



Urteil vom 17. März 2021

Besetzung

Richterin Sonja Bossart Meier (Vorsitz),
Richterin Annie Rochat Pauchard,
Richter Jürg Steiger,
Gerichtsschreiberin Kathrin Abegglen Zogg.

Parteien

X. _____ Anstalt, ...,
vertreten durch (...)
Beschwerdeführerin,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV,
Hauptabteilung Mehrwertsteuer,
Schwarztorstrasse 50, 3003 Bern,
Vorinstanz.

Gegenstand

MWST (2017); Leistungen innerhalb des gleichen Gemeinwesens (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 28 MWSTG).

Sachverhalt:**A.**

Die X. _____ Anstalt (nachfolgend: Steuerpflichtige) ist eine selbständige Anstalt des kantonalen öffentlichen Rechts mit Sitz in (...). Sie ist seit dem 1. Januar 1995 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen und rechnet nach vereinnahmten Entgelten ab.

B.

Im Nachgang zu einer Mehrwertsteuerkontrolle, die im Juli 2017 abgeschlossen wurde, verlangte die Steuerpflichtige mit Eingabe vom 29. August 2017 von der ESTV den Erlass einer Verfügung. Gegenstand der Verfügung sollte die mehrwertsteuerliche Qualifikation ihrer in den Jahren 2017 und 2018 an die Pensionskasse des Kantons A. _____ erbrachten bzw. zukünftig zu erbringenden Geschäftsstellen- und Vermögensverwaltungsdienstleistungen bilden. Die Steuerpflichtige vertrat dabei die Auffassung, dass es sich bei den erwähnten Dienstleistungen um Leistungen innerhalb des gleichen Gemeinwesens gemäss Art. 21 Abs. 2 Ziff. 28 des Mehrwertsteuergesetzes vom 12. Juni 2009 (MWSTG, SR 641.20) handle, die von der Steuer ausgenommen seien.

C.

Mit Verfügung vom 14. Februar 2019 stellte die ESTV fest, dass die im Jahr 2017 von der Steuerpflichtigen an die Pensionskasse des Kantons A. _____ erbrachten Geschäftsstellen- und Vermögensverwaltungsdienstleistungen steuerbar seien und der Mehrwertsteuer zum Normalsatz unterliegen (Ziff. 1 des Dispositivs). Demgegenüber qualifizierte die ESTV die im Jahr 2018 erbrachten Dienstleistungen als von der Steuer ausgenommene Leistungen innerhalb des gleichen Gemeinwesens (vgl. Ziff. 2 des Dispositivs). Der Grund für die unterschiedliche Qualifikation derselben Dienstleistungen der Jahre 2017 und 2018 lag darin, dass die streitbetroffene Gesetzes- bzw. Verordnungsbestimmung per 1. Januar 2018 revidiert worden war.

D.

Mit Einspracheentscheid vom 1. Oktober 2019 bestätigte die ESTV ihre Rechtsauffassung in Bezug auf die in der Steuerperiode 2017 an die Pensionskasse des Kantons A. _____ erbrachten Dienstleistungen und wies die Einsprache der Steuerpflichtigen ab. Zudem bestätigte sie die Rechtskraft ihrer Verfügung vom 14. Februar 2019, soweit sie die Leistungen für das Jahr 2018 als von der Steuer ausgenommen qualifiziert hatte.

E.

Mit Eingabe vom 30. Oktober 2019 erhob die Steuerpflichtige (nachfolgend: Beschwerdeführerin) Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht. Sie beantragt sinngemäss, der Einspracheentscheid vom 1. Oktober 2019 sei betreffend die Steuerperiode 2017 aufzuheben und es sei festzustellen, dass ihre an die Pensionskasse des Kantons A. _____ im Jahr 2017 erbrachten Dienstleistungen von der Steuer ausgenommen seien, unter Kosten- und Entschädigungsfolge zulasten des Staates.

F.

Mit Vernehmlassung vom 9. Dezember 2019 beantragt die Vorinstanz die kostenfällige Abweisung der Beschwerde.

Auf die detaillierten Vorbringen der Verfahrensbeteiligten und die eingereichten Akten wird, soweit erforderlich, im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen näher eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:**1.**

1.1 Gemäss Art. 31 VGG beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 VwVG, sofern sie von einer Behörde gemäss Art. 33 VGG erlassen wurden und in sachlicher Hinsicht keine Ausnahme nach Art. 32 VGG vorliegt. Einspracheentscheide der ESTV auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer erfüllen diese Voraussetzungen. Das Bundesverwaltungsgericht ist daher für die Behandlung der vorliegenden Beschwerde sachlich und funktionell zuständig. Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG). Die Beschwerdeführerin ist als Adressatin des angefochtenen Entscheids zur Beschwerdeführung berechtigt (Art. 48 Abs. 1 VwVG). Auf die frist- und formgerecht (Art. 50 Abs. 1 und 52 Abs. 1 VwVG) eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

1.2 Das Bundesverwaltungsgericht überprüft den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang. Die Beschwerdeführerin kann neben der Verletzung von Bundesrecht und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 Bst. a bis c VwVG).

1.3 Im Streit liegt die mehrwertsteuerliche Qualifikation von Dienstleistungen, die im Jahr 2017 erbracht wurden. In materieller Hinsicht anwendbar ist daher das am 1. Januar 2010 in Kraft getretene MWSTG bzw. die dazugehörige Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 (MWSTV, SR 641.201). Massgebend ist die im Zeitpunkt der Verwirklichung des zu beurteilenden Sachverhalts, d.h. die im Jahr 2017 geltende Fassung, auf die nachfolgend auch referenziert wird. Nicht zu berücksichtigen sind hier insbesondere die per 1. Januar 2018 in Kraft getretenen Teilrevisionen des MWSTG und der MWSTV, welche wesentliche Änderungen der hier streitbetroffenen Rechtsgrundlagen zur Folge hatten.

1.4 Gemäss Art. 25 Abs. 2 VwVG ist dem Begehren um Erlass einer Feststellungsverfügung zu entsprechen, wenn der Gesuchsteller ein entsprechendes schutzwürdiges Interesse nachweist. Der Anspruch auf Erlass einer Feststellungsverfügung ist dabei subsidiär gegenüber rechtsgestaltenden Verfügungen (BGE 142 V 2 E. 1.1, 137 II 199 E. 6.5, 126 II 300 E. 2c; BVGE 2010/12 E. 2.3 und 2007/24 E. 1.3).

Die Beschwerdeführerin hat ihr Rechtsbegehren vorliegend in Form eines negativen Feststellungsbegehrens gestellt. Dies ist mit Blick auf die Prozessgeschichte und den Umstand, dass es sich auch beim angefochtenen Entscheid um einen Feststellungsentscheid handelt, nicht zu beanstanden. Das schutzwürdige Interesse am Erlass eines Feststellungsentscheids ist somit auch für das vorliegende Verfahren zu bejahen.

2.

2.1 Der Mehrwertsteuer unterliegen u.a. die im Inland von steuerpflichtigen Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen, soweit das MWSTG keine Ausnahme vorsieht (Inlandsteuer; Art. 18 Abs. 1 MWSTG). Als Leistung gilt die Einräumung eines verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Wertes an eine Drittperson in Erwartung eines Entgelts (Art. 3 Bst. c MWSTG). Die Leistung umfasst als Oberbegriff sowohl Lieferungen (vgl. Art. 3 Bst. d MWSTG) als auch Dienstleistungen (vgl. Art. 3 Bst. e MWSTG).

2.2 Vom Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer aufgrund des Vorliegens eines Leistungsverhältnisses grundsätzlich erfasst, aber von der Mehrwertsteuer ausgenommen sind die in Art. 21 Abs. 2 MWSTG (in der bis Ende 2017 geltenden Fassung [AS 2009 5203]) aufgeführten Leistungen. Diese sind unter dem Vorbehalt, dass nicht für deren Versteuerung optiert wurde (Art. 21 Abs. 1 i.V.m. Art. 22 MWSTG), nicht steuerbar. Namentlich sind

gemäss Art. 21 Abs. 2 Ziff. 28 MWSTG *Leistungen innerhalb des gleichen Gemeinwesens* von der Steuer ausgenommen.

Mit dieser Steuerausnahme wollte der Gesetzgeber aus steuersystematischen Überlegungen sicherstellen, dass bei Überschreiten der Umsatzlimiten gemäss Art. 12 Abs. 3 MWSTG die Innenumsätze der einzelnen Gemeinwesen nicht der Steuer unterliegen (Botschaft vom 25. Juni 2008 zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer, nachfolgend: Botschaft zum MWSTG 2010 [BBl 2008 6885, 6964]). Gleich wie Leistungen innerhalb eines Unternehmens nicht besteuert werden, sollte dies auch innerhalb eines Gemeinwesens gelten (Botschaft zum MWSTG 2010 [BBl 2008 6885, 7068]; vgl. ferner Urteil des BVGer A-2783/2019 vom 17. August 2020 E. 4.3).

2.2.1 Art. 38 Abs. 1 MWSTV (in der bis Ende 2017 geltenden Fassung [AS 2009 6743]) beschreibt Leistungen innerhalb des gleichen Gemeinwesens als Leistungen zwischen den Organisationseinheiten der gleichen Gemeinde, des gleichen Kantons oder des Bundes. Gemäss Absatz 2 dieser Bestimmung gelten als Organisationseinheiten der gleichen Gemeinde, des gleichen Kantons oder des Bundes:

- a. die eigenen Dienststellen und die Zusammenschlüsse nach Artikel 12 Absatz 2 MWSTG;
- b. die eigenen Anstalten ohne eigene Rechtspersönlichkeit und die eigenen Stiftungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit;
- c. nur diesem Gemeinwesen zugehörige Anstalten mit eigener Rechtspersönlichkeit;
- d. nur diesem Gemeinwesen zugehörige juristische Personen des privaten Rechts.

Gemäss Art. 38 Abs. 3 MWSTV gelten Leistungen zwischen verschiedenen Gemeinden oder zwischen verschiedenen Kantonen, Leistungen zwischen Gemeinden und Kantonen sowie Leistungen zwischen Bund und Kantonen oder Gemeinden nicht als Leistungen innerhalb des gleichen Gemeinwesens.

2.2.2 Gemäss den Erläuterungen des Bundesrates zu Art. 38 Abs. 2 MWSTV ist im Zusammenhang mit Art. 21 Abs. 2 Ziff. 28 MWSTG vor allem der Umfang der Steuerausnahme, die Frage also, was als dem gleichen Gemeinwesen zugehörig anzusehen ist, umstritten. Da durch das MWSTG

auf die generelle Steuerausnahme für Leistungen, die nicht auch an Nichtgemeinwesen erbracht werden, verzichtet wurde, ist im Gegenzug die Ausnahme für Leistungen innerhalb des gleichen Gemeinwesens weit zu fassen, um eine Schlechterstellung der Gemeinwesen insgesamt zu verhindern. Aus diesem Grund sind all jene Steuersubjekte dem gleichen Gemeinwesen zugehörig, welche eindeutig bloss einer Gemeinde, einem Kanton oder dem Bund zugeordnet werden können. Die Rechtsform der Steuersubjekte ist dabei nicht entscheidend, solange diese nicht wesensimmanent die Beteiligung mehrerer unterschiedlicher Gemeinwesen erfordert, wie dies beispielsweise bei den Rechtsgemeinschaften zwingend der Fall ist (Erläuterungen des Bundesrates zur Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009, zu Art. 38 Abs. 2 MWSTV, S. 17).

Beispielsweise kann – weiterhin nach den Erläuterungen – ein Elektrizitätswerk eine selbständige, öffentlich-rechtliche Anstalt einer Gemeinde sein. Stromlieferungen an die übrigen Organisationseinheiten dieser Gemeinde sind in diesem Fall nicht zu versteuern. Das Aktienkapital eines anderen Elektrizitätswerks hingegen ist grösstenteils im Besitz eines Kantons (52,2%) und der privaten Energie AG (21%). Somit handelt es sich bei diesem Elektrizitätswerk nun nicht mehr um eine AG im Besitz eines Gemeinwesens. Alle Leistungen dieses Elektrizitätswerkes, auch an die Organisationseinheiten des beteiligten Kantons, sind somit zu versteuern. Da der Zusammenhang zu einem Gemeinwesen bei selbständigen Stiftungen nur rückblickend über das Gründungsgemeinwesen hergestellt werden kann, weil eine Stiftung niemandem gehört, wird diese, nicht als diesem zugehörig betrachtet, auch wenn sie bloss von einem Gemeinwesen alleine errichtet wurde. Unselbständigen Stiftungen (häufig Fonds genannt) hingegen kommt keine eigene Rechtspersönlichkeit zu, weshalb diese eindeutig und dauerhaft einem Gemeinwesen zugeordnet werden können (zum Ganzen: Erläuterungen des Bundesrates zur Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009, zu Art. 38 Abs. 2 MWSTV, S. 17)

2.2.3 In der publizierten Verwaltungspraxis der ESTV wird das Thema der Leistungen innerhalb des gleichen Gemeinwesens mittels einer Abbildung veranschaulicht. Demnach liegen Leistungen innerhalb des gleichen Gemeinwesens nur dann vor, wenn die Anstalten mit eigener Rechtspersönlichkeit sowie die juristischen Personen des privaten Rechts vollumfänglich, d.h. zu 100 % im Besitz desselben Gemeinwesens sind (MWST-Branchen-Info 19 «Gemeinwesen», gültig ab 1. Januar 2010, Ziff. 2.1, S. 15).

3.

3.1 Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass die Beschwerdeführerin der Pensionskasse des Kantons A. _____ im Jahr 2017 Geschäftsstellen- und Vermögensverwaltungsdienstleistungen gegen Entgelt erbracht hat, und dass insofern ein mehrwertsteuerliches Leistungsverhältnis gegeben ist. Ebenfalls einig sind sich die Verfahrensbeteiligten, dass die Beschwerdeführerin nicht für die Versteuerung dieser Leistungen optiert hat. Strittig ist, ob die erwähnten Dienstleistungen als «Leistungen innerhalb des gleichen Gemeinwesens» gemäss Art. 21 Abs. 2 Ziff. 28 MWSTG objektiv von der Steuer ausgenommen sind.

3.2 Sowohl bei der Beschwerdeführerin als auch der Pensionskasse des Kantons A. _____ handelt es sich um selbständige Anstalten des kantonalen öffentlichen Rechts oder – anders ausgedrückt – um öffentlich-rechtliche Anstalten mit eigener Rechtspersönlichkeit des Kantons A. _____ ([Verweis auf die gesetzlichen Grundlagen für die beiden Anstalten des Kantons A. _____]). Zur Diskussion steht folglich die Anwendbarkeit von Art. 38 Abs. 2 Bst. c MWSTV.

3.2.1 Die Vorinstanz vertritt im angefochtenen Einspracheentscheid und ihrer Vernehmlassung die Auffassung, die mehrwertsteuerliche Zugehörigkeit einer Anstalt mit eigener Rechtspersönlichkeit oder einer juristischen Person des privaten Rechts zu einem Gemeinwesen sei gegeben, wenn diese Organisationseinheit ausschliesslich dem Gemeinwesen gehöre. Damit müsse das Gemeinwesen eine kapitalmässige Beteiligung von 100% an der Organisationseinheit halten und frei über sie entscheiden können. Sei hingegen aufgrund der Rechtsnatur der Organisationseinheit (wie z.B. bei einer selbständigen Anstalt des öffentlichen Rechts) eine kapitalmässige Beteiligung nicht möglich, könne ihre ausschliessliche Zugehörigkeit zu einem Gemeinwesen gemäss Art. 38 MWSTV dennoch vorliegen. Voraussetzung hierfür sei, dass das Gemeinwesen aufgrund der konkreten Umstände alleinige Kompetenz habe, frei über die Organisationseinheit (und damit z.B. über deren Vermögen oder Auflösung) zu bestimmen (Einspracheentscheid, E. 3.2; Vernehmlassung, S. 1 mit Verweis auf die Erläuterungen des Bundesrates zur MWSTV 2010, zu Art. 38).

Aufgrund der Rechtsnatur der Pensionskasse (kantonalgesetzlich geregeltes, verselbständigtetes Zweckvermögen) sei eine Zugehörigkeit zum Kanton A. _____ daher nur zu bejahen, wenn dem Kanton aufgrund der konkreten Umstände in den wesentlichen Angelegenheiten der Pensionskasse alleinige Entscheidkompetenz zukomme. Diese sei namentlich mit Blick

auf die zahlreichen bundesrechtlichen Vorgaben im Bereich der beruflichen Vorsorge zu verneinen. Der Kanton A. _____ habe nicht die Befugnis, frei über das Vermögen der Pensionskasse zu bestimmen. Die mehrwertsteuerliche Zugehörigkeit der Pensionskasse zum Kanton A. _____ sei daher zu verneinen (Einspracheentscheid, E. 3.3 f. und Vernehmlassung, S. 2).

3.2.2 Die Beschwerdeführerin ist dagegen der Ansicht, dass die Vorinstanz die Begriffe «zugehören» und «gehören» verwechsle und auf der falschen Ebene argumentiere, soweit sie die Verfügungsgewalt in Bezug auf das Vermögen der Pensionskasse statt in Bezug auf die Pensionskasse selber als relevant erachte (Beschwerde, Ziff. 5). Auch aus der Botschaft zum MWSTG 2010 lasse sich nichts zugunsten der vorinstanzlichen Argumentation ableiten (Beschwerde, Ziff. 5.2). Die Staatsgarantie des Kantons für die Verbindlichkeiten der Pensionskasse spreche klar für eine Zugehörigkeit (Beschwerde, Ziff. 5.4). Weiter sei die Verfügungsgewalt in Bezug auf die Pensionskasse durchaus gegeben. So könne der Kanton beschliessen, dass er keine eigene Pensionskasse mehr führen und die berufliche Vorsorge ausgliedern wolle (Beschwerde, Ziff. 5.5). Mit dem Argument, der Kanton könne nicht frei über das Vermögen der Pensionskasse verfügen, beziehe sich die Vorinstanz offensichtlich auf die Einlagen der Versicherten. Diese seien zweckgebunden und gemäss der Gesetzgebung zur beruflichen Vorsorge zu verwenden. Die Vorinstanz übersehe jedoch, dass es sich bei den Einlagen in die Pensionskasse um Ansprüche der Versicherten handle, die bei der Pensionskasse entsprechend als Passiven bilanziert würden. Selbst wenn also der Kanton die Einlagen der Versicherten selbst bewirtschaftete, wären es nicht seine Vermögenswerte (Beschwerde, Ziff. 5.6 f.). Schliesslich sei der Kanton in allen Bereichen an das Gesetz gebunden und könne somit nicht frei über Vermögenswerte verfügen (Beschwerde, Ziff. 5.8).

3.3 Es stellt sich aufgrund der Vorbringen der Verfahrensbeteiligten die Frage, wann eine selbständige öffentlich-rechtliche Anstalt «*nur einem Gemeinwesen zugehörig*» im Sinn von Art. 38 Abs. 2 Bst. c MWSTV ist. Dem genaueren Sinngehalt ist mittels Auslegung auf den Grund zu gehen.

3.3.1 Ausgangspunkt jeder Auslegung ist der Wortlaut, wobei bei Erlassen des Bundesrechts die Fassungen in den drei Amtssprachen gleichwertig sind. Ist der Text nicht ohne weiteres klar und sind verschiedene Interpretationen möglich, ist nach der wahren Tragweite der Bestimmung zu suchen. Vom Wortlaut kann abgewichen werden, wenn triftige Gründe für die

Annahme bestehen, dass er nicht den wahren Sinn der Vorschrift wiedergibt. Solche Gründe können sich aus der Entstehungsgeschichte, aus Sinn und Zweck der Norm oder aus dem Zusammenhang mit anderen Gesetzesbestimmungen ergeben (BGE 143 II 268 E. 4.3.1, 143 II 202 E. 8.5, 141 V 191 E. 3, 137 IV 180 E. 3.4, 130 V 472 E. 6.5.1). Bei der Auslegung sind alle Auslegungselemente zu berücksichtigen (Methodenpluralismus; BGE 143 I 109 E. 6, 143 III 453 E. 3.1, 141 I 78 E. 4.2). Es sollen all jene Methoden kombiniert werden, die für den konkreten Fall im Hinblick auf ein vernünftiges und praktikables Ergebnis am meisten Überzeugungskraft haben. Sind mehrere Lösungen denkbar, ist jene zu wählen, die der Verfassung entspricht (BGE 143 V 114 E. 5.2, 140 II 495 E. 2.3; BVGE 2016/25 E. 2.6.4.1, 2014/8 E. 3.3; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl. 2013, Rz. 2.180 ff.).

3.3.2 Gemäss Wortlaut von Art. 38 Abs. 2 Bst. c MWSTV gelten als Organisationseinheiten desselben Gemeinwesens, *nur diesem Gemeinwesen zugehörige Anstalten mit eigener Rechtspersönlichkeit*. In der französischen bzw. italienischen Sprachfassung heisst es: *les établissements [...] qui appartiennent exclusivement à ces collectivités publiques* bzw. *gli istituti [...] che appartengono unicamente alla collettività pubblica in questione*. Die Begriffe «zugehörig» bzw. «appartenir» und «appartenere» finden sich sodann auch in Bst. d von Art. 38 Abs. 2 MWSTV, dort im Zusammenhang mit den juristischen Personen des privaten Rechts.

Mehr noch als dem deutschen Begriff «zugehörig» kommt den Verben «appartenir» bzw. «appartenere» auch der Sinngehalt von «gehören», d. h. «in jemandes Besitz, jemandes Eigentum sein» zu. Deswegen und aufgrund des Umstands, dass dieselben Begriffe auch mit Bezug auf die juristischen Personen des privaten Rechts (inkl. Kapitalgesellschaften) verwendet werden, drängt sich der Schluss auf, dass «Zugehörigkeit» im Sinne einer Beteiligung oder – wo ein solche nicht möglich ist – Trägerschaft zu verstehen ist.

Aus der Wortkombination «*nur zugehörig*» bzw. «*qui appartiennent exclusivement*» bzw. «*che appartengono unicamente*» wird weiter deutlich, dass eine exklusive Beteiligung durch das Gemeinwesen verlangt ist. Im Umkehrschluss ergibt sich daraus, dass jede Mitbeteiligung durch ein anderes Gemeinwesen oder Private an der selbständigen Anstalt für die Inanspruchnahme der Steuerausnahme schädlich ist.

3.3.3 Diese klare grammatikalische Interpretation wird auch durch die bundesrätlichen Erläuterungen zu Art. 38 Abs. 2 MWSTV (E. 2.2.2) gestützt. Demnach sei relevant, dass eine Organisationseinheit eindeutig bloss einer Gemeinde, einem Kanton oder dem Bund zugeordnet werden kann. Dabei sei die Rechtsform solange nicht entscheidend, als diese nicht wesensimmanent die Beteiligung mehrerer unterschiedlicher Gemeinwesen erfordert. Damit erscheint für die Annahme einer Zugehörigkeit nach dem Willen des Verordnungsgebers zumindest erforderlich, dass das Gemeinwesen ohne Beteiligung durch ein anderes Gemeinwesen oder Private über die selbständige Anstalt verfügen kann, indem sie diese zum Beispiel auflösen kann.

3.3.4 Als Auslegungsergebnis ist festzuhalten, dass die mehrwertsteuerliche Zugehörigkeit einer selbständigen Anstalt zu nur einem Gemeinwesen gegeben ist, wenn von einer «Trägerschaft» im vorstehend genannten Sinn gesprochen werden kann und wenn kein anderes Gemeinwesen oder Private Mitträger der Anstalt sind. Dieses Erfordernis einer exklusiven Beteiligung oder Trägerschaft durch das Gemeinwesen steht ohne Weiteres mit dem übergeordneten Recht und insbesondere der gesetzgeberischen Intention für die Steuerausnahme von Leistungen innerhalb des gleichen Gemeinwesens im Einklang (vorne E. 2.2).

3.4 Vorliegend stellt die Vorinstanz zu Recht nicht in Abrede, dass der Kanton A. _____ der einzige Träger seiner kantonalen Pensionskasse ist. Wie die Beschwerdeführerin sodann korrekt ausführt, hat der Kanton die Pensionskasse mittels eines legislativen Aktes geschaffen und könnte sie auf demselben Weg wieder auflösen. Damit ist vorliegend das Erfordernis der alleinigen Zugehörigkeit der Pensionskasse zum Kanton A. _____ erfüllt. Die gegenteilige Auffassung der Vorinstanz, wonach die Pensionskasse des Kantons A. _____ aufgrund berufsvorsorgerechtlicher Einschränkungen in Bezug auf die Vermögensverwendung nicht allein dem Kanton zugehörig sei, findet jedoch in Art. 38 Abs. 2 Bst. c MWSTV keine Stütze.

3.4.1 Indem die Vorinstanz für die Verneinung der Zugehörigkeit auf rechtliche Schranken hinsichtlich der Vermögensverwendung abstellt, knüpft sie de facto an das Mass der Autonomie der selbständigen Anstalt in Bezug auf ihre Geschäftstätigkeit und ihr Vermögen an.

Damit schafft sie ein weder im Verordnungs- noch Gesetzestext angelegtes, neues Negativ-Kriterium, welches zusätzlich zur exklusiven Trägerschaft oder Beteiligung erfüllt sein müsste. Dass das Mass der Autonomie bei der Frage, ob eine Anstalt einem Gemeinwesen zugehörig ist, eine Rolle spielen soll, lässt sich ebensowenig den Erläuterungen entnehmen (E. 2.2.2). Entsprechend findet auch der vorinstanzliche Verweis (Einspracheentscheid Ziff. 3.2 und Vernehmlassung S. 1, Fn. 1), wonach das Gemeinwesen «frei über die Organisationseinheit entscheiden können müsse» in den Erläuterungen keine Stütze. Ein solches Kriterium findet sich auch nicht in der publizierten Verwaltungspraxis der ESTV (E. 2.2.3). Vielmehr widerspricht es dem in den Erläuterungen geäußerten Wunsch des Ordnungsgebers, wonach die Steuerausnahme grosszügig anzuwenden sei (E. 2.2.2), wenn der Anwendungsbereich der Steuerausnahme mittels zusätzlicher Kriterien eingeschränkt wird. Auch würden die aus der Anknüpfung an die Autonomie neu resultierenden Abgrenzungsschwierigkeiten der vom Gesetzgeber anlässlich der Totalrevision des MWSTG angestrebten Vereinfachung der Mehrwertsteuer diametral entgegenstehen.

3.4.2 Anzufügen ist ein weiterer Punkt. Grundsätzlich gelten für alle öffentlich-rechtlichen Vorsorgeeinrichtungen unabhängig ihrer Rechtsform dieselben berufsvorsorgerechtlichen Vorgaben und Einschränkungen. Die Interpretation der Vorinstanz hätte also zur Folge, dass Vorsorgeeinrichtungen der öffentlichen Hand vollständig vom Anwendungsbereich von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 28 MWSTG bzw. Art. 38 Abs. 2 Bst. c MWSTV ausgeschlossen wären.

3.4.2.1 Der Botschaft zum MWSTG lässt sich jedoch nicht entnehmen, dass der Gesetzgeber für Vorsorgeeinrichtungen eine solche Gegen Ausnahme schaffen wollte. Einrichtungen der beruflichen Vorsorge werden im Zusammenhang mit den Leistungen innerhalb des gleichen Gemeinwesens mit keinem Wort erwähnt (Botschaft vom 25. Juni 2008 zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer [BBI 2008 6885, 6964 f.]). Eine subjektive Einschränkung der Steuerausnahme auf Nicht-Vorsorgeeinrichtungen wurde auch nicht – namentlich auch nicht rückblickend – im Zusammenhang mit der per 1. Januar 2018 in Kraft getretenen Teilrevision des MWSTG diskutiert (vgl. Botschaft vom 25. Februar 2015 zur Teilrevision des Mehrwertsteuergesetzes [BBI 2015 2615, 2642]; Zusatzbotschaft vom 30. Januar 2013 zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer [BBI 2013 1481, 1501]). Eben sowenig finden sich Anhaltspunkte für einen solchen teilweisen oder generellen Ausschluss der Vorsorgeeinrichtungen vom Anwendungsbereich von Art. 38 MWSTV in den Erläuterungen zur MWSTV 2010 (E. 2.2.2).

3.4.3 In der Literatur lässt sich ein Hinweis auf den Hintergrund der Auffassung der ESTV entnehmen. Demnach begründete die ESTV den Ausschluss von Personalvorsorgeeinrichtungen von der Steuerausnahme für Leistungen innerhalb des gleichen Gemeinwesens mit Art. 16 Abs. 3 MWSTV, wonach Vorsorgeeinrichtungen nicht Mitglied einer Mehrwertsteuergruppe bilden könnten (vgl. CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER/JUNG/PROBST, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 3. Aufl. 2012, Rz. 1368). Allerdings wurde Art. 16 Abs. 3 MWSTV per 1. Januar 2015 aufgrund des Urteils des Bundesgerichts 2C_153/2013 vom 16. August 2013 (tw. publiziert in: BGE 139 II 460), wonach der Norm in bestimmten Konstellationen die gesetzliche oder verfassungsrechtliche Grundlage fehle, ersatzlos gestrichen. Damit war diese Bestimmung im vorliegend relevanten Zeitraum (Jahr 2017) nicht mehr anwendbar und es bleibt folglich für eine solche Begründung (sofern sie jemals stichhaltig gewesen wäre) kein Raum.

3.4.4 Der Vollständigkeit halber ist anzumerken, dass sich das Bundesverwaltungsgericht unlängst mit einer ähnlichen Sachverhaltskonstellation wie der Vorliegenden befasst hat. Gegenstand des Urteils A-2783/2019 vom 17. August 2020 bildeten ebenfalls Leistungen innerhalb eines Gemeinwesens. Die beiden Leistungsempfängerinnen waren öffentlich-rechtliche Vorsorgeeinrichtungen. Dabei war – soweit hier interessierend – unbestritten, dass die zugunsten der Vorsorgeeinrichtung erbrachten Geschäftsführungsleistungen in den Jahren 2010 bis 2014 als «Leistungen innerhalb eines Gemeinwesens» objektiv von der Steuer ausgenommen waren. Geprüft wurde einzig noch, ob die fakturierte Mehrwertsteuer infolge allfälliger Option auch geschuldet war (Urteil des BVGer A-2783/2019 vom 17. August 2020 E. 5.1). Mit anderen Worten vertrat die ESTV in jenem Verfahren offenbar die Ansicht, dass öffentlich-rechtliche Pensionskassen grundsätzlich unter die Steuerausnahme von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 28 MWSTG bzw. Art. 38 MWSTV fallen können. Und auch das Gericht sah keinen Anlass, diese Frage von Amtes wegen zu überprüfen und zu verneinen.

3.4.5 Zusammenfassend sind keine triftigen Gründe ersichtlich, welche es rechtfertigen, Vorsorgeeinrichtungen, sei es generell oder solche in der Rechtsform einer selbständigen Anstalt, vom Anwendungsbereich von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 28 MWSTG bzw. Art. 38 MWSTV auszunehmen.

3.5 Den vorstehenden Erwägungen zufolge erfüllt die Pensionskasse des Kantons A. _____ das Erfordernis der alleinigen Zugehörigkeit zum Kanton A. _____ im Sinn von Art. 38 Abs. 2 Bst. c MWSTV. Damit qualifizieren die von der Beschwerdeführerin an die Pensionskasse des Kantons

A. _____ erbrachten Geschäftsstellen- und Vermögensverwaltungsdienstleistungen betreffend die Steuerperiode 2017 als Leistungen innerhalb des gleichen Gemeinwesens im Sinn von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 28 MWSTG. Diese sind nicht steuerbar. Die Beschwerde ist gutzuheissen und der angefochtene Einspracheentscheid ist aufzuheben.

4.

Bei diesem Verfahrensausgang hat die Beschwerdeführerin als obsiegende Partei keine Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Der Vorinstanz sind ebenfalls keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 2 VwVG). Der Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 5'000.-- ist der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft dieses Urteils zurückzuerstatten.

Die anwaltlich vertretene Beschwerdeführerin hat gemäss Art. 64 Abs. 1 und 2 VwVG i.V.m. Art. 7 ff. des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht (VGKE, SR 173.320.2) Anspruch auf eine Parteientschädigung zulasten der Vorinstanz. Diese ist aufgrund der Akten und praxisgemäss auf Fr. 7'500.-- festzusetzen.

Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird gutgeheissen und der angefochtene Einspracheentscheid vom 1. Oktober 2019 wird aufgehoben. Es wird festgestellt, dass die von der Beschwerdeführerin an die Pensionskasse des Kantons A._____ erbrachten Geschäftsstellen- und Vermögensverwaltungsdienstleistungen betreffend die Steuerperiode 2017 nicht steuerbar sind.

2.

Es werden keine Verfahrenskosten erhoben. Der geleistete Kostenvorschuss im Betrag von Fr. 5'000.-- ist der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft dieses Urteils zurückzuerstatten.

3.

Die Vorinstanz wird verpflichtet, der Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung in Höhe von Fr. 7'500.-- zu bezahlen.

4.

Dieses Urteil geht an:

- die Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. [...]; Gerichtsurkunde)

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Die vorsitzende Richterin:

Die Gerichtsschreiberin:

Sonja Bossart Meier

Kathrin Abegglen Zogg

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 BGG). Die Frist ist gewahrt, wenn die Beschwerde spätestens am letzten Tag der Frist beim Bundesgericht eingereicht oder zu dessen Händen der Schweizerischen Post oder einer schweizerischen diplomatischen oder konsularischen Vertretung übergeben worden ist (Art. 48 Abs. 1 BGG). Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie die beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: