



Abteilung I  
A-1007/2023

## Urteil vom 21. März 2024

Besetzung

Richter Jürg Steiger (Vorsitz),  
Richterin Iris Widmer,  
Richter Pierre-Emmanuel Ruedin,  
Gerichtsschreiber Kaspar Gerber.

Parteien

**A. \_\_\_\_\_ AG,**  
(...),  
vertreten durch Prof. Dr. iur. René Matteotti, Rechtsanwalt,  
(...),  
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Steuerbarkeit von Managed-Care-Leistungen (2017-2019).

**Sachverhalt:****A.**

**A.a** Die A. \_\_\_\_\_ AG ist seit dem 1. Januar 1999 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen. Sie entwickelt und betreibt im Auftrag von Krankenversicherern alternative Versicherungsmodelle auf der Grundlage von Managed-Care-Prinzipien. Zu diesem Zweck betreibt sie Arztpraxen, welche die medizinische Behandlung, Betreuung und Beratung von Patientinnen und Patienten gewährleisten.

**A.b** Mit ausführlich begründetem Schreiben vom 2. Mai 2017 bat die A. \_\_\_\_\_ AG die Eidgenössische Steuerverwaltung (nachfolgend: ESTV) um Bestätigung ihrer mehrwertsteuerlichen Beurteilung der von der A. \_\_\_\_\_ AG erbrachten Managed-Care-Leistungen. Sie gehe – basierend auf einer von der ESTV erteilten Rulingauskunft vom 2. September 2010 an ein «Spin-Off» der A. \_\_\_\_\_ AG – davon aus, dass sämtliche Erträge aus den Managed-Care-Verträgen gemäss Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 des Bundesgesetzes vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (Mehrwertsteuergesetz, MWSTG, SR 641.20) von der Mehrwertsteuer ausgenommen seien. Mit Schreiben vom 13. Dezember 2016 habe die ESTV das fragliche Ruling vom 2. September 2010 ab 1. Januar 2017 widerrufen. Sie gehe davon aus, dass zumindest bis am 31. Dezember 2016 die Erträge aus den Managed-Care-Leistungen von der Steuer ausgenommen seien.

**A.c** Die ESTV teilte der A. \_\_\_\_\_ AG mit Schreiben vom 15. Juni 2017 mit, dass unter Würdigung der gesamten Umstände und ohne Präjudiz für künftige Fälle die von der A. \_\_\_\_\_ AG erbrachten Leistungen aus den Managed-Care-Versicherungsmodellen bis am 31. Dezember 2016 als von der Steuer ausgenommene Leistungen qualifiziert würden, danach gelte der Vertrauensschutz jedoch nicht mehr. Soweit identische Leistungen wie im Ruling vom 2. September 2010 vorlägen, seien diese ab dem 1. Januar 2017 als grundsätzlich steuerbar zu qualifizieren.

**A.d** Mit Schreiben vom 3. Juli 2017 erläuterte die A. \_\_\_\_\_ AG die angebotenen Managed-Care-Modelle detailliert. Für die Vergütung der Managed-Care-Leistung gebe es zwei Vergütungsmodelle, nämlich das Capitationmodell und das Modell mit Steuerungsbeiträgen, wobei sich das zweitgenannte Modell in der Praxis auch bei der A. \_\_\_\_\_ AG durchgesetzt habe. Bei diesem komme es zur Zweiteilung der Abgeltung. Einerseits erhalte die A. \_\_\_\_\_ AG die Entschädigung für die effektiv angefallenen Heilbehandlungskosten gemäss TARMED (Tarif für ambulante ärztliche

Leistungen) und andererseits einen leistungsabhängigen Steuerungsbeitrag für die Leistungen im Rahmen des Managed-Care-Vertrags. Die Höhe des Steuerungsbeitrags werde zunehmend erfolgsabhängig ausgestaltet (z.B. für geringere Kosten versus Vergleichskollektiv). Sie (die A. \_\_\_\_\_ AG) beantrage, dass auch ab dem 1. Januar 2017 sämtliche Entgelte aus den Managed-Care-Verträgen – analog der Praxis bis zum 31. Dezember 2016 – als von der Steuer ausgenommene Heilbehandlungen zu betrachten seien.

**A.e** Nach mehreren Schriftenwechseln und Besprechungen bei der ESTV teilte diese der A. \_\_\_\_\_ AG mit Schreiben vom 22. August 2019 zusammengefasst mit, dass die gegenüber den Krankenkassen erbrachten Managed-Care-Leistungen nach Berücksichtigung sämtlicher bisher vorgebrachter Argumente immer noch als steuerbare Leistungen zu qualifizieren seien.

**A.f** Mit Schreiben vom 11. November 2019 bat die A. \_\_\_\_\_ AG um Erlass einer einsprachefähigen Verfügung.

**A.g** Um die Steuerforderung in der zu erlassenden Verfügung korrekt festsetzen zu können, kündigte die ESTV der A. \_\_\_\_\_ AG mit Schreiben vom 16. Juni 2020 für die Steuerperioden 2017 und 2018 eine MWST-Kontrolle vor Ort gemäss Art. 78 MWSTG an. Aufgrund der Feststellungen vor Ort wurde die Kontrolle anschliessend auf die Steuerperioden 2015 bis 2019 ausgeweitet.

**A.h** Mit Schreiben vom 15. Dezember 2020 stellte die ESTV der A. \_\_\_\_\_ AG das Kontrollergebnis zu.

**A.i** Mit Verfügung vom 10. Juni 2022 erkannte die ESTV, dass die Steuerforderung gegenüber der A. \_\_\_\_\_ AG für die Steuerperioden 2015 bis 2019 gemäss Ziff. 2.4 der Begründung festgesetzt werde (Ziff. 1). Die A. \_\_\_\_\_ AG schulde und habe zusätzlich zu ihren eigenen Abrechnungen für die Steuerperioden 2015 bis 2019 noch Fr. [...].- (recte: Fr. [...].-) MWST zuzüglich Verzugszins von 4 % ab dem 31. Mai 2017 (für die Zeit vom 20. März 2020 bis 31. Dezember 2020 betrage der Zinssatz 0 %) zu bezahlen (Ziff. 2). In Ziff. 2.4 der Begründung der Verfügung legte die ESTV dar, da die Managed-Care-Leistungen von der Steuerpflichtigen bereits unter Vorbehalt abgerechnet worden seien, seien diese in Ziff. 2.1.8 aufgeführten Beträge in der Spalte «Deklarierte Umsatz- und Bezugsteuer» enthalten. In Ziff. 2.1.8 legte die ESTV die unter Vorbehalt bezahlten

Mehrwertsteuerforderungen betreffend Managed-Care-Leistungen wie folgt fest: Fr. (...) - im Jahr 2017, Fr. (...) - und Fr. (...) - im Jahr 2018, und Fr. (...) - im Jahr 2019, gesamthaft demnach Fr. (...) -.

Zur Begründung legte die ESTV im Wesentlichen dar, bei den Managed-Care-Leistungen der A. \_\_\_\_\_ AG seien zwei unabhängigen Leistungsverhältnissen zu unterscheiden. Einerseits liege zwischen der A. \_\_\_\_\_ AG und den Patienten ein Leistungsverhältnis vor und andererseits ein solches zwischen der A. \_\_\_\_\_ AG und den Krankenkassen. Nur beim ersten Leistungsverhältnis seien von der Steuer ausgenommene Heilbehandlungen gemäss Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG gegeben. Beim zweiten Leistungsverhältnis lägen steuerbare Managed-Care-Leistungen vor, welche auch keine Nebenleistungen zu den Heilbehandlungen darstellen würden. Dies sei nicht möglich, weil bei den zwei Leistungsverhältnissen unterschiedliche Leistungsempfänger gegeben seien.

**A.j** Dagegen liess die A. \_\_\_\_\_ AG am 13. Juli 2022 Einsprache erheben mit den *materiellen Anträgen*: «Es sei die Verfügung der ESTV vom 10. Juni 2022 aufzuheben und festzustellen, dass die in den Steuerperioden 2017 bis 2019 entrichteten Entschädigungen der Krankenversicherungen für das Erbringen von integrierten Heilbehandlungen gemäss Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG von der Mehrwertsteuer auszunehmen sind» (Ziff. 1). «Es seien die unter Vorbehalt bezahlten Mehrwertsteuern von Fr. (...) - (8 % Steuer auf Nettoumsatz Fr. [...] -) im Jahr 2017, Fr. (...) - (8 % Steuer auf Nettoumsatz Fr. [...] - und 7.7 % Steuer auf Nettoumsatz Fr. [...] -) im Jahr 2018 und Fr. (...) - (7.7 % Steuer auf Nettoumsatz Fr. [...] -) zuzüglich Vergütungszins (Art. 88 Abs. 3 MWSTG) der A. \_\_\_\_\_ AG zurückzuerstatten» (Ziff. 2).

In *prozessualer Hinsicht* beantragte die A. \_\_\_\_\_ AG, es seien die Verfahrensakten zu vervollständigen und die folgenden Unterlagen zu den Akten zu nehmen: Powerpoint-Präsentation A. \_\_\_\_\_ AG «Hausärztlich bestens versorgt» vom 3. August 2020 und Zusammenarbeitsvertrag zwischen A. \_\_\_\_\_ AG und B. \_\_\_\_\_ über die HMO («Health Maintenance Organization»)-Versicherung mit Inkrafttreten per 1. Januar 2017 (Ziff. 1). Es sei der A. \_\_\_\_\_ AG vollständige Einsicht in die Verfahrensakten zu den Urteilen des Bundesgerichts 2C\_1139/2015 vom 12. September 2016 und des Bundesverwaltungsgerichts A-2464/2015 vom 11. November 2015 zu gewähren (Ziff. 2). Die vorliegende Einsprache sei mit allen gleich gelagerten und aktuell bei der ESTV rechtshängigen Verfahren betreffend Steuerbarkeit von Managed-Care-Leistungen zeitlich so zu koordinieren,

dass ein allfälliger Einspracheentscheid im vorliegenden Verfahren gleichzeitig oder zumindest zeitnah mit Einspracheentscheiden in anderen Verfahren betreffend Steuerbarkeit von Managed-Care-Leistung eröffnet wird (Ziff. 3).

Zur Begründung brachte die A. \_\_\_\_\_ AG insbesondere vor, die Zusammenarbeitsverträge, die sie mit den Krankenversicherer abgeschlossen habe, würden dazu dienen, die entsprechenden Hausärzte bereitzustellen, welche die integrierten Heilbehandlungsleistungen gemäss den Managed-Care-Versicherungsproduktverträgen gegenüber den Versicherten auch tatsächlich leisten könnten. Die A. \_\_\_\_\_ AG verpflichtete sich den Krankenversicherern gegenüber dazu, die Versicherten, welche das Managed-Care-Modell gewählt haben, nach den Managed-Care-Grundsätzen zu behandeln, also integrierte Heilbehandlungen anzubieten. Diese integrierten Heilbehandlungen bestünden insbesondere aus der Festlegung und Steuerung des Behandlungspfads. Bei der ersten Konsultation kläre der Hausarzt den Gesundheitszustand ab und lege zusammen mit dem Patienten die nächsten Schritte fest. Als Basis werde ein sogenannter klinischer Behandlungspfad auf der Grundlage evidenzbasierter Leitlinien verwendet. Ziel sei die Steigerung der Kosten- und der Wirkungseffizienz innerhalb der gesamten ärztlichen und therapeutischen Behandlungskette. Erst die eingeschränkte Wahl des Leistungserbringers erlaube es dem Hausarzt, als «Gatekeeper» zu fungieren. Die integrierten Heilbehandlungen würden aber – entgegen der Ansicht der ESTV – allesamt am Patienten erbracht. Es lägen deshalb von der Steuer ausgenommene Heilbehandlungen vor.

## **B.**

**B.a** Mit Schreiben vom 15. Februar 2023 beantragte die A. \_\_\_\_\_ AG der ESTV, die Einsprache vom 13. Juli 2022 sei aufgrund eines bereits beim Bundesverwaltungsgericht rechtshängigen Parallelverfahrens nach Art. 83 Abs. 4 MWSTG als Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht weiterzuleiten.

**B.b** Mit Schreiben vom 20. Februar 2023 liess die ESTV dem Bundesverwaltungsgericht das Schreiben vom 15. Februar 2023 inklusive Beilagen (u.a. die Einsprache vom 13. Juli 2022) im Sinne einer Sprungbeschwerde (Art. 83 Abs. 4 MWSTG) zukommen.

**B.c** Mit Zwischenverfügung vom 22. Februar 2023 bestätigt das Bundesverwaltungsgericht den Eingang der von der ESTV mit Schreiben vom 20. Februar 2023 als Sprungbeschwerde weitergeleiteten Eingabe der

A.\_\_\_\_\_ AG (nachfolgend auch: Beschwerdeführerin) vom 13. Juli 2022.

**B.d** In ihrer Vernehmlassung vom 11. April 2023 stellt die ESTV (nachfolgend auch: Vorinstanz) den Antrag, es sei festzustellen, dass die in der Verfügung vom 10. Juni 2022 festgelegte Steuerforderung im Umfang der von der Beschwerdeführerin anerkannten Steuernachbelastung von total Fr. (...) - (2015: Fr. [...] -; 2016: Fr. [...] -; 2017: Fr. [...] -; 2018: Fr. [...] -; 2019: Fr. [...] -) zuzüglich Verzugszins in Rechtskraft erwachsen sei. Im Übrigen sei die Sprungbeschwerde der Beschwerdeführerin unter Kostenfolge zulasten der Beschwerdeführerin vollumfänglich abzuweisen.

**B.e** Mit Replik vom 21. August 2023 hält die Beschwerdeführerin an ihrer Darstellung und ihren in der Einsprache vom 13. Juli 2022 gestellten materiellen und prozessualen Anträgen vollumfänglich fest. Sie präzisiert, dass die Sprungbeschwerde mit allen gleich gelagerten und aktuell beim Bundesverwaltungsgericht rechtshängigen Verfahren betreffend Steuerbarkeit von Managed-Care-Leistungen zeitlich so zu koordinieren sei, dass ein Urteil im vorliegenden Verfahren gleichzeitig oder zumindest zeitnah mit Urteilen in andern Verfahren betreffend Steuerbarkeit von Managed-Care-Leistungen eröffnet wird.

Zusätzlich stellt sie folgende *prozessuale* Anträge: Im Bestreitungsfall betreffend die Sachverhaltsdarstellung seien in Bezug auf die Leistungen, welche die Beschwerdeführerin erbringt, Hausärzte, welche unter dem Managed-Care-Modell arbeiten (z.B. Dr. med. C. \_\_\_\_\_), zu befragen und/oder ein Augenschein bei der Beschwerdeführerin durchzuführen und/oder ein oder mehrere gerichtliche Sachverständigengutachten in Auftrag zu geben, welches bzw. welche Auskunft darüber gebe bzw. gäben, wie die unter einem Managed-Care-Vertrag arbeitenden Hausärzte ihre Patienten ärztlich betreuen, wie diese Leistungen unter TARMED entschädigt oder nicht entschädigt werden und wofür die Krankenversicherungen die Entschädigungen leisten (Ziff. 1). Im Bestreitungsfall betreffend die Sachverhaltsdarstellung seien in Bezug auf die von den Krankenversicherungspartnern der Beschwerdeführerin mit deren Managed-Care-Versicherten abgeschlossenen Produktverträgen die Reglemente und Musterpolicen zu edieren (Ziff. 2).

Die Beschwerdeführerin legt zur Begründung insbesondere dar, die integrierten Heilbehandlungen seien für den Hausarzt zeitintensiver als die traditionellen Heilbehandlungen. Sie würden beim behandelnden Hausarzt zu

einem Mehraufwand führen, der über TARMED nicht angemessen abgegolten werden könne, da er von diesem auch gar nicht vorgesehen sei. Dieser Mehraufwand zahle sich aber aus, weil durch eine ganzheitliche Behandlung über den gesamten Behandlungspfad sichergestellt werde, dass die einzelnen Behandlungsschritte aufeinander optimal abgestimmt würden, was die Qualität und die Effektivität der Behandlung erhöhe, was insgesamt zu einer Kostenreduktion führe. Dies sei der Grund, weshalb sich die Krankenversicherer in den entsprechenden Zusammenarbeitsverträgen bereit erklärten, der Beschwerdeführerin für die Erbringung der integrierten Heilbehandlungen eine Entschädigung zu bezahlen.

**B.f** Mit Duplik vom 2. Oktober 2023 bekräftigt die Vorinstanz ihre Anträge und äussert sich zu einzelnen Vorbringen in der Replik.

*Auf die einzelnen Vorbringen der Verfahrensbeteiligten wird – soweit für den Entscheid wesentlich – im Rahmen der folgenden Erwägungen eingegangen.*

## **Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:**

### **1.**

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

**1.2** Das Verfahren richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG oder das MWSTG nichts anderes bestimmen (Art. 37 VGG, vgl. Art. 81 Abs. 1 MWSTG).

### **1.3**

**1.3.1** Verfügungen der ESTV müssen eine Rechtsmittelbelehrung sowie eine «angemessene» Begründung enthalten (Art. 82 Abs. 2 MWSTG). Gemäss Art. 83 Abs. 1 MWSTG können solche Verfügungen innert 30 Tagen

nach Eröffnung mit Einsprache angefochten werden. Richtet sich die Einsprache hingegen 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 (sog. Sprungbeschwerde; Art. 83 Abs. 4 MWSTG; statt vieler: Urteil des BVGer A-5638/2022 vom 29. August 2023 E. 1.3.1 m.w.H.).

**1.3.2** Art. 83 Abs. 1 MWSTG sieht als Grundsatz das Rechtsmittel der Einsprache bei der ESTV vor. Art. 83 Abs. 2 und 3 MWSTG enthalten die Modalitäten dieses Regelfalls. Die in Art. 83 Abs. 4 MWSTG statuierte Möglichkeit einer Sprungbeschwerde erscheint demgegenüber als Ausnahme vom zuvor festgelegten Grundsatz (Urteil des BGer 2C\_659/2012 vom 21. November 2012 E. 3.3.1). Sie setzt das Vorliegen einer einlässlich begründeten erstinstanzlichen Verfügung voraus. Dabei liegt die Dichte der «einlässlichen» Begründung über derjenigen einer «angemessenen» Begründung i.S.v. Art. 82 Abs. 2 MWSTG (FELIX GEIGER, in: Geiger Felix/Schluckebier Regine [Hrsg.], MWSTG Kommentar, Schweizerisches Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2. Aufl., Zürich 2019 [MWSTG-Kommentar 2019], Art. 83 N 19).

**1.3.3** Es fragt sich, ob der Antrag auf Weiterleitung in der Einspracheschrift selber zu erfolgen hat. Der Wortlaut von Art. 83 Abs. 4 MWSTG setzt dies nicht voraus. Entsprechend wird in der Lehre bisweilen vertreten, der Einsprecher «kann» bereits in seiner Einsprache beantragen, dass diese als Beschwerde weitergeleitet wird (ISABELLE HOMBURGER GUT, in: mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel 2000, Art. 64 N 2 zum aMWSTG vom 2. September 1999 [AS 2000 1300]). Im Weiteren ist nach Art. 83 Abs. 4 MWSTG auch die Weiterleitung mit Zustimmung des Einsprechers möglich, welche nur nach Einreichung der Einsprache erfolgen kann.

**1.3.4** Im vorliegenden Fall ist die angefochtene vorinstanzliche Verfügung vom 10. Juni 2022 sehr ausführlich und mithin «einlässlich» begründet gemäss Art. 83 Abs. 4 MWSTG. Zur Frage, ob der Antrag auf Weiterleitung als Beschwerde bereits in der Einspracheschrift selbst zu erfolgen hat, ergibt sich *für den vorliegenden Fall* Folgendes. Unter *den in casu gegebenen Umständen* kann eine Sprungbeschwerde auch nach Einreichung der Einsprache erfolgen. Zum einen sind beide Parteien damit einverstanden (anders im Urteil des BVGer A-6436/2018 vom 28. November 2018 E. 3.2, in dem die ESTV beantragte, auf die [Sprung-]Beschwerde nicht einzutreten, sondern diese zur Behandlung als Einsprache an sie [die



ESTV] zu überweisen). Zum anderen wurde der Antrag auf Weiterleitung der Einsprache an das Bundesverwaltungsgericht nicht derart kurz vor Ablauf der Verjährungsfrist beantragt, was allenfalls die Frage der Rechtsmissbräuchlichkeit aufwerfen könnte. Schliesslich sprechen auch prozessökonomische Gründe – insbesondere aufgrund des bereits durchgeführten mehrfachen Schriftenwechsels – dafür, die Einsprache als Sprungbeschwerde materiell zu behandeln.

**1.4** Die Beschwerdeführerin ist Adressatin der angefochtenen Verfügung und von dieser betroffen. Sie ist damit zur Beschwerdeerhebung berechtigt (Art. 48 Abs. 1 VwVG). Somit ist auf die im Übrigen form- und fristgerecht eingereichte Sprungbeschwerde (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG) unter Vorbehalt des sogleich Folgenden einzutreten.

## **1.5**

**1.5.1** Feststellungsbegehren sind subsidiär zu Leistungsbegehren und nur zulässig, wenn daran ein schutzwürdiges Feststellungsinteresse besteht. Zudem kann ein Feststellungsantrag nicht abstrakte, theoretische Rechtsfragen zum Gegenstand haben, sondern nur konkrete Rechte oder Pflichten (BGE 141 II 113 E. 1.7 m.w.H.; Urteil des BGer 2C\_109/2021 vom 28. Juni 2021 E. 1.2 m.w.H.).

**1.5.2** Die Beschwerdeführerin stellt neben dem Antrag auf Aufhebung der angefochtenen Verfügung einen Feststellungsantrag, dass die im Streit liegenden Entschädigungen von der Mehrwertsteuer auszunehmen seien (vgl. Sachverhalt Bst. A.i). Hinsichtlich dieses Feststellungsantrags ist ein schutzwürdiges Interesse, welches nicht bereits mit der beantragten Aufhebung der angefochtenen Verfügung in gestaltender Weise gewahrt würde, nicht ersichtlich. Folglich ist auf das Feststellungsbegehren nicht einzutreten.

**1.5.3** Zudem beantragt die Vorinstanz die formelle Feststellung, dass die in der Verfügung vom 10. Juni 2022 festgelegte Steuerforderung (Sachverhalt Bst. A.i) im Umfang der von der Beschwerdeführerin anerkannten Steuernachbelastung von total Fr. (...) (2015: Fr. [...].-; 2016: Fr. [...].-; 2017: Fr. [...].-; 2018: Fr. [...].-; 2019: Fr. [...].-) zuzüglich Verzugszins in Rechtskraft erwachsen ist (Sachverhalt Bst. B.d).

Die Vorinstanz begründet ihre Feststellungsantrag nicht näher und legt insbesondere ihre rechtlich zu schützenden Motive nicht dar. Auch für das Bundesverwaltungsgericht ist kein Feststellungsinteresse ersichtlich. Im

Lichte der konstanten Praxis ist der vorinstanzliche Feststellungsantrag ohnehin unzulässig. Denn die Rechtskraftbescheinigung ist die Bestätigung der Behörde, von welcher der Entscheid stammt, dass ihr Entscheid in Rechtskraft erwachsen sei. Das Bundesverwaltungsgericht hat keine Rechtskraftbescheinigungen für Entscheide anderer Behörden auszustellen (zum Ganzen: Urteil des BVGer A-4948/2022 vom 13. September 2023 E. 1.4 m.w.H.). Auf den Antrag der Vorinstanz auf Feststellung der Rechtskraft der in der Verfügung vom 10. Juni 2022 festgelegten Steuerforderung im Umfang der von der Beschwerdeführerin anerkannten Steuernachbelastung von total Fr. (...) für die Steuerperioden 2015 bis 2019 zuzüglich Verzugszins ist folglich nicht einzutreten (vgl. für eine ähnliche Konstellation Urteil des BVGer A-4948/2022 vom 13. September 2023 E. 1.4).

Dieses Ergebnis bedeutet im Übrigen kein Widerspruch zur Erwägung 3 im Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-3493/2023 vom 27. Februar 2024. Dort wurde die teilweise Rechtskraft der Steuernachforderung (wegen Nichtanfechtung) betreffend das Jahr 2013 bloss vorfrageweise festgehalten, weil mit der Rechtskraft die Forderung definitiv festgesetzt und keine Festsetzungsverjährung mehr möglich war.

**1.6** Streitgegenstand sind die Mehrwertsteuerforderungen im Zusammenhang mit Managed-Care-Leistungen für die Jahre 2017 bis 2019. Die weiteren Nachforderungen gemäss der angefochtenen Verfügung werden nicht substantiiert bestritten. Der Hauptantrag auf Aufhebung der angefochtenen Verfügung vom 10. Juni 2022 bezieht sich unter Berücksichtigung der Begründung demnach bloss auf die Aufhebung der Mehrwertsteuerforderung mit Bezug die Managed-Care-Leistungen (vgl. BGE 136 V 131 E. 1.2 zur Auslegung von Rechtsbegehren unter Berücksichtigung der Begründung).

Hinsichtlich des Antrags Nr. 2 der Beschwerdeführerin auf Rückerstattung bereits unter Vorbehalt bezahlter Mehrwertsteuern im Zusammenhang mit den Managed-Care-Leistungen gilt Folgendes: Falls das Bundesverwaltungsgericht zum Schluss kommt, dass die von der Vorinstanz geforderten (und von der Beschwerdeführerin bereits unter Vorbehalt bezahlten) Mehrwertsteuern nicht geschuldet sind, eine allfällige Rückerstattung von Gesetz wegen erfolgt und der entsprechende Antrag der Beschwerdeführerin insoweit keinen selbstständigen materiellen Gehalt aufweist.

Gemäss Ziff. 2.1.8 der angefochtenen Verfügung setzen sich die unter Vorbehalt und vorliegend im Streit liegenden Steuerbeträge für die Managed-

Care-Leistungen wie folgt zusammen (vgl. Sachverhalt Bst. A.i): Fr. (...)- im Jahr 2017, Fr. (...)- und Fr. (...)- im Jahr 2018 sowie Fr. (...)- im Jahr 2019, gesamthaft demnach Fr. (...)-.

**1.7** Die Reihenfolge der Erledigung der Beschwerdefälle durch das Bundesverwaltungsgericht erfolgt grundsätzlich nach Eingang der Beschwerde bzw. nach dem Alter der angefochtenen Verfügung (auch vor dem Hintergrund der Verjährung). Das gilt erst recht im Lichte der Rechtsprechung, wonach auch die Frage der Vereinigung von Verfahren im Ermessen des Gerichts steht (Urteil des BVGer A-2663/2022 vom 6. April 2023 E. 1.3). Es besteht kein Anspruch auf eine Koordination der Urteilsfällung hinsichtlich verschiedener hängiger Beschwerdeverfahren. Der beschwerdeführerische Verfahrens Antrag auf Koordination mit anderen Verfahren betreffend «Managed Care» ist demnach abzuweisen.

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

**1.9** Im Beschwerdeverfahren gilt die Untersuchungsmaxime, wonach die entscheidende Behörde den rechtlich relevanten Sachverhalt von sich aus abklären und darüber ordnungsgemäss Beweis führen muss. Der Untersuchungsgrundsatz wird im Mehrwertsteuerverfahren indes dadurch relativiert, dass den Verfahrensbeteiligten spezialgesetzlich statuierte Mitwirkungspflichten auferlegt werden (Art. 13 VwVG i.V.m. Art. 81 Abs. 1 MWSTG; BVGE 2009/60 E. 2.1.2). Die Beschwerdeinstanz nimmt jedoch nicht von sich aus zusätzliche Sachverhaltsabklärungen vor oder untersucht weitere Rechtsstandpunkte, für die sich aus den vorgebrachten Rügen oder den Akten nicht zumindest Anhaltspunkte ergeben (BVGE 2010/64 E. 1.4.1; MOSER et al., Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 3. Aufl. 2022, Rz. 1.49 ff., 1.54 f., 3.119 ff.). Sodann gilt im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht der Grundsatz der freien Beweiswürdigung (vgl. auch Art. 81 Abs. 3 MWSTG). Die Beweiswürdigung endet mit dem richterlichen Entscheid darüber, ob eine rechtserhebliche Tatsache als erwiesen zu gelten hat oder nicht. Der Beweis ist geleistet, wenn das Gericht gestützt auf die freie Beweiswürdigung zur Überzeugung gelangt ist, dass sich der rechtserhebliche Sachumstand verwirklicht hat (BGE 130 II 482 E. 3.2; vgl. statt vieler: Urteil des BVGer A-5710/2022 vom 8. September 2023 E. 1.4 m.w.H.).

**1.10** Gemäss Art. 33 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 81 Abs. 1 MWSTG nimmt die Behörde die ihr angebotenen Beweise ab, wenn diese für den Entscheid erheblich und zur Abklärung des Sachverhalts tauglich erscheinen. Die urteilende Behörde kann ohne Verletzung des verfassungsrechtlichen Anspruchs auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101]; Art. 29 VwVG) von einem beantragten Beweismittel dann absehen, wenn der Sachverhalt, den eine Partei beweisen will, nicht rechtserheblich ist, wenn bereits Feststehendes bewiesen werden soll, wenn zum Voraus gewiss ist, dass der angebotene Beweis keine wesentlichen Erkenntnisse zu vermitteln vermag oder wenn die verfügende Behörde den Sachverhalt auf Grund eigener Sachkunde ausreichend würdigen kann (sog. antizipierte Beweiswürdigung; vgl. BGE 145 I 167 E. 4.1, 131 I 153 E. 3, 122 V 157 E. 1d; Urteil des BVGer A-4256/2021 vom 14. November 2022 E. 1.3.3 m.w.H.; KÖLZ/HÄNER/BERTSCHI, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 3. Aufl. 2013, Rz. 537; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-5710/2022 vom 8. September 2023 E. 1.6).

## **2.**

**2.1** Nach den allgemeinen intertemporalen Regeln sind in verfahrensrechtlicher Hinsicht diejenigen Rechtssätze massgebend, welche im Zeitpunkt der Beschwerdebeurteilung Geltung haben, unter Vorbehalt spezialgesetzlicher Übergangsbestimmungen (vgl. BGE 130 V 1 E. 3.2). In materieller Hinsicht sind dagegen grundsätzlich diejenigen Rechtssätze massgebend, die bei der Erfüllung des zu Rechtsfolgen führenden Sachverhalts Geltung hatten (vgl. BGE 134 V 315 E. 1.2, 130 V 329 E. 2.3; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-4596/2022 vom 12. Juli 2023 E. 1.5.1 m.w.H.).

**2.2** Neue Bestimmungen erfassen somit weder sich früher ereignende Sachverhalte (sog. «Rückwirkung»), noch erlangt neues Recht vor seiner Inkraftsetzung Bedeutung (sog. «Vorwirkung»; RALF IMSTEPF, *Mehrwertsteuer in a nutshell*, Zürich/St. Gallen 2020, S. 191). Die Anwendung eines Erlasses bzw. einer Gesetzesbestimmung, die noch nicht in Kraft getreten ist, würde bedeuten, dass zukünftiges Recht wie geltendes Recht angewendet wird (positive Vorwirkung), was grundsätzlich unzulässig ist. Gegen die Zulässigkeit der positiven Vorwirkung spricht neben dem Legalitätsprinzip auch der Grundsatz der Rechtssicherheit, da in der Regel nicht vorgeesehen werden kann, ob und wann eine neue Regelung in Kraft tritt (vgl. zum Ganzen: Urteile des BVGer F-5260/2019 vom 3. März 2021 E. 7.5, B-1843/2020 vom 17. Juni 2021 E. 4.2).

Nach der Rechtsprechung können allerdings Vorarbeiten zu Gesetzesentwürfen, die noch nicht in Kraft getreten sind, bei der Auslegung einer Norm berücksichtigt werden. Es handelt sich nicht um eine strenge Berücksichtigung von Materialien im historischen Sinn, sondern um eine Art geltungszeitliche Auslegung im Hinblick auf die veränderten Umstände oder ein gewandeltes Rechtsverständnis. Die Auslegung anhand von Vorarbeiten zu Gesetzesentwürfen rechtfertigt sich vor allem dann, wenn das geltende System nicht grundsätzlich geändert werden soll und nur eine Konkretisierung des bestehenden Rechtszustandes angestrebt wird oder Lücken des geltenden Rechts ausgefüllt werden sollen (BGE 124 II 193 E. 5d m.w.H.).

## **2.3**

**2.3.1** Vorliegend sind gemäss Sprungbeschwerde die Steuerperioden 2017 bis 2019 zu beurteilen. Die Steuerperioden 2015 bis 2016 sind zwar in der Verfügung vom 10. Juni 2022 enthalten, aus dem Beschwerdeantrag in Verbindung mit den Erwägungen ergibt sich indessen, dass diese nicht angefochten wurden. Sie bilden demnach auch nicht Streitgegenstand des vorliegenden Beschwerdeverfahrens (vgl. BGE 131 II 200 E. 3.2). 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 sind die im Zeitpunkt der Verwirklichung des zu beurteilenden Sachverhalts, d.h. die in den Jahren 2017 bis 2019 geltenden Fassungen, auf die nachfolgend auch referenziert wird.

**2.3.2** Soweit im Folgenden auf die Rechtsprechung zum früheren Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (aMWSTG, AS 2000 1300) verwiesen wird, liegt der Grund darin, dass diese im vorliegenden Fall – da die gesetzlichen Vorschriften, soweit hier interessierend, inhaltlich nicht geändert wurden – auch für das MWSTG übernommen werden kann (vgl. Urteil des BVGer A-5607/2022 vom 22. November 2023 E. 1.6.2).

## **3.**

**3.1** Nach dem Grundsatz der Gesetzmässigkeit bedarf jedes staatliche Handeln einer gesetzlichen Grundlage (Art. 5 Abs. 1 BV). Inhaltlich verlangt das Legalitätsprinzip, dass staatliches Handeln insbesondere auf einem generell-abstrakten Rechtssatz von hinreichender Normstufe und genügender Bestimmtheit beruht (vgl. dazu statt vieler: Urteil des BVGer A-882/2016 vom 6. April 2017 E. 2.1.1). Besondere Bedeutung kommt dem Legalitätsprinzip im Abgaberecht zu: So muss die Ausgestaltung der

öffentlichen Abgaben nach Art. 164 Abs. 1 Bst. d und Art. 127 Abs. 1 BV sowie gemäss der Rechtsprechung des Bundesgerichts in ihren Grundzügen durch ein Gesetz im formellen Sinn festgelegt werden. Zu den in den Grundzügen im Gesetz selbst zu regelnden Elementen gehören der Kreis der Abgabepflichtigen, der Gegenstand der Abgabe und deren Bemessung (BGE 138 V 32 E. 3.1.1, 136 II 149 E. 5.1, 135 I 130 E. 7.2, vgl. auch BGE 149 II 158 E. 5.2.2 m.w.H.; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-482/2022 vom 1. November 2023 E. 1.4.1 m.w.H.).

**3.2** Der Bund erhebt eine allgemeine Verbrauchssteuer nach dem System der Netto-Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug (Mehrwertsteuer; Art. 130 BV; Art. 1 Abs. 1 MWSTG). Als Mehrwertsteuer erhebt er unter anderem die sog. Inlandsteuer (vgl. Art. 1 Abs. 2 Bst. a MWSTG).

Der Inlandsteuer unterliegen die im Inland von steuerpflichtigen Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen; sie sind steuerbar, soweit das MWSTG keine Ausnahme vorsieht (Art. 18 Abs. 1 MWSTG).

**3.2.1** Art. 3 Bst. c MWSTG definiert die Leistung als «Einräumung eines verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Werts an eine Drittperson in Erwartung eines Entgelts, auch wenn sie von Gesetzes wegen oder aufgrund behördlicher Anordnung erfolgt». Demnach besteht eine Leistung aus den folgenden drei Komponenten: 1) Einräumung eines verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Werts; 2) an einen Empfänger; und 3) in Erwartung eines Entgelts. Aus den Begriffen «Einräumung» und «Erwartung eines Entgelts» ergibt sich, dass der Leistungserbringer die Leistung grundsätzlich willentlich erbringen muss (Urteile des BVGer A-2093/2022 vom 9. Februar 2024 E. 4.2, A-1383/2015 vom 4. März 2016 E. 3.1; CLAUDIO FISCHER/CLAUDE GROSJEAN, Der Leistungsbegriff, ASA 78, S. 701 ff., S. 707; CAMENZIND et al., Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 3. Aufl. 2012, S. 256 N 603; vgl. GEIGER, MWSTG-Kommentar 2019, Art. 3 N 15). Das Vorliegen einer Leistung ist aus der Sicht des Leistungserbringers zu beurteilen (Urteile des BVGer A-5934/2018, A-5937/2018 vom 4. Februar 2020 E. 2.2.1, A-6671/2015, A-6674/2015 vom 9. August 2016 E. 2.2.1.2).

**3.2.2** Im Mehrwertsteuerrecht stellt jede einzelne Leistung grundsätzlich ein selbständiges Steuerobjekt dar, d.h. voneinander unabhängige Leistungen werden selbständig behandelt (Art. 19 Abs. 1 MWSTG; Urteil des BGer 2C\_833/2016 vom 20. Februar 2019 E. 5.2.2; BVGE 2019 III/1 E. 3.4.1; Urteil des BVGer A-5638/2022 vom 29. August 2023 E. 2.5.1 m.w.H.).

**3.2.3** Von mehreren selbständigen Leistungen, die mehrwertsteuerlich getrennt zu behandeln sind, ist nach dem Gesagten immer dann auszugehen, wenn es sich weder um eine Gesamtleistung noch um eine Hauptleistung mit akzessorischer Nebenleistung handelt (Art. 19 Abs. 1, 3 und 4 MWSTG; Urteile des BGer 2C\_639/2007 vom 24. Juni 2008 E. 2.2, 2A.40/2007 vom 14. November 2007 E. 2.2, 2A.452/2003 vom 4. März 2004 E. 3.1; Urteile des BVGer A-7384/2018 E. 2.3.5, A-6108/2014 E. 3.3.6, je m.w.H.). Die in der einheitlichen Leistung zusammengefassten, einzelnen Leistungskomponenten müssen von einem einzigen Leistungserbringer an einen einzigen Leistungsempfänger erbracht werden. Leistungen resp. Leistungskomponenten durch verschiedene Leistungserbringer und solche an verschiedene Leistungsempfänger lassen keine einheitliche Leistung entstehen (Urteil des BVGer A-5638/2022 vom 29. August 2023 E. 2.5.5 m.w.H.).

**3.2.4** Die Beurteilung, ob ein Leistungsverhältnis mit allen seinen Tatbestandsvoraussetzungen besteht, hat in erster Linie nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien zu erfolgen (sog. «wirtschaftliche Betrachtungsweise»; BVGE 2019 III/1 E. 3.1 f.; Urteile des BVGer A-4155/2021 vom 31. Mai 2022 E. 2.2.1, A-553/2021 vom 8. Februar 2022 E. 2.5, A-3677/2016 vom 6. August 2018 E. 3.2.2 f.; vgl. BOSSART/CLAVADETSCHER, MWST-Kommentar 2015, Art. 18 N 14 ff. m.w.H.; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-4256/2021 vom 14. November 2022 E. 2.2.6). Die zivil- bzw. vertragsrechtliche Sicht ist nicht entscheidend, hat aber immerhin Indizwirkung (vgl. statt vieler: Urteil 2C\_891/2020 E. 3.1.3 m.w.H.). Für die Annahme eines Leistungsverhältnisses ist damit nicht von Bedeutung, ob die Leistung oder das Entgelt (oder beide) mit oder ohne rechtliche (vertragliche) Verpflichtung erbracht wird (zum Ganzen: Urteil des BVGer A-5638/2022 vom 29. August 2023 E. 2.3.5).

### **3.3**

**3.3.1** Leistungen sind steuerbar, wenn und soweit sie nicht unter eine im Gesetz vorgesehene Ausnahme fallen (Art. 21 und 23 MWSTG). Im Gesundheitswesen sind von der Besteuerung ausgenommen die Spitalbehandlungen, daneben die ärztlichen Heilbehandlungen in Spitälern und Privatkliniken sowie in Zentren für ärztliche Heilbehandlungen und Diagnostik (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 2 MWSTG). Weiter ausgenommen sind die sog. übrigen Heilbehandlungen (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG); Voraussetzung dafür ist objektiv, dass eine Heilbehandlung im Humanmedizinbereich direkt an den Patienten erbracht wird; in subjektiver Hinsicht ist erforderlich, dass die Heilbehandlung von Ärzten erbracht wird, die über eine

Berufsausübungsbewilligung verfügen (vgl. dazu Art. 34 Abs. 1 MWSTV; zum Ganzen: Urteil des BGer 2C\_1139/2015 vom 12. September 2016 E. 2.1.1; vgl. auch BGE 124 II 193 E. 7a.aa).

**3.3.2** Nach Art. 34 Abs. 1 MWSTV gelten als Heilbehandlungen im Sinn von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG die Feststellung und Behandlung von Krankheiten, Verletzungen und anderen Störungen der körperlichen und seelischen Gesundheit des Menschen sowie Tätigkeiten, die der Vorbeugung von Krankheiten und Gesundheitsstörungen des Menschen dienen.

#### **4.**

**4.1** Nach Art. 41 Abs. 4 des Bundesgesetzes über die Krankenversicherung vom 18. März 1994 (KVG, SR 832.10) können die Versicherten ihr Wahlrecht im Einvernehmen mit dem Versicherer auf Leistungserbringer beschränken, die der Versicherer im Hinblick auf eine kostengünstigere Versorgung auswählt (Art. 62 Abs. 1 und 3 KVG). Der Versicherer muss dann nur die Kosten für Leistungen übernehmen, die von diesen Leistungserbringern ausgeführt oder veranlasst werden; Abs. 2 von Art. 41 KVG gilt sinngemäss. Die gesetzlichen Pflichtleistungen sind in jedem Fall versichert.

**4.2** Das dieser gesetzlichen Ordnung folgende «HMO-System» fusst auf dem Grundsatz des freiwilligen Verzichts der versicherten Person auf die freie Arztwahl und der Beschränkung auf eine bestimmte Gruppe von Ärzten, was eine günstigere als die ordentliche Prämie ermöglicht (Botschaft des Bundesrates über die Revision der Krankenversicherung vom 6. November 1991, BBl 1992 I 93, 102, 128). Sinn und Zweck liegt somit darin, dass die einer HMO angeschlossenen Versicherten sich bereit erklären, alle Behandlungen und Untersuchungen durch das bezeichnete HMO-Gesundheitszentrum durchführen oder sich von einem solchen an Dritte überweisen zu lassen (zum Ganzen: BGE 125 V 437 E. 3a m.w.H.).

#### **4.3**

**4.3.1** Am 21. Juni 2019 reichte RUTH HUMBEL die Motion 19.3892 ein. Der Text lautete: «Keine Behinderung der hausärztlich koordinierten Versorgung durch den Fiskus [...] Der Bundesrat wird beauftragt, die von den Krankenversicherern im Rahmen von Managed-Care-Verträgen an Ärztenetze geleisteten Entschädigungen für die koordinierte Behandlung der Patienten als Teil der Heilbehandlung nach Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 3 des Mehrwertsteuergesetzes (MWSTG) zu definieren und von der



Mehrwertsteuer (MWST) auszunehmen.» Der Nationalrat nahm die Motion am 20. Dezember 2019 an, ebenso der Ständerat am 16. September 2021.

**4.3.2** Am 16. Juni 2023 haben die Räte die Teilrevision des MWSTG – worin auch der Inhalt der Motion HUMBEL Eingang fand – verabschiedet. Darin enthalten ist der neue Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3<sup>bis</sup> MWSTG. Nach dieser neuen Bestimmung sind von der Steuer ausgenommen «Leistungen der koordinierten Versorgung im Zusammenhang mit Heilbehandlungen» (Schlussabstimmungstext: BBl 2023 1524). Die Referendumsfrist vom 5. Oktober 2023 ist unbenutzt abgelaufen. Über den Zeitpunkt des Inkrafttretens ist noch nicht entschieden.

Mit der Änderung des Mehrwertsteuergesetzes sollten Managed-Care-Leistungen grösstenteils von der Mehrwertsteuer ausgenommen werden; dies, wenn sie in Zusammenhang mit einer Heilbehandlung stünden. Darunter würden auch Leistungen wie zum Beispiel das Überweisungsmanagement usw. fallen, das in den Netzwerken natürlich enorm wichtig sei. Nur noch rein administrative Leistungen der Managed-Care-Organisationen, die nicht einer einzelnen Heilbehandlung zugeordnet werden könnten, würden weiterhin steuerbar sein. Es sei ein kleiner Teil, der nicht Heilbehandlungen zugeordnet werden könne (Votum Kommissionssprecher ERICH ETTLIN [AB 2021 S 862 f.]).

## 5.

**5.1** Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass die Beschwerdeführerin in zahlreichen Städten in der Schweiz hausärztliche Gruppenpraxen (nachfolgend auch als Behandlungszentren oder Managed-Care-Praxen bezeichnet) betreut, in denen über 100'000 Patienten behandelt werden. Davon haben rund 70 % ein Managed-Care-Versicherungsmodell (nachfolgend auch als HMO-Versicherung bezeichnet) gewählt, bei dem sich die Versicherten (d.h. die Patienten) gegenüber den Krankenversicherern bereit erklären, auf die freie Arztwahl zu verzichten. Konkret verpflichten sie sich gegenüber den Krankenversicherern, alle Behandlungen und Untersuchungen durch von ihnen bezeichnete und von der Krankenversicherung akzeptierte Managed-Care-Praxen durchführen zu lassen. Im Gegenzug gewährleistet der Krankenversicherer den Versicherten eine ganzheitliche Betreuung, Beratung und medizinische Versorgung durch die Managed-Care-Organisation und damit eine optimale Festlegung des Behandlungsablaufs. Dafür profitiert der Versicherte von tieferen Prämien bei der Krankenversicherung. Damit die Krankenversicherer ihren Verpflichtungen aus den Managed-Care-Versicherungsverträgen nachkommen können,

schliessen die Krankenversicherer Zusammenarbeitsverträge mit der Beschwerdeführerin ab.

Im Weiteren ist unstrittig, dass die bei der Beschwerdeführerin angestellten Ärzte über die erforderliche Berufsausübungsbewilligung verfügen. Die subjektive Voraussetzung gemäss Artikel 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG i. V. m. Art. 35 Abs. 1 und 2 MWSTV hinsichtlich des Leistungserbringers für das Vorliegen einer Heilbehandlung ist demnach bei sämtlichen durch die Ärztinnen und Ärzte in den Behandlungszentren erbrachten Leistungen erfüllt (vgl. auch die Angaben zu einzelnen Ärztinnen und Ärzten im Medizinalberuferegister [MedReg]; <<https://www.bag.admin.ch/bag/de/home/berufe-im-gesundheitswesen/medizinalberufe/medizinalberuferegister-med-reg.html>>; besucht am 30. Januar 2024).

**5.2** Streitfrage ist, ob die Managed-Care-Leistungen in objektiver Hinsicht Heilbehandlungen gemäss Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG i.V.m. Art. 34 MWSTV darstellen. Hierzu ist auch zu beurteilen, an wen die Beschwerdeführerin die Managed-Care-Leistungen gemäss den Zusammenarbeitsverträgen mit den Versicherern erbringt bzw. wer Leistungsempfänger ist.

## **6.**

Die Parteien stellen sich im Wesentlichen auf die folgenden Standpunkte:

**6.1** Gemäss Beschwerdeführerin sind die von den Versicherern erhaltenen Pauschalbeiträge Entschädigungen für Heilbehandlungsleistungen gemäss Art. 25 ff. KVG. Diese würden nach Art. 43 KVG vergütet. Deshalb müsse es sich bei diesen bereits aus regulatorischer Sicht um Entschädigungen für von der Mehrwertsteuer ausgenommene Heilbehandlungsleistungen im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG handeln.

Sie (die Beschwerdeführerin) erbringe ihren Patienten gegenüber nicht nur Heilbehandlungsleistungen, sondern integrierte Heilbehandlungsleistungen. Diese könnten über den Einzelleistungstarif TARMED nicht bzw. nicht zur Gänze abgerechnet werden. Sämtliche ihrer zusätzlichen Aufwände flössen in Leistungen gegenüber den Patienten. Damit werde ein Mehrwert, eine qualitativ bessere, eben eine «integrierte» Heilbehandlungsleistung erbracht. Es handle sich bei den Verträgen der Beschwerdeführerin mit den einzelnen Krankenversicherern jeweils um einen «unechten Vertrag zugunsten Dritter», d.h. zugunsten des Patienten.

Beim anlässlich der aktuellen Teilrevision des am 16. Juni 2023 neu beschlossenen, jedoch noch nicht in Kraft getretenen Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3<sup>bis</sup>

MWSTG handle es sich, mindestens was das hier zu beurteilende Modell mit Managed-Care-Hausarztpraxen betreffe, um eine Konkretisierung des bestehenden Rechtszustands, weshalb eine «Vorberücksichtigung» dieser Bestimmung vorzunehmen und die von ihr (der Beschwerdeführerin) erbrachten Leistungen als von der Steuer ausgenommen zu qualifizieren seien. Die ESTV habe nämlich im Jahr 2016 aufgrund des Urteils des Bundesgerichts 2C\_1139/2015 vom 12. September 2016 eine Praxisänderung vorgenommen. Das fragliche Managed-Care-Modell könne demnach auch nach geltendem Recht als ausgenommen qualifiziert werden.

Die ESTV suggeriere, dass es sich bei den gemäss den Zusammenarbeitsverträgen erbrachten Leistungen nur um Heilbehandlungen handeln könne, wenn sich die Patienten gemäss Art. 64 KVG an den Zusatzkosten beteiligen müssten. Hierbei berücksichtige allerdings die ESTV Art. 101 der Verordnung über die Krankenversicherung vom 27. Juni 1995 (KVV; 832.102) nicht. So halte Art. 64 Abs. 6 Bst. c KVG explizit fest, dass der Bundesrat die Kostenbeteiligung bei einer Versicherung mit eingeschränkter Wahl des Leistungserbringers nach Art. 41 Abs. 4 KVG aufheben könne, wenn sie sich als nicht zweckmässig erweise. Diese Ausnahme habe der Bundesrat in Art. 101 Abs. 2 Satz 1 KVV festgehalten, es seien die besondere Art und die Höhe der Entschädigung der Leistungserbringer sogar eine Voraussetzung für die den Versicherten gewährte Prämienermässigung.

Aufgrund des Grundsatzes der Einheit der Rechtsordnung sei bei der Beantwortung der Frage, inwieweit die von den Krankenversicherern entrichteten Entgelte für das Zurverfügungstellen von integrierten Heilbehandlungen von der Mehrwertsteuer ausgenommen seien, die im KVG enthaltenen Wertungen mitzuberücksichtigen.

**6.2** Die Vorinstanz entgegnet, dass sich die Beschwerdeführerin in den Zusammenarbeitsverträgen gegenüber den Versicherern als Leistungsempfänger dazu verpflichte, im Bedarfsfall mit deren versicherten Personen einen Vertrag über eine integrierte Heilbehandlung abzuschliessen. Für sämtliche gemäss den Zusammenarbeitsverträgen erbrachten Leistungen erhalte die Beschwerdeführerin von den Versicherern ein pauschales Entgelt, welches einerseits aus einer fixen «Sockelleistung», andererseits aus einer Beteiligung an den im gesamten System erzielten Einsparungen der Versicherer resultiere. Für diese Leistungen bestehe sowohl aufgrund der Tatsache, dass nicht der Patient das Entgelt schulde und entrichte, als auch auf Grund der Beurteilung des Gehalts einzig zwischen der

Beschwerdeführerin und den Versicherern ein Leistungsverhältnis. Damit könnten die betreffenden Leistungen keine am Patienten erbrachten Heilbehandlungsleistungen im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG darstellen.

Die ESTV habe die Steuerausnahme gemäss Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG i.V.m. Art. 34 Abs. 1 MWSTG stets so ausgelegt, dass eine von der Mehrwertsteuer ausgenommene Heilbehandlung nur vorliege, wenn eine Heilbehandlung direkt am Patienten vorgenommen werde. Diese Praxis der ESTV sei lange vor Erlass des von der Beschwerdeführerin referenzierten Bundesgerichtsurteils aus dem Jahr 2016 durch die Gerichte mehrfach bestätigt worden.

Die im Rahmen der Teilrevision des MWSTG aufgenommene Steuerausnahme, wonach nicht nur direkt den Patienten erbrachte Heilbehandlungen, sondern neu auch Leistungen der koordinierten Versorgung, die mit solchen Heilbehandlungen im Zusammenhang stünden, von der Mehrwertsteuer ausgenommen sein sollen, sei eine neue Steuerausnahme, keine Konkretisierung oder Lückenfüllung. Eine Vorberücksichtigung des noch nicht in Kraft getretenen Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3<sup>bis</sup> MWSTG sei vorliegend demnach eindeutig unzulässig.

Die Beschwerdeführerin gehe in ihren hauptsächlich KVG-rechtlichen Überlegungen fehl, da die mehrwertsteuerliche Qualifikation einer Leistung auch im vorliegenden Fall in erster Linie in Einhaltung der mehrwertsteuerlichen Gesetzgebung zu erfolgen habe. Aus mehrwertsteuerlicher Sicht seien separate Leistungsverhältnisse auch separat nach deren Gehalt zu beurteilen, es werde kein «Gesamtsystem Managed-Care» beurteilt.

Es seien nicht sämtliche «ärztliche Leistungen» als Heilbehandlungsleistungen zu qualifizieren. Die Regelungen über die Haupt- und Nebenleistungen könnten nur zur Anwendung gelangen, wenn die Leistungen – was vorliegend nicht der Fall sei – denselben Leistungsempfängern (hier den Patienten) erbracht würden. Tatsächlich von der Mehrwertsteuer ausgenommen sei der eigentliche «Kern» der ärztlichen Leistung. Weitere Leistungen (wie bspw. telefonische Konsultationen von weiteren Ärzten, Aktenstudium etc.) seien häufig erst aufgrund ihrer Qualifikation als Nebenleistung bzw. allenfalls aufgrund der Qualifikation der gesamten, dem Patienten erbrachten Leistung als Gesamtleistung von der Mehrwertsteuer ausgenommen.

In Art. 101 KVV würden die den versicherten Personen zu gewährenden Prämienermässigungen geregelt. Diese stellten mitnichten eine Aufhebung der Kostenbeteiligung an den Heilbehandlungsleistungen im Sinne von Art. 64 Abs. 6 Bst. c KVG dar. Eine solche Aufhebung der Kostenbeteiligung finde sich weder im KVG noch in der KVV.

Bei den im Streit liegenden Leistungen könne es sich von vornherein nur dann um am Patienten erbrachte Heilbehandlungsleistungen handeln, wenn diese auch gemäss KVG-rechtlichen Grundsätzen dem Patienten fakturiert werden müssten. Aus mehrwertsteuerlicher Sicht sei unerheblich, ob die Heilbehandlungen gemäss den TARMED-Tarifen fakturiert würden oder nicht. Wesentlich sei lediglich, dass eine Heilbehandlung am Patienten gemäss Art. 34 MWSTV erbracht werde. Im Übrigen habe auch die Art und Weise der Berechnung der von den Krankenversicherungen an die Ärzte bzw. Hausarztpraxen zu entrichtende Entschädigung auf die mehrwertsteuerliche Qualifikation der Leistung keinen Einfluss.

## 7.

Den Akten lassen sich die folgenden, unter den Parteien grundsätzlich unbestrittenen, vorliegend interessierenden Sachverhaltselemente zur Beschreibung des vorliegend relevanten HMO-Modells entnehmen.

**7.1** Der am 1. Januar 2017 in Kraft getretene Zusammenarbeitsvertrag der Beschwerdeführerin mit B. \_\_\_\_\_ vom 26. September 2016 / 14. Oktober 2016 (Beschwerdebeilage Nr. 4) enthält die folgenden Grundsätze der Zusammenarbeit: Parteien sind die Beschwerdeführerin und B. \_\_\_\_\_. B. \_\_\_\_\_ bietet als besondere Versicherungsform nach KVG die HMO-Versicherung an. Die Beschwerdeführerin hat HMO-Gruppenpraxen zu betreiben und die Qualitätssicherung vorzunehmen. Durch Vernetzen, Kooperation und Förderung der Kommunikation und Zusammenarbeit mit ausgewählten Drittleistungserbringern übernimmt der A. \_\_\_\_\_-Arzt die aktive medizinische Versorgung von HMO-Versicherten, veranlasst Überweisungen und betreut den HMO-Versicherten in der Behandlungskette. Die Beschwerdeführerin fördert durch das Anbieten von Betreuungsprogrammen, Kursen, Beratungen, vertiefende Instruktion durch Fachpersonen und Anleitung zur Selbsthilfe eine eigenverantwortliche, gesundheitsorientierte Lebensführung. Der A. \_\_\_\_\_-Arzt überprüft Indikationen und Wirtschaftlichkeit der eigenen und ausgelagerten medizinischen Leistungen und unterstützt dadurch die Kostenlenkungsmassnahmen und Leistungskoordination inkl. Überweisungsmanagement. Die Beschwerdeführerin verpflichtet sich, HMO-Versicherte aufzunehmen und diese über die

Regeln des HMO-Modells zu informieren (Ziff. 3 des Zusammenarbeitsvertrages).

Die Beschwerdeführerin verpflichtet sich, die HMO-Patienten im Rahmen des vertraglichen Systembeschreibs zu behandeln (Anhang 2 des Zusammenarbeitsvertrags). Die Arztwahl ist eingeschränkt. Die finanzielle Abgeltung setzt sich zusammen aus einer Sockelleistung unabhängig von der konkreten Behandlung eines Patienten und einer leistungsabhängigen Komponente (Effizienzkomponente; Anhang 3 des Zusammenarbeitsvertrags).

**7.2** Ebenfalls aktenkundig sind die Zusammenarbeitsverträge zwischen der Beschwerdeführerin und der D.\_\_\_\_\_ AG, E.\_\_\_\_\_ AG und F.\_\_\_\_\_ AG, gültig ab 1. Januar 2016, sowie derjenige zwischen der Beschwerdeführerin und der G.\_\_\_\_\_ AG, gültig ab 1. Januar 2011 (inkl. Änderungsvereinbarung vom 15. August 2016).

Die Vergütung ist im Zusammenarbeitsvertrag mit der D.\_\_\_\_\_ AG, E.\_\_\_\_\_ AG und F.\_\_\_\_\_ AG (nachfolgend: D.\_\_\_\_\_) wie folgt geregelt: Die Schlussabrechnung erfolgt in Abhängigkeit des Versichertenbestands mit oder ohne Budget/Erfolgsbeteiligung. Ohne Budget/Erfolgsbeteiligung berechnet die D.\_\_\_\_\_ die Höhe der Vergütung auf Basis der definitiven Versichertenmonate bis Ende März des folgenden Jahres. In diesem Fall wird der Steuerungs- und Systemaufwand mit einer Entschädigung «pmpm» (per member per month) abgegolten. Mit Budget/Erfolgsbeteiligung findet die Schlussabrechnung im dritten Quartal des folgenden Jahres statt. D.\_\_\_\_\_ berechnet und dokumentiert die Erfolgsbeteiligung gemäss weiter ausgeführten Grundsätzen (Akten der Vorinstanz Nr. 9, Zusammenarbeitsvertrag mit der D.\_\_\_\_\_ AG, E.\_\_\_\_\_ AG, F.\_\_\_\_\_ AG «Anhang I – Finanzielle Vereinbarung»).

In der Änderungsvereinbarung vom 15. August 2016 mit der G.\_\_\_\_\_ AG ist folgende finanzielle Vereinbarung vorgesehen: Das der Beschwerdeführerin pro Jahr zur Verfügung stehende Budget gemäss Modellkosten deckt sämtliche erbrachten und veranlassten Leistungen von bei der Beschwerdeführerin gemäss Zusammenarbeitsvertrag eingeschriebenen Hausarztversicherten zu Lasten der obligatorischen Krankenpflegeversicherung (OKP). Die Modellkosten bestehen aus näher bestimmten, risikospezifischen Pauschalen für medizinische Leistungen (Leistungspauschale). Die Höhe und die Kalkulationsgrundlagen dieser Leistungspauschale werden grundsätzlich jeweils für das kommende Jahr vereinbart

(Änderungsvereinbarung, Anhang 1, Ziff. 1; Akten der Vorinstanz Nr. 5). Zur Deckung der Kosten für den administrativen Aufwand und die Steuerung im Managed-Care-System werden separate Steuerungsbeiträge festgelegt. Die Höhe der Steuerungsbeiträge berechnet sich fix pro Versichertenmonat «pmpm». Die Steuerungsbeiträge decken allgemeine und besondere Aufwände der Beschwerdeführerin im Rahmen der Hausarztversicherung und der damit verbundenen Anstrengungen im Managed-Care-System ab (Änderungsvereinbarung, Anhang 1, Ziff. 6; Akten der Vorinstanz Nr. 5).

## **8.**

Nachfolgend sind die Leistungsverhältnisse im Zusammenhang mit den fraglichen HMO-Leistungen zu klären.

### **8.1**

**8.1.1** Die vertraglichen Abmachungen (einerseits: Zusammenarbeitsvertrag zwischen Krankenversicherer und Beschwerdeführerin; andererseits: Heilbehandlungsvertrag zwischen Beschwerdeführerin und Patient) können für die Mehrwertsteuerrechtliche Beurteilung der vorliegend streitigen HMO-Leistungen nicht ausser Acht gelassen werden. Die vertragsrechtliche Sicht ist zwar nicht entscheidend, hat aber immerhin Indizwirkung (E. 3.2.4).

**8.1.2** Der erste «Schritt» des vertraglichen Ablaufs ist der Zusammenarbeitsvertrag der Beschwerdeführerin mit dem jeweiligen Krankenversicherer. Darin verpflichtet sich die Beschwerdeführerin gegenüber dem Krankenversicherer zur Erbringung von Heilbehandlungen gemäss dem HMO-Modell. Geschuldet ist die Erbringung von Heilbehandlungen nur, aber immerhin im *Bedarfsfall*. Die konkrete Patientin bzw. der konkrete Patient ist im Zeitpunkt des Abschlusses des Zusammenarbeitsvertrags noch unbekannt. Der Leistungsempfänger ist demnach der Krankenversicherer und gerade nicht ein konkreter Patient.

Diese Sichtweise wird durch das Folgende untermauert: Unter den Parteien ist unstrittig, dass das Entgelt für die vertraglichen Managed-Care-Leistungen gemäss den Zusammenarbeitsverträgen ein fixer Betrag («Sockelleistung») und eine leistungsabhängige Komponente für die Kosteneinsparungen ist (vgl. Vernehmlassung, S. 4; Replik, S. 12 f.). Der Krankenversicherer zahlt besagten fixen Betrag, damit die Beschwerdeführerin die entsprechenden Heilbehandlungen anbietet. Auch wenn keine Leistung (Heilbehandlungen) in Anspruch genommen würde, müsste der vertraglich

gebundene Krankenversicherer zumindest den fixen Betrag bezahlen (vgl. E. 7.1 f.).

**8.1.3** Erst in einem zweiten «Schritt» des Ablaufs nimmt die Patientin bzw. der Patient (Versicherte) die Heilbehandlung gemäss HMO-Modell der Beschwerdeführerin in Anspruch. Es liegt ein Behandlungsvertrag zwischen der Beschwerdeführerin und dem jeweiligen Patienten vor. Hier ist der Leistungsempfänger der konkrete Patient (Versicherter).

## **8.2**

**8.2.1** Die vertragsrechtliche Betrachtungsweise ergibt folgendes Leistungsverhältnis: Die Beschwerdeführerin verpflichtet sich gegenüber den Krankenversicherern gemäss den Zusammenarbeitsverträgen («erster Schritt») zu Leistungen im Bedarfsfall. Leistungsempfänger ist – wie gesehen – (E. 8.1.2) der vertraglich gebundene Krankenversicherer.

**8.2.2** Die wirtschaftliche Betrachtungsweise entspricht der zivilrechtlichen. Denn ohne das Entgelt (hier von den Krankenversicherern) hätte die Beschwerdeführerin wirtschaftlich gesehen keinen Grund, diese zusätzlichen Aufgaben im Rahmen des HMO-Modells zu erfüllen. Von diesen zusätzlichen Leistungen der Beschwerdeführerin profitieren die (vertraglich gebundenen) Krankenversicherer insoweit, als sie in der Folge das Versicherungsmodell HMO anbieten können. Die Versicherten profitieren nur indirekt, weil sie in der Folge ein solches Versicherungsmodell wählen und abschliessen können.

**8.2.3** Sowohl nach zivilrechtlicher (bzw. vertragsrechtlicher) als auch nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise ist nach dem Gesagten der Krankenversicherer Empfänger der entgeltlichen Managed-Care-Leistungen, welche die Beschwerdeführerin gemäss Zusammenarbeitsvertrag mit den Krankenversicherern zu erbringen hat. Bei den vorliegend auf ihre Mehrwertsteuerrechtliche Relevanz zu beurteilenden Managed-Care-Leistungen handelt es sich um Leistungen im Sinne von Art. 3 Bst. c MWSTG (E. 3.2.1), nachdem die hierzu notwendigen drei Komponenten gegeben sind: Einräumung eines verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Werts (Managed-Care-Leistungen gemäss Zusammenarbeitsvertrag) an einen Empfänger (Krankenversicherer) in Erwartung eines Entgelts («Sockelleistung» und leistungsabhängige Komponente).



**8.3** Als Zwischenergebnis kann festgehalten werden, dass der Krankenversicherer Leistungsempfänger der Managed-Care-Leistungen der Beschwerdeführerin ist.

**8.3.1** Daran ändert auch der Hinweis der Beschwerdeführerin auf die «Einheit der Rechtsordnung» nichts (Beschwerde, S. 34). Im Kontext des KVG wäre zudem Folgendes zu berücksichtigen: Nach Art. 89 Abs. 1 KVG entscheidet ein Schiedsgericht Streitigkeiten zwischen Versicherern und Leistungserbringern. Es ist zuständig, wenn und soweit die Streitigkeiten Rechtsbeziehungen zum Gegenstand haben, die sich aus dem KVG ergeben oder auf Grund des KVG eingegangen worden sind. Der Streitgegenstand muss die besondere Stellung der Versicherer oder Leistungserbringer im Rahmen des KVG betreffen (Urteil des BGer 9C\_563/2014 vom 17. September 2014 E. 1 m.w.H.). Die vorliegend relevanten Zusammenarbeitsverträge zwischen der Beschwerdeführerin und den Krankenversicherern betreffen letztlich die spezifischen Modalitäten des im KVG vorgesehenen HMO-Versicherungsmodells (vgl. Art. 41 Abs. 4 KVG; E. 4.1). Eine Streitigkeit aus den privatrechtlichen Verträgen, welche die Beschwerdeführerin hierzu mit den Krankenversicherern abgeschlossen hat, würde wohl in die Zuständigkeit des Schiedsgerichts fallen. Dies untermauert die bereits gewonnene Erkenntnis, wonach ein (vertragliches) Verhältnis zwischen der Beschwerdeführerin und den Krankenversicherer besteht, wobei Letztere als Empfänger der Managed-Care-Leistungen zu qualifizieren sind.

**8.3.2** Im hier interessierenden Zusammenhang enthält Art. 34 MWSTV schliesslich keine Vorbehalte betreffend Finanzierung der Heilbehandlung. Somit spielt es vorliegend in mehrwertsteuerlicher Hinsicht keine Rolle, ob die fraglichen HMO-Leistungen TARMED-basiert fakturiert werden oder nicht, ob die jeweils behandelte Person eine (sozialversicherungsrechtlich geregelte) Kostenbeteiligung gemäss KVG und KVV zu leisten hat oder nicht und ob der vertraglich gebundene Krankenversicherer das Entgelt schuldet oder nicht.

**8.4** Es kann festgehalten werden, dass die Beschwerdeführerin die Managed-Care-Leistungen gemäss den Zusammenarbeitsverträgen an die Krankenversicherer zu leisten hat. Sie hat gemäss den Zusammenarbeitsverträgen keine konkreten Heilbehandlungen an konkrete Patienten zu erbringen. Es liegen damit keine Heilbehandlungen im Sinn von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG vor. Denn diese Ausnahmebestimmung setzt in objektiver

Hinsicht voraus, dass konkrete Heilbehandlungen direkt an den Patienten erbracht werden (E. 3.3.1).

**8.5** Der Einwand der Beschwerdeführerin, ihre Heilbehandlungen an die Patienten und die Managed-Care-Leistungen stünden mehrwertsteuerrechtlich im Verhältnis von Haupt- und Nebenleistung zueinanderstehen, ist nicht stichhaltig.

Voraussetzung hierfür ist wie gezeigt (E. 3.2.3), dass der Leistungsempfänger und Leistungserbringer dieselben sind (bei der Hauptleistung und Nebenleistung). Weil vorliegend die Beschwerdeführerin die Heilbehandlungen und die Managed-Care-Leistungen an unterschiedliche Leistungsempfänger erbringt (einerseits an den Patienten gemäss dem Heilbehandlungsvertrag [E. 8.1.3] und andererseits an den Krankenversicherer gemäss dem Zusammenarbeitsvertrag [E. 8.1.2]), kann von vornherein kein mehrwertsteuerrechtlich relevantes Verhältnis von Haupt- zu Nebenleistung gegeben sein.

**8.6** Die Beschwerdeführerin macht geltend, es liege ein «unechter Vertrag zugunsten Dritter» vor. Sie verspreche dem Krankenversicherer die Erbringung der Managed-Care-Leistungen an den Patienten. Dieser sei folglich Leistungsempfänger der Leistung.

**8.6.1** Von einem Vertrag zu Gunsten Dritter wird gemäss Rechtsprechung und Lehre zu Art. 112 des Obligationenrechts vom 30. März 1911 (OR, SR 220) gesprochen, wenn der Leistungsschuldner (Promittent) dem Leistungsempfänger (Promissar) die Leistung an einen Dritten verspricht (vgl. statt vieler: BGE 139 III 60 E. 5.2; PATRICK KRAUSKOPF, Der Vertrag zugunsten Dritter, Diss. Freiburg 2000, Rz. 12 ff.). Durch einen unechten (gewöhnlichen) Vertrag zu Gunsten eines Dritten wird dieser zum Empfang der Leistung bloss ermächtigt (Art. 112 Abs. 1 OR), während ihm der echte (qualifizierte) Vertrag zu Gunsten Dritten zusätzlich ein eigenes Forderungsrecht einräumt (Art. 112 Abs. 2 OR; BGE 115 III 16 E. 2; Urteil des BVGer A-555/2013 vom 30. Oktober 2013 E. 2.3.2.2 m.w.H.).

**8.6.2** Der konkrete Patient ist im Zeitpunkt des Abschlusses des Zusammenarbeitsvertrags noch nicht bestimmt (vgl. E. 8.1.2). Nach der Rechtsprechung zum Vertrag zugunsten Dritter reicht es indessen, wenn dieser bei der Vertragserfüllung bestimmbar ist (Urteil des BGer 5C.7/2004 vom 22. April 2004 E. 4.3).

Zwar könnte vorliegend argumentiert werden, bereits beim «ersten Schritt» des Ablaufs (E. 8.1.2) seien die zukünftigen Patienten (Dritte) zumindest grob *bestimmbar*. Es sind nämlich potentiell diejenigen HMO-Versicherten im Einzugsgebiet der Beschwerdeführerin, welche einem Versicherer angehören, mit dem jene einen Zusammenarbeitsvertrag geschlossen hat. Vorliegend würde die einzelne versicherte Person jedoch tatsächlich erst identifiziert, wenn sie ihre individuelle Behandlung in Anspruch nimmt. Die konkrete Heilbehandlung im Rahmen des HMO-Modells ist gemäss den Zusammenarbeitsverträgen gerade nicht geschuldet und auch gar noch nicht bekannt. Die Beschwerdeführerin verpflichtet sich bloss, diese (im Bedarfsfall) anzubieten. Die Beschwerdeführerin hat die Managed-Care-Leistungen an den Krankenversicherer zu erbringen und eine konkrete Leistung zugunsten von Versicherten bzw. Patienten ist noch nicht geschuldet (E. 8.1.2 f.). Ein unechter Vertrag zugunsten Dritter liegt demnach nicht vor.

**8.6.3** Selbst wenn der Zusammenarbeitsvertrag als *unechter* Vertrag zugunsten Dritter zu qualifizieren wäre, wäre die Leistung an die Versicherten (bzw. Patienten) ohnehin nur eine bloss *Erfüllungsmodalität*. Denn bei einem unechten Vertrag zugunsten Dritter (Art. 112 Abs. 1 OR) kommt der Drittbegünstigungsklausel bloss den Charakter einer Erfüllungsmodalität zu (Art. 112 Abs. 2 OR im Umkehrschluss; BGE 140 I 153 E. 3.2.3 m.w.H. betreffend [Beförderungs-]Vertrag für Schultransporte). Auch in diesem Fall bliebe damit mehrwertsteuerrechtlich der Krankenversicherer und nicht der Versicherte Leistungsempfänger. Ein *echter* Vertrag zugunsten Dritter scheidet auf jeden Fall aus, weil der Versicherte kein eigenes Forderungsrecht betreffend die Leistungen hat, welche die Beschwerdeführerin gemäss dem Zusammenarbeitsvertrag dem jeweiligen Krankenversicherer schuldet. Es bleibt folglich dabei, dass der Krankenversicherer mehrwertsteuerrechtlich Leistungsempfänger ist.

Selbst unter der Annahme eines unechten Vertrages zugunsten Dritter, bei dem die Beschwerdeführerin die Managed-Care-Leistungen im oben genannten Sinn an die Versicherten zu erfüllen hätte, ohne dass diese mehrwertsteuerrechtlich als Leistungsempfänger zu qualifizieren wären, gilt Folgendes: Die Managed-Care-Leistungen können für sich alleine dennoch keine Heilbehandlungen im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG sein, weil sie die eigentliche Heilbehandlung «bloss» verbessern und wirtschaftlich effizienter gestalten (sollen). Ziel ist insbesondere den Behandlungspfad zu optimieren. Die einzelnen Behandlungsschritte sollen optimal abgestimmt werden, was zu einer Erhöhung der Qualität und der Effektivität

der Behandlung führen soll. Unnötige Behandlungen sollen vermieden werden. Die Heilbehandlungen im Sinn des MWSTG bleiben jedoch die «Behandlungen» direkt am Patienten und nicht die vereinbarten Optimierungsleistungen, wie die Festlegung des optimalen Behandlungspfads. Letzterer bezieht sich stets auf eine konkrete Heilbehandlung und hat losgelöst von einer solchen keinen relevanten medizinischen Gehalt. Die Optimierungsleistungen sind nur, aber immerhin *Rahmenbedingungen* für die «gute» konkrete medizinische Behandlung. In casu runden die Optimierungsleistungen der Beschwerdeführerin die medizinischen Behandlungen ab bzw. (in den Worten der Beschwerdeführerin) «veredeln» diese. Sie stehen damit zwar sehr wohl in unmittelbarer Verbindung mit den mehrwertsteuerrechtlich relevanten Heilbehandlungen, können indessen aufgrund der unterschiedlichen Leistungsempfänger (E. 8.5) dennoch nicht als Nebenleistungen qualifiziert werden. Damit teilen sie das rechtliche Schicksal der eigentlichen Heilbehandlung nicht. Selbst unter der Annahme eines unechten Vertrags zugunsten der Versicherten stellen die Managed-Care-Leistungen somit keine Heilbehandlungen im Sinn von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG dar.

**8.7** Nachfolgend ist auf das Argument einzugehen, die ESTV habe nach dem Urteil des Bundesgerichts 2C\_1139/2015 vom 12. September 2016 eine Praxisänderung vorgenommen.

**8.7.1** Aus den Akten ist zumindest nicht klar ersichtlich, dass die ESTV bis zum besagten Urteil des Bundesgerichts eine konstante Praxis aufwies, bei der Managed-Care-Leistungen von der Steuer ausgenommen waren. Die Beschwerdeführerin reichte zwar einzelne Rulingauskünfte ein, welche die entsprechenden Leistungen als von der Steuer ausgenommen qualifizieren (vgl. Sachverhalt Bst. A.b). Ob eine eigentliche Praxis der ESTV bestand, ist dagegen nicht erstellt.

**8.7.2** Die Frage kann indessen offen bleiben. Selbst wenn eine Praxisänderung gegeben sein sollte, könnte die Beschwerdeführerin daraus nichts zu ihren Gunsten ableiten: Aufgrund besserer Erkenntnis hätte die ESTV die Praxis ohnehin ändern dürfen und sogar auch müssen. Denn eine Praxisänderung muss erfolgen, wenn die ESTV zur Einsicht gelangt, dass das Recht bisher unrichtig angewendet worden ist oder eine andere Rechtsanwendung oder Ermessensbetätigung dem Sinn des Gesetzes oder veränderten Verhältnissen besser entspricht (Urteil des BVGer A-4785/2007 vom 23. Februar 2010 E. 2.3). Das ergibt sich auch aus dem im Abgaberecht besonders bedeutsamen Legalitätsprinzip (E. 3.1). Sofern die ESTV bis

September 2016 die Praxis hatte, die Managed-Care-Leistungen als von der Steuer ausgenommen zu qualifizieren, bestanden aufgrund besserer Erkenntnis sachliche Gründe, die betreffende Praxis zu ändern. Im Weiteren macht die Beschwerdeführerin eine individuelle Zusicherung für die Zeit nach dem 1. Januar 2017 nicht geltend. Sie kann sich auch deshalb nicht mit Erfolg auf den Vertrauensschutz berufen.

**8.8** Schliesslich ist die rechtliche Relevanz der beschlossenen Teilrevision des MWSTG für das vorliegende Verfahren zu prüfen.

**8.8.1** Dem Legalitätsprinzip kommt wie bereits mehrfach erwähnt im Abgaberecht besondere Bedeutung zu (E. 3.1). Somit darf im Zusammenhang mit einer anstehenden Gesetzesrevision mit veränderten bzw. ergänzten Steuer(befreiungs)tatbeständen nicht leichthin eine «Vorwirkung» im Sinne der Massgeblichkeit der Materialien angenommen werden. Die im Rahmen der Teilrevision des MWSTG aufgenommene Steuerausnahme, wonach Leistungen der koordinierten Versorgung im Zusammenhang mit Heilbehandlungen von der Steuer ausgenommen sind (E. 4.3.2), ist entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin auch inhaltlich als neue Steuerausnahme zu betrachten. Denn neu wird nicht mehr schädlich sein, dass die Managed-Care Leistung nicht den gleichen Leistungsempfänger wie die eigentliche Heilbehandlung aufweist.

**8.8.2** Ferner ist zu beachten, dass in casu die Steuerperioden 2017 bis 2019 streitig sind. Am Ende dieser Zeitspanne war die von den Räten am 16. Juni 2023 beschlossene Teilrevision des MWSTG mit der neuen Ausnahme in Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3<sup>bis</sup> (E. 4.3.2) mit Datum vom 21. Juni 2019 (Datum Motion HUMBEL; E. 4.3.1) erst gerade initiiert. Erst am 19. Juni 2020 schickte der Bundesrat den Entwurf zur Teilrevision in die Vernehmlassung ([https://fedlex.data.admin.ch/eli/dl/proj/6020/35/cons\\_1](https://fedlex.data.admin.ch/eli/dl/proj/6020/35/cons_1)); besucht am 30. Januar 2024). Somit würde – selbst wenn die jüngste MWSTG-Teilrevision nur als Präzisierung bzw. Lückenfüllung zu betrachten wäre – die «Vorwirkung der Materialien» in zeitlicher Hinsicht deutlich überspannt.

**8.8.3** Nach dem Gesagten fallen erst mit dem Inkrafttreten der Teilrevision des MWSTG Managed-Care-Leistungen, die an den Krankenversicherer als Leistungsempfänger erbracht werden, aber im Zusammenhang mit Heilbehandlungen stehen, unter die neue Steuerausnahme gemäss Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3<sup>bis</sup> MWSTG (E. 4.3).

**9.**

Nach dem Dargelegten ist die Angelegenheit nach Aktenlage spruchreif. Der von der Beschwerdeführerin beantragte Beizug der Akten (sowie entsprechender Akteneinsicht, prozessuale Antrag Ziffer 2, vgl. Sachverhalt A.j) zu den Urteilen des Bundesgerichts 2C\_1139/2015 und des Bundesverwaltungsgerichts A-2464/2015 ist abzuweisen. Diese Unterlagen betreffen ein anderes Verfahren und bilden keine Akten des vorliegenden Verfahrens. Im Weiteren ist der vorliegende Sachverhalt auch im Vergleich zum Sachverhalt, der den besagten Urteilen zugrunde liegt, genügend erstellt. Von weiteren Beweismassnahmen kann abgesehen werden. Dies auch unter Berücksichtigung des Steuergeheimnisses der betroffenen Personen im Verfahren 2C\_1139/2015 (BGer) und A-2464/2015 (BVGer). Die offerierten Beweise (Zeugen/Auskünfte, Gutachten, Augenschein, weitere Produktverträge der Krankenversicherer, Musterpolicen, Reglemente) sind nicht erforderlich. Die Beweisanträge sind demnach in antizipierter Beweiswürdigung (E. 1.10) abzuweisen.

**10.**

Zusammenfassend ergibt sich, dass die Beschwerdeführerin die Managed-Care-Leistungen an die Krankenversicherer erbracht hat. Diese Leistungen stellen keine Heilbehandlungen im mehrwertsteuerrechtlichen Sinn dar und sind steuerbar. In der Folge stellt sich die Frage nach einer Rückerstattung bereits unter Vorbehalt bezahlter Mehrwertsteuern nicht. Die vorinstanzliche Verfügung vom 10. Juni 2022 ist – soweit angefochten – nicht zu beanstanden, was zur Abweisung der Beschwerde führt, soweit darauf einzutreten ist.

**11.**

**11.1** Ausgangsgemäss hat die unterliegende Beschwerdeführerin die Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Diese sind auf Fr. 12'500.- festzulegen (vgl. Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Der einbezahlte Kostenvorschuss in gleicher Höhe ist zur Bezahlung dieser Kosten zu verwenden.

**11.2** Eine Parteienschädigung ist nicht zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario und Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario sowie Art. 7 Abs. 3 VGKE).

*Für das Dispositiv wird auf die nächste Seite verwiesen.*

**Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

**1.**

Der Antrag der Beschwerdeführerin auf Koordination der Urteilsfällung hinsichtlich anderer hängiger Beschwerdeverfahren betreffend «Managed Care» wird abgewiesen.

**2.**

Auf den Antrag der Vorinstanz, es sei festzustellen, dass die Steuerforderung im beantragten Umfang in Rechtskraft erwachsen ist, wird nicht eingetreten.

**3.**

Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

**4.**

Die Verfahrenskosten von Fr. 12'500.- werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Der einbezahlte Kostenvorschuss in gleicher Höhe wird zur Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet.

**5.**

Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

**6.**

Dieses Urteil geht an die Beschwerdeführerin und die Vorinstanz.

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Der vorsitzende Richter:

Der Gerichtsschreiber:

Jürg Steiger

Kaspar Gerber

**Rechtsmittelbelehrung:**

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, Schweizerhofquai 6, 6004 Luzern, 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: