



Abteilung I  
A-3038/2022

## Urteil vom 22. Mai 2024

Besetzung

Richter Keita Mutombo (Vorsitz),  
Richterin Annie Rochat Pauchard,  
Richter Jürg Steiger,  
Gerichtsschreiber Gregor Gassmann.

Parteien

**Universität Zürich,**  
vertreten durch  
Daniel Leuenberger und  
Susanne Gantenbein, Rechtsanwältin,  
T+R AG,  
Sägeweg 11, Postfach 237, 3073 Gümligen,  
Beschwerdeführerin,

gegen

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

**B. \_\_\_\_\_ AG,**  
Stampfenbachstrasse 38, 8006 Zürich,  
Beigeladene,

Gegenstand

Mehrwertsteuer; Nichtdeklaration steuerbarer Umsätze /  
Treu und Glauben (Steuerperioden 2012-2017).

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

Die Universität Zürich (nachfolgend: Steuerpflichtige) ist eine Schweizer Universität und vereint als sog. Volluniversität alle klassischen Fakultäten unter einem Dach. Die Steuerpflichtige ist seit dem 1. Januar 1995 bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen. Die Abrechnung der steuerbaren Umsätze mit der ESTV erfolgt mittels Pauschalsteuersatz.

**B.**

An insgesamt 22 Tagen in den Monaten September und Oktober 2018 sowie Januar 2019 führte die ESTV bei der Steuerpflichtigen eine Mehrwertsteuerkontrolle betreffend die Steuerperioden 2012 bis 2017 durch. Dabei kam die ESTV unter anderem zum Schluss, dass diverse steuerbare Umsätze aus dem Universitätsbetrieb mit der ESTV nicht (korrekt) abgerechnet worden seien. Dies führte zu einer Steuerkorrektur zu Gunsten der ESTV von Fr. 4'353'510.– für die Steuerperioden 2013 bis 2017 bzw. Fr. 799'071.– für die Steuerperiode 2012 (Einschätzungsmitteilungen [nachfolgend: EM] Nr. 215'665 bzw. EM Nr. 215'666, beide datierend vom 22. Februar 2019). Diese Steuernachforderungen wurden von der Steuerpflichtigen unter Vorbehalt bezahlt.

**C.**

Mit Schreiben vom 14. August 2019 bestritt die Steuerpflichtige die Steuerkorrektur gemäss den vorerwähnten EM betreffend «Verkehrsmedizinische Gutachten», «Forschungsleistungen i.S. (...)» sowie «Umsätze aus privaten Tätigkeiten ZZM» im Umfang von Fr. 2'474'456.80 bzw. Fr. 445'234.15. Entsprechend erklärte sie sich mit der Aufrechnung im Zusammenhang mit der streitbetreffenden Transaktion nicht einverstanden.

**D.**

Mit zwei Verfügungen vom 18. Februar 2021 wies die ESTV die Bestreitung vollumfänglich ab und bestätigte die Steuernachforderungen gemäss den besagten EM vollumfänglich.

**E.**

Mit Eingaben vom 20. März 2021 erhob die Steuerpflichtige bei der ESTV je Einsprache gegen die beiden vorerwähnten Verfügungen und beantragte, dass die Verfügungen in einem vereinigten Verfahren hinsichtlich der bereits bestrittenen Punkte aufzuheben seien.

**F.**

Mit Einspracheentscheid vom 7. Juni 2022 wies die ESTV die Einsprache nach vorgängiger Verfahrensvereinigung ab.

**G.**

Gegen diesen Einspracheentscheid erhebt die Steuerpflichtige (nachfolgend: Beschwerdeführerin) am 8. Juli 2022 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht. Sie beantragt, dass der Einspracheentscheid der ESTV vom 7. Juni 2022 im Betrag von Fr. 2'907'892 hinsichtlich der folgenden Punkte gemäss Beiblatt zur EM Nr. 215'665 bzw. EM Nr. 215'666 vom 22. Februar 2019 aufzuheben sei (Ziff. 1.2 bzw. 1.1 «Verkehrsmedizinische Berichte», Ziff. 1.3 bzw. 1.2 «Forschungsleistungen i.S. (...)» und Ziff. 1.9 bzw. 1.8 «Umsätze aus privaten Tätigkeiten im ZZM»); alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der ESTV.

**H.**

Die ESTV (nachfolgend: auch Vorinstanz) beantragt in ihrer Vernehmlassung vom 29. August 2022 die Beschwerde sei kostenpflichtig abzuweisen.

**I.**

Mit Eingabe vom 14. Oktober 2022 beantragt die Beschwerdeführerin die Beiladung der B. \_\_\_\_\_ AG als «andere Beteiligte» im Sinne von Art. 57 Abs. 1 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 (VwVG, SR 172.021).

**J.**

Nach Anhörung der Vorinstanz heisst das Bundesverwaltungsgericht mit Zwischenverfügung vom 22. November 2022 den Antrag der Beschwerdeführerin um Beiladung der B. \_\_\_\_\_ AG (nachfolgend: Beigeladene) gut und räumt dieser die Gelegenheit ein, sich zur Sache vernehmen zu lassen.

**K.**

Mit Eingabe vom 5. Januar 2023 lässt sich die Beigeladene fristgerecht vernehmen. Sie beantragt darin die Gutheissung der Beschwerde.

**L.**

Mit Stellungnahme vom 13. Februar 2023 nimmt die Vorinstanz zur Vernehmlassung der Beigeladenen Stellung. Sie hält dabei an ihren Anträgen fest und bekräftigt ihre bereits vorgebrachte Argumentation.

*Auf die Vorbringen der Parteien sowie die Akten wird – soweit diese für den Entscheid wesentlich sind – in den Erwägungen näher 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 VwVG, sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche liegt hier nicht vor. Der angefochtene Einspracheentscheid stellt eine Verfügung im Sinne von Art. 5 VwVG dar. Die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig.

**1.2** Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG; vgl. Art. 81 Abs. 1 des Mehrwertsteuergesetzes vom 12. Juni 2009 [MWSTG, SR 641.20]). Die Beschwerdeführerin ist Adressatin der angefochtenen Verfügung und von dieser betroffen. Sie ist damit zur Beschwerdeerhebung berechtigt (Art. 48 Abs. 1 VwVG). Auf die im Übrigen form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG) ist demnach einzutreten.

**1.3** Anfechtungsobjekt im vorliegenden Verfahren vor Bundesverwaltungsgericht bildet der Einspracheentscheid vom 7. Juni 2022. Das Anfechtungsobjekt grenzt den Umfang des Streitgegenstands ein (BGE 133 II 35 E. 2). Dieser darf im Laufe des Beschwerdeverfahrens eingeschränkt, jedoch nicht erweitert oder qualitativ verändert werden (BGE 131 II 200 E. 3.2; BVGE 2010/19 E. 2.1).

Vorliegend beantragt die Beschwerdeführerin die Aufhebung des angefochtenen Einspracheentscheids im Betrag von Fr. 2'907'892.– hinsichtlich dreier Punkte (siehe Sachverhalt Bst. G). Dementsprechend bilden diese strittigen Punkte den Streitgegenstand. Die restlichen im Einspracheentscheid vom 7. Juni 2022 festgesetzten Steuerforderungen von Fr. 2'244'690.– sind nicht angefochten und dementsprechend rechtskräftig geworden (siehe Sachverhalt Bst. B ff.; Akten Vorinstanz [nachfolgend: act.] 23, S. 38).

**1.4** Im Beschwerdeverfahren gilt der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen. Das Bundesverwaltungsgericht ist verpflichtet, auf den unter Mitwirkung der Verfahrensbeteiligten festgestellten Sachverhalt die richtigen Rechtsnormen und damit jenen Rechtssatz anzuwenden, den es als den zutreffenden erachtet, und ihm jene Auslegung zu geben, von der es überzeugt ist (BGE 119 V 347 E. 1a; Urteil des BVGer A-2036/2022 vom 6. Januar 2024 E. 1.4 mit Hinweisen). Aus der Rechtsanwendung von Amtes wegen folgt, dass das Bundesverwaltungsgericht als Beschwerdeinstanz nicht an die rechtliche Begründung der Begehren gebunden ist (Art. 62 Abs. 4 VwVG). Es kann eine Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen (allenfalls auch nur teilweise) gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer von derjenigen der Vorinstanz abweichenden Begründung bestätigen (sog. Motivsubstitution; BGE 140 II 353 E. 3.1 mit Hinweisen).

## **1.5**

**1.5.1** In Anwendung von Art. 65 Abs. 3 MWSTG ist die ESTV gehalten, alle Praxisfestlegungen ohne zeitlichen Verzug zu veröffentlichen. Die von den Verwaltungsbehörden veröffentlichten Broschüren, Kreisschreiben und Merkblätter stellen lediglich Verwaltungsverordnungen dar, das heisst generelle Dienstanweisungen, die sich an nachgeordnete Behörden oder Personen wenden und worin die Verwaltungen ihre Sichtweise darlegen. Sie dienen der Sicherstellung einer einheitlichen, gleichmässigen und sachrichtigen Praxis des Gesetzesvollzugs (BVGE 2010/33 E. 3.3.1; Urteil des BVGer A-482/2022 vom 1. November 2023 E. 1.4.2 mit Hinweisen). Als solche sind sie für die als eigentliche Adressaten figurierenden Verwaltungsbehörden verbindlich, wenn sie nicht klarerweise einen verfassungs- oder gesetzeswidrigen Inhalt aufweisen (zum Ganzen: Urteile des BVGer A-623/2021 vom 4. Februar 2022 E. 2.11.1, A-5601/2019 vom 6. Mai 2020 E. 1.7.1, je mit Hinweisen).

**1.5.2** Nicht verbindlich sind Verwaltungsverordnungen dagegen für die Justizbehörden, deren Aufgabe es ist, die Einhaltung von Verfassung und Gesetz im Einzelfall zu überprüfen (vgl. BGE 145 II 2 E. 4.3). Die Gerichtsbehörden sollen Verwaltungsverordnungen bei ihrer Entscheidung allerdings mitberücksichtigen, sofern diese eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen darstellen. Dies gilt umso mehr, als es nicht Aufgabe der Gerichte ist, als Zweitinterpreten des der Verwaltungsverordnung zugrunde liegenden Erlasses eigene Zweckmässigkeitsüberlegungen an die Stelle des

Vollzugskonzepts der zuständigen Behörde zu setzen (BGE 146 I 105 E. 4.1, 146 II 359 E. 5.3, 141 V 139 E. 6.3.1; BVGE 2010/33 E. 3.3.1).

**1.6** Die vorliegend zu beurteilende Sache betrifft die Steuerperioden 2012 bis 2017. Somit ist in casu das MWSTG mitsamt der zugehörigen Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 (MWSTV, SR 641.201) in den in den Jahren 2012 bis 2017 gültigen Fassungen (AS 2009 5203 bzw. AS 2009 6743) massgebend. Darauf wird referenziert, sofern nicht explizit etwas anderes angegeben wird. Soweit nachfolgend auch auf die Rechtsprechung zum Mehrwertsteuergesetz vom 2. September 1999 (aMWSTG, AS 2000 1300) bzw. zur Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (aMWSTV, AS 1994 1464) verwiesen wird, liegt der Grund darin, dass sie sich auf Vorschriften bezieht, die im neuen Recht inhaltlich nicht geändert haben.

## **1.7**

**1.7.1** Das Recht, eine Steuerforderung festzusetzen, verjährt gemäss Art. 42 Abs. 1 MWSTG fünf Jahre nach Ablauf der Steuerperiode, in der die Steuerforderung entstanden ist («relative Verjährungsfrist»). Wird die Verjährung durch die ESTV oder eine Rechtsmittelinstanz unterbrochen, so beginnt die relative Verjährungsfrist neu zu laufen. Sie beträgt neu zwei Jahre (Art. 42 Abs. 3 MWSTG). Das Recht, die Steuerforderung festzusetzen, verjährt in jedem Fall zehn Jahre nach Ablauf der Steuerperiode, in der die Steuerforderung entstanden ist («absolute Verjährungsfrist»; Art. 42 Abs. 6 MWSTG). Es kann folglich für die Steuerperioden bis und mit 2013 seit dem 1. Januar 2024 keine zusätzliche Mehrwertsteuer mehr erhoben werden (vgl. Urteil des BGer 2C\_1021/2020 vom 28. Juli 2021 E. 4.1; statt vieler: Urteile des BVer A-4281/2022 vom 4. März 2024 E. 2.2, A-2686/2020 vom 15. Februar 2022 E. 3.1).

**1.7.2** Aufgrund der zwischenzeitlich eingetretenen absoluten Verjährung des Rechts zur Festsetzung der Steuerforderung in Bezug auf die Steuerperioden 2012 und 2013 ist die Beschwerde im Umfang der die Steuerperioden 2012 und 2013 betreffenden Steuernachforderungen von Fr. 892'133.85 gutzuheissen (bestehend aus den Aufrechnungen von Fr. 437'426.35 für die Steuerperiode 2012 gemäss EM Nr. 215'666 Ziff. 1.1 und 1.8 [die restlichen Aufrechnungen von Fr. 361'645.65 liegen nicht mehr im Streit; act 15, S. 2 f.] und von Fr. 454'707.50 für die Steuerperiode 2013 gemäss EM Nr. 215'665 Ziff. 1.2 und 1.9 [die restlichen Aufrechnungen von Fr. 360'020.50 liegen nicht mehr im Streit; act. 14, S. 2 f.]; betreffend «Forschungsleistungen i.S. (...)») wurden für die Steuerperioden 2012 und 2013

gemäss EM Nr. 215'666 Ziff. 1.3 Anhang 2 und EM Nr. 215'666 Ziff. 1.2 keine Aufrechnungen vorgenommen).

## **1.8**

**1.8.1** Im Beschwerdeverfahren gilt die Untersuchungsmaxime, wonach die entscheidende Behörde den rechtlich relevanten Sachverhalt von sich aus abklären und darüber ordnungsgemäss Beweis führen muss (vgl. Art. 12 VwVG; vgl. auch Art. 81 Abs. 1 MWSTG). 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; statt vieler: Urteile des BVGer A-251/2023 vom 16. Februar 2024 E. 1.5, A-4683/2021 vom 10. November 2023 E. 1.8.1 mit Hinweisen). Die Untersuchungsmaxime erfährt zudem durch die Mitwirkungspflicht der Verfahrensparteien eine Einschränkung (Art. 13 VwVG; vgl. MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER/KAYSER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 3. Aufl. 2022, Rz. 1.49 ff.). Im Mehrwertsteuerverfahren wird sie insbesondere durch das Selbstveranlagungsprinzip als spezialgesetzlich statuierte Mitwirkungspflicht der steuerpflichtigen Person relativiert (vgl. BVGE 2014/24 E. 2.2, 2009/60 E. 2.1.2; Urteile des BVGer A-1996/2022 vom 19. Dezember 2022 E. 3.1, A-2900/2014 vom 29. Januar 2015 E. 1.3).

**1.8.2** Im Mehrwertsteuerrecht gilt der Grundsatz der freien Beweiswürdigung (Art. 81 Abs. 3 MWSTG). Demnach ist es unzulässig, Nachweise ausschliesslich vom Vorliegen bestimmter Beweismittel abhängig zu machen.

**1.9** Ungeachtet des Grundsatzes der Beweismittelfreiheit (vgl. E. 1.8.2) gilt im Steuerrecht grundsätzlich, dass die Steuerbehörde die (objektive) Beweislast für Tatsachen trägt, welche die Steuerpflicht als solche begründen oder die Steuerforderung erhöhen (steuerbegründende und -erhöhende Tatsachen). Demgegenüber ist die steuerpflichtige Person für die steueraufhebenden und steuermindernden Tatsachen beweisbelastet, d.h. für solche Tatsachen, welche eine Steuerbefreiung oder Steuerbegünstigung bewirken. Die für eine Tatsache beweisbelastete Partei trägt die Folgen der diesbezüglichen Beweislosigkeit (BGE 133 II 153 E. 4.3; Urteile des BVGer A-2922/2022 vom 25. Januar 2024 E. 1.8, A-1996/2022 vom 19. Dezember 2022 E. 3.3.2).

## 2.

**2.1** Gemäss Art. 11 Abs. 1 VwVG kann sich eine Partei, wenn sie nicht persönlich zu handeln hat, auf jeder Stufe des Verfahrens vertreten lassen. Das Recht auf Vertretung bildet einen Teilgehalt des in Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (SR 101; nachfolgend: BV) verankerten Anspruchs auf rechtliches Gehör (BGE 132 V 443 E. 3.3 mit Hinweisen; Urteile des BVGer D-4324/2022 vom 27. Oktober 2022 E. 8.1, A-1645/2012 vom 18. Dezember 2012 E. 3.1.1, je mit Hinweisen).

**2.1.1** Die Bestellung eines Vertreters erfolgt durch dessen Bevollmächtigung. Dabei handelt es sich um ein einseitiges empfangsbedürftiges Rechtsgeschäft, das dem Vertreter die Befugnis verschafft, den Vertretenen Dritten gegenüber zu vertreten. Die Rechtsbeziehungen zwischen dem (gewillkürten) Vertreter und dem Vertretenen werden grundsätzlich vom Privatrecht bestimmt (Urteile des BVGer A-6431/2012 vom 16. April 2013 E. 2.1.1, A-1645/2012 vom 18. Dezember 2012 E. 3.1.2, je mit Hinweisen). Soweit allerdings die Bevollmächtigung zu prozessuellem Handeln in Frage steht, untersteht diese dem Verfahrensrecht, wobei ergänzend die Bestimmungen des Obligationenrechts vom 30. März 1911 (OR, SR 220) über die Stellvertretung (Art. 32 ff. OR) anzuwenden sind (RES NYFFENEGGER, in: Auer/Müller/Schindler [Hrsg.], VwVG, Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, 2. Aufl. 2019 [nachfolgend: VwVG-Kommentar], Art. 11 N 8).

**2.1.2** Das Bestehen eines Vertretungsverhältnisses muss der Steuerbehörde kundgegeben werden, damit es dieser gegenüber wirksam wird (ZWEIFEL/CASANOVA/BEUSCH/HUNZIKER, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, 2. Aufl. 2018, § 7 N 5). Die Behörde kann den Vertreter auffordern, sich durch schriftliche Vollmacht auszuweisen (Art. 11 Abs. 2 VwVG). Solange die Partei die eingeräumte Vollmacht nicht widerruft, muss die Behörde alle für die Partei bestimmten Mitteilungen im Verfahren direkt an deren Vertreter richten (vgl. Art. 11 Abs. 3 VwVG; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER/KAYSER, a.a.O., Rz. 3.4). Selbst wenn das Vertretungsverhältnis erloschen ist, hat sich die Behörde weiterhin an den Vertreter zu wenden; Zustellungen an diesen sind wirksam, solange die Beendigung der Vertretung nicht angezeigt wird (vgl. Urteil des BVGer A-1410/2006 vom 17. März 2008 E. 5.2; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER/KAYSER, a.a.O., Rz. 3.4).

**2.1.3** Aus den allgemeinen Lehren über die Willenserklärung ergibt sich, dass eine Bevollmächtigung auch stillschweigend bzw. konkludent eingeräumt werden kann (BGE 101 Ia 39 E. 3, 99 II 39 E. 1). Fehlt es an einer klaren schriftlichen Vollmacht, so darf ein Vertretungsverhältnis, vor allem im Hinblick auf das Steuergeheimnis, nur dann angenommen werden, wenn sich aus den Umständen eine eindeutige Willensäußerung des Steuerpflichtigen auf Bevollmächtigung eines Dritten ergibt (vgl. Urteil des BGer vom 21. Mai 1997 E. 2a, veröffentlicht in: Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 67 S. 395; Urteil des BVGer A-1645/2012 vom 18. Dezember 2012 E. 3.1.3 mit Hinweisen). Der Nachweis, dass ein wirksames Vertretungsverhältnis besteht und gegenüber den Steuerbehörden auch gehörig kundgegeben worden ist, obliegt nach der im Bereich des öffentlichen Rechts in Analogie zu Art. 8 des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs vom 10. Dezember 1907 (ZGB, SR 210) geltenden allgemeinen Beweislastregel jener Partei, die sich darauf beruft (vgl. Urteil des BGer vom 21. Mai 1997 E. 2a, veröffentlicht in: ASA 67 S. 395; ZWEIFEL/CASANOVA/BEUSCH/HUNZIKER, a.a.O., § 7 N 5; MARANTELLI-SONANINI/HUBER, in: Waldmann/Krauskopf [Hrsg.], Praxiskommentar Verwaltungsverfahrensgesetz, 3. Aufl. 2023, Art. 11 N 21).

**2.1.4** Der Umfang der Vertretungsbefugnis bestimmt sich nach der vom Steuerpflichtigen erteilten Vollmacht (Art. 33 Abs. 2 OR). Die Befugnis kann allgemein und ohne zeitliche Begrenzung die Vertretung des Steuerpflichtigen in Steuersachen umfassen. Sie kann aber auch beispielsweise auf eine bestimmte Steuerperiode, eine bestimmte Steuer oder ein bestimmtes Verfahren beschränkt sein (vgl. Urteil des BVGer A-4355/2007 vom 20. November 2009 E. 3.1; ZWEIFEL/CASANOVA/BEUSCH/HUNZIKER, a.a.O., § 7 N 7). Die Wirkungen der Vertretung bestehen darin, dass die vom Vertreter im Namen der vertretenen Partei vorgenommenen Handlungen oder Unterlassungen unmittelbar für oder gegen die vertretene Partei gelten, wie wenn diese selbst gehandelt hätte (BVGE 2011/39 E. 4.1 mit Hinweis auf Urteil des BVGer A-4355/2007 vom 20. November 2009 E. 3; NYFFENEGGER, VwVG-Kommentar, Art. 11 N 8).

## **2.2**

**2.2.1** Jede Person hat Anspruch darauf, von den staatlichen Organen ohne Willkür und nach Treu und Glauben behandelt zu werden (Art. 9 BV). Nach dem Grundsatz des Vertrauensschutzes haben Rechtsunterworfenen Anspruch darauf, in ihrem berechtigten Vertrauen in behördliche Zusicherungen oder in anderes, bestimmte Erwartungen begründendes Verhalten der Behörden geschützt zu werden. In Zusammenhang mit dem Grundsatz des

Vertrauensschutzes steht auch das Verbot des widersprüchlichen Verhaltens der Verwaltungsbehörden gegenüber den Privaten (HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 8. Aufl. 2020, Rz. 624). Aufgrund der Bedeutung des Legalitätsprinzips im Abgaberecht kommt dem Vertrauensschutz in diesem Bereich allerdings lediglich beschränkte Bedeutung zu (vgl. BGE 142 II 182 E. 2.2.2, 131 II 627 E. 6.1). Eine vom Gesetz abweichende Behandlung eines Abgabepflichtigen kann überhaupt nur in Betracht fallen, wenn die Voraussetzungen des Vertrauensschutzes klar und eindeutig erfüllt sind (vgl. Urteile des BGer 2C\_53/2011 vom 2. Mai 2011 E. 5.2, 2C\_123/2010 vom 5. Mai 2010 E. 4.1; Urteile des BVerfG A-22/2020 vom 17. Juli 2020 E. 2.5.1, A-7384/2018 vom 3. Juni 2020 E. 2.5.1, A-2911/2017 vom 3. April 2019 E. 10.1).

**2.2.2** Der Vertrauensschutz ist an gewisse Voraussetzungen geknüpft: Zunächst bedarf es einer genügenden Vertrauensgrundlage. Die Behörde muss durch ihr Verhalten bei einer Person eine bestimmte Erwartung ausgelöst haben (BGE 134 I 23 E. 7.5, 129 I 161 E. 4.1; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 627). Dies geschieht oft durch Auskünfte oder Zusicherungen, welche auf Anfragen hin erteilt werden. Neben einer Vertrauensgrundlage müssen verschiedene weitere Voraussetzungen *kumulativ* erfüllt sein, damit sich Rechtsunterworfenen mit Erfolg auf Treu und Glauben berufen können.

Die unrichtige Auskunft bzw. die Vertrauensgrundlage durch anderes Verhalten einer Verwaltungsbehörde ist nur bindend, wenn:

- a) die Auskunft vorbehaltlos erteilt wurde,
- b) die Auskunft sich auf eine konkrete, die betroffene Person berührende Angelegenheit bezieht,
- c) die Amtsstelle, welche die Auskunft erteilt hat, hierfür zuständig war oder der Adressat bzw. die Adressatin sie aus zureichenden Gründen als zuständig betrachten durfte,
- d) der Adressat bzw. die Adressatin die Unrichtigkeit der Auskunft nicht ohne Weiteres erkennen konnte,
- e) der Adressat bzw. die Adressatin im Vertrauen hierauf nicht ohne Nachteil rückgängig zu machende Dispositionen traf,
- f) die Rechtslage zur Zeit der Verwirklichung noch die Gleiche wie im Zeitpunkt der Auskunftserteilung ist, sowie

g) das Interesse an der richtigen Durchsetzung des objektiven Rechts dasjenige des Vertrauensschutzes nicht überwiegt (vgl. zum Ganzen: BGE137 II 182 E. 3.6.2, 131 II 627 E. 6.1; Urteile des BVerG A-22/2020 vom 17. Juli 2020 E. 2.5.2, A-7384/2018 vom 3. Juni 2020 E. 2.5.2, A-2911/2017 vom 3. April 2019 E. 10.1).

**2.2.3** Das MWSTG gewährt den steuerpflichtigen Personen einen konkreten Anspruch auf verbindliche Auskunft der ESTV. Gemäss Art. 69 MWSTG erteilt die ESTV auf schriftliche Anfrage der steuerpflichtigen Person zu den mehrwertsteuerlichen Konsequenzen eines konkret umschriebenen Sachverhalts innert angemessener Frist Auskunft. Die Auskunft ist für die anfragende steuerpflichtige Person und die ESTV rechtsverbindlich. Sie kann auf keinen anderen Sachverhalt bezogen werden.

**2.2.4** Nach herrschender Lehre stellt die Auskunft der ESTV im Sinne von Art. 69 MWSTG keine Verfügung im Sinne von Art. 5 VwVG dar, da sie die Merkmale einer solchen nicht erfüllt (JEANNINE MÜLLER, in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015 [nachfolgend: Kommentar zum MWSTG], Art. 69 N 12; BEATRICE BLUM, Auswirkungen des neuen Verfahrensrechts für die Steuerpflichtigen Personen, Dargestellt anhand des Auskunftsrechts und der Einschätzungsmittelteilung, in: Der Schweizer Treuhänder [ST] 5/10, S. 289 ff., S. 290; IMSTEPF/CLAVADETSCHER, Bindungswirkung von Rulings im Mehrwertsteuerrecht, Eine Auslegeordnung, in: ASA 89 S. 1183 ff., S. 186). Ist die gesuchstellende Person mit der von der ESTV vorgenommenen Qualifikation nicht einverstanden, kann sie eine Feststellungsverfügung verlangen. Die Frage nach den möglichen Folgen einer falschen Auskunft ist nach dem Grundsatz von Treu und Glauben und dem Vertrauensschutz zu beantworten.

Eine Auskunft verliert ihre Verbindlichkeit, wenn die ESTV auf diese zurückkommt bzw. diese widerruft (MÜLLER, Kommentar zum MWSTG, Art. 69 N 18). Der Widerruf muss hierfür explizit, d.h. gegenüber der steuerpflichtigen Person erfolgen, welcher die ursprüngliche Auskunft erteilt wurde (STEFAN OESTERHELT, Rechtliche Einordnung von Steuerrulings, in: Schweizerische Juristenzeitung [SJZ] 117/2021 S. 431 ff., S. 437; SCHREIBER/JAUN/KOBIERSKI, Steuerruling – Eine systematische Auslegeordnung unter Berücksichtigung der Praxis, in: ASA 80 S. 293 ff., S. 329). Dies ergibt sich bereits aus dem verfassungsrechtlichen Anspruch auf rechtliches Gehör im Sinne von Art. 29 Abs. 2 BV und ist notwendig, um der steuerpflichtigen Person die Möglichkeit einzuräumen, den mit dem Widerruf einhergehenden Verlust der Verbindlichkeit der behördlichen Auskunft zu

erkennen und sich danach auszurichten oder allenfalls Massnahmen dagegen zu ergreifen. Lässt sich die steuerpflichtige Person im Widerrufsverfahren vertreten, hat die Mitteilung an den Vertreter zu erfolgen.

**2.2.5** Aus Art. 9 BV ergibt sich des Weiteren, dass Erklärungen im Verhältnis zwischen Behörden und Bürgern nach dem Vertrauensprinzip auszulegen sind, indem untersucht wird, wie eine solche Erklärung oder Haltung nach Treu und Glauben unter Berücksichtigung aller Umstände verstanden werden durfte bzw. musste (vgl. Urteil des BGer 4A\_486/2014 vom 25. Februar 2015 E. 4.3.1; Urteil des BVGer A-5384/2014 vom 3. März 2015 E. 3.3.5). Nach dem Vertrauensgrundsatz ist Willenserklärungen die Bedeutung beizumessen, die dem Empfänger zum Zeitpunkt des Empfangs unter den gegebenen Umständen bekannt war oder hätte bekannt sein müssen. Die Erklärung muss also in dem Sinn ausgelegt werden, wie der Empfänger sie unter Berücksichtigung der Umstände des konkreten Falles vernünftigerweise verstehen musste (zum Ganzen: Urteil des BVGer A-2991/2014 vom 10. November 2015 E. 5.2).

### **3.**

Der Bund erhebt eine allgemeine Verbrauchssteuer nach dem System der Nettoallphasensteuer (auch als Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug bzw. Mehrwertsteuer bezeichnet [vgl. Art. 130 BV und Art. 1 Abs. 1 MWSTG]). Der Mehrwertsteuer unterliegen unter anderem durch steuerpflichtige Personen im Inland gegen Entgelt erbrachte Leistungen. Diese sind steuerbar, soweit das MWSTG keine Ausnahme vorsieht (Art. 18 Abs. 1 MWSTG).

**3.1** In Art. 21 Abs. 2 MWSTG sind als (objektive) Steuerausnahmen sog. «unechte» Steuerbefreiungen statuiert. Auf solchen Leistungen ist zwar keine Steuer abzuliefern. Jedoch bleibt derjenige, welcher die Leistung erbringt, infolge der fehlenden Vorsteuerabzugsmöglichkeit mit der Steuer auf den Eingangsleistungen auf dem entsprechenden Umsatz belastet oder er überwälzt diese verdeckt auf die Leistungsempfänger. Es wird aufgrund der Systemwidrigkeit dieser in Art. 21 MWSTG genannten Steuerausnahmen davon ausgegangen, dass diese «eher restriktiv» bzw. zumindest nicht extensiv zu handhaben sind (BGE 124 II 372 E. 6a, 124 II 193 E. 5e; vgl. auch BGE 140 II 495 E. 2.3.4 e contrario; Urteile des BGer 2C\_299/2009 vom 26. Juni 2010 E. 3.4, 2C\_506/2007 vom 13. Februar 2008 E. 5). Primär sind die Ausnahmebestimmungen nach Art. 21 MWSTG (wie andere Rechtsnormen auch) aber weder extensiv noch restriktiv, sondern nach ihrem Sinn und Zweck «richtig» auszulegen (BGE 138 II 251 E. 2.3.3; BVGE 2016/23 E. 2.3.1; Urteile des BVGer A-5607/2022 vom

22. November 2023 E. 2.2.1, A-3061/2018 vom 4. Juni 2019 E. 3.5.1; MICHAEL BEUSCH, Kommentar zum MWSTG, Auslegung N 27 f.). Trotz Kritik an diesen (systemwidrigen) Ausnahmen wurden sie aus sozialpolitischen (worunter auch die Ausnahmen im Bereich der Medizin und der Kultur gehören) oder fiskalischen Gründen sowie aus Praktikabilitätsüberlegungen auch im geltenden MWSTG beibehalten (Urteil des BVGer A-5607/2022 vom 22. November 2023 E. 2.2.1; ANNE TISSOT BENEDETTO, Kommentar zum MWSTG, Art. 21 N 1; Botschaft vom 25. Juni 2008 zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer, BBl 2008 6885, 6963, Art. 21 MWSTG).

**3.1.1** Zu den ausgenommenen Leistungen gehören gemäss Art. 21 Abs. 2 Ziff. 2 MWSTG die Spitalbehandlung und die ärztliche Heilbehandlung in Spitälern im Bereich der Humanmedizin einschliesslich der damit eng verbundenen Leistungen, die von Spitälern sowie Zentren für ärztliche Heilbehandlung und Diagnostik erbracht werden.

**3.1.1.1** Das Gesetz gibt demnach zwei Voraussetzungen für die Steuer- ausnahme nach Art. 21 Abs. 2 Ziff. 2 MWSTG vor: (i) Spitalbehandlungen bzw. ärztliche Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin (objektives Element) werden (ii) in Spitälern erbracht (subjektives Element). Ebenfalls dazu gehören eng verbundene Leistungen (objektives Element), welche von Zentren für ärztliche Heilbehandlung und Diagnostik (subjektives Element) erbracht werden. Wenn diese Voraussetzungen erfüllt sind, ist die entsprechende Leistung von der Steuer ausgenommen (TISSOT BENEDETTO, Kommentar zum MWSTG, Art. 21 N 30).

Art. 21 Abs. 2 Ziff. 2 MWSTG erwähnt neben Spitälern ausdrücklich «Zentren für ärztliche Heilbehandlung». Darunter fallen beispielsweise Rehabilitationszentren. Für die Qualifikation als Zentrum für ärztliche Heilbehandlung ist entscheidend, dass die Einrichtung für Dritte nicht ohne Weiteres zugänglich ist, sondern eine ärztliche Einweisung erforderlich ist (Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrates [WAK-N] vom 28. August 1996 zur parlamentarischen Initiative Dettling, BBl 1996 V 713, S. 743).

**3.1.1.2** Gemäss der Verwaltungspraxis der ESTV sind die den Patienten vom Spital in Rechnung gestellten Heilbehandlungen von Belegärzten/Belegärztinnen sowie von Chefärzten/Chefärztinnen, die im Spital eine eigene Praxis führen und Privatpatienten behandeln, von der Steuer ausgenommen. Von der Steuer ausgenommen sind darüber hinaus auch die Beiträge der Beleg- und Chefärzte/-ärztinnen für die Benützung der

Infrastruktur (einschliesslich des Pflege- und medizinischen Personals; vgl. MWST-Branchen-Info 21 «Gesundheitswesen» in der bis am 14. Juli 2021 gültigen Fassung [nachfolgend: MBI 21], Ziff. 8.3).

**3.1.1.3** Im Rahmen der Teilrevision des Mehrwertsteuergesetzes werden voraussichtlich ab dem 1. Januar 2025 neben den bisherigen Leistungserbringern zusätzlich Ambulatorien und Tageskliniken der Steuerausnahme von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 2 MWSTG unterstellt (Beschlussfassung des revidierten MWSTG, BBI 2023 1524). Ziel dieser Ausweitung ist es, Ambulatorien und Tagesklinik mehrwertsteuerrechtlich den anderen, bisher bereits von der Steuerausnahme erfassten Einrichtungen gleichzustellen. Insbesondere soll die Regelung, wonach Beiträge der Beleg- und Chefärztinnen und -ärzte für die Benutzung der Infrastruktur eines Spitals von der Mehrwertsteuer ausgenommen sind, auf Ambulatorien und Tageskliniken ausgeweitet werden. Dies erblickte das Parlament als nötig, da Ambulatorien und Tageskliniken diese in Rechnung gestellten Infrastrukturbeiträge de lege lata zum Normalsatz versteuern müssen (BBI 2023 1524; Votum Birrer Heimo [Nationalrat] AB 2022 N 730; Votum Schneeberger [Nationalrat] AB 2022 N 736, Votum Ettlín [Ständerat] AB 2023 S. 24, je zum parlamentarischen Geschäft 21.019).

**3.1.2** Gemäss Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG sind von der Mehrwertsteuer insbesondere (soweit hier interessierend) ausgenommen die von Ärzten, Naturärzten oder Angehörigen ähnlicher Heil- und Pflegeberufe erbrachten Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, soweit die Leistungserbringer und Leistungserbringerinnen über eine Berufsausübungsbewilligung verfügen; der Bundesrat bestimmt die Einzelheiten. Dabei hat er gemäss Art. 21 Abs. 5 MWSTG das Gebot der Wettbewerbsneutralität zu beachten.

Gemäss Art. 34 Abs. 1 MWSTV gelten als Heilbehandlungen 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. Diese Umschreibung deckt sich nahezu vollständig mit der Bestimmung in der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem der europäischen Union (Urteil des BGer 2C\_1076/2015 vom 9. Dezember 2016 E. 4.3.2 mit Verweis auf das Urteil des EuGH vom 2. Juli 2015 C-334/14 Nathalie De Fruytier, Rz. 20 ff.). Was nicht als Heilbehandlung im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG gilt, hat der Bundesrat in einem nicht

abschliessenden Negativkatalog festgeschrieben (Art. 34 Abs. 3 MWSTV). Unter diesen Negativkatalog fallen insbesondere die zur Erstellung eines Gutachtens vorgenommenen Untersuchungen, die nicht mit einer konkreten Behandlung der untersuchten Person im Zusammenhang stehen, ausser in Fällen nach Abs. 2 Bst. c, d.h. für die Erstellung von Gutachten vorgenommenen Untersuchungen zur Abklärung sozialversicherungsrechtlicher Ansprüche (Art. 34 Abs. 3 Bst. b MWSTV).

Daraus folgt, dass die Feststellung von Krankheiten, Verletzungen und anderen Störungen der körperlichen und seelischen Gesundheit des Menschen solange keine Heilbehandlung darstellt, als sie nicht mit der konkreten Behandlung der untersuchten Person in Zusammenhang steht, sondern lediglich für die Erstellung eines Gutachtens erfolgt.

**3.2** Von der Steuer ausgenommen sind des Weiteren Leistungen zwischen Bildungs- und Forschungsinstitutionen, die an einer Bildungs- und Forschungsk Kooperation beteiligt sind, sofern sie im Rahmen der Kooperation erfolgen, unabhängig davon, ob die Bildungs- und Forschungsk Kooperation als Mehrwertsteuersubjekt auftritt (Art. 12 Abs. 1 MWSTV i.V.m. Art. 13 Abs. 1 MWSTV; seit 1. Januar 2018 in Art. 21 Abs. 2 Ziff. 30 MWSTG [AS 2017 3575]).

Als Bildungs- und Forschungsinstitutionen gelten (Art. 13 Abs. 2 MWSTV; seit 1. Januar 2018 in Art. 21 Abs. 7 MWSTG [AS 2017 3575] i.V.m. Art. 38a Abs. 1 MWSTV [AS 2017 6307]):

- a. Institutionen des Hochschulwesens, die von Bund und Kantonen im Rahmen von Artikel 63a der Bundesverfassung gestützt auf eine gesetzliche Grundlage gefördert werden;
- b. gemeinnützige Organisationen nach Art. 3 Bst. j MWSTG sowie Gemeinwesen nach Art. 12 MWSTG;
- c. öffentliche Spitäler ungeachtet ihrer Rechtsform.

Unternehmen der Privatwirtschaft gelten nicht als Bildungs- oder Forschungsinstitutionen (Art. 12 Abs. 1 MWSTG i.V.m. Art. 13 Abs. 3 MWSTV; seit 1. Januar 2018 in Art. 21 Abs. 7 MWSTG [AS 2017 3575] i.V.m. Art. 38a Abs. 2 MWSTV [AS 2017 6307]).

**3.2.1** Gemäss der Verwaltungspraxis der ESTV fallen unter Art. 13 Abs. 2 Bst. a MWSTV die Institutionen des Hochschulwesens gemäss dem

Hochschulförderungs- und -koordinationsgesetzes vom 30. September 2011 (HFKG, SR 414.20). Bei einer Zusammenarbeit zwischen diesen Institutionen wird vermutet, dass die untereinander erbrachten Leistungen im Rahmen der Kooperation erfolgen. Ein besonderer Nachweis muss diesbezüglich daher nicht erbracht werden. Diese Vermutung gilt auch bei den Universitätsspitalern, die in den jeweiligen Gemeinwesen eng mit den Universitäten im Bereich Bildung und Forschung verknüpft sind (vgl. MWST-Branchen-Info 25 «Forschung und Entwicklung» in der bis Ende 2017 gültigen Fassung [nachfolgend: MBI 25], Ziff. 3.1).

Das HFKG stützt sich u.a. auf Art. 63a BV und bezweckt die Koordination, die Qualität und die Wettbewerbsfähigkeit des gesamtschweizerischen Hochschulbereichs. Zu diesem Zweck schafft das HFKG betreffend die Hochschulen und die anderen Institutionen des Hochschulbereichs u.a. Grundlagen für die Qualitätssicherung und Akkreditierung sowie für die Gewährung von Bundesbeiträgen (Art. 1 i.V.m. Art. 2 Abs. 1 HFKG). Bundesbeiträge werden nur an akkreditierte Institutionen gewährt (Art. 28 Abs. 2 Bst. b HFKG).

**3.2.2** Bei einer Zusammenarbeit zwischen Institutionen gemäss Art. 13 Abs. 2 Bst. b bzw. c MWSTV wird gemäss der Verwaltungspraxis hingegen nicht vermutet, dass die untereinander erbrachten Leistungen im Rahmen einer Bildungs- und Forschungskooperation erfolgen (vorbehalten bleiben Universitätsspitaler). Es liegt in der Verantwortung der Beteiligten, darzulegen, dass ein Leistungsverhältnis aufgrund einer Bildungs- und Forschungskooperation von der Steuer ausgenommen ist. Damit die genannten Institutionen unter Art. 13 Abs. 2 Bst. b MWSTV fallen, müssen sie tatsächlich für den Bildungs- und Forschungsbereich zuständig und darin tätig sein. Ihre Leistungen im Rahmen der Bildungs- und Forschungskooperationen als Beteiligte dieser Kooperationen sind von der Steuer ausgenommen (MBI 25, Ziff. 3.2).

Nach differenzierter Ansicht wird die Forschung als nach wissenschaftlicher Methode ausgeführte, erfolgreiche oder nicht erfolgreiche Suche nach Erkenntnissen und deren redliche Bekanntgabe an die «scientific community» oder ein weiteres Publikum durch Vortrag, Gespräch oder Publikation bezeichnet (vgl. MARKUS METZ, in: Ehrenzeller [Hrsg.], Schweizerisches Bundesverwaltungsrecht, Band IX, Bildungs-, Kultur- und Sprachenrecht, 2018, Bst. E N 7; Urteil des BGer 1C\_448/2008 vom 13. März 2009 E. 4.2).

Unter Bildungs- bzw. Ausbildungsleistungen sind demgegenüber Tätigkeiten zu verstehen, die eng mit einer erzieherischen oder bildenden Zielsetzung zusammenhängen bzw. die vor allem dazu dienen, Wissen zu vermitteln oder zu vertiefen, oder die zumindest dem Erwerb von Kenntnissen oder Fertigkeiten dienen (Urteil des BGer 2A.756/2006 vom 22. Oktober 2007 E. 3.1.2; Urteil des BVGer A-5162/2017 vom 4. September 2018 E. 2.3.2.2).

**3.3** Im Mehrwertsteuerrecht stellt jede einzelne Leistung grundsätzlich ein selbständiges Steuerobjekt dar, das heisst 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-2036/2022 vom 6. Januar 2024 E. 2.5.1).

Bei Leistungen, die miteinander verbunden sind (sog. Leistungskomplexe) und ein gemeinsames mehrwertsteuerliches Schicksal teilen, wird zwischen einer Gesamtleistung und einer Hauptleistung mit akzessorischer Nebenleistung unterschieden (Art. 19 Abs. 3 und 4 MWSTG; BVGE 2019 III/1 E. 3.4.1; Urteile des BVGer A-2036/2022 vom 6. Januar 2024 E. 2.5.1, A-2686/2020 vom 15. Februar 2022 E. 2.3.1 mit Hinweisen).

**3.3.1** Eine Gesamtleistung liegt vor, wenn mehrere Leistungen wirtschaftlich derart eng zusammengehören und ineinandergreifen, dass sie ein unteilbares Ganzes bilden (Art. 19 Abs. 3 MWSTG).

Dabei müssen die einzelnen Leistungen gemäss konstanter Gerichts- und Verwaltungspraxis sachlich, zeitlich und vom wirtschaftlichen Gehalt her in einer derart engen Verbundenheit stehen, dass sie untrennbare Komponenten eines Vorgangs verkörpern, der das gesamte Handeln umfasst. Eine Gesamtleistung ist mit anderen Worten gegeben, wenn der Leistungskomplex nicht in Einzelleistungen zerlegt werden kann, die jede für sich betrachtet einen wirtschaftlich sinnvollen Zweck erfüllen, oder wenn die Gesamtleistung durch eine solche Zerlegung zerstört, beschädigt oder verändert würde. Liegt eine Gesamtleistung vor, erfolgt deren mehrwertsteuerliche Behandlung nach der für diese wesentlichen Eigenschaft, d.h. nach der Leistung, welche wirtschaftlich betrachtet im Vordergrund steht (Art. 19 Abs. 3 MWSTG). Es gelten für die einzelnen Leistungskomponenten der Gesamtleistung die gleichen Vorschriften bezüglich Ort der Besteuerung, Steuersatz oder Steuerbefreiung (BVGE 2019 III/1 E. 3.4.2; Urteile des BVGer A-2036/2022 vom 6. Januar 2024 E. 2.5.2, A-2686/2020 vom 15. Februar 2022 E. 2.3.2, je mit Hinweisen).

**3.3.2** Leistungen sind steuerlich ebenfalls dann einheitlich zu beurteilen, wenn sie zueinander im Verhältnis von Haupt- und untergeordneter (akzessorischer) Nebenleistung stehen (Art. 19 Abs. 4 MWSTG).

Die Annahme einer solchen unselbständigen Nebenleistung, die das steuerliche Schicksal der Hauptleistung teilt, setzt gemäss ständiger Rechtsprechung kumulativ voraus, dass sie im Vergleich zur Hauptsache nebensächlich ist, mit der Hauptleistung wirtschaftlich eng zusammenhängt, die Hauptleistung wirtschaftlich ergänzt, verbessert oder abrundet und üblicherweise mit der Hauptleistung vorkommt. Die Hauptleistung stellt dabei den eigentlichen Kern des Leistungskomplexes dar. Nicht massgebend sind die Wertverhältnisse der einzelnen Leistungen (BVGE 2019 III/1 E. 3.4.3; Urteile des BVGer A-2036/2022 vom 6. Januar 2024 E. 2.5.3, A-2686/2020 vom 15. Februar 2022 E. 2.3.3). Eine Leistung ist insbesondere dann als Nebenleistung zu einer Hauptleistung anzusehen, wenn sie für Leistungsempfänger keinen eigenen Zweck hat, sondern das Mittel dafür darstellt, um die Hauptleistung des Leistungserbringers unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen (Urteile des BVGer A-4569/2020 vom 4. Juli 2022 E. 2.4.3, A-3285/2017 vom 21. Juni 2018 E. 2.5.3; FELIX GEIGER, in: Geiger/Schluckebier [Hrsg.], MWSTG Kommentar, Schweizerisches Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer mit den Ausführungserlassen sowie Erlasse zum Zollwesen, 2. Aufl. 2019 [nachfolgend: MWSTG Kommentar], Art. 19 N 27).

Dass die massgebenden Kriterien kumulativ verlangt werden, ist Ausdruck des Ausnahmecharakters von Art. 19 Abs. 4 MWSTG. Grundsätzlich werden mehrere Leistungen selbständig gewürdigt. Nur bei Vorliegen der einschlägigen Voraussetzungen dürfen und müssen mehrere Leistungen ausnahmsweise als Einheit betrachtet werden; andernfalls bleibt es bei der Behandlung als Leistungsmehrheit (Urteil des BGer 2C\_969/2015 vom 24. Mai 2016 E. 3.3.3; Urteile des BVGer A-2036/2022 vom 6. Januar 2024 E. 2.5.3, A-22/2020 vom 17. Juli 2020 E. 2.3.3).

**3.3.3** Welche Konstellation eines Leistungskomplexes – Gesamtleistung oder Haupt- mit Nebenleistung – im konkreten Einzelfall anzunehmen ist, beurteilt sich in Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, welche der zivilrechtlichen Beurteilung vorgeht. Zudem ist diese Frage primär aus der Sicht des Verbrauchers, d.h. des Leistungsempfängers, zu beantworten. Massgeblich ist die allgemeine Verkehrsauffassung einer bestimmten Verbrauchergruppe. Der subjektive Parteiwille ist sekundär (Urteile des

BVGer A-2036/2022 vom 6. Januar 2024 E. 2.5.4, A-2686/2020 vom 15. Februar 2022 E. 2.3.4, je mit Hinweisen).

**3.3.4** 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 BVGer A-2686/2022 vom 15. Februar 2022 E. 2.3.6, A-22/2020 vom 17. Juli 2020 E. 2.3.6).

**3.3.5** Gemäss Art. 19 Abs. 2 MWSTG können mehrere voneinander unabhängige Leistungen, die zu einer Sachgesamtheit vereinigt oder als Leistungskombination angeboten werden, einheitlich nach der überwiegenden Leistung behandelt werden, wenn sie zu einem Gesamtentgelt erbracht werden und die überwiegende Leistung wertmässig mindestens 70 Prozent des Gesamtentgelts ausmacht (Kombination). Auch für die wertmässig untergeordneten Leistungen gelten dann dieselben Steuerfolgen (z.B. der gleiche Steuersatz) wie für die wertmässig überwiegende Leistung (BVGE 2019 III/1 E. 3.4.4; Urteile des BVGer A-2686/2022 vom 15. Februar 2022 E. 2.3.6, A-22/2020 vom 17. Juli 2020 E. 2.3.6, je mit Hinweisen).

#### **4.**

Als erstes ist auf die mehrwertsteuerliche Behandlung der «Verkehrstechnischen Gutachten» einzugehen.

**4.1** Die Beschwerdeführerin betreibt ein Institut für Rechtsmedizin, welches unter anderem sog. Fahreignungsbegutachtungen erstellt. Hinsichtlich dieser Fahreignungsbegutachtungen kontaktierte die Beigeladene als ehemalige Vertreterin der Beschwerdeführerin basierend auf einer vorangegangenen telefonischen Besprechung mit E-Mail vom 8. Juni 2010 (act. 1) die ESTV. In diesem Schreiben ersuchte die Beschwerdeführerin um Bestätigung ihrer rechtlichen Beurteilung, wonach es sich bei den von ihr erbrachten Fahreignungsbegutachtungen, welche den untersuchten Personen direkt in Rechnung gestellt würden, um von der Steuer ausgenommene medizinische Leistungen im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG handle.

Mit Schreiben vom 9. Juni 2010 (act. 2) bestätigte die ESTV der Beschwerdeführerin explizit, dass es sich bei den Fahreignungsbegutachtungen um eine von der Steuer ausgenommene Leistung des Instituts für Rechtsmedizin im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG an die betroffene Person

handle. Dieses Schreiben der ESTV vom 9. Juni 2010 (act. 2) stellt unbestrittenermassen eine verbindliche Auskunft im Sinn von Art. 69 MWSTG dar, weshalb sie sowohl für die Beschwerdeführerin als auch für die Vorinstanz verbindlich ist, solange sie nicht widerrufen wird.

Strittig und nachfolgend zu untersuchen ist nun in diesem Zusammenhang, ob die streitbetreffene Auskunft mit Schreiben der ESTV vom 11. Mai 2012 an die Beigeladene (act. 5) rechtsgültig widerrufen resp. rechtsgültig in dem Sinne konkretisiert wurde, dass die betreffende Steuerausnahme bei Ärztinnen und Ärzten als Leistungserbringer nur gerichtsmedizinische Gutachten und im Falle von Spitälern und Instituten der Rechtsmedizin sämtliche Gutachten im Auftrag und auf Rechnung staatlicher Stellen erfassen.

**4.2** Die Vorinstanz stellt sich auf den Standpunkt, dass der Widerruf der streitbetreffenen Auskunft rechtswirksam gegenüber der Beschwerdeführerin erfolgt sei. Sie führt in diesem Zusammenhang aus, dass die Beigeladene von der Beschwerdeführerin unbestrittenermassen mit der Klärung der Frage betraut worden sei, ob die durch das Institut für Rechtsmedizin der Beschwerdeführerin im Namen und im Auftrag der jeweiligen Probanden durchgeführten verkehrsmedizinischen Gutachten steuerausgenommene Heilbehandlungen im Sinne des MWSTG darstellen. Entsprechend habe die Beigeladene als (ehemalige) Vertreterin der Beschwerdeführerin mit E-Mail vom 8. Juni 2010 (act. 1) eine Anfrage an sie (die Vorinstanz) gestellt. Daraus folgert die Vorinstanz, dass sie ihre mit dieser Anfrage zusammenhängenden Mitteilungen solange an diese Vertreterin machen durfte, als die Partei die Vollmacht nicht widerrufen habe oder sich ein Erlöschen nicht aus anderen Gründen ergeben habe.

Weiter führt die Vorinstanz aus, dass sie jederzeit auf eine Auskunft zurückkommen und diese richtigstellen bzw. widerrufen könne. Dies habe sie mit Schreiben vom 11. Mai 2012 (act. 5) getan. In diesem Schreiben sei die Sachverhaltsdarstellung gemäss E-Mail vom 8. Juni 2010 (act. 1) sowie die darauf erfolgte Auskunft vom 9. Juni 2010 (act. 2) ausdrücklich genannt und die betroffene Steuerpflichtige somit auch eindeutig identifizierbar gewesen. Des Weiteren sei die E-Mail der Beigeladenen vom 12. April 2012 an sie (die Vorinstanz) (act. 4) mit dem Betreff «Fahreignungsbegutachtungen» versehen gewesen.

Dass der Widerruf der streitbetreffenen Auskunft als Antwort auf eine erneute Anfrage erfolgt sei, sei für dessen Wirksamkeit nicht schädlich. So könne sie (die Vorinstanz) jederzeit auf eine Auskunft zurückkommen und

diese richtigstellen bzw. widerrufen. Ebenso wenig spiele es eine Rolle, dass die Anfrage des ehemaligen Rechtsvertreters der Beschwerdeführerin vom 12. April 2012 (act. 4) nicht im Auftrag der Letzteren erfolgt sei. Massgeblich sei, dass die Richtigstellung bzw. der Widerruf der streitbetroffenen Auskunft an die gemäss Aktenlage zuständige Person erfolgt sei. Die Beigeladene sei ihr (der Vorinstanz) als Vertretung bekannt gewesen. Hinzu komme, dass die Beigeladene zwecks Vergewisserung nach Eingang der Auskunft bzw. des Widerrufs vom 11. Mai 2012 (act. 5) sich nochmals telefonisch betreffend die Steuerbarkeit von Fahreignungsuntersuchungen erkundigt habe. Dabei habe die Beigeladene festgehalten, dass Änderungen der Abrechnungen ex nunc erfolgen sollten, sofern aufgrund anderslautender Auskunft bisher nicht entsprechend abgerechnet worden sei. Insofern habe die Beigeladene als Vertreterin der Beschwerdeführerin explizit auf den Widerruf Bezug genommen.

Endlich ist nach Ansicht der Vorinstanz zu beachten, dass es von Gesetzes wegen nicht darauf ankomme, ob der Dritte die Widerrufsmitteilung tatsächlich kenne, sondern einzig entscheidend sei, ob der Dritte sie berechtigterweise nicht kenne. Die Beigeladene hätte ihr – so die Vorinstanz weiter – den Eröffnungsmangel nach der Richtigstellung vom 11. Mai 2012 (act. 5) mitteilen müssen – indessen habe die Beigeladene sie (die Vorinstanz) im Bestehen eines Mandatsverhältnisses zusätzlich bestärkt, indem sie die Änderung der Abrechnung ex nunc bestätigt habe.

**4.3** Die Beschwerdeführerin vertritt dagegen den Standpunkt, dass die streitbetroffene Auskunft der Vorinstanz vom 9. Juni 2010 (act. 2) bis am 17. Mai 2017 nicht rechtsgültig widerrufen worden sei.

Es fehle beim angeblichen Widerruf am notwendigen individuell-konkreten Charakter, indem sie (die Beschwerdeführerin) als betroffene Steuerpflichtige nicht ausdrücklich genannt werde. Die Vorinstanz weise einzig daraufhin, dass ihre Auskünfte vom 9. Juni 2010 (act. 2) und 24. September 2010 zu konkretisieren bzw. richtig zu stellen seien. Mit anderen Worten seien die fraglichen Auskünfte weder explizit widerrufen worden, noch habe die Vorinstanz darauf hingewiesen, dass diese Korrespondenz die Beschwerdeführerin betreffe.

Des Weiteren sei das Schreiben der Vorinstanz vom 11. Mai 2012 (act. 5) unklar und verwirrend. Vor allem aber sei es generischer Natur und verweise im Wesentlichen auf die ebenfalls generischen Ausführungen in der Branchenbroschüre Gesundheitswesen. Die Auskunft sei in allgemeiner

Weise erfolgt und hätte nicht den Zweck gehabt, eine individuell-konkrete Vertrauensbasis zu widerrufen. Entsprechend habe die Vorinstanz diese Auskunft nicht an sie (die Beschwerdeführerin) eröffnet, wie dies in der Praxis verlangt würde.

Weiter macht die Beschwerdeführerin geltend, dass die Beigeladene im Zeitpunkt der Auskunft vom 11. Mai 2012 (act. 5) nicht mehr ihre Vertreterin war und ein Widerruf nicht mehr an diese (die Beigeladene) hätte erfolgen dürfen. Die Vorinstanz bestreite nicht, dass ihr nie eine schriftliche Vollmacht bekannt war. Angesichts der Periodizität der Mehrwertsteuer sei zu vermuten, dass sich eine Vertretungsermächtigung, sofern aus der Vollmachtsurkunde nichts anderes hervorgehe, nur auf eine einzige Steuerperiode beziehe.

**4.4** Zunächst ist zu untersuchen, ob das Schreiben der ESTV vom 11. Mai 2012 (act. 5) überhaupt in einem die Beschwerdeführerin betreffenden Verfahren ergangen ist. Nur in diesem Fall stellt sich die Frage, ob dieses Schreiben durch die Zustellung an eine allfällige Vertretung der Beschwerdeführerin gegenüber dieser Rechtswirkung entfalten kann. Denn nicht jede Rechtshandlung einer Vertretung ist einem Vertretenen zuzurechnen, wie wenn dieser selbst gehandelt hätte, sondern ausschliesslich jene, welche die Vertretung im Namen der Beschwerdeführerin und somit in einem diese betreffenden Verfahren vorgenommen hat (E. 2.1.4). So bewirkt insbesondere die Entgegennahme einer Mitteilung durch die Vertreterin im Rahmen eines Verfahrens, welche nicht die Vertretene betrifft, für diese keine Rechtsfolgen.

**4.4.1** Aus den vorinstanzlichen Akten ergibt sich betreffend die schriftliche Auskunft der Vorinstanz vom 11. Mai 2012 (act. 5) folgender Sachverhalt:

Dem Schreiben der Vorinstanz vom 11. Mai 2012 (act. 5) ging eine E-Mail-Anfrage der Beigeladenen vom 12. April 2012 (act. 4) voraus. Darin erkundigte sich die Beigeladene auf genereller Ebene, d.h. explizit ohne Nennung spezifischer Kunden, ob vier von der Beigeladenen generisch umschriebenen Sachverhalte unter der aktuellen Verwaltungspraxis der Vorinstanz weiterhin im Sinne der Ausführungen qualifiziert würden. Die E-Mail wurde an jenen Mitarbeiter der ESTV per E-Mail versendet, welcher mit E-Mail vom 9. Juni 2010 die streitbetroffene Auskunft erteilt hatte (act. 2). Dabei wurde der aus dieser Auskunft vom 9. Juni 2010 entstandene E-Mail-Verlauf in anonymisierter Form angehängt, konkret wurden der Name und die MWST-Nr. der Beschwerdeführerin aus dem E-Mail-

Verlauf gelöscht, sodass sich aus dem E-Mail-Verlauf an und für sich keine direkten Rückschlüsse auf die Beschwerdeführerin machen liessen.

In der Folge behandelte die Vorinstanz die E-Mail-Anfrage der Beigeladenen vom 12. April 2012 unter der MWST-Nr. ebendieser und erstellte für diese Anfrage eine der Beigeladenen zugewiesene Referenz-Nr. Entsprechend wurde in der Folge die schriftliche Auskunft der Vorinstanz in einem die Beigeladene betreffenden Verfahren eröffnet und an diese adressiert. Im Briefkopf wurde dabei neben der Referenz-Nr. auch die MWST-Nr. der Beigeladenen aufgeführt. Unter der gleichen Referenz-Nr. wurde des Weiteren eine Aktennotiz über ein Telefonat zwischen der Beigeladenen und einer Mitarbeiterin der Vorinstanz vom 22. Mai 2012 erstellt (act. 6).

Daraus folgt, dass das Schreiben in keinem die Beschwerdeführerin betreffenden Verfahren ergangen ist. Entsprechend hat die Beigeladene durch den Empfang der schriftlichen Auskunft der Vorinstanz vom 11. Mai 2012 (act. 5) keine der Beschwerdeführerin zurechenbare prozessuale Handlung vorgenommen. Das Gleiche muss für sämtliche weiteren Handlungen der Beigeladenen gelten, welche sie in dem durch sie initiierten und unter ihrer MWST-Nr. geführten Verwaltungsverfahren vorgenommen hat.

**4.4.2** Dass die Vorinstanz mit dem Schreiben vom 11. Mai 2012 (act. 5) keine konkrete Auskunft widerrufen wollte, ergibt sich auch aus deren Verhalten bzw. deren vertretenen Ansicht im Verfügungsverfahren. So hat die Vorinstanz noch in den Verfügungen vom 18. Februar 2021 (act. 19 und 20) den Standpunkt vertreten, dass gar keine verbindliche Auskunft vorgelegen habe. Begründet wurde diese Einschätzung damit, dass im massgeblichen E-Mail-Verlauf weder die anfragende steuerpflichtige Person noch deren MWST-Nr. genannt worden seien. Konkret hielt die Vorinstanz fest: «In besagter E-Mail ist weder die exakte Universität noch die MWST-Nr. enthalten. Bezeichnenderweise ist im Rahmen der Korrespondenz lediglich vom 'Institut für Rechtsmedizin' die Rede, ohne die Steuerpflichtige namentlich zu erwähnen. Es handelt sich mithin um eine anonyme Anfrage seitens der Beigeladenen, weshalb von vornherein keine Auskunft im Sinne von Art. 69 MWSTG vorliegt. Ebenso wenig bildet sie Grundlage für den Vertrauensschutz nach Art. 5 Abs. 3 BV» (act. 19 und 20, jeweils Ziff. 2.2.2).

Dieser von der Vorinstanz vertretene Standpunkt lässt sich nur dadurch erklären, dass sich die Vorinstanz im Verfügungsverfahren nicht auf den E-Mail-Verlauf aus dem Verfahren betreffend die Beschwerdeführerin

abgestützt hat, sondern vielmehr den anonymisierten E-Mail-Verlauf aus dem unter der MWST-Nr. der Beigeladenen geführten Anfrage-Verfahren beigezogen hat. Hätte die Vorinstanz jedoch mit letzterem Verfahren eine für sie und die Beschwerdeführerin verbindliche Auskunft vom 9. Juni 2010 (act. 2) mit dem Schreiben vom 11. Mai 2012 (act. 5) widerrufen wollen, hätten sich im entsprechenden Dossier Hinweise auf diesen Umstand und insbesondere Angaben zur Beschwerdeführerin finden müssen. Dies ist jedoch nicht der Fall.

**4.4.3** Lässt sich somit aus den Akten der Vorinstanz nicht ergründen, dass sie eine verbindliche Auskunft betreffend eine vom konkreten Verfahren nicht betroffene Partei mit dem Schreiben vom 11. Mai 2012 (act. 5) widerrufen bzw. konkretisieren wollte, kann nach Treu und Glauben auch von der Empfängerin dieses Schreibens nicht erwartet werden, dass sie das Schreiben als Widerruf einer ein anderes Verfahren betreffenden individuell-konkreten Auskunft verstehen musste (E. 2.2.5).

**4.5** Daraus folgt, dass die streitbetroffene Auskunft erst nachträglich widerrufen wurde. Dies hat zur Folge, dass sich die Beschwerdeführerin für die streitbetroffenen Steuerperioden auf die Auskunft der ESTV verlassen durfte. Die Beschwerde ist in diesem Punkt im Umfang von Fr. 1'691'219.95 (bestehend aus den Aufrechnungen von Fr. 447'605.20 für die Steuerperiode 2014, von Fr. 556'176.15 für die Steuerperiode 2015, von Fr. 530'635.40 für die Steuerperiode 2016 sowie von Fr. 156'803.20 für die Steuerperiode 2017; alle gemäss EM Nr. 215'665 Ziff. 1.2 «Verkehrsmedizinische Gutachten»; act. 2, S. 2) gutzuheissen.

Vor diesem Hintergrund kann offenbleiben, ob die Beigeladene überhaupt als bevollmächtigte Vertreterin für das Widerrufsverfahren hätte betrachtet werden können und ob der Widerruf genügend bestimmt erfolgte, um die Rechtsverbindlichkeit der streitbetroffenen Auskunft vom 9. Juni 2010 aufzuheben.

## **5.**

Als nächstes sind die von der Beschwerdeführerin an C.\_\_\_\_\_ (nachfolgend: C.\_\_\_\_\_) erbrachten Leistungen auf deren mehrwertsteuerliche Qualifikation hin zu untersuchen.

**5.1** Die Vorinstanz vertritt den Standpunkt, dass zwischen der Beschwerdeführerin und dem C.\_\_\_\_\_ keine Forschungs- oder Bildungs Kooperation vorliege. Es fehle an einer auf die Erbringung einer Bildungs- oder

Forschungsleistung gerichteten Zusammenarbeit bzw. an einem klaren und konkreten Zusammenwirken zwischen den beiden Institutionen. Indem das C.\_\_\_\_\_ Raum und Infrastruktur der Vetsuisse-Fakultät der Beschwerdeführerin (nachfolgend: Vetsuisse-Fakultät) zwecks Durchführung der eigens angebotenen Collegeweiterbildung (mit-)benutze und hierfür ein Entgelt entrichte, liege jedenfalls klar keine Bildungs Kooperation vor. Vielmehr handelt es sich beim C.\_\_\_\_\_ nach Ansicht der ESTV um eine eigenständige College Weiterbildung in den Räumlichkeiten der Vetsuisse-Fakultät. Gemäss Bestätigung des C.\_\_\_\_\_ an die Finanzdirektion der Beschwerdeführerin vom 16. September 2013 (act. 7) erfolgten jährliche Zahlungen von über Fr. (...) für folgende Aufwendungen betreffend dessen Büro in Zürich: Gehälter Mitarbeiter Teams; Unterhalt und Betreuung von IT und EDV-Problemen, Finanzierung von Drucksachen und andere mögliche anfallende Kosten. Nichts anderes bestätige die Beschwerdeführerin in ihrer Beschwerde, wenn sie festhalte, dass die Geschäftsführungsstelle des Vereins bei der Vetsuisse-Fakultät geführt werde, welche zu diesem Zweck zwei Büroräumlichkeiten sowie mehrere Mitarbeiter zur Verfügung stelle. Entsprechend handle es sich in der vorliegenden Konstellation um einen einseitigen Leistungsaustausch.

Am Ausgeführten ändert nach Ansicht der ESTV auch der Umstand nichts, dass die finanziellen Mittel für die Bezahlung des Betriebsbeitrags C.\_\_\_\_\_ von den Studiengebühren herrührten, sich teilweise auch Vertreter der Beschwerdeführerin in der Prüfungskommission des C.\_\_\_\_\_ befänden oder die Studierenden des C.\_\_\_\_\_ eine Anstellung bei der Beschwerdeführerin während und/oder nach der Collegeweiterbildung erhalten könnten.

Weiter bringt die ESTV vor, dass es sich beim C.\_\_\_\_\_ um eine Institution gemäss Art. 13 Abs. 2 Bst. b MWSTV handle. Dies habe zur Folge, dass nicht zu vermuten sei, dass eine Leistung im Rahmen einer Forschungs- und Bildungs Kooperation erbracht worden sei. Vielmehr liege es in der Verantwortung der Beteiligten, darzulegen, dass ein Leistungsverhältnis aufgrund einer Bildungs Kooperation von der Steuer ausgenommen sei. Einen entsprechenden Nachweis über den Zusammenschluss zwecks gemeinsamer Erbringung eines Bildungsangebots zwischen dem C.\_\_\_\_\_ und der Beschwerdeführerin habe Letztere weder im Rahmen der Kontrolle noch im nachfolgenden Verfahren erbracht.

**5.2** Die Beschwerdeführerin erblickt dagegen im Verhältnis zwischen ihr und dem C.\_\_\_\_\_ eine Bildungs Kooperation. Vorab erfüllten sowohl sie

(die Beschwerdeführerin) als auch das C. \_\_\_\_\_ als steuerbefreiter Verein die subjektiven Voraussetzungen gemäss Art. 13 MWSTV für eine Bildungskoooperation. Weiter seien auch die objektiven Voraussetzungen an eine Bildungskoooperation erfüllt. So werde der Weiterbildungslehrgang C. \_\_\_\_\_ gemeinsam von ihr (der Beschwerdeführerin) und dem C. \_\_\_\_\_ angeboten. Als Beleg dafür verweist die Beschwerdeführerin auf ihre Website, auf welcher eine Übersicht über sämtliche anerkannten Lehrgänge der European und American Colleges gewährt werde.

Während das C. \_\_\_\_\_ weitgehend für den theoretischen Teil der Weiterbildung sowie die Prüfungen mit den entsprechenden Leistungen verantwortlich zeichne, liege die Verantwortung für den praktischen Teil der Weiterbildung und der entsprechenden Leistungen weitgehend bei ihr, der Beschwerdeführerin. Darüber hinaus seien ihre Mitarbeiterenden in den Gremien des C. \_\_\_\_\_ vertreten und verfügten dementsprechend über Mitspracherechte. Entsprechend sei die Ansicht der ESTV unzutreffend, wonach aus dem Zahlungsfluss betreffend den Betriebsbeitrag ein einseitiges Leistungsverhältnis abgeleitet werden könne.

Schliesslich bringt die Beschwerdeführerin vor, dass die Weiterbildungs- und Prüfungsgebühren von den Auszubildenden an das C. \_\_\_\_\_ entrichtet würden. Letzteres leite einen Teil dieser Gebühren u.a. unter dem Titel «Forschungskoooperation» an sie (die Beschwerdeführerin) weiter. Diese Entschädigung diene zur Finanzierung der im Zusammenhang mit der Weiterbildungstätigkeit zur Verfügung gestellten Infrastruktur und Ressourcen sowie der Geschäftsführungsstelle, welche Teil der Kooperation sei. Insofern handle es sich bei den jährlichen Zahlungen um einen Nettogleich des C. \_\_\_\_\_ an sie (die Beschwerdeführerin) für die gegenseitig erbrachten Leistungen.

**5.3** Da Leistungen zwischen Bildungs- und Forschungsinstitutionen nur dann von der Steuer ausgenommen sein können, wenn sie im Rahmen einer Kooperation erbracht werden (E. 3.2), ist als Erstes zu untersuchen, ob eine der gegenständlichen Leistungen der Beschwerdeführerin im Rahmen einer Forschungs- oder Bildungskoooperation zwischen der Beschwerdeführerin und dem C. \_\_\_\_\_ erbracht wurden.

Da es sich beim C. \_\_\_\_\_ um eine Institution im Sinne von Art. 13 Abs. 2 Bst. b MWSTV handelt, ist nicht zu vermuten, dass die untereinander erbrachten Leistungen im Rahmen einer Bildungs- und Forschungskoooperation erfolgen. Es obliegt der Beschwerdeführerin darzulegen, dass ein

Leistungsverhältnis aufgrund einer Bildungs- und Forschungs Kooperation von der Steuer ausgenommen ist. Damit trägt die Beschwerdeführerin diesbezüglich die objektive Beweislast (E. 1.9 und 3.2.2).

**5.4** In Bezug auf die von der Beschwerdeführerin an das C. \_\_\_\_\_ erbrachten Leistungen gilt das Folgende:

**5.4.1** Das C. \_\_\_\_\_ ist ein im Zürcher Handelsregister eingetragener Verein und bezweckt gemäss Handelsregisterauszug vom 25. April 2024, die Qualität der European Veterinary Specialists in Veterinary Surgery in allen europäischen Ländern auf dem höchstmöglichen Stand zu erhalten und zu fördern. In diesem Zusammenhang stellt das C. \_\_\_\_\_ die postgraduale Weiterbildung der Veterinärmediziner in Europa mittels einer Collegeweiterbildung sicher. Daneben verfolgt das C. \_\_\_\_\_ diverse weitere Ziele und übt weitere Tätigkeiten aus: so führt das C. \_\_\_\_\_ etwa eine jährliche Konferenz für seine Mitglieder durch (für eine Auflistung der Ziele des Vereins vgl. Beschwerdebeilage [nachfolgend: BB] 11, Ziff. 4). Der Sitz und die Geschäftsführungsstelle des C. \_\_\_\_\_ befindet sich in Zürich in den Räumlichkeiten der Vetsuisse-Fakultät. Diese stellt dem C. \_\_\_\_\_ nebst zwei Büroräumlichkeiten Personal und weitere Infrastruktur für die Geschäftsführungsstelle zur Verfügung. Weiter werden die Prüfungen des C. \_\_\_\_\_ Lehrgangs in den Räumlichkeiten der Vetsuisse-Fakultät durchgeführt. Gemäss Schreiben des C. \_\_\_\_\_ an die Finanzdirektion der Beschwerdeführerin vom 16. September 2013 bezahlt das C. \_\_\_\_\_ der Beschwerdeführerin für die Gehälter der zur Verfügung gestellten Mitarbeitenden, den Unterhalt und die Betreuung von IT und EDV-Problemen sowie für die Finanzierung von Drucksachen und anderen möglichen allfälligen Kosten jährlich Fr. (...) (act. 7).

Die Geschäftsführung bzw. die Geschäftsführungsstelle des C. \_\_\_\_\_ führt die ihr durch das sog. Book of Procedures (BB 12) zugewiesenen Aufgaben aus. Diese sind allesamt administrativer Natur und betreffen den Vereinszweck des C. \_\_\_\_\_ (BB 12, S. 17). Dass dies in der Infrastruktur der Vetsuisse-Fakultät geschieht, ist nicht zwingend, was sich bereits aus dem Wortlaut «currently University of Zurich» im Book of Procedures ergibt (BB 12, S. 17). Es erschliesst sich dem Bundesverwaltungsgericht nicht und wird von der Beschwerdeführerin auch nicht ausgeführt, wie und weshalb vorliegend im Zurverfügungstellen von Ressourcen für die Geschäftsführungsstelle eines Vereins, welcher einen breiten Katalog von Aufgaben verfolgt, eine Bildungskoopeation erblickt werden kann.

**5.4.2** Auch der Vergleich der Tätigkeitsfelder im Zusammenhang mit der Ausbildung von Tierärzten deutet nicht auf eine diesbezügliche Bildungs-kooperation hin, welche die Übernahme der Ressourcen für die Geschäftsführungsstelle des C.\_\_\_\_\_ begründen könnte:

Das Tätigkeitsfeld des C.\_\_\_\_\_ umfasst das Erhalten und Fördern der «European Veterinary Specialists in Veterinary Surgery» in allen europäischen Ländern. In diesem Zusammenhang bietet das C.\_\_\_\_\_ eine europaweite postgraduale veterinär-medizinische Weiterbildung an. Danach können Tierärzte, die einen Abschluss an einer europäischen Universität erlangt haben, über eine Bewilligung zur Ausübung ihres Berufs in einem europäischen Land verfügen, eine hinreichende moralische und ethische Einstellung zum Tierarztberuf haben und die Voraussetzungen eines vom C.\_\_\_\_\_ genehmigten Ausbildungsprogramms erfüllen, eine Prüfung absolvieren, um dadurch im Sinne eines Facharztstitels den Titel eines (...) zu erlangen (C.\_\_\_\_\_ Trainings Broschüre, S. 3 ff.). Entsprechende vom C.\_\_\_\_\_ genehmigte Ausbildungsprogramme werden an diversen Standorten in ganz Europa angeboten.

Im Gegensatz dazu beschränkt sich die postgraduale Weiterbildung der Vetsuisse-Fakultät ausschliesslich auf Assistenzärzte, die mit ihr in einem Anstellungsverhältnis in einer Klinik oder einem Institut stehen. Die Angestellten Assistenzärzte der Beschwerdeführerin können im Rahmen ihres Anstellungsverhältnisses insgesamt 24 Lehrgänge im Sinne eines Facharztstitels an einem European oder American College absolvieren. Bei einem dieser Lehrgänge handelt es sich um ein vom C.\_\_\_\_\_ anerkanntes Ausbildungsprogramm (BB 13). So bietet die Klinik für Pferdechirurgie der Beschwerdeführerin gemäss ihrem Schreiben vom 15. Juni 2017 ein vom C.\_\_\_\_\_ anerkanntes «Equine Surgery Residency Program» an, welches seit der Implementierung im Jahr 1990 insgesamt 18 Personen absolviert und davon 16 bestanden haben (BB 16, S. 1 und 4). Zur Anzahl der Absolventen aus den Kliniken für Kleintier- und Nutztierchirurgie finden sich in den von der Beschwerdeführerin eingereichten Unterlagen keine Angaben. Jedoch ist nicht anzunehmen, dass deren Teilnehmerzahlen im Verhältnis zur Klinik für Pferdechirurgie relevant höher sind. Des Weiteren gibt es keine Anhaltspunkte, dass sich die Beschwerdeführerin an der Ausbildung der restlichen Absolventen des C.\_\_\_\_\_ Lehrgangs, die europaweit tätig sind, beteiligt. Vielmehr bestätigt das Schreiben der Beschwerdeführerin an das C.\_\_\_\_\_ vom 15. Juni 2017 die Ausführungen gemäss ihrer Website (BB 13), wonach die Beschwerdeführerin im postgradualen

Bereich ausschliesslich ihre eigenen Assistenztierärzte im Rahmen einer Anstellung ausbildet.

**5.4.3** Bereits aus der geringen Anzahl Absolventen dieser Ausbildungsprogramme bei der Beschwerdeführerin (anscheinend nicht mehr als eine Person pro Klinik pro Jahr) ergibt sich, dass die von der Beschwerdeführerin erwähnten Weiterbildungs- und Prüfungsgebühren der auszubildenden «Residents», mit welchen die jährliche Entschädigung von Fr. (...) für die Geschäftsführungsstelle finanziert werden soll, sich nicht im Ansatz ausschliesslich auf die Beiträge der Assistenztierärztinnen und -ärzte der Beschwerdeführerin beziehen können. Vielmehr muss die jährliche Entschädigung aus sämtlichen Gebühren aller «Residents», die europaweit den Titel des C. \_\_\_\_\_ erlangen wollen, finanziert werden.

Da ferner keine Anhaltspunkte dafür bestehen, dass die in den Räumlichkeiten der Beschwerdeführerin angesiedelte Geschäftsführungsstelle in irgendeiner Form aktiv in der Ausbildung der Residents der Beschwerdeführerin involviert wäre oder dass die Räumlichkeiten für deren Ausbildung genutzt würden, bleibt unklar, inwiefern die Ressourcen für die Geschäftsführungsstelle im Rahmen einer gemeinsamen Bildungskoooperation zwischen dem C. \_\_\_\_\_ und der Beschwerdeführerin zur Verfügung gestellt werden. Dies gilt erst recht vor dem Hintergrund, dass die von dem C. \_\_\_\_\_ an die Beschwerdeführerin entrichtete Entschädigung für die Infrastruktur der Geschäftsführungsstelle allem Anschein nach aus den Weiterbildungs- und Prüfungsgebühren aller europaweiten Residents, die den Titel (...) erlangen wollen, finanziert wird.

Insgesamt ist nicht ersichtlich und wird von der Beschwerdeführerin auch nicht näher ausgeführt, inwiefern im Zurverfügungstellen von Ressourcen für die Geschäftsstelle eines Vereins mit einem europaweiten Tätigkeitsfeld eine Zusammenarbeit im Bereich der Bildung erblickt werden kann bzw. worauf sich eine allfällige anderweitige Kooperation beziehen sollte, damit die in diesem Zusammenhang erbrachte Leistungen von der Steuer ausgenommen sein sollten.

**5.4.4** Für die während der Prüfung zur Verfügung gestellten Hörsäle und Infrastruktur gilt das Gleiche (E. 5.4.2 f.).

Die Diplomprüfungen sämtlicher «Residents», die den Titel (...) erlangen wollen, finden in der Infrastruktur der Beschwerdeführerin statt. Dies unabhängig davon, ob Assistenzärzte der Beschwerdeführerin daran

teilnehmen. Entsprechend kann aus dem Umstand, dass die Beschwerdeführerin allenfalls an der praktischen Ausbildung einzelner Prüfungsteilnehmer Anteil genommen hat, nicht auf eine Bildungs Kooperation in Bezug auf die von dem C. \_\_\_\_\_ im Rahmen seines Vereinszwecks durchgeführten Abschlussprüfung geschlossen werden.

**5.4.5** Die Beschwerdeführerin bringt, ohne dies zu belegen, vor, dass die von ihr angestellten Assistenzärzte ihre praktischen Ausbildungen im Rahmen ihrer Anstellung mittels Ausbildungsgebühren finanzieren müssen, welche das C. \_\_\_\_\_ einzieht und an die Beschwerdeführerin weiterleitet bzw. dass die Assistenzärzte für ihre praktische Ausbildung im Rahmen ihrer Anstellung bezahlen. Dies ist nicht glaubhaft:

Assistenzärzte in Weiterbildung stellt die Beschwerdeführerin im Allgemeinen und an der Vetsuisse-Fakultät im Besonderen befristet im Rahmen von sog. Qualifikationsstellen an. Dabei sind im Vergleich zu den Anstellungsbedingungen von Assistenzärzten, welche keine Weiterbildung machen, substantiell tiefere Löhne für diese Assistenzärzte in Weiterbildung vorgesehen (vgl. dazu etwa die aktuelle Einreihungsrichtlinie für ärztliche und wissenschaftliche Funktionen sowie Weiterbildungsstellen an der Vetsuisse-Fakultät der Universität Zürich ab dem 1. Januar 2024). Es ist nicht zu vermuten und wird von der Beschwerdeführerin auch nicht belegt, dass ihre bereits tiefer entlöhnten Assistenzärzte in Weiterbildung sie (die Beschwerdeführerin) zusätzlich für die im Rahmen dieser Anstellung erfolgende praktische Ausbildung durch andere Angestellte der Beschwerdeführerin direkt oder indirekt bezahlen würden.

**5.4.6** Was die Beschwerdeführerin dagegen vorbringt, vermag nach dem Vorstehenden nicht zu überzeugen:

**5.4.6.1** Sofern die Beschwerdeführerin behauptet, dass die Verantwortung für den praktischen Teil der Weiterbildung und die entsprechenden Leistungen weitgehend bei ihr liege, trifft dies höchstens für die Ausbildung der eigenen Assistenztierärzte zu. Hingegen ergeben sich aus den Akten keine Anhaltspunkte dafür, dass die Verantwortung für den praktischen Teil der Weiterbildung und die entsprechenden Leistungen der restlichen «Residents», welche diese Weiterbildungsprogramme europaweit absolvieren, bei der Beschwerdeführerin liegen sollte. Ohnehin kann aus dem Umstand an sich, dass ein Tierspital seine angestellten Assistenzärzte ausbildet, nichts zugunsten einer Bildungs Kooperation abgeleitet werden, welche die Geschäftsführungsstelle eines europaweit tätigen Vereins umfassen soll.

**5.4.6.2** Auch der von der Beschwerdeführerin genannte Umstand, wonach Mitarbeitende der Beschwerdeführerin in den Gremien des C. \_\_\_\_\_ vertreten seien und sie (die Beschwerdeführerin) dementsprechend über Mitspracherechte verfüge, spricht nicht für eine Bildungskoope-ration, welche die genannten Leistungen der Beschwerdeführerin umfasst. In diesem Zusammenhang gilt es festzuhalten, dass der Beschwerdeführerin kein statutarisch oder anderweitig gesicherter Anspruch auf Vertretung in einem Gremium des C. \_\_\_\_\_ zukommt. So wird beispielsweise die von der Beschwerdeführerin genannte Prüfungskommission durch den «Board of Regents» besetzt und untersteht dessen Leitung (BB 11, Art. 11). Es erscheint mithin als beliebig, ob und wenn ja, in welchen Gremien allenfalls Mitarbeitende der Beschwerdeführerin vertreten sind.

**5.4.7** Aus alledem folgt, dass die Beschwerdeführerin keine der streitbet- troffenen Leistungen an das C. \_\_\_\_\_ im Rahmen einer Bildungskoope- ration erbracht hat. Entsprechend sind diese Leistungen zum Normalsatz zu versteuern. Die Beschwerde ist in diesem Punkt abzuweisen.

## **6.**

Als Nächstes ist auf die Mehrwertsteuerliche Behandlung der vom Zentrum für Zahnmedizin der Beschwerdeführerin (nachfolgend: ZZM) vereinnahm- ten Honorarabgaben einzugehen.

Es ist vorliegend unbestritten, dass die am ZZM privatärztlich tätigen Ärzte (nachfolgend: PAT-Zahnärzte) im eigenen Namen und auf eigene Rech- nung ambulante Heilbehandlungen an Patienten in den Räumlichkeiten des ZZM erbracht haben. Strittig und nachfolgend zu untersuchen ist die Frage, ob die Honorarabgaben der PAT-Zahnärzte für die Benützung der Infrastruktur (einschliesslich des Pflege- und medizinischen Personals) des ZZM von der Steuer ausgenommen sind.

**6.1** Die Vorinstanz vertritt den Standpunkt, dass Beiträge der Beleg- und Chefärzte für die Benützung der Infrastruktur (einschliesslich des Pflege- und medizinischen Personals) nur dann von der Steuer ausgenommen sind, wenn das rechnungsstellende Institut unter Art. 21 Abs. 2 Ziff. 2 MWSTG subsumiert werden könne. Da im ZZM ausschliesslich ambulante, zahnmedizinische Heilbehandlungen erbracht würden, könne das ZZM mangels Beherbergung von Patienten weder als Spital im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 2 MWSTG qualifiziert werden, noch erbringe es Spitalbehand- lungen. Daran ändere der Umstand, dass es sich beim ZZM um eine

Poliklinik im Sinne von § 35 Abs. 2 Bst. d des Gesundheitsgesetzes des Kantons Zürich vom 2. April 2007 (GesG ZH, LS 810.1) handle, nichts.

Die Leistung der Beschwerdeführerin an die PAT-Zahnärzte sei nach ihrem Gehalt als Einräumung eines Nutzungsrechts zu qualifizieren. Denn die PAT-Zahnärzte hätten für ihre privatärztliche Tätigkeit im ZZM von Gesetzes wegen eine Abgabepauschale zu entrichten, welche die Nutzung von Infrastruktur, Material und Personal beinhalte. Dabei gehe es insbesondere auch um das Recht der Professoren, im ZZM unter Nutzung der vorhandenen Infrastruktur zusätzlich privatärztlich tätig zu sein, d.h. nebst der universitären Anstellung im ZZM im eigenen Namen und auf eigene Rechnung zahnmedizinische Heilbehandlungen zu erbringen. Sämtliche erwähnten Leistungskomponenten seien auf dieses Ziel gerichtet. Sie bilden nach Ansicht der Vorinstanz insofern ein zusammengehörendes Ganzes, welches im Sinne einer Gesamtleistung nicht auseinandergenommen werden könne. Nach ihrem Gehalt sei in dieser Gesamtleistung die Einräumung eines Nutzungsrechts zu erblicken, weshalb die vereinnahmten Honorarabgaben zum Normalsatz zu versteuern seien. Entsprechend handle es sich bei den Leistungen des ZZM an die PAT-Zahnärzte auch nicht um eine Vorleistung i.S.v. Art. 21 Abs. 3 und 4 MWSTG.

**6.2** Die Beschwerdeführerin stellt sich dagegen auf den Standpunkt, dass das ZZM eine Poliklinik sei, die organisatorisch in ihr (der Beschwerdeführerin) integriert sei und die Kriterien eines Spitals erfülle. Eine Poliklinik stehe im Kanton Zürich ebenfalls unter ärztlicher Aufsicht und müsse über eine Betriebsbewilligung verfügen. Dabei seien die Polikliniken in § 35 Abs. 1 Bst. d GesG ZH separat von ambulanten ärztlichen, zahnärztlichen und chiropraktischen Institutionen aufgeführt und fielen daher nicht unter den Begriff «ambulante Behandlungszentren» im Sinne von MBI 21 Ziff. 5. Bei den kieferchirurgischen Eingriffen unterscheide sich das ZZM nicht von Operationen, die in einem Spital durchgeführt würden. Polikliniken seien aufgrund ihrer organisatorischen und fachlichen Besonderheiten unter den Begriff «Spitäler» zu subsumieren, soweit diese nicht schon bereits in ein Universitätsspital eingegliedert seien. Dies zeige sich daran, dass das ZZM von der Gesundheitsdirektion des Kantons Zürich verpflichtet sei, während bestimmter Öffnungszeiten einen Notfalldienst aufrecht zu erhalten. Eine Abgrenzung nach dem Kriterium «stationäre» oder «ambulante» Behandlung sei nicht mehr sinnvoll.

Da das ZZM mangels expliziter Definition einer Poliklinik im MWSTG unter den Begriff Spital falle, sei die Ausnahmeregelung gemäss MBI 21 Ziff. 8.3

Bst. b sinngemäss auf sie anzuwenden. Danach wären die vom ZZM an PAT-Zahnärzte fakturierten Infrastrukturkosten als von der Steuer ausgenommen zu qualifizieren. In einer anderen Schlussfolgerung erblickt die Beschwerdeführerin das verfassungsrechtliche Gleichbehandlungsgebot gemäss Art. 8 BV als verletzt. Dies indem PAT-Zahnärzte im Vergleich zu Beleg- und Chefärzten, die an einem Spital tätig sind, in willkürlicher Weise ungleich behandelt würden. Sie (die Beschwerdeführerin) habe aber Anspruch auf rechtsgleiche und willkürfreie Behandlung.

Im Sinne einer Eventualbegründung geht die Beschwerdeführerin davon aus, dass die Infrastrukturkosten auch unter Berücksichtigung der Kombinationsregel gemäss Art. 19 Abs. 2 MWSTG von der Steuer ausgenommen seien. Entgegen der Auffassung der Vorinstanz handle es sich bei den strittigen Umsätzen nicht um eine Entschädigung für das Recht, eine Privatpraxis am ZZM zu führen, sondern vielmehr um die Abgeltung für die Benutzung der Behandlungsräumlichkeiten sowie für medizinisches Hilfspersonal und übrige Infrastruktur. Die Beanspruchung der einzelnen Leistungskomponenten sei abhängig von der Art der zahnärztlichen Behandlung und könne divergieren. Demnach liege keine Gesamtleistung vor, sondern lägen einzelne selbständige Leistungskomponenten vor, welche im Rahmen einer Vereinfachung mit einer pauschalen Abgeltung vom Gesamthonorar berechnet würden. Da diese Einzelleistungen wertmässig zu mehr als 70 % gemäss Art. 21 Abs. 2 MWSTG von der Steuer ausgenommen seien, sei die gesamte Abgeltung unter Berücksichtigung der Kombinationsregeln gemäss Art. 19 Abs. 2 MWSTG als von der Steuer ausgenommen zu betrachten. Den PAT-Zahnärzten sei bekannt, welche Leistungen sie vom ZZM in den individuellen Patientenbehandlungen beanspruchten.

Insgesamt seien somit die Leistungen des ZZM an die PAT-Zahnärzte als von der Steuer ausgenommen zu behandeln.

**6.3** Vorab ist auf die Frage einzugehen, ob es sich beim ZZM um eine Institution im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 2 MWSTG handelt. Würde dies zutreffen, käme die Praxisregelung, wonach Beiträge der Beleg- und Chefärzte für die Benutzung der Infrastruktur eines Spitals von der Steuer ausgenommen sind, zur Anwendung. Zu prüfen ist in diesen Zusammenhang, ob es sich beim ZZM um ein Spital oder allenfalls um ein Zentrum für ärztliche Heilbehandlung handelt.

**6.3.1** Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin handelt es sich beim ZZM nicht um ein Spital im Sinne des MWSTG. Wie aus der Bewilligung zum Betrieb einer Poliklinik der Gesundheitsdirektion des Kantons Zürich vom 20. April 2021 hervorgeht, handelt es sich bei einer Poliklinik im Sinne von § 35 Abs. 2 Bst. d GesG ZH um ein Ambulatorium der öffentlichen Hand und gerade nicht um ein Spital im Sinne von § 35 Abs. 2 Bst. a GesG ZH. Allfällige besondere Öffnungszeiten oder der Umstand, dass das ZZM komplexe Fälle behandelt, welche ein interdisziplinäres Vorgehen erfordern und von privaten Dienstleistern allenfalls nur in sehr wenigen Privatpraxen behandelt werden können, ändert an diesem Umstand nichts. Vielmehr begründen diese Umstände das öffentliche Interesse für den Betrieb eines durch die öffentliche Hand betriebenen Ambulatoriums. Diese Qualifikation stimmt auch mit dem allgemeinen Verständnis eines Spitals überein. So wird auch im Sozialversicherungsrecht unter einem Spital ausschliesslich eine Einrichtung verstanden, die der stationären Behandlung akuter Krankheiten oder der stationären Durchführung von Massnahmen der medizinischen Rehabilitation dient (Art. 39 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Krankenversicherung vom 18. März 1994 [KVG, SR 832.10]).

Nicht nur bestehen keine Anhaltspunkte dafür, dass der Gesetzgeber für das MWSTG eine abweichende Definition eines Spitals einführen und sog. Polikliniken bzw. Ambulatorien unter den Begriff des Spitals im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 2 MWST subsumieren wollte. Vielmehr sind nach dem klaren Willen des Gesetzgebers Ambulatorien und Tageskliniken de lege lata gerade nicht als Institutionen im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 2 MWSTG zu qualifizieren. Dies soll sich erst mit Inkrafttreten der Teilrevision des Mehrwertsteuergesetzes per 1. Januar 2025 ändern (E. 3.1.1.3). Weitere Ausführungen dazu erübrigen sich daher bereits aufgrund des Anwendungsgebots von Bundesgesetzen gemäss Art. 190 BV.

**6.3.2** Eine Qualifikation des ZZM als Zentrum für ärztliche Heilbehandlung i.S.v. Art. 21 Abs. 2 Ziff. 2 MWSTG ist ebenfalls ausgeschlossen, da solche Einrichtungen für Dritte nicht ohne Weiteres zugänglich sein dürfen, sondern eine ärztliche Einweisung erfordern (E. 3.1.1.1). Im Gegensatz dazu können sich Patienten am ZZM ohne ärztliche Einweisung beraten und behandeln lassen ([www.zzm.uzh.ch](http://www.zzm.uzh.ch) > Für Patienten > Behandlung; letztmals besucht am 8. Mai 2024).

**6.3.3** Sofern die Beschwerdeführerin in diesem Zusammenhang eine rechtsungleiche Behandlung von PAT-Zahnärzten im Vergleich zu Beleg- und Chefärzten an Spitälern geltend macht, kann sie daraus nichts zu ihren

Gunsten ableiten. Zum einen besteht mit der Qualifikation als Institut im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 2 MWSTG ein sachliches Kriterium, um die Steuerausnahme zu begründen, welches aufgrund des Anwendungsgebots im Sinne von Art. 190 BV von allen rechtsanwendenden Behörden zu beachten ist. Zum anderen betrifft die geltend gemachte Ungleichbehandlung die PAT-Zahnärzte und nicht die Beschwerdeführerin, weshalb sie sich mangels Rechtsschutzinteresse nicht darauf berufen kann.

**6.4** Als Nächstes ist die Frage zu klären, ob es sich bei den mit der Honorarabgabe abgegoltenen Leistungen der Beschwerdeführerin um eine Gesamtleistung handelt.

**6.4.1** Bei einer Gesamtleistung müssen die einzelnen Leistungen – wie zuvor in Erwägung 3.3.1 festgehalten – sachlich, zeitlich und vom wirtschaftlichen Gehalt her in einer derart engen Verbundenheit stehen, dass sie untrennbare Komponenten eines Vorgangs verkörpern, der das gesamte Handeln umfasst. Der Leistungskomplex kann demnach nicht in Einzelleistungen zerlegt werden, die jede für sich betrachtet einen wirtschaftlich sinnvollen Zweck erfüllt, oder wenn die Gesamtleistung durch eine solche Zerlegung zerstört, beschädigt oder verändert würde.

Die Beurteilung der Frage, ob eine Gesamtleistung vorliegt, ist aus der Sicht des Verbrauchers, d.h. des Leistungsempfängers, zu beantworten. Massgeblich ist die allgemeine Verkehrsauffassung einer bestimmten Verbrauchergruppe; vorliegend jene von privatärztlich tätigen Zahnärzten. Die vorliegenden Leistungen sind daraufhin zu untersuchen, ob sie von dieser Verbrauchergruppe als Gesamtleistung verstanden werden.

**6.4.2** Die Verordnung vom 28. Juni 2010 über das Zentrum für Zahnmedizin der Universität Zürich (LS 415.437; nachfolgend: VZZM) regelt die privatärztliche Behandlung von Patientinnen und Patienten im ZMZ. Danach kann die Universitätsleitung der Beschwerdeführerin Professorinnen und Professoren, leitenden Ärztinnen und Ärzten, Oberärztinnen und Oberärzten sowie Oberassistentinnen und Oberassistenten die Bewilligung erteilen, Patientinnen und Patienten privatärztlich zu behandeln (§ 7 VZZM). Die Bewilligung setzt einen Beschäftigungsgrad von mindestens 80 % voraus, wobei die aufgewendete Arbeitszeit zu kompensieren ist (§ 8 Abs. 2 VZZM). Die Ausübung der privatärztlichen Tätigkeit steht unter der Aufsicht der jeweiligen Klinikdirektorin oder Klinikdirektors (§ 8 Abs. 3 VZZM). Als Entschädigung für die Nutzung von Infrastruktur, Material und Personal im Rahmen der privatärztlichen Tätigkeit entrichten die Bewilligungsinhaber

dem ZZM eine Abgabe (§ 10 Abs. 1 VZZM). Die Höhe der Honorarabgabe richtet sich nach dem Anstellungstitel und insbesondere nach der Höhe der Nettoeinnahmen, welche die Bewilligungsinhaberin oder der Bewilligungsinhaber aus der privatärztlichen Tätigkeit am ZZM erzielt (§ 11 f. VZZM). In den Ausführungsbestimmungen zur privatärztlichen Tätigkeit am ZZM der Universität Zürich vom 18. August 2020 (BB 18; nachfolgend: Ausführungsbestimmungen) werden der einheitliche Vollzug der Zuweisung von Patientinnen und Patienten an Privatpraxen in den Räumlichkeiten des ZZM, die Patienteninformationen sowie die persönlichen Leistungserbringung im Rahmen der privatärztlichen Tätigkeit am ZZM geregelt. Danach erfolgt die privatärztliche Tätigkeit am ZZM aufgrund: a) einer externen Zuweisung an die Privatpraxis, b) einer fachlich bedingten Zuweisung an eine Spezialistin oder einen Spezialisten innerhalb des ZZM, wenn ein Behandlungsvorgang die spezifisch erforderlichen Kompetenzen von Studierenden oder von behandelnden Zahnärztinnen und Zahnärzten überschreitet oder c) aufgrund eines Patientenwunsches (§ 3 Abs. 1 Ausführungsbestimmungen).

**6.4.3** Aus diesen gesetzlichen Bestimmungen ergibt sich also, dass das ZZM den PAT-Zahnärzten die gesamte benötigte Infrastruktur als einziges Paket von Leistungen anbietet, damit diese am ZZM eine privatärztliche Tätigkeit ausüben können. Die PAT-Zahnärzte können im Rahmen ihrer privatärztlichen Tätigkeit die benötigte Infrastruktur des ZZM (Räumlichkeiten, Gerätschaften, Personal, Material etc.) nutzen und müssen dem ZZM dafür einen prozentualen Anteil an ihren Nettoeinnahmen entrichten. Die PAT-Zahnärzte sollen zur Behandlung der Patienten am ZZM beitragen, indem sie die ihnen nach den Ausführungsbestimmungen zugewiesenen Patienten behandeln. Insofern sind sämtliche vom ZZM an die PAT-Zahnärzte erbrachten Leistungskomponenten darauf ausgerichtet, dass ein PAT-Zahnarzt diesen zugewiesenen Patienten in der Struktur des ZZM behandeln kann. Dabei werden keine individuellen Lieferungen und Dienstleistungen an die einzelnen PAT-Zahnärzte erbracht oder fakturiert. Für das Leistungsverhältnis zwischen einem PAT-Zahnarzt und dem ZZM spielt es auch keine Rolle, in welchem Umfang die Infrastruktur bei der Behandlung eines Patienten effektiv genutzt wird. Vielmehr bezahlt ein PAT-Zahnarzt eine pauschale Honorarabgabe, welche sich nach seinen am ZZM im Rahmen seiner privatärztlichen Tätigkeit erzielten Nettoeinnahmen richtet, damit er die einzelnen Leistungskomponenten jederzeit nach Bedarf in Anspruch nehmen kann.

Insofern stehen die einzelnen Leistungskomponenten des ZZM sachlich, zeitlich und vom wirtschaftlichen Gehalt her in einer derart engen Verbundenheit, dass sie untrennbare Komponenten eines Vorgangs verkörpern, der das gesamte Handeln umfasst. Die einzelnen Leistungskomponenten erfüllen für sich alleine aus Sicht eines privatärztlich tätigen Zahnarztes keinen wirtschaftlich sinnvollen Zweck, da sie ihm nur in ihrer Gesamtheit ermöglichen, Patienten im Rahmen einer privatärztlichen Tätigkeit am ZZM zu behandeln.

Die Leistungskomponenten, die das ZZM an die PAT-Zahnärzte erbringt, sind als Gesamtleistung zu qualifizieren und damit mehrwertsteuerlich einheitlich zu beurteilen. Der Kern dieser Gesamtleistung liegt in der Überlassung einer umfassenden Infrastruktur, welche die privatärztliche Behandlung von Patienten durch einen PAT-Zahnarzt ermöglicht, und ist damit steuerbar. Vor diesem Hintergrund ist nicht im Einzelnen zu prüfen, ob einzelne Leistungskomponenten in einem anderen Kontext für sich allein von der Steuer ausgenommen sein oder allenfalls im Rahmen einer Leistungskombination erbracht werden könnten.

**6.4.4** Was die Beschwerdeführerin dagegen vorbringt, vermag am Ergebnis nichts zu ändern:

Sofern die Beschwerdeführerin vorbringt, dass die Beanspruchung der einzelnen Leistungskomponenten abhängig von der Art der zahnärztlichen Behandlung sei und divergieren könne, kann sie daraus nichts gegen eine Gesamtleistung ableiten. Vielmehr spricht der Umstand, dass die einzelnen Leistungskomponenten abhängig vom jeweiligen Bedarf im Rahmen der privatärztlichen Behandlung des Patienten bezogen werden und sich das Entgelt immer nach den Nettoeinnahmen des PAT-Zahnarztes richtet, gerade für eine Gesamtleistung und gegen das Erbringen von individuellen Leistungen, welche die Beschwerdeführerin nach den Bestimmungen von Art. 19 Abs. 2 MWSTG in einer Leistungskombination erbracht haben will. Damit von einer Leistungskombination ausgegangen werden könnte, müssten die einzelnen zu beziehenden Leistungen jeweils im Voraus von der Beschwerdeführerin festgelegt werden, was vorliegend gerade nicht der Fall ist. Im Gegenteil ermöglicht die Nutzung der gesamten Infrastruktur des ZZM dem PAT-Zahnarzt gerade, jeweils situativ die für die aktuelle Behandlung notwendigen Leistungskomponenten zu beziehen, ohne dass dies jeweils ein neues Leistungsverhältnis begründen würde.

**6.4.5** Dass es sich bei den mit der Honorarabgabe abgegoltenen Leistungskomponenten um eine Gesamtleistung handelt, ergibt sich ferner aus den Materialien zur Teilrevision zur Mehrwertsteuer (E. 3.1.1.3). So entspricht es dem klaren Willen des Gesetzgebers, dass de lege lata Beiträge von Beleg- und Chefärztinnen und -ärzten für die Infrastruktur im Sinne einer Gesamtleistung der Steuer zum Normalsatz unterliegen, sofern sie von einem Ambulatorium oder einer Tagesklinik in Rechnung gestellt werden.

**6.4.6** Nach dem Gesagten erweist sich der angefochtene Entscheid hinsichtlich der mehrwertsteuerlichen Behandlung der vom ZZM vereinnahmten Honorarabgaben als rechtmässig. Die Beschwerde erweist sich in diesem Punkt als unbegründet und ist abzuweisen.

## **7.**

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass die Beschwerde im Sinne der Erwägungen 1.7.2 und 4.5 im Umfang von Fr. 2'583'353.80 teilweise gutzuheissen ist. Im Übrigen ist die Beschwerde abzuweisen (E. 5.4.7 und 6.4.6).

Angesichts des Streitwerts von Fr. 2'907'892.– (Sachverhalt Bst. G und E. 1.3) obsiegt die Beschwerdeführerin zu rund 90 % bzw. unterliegt zu rund 10 %.

## **8.**

**8.1** Die Verfahrenskosten werden in der Regel der unterliegenden Partei auferlegt; unterliegt diese nur teilweise, so werden die Verfahrenskosten ermässigt (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Insgesamt sind die Verfahrenskosten auf Fr. 25'000.– festzusetzen (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]) und der zu rund 10 % unterliegenden Beschwerdeführerin (E. 7) im Umfang von Fr. 2'500.– aufzuerlegen. Letzterer Betrag ist dem geleisteten Kostenvorschuss von insgesamt Fr. 25'000.– zu entnehmen. Der Restbetrag von Fr. 22'500.– ist der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten.

Der Vorinstanz sind keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 2 VwVG).

**8.2** Die zu rund 90 % obsiegende Beschwerdeführerin (E. 1.37) hat Anspruch auf eine reduzierte Parteientschädigung (Art. 64 Abs. 1 VwVG und Art. 7 Abs. 1 VGKE).

Da die Rechtsvertretung der Beschwerdeführerin keine Kostennote eingereicht hat, ist die Parteientschädigung aufgrund der Akten festzusetzen (Art. 14 Abs. 2 VGKE). Wie aus Art. 8 Abs. 2 und Art. 10 Abs. 1 VGKE hervorgeht, hat die Parteientschädigung nicht jeden erdenklichen, sondern nur den notwendigen Aufwand zu ersetzen (statt vieler: Urteil des BVGer A-2703/2021 vom 12. Mai 2021 E. 4.2.2 mit Hinweisen).

Die reduzierte Parteientschädigung wird vorliegend unter Berücksichtigung aller Umstände ermessensweise auf Fr. 20'000.– festgesetzt.

(Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite.)

**Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

**1.**

Die Beschwerde wird im Sinne der Erwägungen 1.7.2 und 4.5 im Umfang von Fr. 2'583'353.80 teilweise gutgeheissen. Im Übrigen wird sie abgewiesen.

**2.**

Die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 25'000.– werden der Beschwerdeführerin im Umfang von Fr. 2'500.– auferlegt. Dieser Betrag ist dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 25'000.-- zu entnehmen. Der Restbetrag von Fr. 22'500.– wird der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

**3.**

Die Vorinstanz hat der Beschwerdeführerin eine reduzierte Parteientschädigung in der Höhe von Fr. 20'000. – zu bezahlen.

**4.**

Dieses Urteil geht an die Beschwerdeführerin, die Vorinstanz und die Beigeladene.

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Der vorsitzende Richter:

Der Gerichtsschreiber:

Keita Mutombo

Gregor Gassmann

**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: