Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Entscheid aufgehoben durch BGer mit Urteil vom 09.12.2016 (2C_1076/2015)

Abteilung I
A-3112/2015

Urteil vom 22. Oktober 2015

Besetzung

Richter Michael Beusch (Vorsitz),
Richterin Marie-Chantal May Canellas, Richter Daniel Riedo,
Gerichtsschreiber Stefano Bernasconi.

Parteien

A._____ AG, …,
vertreten durch G + S Treuhand AG,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Mehrwertsteuer Steuerperioden 2011-2013 (Bezugsteuer auf Laborleistungen).

Sachverhalt:

A.
Die A._____ AG (nachfolgend: Steuerpflichtige) ist eine Aktiengesellschaft mit Sitz in […]. Gemäss Handelsregistereintrag bezweckt sie den Betrieb eines […] Diagnosezentrums.

B.
Mit Schreiben vom 15. April 2013 erkundigte sich die Steuerpflichtige bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV), ob für die im Jahr 2012 aus dem Ausland bezogenen humanmedizinischen Laborleistungen im Gesamtumfang von über Fr. 10'000.- die Bezugsteuer zu entrichten sei.

Die ESTV bestätigte der Steuerpflichtigen am 13. Juni 2013, dass die fraglichen Leistungen der Bezugsteuer unterliegen würden, da der Ort der Leistung gemäss Empfängerortsprinzip (Art. 8 Abs. 1 MWSTG [SR 641.20]) in der Schweiz liege. Zudem könnten die ausländischen Laboratorien mangels kantonaler Bewilligung nach Schweizer Mehrwertsteuerrecht keine ausgenommenen Leistungen erbringen.

C.
Daraufhin reichte die Steuerpflichtige eine Aufstellung der in den Jahren 2011 und 2012 aus dem Ausland bezogenen Laborleistungen bei der ESTV ein. Gemäss dieser Aufstellung bezog sie in den beiden Jahren Leistungen aus dem Ausland im Wert von Fr. 67'296.77 (Jahr 2011) bzw. Fr. 94'946.91 (Jahr 2012). Daraus resultierte eine Bezugsteuerschuld von Fr. 5'383.74 bzw. Fr. 7'595.75. Diese stellte die ESTV der Steuerpflichtigen mittels zweier Ergänzungsabrechnungen je vom 8. Oktober 2013 in Rechnung.

D.
Mit Schreiben vom 6. März 2014 teilt die neue Vertreterin der Steuerpflichtigen mit, dass sie die Rechtmässigkeit der Ausführungen der ESTV bestreite.

Im Weiteren teilte die Steuerpflichtige mit, im Jahr 2013 weitere Leistungen in der Höhe von Fr. 90'866.10 aus dem Ausland bezogen zu haben, worauf die ESTV dafür Bezugsteuern von Fr. 7'255.05 in Rechnung stellte (Ergänzungsabrechnung vom 17. März 2014).

E.
Mit Verfügung vom 6. Mai 2014 bestätigte die ESTV die Richtigkeit der drei Ergänzungsabrechnungen für die Jahre 2011, 2012 und 2013. Eine von

der Steuerpflichtigen dagegen erhobene Einsprache (6. Juni 2014) wies die ESTV mit Einspracheentscheid vom 16. April 2015 ab und erkannte, die festgesetzten Steuerforderungen seien von der Steuerpflichtigen zu bezahlen. Bereits geleistete Zahlungen würden angerechnet. Sie begründete diesen Entscheid zusammenfassend damit, dass die von der Steuerpflichtigen aus dem Ausland bezogenen Leistungen nicht unter Art. 21 Abs. 2 MWSTG fallen würden. Obwohl dies nicht ausdrücklich im Gesetz erwähnt werde, bräuchte das ausländische Laboratorium eine kantonale Bewilligung, um von der Steuer ausgenommene Leistungen erbringen zu können. Über eine solche verfügten die vorliegend betroffenen ausländischen Laboratorien nicht. Die Steuerpflichtige habe daher die Bezugsteuern auf den bezogenen Leistungen zu entrichten. Dies entspreche im Übrigen auch dem europäischen Recht.

F.
Mit Beschwerde vom 15. Mai 2015 gelangte die Steuerpflichtige (nachfolgend auch: Beschwerdeführerin) an das Bundesverwaltungsgericht und beantragt, der Einspracheentscheid vom 16. April 2015 sei aufzuheben und die ESTV sei anzuweisen, die unter Vorbehalt geleisteten Zahlungen (zuzüglich Verzugszins) der Beschwerdeführerin zurückzuerstatten; alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der ESTV. Die Beschwerdeführerin führt dazu aus, die aus dem Ausland bezogenen Laborleistungen seien gemäss Art. 21 Abs. 2 Ziff. 2 MWSTG von der Steuer ausgenommen. Bezugsteuern seien daher nicht geschuldet. Die von der ESTV von den ausländischen Leistungserbringern geforderte kantonale Bewilligung sei rechtswidrig, verstosse gegen das Gebot der Wettbewerbsneutralität der Bezugsteuer, gegen das Rechtsgleichheitsgebot und das Willkürverbot. Für eine "eurokompatible Auslegung" bleibe in Anbetracht der klaren schweizerischen Regelung kein Spielraum.

G.
In ihrer Vernehmlassung vom 2. Juli 2015 beantragt die ESTV die Abweisung der Beschwerde unter Kostenfolge zulasten der Beschwerdeführerin. Die ESTV hält dabei vollumfänglich an ihren Ausführungen im Einspracheentscheid fest. Das Erfordernis einer kantonalen Bewilligung könne weder als willkürlich noch als rechtswidrig bezeichnet werden. Die Nachbelastung der Bezugsteuer von insgesamt Fr. 20'234.54 sei daher zu Recht erfolgt.

H.
Mit Schreiben vom 6. August 2015 reicht die Vertreterin der Beschwerdeführerin eine Honorarnote ein.

I.
Auf die übrigen Vorbringen der Parteien wird – soweit entscheidwesentlich – in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.
1.1 Gemäss Art. 31 VGG beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 VwVG, sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche liegt hier nicht vor. Die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinn von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig. Das Verfahren richtet sich gemäss Art. 37 VGG nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt.

1.2 Auf die mit der notwendigen Beschwerdeberechtigung (Art. 48 Abs. 1 VwVG) sowie frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde (Art. 50 und 52 VwVG) ist einzutreten.

1.3 Am 1. Januar 2010 wurde das neue Mehrwertsteuergesetz in Kraft gesetzt. Es trat an die Stelle des Mehrwertsteuergesetzes vom 2. September 1999 (aMWSTG, AS 2000 1300), in Kraft ab 1. Januar 2001, welches seinerseits die Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (aMWSTV, AS 1994 258) ersetzte. Der im vorliegenden Verfahren zu beurteilende Sachverhalt hat sich in den Jahren 2011 bis 2013 und somit nach Inkrafttreten des neuen Gesetzes ereignet, womit einzig dieses zur Anwendung kommt. Soweit im Folgenden auf die Rechtsprechung zum früheren aMWSTG bzw. zur aMWSTV verwiesen wird, liegt der Grund darin, dass diese im vorliegenden Fall auch für das MWSTG – zumindest in Teilen – herangezogen werden kann. Dies gilt insbesondere für Art. 21 MWSTG, dessen Wortlaut – soweit hier für den Bereich des Gesundheitswesens relevant – im Vergleich zu Art. 18 aMWSTG zu weiten Teilen (abgesehen freilich von den neuen Absätzen 3 und 4) unverändert geblieben ist (vgl. ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER/MARCEL R. JUNG/SIMEON L. PROBST, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 3. Aufl. 2012, N. 1015).

1.4 Mit Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht kann die Verletzung von Bundesrecht – einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Er-

messens (Art. 49 Bst. a VwVG) – die unrichtige bzw. unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) wie auch die Unangemessenheit der vorinstanzlichen Verfügung (Art. 49 Bst. c VwVG) gerügt werden.

Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Im Beschwerdeverfahren gilt der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen. Das Bundesverwaltungsgericht ist demzufolge verpflichtet, auf den – unter Mitwirkung der Verfahrensbeteiligten – festgestellten Sachverhalt die richtige Rechtsnorm, das heisst jenen Rechtssatz anzuwenden, den es als den zutreffenden erachtet, und ihm jene Auslegung zu geben, von der es überzeugt ist (ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl. 2013, N. 1.54, unter Verweis auf BGE 119 V 347 E. 1a).

1.5 Aus der Rechtsanwendung von Amtes wegen folgt, dass das Bundesverwaltungsgericht als Beschwerdeinstanz nicht an die rechtliche Begründung der Begehren gebunden ist (Art. 62 Abs. 4 VwVG) und eine Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer von der Vorinstanz abweichenden Begründung bestätigen kann (vgl. BVGE 2007/41 E. 2 mit Hinweisen). Anstelle eines Entscheids in der Sache selbst kann das Bundesverwaltungsgericht die Streitsache auch mit verbindlichen Weisungen an die Vorinstanz zurückweisen (Art. 61 Abs. 1 VwVG). Bei der Wahl zwischen diesen beiden Entscheidarten steht dem Gericht ein weiter Ermessensspielraum zu. Liegen sachliche Gründe vor, ist eine Rückweisung regelmässig mit dem Untersuchungsgrundsatz und dem Prinzip eines einfachen und raschen Verfahrens vereinbar (vgl. BGE 131 V 407 E. 2.1.1). Zu einer Rückweisung führt insbesondere eine mangelhafte Abklärung des Sachverhalts durch die Vorinstanz, wenn sich das Versäumte nicht ohne eine aufwändige Beweiserhebung nachholen lässt. Die Vorinstanz ist mit den tatsächlichen Verhältnissen besser vertraut und darum im Allgemeinen besser in der Lage, die erforderlichen Abklärungen durchzuführen; zudem bleibt der betroffenen Partei dergestalt der gesetzlich vorgesehene Instanzenzug erhalten (Urteile des BVGer A-5017/2013 vom 15. Juli 2014 E. 1.5, A-770/2013 vom 8. Januar 2014 E. 1.3, A-7604/2008 vom 6. Februar 2010 E. 3.2).

2.

2.1 Ein Verstoss gegen das in Art. 8 BV verankerte Gebot der rechtsgleichen Behandlung liegt dann vor, wenn die Behörde bei vergleichbaren Sachverhalten das Recht ungleich anwendet und dafür keine sachlichen Gründe vorliegen (RAINER J. SCHWEIZER, in: Ehrenzeller/Mastronardi/Schweizer/Vallender [Hrsg.], Die Schweizerische Bundesverfassung – Kommentar, 3. Aufl. 2014, Art. 8 Rz. 18 ff.). Dies ist nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung insbesondere auch dann der Fall, wenn Unterscheidungen nicht getroffen werden, die sich aufgrund der Verhältnisse aufdrängen oder wenn zwei gleiche tatsächliche Situationen ohne sachlichen Grund unterschiedlich behandelt werden (BGE 129 I 1 E. 3, BGE 125 I 166 E. 2a, 125 II 326 E. 10b).

2.2 Jede Person hat Anspruch darauf, von den staatlichen Organen ohne Willkür und nach Treu und Glauben behandelt zu werden (Art. 9 BV). Das Gebot von Treu und Glauben verhindert illoyales Verhalten der Behörden, prüft also deren Verhalten nach den materiellen Kriterien der Vertrauenswürdigkeit und der Widerspruchsfreiheit (FELIX UHLMANN, Das Willkürverbot [Art. 9 BV], 2005, Rz. 106). Willkür im Sinne von Art. 9 BV liegt jedoch bei der Auslegung und Anwendung von Gesetzesnormen nicht schon vor, wenn eine andere Auslegung ebenfalls vertretbar oder sogar zutreffender erscheint, sondern erst, wenn ein Entscheid offensichtlich unhaltbar ist. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn er "zur tatsächlichen Situation in klarem Widerspruch steht, eine Norm oder einen unumstrittenen Rechtsgrundsatz krass verletzt oder in stossenderweise dem Gerechtigkeitsgedanken zuwiderläuft" (vgl. ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Aufl. 2010, Rz. 524 ff. mit ausführlichen Hinweisen zur Rechtsprechung).

3.

3.1 Der Bund erhebt eine allgemeine Verbrauchssteuer nach dem System der Nettoallphasensteuer (auch als Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug bzw. Mehrwertsteuer bezeichnet; Art. 1 Abs. 1 MWSTG; Art. 130 BV). Die Steuer wird auf den im Inland von steuerpflichtigen Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen (Inlandsteuer), auf dem Bezug von Leistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland durch Empfänger und Empfängerinnen im Inland (Bezugsteuer) und auf Einfuhren von Gegenständen (Einfuhrsteuer) erhoben (Art. 1 Abs. 2 MWSTG).

3.2

3.2.1 Der Bezugsteuer unterliegen unter anderem Dienstleistungen von Unternehmen, die ihren Sitz im Ausland haben und nicht im (schweizerischen) Register der steuerpflichtigen Personen eingetragen sind, sofern sich der Ort der Leistung nach Art. 8 Abs. 1 MWSTG im Inland befindet (Art. 45 Abs. 1 Bst. a MWSTG). Steuerpflichtig ist der Empfänger der Leistung im Inland, sofern er entweder nach Art. 10 MWSTG steuerpflichtig ist oder – bei gegebenen weiteren Voraussetzungen – im Kalenderjahr für mehr als Fr. 10'000.- solche Leistungen bezieht (Art. 45 Abs. 2 Bst. a und b MWSTG). Für die Steuerbemessung und die Steuersätze gelten die Bestimmungen von Art. 24 und 25 MWSTG (Art. 46 MWSTG). Sinn der Bezugsteuer ist die Realisierung des aus der Wettbewerbsneutralität fliessenden Bestimmungslandprinzips im internationalen Verhältnis. Wettbewerbsvorteile für ausländische Anbieter sollen damit vermieden werden. Die Bezugsteuer trägt zur lückenlosen Erfassung der Leistungen am Ort des Verbrauchs bei (CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER/JUNG/PROBST, a.a.O., N. 2092). Mittels der Bezugsteuer werden Leistungen, die aus dem Ausland bezogen werden, auf die gleiche Weise mit der Steuer belastet, wie wenn sie im Inland (von einer steuerpflichtigen Person) bezogen worden wären. Der Unterschied besteht insbesondere darin, dass die Steuer direkt beim Leistungsempfänger erhoben wird und nicht beim leistungserbringenden Unternehmen, welches danach die Steuer auf den Leistungsempfänger überwälzt. Die aufgewendete Bezugsteuer kann unter bestimmten Voraussetzungen (Art. 28 Abs. 1 Bst. b MWSTG) als Vorsteuer geltend gemacht werden (vgl. zum Ganzen Urteil des BVGer A-5126/2012 vom 1. Oktober 2013 E. 2.3.1).

3.2.2 Ob eine Dienstleistung im Inland oder im Ausland erbracht worden ist, regeln die Vorschriften über den Ort der Dienstleistung (Art. 8 MWSTG).

Nach Art. 8 Abs. 1 MWSTG gilt als Ort einer Dienstleistung grundsätzlich der Ort, an dem der Empfänger der Dienstleistung den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine Betriebsstätte hat, für welche die Dienstleistung erbracht wird, oder in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen Betriebsstätte der Wohnort oder der Ort seines üblichen Aufenthalts (Empfängerortsprinzip).

3.2.3 Nicht zur Anwendung kommt die Bezugsteuer, wenn die bezogenen Leistungen nach Art. 21 MWSTG von der Steuer ausgenommen oder nach Art. 23 MWSTG von der Steuer befreit sind (Art. 109 Abs. 1 der Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 [MWSTV; SR 641.201]). Damit

soll sichergestellt werden, dass bei den Steuerkonsequenzen kein Unterschied besteht, ob die Leistungen von einem Unternehmer mit Sitz im Inland oder im Ausland bezogen werden (vgl. NIKLAUS HONAUER, in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015 [nachfolgend: MWSTG-Kommentar 2015], Art. 45 N. 5).

3.3 Von der Steuer ausgenommene Leistungen bezwecken grundsätzlich eine Reduktion der Steuerbelastung des Konsumenten auf bestimmten Leistungen. Die in Art. 21 MWSTG enthaltenen (objektiven) 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 (sog. "taxe occulte"; IVO P. BAUMGARTNER/DIEGO CLAVADETSCHER/MARTIN KOCHER, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, 2010, § 4 N. 80 ff.; PASCAL MOLLARD/XAVIER OBERSON/ANNE TISSOT BENEDETTO, Traité TVA, 2009, N. 283 ff.).

3.3.1 Die Auslegung von Mehrwertsteuernormen folgt seit jeher den üblichen Regeln (Urteile des BGer 2A.372/2006 vom 21. Januar 2008 E. 4.1, 2A.43/2002 vom 8. Januar 2003 E. 2.2.1, 2A.127/2002 vom 18. September 2002 E. 4; JEAN-MARC RIVIER, L'interprétation des règles de droit qui régissent la Taxe sur la Valeur Ajoutée, ASA 63 S. 355 ff.; DANIELLE YERSIN, La jurisprudence du Tribunal fédéral concernant l'Ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée [OTVA], ASA 68 S. 689 ff., insb. 696 ff.; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER/JUNG/PROBST, a.a.O., N. 148 ff.). Es wird aufgrund der Systemwidrigkeit der in Art. 21 MWSTG genannten Steuerausnahmen zwar davon ausgegangen, dass diese "eher restriktiv" bzw. zumindest nicht extensiv zu handhaben sind (vgl. 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). Falls sich aber bereits durch Auslegung der Ausnahmevorschrift ergibt, dass der konkrete Fall durch den Normsinn eindeutig erfasst wird, erübrigt sich die Frage nach der restriktiven Auslegung. Anders verhält es sich, soweit nach durchgeführter Auslegung der Rechtsnorm ein Beurteilungsspielraum verbleibt. In einem solchen Fall ist zu berücksichtigen, dass Steuerausnahmen unter teleologischen und systematischen Gesichtspunkten bei einer allgemeinen Verbrauchsteuer wie der Mehrwertsteuer ganz grundsätzlich problematisch sind. Im Übrigen aber sind Ausnahmevorschriften weder extensiv noch restriktiv, sondern nach ihrem Sinn und Zweck im Rahmen der

allgemeinen Regeln "richtig" auszulegen. ([statt vieler] BGE 138 II 251 E. 2.3.3; Urteil des BGer 2A.127/2002 vom 18. September 2002 E. 4.6; Urteile des BVGer A-555/2013 vom 30. Oktober 2013 E. 2.6.1; ANNE TISSOT BENEDETTO, MWSTG-Kommentar 2015, Art. 21 N. 16; MICHAEL BEUSCH, MWSTG-Kommentar 2015, Auslegung N. 27 f.).

3.4 Im Bereich des Gesundheitswesens sind zahlreiche Leistungen von der Steuer ausgenommen (vgl. Art. 21 Abs. 2 Ziff. 2 – 7 MWSTG), vor allem aus sozialpolitischen Gründen, da die Gesundheitskosten gesenkt werden sollen (TISSOT BENEDETTO, MWSTG-Kommentar 2015, Art. 21 N. 1; MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, a.a.O., N. 279).

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

Das Gesetz gibt demnach zwei Voraussetzungen für die Steuerausnahme vor: (i) Spitalbehandlungen bzw. ärztliche Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin (objektives Element) werden (ii) in Spitälern erbracht (subjektives Element). Ebenfalls dazu gehören eng verbundene Leistungen (objektives Element), welche von Zentren für ärztliche Heilbehandlung und Diagnostik (subjektives Element) erbracht werden. Wenn diese Voraussetzungen erfüllt sind, ist die entsprechende Leistung von der Steuer ausgenommen (TISSOT BENEDETTO, MWSTG-Kommentar 2015, Art. 21 N. 30). Auch wenn die Leistungserbringer oder -empfänger keine weiteren subjektiven Voraussetzungen erfüllen müssen (BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER, a.a.O., § 4 N. 100), so ist doch stets zu beachten, dass das Gesetz den Kreis der möglichen Leistungserbringer (Spitäler, Zentren für ärztliche Heilbehandlung und Diagnostik etc.) explizit aufzählt.

Die (stationären) Heilbehandlungen in Spitälern gemäss Art. 21 Abs. 2 Ziff. 2 MWSTG erfolgen – abgesehen von Notfällen – grundsätzlich durch ärztliche Einweisung der Patienten (REGINE SCHLUCKEBIER, in: Geiger/Schluckebier [Hrsg.], MWST Kommentar, Schweizerisches Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer mit den Ausführungserlassen sowie Erlasse zum Zollwesen, 2012 [nachfolgend: Kommentar-MWSTG 2012], Art. 21 N. 16).

3.4.2 Art. 21 Abs. 2 Ziff. 2 MWSTG erwähnt ausdrücklich "Zentren für Diagnostik". Darunter fallen unter anderem die Leistungen von Röntgeninstituten und Laboratorien. Was genau unter einem "Zentrum für Diagnostik" oder einem Laboratorium zu verstehen ist, wird nachfolgend noch zu klären sein. Vorausgesetzt ist auch bei diesen Leistungen, dass sie im Rahmen einer Heilbehandlung erbracht werden oder zumindest mit dieser eng verbunden sind. Eine Leistung erfolgt insbesondere dann im Rahmen einer Heilbehandlung, wenn sie der Feststellung oder Vorbeugung von Krankheiten dient (vgl. auch Art. 34 Abs. 1 MWSTV; TISSOT BENEDETTO, MWSTG-Kommentar 2015, Art. 21 N. 32). Erbringt ein Spital eine zur ärztlichen Heilbehandlung gehörende oder eine damit eng verbundene Leistung nicht selbst, sondern beauftragt damit einen Dritten (z.B. ein Zentrum für Diagnostik), so ist davon auszugehen, dass auch diese Leistungen grundsätzlich von der Steuer ausgenommen sind. Dies gilt selbst dann, wenn der vom Spital Beauftragte wiederum einen weiteren Dritten zur Erbringung der Leistung beauftragt (CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER/JUNG/PROBST, a.a.O., N. 1038). Auf jeden Fall und insbesondere wenn nur Teile eines Auftrags weitergegeben werden, ist jedoch stets zu überprüfen, ob die objektiven (Heilbehandlung) und subjektiven (z.B. Zentrum für Diagnostik) Elemente – nach wie vor – erfüllt sind.

3.4.3 Im Gegensatz zu den stationären ärztlichen Heilbehandlungen von Ziff. 2 regelt Ziff. 3 die ambulanten Behandlungen im Bereich der Humanmedizin (TISSOT BENEDETTO, MWSTG-Kommentar 2015, Art. 21 N. 32). Ziff. 3 sieht als (subjektive) Voraussetzung vor, dass die entsprechenden Leistungserbringer über eine Berufsausübungsbewilligung verfügen müssen, wobei der Bundesrat die Einzelheiten zu bestimmen hat. Gemäss Art. 35 Abs. 1 MWSTV verfügt ein Leistungserbringer über eine Berufsausübungsbewilligung, wenn er im Besitz einer nach kantonalem Recht erforderlichen Bewilligung ist oder zur Ausübung der Heilbehandlung nach der kantonalen Gesetzgebung zugelassen ist. Dieses formelle (subjektive) Erfordernis einer kantonalen Bewilligung in der vom Bundesrat erlassenen Verordnung wurde vom Bundesgericht als gesetzeskonform beurteilt ([statt aller] Urteil des BGer 2A.331/2005 vom 9. Mai 2006 E. 2.2; SCHLUCKEBIER, Kommentar-MWSTG 2012, Art. 21 N. 24; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER/JUNG/PROBST, a.a.O., N. 1047 ff.; BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER, a.a.O., § 4 N. 101). Leistungen gemäss Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG können somit nur von Leistungserbringern erbracht werden, welche über eine Berufsausübungsbewilligung verfügen.

3.5 In der Rechtsprechung wurde die enge Verbindung zwischen den mehrwertsteuerlichen Steuerausnahmen im Bereich des Gesundheitswesens und der Krankenpflegeversicherung bereits verschiedentlich thematisiert.

So hielt das Bundesgericht betreffend das subjektive Element ("Zentrum für Diagnostik") zu Art. 14 Ziff. 2 aMWSTV fest, dass im Ergebnis Laboratorien, welche gemäss Art. 35 und 38 KVG (SR 832.10) bzw. Art. 53 und 54 KVV (SR 832.102) zugelassen seien, von der Steuerausnahme profitieren würden (Urteil des BGer 2A.527/1998 vom 3. August 2000 E. 7a).

In einem anderen Fall führte das Bundesgericht aus, es sei nicht zu beanstanden, dass die Steuerbehörden bei der Sachverhaltsfeststellung in einem Gebiet, das sich – etwa zufolge eines geschützten Privatbereichs oder des Erfordernisses besonderer Fachkenntnisse – einer umfassenden steueramtlichen Kontrolle naturgemäss entziehe, auf schematische bzw. objektive oder formelle Hilfskriterien abstellen würden, soweit dies aus Praktikabilitätsgründen erforderlich sei. Bei der Anwendung von Art. 14 Ziff. 3 aMWSTV sei es daher zulässig gewesen, eine Heilbehandlung durch nichtärztliche Psychotherapeuten als Angehörige eines ähnlichen Heilberufes nur anzunehmen, wenn die Behandlung ärztlich verordnet wurde. Nach Art. 18 Ziff. 3 aMWSTG werde zwar nicht mehr eine ärztliche Verordnung verlangt, doch sei es auch in diesem Fall zulässig, eine Heilbehandlung nur zu bejahen, wenn – etwa anhand einer Klassifikation oder Tarifposition – konkrete Angaben über die Art der Behandlung geliefert werden würden (vgl. zum Ganzen Urteil des BGer 2A.25/2000 vom 26. Juli 2001 E. 2e).

3.6 Die gesundheitsrechtlichen Bestimmungen können somit bei der Anwendung der neuen Art. 21 Abs. 2 Ziff. 2 und 3 MWSTG mitberücksichtigt werden, sofern sich im MWSTG selbst keine abschliessende Regelung finden lässt.

3.6.1 Die schweizerische (obligatorische) Krankenpflegeversicherung ist vom Territorialitätsprinzip geprägt. Es werden grundsätzlich nur Leistungen übernommen, welche in der Schweiz erbracht werden (Art. 34 Abs. 2 KVG, Art. 36 Abs. 1 KVV e contrario). In wenigen Fällen erfolgt auch eine Kostenübernahme von im Ausland erbrachten Leistungen (GEBHARD EUGSTER, Bundesgesetz über die Krankenversicherung [KVG], in: Murer/Stauffer [Hrsg.], Rechtsprechung des Bundesgerichts zum Sozialversicherungsrecht, 2010 [nachfolgend: Rechtsprechung Sozialversicherungsrecht], Art. 34 N. 2; GEBHARD EUGSTER, Krankenversicherung, S. 559 ff N. 474 ff., in:

Ulrich Meyer (Hrsg.), Soziale Sicherheit, 2. Aufl. 2007 [nachfolgend: Krankenversicherung] auch ausführlich zu den Ausnahmen).

Die territoriale Anknüpfung gilt grundsätzlich auch für Laboratorien. So muss ein Laboratorium für die Zulassung nach KVG unter anderem über eine Zulassung nach kantonalem Recht verfügen (vgl. Art. 53 Bst. b KVV). Die Notwendigkeit einer territorialen Anknüpfung wird damit begründet, dass ansonsten die Schweizer Zulassungsbedingungen (vgl. Art. 53 f. KVV) und die Qualitätssicherungsvorschriften nicht durchzusetzen und eine sachgerechte Vergütung der Laboranalysen unmöglich seien (vgl. z.B. Rundschreiben des Bundesamts für Gesundheit [BAG] vom 24. Juli 2013 – Übernahme von im Ausland durchgeführten Laboranalysen zu Lasten der obligatorischen Krankenpflegeversicherung [OKP], http://www.bag.admin.ch/themen/krankenversicherung/00263/00264/04185/06672/index.html?lang=de&download=NHzLpZeg7t,lnp6I0NTU042l2Z6ln1acy4Zn4Z2qZpnO2Yuq2Z6gpJCLeH97fWym162epYbg2c_JjKbNoKSn6A--, abgerufen am 1. Oktober 2015 [nachfolgend: Rundschreiben BAG]).

3.6.2 Die obligatorische Krankenpflegeversicherung übernimmt die Kosten für die Leistungen, die der Diagnose oder Behandlung einer Krankheit und ihrer Folgen dienen (Art. 25 Abs. 1 KVG). Dazu gehören u.a. die ärztlich verordneten Analysen (Art. 25 Abs. 2 lit. b KVG). Die Leistungen nach den Artikeln 25-31 müssen wirksam, zweckmässig und wirtschaftlich sein. Die Wirksamkeit muss nach wissenschaftlichen Methoden nachgewiesen sein (Art. 32 Abs. 1 KVG). Die Pflichtleistungen von Laboratorien sind abschliessend in der sog. Analysenliste aufgeführt (Anhang 3 der Verordnung vom 29. September 1995 des Eidgenössischen Departements des Inneren über Leistungen in der obligatorischen Krankenpflegeversicherung [KLV; SR 832.112.31]; Art. 28 KLV in Verbindung mit Art. 33 Abs. 2 und Art. 52 Abs. 1 lit. a Ziff. 1 KVG). Dabei handelt es sich um eine Positivliste. Analysen, die nicht in der Liste aufgeführt sind, sind nicht vergütungspflichtig (vgl. Urteil des BGer 9C_1011/2012 vom 18. April 2013 E. 2.1 ff.; EUGSTER, Rechtsprechung Sozialversicherungsrecht, Art. 25 N. 43; EUGSTER, Krankenversicherung, N. 366a und N. 620 ff.).

Das Territorialitätsprinzip gilt jedoch nicht uneingeschränkt. So bezeichnet die Analysenliste mit einem speziellen Vermerk diejenigen Analysen, welche aufgrund von Art. 36 Abs. 1 KVV auch im Ausland durchgeführt werden können. Damit werden diese Analysen zu Pflichtleistungen. Eine explizite

Erwähnung in der Liste ist jedoch Voraussetzung, ansonsten die Krankenversicherer die ausländischen Analysen nicht vergüten können (EUGSTER, Krankenversicherung, N. 623). Ist eine Durchführung einer Analyse im Ausland versicherungsrechtlich möglich, ist die fehlende Zulassung des ausländischen Laboratoriums in der Schweiz unbeachtlich (EUGSTER, Krankenversicherung, N. 710).

3.6.3 Abgesehen der krankenpflegeversicherungsrechtlichen Einordnung einer Laboranalyse besteht auch gemäss Art. 21 der Verordnung des Bundesrats vom 14. Februar 2007 über genetische Untersuchungen beim Menschen (GUMV; SR 810.122.1) die Möglichkeit zur Durchführung von Untersuchungen im Ausland. Für eine Belastung der obligatorischen Krankenpflegeversicherung sind jedoch trotzdem einzig die Vorgaben des KVG massgebend, womit die Aufnahme der Analyse in der Analysenliste wiederum ausschlaggebend ist (vgl. auch Rundschreiben BAG).

4.

4.1 Verwaltungsverordnungen (wie MWST-Infos, MWST-Branchen-Infos, Merkblätter, Richtlinien, Kreisschreiben etc.) sind nur, aber immerhin, Meinungsäusserungen der Verwaltung über die Auslegung der anwendbaren Gesetzesbestimmungen. Sie dienen der Sicherstellung einer einheitlichen, gleichmässigen und sachrichtigen Praxis des Gesetzesvollzugs (BVGE 2010/33 E. 3.3.1, BVGE 2007/41 E. 4.1; MICHAEL BEUSCH, Was Kreisschreiben dürfen und was nicht, in: Der Schweizer Treuhänder 2005 S. 613 ff.). Als solche sind sie für die als eigentliche Adressaten figurierenden Verwaltungsbehörden verbindlich, wenn sie nicht klarerweise einen verfassungs- oder gesetzeswidrigen Inhalt aufweisen (MICHAEL BEUSCH, in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Teil I/Bd. 2b, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 2. Aufl. 2008, Art. 102 N. 15 ff.). Die Gerichtsbehörden sollen Verwaltungsverordnungen bei ihrer Entscheidung denn auch mitberücksichtigen, sofern diese eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zulassen. Dies gilt umso mehr, als es nicht Aufgabe der Gerichte ist, als Zweitinterpreten des der Verwaltungsverordnung zugrunde liegenden Erlasses eigene Zweckmässigkeitsüberlegungen an die Stelle des Vollzugskonzepts der zuständigen Behörde zu setzen (BGE 126 II 275 E. 4c, BGE 123 II 16 E. 7a; Urteil des BGer 2C_264/2014 vom 17. August 2015 E. 2.4.2; BVGE 2010/33 E. 3.3.1, BVGE 2007/41 E. 3.3; Urteil des BVGer A-5116/2012 vom 31. Juli 2013 E. 2.4.2).

4.2 Als medizinische Laboratorien gelten gemäss Ziff. 9.2 der MWST-Branchen-Info 21 "Gesundheitswesen" der ESTV (nachfolgend: MBI 21) Praxislaboratorien von Ärzten/Ärztinnen und Spitallaboratorien sowie Laboratorien, die über eine kantonale Bewilligung verfügen, ein medizinisches Labor zu betreiben.

5.

5.1 Im vorliegenden Fall wird zu untersuchen sein, ob die von der Beschwerdeführerin aus dem Ausland bezogenen Leistungen der Bezugsteuer unterliegen oder allenfalls von dieser ausgenommen sind.

5.1.1 Die Beschwerdeführerin betreibt ein medizinisches Labor ([…] Diagnosezentrum) und verfügt über eine kantonale Bewilligung zum Betrieb einer ambulanten ärztlichen Institution. Sie wird – gemäss eigenen Angaben – von schweizerischen Spitälern und in der Schweiz niedergelassenen Ärzten zur Vornahme von Diagnosen beauftragt. Dabei führt sie nicht sämtliche Untersuchungen selbst durch, sondern bezieht auch Laborleistungen aus dem Ausland bei einer Gesellschaft aus der Tschechischen Republik und einer aus Deutschland.

5.1.2 Die Vorinstanz bringt vor, die Leistungen von Laboratorien seien unter Art. 21 Abs. 2 Ziff. 2 MWSTG zu subsumieren und Laboratorien müssten über kantonale Bewilligungen verfügen. Dies sei zwar nicht im Wortlaut der Ziff. 2 enthalten, ergebe sich aber aus der Auslegung der Bestimmung. Die ESTV stützt sich dabei auf die Bestimmungen im KVG, wonach Laboratorien über eine Zulassung nach kantonalem Recht verfügen müssen, um Leistungen zulasten der obligatorischen Krankenpflegeversicherung erbringen zu können. Dieses Erfordernis einer kantonalen Bewilligung führe – so die ESTV weiter – zwangsläufig zu einer gewissen Ungleichbehandlung von in- und ausländischen Laboratorien, was aber durch den Grundsatz der Erhebungswirtschaftlichkeit gerechtfertigt sei.

5.1.3 Die Beschwerdeführerin rügt demgegenüber, die Voraussetzung einer kantonalen Bewilligung sei in Art. 21 Abs. 2 Ziff. 2 MWSTG nicht vorgesehen und daher rechtswidrig, insbesondere für ausländische Leistungserbringer. Die ungleiche Behandlung in- und ausländischer Leistungserbringer verstosse zudem gegen den Grundsatz der Wettbewerbsneutralität der Mehrwertsteuer, gegen das Gleichbehandlungsgebot und sei willkürlich.

5.2 Eine Eigenheit des vorliegenden Falles liegt darin, dass die hier relevanten Leistungen nicht – wie sonst üblich – direkt am Patienten ausgeführt werden. Der Ort der Leistung bestimmt sich somit auch nicht nach dem Erbringerortsprinzip gemäss Art. 8 Abs. 2 Bst. a MWSTG (die Heilbehandlungen ist dort ausdrücklich erwähnt). Vielmehr erbringen die ausländischen Laboratorien der Beschwerdeführerin Dienstleistungen nach Art. 8 Abs. 1 MWSTG, wodurch der Ort der Leistung in der Schweiz liegt (Empfängerortsprinzip). Dies ist im Übrigen zwischen den Parteien unbestritten.

Aufgrund der ausländischen Dienstleistungserbringung und des Leistungsorts in der Schweiz schuldet die Beschwerdeführerin als Leistungsempfängerin grundsätzlich die Bezugsteuer (E. 3.2). Nicht geschuldet wäre diese hingegen, wenn die erbrachten Leistungen von der Bezugsteuer ausgenommen wären. Hierfür muss der Frage nachgegangen werden, ob die ausländischen Leistungserbringer im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 2 MWSTG als Zentren für Diagnostik (subjektives Element) Heilbehandlungen bzw. eng verbundene Leistungen (objektives Element) erbringen. Da die Beschwerdeführerin in den streitrelevanten Leistungsbeziehungen die Leistungsempfängerin ist, ist ihre kantonale Bewilligung hier von vornherein nicht von Bedeutung.

5.3 Gemäss Art. 21 Abs. 2 Ziff. 2 MWSTG können Zentren für Diagnostik, zu denen – unbestrittenermassen – medizinische Laboratorien gehören, ausgenommene Leistungen erbringen. Welche Voraussetzungen ein Leitungserbringer zu erfüllen hat, damit er als Zentrum für Diagnostik ausgenommene Leistungen erbringen kann, führt weder das MWSTG noch die MWSTV weiter aus. Art. 21 Abs. 2 Ziff. 2 MWSTG verlangt im Gegensatz zu Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG keine Berufsausübungsbewilligung der Leistungserbringers, womit das Gesetz auch nicht auf Art. 35 Abs. 1 MWSTV verweist (E. 3.4.3).

5.3.1 Dem Wortlaut von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 2 MWSTG kann – wie beide Parteien übereinstimmend vorbringen – die von der ESTV nach ihrer Praxis geforderte Voraussetzung einer (kantonalen) Bewilligung nicht entnommen werden. Ebenso wenig kann aber aus dem Wortlaut geschlossen werden, dass keinerlei Voraussetzungen zu erfüllen seien. Das Gesetz hält immerhin fest, die Leistungen seien von einem "Zentrum für Diagnostik" zu erbringen, womit implizit gewisse Anforderungen an den Leistungserbringer gestellt werden. Gemäss Art. 21 Abs. 2 Ziff. 2 MWSTG kann also nicht irgendein beliebiger Leistungserbringer die Heilbehandlungen bzw. die damit eng verbundenen Leistungen erbringen. Der Wortlaut der Bestimmung

beantwortet die Frage jedoch nicht, was ein Zentrum für Diagnostik ist und ob auch ausländische Laboratorien Zentren für Diagnostik sein können.

5.3.2 Sinn und Zweck der Steuerausnahme von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 2 MWSTG ist die Senkung der Steuerbelastung im schweizerischen Gesundheitswesen (E. 3.4). Zur Erreichung dieses Ziels müssen konsequenterweise die Erbringer der Leistungen im Gesundheitswesen mehrwertsteuerlich ausgenommene Leistungen erbringen können. Mit anderen Worten erfordern Sinn und Zweck, dass jene Leistungserbringer von der Steuerausnahme erfasst werden, welche die Leistungen nach den einschlägigen Vorgaben im Gesundheitswesen erbringen. Die ESTV hat zur Auslegung der Begriffe im Zusammenhang mit Art. 21 Abs. 2 Ziff. 2 MWSTG betreffend ausländische Laboratorien daher zulässigerweise das Krankenversicherungsgesetz zu Hilfe genommen. Das KVG hat eine zentrale Bedeutung im schweizerischen Gesundheitswesen, da grundsätzlich sämtliche Leistungserbringer im Bereich der obligatorischen Krankenpflegeversicherung über eine Zulassung nach KVG verfügen müssen (EUGSTER, Krankenversicherung, N. 707). Das Einbeziehen dieser Zulassungsvoraussetzungen im Rahmen der Steuerausnahme steht somit im Einklang mit Sinn und Zweck des Gesetzes. Gestützt wird dies zudem dadurch, dass auch das Bundesgericht in Mehrwertsteuerfällen bereits auf die Regelungen im KVG hingewiesen hat. So dürfen die Steuerbehörden in einem Gebiet, welches sich – etwa zufolge eines geschützten Privatbereichs oder des Erfordernisses besonderer Fachkenntnisse – einer umfassenden steueramtlichen Kontrolle naturgemäss entzieht, auf schematische bzw. objektive oder formelle Hilfskriterien abstellen, soweit dies aus Praktikabilitätsgründen erforderlich ist (vgl. E. 3.5). Das Gesundheitswesen ist ein solches Gebiet. Die Steuerbehörde verfügt verständlicherweise kaum über die notwendigen fachlichen Ressourcen, und es ist auch aus Praktikabilitätsgründen wenig sinnvoll, sämtliche Aspekte des Gesundheitswesens mehrwertsteuerrechtlich gesondert und losgelöst von den gesundheitsrechtlichen Vorgaben separat zu regeln. So ist gerade die Einordnung eines ausländischen Leistungserbringers besonders anspruchsvoll, da man sich nicht auf inländische Kontrollen oder Bewilligungen verlassen kann. Dies berücksichtigend erscheint ein Hinzuziehen der Regelungen des KVG zur Bestimmung des Kreises der möglichen Leistungserbringer (subjektives Element) als geeignetes Vorgehen zur Auslegung von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 2 MWSTG.

Dies bedeutet freilich nicht, dass die Regelungen des KVG und jene des MWSTG betreffend die Heilbehandlungen und die Leistungserbringer deckungsgleich sind bzw. sein müssen. So besteht insbesondere bei einer

klaren Regelung im MWSTG kein Raum für eine Auslegung einer Norm oder eines Begriffs mit Hilfe des KVG. Vielmehr ist damit einzig gesagt, dass Sinn und Zweck der Steuerausnahme das Beiziehen gesundheitsrechtlicher Regelungen – in gewissen Fällen – als sinnvoll oder gar geboten erscheinen lassen und dass die Bestimmung der möglichen ausländischen Leistungserbringer ein solcher Fall ist.

5.3.3 Im nächsten Schritt ist zu beurteilen, ob bzw. unter welchen Voraussetzungen die fraglichen ausländischen Laboratorien "Zentren für Diagnostik" im Sinne des Gesetzes sind. Zieht man nun hierfür zur Auslegung das KVG bei, hat dies zur Folge, dass das im KVG (grösstenteils) geltende Territorialitätsprinzip auch für die Mehrwertsteuer Bedeutung erlangt. Dadurch profitieren (hauptsächlich) Laboratorien gemäss Art. 35 und 38 KVG bzw. Art. 53 und 54 KVV von der Steuerausnahme von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 2 MWSTG (vgl. E. 3.5 mit Verweis auf ein Urteil des Bundesgerichts). In diesem Sinn kann denn auch die in MBl 21 Ziff. 9.2 enthaltene Voraussetzung der "kantonalen Bewilligung" gelesen werden (Urteil des BGer 2A.527/1998 vom 3. August 2000 E. 7a; TISSOT BENEDETTO, MWSTG-Kommentar 2015, Art. 21 N. 41). Das Territorialitätsprinzip gilt – soweit hier relevant – jedoch nicht (mehr) ausschliesslich. Im Bereich der Laborleistungen können einzelne Analysen auch im Ausland kassenpflichtig durchgeführt werden. Wichtigste Voraussetzung dafür ist die Aufnahme der Analyse mit einem entsprechenden Vermerk in die Analysenliste. Hält nun die Analysenliste fest, eine Untersuchung könne unter bestimmten Voraussetzungen im Ausland von einem ausländischen Laboratorium durchgeführt werden, ist eine fehlende inländische Zulassung dieser Laboratorien aus Sicht des KVG unbeachtlich (E. 3.6.2 in fine). Dies hat auch aus mehrwertsteuerrechtlicher Sicht Bedeutung. Es muss dem ausländischen Laboratorium möglich sein, in jenen Bereichen eine von der Steuer ausgenommene Leistung zu erbringen und somit ein Zentrum für Diagnostik im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 2 MWSTG zu sein; dies selbstredend immer unter der Voraussetzung, es handle sich um eine mehrwertsteuerliche Heilbehandlung im objektiven Sinn. Wäre dem nicht so, widerspräche dies dem Ziel der Steuerausnahme (E. 3.4). Bei jenen ausländischen Laboratorien besteht damit mehrwertsteuerrechtlich keine Grundlage, über die Regelungen im KVG hinauszugehen und diese nicht als Leistungserbringer zuzulassen. Da sich die ESTV zudem auf die Beurteilung nach KVG bzw. der Analysenliste verlassen darf, drängt sich auch aus Praktikabilitätsgründen eine eingeschränkte Anwendung nicht auf. Insoweit hat MBl 21 Ziff. 9.2 nicht Bestand. Somit ist auch sichergestellt, dass die Anwendung von

Art. 21 Abs. 2 Ziff. 2 MWSTG – soweit notwendig – mit den steten Veränderungen im Gesundheitswesen Schritt hält und es nicht zu gravierenden Widersprüchen kommt, welche von Sinn und Zweck der Ausnahme nicht mehr gedeckt wären.

5.3.4 Noch nicht entschieden ist – wie schon erwähnt – damit freilich, ob die übrigen Voraussetzungen von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 2 MWSTG erfüllt sind, denn es ist einzig gesagt, dass das ausländische Laboratorium, falls die ausgeführte Analyse in der Analysenliste einen entsprechenden Vermerk trägt, als Zentrum für Diagnostik im Sinne Art. 21 Abs. 2 Ziff. 2 MWSTG zu gelten hat. Ob das Laboratorium eine Heilbehandlung bzw. eine damit eng verbundene Leistung im Sinne des Mehrwertsteuerrechts erbringt, muss danach in einem nächsten Schritt geprüft werden.

5.3.5 Das Vorgehen der ESTV zur Auslegung der Begriffe von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 2 MWSTG anhand des KVG erweist sich damit grundsätzlich als rechtmässig. Nicht zu halten ist demgegenüber der Standpunkt der ESTV, es müsse immer – auch bei ausländischen Leistungserbringern – eine kantonale Bewilligung vorliegen, damit diese eine ausgenommene Leistung erbringen können. Hierfür genügt – wie gesagt – bereits ein entsprechender Vermerk in der Analysenliste.

5.4

5.4.1 Dieses Ergebnis führt zwangsläufig dazu, dass Laboratorien im Ausland nur in (sehr) wenigen Bereichen unter bestimmten Voraussetzungen (hier Analysenliste) von der Mehrwertsteuer ausgenommene Leistungen erbringen können, wohingegen die inländischen Laboratorien, welche ohnehin die gesundheitsrechtlichen Auflagen erfüllen müssen, das subjektive Element von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 2 MWSTG meist ohne Weiteres erfüllen. Es ist zwar nicht Aufgabe der Mehrwertsteuer, mittels unterschiedlicher steuerlicher Behandlung der Leistungserbringer, Einfluss auf gesundheitspolitische Fragen zu nehmen. Setzt das MWSTG jedoch selbst Anforderungen an den Leistungserbringer (Spital, Zentrum für Diagnostik etc.), welche einen Bezug zum Gesundheitswesen haben, erscheint es gerade im Bereich der Steuerausnahmen geboten, dass sich die Auslegung dieser Begriffe nahe am von der Ausnahme betroffenen Kerngebiet – dem Gesundheitswesen – orientiert. Da in der vorliegenden Konstellation bereits aus krankenversicherungsrechtlichen Gründen die Laboratorien unterschiedlich behandelt werden und die ausländischen Leistungserbringer häufig nicht Laboratorien im in der Schweiz verstandenen Sinne sind, ver-

letzt ein Nachvollzug dieser Regelung im Mehrwertsteuerrecht den Grundsatz der Gleichbehandlung nicht. Vielmehr ist dieses Ergebnis nur ein Abbild des in der Schweiz – und im Übrigen auch in den meisten Ländern – bei der obligatorischen Krankenpflegeversicherung geltenden Territorialitätsprinzips (vgl. etwa NINA PERNILLE GROLIMUND, Entterritorialisierung der Gesundheitsleistungen in der EU und in der Schweiz, 2010, S. 1), welches in das Mehrwertsteuerrecht übernommen wird. Von einer willkürlichen Auslegung von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 2 MWSTG kann daher ebenfalls keine Rede sein.

5.4.2 Im Weiteren wird auch dem mehrwertsteuerlichen Grundsatz der Wettbewerbsneutralität (Art. 1 Abs. 3 Bst. a MWSTG) genügend Rechnung getragen. In jenen Bereichen, in welchen ausländische Laboratorien gesundheitsrechtlich kassenpflichtige Leistungen in der Schweiz erbringen können, sind diese von der (Bezug-)Steuer ausgenommen und werden damit gleich behandelt, wie die inländischen Konkurrenten. In den anderen Bereichen können sie keine solchen Leistungen erbringen, wodurch unabhängig von der Mehrwertsteuer bereits ein Wettbewerb grossmehrheitlich verhindert wird.

5.4.3 Für die hier betroffenen ausländischen Laboratorien in Deutschland und der Tschechischen Republik bedeutet dies, dass sie zwar nicht über eine kantonale Bewilligung verfügen müssen, um ausgenommene Leistungen erbringen zu können. Sie sind jedoch nur ein Laboratorium bzw. ein Zentrum für Diagnostik gemäss Art. 21 Abs. 2 Ziff. 2 MWSTG, wenn sie kassenpflichtige Leistungen nach KVG erbringen. Tun sie dies nicht, erfüllen sie das subjektive Element von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 2 MWSTG nicht, gelten sie nicht als Zentren für Diagnostik, und ihre Leistungen sind unabhängig davon, ob diese als Heilbehandlung oder als eine damit eng verbundene Leistung (objektives Element) einzustufen sind, nicht von der (Bezug-)Steuer ausgenommen.

Aus den Akten geht nicht hervor, wie die Leistungen der ausländischen Laboratorien im Hinblick auf das soeben Ausgeführte einzuordnen sind. Zwar lässt der Umstand, dass die Beschwerdeführerin die in den Akten dokumentierten Aufträge von einem Schweizer Spital erhielt, vermuten, dass die Analysen grundsätzlich im Rahmen von kassenpflichtigen Leistungen erfolgt sein könnten. Ob hierfür aber aus krankenversicherungsrechtlicher Sicht ausländische Laboratorien beigezogen werden durften, muss freilich noch untersucht werden. Wäre dem so, wäre danach zu klären, ob die von den ausländischen Laboratorien erbrachten Leistungen Heilbehandlungen

oder damit eng verbundene Leistungen im Sinne des Mehrwertsteuergesetzes sind. Aufgrund ihrer bis jetzt vertretenen Auffassung hatte die Vorinstanz zur Beantwortung dieser Fragen bisher noch keinen Anlass. Da somit weitere Abklärungen vorzunehmen sind, rechtfertigt es sich, die Sache zu einem neuen Entscheid an die Vorinstanz zurückzuweisen (E. 1.5) und das Gericht kann auf den von der Beschwerdeführerin "vorsorglich" beantragten zweiten Schriftenwechsel ([…]) verzichten.

6.
Abschliessend bleibt über die Verfahrenskosten und eine allfällige Parteientschädigung zu befinden:

6.1 Gemäss Art. 63 Abs. 1 VwVG sind die Verfahrenskosten der unterliegenden Partei aufzuerlegen. In der Verwaltungsrechtspflege des Bundes gilt die Rückweisung der Sache an die Vorinstanz zu weiteren Abklärungen und neuem Entscheid (mit noch offenem Ausgang) praxisgemäss als volles Obsiegen der beschwerdeführenden Partei ([statt aller] Urteil des BVGer A-6437/2012 vom 6. November 2013 E. 4). Die Beschwerdeführerin gilt somit im vorliegenden Verfahren insgesamt als obsiegend, weshalb ihr keine Verfahrenskosten aufzuerlegen sind. Der von ihr geleistete Kostenvorschuss von Fr. 2'000.- ist ihr nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten. Der unterliegenden Vorinstanz können als Bundesbehörde keine Verfahrenskosten auferlegt werden (Art. 63 Abs. 2 VwVG).

6.2 Die Beschwerdeinstanz kann der ganz oder teilweise obsiegenden Partei von Amtes wegen oder auf Begehren eine Entschädigung für ihr erwachsene notwendige und verhältnismässig hohe Kosten zusprechen (Art. 64 Abs. 1 und 2 VwVG; Art. 7 ff. des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Die Parteientschädigung umfasst die Kosten der Vertretung sowie allfällige weitere notwendige Auslagen der Partei (Art. 8 VGKE).

Das Bundesverwaltungsgericht trifft den Entscheid über die Parteientschädigung von Amtes wegen aufgrund der Kostennote, sofern vorhanden, sowie der Akten und in der Regel ohne eingehende Begründung. Auch bei der Festsetzung der Parteientschädigung auf der Basis einer Kostennote ist es Aufgabe des Gerichts, zu überprüfen, in welchem Umfang die geltend gemachten Kosten als notwendig für die Vertretung anerkannt werden kön-

nen (Art. 10 ff. VGKE). Die eingereichte Kostennote muss einen ausreichenden Detaillierungsgrad aufweisen (Art. 14 Abs. 1 VGKE), so dass aus ihr ersichtlich ist, welche Arbeiten durchgeführt worden sind, wer wie viel Zeit zu welchem Tarif aufgewendet und wie sich der geltend gemachte Aufwand auf die einzelnen Arbeiten verteilt hat. Bei Fehlen einer (detaillierten) Kostennote ist die Entschädigung aufgrund der Akten und nach freiem gerichtlichem Ermessen zu bestimmen (Art. 14 Abs. 2 VGKE; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., N. 4.84 f.).

Für die Beurteilung, ob es sich bei geltend gemachten Kosten um notwendige Kosten handelt, steht dem Bundesverwaltungsgericht ein erheblicher Ermessensspielraum zu. Es hat ausgehend von den konkreten Umständen des Einzelfalles und der jeweiligen Prozesslage frei zu würdigen, ob und gegebenenfalls in welcher Höhe eine Parteientschädigung geschuldet ist. Hierbei ist nebst der Komplexität der Streitsache etwa in Betracht zu ziehen, ob dem Rechtsvertreter die Sach- und Rechtslage (aufgrund der Vertretung im vorangehenden Verfahren) bereits bekannt war (Urteile des BGer 8C_329/2011 vom 29. Juli 2011 E. 6, 2C_445/2009 vom 23. Februar 2010 E. 5). Zu einer Reduktion der Parteientschädigung führen etwa Wiederholungen in Rechtsschriften und Eingaben, wenn materiell nichts Neues vorgebracht wird (vgl. Urteil des BVGer A-4556/2011 vom 27. März 2012 E. 2.5 und E. 3.3.3, mit Rechtsprechungshinweisen).

Kommt in Verfahren, die vor Bundesverwaltungsgericht geführt werden, das Gericht zum Ergebnis, dass die Kostennote zu reduzieren ist, kürzt es sie in pauschaler Weise und ohne einlässliche Berechnung (vgl. etwa Urteile des BVGer A-4556/2011 vom 27. März 2012 E. 2.5 mit zahlreichen Verweisen).

Vorliegend wurde eine Kostennote in der Höhe von Fr. […] (inkl. MWST) eingereicht. Daraus ist zu entnehmen, dass offenbar mindestens zwei Mitarbeiter der Vertreterin am Verfahren mitgewirkt haben. Aus der Kostennote geht jedoch nicht hervor, wer wann welche Arbeiten ausgeführt hat. Zudem sind einzelne Arbeiten teilweise in einem Block zusammengefasst (7. – 14.5.2015; Redaktion Beschwerde, Entwurf, Zusatzabklärungen Deutschland, Überarbeitung, Finalisierung; […] Stunden). Eine Überprüfung der geltend gemachten Kosten ist daher nur eingeschränkt möglich. Die Kostennote weist somit Mängel im Detaillierungsgrad auf. Dies führt dazu, dass die aufgewendeten Stunden für gewisse Arbeiten als (sehr) hoch erscheinen. Hinzu kommt, dass die Vertreterin der Beschwerdeführerin bereits vor der Verfügung vom 6. Juni 2014 der ESTV in das Verfahren

involviert war. Ihre erste aktenkundige Eingabe erfolgte am 6. März 2014. Sie verfügte damit über genaue Kenntnisse des Falles und konnte einzelne Teile der Einsprache auch in die Beschwerdeschrift übernehmen. Der in der Kostennote angegebene Aufwand für das Verfahren vor Bundesverwaltungsgericht (insgesamt […] Stunden) hat daher als wesentlich zu hoch zu gelten.

Unter Berücksichtigung des mangelhaften Detailierungsgrads der Kostennote, des Vorwissens und der Vorarbeiten der Vertreterin, der Komplexität des Falles, der eingereichten Rechtsschriften, des notwendigen Aufwandes sowie eines durchschnittlichen Stundenansatzes erscheint eine Entschädigung von Fr. 7'000.- (inkl. MWST und Auslagen) im Vergleich zur Praxis des Bundesverwaltungsgerichts nach wie vor als eher hoch, aber als hier noch angemessen. Die Vorinstanz hat die Parteientschädigung zu bezahlen (Art. 64 Abs. 2 VwVG).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird gutgeheissen und die Sache zur Fällung eines neuen Entscheids im Sinne der Erwägungen an die Vorinstanz zurückgewiesen.

2.
Es werden keine Verfahrenskosten erhoben. Der von der Beschwerdeführerin geleistete Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 2'000.- wird ihr nach Eintritt der Rechtskraft dieses Urteils zurückerstattet.

3.
Die Vorinstanz wird verpflichtet, der Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung von Fr. 7'000.- zu bezahlen.

4.
Dieses Urteil geht an:

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

Der vorsitzende Richter:	Der Gerichtsschreiber:
Michael Beusch	Stefano Bernasconi

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: