

BGer 9C_274/2024 vom 27. Februar 2026

Bundesgericht, 2026-02-27, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_274_2024

FR: TF 9C_274/2024 du 27 février 2026

IT: TF 9C_274/2024 del 27 febbraio 2026

Erwägungen

E. 1

Angefochten ist ein Endentscheid des Bundesverwaltungsgerichts in einem Mehrwertsteuerstreit, mithin in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts (Art. 82 lit. a, Art. 86 Abs. 1 lit. a und Art. 90 BGG). Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist zulässig und wurde form- und fristgerecht eingereicht (Art. 42 und Art. 100 Abs. 1 BGG). Auf das Rechtsmittel ist einzutreten.

E. 2.1

Strittig ist, ob es sich bei den streitgegenständlichen Leistungen der Beschwerdeführerin der Jahre 2017 bis 2019 um Heilbehandlungen im Sinn von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG handelt, die von der Mehrwertsteuer ausgenommen sind. Die sog. Managed Care-Leistungen erfolgten im Rahmen der im Recht der obligatorischen Krankenpflegeversicherung verankerten koordinierten Versorgung durch

Health Maintenance Organisations (HMO). Abweichend vom Grundsatz der freien Arztwahl in der ambulanten medizinischen Versorgung (Art. 41 Abs. 1 KVG) können die Versicherten ihr Wahlrecht im Einvernehmen mit dem Versicherer auf Leistungserbringer beschränken, die der Versicherer im Hinblick auf eine kostengünstigere Versorgung auswählt. Die angeschlossenen Versicherten erklären sich bereit, grundsätzlich alle Behandlungen und Untersuchungen (ausgenommen Notfälle und bestimmte Vorsorge- und Kontrolluntersuchungen) durch die bezeichnete HMO durchführen zu lassen. Für Behandlungen, die die HMO nicht selbst durchführen kann, wird der Versicherte an externe Leistungserbringer überwiesen. Die HMO soll Einfluss auf den gesamten Behandlungsprozess nehmen können, insbesondere auch auf die Überweisung an Spezialisten oder in ein Spital (BGE 125 V 437 E. 3a). Der Versicherer muss nur die Kosten für Leistungen übernehmen, die von den "Gatekeepern" ausgeführt oder veranlasst werden (Art. 41 Abs. 4 KVG). Im Gegenzug werden die Prämien bei Versicherungsmodellen mit eingeschränkter Wahl des Leistungserbringers vermindert (vgl. Art. 62 Abs. 1 und 3 KVG).

E. 2.2

Krankenversicherer, die HMO-Modelle als besondere Versicherungsform anbieten, schliessen mit den Betreibern von Gruppenpraxen sog. Zusammenarbeitsverträge ab. Die Vorinstanz hat ihrer Beurteilung den in den Verfahrensakten liegenden Zusammenarbeitsvertrag zwischen der Beschwerdeführerin und der Krankenkasse Concordia vom 26. September/14. Oktober 2016 (beispielgebend) zugrunde gelegt. Darin werden die Gruppenpraxen unter anderem verpflichtet: durch Vernetzung, Kooperationen und Förderung der Kommunikation und Zusammenarbeit mit ausgewählten Drittleistungserbringern eine umfassende und qualitativ hochstehende medizinische

Versorgung der HMO-Versicherten zu gewährleisten; die HMO-Versicherten in der Behandlungskette entsprechend zu betreuen; durch das Anbieten von Betreuungsprogrammen, Kursen, Beratungen, vertiefenden Instruktionen durch Fachpersonen und Anleitung zur Selbsthilfe eine eigenverantwortliche, gesundheitsorientierte Lebensführung zu fördern; Indikation und Wirtschaftlichkeit der eigenen und ausgelagerten medizinischen Leistungen zu überprüfen und dadurch die Kostenlenkungsmassnahmen und die Leistungscoordination inklusive Überweisungsmanagement zu unterstützen. Die finanzielle Abgeltung "im Zusammenhang mit der HMO-Versicherung" setzt sich gemäss Anhang 3 zusammen aus einer fixen Systemabgeltung (Sockelleistung pro versicherte Person und Monat; beinhaltend eine Vergütung für die "klassischen HMO-Aufwendungen" gemäss Anhang 2 [Systembeschreibung, Leistungsabwicklung und -kontrolle] und Anhang 4 [Datenaustausch und -sicherheit]) sowie aus einer leistungsabhängigen (Effizienz-) Komponente, die sich aus einer jährlichen Berechnung der Kosteneinsparung beim "gesteuerten Patientenkollektiv" (gemessen an der Risikoausgleichsstatistik des Bundesamtes für Gesundheit BAG) ergibt.

E. 3.1

Eine mehrwertsteuerrechtlich relevante Leistung liegt nach Art. 3 lit. c MWSTG vor, wenn der Leistungserbringer einer Drittperson in Erwartung eines Entgelts (lit. f) einen verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Wert einräumt, auch wenn diese Leistung von Gesetzes wegen oder aufgrund behördlicher Anordnung erfolgt. Voneinander unabhängige Leistungen werden selbständig behandelt (Art. 19 Abs. 1 MWSTG). Leistungen, die wirtschaftlich eng zusammengehören und so ineinander greifen, dass sie als unteilbares Ganzes anzusehen sind, gelten als ein einheitlicher wirtschaftlicher Vorgang und sind nach dem Charakter der Gesamtleistung zu behandeln (Abs. 3). Nebenleistungen werden steuerlich gleich behandelt wie die Hauptleistung (Abs. 4).

Das Leistungsverhältnis zwischen Leistung und Entgelt setzt einen hinreichenden Konnex in dem Sinn voraus, dass das eine Element das andere auslöst (BGE 141 II 182 E. 3.3 mit Hinweisen). Es gilt eine wirtschaftliche Betrachtungsweise. Die zivilrechtliche (vertragliche) Gestaltung ist für die Frage, ob ein mehrwertsteuerrechtliches Leistungsverhältnis vorliegt, nicht ausschlaggebend, kann aber immerhin als Indiz für die wirtschaftliche Realität berücksichtigt werden (Urteile 9C_555/2024 vom 11. Oktober 2025 E. 2.3.3 und 2C_891/2020 vom 5. Oktober 2021 E. 3.1.3 mit Hinweisen auf Rechtsprechung und Literatur).

E. 3.2.1

Die subjektive Steuerpflicht (Art. 10 MWSTG) der Beschwerdeführerin in den jeweiligen Perioden ist unbestritten. Der Inlandsteuer unterliegen Leistungen, die steuerpflichtige Personen im Inland gegen Entgelt erbracht haben; sie sind steuerbar, soweit das Gesetz keine Ausnahme vorsieht (Art. 18 Abs. 1 MWSTG). Gemäss dem ersten Teilsatz von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG sind die ärztlich oder durch Angehörige ähnlicher Heil- und Pflegeberufe mit Berufsausübungsbewilligung erbrachten (ambulanten) Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin von der Steuer ausgenommen (zu den stationären Heilbehandlungen vgl. Art. 21 Abs. 2 Ziff. 2 MWSTG ; zu den sog. "unechten Ausnahmen" in Art. 21 MWSTG vgl. Urteil 2C_1076/2015 vom 9. Dezember 2016 E. 4.2.1). Als Heilbehandlungen gelten nach Art. 34 Abs. 1 MWSTV (SR 641.201) 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.

E. 3.2.2

Im Rahmen der am 1. Januar 2025 in Kraft getretenen Teilrevision des Mehrwertsteuergesetzes vom 16. Juni 2023 ergänzte das Parlament den Ausnahmekatalog von Art. 21 Abs. 2 MWSTG mit einer neuen Ziff. 3bis. Danach sind nun - über die Heilbehandlungen (Ziff. 3) hinaus - auch "Leistungen der koordinierten Versorgung im Zusammenhang mit Heilbehandlungen" von der Steuer ausgenommen. Mit Blick darauf, dass Mehrwertsteuerforderungen für die Steuerperioden 2017 bis 2019 strittig sind, ist diese Bestimmung hier freilich nicht anwendbar (vgl. Urteil 9C_32/2023 vom 12. Juli 2023 E. 1.2.3); sie wird allerdings für die Auslegung von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG bedeutsam sein.

E. 4.1

Die Vorinstanz stellt fest, die Beschwerdeführerin betreibe in zahlreichen Schweizer Städten hausärztliche Gruppenpraxen (Managed Care-Praxen) mit über 100'000 Patienten. Von diesen hätten rund 70 Prozent ein Managed Care-/HMO-Versicherungsmodell mit Verzicht auf die freie Arztwahl resp. mit der Verpflichtung, alle Behandlungen und Untersuchungen bei der bezeichneten Managed Care-Praxis in Anspruch zu nehmen. Im Gegenzug gewährleiste der Krankenversicherer eine ganzheitliche Betreuung, Beratung und medizinische Versorgung durch die Managed Care-Organisation und gewähre tiefere Prämien. Damit die Krankenversicherer ihren Verpflichtungen aus den Managed Care-Versicherungsverträgen nachkommen könnten, schlossen sie Zusammenarbeitsverträge mit den Managed Care-Organisationen, so auch mit der Beschwerdeführerin, ab.

Die aktenkundigen Zusammenarbeitsverträge zwischen der Beschwerdeführerin und den das HMO-Modell anbietenden Krankenversicherern, so die Vorinstanz weiter, seien zwar nicht entscheidend, könnten für die mehrwertsteuerrechtliche Beurteilung der strittigen HMO-Leistungen aber nicht ausser Acht gelassen werden. Die Beschwerdeführerin verpflichtete sich gegenüber dem jeweiligen Krankenversicherer, im Bedarfsfall Heilbehandlungen gemäss dem HMO-Modell zu erbringen. Das Entgelt für die Managed Care-Leistungen setze sich aus einem fixen Betrag ("Sockelleistung") und einer leistungsabhängigen Komponente für Kosteneinsparungen zusammen. Den fixen Betrag bezahle der Krankenversicherer im Hinblick auf die Bereitstellung des entsprechenden Heilbehandlungsangebots resp. die im Rahmen des HMO-Modells anfallenden zusätzlichen Aufgaben. Insoweit sei der Krankenversicherer Empfänger einer Leistung im Sinn von Art. 3 lit. c MWSTG : Es werde ein verbrauchsfähiger wirtschaftlicher Wert (Managed Care-Leistungen gemäss Zusammenarbeitsvertrag) an einen Empfänger (Krankenversicherer) eingeräumt, dies gegen ein Entgelt (Sockelleistung und leistungsabhängige Komponente). Hinsichtlich der konkreten Heilbehandlung sei jedoch die jeweilige versicherte Person (im Rahmen eines Behandlungsvertrags mit dem Leistungserbringer) Empfängerin der mehrwertsteuerrechtlichen Leistung. Mehrwertsteuerrechtlich spiele es ferner keine Rolle, ob diese HMO-Leistungen nach TARMED verrechnet würden, ob die jeweils behandelte Person krankenversicherungsrechtliche Kostenbeteiligung zu leisten habe und ob der Krankenversicherer das Entgelt schulde (sog.

Tiers payant) oder die versicherte Person (

Tiers garant ; vgl. Art. 42 Abs. 1 und 2 KVG). Nach den Zusammenarbeitsverträgen habe die Beschwerdeführerin keine konkreten Heilbehandlungen im Sinn von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG zu erbringen; diese Ausnahmebestimmung erfasse nur direkt am Patienten erbrachte Heilbehandlungen. Mit Blick darauf, dass diese einen anderen Empfänger hätten als die Managed Care-Leistungen, sei kein unechter Vertrag zugunsten Dritter (vgl. Art. 112 Abs. 1 OR) gegeben. Abgesehen davon käme einer Drittbegünstigungsklausel bloss der Charakter einer Erfüllungsmodalität zu; mehrwertsteuerrechtlich bliebe der Krankenversicherer und nicht der Versicherte Leistungsempfänger. Selbst unter Annahme eines unechten Vertrags zugunsten Dritter wären die Managed Care-Leistungen nicht als Heilbehandlungen im Sinn von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG zu qualifizieren, weil sie bloss den Behandlungspfad optimierten, indem sie die eigentliche Heilbehandlung verbessern und wirtschaftlich effizienter gestalten sollten, etwa durch Vermeidung unnötiger Therapien. Die "Optimierungsleistungen" seien nur Rahmenbedingungen für die konkrete medizinische Behandlung im Managed Care-System. Trotz ihrer unmittelbaren Verbindung mit den mehrwertsteuerrechtlich relevanten Heilbehandlungen stellten sich die Managed Care-Leistungen - wegen der unterschiedlichen Leistungsempfänger - nicht als Nebenleistung im Verhältnis zu den am Patienten erbrachten Heilbehandlungen dar.

E. 4.2

Die Beschwerdeführerin wendet ein, bei richtiger Auslegung der Zusammenarbeitsverträge zeige sich, dass die Krankenversicherer nicht nur das Zurverfügungstellen ärztlicher Leistungen bei Bedarf, sondern deren tatsächliche Erbringung vergüteten. Die Vorinstanz anerkenne denn auch, dass unter diesem vertraglichen Regime integrierte Heilbehandlung direkt am Patienten - so bei der Festlegung des optimalen Behandlungspfads - erbracht werde. Keineswegs handle es sich nur um "Optimierungsleistungen". Ebenso wenig entschädigten die Verträge die Leistungserbringer nur für ein Leistungsversprechen im Bedarfsfall. Der zum Zeitpunkt des streitgegenständlichen Leistungsverhältnisses geltende Einzelleistungstarif TARMED (vgl. Art. 41 Abs. 1, Art. 43 und Art. 46 KVG), der jeder Leistung je nach zeitlichem Aufwand, Schwierigkeit und erforderlicher Infrastruktur bestimmte Taxpunkte zuordne (Art. 43 Abs. 2 KVG), sei für das herkömmliche Versicherungsmodell mit freier Wahl des Leistungserbringers entwickelt worden. Bei einem typischen HMO-Vergütungsmodell indessen würden einerseits die ärztlichen Leistungen zwischen HMO-Leistungserbringer und Krankenversicherer direkt nach TARMED abgerechnet und jenem andererseits zusätzlich eine vertraglich geregelte Pauschalentschädigung (Steuerungsbeitrag) entrichtet, der sich aus einem fixen Betrag (Sockelbetrag pro versicherte Person und Monat) und einer leistungsabhängigen Komponente (vgl. Art. 101 Abs. 2 KVV [SR 832.102]) zusammensetze. Die Vergütung entgelte die Qualitäts- und Behandlungscoordination (Steuerungskosten für die aktive Betreuung) sowie die Budgetmitverantwortung (Erfolgsbeteiligung, abgeleitet aus den tatsächlichen Heilbehandlungskosten des HMO-Versichertenkollektivs einerseits und den hypothetischen Behandlungskosten eines vergleichbaren Versichertenkollektivs ohne HMO-Vorgaben andererseits).

Bei der Verfolgung des Ziels, die Gesundheitskosten unter Wahrung einer qualitativ hochstehenden Versorgung (Art. 43 Abs. 6 KVG) zu senken, sei die ärztliche Steuerung des Behandlungspfads durch den "Gatekeeper" in die Therapie integriert und bilde so einen Bestandteil derselben. Der Behandlungspfad diene einer verbesserten Behandlungsqualität,

optimierten Prozessen und damit einer wirtschaftlicheren ärztlichen Versorgung (vgl. Art. 32 KVG). Die Integration sämtlicher Behandlungsschritte stelle eine effiziente und qualitativ hochwertige Therapie sicher. Dank des Überblicks über die ganze Behandlungskette könne der Hausarzt die Wirksamkeit seiner Betreuung direkt überprüfen. Bei freier Wahl des Leistungserbringers hingegen könne der Hausarzt die Grundversorgung nicht wirksam gestalten, da er nicht über die nötigen Instrumente verfüge, um den Behandlungspfad zweckmässig umzusetzen und anhand der Berichte aller weiteren (z.B. fachärztlichen) Leistungserbringer eine zentrale Krankengeschichte zu führen. Entsprechend sehe der nicht auf integrierte Heilbehandlungskonzepte ausgerichtete TARMED keine Entschädigung für die Steuerung klinischer Behandlungspfade vor. Dies ändere aber nichts daran, dass es sich ebenfalls um (integrierte) Heilbehandlung handle, die unter Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG falle. Ebenso wenig decke der Tarif die Dokumentation der Behandlung nach Managed Care-Grundsätzen ab. Die systematische Sicherstellung von Qualität koste - vor allem bei komplexeren akuten sowie chronischen Erkrankungen - Zeit, die nicht (vollständig) entgolten werde. Die zusammenarbeitsvertraglichen Entschädigungsmodelle schlossen diese Lücke. Die Rechtsauffassung von Beschwerdegegnerin und Vorinstanz, wonach Managed Care-spezifische Vergütungen (vor Inkrafttreten von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3bis MWSTG) mehrwertsteuerpflichtig seien, weil sie - als erfolgsabhängige Pauschalen für die Behandlung des gesamten Versichertenkollektivs - bloss das Anbieten bestimmter Leistungen entgälten, also unabhängig von konkret beanspruchten Leistungen erfolgten, führe zu einer willkürlichen Ungleichbehandlung der betreffenden Leistungserbringer. Diese Auslegung widerspreche dem nach dem Vertrauensgrundsatz zu ermittelnden übereinstimmenden wirklichen Willen der Vertragsparteien (Art. 18 Abs. 1 OR). Eine nach Treu und Glauben erfolgende Auslegung der Systembeschreibungen in den Zusammenarbeitsverträgen zeige die Verpflichtung zu einer ganzheitlichen aktiven Betreuung der Patienten. Sie, die Beschwerdeführerin, werde - entgegen der Auffassung der Vorinstanz - nicht nur für das Bereithalten der ärztlichen Leistungen entschädigt, sondern für die tatsächlich erbrachten ärztlichen Leistungen abgegolten.

Bereits im vorinstanzlichen Verfahren sei geltend gemacht worden, dass Managed Care-Leistungen ihrer Natur nach ärztliche Leistungen darstellten, die als Heilbehandlungen im Sinn von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG zu qualifizieren seien. Diese Eigenschaft leite sich nicht aus dem Behandlungsverhältnis zwischen Arzt und Patient ab; sie sei diesen Leistungen vielmehr inhärent ("integrierte Heilbehandlungen"). Mit diesem Kernvorbringen habe sich die Vorinstanz nicht auseinandergesetzt. Nach Art. 21 Abs. 3 und 4 MWSTG bestimme sich die Frage, ob eine in Abs. 2 genannte Leistung von der Steuer ausgenommen ist, (abgesehen von Fällen, in denen die Ausnahme auf Eigenschaften des Leistungserbringers oder -empfängers beruht) ausschliesslich nach dem Gehalt der Leistung und unabhängig davon, wer die Leistung erbringt oder empfängt. Wenn die Vorinstanz nun den Standpunkt einnehme, Heilbehandlungen nach Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG lägen nicht vor, weil die Managed Care-Leistungen gegenüber den Krankenversicherern (und nicht den Patienten) erbracht würden, so verkenne sie, dass der Leistungsempfänger hier eben gerade nicht massgebend sei. Entscheidend sei vielmehr, dass die Heilbehandlungen an Patienten erbracht würden. Indem die Vorinstanz die Anwendung von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG zusätzlich davon abhängig mache, dass der Patient auch in mehrwertsteuerrechtlicher Hinsicht Leistungsempfänger sei, verletze sie Art. 21 Abs. 3 und 4 MWSTG . Dem Willen des Gesetzgebers, im Rahmen alternativer Versicherungsmodelle

wirksame, zweckmässige und wirtschaftliche Heilbehandlungen erbringen zu können, würde es zuwiderlaufen, wenn die seitens des Krankenversicherers entrichteten, überwiegend erfolgsabhängigen Pauschalentgelte gemäss Managed Care-Zusammenarbeitsverträgen mit Mehrwertsteuer belastet und damit wieder verteuert würden. Ein durch die integrierte Versorgung erreichter Kostenvorteil dürfe nicht durch fiskalische Massnahmen teilweise wieder zunichte gemacht werden.

E. 5

Zu prüfen ist, ob die in Zusammenarbeitsverträgen mit den Krankenversicherern vereinbarten Managed Care-Leistungen der Beschwerdeführerin der Jahre 2017 bis 2019 unter die Ausnahmebestimmung von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG fallen, wonach die von ärztlichen und weiteren bezeichneten Leistungserbringern mit Berufsausübungsbewilligung erbrachten Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin von der Mehrwertsteuer ausgenommen sind.

E. 5.1

Indem er gewisse Umsätze im Gesundheitswesen für steuerausgenommen erklärt, nimmt der Gesetzgeber die damit verbundenen Schwierigkeiten in der Abgrenzung zwischen steuerbaren und -ausgenommenen Leistungen bewusst in Kauf (BGE 149 II 385 E. 5.2 mit Hinweisen auf die Materialien). Die Ausnahmefälle nach Art. 21 Abs. 2 MWSTG sind im Allgemeinen jedenfalls nicht extensiv zu definieren, da sie die Grundsätze der Allgemeinheit der Besteuerung sowie der Wettbewerbsneutralität durchbrechen (vgl. Urteil 9C_590/2024 vom 27. August 2025 E. 8.3.1, zur amtl. Publ. bestimmt; BGE 139 II 346 E. 7.3.1).

E. 5.2

Für den vorliegenden Zusammenhang gilt dies erst recht mit Blick darauf, dass "Leistungen der koordinierten Versorgung im Zusammenhang mit Heilbehandlungen" durch Teilrevision des MWSTG vom 16. Juni 2023 auf den 1. Januar 2025 hin als eigener Tatbestand in den gesetzlichen Ausnahmekatalog aufgenommen worden sind (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3bis MWSTG ; oben E. 3.2.2).

E. 5.2.1

Die Einfügung von Ziff. 3bis der genannten Norm geht auf die am 21. Juni 2019 eingereichte und im Nationalrat am 20. Dezember 2019 angenommene Motion 19.3892 von Nationalrätin Humbel ("Keine Behinderung der hausärztlich koordinierten Versorgung durch den Fiskus") zurück. Die Motionärin verlangte, die von den Krankenversicherern im Rahmen von Managed Care-Verträgen an Ärztenetzwerke geleisteten Entschädigungen für die koordinierte Behandlung der Patienten als Teil der Heilbehandlung nach Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG zu definieren und von der Mehrwertsteuer auszunehmen. Die ständerätliche Kommission für soziale Sicherheit und Gesundheit (SGK) nahm in ihrem Bericht vom 1. September 2021 zustimmend zur Kenntnis davon, dass das Anliegen der Motion im Rahmen der laufenden Teilrevision des MWSTG umgesetzt werden soll. In der Tat sei es "absurd, wenn Akteure, welche Kostenverantwortung übernehmen, mit den Versicherern Zielvereinbarungen eingehen und nachweislich Gesundheitskosten sparen, vom Fiskus über die MWST zur Kasse gebeten werden. Vis-à-vis den laufenden Anstrengungen, Qualitätssicherung und Kostendämpfungsmaßnahmen durchzusetzen", sei "die Besteuerung der koordinierten Heilbehandlungsleistungen unverzüglich zu stoppen". Von der Steuer auszunehmende Koordinationsleistungen beinhalteten beispielsweise das

Überweisungsmanagement, interprofessionelle Fallbesprechungen, Programme zur Betreuung von chronisch Kranken und Polymedikationschecks. Rein administrative Leistungen, die nicht einer Heilbehandlung zugeordnet werden könnten, sollten hingegen weiterhin steuerbar sein. Die Kommission beantrage in diesem Sinn (mit dem Bundesrat) die Annahme der Motion.

In der Botschaft vom 24. September 2021 zur Änderung des Mehrwertsteuergesetzes sah der Bundesrat vor, "die von den Krankenversicherern für Leistungen der koordinierten Versorgung im Zusammenhang mit Heilbehandlungen an Ärztenetzwerke geleisteten Entschädigungen (...) als Teil der Heilbehandlung" von der Mehrwertsteuer auszunehmen (BBl 2021 2363 S. 16, 36). Zur Konkretisierung des Begriffs "Leistungen der koordinierten Versorgung im Zusammenhang mit Heilbehandlungen" im Sinn der vorgeschlagenen neuen Ziff. 3bis von Art. 21 Abs. 2 MWSTG greift die Botschaft zunächst die von der ständerätlichen Kommission erwähnten Beispiele für Koordinationsleistungen auf (Überweisungsmanagement, interprofessionelle Fallbesprechungen, Programme zur Behandlung von chronisch Kranken, Polymedikationschecks). Von diesen Managed Care-spezifischen Leistungen unterscheidet die Botschaft solche administrativer Art: "Neben den direkten Heilbehandlungen am Patienten erbringt jeder Leistungserbringer und jede Leistungserbringerin weitere administrative Tätigkeiten (z.B. Dokumentation, Rechnungsstellung, Vertragsmanagement, Qualitätsaktivitäten), die als Gemeinkosten (Overheadkosten) in die Tarifberechnungen einfließen. Werden Koordinationsleistungen beispielsweise in Spitälern erbracht, sind sie bereits heute von der Steuer ausgenommen. Mit der Umsetzung der Motion Humbel werden somit steuerliche Ungleichbehandlungen eliminiert. Nicht alle bisher steuerbaren Leistungen sind jedoch neu von der Steuer ausgenommen. So bleiben die mit der koordinierten Versorgung zusammenhängenden rein administrativen Leistungen wie namentlich administrative Organisationsleistungen der Ärztenetzwerke steuerbar" (BBl 2021 2363 S. 48).

Das Parlament verabschiedete Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3bis ("[Von der Steuer ausgenommen sind:] Leistungen der koordinierten Versorgung im Zusammenhang mit Heilbehandlungen") indessen ohne den im Entwurf des Bundesrates vorgeschlagenen (BBl 2021 2364 S. 3) Zusatz "[...]; steuerbar sind jedoch rein administrative Leistungen". Der Verzicht auf eine Gegenausnahme begegnet den ansonsten unumgänglichen Abgrenzungsproblemen; es soll vermieden werden, dass ein Teil der Managed Care-Leistungen über eine Qualifizierung als administrative Leistungen weiterhin der Steuer unterliegen (HONAUER/PROBST/ ROHNER/FREY, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 4. Aufl. 2024, Rz. 1163, und ANNE TISSOT BENEDETTO, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, MWSTG, 2. Aufl. 2025, N. 47c zu Art. 21 MWSTG mit Hinweisen).

E. 5.2.2

Die Vorinstanz verwirft nicht nur eine Vorwirkung dieser Neuerung "im Sinne der Massgeblichkeit der Materialien", sondern auch eine Berücksichtigung auf dem Weg der Auslegung von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG. Es handle sich um eine inhaltlich neue Steuerausnahme; erst mit Inkrafttreten der Teilrevision (auf den 1. Januar 2025) werde es nicht mehr schaden, dass die Managed Care-Leistung nicht den gleichen Leistungsempfänger aufweise wie die eigentliche Heilbehandlung.

Die Beschwerdeführerin wendet ein, der Rechtsanwender sei gehalten, die Gesetzgebungsmaterialien für die Auslegung einer geltenden Norm heranzuziehen, soweit sich daraus Erkenntnisse über deren Bedeutung ergäben. Namentlich der Bericht der ständerätlichen SGK vom 1. September 2021 zur Motion 19.3892 (vgl. oben E. 5.2.1) verdeutliche, dass der Gesetzgeber die Verwaltungspraxis ablehne. Nach Auffassung der parlamentarischen Kommission sei es unverständlich, wieso die Tätigkeit der Ärztenetzwerke, die eine hausärztlich koordinierte Heilbehandlung konkret umsetzen, nicht unter die Ausnahmebestimmung fallen sollte. Geradezu sinnwidrig sei die Besteuerung von Entschädigungen für Leistungen (wie Festlegung, Anpassung und Durchsetzung des Behandlungspfads), die erforderlich seien, um eine qualitativ hochstehende integrierte Versorgung kostengünstiger anbieten zu können. Folglich müssten die erbrachten Managed Care-Leistungen resp. integrierten Heilbehandlungen unmittelbar gestützt auf Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG von der Steuer ausgenommen werden.

E. 5.2.3

Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung kann bei der Auslegung des geltenden Rechts im Sinn einer geltungszeitlichen Interpretation insbesondere dann auf laufende Revisionen Bezug genommen werden, wenn die betreffenden Vorarbeiten (Materialien) Rückschlüsse auf das Verständnis der bisherigen Norm zulassen (BGE 151 IV 228 E. 9.6.4; 131 II 13 E. 7.1). In solchen Fällen geht es um die Frage, ob die bisherige Norm bereits im Sinn der gesetzgeberischen Tendenz zu interpretieren ist, etwa weil die vorgesehene Gesetzesnovelle, wie hier, inhaltlich an die bestehende Norm anschliesst, nachdem deren Geltungsbereich als unzureichend erkannt wurde. Die Grenzen zulässiger Auslegung wären aber überschritten, wenn dadurch der zentrale normative Gehalt der künftigen Regelung vorweggenommen würde (vgl. BGE 148 IV 329 E. 5.2 S. 340). Dass der Gesetzgeber hinsichtlich des Umfangs der Steuerausnahme im Zusammenhang mit der koordinierten Versorgung dringenden Handlungsbedarf erkannt und die betreffende Lücke in Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG (Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin) mit dem neuen, komplementären Ausnahmetatbestand von Ziff. 3bis geschlossen hat - ohne diesen rückwirkend, für alle noch nicht erledigten Fälle in Kraft zu setzen -, deutet insoweit gerade darauf hin, dass Leistungen der koordinierten Versorgung nicht unter den Begriff der Heilbehandlungen im Sinn von Ziff. 3 subsumiert werden können.

E. 5.3.1

Nicht Gegenstand der strittigen Mehrwertbesteuerung sind direkt an den Patienten erbrachte Heilbehandlungen (Urteil 2C_1139/2015 vom 12. September 2016 E. 2.1), die die von der Beschwerdeführerin betriebenen Arztpraxen im Rahmen des HMO-Systems in den Jahren 2017 bis 2019 erbracht haben. Solche Leistungen sind nach Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG ohne Weiteres von der Steuer ausgenommen. Hinsichtlich von Leistungen, die in der obligatorischen Krankenpflegeversicherung nicht kassenpflichtig sind (vgl. Art. 24 ff. KVG e contrario) resp. die nicht nach TARMED abgerechnet werden, wäre die Ausnahme gegebenenfalls näher zu prüfen (vgl. TISSOT BENEDETTO, a.a.O., N. 33 und N. 45a zu Art. 21 MWSTG ; HONAUER/PROBST/ROHNER/FREY, a.a.O., Rz. 1162). Nicht bereits durch den TARMED erfasste und abgegoltene Leistungen, die der integrierten Versorgung im HMO-System dienen, sind grundsätzlich ebenfalls Teil der Heilbehandlung im Sinn von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG .

E. 5.3.2

Im Hinblick auf die Tragweite von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG näher zu betrachten sind diejenigen Leistungen der Beschwerdeführerin, mit denen sie den in Zusammenarbeitsverträgen mit Krankenversicherern eingegangenen Verpflichtungen nachkommt und dafür nach den dort festgelegten Regeln entschädigt wird.

E. 5.3.2.1

Der von der Vorinstanz herangezogene Zusammenarbeitsvertrag umschreibt zum einen Verpflichtungen, durch die in institutioneller Hinsicht die Voraussetzungen für ein bestimmungsgemäss funktionsfähiges HMO-System geschaffen werden (z.B. Zusammenarbeit mit Drittleistungserbringern, Information und Fördermassnahmen, allgemeine Kostenlenkungsmassnahmen und Bereitstellen eines Überweisungsmanagements; vgl. oben E. 2.2). Solche Leistungen sind (erst) mit Wirkung ab 1. Januar 2025 als "Leistungen der koordinierten Versorgung im Zusammenhang mit Heilbehandlungen" von der Steuer ausgenommen; da sie - gleich wie administrative Leistungen, die innerhalb des Managed Care-Systems, aber nicht im Zusammenhang mit konkreten medizinischen Behandlungen erfolgen (oben E. 5.2.1) - offenkundig nicht "direkt an den Patienten erbracht" werden (vgl. Urteil 2C_1139/2015 vom 12. September 2016 E. 2.1), können sie nicht als Heilbehandlungen im Sinn von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG qualifiziert werden.

E. 5.3.2.2

Der Zusammenarbeitsvertrag enthält indessen auch den Auftrag, die HMO-Versicherten "in der Behandlungskette" der koordinierten ärztlichen Versorgung entsprechend zu betreuen sowie jeweils die Indikation und Wirtschaftlichkeit der eigenen und der ausgelagerten medizinischen Leistungen zu überprüfen. Die Beschwerdeführerin vertritt die Auffassung, dass Leistungen, mit denen die koordinierte ärztliche Versorgung im Einzelfall konkret umgesetzt wird, nicht erst mit Inkrafttreten des neuen Ausnahmetatbestands von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3bis MWSTG, sondern schon aufgrund des hier in zeitlicher Hinsicht anwendbaren Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG von der Mehrwertsteuer ausgenommen sind, selbst wenn sie nicht unter eine TARMED-Position fallen (vgl. oben E. 5.3.1 a.E.). Die Rüge der Beschwerdeführerin, die Vorinstanz habe sich in der Begründung des angefochtenen Urteils nicht hinreichend mit ihrem Vorbringen auseinandergesetzt, ärztliche Managed Care-Leistungen stellten ihrem Gehalt nach (vgl. Art. 21 Abs. 3 MWSTG) Heilbehandlung im Sinn von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG dar - womit ihr rechtliches Gehör verletzt sei -, ist unbegründet; dies zumal die Vorinstanz, wenngleich im Rahmen einer Eventualbegründung (E. 8.6.3 des angefochtenen Urteils), durchaus deutlich gemacht hat, aus ihrer Sicht dienten die Managed Care-Leistungen "bloss" der Verbesserung und effizienteren Gestaltung der "eigentlichen Heilbehandlung", weswegen sie keine Heilbehandlungen im Sinn von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG sein könnten.

Der Beschwerdeführerin ist jedoch zuzustimmen, dass es sich bei den genannten HMO-spezifischen Leistungen entgegen der Vorinstanz nicht bloss um (Rahmenbedingungen für die medizinische Behandlung schaffende) "Optimierungsleistungen" handelt; ihr - im Übrigen verspäteter, da erst in der Stellungnahme zur Beschwerdeantwort gestellter - Rückweisungsantrag im Hinblick auf weitere Feststellungen über den "medizinischen Gehalt der ärztlichen Leistungen" ist somit gegenstandslos. Wie schon erwähnt folgt aus dem Zusammenarbeitsvertrag, dass unter dem Titel der integrierten Versorgung auch Leistungen koordinativer Art pauschal abgegolten

werden, die der konkreten ärztlichen Betreuung zugehören (vgl. auch Urteil 2C_1139/2015 vom 12. September 2016 E. 2.2 a.E.). Es geht um Leistungen, die insoweit nicht nach Massgabe des Einzelleistungstarifs entschädigt werden, als sie - mit Blick auf HMO-spezifische Ziele wie Qualitätssteigerung und Behandlungseffektivität - über diejenigen Vorkehrungen hinaus gehen, wie sie auch ausserhalb eines Managed Care-Systems üblich sind (z.B. Überweisungsschreiben, Abstimmung der Therapie auf fachärztliche Empfehlungen). Die Frage, ob eine solche zusätzliche Leistung von der Steuer ausgenommen ist, bestimmt sich ausschliesslich nach ihrem Gehalt resp. ihrer Natur. Der infrage kommende Ausnahmetatbestand hängt nicht von Eigenschaften des Leistungsempfängers ab (vgl. Art. 21 Abs. 3 und 4 MWSTG). Aus diesem Grund schadete es im Übrigen nicht, wenn - entsprechend dem vereinbarten System des

tiers payant - der Krankenversicherer als Leistungsempfänger zu betrachten wäre. Letztlich kann aber offen bleiben, ob zusammenarbeitsvertraglich vereinbarte Leistungen, mit denen das System der koordinierten ärztlichen Versorgung im Einzelfall konkret umgesetzt wird, noch als Heilbehandlung im Sinn von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG gelten (vgl. Art. 34 Abs. 1 MWSTV) oder ob sie erst nach Inkrafttreten von Ziff. 3bis von der Steuer ausgenommen sind.

Diesbezüglich scheidet die Steuerausnahme nämlich schon am erforderlichen Leistungsaustauschverhältnis. Ein solches liegt nur vor, sofern zwischen der (Haupt-) Leistung (Lieferung oder Dienstleistung gemäss Art. 3 lit. d oder e MWSTG) und der Gegenleistung (Entgelt im Sinne von Art. 3 lit. f MWSTG) ein hinreichender Konnex besteht. Vorausgesetzt ist eine "innere wirtschaftliche Verknüpfung" in dem Sinn, dass die (konkrete) Leistung eine Gegenleistung auslöst (BGE 141 II 182 E. 3.3 mit Hinweisen). Das aus einer fixen Systemabgeltung (Sockelleistung pro versicherte Person und Monat) sowie einer leistungsabhängigen (Effizienz-) Komponente bestehende Entgelt (oben E. 2.2) entschädigt global alle Managed Care-Leistungen zusammen. Es handelt sich um eine pauschale Abgeltung des Leistungsauftrags, in unbestimmt vielen Fällen den zum Zeitpunkt künftiger Heilbehandlungen entsprechend versicherten Patienten die koordinierte Versorgung im definierten Umfang anzubieten. Somit besteht kein Äquivalenzverhältnis zu in konkreten Behandlungsfällen erbrachten Leistungen, selbst wenn diese ihrem Gehalt nach als Heilbehandlungen im Sinn von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG qualifiziert werden könnten.

E. 6.1

Insgesamt ist festzuhalten, dass in Zusammenarbeitsverträgen geregelte Managed Care-Leistungen, die die Beschwerdeführerin im hier interessierenden Zeitraum (Steuerperioden 2017 bis 2019) erbracht hat, nicht gemäss Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG mehrwertsteuerausgenommen sind. Der einschlägige Ausschlussgrund von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3bis MWSTG wird erst mit dem 1. Januar 2025 wirksam.

E. 6.2

Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend trägt die Beschwerdeführerin die Gerichtskosten (Art. 66 Abs. 1 BGG). Parteientschädigungen sind nicht geschuldet.