Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Abteilung I
A-1799/2012

Urteil vom 18. Januar 2013

Besetzung

Richter Daniel Riedo (Vorsitz),
Richter Pascal Mollard, Richterin Salome Zimmermann,
Gerichtsschreiberin Iris Widmer.

Parteien

A._____GmbH,
vertreten durch …..,
Beschwerdeführerin,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV,
Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Schwarztorstrasse 50,
3000 Bern,
Vorinstanz

Gegenstand

MWST; subjektive Steuerpflicht; Leistungsaustausch
(1/2003-4/2009).

Sachverhalt:

A.
Die A._____GmbH (nachfolgend: A._____) wurde gemäss ihren Angaben im Jahr …. von mehreren kantonalen Ausgleichskassen und Sozialversicherungsanstalten sowie der ….. gegründet. Gemäss ihren Statuten sind Zweck der Gesellschaft "[die] Konzeption, Entwicklung und Weiterentwicklung sowie [das] Anbieten von umfassenden Dienstleistungen der Informations-, Medien- und Kommunikationstechnologien im Bereich der Sozialversicherung, insbesondere die Neukonzeption von EDV-Programmen für alle Tätigkeiten der Gesellschafterinnen sowie Dritten aus dem gleichen Empfängerkreis, namentlich weitere öffentlich-rechtliche Anstalten aus dem Sozialversicherungsbereich" (vgl. act. ….., …..). Die Statuen halten weiter fest, dass die Gesellschaft "im Grundsatz keine Gewinne zu erwirtschaften" beabsichtige, sie soll aber "dauernd in der Lage sein, unter Berücksichtigung der vollen Kosten ihre Ausgaben zu decken. Aus diesem Grund sind die Gesellschafterinnen verpflichtet, dauernd finanzielle Beitragsleistungen zu erbringen" (act. …..).

B.
Im Verlauf des Gründungsjahres gelangte die A._____ zwecks Abklärung ihrer subjektiven Steuerpflicht an die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV). Im Anschluss an eine Unterredung vom ….. teilte die ESTV der A._____ mit Schreiben vom ….. (act. 1) mit, dass ihre Leistungen der Mehrwertsteuer unterliegen würden. Bei den Sozialversicherungsanstalten und Ausgleichskassen handle es sich nämlich nicht um Einrichtungen des öffentlichen Rechts im Sinne der Mehrwertsteuer. Gliederten diese Einrichtungen ihre Informatikdienste aus, sei dies mehrwertsteuerlich nicht anders zu betrachten, als wenn sie diese Leistungen von einem beliebigen Dritten beziehen würden.

C.
In Beantwortung einer erneuten Anfrage der A._____ betreffend ihre subjektive Steuerpflicht hielt die ESTV am 20. November 2007 (act. 3) wiederum fest, dass die Steuerpflicht der A._____ gegeben sei. Zwischen den Ausgleichskassen und der A._____ finde grundsätzlich ein Leistungsaustausch statt. Für die A._____ greife die gesetzlich statuierte Steuerausnahme nicht, da diese nicht den Status einer Ausgleichskasse oder Familienausgleichskasse inne habe und keine Leistungen erbringe, die zu den Sozialversicherungen gehörten oder der beruflichen oder sozialen Vorsorge dienten. Die ESTV forderte die A._____ zwecks Berech-

nung der geschuldeten Steuer auf, verschiedene Unterlagen einzureichen.

D.

D.a Nach diversen Briefwechseln und einer Kontrolle vor Ort forderte die ESTV mit Ergänzungsabrechnung (EA) vom 10. Juli 2009 von der A._____ für die Zeit vom 1. Januar 2003 bis zum 30. Juni 2009 Mehrwertsteuern in der Höhe von Fr. ….. nach. Die A._____ bestritt ihre Steuerpflicht und bezahlte unter Vorbehalt am 22. März 2010 einen Teil der Steuern. Nach Prüfung weiterer Unterlagen forderte die ESTV mit EA vom 15. April 2010 für denselben Zeitraum zusätzlich Fr. ….. nach und schrieb der A._____ mit Gutschriftanzeige (GS) vom selben Tag für die Zeit vom 1. Juli 2009 bis zum 31. Dezember 2009 Fr. ….. gut.

D.b Am 7. Februar 2011 verfügte die ESTV, die A._____ sei zu Recht per 1. Januar 2003 in das Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen worden. Weiter verfügte die ESTV, die A._____ habe ihr für die Steuerperioden 1. Quartal 2003 bis 4. Quartal 2009 zu Recht Mehrwertsteuern in der Höhe von Fr. ….. bezahlt. Die A._____ schulde der ESTV für die Zeit vom 1. Mai 2007 bis zum 22. März 2010 ausserdem Fr. ….. Verzugszinse. Zur Begründung hielt die ESTV an ihrer bisherigen Auffassung fest. Die A._____ erbringe den Gesellschafterinnen wie auch Dritten im Bereich der elektronischen Datenverarbeitung laufend Dienstleistungen, welche der Mehrwertsteuer unterliegen würden. Die Gesellschafterinnen leisteten hierfür nach einem festgelegten Schlüssel Vorauszahlungen für die zu erbringenden Leistungen. Bei diesen Zahlungen handle es sich weder um Kapitaleinlagen noch um Mitgliederbeiträge, sondern um Entgelt für die steuerbaren Leistungen.

E.

E.a Am 10. März 2011 erhob die A._____ gegen die genannte Verfügung Einsprache. Sie beantragte sinngemäss die Aufhebung der Steuerpflicht per 1. Januar 2003 (Ziffer 1). Zudem stellte sie den Antrag, die bisher von ihr bezahlte Mehrwertsteuer abzüglich der Steuer auf dem Bezug von ausländischen Dienstleistungen über Fr. ….. sei ihr samt Vergütungszins zurückzuerstatten (Ziffer 2). Alle weiteren bezahlten Mehrwertsteuern ab dem 1. Quartal 2010 seien nach Abzug der Steuer auf dem Bezug von ausländischen Dienstleistungen samt Vergütungszins ab den jeweiligen Überweisungsdaten zurückzuerstatten (Ziffer 3). Die Einsprache sei als Beschwerde ans Bundesverwaltungsgericht weiterzuleiten (Ziffer 4); unter Kosten- und Entschädigungsfolge (Ziffer 5).

E.b Die Einsprache wurde dem Bundesverwaltungsgericht am 2. April 2012 als "Sprungbeschwerde" überwiesen.

E.c In ihrer Vernehmlassung vom 8. Juni 2012 beantragte die ESTV (Vorinstanz) die kostenfällige Abweisung der Beschwerde der A._____ (Beschwerdeführerin).

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32) Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche Ausnahme liegt hier nicht vor, und die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinn von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde sachlich zuständig.

1.2 Am 1. Januar 2010 sind das Bundesgesetz vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20) sowie die Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 (MWSTV, SR 641.201) in Kraft getreten. Der relevante Sachverhalt hat sich aber in den Jahren 2003 bis 2009 ereignet, also vor Inkrafttreten des neuen Gesetzes. Gemäss Art. 112 Abs. 1 MWSTG bleiben die bisherigen gesetzlichen Bestimmungen sowie die darauf gestützt erlassenen Vorschriften grundsätzlich weiterhin auf alle während ihrer Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar. Das vorliegende Verfahren untersteht deshalb in materieller Hinsicht dem bisherigen Recht, somit dem Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (aMWSTG, AS 2000 1300).

Unter Vorbehalt der – hier nicht relevanten – Bestimmungen betreffend die Bezugsverjährung ist dagegen das neue Verfahrensrecht im Sinne von Art. 113 Abs. 3 MWSTG auf sämtliche im Zeitpunkt des Inkrafttretens hängigen Verfahren anzuwenden. Art. 113 Abs. 3 MWSTG ist allerdings insofern restriktiv zu handhaben, als gemäss höchstrichterlicher Rechtsprechung nur eigentliche Verfahrensnormen sofort auf hängige Verfahren anzuwenden sind, und es dabei nicht zu einer Anwendung von

neuem materiellen Recht auf altrechtliche Sachverhalte kommen darf (ausführlich: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1113/2009 vom 23. Februar 2010 E. 1.3).

1.3 Die Beschwerdeführerin beantragt, die Einsprache sei als Beschwerde ans Bundesverwaltungsgericht weiterzuleiten (sog. Sprungbeschwerde). Sie bringt hierfür verfahrensökonomische Gründe vor: Die ESTV habe sich zur subjektiven Steuerpflicht der A._____ in der angefochtenen Verfügung, in mehreren Schreiben sowie auch anlässlich einer Besprechung stets bejahend geäussert.

1.3.1 Wie eben dargelegt, ist auch auf Sachverhalte, die sich vor dem 1. Januar 2010 zugetragen haben, das Verfahrensrecht des MWSTG anzuwenden. Damit sind vorliegend die Voraussetzungen einer Sprungbeschwerde gemäss Art. 83 Abs. 4 MWSTG zu prüfen. Dabei handelt es sich um Verfahrensrecht im engeren Sinn, weshalb auch bei restriktiver Handhabung von Art. 113 Abs. 3 MWSTG für die ganze im vorliegenden Fall relevante Zeitperiode das neue Recht anzuwenden ist. Zudem geht nach Art. 4 VwVG die Regelung der Sprungbeschwerde gemäss MWSTG als lex specialis derjenigen nach Art. 47 Abs. 2 VwVG vor. Die Sprungbeschwerde konkretisiert das Beschleunigungsgebot zugunsten der steuerpflichtigen Person (Art. 29 Abs. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101] und Art. 65 Abs. 4 MWSTG). Durch das Überspringen des Einspracheentscheids soll das Verfahren effizienter und schneller durchgeführt werden können (vgl. ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER et. al., Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 3. Aufl., Bern/Stuttgart/Wien 2012, N 2312).

Gemäss Art. 83 Abs. 1 MWSTG können Verfügungen innert 30 Tagen nach Eröffnung mit Einsprache angefochten werden. Richtet sich die Einsprache gegen eine einlässlich begründete Verfügung der ESTV, ist sie auf Antrag oder mit Zustimmung des Einsprechers oder der Einsprecherin als Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht weiterzuleiten (Art. 83 Abs. 4 MWSTG; vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1184/2012 vom 31. Mai 2012 E. 2.3, [noch zum aMWSTG] Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5113/2009 vom 16. Dezember 2009 E. 1.2, A-6743/2009 vom 3. Mai 2010 E. 1.3).

1.3.2 Vorliegend ist die Verfügung der ESTV unbestrittenermassen einlässlich begründet. Ausserdem bestätigt Letztere darin ihre gegenüber der Beschwerdeführerin bereits in den Schreiben vom 20. November

2007 (act. 3) und ….. (act. 1) kundgegebene Rechtsauffassung. Die Beschwerdeführerin beantragt in ihrer Einsprache, diese sei direkt an das Bundesverwaltungsgericht weiterzuleiten. Damit sind die Voraussetzungen der Sprungbeschwerde erfüllt, weshalb auch die funktionale Zuständigkeit des Bundesverwaltungsgerichts grundsätzlich (vgl. aber E. 1.4) gegeben ist.

1.4

1.4.1 Gegenstand des Beschwerdeverfahrens kann nur sein, was Gegenstand des vorinstanzlichen Verfahrens war oder nach richtiger Gesetzesauslegung hätte sein sollen (Anfechtungsobjekt). Gegenstände, über welche die Vorinstanz nicht entschieden hat, und über die sie nicht zu entscheiden hatte, sind aus Gründen der funktionellen Zuständigkeit durch die zweite Instanz nicht zu beurteilen (Urteile des Bundesgerichts 2A.121/2004 vom 16. März 2005 E. 2.1, 2C_642/2007 vom 3. März 2008 E. 2.2). Der Streitgegenstand wird zudem durch die Parteianträge definiert und braucht mit dem Anfechtungsobjekt nicht übereinzustimmen. Er darf sich im Laufe des Beschwerdeverfahrens nur verengen, er kann nicht erweitert oder qualitativ verändert werden (Urteil des Bundesgerichts 2A.121/2004 vom 16. März 2005 E. 2.1; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1626/2010 vom 28. Januar 2011 E. 1.2.1, A-4478/2009 vom 13. Juli 2010 E. 1.2.1, A-2293/2008 vom 8. Mai 2010 E. 1.2.1). Was Streitgegenstand ist, bestimmt sich nach dem angefochtenen Entscheid und den Parteibegehren (BGE 133 II 35 E. 2).

1.4.2 Die Beschwerdeführerin beantragt die Rückerstattung für die ab dem 1. Quartal 2010 geschuldeten und entrichteten Mehrwertsteuern (Ziffer 3). Anfechtungsobjekt ist im vorliegenden Fall die Verfügung der ESTV vom 7. Februar 2011. Diese befasste sich mit der Frage der subjektiven Steuerpflicht der Beschwerdeführerin und der Berechnung der geschuldeten Mehrwertsteuern für die Steuerperioden 1. Quartal 2003 bis 4. Quartal 2009. Die Steuerperioden ab 2010 waren nicht Gegenstand dieser Verfügung, weshalb auf diesen Antrag nicht einzutreten ist.

1.4.3 Auf die im Übrigen frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

2.

2.1

2.1.1 Die in Art. 5 aMWSTG genannten Umsätze, namentlich die im Inland gegen Entgelt erbrachten Dienstleistungen (Bst. b) und Lieferungen von Gegenständen (Bst. a), unterliegen der Mehrwertsteuer, sofern sie von einer steuerpflichtigen Person (dazu nachfolgend E. 2.2) getätigt werden und nicht ausdrücklich von der Steuer ausgenommen (oder befreit) sind (dazu nachfolgend E. 2.3). Als Dienstleistung gilt jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstandes ist (Art. 7 Abs. 1 aMWSTG).

2.1.2 Die Annahme eines Leistungsaustausches (Lieferung bzw. Dienstleistung gegen Entgelt) setzt voraus, dass zwischen Leistung und Gegenleistung eine innere wirtschaftliche Verknüpfung gegeben ist (BGE 132 II 353 E. 4.1, 126 II 451 E. 6a mit Hinweisen, Urteile des Bundesgerichts 2A.410/2006 vom 18. Januar 2007 E. 5.1, vom 30. April 2004, veröffentlicht in: Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 75 S. 241 E. 3.3; BVGE 2007/39 E. 2.1). Die Beurteilung, ob ein Leistungsaustausch besteht, hat in erster Linie nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien zu erfolgen (sog. wirtschaftliche Betrachtungsweise). Die zivil- bzw. vertragsrechtliche Sicht ist nicht entscheidend, hat aber immerhin Indizwirkung (statt vieler: Urteil des Bundesgerichts 2A.304/2003 vom 14. November 2003 E. 3.6.1; BVGE 2007/23 E. 2.3.2 mit Hinweisen, Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-8527/2010 vom 9. Februar 2012 E. 2.2.1, A-8058/2008 vom 13. Januar 2011 E. 3.1). Für die Annahme eines Leistungsaustausches genügt es, dass Leistung und Gegenleistung innerlich derart verknüpft sind, dass die Leistung eine Gegenleistung auslöst. Ausreichend kann folglich auch sein, wenn einer Leistung eine erwartete (Üblichkeit) oder erwartbare Gegenleistung (nach den Umständen ist erwartbar, dass eine Leistung die Gegenleistung auslöst) gegenübersteht, d.h. dass nach den Umständen davon auszugehen ist, die Leistung löse eine Gegenleistung aus (statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6038/2008 und A-6047/2008 vom 16. September 2009 E. 2.1, A-1567/2006 vom 28. Dezember 2007 E. 2.2.2, A-1431/2006 vom 25. Mai 2007 E. 2.2).

2.2 Die Details der subjektiven Steuerpflicht ergeben sich aus Art. 21 aMWSTG. Nach dessen Abs. 1 ist steuerpflichtig, wer eine mit der Erzielung von Einnahmen verbundene gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt, auch wenn die Gewinnabsicht fehlt, sofern seine Lieferungen, seine Dienstleistungen und sein Eigenverbrauch im Inland jährlich gesamthaft Fr. 75'000.– übersteigen. Steuerpflichtig sind namentlich natürliche Personen, Personengesellschaften, juristische Personen des privaten und öffentlichen Rechts, unselbständige öffentliche Anstalten

sowie Personengesamtheiten ohne Rechtsfähigkeit, die unter gemeinsamer Firma Umsätze tätigen (Art. 21 Abs. 2 aMWSTG). Der für die Feststellung der Steuerpflicht nach Art. 21 Abs. 1 aMWSTG massgebende Jahresumsatz bemisst sich bei den der Steuer unterliegenden Lieferungen und Dienstleistungen nach den vereinnahmten Entgelten (Art. 21 Abs. 3 Bst. a aMWSTG).

2.3

2.3.1 Von den Steuern ausgenommen sind u.a. die Umsätze von Ausgleichskassen untereinander sowie die Umsätze aus Aufgaben, die den Ausgleichskassen auf Grund des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1946 über die Alters- und Hinterlassenenversicherung (AHVG, SR 831.10) oder den Familienausgleichskassen auf Grund des anwendbaren Rechts übertragen werden und die zur Sozialversicherung gehören oder der beruflichen und sozialen Vorsorge sowie der beruflichen Aus- und Weiterbildung dienen (Art. 18 Ziff. 25 aMWSTG).

2.3.2

2.3.2.1 Ziel der Auslegung ist die Ermittlung des Sinngehalts der Norm. Auszugehen ist vom Wortlaut, doch kann dieser nicht allein massgebend sein. Besonders wenn der Text unklar ist oder verschiedene Deutungen zulässt, muss nach seiner wahren Tragweite gesucht werden unter Berücksichtigung der weiteren Auslegungselemente (Methodenpluralismus), wie namentlich der Entstehungsgeschichte der Norm und ihres Zwecks. Wichtig ist auch die Bedeutung, die der Norm im Kontext mit anderen Bestimmungen zukommt. Die Gesetzesmaterialien sind zwar nicht unmittelbar entscheidend, dienen aber ebenfalls als Hilfsmittel, um den Sinn der Norm zu erkennen. Vom Wortlaut darf abgewichen werden, wenn triftige Gründe für die Annahme bestehen, dass dieser nicht den wahren Sinn der Regelung wiedergibt. Solche Gründe können sich aus der Entstehungsgeschichte, aus Sinn und Zweck der Norm oder aus ihrem Zusammenhang mit anderen Gesetzesbestimmungen ergeben (BGE 131 III 314 E. 2.2, 130 II 202 E. 5.1, 129 II 114 E. 3.1).

2.3.2.2 Die in Art. 18 aMWSTG enthaltenen Steuerausnahmen (vgl. E. 2.3.1) gelten als sog. unechte Steuerbefreiungen. Dies bedeutet, dass derjenige, welcher den Umsatz erbringt, infolge der fehlenden Vorsteuerabzugsmöglichkeit mit der Steuer auf den Eingangsleistungen belastet bleibt oder diese verdeckt auf die Leistungsempfänger überwälzt. Es wird deshalb davon ausgegangen, dass die in Art. 18 aMWSTG genannten Steuerausnahmen "eher restriktiv" bzw. zumindest nicht extensiv zu

handhaben sind (BGE 124 II 372 E. 6a, 124 II 193 E. 5e, Urteil des Bundesgerichts 2A.305/2002 vom 6. Januar 2003 E. 3.2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-2999/2007 vom 12. Februar 2010 E. 2.4 mit weiteren Hinweisen). Primär sind die Ausnahmebestimmungen nach Art. 18 aMWSTG (wie andere Rechtsnormen auch) aber weder extensiv noch restriktiv, sondern nach ihrem Sinn und Zweck "richtig" auszulegen (Urteil des Bundesgerichts 2A.127/2002 vom 18. September 2002 E. 4.6; BVGE 2007/23 E. 2.2, Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6740/2011 vom 6. Juni 2012 E. 3.1.2, A-2999/2007 vom 12. Februar 2010 E. 2.4, A-1470/2006 vom 5. Februar 2009 E. 3.4.1, A-1510/2006 vom 19. Juli 2007 E. 3.1).

3.

3.1 Die Beschwerdeführerin bringt vor, sie sei ausschliesslich für die Ausgleichskassen und Sozialversicherungen tätig. "Faktisch" handle es sich bei ihr um die von diversen Ausgleichskassen und Sozialversicherungsanstalten bzw. ihren Gesellschafterinnen "ausgelagerte Informatikabteilung", wobei die meisten Leistungen wiederum bei Dritten eingekauft würden. Sie erwirtschafte keinen Gewinn. Die Gesellschafterinnen seien verpflichtet, vorbehaltlos und unwiderruflich sämtliche einmaligen und wiederkehrenden nicht gedeckten Verpflichtungen gemäss der für das Geschäftsjahr gültigen Kostenaufteilung zu übernehmen. Die zahlenmässigen jährlichen Beitragszahlungen würden gestützt auf das von der Gesellschafterversammlung genehmigte Budget berechnet. Die gewählte Struktur sei organisatorisch sinnvoll und kostensparend.

Gestützt auf Art. 18 Ziffer 25 aMWSTG seien die Umsätze der Ausgleichskassen und Sozialversicherungen untereinander von der Steuer ausgenommen. Die Verwaltung habe sie vor diesem Hintergrund darauf hingewiesen, dass "das Einbinden der Beschwerdeführerin als Dienststelle einer Ausgleichskasse die subjektive Steuerpflicht verhindern" würde, da es sich dann um ausgenommene Leistungen einer Ausgleichskasse an eine andere handle. Der Gesetzgeber habe aber kaum beabsichtigt, dass "im Bereich der Gemeinwesen oder im Sozialversicherungsbereich bei institutionenübergreifenden Auslagerungen allein aufgrund der Wahl der Rechtsform" die Mehrwertsteuer eingefordert werden soll, "deren Erhebung schliesslich zu einem Kostenfaktor für die betreffenden Institutionen" – und in der Folge für die Versicherten und Beitragszahler – werde. Es müsse deshalb eine "wirtschaftliche Betrachtungsweise" von Art. 18 Ziffer 25 aMWSTG zur Anwendung gelangen: Ihr Sinn und Zweck sei ausnahmslos mit Leistungen verknüpft, die zu den Sozialversicherungen

gehörten oder der beruflichen oder sozialen Vorsorge dienten. Die EDV (Elektronische Datenverarbeitungs)-Projekte würden ausschliesslich für die ordnungsgemässe Abwicklung der sozialen Vorsorge verwendet. Sie sei im Sinne eines Zweckverbandes nur für ihre Gesellschafterinnen tätig und "trete nicht am Markt" auf. Somit "erbringe sie gegenüber ihren Gesellschafterinnen von der Steuer ausgenommene Leistungen". Folglich sei sie "nicht subjektiv steuerpflichtig".

3.2 Im vorliegenden Fall erbringt die Beschwerdeführerin Dienstleistungen im Bereich der Informationstechnologie an ihre Gesellschafterinnen, nämlich an die Ausgleichskassen und Sozialversicherungsanstalten. Diese haben sich verpflichtet, der Beschwerdeführerin die daraus erwachsenen Kosten zu decken (vgl. E. 3.1). Zu Recht ist deshalb dem Grundsatz nach unbestritten, dass zwischen der Beschwerdeführerin und den Ausgleichskassen sowie den Sozialversicherungen jeweils ein Austausch von Leistungen im Sinne der Mehrwertsteuer vorliegt, auch wenn der Beschwerdeführerin die Gewinnabsicht fehlt (vgl. E. 2.1.2).

Strittig ist aber, ob ein solcher Leistungsaustausch – wie die Beschwerdeführerin geltend macht – von der Steuer ausgenommen ist. Sie begründet dies mit der von ihr vorgeschlagenen Auslegung von Art. 18 Ziffer 25 aMWSTG. Demnach erziele auch sie, als Dienstleisterin von Ausgleichskassen und Sozialversicherungsanstalten, von der Steuer ausgenommene Umsätze, da sie "ihre Leistungen ausschliesslich Ausgleichskassen und Sozialversicherungsanstalten gegenüber" erbringe. Sie behauptet im Kern also, der Wille des Gesetzgebers sei es gewesen, Gesellschaften von der Steuer auszunehmen, die – wie sie – von Ausgleichskassen und Sozialversicherungsanstalten gegründet worden seien und ausschliesslich Leistungen an Letztere erbringen würden, welche der Verwirklichung von gesetzlichen Aufgaben dienten. Dieser Auslegung von Art. 18 Ziffer 25 aMWSTG ist im Folgenden nachzugehen:

3.3

3.3.1 Ausgangspunkt der Auslegung ist der Gesetzestext (vgl. E. 2.3.2.2). Gemäss dem klaren und unzweideutigen Wortlaut der Bestimmung gilt die Ausnahme nur für Ausgleichskassen. Auf sie ist in subjektiver Hinsicht die Steuerausnahme beschränkt. In objektiver Hinsicht ist die Steuerausnahme auf die Leistungen von Ausgleichskassen untereinander begrenzt sowie auf Umsätze aus Aufgaben, die an sie von Gesetzes wegen übertragen werden. Diese müssen zudem zur Sozialversicherung gehören, der beruflichen und sozialen Vorsorge oder der beruflichen Aus- und Wei-

terbildung dienen. Die Bestimmung bezieht sich unter dem Titel "Aufgaben der Ausgleichskassen" vorweg auf Art. 63 Abs. 4 AHVG (vgl. auch PASCAL MOLLARD/XAVIER OBERSON/ANNE TISSOT BENEDETTO, Traité TVA, Basel 2009, N 446 f. S. 297; vgl. auch REGINE SCHLUCKEBIER, in: Felix Geiger/Regine Schluckebier [Hrsg.], MWSTG Kommentar, Zürich 2012, N 140 f. zu Art. 21 Abs. 2 Ziffer 25 MWSTG [der Wortlaut von Art. 18 Ziffer 25 aMWSTG wurde weitgehend unverändert ins MWSTG übernommen]).

Nach dem klaren Wortlaut fällt die Beschwerdeführerin, da sie keine Ausgleichskasse ist, nicht unter die strittige Bestimmung. Vom Wortlaut darf aber dann abgewichen werden, wenn triftige Gründe für die Annahme bestehen, dass dieser nicht den wahren Sinn der Regelung wiedergibt. Solche Gründe können sich aus der Entstehungsgeschichte, aus Sinn und Zweck der Norm oder aus ihrem Zusammenhang mit anderen Gesetzesbestimmungen ergeben (vgl. E. 2.3.2.1). Darauf ist als Nächstes einzugehen:

3.3.2 Die Entstehungsgeschichte und der Zweck der Norm (vgl. E. 2.3.2.2) lassen sich den Materialien und den Wortprotokollen der parlamentarischen Beratungen entnehmen.

3.3.2.1 Art. 18 Ziffer 25 aMWSTG wurde aufgrund der parlamentarischen Initiative von Pierre Triponez (vgl. BBl 2001 1472 ff., Parlamentarische Initiative Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Änderung, Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrates) im Jahr 2001 ins Gesetz aufgenommen (vgl. AS 2001 3086 3087) und per 1. Januar 2002 in Kraft gesetzt.

Gemäss dem Kommissionsbericht war Ziel der Initiative zum einen, die an die Ausgleichskassen übertragenen, der Mehrwertsteuer unterliegenden nicht hoheitlichen Aufgaben der Besteuerung zu entziehen. Als Beispiele wurden die Durchführung der verbandlich organisierten beruflichen Vorsorge oder das Führen einer Unfall- oder Krankenversicherung genannt. Damit sollte eine finanzielle Belastung der entsprechenden Leistungen – und somit erhöhte Kosten für die Kunden von Kranken- und Unfallversicherungen – verhindert werden. Zum anderen sollte – so der Bericht weiter – eine Lösung für die Problematik gefunden werden, dass die Dienstleistungen, die insbesondere kleinere, aber eigenständige Verbandskassen aus Gründen der Effizienz einander erbringen, nicht mit der Mehrwertsteuer belastet werden. Beispielsweise führe eine Kasse für die

anderen Kassen das Inkassowesen durch, während wiederum eine andere Kasse für die Übrigen die Rentenberechnungen vornehme etc. Es könne nicht im Sinne der Gesetzgebung sein, Organisationsformen, die sinnvoll und effizient seien, mehr zu belasten. Pensionskassen, die ihre administrativen Aufgaben selber ausführten, wären ohne die vorgeschlagene Gesetzesänderung gegenüber Pensionskassen, die diese Arbeiten durch Verbandsausgleichskassen ausführen liessen, in wirtschaftlicher Hinsicht bevorteilt, da die interne Erledigung administrativer Arbeiten nicht als steuerpflichtige Dienstleistung gelte (vgl. BBl 2001 1473 f., Ziffer 2.1 "Handlungsbedarf").

Gemäss dem Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung wollte die Kommission die Ausnahmen von der Steuer in subjektiver und objektiver Hinsicht "eng begrenzen" (vgl. BBl 2001 1475, Ziffer 3.2 "Erläuterungen zur vorgeschlagenen gesetzlichen Regelung"). Ausserdem wollte sie sich dem bisherigen gesetzgeberischen Bemühen, die Ausnahmen gemäss Art. 18 aMWSTG "restriktiv zu handhaben", anschliessen (vgl. BBl 2001 1475, Ziffer 3.1 "Rechtliche Rahmenbedingungen"). Die Kommission hat den Vorschlag deshalb so ausgestaltet, "dass der Kreis der Begünstigten durch die Beschränkung auf die AHV- und Familienausgleichskassen limitiert ist. Weiterhin nicht befreit sind Treuhandbüros oder Revisionsfirmen, die übertragene Aufgaben in einem Mandatsverhältnis übernehmen. Auch die befreiten Aufgaben wurden genau eingegrenzt, denn um von der Mehrwertsteuer ausgenommen zu sein, müssen sie zur Sozialversicherung, zur beruflichen Aus- und Weiterbildung oder zur beruflichen Vorsorge gehören" (BBl 2001 1474, Ziffer 2.2 "Vorschlag der Kommission").

3.3.2.2 In seiner (zustimmenden) Stellungnahme hob der Bundesrat hervor, dass der Vorschlag der Kommission "in objektiver und subjektiver Hinsicht ausreichend klar begrenzt" sei (vgl. BBl 2001 1480 f.).

3.3.2.3 Auch in den parlamentarischen Debatten des National- und des Ständerates wurde betont, dass wegen des Grundsatzes der Allgemeinheit der Besteuerung Ausnahmen von der Steuer nur "restriktiv" zuzulassen seien und "eng begrenzt werden" müssten (vgl. AB NR 2001 53 f., Hans Rudolf Gysin für die Kommission; AB SR 2001 240, Franz Wicki für die Kommission). Art. 18 Ziffer 25 aMWSTG sollte deshalb nur für Ausgleichskassen gelten und zwar für Dienstleistungen, die Ausgleichskassen untereinander erbringen sowie für Aufgaben, die zur Sozialversicherung, zur beruflichen Aus- und Weiterbildung oder zur beruflichen Vorsorge gehörten (AB NR 2001 53 f. Hans Rudolf Gysin für die Kommission;

AB SR 2001 240 f., Franz Wicki für die Kommission). Die Vorlage gab in beiden Räte zu keinen weiteren Diskussionen Anlass. Der Entwurf wurde in der von der Kommission vorgeschlagenen Form jeweils einstimmig angenommen.

3.3.2.4 Aus dem Dargelegten erhellt, dass die Gesetzgebenden ganz bestimmte Aufgaben, die von Ausgleichskassen erfüllt werden, sowie den Leistungsaustausch zwischen Ausgleichskassen von der Steuer ausnehmen wollten. Aufgrund der gesetzlichen Rahmenbedingungen wollten die Gesetzgebenden die einzuführende Steuerausnahme in der wiederholt dargestellten Weise sowohl in subjektiver als auch objektiver Hinsicht eng begrenzen. Ausdrücklich wurde darauf hingewiesen, dass Treuhandbüros oder Revisionsfirmen, die übertragene Aufgaben in einem Mandatsverhältnis übernehmen, weiterhin nicht unter die Steuerausnahme fallen sollen. Dies zeigt, dass die Steuerausnahme auf Ausgleichskassen beschränkt bleiben sollte. Der "Einkauf" von Informatikdienstleistungen, m.a.W. die Auslagerung der Informatik durch Ausgleichskassen an Dritte – bzw. an von ihnen gegründete Gesellschaften – im Sinne der hier strittigen Rechtsfrage, wurde weder in den Materialien noch in den parlamentarischen Debatten als mögliche Steuerausnahme thematisiert und wurde nie als Problematik aufgeworfen, die es mit der vorgeschlagenen Gesetzesänderung zu lösen gelte. Vielmehr wurde stets betont, dass Ausnahmen von der Steuerpflicht restriktiv zu gewähren sind (vgl. E. 3.3.2.3), und dass die ausgearbeitete Vorlage diesem Grundsatz Folge leiste.

3.3.3 Zu keinem andern Ergebnis führt die systematische Auslegung. Insgesamt ergibt sich, dass sämtliche Auslegungselemente im Einklang mit dem klaren Wortlaut der Norm stehen (vgl. E. 3.3.1). Es liegen keine Gründe für die Annahme vor, dass die Regelung nicht den wahren Sinn wiedergibt.

Zu diesem Ergebnis gelangt im Übrigen auch das Bundesgericht, welches bezüglich Art. 18 Ziffer 25 aMWSTG Folgendes festgehalten hat: "Die neue Vorschrift begrenzt die Steuerausnahme (…) 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 (…). Zudem werden Vorumsätze ausgenommen. Mit der Novelle wurde somit das Gesetz nicht präzisiert, sondern eine neue Steuerausnahme eingeführt (…)" (Urteile des Bundgerichts 2A.280/2002 und 2A.305/2002 je vom 6. Januar 2003 E. 4 [die Urteile ergingen noch zur Mehrwertsteuerverordnung vom 22. Juni 1994

{aMWSTV, AS 1994 1464} und befasste sich u.a. mit der Rückwirkung von Art. 18 Ziffer 25 aMWSTG]). Die Beschwerdeführerin kann sich folglich nicht mit Erfolg auf Art. 18 Ziffer 25 aMWSTG berufen.

Das Bundesverwaltungsgericht verkennt nicht, dass dies zu einer substantiellen mehrwertsteuerlichen Belastung der Beschwerdeführerin führt. Vor dem dargestellten Hintergrund würde es aber dem klaren Gesetzeswortlaut und dem Willen der Gesetzgebenden widersprechen, über eine – wie die Beschwerdeführerin vorschlägt – "wirtschaftliche Betrachtungsweise" die Steuerausnahme in ihrem Sinne zu erweitern. Daran änderte auch Art. 21 Abs. 2 Ziffer 28 des geltenden, aber im vorliegenden Fall ohnehin nicht anwendbaren (vgl. E. 1.2) MWSTG i.V.m. Art. 38 Abs. 2 Bst. d MWSTV nichts, wonach Leistungen, die von einer einem Gemeinwesen zugehörigen juristischen Person des privaten Rechts erbracht werden, von der Steuer ausgenommen sind. Die Beschwerdeführerin leitet daraus ab, dass die Rechtsform für sich allein betrachtet nicht zum Kriterium für eine subjektive Steuerpflicht herangezogen werden dürfe. Dies zeige eine "klare Tendenz zur Vermeidung einer taxe occulte beim Gemeinwesen auf, die bei der vorliegenden Beurteilung nicht ausser Acht gelassen werden" dürfe. Abgesehen davon, dass für die Mehrwertsteuer nicht primär die Rechtsform des Leistungserbringers zentral wäre (und dies für die ESTV auch nie das Kriterium war), sondern das Vorliegen eines Leistungsaustausches (vgl. E. 2.1), wäre festzuhalten, dass die rechtsanwendenden Behörden an die gesetzliche Ordnung gebunden sind. Es ginge deshalb nicht an, mit der von der Beschwerdeführerin vorgeschlagenen Vorgehensweise eine möglicherweise durchaus sinnvolle und effiziente Struktur im Bereich der Organisation von Ausgleichskassen von der Steuer auszunehmen. In diesem Zusammenhang wäre zudem festzuhalten, dass – entgegen der Argumentation der Beschwerdeführerin – die "wirtschaftliche Betrachtungsweise" keine Auslegungsmethode ist (vgl. E. 2.3.2.1). Sie hätte ihren Platz u.a. bei der Beurteilung, ob ein Leistungsaustausch im Sinne der Mehrwertsteuer vorliegt (vgl. E. 2.1.2). Das Vorhandensein eines solchen Leistungsaustausches ist wie gesehen (vgl. E. 3.2) zu Recht unumstritten.

3.4 Dass im Übrigen die Tatbestandselemente der subjektiven Steuerpflicht (vgl. E. 2.2) erfüllt sind, liegt zu Recht nicht im Streit. Unbestritten ist ferner die rechnerische und damit sachverhaltsmässige Ermittlung der Steuerforderung.

4.
Ausgangsgemäss ist die Beschwerde abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist. Die Verfahrenskosten im Betrag von Fr. 19'000.– sind der Beschwerdeführerin aufzuerlegen und mit dem von ihr geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe zu verrechnen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Eine Parteientschädigung an die Beschwerdeführerin ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

2.
Die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 19'000.– werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Sie werden mit dem von ihr in derselben Höhe geleisteten Kostenvorschuss verrechnet.

3.
Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen.

4.
Dieses Urteil geht an:

– die Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde)
– die Vorinstanz (Ref-Nr. …..; Gerichtsurkunde)

Der vorsitzende Richter:	Die Gerichtsschreiberin:
Daniel Riedo	Iris Widmer

Rechtsmittelbelehrung:
Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [BGG, SR 173.110]). Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Be-

gründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie der Beschwerdeführer in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).
Versand: