



Abteilung I  
A-1004/2023

## Urteil vom 7. Mai 2024

Besetzung

Richterin Iris Widmer (Vorsitz),  
Richter Jürg Steiger,  
Richter Pierre-Emmanuel Ruedin,  
Gerichtsschreiberin Anna Begemann.

Parteien

**MWST-Gruppe A. \_\_\_\_\_ AG,**  
(...),  
vertreten durch  
(...),  
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Mehrwertsteuer (1. Januar 2016 bis 31. Dezember 2017).

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

Die MWST-Gruppe A. \_\_\_\_\_ AG (nachfolgend: Steuerpflichtige) ist seit dem (Datum) im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen.

**B.**

**B.a** An verschiedenen Tagen im Jahr 2019 führte die ESTV eine Kontrolle der Steuerpflichtigen betreffend die Steuerperioden 2016 und 2017 (1. Januar 2016 bis 31. Dezember 2017) durch. Mit Einschätzungsmitteilung (EM) Nr. (...) vom 14. Januar 2020 machte die ESTV für die Steuerjahre 2016 und 2017 eine Steuerkorrektur zu ihren Gunsten in Höhe von insgesamt rund Fr. (...) zzgl. Verzugszins ab dem 15. April 2017 (mittlerer Verfall) geltend.

**B.b** Mit Schreiben vom 20. April 2020 zeigte sich die Steuerpflichtige mit den Punkten 1.1 und 5.1 (Besteuerung der Umsätze aus Managed-Care-Leistungen) sowie 1.2 und 5.2 (Besteuerung der Umsätze aus medizinischen Massagen in den Kantonen [...] und [...]) der EM Nr. (...) nicht einverstanden und forderte eine einlässlich begründete Verfügung.

**B.c** Auf Aufforderung der ESTV hin reichte die Steuerpflichtige diverse Unterlagen und Erläuterungen ein.

**B.d** Mit Verfügung vom 27. August 2021 setzte die ESTV die Steuerforderung gegenüber der Steuerpflichtigen für die Steuerperioden 2016-2017 fest (Dispositiv-Ziff. 1). Die Steuerpflichtige schulde der ESTV daher für die Steuerperioden 2016 und 2017 eine Steuernachforderung von Fr. (...) zzgl. Verzugszins ab dem 15. April 2017 (mittlerer Verfall; für die Zeit vom 20. März 2020 bis 31. Dezember 2020 beträgt der Zinssatz 0%) zu bezahlen (Dispositiv-Ziff. 2). Die Vorauszahlung der Steuerpflichtigen vom 22. Juli 2019 in Höhe von Fr. (...) werde an die Forderung der ESTV angerechnet. Ein allfälliger Überschuss werde nach Rechtskraft der Verfügung mit allfälligen offenen Forderungen verrechnet oder ausbezahlt (Dispositiv-Ziff. 4). Es würden keine Verfahrenskosten erhoben und keine Parteient-schädigung ausgerichtet (Dispositiv-Ziff. 5).

**B.e** Mit Schreiben vom 29. September 2021 erhob die Steuerpflichtige Einsprache gegen die Verfügung vom 27. August 2020. Sie beantragte, es sei festzustellen, dass die ihr zufließenden Managed-Care Erträge von der Steuer ausgenommen sind. Es sei zudem festzustellen, dass die ihr zufließenden Erträge aus medizinischen Massagen am Standort (Ort) und

dessen vier Satellitenstandorten von der Steuer ausgenommen sind. Die Verfügung der ESTV vom 27. August 2021 sei entsprechend zu korrigieren und die Steuerforderung für die Jahre 2016-2017 um Fr. (...) zu ihren Gunsten zu reduzieren. Ihr sei für die unter Vorbehalt bezahlte Steuer eine Gutschrift zzgl. bereits bezahlte Verzugszinsen inkl. Vergütungszins auszustellen.

**B.f** Mit Einspracheentscheid vom 17. Januar 2023 wies die Vorinstanz die Einsprache vollumfänglich ab.

**C.**

**C.a** Mit Eingabe vom 17. Februar 2023 erhebt die Steuerpflichtige (nachfolgend: Beschwerdeführerin) Beschwerde gegen den Einspracheentscheid der ESTV vom 17. Januar 2023 beim Bundesverwaltungsgericht. Sie beantragt, es sei festzustellen, dass die ihr entrichteten Entschädigungen der Krankenversicherungen für das Erbringen von integrierten Heilbehandlungen gemäss Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 des Bundesgesetzes vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20) von der Mehrwertsteuer auszunehmen sind. Es sei zudem festzustellen, dass die ihr zufließenden Erträge aus medizinischen Massagen am Standort (Ort) und dessen vier Satellitenstandorten von der Steuer ausgenommen sind. Der Einspracheentscheid der ESTV vom 17. Januar 2023 sei entsprechend zu korrigieren und die Steuerforderung für die Jahre 2016-2017 sei um Fr. (...) zu ihren Gunsten zu reduzieren. Ihr sei für die unter Vorbehalt bezahlte Steuer eine Gutschrift zzgl. bereits bezahlte Verzugszinsen inkl. Vergütungszins auszustellen; unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der «Beschwerdegegnerin».

**C.b** Mit Vernehmlassung vom 27. April 2023 beantragt die Vorinstanz, die Beschwerde sei unter Kostenfolge zu Lasten der Beschwerdeführerin abzuweisen.

*Auf die detaillierten Vorbringen der Verfahrensparteien und die Beweismittel wird – soweit dies für den Entscheid wesentlich ist – im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.*

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

### **1.**

**1.1** Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021), sofern in sachlicher Hinsicht keine Ausnahme nach Art. 32 VGG vorliegt und es sich bei der Vorinstanz um eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG handelt. Diese Voraussetzungen sind vorliegend erfüllt. Das Bundesverwaltungsgericht ist zur Behandlung von Beschwerden gegen Einspracheentscheide der ESTV auf dem Gebiet der Mehrwertsteuern sachlich und funktionell zuständig. Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG).

**1.2** Die Beschwerdeführerin ist grundsätzlich zur Beschwerdeerhebung berechtigt (Art. 48 Abs. 1 VwVG). Insoweit die Beschwerdeführerin jedoch den Einspracheentscheid vom 17. Januar 2023 mit Bezug auf die steuerliche Behandlung der ihr zufließenden Erträge aus medizinischen Massagen am Standort (Ort) anfechten will, fehlt es ihr an einem schutzwürdigen Interesse (Art. 48 Abs. 1 Bst. c VwVG). Die Vorinstanz hat im Einspracheentscheid vom 17. Januar 2023 nämlich festgehalten, dass die am Standort (Ort) selbst durchgeführten medizinischen Massagen als Entgelte für eine von der Steuer ausgenommene Leistung i.S.v. Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG qualifizieren, was auch rechnerisch berücksichtigt wurde (vgl. Einspracheentscheid Ziff. I.1.2). Dies wird auch von der Beschwerdeführerin anerkannt (Beschwerde, Ziff. IV.C.1 f.). In diesem Umfang ist die Beschwerdeführerin demnach nicht beschwert. Mangels eines schutzwürdigen Interesses ist diesbezüglich nicht auf die Beschwerde einzutreten.

### **1.3**

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

**1.3.2** Vorliegend beantragt die Beschwerdeführerin, es sei festzustellen, dass die ihr entrichteten Entschädigungen der Krankenversicherungen für das Erbringen von integrierten Heilbehandlungen gemäss Art. 21 Abs. 2

Ziff. 3 MWSTG sowie die ihr zufließenden Erträge aus medizinischen Massagen an den vier Satellitenstandorten des Standorts (Ort) von der Mehrwertsteuer auszunehmen sind. Sie beantragt jedoch gleichzeitig die «Korrektur» der angefochtenen Verfügung (vgl. Sachverhalt Bst. C.a). Die Feststellungsbegehren sind dabei inhaltlich bereits vom Leistungsbegehren, nämlich dem Antrag auf Änderung des Einspracheentscheids vom 17. Januar 2023, umfasst und es kommt ihnen insofern keine eigenständige Bedeutung zu. Mangels eines Feststellungsinteresses ist auf die Feststellungsbegehren nicht einzutreten.

**1.4** Auf die im Übrigen frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde ist – unter Vorbehalt des in E. 1.2 und 1.3 Ausgeführten – einzutreten.

**1.5** Streitgegenstand im vorliegenden Verfahren sind Mehrwertsteuerforderungen für die Jahre 2016-2017 im Zusammenhang mit Managed-Care-Leistungen einerseits und mit medizinischen Massagen, die die Beschwerdeführerin in den Satellitenstandorten des Standorts (Ort) erbracht hat, andererseits. Im Übrigen stehen die Steuernachbelastungen nicht im Streit. Die Beschwerdeführerin beantragt, die von der ESTV festgesetzte Steuernachforderung in Höhe von Fr. (...) zzgl. Verzugszins sei um Fr. (...) zu ihren Gunsten zu reduzieren bzw. auf Fr. (...) (recte: Fr. [...]) festzusetzen.

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

## **1.7**

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

**1.7.2** Neue Bestimmungen erfassen somit weder sich früher ereignende Sachverhalte (sog. «Rückwirkung»), noch erlangt neues Recht vor seiner Inkraftsetzung Bedeutung (sog. «Vorwirkung»; RALF IMSTEPF,

Mehrwertsteuer in a nutshell, Zürich/St. Gallen 2020, S. 191). Die Anwendung eines Erlasses bzw. einer Gesetzesbestimmung, die noch nicht in Kraft getreten ist, würde bedeuten, dass zukünftiges Recht wie geltendes Recht angewendet wird (positive Vorwirkung), was grundsätzlich unzulässig ist. Gegen die Zulässigkeit der positiven Vorwirkung spricht neben dem Legalitätsprinzip auch der Grundsatz der Rechtssicherheit, da in der Regel nicht vorgesehen werden kann, ob und wann eine neue Regelung in Kraft tritt (vgl. zum Ganzen: Urteile des BVGer A-1007/2023 vom 21. März 2024 E. 2.2; F-5260/2019 vom 3. März 2021 E. 7.5; B-1843/2020 vom 17. Juni 2021 E. 4.2).

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

## **1.8**

**1.8.1** Die vorliegend zu beurteilende Sache betrifft die Steuerperioden 2016 und 2017. Somit ist in casu das MWSTG mitsamt der zugehörigen Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 (MWSTV, SR 641.201) in den in den Jahren 2016 bis 2017 gültig gewesenen Fassungen massgebend. Darauf wird nachfolgend – wo nicht anders vermerkt – referenziert.

**1.8.2** Soweit im Folgenden auf die Rechtsprechung zum früheren Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (aMWSTG, AS 2000 1300) verwiesen wird, liegt der Grund darin, dass diese im vorliegenden Fall – da die gesetzlichen Vorschriften, soweit hier interessierend, inhaltlich nicht geändert wurden – auch für das MWSTG übernommen werden kann.

## **2.**

**2.1** Der Bund erhebt eine allgemeine Verbrauchssteuer nach dem System der Nettoallphasensteuer (auch als Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug bzw. Mehrwertsteuer bezeichnet [vgl. Art. 130 der Bundesverfassung der

Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101] und Art. 1 Abs. 1 MWSTG]). Der Mehrwertsteuer im Inland unterliegen die im Inland durch steuerpflichtige Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen; sie sind steuerbar, soweit das MWSTG keine Ausnahme vorsieht (Steuerobjekt; Art. 18 Abs. 1 MWSTG).

## **2.2**

**2.2.1** Art. 3 Bst. c MWSTG definiert die Leistung als «Einräumung eines verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Werts an eine Drittperson in Erwartung eines Entgelts, auch wenn sie von Gesetzes wegen oder aufgrund behördlicher Anordnung erfolgt». Demnach besteht eine Leistung aus den folgenden drei Komponenten: 1) Einräumung eines verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Werts; 2) an einen Empfänger; und 3) in Erwartung eines Entgelts. Aus den Begriffen «Einräumung» und «Erwartung eines Entgelts» ergibt sich, dass der Leistungserbringer die Leistung grundsätzlich willentlich erbringen muss (Urteile des BVGer A-1007/2023 vom 21. März 2024 E. 3.2.1; A-2093/2022 vom 9. Februar 2024 E. 4.2; A-1383/2015 vom 4. März 2016 E. 3.1; CLAUDIO FISCHER/CLAUDE GROSJEAN, Der Leistungsbegriff, ASA 78, S. 701 ff., S. 707; CAMENZIND et al., Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 3. Aufl. 2012, S. 256 N. 603; vgl. FELIX GEIGER, in: Geiger/Schluckebier [Hrsg.], MWSTG Kommentar, Schweizerisches Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2. Aufl., Zürich 2019 [MWSTG-Kommentar 2019], Art. 3 N. 15). Das Vorliegen einer Leistung ist aus der Sicht des Leistungserbringers zu beurteilen (Urteile des BVGer A-5934/2018, A-5937/2018 vom 4. Februar 2020 E. 2.2.1; A-6671/2015, A-6674/2015 vom 9. August 2016 E. 2.2.1.2).

**2.2.2** Eine steuerbare Leistung setzt voraus, dass sie im Austausch mit einem Entgelt erfolgt, also (gemäss der Legaldefinition des Entgelts von Art. 3 Bst. f MWSTG) ein Vermögenswert gegeben ist, den der Empfänger oder an seiner Stelle eine Drittperson für den Erhalt der Leistung aufwendet. Besteht zwischen Leistungserbringer und -empfänger kein Austauschverhältnis im erwähnten Sinn, ist die Tätigkeit mehrwertsteuerlich irrelevant und fällt nicht in den Geltungsbereich der Mehrwertsteuer (statt vieler: BGE 132 II 353 E. 4.3 m.w.H.; Urteil des BVGer A-2094/2022 vom 22. November 2022 E. 2.2). Für ein Austauschverhältnis erforderlich ist, dass ein hinreichender Konnex (BGE 140 II 80 E. 2.1 m.w.H.) bzw. eine innere wirtschaftliche Verknüpfung zwischen Leistung und Entgelt besteht, sodass das eine das andere Element auslöst (statt vieler: BGE 138 II 239 E. 3.2 mit Hinweisen). Nach Rechtsprechung und Doktrin ist zur Beurteilung der inneren wirtschaftlichen Verknüpfung zwischen Leistung und Entgelt die Sicht des

Leistungsempfängers einzunehmen (Urteil des BGer 2C\_585/2017 vom 6. Februar 2019 E. 3.2; Urteile des BVGer A-2094/2022 vom 22. November 2022 E. 2.2; A-4569/2020 vom 4. Juli 2022 E. 2.2.2 m.w.H.).

**2.2.3** Die mehrwertsteuerliche Qualifikation von Vorgängen hat nicht in erster Linie aus einer zivil- bzw. vertragsrechtlichen Sicht, sondern nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien zu erfolgen (sog. wirtschaftliche Betrachtungsweise). Die zivil- bzw. vertragsrechtliche Sicht ist demnach nicht entscheidend, hat aber immerhin Indizwirkung (statt vieler: Urteil des BGer 2C\_891/2020 vom 5. Oktober 2021 E. 3.1.3; Urteile des BVGer A-2094/2022 vom 22. November 2022 E. 2.2; A-2244/2020 vom 13. Januar 2022 E. 2.4 m.w.H.).

## **2.3**

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

**2.3.2** Von mehreren selbständigen Leistungen, die mehrwertsteuerlich getrennt zu behandeln sind, ist nach dem Gesagten immer dann auszugehen, wenn es sich weder um eine Gesamtleistung noch um eine Hauptleistung mit akzessorischer Nebenleistung handelt (Art. 19 Abs. 1, 3 und 4 MWSTG; Urteile des BGer 2C\_639/2007 vom 24. Juni 2008 E. 2.2; 2A.40/2007 vom 14. November 2007 E. 2.2; 2A.452/2003 vom 4. März 2004 E. 3.1; Urteile des BVGer A-7384/2018 vom 3. Juni 2020 E. 2.3.5; A-6108/2014 vom 22. Juli 2015 E. 3.3.6, je m.w.H.). Die in der einheitlichen Leistung zusammengefassten, einzelnen Leistungskomponenten müssen von einem einzigen Leistungserbringer an einen einzigen Leistungsempfänger erbracht werden. Leistungen resp. Leistungskomponenten durch verschiedene Leistungserbringer und solche an verschiedene Leistungsempfänger lassen keine einheitliche Leistung entstehen (Urteile des BVGer A-1007/2023 vom 21. März 2024 E. 3.2.3; A-5638/2022 vom 29. August 2023 E. 2.5.5 m.w.H.).

## **2.4**

**2.4.1** 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 Steuer ausnahmen davon ausgegangen, dass diese «eher restriktiv» bzw. zumindest nicht extensiv zu handhaben sind (BGE 138 II 251 E. 2.3.4; 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-3061/2018 vom 4. Juni 2019 E. 3.5.1; A-7514/2014 vom 4. Februar 2016 E. 2.4.2; MICHAEL BEUSCH, in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015 [nachfolgend: Kommentar zum MWSTG 2015], 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-3061/2018 vom 4. Juni 2019 E. 3.5.1; ANNE TISSOT BENEDETTO, Kommentar zum MWSTG 2015, Art. 21 N. 1; Botschaft vom 25. Juni 2008 zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer, BBl 2008 6885, 6963, Art. 21 MWSTG).

Nach Art. 21 Abs. 3 MWSTG bestimmt sich die Frage, ob eine Leistung von der Steuer ausgenommen ist, ausschliesslich nach deren Gehalt und unabhängig davon, wer die Leistung erbringt oder empfängt. Vorbehalten bleiben nach Art. 21 Abs. 4 MWSTG jene Ausnahmetatbestände, die an eine subjektive Eigenschaft von Leistungserbringer oder -empfänger anknüpfen. In diesen Fällen gilt die Ausnahme nur für Leistungen, die von einer Person mit diesen Eigenschaften erbracht oder empfangen werden. Art. 21 Abs. 3 und 4 MWSTG greifen somit nur dann, wenn es sich um Vorleistungen handelt, die ebenfalls unter die Steuerausnahmen von Art. 21 Abs. 2 MWSTG fallen (vgl. BVGE 2016/23 E. 2.3.3; TISSOT BENEDETTO, Kommentar zum MWSTG 2015, Art. 21 N. 454).

**2.4.2** Im Gesundheitswesen sind von der Besteuerung ausgenommen die Spitalbehandlungen, daneben die ärztlichen Heilbehandlungen in Spitälern und Privatkliniken sowie in Zentren für ärztliche Heilbehandlungen und Diagnostik (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 2 MWSTG). Weiter ausgenommen sind die

sog. übrigen Heilbehandlungen (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG). Voraussetzung dafür ist objektiv, dass eine Heilbehandlung im Humanmedizinbereich direkt an den Patienten erbracht wird (vgl. nachfolgend E. 2.4.2.1); in subjektiver Hinsicht ist erforderlich, dass die Heilbehandlung von Ärzten oder anderen Angehörigen von Heil- und Pflegeberufen erbracht wird, die über eine Berufsausübungsbewilligung verfügen (vgl. nachfolgend E. 2.4.2.2 und 2.4.2.3).

**2.4.2.1** 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.

Nach konstanter Rechtsprechung folgt aus dem Begriff der Heilbehandlung (objektive Voraussetzung), dass nur die direkt am Patienten oder der Patientin vorgenommenen Behandlungen von der Steuer ausgenommen sind (BGE 124 II 193 E. 7a.aa; Urteil des BGer 2C\_1139/2015 vom 12. September 2016 E. 2.1.1; BVGE 2016/23 E. 2.3.2; Urteile des BVGer A-1007/2023 vom 21. März 2024 E. 3.2.4; A-5431/2015 vom 28. April 2016 E. 2.3.2).

**2.4.2.2** Gemäss Art. 35 Abs. 2 Bst. k MWSTV gelten namentlich medizinische Masseur und Masseurinnen als Angehörige von Heil- und Pflegeberufen im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG.

**2.4.2.3** Ein Leistungserbringer oder eine Leistungserbringerin verfügt über eine Berufsausübungsbewilligung im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG, wenn er oder sie im Besitz der nach kantonalem Recht erforderlichen Bewilligung zur selbstständigen Berufsausübung ist (Art. 35 Abs. 1 Bst. a MWSTV) oder zur Ausübung der Heilbehandlung nach der kantonalen Gesetzgebung zugelassen ist (Art. 35 Abs. 1 Bst. b MWSTV). Mit Blick auf die Zielsetzung des Gesetzgebers, nur die einen staatlich anerkannten Heilberuf ausübenden Leistungserbringer von der Ausnahme profitieren zu lassen, kann nach konstanter Rechtsprechung dabei unter der Zulassung zur Ausübung der Heilbehandlung nach der kantonalen Gesetzgebung nur eine positive Genehmigung verstanden werden, nicht aber ein blosses Dulden. Auch ein bewusster Verzicht des kantonalen Gesetzgebers auf eine entsprechende Regelung genügt rechtsprechungsgemäss nicht für die Anwendbarkeit der Steuerausnahmegesetzgebung (zum MWSTG: Urteile des BVGer A-3053/2021, A-3055/2021 vom 30. November 2022 [teilweise bestätigt durch das BGer mit Urteil 9C\_87/2023 vom 24. August 2023

{publiziert als BGE 149 II 385}] E. 2.2.2.2; A-389/2017 vom 13. September 2017 E. 2.3.2.2; zum aMWSTG: Urteil des BGer 2A.331/2005 vom 9. Mai 2006 E. 3.1). In der Rechtsprechung wird in diesem Zusammenhang zudem ausgeführt, dass ein Dokument, welches bestätigt, dass ein Beruf ohne Bewilligung ausgeübt werden könne, nicht als positive Genehmigung im massgebenden Sinne zu qualifizieren sei (Urteile des BVGer A-389/2017 vom 13. September 2017 E. 2.3.2.2; A-7514/2014 vom 4. Februar 2016 E. 2.4.7). Hingegen genügt eine Grundlage im kantonalen Recht, wonach die Ausübung der Heilbehandlung ausdrücklich zugelassen ist (Urteil des BGer 2C\_476/2017 vom 21. August 2018 E. 4.4 und 4.9; vgl. zum Ganzen: Urteil des BVGer A-6966/2018 vom 24. Oktober 2019 E. 2.3.2.2).

**2.4.3** Zusammenfassend ist festzuhalten, dass von der Steuer ausgenommene Heilbehandlungen im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG in Verbindung mit Art. 34 f. MWSTV vorliegen, wenn kumulativ die folgenden drei Voraussetzungen erfüllt sind (vgl. zum MWSTG: Urteile des BVGer A-3053/2021, A-3055/2021 vom 30. November 2022 [teilweise bestätigt durch das BGer mit Urteil 9C\_87/2023 vom 24. August 2023 {publiziert als BGE 149 II 385}] E. 2.2.4; A-6966/2018 vom 24. Oktober 2019 E. 2.3.4; zum aMWSTG: Urteil des BGer 2A.331/2005 vom 9. Mai 2006 E. 2.3):

- Die Tätigkeit muss von einem unter Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG fallenden Leistungserbringer ausgeführt werden;
- der Leistungserbringer muss über die nach dem kantonalen Recht erforderliche Bewilligung zur selbstständigen Berufsausübung verfügen oder zur Ausübung der Heilbehandlung nach der kantonalen Gesetzgebung zugelassen sein;
- es muss eine Heilbehandlung im Sinne der Gesetzgebung ausgeführt werden.

**2.4.4** Der Gesetzgeber hat aus sozialpolitischen Gründen nur gewisse Umsätze im Gesundheitswesen ausgenommen, wobei dabei die Abgrenzungsschwierigkeiten zwischen steuerbaren und ausgenommenen Leistungen bewusst in Kauf genommen wurden. Diese Abgrenzungsschwierigkeiten zeigten sich bereits in der ursprünglichen Ratsdebatte (zu Art. 18 Ziff. 3 aMWSTG, welcher lediglich mit redaktionellen Änderungen in den Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG überführt worden ist). Dabei wurde das Abstellen auf die kantonalen Berufsausübungsbewilligungen insbesondere mit dem Hinweis auf Abgrenzungsschwierigkeiten zwischen ärztlichen und

nicht ärztlichen Leistungen im Rahmen von MWST-Kontrollen gerechtfertigt. Zudem wurde ins Feld geführt, dass die Regelung den einzelnen Kantonen überlassen werden solle, weil das Gesundheitswesen Sache der Kantone sei und nicht mittels des Mehrwertsteuergesetzes ein Entzug von Kompetenzen erfolgen solle (siehe zum Ganzen: Urteile des BVGer A-3053/2021, A-3055/2021 vom 30. November 2022 [teilweise bestätigt durch das BGer mit Urteil 9C\_87/2023 {publiziert als BGE 149 II 385}] E. 2.2.5; A-389/2017 vom 13. September 2017 E. 2.3.5).

Mit der Problematik, dass das Abstellen auf kantonale Regelungen betreffend Berufsausübungsbewilligungen zu Ungleichbehandlungen und Steuerverzerrungen führen kann, da dieselbe Leistung durch Leistungserbringer mit gleicher Berufsausbildung und derselben Qualifikation – je nach kantonaler Gesetzgebung – einmal der Steuer untersteht bzw. von ihr ausgenommen ist, haben sich sowohl die Eidgenössische Steuerrekurskommission (SRK; Entscheid der SRK 2003-126 vom 19. April 2005 E. 3b/bb [zum aMWSTG; bestätigt durch das BGer mit Urteil 2A.331/2005 vom 9. Mai 2006]) als auch das Bundesverwaltungsgericht ([ebenfalls zum aMWSTG] Urteil des BVGer A-5113/2009 vom 16. Dezember 2009 E. 4.3.1) bereits ausführlich auseinandergesetzt. Dabei wurde darauf hingewiesen, dass mit dem Abstellen auf eine kantonale Regelung das Prinzip der einheitlichen Anwendung der Mehrwertsteuer auf dem Gebiet der gesamten Schweiz eine Schwächung erfahre, weil jede kantonale Regelung ihre spezifischen Besonderheiten habe. Da jedoch das Erfordernis einer Berufsausübungsbewilligung im Bundesgesetz selbst enthalten sei, womit eine potentielle Ungleichbehandlung zumindest bewusst in Kauf genommen werde, habe das Bundesverwaltungsgericht gemäss dem Anwendungsgebot von Art. 190 BV keine Möglichkeit, die Norm aufzuheben oder ihr die Anwendung zu versagen (siehe zum Ganzen: Urteil des BVGer A-6966/2018 vom 24. Oktober 2019 E. 2.3.5). In BGE 149 II 385 hat das Bundesgericht dies bestätigt und [mit Bezug auf das MWSTG] überdies festgehalten, dass die fragliche Regelung nicht offensichtlich Grundrechte verletze (BGE 149 II 385 E. 5.2 in fine).

## **2.4.5**

**2.4.5.1** Zum Begriff der medizinischen Masseure und Masseurinnen wurde in Ziff. 2.11 MBI 21 – in der am 6. Juli 2013 publizierten, im streitbetreffenen Zeitraum geltenden Fassung – Folgendes ausgeführt:

«Als Erbringer von Heilbehandlungen gelten medizinische Masseure und Masseurinnen, die im Besitz der nach kantonalem Recht erforderlichen Bewilligung zur selbstständigen Berufsausübung als medizinischer Masseur oder

medizinische Masseurin oder zur Ausübung der Heilbehandlung nach der kantonalen Gesetzgebung zugelassen sind (Art. 35 Abs. 1 Bst. a und b MWSTV).

Einer kantonalen Berufsausübungsbewilligung gleichgestellt ist eine Bestätigung des Kantons, dass die betreffende Person zur Ausübung von Heilbehandlungen an kranken oder verletzten Personen berechtigt und zur Berufsausübung zugelassen ist. Ein Dokument, das bestätigt, dass der Beruf ohne Bewilligung ausgeübt werden kann, gilt nicht als Bestätigung im vorgenannten Sinn.»

Die am 9. Mai 2023 publizierte Fassung ist – soweit vorliegend interessierend – gleichlautend (Ziff. 2.1.11 umfasst den ersten Absatz und den letzten Satz des zweiten Absatzes und Ziff. 1.5.2 [Erster Satz] erfasst den übrigen Teil des zweiten Absatzes).

**2.4.5.2** Die Kategorie des «ambulanten Behandlungszentrums» fand sich in der am 6. Juli 2013 publizierten Fassung in Ziff. 5. Diese hielt – soweit vorliegend interessierend – Folgendes fest:

#### **«5.1 Begriff und Voraussetzungen**

(...)

Als Erbringer von Heilbehandlungen gelten ambulante Behandlungszentren,

- in denen gewährleistet ist, dass eine oder mehrere als Erbringer von Heilbehandlungen gemäss Ziffer 2 [Angehörige von Heil- und Pflegeberufen] anerkannte Personen zu 100 % anwesend sind; und
- die im Besitz der kantonalen Institutsbewilligung sind, soweit eine solche nach kantonalem Recht erforderlich ist.

Erfüllt ein Zentrum diese Voraussetzungen nicht, sind sämtliche durch das Zentrum erbrachten Leistungen zum massgebenden Satz steuerbar, mit Ausnahme der Heilbehandlungen, die von einer Person durchgeführt werden, die gemäss Ziffer 2 als Erbringer von Heilbehandlungen anerkannt ist. Das Zentrum muss nachweisen können, dass die Behandlung von dieser Person erbracht wurde. (...)

#### **5.2 Von der Steuer ausgenommene Leistungen**

a. Heilbehandlungen (...), die unter Aufsicht und Verantwortung einer gemäss Ziffer 2 als Erbringerin von Heilbehandlungen anerkannten Person durchgeführt und im Namen des Behandlungszentrums in Rechnung gestellt werden. (...).».

**2.4.6** Diese Ziffer (Ziff. 5 MBI 21 in der hier einschlägigen Fassung) wurde per 9. Mai 2023 im Rahmen einer Praxispräzisierung / erstmaligen Praxisfestlegung infolge der Beurteilung neuer Sachverhalte geändert. Gemäss

dieser Fassung (Ziff. 2.3 Ambulante Behandlungszentren [zuletzt abgerufen am 19. April 2024]) gilt – soweit von der vorher geltenden Fassung abweichend und hier interessierend – Folgendes:

### «2.3.1 Begriff und Voraussetzungen

(...)

Als Erbringer von Heilbehandlungen gelten ambulante Behandlungszentren,

- in denen die Heilbehandlungen erbringende Person oder erbringenden Personen Angehörige von Heil- und Pflegeberufen nach Ziffer 2.1 sind oder die Heilbehandlungen unter der Verantwortung von Angehörigen von Heil- und Pflegeberufen gemäss Ziffer 2.1 erbringen.

Werden vom selben Betreiber mehrere Einrichtungen betrieben, muss in jeder Einrichtung ein Angehöriger eines Heil- und Pflegeberufes nach Ziffer 2.1 anwesend sein;

- die im Besitz der kantonalen Institutsbewilligung sind, soweit eine solche nach kantonalem Recht erforderlich ist.

Ist nach kantonalem Recht keine Bewilligung für die Eröffnung oder den Betrieb des ambulanten Behandlungszentrums erforderlich, z.B. weil es ausreicht, wenn der Leiter des Zentrums eine Berufsausübungsbewilligung besitzt, muss nur die erste Voraussetzung erfüllt sein. (...)

### 2.3.2 Leistungen von ambulanten Behandlungszentren

#### 2.3.2.1 Von der Steuer ausgenommene Leistungen

a. Heilbehandlungen (...), die unter Aufsicht und Verantwortung einer gemäss Ziff. 2.1 als Erbringerin von Heilbehandlungen anerkannten Person durchgeführt werden. Von der Steuer ausgenommen sind nur Heilbehandlungen, die nach der kantonalen Gesetzgebung zugelassen und in der kantonalen Bewilligung (falls vorhanden) aufgeführt sind. (...)

Heilbehandlungen ausserhalb der Einrichtung (z.B. in einem Fitnesscenter) sind nur dann von der Steuer ausgenommen, wenn der Leistungserbringer ein Angehöriger eines Heil- oder Pflegeberufes nach Ziff. 2.1 und im Besitz einer kantonalen Berufsausübungsbewilligung oder nach kantonalem Recht zur Erbringung von Heilbehandlungen berechtigt ist. Sind diese Voraussetzungen nicht erfüllt, sind die Behandlungen steuerbar (Fehlen der verantwortlichen Person im Sinne von Ziff. 2.3.1). (...)

**2.5** Zu den MWST-Branchen-Infos der ESTV ist Folgendes festzuhalten:

**2.5.1** In Anwendung von Art. 65 Abs. 3 MWSTG ist die ESTV gehalten, alle Praxisfestlegungen, die nicht ausschliesslich verwaltungsinternen Charakter haben, ohne zeitlichen Verzug zu veröffentlichen. Die von den

Verwaltungsbehörden veröffentlichten Broschüren, Kreisschreiben und Merkblätter – einschliesslich der MWST-Branchen-Infos – stellen Verwaltungsverordnungen dar, das heisst generelle Dienstanweisungen, die sich an nachgeordnete Behörden oder steuerpflichtige Personen wenden und worin die Verwaltungen ihre Sichtweise der Gesetzesauslegung darlegen. Sie statuieren keine neuen Rechte und Pflichten für Private, sondern dienen der Sicherstellung einer einheitlichen, gleichmässigen und sachrichtigen Praxis des Gesetzesvollzugs (BGE 146 I 105 E. 4.1; BVGE 2010/33 E. 3.3.1; Urteil des BVGer A-623/2021 vom 4. Februar 2022 E. 2.11.1; BEATRICE BLUM, MWSTG-Kommentar 2019, Art. 65 N. 9 f.).

Die Verwaltungsverordnungen bzw. Praxisfestlegungen sind für die als eigentliche Adressaten figurierenden Verwaltungsbehörden verbindlich, wenn sie nicht klarerweise einen verfassungs- oder gesetzeswidrigen Inhalt aufweisen (Urteile des BVGer A-2094/2022 vom 22. November 2022 E. 1.5.1; A-5601/2019 vom 6. Mai 2020 E. 1.7.1).

**2.5.2** 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; Urteil des BVGer A-623/2021 vom 4. Februar 2022 E. 2.11.2). 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 zugrundeliegenden Erlasses eigene Zweckmässigkeitsüberlegungen an die Stelle des Vollzugskonzepts der zuständigen Behörde zu setzen (vgl. BGE 146 II 359 E. 5.3; 146 I 105 E. 4.1; 141 V 139 E. 6.3.1; BVGE 2010/33 E. 3.3.1; 2007/41 E. 3.3). Von selbst versteht sich angesichts der herausragenden Bedeutung, welche dem Legalitätsprinzip im Schweizer Steuerrecht zukommt, dass eine Verwaltungsverordnung oder gar eine bloss nicht schriftlich festgehaltene Praxis unter keinen Umständen alleinige Grundlage für die wie auch immer ausgestaltete steuerliche Erfassung eines Sachverhalts darstellen kann (vgl. BGE 131 II 1 E. 4.1; BVGE 2010/33 E. 3.3; 2007/41 E. 4.1; Urteil des BVGer A-2094/2022 vom 22. November 2022 E. 1.5.2).

### **3.**

**3.1** Nach Art. 41 Abs. 4 des Bundesgesetzes über die Krankenversicherung vom 18. März 1994 (KVG, SR 832.10) können die Versicherten ihr Wahlrecht im Einvernehmen mit dem Versicherer auf Leistungserbringer

beschränken, die der Versicherer im Hinblick auf eine kostengünstigere Versorgung auswählt (Art. 62 Abs. 1 und 3 KVG). Der Versicherer muss dann nur die Kosten für Leistungen übernehmen, die von diesen Leistungserbringern ausgeführt oder veranlasst werden; Abs. 2 von Art. 41 KVG gilt sinngemäss. Die gesetzlichen Pflichtleistungen sind in jedem Fall versichert.

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

### **3.3**

**3.3.1** Am 21. Juni 2019 reichte RUTH HUMBEL die Motion 19.3892 ein. Der Text lautete: «Keine Behinderung der hausärztlich koordinierten Versorgung durch den Fiskus [...] Der Bundesrat wird beauftragt, die von den Krankenversicherern im Rahmen von Managed-Care-Verträgen an Ärztenetze geleisteten Entschädigungen für die koordinierte Behandlung der Patienten als Teil der Heilbehandlung nach Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 3 des Mehrwertsteuergesetzes (MWSTG) zu definieren und von der Mehrwertsteuer (MWST) auszunehmen.» Der Nationalrat nahm die Motion am 20. Dezember 2019 an, ebenso der Ständerat am 16. September 2021.

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

Mit der Änderung des Mehrwertsteuergesetzes werden Managed-Care-Leistungen – das Gesetz spricht von «Leistungen der koordinierten

Versorgung im Zusammenhang mit Heilbehandlungen» – von der Mehrwertsteuer ausgenommen. Darunter fallen Leistungen wie zum Beispiel das Überweisungsmanagement. Nur noch rein administrative Leistungen der Managed-Care-Organisationen, die nicht einer einzelnen Heilbehandlung zugeordnet werden können, bleiben weiterhin steuerbar (vgl. Botschaft des Bundesrates vom 24. September 2021 zur Änderung des Mehrwertsteuergesetzes, BBl 2021 2363 48; vgl. auch Votum Kommissionsprecher Erich Ettlín [AB 2021 S 862 f.]).

#### 4.

Das Gesundheitsgesetz des Kantons Zürich vom 2. April 2007 (GesG/ZH, LS 810.1, in den hier relevanten Fassungen) regelt im 2. Teil «Die Berufe im Gesundheitswesen», 1. Abschnitt «Allgemeine Bestimmungen», die «Bewilligungs- und anzeigepflichtigen Berufstätigkeiten».

**4.1 § 3 GesG/ZH** führt die Tätigkeiten auf, deren selbständige Berufsausübung bewilligungspflichtig ist. Gemäss Abs. 1 dieser Bestimmung benötigt eine Bewilligung der Direktion [der für das Gesundheitswesen zuständigen Direktion des Regierungsrates], wer fachlich eigenverantwortlich sowie berufsmässig oder im Einzelfall gegen Entgelt: a. Krankheiten, Verletzungen, sonstige gesundheitliche Beeinträchtigungen oder Schwangerschaften nach den Erkenntnissen der anerkannten Wissenschaften oder im Rahmen der wissenschaftlichen Forschung feststellt oder behandelt, b. sich in einem Beruf betätigt, den die Krankenversicherungsgesetzgebung zur Gruppe der Leistungserbringer zählt, c. übertragbare, die Allgemeinheit gefährdende Krankheiten feststellt oder behandelt, d. Verrichtungen zur Veränderung der Empfängnis- und Zeugungsfähigkeit vornimmt, e. instrumentale Eingriffe in den Körperöffnungen oder körperverletzend unter der Haut vornimmt: (...), f. Arzneimittel und Medizinprodukte in Verkehr bringt, deren Abgabe nach Bundesrecht bewilligungspflichtig ist, g. unter einem eidgenössisch anerkannten Diplom der Komplementärmedizin tätig wird. § 3 Abs. 2 GesG/ZH ist vorliegend nicht einschlägig.

Im 2. Abschnitt «Die bewilligungspflichtigen Berufe im Einzelnen» wird in § 25 ff. GesG/ZH näher auf die Bewilligungspflicht zur selbständigen Ausübung von Medizinalberufen nach Bundesrecht (§ 25 GesG/ZH), zur Führung einer ärztlichen Privatapotheke (§ 25 a GesG/ZH), zur selbständigen Tätigkeit als Drogistin oder Drogist (§ 26 GesG/ZH), als Hebamme (§ 30 GesG/ZH) und zur selbständigen zahnprothetischen Tätigkeit (§ 31 ff. GesG/ZH) eingegangen. Die Voraussetzungen für die Bewilligung zur Ausübung der weiteren nach § 3 bewilligungspflichtigen Berufe im

Gesundheitswesen regelt der Regierungsrat durch Verordnung (§ 34 GesG/ZH). Gestützt darauf erliess der Regierungsrat die Verordnung über die nichtuniversitären Medizinalberufe vom 24. November 2010 (nu-MedBV/ZH, LS 811.21). Gemäss § 2 nuMedBV/ZH ist die selbständige Ausübung folgender Berufe bewilligungspflichtig: Akupunkteurin und Akupunkteur (Bst. a), Dentalhygienikerin und Dentalhygieniker (Bst. b), Drogistin und Drogist (Bst. c), Ergotherapeutin und Ergotherapeut (Bst. d), Ernährungsberaterin und Ernährungsberater (Bst. e), Hebamme (Bst. f), Leiterin und Leiter eines medizinischen Labors (Bst. g), Logopädin und Logopäde (Bst. h), Optometristin und Optometrist (Bst. i), Pflegefachperson (Bst. j), Physiotherapeutin und Physiotherapeut (Bst. k), Podologin und Podologe (Bst. l) sowie Zahnprothetikerin und Zahnprothetiker (Bst. m).

**4.2** § 6 GesG/ZH regelt die Bewilligungspflicht für die Beschäftigung unselbstständig Tätiger. Gemäss § 6 Abs. 1 GesG/ZH bedarf einer Bewilligung der Gesundheitsdirektion, wer eine Person beschäftigen will, die unter seiner fachlichen Verantwortung Tätigkeiten gemäss § 3 vornehmen soll. Der Regierungsrat kann die Beschäftigung unselbstständig Tätiger in bestimmten Berufen von der Bewilligungspflicht ausnehmen (§ 6 Abs. 2 GesG/ZH). Gemäss § 7 Abs. 1 nuMedBV/ZH ist die Beschäftigung unselbstständig tätiger nichtuniversitärer Medizinalpersonen nicht bewilligungspflichtig.

## **5.**

Im vorliegenden Fall ist zweierlei umstritten: Erstens, ob die von der Beschwerdeführerin in den Steuerjahren 2016-2017 erzielten Umsätze aus an den Satellitenstandorten des Standorts (Ort) (Satellitenstandorte [Ort 1], [Ort 2], [Ort 3] und [Ort 4]) durchgeführten medizinischen Massagen als Entgelte für eine von der Steuer ausgenommene Leistung im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG qualifizieren (dazu nachfolgend E. 6). Zweitens ist umstritten, ob die von der Beschwerdeführerin in den besagten Steuerjahren erbrachten Leistungen im Bereich Managed-Care als von der Steuer ausgenommene Leistungen im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG qualifizieren (dazu nachfolgend E. 7 und 8).

## **6.**

**6.1** Im Urteil A-5607/2022 vom 22. November 2023 hat sich das Bundesverwaltungsgericht mit Bezug auf die vorangehenden Steuerjahre 2014-2015 ausführlich mit den von der Beschwerdeführerin an den Satellitenstandorten des Standorts (Ort) durchgeführten medizinischen Massagen auseinandergesetzt. Dabei kam das Gericht zum Schluss, dass die

streitbetroffenen Umsätze nicht als Entgelte für eine von der Steuer ausgenommene Leistung gemäss Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG qualifizierten. Dies weil 1) die im relevanten Zeitraum in den streitbetroffenen Satellitenstandorten tätig gewesenen medizinischen Masseur und Masseurinnen über keine Berufsausübungsbewilligung im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG i.V.m. Art. 35 Abs. 1 MWSTV verfügten und 2) die Satellitenstandorte nicht selbst als Erbringer von Heilbehandlungen i.S.v. Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG qualifizierten (Urteil des BVGer A-5607/2022 vom 22. November 2023 E. 5 und 6).

**6.2** Die Beschwerdeführerin bringt im vorliegenden Verfahren mit Bezug auf die in den Satellitenstandorten des Standorts (Ort) angebotenen medizinischen Massagen die gleichen Argumente vor wie im bereits rechtskräftig abgeschlossenen Verfahren A-5607/2022. Den Akten lassen sich überdies keine Hinweise entnehmen, wonach sich der Sachverhalt mit Bezug auf die Leistung von medizinischen Massagen an den Satellitenstandorten des Standorts (Ort) zwischen den Steuerjahren 2014-2015 und 2016-2017 in rechtsrelevanter Hinsicht geändert haben könnten. Aus den im Urteil A-5607/2022 vom 22. November 2023 ausführlich dargelegten Gründen ist auch mit Bezug auf die Steuerjahre 2016-2017 das Vorliegen von von der Steuer ausgenommenen Leistungen zu verneinen:

**6.3 Fehlen einer Berufsausübungsbewilligung im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG i.V.m. Art. 35 Abs. 1 MWSTV:**

**6.3.1** Medizinische Masseur und Masseurinnen gelten als Angehörige von Heil- und Pflegeberufen im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG (vgl. E. 2.4.2.2). Von solchen erbrachte Heilbehandlungen fallen unter die Steuerausnahme von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG, wenn die Leistungserbringer über eine *Berufsausübungsbewilligung* verfügen. Dies ist zu bejahen, wenn sie *entweder* im Besitz der nach kantonalem Recht erforderlichen Bewilligung zur selbstständigen Berufsausübung (Art. 35 Abs. 1 Bst. a MWSTV) *oder* zur Ausübung der Heilbehandlung nach der kantonalen Gesetzgebung zugelassen sind (Art. 35 Abs. 1 Bst. b MWSTV; vgl. E. 2.4.2.3).

**6.3.2** Den Akten lassen sich keine Hinweise entnehmen, wonach die in den streitbetroffenen Satellitenstandorten in den Steuerjahren 2016-2017 tätig gewesenen medizinischen Masseur und Masseurinnen über eine kantonale Bewilligung im Sinne von Art. 35 Abs. 1 Bst. a MWSTV verfügt hätten. Dies wird von der Beschwerdeführerin auch nicht geltend gemacht. Eine

solche Bewilligung ist gemäss dem anwendbaren kantonalen Recht für den Beruf der medizinischen Masseur und Masseurinnen auch nicht erforderlich (vgl. nachfolgend E. 6.3.3.1).

**6.3.3** Die Beschwerdeführerin macht hingegen geltend, die medizinischen Masseur und Masseurinnen seien gemäss Art. 35 Abs. 1 Bst. b MWSTV zur Ausübung der Heilbehandlung nach der kantonalen Gesetzgebung *zugelassen* (Beschwerde, Ziff. IV.C.5). Rechtsprechungsgemäss kann unter der Zulassung zur Ausübung der Heilbehandlung nach der kantonalen Gesetzgebung gemäss Art. 35 Abs. 1 Bst. b MWSTV nur eine *positive Genehmigung* verstanden werden, nicht aber ein blosses Dulden. Auch ein bewusster Verzicht des kantonalen Gesetzgebers auf eine entsprechende Regelung genügt rechtsprechungsgemäss nicht für die Anwendbarkeit der Steuerausnahmevorschrift. Genügend ist lediglich eine Grundlage im kantonalen Recht, wonach die Ausübung der Heilbehandlung ausdrücklich zugelassen ist (vgl. E. 2.4.2.3).

**6.3.3.1** Mit Bezug auf den Beruf der medizinischen Masseurinnen und Masseur ist weder im Gesundheitsgesetz des Kantons Zürich noch in der dazugehörenden Verordnung eine Bewilligungspflicht vorgesehen. Der Beruf figuriert weder unter den in § 25-33 GesG/ZH genannten bewilligungspflichtigen Berufen, noch in der Auflistung bewilligungspflichtiger nichtuniversitärer Medizinalberufe in § 2 nuMedBV/ZH (vgl. E. 4.1). Die Durchführung von medizinischen Massagen ist demnach gemäss § 3 Abs. 1 GesG/ZH i.V.m. § 2 nuMedBV/ZH (e contrario) nicht bewilligungspflichtig (vgl. mit Bezug auf die vergleichbare Situation von nichtinvasiven Tätigkeiten im Bereich der nichtärztlichen Alternativ- und Komplementärmedizin: Urteil des BVGer A-3053/2021, A-3055/2021 vom 30. November 2022 [teilweise bestätigt durch Urteil des BGer 9C\_87/2023 vom 24. August 2023 {publiziert als BGE 149 II 385}] E. 3.5.2). Im Gegenzug lässt sich der kantonalen Gesetzgebung aber auch keine ausdrückliche Zulassung für diese Berufsgruppe entnehmen. Medizinische Masseur und Masseurinnen werden im GesG/ZH und in der nuMedBV/ZH nicht namentlich erwähnt.

**6.3.3.2** Insoweit die Beschwerdeführerin in § 7 nuMedBV/ZH eine ausdrückliche Zulassung der durch medizinische Masseur und Masseurinnen durchgeführten Heilbehandlungen erkennen will, kann ihr nicht gefolgt werden. Zum einen regelt § 7 nuMedBV/ZH die Beschäftigung unselbständig tätiger nichtuniversitärer Medizinalpersonen und nicht die Berufsausübung als solche. Eine ausdrückliche Zulassung der Berufsausübung von medizinischen Masseuren und Masseurinnen kann darin bereits aus diesem

Grund nicht erkannt werden. Zum anderen ergibt sich aus dem Zusammenhang von § 7 Abs. 1 nuMedBV/ZH mit der Delegationsnorm § 6 Abs. 2 GesG/ZH, dass Berufe, deren selbstständige Berufsausübung gar nicht bewilligungspflichtig ist, von § 7 nuMedBV/ZH nicht erfasst sind. Einer Bewilligung bedarf die Beschäftigung unselbstständig Tätiger gemäss § 6 Abs. 1 GesG/ZH nur dann, wenn die unselbstständig tätige Person unter fachlicher Verantwortung *Tätigkeiten gemäss § 3*, d.h. bewilligungspflichtige Tätigkeiten, vornehmen soll (vgl. E. 4.1). Von dieser Bewilligungspflicht kann der Regierungsrat kraft der in § 6 Abs. 2 GesG/ZH verankerten Delegation die Beschäftigung unselbstständig Tätiger in bestimmten Berufen *ausnehmen*, was er mit § 7 Abs. 1 nuMedBV/ZH mit Bezug auf die Beschäftigung unselbstständig tätiger nichtuniversitärer Medizinalpersonen getan hat. Da jedoch für den Beruf der medizinischen Masseur und Masseurinnen unbestrittenermassen keine Bewilligungspflicht für die selbstständige Berufsausübung besteht und deren Tätigkeiten nicht unter die gemäss § 3 GesG/ZH bewilligungspflichtigen Tätigkeiten fallen, ist auch die Beschäftigung unselbstständig tätiger medizinischer Masseur und Masseurinnen nicht bewilligungspflichtig gemäss § 6 Abs. 1 GesG/ZH. Die in § 7 Abs. 1 nuMedBV/ZH normierte Ausnahme von der Bewilligungspflicht greift daher mit Bezug auf die medizinischen Masseur und Masseurinnen nicht.

**6.3.3.3** Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die kantonale Gesetzgebung keine ausdrückliche Zulassung der Ausübung von medizinischen Massagen vorsieht. Da es gemäss der Rechtsprechung aber einer solchen ausdrücklichen Zulassung bedarf und ein blosses Dulden nicht ausreicht, sind die Voraussetzungen von Art. 35 Abs. 1 Bst. b MWSTV vorliegend nicht erfüllt.

**6.3.4** Nichts anderes ergibt sich aus dem Verweis der Beschwerdeführerin auf die Urteile des BGer 2C\_769/2018 vom 11. Januar 2019 und 2C\_476/2017 vom 21. August 2018. In jenen Fällen erkannte das Bundesgericht, dass mit Bezug auf den Beruf des Osteopathen bzw. der Osteopathin im Kanton Zürich eine kantonal geregelte Zulassung i.S.v. Art. 35 Abs. 1 Bst. b MWSTV existiert (Urteile des BGer 2C\_769/2018 vom 11. Januar 2019 E. 2.3.2 f.; 2C\_476/2017 vom 21. August 2018 E. 4.9). Dies wurde jedoch damit begründet, dass für die selbstständige Berufsausübung unter dem Titel des von der Schweizerischen Konferenz der Gesundheitsdirektorinnen und Direktoren verliehenen interkantonalen Diploms als Osteopath oder der Osteopathin eine Bewilligung der Gesundheitsdirektion gemäss § 65 GesG/ZH i.V.m. § 9 Abs. 1 Bst. c nuMedBV/ZH

erforderlich ist (Urteil des BGer 2C\_476/2017 vom 21. August 2018 E. 4.9). Ein solche «Titelführungsbewilligung» ist für den Beruf der medizinischen Masseur und Masseurinnen unbestrittenermassen nicht vorgesehen.

**6.3.5** Da die betreffenden medizinischen Masseur und Masseurinnen nach dem Ausgeführten über keine Berufsausübungsbewilligung im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG i.V.m. Art. 35 Abs. 1 MWSTV verfügen, sind ihre Leistungen grundsätzlich steuerbar.

**6.4** *Die Satellitenstandorte qualifizieren auch nicht selbst (als «ambulante Behandlungszentren» oder Teile eines solchen) als Erbringer von Heilbehandlungen i.S.v. Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG:*

**6.4.1** Die Beschwerdeführerin macht weiter geltend, die fraglichen Satellitenstandorte könnten als Teil des «ambulanten Behandlungszentrums (Ort)» angesehen werden bzw. erfüllen selbst die Voraussetzungen eines «ambulanten Behandlungszentrums» (Beschwerde, Ziff. IV.C.1 ff.).

**6.4.2** Die Kategorie des «ambulanten Behandlungszentrums» wird in Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG nicht erwähnt. In Auslegung des Gesetzes (und der Verordnung) konkretisiert die Verwaltung diese Norm – in der im streitbetreffenen Zeitraum geltenden Fassung – in Ziff. 5 MBI 21 (vgl. E. 2.4.5.2, 2.4.6). Demnach gelten ambulante Behandlungszentren als Erbringer von Heilbehandlungen, in denen 1) gewährleistet ist, dass eine oder mehrere als Erbringer von Heilbehandlungen gemäss Ziffer 2 anerkannte Personen *zu 100% anwesend sind* und 2) die im Besitz der kantonalen Institutsbewilligung sind, soweit eine solche nach kantonalem Recht erforderlich ist. Heilbehandlungen, die im Namen des Behandlungszentrums in Rechnung gestellt werden, gelten als von der Steuer ausgenommene Leistungen, wenn sie *unter Aufsicht und Verantwortung* einer gemäss Ziffer 2 als Erbringerin von Heilbehandlungen anerkannten Person durchgeführt werden (vgl. E. 2.4.5.2). Auch gemäss der aktuellen Fassung der MBI 21 gelten ambulante Behandlungszentren u.a. dann als Erbringer von Heilbehandlungen, wenn sie im Besitz der kantonalen Institutsbewilligung sind, soweit eine solche nach kantonalem Recht erforderlich ist und Heilbehandlungen *unter der Verantwortung* von Angehörigen von Heil- und Pflegeberufen gemäss Ziffer 2.1 erbringen; wobei *in jeder Einrichtung* ein Angehöriger eines Heil- und Pflegeberufes nach Ziffer 2.1 *anwesend* sein muss, wenn vom selben Betreiber mehrere Einrichtungen betrieben werden (vgl. E. 2.4.6). Als Erbringer von Heilbehandlungen gemäss Ziffer 2 anerkannte Personen haben im Besitz der nach kantonalem Recht

erforderlichen Bewilligung zur selbstständigen Berufsausübung zu sein (vgl. E. 2.4.5.1).

**6.4.3** Insoweit als diese Verwaltungsverordnung eine *physische Anwesenheitspflicht* einer als Erbringerin von Heilbehandlungen anerkannten Person (d.h. mit Berufsausübungsbewilligung) vorsieht, stellt sie eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen dar (vgl. ausführlich dazu: Urteil des BVGer A-5607/2022 vom 22. November 2023 E. 6.4 und 6.6). Das Bundesverwaltungsgericht berücksichtigt diese bei seinen Entscheidungen daher mit. Unter diesen Umständen hat das Bundesverwaltungsgericht die Praxis der ESTV nicht weiter zu prüfen, denn es ist nicht Aufgabe des Gerichts, als Zweitinterpret des der Verwaltungsverordnung zugrundeliegenden Erlasses eigene Zweckmässigkeitsüberlegungen an die Stelle des Vollzugskonzepts der zuständigen Behörde zu setzen (E. 2.5.2).

**6.4.4** In den streitbetroffenen Satellitenstandorten waren in den Steuerjahren 2016-2017 keine Leistungserbringer, die über eine Berufsausübungsbewilligung verfügten, zu 100% anwesend. Die in den Satellitenstandorten tätig gewesenen medizinischen Masseurinnen und Masseur verfügten wie oben dargelegt über keine Berufsausübungsbewilligung i.S.v. Art. 35 Abs. 1 MWSTV (vgl. E. 6.3). Die damalige Therapie-Leiterin des Standorts (Ort), Frau X.\_\_\_\_\_:\_, verfügte unbestrittenermassen über eine Berufsausübungsbewilligung als Physiotherapeutin des Kantons Zürich und war auch zu 100% angestellt (Einspracheentscheid, Ziff. II.3.1.3.3; Beschwerde, Ziff. IV.A.3.2). Jedoch war sie im relevanten Zeitraum an den Satellitenstandorten nicht zu 100% physisch anwesend, sondern am Standort (Ort) tätig (Beschwerde, Ziff. IV.C.4.1). Die Satellitenstandorte befinden sich alle in einer Distanz von 15 – 25 km zum Standort (Ort) und ein physisches Eintreffen ist – wie die Beschwerdeführerin selbst ausführt – nur innerhalb eines Zeitraums von 20-25 Minuten möglich. Mit Bezug auf die Satellitenstandorte des Standorts (Ort) waren die in Voraussetzungen gemäss Ziff. 5 MBI 21 im fraglichen Zeitraum daher nicht erfüllt.

**6.4.5** Die Vorinstanz hat demnach zu Recht festgehalten, dass die betroffenen Satellitenstandorte nicht als Erbringer von Heilbehandlungen i.S.v. Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG qualifizierten.

**6.4.6** Zusammengefasst qualifizieren die von der Beschwerdeführerin in den Steuerjahren 2016-2017 erzielten Umsätze aus an den Satellitenstandorten des Standorts (Ort) durchgeführten medizinischen Massagen

nicht als Entgelte für eine von der Steuer ausgenommene Leistung im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG.

## 7.

In einem nächsten Schritt ist auf die Frage einzugehen, ob die von der Beschwerdeführerin in den Steuerjahren 2016-2017 erbrachten Leistungen im Bereich Managed-Care als von der Steuer ausgenommene Leistungen qualifizieren.

Managed-Care-Modelle wurden als Variante der obligatorischen Grundversicherung im Gesundheitswesen entwickelt. Im Rahmen dieser Modelle (darunter etwa der hausärztlich koordinierten Versorgung [Hausarzt- bzw. HMO-Modelle]) können die Versicherten freiwillig auf die freie Wahl des Leistungserbringers verzichten und die Wahl auf jene Leistungserbringer beschränken, die der Versicherer im Hinblick auf eine kostengünstige Versorgung auswählt. Im Gegenzug profitiert der Versicherte von tieferen Prämien bei der Krankenversicherung (vgl. E. 3.2).

### 7.1

**7.1.1** In tatsächlicher Hinsicht ist unbestritten, dass die im fraglichen Zeitraum (Steuerjahre 2016-2017) aktiven Gruppenmitglieder der Beschwerdeführerin A.a \_\_\_\_\_ AG und A.b \_\_\_\_\_ AG (nachfolgend: Gruppenmitglieder) an verschiedenen Standorten Gesundheitszentren betrieben und zu diesem Zweck Ärzte, Spezialisten verschiedener Fachbereiche, Therapeuten und weitere Angehörige von Gesundheitsberufen beschäftigten. Die Gruppenmitglieder waren Partner bei Managed-Care-Modellen und haben dafür mit den angeschlossenen Krankenversicherungen Rahmenvereinbarungen abgeschlossen.

**7.1.2** Die Beschwerdeführerin hat die «Rahmenvereinbarung betreffend Managed Care» vom (Datum) mit der B. \_\_\_\_\_ Krankenversicherung beispielhaft eingereicht (vgl. Beilage zum Schreiben vom 9. Juni 2021 an die ESTV, Akten der Vorinstanz [act.] Nr. 5). Diese enthält die folgenden Grundsätze der Zusammenarbeit:

Vertragsparteien sind die Gruppenmitglieder und die B. \_\_\_\_\_. Diese betreiben ein Managed-Care-System, um durch die Förderung einer nachhaltigen Managed-Care-Medizin eine qualitativ hochstehende, kostengünstige medizinische Versorgung anzubieten und weiterzuentwickeln, wobei die ärztliche Diagnostik und Therapie gewahrt wird (Ziff. 1 Rn. 2 der Rahmenvereinbarung). Die B. \_\_\_\_\_ verpflichtet sich insbesondere, im

Einzugsgebiet der Gruppenmitglieder eine Managed-Care-Versicherung gemäss Art. 41 Abs. 4 KVG anzubieten. Die Versicherungsprodukte basieren auf einer eingeschränkten Arztwahl, indem sich der Managed-Care-Versicherte verpflichtet, bei Krankheit, Unfall oder zur Prävention immer zuerst das von ihm gewählte Gesundheitszentrum zu konsultieren. Dieses übernimmt die Behandlung, veranlasst Überweisungen und steuert die Behandlungskette. Die B. \_\_\_\_\_ gewährt den Managed-Care-Versicherten einen Rabatt auf die Versicherungsprämie (Ziff. I Rn. 3, Ziff. III Rn. 9, 11 und 12 der Rahmenvereinbarung). Die Gruppenmitglieder verpflichten sich, Managed-Care-Versicherte, deren Wohnsitz sich in ihrem Einzugsgebiet befindet, in einem Gesundheitszentrum oder Medical Center zu behandeln, sofern kein Ablehnungsgrund gegeben ist (Ziff. I Rn. 4; Ziff. III Rn. 14 der Rahmenvereinbarung). Die Ärzte der Gruppenmitglieder überweisen Managed-Care-Versicherte an andere Leistungserbringer, wenn sie dies als notwendig erachten, wobei die Gruppenmitglieder für die Koordination der weiteren Behandlungsschritte verantwortlich sind und die erbrachten Versicherungsleistungen zu kontrollieren haben (Ziff. I Rn. 4 der Rahmenvereinbarung; Ziff. 8 Anhang 6 zur Rahmenvereinbarung). Für ihre an B. \_\_\_\_\_-Versicherte erbrachten Leistungen stellen sie den Versicherern elektronisch Rechnung gemäss den gültigen Tarifen (Ziff. 9 Anhang 8 zur Rahmenvereinbarung). Die Gruppenmitglieder unterstützen die Kostenlenkungsmassnahmen der B. \_\_\_\_\_ und stellen sicher, dass die bei ihnen tätigen Ärzte die Kostenlenkungsmassnahmen unterstützen und die Patienten gemäss der Rahmenvereinbarung behandeln (Ziff. I Rn. 5 der Rahmenvereinbarung). Sie haben Leistungen bei Systemeintritten und -austritten unverzüglich abzurechnen und ein regelmässiges Kostencontrolling (Verstoss-Meldungen) durchzuführen (Ziff. IV Rn. 15, Ziff. V Rn. 18 der Rahmenvereinbarung i.V.m. Anhang 8 zur Rahmenvereinbarung). Weiter verpflichten sie sich, durch Weiterbildungsveranstaltungen bei ihren Ärzten für eine angemessene Qualitätssicherung (z.B. Qualitätszirkel) und aktive Kostenlenkungsmassnahmen zu sorgen (Ziff. VII Rn. 24 der Rahmenvereinbarung). Entschädigt werden die Gruppenmitglieder in Form von Pauschalen und Erfolgskomponenten (Ziff. VI Rn. 19 der Rahmenvereinbarung und Anhang 4 zur Rahmenvereinbarung). Die Pauschale (Basissystemkosten) richtet sich nach dem Bestand an Managed-Care-Versicherten im Netzwerk und beträgt Fr. (...) pro Versicherten und Jahr (Anhang 4 zur Rahmenvereinbarung, Ziff. 4 und 7). Die Erfolgskomponenten berechnen sich anhand eines Vergleichs zwischen dem Kollektiv der Managed-Care-Versicherten der Gruppenmitglieder und einem Vergleichskollektiv der übrigen Grundversicherungsmodelle auf der Basis der erkrankten Versicherten. Die Gruppenmitglieder werden prozentual an den Kostendifferenzen

beteiligt, wobei die maximale Risikobeteiligung pro erkrankte Person und Jahr auf Fr. –(...) (negatives Ergebnis) und Fr. (...) (positives Ergebnis) begrenzt ist (Anhang 4 zur Rahmenvereinbarung, Ziff. 3 und 7).

**7.1.3** In rechtlicher Hinsicht ist unbestritten, dass die Gruppenmitglieder namentlich durch die bei ihnen angestellten Ärzte gegenüber den Patienten Heilbehandlungen i.S.v. Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG erbrachten, die von der Steuer ausgenommen sind. Ebenfalls unbestritten ist, dass die betroffenen Ärzte über Berufsausübungsbewilligungen im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG verfügten. Umstritten ist jedoch, ob die von den Gruppenmitgliedern der Beschwerdeführerin *im Rahmen der mit den Krankenversicherungen abgeschlossenen Rahmenvereinbarungen erbrachten Leistungen* als steuerbare Leistungen zu betrachten sind oder ob diese ebenfalls von der Steuer ausgenommene Heilbehandlungen sind (Einspracheentscheid, Ziff. II.3.2, Beschwerde, Ziff. IV.2.3.3).

## **7.2**

**7.2.1** Die ESTV ist zusammengefasst der Auffassung, zwischen den Gruppenmitgliedern und den jeweiligen Krankenversicherungen bestehe ein mehrwertsteuerliches Leistungsverhältnis mit Bezug auf die von den Gruppenmitgliedern übernommenen Leistungen gemäss den Rahmenvereinbarungen. Die Leistungen gemäss Rahmenvereinbarungen bildeten nicht unmittelbar Teil der am Patienten vorgenommenen Heilbehandlung. Ihr wesentlicher Zweck bestehe vielmehr in der kostengünstigen Abwicklung bzw. der Kosteneinsparung der zu erbringenden Heilbehandlungsleistungen. Da die Leistungen gemäss Rahmenvereinbarung ihrem Gehalt nach keine Heilbehandlungen darstellten, qualifizierten sie nicht als von der Steuer ausgenommene Leistungen gemäss Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG.

**7.2.2** Die Beschwerdeführerin ist dagegen zusammengefasst der Auffassung, Leistungsempfänger der Leistungen im Bereich Managed-Care seien die versicherten Patienten und nicht die Versicherungen. Die im Rahmen des Managed-Care-Modells erbrachten «integrierten Heilbehandlungen» stellten eine Art «veredelte» Heilbehandlungen an die Patienten dar, welche zeit- und kostenintensiver als übliche Heilbehandlungen seien, weil der Arzt die von ihm und von anderen Ärzten erbrachten Heilbehandlungen in die gesamte Behandlung unter Berücksichtigung der gesamten Behandlungskette einbette und aufeinander medizinisch optimal abstimme. Dieser Mehraufwand könne über den Einzelleistungstarif TARMED (Tarif für ambulante ärztliche Leistungen) nicht angemessen abgegolten werden. Der Arzt habe daher rein ökonomisch betrachtet nur einen Anreiz, integrierte

Heilbehandlungsleistungen anzubieten, wenn er für den grösseren Zeitaufwand, den er für diese Form der ärztlichen Behandlung aufwendet, abgolten werde. Ein Patient werde hingegen nur auf die freie Arztwahl verzichten, wenn er von einer Prämienreduktion profitiere und die Qualität der ärztlichen Behandlung dennoch sichergestellt sei. Es handle sich bei den Managed-Care-Modellen um ein Dreiparteienverhältnis, das nur im Zusammenspiel zwischen Versicherung, versicherter Person und Leistungserbringer die gewünschte Wirkung erzielen könne. Ziel sei dabei eine qualitativ hochstehende und effiziente ärztliche Betreuung zu tieferen Kosten. Die Managed-Care-Entschädigung sei daher eine Vergütung für die im Rahmen der integrierten Versorgung erbrachten Heilbehandlungen (an die Patienten).

Selbst wenn die Versicherungen die Leistungsempfänger wären (was die Beschwerdeführerin bestreitet), seien die fraglichen Leistungen von der Steuer ausgenommen, weil diese als Heilbehandlungen zu qualifizieren seien. Den Rahmenvereinbarungen sei zu entnehmen, dass Ziel des partnerschaftlichen Verhältnisses das Anbieten einer qualitativ hochstehenden, kostengünstigen medizinischen Versorgung sei. Der Fokus liege dabei auf der Heilbehandlung und die Kosteneinsparungen seien nur ein erwünschtes Nebenergebnis. Es fielen zwar gewisse administrative Arbeiten im Zusammenhang mit Managed-Care an, solche (etwa Reporting- und Abrechnungspflichten) seien aber auch bei der klassischen ärztlichen Tätigkeit notwendig. Zusätzlich dazu komme beim Managed-Care-Modell das monatliche Erstellen einer Verstossliste durch die Beschwerdeführerin, welche den Versicherungen dazu diene, Sanktionen gegenüber Versicherten zu ergreifen, die gegen die Versicherungsbedingungen verstossen haben. Die damit verbundenen Umtriebe seien aber gering und würden weitgehend automatisiert abgewickelt. Die einzelnen Bestandteile der integrierten Leistungsbeziehungen im Managed-Care-System seien derart miteinander verknüpft, dass eine einzelne Leistung nicht losgelöst von den anderen Leistungen angeboten werden könne. Diese seien vielmehr als Gesamtleistung zu betrachten, welche eben als Heilbehandlung qualifiziere und damit von der Steuer ausgenommen sei.

## **8.**

Zur Beantwortung der sich stellenden Rechtsfrage (E. 7.1.3) ist zunächst zu prüfen, ob zwischen den Gruppenmitgliedern und den jeweiligen Krankenversicherungen mit Bezug auf die Rahmenvereinbarungen ein mehrwertsteuerliches Leistungsverhältnis bestand.

## **8.1**

**8.1.1** Die Beurteilung, ob ein Leistungsverhältnis besteht, hat in erster Linie nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien zu erfolgen. Die vertragsrechtliche Sicht ist zwar nicht entscheidend, hat aber immerhin Indizwirkung (E. 2.2.3). Es ist daher auf die vertraglichen Abmachungen (Rahmenvereinbarungen zwischen den Gruppenmitgliedern und den Versicherungen einerseits und Heilbehandlungsvertrag zwischen den Gruppenmitgliedern und den Patienten andererseits) einzugehen.

**8.1.2** Die Gruppenmitglieder haben sich in einem ersten «Schritt» in den Rahmenvereinbarungen gegenüber den jeweiligen Krankenversicherungen verpflichtet, Managed-Care-Versicherte in ihrem Einzugsgebiet zu behandeln. Geschuldet ist die Erbringung von Heilbehandlungen nur, aber immerhin, im *Bedarfsfall*. Die konkrete Patientin bzw. der konkrete Patient ist im Zeitpunkt des Abschlusses der Rahmenvereinbarung noch unbekannt. Der Leistungsempfänger ist demnach der Krankenversicherer und gerade nicht ein konkreter Patient.

Diese Sichtweise wird durch das Folgende untermauert: Gemäss der von der Beschwerdeführerin beispielhaft eingereichten Rahmenvereinbarung mit der B. \_\_\_\_\_ besteht das Entgelt für die vertraglichen Managed-Care-Leistungen aus einer Pauschale (ermittelt anhand der Anzahl der versicherten Patienten) und einer leistungsabhängigen Komponente für die Kosteneinsparungen (vgl. E. 7.1.2; Beschwerde, Ziff. IV.A.2.6). Der Krankenversicherer zahlt besagten fixen Betrag, damit die Beschwerdeführerin die entsprechenden Heilbehandlungen anbietet. Auch wenn keine Leistung (Heilbehandlungen) in Anspruch genommen würde, müsste der vertraglich gebundene Krankenversicherer zumindest den fixen Betrag bezahlen (vgl. E. 7.1.2).

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

## **8.2**

**8.2.1** Die vertragsrechtliche Betrachtungsweise ergibt folgendes Leistungsverhältnis: Die Gruppenmitglieder verpflichten sich gegenüber den Krankenversicherern gemäss den Rahmenvereinbarungen («erster

Schritt») zu Leistungen im Bedarfsfall. Leistungsempfänger ist – wie gesehen – der vertraglich gebundene Krankenversicherer.

**8.2.2** Die wirtschaftliche Betrachtungsweise entspricht der zivilrechtlichen. Denn ohne das Entgelt (hier von den Krankenversicherern) hätten die Gruppenmitglieder wirtschaftlich gesehen keinen Grund, diese zusätzlichen Aufgaben im Rahmen des Managed-Care-Modells zu erfüllen. Von diesen zusätzlichen Leistungen der Gruppenmitglieder profitieren die (vertraglich gebundenen) Krankenversicherer insoweit, als sie in der Folge Managed-Care-Versicherungsmodelle anbieten können (bzw. müssen, vgl. E. 7.1.2). Die Versicherten profitieren nur indirekt, weil sie in der Folge ein solches Versicherungsmodell wählen und abschliessen können.

**8.2.3** Insoweit die Beschwerdeführerin geltend macht, die «integrierten» Heilbehandlungen würden schon «ihrer Natur wegen» den Versicherten erbracht, kann ihr nicht gefolgt werden. Die vorliegend streitigen Leistungen gemäss Rahmenvereinbarungen (u.a. das generelle Anbieten von «integrierten» Heilbehandlungen, die Verpflichtung zur Überwachung der Einhaltung der Versicherungsregeln bzw. der Auslösung von Verstossmeldungen, der Unterstützung von Kostenlenkungsmassnahmen sowie des Betreiben von Qualitätszirkeln) sind zwar Bestandteil eines erfolgreichen Managed-Care-Modells, kommen den Patienten aber lediglich indirekt zugute, indem diese von tieferen Versicherungsprämien profitieren und im Rahmen des gewählten Versicherungsmodells «integrierte» Heilbehandlungen in Anspruch nehmen können. Direkte Empfänger dieser Leistungen sind die Krankversicherungen, denen diese Leistungen auch effektiv dienen, weil dadurch die pro versicherte Person anfallenden Kosten nachweislich gesenkt werden können (vgl. Beschwerde, Ziff. IV.A.2.6).

**8.2.4** Sowohl nach zivilrechtlicher (bzw. vertragsrechtlicher) als auch nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise ist nach dem Gesagten der Krankenversicherer Empfänger der entgeltlichen Managed-Care-Leistungen, welche die Gruppenmitglieder gemäss Rahmenvereinbarung mit den Krankenversicherern zu erbringen hat (vgl. für einen vergleichbaren Sachverhalt: Urteil des BVerG A-1007/2023 vom 21. März 2023 E. 8.2.3). Bei den vorliegend auf ihre mehrwertsteuerrechtliche Relevanz zu beurteilenden Managed-Care-Leistungen handelt es sich um Leistungen im Sinne von Art. 3 Bst. c MWSTG (E. 2.2.1), nachdem die hierzu notwendigen drei Komponenten gegeben sind: Einräumung eines verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Werts (Managed-Care-Leistungen gemäss

Rahmenvereinbarung) an einen Empfänger (Krankenversicherer) in Erwartung eines Entgelts (Pauschale und Erfolgskomponente).

**8.3** Als Zwischenergebnis kann festgehalten werden, dass der Krankenversicherer Leistungsempfänger der Managed-Care-Leistungen der Gruppenmitglieder ist. Die Leistungen erfolgten im Austausch mit einem Entgelt, nämlich der in den Rahmenvereinbarungen vereinbarten Vergütung in Form einer Pauschale und einer Erfolgskomponente (vgl. E. 2.2.2). Sie sind somit steuerbar, soweit keine gesetzlich vorgesehene Ausnahme greift (E. 2.1). Diese Frage ist als nächstes zu prüfen.

## **8.4**

**8.4.1** Von der Steuer ausgenommen sind unter anderem die von Ärzten und Ärztinnen oder Angehörigen anderer Heil- und Pflegeberufe erbrachten Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, soweit die Leistungserbringer und Leistungserbringerinnen über eine Berufsausübungsbewilligung verfügen (vgl. E. 2.4.2). Unter diese Ausnahme fallen jedoch nur die *direkt am Patienten oder der Patientin* vorgenommenen Behandlungen (E. 2.4.2.1).

**8.4.2** Gemäss den Rahmenvereinbarungen sind keine konkreten Heilbehandlungen an konkreten Patienten geschuldet (solche Verpflichtungen ergeben sich aus den mit Patienten geschlossenen Behandlungsverträgen; vgl. E. 8.1.3). Die vorliegend strittigen Managed-Care-Leistungen der Gruppenmitglieder bestehen einerseits aus der generellen Verpflichtung, Managed-Care-Versicherte, deren Wohnsitz sich in ihrem Einzugsgebiet befindet, in einem Gesundheitszentrum oder Medical Center zu behandeln, andererseits in damit verbundenen organisatorischen Aufgaben wie namentlich der Pflicht zur Koordination und Kontrolle von Versicherungsleistungen, zur Überweisung von Patienten im Bedarfsfall, zur Abrechnung von Leistungen, zur Durchführung des Kostencontrolling und zur Unterstützung bei Kostenlenkungsmassnahmen und der Qualitätssicherung (vgl. E. 7.1.2). Diese Leistungen dienen der effizienten, kostengünstigen und qualitativ hochstehenden Durchführung der medizinischen Versorgung. Sie stehen (teilweise) in einem Zusammenhang mit konkreten Heilbehandlungen, bilden selbst aber nicht Teil derselben. Denn sie bestehen weder darin, Krankheiten, Verletzungen oder andere Störungen der körperlichen und seelischen Gesundheit des Menschen festzustellen und zu behandeln, noch Gesundheitsstörungen vorzubeugen. Sie stellen folglich auch ihrem Gehalt nach keine Heilbehandlungen dar (vgl. BVG 2016/23 E. 3.3.2).

**8.4.3** Mit Bezug auf die streitbetroffenen Leistungen gemäss den Rahmenvereinbarungen greift die Steuerausnahme von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG demnach nicht.

**8.5** Die von der Beschwerdeführerin dagegen vorgebrachten Einwände führen zu keinem anderen Ergebnis.

**8.5.1** Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin können die «integrierten Heilbehandlungen», d.h. die direkt an Patienten erbrachten Heilbehandlungen, die gemäss TARMED abgerechnet werden und die zusätzlichen Leistungen gemäss den Rahmenvereinbarungen, nicht als Gesamtleistung angesehen werden. Wie oben dargelegt, werden die zusätzlichen Leistungen gemäss Rahmenvereinbarung an die Versicherungen erbracht, während die Versicherten Leistungsempfänger der erstgenannten Leistungen sind. Rechtsprechungsgemäss kann nur dann von einer Gesamtleistung i.S.v. Art. 19 Abs. 3 MWSTG ausgegangen werden, wenn die einzelnen Leistungskomponenten von einem einzigen Leistungserbringer an einen einzigen Leistungsempfänger erbracht werden (vgl. E. 2.3.2). Dies ist vorliegend nicht der Fall (vgl. für eine vergleichbare Konstellation: Urteil des BVGer A-1007/2023 vom 21. März 2024 E. 8.5).

**8.5.2** Auch der Einwand, es würden auch bei der klassischen ärztlichen Tätigkeit administrative Arbeiten anfallen, welche von der ESTV auch nicht separat qualifiziert würden, vermag nicht zu überzeugen. Wie die Vorinstanz zutreffend ausführt, können bestimmte Zusatzleistungen wie etwa das Verfassen von Berichten oder Überweisungen an Konsiliarärzte über TARMED abgerechnet werden (vgl. Vernehmlassung Ziff. 1.2; TARMED, Grundleistungen [00.06] bzw. LG-04 [abrufbar über <<https://www.bag.admin.ch>> > Versicherungen > Krankenversicherung > Leistungen und Tarife > Ärztliche Leistungen > TARMED]; zuletzt abgerufen am 28. März 2024). Die Vorinstanz bestreitet denn auch nicht, dass solche Zusatzleistungen, die (auch) bei Managed-Care-Versicherten erbracht werden, Teil der gegenüber dem Patienten erbrachten Heilbehandlungsleistung sind. Wie die Beschwerdeführerin jedoch selbst ausführt, dient die gemäss den Rahmenvereinbarungen vereinbarte Abgeltung dazu, den mit dem Managed-Care-Modell verbundenen Mehraufwand abzudecken, der eben nicht adäquat über den Einzelleistungstarif TARMED abgerechnet werden kann (Beschwerde, Ziff. IV.6). Diese zusätzlichen Leistungen sind zwar integraler Teil des Managed-Care-Modells, sind aber nicht Teil einer konkreten Heilbehandlung bzw. können sogar anfallen, ohne dass eine solche durchgeführt wurde (so etwa die Pflicht zur

Überwachung der Einhaltung der Versicherungsregeln bzw. zur Meldung von Verstössen gegen dieselben).

**8.5.3** Die Beschwerdeführerin geht weiter auf das Urteil des BGer 2C\_1139/2015 vom 12. September 2016 ein. Sie macht geltend, der vorliegend streitbetroffene Sachverhalt unterscheide sich in rechtswesentlicher Hinsicht von demjenigen, den das Bundesgericht zu beurteilen hatte. Es trifft zu, dass die Beschwerdeführerin im genannten bundesgerichtlichen Verfahren keine eigenen Ärzte beschäftigte und auch keine Heilbehandlungen erbrachte, sondern als Managed-Care-Organisation ausschliesslich Koordinationsdienstleistungen, Massnahmen zur Qualitätssicherung und Kostensenkung sowie administrative und organisatorische Aufgaben gegenüber den Krankenversicherungen erbrachte. Die Beschwerdeführerin im vorliegenden Verfahren bzw. das bei den Gruppenmitgliedern angestellte medizinische Personal erbrachte dagegen in den Steuerjahren 2016-2017 unbestrittenermassen auch von der Steuer ausgenommene Heilbehandlungen an Patienten. Entscheidend ist jedoch, dass die vorliegend streitbetroffenen Leistungen gemäss den Rahmenvereinbarungen ihrem Gehalt nach keine Heilbehandlungen i.S.v. Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG darstellen (vgl. E. 8.4.2 und 8.5.2). Zumal nicht von einer Gesamtleistung ausgegangen werden kann, sind diese gesondert von den (ebenfalls vom medizinischen Personal der Gruppenmitglieder der Beschwerdeführerin erbrachten) Heilbehandlungen zu betrachten. Sie fallen folglich nicht unter die Steuerausnahme von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG.

**8.6** Gemäss dem im Rahmen der Teilrevision des MWSTG am 16. Juni 2023 verabschiedeten neuen Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3<sup>bis</sup> MWSTG sind «Leistungen der koordinierten Versorgung im Zusammenhang mit Heilbehandlungen» von der Steuer ausgenommen (E. 3.3.2). Diese Bestimmung ist noch nicht in Kraft getreten. Eine «Vorwirkung» dieser Bestimmung auf die vorliegend streitbetroffenen Steuerperioden 2016-2017 würde dem Legalitätsprinzip widersprechen (vgl. Urteil des BVer A-1007/2023 vom 21. März 2024 E. 8.8). Die streitbetroffenen Managed-Care-Leistungen fallen demnach auch nicht unter die neue Steuerausnahme gemäss Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3<sup>bis</sup> MWSTG.

## **9.**

Zusammenfassend ergibt sich, dass die Erträge aus den von der Beschwerdeführerin in den Steuerjahren 2016-2017 gemäss den Rahmenvereinbarungen erbrachten Managed-Care-Leistungen nicht von der

Mehrwertsteuer ausgenommen sind. Auch die von der Beschwerdeführerin in den besagten Steuerjahren erzielten Umsätze aus an den Satellitenstandorten des Standorts (Ort) durchgeführten medizinischen Massagen sind nicht von der Steuer ausgenommen. In der Folge stellt sich die Frage nach einer Rückerstattung bereits unter Vorbehalt bezahlter Mehrwertsteuern nicht. In rechnerischer Hinsicht wird die von der Vorinstanz verfügte Steuerkorrektur im Übrigen nicht beanstandet. Der Einspracheentscheid der ESTV vom 17. Januar 2023 ist demnach zu bestätigen. Die Beschwerde ist abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist (vgl. E. 1.2 und 1.3).

## **10.**

**10.1** Ausgangsgemäss hat die unterliegende Beschwerdeführerin die Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Diese sind auf Fr. 23'500.– festzulegen (vgl. Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Der einbezahlte Kostenvorschuss in gleicher Höhe ist zur Bezahlung dieser Kosten zu verwenden.

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

*(Das Dispositiv folgt auf der nächsten Seite.)*

**Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

**1.**

Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

**2.**

Die Verfahrenskosten von Fr. 23'500.– werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Der einbezahlte Kostenvorschuss in gleicher Höhe wird zur Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet.

**3.**

Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

**4.**

Dieses Urteil geht an die Beschwerdeführerin und die Vorinstanz.

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Die vorsitzende Richterin:

Die Gerichtsschreiberin:

Iris Widmer

Anna Begemann

**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:

Zustellung erfolgt an:

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