Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.305/2002 /bmt

Urteil vom 6. Januar 2003
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

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

Ausgleichskasse Y._____,
Beschwerdeführerin, vertreten durch B&P Tax and Legal AG, Waisenhausplatz 14, Postfach, 3000 Bern 7,

gegen

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

Mehrwertsteuer 1. Quartal 1995 - 2. Quartal 1999 (Steuerausnahme, hoheitliche Tätigkeit),

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

Sachverhalt:
A.
Bei der Ausgleichskasse Y._____ handelt es sich um die Verbandsausgleichskasse des gleichnamigen Berufsverbandes. Sie führt die Alters- und Hinterlassenenversicherung (AHV), einschliesslich Invalidenversicherung (IV) und Erwerbsersatzordnung (EO), gegenüber den angeschlossenen Mitgliederfirmen und versicherten Personen durch. Zusammen mit den AHV/IV/EO-Beiträgen erhebt sie auch die Beiträge für die Arbeitslosenversicherung (ALV). Der Ausgleichskasse obliegt nach Massgabe der gesetzlichen Bestimmungen namentlich die Erfassung der Beitragspflichtigen und der Versicherten, die Festsetzung und das Inkasso der Beiträge sowie die Festsetzung und Zahlung der Leistungen.

Neben dem eigentlichen Vollzug der Belange der AHV/IV/EO und ALV erfüllt die Ausgleichskasse Y._____ Aufgaben im so genannten "übertragenen Wirkungskreis". Es geht um Aufgaben, welche mit Genehmigung des Bundesrates den Ausgleichskassen nach Art. 63 Abs. 4 des Bundesgesetzes über die Alters- und Hinterlassenenversicherung vom 20. Dezember 1946 (AHVG; SR 831.10) zusätzlich übertragen 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 erhielt die Ausgleichskasse Y._____ folgende Aufgaben zum Vollzug übertragen:
1) Führung der Geschäftsstelle der Pensionskasse Y._____, einer als Stiftung gemäss Art. 80 ff. ZGB organisierten Vorsorgeeinrichtung im Sinne von Art. 48 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge vom 25. Juni 1982 (BVG; SR 831.40) und Art. 331 OR;

2) Führung der Geschäfte der Versicherungskasse Y._____;

3) Führung der Geschäftsstelle der Militärdienstkasse Y._____, eines Vereins im Sinne von Art. 60 ff. ZGB;

4) Führung der Geschäfte der Stiftung Y._____, die zum Zweck hat, nicht versicherbaren Fremdarbeitern

die Entschädigung für Verdienstausfall bei Arbeitslosigkeit sicherzustellen.
Schliesslich erbringt die Ausgleichskasse Y._____ für den Verband sowie für Dritte weitere Leistungen. Dazu gehören:
5) Führung der Geschäftsstelle A._____, unterteilt seit 1996 in den B._____fonds (Vollzug der Gesamtarbeitsverträge) und den C._____fonds (berufliche Aus- und Weiterbildung), zwei Vereine im Sinne von Art. 60 ZGB, an denen der Verband Y._____ und weitere Verbände beteiligt sind;

6) Arbeitgeberkontrollen für die Schweizerische Unfallversicherungsanstalt (SUVA);

7) Arbeitgeberkontrollen für die Artisana bzw. Helsana Krankenversicherungen.
Für diese Tätigkeiten stellt die Ausgleichskasse Y._____ den betreffenden Einrichtungen Rechnung. Besondere Aufwendungen fakturiert sie separat.
B.
Nach Gesprächen und Abklärungen über die Steuerbarkeit von Leistungen von Ausgleichskassen im übertragenen Wirkungskreis, welche die Eidgenössische Steuerverwaltung zusammen mit der Vereinigung für Verbandsausgleichskassen durchgeführt hatte, forderte sie u.a. auch die Ausgleichskasse Y._____ auf, über die Mehrwertsteuer abzurechnen. Mit Schreiben vom 7. Juli und 16. September 1999 teilte die Ausgleichskasse Y._____ der Eidgenössischen Steuerverwaltung mit, sie betrachte sich für die ihr zusätzlich übertragenen Aufgaben nicht als steuerpflichtig, und ersuchte um einen anfechtbaren Entscheid. Sie machte geltend, die ihr gemäss Art. 63 Abs. 4 AHVG übertragenen Aufgaben gehörten zum Tätigkeitsbereich einer Ausgleichskasse; diese Tätigkeit seien daher als Leistungen im Bereich der "sozialen Sicherheit" gemäss Art. 14 Ziff. 7 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV; SR 641.201) von der Steuer ausgenommen. Mit diesem Vorbehalt rechnete die Ausgleichskasse Y._____ über die Mehrwertsteuer ab.

Mit Entscheid vom 7. Dezember 1999 setzte die Eidgenössische Steuerverwaltung die Mehrwertsteuer für die Steuerperioden 1. Quartal 1995 bis 2. Quartal 1999 auf Fr. _____ (zuzüglich Verzugszins) fest. Eine Einsprache wies sie am 15. August 2001 ab. Zudem erhöhte sie die Steuerforderung für die fraglichen Perioden um Fr. _____ mit der Begründung, die für die Militärdienstkasse Y._____ (Ziff. 3 der Aufzählung hiervor) erbrachten Leistungen unterlägen ebenfalls der Steuer. Die Steuerpflichtige hatte über diese Leistungen nicht abgerechnet, da sie der Auffassung war, dass sie in diesem Bereich hoheitlich tätig und somit bereits auf Grund von Art. 17 Abs. 4 MWSTV nicht steuerpflichtig sei. Hingegen anerkannte sie die Steuerbarkeit der von ihr erbrachten Kontrolltätigkeiten für die SUVA und für die Artisana/Helsana (Ziff. 6 und 7 der Aufzählung hiervor) im Umfang von Fr. _____, so dass noch ein Betrag von Fr. _____ strittig war.
C.
Die Ausgleichskasse Y._____ führte Beschwerde bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission. Diese wies mit Entscheid vom 15. Mai 2002 die Beschwerde ab, soweit darauf einzutreten war, und bestätigte den Einspracheentscheid. Das Nichteintreten bezog sich auf den nicht mehr umstrittenen Betrag von Fr. _____.
D.
Die Ausgleichskasse Y._____ führt Verwaltungsgerichtsbeschwerde. Sie beantragt im Hauptstandpunkt, es sei der Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission, soweit auf die Beschwerde eingetreten worden sei, aufzuheben und die Steuerforderung im noch umstrittenen Betrag abzuweisen. Eventualiter seien die von der Beschwerdeführerin unter dem Titel Miete eingenommenen Entgelte von der Besteuerung auszunehmen.
Die Eidgenössische Steuerverwaltung beantragt Abweisung der Verwaltungsgerichtsbeschwerde. 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. Ob 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 des Bundesgesetzes über die Alters- und Hinterlassenenversicherung (AHVG; SR 831.10) erbringt und abgegolten erhält, nicht zu versteuern sind. Diese Leistungen sind bereits als Leistungen im Bereich der "sozialen 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 ihre 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 Mehrwertsteuerverordnung - wie jetzt auch Art. 23 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (MWSTG; SR 641.20) - definieren den Begriff der "Leistungen ... in Ausübung hoheitlicher Gewalt" nicht näher. Die Mehrwertsteuerverordnung enthält lediglich im Anhang eine - nicht abschliessende - Aufzählung von Tätigkeiten, die, wenn sie von einem Gemeinwesen oder einer mit öffentlichrechtlichen Aufgaben betrauten Person erbracht werden, in jedem Fall steuerpflichtig sind. Der Begriff "Leistungen ... in Ausübung hoheitlicher Gewalt" ist somit auf jeden Fall enger als jener der öffentlichrechtlichen Aufgaben". Auch Einrichtungen der öffentlichen Hand sind steuerpflichtig, wenn sie die Umsatzgrenze erreichen (Art. 17 Abs. 2 MWSTV), weshalb eine mit öffentlichrechtlichen Aufgaben betraute juristische Person oder Einrichtung nicht schon deshalb nach Art.
17 Abs. 4 MWSTV von der Steuer befreit ist, weil sie solche öffentlichrechtlichen Aufgaben wahrnimmt (Urteil 2A.233/2000 vom 25.August 2000, E. 4a, in: Pra 2001 Nr. 29 S. 178; s. auch BGE 125 II 480 E. 8b S. 489 und ASA 69, 882 E. 4). Die Frage, inwieweit die Beschwerdeführerin als Verbandsausgleichskasse im eigenen, nicht übertragenen Wirkungskreis (Art.63 Abs. 1 AHVG) hoheitlich tätig ist, kann aber offen bleiben, da diese Tätigkeit jedenfalls nach Art. 14 Ziff. 7 MWSTV von der Steuer ausgenommen ist. Das anerkennt auch die Eidgenössische Steuerverwaltung.
3.
Streitig und zu überprüfen sind vorliegend einzig die Steuernachbelastungen für Leistungen, welche die Be-

schwerdeführerin gegenüber den verbandseigenen Kassen bzw. Fonds und weiteren Dritten erbringt.
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 Kassen bzw. Fonds und weiteren Dritten 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 Kassen bzw. Fonds und weiteren Dritten erbrachten Verwaltungs- und Geschäftsführungsdienstleistungen als Vorumsätze von der Steuer auszunehmen.
3.3 Bei der Leistungserbringerin (Beschwerdeführerin) handelt es sich zwar um eine Einrichtung der sozialen Sicherheit, und auch die Leistungsempfänger sind u.U. solche Einrichtungen, 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.

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 sind für zahlreiche Dritteinrichtungen tätig, darunter auch Institutionen im Bildungsbereich oder im überobligatorischen Bereich. Desgleichen können Administrations- und Geschäftsführungsaufgaben einer AHV-Kasse einer anderen spezialisierten Unternehmung übertragen sein. Die Eidgenössische Steuerverwaltung nennt das Beispiel, wo eine gemeinschaftliche Vorsorgestiftung eines gesamtschweizerischen Verbandes, die ihre Verwaltungstätigkeit früher von der verbandseigenen AHV-Ausgleichskasse erledigen liess, ihre Administrations- und Verwaltungstätigkeiten heute durch eine Versicherung ausführen lässt. Darauf hat die Eidgenössische Steuerverwaltung bereits in ihrer Vernehmlassung an die Vorinstanz hingewiesen, ohne dass dem von der Beschwerdeführerin im bundesgerichtlichen Verfahren widersprochen worden wäre. Andere Pensionskassen werden vom Gründerunternehmen selbst geführt. Diese haben ihre Umsätze
offenbar zu versteuern. Es besteht 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. 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.
3.4 Gewisse Ausführungen der Beschwerde (besonders S. 10) können dahin verstanden werden, dass sich die Beschwerdeführerin im eigenen, nicht übertragenen Bereich (AHV/IV/EO und ALV) als hoheitlich tätig und daher schon subjektiv - auf Grund von Art. 17 Abs. 4 MWSTV - als nicht steuerpflichtig betrachtet (s. auch vorstehende E. 2). Daher glaubt sie, Art. 14 Ziff. 7 MWSTV werde seines Kerngehalts entleert und es bleibe kein Anwendungsbereich übrig, wenn er restriktiv ausgelegt und auf die Leistungen, welche die Kasse im übertragenen Wirkungskreis erbringe, nicht angewendet werde.

Zutreffend ist, dass Sozialversicherungsträger in verschiedenen Bereichen kraft Gesetzes hoheitliche Gewalt besitzen. Das kommt namentlich dort zum Ausdruck, wo sie befugt sind, Verfügungen im konkreten Fall zu erlassen (vgl. Maurer, a.a.O., Band I, S. 210 ff.). Inwieweit insbesondere den privatrechtlich organisierten Sozialversicherungsträgern, sodann aber auch den öffentlichrechtlichen Institutionen der Sozialversicherung hoheitliche Gewalt zukommt, braucht hier indes nicht näher untersucht zu werden (s. auch nachfolgende E. 6). Jedenfalls besteht die Möglichkeit, dass bestimmte Rechtsverhältnisse im Bereich der Sozialversicherung auch nichthoheitlich geregelt werden. Das gibt Anlass, solche Leistungen objektbezogen, das heisst durch die Ausnahmevorschrift in Art. 14 Ziff. 7 MWSTV von der Steuer auszunehmen. Art. 14 Ziff. 7 MWSTV hat daher durchaus einen Anwendungsbereich.
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 parlamentari-

sche 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 aus geht, 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 Schweizerische 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 vom 4. August 1995, worin die Eidgenössische Steuerverwaltung gegenüber der Schweizerischen Unfallversicherungsanstalt (SUVA) bescheinigte, dass sie für die Kontrolle von Lohnlisten, die sie zugunsten von AHV-Kassen ausführe, der Mehrwertsteuer nicht unterliege. Diese Auskunft berichtigte die Eidgenössische Steuerverwaltung indes mit Schreiben vom 16. Dezember 1998. Aus einer konkreten sachbezogenen Auskunft an einen einzelnen Steuerpflichtigen, welche die Beschwerdeführerin zudem nicht betrifft, kann auch keine angebliche Verwaltungspraxis abgeleitet werden. Zu dieser Zeit fanden überdies die erwähnten Verhandlungen zwischen der Vereinigung der Verbandsausgleichskassen und der Eidgenössischen Steuerverwaltung statt, von welchen die Beschwerdeführerin Kenntnis hatte.
Nichts anderes folgt aus dem Schreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 2. März 1995 an die AHV-Ausgleichskasse M._____, auf das die Beschwerdeführerin sich beruft. 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. Die Eidgenössische Steuerverwaltung bestreitet denn auch, dass die Auskunft auf einer vollständigen Darstellung des Sachverhalts durch die Ausgleichskasse beruhe.
6.
Die Beschwerdeführerin macht geltend, in Bezug auf die Leistungen, welche sie gegenüber der Militärdienstkasse Y._____ erbringe, handle sie im Sinne von Art. 17 Abs. 4 MWSTV hoheitlich, weshalb sie von der Steuer befreit sei. Sie sei hier von Gesetzes wegen befähigt, über die Leistungspflicht Verfügungen zu erlassen.

Wie bereits erwähnt, ist nach der Rechtsprechung eine Person oder Organisation nicht bereits deshalb von der Steuerpflicht befreit, weil sie mit öffentlichrechtlichen Aufgaben betraut ist. Für die Befreiung nach Art. 17 Abs. 4 MWSTV ist vielmehr erforderlich, dass sie diese in Ausübung "hoheitlicher Gewalt" erbringt (vgl. vorstehende E. 2 mit Hinweisen). Nach der Rechtsprechung zeichnet sich hoheitliches Handeln dadurch aus, dass ein Subordinationsverhältnis gegeben ist und eine gegenüber dem Bürger erzwingbare öffentlichrechtliche Regelung zur Anwendung gelangt. Weil die Ausübung hoheitlicher Gewalt ein Privileg und Monopol des Staates ist, bedarf es zur Übertragung hoheitlicher Befugnisse an private Organisationen immer einer Ermächtigung, wenn nicht in der Verfassung selber, so doch wenigstens in einer Gesetzesvorschrift. Als in Ausübung hoheitlicher Gewalt erbrachte Leistungen gelten zudem nur solche, die nicht marktfähig sind und nicht durch Dritte angeboten werden können (BGE 125 II 480 E. 8b S. 490; ASA 69, 882 E. 4b, mit Hinweisen).

Im vorliegenden Fall besitzen weder die Militärdienstkasse Y._____ noch die Beschwerdeführerin für die fragliche Tätigkeit Verfügungsgewalt. Bei der Militärdienstkasse handelt es sich um einen privaten Verein im Sinne von Art. 60 ff. des Schweizerischen Zivilgesetzbuches. Er wurde ohne gesetzliche Verpflichtung gegründet, um den Verbandsmitgliedern bei Militär-, Zivil- und Zivilschutzdienst ihrer Arbeitnehmer die Differenz zwischen den Leistungen der gesetzlichen Erwerbsersatzordnung (EO) und den statutarisch bestimmten Entschädigungen auszugleichen (Statuten Art. 4). Jedenfalls nennt die Beschwerdeführerin keine gesetzliche Grundlage für die "Verfügungen" der Militärdienstkasse, obschon sie behauptet, sie sei "von Gesetzes wegen befähigt, über die Leistungspflicht Verfügungen im Sinne von Art. 5 VwVG zu erlassen", und es würde sich kein Rechtsöffnungsrichter finden lassen, der "Rechtsöffnung bezüglich AHV, etc. gewähren" würde. Allein der Umstand, dass die Beschwerdeführerin die Beiträge und Leistungen in der gleichen Verfügung wie für die AHV festsetzt, lässt diese Tätigkeit nicht als "hoheitlich" erscheinen. Die Beschwerdeführerin wird im Bereich der Militärdienstkasse vielmehr auf Grund eines Mandatsverhältnisses -
privatrechtlich - tätig. Tätigkeiten der Beschwerdeführerin für die verbandseigene Militärdienstkasse unterliegen daher der Steuer.
7.
Mit dem Eventualantrag macht die Beschwerdeführerin gelten, es seien mindestens die unter dem Titel Entgelt für Vermietung weiterverrechneten Kosten gemäss Art. 14 Ziff. 17 von der Steuer auszunehmen. Die Vorinstanzen haben das abgelehnt, weil sich aus den Akten keinerlei Hinweise auf eine Vermietung von Räumlichkeiten ergäben. Unter diesen Umständen handle es sich lediglich um die Verrechnung eines Mietanteils, der als Kostenbestandteil der Geschäftsführungstätigkeit wie diese der Mehrwertsteuer unterliege. Die Rechtsvertreterin nimmt sich nicht die Mühe darzulegen, weshalb von einem Mietverhältnis auszugehen sei. Auch wenn keine schriftlichen Mietverträge vorliegen sollten, obliegt dem Steuerpflichtigen doch die Pflicht, die Tatsachen, die auf ein Mietverhältnis schliessen lassen, zu substantiieren. Wenn daher die Vorinstanz ein Mietverhältnis nicht anerkannt hat, kann ihr nicht vorgeworfen werden, sie habe den Sachverhalt im Sinne von Art. 105 Abs. 2 OG offensichtlich unrichtig oder unvollständig festgestellt oder Bundesrecht verletzt. Vor Bundesgericht behauptet die Beschwerdeführerin wiederum nur, sie habe seit jeher die Kosten für die Miete der Büroräumlichkeiten fakturiert und es bleibe "unverständlich ..., weshalb die
Beschwerdegegnerinnen hier abweichender Meinung sind". Solches Prozessieren vermag zum Vornherein nicht zum Erfolg zu führen.
8.
Die Mehrwertsteuerforderung selbst ist nicht bestritten. Bei der Beschwerdeführerin handelt es sich um eine der wenigen Ausgleichskassen, die - unter Rückforderungsvorbehalt - mit der Eidgenössischen Steuerverwaltung über ihre Umsätze abgerechnet hat. Diese Umsätze liegen der geltend gemachten Forderung zugrunde (vgl. Einspracheentscheid S. 2).

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. 10’000.– wird der Beschwerdeführerin auferlegt.
3.
Dieses Urteil wird der Beschwerdeführerin, der Eidgenössischen Steuerverwaltung und der Eidgenössischen Steuerrekurskommission schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 6. Januar 2003
Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: