Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Entscheid bestätigt durch BGer mit Urteil vom 12.09.2016 (2C_1139/2015)

Abteilung I
A-2464/2015

Urteil vom 11. November 2015

Besetzung

Richterin Salome Zimmermann (Vorsitz),
Richter Michael Beusch, Richter Daniel Riedo,
Gerichtsschreiberin Kathrin Abegglen Zogg.

Parteien

A._____ AG,
vertreten durch bcs steuerexperten ag,
Sonnenstrasse 5, Postfach, 9004 St. Gallen,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

MWST (Steuerperioden 2008 bis 2011; Leistungen von Krankenkassen an Managed-Care-Organisation).

Sachverhalt:

A.
Die A._____ AG (nachfolgend: Steuerpflichtige) bezweckt gemäss Handelsregisterauszug vom 22. April 2015 (…) eine effiziente Förderung der Gesundheitsversorgung in (…). Mit rechtskräftigem Einspracheentscheid vom 11. Mai 2012 bejahte die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) die Steuerpflicht der Gesellschaft und trug sie rückwirkend per 1. Januar 2006 in das Register der Mehrwertsteuerpflichtigen ein.

B.
B.a Bei der Steuerpflichtigen handelt es sich um ein Ärztenetzwerk mit über 100 angeschlossenen Ärzten und weiteren Leistungserbringern des Gesundheitswesens, welches mit Krankenkassen im Rahmen von Managed-Care-Modellen (Hausarzt- oder HMO-Modelle) zusammenarbeitet. In einem Managed-Care-Modell verpflichten sich die Versicherten im Sinn einer eingeschränkten Arztwahl, immer zuerst einen sog. Netzwerkarzt zu konsultieren, der die medizinische Behandlung vornimmt, allfällige Überweisungen veranlasst und die Behandlungskette steuert. Die Krankenkassen gewähren den so Versicherten einen Rabatt auf der Krankenversicherungsprämie.

B.b Der Anschluss der Netzwerkärzte an die Steuerpflichtige erfolgt über sog. Grundversorgerleistungsverträge. Die Steuerpflichtige verpflichtet sich darin, Budgetverträge mit Krankenkassen abzuschliessen, Qualitätszirkel als zentrales Element der Vernetzung durchzuführen, Einkaufssynergien durch gemeinsame Beschaffungen zu nutzen, die Gatekeeperarbeit mit einem Software-Tool zu unterstützen, einen Teil der Kommunikation zu übernehmen und Öffentlichkeitsarbeit zu leisten. Im Gegenzug absolvieren die Netzwerkärzte die erforderlichen Aus- und Weiterbildungen (inkl. Teilnahme an Qualitätszirkeln), treffen Qualitätssicherungsmassnahmen, berücksichtigen Behandlungsrichtlinien und Wirtschaftlichkeitsüberlegungen und sorgen für eine optimale Koordination sämtlicher medizinischer Leistungen über die ganze Behandlungskette. Weiter legen sie die Behandlungskosten zu statistischen Zwecken offen, nehmen administrative Anpassungen vor und beteiligen sich am Marketing. Für die Teilnahme an Qualitätszirkeln und anderen Aktivitäten sowie für administrative Leistungen erhalten die Netzwerkärzte von der Steuerpflichtigen eine Vergütung. Die Netzwerkärzte sind am Kapital der Steuerpflichtigen durch Aktienbesitz beteiligt und profitieren so indirekt von einem von der Steuerpflichtigen erzielten Gewinn.

B.c Die Zusammenarbeit mit den Krankenkassen ist in Rahmenvereinbarungen betreffend Managed-Care-System geregelt. Darin verpflichten sich die Krankenkassen, ihren Versicherten eine Managed-Care-Versicherung anzubieten, entsprechend zu informieren und die administrative Abwicklung zu übernehmen. Die Steuerpflichtige verpflichtet sich, mit den teilnehmenden Ärzten Beitrittserklärungen abzuschliessen, in welchen alle relevanten Pflichten zur Wahrnehmung der Netzwerkarztfunktion aufgenommen werden, sowie für eine angemessene Qualitätssicherung und aktive Kostenlenkungsmassnahmen zu sorgen.

Grundlage für die finanzielle Abgeltung der Managed-Care-Leistungen durch die Krankenkassen bildet das Netzwerk-Budget. Dieses wird anhand von Kopfpauschalen (sog. Capitation), welche auf statistischen Parametern basieren, und unter Berücksichtigung des Einsparziels und einer Grossrisikoprämie berechnet. Das Netzwerk-Budget dient dazu, die effektiven Bruttokosten der obligatorischen Krankenversicherung für die Versicherten (d.h. die Einzelleistungen, welche nach dem KVG-Tarif [TARMED] abgerechnet werden) sowie die ärzteseitigen Systemkosten für Massnahmen zur Qualitätssicherung, Kostenlenkung, Erfüllung der EDV-technischen Erfordernisse und zur Optimierung der administrativen Abläufe abzugelten. Für letztere Aufwendungen bezahlt die Krankenkasse der Steuerpflichtigen eine pauschale Systemkostenentschädigung. Das Netzergebnis (Netzwerk-Budget abzüglich Kosten der obligatorischen Krankenversicherung und Systemkostenpauschale) wird zwischen der Steuerpflichtigen und der Krankenkasse hälftig geteilt.

C.

Im Januar 2013 führte die ESTV bei der Steuerpflichtigen eine Mehrwertsteuerkontrolle betreffend den Zeitraum vom 1. Januar 2008 bis zum 31. Dezember 2011 durch. Sie stellte fest, dass die Steuerpflichtige u.a. Umsätze aus sog. Managed-Care-Leistungen an die Krankenkassen nicht versteuert hatte. Entgegen der Auffassung der Steuerpflichtigen qualifizierte die ESTV die fraglichen Leistungen als steuerbar. Am 28. März 2013 forderte die ESTV mit zwei Einschätzungsmitteilungen/Verfügungen (EM) Mehrwertsteuern wie folgt nach:

- EM Nr. (…) (01.01.2008 bis 31.12.2009): Fr. […] (davon Managed-Care: Fr. […]) zuzüglich Verzugszins;

- EM Nr. (…) (01.01.2010 bis 31.12.2011): Fr. […] (davon Managed-Care: Fr. […]) zuzüglich Verzugszins.

D.
Die gegen die beiden EM gerichtete Einsprache der Steuerpflichtigen vom 3. Mai 2013 nahm die ESTV als Gesuch um Erlass einer Verfügung entgegen. Mit zwei separaten Verfügungen vom 4. Juni 2014 setzte sie die Steuerforderungen für den Zeitraum vom 1. Januar 2008 bis 31. Dezember 2009 einerseits und vom 1. Januar 2010 bis 31. Dezember 2011 andererseits in vollumfänglicher Bestätigung der bestrittenen EM fest.

E.
Dagegen liess die Steuerpflichtige am 4. Juli 2014 bei der ESTV (wiederum) Einsprache erheben und beantragen, die Verfügungen der ESTV vom 4. Juni 2014 betreffend die Umsatzaufrechnungen für die Steuerperioden 2008 bis 2011 über insgesamt Fr. […] seien unter Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten der ESTV vollumfänglich aufzuheben. Weiter seien die von der Steuerpflichtigen aufgrund der EM Nr. (…) und (…) unter ausdrücklichem Vorbehalt geleisteten Steuerzahlungen über insgesamt Fr. […] der Einsprecherin im Betrag von Fr. […] zuzüglich Vergütungszinsen auszubezahlen. Zur Begründung bringt die Steuerpflichtige im Wesentlichen vor, die strittigen Managed-Care-Leistungen qualifizierten als von der Mehrwertsteuer ausgenommene Heilbehandlungen.

F.
Mit Zustimmung der Steuerpflichtigen übermittelte die ESTV dem Bundesverwaltungsgericht am 21. April 2015 die Einsprache zur Behandlung als Sprungbeschwerde.

G.
Das Bundesverwaltungsgericht eröffnete daraufhin unter den Verfahrensnummern A-2464/2015 (betreffend die Jahre 2008 und 2009) und A-2525/2015 (betreffend die Jahre 2010 und 2011) zwei Verfahren. Mit Zwischenverfügung vom 5. Mai 2015 ordnete die Instruktionsrichterin die Vereinigung der beiden Verfahren und deren Weiterführung unter der Verfahrensnummer A-2464/2015 an.

H.
In ihrer Vernehmlassung vom 5. Juni 2015 beantragt die ESTV die kostenfällige Abweisung der Beschwerde.

Auf die detaillierten Vorbringen der Parteien wird – soweit sie entscheidwesentlich sind – in den Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG). Gemäss Art. 31 VGG beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 VwVG. Eine Ausnahme in sachlicher Hinsicht nach Art. 32 VGG liegt nicht vor und die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinn von Art. 33 VGG.

1.2 Bevor die funktionelle Zuständigkeit geprüft wird, ist das anwendbare Recht festzustellen:

1.2.1 Am 1. Januar 2010 ist das MWSTG vom 12. Juni 2009 (SR 641.20) in Kraft getreten. In materieller Hinsicht bleiben die früheren Vorschriften auf alle während ihrer Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen, entstandenen Rechtsverhältnisse und erbrachten Leistungen anwendbar (Art. 112 Abs. 1 und 2 MWSTG). Soweit also vorliegend die Jahre 2008 und 2009 betroffen sind, untersteht das Verfahren in materieller Hinsicht noch dem am 1. Januar 2001 in Kraft getretenen Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (aMWSTG; AS 2000 1300). Auf die Steuerperioden 2010 und 2011 ist hingegen das MWSTG anwendbar.

Demgegenüber ist das neue mehrwertsteuerliche Verfahrensrecht im Sinn von Art. 113 Abs. 3 MWSTG auf sämtliche im Zeitpunkt des Inkrafttretens hängige Verfahren anwendbar. Allerdings ist diese Bestimmung insofern restriktiv zu handhaben, als gemäss höchstrichterlicher Rechtsprechung nur eigentliche Verfahrensnormen sofort auf hängige Verfahren anzuwenden sind, und es dabei nicht zu einer Anwendung von neuem materiellen Recht auf altrechtliche Sachverhalte kommen darf (Urteil des BGer 2C_650/2011 vom 16. Februar 2012 E. 1.4.3). Zum Verfahrensrecht im engeren Sinn zählt namentlich die Vorschrift über die Zulässigkeit der Sprungbeschwerde im Sinn von Art. 83 Abs. 4 MWSTG (Urteil des BVGer A-5499/2012 vom 22. März 2013 E. 2.2).

1.2.2 Im Streit liegen zwei Verfügungen der ESTV, die grundsätzlich mit dem (nicht devolutiven) Rechtsmittel der Einsprache anzufechten sind (vgl. Art. 83 Abs. 1 MWSTG). Richtet sich die Einsprache jedoch gegen eine einlässlich begründete Verfügung der ESTV, so ist sie auf Antrag oder mit Zustimmung des Einsprechers oder der Einsprecherin als Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht weiterzuleiten (Art. 83 Abs. 4

MWSTG). Vorliegend hat die ESTV die Einsprache mit ausdrücklicher Zustimmung der Einsprecherin dem Bundesverwaltungsgericht als Sprungbeschwerde übermittelt. Zudem sind die angefochtenen Verfügungen im Sinn der Rechtsprechung "einlässlich" begründet (vgl. Urteile des BVGer A-3480/2015 und A-3493/2015 vom 23. Juli 2015 E. 1.4 ff., insbes. E. 1.5, A-679/2015 vom 29. April 2015 E. 1.3, A-1799/2012 vom 18. Januar 2013 E. 1.3). Somit ist die Einsprache der Einsprecherin (nachfolgend: Beschwerdeführerin) als Beschwerde zu behandeln.

1.3 Die Beschwerdeführerin ist zur Erhebung der Sprungbeschwerde berechtigt (Art. 48 Abs. 1 VwVG), hat diese rechtzeitig und formgerecht eingereicht (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG) sowie die Vorschüsse für die Verfahrenskosten fristgerecht bezahlt (Art. 64 Abs. 3 i.V.m. Art. 21 Abs. 3 VwVG). Auf die Sprungbeschwerde ist einzutreten.

1.4 Das Bundesverwaltungsgericht kann einen 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 Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 VwVG).

2.
Streitig und zu prüfen ist, ob die von der Beschwerdeführerin an die Krankenkassen erbrachten Dienstleistungen (im Folgenden: Managed-Care-Leistungen) bzw. die entsprechenden Umsätze von der Steuer ausgenommen sind.

2.1 Der Mehrwertsteuer unterliegen u.a. die im Inland durch steuerpflichtige Personen gegen Entgelt erbrachten Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen (Art. 5 Bst. a und b aMWSTG, Art. 1 Abs. 2 Bst. a i.V.m. Art. 3 Bst. d und e sowie Art. 18 Abs. 1 MWSTG). Sie sind steuerbar, soweit das Gesetz keine Ausnahme vorsieht (vgl. Art. 18 f. aMWSTG, Art. 21 und 23 MWSTG).

2.2
2.2.1 Als im mehrwertsteuerlichen Sinn "gegen Entgelt" erbracht, gilt eine Lieferung oder Dienstleistung, wenn sie im Austausch mit einer Gegenleistung erfolgt (sog. "Leistungsaustausch" oder "Leistungsverhältnis"; vgl. dazu: Urteil des BVGer A-4786/2012 vom 12. September 2013 E. 2.2 mit Hinweis).

2.2.2 Wer als Leistungserbringer zu gelten hat, bestimmt sich laut Art. 20 Abs. 1 MWSTG und nach konstanter Rechtsprechung in erster Linie nach dem Aussenauftritt. Das mehrwertsteuerlich relevante Handeln wird demgemäss grundsätzlich demjenigen zugeordnet, der gegenüber Dritten im eigenen Namen auftritt (statt vieler: Urteile des BVGer A-555/2013 vom 30. Oktober 2013 E. 2.3.2.1, A-6367/2011 vom 14. August 2012 E. 2.2.4 mit Hinweisen; RALF IMSTEPF, Die Zuordnung von Leistungen gemäss Art. 20 des neuen MWSTG, in: ASA 78 S. 772).

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: Urteile des BGer 2A.47/2006 vom 6. Juli 2006 E. 3.2 und 2A.304/2003 vom 14. November 2003 E. 3.6.1; BVGE 2007/23 E. 2.3.2 mit Hinweisen; Urteil des BVGer A-1591/2014 vom 25. November 2014 E. 4.2.1). Auch die buchhalterische Erfassung von Leistungen kann nach konstanter Rechtsprechung lediglich ein Indiz für eine mehrwertsteuerrechtliche Qualifikation sein, vermag jedoch die wirtschaftliche Realität nicht zu ändern (Urteil des BVGer A-6898/2014 vom 21. Mai 2015 E. 2.4 mit Hinweisen).

2.3

2.3.1 Die in Art. 18 aMWSTG bzw. Art. 21 MWSTG aufgeführten Steuerausnahmen gelten als sog. "unechte" Steuerbefreiungen. Dies bedeutet, dass derjenige, welcher den Umsatz erbringt, infolge der fehlenden Vorsteuerabzugsmöglichkeit mit der Steuer auf den Eingangsleistungen belastet bleibt oder diese verdeckt auf die Leistungsempfänger überwälzt. Es wird aufgrund der Systemwidrigkeit dieser in Art. 18 aMWSTG bzw. Art. 21 MWSTG genannten Steuerausnahmen davon ausgegangen, dass diese "eher restriktiv" bzw. zumindest nicht extensiv zu handhaben sind (BGE 124 II 372 E. 6a, BGE 124 II 193 E. 5e; Urteil des BGer 2A.305/2002 vom 6. Januar 2003 E. 3.2; Urteil des BVGer A-2999/2007 vom 12. Februar 2010 E. 2.4). Primär sind die Ausnahmebestimmungen nach Art. 18 aMWSTG bzw. Art. 21 MWSTG (wie andere Rechtsnormen auch) aber weder extensiv noch restriktiv, sondern nach ihrem Sinn und Zweck "richtig" auszulegen (statt vieler: BGE 138 II 251 E. 2.3.3; Urteile des BVGer A-3112/2015 vom 22. Oktober 2015 E. 3.3.1, A-5906/2013 vom 1. April 2014 E. 3.4; MICHAEL BEUSCH, in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die

Mehrwertsteuer, 2015 [nachfolgend: MWSTG-Kommentar 2015], Auslegung N. 27 f.).

2.3.2 Im Gesundheitsbereich von der Steuer ausgenommen sind – soweit hier von Interesse – insbesondere die von Ärzten und Ärztinnen erbrachten Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin (objektive Voraussetzung), soweit die Leistungserbringer und Leistungserbringerinnen über eine Berufsausübungsbewilligung verfügen (subjektive Voraussetzung). Der Bundesrat bestimmt die Einzelheiten (vgl. Art. 18 Ziff. 3 aMWSTG; Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG).

Gemäss bundesrätlicher Verordnung 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 (Art. 2 Abs. 1 aMWSTGV [AS 2000 1347], Art. 34 Abs. 1 MWSTV [SR 641.201]).

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 BVGer A-3395/2007 vom 24. Februar 2009 E. 2.3 f.; A-1204/2012 vom 14. Februar 2013 E. 3.4 f.). Keine Heilbehandlungen in diesem Sinn stellen etwa Dienstleistungen eines medizinischen Call Centers oder einer Telefonzentrale für medizinische Notfälle (Notfallnummern) dar (Urteile des BVGer A-3395/2007 vom 24. Februar 2009 E. 3 und A-1204/2012 vom 14. Februar 2013 E. 4.4.1).

2.3.3 Die im aMWSTG aufgeführten sog. unechten Steuerbefreiungen gelten nach ständiger Rechtsprechung grundsätzlich, d.h. unter Vorbehalt einer abweichenden gesetzlichen Regelung, nur für diejenigen Leistungen, die direkt an die Endverbraucher erbracht werden. Steuerausnahmen nach Art. 18 aMWSTG sind also grundsätzlich auf die Stufe des Endverbrauchs beschränkt. Entsprechend sind die Geschäfte, welche der Steuerbefreiung vorausgehen, die sog. "Vorumsätze", nicht unecht steuerbefreit (zur "Vorumsatztheorie": BGE 124 II 193 E. 5e, 7; ausführlich: Urteil des BVGer A-1470/2006 vom 5. Februar 2009 E. 3.4.2).

Mit Art. 21 Abs. 3 und 4 MWSTG hat der Gesetzgeber diesbezüglich einen Systemwechsel eingeführt und damit der auf der Vorumsatztheorie basierenden Praxis die weitere Anwendung versagt. Ziel dieser Bestimmungen

ist es, durch die Vorumsatztheorie verursachte Wettbewerbsverzerrungen zwischen unterschiedlich gestalteten Wertschöpfungsketten zu vermeiden (vgl. Botschaft des Bundesrats zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer vom 25. Juni 2008 [BBl 2008 S. 6965]). Im Sinne der Neutralität der Mehrwertsteuer sollen die Wirtschaftsteilnehmer in die Lage versetzt werden, dasjenige Organisationsmodell zu wählen, das ihnen, rein wirtschaftlich betrachtet, am besten zusagt, ohne Gefahr zu laufen, dass ihre Umsätze von der in Art. 21 Abs. 2 MWSTG vorgesehenen Befreiung ausgeschlossen werden (REGINE SCHLUCKEBIER, in: Geiger/Schluckebier [Hrsg.], MWSTG, Kommentar, Art. 21 N. 154).

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. Nicht erfasst sind namentlich Verwaltungs- und Organisationsdienstleistungen, die als selbständige Leistungen erbracht werden (CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER/JUNG/PROBST, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 3. Aufl. 2012, Rz. 1380; vgl. auch ANNE TISSOT BENEDETTO, MWSTG-Kommentar 2015, Art. 21 N. 454).

2.4

2.4.1 Im Mehrwertsteuerrecht stellt jede einzelne Leistung grundsätzlich ein selbständiges Steuerobjekt dar und wird für sich besteuert (vgl. Urteil des BGer 2A.756/2006 vom 22. Oktober 2007 E. 2.4; Art. 19 Abs. 1 MWSTG).

2.4.2 Leistungen sind steuerlich jedoch dann einheitlich zu beurteilen, wenn sie wirtschaftlich derart eng zusammengehören und ineinander greifen, dass sie ein unteilbares Ganzes bilden (sog. Gesamtleistung; vgl. Art. 36 Abs. 4 aMWSTG; Art. 19 Abs. 3 MWSTG) oder wenn sie zueinander im Verhältnis von Haupt- und untergeordneter (akzessorischer) Nebenleistung stehen (Art. 36 Abs. 4 aMWSTG; Art. 19 Abs. 4 MWSTG). Die Annahme einer Gesamtleistung oder Haupt- mit Nebenleistung setzt jedoch

in jedem Fall voraus, dass die jeweiligen Leistungen vom selben Leistungserbringer stammen (Urteil des BGer 2C_982/2014 vom 1. September 2014 E. 5.1.2; Urteil des BVGer A-2628/2012 vom 5. Februar 2013 E. 2.5 mit Hinweisen).

2.5 Der in Art. 8 BV verankerte Grundsatz der Rechtsgleichheit verlangt, dass Gleiches nach Massgabe seiner Gleichheit gleich und Ungleiches nach Massgabe seiner Ungleichheit ungleich behandelt wird (BGE 134 I 23 E. 9.1; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Aufl. 2010, Rz. 489 und 495). Ein Anspruch auf Gleichbehandlung im Unrecht wird nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung indes nur ausnahmsweise anerkannt (BGE 132 II 485 E. 8.6 mit Hinweis). Hierzu bedarf es, dass eine rechtsanwendende Behörde eine eigentliche gesetzwidrige Praxis pflegt und überdies zu erkennen gibt, auch in Zukunft nicht davon abweichen zu wollen (ausführlich: Urteil des BVGer A-704/2013 vom 28. November 2013 E. 4).

3.

3.1 Im vorliegenden Fall ist in sachverhaltsmässiger Hinsicht gestützt auf die Akten und die Vorbringen der Parteien zunächst festzuhalten, dass die Beschwerdeführerin als Managed-Care-Organisation selbst keine medizinischen Behandlungen an Patienten durchführt, sondern dass diese ausschliesslich durch die vertraglich angeschlossenen Netzwerkärzte erfolgen. Die wesentliche Dienstleistung der Beschwerdeführerin gegenüber den Krankenkassen besteht darin, ein Ärztenetzwerk zur Verfügung zu stellen, welches Kosteneinsparungen im Gesundheitsbereich zum Ziel hat. Dabei erbringt sie die im Rahmen eines Managed-Care-Modells notwendigen Koordinationsdienstleistungen, trifft Massnahmen zur Qualitätssicherung und Kostenlenkung und übernimmt administrative und organisatorische Aufgaben. Die Krankenkassen gelten die von der Steuerpflichtigen erbrachten Dienstleistungen mit einem Anteil am Netzergebnis und der pauschalen Systemkostenentschädigung ab (vgl. Sachverhalt Bst. B.c). Im Folgenden ist zu prüfen, wie diese – gegenüber den Krankenkassen erbrachten – Managed-Care-Dienstleistungen mehrwertsteuerlich zu qualifizieren sind.

3.2

3.2.1 Während sich das herkömmliche Behandlungsmodell durch ein Dreiparteienverhältnis (Patient/Arzt/Versicherung) auszeichnet, liegt im vorliegenden Managed-Care-Modell ein Vierparteienverhältnis vor, wobei die

Beschwerdeführerin als Bindeglied zwischen den Ärzten und den Versicherungen fungiert. Diese Zwischenschaltung der Beschwerdeführerin führt dazu, dass zu den Leistungsverhältnissen Patient-Arzt und Patient-Versicherung eine dritte Beziehung, nämlich diejenige zwischen der Versicherung und der Beschwerdeführerin als Managed-Care-Organisation hinzutritt. Dies ändert jedoch am Gehalt und damit an der mehrwertsteuerlichen Qualifikation der vorbestehenden Leistungsverhältnisse Arzt-Patient und Patient-Versicherung nichts. Dabei dürften regelmässig die Voraussetzungen einer von der Steuer ausgenommenen Heilbehandlung im Verhältnis Arzt-Patient erfüllt sein, wobei die Leistungen der Ärzte auch im hier zu beurteilenden Managed-Care-Modell nach dem Einzelleistungsprinzip auf der Basis des KVG-Tarifs erbracht und abgerechnet werden. Im Verhältnis Patient-Versicherung liegt nach wie vor eine von der Steuer ausgenommene Versicherungsleistung vor.

3.2.2 Vorliegend stellt die Beschwerdeführerin den Krankenkassen ein Ärztenetzwerk zur Verfügung und erbringt Koordinationsdienstleistungen. Im Gegenzug erhält sie von den Krankenkassen, die letztlich von den Kosteneinsparungen im Managed-Care-Modell profitieren, ein Entgelt, nämlich eine Beteiligung am Netzergebnis und eine Systemkostenentschädigung. Die Beschwerdeführerin ist eine eigenständige juristische Person in der Organisationsform einer Aktiengesellschaft. Sie schliesst im eigenen Namen Rahmenvereinbarungen mit den Krankenkassen und verpflichtet sich, die hier strittigen Dienstleistungen zu erbringen. Die Beschwerdeführerin ist also aufgrund ihres Aussenauftritts als Leistungserbringerin zu betrachten, während die Krankenkassen Leistungsempfängerinnen sind (E. 2.2.2). Es ist somit ohne weiteres von einem mehrwertsteuerlichen Leistungsverhältnis zwischen der Beschwerdeführerin und den Krankenkassen auszugehen (E. 2.2.1).

3.3 Zu prüfen ist, ob die Beschwerdeführerin im Rahmen dieses Leistungsverhältnisses einen von der Steuer ausgenommenen Umsatz erzielt. Die Beschwerdeführerin bringt vor, ihre Dienstleistungen seien als Heilbehandlungen im Sinne von Art. 18 Ziff. 3 aMWSTG bzw. Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG zu qualifizieren.

3.3.1 Die unmittelbare Anwendung von Art. 18 Ziff. 3 aMWSTG bzw. Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG setzt in objektiver Hinsicht voraus, dass die Heilbehandlung direkt, d.h. grundsätzlich am physisch anwesenden Patienten oder der Patientin vorgenommen wird. In subjektiver Hinsicht ist verlangt,

dass der Leistungserbringer über eine Berufsausübungsbewilligung verfügt (E. 2.3.2).

Es ist unbestritten, dass die Beschwerdeführerin selbst keine Patienten behandelt. Die unmittelbar am Patienten erbrachten medizinischen Behandlungen erfolgen ausschliesslich durch die Ärzte. Die Netzwerkärzte stellen unabhängig von vertraglichen Bindungen mit der Beschwerdeführerin selbständige und von der Beschwerdeführerin unabhängige Rechtssubjekte dar. Sie führen die medizinischen Behandlungen in eigenem Namen durch und rechnen diese nach KVG-Tarifen mit den Kassen bzw. den Patienten ab. Es ist daher nicht ersichtlich, inwiefern die medizinischen Leistungen der einzelnen Ärzte der Beschwerdeführerin zugerechnet werden könnten. Die von der Beschwerdeführerin erbrachten Dienstleistungen stellen somit keine Heilbehandlungen im Sinn von Art. 18 Ziff. 3 aMWSTG und – unter Vorbehalt der Prüfung von Art. 21. Abs. 3 und 4 MWSTG (dazu nachfolgend E. 3.3.2) – im Sinn von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG dar.

3.3.2 Es stellt sich, soweit vorliegend die Steuerperioden 2010 und 2011 betroffen sind, weiter die Frage, ob es sich bei den Managed-Care-Leistungen um Vorleistungen im Sinn der Art. 21 Abs. 3 und 4 MWSTG handelt. Es ist also zu beantworten, ob die Leistungen der Beschwerdeführerin ihrem Gehalt entsprechend als Heilbehandlungen zu qualifizieren sind.

Vorliegend erschöpfen sich die Dienstleistungen der Beschwerdeführerin – verkürzt gesagt – darin, den Krankenkassen ein Ärztenetzwerk zur Verfügung zu stellen und organisatorische Aufgaben zu übernehmen. Zwar dienen diese Tätigkeiten letztlich einer effizienten und kostengünstigen Abwicklung der medizinischen Behandlungen. Sie bilden aber nicht Teil solcher Behandlungen. Denn sie bestehen weder darin, Krankheiten, Verletzungen oder andere Störungen der körperlichen und seelischen Gesundheit des Menschen festzustellen und zu behandeln, noch Gesundheitsstörungen vorzubeugen. Ihre Dienstleistungen sind vielmehr allgemeiner organisatorischer Natur in dem Sinn, dass sie gegebenenfalls optimale Rahmenbedingungen für die Leistungserstellung der Ärzte schaffen; sie dienen aber als solche nicht der medizinischen Diagnose, Behandlung oder Prävention. Sie stellen folglich auch von ihrem Gehalt her keine Heilbehandlungen dar. Art. 21 Abs. 3 MWSTG kommt damit vorliegend nicht zur Anwendung. Somit ist mit Blick auf Art. 21 Abs. 4 MWSTG auch unerheblich, ob der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin über eine ärztliche Berufsausübungsbewilligung verfügt oder nicht.

Nicht gefolgt werden kann in diesem Zusammenhang der Ansicht der Beschwerdeführerin, wonach es sich bei ihren Dienstleistungen um "berufstypische" Leistungen handle, wie sie durch jeden Arzt erbracht würden. Zwar trifft es zu, dass in einer Arztpraxis auch administrative Aufgaben zu bewältigen sind. Solche Leistungen stellen aber regelmässig nur Nebenleistungen zur Hauptleistung "Heilbehandlung" oder nicht charakteristische Leistungen bei Gesamtleistungen dar (E. 2.4). Entsprechend sind diese mit den medizinischen Behandlungen eng verbundenen administrativen Aufwendungen auch im TARMED-Tarif berücksichtigt und werden von den Patienten bzw. den Versicherungen vergütet. Solche mit einer Haupttätigkeit eng verknüpften administrativen Tätigkeiten fallen nicht nur in Betrieben des Gesundheitsbereichs an, sondern sind praktisch in jedem Dienstleistungsbetrieb anzutreffen. Sie können deshalb nicht als "berufstypisch" oder charakteristisch bezeichnet werden. Aber ohnehin geht der von der Beschwerdeführerin herangezogene Vergleich fehl: Die von der Beschwerdeführerin gegenüber den Krankenkassen erbrachten Dienstleistungen ergeben sich spezifisch aus dem Managed-Care-Modell und werden somit grundsätzlich nicht von einer Arztpraxis erbracht, die keinem vergleichbaren Netzwerk angeschlossen ist. Sie stellen somit keine Vorleistungen im Sinn von Art. 21 Abs. 3 und 4 MWSTG dar.

3.3.3 Als Zwischenergebnis ist festzuhalten, dass die Managed-Care-Leistungen der Beschwerdeführerin keine Heilbehandlungen im Sinn von Art. 18 Ziff. 3 aMWSTG bzw. Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG, auch nicht in Verbindung mit Art. 21 Abs. 3 und 4 MWSTG, darstellen.

3.3.4 Der Vollständigkeit halber ist anzufügen, dass die hier strittigen Dienstleistungen auch nicht als von der Steuer ausgenommene Versicherungsleistungen nach Art. 18 Ziff. 18 aMWSTG bzw. Art. 21 Abs. 2 Ziff. 18 MWSTG (gegebenenfalls in Verbindung mit Art. 21 Abs. 3 MWSTG) zu qualifizieren sind. Denn die Zurverfügungstellung eines Ärztenetzwerks und das Erbringen entsprechender Koordinationsdienstleistungen stellen, von ihrem Gehalt her gesehen, ebensowenig charakteristische Versicherungsleistungen dar (zum aMWSTG: Urteil des BVGer A-1639/2006 vom 27. Juni 2007 E. 3).

3.4 Soweit die Beschwerdeführerin sinngemäss geltend machen wollte, die hier strittigen Dienstleistungen bildeten einen nicht prägenden oder untergeordneten Teil einer Gesamt- oder Hauptleistung "Heilbehandlung", wäre ihr nicht zuzustimmen. Vorliegend sind die Netzwerkärzte als Leistungser-

bringer der Heilbehandlungen anzusehen, während die Beschwerdeführerin Leistungserbringerin der Managed-Care-Leistungen ist (E. 3.2.2). Eine einheitliche mehrwertsteuerliche Behandlung bei Leistungskomplexen ist jedoch von vornherein nur dann möglich, wenn die jeweiligen Leistungserbringer identisch sind (E. 2.4.2).

3.5 Die Beschwerdeführerin sieht weiter die Grundsätze der Wettbewerbsneutralität nach Art. 1 Abs. 3 Bst. a MWSTG und der Gleichbehandlung verletzt. Namentlich sei nicht nachvollziehbar, weshalb das von ihr gewählte Modell mit Zwischenschaltung einer Managed-Care-Organisation mehrwertsteuerlich anders beurteilt werde, als wenn Krankenkassen und Netzärzte je einzelne Vereinbarungen geschlossen hätten oder wenn ein Gesundheitszentrum Rahmenvereinbarungen mit den Krankenkassen schliesse.

Dieses Vorbringen ist unbegründet. Die Beschwerdeführerin erbringt aus mehrwertsteuerlicher Sicht selbständige Dienstleistungen gegenüber den Krankenkassen (neben dem Zurverfügungstellen eines Ärztenetzes, namentlich im Bereich der Koordination, Qualitätssicherung und Administration). Es ist nicht ersichtlich, inwiefern dieselben Dienstleistungen, würden sie direkt von Netzwerkärzten oder Gesundheitszentren gegenüber den Krankenkassen erbracht, mehrwertsteuerlich anders, namentlich als Heilbehandlungen, zu qualifizieren wären. Eine Ungleichbehandlung und Verletzung der Wettbewerbsneutralität ist somit nicht erkennbar (E. 2.5).

Nichts zu ihren Gunsten abzuleiten vermag die Beschwerdeführerin mit dem nicht substantiierten Hinweis, wonach sie Kenntnis von Steuervorabbescheiden habe, welche von der hier geschützten vorinstanzlichen Auffassung abwichen. Nach dem Dargelegten wäre eine solche Praxis zwar mit den gesetzlichen Vorgaben nicht vereinbar. Indessen fehlen Anhaltspunkte dafür, dass die ESTV eine eigentliche gesetzwidrige Praxis pflegte und überdies zu erkennen gab, davon auch in Zukunft nicht abweichen zu wollen. Die Voraussetzungen einer ausnahmsweisen Gleichbehandlung im Unrecht sind somit nicht erfüllt (E. 2.5).

3.6 Wie erwähnt, stellen die von der Beschwerdeführerin erbrachten Dienstleistungen gemäss ihrem wirtschaftlichen Gehalt keine Heilbehandlungen dar. An diesem Schluss vermag auch eine allfällige abweichende buchhalterische Erfassung der Leistungen bei den Krankenkassen nichts zu ändern. Die buchhalterische Behandlung stellt höchstens ein Indiz für

die mehrwertsteuerliche Qualifikation einer Leistung dar, entscheidend bleibt aber die wirtschaftliche Realität (E. 2.2.3).

3.7 Zusammenfassend stellen die hier zu beurteilenden Managed-Care-Leistungen keine Heilbehandlungen dar und sind deshalb steuerbar. Die Beschwerdeführerin hat die Steuerforderungen im Betrag von Fr. […] (für den Zeitraum vom 01.01.2008 bis zum 31.12.2009) bzw. Fr. […] (für den Zeitraum vom 01.01.2010 bis zum 31.12.2011), total Fr. […] zuzüglich Verzugszins, in rechnerischer Hinsicht nicht beanstandet. Es sind diesbezüglich auch keine offensichtlichen Mängel erkennbar. Damit erweist sich der vorinstanzliche Entscheid als rechtmässig. Die Beschwerde ist abzuweisen.

4.

Ausgangsgemäss hat die Beschwerdeführerin als unterliegende Partei die Kosten des Verfahrens zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). In Anwendung von 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) werden diese auf Fr. 9'000.--festgesetzt. Die bereits vor der Verfahrensvereinigung geleisteten Kostenvorschüsse in der Höhe von Fr. 6'500.-- (A-2464/2015) und Fr. 6'500.-- (A-2525/2015; wovon allerdings nur Fr. 6'200.-- einverlangt waren), total also Fr. 13'000.--, werden zur Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet. Der Überschuss in der Höhe von Fr. 4'000.-- wird der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft dieses Urteils zurückerstattet. Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario).

(Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite)

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.
Die Verfahrenskosten im Betrag von Fr. 9'000.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Die von der Beschwerdeführerin geleisteten Kostenvorschüsse in der Höhe von total Fr. 13'000.-- werden zur Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet. Der Überschuss von Fr. 4'000.-- wird der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft dieses Urteils zurückerstattet.

3.
Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen.

4.
Dieses Urteil geht an:

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

Die vorsitzende Richterin:	Die Gerichtsschreiberin:
Salome Zimmermann	Kathrin Abegglen Zogg

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 BGG). Die 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 der Beschwerdeführer in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: