

BVGer A-2484/2023 vom 6. März 2025

Bundesverwaltungsgericht, 2025-03-06, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-2484_2023

FR: TAF A-2484/2023 du 6 mars 2025

IT: TAF A-2484/2023 del 6 marzo 2025

Regeste

Mehrwertsteuer

Erwägungen

E. 1.1

Gemäss Art. 31 des Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. September 1968 (VwVG, SR 172.021), sofern in sachlicher Hinsicht keine Ausnahme nach Art. 32 VGG vorliegt und es sich bei der Vorinstanz um eine Behörde im Sinn von Art. 33 VGG handelt. Diese Voraussetzungen sind vorliegend erfüllt. Das Bundesverwaltungsgericht ist damit zur Behandlung von Beschwerden gegen Einspracheentscheide der Vorinstanz auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer sachlich und funktionell zuständig.

E. 1.2

Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG; vgl. auch Art. 81 Abs. 1 MWSTG).

E. 1.3

Die Beschwerdeführerinnen sind als Verfügungsadressatinnen zur Beschwerdeführung berechtigt (Art. 48 Abs. 1 VwVG). Die angefochtenen Einspracheentscheide vom 17. März 2023 wurden mit A-Post Plus versendet und den Beschwerdeführerinnen am 18. März 2023 zugestellt. Die Beschwerdefrist begann somit am Sonntag, den 19. März 2023, zu laufen (vgl. zum Fristenlauf bei A-Post Plus: Urteil des BVGer A-5238/2021 vom 27. Januar 2022 E. 2.7 mit Hinweisen [bestätigt durch Urteil des BGer 2C_189/2022 vom 8. März 2022]). Die Beschwerden vom 2. Mai 2023 wurde an diesem Tag der Schweizerischen Post übergeben. Unter Berücksichtigung des Fristenstillstands über Ostern haben die Beschwerdeführerinnen die Beschwerden rechtzeitig eingereicht (Art. 22a Abs. 1 Bst. a, Art. 50 Abs. 1 VwVG). Nachdem sie die Beschwerden auch formgerecht eingereicht und den Vorschuss für die Verfahrenskosten fristgerecht geleistet haben (Art. 52 Abs. 1, Art. 63 Abs. 4 i.V.m. Art. 21 Abs. 3 VwVG), ist auf die Beschwerden - unter Vorbehalt des unter Erwägung 1.4 Ausgeführten - einzutreten.

E. 1.4

Anfechtungsobjekt im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht bildet einzig der vorinstanzliche Entscheid; dieser ersetzt allfällige Entscheide unterer Instanzen (sog. Devolutiveffekt; vgl. BGE 134 II 142 E. 1.4; Urteile des BVGer A-2547/2022 vom 23. November 2022 E. 1.3.2 mit weiteren Hinweisen, A-6214/2018 vom 20. April 2020 E. 1.3, A-5624/2018 vom 19. Juli 2019 E. 1.2; André Moser et al., Prozessieren vor dem

Bundesverwaltungsgericht, 3. Aufl. 2022, Rz. 2.7). Soweit die Beschwerdeführerinnen vorliegend auch die Aufhebung der EM 1 und EM 4 beantragen (Sachverhalt Bst. C.a), ist deshalb auf die Beschwerden nicht einzutreten. Denn bei den betreffenden Einschätzungsmitteilungen handelt es sich mangels Verfügungsqualität um untaugliche Anfechtungsobjekte (Urteil des BVGer A-4950/2022 vom 3. April 2023 E. 2.2.2, 2.3, 3.2.1 f., 3.2.4, 3.3 mit Hinweisen). Immerhin gelten die betreffenden Einschätzungsmitteilungen als inhaltlich mitangefochten (vgl. zum Ganzen: Urteil des BVGer A-2253/2022 vom 29. Januar 2024 E. 1.4 mit weiteren Hinweisen).

E. 1.5

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

E. 1.6

Der vorliegend zu beurteilende Sachverhalt betrifft die Steuerperioden 2015 - 2019, wobei er nur ab der Steuerperiode 2017 im Streit liegt (Sachverhalt Bst. C.a). Somit ist in casu das MWSTG gemäss den in diesen Jahren gültigen Fassungen (AS 2017 249 3575, 2018 5103) massgebend.

E. 2.1

Der Bund erhebt eine allgemeine Verbrauchssteuer nach dem System der Netto-Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug (Mehrwertsteuer; Art. 130 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [SR 101; nachfolgend: BV]; Art. 1 Abs. 1 MWSTG). Der Mehrwertsteuer unterliegen unter anderem die im Inland durch Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen, soweit dieses Gesetz keine Ausnahme vorsieht (Inlandsteuer; Art. 1 Abs. 2 Bst. a und Art. 18 Abs. 1 MWSTG). Der Leistungsbegriff ist ein Oberbegriff, der sowohl die Lieferungen (Art. 3 Bst. d MWSTG) als auch die Dienstleistungen umfasst (Art. 3 Bst. e MWSTG). Als Leistung gilt die Einräumung eines verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Wertes an eine Drittperson in Erwartung eines Entgelts, auch wenn sie von Gesetzes wegen oder aufgrund behördlicher Anordnung erfolgt (Art. 3 Bst. c MWSTG). Als Entgelt gilt der Vermögenswert, den der Empfänger oder an seiner Stelle eine Drittperson für den Erhalt einer Leistung enthält (Art. 3 Bst. f MWSTG).

E. 2.2

Damit eine steuerbare Leistung vorliegt, muss sie im Austausch mit einem Entgelt erfolgen (sog. «Leistungsverhältnis» [vgl. Art. 1 Abs. 2 MWSTG]).

E. 2.2.1

Die Annahme eines mehrwertsteuerlichen Leistungsverhältnisses setzt voraus, dass zwischen Leistung und Entgelt eine «innere wirtschaftliche Verknüpfung» gegeben ist (statt vieler: BGE 141 II 182 E. 3.3; Urteile des BVGer A-553/2021 vom 8. Februar 2022 E. 2.1, A-4155/2021 vom 31. Mai 2022 E. 2.2.1 mit Hinweisen). Eine «innere wirtschaftliche Verknüpfung» liegt beispielsweise vor, wenn sich der Staat eine individualisierte und konkrete Tätigkeit eines potentiellen Steuersubjekts gegen Entgelt beschafft, um eine ihm obliegende Aufgabe zu erfüllen (BGE 141 II 198 E. 3.5; Urteil des BGER 2C_585/2017 vom 6. Februar 2019 E. 4.1). Dies trifft dann zu, wenn der Staat öffentliche Aufgaben an Private

überträgt und die Privaten diese Aufgaben dann unmittelbar in eigenem Namen und zugunsten der Allgemeinheit oder gegebenenfalls zugunsten einzelner Mitglieder der Allgemeinheit erfüllen. Diese letzte Konstellation wird auch als Auslagerung oder «Outsourcing» von Staatsaufgaben bezeichnet (Urteil des BGer 2C_585/2017 vom 6. Februar 2019 E. 4.2). Die Entgeltlichkeit stellt dabei ein unabdingbares Tatbestandsmerkmal einer mehrwertsteuerlichen Leistung dar. Besteht zwischen Leistungserbringer und -empfänger kein solches Austauschverhältnis, ist die Aktivität mehrwertsteuerlich irrelevant (statt vieler: BGE 132 II 353 E. 4.3; Urteil des BVGer A-4155/2021 vom 31. Mai 2022 E. 2.2.1). Als entgeltlich und somit als Leistungen im mehrwertsteuerlichen Sinne gelten alle Leistungen, welche in Erwartung eines Entgelts erbracht wurden (Botschaft vom 25. Juni 2008 zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer, BBl 2008 6885, 6941). Hierbei ist auf die Sicht des Leistungsempfängers abzustellen (Urteil des BGer 2C_585/2017 vom 6. Februar 2019 E. 3.2 mit Hinweisen; Urteil des BVGer A-2648/2019 vom 27. Mai 2020 E. 3.1 mit Hinweisen; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-5660/2022 vom 21. Mai 2024 E. 3.2.1).

E. 2.2.2

Mangels Leistung - bzw. weil diesen Mittelflässen die innere wirtschaftliche Verknüpfung mit einer mehrwertsteuerlichen Leistung fehlt (vgl. Felix Geiger, in: Geiger/Schluckebier [Hrsg.], MWST Kommentar, 2. Aufl. 2019 [nachfolgend: MWST Kommentar], N 9 zu Art. 18 MWSTG) - gelten namentlich die in Art. 18 Abs. 2 Bst. a - I MWSTG genannten Mittelflüsse nicht als Entgelt (sog. Nicht-Entgelte; vgl. auch Urteile des BVGer A-2765/2022 vom 9. Februar 2024 E. 2.2, A-2566/2020 vom 11. November 2021 E. 2.5). Das Weiterleiten solcher Mittelflüsse unterliegt nicht der Steuer (vgl. Art. 30 Abs. 1 der Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 [MWSTV, SR 641.201]; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-5660/2022 vom 21. Mai 2024 E. 3.2.2).

E. 2.2.3

Gemäss Art. 18 Abs. 2 Bst. I MWSTG gilt ein Mittelfluss mangels Leistung auch dann nicht als Entgelt, wenn für hoheitliche Tätigkeiten Gebühren, Beiträge oder sonstige Zahlungen empfangen werden. Gemäss Legaldefinition ist die Tätigkeit eines Gemeinwesens hoheitlich, wenn sie nicht unternehmerischer Natur ist, namentlich nicht marktfähig ist und nicht im Wettbewerb mit Tätigkeiten privater Anbieter steht, selbst wenn dafür Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erhoben werden. Liegt eine hoheitliche Tätigkeit vor, so sind die dafür empfangenen Gebühren, Beiträge und sonstigen Zahlungen als Nicht-Entgelte zu qualifizieren (Geiger, MWST Kommentar, N 47 zu Art. 18 MWSTG). Die Ausnahme von der Steuerpflicht für Leistungen, die in Ausübung hoheitlicher Gewalt erbracht werden, gilt auch für private Personen und Organisationen, die mit öffentlichen-rechtlichen Aufgaben betraut sind. Damit wird vermieden, dass bei Fremdvergabe dieser Aufgaben eine *taxe occulte* entsteht. Die Ausnahme greift aber nur, wenn den Personen und Organisationen auch die hoheitliche Gewalt übertragen wird. Dies bedeutet, dass sie mit dem Recht ausgestattet sein müssen, im Namen des Gemeinwesens anfechtbare Verfügungen erlassen zu können (Niklaus Honauer et al., Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 4. Aufl. 2024, N 623 ff.; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-5345/2023 vom 29. August 2024 E. 2.2.4).

E. 2.2.4

Zu den sog. Nicht-Entgelten zählen nach Art. 18 Abs. 2 Bst. a MWSTG weiter auch Subventionen und andere öffentlich-rechtliche Beiträge, selbst wenn sie gestützt auf einen Leistungsauftrag oder eine Programmvereinbarung gemäss Art. 46 Abs. 2 BV ausgerichtet werden (BGE 141 II 182 E. 3.1; Urteile des BVGer A-553/2021 vom 8. Februar 2022 E. 2.6.1, A-2566/2020 vom 11. November 2021 E. 2.5.1 [bestätigt durch BGE 149 II 43]; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-5660/2022 vom 21. Mai 2024 E. 3.2.2).

E. 2.3.1

Das Mehrwertsteuergesetz kennt keine Legaldefinition der Subvention oder der anderen öffentlich-rechtlichen Beiträge (Annie Rochat Pauchard, Subventions, mandats de prestations, conventions-programmes et TVA, in: OREF [Hrsg.], Au carrefour des contributions, 2020, S. 247, die auf S. 250 darauf hinweist, dass auch die Doktrin zum Subventionsgesetz [dazu sogleich] nicht einheitlich sei). Entsprechend dem Gebot der Einheit der Rechtsordnung ist dafür grundsätzlich auf die Subventionsgesetzgebung zurückzugreifen (BGE 149 II 43 E. 3.2 f., 140 I 153 E. 2.5.4; Urteil des BGER 2C_826/2016 vom 6. April 2018 E. 2.5; Urteile des BVGer A-5458/2021 vom 16. Dezember 2022 E. 2.4.2, A-2566/2020 vom 11. November 2021 E. 2.5.1.1). Gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung werden Subventionen allgemein als Leistungen kraft öffentlichen Rechts bezeichnet, die anderen Rechtspersonen für bestimmte Zwecke zukommen, ohne dass dies zu einer unmittelbaren Gegenleistung an den Subventionsgebenden führt (vgl. BGE 126 II 443 E. 6b; Urteil des BVGer A-5458/2021 vom 16. Dezember 2022 E. 2.4.4.1; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-5660/2022 vom 21. Mai 2024 E. 3.3).

E. 2.3.2

Nach Art. 29 MWSTV gelten als Subventionen oder andere öffentlich-rechtliche Beiträge namentlich die vom Gemeinwesen ausgerichteten: a) Finanzhilfen im Sinne von Art. 3 Abs. 1 des Subventionsgesetzes vom 5. Oktober 1990 (SuG, SR 616.1); b) Abgeltungen im Sinne von Art. 3 Abs. 2 Bst. a SuG, sofern kein Leistungsverhältnis vorliegt; c) Forschungsbeiträge, sofern dem Gemeinwesen kein Exklusivrecht auf die Resultate der Forschung zusteht; d) mit den Buchstaben a - c vergleichbaren Mittelflüsse, die gestützt auf kantonales und kommunales Recht ausgerichtet werden. Unter Abgeltungen im Sinn von Art. 3 Abs. 2 SuG sind Leistungen an Empfänger ausserhalb der Bundesverwaltung zu verstehen, die zur Milderung oder zum Ausgleich von finanziellen Lasten, die sich ergeben aus der Erfüllung von bundesrechtlich vorgeschriebenen Aufgaben (Bst. a) oder aber von öffentlich-rechtlichen Aufgaben, die dem Empfänger vom Bund übertragen worden sind (Bst. b). Letztere werden in Art. 29 MWSTV nicht genannt, da diesfalls in der überwiegenden Zahl der Fälle ein Leistungsverhältnis vorliegt. Auch hier ist jedoch im Einzelfall nicht ausgeschlossen, dass dem beitragsausrichtenden Gemeinwesen gegenüber keine Leistung erbracht wird und es sich bei den Beiträgen um Subventionen handelt (zum Ganzen: Urteil des BVGer A-5660/2022 vom 21. Mai 2024 E. 3.3.1; vgl. Erläuterungen zur Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009, Art. 29 Bst. b MWSTV [<https://www.news.admin.ch/news/message/attachments/17547.pdf>], letztmals besucht am 24. Februar 2025). Die vergleichbaren Mittelflüsse nach Art. 29 Bst. d MWSTV, die gestützt auf kantonales oder kommunales Recht ausgerichtet werden, müssen nicht unmittelbar gestützt auf ein kantonales oder kommunales Subventionsgesetz ergehen. Es reicht, dass sie sich auf andersartiges kantonales oder kommunales Recht stützen (BGE 149 II 43 E. 3.3; Urteil des BVGer A-553/2021 vom 8. Februar 2022 E. 2.6.2). Zu denken ist etwa an einen Beschluss des zuständigen kommunalen Organs (Legislative oder Exekutive),

das in Anwendung eines Gemeindereglements erfolgt (Urteil des BGer 2C_368/2022 vom 16. Dezember 2022 E. 3.3.3).

E. 2.3.3

Beim Begriff der Subvention bzw. des öffentlich-rechtlichen Beitrags im Sinn von Art. 18 Abs. 2 Bst. a MWSTG handelt es sich um einen wirtschaftlichen Begriff. Ob ein bestimmter Mittelfluss unter diesen Begriff fällt, ist im Einzelfall und unabhängig von der Bezeichnung des Mittelflusses zu entscheiden (Urteile des BGer 2C_268/2022 vom 16. Dezember 2022 E. 3.3.2, 2C_356/2020 vom 21. Oktober 2020 E. 5, 2C_233/2019 vom 29. August 2019 E. 5.4).

E. 2.4.1

Auch Leistungen, die sich der Staat zur Erfüllung seiner öffentlichen Aufgabe beschafft, können der Mehrwertsteuerpflicht unterliegen. Voraussetzung ist auch hier, dass ein Leistungsverhältnis vorliegt und nicht eine Subvention, welche kein Entgelt im Sinne der Mehrwertsteuer ist. Es ist alsdann zu unterscheiden, ob der Staat eine Subvention bezahlt, um ein bestimmtes Verhalten, das im öffentlichen Interesse liegt, zu fördern (BGE 141 II 182 E. 3.3, 140 I 153 E. 2.5.4 f.; vgl. Urteil des BVGer A-471/2021 vom 27. Juni 2022 E. 3.4.3.4 [bestätigt durch Urteil des BGer 9C_736/2022 vom 3. April 2023]) oder ob er sich eine individualisierte und konkrete Leistung beschafft, um eine ihm obliegende Aufgabe zu erfüllen (BGE 141 II 182 E. 3.5; Urteile des BGer 2C_233/2019 vom 29. August 2019 E. 5.3, 2C_196/2012 vom 10. Dezember 2012 E. 3.2.5; Urteile des BVGer A-5458/2021 vom 16. Dezember 2022 E. 2.4.4.2, A-187/2021 vom 12. Februar 2022 E. 2.3.2 mit Hinweisen auch auf die Materialien).

E. 2.4.2

Zwar liegt auch bei einer Subvention insofern eine gewisse Leistung des Geldempfängers vor, als er sich in einer Weise verhält, die dem öffentlichen Interesse als förderungswürdige Gegenleistung erscheint (BGE 126 II 443 E. 6c; Urteil des BGer 2C_196/2012 vom 10. Dezember 2012 E. 2.5; Urteil des BVGer A-5458/2021 vom 16. Dezember 2022 E. 2.4.4.1). Es besteht darin aber keine innere wirtschaftliche Verknüpfung zwischen Leistung und Gegenleistung, so dass nicht von einem Leistungsaustausch gesprochen werden kann (BGE 149 II 53 E. 6.1, 141 II 182 E. 3.3; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-2648/2019 vom 27. Mai 2020 E. 3.2.2). Ist mit der Geldleistung der öffentlichen Hand keine spezifische (Gegen-)Leistung der empfangenden Person verknüpft und steht es ihr frei, wie sie die zur Förderung des angestrebten Zwecks notwendigen Massnahmen treffen will, deutet dies praxismässig auf eine Subvention hin (Urteile des BVGer A-4569/2020 vom 4. Juli 2022 E. 6.1.6, A-2648/2019 vom 27. Mai 2020 E. 3.2.2 in fine). Abgesehen von dieser Verhaltensbindung sind Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand jedoch «unentgeltlich», d.h. ein wirtschaftlich gleichwertiges Entgelt ist für sie nicht zu entrichten (BGE 140 I 153 E. 2.5.5, 126 II 443 E. 6c; Urteil des BGer 2C_196/2012 vom 10. Dezember 2012 E. 2.3; Urteile des BVGer A-2704/2020 vom 22. März 2022 E. 2.3 [bestätigt durch Urteil des BGer 2C_368/2022 vom 16. Dezember 2022], A-2566/2020 vom 11. November 2021 E. 2.5.1.2 [bestätigt durch BGE 149 II 43]; Geiger, MWST Kommentar, N 11 zu Art. 18 MWSTG; zum Ganzen: BGE 141 II 182 E. 3.5). Demgegenüber weist ein Interesse des Beitragszahlers an der Erfüllung der öffentlichen Aufgabe auf ein Leistungsverhältnis hin. Wie gesehen (s. weiter oben in dieser Erwägung), kann dieses Interesse insbesondere darin bestehen, dass die Leistung des

Beitragsempfängers den Staat von einer ihm obliegenden Aufgabe entlastet (Urteil des BVerfG A-2648/2019 vom 27. Mai 2020 E. 3.2.2 mit Hinweisen).

E. 2.4.3

Subventionen sind demzufolge von vornherein nicht Gegenstand eines mehrwertsteuerrechtlichen Leistungsverhältnisses. Sie sind nicht Entgelt für eine vom Subventionsempfänger zu erbringende marktwirtschaftliche Leistung und fliessen folgerichtig nicht in die Bemessungsgrundlage für die Mehrwertsteuer ein (vgl. Urteil des BVerfG 2C_368/2022 vom 16. Dezember 2022 E. 3.2.4; Urteil des BVerfG A-5046/2021 vom 15. August 2023 E. 2.4).

E. 2.5.1

Leistungen sind steuerbar, wenn und soweit sie nicht unter eine im Gesetz vorgesehene Ausnahme fallen (Art. 21 und 23 MWSTG). Im Gesundheitswesen sind von der Besteuerung ausgenommen die Spitalbehandlungen, daneben die ärztlichen Heilbehandlungen in Spitälern und Privatkliniken sowie in Zentren für ärztliche Heilbehandlungen und Diagnostik (stationäre Heilbehandlungen; Art. 21 Abs. 2 Ziff. 2 MWSTG). Weiter ausgenommen sind die sog. übrigen Heilbehandlungen, die insbesondere von Ärzten, Zahnärzten, Psychiatern, Pflegefachpersonen oder Angehörigen ähnlicher Heil- und Pflegeberufe erbrachten Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin (ambulante Heilbehandlungen; Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG); Voraussetzung dafür ist objektiv, dass eine Heilbehandlung im Humanmedizinbereich direkt an den Patienten erbracht wird, wobei die Telemedizin eine Ausnahme dazu darstellt (Urteil des BVerfG 2C_1076/2015 vom 9. Dezember 2016 E. 3.4). In subjektiver Hinsicht ist erforderlich, dass die Heilbehandlung von Ärzten erbracht wird, die über eine Berufsausübungsbewilligung verfügen (vgl. dazu Art. 34 Abs. 1 MWSTV; BGE 149 II 385 E. 4.3; Urteil des BVerfG 2C_1076/2015 vom 9. Dezember 2016 E. 3.3).

E. 2.5.2

Nach Art. 34 Abs. 1 MWSTV gelten als Heilbehandlungen im Sinn von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG 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 (Urteil des BVerfG 9C_375/2024 vom 15. November 2024 E. 4.1).

E. 2.5.3

Nicht als Heilbehandlung zu qualifizieren sind rechtsprechungsgemäss unter anderem Leistungen eines Call-Centers, das für Krankenversicherungen gegen einen jährlichen pro versicherte Person fixierten Betrag Triageleistungen vornimmt, selbst wenn im Call-Center auch Ärzte tätig sind und diese über eine Berufsausübungsbewilligung verfügen. Diesfalls liegt zwischen dem Call-Center und den versicherten Endverbrauchern (Patienten) kein Leistungsaustausch vor. Somit ist zu unterscheiden zwischen Leistungen, welche das Call-Center an Krankenversicherungen und Ärztenetzwerke erbringt und solche, die an Personen erbracht werden, die das Call Center über eine gebührenpflichtige Nummer kontaktieren. Die Leistungen, eingeordnet in vier Triagestufen (Notfall, Arztbesuch, Arztbesuch regulär und Selbstmedikation), sind als Managementleistungen zu qualifizieren. Wird der Rat zur Selbstmedikation erteilt, bewirkt dies beim Krankenversicherer unter Umständen eine Kostenersparnis. Der Leistungsaustausch findet damit offensichtlich zwischen dem Call-Center und dem Krankenversicherer bzw. dem Ärztenetzwerk statt; der

versicherte Patient profitiert allenfalls über tiefere Prämien (Urteil des BVGer A-3395/2007 vom 24. Februar 2009 E. 3 Vorbemerkungen und 3.1).

E. 3.1

Betreffend die Organisation des Notfalldienstes sind die Ärztinnen und Ärzte, Zahnärztinnen und Zahnärzte sowie Apothekerinnen und Apotheker gemäss GesG/[...] verpflichtet, in einer Notfalldienstorganisation nach §§ 17a oder 17b mitzuwirken (§ 17 Abs. 1 Bst. a GesG/[...]). Die Standesorganisationen der Berufsgruppen gemäss § 17 Abs. 1 organisieren die zweckmässige Leistung des Notfalldienstes. Bestehen bei einer Berufsgruppe mehrere Standesorganisationen, bezeichnet der Regierungsrat die zuständige Organisation (§ 17a Abs. 1 GesG/[...]). Die Direktion stellt den Standesorganisationen die Angaben zu den Notfalldienstpflichtigen zur Verfügung (§ 17a Abs. 2 GesG/[...]). Die Standesorganisationen erlassen Notfalldienstreglemente. Diese gelten auch für Mitglieder der Berufsgruppe, die nicht Mitglieder der Standesorganisation sind. Die Reglemente bedürfen der Genehmigung durch die Direktion (§ 17a Abs. 2 GesG/[...]). Kommt die Organisation des Notfalldienstes durch eine Standesorganisation nicht zustande, übernimmt die Direktion die Organisation. Sie kann diese Aufgabe ganz oder teilweise den Gemeinden oder Dritten übertragen (§ 17b GesG/[...]). Die Standesorganisationen, der Kanton und die Gemeinden tragen die ihnen für die Organisation entstehenden Kosten, soweit diese nicht durch Ersatzabgaben gemäss §§ 17d und 17e gedeckt werden (§ 17c Abs. 1 GesG/[...]). Beauftragt der Kanton Dritte mit der Organisation, vergütet er diesen die vollen Kosten einer wirtschaftlichen Leistungserbringung, soweit die Kosten nicht durch die Ersatzabgaben nach §§ 17d und 17e gedeckt werden (§ 17c Abs. 2 GesG/[...]). Die Standesorganisation erhebt die Ersatzabgabe und den allfälligen Sockelbeitrag (§ 17d Abs. 3 Satz 1 GesG/[...]). In den Fällen von § 17 b [wenn die Organisation des Notfalldienstes nicht durch eine Standesorganisation zustande kommt] erheben der Kanton, die Gemeinden oder die vom Kanton beauftragten Dritten die Ersatzabgabe (§ 17d Abs. 4 GesG/[...]). Die Ersatzabgabe und die Sockelbeiträge werden gemäss § 17f Abs. 1 GesG/[...] von der erhebenden Stelle für die Erfüllung folgender Aufgaben verwendet: Erstellen der Dienstpläne (Bst. a); Administrativverkehr mit den Notfalldienstpflichtigen (Bst. b); Kalkulation und Inkasso der Ersatzabgaben (Bst. c) und weitere organisatorische Aufgaben (Bst. d).

E. 3.2

Hinsichtlich der Triagestelle hält § 17h GesG/[...] fest, dass die Direktion eine für das ganze Kantonsgebiet zuständige, jederzeit erreichbare Triagestelle zur Koordination der Notfalldienste und Patientenvermittlung betreibt (Abs. 1). Weiter verfügt die Triagestelle über eine Betriebsbewilligung nach §§ 35 und 36 (Abs. 2 Bst. b). Sie vermittelt Patientinnen und Patienten an die örtlich und fachlich zuständigen Notfalldienstleistenden oder im Bedarfsfall an andere medizinische Leistungserbringer (Abs. 2 Bst. c). Sie legt Regeln zur einheitlichen Gestaltung der Dienstpläne der Standesorganisationen fest (Abs. 2 Bst. d). Laut § 17h Abs. 3 GesG/[...] kann die Direktion eine Standesorganisation oder Dritte mit dem Betrieb der Triagestelle beauftragen. Sie entschädigt ihnen die vollen Kosten einer wirtschaftlichen Leistungserbringung.

E. 4.1

Die Beschwerdeführerinnen bringen im Wesentlichen vor, bei den Zahlungen der Gesundheitsdirektion an die B._____ für den Betrieb der Notfalltrriagestelle durch die

D._____ AG handle es sich um «Nicht-Entgelte» für die Ausübung einer hoheitlichen Tätigkeit im Sinne von Art. 18 Abs. 2 MWSTG. Dies treffe auch für die Aufbaufinanzierung in den Steuerperioden 2015 - 2017 zu, obschon sie diese fälschlicherweise mit pauschalen Steuersätzen abgerechnet habe. Die Triage­tätigkeit liege im allerhöchsten öffentlichen Interesse, zumal sie ein entscheidendes Element der gesundheitlichen Grundversorgung darstelle, die ihrerseits von Gesetzes wegen Staatsaufgabe sei. Sie erfolge auch im Interesse der Mitglieder der B._____. Daher sei ein Leistungsverhältnis von vorherein zu verneinen. Entgegen der Vorinstanz handle es sich weder um eine marktfähige bzw. unternehmerische Tätigkeit, die auch ein beliebiger Dritter ausführen könne, noch um «echtes Outsourcing», bei welcher der Anbieter seine Vollzugstätigkeiten aus unternehmerischen Gründen dem Staat verkaufe bzw. der Staat eine Leistung einkaufe. Vielmehr handle sie (die Beschwerdeführerin 1) als Vertreterin des Kantons bzw. als ausgelagerte Dienstabteilung der Gesundheitsdirektion («unechtes Outsourcing») gestützt auf eine strikte Kostendeckungsvereinbarung, ohne die Möglichkeit einer Gewinnerzielung. Ein «unechtes Outsourcing» liege vor, da die Leistungsvereinbarung nichts anderes als eine einfache, stille Gesellschaft mit besonderer Ausgestaltung sei. Die Beschwerdeführerin 1 sei die Aussengesellschafterin über deren Organisation die Leistungen erbracht würde, ohne jegliches Risiko zu tragen. Risikoträgerin allein sei die Gesundheitsdirektion, welche als stille Innen- und Hauptgesellschafterin sämtliche Risiken, d.h. sämtliche Kosten tragen würde. Die Beschwerdeführerin 1 würde die Leistungen in Vertretung des Kantons erbringen, die hierfür erhaltenen Entschädigungen seien richtigerweise als «Verlustdeckungszahlungen» zu qualifizieren. Die Beschwerdeführerin 1 gewährleiste faktisch eine Defizitgarantie, wenn die kantonale Entschädigung für die Personal- und Fixkosten infolge geringerer Anruftzahlen reduziert würde. Den Verlust trage zwar die C._____ AG, könne aber nur durch die faktische Defizitgarantie abgedeckt werden. Dementsprechend handle die Beschwerdeführerin 1 auch nicht in eigenem Interesse; sie habe keinen Willen, dem Kanton eine Vollzugsleistung gegen Entgelt zu erbringen. Auch wenn der Vollzug des Triagebetriebs formal an einen Dritten übertragen werde, der seine Vollzugsdienstleistung gegenüber dem Auftraggeber erbringe und dafür ein Entgelt erhalte, bedeute die Leistungsvereinbarung materiell genau das Gegenteil: Aufgrund des Kostendeckungsregimes könne zwischen den Parteien keine Verkäufer-Käufer-Beziehung bestehen. Die Modalitäten des Entgelts würden auch dem Drittvergleich nicht standhalten. Hinsichtlich des vereinbarten Gewinns bestehe zudem ein Ausschüttungsverbot. Die Beschwerdeführerinnen führen sodann aus, dass mangels eines unternehmerischen Bereichs auch keine Besteuerung beim Endkonsumenten, d.h. den Patienten erfolge. Für diese sei die Wahl der Notrufnummer des C._____ und die Leistung kostenlos. Obschon die Leistungsvereinbarung umfassend und detailliert sei, sei dies der Sache geschuldet und mache das Verhältnis nicht zu einem mehrwertsteuerlichen Leistungsverhältnis. Die Aufgaben müssten umschrieben und der Abrechnungsmechanismus definiert werden, wie bei einer Dienststelle und internem Budget. Solange wie bei einer Dienstabteilung ein Kostendeckungsregime gelte, spiele auch die Ausschreibungsfähigkeit der Tätigkeit keine Rolle. Aus Sicht der Beschwerdeführerinnen seien weiter die Triage­tätigkeit und die Organisation des Notfalldienstes, die beide Bestandteil der Leistungsvereinbarung vom 26. Juni 2017 seien, untrennbar miteinander verbunden. Die Notfallorganisation obliege gemäss § 17 des GesG/[...] den Standesorganisationen, werde von der Beschwerdeführerin 1 vorgenommen und sei nicht an die C._____ AG übertragen worden. Des Weiteren würden die

Dienstpläne entgegen § 17 Bst. d GesG/[...] nicht von der Triagestelle festgelegt. Ausserdem könne die Vermittlungstätigkeit, d.h. die Zuweisung der Patienten an einen «Point of Care» (Hausarzt, Facharzt, Ärzte für Hausbesuche, Notfallzentren) nur durch die Beschwerdeführerin 1 bzw. die C. _____ AG ausgeführt werden. Die Beschwerdeführerin 1 selbst betreibe im Kanton [...] die für die Organisation des Notfalldienstes erforderliche Plattform und Software. Ohne einheitliches Management und Organisation des Notfalldienstes samt Zugriff auf die Plattform sei die Triagestätigkeit nicht möglich. So wäre z.B. nicht bekannt, welcher Facharzt in welchem Notfalldienstkreis wann Dienst habe. Daher sei der Betrieb der Triagestelle gerade keine eigenständige Aufgabe, die von einem beliebigen Dritten durchgeführt werden könne. Gemäss der Position der Gesundheitsdirektion handle es sich bei der Führung der Triagestätigkeit, der Dienstorganisation der Ärzte und der Ersatzabgabe für notfalldienstpflichtige Ärzte um drei voneinander abhängige und ineinander übergehende Elemente. In Zukunft werde gemäss der Stellungnahme der Gesundheitsdirektion der gesamte Notfalldienst auszuschreiben sein (Beschwerdebeilage [BB] 5). Solange die Beschwerdeführerin 1 die Triagestelle und die Notfalldienstorganisation übernehme, seien diese beiden Tätigkeiten aufgrund ihrer Koppelung gerade nicht als separat ausschreibungsfähig zu betrachten. Ohne Einbindung der Ärzteschaft bzw. ihrer Standesorganisation sei die Führung der Triagestelle gar nicht möglich, weshalb auch die Frage der Marktfähigkeit verneint werden müsse. Unter der aktuellen Rechtslage würden (noch) keine gesetzlichen Grundlagen für eine zwangsweise Zusammenarbeit mit der Beschwerdeführerin 1 und den Ärzten und einem unabhängigen Dritten im Bereich der Vermittlungstätigkeit bestehen. Ohne die Vermittlungstätigkeit könne aber die Triage nicht durchgeführt werden. Unabhängig davon - so die Beschwerdeführerinnen weiter -, ob von einer hoheitlichen Tätigkeit ausgegangen werde, handle es sich auch um ausgenommene Umsätze nach Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG, da mit der Triagestätigkeit die Feststellung von Krankheiten, Verletzungen etc. im Sinne von Art. 34 Abs. 1 MWSTV, also der erste Teil einer Heilbehandlung, vorliegen würde. Die Koordinations-, Dispositions- und Triagestätigkeit sei vergleichbar mit jener eines Spitals in der Patientenaufnahme oder in einer Hausarztpraxis. Die dort vorgenommenen Triagestätigkeiten würden als Teil der von der MWST befreiten Heilbehandlung eingerechnet. Ein physischer Kontakt sei hierfür nicht erforderlich. Ihre Leistung werde somit den Patienten und nicht dem Kanton erbracht, jedoch nicht in Erwartung eines Entgeltes und damit einer unternehmerischen Tätigkeit, sondern in Erfüllung des Notfalldienstes. In anderen Kantonen würde teilweise das Unternehmen Medgate die Notfalldienst-Triagestätigkeiten mit anschliessender Beratungstätigkeit vornehmen und via TARMED-Tarif abrechnen. Dass im Kanton [...] die Triagestelle mittels Steuergelder finanziert würde, ändere nichts an der mehrwertsteuerlichen Qualifikation. Denn entgegen der Vorinstanz führe das fehlende Entgelt, da die Endkonsumenten nichts zu bezahlen hätten, nicht zum Ausschluss einer Heilbehandlung. Das Entgelt könne laut Art. 3 Bst. f MWSTG auch von einem Dritten stammen, vorliegend dem Kanton. Bei der Beschwerdeführerin 1 bzw. der C. _____ AG handle es sich um ein ambulantes Behandlungszentrum, eine sog. Poliklinik, die über die kantonale Berufsausübungsbewilligung verfüge und nicht um eine Call Center. Ausserdem würde die telefonische Triage zu rund 95 % von Personen mit einer medizinischen Ausbildung vorgenommen. Es sei auch rund um die Uhr ein Triagearzt anwesend. Ihre Triagestätigkeit unterscheide sich somit wesentlich von jener im Urteil des BVGer A-3395/2007 vom 24. Februar 2009, wo ein Call Center Triageleistungen für Krankenversicherer oder

Ärztetzwerke angeboten habe, damit diese ihre Kosten senken konnten. Die Leistungen seien in jenem Fall in erster Linie diesen und nicht den Patienten erbracht worden. Vorliegend bezahle der Kanton jedoch nicht, um seine Kosten zu senken, sondern für Heilbehandlungen, die den anrufenden Patienten erbracht würden. Das Anbieten der 24-h-Notfallrufnummer senke die Kosten für den Kanton nicht, sondern erhöhe diese. Zudem nehme der Kanton den Arztpraxen und Spitälern die Erstbeurteilung ab und entlaste damit diese. Letztlich - so die Beschwerdeführerinnen weiter - seien die kantonalen Entschädigungen als Subventionen zu qualifizieren, weil nur die tatsächlichen Kosten abgegolten würden. Auch mit der vereinbarten Gewinnkomponente würde die Beschwerdeführerin 1 nur Kosten finanzieren. Dieser Gewinn würde ausserdem einem absoluten Ausschüttungsverbot und einem Investitionszwang unterliegen. Hinsichtlich des Eventualantrags sind die Beschwerdeführerinnen der Auffassung, dass von den Zahlungen der Gesundheitsdirektion in den Jahren 2018 und 2019 lediglich im Umfang von Fr. 130'000.-, d.h. der gemäss Leistungsvereinbarung vorgesehenen Gewinnkomponente, steuerbare Umsätze infolge «unechtem Outsourcing» vorliegen würden. Schliesslich machen die Beschwerdeführerinnen geltend, dass die angefochtenen Einspracheentscheide im Lichte von Art. 8 (Rechtsgleichheit) und 130 (Kompetenzbestimmung betr. die MWST) BV nicht verfassungskonform seien.

E. 4.2

Die Vorinstanz macht zusammenfassend geltend, dass die Auslagerung der Triage Tätigkeit an die Beschwerdeführerin 1 nicht bedeute, dass die in diesem Zusammenhang erbrachten Leistungen hoheitlich und nicht marktfähig seien. So hätte die Triage Tätigkeit auch auf private Anbieter, eine der anderen Standes- oder staatliche Organisationen anderer Kantone, Spitäler, Krankenkassen, Rettungsdienste oder Notfalldienstleister übertragen werden können. Auch nur schon die gesetzliche Ausschreibungspflicht ab dem Jahr 2027 sei ein Hinweis auf die Marktfähigkeit der Triage Tätigkeit. Der Betrieb der Triage Stelle durch einen Dritten wäre daher sowohl aufgrund der vorhandenen gesetzlichen Grundlagen (§ 17 Abs. 3 GesG/[...]) als auch der gegebenen Marktlage sehr wohl möglich gewesen, weshalb in diesem Bereich eine entsprechende Marktfähigkeit zu bejahen sei. Sodann sei die Beschwerdeführerin 1 keine Dienststelle der Gesundheitsdirektion. Schliesslich fehle es auch am Subordinationsverhältnis bzw. an der Verfügungskompetenz der Beschwerdeführerin 1 im Bereich des Betriebs der Triage Stelle, sodass keine hoheitliche Tätigkeit vorliege. Es sei - so die Vorinstanz weiter - unbestritten, dass die Tätigkeit der Triage Stelle eine öffentliche Aufgabe sei, zu welcher der Gesetzgeber die Gesundheitsdirektion verpflichtet habe. Letztere habe mit der Leistungsvereinbarung vom 26. Juni 2017 die darin aufgeführten Leistungen gegen eine Entschädigung der vollen Kosten einer wirtschaftlichen Leistungserbringung an die Beschwerdeführerin 1 ausgelagert (Outsourcing). Der Leistungsgehalt der ausgelagerten Leistungen bestehe in einer ausgelagerten Organisations- (Koordination der Notfalldienste bzw. Festlegung zur einheitlichen Gestaltung der Dienstpläne) und Vermittlungsleistung (Zuweisung von Patienten an die medizinischen Leistungserbringer wie Hausärzte, Fachärzte, Spitäler etc.). Damit liege eine (wirtschaftliche) Leistungserbringung der B. _____ an die Gesundheitsdirektion als Mehrwertsteuerrechtliche Leistungsempfängerin vor. Eine Gewinnerzielung sei für einen Leistungsaustausch nicht erforderlich, wobei vorliegend eine Gewinnkomponente mit Gewinndeckelung und Reinvestitionspflicht nachträglich vereinbart worden sei. Die gegenüber der Gesundheitsdirektion zu erbringenden Leistungen seien in der Leistungsvereinbarung vom 26. Juni 2017 detailliert umschrieben. Ausserdem

sei ein Kündigungsrecht vorgesehen. Aus Sicht der Vorinstanz würden die Beschwerdeführerinnen verkennen, dass neben der ausgelagerten Patientenvermittlung auch die Koordination der Notfalldienste zwischen den verschiedenen Standesorganisationen auf die Triagestelle übertragen werden (vgl. § 17 Abs. 1 und 17h Abs. 2 Bst. d GesG/[...]; Leistungsvereinbarung vom 26. Juni 2017 Ziff. 2 erstes Lemma [act. 1.3 und 3.5]). Die eigentliche Notfalldienstorganisation obliege den verschiedenen Standesorganisationen (Art. 17a GesG/[...]) und sei von der Triage Tätigkeit zu unterscheiden. Die Notfalldienstorganisation werde nicht entschädigt und sei somit auch nicht mehrwertsteuerlich zu beurteilen. Die Verpflichtung der Beschwerdeführerin 1 zur Notfalldienstorganisation betreffe somit nur die Ärzteschaft. Aus der Verfügungskompetenz und der Kompetenz zur Erhebung einer Ersatzabgabe betreffend ihre eigene Notfalldienstorganisation könne die Beschwerdeführerin 1 für die vorliegende Beurteilung nichts zur ihren Gunsten ableiten. Solche Verfügungskompetenzen hätten auch die Standesorganisationen der Zahnärzteschaft und Apothekerschaft inne. Werde die Beschwerdeführerin 1 nun für diese tätig, indem sie die Triage oder Koordination betreffend einheitliche Vorgaben für die Dienstplanung vornehme, könne sie dies einzig gestützt auf die Leistungsvereinbarung vom 26. Juni 2017. Die Dienstpläne selbst seien jedoch durch die jeweiligen Standesorganisationen im Rahmen ihrer jeweiligen Notfalldienstorganisationen und der anwendbaren Reglemente zu erstellen. Im Verhältnis zwischen der Beschwerdeführerin 1 und der Gesundheitsdirektion könne keine Heilbehandlung vorliegen, da eine solche gegenüber einem Gemeinwesen nicht erbracht werden könne. Im Verhältnis zwischen der Erstgenannten und den anrufenden Patienten können ebenfalls kein Leistungsverhältnis erkannt werden, da die Telefonanrufe unbestrittenermassen unentgeltlich erfolgten. Eine dabei vorzunehmende, rudimentäre Erstbeurteilung (Aufnahme/Abfrage der Patientensituation) samt darauf basierender Priorisierung sei untergeordneter Natur zur erbrachten hauptsächlichen Organisations- und Vermittlungsleistung. Die Heilbehandlung werde erst im Anschluss an die erfolgte Vermittlung durch die jeweiligen medizinischen Leistungserbringer erbracht, die hierfür eine Entschädigung nach dem TARMED-Tarif erhalten würden. Selbst eine medizinische Beratungsleistung durch ein Call Center gegenüber Patienten sei eine steuerbare Leistung, wenn sie an eine Krankenkasse oder dergleichen erbracht werde, auch dann, wenn ein Arzt diese vornehme. Bei den Zahlungen der Gesundheitsdirektion, die nicht gestützt auf den TARMED-Tarif erfolgten, handle es sich entgegen der Argumentation der Beschwerdeführerinnen nicht um ein Drittentgelt für eine Heilbehandlung am Patienten. Gleiches treffe auch auf die Aufbaukosten für die Triagestelle im Jahr 2017 zu. Demzufolge liege zwischen den anrufenden Patienten und der Beschwerdeführerin 1 kein mehrwertsteuerrechtliches Leistungsverhältnis vor. Daran ändere nichts, dass die Beschwerdeführerin 1 über eine Bewilligung zum Betrieb einer Poliklinik verfüge. Schliesslich sei das Entgelt, welches die Beschwerdeführerin 1 für die Triage Tätigkeit erhalte, keine Subvention, da gemäss der Leistungsvereinbarung vom 26. Juni 2017 samt Vertragsnachtrag vom 30. April 2019 sowie Betriebskonzept vom 3. November 2017 und Betriebsbewilligung vom 1. Januar 2018 die auf die Beschwerdeführerin 1 übertragenen Aufgaben bzw. die von ihr zu erbringende Leistung (Betrieb der Triagestelle) im Detail umschrieben seien. Im Gegenzug dürfe die Beschwerdeführerin 1 gemäss § 17 des GesG/[...] die Entschädigung der «vollen Kosten einer wirtschaftlichen Leistungserbringung» erwarten. In Bezug auf die Entschädigung sei ein nach den effektiven Anruferzahlen abgestufter Entschädigungsmechanismus vereinbart, der Ersatz der

tatsächlich aus der Leistungserbringung entstandenen Kosten, eine Rückerzahlungsverpflichtung im Falle einer überhöhten Entschädigung und eine Entschädigungskürzung im Fall von Pflichtverletzungen. Insgesamt erhelle sich daraus, dass zwischen der zu erbringenden Leistung und der Entschädigung, welche die Beschwerdeführerin 1 als Ersatz der für die Leistungserbringung angefallenen Kosten zukomme, eine unmittelbare innere wirtschaftliche Verknüpfung bestehe. Aus mehrwertsteuerlicher Sicht stellen ein solcher Kostenersatz sowie die Gewinnkomponente ein Entgelt dar.

E. 5

Zu prüfen ist, ob die Triagetätigkeit und die hierfür erhaltene Entschädigung als mehrwertsteuerliches Leistungsverhältnis zu qualifizieren ist (E. 5.1.1 f.). Sodann ist zu untersuchen, ob es sich bei der Triagetätigkeit um eine hoheitliche Tätigkeit handelt (E. 5.2) oder die Entschädigung für die Triagetätigkeit als Subvention zu qualifizieren ist (E. 5.3). Schliesslich ist zu prüfen, ob es sich bei der Triagetätigkeit um eine von der Mehrwertsteuer ausgenommene Heilbehandlung im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG handelt (E. 5.4).

E. 5.1

In mehrwertsteuerlicher Hinsicht ist zunächst zwischen dem Verhältnis der Gesundheitsdirektion und der Beschwerdeführerin 1 gestützt auf die Leistungsvereinbarung vom 26. Juni 2017 einerseits und jenes zwischen der Beschwerdeführerin 1 und den anrufenden Patienten andererseits zu unterscheiden (E. 2.5.3). Letzteres ist nicht Streitgegenstand des vorliegenden Verfahrens und daher nicht zu qualifizieren.

E. 5.1.1

Was das Verhältnis zwischen der Gesundheitsdirektion und der Beschwerdeführerin 1 betrifft, ist die Gesundheitsdirektion gestützt auf § 17h Abs. 1 GesG/[...] verpflichtet, eine Triagestelle zu betreiben (E. 3.2). Für die Notfalldienstorganisation sind grundsätzlich die Standesorganisationen zuständig, wobei die Gesundheitsdirektion die Organisation übernehmen kann bzw. diese ganz oder teilweise an Gemeinden oder Dritte übertragen kann, wenn die Organisation durch eine Standesorganisation nicht zustande kommt (E. 3.1). Insoweit können die Notfalldienstorganisation und die Triagetätigkeit miteinander von der Gesundheitsdirektion an einen Dritten ausgelagert werden, was vorliegend geschehen ist. Beim Betreiben einer Triagestelle für Notrufe handelt es sich somit mindestens teilweise um eine kantonale Kompetenz und insoweit um eine öffentlich-rechtliche Aufgabe. Diese hat die Gesundheitsdirektion mittels der Leistungsvereinbarung vom 26. Juni 2017 auf die Beschwerdeführerin 1 übertragen, wozu sie nach § 17h Abs. 3 GesG/[...] berechtigt war. Mit der genannten Leistungsvereinbarung erteilte die Gesundheitsdirektion der Beschwerdeführerin 1 einerseits den Auftrag, für das ganze Gebiet des Kantons [...] die Koordination und Disposition von Ärztinnen und Ärzten, Zahnärztinnen und Zahnärzten, Apothekerinnen und Apothekern über Einsatzregionen und Dienstpläne eines kantonsweiten Netzwerks von medizinischen Leistungserbringern sicherzustellen (Ziff. 2 erstes Lemma der Leistungsvereinbarung vom 26. Juni 2017). Andererseits beauftragte sie die Beschwerdeführerin 1, eine kantonsweite Triagestelle mit einer einzigen Telefonnummer zur Vermittlung der Patientinnen und Patienten an die Ärztinnen und Ärzte, Zahnärztinnen und Zahnärzte, Apothekerinnen und Apotheker gemäss koordinierten Dienstplänen oder an andere geeignete Leistungserbringer zu betreiben (Ziff. 2 zweites Lemma

Leistungsvereinbarung vom 26. Juni 2017). Die Beschwerdeführerin 1 ihrerseits übernahm die Pflicht, diesen Auftrag vollständig zu erfüllen. Dabei ist die B. _____ berechtigt, den Auftrag durch eine sich zu 100 % in ihrem Besitz befindliche Tochtergesellschaft zu erfüllen, wobei sie auch in diesem Fall der Gesundheitsdirektion für die Erfüllung des Leistungsauftrags voll verantwortlich bleibt (Ziff. 2 letzter Absatz der Leistungsvereinbarung vom 26. Juni 2017). Weiter hält die Leistungsvereinbarung vom 26. Juni 2017 in Ziff. 3 insbesondere fest, dass die Notrufbearbeitung und Triagierung während 24 Stunden an 365 Tagen im Jahr sicherzustellen sei. Zur Triagierung gehöre zudem die situationsgerechte Vermittlung der ärztlichen sowie der zahnärztlichen Leistungserbringung und der Apothekerinnen und Apotheker. Der ärztliche Notfalldienst umfasse neben dem allgemeinen Notfalldienst insbesondere auch die Leistungserbringung im Bereich Pädiatrie und Psychiatrie. Der Leistungsauftrag wird in der Leistungsvereinbarung vom 26. Juni 2017 sowie dem Vertragsnachtrag vom 16./25. April 2019 klar umschrieben. Dabei wird darauf hingewiesen, dass sich die Beschwerdeführerin 1 zur vollständigen Erfüllung des Leistungsauftrags verpflichtet (Ziff. 2 der Leistungsvereinbarung vom 26. Juni 2017). Die Leistungsvereinbarung enthält somit betreffend die Triagetätigkeit und den Notfalldienst einen individualisierten und konkreten Leistungsauftrag.

E. 5.1.2

In Bezug auf die Entschädigung vergütet der Kanton die vollen Kosten einer wirtschaftlichen Leistungserbringung, wenn er Dritte mit der Organisation oder dem Betrieb einer Triagestelle beauftragt (§§ 17c Abs. 2 und 17h Abs. 3 GesG/[...]). Dementsprechend wurde die Entschädigung so ausgestaltet, dass eine Gewinnerzielung möglich ist. Diese Gewinnerzielung wurde auf Fr. 130'000.- gedeckelt und einem Ausschüttungsverbot unterstellt (§ 7 Vertragsnachtrag vom 16./25. April 2019). Den Beschwerdeführerinnen kann somit in ihrer Auffassung, dass es sich bei der Entschädigung um einen blossen «Kostenersatz» handle, nicht zugestimmt werden. Die Entschädigung wurde alsdann gestützt auf die erwarteten Anruferzahlen festgelegt, wonach für 250'000 Anrufe im Jahr eine Jahrespauschale von Fr. 2.5 Mio. zuzüglich einer Monatspauschale von Fr. 400'000.- und pro 10'000 zusätzlicher Anrufe pauschal Fr. 175'000.- vergütet werden (Ziff. 5 der Leistungsvereinbarung vom 26. Juni 2017). Zudem wurde vereinbart, dass bei über 500'000 oder unter 200'000 Anrufen pro Kalenderjahr die Entschädigungsregelung pro futuro neu verhandelt werde. Bei über 200'000 aber unter 250'000 Anrufen im Kalenderjahr wird die Pauschale im Folgejahr um Fr. 300'000.- gekürzt. Infolge tiefer Anruferzahlen und längerer Anruferdauer als geplant wurde die Entschädigungsregelung mit dem Vertragsnachtrag vom 16./25. April 2019 angepasst. Laut Ziff. 3 des Vertragsnachtrags vom 16./25. April 2019 wurde neu ein Stufensystem eingeführt, wonach für bis zu 90'000 Anrufen pro Jahr Fr. 1'420'000.- vergütet werden und pro zusätzliche 5'000 Anrufe eine weitere Vergütung ausgerichtet wird. Zudem wurden Entschädigungen für die Triageärzte, das Marketing und weitere Kostenpositionen vereinbart (Ziff. 4-6 des Vertragsnachtrags vom 16./25. April 2019). Entgegen den Beschwerdeführerinnen handelt es sich bei der Entschädigung somit nicht um ein Drittentgelt, da die Beschwerdeführerin 1 dafür entschädigt wird, dass sie eine öffentlich-rechtliche Aufgabe für die Gesundheitsdirektion erfüllt, welche diese gegenüber der Bevölkerung kostenlos anbieten will. Aus dem Gesagten folgt einerseits, dass die Entschädigung allein für das Erbringen der Triagetätigkeit und den Notfalldienst ausbezahlt wird und somit ein Entgelt im mehrwertsteuerlichen Sinn vorliegt. Andererseits zeigt der Entschädigungsmechanismus, dass sich die Entschädigung gestützt auf die (erwarteten bzw. erfolgten) Anruferzahlen bemisst und somit eine innere wirtschaftliche Verknüpfung

zwischen der Triagetätigkeit und dem Notfalldienst einerseits und dem Entgelt andererseits besteht. Demnach liegt ein Mehrwertsteuerliches Leistungsverhältnis im Sinne eines Outsourcings vor (E. 2.2.1). Infolgedessen kann den Beschwerdeführerinnen sodann hinsichtlich ihrer Argumentation zum «unechten Outsourcing» bzw. einer einfachen stillen Gesellschaft und den von ihnen daraus abgeleiteten Konsequenzen nicht gefolgt werden. Ebenso wenig können die Beschwerdeführerinnen aus der Interdependenz der Triagetätigkeit und des Notfalldienstes aus Mehrwertsteuerlicher Sicht etwas zu ihren Gunsten ableiten (vgl. Stellungnahme der Gesundheitsdirektion vom 24. Mai 2022 zuhanden der Beschwerdeführerinnen [BB 5]).

E. 5.2

Soweit die Beschwerdeführerinnen zudem vorbringen, dass die Triagetätigkeit eine hoheitliche Tätigkeit sei, kann ihnen nicht zugestimmt werden. Wie ausgeführt, handelt es sich beim vorliegenden Betrieb der Triagestelle um eine öffentlich-rechtliche Aufgabe der Gesundheitsdirektion. Das Betreiben von Triagestellen mit ärztlicher Notfallnummern liegt jedoch offensichtlich nicht in der ausschliesslichen Kompetenz der Gesundheitsdirektion bzw. des Kantons [...]. So betreibt beispielsweise die SOS-Ärzte F. _____ im Grossraum [...] eine ähnliche funktionierende Notfallnummer für nicht lebensbedrohliche Notfälle mit Triagetätigkeit, wobei diese nach eigenen Angaben finanziell unabhängig ist ([...] Über uns Inhalt Unser Modell - unsere Qualität [zuletzt besucht am 25. Februar 2025]). Mit der SOS-Ärzte F. _____ AG bestand gemäss dem Vertragsnachtrag vom 16./25. April 2019 eine Zusammenarbeit (Stellen der Triageärzte nachts sowie Hausbesuche durch die SOS-Ärzte F. _____). Daraus erhellt, dass die Triagetätigkeit durchaus marktfähig und unternehmerisch ist und es Dritte gibt, die über die entsprechende Infrastruktur verfügen, um eine derartige Aufgabe zu übernehmen. Betreffend Triagetätigkeit steht die Beschwerdeführerin 1 bzw. die C. _____ AG somit im Wettbewerb mit Tätigkeiten privater Anbieter. In Bezug auf die Triagetätigkeit hat die Gesundheitsdirektion der Beschwerdeführerin 1 zudem auch keine Verfügungskompetenz übertragen. Keine der Beschwerdeführerinnen ist ausserdem organisatorisch oder funktional in die Gesundheitsdirektion eingegliedert (Art. 12 Abs. 1 MWSTV; vgl. Urteil des BVer A-187/2021 vom 12. Februar 2022 E. 2.1.1). Vielmehr versteht sich die Beschwerdeführerin 1 nach eigenen Angaben als selbständiger Berufsverband der diplomierten Ärztinnen und Ärzte, die im Kanton [...] niedergelassen und/oder berufstätig sind sowie als Verband der anerkannten ärztlichen Fachgesellschaften und ärztlichen Berufsverbänden im Kanton [...]. Sie bezeichnet sich selbst als Vertreterin der [...] Ärztesgesellschaft - und nicht etwa der Gesundheitsdirektion wie von den Beschwerdeführerinnen geltend gemacht - gegenüber der Bevölkerung, den Behörden und anderen Institutionen sowie als Mitgliedgesellschaft der Verbindung der Schweizer Ärzte, die sich auf deren Statuten und Standesordnung und die darauf beruhenden allgemeinverbindlichen Beschlüsse «verpflichtet» ([...] > Gesellschaft [zuletzt besucht am: 25. Februar 2025]). Entgegen den Beschwerdeführerinnen handelt es sich somit bei der Beschwerdeführerin 1 nicht um eine Art «ausgelagerte Dienststelle» der Gesundheitsdirektion. Da eine unternehmerische Tätigkeit vorliegt, die marktfähig ist und diesbezüglich auch keine Verfügungskompetenz vorliegt, ist die Triagetätigkeit nicht als hoheitliche Tätigkeit im Sinne von Art. 3 Bst. g MWSTG zu qualifizieren (E. 2.2.3).

E. 5.3

Die Beschwerdeführerinnen behaupten, dass die Zahlungen der Gesundheitsdirektion gestützt auf die Leistungsvereinbarung vom 26. Juni 2017 (inkl. der Gewinnkomponente) nur die Kosten abgelten würden. Daraus schliessen sie, dass es sich bei diesen Zahlungen um Subventionen handelt. Dieser Schlussfolgerung kann nicht zugestimmt werden. Dies ergibt sich daraus, dass vorliegend - wie aufgezeigt (E. 5.1.1 f.) - ein Leistungsverhältnis vorliegt. Gemäss der Leistungsvereinbarung vom 26. Juni 2017 sind denn auch die Geldleistungen der Gesundheitsdirektion an spezifische und detaillierte (Gegen-)Leistungen der Beschwerdeführerin 1 gebunden. Werden diese (Gegen-)Leistungen nicht im vereinbarten Umfang erbracht (z.B. weil die Anzahl der anrufenden Patienten effektiv tiefer oder höher liegt als vereinbart), hatte dies bis und mit der Steuerperiode 2018 eine Kürzung oder Erhöhung bzw. eine Neuverhandlung der Entschädigung zur Folge (Ziff. 5 der Leistungsvereinbarung vom 26. Juni 2017 [aufgehoben ab 1. Januar 2019 mit Ziff. 1 des Vertragsnachtrags vom 16./25. April 2019]). Ab der Steuerperiode 2019 wurde sodann eine pro 5'000 Anrufe abgestufte Entschädigung vereinbart (Ziff. 3 des Vertragsantrags [in Kraft ab 1. Januar 2019]). Es steht der Beschwerdeführerin 1 daher gerade nicht - wie beim Vorliegen einer Subvention - frei, wie sie die empfangenen Gelder zur Förderung eines angestrebten Zwecks verwenden will (E. 2.4.2).

E. 5.4

Schliesslich sind die gestützt auf die Leistungsvereinbarung vom 26. Juni 2017 vereinbarten Leistungen der Beschwerdeführerin 1 nicht als von der Mehrwertsteuer ausgenommene Heilbehandlungen zu qualifizieren: Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin setzen grundsätzlich voraus, dass sie direkt am Patienten erbracht werden, wobei für die Telemedizin eine Ausnahme vorliegt (E. 2.5.1). Dies trifft auf die Triageleistungen, welche die Beschwerdeführerin 1 der Gesundheitsdirektion gegenüber erbringt nicht zu, wobei - wie gesagt - diese Leistungen von jenen der Beschwerdeführerin 1 gegenüber den anrufenden Patienten zu unterscheiden sind (E. 2.5.3). Letztere sind vorliegend nicht zu beurteilen (E. 5.1). Vielmehr erbringt die Beschwerdeführerin 1 der Gesundheitsdirektion die Leistungen, welche die Gesundheitsdirektion von Gesetzes wegen selbst der Bevölkerung erbringen müsste, sofern sie diese nicht an die Beschwerdeführerin 1 ausgelagert hätte. Diese Leistungen sind vergleichbar mit jener eines Call-Centers gegenüber Krankenversicherern und Ärztenetzwerken und können dementsprechend als Managementleistungen qualifiziert werden. Daran ändert nichts, dass die Beschwerdeführerin 1 mit ihrer Tätigkeit der Gesundheitsdirektion allenfalls Kosten erspart oder stets ein Triagearzt erreichbar sein muss (E. 2.5.3). Soweit die Beschwerdeführerinnen die Verfassungswidrigkeit der angefochtenen Einspracheentscheide rügen, sind diese Rügen nicht begründet, weshalb diesbezüglich nicht näher darauf einzugehen ist.

E. 5.5

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Leistungsvereinbarung vom 26. Juni 2017 ein mehrwertsteuerliches Leistungsverhältnis zwischen der Gesundheitsdirektion und der Beschwerdeführerin 1 begründet. Die vereinbarten Zahlungen sind vollumfänglich - also auch den die Gewinnkomponente übersteigenden Teil - als Entgelt im Sinne von Art. 3 Bst. f MWSTG zu qualifizieren. Das Entgelt ist demzufolge weder als Mittelfluss für eine hoheitliche Tätigkeit noch als Subvention zu qualifizieren. Die vereinbarten Leistungen der Beschwerdeführerin 1 an die Gesundheitsdirektion sind zudem nicht als steuerlich ausgenommenen Heilbehandlungen im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG zu qualifizieren. Demnach sind die Beschwerden abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

E. 6

Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 24'000.- den Beschwerdeführerinnen aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG und Art. 1 ff. des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Der von diesen geleistete Kostenvorschuss in gleicher Höhe ist zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden. Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario, Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario und Art. 7 Abs. 3 VGKE). Für das Dispositiv wird auf die nächste Seite verwiesen.

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