



Entscheid vom 25. August 2017 (510 17 40)

Steuerbefreiung

Besetzung Steuergerichtspräsident C. Baader, Steuerrichter M. Zeller, R. Richner,
J. Felix, Dr. Ph. Spitz, Gerichtsschreiberin I. Wissler

Parteien **A._____ Stiftung**, vertreten durch Ludwig + Partner AG, St. Alban-
Vorstadt 110, 4010 Basel

Rekurrentin

gegen

Taxations- und Erlasskommission, Rheinstrasse 33, 4410 Liestal,

Rekursgegnerin

betreffend **Handänderungs- und Grundstückgewinnsteuer / Steuerbefreiung**

Sachverhalt:

1. Mit Schreiben vom 16. Dezember 2016 ersuchte die Pflichtige um Befreiung von der Handänderungs- und Grundstückgewinnsteuer zufolge Verkaufs der Parzellen 876, 877 und 878, GB B.____. Zur Begründung führte sie aus, aufgrund der Produktionseinstellung der C.____ AG im Frühling 2016 habe der Grossteil der Mitarbeitenden abgebaut werden müssen. Dies habe zur Folge gehabt, dass die Aufsichtsbehörde die Liquidation der firmeneigenen Pensionskasse, der A.____ Stiftung, verfügt habe. Der Sicherheitsfonds, der die Rentner übernehme, habe kein Interesse an den Liegenschaften der Stiftung gehabt und habe ihnen - in Absprache mit der Aufsichtsbehörde - vorgegeben, diese zu veräussern. Durch die Verkaufserlöse sollte die Stiftung ihre Verpflichtungen gegenüber dem Sicherheitsfonds und den Destinatären vollumfänglich erfüllen können, wenn sie nicht die Grundstückgewinnsteuer und die Handänderungssteuer bezahlen müsste. Unter Berücksichtigung der speziellen Umstände werde ein Verzicht auf die Erhebung der Grundstück- und Handänderungssteuer beantragt.

2. Mit Entscheid vom 16. März 2017 wies die Taxations- und Erlasskommission das Gesuch um Steuerbefreiung ab. Zur Begründung führte sie u.a. aus, gemäss § 183 StG könne im besonderen Einzelfall von der gesetzlichen Ordnung in angemessener Weise abgewichen werden. Voraussetzung dazu sei, dass sich im Einzelfall eine sachlich ungerechtfertigte Belastung ergebe. Als Härtefall im Sinne von § 183 StG komme nach konstanter jahrzehntelanger Praxis und Rechtsprechung nur ein solcher in Betracht, für den 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. Die Gesuchstellerin sei als registrierte BVG-Vorsorgeeinrichtung von den direkten Steuern befreit. Unabhängig davon sehe Art. 80 Abs. 3 und 4 BVG jedoch vor, dass auf kantonaler Ebene Handänderungs- und Grundstückgewinnsteuern erhoben würden. Die Beweggründe, welche zu einem Verkauf geführt hätten, seien irrelevant. Massgebend sei allein der Rechtsvorgang der Liegenschaftstransaktion. Deshalb sei es vorliegend ohne Bedeutung, ob der Verkauf der betroffenen Parzellen freiwillig oder zwangsläufig erfolgt sei. Die Kommission sehe sich angesichts dieser klaren Rechtslage ausserstande, von einer vom Bundesgesetzgeber vorgegebenen Bestimmung abweichen zu können, zumal diese mit all ihren Konsequenzen vom Gesetzgeber offensichtlich so gewollt sei. Ein Abweichen von dieser Normierung sei folglich unter dem Härteparagrafen 183 StG nicht möglich. Hinsichtlich der Handänderungssteuer als sog. Rechtsverkehrssteuer bestehe zwar keine vom Steuer-

harmonisierungsgesetz vorgegebene Normierung, weil diese Steuerart von der Harmonisierung gänzlich ausgenommen sei. Die Voraussetzungen gemäss § 183 StG seien jedoch auch hier dieselben, d.h. es müsse sich um einen nicht voraussehbaren so sicherlich nicht gewollten Härtefall handeln. Die Kommission habe sich anhand des provisorischen Jahresabschlusses 2016 ein Bild von der konkreten Situation der Gesuchstellerin machen können, wonach aktuell ein Deckungsgrad von rund 93 % bestehe, was einer leichten Unterdeckung entspreche. Dieser Deckungsgrad ergebe sich unter Berücksichtigung der rund Fr. 1,9 Mio. Rückstellung für die fraglichen Handänderungs- und Grundstückgewinnsteuern. Bei wegfallenden Steuerlasten würden die Destinatäre der Vorsorgeeinrichtung direkt profitieren, indem der Deckungsgrad entsprechend verbessert werden könne, was in allen Fällen so sei. Damit wären gesetzlich vorgesehene Handänderungssteuern nie gerechtfertigt, weil sich diese immer direkt zu Lasten der Versicherten auswirken würden. Es könne deshalb offen bleiben, ob eine erhebliche Unterdeckung einer Vorsorgeeinrichtung vorliegen müsste, welche nicht anders abgewendet werden könnte und sich deshalb ein Eingreifen mittels des Härteparagrafen 183 StG rechtfertigen würde.

3. Mit Schreiben vom 8. Mai 2017 erhob die Vertreterin der Pflichtigen Rekurs und begehrte, 1. Der Entscheid der Taxations- und Erlasskommission vom 7. April 2017, sei aufzuheben. 2. Von der Erhebung der Grundstückgewinnsteuern und Handänderungssteuern auf dem Verkauf der Parzellen 876, 877 und 878, GB B.____ sei abzusehen. 3. Unter Kosten- und Entschädigungsfolge (inkl. Mehrwertsteuer) zu Lasten der Staatskasse.

Zur Begründung führte sie u.a. aus, die Rekurrentin sei die firmeneigene Pensionskasse der C.____ AG. Die C.____ AG habe die Produktion im Frühling 2016 einstellen und rund 100 Mitarbeitende entlassen müssen. Die Rekurrentin sei damit zur Rentnerkasse geworden. Bereits per 31. Dezember 2015 habe die Kasse einen Deckungsgrad von 92,67% gehabt und damit eine Unterdeckung ausgewiesen. Die Rentner hätten auf eine andere Kasse übertragen werden müssen. Unter Berücksichtigung der notwendigen Rentendeckungskapitalien für den Anschluss an eine Sammelstiftung sei die Rekurrentin per 31. Dezember 2016 mit über Fr. 7 Mio. überschuldet gewesen. Da klar gewesen sei, dass das Vermögen der Rekurrentin nicht ausreichen würde, um den Rentnerbestand an eine andere Vorsorgeeinrichtung zu übertragen, sei der Sicherheitsfonds BVG (nachfolgend: Sicherheitsfonds) eingeschaltet worden. Dieser habe die Rentenverpflichtungen übernommen und die Rentendeckungskapitalien nach Übernahme der Rentenverpflichtungen aufstocken müssen. Da der Sicherheitsfonds sein Vermögen ausschliesslich in Form von kollektiven Anlagen investiere, sei die Rekurrentin gezwungen ge-

wesen, ihre Liegenschaften zu verkaufen. Die ungefähre Belastung für Grundstücksgewinn- und Handänderungssteuern seien auf rund Fr. 1.9 Mio. beziffert worden. Die Taxationskommission gehe lediglich von einer leichten Unterdeckung aus, welche bei einem Verzicht auf die Erhebung von Steuern etwa ausgeglichen würde, was jedoch unzutreffend sei. Die Vorinstanz sei zu Unrecht davon ausgegangen, dass der Aspekt der Kassen-Liquidation ein rechtlich unbeachtliches Motiv für den Verkauf der Liegenschaft sei. Sie habe v.a. übersehen, dass die Kasse überschuldet gewesen sei und nur wegen Anwendung der spezialgesetzlichen Normen des BVG kein Konkursverfahren durchgeführt werden müssen. Analoges gelte auch für die Anwendung des Härteparagrafen betreffend die Handänderungssteuer. Subjektive Härte liege vor, wenn die steuerliche Mehrbelastung sich für die Steuerpflichtigen im Verhältnis zu ihrem steuerbaren Einkommen als unbillig erweise. Vorliegend, wo die Rekurrentin mit rund Fr. 16.9 Mio. ohne und rund Fr. 14.9 Mio. mit Gutheissung des vorliegenden Rekurses überschuldet sei und der Sicherheitsfonds Mittel vor- resp. einschiessen müsse, weil die Deckungskapitalien der Rentner der Gesuchstellerin nicht gedeckt seien, bedeute die Entrichtung von Grundstücksgewinn- und Handänderungssteuern im Umfang von rund Fr. 2 Mio. eine subjektive Härte. Abschliessend bleibe zu erwähnen, dass Art. 23 Abs. 4 StHG, welcher die Grundstücksgewinnsteuerpflicht für Pensionskassen vorschreibe, dies unter dem Vorbehalt tue, dass die Regeln über den Verlustabzug i.S. Art. 10 Abs. 1 lit. c StHG (eingetretene Verluste auf Geschäftsvermögen) analog angewandt würden. Auch aus dieser Bestimmung zeige sich, dass die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit einer Pensionskasse nicht ausser Betracht gelassen werden solle.

4. Mit Vernehmlassung vom 8. Juni 2017 beantragte die Taxations- und Erlasskommission die Abweisung des Rekurses. Zur Begründung führte sie u.a. aus, als registrierte BVG-Vorsorgeeinrichtung sei die Rekurrentin von den direkten Steuern befreit. Unabhängig davon würde das BVG jedoch vorsehen, dass Handänderungs- und Grundstücksgewinnsteuern erhoben würden. Dies korrespondiere mit dem Steuerharmonisierungsgesetz, wonach auch die ansonsten von den direkten Steuern befreiten Einrichtungen der beruflichen Vorsorge der Grundstücksgewinnsteuer unterliegen würden. Ein Abweichen von der bundesgesetzlichen Bestimmung im Einzelfall sei nicht angezeigt. Auch ein besonders gearteter Einzelfall liege nicht vor, seien Unterdeckungen von Pensionskassen auch wegen dem anhaltend tief liegenden Zinsniveau und dem gestiegenen Langleberisiko keine Seltenheit. Die Beweggründe, welche zu einem Verkauf geführt hätten, würden somit keine entscheidende Rolle spielen. Massgebend sei allein der Rechtsvorgang der Liegenschaftstransaktion. Die Bestimmung sei mit all ihren Kon-

sequenzen vom Gesetzgeber offensichtlich so gewollt. Ein Abweichen sei unter dem Härteparagrafen 183 StG nicht möglich.

Was die Erhebung der Handänderungssteuer angehe, sei diese von der Harmonisierung ausgenommen. Die Voraussetzungen gemäss § 183 StG seien jedoch auch hier dieselben. Gemäss dem BVG gelte der Grundsatz der Eigenverantwortung der Vorsorgeeinrichtung, wonach das Führungsorgan der Vorsorgestiftung die notwendigen Massnahmen zu treffen habe. Zeige sich, dass die zuständigen mit der Verwaltung, Geschäftsführung oder Kontrolle der Vorsorgeeinrichtung betrauten Personen dieser Eigenverantwortung nicht nachgekommen seien, so stehe dem Sicherheitsfonds unter Umständen sogar ein Rückgriffsrecht zu. Die Rekurrentin sei deshalb selbst zur Ergreifung von Massnahmen zur Behebung der Deckungslücke verantwortlich. Es sei deshalb nicht Aufgabe der öffentlichen Hand, zur Behebung von Deckungslücken beizutragen. Ferner würde dadurch auch die angeschlossene Arbeitgeberin profitieren, welche beispielsweise weniger durch einmalige Einlagen oder Arbeitgeberbeitragsreserven zur Behebung der Deckungslücke beitragen müsste. Es bleibe deshalb insgesamt bei der Schlussfolgerung, dass ein Eingreifen mittels des Härteparagrafen 183 StG zur Reduktion der Unterdeckung sowohl bei der Grundstückgewinnsteuer als auch bei der Handänderungssteuer nicht gerechtfertigt sei.

Das Steuergericht zieht in Erwägung :

1. Das Steuergericht ist gemäss § 183 Abs. 4 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.-- übersteigt, vom Präsidenten und vier Richterinnen und Richtern beurteilt.

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

2. Der Beurteilung unterliegt vorliegend, ob die Rekurrentin als steuerbefreite Vorsorgeeinrichtung der C.____, die A.____ Stiftung von der Grundstückgewinn- und der Handänderungssteuer in Anwendung von § 183 StG befreit werden kann.

3. a) Von der Steuerpflicht befreit sind nach Art. 23 Abs. 1 lit. d des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) vom 14. Dezember 1990, Art. 56 lit. e des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) vom 14. Dezember 1990 sowie § 16 Abs. 1 lit. a StG die Einrichtungen der beruflichen Vorsorge von Unternehmen mit Wohnsitz, Sitz oder Betriebsstätte in der Schweiz und von ihnen nahe stehenden Unternehmen, sofern die Mittel der Einrichtung dauernd und ausschliesslich der Personalvorsorge dienen. Eine Steuerbefreiung von Vorsorgeeinrichtungen ergibt sich zudem aus Art. 80 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (BVG) vom 25. Juni 1982.

Die Rekurrentin ist als Pensionskasse der C.____ AG, in Form der A.____ Stiftung, B.____ unstrittig von der Steuerpflicht befreit.

b) Art. 2 Abs. 1 lit. d StHG schreibt hingegen in allen Kantonen die Erhebung einer Grundstückgewinnsteuer vor, was in § 71 des Basellandschaftlichen Steuergesetzes realisiert worden ist. Danach unterliegen der Grundstückgewinnsteuer die Gewinne aus Veräusserung von Grundstücken oder Anteilen an solchen. Die Konkretisierung der Grundstückgewinnsteuer erfolgt sodann in Art. 12 StHG sowie im kantonalen Recht in den §§ 72ff. StG.

c) Im Gegensatz zur allgemeinen Steuerbefreiung stellt hingegen auch das BVG Liegenschaftstransaktionen im Besonderen unter die Steuerpflicht. Nach Art. 80 Abs. 3 des Bundesgesetzes über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (BVG) vom 25. Juni 1982 dürfen Liegenschaften mit Grundsteuern, insbesondere Liegenschaftensteuern vom Bruttowert der Liegenschaft und mit Handänderungssteuern belastet werden. Mehrwerte aus der Veräusserung von Liegenschaften können entweder mit der allgemeinen Gewinnsteuer oder mit einer speziellen Grundstückgewinnsteuer erfasst werden (Abs. 4). Übereinstimmend hiermit nimmt aber auch das kantonale Recht die Veräusserung von Liegenschaften von Vorsorgeeinrichtungen nicht von der Steuerpflicht aus.

d) Die Handänderungssteuer ist eine Rechtsverkehrssteuer, deren Gegenstand die Handänderung an einem Grundstück gemäss § 69 StG ist. Als indirekte Steuer unterliegt die

Handänderungssteuer nicht dem Harmonisierungsauftrag von Art. 129 BV und ist somit auch nicht im StHG erwähnt. Die Basellandschaftliche Regelung in § 81 StG bestimmt, dass die Handänderungssteuer auf Handänderungen von Grundstücken oder Anteilen von solchen erhoben wird (Wenk in: Nefzger/Simonek/Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, 81 N 1ff.).

e) Die Erhebung der Grundstücksgewinn- und Handänderungssteuer erfolgt damit grundsätzlich bei allen Liegenschaftstransaktionen, es sei denn es liegt ein gesetzlich abschliessend geregelter Ausnahmetatbestand nach den §§ 73 und 82 StG vor.

4. a) Die Vertreterin der Rekurrentin führt an der heutigen Verhandlung u.a. aus, dass die Steuerverwaltung mit keinem Wort auf die Argumentation bezüglich § 73 Abs. 1 lit. e StG eingegangen sei. Danach wird die Grundstücksgewinnsteuer nicht erhoben, wenn die Gläubiger bei Zwangsverwertungen nicht volle Deckung erhalten. Der Gesetzgeber habe im Jahre 1974 nicht vorausgesehen, dass es für die Pensionskassen ein besonderes Insolvenzverfahren geben würde. Das besondere Insolvenzverfahren diene dem Schutz der Versicherten. Meist werde auf die Durchführung eines Konkursverfahrens mangels namhafter Gläubiger verzichtet. Es komme das Sonderinsolvenzverfahren zur Anwendung. Die stille Liquidation ändere jedoch am Ausfall des Sicherheitsfonds nichts. Es sei zudem nicht einzusehen, warum der Ausfall des Sicherheitsfonds, stellvertretend für den Ausfall aller Aktivversicherten und Rentner der Kasse, hinsichtlich der Befreiung von der Grundstücksgewinnsteuer anders gehandhabt werden sollte als bei einer klassischen Zwangsverwertung. [...].

b) Der Entwurf zum BVG sah die Errichtung zweier Einrichtungen der beruflichen Vorsorge auf gesamtschweizerischer Ebene vor, nämlich die Stiftung für den gesamtschweizerischen Lastenausgleich und die Auffangeinrichtung. Später wurde die Stiftung aufgrund des Gedankens der Leistungssicherung in „Sicherheitsfonds“ umbenannt (vgl. (vgl. Stauffer, Berufliche Vorsorge, 2. Auflage, Zürich/Basel/Genf, 2012, RN 1845). Da keine Einigung der Spitzenverbände möglich war, entschied der Bundesrat und errichtete im Jahre 1984 eine öffentlich-rechtliche Stiftung in Bern (vgl. Helbling, Personalvorsorge und BVG, 8. Auflage, Bern, Stuttgart, Wien, 2006, S. 149).

Der Sicherheitsfond stellt nach Art. 56 Abs. 1 lit. b BVG u.a. die gesetzlichen Leistungen von zahlungsunfähig gewordenen oder im Falle von vergessenen Guthaben liquidierten Vorsorgeeinrichtungen sicher. Nach Art. 25 der Verordnung über den Sicherheitsfonds

BVG (SFV) vom 22. Juni 1998 liegt eine Zahlungsunfähigkeit vor, wenn eine Vorsorgeeinrichtung oder ein Versichertenkollektiv fällige gesetzliche oder reglementarische Leistungen nicht mehr erbringen kann und eine Sanierung nicht mehr möglich ist. Dies ist dann der Fall, wenn sich die Vorsorgeeinrichtung bereits im Liquidations- oder Konkursverfahren befindet oder wenn bei einem Versichertenkollektiv der Arbeitgeber mit den Prämienzahlungen im Verzug ist und über ihn ein Konkursverfahren oder ein ähnliches Verfahren eröffnet ist. Liegt eine Unterdeckung vor, sind zuerst die Möglichkeiten zur Sanierung auszuschöpfen. Eine mutmasslicherweise vorübergehende Unterdeckung gibt somit nicht automatisch Anspruch auf Leistungen des Sicherheitsfonds. Erst wenn eine Sanierung nicht möglich ist und die zuständige Aufsichtsbehörde die Liquidation verfügt hat oder sich die Vorsorgeeinrichtung im Konkurs befindet, ist der Sicherheitsfonds leistungspflichtig. Anspruchsberechtigt auf Leistungen des Sicherheitsfonds sind jeweils ausschliesslich die Vorsorgeeinrichtungen und nicht der einzelne Destinatär (vgl. Stauffer, a.a.O., RN 1845).

Die dem FZG unterstellten Vorsorgeeinrichtungen sind gemäss Art. 57 BVG dem Sicherheitsfonds angeschlossen. Der Sicherheitsfonds wird nach Art. 59 BVG von den ihm angeschlossenen Vorsorgeeinrichtungen finanziert. Aus diesen Bestimmungen ergibt es sich, dass die Rekurrentin gegenüber dem Sicherheitsfonds ebenfalls beitragspflichtig war.

Die Sicherstellung der Leistung erfolgt in der Höhe des Betrags, welcher der Vorsorgeeinrichtung zur Ausrichtung der gesetzlichen oder reglementarischen Leistung fehlt (Art. 26 Abs. 1 SFV). Die Leistung ist plafoniert gemäss Art. 56 Abs. 2 BVG. Die Obergrenze der sicherzustellenden Leistung entspricht der Leistung aufgrund eines Lohnes bis zur anderthalbfachen Höhe des oberen Grenzbetrages. Gesetzliche resp. reglementarische Leistungen sind die Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenleistungen. Können bereits fällige Leistungen nicht mehr erbracht werden, ist das Deckungskapital entsprechend zu alimentieren. Der Sicherheitsfonds tritt nicht an die Stelle zahlungsunfähiger Vorsorgeeinrichtungen. Diese bleiben nach wie vor Schuldner der Leistungen. Kommt es zu einer Leistungspflicht aufgrund der Zahlungsunfähigkeit einer Vorsorgeeinrichtung oder eines Versichertenkollektivs, kann der Sicherheitsfonds in die Ansprüche der Vorsorgeeinrichtung eintreten (Art. 56a Abs. 1 BVG) (vgl. Stauffer, a.a.O., RN 1847ff.).

c) Der Sicherheitsfonds kommt also u.a. dann zum Einsatz, wenn eine Vorsorgeeinrichtung in finanzielle Nöte gerät und ihren Verpflichtungen gegenüber den Versicherten Personen nicht mehr vollumfänglich nachkommen kann. Die Gründe, welche zu einer Zahlungsunfähigkeit führen, sind - vorbehältlich allfälliger Regressansprüche des Sicherheitsfonds - irrelevant. Das BVG regelt damit Fälle, in denen eine Vorsorgeeinrichtung ihre Leistungen aus ir-

gendwelchen Gründen nicht mehr vollumfänglich erbringen kann, selbst umfassend. Dass der Sicherheitsfonds seine Aufgabe, eine zahlungsunfähige Vorsorgeeinrichtung bei der Ausrichtung ihrer reglementarischen Leistungen zu unterstützen, erst subsidiär, also nachdem allfällige Ansprüche anderweitig abgewickelt worden sind, erfüllen soll, ergibt sich aus den bisher zitierten Bestimmungen nicht.

d) Das alte BVG aus dem Jahre 1982 regelte die steuerliche Behandlung der Vorsorge in den Artikeln 76 ff.. Der Wortlaut von Art. 76 Abs. 3 aBVG hat sich bis heute (Art. 80 Abs. 3 BVG) nicht verändert. Die damalige Botschaft führte zu diesen Bestimmungen erläuternd aus, *für die berufliche Vorsorge im engeren Sinne ist sie (die Befreiung von der Steuerpflicht) in Artikel 76 des Entwurfes enthalten. Die Regelung folgt weitgehend der heutigen gesetzlichen Ordnung bei der Wehrsteuer und den kantonalen Steuern und entspricht Artikel 85 des Entwurfes zu einem Steuerharmonisierungsgesetz. Weiter als in der bestehenden Ordnung geht die Steuerbefreiung nach dem Entwurf insofern, als sie nicht auf Einrichtungen zugunsten des Personals von Unternehmungen beschränkt wird, sondern ebenfalls Einrichtungen zugunsten der beruflichen Vorsorge der Selbständigerwerbenden einschliesst. Zudem umfasst sie auch die Gemeindesteuern. Andererseits können Grund- und Handänderungssteuern weiterhin von den Kantonen erhoben werden. Ebenso bleibt die steuerliche Erfassung der Liegenschaftsgewinne durch die Kantone vorbehalten; eine Einschränkung gilt bloss für die Grundstückgewinnsteuern bei Zusammenlegung oder Aufteilung von Vorsorgeeinrichtungen, die hier im Interesse der vollen Zweckerhaltung des Vermögens nicht entrichtet werden sollen* (vgl. Botschaft zum Bundesgesetz über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge vom 19. Dezember 1975, BBl 1976 214).

In diesem Artikel (Art. 76) wird die Steuerbefreiung für die Vorsorgeeinrichtungen ausgesprochen. Sie ist an die Bedingung geknüpft, dass die Einkünfte und Vermögenswerte ausschliesslich der beruflichen Vorsorge erhalten bleiben, und umfasst die direkten Steuern des Bundes, der Kantone und der Gemeinden sowie die Erbschafts- und Schenkungssteuern der Kantone und der Gemeinden. Ausgenommen von der Befreiung sind die Grund- und die Handänderungssteuern sowie die Besteuerung der Gewinne aus Veräusserungen von Liegenschaften. Bei Fusionen und Aufteilungen von Vorsorgeeinrichtungen dürfen keine Grundstückgewinnsteuern erhoben werden (vgl. Ziff. 432) (vgl. vgl. BBl 1976 272).

e) Die kantonale gesetzliche Regelung der Ausnahmetatbestände hinsichtlich der Erhebung der Grundstückgewinn- und Handänderungssteuern in den §§ 73 und 82 StG sind abschliessender Natur.

Die Ausnahmebestimmung in § 82 lit. g StG betreffend die Handänderungssteuer handelt zwar von Verkäufen im Zwangsvollstreckungs- oder Nachlassverfahren, erfasst jedoch den vorliegenden Sachverhalt nicht. Für die Liquidation einer Vorsorgeeinrichtung gelten u.a. die spezialgesetzlichen Bestimmungen in Art. 53ff. BVG, die Regeln des Stiftungsrechts gemäss Schweizerischen Zivilgesetzbuches (ZGB) vom 10. Dezember 1907 (Art. 88ff.), sowie die Regeln in Art. 219 Abs. 4 lit. b des Bundesgesetzes über Schuldbetreibung und Konkurs (SchKG) vom 11. April 1889. Es erfolgt demnach keine konkursamtliche Liquidation.

§ 73 Abs. 1 lit. e StG spricht hinsichtlich der Grundstückgewinnsteuer von einer steuerfreien Veräusserung in Fällen von Zwangsverwertungen, wenn die Gläubiger nicht volle Deckung erhalten. Ob es sich in diesem Fall bei den Versicherten um Gläubiger im klassischen Sinne handelt, kann offen gelassen werden, übernimmt in Fällen einer Liquidation einer Vorsorgeeinrichtung bei Ausfällen ohnehin der Sicherheitsfonds die Sicherstellung der Leistungen. Bei einer Vorsorgeeinrichtung ist es kaum möglich, dass Drittgläubiger zu Schaden kommen können. Diesfalls könnte mangels Deckung kein positiver Deckungsgrad ermittelt werden und die Versicherten würden, vorbehältlich der Leistungen des Sicherheitsfonds, einen Totalverlust erleiden. Der kantonale Befreiungstatbestand hinsichtlich der Grundstückgewinnsteuer kommt damit gar nicht zum Zug. Ähnlich verhält es sich bei der Handänderungssteuer. § 82 Abs. 1 lit g StG setzt u.a. voraus, dass der Erwerber Gläubiger einer auf der Liegenschaft lastenden Grundpfandschuld ist, was vorliegend weder behauptet noch dargelegt wurde.

f) Sowohl das BVG, das StHG als auch das Kantonale Steuerrecht sehen vor, dass Handänderungen an Grundstücken der Grundstückgewinnsteuer sowie der Handänderungssteuer unterliegen. Der Gesetzgeber hatte sowohl die Befreiung einer Vorsorgeeinrichtung von der Steuerpflicht, im Gegenzug aber auch die Besteuerung von Grundstücksgeschäften bereits seit der ersten Stunde in das BVG aufgenommen, ohne den Wortlaut bis heute zu verändern. Aus den zwar eher knappen Erläuterungen der Botschaft und den gesetzlichen Bestimmungen ist daher kein anderer Schluss möglich, als dass es die Absicht der Gesetzgeber war Grundstücksgeschäfte zu besteuern und nicht etwa frei zu stellen. In diesem Zusammenhang ist auch festzustellen, dass das StHG erst nach dem BVG in Kraft getreten ist und der Gesetzgeber im StHG trotzdem keine Ausnahmen von der Steuerpflicht geschaffen hat, die nicht bereits im BVG enthalten waren.

5. Die Vertreterin führte an der heutigen Verhandlung zudem aus, soweit nicht ein direkter Anwendungsfall von § 73 Abs. 1 lit. e StG (pro memoria: steuerfreie Veräusserung bei Zwangs-

verwertungen) vorliege, der unmittelbar zur Befreiung von der Grundstückgewinnsteuer führe, liege immerhin eine *objektive Härte* vor, weil der Gesetzgeber bei Erlass von § 73 Abs. 1 lit. e StG nicht habe voraussehen können, dass für die Pensionskassen ein insolvenzrechtliches Sonderverfahren vorgesehen würde.

Es ist nun im Weiteren zu untersuchen, ob von der Erhebung von Grundstückgewinn- und Handänderungssteuern in Anwendung von § 183 StG dennoch abgesehen werden kann.

a) Ergibt sich nach § 183 Abs. 1 StG bei der Anwendung der gesetzlichen Bestimmungen in Einzelfällen eine sachlich ungerechtfertigte Belastung oder eine regelmässig konfiskatorische Besteuerung, die vom Gesetzgeber nicht voraussehbar oder so nicht beabsichtigt worden war, kann die Taxations- und Erlasskommission von der gesetzlichen Ordnung in angemessener Weise abweichen. Das entsprechende Gesuch muss gemäss § 183 Abs. 2 StG schriftlich und begründet sowie mit den nötigen Beweismitteln bei der Taxations- und Erlasskommission eingereicht werden. Dieses kann nur im noch offenen Veranlagungsverfahren gestellt und entschieden werden.

b) § 183 StG verleiht der Taxations- und Erlasskommission und dem Steuergericht die Befugnis, in Fällen besonderer Härte die Steuerleistung niedriger anzusetzen, als die allgemeinen Regeln dies verlangen, um auf diese Weise Unbilligkeiten der gesetzlichen Ordnung auszugleichen bzw. die allzu harten Folgen einer an sich gesetzeskonformen Veranlagung zu mildern. Aufgrund des in Art. 127 Abs. 1 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 der Schweizerischen Eidgenossenschaft (BV) verankerten Grundsatzes der gesetzmässigen Besteuerung ist indessen bei der Anwendung dieses Ausnahmerechts grosse Zurückhaltung angezeigt.

Als Härtefälle im Sinne von § 183 Abs. 1 StG können nach konstanter Praxis nur solche in Betracht kommen, für welche die gesetzliche Regelung zu einer ungerechtfertigten Belastung führt, weil der Gesetzgeber für den betreffenden, ganz speziellen Fall die steuerlichen Konsequenzen seiner Normierung nicht vorausgesehen hat. Neben dieser sich aus dem Gesetz ergebenden objektiven Härte muss auch eine Härte in subjektiver Hinsicht vorliegen, d.h. die steuerliche Mehrbelastung muss sich für die Steuerpflichtigen auch im Verhältnis zu ihrem steuerbaren Einkommen als unbillig erweisen. Je nach Steuerart und Fallgruppe ist jedoch dem subjektiven Moment unterschiedliches Gewicht beizumessen. Während bei der Einkommenssteuer aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip heraus dem Element der subjektiven Härte entscheidende Bedeutung zugemessen werden muss, rechtfertigt es sich, bei den Immobilien- und Objektsteuern (Grundstückgewinnsteuer, Handänderungssteuer) und der Erbschaftssteuer

die Annahme eines Härtefalles allein vom Bestehen einer objektiven Härte abhängen zu lassen. Aufgrund des Kriteriums der objektiven Härte bedarf es dafür eines Sonderfalls, womit insbesondere ein Sachverhalt gemeint ist, der selbst dann keine besondere Regelung erfahren hätte, wenn der Gesetzgeber an derartige Sachverhalte gedacht hätte, weil es sich eben um einen Einzelfall handelt. Mit dieser Praxis soll also einer sogenannten subjektiven Ausnahmesituation individueller Art besonders Rechnung getragen werden (subjektive Härte). Bei jeder Anwendungsprüfung des § 183 StG handelt es sich um eine Einzelfallabwägung, die auf den individuellen Verhältnissen basiert (vgl. StGE vom 8. Mai 2015, 510 15 2, www.bl.ch/steuergericht, E. 3, m.w.H.; StGE vom 23. August 2013, 510 13 1). Die Härtefallnorm räumt der Behörde einen umfassenden Gestaltungsspielraum ein. Über das Rechtsfolgeermessen hinaus verfügt sie über ein erhebliches Tatbestandsermessen. 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. Grundsätzlich ist Zurückhaltung am Platz. Ausgangspunkt muss in jedem Fall das Legalitätsprinzip bilden, welches das Steuerrecht beherrscht. Es gebietet, eine Steuer zu erheben, wo deren Tatbestand erfüllt ist. Die Nichterhebung der gesetzlich geschuldeten Steuer im Einzelfall bedarf einer gesetzlichen Grundlage (vgl. Entscheid des Bundesgerichts 2C_702/2012 vom 19. März 2013, E. 3.3).

c) Aufgrund des Kriteriums der objektiven Härte bedarf es dafür eines Sonderfalls, womit insbesondere ein Sachverhalt gemeint ist, der selbst dann keine besondere Regelung erfahren hätte, wenn der Gesetzgeber an derartige Sachverhalte gedacht hätte, weil es sich eben um einen Einzelfall handelt (vgl. Troxler, Kompetenzbereiche der Taxationskommission nach basellandschaftlichem Steuergesetz, S. 42 ff, Ziff. 2.1.2., in Basellandschaftliche Richtervereinigung BLRV, Publikation 1998).

d) Die Grundstückgewinnsteuer knüpft an den Gewinn, welcher aus dem Grundstückverkauf resultiert, an. Dieser dient auch im vorliegenden Fall als Grundlage für die Berechnungen. Nachvollziehbar ist das Bestreben der Vertreterin, die Ausfälle der Pensionskasse so gering wie möglich zu halten. Hingegen können diese Ausfälle wie bereits dargelegt nicht über einen Verzicht der Erhebung der Grundstückgewinn- oder Handänderungssteuer gesenkt werden, sondern ist es vielmehr in einem solchen Fall Aufgabe des Sicherheitsfonds einzuschreiten und die Ausfälle in dem ihm aufgetragenen Rahmen zu übernehmen. Um einen Einzelfall handelt es sich, wie die Vertreterin es darstellen möchte, damit nicht und auch nicht um einen Fall, den der Gesetzgeber in dieser Art nicht vorhersehen konnte. Vielmehr handelt es

sich auch im vorliegenden Fall um übliche Vorgänge (Besteuerung von Grundstücksgeschäften bei Vorsorgeeinrichtungen), die der Gesetzgeber so beabsichtigt hat. Unter diesen Umständen kann offen bleiben, inwieweit in subjektiver Hinsicht eine Härte gegeben ist, was im Falle von Objektsteuern ohnehin keine entscheidende Bedeutung hat.

6. a) Hinsichtlich dem von der Vertreterin erwähnten Verlustabzug resp. Verlustverrechnung in Art. 23 Abs. 4 StHG entschied das Bundesgericht folgendes: Art. 23 Abs. 4 zweiter Satz StHG verweist auf Art. 10 Abs. 1 lit. c StHG, wonach Verluste auf dem Geschäftsvermögen als geschäftsmässig begründete Kosten abgezogen werden. Art. 23 Abs. 4 zweiter Satz StHG sagt ausdrücklich, dass der Verlustabzug nach Art. 10 Abs. 1 lit. c StHG sinngemäss anzuwenden ist. "Sinngemäss" kann hier nur bedeuten, dass Art. 10 Abs. 1 lit. c StHG auch für juristische Personen gilt, obwohl die Bestimmung im Titel "Steuerpflicht der natürlichen Personen" angesiedelt ist. Somit verpflichtet Art. 23 Abs. 4 zweiter Satz StHG i.V.m. Art. 10 Abs. 1 lit. c StHG die Kantone, den Verlustabzug bei der Grundstückgewinnsteuer der (ansonsten) steuerbefreiten juristischen Personen vorzusehen. Die Bestimmung hat den einzigen Zweck, diese Personen den Regeln über den Verlustabzug zu unterstellen. (...)

Der Wortlaut von Art. 23 Abs. 4 StHG legt gerade *nicht* nahe, dass die erwähnten Verweise auf die *Gewinnsteuer* zugeschnitten sind, denn diesfalls wären diese obsolet. Der inhaltliche Zusammenhang zwischen Grundstückgewinnsteuer und Anwendung der Verlustanrechnung in Art. 23 Abs. 4 StHG ergibt sich auch daraus, dass die beiden Sätze dieser Bestimmung von Beginn an in der heutigen Form redigiert waren. Die Auffassung der Vorinstanz, wonach der Verweis auf Art. 10 Abs. 1 lit. c StHG nicht einschlägig und der Verlustabzug nicht zu gewähren sei, würde dazu führen, dass dieser Verweis hinfällig und Art. 23 Abs. 4 zweiter Satz StHG insofern seines Anwendungsbereichs beraubt würde (vgl. BGE 2C_1080/2014 vom 05. Juli 2016, E. 5).

b) Das Bundesgericht hielt also fest, dass der Verweis nicht auf die Gewinnsteuer abzielt, sondern inhaltlich im Zusammenhang mit der Grundstückgewinnsteuer zu verstehen ist. Da die Liegenschaften vorliegend jedoch alle mit Gewinn veräussert werden konnten, spielt die Thematik der Verlustverrechnung ohnehin keine Rolle. Die Anwendung der Verlustverrechnung (von Geschäftsverlusten) würde im Falle von steuerbefreiten Vorsorgeeinrichtungen zudem zu einem Systemwechsel führen, der gesetzlich nicht vorgesehen ist. Ausserdem würden allenfalls bestehende Verluste beim Wechsel vom steuerbaren in den steuerbefreiten Bereich oder umgekehrt gemäss der basellandschaftlichen Praxis ohnehin nicht zur Verrechnung zugelassen.

Eine Verrechnung von Betriebsverlusten mit einem steuerbaren Grundstücksgewinn nach § 79 Abs. 3 StG ist aus den gleichen Gründen zu verneinen. Ist die Vorsorgeeinrichtung aufgrund ihrer finanziellen Situation nicht in der Lage ihre reglementarischen Leistungen zu erfüllen, ist es Aufgabe des Sicherheitsfonds die Ausfälle zu übernehmen. Zu einer allfälligen Verrechnung von Betriebsverlusten kann es demnach aufgrund der Steuerbefreiung gar nicht erst kommen.

7. Insgesamt ist demnach festzustellen, dass das Steuerrecht Vorsorgestiftungen von der allgemeinen Steuerpflicht zwar ausnimmt (Art. 23 Abs. 1 lit d StHG, Art. 56 lit. e DBG und § 16 Abs. 1 lit. a StG), hingegen die Erhebung von Grundstücksgewinn- und Handänderungssteuern bei Liegenschaftstransaktionen explizit vorschreibt (Art. 2 Abs. 1 lit. d und Art. 12 StHG, § 71 StG, § 81 StG). Der Ausnahmekatalog in den §§ 73 und 82 StG beider Steuerarten erfasst den vorliegenden Sachverhalt nicht und auch das BVG selbst stellt die Veräusserung von Liegenschaften durch Vorsorgeeinrichtungen unter die Grundstücksgewinn- und die Handänderungssteuer (Art. 80 Abs. 3 und 4 BVG). Die Besteuerung solcher Liegenschaftsgeschäfte ist insbesondere vom BVG gewollt und wurde konsequenterweise auch im Steuerrecht entsprechend normiert. Auf die Schaffung eines Steuerbefreiungstatbestandes bei der Grundstücksgewinn- und der Handänderungssteuer wurde verzichtet, da das BVG in Fällen von zahlungsunfähig gewordenen Vorsorgeeinrichtungen die Sicherung von reglementarisch geschuldeten Leistungen selbst geregelt hat, ohne dass im Steuerrecht eine entsprechende Rechtswohlthat hätte geschaffen werden müssen. Darüber hinaus bleibt die Anrufung von § 183 StG als letztes Mittel, um das Kapital der Vorsorgeeinrichtung und damit die Guthaben der Destinatäre zu schützen ebenfalls verwehrt, da es sich nicht um einen vom Gesetzgeber nicht vorhersehbaren Einzelfall handelt. Damit ist der vorliegende Fall primär nach dem Recht der beruflichen Vorsorge und nicht nach den steuerrechtlichen Normen zu beurteilen. Dies ergibt sich daraus, dass das BVG spezialgesetzliche Normen über die Liquidation von Vorsorgeeinrichtungen aufgestellt hat. Die steuerrechtlichen Normen kommen hier deshalb nicht zur Anwendung.

Aufgrund obiger Erwägungen erweist sich der Rekurs als unbegründet und ist abzuweisen.

8. Ausgangsgemäss hat die Rekurrentin gestützt auf § 130 StG i.V.m. § 20 Abs. 1 und 3 des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung

(VPO) Verfahrenskosten von Fr. 5'000.-- zu bezahlen und es ist ihr gestützt auf § 130 StG i.V.m. § 21 Abs. 3 VPO keine Parteientschädigung auszurichten.

Demgemäss wird erkannt:

- ://: 1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. Die Rekurrentin hat Verfahrenskosten von Fr. 5'000.-- (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 die Vertreterin, für sich und zhd. der Rekurrentin (2), die Taxationskommission des Kantons Basel-Landschaft (1) und die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (3).