Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.280/2002 /bmt

Urteil vom 6. Januar 2003
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Bundesrichter Wurzburger, Präsident,
Bundesrichter Betschart, Hungerbühler, Müller,
Bundesrichterin Yersin,
Gerichtsschreiber Wyssmann.

Ausgleichskasse X._____,
Beschwerdeführerin,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Schwarztorstrasse 50, 3003 Bern,
Eidgenössische Steuerrekurskommission, avenue Tissot 8, 1006 Lausanne.

Mehrwertsteuer 1. Quartal 1995 - 4. Quartal 1999 (Steuerausnahme),

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 15. Mai 2002.

Sachverhalt:
A.
Bei der Ausgleichskasse X._____ handelt es sich um eine Verbandsausgleichskasse im Sinne von Art. 53 ff. des Bundesgesetzes über die Alters- und Hinterlassenenversicherung vom 20. Dezember 1946 (AHVG; SR 831.10). Neben dem eigentlichen Vollzug der Belange insbesondere der Alters- und Hinterbliebenenversicherung und der Invalidenversicherung (so genannter eigener Wirkungskreis) erfüllt sie weitere Aufgaben im so genannten übertragen Wirkungskreis. Es geht um Aufgaben, welche mit Genehmigung des Bundesrates den Ausgleichskassen nach Art. 63 Abs. 4 AHVG zusätzlich auferlegt werden können. Gemäss Art. 130 der Verordnung vom 31. Oktober 1947 über die Alters- und Hinterlassenenversicherung (AHVV, SR 831.101) dürfen den Ausgleichskassen nur solche Aufgaben übertragen werden, die zur Sozialversicherung gehören oder der beruflichen und sozialen Vorsorge sowie der beruflichen Aus- und Weiterbildung dienen. In diesem Sinne obliegt der Ausgleichskasse X._____ seit dem Bestehen der entsprechenden Ordnung die vorliegend allein umstrittene Durchführung der beruflichen Vorsorge zugunsten der Mitglieder des Gründerverbandes und ihrer Angestellten im Rahmen der verbandseigenen Pensionskasse A._____ und der B._____ Vorsorge.

Am 9. Mai 2000 wurde die Ausgleichskasse X._____ auf Grund der Ergebnisse einer Kurzkontrolle rückwirkend auf den 1. Januar 1995 als Mehrwertsteuerpflichtige bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung registriert. Mit Ergänzungsabrechnung Nr. 215'438 vom 9. Mai 2000 belastete die Eidgenössische Steuerverwaltung der Ausgleichskasse für die Steuerperioden 1. Quartal 1995 bis 4. Quartal 1999 eine Mehrwertsteuer von Fr. _____ zuzüglich Verzugszins. Die Steuerforderung beruht auf Umsätzen im übertragenen Wirkungskreis (Art. 63 Abs. 4 AHVG). Es geht ausschliesslich um Verwaltungs- und Geschäftsführungsleistungen, welche die Ausgleichskasse X._____ für die Pensionskasse A._____ und B._____ Vorsorge erbrachte und die nach Ansicht der Eidgenössische Steuerverwaltung zu versteuern sind. Mit Entscheid vom 25. September 2000 bestätigte die Eidgenössische Steuerverwaltung die Steuerforderung. Eine Einsprache wies sie am 20. September 2001 ab.
B.

Die Ausgleichskasse X._____ führte Beschwerde bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission. Mit Entscheid vom 15. Mai 2002 wies diese die Beschwerde ab. Dispositiv Ziffer 1 des Einspracheentscheides (”Die Einsprache wird abgewiesen”) ergänzte sie mit dem Zusatz: ”... soweit darauf einzutreten ist.
Die Steuerrekurskommission erwog im Wesentlichen, entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin könnten die fraglichen Geschäftsführungs- und Verwaltungstätigkeiten, welche diese für die verbandseigenen Pensionskassen erbracht habe, nicht nach Art. 14 Ziff. 7 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV, SR 641.201) von der Steuer ausgenommen werden. Es handle sich nicht um der Beschwerdeführerin gesetzlich übertragene Aufgaben sozialen Charakters, sondern um Vorumsätze, ähnlich denjenigen, wie sie ein Treuhandunternehmen erbringe.
Die Ergänzung von Ziffer 1 des Dispositives des Einspracheentscheides (”soweit darauf einzutreten ist”) bezieht sich auf das Feststellungsbegehren der Steuerpflichtigen im Einspracheverfahren, auf welches die Eidgenössische Steuerverwaltung nicht eingetreten war, ohne dies im Dispositiv des Einspracheentscheides zum Ausdruck zu bringen.
C.
Die Ausgleichskasse X._____ führt Verwaltungsgerichtsbeschwerde mit dem Antrag, der Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission und die Steuernachforderung der Eidgenössischen Steuerverwaltung seien vollumfänglich aufzuheben und es seien ihr die geleisteten Kostenvorschüsse zurückzuerstatten. Eventualiter sei die Steuerforderung auf Grund einer Nachkontrolle durch die Eidgenössische Steuerverwaltung neu festzusetzen.

Die Eidgenössische Steuerverwaltung beantragt Abweisung der Beschwerde. Die Eidgenössische Steuerrekurskommission hat auf Vernehmlassung verzichtet.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
Gemäss Art. 4 lit. a und b der hier noch anwendbaren Mehrwertsteuerverordnung vom 22. Juni 1994 unterliegen der Steuer die im Inland gegen Entgelt erbrachten Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen. Von der objektiven Steuerpflicht gibt es zahlreiche Ausnahmen. Diese sind im Katalog der von der Steuer ausgenommenen Leistungen (Umsätze) in Art. 14 MWSTV enthalten. Ist ein Umsatz von der Steuer ausgenommen, kann auf Gegenständen und Dienstleistungen, die für solche Umsätze verwendet werden, der Vorsteuerabzug nicht geltend gemacht werden (Art. 13 MWSTV). Art. 14 Ziff. 7 MWSTV nimmt von der Steuer namentlich aus:
”7. die von Einrichtungen der Sozialfürsorge und Sozialhilfe sowie der sozialen Sicherheit erbrachten Leistungen mit Einschluss der Leistungen von gemeinnützigen Alters-, Wohn- und Pflegeheimen”.
Ein steuerbarer Umsatz liegt zudem nur vor, wenn ein Steuerpflichtiger ihn bewirkt. Erforderlich ist somit nebst dem Objekt der Steuer die subjektive Steuerpflicht. Gemäss Art. 17 Abs. 1 MWSTV ist steuerpflichtig, wer eine mit der Erzielung von Einnahmen verbundene gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt, sofern seine Lieferungen, seine Dienstleistungen und sein Eigenverbrauch im Inland jährlich gesamthaft Fr. 75’000.– übersteigen; eine Gewinnabsicht ist nicht erforderlich. Auch die juristischen Personen des privaten und öffentlichen Rechts sowie die unselbständigen öffentlichen Anstalten sind grundsätzlich steuerpflichtig (Art. 17 Abs. 2 MWSTV). Nicht steuerpflichtig sind Bund, Kantone und Gemeinden sowie die übrigen Einrichtungen des öffentlichen Rechts und mit öffentlichrechtlichen Aufgaben betraute Personen und Organisationen nach Art. 17 Abs. 4 MWSTV jedoch dann, wenn sie Leistungen in Ausübung hoheitlicher Gewalt erbringen, gleichgültig, ob sie für solche Leistungen Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erhalten oder nicht.

Gemäss dieser Ordnung ist auch die Beschwerdeführerin als Verbandsausgleichskasse für ihre Leistungen steuerpflichtig, wenn diese Leistungen nicht nach Art. 14 MWSTV von der Steuer ausgenommen sind und die Beschwerdeführerin sie nicht in Ausübung hoheitlicher Gewalt erbringt. Inwieweit das der Fall ist, wird im Folgenden zu prüfen sein.
2.
Es ist unbestritten, dass die Leistungen, welche die Beschwerdeführerin als Verbandsausgleichskasse im angestammten, eigenen Wirkungskreis gemäss Art. 53 ff. in Verbindung mit Art. 63 Abs. 1 AHVG erbringt und abgegolten erhält, nicht zu versteuern sind. Diese Leistungen sind bereits als Leistungen im Bereich der ”so-

zialen Sicherheit" nach Art. 14 Ziff. 7 MWSTV von der Steuer ausgenommen. Zum Bereich der "sozialen Sicherheit" zählen auch die Einrichtungen der Sozialversicherung. Eine Einrichtung der Sozialversicherung gewährt im gesetzlichen Rahmen Schutz gegen die wirtschaftlichen Folgen, die sich bei Eintritt eines sozialen Risikos verwirklichen. Soziale Risiken sind Ereignisse, die in der Regel grosse Teile der Bevölkerung in ihrer wirtschaftlichen Existenz treffen und bei denen ungewiss ist, ob oder wann sie eintreffen (Thomas Locher, Grundriss des Sozialversicherungsrechts, Bern 1997, S. 1; zum Ganzen, Alfred Maurer, Schweizerisches Sozialversicherungsrecht, Band I, Bern 1979, S. 64-66, 80 f., 268 f.). Solche Risiken deckt auch die Beschwerdeführerin ab. Beiträge oder Prämien, welche die Versicherten bzw. die Arbeitgeber zur Finanzierung dieser Leistungen zu bezahlen haben, unterliegen der Steuer daher nicht.

Die Beschwerdeführerin nimmt diese Tätigkeit zudem im Rahmen der ihr von der eidgenössischen, allenfalls auch kantonalen Sozialversicherungsgesetzgebung übertragenen Aufgaben wahr. Dabei können ihr auch hoheitliche Befugnisse zukommen. Soweit das zutrifft, ist die Beschwerdeführerin für diese Leistungen nach Art. 17 Abs. 4 MWSTV subjektiv nicht steuerpflichtig. Die Frage, inwieweit die Beschwerdeführerin als Verbandsausgleichskasse im eigenen Wirkungsbereich (Art. 63 Abs. 1 AHVG) hoheitlich tätig ist, kann aber offen bleiben, zumal der angefochtenen Ergänzungsabrechnung keine solchen Umsätze zu Grunde liegen.

3.

Streitig sind vorliegend einzig die Steuernachbelastungen für Leistungen, welche die Beschwerdeführerin im übertragenen Wirkungsbereich gemäss Art. 63 Abs. 4 AHVG erbringt. Es handelt sich um Leistungen für die Pensionskasse A._____ und die B._____ Vorsorge, also verbandseigene Einrichtungen. Eine Tätigkeit für Einrichtungen ausserhalb des Berufsverbandes nimmt die Beschwerdeführerin gemäss Beschwerde an die Steuerrekurskommission nicht wahr (s. hierfür das Urteil 2A.305/2002 vom 6. Januar 2003 i.S. AusgleichskasseY.). Die Beschwerdeführerin hat im bisherigen Verfahren diese Tätigkeiten nicht belegt. Mit der Eidgenössischen Steuerverwaltung kann indes davon ausgegangen werden, dass ihr Tätigwerden im Dienste der verbandseigenen Einrichtungen vorwiegend die Durchführung der laufenden Geschäfte, insbesondere die Prämienerhebung bei den angeschlossenen Arbeitgebern und Selbständigerwerbenden sowie die Berechnung und Auszahlung der Versicherungsleistungen an die Begünstigten beinhaltet. Entscheidend ist, dass es sich um von der Beschwerdeführerin verschiedene, selbständige Einrichtungen handelt und die Leistungen von diesen abgegolten werden. Wie es sich mit diesen Leistungen mehrwertsteuerrechtlich verhält, ist im Folgenden zu prüfen.

3.1 Nach Art. 14 Ziff. 7 MWSTV sind von der Steuer u. a. ausgenommen "die von den Einrichtungen .... der sozialen Sicherheit erbrachten Leistungen". Die Eidgenössische Steuerverwaltung stützt sich in ihrer Praxis für die Auslegung des Begriffs soziale Sicherheit auf die Einteilung, wie sie in der Systematischen Sammlung des Bundesrechts enthalten ist. Zur sozialen Sicherheit zählt sie daher in erster Linie die Alters- und Invalidenvorsorge (AHV/IV), die Kranken- und Unfallversicherung (KV, UV), die Militärversicherung (MV), die Erwerbsersatzordnung (EO), die Arbeitslosenversicherung (AL) sowie die bundesrechtlichen und kantonalen Familienzulagen. Soweit die Beschwerdeführerin solche Risiken abdeckt, sind die dafür aufgewendeten Prämien und Beiträge von Versicherten und Beitragspflichtigen von der Steuer ausgenommen. Dazu gehören auch die Entschädigungen, welche die Kasse zur Deckung ihres Verwaltungsaufwandes zusammen mit den Prämien oder separat erhebt. Die Leistungen im Rahmen der Kassenverwaltung sind zur Erfüllung der Hauptleistung - Versicherung des sozialen Risikos - unabdingbar und teilen steuerlich das gleiche Schicksal wie die Hauptleistung. Im Gegensatz zum Mehrwertsteuergesetz äussert sich die hier noch anwendbare Mehrwertsteuerverordnung aus dem Jahre 1994 nicht, wie Haupt- und Nebenleistung zu behandeln sind. Doch ist unbestritten, dass Leistungen, die wirtschaftlich eng zusammengehören und so ineinander greifen, dass sie als unteilbares Ganzes zu betrachten sind, als ein einheitlicher wirtschaftlicher Vorgang gelten (vgl. Art. 36 Abs. 4 MWSTG; Camenzind/Honauer/Vallender, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, Bern 2000, Rz. 114; n. publ. Urteil 2A.135/2001 vom 7. Dezember 2001; vgl. auch BGE 126 II 443 E. 4b S. 449; Urteil 2A.150/2001 vom 13. Februar 2002, Pra 2002 Nr. 53 S. 296 E. 7b). Dabei kann es nicht darauf ankommen, ob der Anteil für den Verwaltungsaufwand im Gesamtbetrag der Prämie enthalten ist oder dem Beitragspflichtigen separat ausgewiesen wird, wie die Eidgenössische Steuerverwaltung zu Recht bemerkt.

3.2 Anders verhält es sich jedoch in Bezug auf Leistungen, welche die Beschwerdeführerin gegenüber verbandseigenen Einrichtungen erbringt. Diese Leistungen werden in der Regel auf Grund eines Mandatsverhältnisses zwischen selbständigen juristischen Personen ausgeführt. Es handelt sich bereits um die Hauptleistung,

auch wenn die Dritteinrichtung, für welche die Beschwerdeführerin tätig wird, sich mit Sozialversicherung befasst. Es geht bei den von der Beschwerdeführerin an solche Dritteinrichtungen erbrachten Leistungen um Vorumsätze, die gegebenenfalls für nicht der Steuer unterliegende Leistungen verwendet werden, selber aber von der Steuer nicht ausgenommen sind.

Das Bundesgericht hat bei der Auslegung von Art. 14 MWSTV stets eine auf den Normsinn beschränkte, restriktive Praxis vertreten, weil Ausnahmen von der Steuer bei einer allgemeinen Verbrauchssteuer systemwidrig sind. Da der Vorsteuerabzug zudem ausgeschlossen ist, darf die Befreiung von der Steuer grundsätzlich erst auf der Stufe des Endverbrauchs eingreifen. Andernfalls kann es zu Schattensteuerbelastungen oder Wettbewerbsverzerrungen kommen. Es gibt auch kein Grundprinzip, welches verlangt, dass Vorumsätze von der Steuer ausgenommen werden, wenn sie vom Leistungsempfänger für von der Steuer ausgenommene Umsätze verwendet werden. So ist die Lieferung von speziell eingerichteten Fahrzeugen an ein Unternehmen, das Krankentransporte ausführt, steuerpflichtig, obschon Krankentransporte mit solchen Fahrzeugen von der Steuer ausgenommen sind (Art. 14 Ziff. 6 MWSTV; vgl. Urteil 2A.416/1999 vom 22. Februar 2001, RDAF 57/2001 II 112 E. 9 S. 125 unten). Ebenso unterliegen Leistungen von Ablage- und Verkaufsstellen beim Verkauf von Losen als Vorumsätze der Steuer, ungeachtet dessen, dass Leistungen von Lotterieveranstaltern von der Steuer ausgenommen sind (Art. 14 Ziff. 19 MWSTV und dazu ASA 69, 658 E. 6d). Auch die Steuerausnahmen bei Heilbehandlungen nach Art. 14 Ziff. 2 und 3 MWSTV werden strikt auf die eigentliche Heilbehandlung in der Humanmedizin beschränkt, wobei Vorumsätze der Steuer unterworfen bleiben (vgl. BGE 124 II 193 E. 7a/bb S. 207 f., für Prothetikumsätze; n. publ. Urteil 2A.527/1998 vom 3. August 2000, E. 7 und 8, für Qualitätskontrollen in medizinischen Labors). Es besteht somit kein Grund, die von der Beschwerdeführerin gegenüber verbandseigenen Einrichtungen erbrachten Administrations- und Geschäftsführungsaufgaben als Vorumsätze von der Steuer auszunehmen.
Bei der Leistungserbringerin (Beschwerdeführerin) handelt es sich zwar um eine Einrichtung der sozialen Sicherheit, und auch die Leistungsempfänger können solche Einrichtungen sein, welche diese Leistungen für einen von der Steuer ausgenommenen Zweck verwenden. Doch ändert das am Charakter der Leistungen der Beschwerdeführerin nichts. Werden diese von einer privaten Unternehmung erbracht, so unterliegen sie der Steuer, wie das Bundesgericht bereits im Falle einer privatrechtlichen Genossenschaft erkannt hat, welche bei ihren Mitgliedern (alle AHV-Ausgleichskassen) die bundesrechtlich vorgeschriebenen Arbeitgeberkontrollen für AHV und SUVA ausführt (Urteil 2A.564/1998 vom 3. August 2000, n. publ.). Art. 14 Ziff. 7 MWSTV regelt die Ausnahmen von der objektiven Steuerpflicht, auch wenn die Steuerausnahme an Eigenschaften der Person des Leistungserbringers anknüpfen kann (z.B. Art. 14 Ziff. 3, 4, 13 MWSTV). Aus Gründen der Wettbewerbsneutralität ist daher zu verlangen, dass die Beschwerdeführerin solche Umsätze versteuert.
3.3 Die Beschwerdeführerin beruft sich auf den Norminhalt, wie er von einem "vernünftigen und korrekten Bürger" aufgefasst würde. Als vernünftig erschiene der Beschwerdeführerin, wenn alle Leistungen einer Ausgleichskasse unter den Begriff der "sozialen Sicherheit" im Sinne von Art. 14 Ziff. 7 MWSTV subsumiert würden.

Wie dem Bundesgericht auf Grund der Fälle anderer Ausgleichskassen bekannt ist, nehmen diese zusätzliche Administrations- und Geschäftsführungsaufgaben in ganz unterschiedlichem Masse wahr. Es gibt Ausgleichskassen, die solche Leistungen gar nicht oder nur für Drittinstitutionen im sozialen Bereich erbringen. Andere Ausgleichskassen erledigen Tätigkeiten für Institutionen, die nicht zum Sozialversicherungsbereich gehören und grundsätzlich auch von einem Treuhandbüro erledigt werden können, wie beispielsweise die Verwaltungsarbeiten für einen Aus- oder Weiterbildungsfonds oder Revisionsarbeiten für eine Versicherung. Die Beschwerdeführerin gehört nicht zu diesen, doch sind die Realien unter einem ganzheitlichen Gesichtswinkel zu würdigen. Es ist auch kein rechtswesentlicher Unterschied zwischen den Verwaltungsdienstleistungen eines Unternehmens an die betriebseigene Pensionskasse einerseits und den Verwaltungs- und Geschäftsführungsaufgaben, die eine AHV-Kasse an die verbandseigene Pensionskasse oder für weitere Versicherungsarten erbringt, andererseits zu erkennen. Würden solche Leistungen von der Steuer ausgenommen, sofern sie von einer Ausgleichskasse erbracht werden, nicht jedoch dann, wenn eine andere private oder
öffentlichrechtliche Einrichtung oder Unternehmung Leistungserbringerin ist, ergäben sich Abgrenzungsschwierigkeiten und Ungleichbehandlungen. Das sind Gründe, die es rechtfertigen, auch bei einer AHV-Ausgleichskasse wie der Beschwerdeführerin an Dritte erbrachte Leistungen im Bereich der sozialen Sicherheit von der Steuer

nicht auszunehmen.
4.
Die Beschwerdeführerin beruft sich auf die jüngsten gesetzgeberischen Arbeiten. Sie macht geltend, für den Gesetzgeber sei klar gewesen, dass Ausgleichskassen nicht steuerpflichtig seien. Hätte dieser gewusst, dass die Eidgenössische Steuerverwaltung ihre Praxis ändere und Ausgleichskassen der Steuerpflicht unterstelle, hätte er von Anfang an anders legiferiert. Das sei für die Auslegung von Art. 14 Ziff. 7 MWSTV bedeutsam.
4.1 Art. 18 Ziff. 8 des am 1. Januar 2001 in Kraft getretenen Mehrwertsteuergesetzes führt (mit einigen hier nicht relevanten Änderungen) die bisherige Ordnung gemäss Art. 14 Ziff. 7 MWSTV fort. Die Regelung hat ihr Vorbild in Art. 13 Teil A Abs. 1 lit. g der Sechsten EG-Richtlinie vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (Abl. EG 1977 L 145/1). Art. 18 MWSTG wurde am 22. Juni 2001 durch eine Ziffer 25 ergänzt. Danach sind von der Steuer ausgenommen "Umsätze von Ausgleichskassen untereinander" sowie die Umsätze aus Aufgaben, die den AHV- und Familienausgleichskassen auf Grund des anwendbaren Rechts übertragen werden. Art. 18 Ziff. 25 MWSTG geht auf die parlamentarische Initiative Triponez zurück. Es soll damit verhindert werden, dass Ausgleichskassen steuerpflichtig werden, wenn ihnen (wie beispielsweise auf Grund von Art. 63 Abs. 4 AHVG) bestimmte administrative Arbeiten zu Gunsten von Krankenkassen, Pensionskassen usw. zusätzlich übertragen werden. Es geht namentlich um die Durchführung der beruflichen Vorsorge für Berufsverbände oder das Führen von Unfall- oder Krankenversicherungen, wie aus der Begründung zum Initiativtext hervorgeht (vgl. AB 2000 N Bd. III Beilage
00.404; s. auch Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrates [WAK-N]vom 20.November 2000, BBl 2001 1472 Ziff. 3.2). Das Anliegen blieb in den parlamentarischen Beratungen unbestritten. Ebenso klar war aber auch, dass die Steuerausnahme eng beschränkt werden müsse und namentlich Treuhandbüros und Revisionsfirmen, wenn sie solche Aufgaben im Mandatsverhältnis wahrnehmen, für diese Leistungen steuerpflichtig sind. Das wurde von den Kommissionsvertretern deutlich betont (AB 2001 N 53 f. [Gysin], S 240 [Wicki]).

Die neue Vorschrift begrenzt die Steuerausnahme daher in zwei Richtungen: In subjektiver Hinsicht gilt sie nur für Ausgleichskassen. In objektiver Hinsicht beschränkt sie sich auf Umsätze aus Leistungen von Ausgleichskassen im übertragenen Bereich (AB 2001 S 240 [Wicki]). Mit dieser Steuerausnahme wird somit ein neues, subjektives Element eingeführt, das in Art. 18 Ziff. 8 MWSTG wie auch Art. 14 Ziff. 7 MWSTV noch nicht enthalten war. Zudem werden Vorumsätze ausgenommen. Mit der Novelle wurde somit das Gesetz nicht präzisiert, sondern eine neue Steuerausnahme eingeführt, ähnlich wie sie etwa im deutschen Umsatzsteuerrecht enthalten ist (§ 4 Abs. 1 Nr. 15 lit. a Umsatzsteuergesetz, UStG). Das verbietet den Schluss, Art. 14 Ziff. 7 MWSTV sei aus rechtspolitischen Gründen weit auszulegen und erfasse auch Dienstleistungen, welche die AHV-Kassen im Mandatsverhältnis gegen Entgelt (Verwaltungskostenentschädigung) erbringen.
4.2 Es ist anzunehmen, dass der Gesetzgeber von Anfang an anders legiferiert hätte, wenn er sich bewusst gewesen wäre, dass Ausgleichskassen im übertragenen Wirkungsbereich (Art. 63 Abs. 4 AHVG) steuerpflichtig sind. In diese Richtung deutet das Votum von Nationalrat Stucky bei der Beratung des Mehrwertsteuergesetzes, wonach "niemand in diesem Saal je daran gedacht hat, dass die Ausgleichskassen nun plötzlich steuerpflichtig werden sollen" (AB 1999 N 819 ad Art. 31 Abs. 6 lit. b, jetzt Art. 33 Abs. 6 lit. b). Die Beschwerdeführerin ist der Ansicht, die neue Vorschrift von Art. 18 Ziff. 25 MWSTG sei bereits bei der Auslegung von Art. 14 Ziff. 7 MWSTV zu beachten (zur Berücksichtigung der Vorarbeiten zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer bei der Auslegung der alten Mehrwertsteuerverordnung, vgl. BGE 124 II 193 E. 5d S. 201). Die rechtsanwendenden Behörden sind indessen an die verfassungsmässige und gesetzliche Ordnung gebunden. Eine als abschliessend konzipierte Liste der Steuerausnahmen kann daher von der Behörde nicht nach Belieben ergänzt werden. Art. 18 Ziff. 25 MWSTG schliesst keine Lücke des Gesetzes, sondern ist eine neue Steuerausnahme. Dass der Gesetzgeber nicht alle Rechtsfolgen bedacht hat, lässt das Gesetz nicht
lückenhaft erscheinen. Es ist überhaupt problematisch, bei einer als abschliessend gedachten Liste von Steuerausnahmen von Gesetzeslücken zu sprechen. Die zulässigen Ausnahmen von der Steuer sind vielmehr durch Auslegung der bestehenden Ordnung zu konkretisieren.

Art. 18 Ziff. 25 MWSTG kommt auch nicht rückwirkend zur Anwendung. Die Rückwirkung müsste ausdrücklich vorgesehen sein. Der Gesetzgeber hat die Norm auf den 1. Januar 2002 in Kraft gesetzt. Die Frage, ob eine Lücke des Gesetzes vorliege, die rückwirkend zu korrigieren sei, wurde im Ständerat zwar aufgeworfen

(AB 2001 S 241 [Epiney]), und auch die Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrates äusserte Zweifel, ob die Folgen des alten Rechts vom Gesetzgeber gewollt waren (Bericht vom 20. November 2000, a.a.O., S.1474 Ziff. 2.1 in fine). Eine Rückwirkung wurde in der Folge aber nicht angeordnet.
5.
Die Beschwerdeführerin rügt des Weiteren eine unzulässige rückwirkende Praxisänderung durch die Eidgenössische Steuerverwaltung und die Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben. Sie macht geltend, auf Grund einer vernünftigen Rechtsauslegung sowie der erteilten Auskünfte und des dokumentierten Verhaltens der Eidgenössischen Steuerverwaltung habe sie von einer Praxis ausgehen dürfen, wonach Dienstleistungen der AHV-Ausgleichskassen im übertragenen Bereich von der Steuer ausgenommen seien; die Eidgenössische Steuerverwaltung habe diese Praxis mit Schreiben vom 12. März 1999 rückwirkend geändert. Der Einwand ist zu prüfen, zumal auch der Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrats vom 28. August 2000 von einer Praxisänderung der Eidgenössischen Steuerverwaltung ausgeht, was die übertragenen Aufgaben der Ausgleichskassen betrifft (AB 2000 N Bd. III, Beilage 00.404, S. 670 f.; ebenso die Begründung zur Initiative Triponez, ebenda S. 668 f.).
5.1 Aus den Akten ergibt sich, dass die mehrwertsteuerrechtliche Behandlung von Umsätzen der hier in Frage stehenden Art bereits am 11. September 1996 zwischen der Eidgenössischen Steuerverwaltung und (u.a.) der Vereinigung der Verbandsausgleichskassen besprochen wurde. Damals äusserte sich die Eidgenössische Steuerverwaltung zur Steuerbarkeit der fraglichen Leistungen nicht, weder im positiven noch im negativen Sinn. Es wurde vielmehr vereinbart, dass die Eidgenössische Steuerverwaltung weitere Abklärungen treffe und sodann über die Steuerbarkeit der fraglichen Leistungen befinden werde. Spätestens in diesem Zeitpunkt musste den Beteiligten klar sein, dass die Eidgenössische Steuerverwaltung sich nicht festgelegt hatte. Die Beschwerdeführerin hatte offensichtlich Kenntnis von diesen Gesprächen, zumal sie diese erwähnt wie auch die "ausgezeichneten Kommunikationskanäle" innerhalb der Vereinigung, die sie habe nutzen können.

Im Schreiben vom 16. Mai 1997 wies die Eidgenössische Steuerverwaltung sodann darauf hin, dass sie eine Dokumentation zu den fraglichen Leistungen benötige, um über die Steuerpflicht entscheiden zu können. Sie gab auch an, welche Angaben die zu erstellende Dokumentation mindestens enthalten müsse (Auftraggeber, genauer Leistungsbeschrieb, Umfang usw.). Am 24. September 1998 schlug die Eidgenössische Steuerverwaltung einen Termin für eine gemeinsame Besprechung beim Bundesamt für Sozialversicherung vor, um die noch offenen Fragen klären zu können. Diese fand am 15. Dezember 1998 statt, und mit Schreiben vom 12. März 1999 gab die Eidgenössische Steuerverwaltung der Vereinigung der Verbandsausgleichskassen bekannt, dass die den AHV-Ausgleichskassen übertragenen privatrechtlichen Aufgaben von der Steuer nicht ausgenommen seien.

Auf Grund dieser Tatsachen musste allen Beteiligten klar sein, dass sich die Eidgenössische Steuerverwaltung bis zum Schreiben vom 12. März 1999 hinsichtlich der Besteuerung der fraglichen Leistungen nicht festgelegt hatte. Sie hat mit diesem Schreiben keine bestehende Praxis geändert, wie die Beschwerdeführerin rügt.
5.2 Auch eine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben ist darin nicht zu sehen. Das Verhalten der Eidgenössischen Steuerverwaltung war nicht geeignet, bei der Vereinigung oder den Ausgleichskassen den Eindruck zu erwecken, es bestehe eine Praxis, wonach solche Dienstleistungen von der Steuer ausgenommen seien (zum Schutz berechtigten Vertrauens in ein Verhalten der Behörde, s. BGE 126 II 377 E. 3a S. 387; 122 II 113 E. 3b/cc S.123, je mit Hinweisen). Die Beschwerdeführerin macht nicht geltend, sie habe seitens der Eidgenössischen Steuerverwaltung bestimmte Zusicherungen erhalten. Sollte die Vereinigung der Verbandsausgleichskassen ihre Mitglieder über den Stand der Verhandlungen ungenau oder unvollständig informiert haben, so wäre das ebenfalls nicht durch die Eidgenössische Steuerverwaltung zu vertreten.

Die Beschwerdeführerin beruft sich auf ein Schreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 2. März 1995 an die AHV-Ausgleichskasse M._____. Darin teilte die Eidgenössische Steuerverwaltung der Ausgleichskasse mit: "Nach Ihren Auskünften sind bei Ihnen die Voraussetzungen der Steuerpflicht zur Zeit nicht gegeben. Wir tragen Sie deshalb nicht in das Register der Steuerpflichtigen ein." Die Beschwerdeführerin legt nicht dar, inwiefern daraus etwas für den vorliegenden Fall abgeleitet werden könne, zumal das Schreiben auf Auskünfte der Ausgleichskasse abstellt und eine Prüfung der Verhältnisse nicht stattfand. Das Schreiben, das sich zudem nicht an die Beschwerdeführerin richtet, ist daher nicht geeignet, für diese eine Vertrauensgrundlage

abzugeben. Die Beschwerdeführerin hatte indessen Kenntnisse von den Kontakten ab dem Jahre 1996 zwischen der Vereinigung der Verbandsausgleichskassen und der Eidgenössischen Steuerverwaltung, wo die steuerliche Behandlung der fraglichen Tätigkeiten behandelt wurde. Wenn sie dennoch behauptet, sie habe auf die Zusicherung der Eidgenössischen Steuerverwaltung auf Steuerfreiheit vertrauen dürfen, ist das nicht begründet.
6.
Die Beschwerdeführerin bestreitet die Höhe der von der Eidgenössischen Steuerverwaltung festgesetzten Mehrwertsteuerforderung und verlangt eine Nachkontrolle.

Die Eidgenössische Steuerverwaltung führte bei der Beschwerdeführerin am 9.Mai 2000 eine Kurzkontrolle durch. Als Folge dieser Kontrolle nahm sie die Beschwerdeführerin in das Register der Mehrwertsteuerpflichtigen auf und belastete für die Steuerperioden 1. Quartal 1995 bis 4. Quartal 1999 die Steuer von insgesamt Fr. _____ (zuzüglich Verzugszins). Damit wurden die Tätigkeiten (und weiterverrechneten Kosten) für die Administration, welche die Beschwerdeführerin im Auftrag der Pensionskasse A._____ und der B._____ Vorsorge ausführte, der Steuer unterstellt. Diese Steuerberechnung stützt sich auf die Jahresrechnungen, nachdem die Beschwerdeführerin keine Abrechnungen über die Mehrwertsteuer eingereicht hatte. Die Beschwerdeführerin hat weder im Einspracheverfahren noch im vorinstanzlichen Verfahren substantiiert dargelegt, weshalb die von der Eidgenössischen Steuerverwaltung gestützt auf die Jahresrechnungen ermittelten Umsätze unrichtig sein sollen. Mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde verlangt sie, dass die Eidgenössische Steuerverwaltung die Steuerforderung anhand der Buchhaltungsbelege nachprüfe. Sie übersieht, dass die richtige und vollständige Deklaration der Mehrwertsteuer Sache der Steuerpflichtigen ist. Diese hat
gegenüber der Eidgenössischen Steuerverwaltung unaufgefordert in der vorgeschriebenen Form und Frist über die Steuer und Vorsteuer abzurechnen (vgl. Art. 37 MWSTV). Die Eidgenössische Steuerverwaltung ist nur Kontrollinstanz. Sie kann bei der Steuerpflichtigen eine Kontrolle durchführen, hierzu verpflichtet ist sie indessen nicht (vgl. Art. 50 MWSTV). Nichts anderes folgt aus dem Dispositiv, Ziffer 3, des Einspracheentscheides, wo sich die Eidgenössische Steuerverwaltung vorbehalten hat, ihre Forderung gegebenenfalls nachträglich zu berichtigen, wenn eine Kontrolle die Unrichtigkeit der Forderung ergeben sollte. Die Beschwerde ist auch in diesem Punkt unbegründet.
7.
Die Beschwerde ist abzuweisen. Als unterliegende Partei hat die Beschwerdeführerin die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens zu tragen (Art. 153, 153a und 156 Abs. 1 OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird abgewiesen.
2.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 3'000.– wird der Beschwerdeführerin auferlegt.
3.
Dieses Urteil wird der Beschwerdeführerin, der Eidgenössischen Steuerverwaltung sowie der Eidgenössischen Steuerrekurskommission schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 6. Januar 2003
Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: