Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}

2C 153/2013

Urteil vom 16. August 2013

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Zünd, Präsident,
Bundesrichter Seiler, Bundesrichterin Aubry Girardin, Bundesrichter Stadelmann, Kneubühler,
Gerichtsschreiber Kocher.

Verfahrensbeteiligte
Eidgenössische Steuerverwaltung,
Beschwerdeführerin,

gegen

1. Stiftung X._____ Pensionskasse,
2. Y._____ AG,
vertreten durch Stiftung X._____ Pensionskasse,
Beschwerdegegnerinnen.

Gegenstand
Gruppenbesteuerung (konkrete Kontrolle von Art. 16 Abs. 3 MWSTV 2009),

Beschwerde gegen das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts, Abteilung I, vom 8. Januar 2013.

Sachverhalt:

A.
Die Stiftung X._____ Pensionskasse mit Sitz in A._____/ZH bezweckt statutengemäss die berufliche Vorsorge im Rahmen des BVG und seiner Ausführungsbestimmungen für die Arbeitnehmer der X._____-Gruppe sowie für deren Angehörige und Hinterlassenen gegen die wirtschaftlichen Folgen von Alter, Invalidität und Tod. Die Y._____ AG mit Sitz am selben Ort ist eine hundertprozentige Tochtergesellschaft der Stiftung. Ihr Zweck liegt in der Verwaltung und gegebenenfalls auch der umfassenden Betreuung von einzelnen Immobilien oder ganzen Immobilienportfolios für Kunden im Auftragsverhältnis, insbesondere auch für institutionelle Anleger. Die Stiftung und die Aktiengesellschaft bilden zusammen die Mehrwertsteuergruppe "X._____ Pensionskasse", die auf den 1. Januar 1995 ins Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen wurde. Gruppenträgerin ist die Stiftung.

B.
Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) orientierte am 10. Juni 2011 die beiden Mitglieder über die bevorstehende Löschung der Gruppe aus dem Register der Mehrwertsteuerpflichtigen. Sie begründete dies damit, dass Einrichtungen der beruflichen Vorsorge nach Art. 16 Abs. 3 der Anfang 2010 in Kraft getretenen Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 von der Teilhabe an einer Mehrwertsteuergruppe ausgeschlossen seien. Mit Verfügung vom 21. November 2011 löschte die ESTV die Gruppe per Ende 2011. Einer

möglichen Einsprache entzog sie die aufschiebende Wirkung. Im Einspracheentscheid vom 25. Mai 2012 bestätigte sie die Anordnung und ordnete den Entzug der aufschiebenden Wirkung einer möglichen Beschwerde an. Die hierauf von den Gruppenmitgliedern erhobene Beschwerde hiess das Bundesverwaltungsgericht, Abteilung I, mit Urteil A-3479/2012 vom 8. Januar 2013 gut, soweit es darauf eintrat, hob den angefochtenen Einspracheentscheid auf und versagte der streitbetroffenen Verordnungsbestimmung im konkreten Fall die Anwendung.

C.
Die ESTV erhebt mit Eingabe vom 8. Februar 2013 beim Bundesgericht Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten. Sie beantragt, es seien der Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts vom 8. Januar 2013 aufzuheben und der Einspracheentscheid vom 25. Mai 2012 zu bestätigen.

Während das Bundesverwaltungsgericht, Abteilung I, auf eine Vernehmlassung verzichtet, nimmt die Stiftung X._____ Pensionskasse in eigenem Namen und jenem der Y._____ AG zur Beschwerde Stellung.

Erwägungen:

1.

1.1. Das Bundesgericht prüft seine Zuständigkeit und die weiteren Eintretensvoraussetzungen von Amtes wegen (Art. 29 Abs. 1 BGG) und mit freier Kognition (Art. 95 lit. a BGG; BGE 139 V 42 E. 1 S. 44; 138 I 367 E. 1 S. 369; 138 III 471 E. 1 S. 475; 138 IV 258 E. 1.4 S. 262).

1.2. Beim angefochtenen Urteil handelt es sich um einen (End-) Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts, der beim Bundesgericht unter Vorbehalt des Nachfolgenden mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten angefochten werden kann (Art. 82 lit. a, Art. 83, 86 Abs. 1 lit. a, Art. 90 BGG i.V.m. Art. 113 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer [MWSTG 2009; SR 641.20]).

1.3. Zur Frage der Legitimation der ESTV zur Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten spricht sich das Mehrwertsteuergesetz nicht aus. Immerhin verweist Art. 141 der Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 (MWSTV 2009; SR 641.201) auf die (allgemeine) Behördenbeschwerde nach Art. 89 Abs. 2 lit. a BGG (vgl. dazu BGE 136 II 359 E. 1.2 S. 362 ff.). Diese setzt keine ausdrückliche formell-gesetzliche Grundlage voraus (Art. 89 Abs. 2 lit. d BGG e contrario). Die ESTV ist damit zur vorliegenden Beschwerde berechtigt (Urteil 2C 678/2012 vom 17. Mai 2013 E. 1.3; BGE 125 II 326 E. 2c S. 329 zur Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer [MWSTV 1994; AS 1994 1464]).

1.4. Mit der Beschwerde kann eine Rechtsverletzung nach Art. 95 und 96 BGG geltend gemacht werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG). Es ist folglich weder an die in der Beschwerde vorgebrachten Argumente noch an die Erwägungen der Vorinstanz gebunden; es kann die Beschwerde aus einem anderen als dem angerufenen Grund gutheissen, und es kann eine Beschwerde mit einer von der Argumentation der Vorinstanz abweichenden Begründung abweisen (Motivsubstitution; BGE 138 III 537 E. 2.2 S. 540; 137 III 385 E. 3 S. 386; 135 III 397 E. 1.4 S. 400; 133 III 545 E. 2.2. S. 550).

1.5. Fragen des Bundesrechts klärt das Bundesgericht mit freier Kognition (Art. 95 lit. a BGG; Urteile 2C 596/2012 vom 19. März 2013 E. 1.3; 2C 708/2012 vom 21. Dezember 2012 E. 1.4, in: StE 2013 A 24.44.1 Nr. 3, StR 68/2013 S. 212, nicht publ. in: BGE 139 I 64). Trotz der Rechtsanwendung von Amtes wegen prüft das Bundesgericht, unter Berücksichtigung der allgemeinen Begründungspflicht der Beschwerde (Art. 42 BGG), grundsätzlich nur die geltend gemachten Rügen, sofern die rechtlichen Mängel nicht geradezu offensichtlich sind (BGE 135 II 384 E. 2.2.1 S. 389; 134 III 102 E. 1.1 S. 104; 133 II 249 E. 1.4.1 S. 254).

1.6. Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Die vorinstanzlichen Feststellungen können nur berichtigt werden, sofern sie entweder of-

fensichtlich unrichtig, d. h. willkürlich ermittelt worden sind (Art. 9 BV; BGE 137 II 353 E. 5.1 S. 356; zum Willkürbegriff: BGE 138 I 49 E. 7.1 S. 51; 137 I 1 E. 2.4 S. 5) oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen (Art. 105 Abs. 2 BGG). Zudem hat die beschwerdeführende Partei aufzuzeigen, dass die Behebung des Mangels für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG; BGE 137 III 226 E. 4.2 S. 234).

1.7. Materiellrechtlicher Streitgegenstand ist die Löschung der Mehrwertsteuergruppe "X._____ Pensionskasse". Die Vorinstanz hat ihren Entscheid damit begründet, Art. 16 Abs. 3 MWSTV 2009, auf den die Beschwerdeführerin die Löschung stützt, sei gesetzwidrig. Dies ist umstritten und zu prüfen.

2.

2.1. Ist der Bundesrat unmittelbar durch eine Delegationsnorm im Gesetz (Art. 164 Abs. 2 BV) dazu ermächtigt, erlässt er rechtsetzende Bestimmungen in der Form der Rechtsverordnung (Art. 182 Abs. 1 BV; sog. unselbständige Rechtsverordnungen). Auch wenn der Gesetzgeber davon abgesehen hat, der Exekutive derartige (beschränkte) Legislativfunktionen zu übertragen, obliegt es dem Bundesrat, die Gesetzgebung zu vollziehen (Art. 182 Abs. 2 BV). Zu diesem Zweck kann er verfassungsunmittelbar die erforderlichen rechtsvollziehenden Rechtsverordnungen erlassen. Der Anwendungsbereich von Ausführungs- und Vollziehungsverordnungen ist indes darauf beschränkt, die Bestimmungen des betreffenden Bundesgesetzes durch Detailvorschriften näher auszuführen und mithin zur verbesserten Anwendbarkeit des Gesetzes beizutragen. Ausgangspunkt sind Sinn und Zweck des Gesetzes; sie kommen in grundsätzlicher Weise durch die Bestimmung im formellen Gesetz zum Ausdruck (vgl. BGE 133 II 331 E. 7.2.2 S. 348; 126 II 283 E. 3b S. 291; 124 I 127 E. 3b S. 132 f.; 117 IV 349 E. 3c S. 354 f.; 103 IV 192 E. 2a S. 194; 99 Ib 159 E. 1a S. 165). Auch im Steuerrecht, das einem strengen Legalitätsprinzip unterliegt (Art. 127 Abs. 1 BV; BGE 138 V 32 E. 3.1.1 S. 35; 136 II 337
E. 5.1 S. 348 f.; 132 I 157 E. 2.2 S. 159; 131 II 562 E. 3.1 S. 565), darf die Exekutive die zum Vollzug des Gesetzes benötigten Verordnungen erlassen (Urteil 2P.157/1992 vom 21. September 1993 E. 5a).

2.2. Bestimmungen, welche die auszuführende Gesetzesbestimmung abändern oder aufheben, sind nicht vollziehender Natur und fallen aus dem geschilderten Kompetenzrahmen. Die Vollziehungsverordnung darf insbesondere weder die Rechte der Bürgerinnen und Bürger (zusätzlich) beschränken noch ihnen (weitere) Pflichten auferlegen, und zwar selbst dann nicht, wenn dies durch den Gesetzeszweck gedeckt wäre (BGE 136 I 29 E. 3.3 S. 33; 130 I 140 E. 5.1 S. 149 mit Hinweisen). Ebenso wenig kann eine gesetzgeberisch gewollte Unbestimmtheit des Gesetzes mittels einer Vollziehungsverordnung bereinigt werden. Demgegenüber dürfen praxisgemäss (untergeordnete) Gesetzeslücken im Rahmen der gesetzlichen Zielsetzung geschlossen werden (BGE 124 I 127 E. 3c S. 133; 112 Ia 107 E. 3c/ee S. 116).

2.3. Vor dem Hintergrund dieser Kompetenzausscheidung kann das Bundesgericht Rechtsverordnungen des Bundesrates vorfrageweise (inzident, im Einzelfall), aber inhaltlich eingeschränkt auf ihre Rechtmässigkeit prüfen. Während bei selbständigen (rechtsetzenden verfassungsunmittelbaren) Rechtsverordnungen nur eine Überprüfung der Verfassungsmässigkeit in Betracht fällt, sind unselbständige Rechtsverordnungen und Vollziehungsverordnungen zunächst auf ihre Gesetzmässigkeit (BGE 137 III 217 E. 2.3 S. 220 f.; 137 V 321 E. 3.3.2 S. 331; 136 II 337 E. 5.1 S. 348 f.) und hernach, soweit das Gesetz den Bundesrat nicht ermächtigt, von der Bundesverfassung abzuweichen, auf ihre Verfassungsmässigkeit (BGE 137 V 321 E. 3.3.2 S. 331; 131 II 271 E. 4 S. 276; 128 II 247 E. 3.3 S. 252; 126 II 283 E. 3b S. 290) zu prüfen (so schon BGE 100 Ib 318 E. 3 S. 319 f.; 99 Ib 165 E. 1a S. 165). Die Zweckmässigkeit der getroffenen Anordnung entzieht sich der gerichtlichen Kontrolle (BGE 137 III 217 E. 2.3 S. 220 f.; 137 V 321 E. 3.3.2 S. 331; 136 II 337 E. 5.1 S. 348 f.). Es ist nicht Sache des Bundesgerichts, sich zur politischen, wirtschaftlichen oder anderweitigen Sachgerechtigkeit einer Verordnungsbestimmung zu äussern (BGE 136 II 337 E. 5.1 S. 348 f.; 133
V 569 E. 5.1 S. 571; 131 II 562 E. 3.2 S. 566).

2.4. Das Institut der Gruppenbesteuerung ist in der Schweiz mit Art. 17 Abs. 3 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV 1994; AS 1994 1464) eingeführt worden, welche Bestimmung verfassungsmässig ist (BGE 125 II 326). Mit dem Institut sollen gruppenintern die Auswirkungen der steuerausge-

nommenen Umsätze (”taxe occulte”) behoben und zugleich administrative Vereinfachungen herbeigeführt werden (Bericht des Eidgenössischen Finanzdepartements vom 22. Juni 1994 über das Vernehmlassungsverfahren zum Verordnungsentwurf über die Mehrwertsteuer vom 28. Oktober 1993, S. 14). Erreicht wird dies dadurch, dass die eng miteinander verbundenen Unternehmen gemeinsam als eine einzige steuerpflichtige Person behandelt werden. Dementsprechend sind die Umsätze zwischen den Gruppenmitgliedern (”Innenumsätze”) nicht zu besteuern, mit der Folge, dass die Auswirkungen, die steuerausgenommene Umsätze (Art. 13 MWSTV 1994) zwangsläufig auf den Vorsteuerabzug haben (Art. 29 Abs. 2 MWSTV 1994 e contrario), im Innenverhältnis ausbleiben. Die ”Aussenumsätze” der Gruppenmitglieder werden unmittelbar der Gruppe zugerechnet und begründen von Gesetzes wegen die solidarische Haftung der Mitglieder für sämtliche von der Gruppe geschuldeten
Steuern (Art. 25 Abs. 1 lit. f MWSTV 1994). Der ESTV gegenüber wird die Gruppe unter Verordnungsrecht durch die Gruppenträgerin vertreten (dazu Urteil 2C 642/2007 vom 3. März 2008 E. 3.2, in: ASA 77 S. 267; BGE 125 II 326 E. 9a/aa S. 339 f.). Das Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (MWSTG 1999; AS 2000 1300) übernahm im Wesentlichen die bisherige Konzeption (materielle Regelung in Art. 22, Solidarhaftung in Art. 31 Abs. 1 lit. e MWSTG 1999; Urteil 2C 124/2009 vom 10. März 2010 E. 2.2, in: ASA 79 S. 580, RDAF 67/2011 II S. 168).

2.5. Das geltende Bundesgesetz vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (MWSTG 2009; SR 641.20) setzt abermals das vorrevidierte Recht fort. Unter dem Titel ”Gruppenbesteuerung” enthält Art. 13 Abs. 1 folgende Bestimmung:

”Rechtsträger mit Sitz oder Betriebsstätte in der Schweiz, die unter einheitlicher Leitung eines Rechtsträgers miteinander verbunden sind, können sich auf Antrag zu einem einzigen Steuersubjekt zusammenschliessen (Mehrwertsteuergruppe). In die Gruppe können auch Rechtsträger, die kein Unternehmen betreiben, und natürliche Personen einbezogen werden.”

Nach der bundesrätlichen Botschaft vom 25. Juni 2008 zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer (BBl 2008 6885, insb. 6953 f.) ist zwar bei natürlichen Personen fraglich, ob sie im Einzelfall durch einen Beherrschungsvertrag als unter einheitlicher Leitung stehend betrachtet werden können. Als ”vorstellbar” bezeichnet der Bundesrat hingegen den Einbezug zum Beispiel eines für eine Versicherung tätigen Generalagenten oder einer Pensionskasse in die Gruppe.

Aufgrund von Art. 15 Abs. 1 lit. c MWSTG 2009 haftet auch neurechtlich mit der steuerpflichtigen Person solidarisch (...) jede zu einer Mehrwertsteuergruppe (Art. 13) gehörende Person oder Personengesellschaft für sämtliche von der Gruppe geschuldeten Steuern; tritt eine Person oder Personengesellschaft aus der Gruppe aus, so haftet sie nur noch für die Steuerforderungen, die sich aus ihren eigenen unternehmerischen Tätigkeiten ergeben haben. Im Anschluss daran bestimmt Art. 16 MWSTV 2009:

1 Nicht rechtsfähige Personengesellschaften sind Rechtsträgern im Sinn von Art. 13 MWSTG gleichgestellt.

2 Versicherungsvertreter und Versicherungsvertreterinnen können Mitglieder einer Gruppe sein.

3 Einrichtungen der beruflichen Vorsorge können nicht Mitglied einer Gruppe sein.

In den Erläuterungen vom 27. November 2009 zur Mehrwertsteuerverordnung (nur online einsehbar) kommentiert der Bundesrat Art. 16 Abs. 3 MWSTV 2009 zwar dahingehend, dass botschaftsgemäss der Einbezug einer Pensionskasse in eine Gruppe vorstellbar sei. Da die Mitglieder einer Gruppe jedoch nach Art. 15 Abs. 1 lit. c MWSTG für sämtliche Mehrwertsteuerschulden der anderen Gruppenmitglieder solidarisch hafteten, würde die Aufnahme von Vorsorgeeinrichtungen in eine Gruppe einen Verstoss gegen die sozialversicherungsrechtliche Verselbstständigungspflicht darstellen. Das Bundesamt für Sozialversicherungen habe sich entschieden gegen die Möglichkeit einer Aufnahme von Vorsorgeeinrichtungen in Mehrwertsteuergruppen ausgesprochen, was nun in Absatz 3 ausdrücklich festgehalten werde.

2.6. Das Bundesgesetz vom 25. Juni 1982 über die berufliche Alters-, Hinterlassenen und Invalidenvorsorge (BVG; SR 831.40) findet auf die registrierten Vorsorgeeinrichtungen Anwendung (Art. 5 Abs. 2 BVG). In der Folge bestimmt Art. 11 Abs. 1 BVG, der Arbeitgeber, der obligatorisch zu versichernde Arbeitnehmer beschäftigt, müsse eine in das Register für die berufliche Vorsorge eingetragene Vorsorgeeinrichtung errichten oder sich einer solchen anschliessen (vgl. BGE 129 V 387 E. 5.2 S. 391). Das Hauptanliegen von Art. 11 Abs. 1 BVG - dies in Einklang mit Art. 331 Abs. 1 OR in der weitergehenden (ausserobligatorischen) Vorsorge - besteht darin, die Vorsorgemittel dauerhaft dem Vorsorgezweck zu widmen und dem Zugriff des Arbeitgebers oder Dritter (z.B. zur Deckung von Verbindlichkeiten der operativen Gesellschaften) wirksam zu entziehen ("Verselbständigungspflicht"; BGE 126 V 314 E. 3b S. 316). Dies schliesst aus, dass der Arbeitgeber das für die Personalvorsorge bestimmte Vermögen in seinen eigenen Büchern weiterführt und es als besonderen Passivposten ausweist ("Ausscheidungspflicht"; dazu Jürg Brühwiler, Berufsvorsorgerechtliche Verselbständigungspflicht, in: SZS 41/1997 S. 497, insb. 498 f.). Über diesen Schutzgedanken hinaus
erlaubt die Aussonderung des Vorsorgevermögens und dessen Übertragung auf einen unabhängigen Rechtsträger eine wirkungsvollere Beaufsichtigung und einfachere Prüfung (Carl Helbling, Personalvorsorge und BVG, 8. Aufl. 2006, S. 82). Im Rahmen der übrigen gesetzlichen Vorgaben - zum Beispiel numerus clausus der Rechtsformen gemäss Art. 48 Abs. 2 BVG - sind die Vorsorgeeinrichtungen befugt, die Gestaltung ihrer Leistungen, deren Finanzierung und ihre Organisation frei zu bestimmen. Sie verfügen über einen Selbständigkeitsbereich (Art. 49 Abs. 1 BVG bzw. Art. 80 i.V.m. Art. 89a Abs. 1 ZGB in der weitergehenden beruflichen Vorsorge).

3.

3.1. Mit der Vorinstanz geht die ESTV davon aus, dass Art. 16 Abs. 3 MWSTV 2009 auf keiner gesetzlichen Delegationsnorm beruhe. In der Tat lässt sich eine solche weder Art. 13 noch Art. 107 MWSTG 2009 entnehmen. Damit fragt sich, ob die streitbetroffene Norm als Vollziehungsverordnung betrachtet werden kann, deren Grundlage sich unmittelbar aus Art. 182 Abs. 2 BV (bzw. dem rein deklaratorisch gehaltenen Art. 107 Abs. 3 MWSTG 2009) herleiten lässt.

3.2. Während die Botschaft vom 25. Juni 2008 zum Gesetzesentwurf noch davon spricht, der Einbezug von Pensionskassen in die Gruppe sei "vorstellbar", schliessen die Erläuterungen vom 27. November 2009 zur Verordnung dies ausdrücklich aus. Die Begründung geht dahin, die Aufnahme von Vorsorgeeinrichtungen in eine Gruppe würde die vorsorgerechtliche Verselbständigungspflicht verletzen. Das Berufsvorsorgegesetz ist zwar älteres Recht als die heutige Mehrwertsteuergesetzgebung, in Bezug auf den Aspekt der Verselbständigungspflicht aber das speziellere Recht. Die Stossrichtung, die Art. 11 Abs. 1 BVG verfolgt, ist überdies von unverminderter Aktualität. Die ESTV geht davon aus, Art. 15 Abs. 1 lit. c MWSTG 2009 stehe insgesamt in unlösbarem Widerspruch zu Art. 11 Abs. 1 BVG. Sie folgert sinngemäss, Art. 11 Abs. 1 BVG beanspruche deswegen den Vorrang gegenüber Art. 13 Abs. 1 MWSTG, sodass der Bundesrat Art. 16 Abs. 3 MWSTV 2009 mit Recht erlassen habe.

3.3. Dem Grundsatz der Einheit der Rechtsordnung kommt gerade im Steuerrecht, das regelmässig auf fremdrechtliche Sachverhalte anzuwenden ist, erhebliche Bedeutung zu (vgl. BGE 138 II 300 E. 3.6.2 S. 308 [DBG/ZGB]). Dementsprechend stellen sich im Steuerrecht häufig Vorfragen aus anderen Rechtsgebieten (Urteil 2C 566/2008 vom 16. Dezember 2008 E. 4.1, in: StE 2009 B 22.3 Nr. 99, StR 64/2009 S. 561; BGE 131 III 546 E. 2.3 S. 551 mit Hinweisen; vgl. auch Urteil 2C 978/2012 vom 4. Mai 2013 E. 5.4.2 mit Hinweisen, zur Publ. bestimmt), was nach einer einheitlichen Beantwortung ruft. Auch innerhalb der verschiedenen Steuerarten ist eine Harmonisierung wünschbar (BGE 138 II 251 E. 2.4 S. 256 ff. [DBG/MWSTG]). Dies alles gilt für die Rechtsprechung, ebenso aber auch für die Rechtsetzung. So ist es durchaus sinnvoll, wenn schon der Verordnungsgeber im Abgaberecht auf die zivilrechtliche Regelung abstellt (BGE 136 V 258 E. 4.7 S. 266 f. [AHVV/OR]). Die interdisziplinäre Harmonisierung findet ihre Grenzen dort, wo ein Harmonisierungsbedürfnis fehlt. Wie zu zeigen ist, bestehen unter den vorliegenden Umständen keine fremdrechtlichen (hier: vorsorgerechtlichen) Gründe, die gebieten würden, Personalvorsorgeeinrichtungen in jeder möglichen
Konstellation von der Teilnahme an der Mehrwertsteuergruppe auszuschliessen.

3.4. Einrichtungen der beruflichen Vorsorge verfügen im Rahmen der gesetzlichen Vorgaben über einen Selbständigkeitsbereich. In diesem Umfang kommt ihnen die Organisationshoheit zu (Art. 49 Abs. 1 BVG bzw. Art. 80 i.V.m. Art. 89a Abs. 1 ZGB). Die Ausgliederung von Aufgaben der Personalvorsorgeeinrichtung auf eine hundertprozentige oder qualifiziert mehrheitlich gehaltene Tochtergesellschaft muss nicht in zwangsläufigem Widerspruch zum Hauptanliegen von Art. 11 Abs. 1 BVG (und von Art. 331 Abs. 1 OR) stehen. Mit Blick auf die regulatorischen Vorgaben von Art. 11 Abs. 1 BVG gilt es zwar zu vermeiden, dass eine Personalvorsorgeeinrichtung unter Leitung namentlich der Stifterunternehmung steht. Nichts spricht hingegen von vornherein dagegen, dass umgekehrt eine oder mehrere operative Gesellschaften unter der "einheitlichen Leitung" (Art. 13 Abs. 1 Satz 1 MWSTG 2009) einer solchen Personalvorsorgeeinrichtung stehen. Unter betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten kann es gegenteils sinnvoll sein, bestimmte Tätigkeiten (etwa die Verwaltung und Betreuung von Grundstücken oder anderem Anlagevermögen) von der Vorsorgeeinrichtung auf eine dafür spezialisierte Beteiligung zu übertragen. Zumindest solange, als es sich um eine hundertprozentige
oder eine qualifiziert mehrheitlich gehaltene Tochtergesellschaft handelt, ist die gesellschaftsrechtliche Einflussnahme und Kontrolle (im Verwaltungsrat, an der Generalversammlung, durch die Revisionsstelle) durch die paritätisch besetzte Personalvorsorgeeinrichtung (Art. 51 BVG) grundsätzlich gewährleistet. Im Ergebnis wird das ökonomische Risiko bei Auslagerung (Outsourcing) einer Aufgabe von der Personalvorsorgeeinrichtung an eine derartige Tochtergesellschaft mit dem Risiko vergleichbar sein, das bestünde, würde die Einrichtung der beruflichen Vorsorge diese Aufgabe selber bewältigen.

3.5. Das Mehrwertsteuerrecht schafft bei Gruppenangehörigkeit eine solidarische Haftung, wo zivil- und vorsorgerechtlich von Gesetzes wegen keine solche besteht. Bei einer hundertprozentigen oder qualifiziert mehrheitlich gehaltenen Tochtergesellschaft, soweit vorsorgerechtlich überhaupt zulässig, vermag die mehrwertsteuerliche Solidarhaftung im Regelfall freilich kein zusätzliches ökonomisches Risiko der Personalvorsorgeeinrichtung (Aktionärin) zu begründen. Die Aktionärin könnte als solidarisch Haftende lediglich dann belangt werden, wenn die Tochtergesellschaft Aussenumsätze erbringt, ohne über diese mehrwertsteuerlich abzurechnen. Wie gezeigt, verfügt die Vorsorgeeinrichtung in Fällen qualifizierter Beteiligungen jedoch über alle gesellschaftsrechtlich erforderlichen Steuerungs- und Kontrollmittel, um einer solchen Gefahr rechtzeitig zu begegnen. In ihrer Eigenschaft als Gruppenvertretung (Art. 18 Abs. 3 MWSTV 2009) hat sie überdies die interne Mehrwertsteuerabrechnung der Tochtergesellschaft zu konsolidieren (Art. 21 Abs. 2 MWSTV 2009), was ihr jederzeit den Überblick über die Steuerforderung (Umsatzsteuer minus Vorsteuer, sog. Saldoprinzip; Art. 36 Abs. 2, Art. 86 Abs. 1 MWSTG 2009) verschafft. Dem potentiellen ökonomischen
(Rest-) Risiko steht freilich ein aktueller ökonomischer Vorteil gegenüber. So liegt der Hauptzweck der Mehrwertsteuergruppe gerade darin, die unerwünschte "taxe occulte" zu beseitigen, die sich auf Ebene der Vorsorgeeinrichtung infolge der beschränkten Vorsteuerabzugsberechtigung zwangsläufig einstellt. Die Schattensteuerbelastung ginge zulasten des Vorsorgevermögens. Bildet die Personalvorsorgeeinrichtung eine Gruppe, entfällt der Schattensteuereffekt auf gruppenintern bezogenen Leistungen. Der (restriktiven) Haltung von Bundesrat und Verwaltung ist denn auch Kritik erwachsen (Peter Lang, Aspekte der Versicherung im schweizerischen Mehrwertsteuerrecht, in: ASA 77 S. 121, insb. 146; zustimmend Claude Ruff, L'imposition de groupe, in: ASA 74 S. 379, insb. 383).

3.6. In einer Konstellation wie der vorliegenden steht die Personalvorsorgeeinrichtung nicht unter einer "einheitlichen Leitung". Es ist damit kein vorsorgerechtliches (Schutz-) Bedürfnis ersichtlich, das einen Ausschluss der Personalvorsorgeeinrichtung von der Teilhabe an der Mehrwertsteuergruppe erfordert. Die Ausnahmebestimmung von Art. 16 Abs. 3 MWSTV 2009 lässt keine Gegenausnahme zu. Damit geht sie über eine Konkretisierung des Gesetzes hinaus. Sie schränkt den Begriff der "einheitlichen Leitung" bzw. der subjektiven Möglichkeit, an einer Mehrwertsteuergruppe teilzuhaben, in einer Weise ein, die der vorliegenden Struktur nicht gerecht wird. Wäre der Normkonflikt dem Gesetzgeber bewusst gewesen, hätte er dessen Lösung im Gesetz herbeiführen oder zumindest eine Delegationsnorm schaffen müssen. Nachdem dies unterblieben ist, kann dem Anliegen nicht im Wege einer blossen Vollzugsverordnung Rechnung getragen werden. Der verordnete Eingriff in die gesetzlich umschriebenen Voraussetzungen der Gruppenbildung entbehrt damit im vorliegenden Fall der gesetzlichen Grundlage. Wie es sich mit anderen denkbaren Strukturen verhält, kann im vorliegenden Verfahren der vorfrageweisen Normenkontrolle offenbleiben. Im Übrigen ist es Sache der
BVG-Aufsicht (Art. 61 ff. BVG), die vorsorgerechtliche Zulässigkeit von Tochtergesellschaften zu beurteilen.

4.

4.1. Art. 16 Abs. 3 MWSTV 2009 wird damit einer Konstellation wie der vorliegenden nicht gerecht. Der Norm fehlt für den Fall, dass die Personalvorsorgeeinrichtung an der Spitze der Mehrwertsteuergruppe steht und hundertprozentige Tochtergesellschaften oder qualifiziert mehrheitlich gehaltene Beteiligungen hält, die gesetzliche oder verfassungsrechtliche Grundlage. Insofern verletzt sie das Gewaltenteilungsprinzip. Die Beschwerde erweist sich damit als unbegründet und ist abzuweisen.

4.2. Bei diesem Ausgang des Verfahrens hat die ESTV die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens zu tragen (Art. 65, 66 Abs. 1 BGG); sie nimmt mit ihren Anträgen Vermögensinteressen wahr (Art. 66 Abs. 4 BGG; Urteil 2C 92/2012 vom 17. August 2012 E. 6.1, in: StR 67/2012 S. 828). Zudem hat sie den Beschwerdegegnerinnen für das bundesgerichtliche Verfahren eine Parteientschädigung auszurichten (Art. 68 Abs. 1 und 2 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.
Die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens von Fr. 3'000.– werden der Eidgenössischen Steuerverwaltung auferlegt.

3.
Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat den Beschwerdegegnerinnen für das bundesgerichtliche Verfahren eine Entschädigung von je Fr. 3'000.–, insgesamt Fr. 6'000.– auszurichten.

4.
Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten und dem Bundesverwaltungsgericht, Abteilung I, schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 16. August 2013

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Zünd

Der Gerichtsschreiber: Kocher