren Tatbestand erfüllt ist. Die Nichterhebung der gesetzlich geschuldeten Steuer im Einzelfall bedarf einer gesetzlichen Grundlage (zum Einzelfallverzicht MICHAEL BEUSCH, Der Untergang der Steuerforderung, 2012, S. 259; PETER STÄHLI, Das Steuergrundpfandrecht, 2006,

N. 4.630 S. 278), was namentlich auch auf den Steuererlass zutrifft (BEUSCH, a.a.O., S. 188 und 199).

3.4 In seiner Praxis zu den kantonalen Steuererlassnormen lässt sich auch das Bundesgericht von Zurückhaltung leiten. Einen Anspruch bejahte es etwa im Bereich von Art. 240 StG/BE (zu der ab 1. Januar 2001 geltenden Fassung die Urteile 2D\_54/2011 vom 16. Februar 2012 E. 1.2; 2D\_140/2007 vom 13. August 2008 E. 1.1; 2D\_6/2008 vom 1. Juli 2008 E. 1.1; 2D\_7/2008 vom 1. Juli 2008 E. 1, in: StR 63/2008 S. 653; 2D\_138/2007 vom 21. Februar 2008 E. 2.2; 2D\_40/2007 vom 25. Mai 2007 E. 2.2). Schon unter grammatikalischen Gesichtspunkten lässt die heutige Berner Lösung am Bestand eines Rechtsanspruchs keinen Zweifel («Sind die gesetzlichen Voraussetzungen erfüllt, so hat die steuerpflichtige Person Anspruch auf Steuererlass. [...]» gemäss Art. 240 Abs. 5 StG/BE in der Fassung vom 24. Februar 2008).

Im Übrigen aber verwarf es nahezu durchwegs das Vorliegen einer anspruchsbegründenden Erlassnorm, so namentlich in der Praxis zu Art. 124 der seinerzeitigen Loi [des Kantons Neuenburg] du 9 juin 1964 sur les contributions directes (BGE 112 Ia 93 E. 2c S. 94 f.), § 182 Abs. 1 des Gesetzes [des Kantons Solothurn] vom 1. Dezember 1985 über die Staats- und Gemeindesteuern (StG/SO; BGS 614.11; Urteil 2D\_21/2010 vom 24. April 2010 E. 2), § 123 des seinerzeitigen Gesetzes [des Kantons Zürich] vom 8. Juli 1951 über die direkten Steuern (BGE 122 I 373 E. 1 S. 374 ff.), § 62 des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes [des Kantons Zürich] vom 28. September 1986 (ESchG/ZH; LS 632.1; Urteil 2P.411/1993 vom 28. Februar 1994 E. 2c) und § 164 Abs. 1 des Steuergesetzes [des Kantons Zug] vom 25. Mai 2000 (StG/ZG; BGS 632.1; Urteil 2D\_49/2009 vom 13. August 2009 E. 2.2). Schliesslich lässt sich nach der Praxis auch aus Art. 167 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) kein Anspruch ableiten (zit. Urteil 2D\_49/2009 E. 2.3; zum Ganzen die Übersicht bei THOMAS HÄBERLI, in: Marcel A. Niggli/Peter Uebersax/Hans Wiprächtiger [Hrsg.], Basler Kommentar, BGG, 2. Aufl., 2011, N. 218a zu Art. 83 BGG).

3.5 Zur Frage des Rechtsanspruchs im Falle des § 139 Abs. 1 StG/BL hat sich das Bundesgericht im Urteil 2D\_47/2009 vom 27. Juli 2009 E. 3.2 ausgesprochen. Es erkannte im Wesentlichen, bei dieser Bestimmung handle es sich um eine sehr allgemein gehaltene Erlassnorm. Dementsprechend vermöge die Bestimmung keinen justiziablen Rechtsanspruch einzuräumen. Je ungenauer eine Norm die Voraussetzungen für den Steuererlass umreisst, umso eher fehlt es mit Blick auf das vorherrschende Legalitätsprinzip an einem Grund, um von der gesetzlichen Ordnung abzuweichen und umso seltener ergibt sich ein Rechtsanspruch auf Erlass der Steuer.

3.6 Die Härtefallnorm § 183 Abs. 1 StG/BL ist im Vergleich zu § 139 Abs. 1 StG/BL tendenziell offener gehalten und geht mit einem schwerer wiegenden Eingriff in das Steuersystem einher. Wenn praxisgemäss schon § 139 Abs. 1 StG/BL keinen Rechtsanspruch auf Erlass begründet, muss dies umso mehr für die Härtefallbestimmung gelten. Demnach fehlt beiden Bestimmungen jener anspruchverleihende oder individualschützende Charakter, der im hier massgebenden prozes-

sualen Sinn (Art. 115 lit. b BGG) erforderlich wäre, um ein rechtlich geschütztes Sachinteresse zu begründen. Wohl zielen beide Normen darauf ab, im individuell-konkreten Fall den besonderen Bedürfnissen der steuerpflichtigen Person Rechnung zu tragen und eine verhältnismässige Ordnung herbeizuführen. Tatbestandseitig fehlt ihnen freilich jene Klarheit und Bestimmtheit, die erforderlich wäre, um rechts-folgeseitig überhaupt einen Rechtsanspruch auf vollständigen oder teilweisen Erlass entstehen zu lassen.

3.7 Auch der Härtefallbestimmung von § 183 Abs. 1 StG/BL fehlt damit die Justiziabilität. Zur Geltendmachung einer materiellen Rechtsverweigerung steht die subsidiäre Verfassungsbeschwerde hier nicht offen.

4.1 Ungeachtet des fehlenden rechtlich geschützten Sachinteresses kann die Steuerpflichtige mit der subsidiären Verfassungsbeschwerde immerhin diejenigen Rechte als verletzt rügen, deren Missachtung auf eine formelle Rechtsverweigerung hinausläuft. Das rechtlich geschützte Verfahrensinteresse ergibt sich diesfalls aus der Berechtigung der Partei, am Verfahren teilzunehmen und ihre Parteirechte auszuüben («Star-Praxis»; BGE 138 IV 78 E. 1.3 S. 80; 137 II 305 E. 2 S. 308; 136 IV 29 E. 1.9 S. 40; 136 II 383 E. 3 S. 388 f.; 135 II 430 E. 3.2 S. 437; 114 Ia 307 E. 3c S. 312 f.; Urteil 2D\_47/2009 vom 27. Juli 2009 E. 3.3).

Zulässigerweise vorbringen kann die beschwerdeführende steuerpflichtige Person, die lediglich über ein hinreichend rechtlich geschütztes Verfahrensinteresse verfügt, etwa, auf ein Rechtsmittel sei zu Unrecht nicht eingetreten worden, sie sei nicht angehört worden, habe keine Gelegenheit erhalten, Beweisanträge zu stellen, oder sie habe nicht Akteneinsicht nehmen können (BGE 114 Ia 307 E. 3c S. 313). Unzulässig unter diesem Titel sind Vorbringen, die im Ergebnis auf eine materielle Überprüfung des angefochtenen Entscheids hinauslaufen, wie etwa die Behauptung, die Begründung sei unvollständig oder zu wenig differenziert bzw. die Vorinstanz habe sich nicht oder in willkürlicher Weise mit den Argumenten der Partei auseinandergesetzt und Beweisanträge in offensichtlich unhaltbarer antizipierter Beweiswürdigung abgelehnt (BGE 137 II 305 E. 2 S. 308; auch dazu schon BGE 114 Ia 307 E. 3c S. 313).

4.2 Als willkürlich rügt die Steuerpflichtige die vorinstanzlichen Sachverhaltsfeststellungen, ferner die Rechtsanwendung und schliesslich die Begründung des Entscheids. Sie ruft zwar Art. 29 Abs. 2 BV an, freilich auf eine Weise, die über den skizzierten Rahmen der zulässigen Rügen hinausreicht. Von vornherein nicht zu hören ist die Kritik, soweit sie die Erhebung der Beweise und die Beweiswürdigung streift. Bestand und Tiefe der Beziehung zwischen der Steuerpflichtigen und dem Schenker bzw. dem späteren Erblasser sind nicht Gegenstand der Verfahrensrechte, auf welche sich die zulässige Rüge zu beschränken hat.

Selbst wenn der Vorwurf, der konkrete Einzelfall sei überhaupt nicht oder zumindest nicht ausreichend gewürdigt worden, beachtlich wäre, vermöchte er nicht zu überzeugen. Die vorinstanzlichen Feststellungen erscheinen auf jeden Fall nicht als willkürlich. Fehlte es damit am fünfjährigen Zusammenleben im Sinne der kantona-

len Praxis zu § 183 Abs. 1 StG/BL – siehe nunmehr auch § 12 Abs. 1 lit. b des Gesetzes [des Kantons Basel-Landschaft] vom 7. Januar 1980 über die Erbschafts- und Schenkungssteuer (ESchStG/BL; SGS 334) in der seit dem 1. Juli 2010 geltenden Fassung –, kommt ein Abweichen von der gesetzlichen Ordnung nach der Praxis der Vorinstanz nicht in Frage.

5.1 Die verfahrensbezogene Rüge, soweit sie überhaupt gehört werden kann, ist damit grundlos. Dem angefochtenen Entscheid ist mithin keine Verletzung von Bundesrecht zu entnehmen. Die subsidiäre Verfassungsbeschwerde ist unbegründet und abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

5.2 Die Beschwerdeführerin hat aufgrund ihres Unterliegens die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens zu tragen (Art. 65 und 66 Abs. 1 BGG). Dem Kanton Basel-Landschaft, der in seinem amtlichen Wirkungskreis obsiegt, ist keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 68 Abs. 3 BGG).

*Demgemäss wird erkannt:*

1. Auf die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten wird nicht eingetreten.
2. Die subsidiäre Verfassungsbeschwerde wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.
3. ...
4. ...