

BGer 9C_331/2024 vom 18. März 2026

Bundesgericht, 2026-03-18, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_331_2024

FR: TF 9C_331/2024 du 18 mars 2026

IT: TF 9C_331/2024 del 18 marzo 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 2016 und 2017 um Heilbehandlungen im Sinn von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG (SR 641.20) handelt, die von der Mehrwertsteuer ausgenommen sind. Die Managed Care-Leistungen erfolgten im Rahmen der im Recht der obligatorischen Krankenpflegeversicherung verankerten koordinierten Versorgung durch sog.

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 Rahmenvereinbarungen (mitunter auch Zusammenarbeitsverträge genannt) ab. Die Vorinstanz hat ihrer Beurteilung (beispielgebend) eine in den Verfahrensakten liegende Rahmenvereinbarung zugrunde gelegt, die die Beschwerdeführerin mit einer Gruppe von Krankenversicherern am 15. Oktober 2015 abgeschlossen hat. Darin verpflichteten sich die Parteien, ein Managed Care (MC) -System zu betreiben, "um durch die Förderung einer nachhaltigen MC-Medizin eine qualitativ hochstehende, kostengünstige medizinische Versorgung anzubieten und

weiterzuentwickeln". Die der Beschwerdeführerin angeschlossenen Gruppenpraxen werden beauftragt, die medizinische Behandlung der Managed Care-Versicherten zu übernehmen, gegebenenfalls Überweisungen zu veranlassen und die Versicherten "in der Behandlungskette" zu betreuen. Weiter ist die Beschwerdeführerin gehalten, die Kostenlenkungsmaßnahmen der Versicherer zu unterstützen und sicherzustellen, dass die angeschlossenen Einrichtungen dies ebenfalls tun. Ferner werden Informations-, Dokumentations- und Berichtspflichten der Beschwerdeführerin statuiert. Im Gegenzug wird diese von den Versicherern in Form von Pauschalen und Erfolgskomponenten entschädigt. Die Entschädigung umfasst die im Berechnungsjahr erbrachten Leistungen der Grundversicherung (OKP) sowie sog. Systemkosten. Der entschädigungswirksame Gesamterfolg wird anhand der Differenz zwischen den durchschnittlichen jährlichen Gesundheitskosten pro Versichertem im Netzwerkkollektiv und denjenigen eines Vergleichskollektivs ermittelt.

E. 3.1

Eine mehrwertsteuerlich 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 immerhin aber als Indiz zur Bestimmung der wirtschaftlichen 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 werden fortan - 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 2016 und 2017 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. 5.2 hiernach).

E. 4.1

Die Vorinstanz hält fest, unter dem Aspekt des Steuerausnahmetatbestands von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG (humanmedizinische Heilbehandlungen) strittig sei die Mehrwertsteuerpflichtigkeit (Steuerjahre 2016 und 2017) von Managed Care-Leistungen und von in Satellitenniederlassungen des Standorts U._____ erbrachten medizinischen Massagen. Zunächst erwägt das Bundesverwaltungsgericht, infolge nicht vorgesehener kantonaler Berufsausübungsbewilligung (vgl. Art. 35 Abs. 1 lit. b MWSTV) und weil die Satellitenstandorte sich nicht selbst (als "ambulante Behandlungszentren" oder Teile eines solchen) zum Erbringer von Heilbehandlungen qualifizierten, handle es sich bei den erzielten Umsätzen aus medizinischen Massagen nicht um Entgelte für eine von der Steuer ausgenommene Leistung im Sinn von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG .

Was sodann die Leistungen im Bereich Managed Care angeht, stellt die Vorinstanz fest, die in den Steuerjahren 2016 und 2017 aktiven Gruppenmitglieder der Beschwerdeführerin betrieben an verschiedenen Standorten Gesundheitszentren; zu diesem Zweck beschäftigten sie Ärzte, Spezialisten verschiedener Fachbereiche, Therapeuten und weitere Angehörige von Gesundheitsberufen. Die Gruppenmitglieder hätten mit Krankenversicherern Rahmenvereinbarungen über Managed Care-Modelle abgeschlossen. In rechtlicher Hinsicht sei unbestritten, dass die Gruppenmitglieder namentlich durch die angestellten Ärzte Heilbehandlungen im Sinn von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG erbrachten, die von der Steuer ausgenommen seien. Umstritten sei indessen die Qualifizierung der in den Rahmenvereinbarungen vorgesehenen Leistungen.

Das Bundesverwaltungsgericht erwägt sodann, die Beschwerdeführerin verpflichte sich gegenüber den Krankenversicherern zu Leistungen im Bedarfsfall. Die streitgegenständlichen Leistungen (u.a. das generelle Anbieten von integrierten Heilbehandlungen, die Verpflichtung zur Überwachung der Einhaltung von Managed Care-Regeln, die Unterstützung von Kostenlenkungsmaßnahmen und das Betreiben von Qualitätszirkeln) seien zwar Bestandteil eines erfolgreichen Managed Care-Modells; sie kämen den Patienten aber nur indirekt zugute, indem diese von tieferen Versicherungsprämien profitierten und im Rahmen des gewählten Versicherungsmodells integrierte Heilbehandlungen in Anspruch nehmen könnten. Direkte Leistungsempfänger seien die Krankenversicherer. Bei den Managed Care-Leistungen handle es sich um steuerbare Leistungen im Sinn von Art. 3 lit. c MWSTG , da die hierfür notwendigen drei Komponenten gegeben seien (Einräumung eines verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Werts [Managed Care-Leistungen gemäss Rahmenvereinbarung] an einen Empfänger [Krankenversicherer] in Erwartung eines Entgelts [Pauschale und Erfolgskomponente]). Es greife keine gesetzliche Ausnahme: Unter Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG fielen nur die

direkt am Patienten vorgenommenen Behandlungen. Aus den Rahmenvereinbarungen ergebe sich keine derartige Verpflichtung; eine solche folge erst aus den Behandlungsverträgen gegenüber den einzelnen Patienten. Die Managed Care-Leistungen hingegen bestünden einerseits in der generellen Verpflichtung, die betreffenden Versicherten in einer dafür vorgesehenen Einrichtung zu behandeln, andererseits in damit verbundenen organisatorischen Aufgaben wie namentlich der Pflicht zur Koordination und Kontrolle von versicherten Leistungen, zur Überweisung der Patienten im Bedarfsfall, zur Durchführung des Kostencontrollings und zur Unterstützung der Kassen bei Kostenlenkungsmassnahmen und der Qualitätssicherung. Sie hingen teilweise mit konkreten Heilbehandlungen zusammen, ohne aber Teil derselben zu sein. Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin liege auch keine Gesamtleistung (Art. 19 Abs. 3 MWSTG) aus nach TARMED abgerechneten, direkt an Patienten erbrachten (steuerausgenommenen) Heilbehandlungen und zusätzlichen Leistungen gemäss den Rahmenvereinbarungen vor: Eine Gesamtleistung setze voraus, dass ein einziger Leistungserbringer die betreffenden Leistungskomponenten für einen einzigen Leistungsempfänger erbringe, was vorliegend eben nicht zutreffe. Nichts für ihren Rechtsstandpunkt ableiten könne die Beschwerdeführerin auch aus dem Einwand, administrative Arbeiten fielen auch bei der (mehrwertsteuerrechtlich als Heilbehandlung qualifizierten) klassischen ärztlichen Tätigkeit an. Bestimmte Zusatzleistungen wie das Verfassen von Berichten oder Überweisungen an andere Leistungserbringer könnten wohl über TARMED abgerechnet werden. Die in den Rahmenvereinbarungen stipulierten Abgeltungen hingegen deckten Managed Care-bedingten Mehraufwand ab, der nicht adäquat über den Einzelleistungstarif abgerechnet werden könne und nicht Teil einer konkreten Heilbehandlung bilde.

Schliesslich merkt die Vorinstanz unter Hinweis auf das Legalitätsprinzip an, der im Rahmen der Teilrevision des MWSTG am 16. Juni 2023 verabschiedete, am 1. Januar 2025 in Kraft tretende neue Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3bis, wonach "Leistungen der koordinierten Versorgung im Zusammenhang mit Heilbehandlungen" von der Steuer ausgenommen sind, wirke sich nicht auf die streitgegenständlichen Steuerperioden 2016 und 2017 aus.

E. 4.2

Im bundesgerichtlichen Verfahren bestreitet die Beschwerdeführerin die Besteuerung der medizinischen Massagen nicht mehr.

Hingegen rügt sie eine rechtswidrige Auslegung der Rahmenverträge (vgl. Art. 18 Abs. 1 OR), was die im Bereich der integrierten ärztlichen Versorgung erbrachten Leistungen betrifft. Berechnungsgrundlage der Managed Care-Pauschale bildeten die erbrachten Heilbehandlungen, deren Kosten denjenigen eines Vergleichskollektivs gegenübergestellt würden, weiter Komponenten wie der Gewinn- resp. Verlustanteil pro Patient. Administrative Tätigkeiten und Koordinationsleistungen (z.B. Dokumentation, Rechnungstellung, Vertragsmanagement, Qualitätssicherung) stellten Nebenleistungen der integrierten Versorgung dar. Bei der Festlegung, der laufenden Überprüfung und der dem Krankheitsverlauf folgenden Anpassung des Behandlungspfads nach medizinischen Kriterien handle es sich ebenfalls um ärztliche Leistungen nach Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG und Art. 34 Abs. 1 MWSTV . Bei einer Treu und Glauben beachtenden Auslegung des Rahmenvertrags könne nicht gesagt werden, entschädigt werde bloss ein Versprechen, die Patienten integriert zu versorgen. Handle es sich somit auch bei den rahmenvertraglich festgelegten Leistungen um Heilbehandlung im Sinn der erwähnten

Ausnahmebestimmung, so sei diese Qualifizierung - entgegen der Ansicht der Vorinstanz - nicht davon abhängig, ob der Patient oder der Krankenversicherer Leistungsempfänger sei. Die integrierte Versorgung bezwecke, Heilbehandlungen besser aufeinander abzustimmen und Über-, Unter- und Fehlversorgungen zu vermeiden. Ob bestimmte direkt am Patienten vorgenommene Heilbehandlungen nach TARMED abgerechnet oder ob dieselben Leistungen gemäss Rahmenvertrag vergütet werden, sei mehrwertsteuerrechtlich bedeutungslos; nach der erwähnten Bestimmung komme es im Grundsatz ausschliesslich auf den Gehalt der Leistung an. Die im System der integrierten Versorgung beabsichtigten Kostenvorteile (vgl. Art. 101 Abs. 2 KVV [SR 832.102]) - die Parteien der Managed Care-Rahmenvereinbarung streben eine Kosteneinsparung von 20 Prozent an (vgl. dort Ziff. I.2 a.E.) - realisierten sich erst durch gegenüber dem Patienten tatsächlich erbrachte Leistungen. Im Übrigen scheitere die Steuerausnahme nach Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG nicht an der bisherigen bundesgerichtlichen Rechtsprechung: Das Urteil 2C_1139/2015 vom 12. September 2016 sei insoweit nicht einschlägig, als es sich mit (reinen) Management-Leistungen einer Netzwerkgesellschaft befasse, die keine eigenen Ärzte beschäftige. Insofern das Bundesgericht im zitierten Urteil festgehalten habe, mit Heilbehandlung verbundene Managed Care-Leistungen rechtfertigten unter Umständen eine andere Qualifizierung (vgl. dort E. 2.2 a.E.), bleibe das Präjudiz indessen durchaus bedeutsam für das vorliegende Verfahren.

Hinsichtlich des erst auf den 1. Januar 2025 in Kraft tretenden Ausnahmetatbestands von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3bis MWSTG macht die Beschwerdeführerin geltend, mit dieser Änderung sollte bloss dem ursprünglichen Willen des Gesetzgebers zum Durchbruch verholfen werden. Anstoss für die Ergänzung des Ausnahmekatalogs sei wohl der Widerruf eines Rulings der ESTV gewesen, das die Ausnahme solcher Leistungen vorgesehen hatte. Die Materialien zeigten klar, dass eine mehrwertsteuerliche Belastung von koordinierten Heilbehandlungen den Absichten des Gesetzgebers zuwiderlaufe. Bei der Auslegung von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG sei dies zu berücksichtigen, indem die streitgegenständlichen Umsätze bereits unter den Geltungsbereich dieser Bestimmung gefasst werden.

Somit seien die gestützt auf Rahmenvereinbarungen mit Krankenversicherern erbrachten ärztlichen Leistungen, die zusammen mit solchen nach TARMED abgerechnet würden, als von der Mehrwertsteuer ausgenommene Heilbehandlungen zu qualifizieren. Unter dieser Prämisse errechnet die Beschwerdeführerin (unter Berücksichtigung der entsprechend dem veränderten Verhältnis zwischen steuerbaren und ausgenommenen Umsätzen anzupassenden Vorsteuerabzugsquote) eine Reduktion der Steuerforderung für die Jahre 2016 und 2017 um Fr. 956'389.-.

E. 5

Zu prüfen ist, ob die mit den Krankenversicherern vereinbarten Managed Care-Leistungen der Jahre 2016 und 2017 unter die Ausnahmebestimmung von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG fallen.

E. 5.1

Indem der Gesetzgeber gewisse Umsätze im Gesundheitswesen für steuerausgenommen erklärt, nimmt er 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 a.E., zur amtl. Publ. bestimmt; BGE 139 II 346 E. 7.3.1).

E. 5.2

Im vorliegenden Kontext 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).

E. 5.2.1

Die Einfügung von Ziff. 3bis in Art. 21 Abs. 2 MWSTG 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 Versorgung der Patienten seien 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, dass das Anliegen der Motion im Rahmen der laufenden Teilrevision des MWSTG umgesetzt werden solle. 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 nach Auffassung der SGK 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 Gegen Ausnahme 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

Mit Hinweis auf das Legalitätsprinzip verwirft die Vorinstanz eine "Vorwirkung" der (während des hängigen Verfahrens beschlossenen) Neuerung resp. (sinngemäss) ihre Berücksichtigung durch eine extensive Auslegung von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG. Die Beschwerdeführerin hält dagegen, der Gesetzgeber sei wohl just auf den Widerruf des anderslautenden Rulings (vgl. oben E. 4.2) hin resp. unter dem Eindruck des Urteils 2C_1139/2015 vom 12. September 2016 tätig geworden. Der Gesetzgeber habe die (neue) Verwaltungspraxis klar abgelehnt und mit der Einfügung von Ziff. 3bis in Art. 21 Abs. 2 MWSTG seinen Willen lediglich bekräftigt.

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 (Urteil 9C_274/2024 vom 27. Februar 2026 E. 5.2.3).

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 Leistungserbringer im Rahmen des HMO-Systems in den Jahren 2016 und 2017 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 , und HONAUER/ PROBST/ROHNER/FREY, a.a.O., Rz. 1162). Insoweit sind die nicht bereits durch den TARMED erfassten und abgegoltenen Leistungen, die der integrierten ärztlichen Versorgung im HMO-System dienen, grundsätzlich ebenfalls Teil der Heilbehandlung im Sinn von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG .

E. 5.3.2

Als Gegenstand der strittigen Mehrwertbesteuerung 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 Managed Care-Rahmenvereinbarungen eingegangenen Verpflichtungen nachkommt und dafür nach den dort festgelegten Regeln entschädigt wird (vgl. oben E. 2.2).

E. 5.3.2.1

Darunter fallen zunächst Aufgaben, durch die in institutioneller Hinsicht die Voraussetzungen für ein bestimmungsgemäss funktionsfähiges HMO-System geschaffen werden (z.B. allgemeine Zusammenarbeit mit Drittleistungserbringern, Information und Dokumentation, Mitwirkung bei der Implementierung von Kostenlenkungsmassnahmen und eines Überweisungsmanagements). 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 (vgl. oben E. 5.2.1) - offenkundig nicht "direkt an den Patienten erbracht" werden (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

Die Rahmenvereinbarung enthält indessen auch den Auftrag, die medizinische Betreuung der Managed Care-Versicherten "in der Behandlungskette" zu übernehmen. 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.).

Der Beschwerdeführerin ist zuzustimmen, dass es sich bei den im Einzelfall erbrachten HMO-spezifischen Leistungen entgegen der Auffassung der ESTV nicht bloss um (Rahmenbedingungen für die medizinische Behandlung schaffende) "Optimierungsleistungen" handelt, die sich, wie das Bundesverwaltungsgericht es in einem anderen Verfahren formulierte, zwar stets auf eine konkrete Heilbehandlung bezögen, losgelöst von einer solchen aber keinen relevanten medizinischen Gehalt aufwiesen (vgl. Urteil 9C_274/2024 vom 27. Februar 2026 E. 5.3.2.2). Aus dem Zusammenarbeitsvertrag folgt wie bereits erwähnt, 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 TARMED 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 rahmenvertraglich 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 eine (konkrete) Leistung eine Gegenleistung auslöst (BGE 141 II 182 E. 3.3 mit Hinweisen). Das aus Pauschalen und Erfolgskomponenten bestehende Entgelt (oben E. 2.2) entschädigt alle Managed Care-Leistungen gemeinsam. Es handelt sich um eine globale 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 (zum Ganzen bereits Urteil 9C_274/2024 vom 27. Februar 2026 E. 5.3).

E. 6.1

Insgesamt ist festzuhalten, dass in Rahmenvereinbarungen (Zusammenarbeitsverträgen) geregelte Managed Care-Leistungen, die die Beschwerdeführerin im hier interessierenden Zeitraum (Steuerperioden 2016 und 2017) erbracht hat, nicht gemäss Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG von der Mehrwertsteuer ausgenommen sind. Der einschlägige Ausnahmegrund 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.

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.