

# **BGer 9C 671/2024 vom 4. August 2025**

Bundesgericht, 2025-08-04, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_9C\\_671\\_2024](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_671_2024)

FR: TF 9C 671/2024 du 4 août 2025

IT: TF 9C 671/2024 del 4 agosto 2025

## **Regeste**

Mehrwertsteuer, Steuerperioden 2014 bis 2018 | Öffentliche Finanzen & Abgaberecht

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Beim angefochtenen Urteil handelt es sich um einen verfahrensabschliessenden Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts. Er kann beim Bundesgericht mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten angefochten werden (Art. 82 lit. a, Art. 83 e contrario, Art. 86 Abs. 1 lit. a, Art. 89 Abs. 1, Art. 90, Art. 100 Abs. 1 BGG [SR 173.110]). In der Mehrwertsteuergesetzgebung finden sich hinsichtlich des Verfahrens vor Bundesgericht keine besonderen Bestimmungen ( Art. 81 ff. MWSTG ), weshalb es bei den allgemeinen Bestimmungen bleibt, wie sie aus dem Bundesgerichtsgesetz hervorgehen (Urteil 9C\_302/2024 vom 27. November 2024 E. 1.1, zur Publ. vorgesehen). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

### **E. 1.2**

Das Bundesgericht hat insbesondere Streitigkeiten wegen Verletzung von Bundesrecht zu beurteilen ( Art. 189 Abs. 1 lit. a BV [SR 101]; BGE 151 II 11 E. 4.1; Urteil 9C\_302/2024 vom 27. November 2024 E. 2.3.1, zur Publ. vorgesehen). Das Bundesgericht wendet das Bundesgesetzesrecht von Amtes wegen an ( Art. 106 Abs. 1 BGG ) und prüft es mit uneingeschränkter (voller) Kognition ( Art. 95 lit. a BGG ). Dementsprechend ist es weder an die in der Beschwerde vorgebrachten Argumente noch an die Erwägungen der Vorinstanz gebunden. Es kann die Beschwerde aus einem anderen als dem angerufenen Grund gutheissen, und es kann eine Beschwerde mit einer von der Argumentation der Vorinstanz abweichenden Begründung abweisen (Motivsubstitution; BGE 150 II 346 E. 1.5.1).

### **E. 1.3**

Anders als im Fall des Bundesgesetzesrechts geht das Bundesgericht der Verletzung verfassungsmässiger Individualrechte (unter Einschluss der Grundrechte) nur nach, falls und soweit eine solche Rüge in der Beschwerde überhaupt vorgebracht und ausreichend begründet wird (qualifizierte Rüge- und Begründungsobliegenheit gemäss Art. 42 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 106 Abs. 2 BGG ). Die beschwerdeführende Person hat daher klar und detailliert anhand der Erwägungen des angefochtenen Entscheids darzulegen, dass und inwiefern verfassungsmässige Individualrechte verletzt worden sein sollen ( BGE 150 II 346 E. 1.6).

### **E. 1.4**

Die Aufgabe des Bundesgerichts ist auch im tatsächlichen Bereich auf eine reine Rechtskontrolle beschränkt ( BGE 150 IV 360 E. 3.2.1; vorne E. 1.2). Entsprechend ist das Bundesgericht grundsätzlich an den Sachverhalt gebunden, wie ihn die Vorinstanz ermittelt hat ( Art. 105 Abs. 1 BGG ; BGE 150 IV 389 E. 4.7.1). Sachverhaltsergänzend können die Akten beigezogen werden ( Art. 105 Abs. 2 BGG ; BGE 150 II 83 E. 7.5). Die vorinstanzlichen Sachverhaltsfeststellungen können von Amtes wegen oder auf Rüge hin nur berichtigt werden, wenn sie entweder offensichtlich unrichtig sind oder sie auf einer anderen Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen (z.B. auf einem Verstoss gegen Art. 29 Abs. 2 BV oder Art. 8 ZGB ; BGE 150 III 408 E. 2.4). Erforderlich ist weiter, dass die Behebung des Mangels für den Verfahrensausgang entscheidend sein kann ( Art. 105 Abs. 2 und Art. 97 Abs. 1 BGG ; BGE 150 V 340 E. 2). "Offensichtlich unrichtig" ist mit "willkürlich" gleichzusetzen ( BGE 150 I 50 E. 3.3.1; 150 II 346 E. 1.6 mit Hinweisen). Willkürlich ist die Beweiswürdigung, wenn sie schlechterdings unhaltbar ist, wenn die Behörde mithin in ihrem Entscheid von Tatsachen ausgeht, die mit der tatsächlichen Situation in klarem Widerspruch stehen oder auf einem offenkundigen Fehler beruhen ( BGE 150 II 417 E. 2.6.4 mit Hinweisen). Die Anfechtung der vorinstanzlichen Feststellungen unterliegt der qualifizierten Rüge- und Begründungsobliegenheit (Art. 42 Abs. 2 Satz 1 in Verbindung mit Art. 97 Abs. 1 und Art. 105 Abs. 2 BGG ; BGE 150 II 346 E. 1.6; vorne E. 1.3).

### **E. 2.1**

Streitig und zu prüfen ist, ob und gegebenenfalls inwieweit die Steuerpflichtige in den Steuerperioden 2014 bis 2018 berechtigt gewesen sei, die im Zusammenhang mit dem Leistungspaket A angefallenen inländischen Vorsteuern zum Abzug zu bringen. Dies hängt entscheidend davon ab, ob der Ort der erbrachten Dienstleistungen, die das Leistungspaket A bilden, im Inland oder im Ausland festzumachen ist. Zu betrachten ist dabei das vorrevidierte Recht von 2009, denn auf den Sachverhalt, der sich in den Steuerperioden 2014 bis 2018 zutrug, ist übergangsrechtlich das damalige Recht anwendbar ( Art. 112 Abs. 1 Satz 1 MWSTG ; Urteile 9C\_296/2024 vom 28. November 2024 E. 4.1; 9C\_32/2023 vom 12. Juli 2024 E. 1.2.3; allgemein zum intertemporalen Aspekt: Art. 1 Abs. 1 SchlT ZGB ).

### **E. 2.2.1**

Der mehrwertsteuerrechtlichen Inlandsteuer ( Art. 10 ff. MWSTG ) unterliegen die im Inland durch steuerpflichtige Personen gegen Entgelt erbrachten (Haupt-) Leistungen. Diese bilden das "Hauptsteuerobjekt" und sind steuerbar, soweit das Gesetz keine Ausnahme vorsieht ( Art. 18 Abs. 1 MWSTG ; BGE 149 II 290 E. 2.2.1). Die Ausnahmen von der objektiven Steuerpflicht finden sich hauptsächlich in Art. 21 MWSTG . Dem dortigen Negativkatalog gehören auch die Leistungen im Bereich der Erziehung und Bildung an ( Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 MWSTG ). Solche gelten mehrwertsteuerrechtlich als Dienstleistungen ( Art. 3 lit. e MWSTG ). Was unter Leistungen im Bereich der Erziehung und Bildung zu verstehen sei, geht aus dem Gesetz nicht unmittelbar hervor. Das Mehrwertsteuerrecht in der hier massgebenden Fassung von 2009 (vorne E. 2.1) umschreibt zwar zahlreiche Begriffe, denen eine bestimmte mehrwertsteuerrechtliche Bedeutung eigen ist ( Art. 3 MWSTG ). Von einer eigenständigen Definition der Leistungen im Bereich der Erziehung und Bildung hat der Gesetzgeber aber abgesehen.

### **E. 2.2.2.1**

Soweit das Bundesgericht bisher eine positive Umschreibung der Leistungen im Bereich der Erziehung und Bildung zu finden suchte, kam es zum Schluss, dass es bei diesen Dienstleistungen hauptsächlich darum gehe, Wissen zu vermitteln oder zu vertiefen oder zumindest schwergewichtig den Erwerb von Kenntnissen oder Fertigkeiten zu fördern (Urteile 2C\_500/2019 vom 6. Februar 2020 E. 4.3; 2C\_161/2019 vom 8. Oktober 2019 E. 2.1 f.; 2C\_641/2008 vom 12. Dezember 2008 E. 3.2; 2A.756/2006 vom 22. Oktober 2007 E. 3.1.2).

#### **E. 2.2.2.2**

Regelmässig hat das Bundesgericht die Leistungen im Bereich der Erziehung und Bildung aber vor allem negativ - in Abgrenzung zu anderen Erscheinungsformen - umrissen. In dieser Weise ging es auch bezüglich der Kurse, Vorträge und anderen Veranstaltungen wissenschaftlicher oder bildender Art vor, die in Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 lit. b MWSTG Erwähnung finden. Diesen Lehrgesprächen, Vorlesungen, Vorträgen usw. stehen die Leistungen gegenüber, die zwar (auch) bildende Elemente enthalten, bei denen aber insgesamt der Unterhaltungs- oder Vergnügungscharakter überwiegt. Zu denken ist etwa an Kurse im Bereich von Fitness oder Wellness. Solche gelten mehrwertsteuerrechtlich nicht als Leistungen im Bereich der Bildung und Erziehung (Urteile 2C\_500/2019 vom 6. Februar 2020 E. 4.3 und 4.4; 2C\_161/2019 vom 8. Oktober 2019 E. 2.1 und 2.2; 2C\_641/2008 vom 12. Dezember 2008 E. 3.2; 2A.756/2006 vom 22. Oktober 2007 E. 2.3 und 3.1.2). Die bundesgerichtliche Praxis hat darüber hinaus eine weitere Abgrenzung getroffen: Sobald eine wissenschaftliche Leistung nicht mehr allgemeiner Natur ist, sondern einen individuell-konkreten Ansatz verfolgt, handelt es sich um eine steuerbare Beratungsleistung. Geht es einem Kurs oder Vortrag nicht um die Präsentation wissenschaftlicher Erkenntnisse, sondern handelt es sich um die Anwendung der gewonnenen Forschungsergebnisse auf einen konkreten Sachverhalt, der Gegenstand eines individuellen Auftrags bildet, liegt eine steuerbare Leistung vor (Urteil 2C\_628/2013 vom 27. November 2013 E. 2.4.3).

#### **E. 2.2.3.1**

Eine Grenzlinie zu den Leistungen im Bereich der Erziehung und Bildung ist sodann - gerade auch im vorliegenden Fall - gegenüber den Erscheinungsformen zu ziehen, die unter dem Titel "Telekommunikations- oder elektronische Dienstleistungen" auftreten. Das auf die streitbetroffenen Steuerperioden massgebende Recht erwähnt sie eher beiläufig im Zusammenhang mit der subjektiven Inlandsteuerpflicht spiegelbildlich bei der subjektiven Bezugsteuerpflicht (Art. 10 Abs. 2 lit. b Ziff. 2 und Art. 45 Abs. 1 lit. a MWSTG ). Auch hierzu fehlt eine Legaldefinition auf Gesetzesstufe. Das nachgeordnete Verordnungsrecht versucht, die elektronischen Dienstleistungen anhand eines Positivkatalogs (Art. 10 Abs. 1 der Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 [MWSTV; SR 641.201]) bzw. eines Negativkatalogs ( Art. 10 Abs. 2 MWSTV ) zu fassen. Von Bedeutung ist hier, dass Leistungen im Bereich der Bildung und Erziehung im Sinn von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 MWSTG , wenn sie "in interaktiver Form" erbracht werden, nicht als Telekommunikations- oder elektronische Dienstleistung gelten ( Art. 10 Abs. 2 lit. b MWSTV ).

#### **E. 2.2.3.2**

Implizit kann dem Verordnungsrecht entnommen werden, dass dieses von zwei grundsätzlichen Methoden ausgeht, die gegensätzliche mehrwertsteuerliche Folgen nach sich ziehen: - Verhältnis "Mensch zu Mensch", Interaktion der lernenden Person mit einer

Lehrperson : In einem solchen Fall besteht gewissermassen ein "elektronisches Klassenzimmer", was sich darin zeigt, dass die Lehrperson zu einem bestimmten Zeitpunkt auftritt und die andernorts weilende lernende Person, sei es im Einzel- oder Gruppenunterricht, die Ausbildungssequenz zeitgleich verfolgt. Die Lehrperson kann dergestalt das Plenum einbeziehen (etwa um eine aufgeworfene Frage zu diskutieren), ebenso wie die lernende Person im selben Moment mit Fragen an die Lehrperson herantreten kann. In diesen "synchronen" Konstellationen dient das elektronische Netzwerk hauptsächlich der Verbindungsherstellung. Die Leistung im Bereich der Bildung und Erziehung wird diesfalls zwar "elektronisch ermöglicht", aber nicht "elektronisch erbracht". Mehrwertsteuerrechtlich bedeutet dies, dass eine steuerausgenommene Leistung im Bereich der Bildung und Erziehung gegeben ist ( Art. 10 Abs. 2 lit. b MWSTV ). - Verhältnis "Mensch zu Maschine", Interaktion der lernenden Person mit einer elektronischen Plattform : Davon ist zu sprechen, wenn die andernorts weilende lernende Person ihr Wissen nicht anhand eines Buches, einer CD oder eines anderen klassischen Hilfsmittels schult, sondern unter Zuhilfenahme einer elektronischen Plattform. Solcherlei liegt etwa vor, wenn es darum geht, das Wissen und/oder Können im Austausch mit einer Applikation zu testen, die auf einem "Multiple-choice"-Ansatz beruht. In der einfachsten Ausprägung antwortet der "Automat" mit "richtig" oder "falsch". Die Dienstleistung wird diesfalls nicht nur "elektronisch ermöglicht", sie ist gegenteils weitgehend automatisiert und standardisiert. Entsprechend wird sie nach der Sichtweise der Verordnung "elektronisch erbracht". Mehrwertsteuerrechtlich soll dies gemäss dem Verordnungsrecht den Charakter als Leistung im Bereich der Bildung und Erziehung zurückdrängen und zu einer "elektronischen Dienstleistung" führen (Art. 10 Abs. 2 lit. b e contrario bzw. Art. 10 Abs. 1 MWSTV ). Neben diesen beiden idealtypischen Konstellationen bestehen zahlreiche Mischformen.

### **E. 2.2.3.3**

Zusammenfassend erfordert die Qualifikation als elektronische Dienstleistung bundesgerichtlicher Rechtsprechung zufolge, dass die Dienstleistung weitgehend automatisiert, sei es über das Internet oder ein vergleichbares digitales Netzwerk, und spiegelbildlich ohne wesentliche menschliche Eingriffe erfolgt (zuletzt Urteil 9C\_482/2024 vom 25. Oktober 2024 E. 2.3, unter Bezugnahme auf: Mehrwertsteuer-Branchen-Info 13, "Telekommunikation und elektronische Dienstleistungen", Ziff. 3.2; dazu nun auch Philip Frey, Mehrwertsteuerliche Behandlung elektronischer Dienstleistungen ohne Geldzahlung - Daten als Gegenleistung, 2025, S. 11 ff.).

### **E. 2.2.4**

Die Parteien gehen davon aus, dass das Leistungspaket A mehrwertsteuerrechtlich zu den Leistungen im Bereich der Erziehung und Bildung zähle, wenngleich die Leistungen elektronisch ermöglicht werden. Diese rechtliche Würdigung ist nach dem Gesagten bundesrechtlich einwandfrei: Wenn der Bundesrat in Art. 10 Abs. 2 lit. b MWSTV festgelegt hat, dass die Leistungen im Bereich der Bildung und Erziehung "in interaktiver Form" nicht unter die Telekommunikations- oder elektronischen Dienstleistungen fielen (vorne E. 2.2.3.1), so handelt es sich dabei um keine konstitutive, sondern lediglich eine deklaratorische Bestimmung. Ungeachtet dessen, dass die Vorinstanz keine vertiefenden Abklärungen zur Form der konsumierten Leistungen getroffen hat (Interaktion der lernenden Person ausschliesslich mit einer Lehrperson oder zumindest phasenweise auch mit einer elektronischen Plattform, und, falls ja, in welchem Umfang?), spricht nichts

dagegen, mehrwertsteuerrechtlich von einer (einheitlichen) Leistung im Bereich der Bildung und Erziehung auszugehen. Entsprechend erübrigt sich die Frage, ob eine Gesamtleistung ( Art. 19 Abs. 3 MWSTG ) vorliege: Das übergeordnete Ziel, Leistungen im Bereich der Bildung und Erziehung insgesamt von der Verbrauchssteuer auszunehmen, führt hier zwangsläufig zu einer einheitlich zu qualifizierenden Gesamtleistung, falls mehrere Komponenten angeboten werden, die je für sich unter Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 MWSTG fallen. Es liegt gewissermassen eine "chemische" Verbindung der Einzelteile vor. Die Verschmelzung lässt sich nicht ohne Weiteres auftrennen (Urteil 9C\_299/2024 vom 19. Dezember 2024 E. 5 Ingress: "sachlich, zeitlich und wirtschaftlich untrennbar verbunden").

### **E. 2.2.5**

Ob eine Leistung im Bereich der Erziehung und Bildung oder eine elektronisch erbrachte Dienstleistung vorliege, ändert mehrwertsteuerrechtlich nichts an der Eigenschaft als Dienstleistung ( Art. 3 lit. e MWSTG ), kann aber Auswirkungen auf den Ort der Dienstleistung haben ( Art. 8 MWSTG ; dazu hinten E. 2.3). Vor allem sind (nur) die Leistungen im Bereich der Erziehung und Bildung von der objektiven Mehrwertsteuerpflicht ausgenommen, wogegen die elektronischen Dienstleistungen ordentlich steuerbar sind.

### **E. 2.2.6.1**

Zur Verwirklichung der "Besteuerung des nicht unternehmerischen Endverbrauchs im Inland" (Belastungskonzeption gemäss Art. 1 Abs. 1 Satz 2 MWSTG ; BGE 149 II 255 E. 2.1; 149 II 290 E. 2.1; je mit Hinweisen) räumen Verfassung und Gesetz den inlandsteuerpflichtigen Unternehmensträgern ( Art. 10 Abs. 1 MWSTG ; BGE 148 II 233 E. 4.1) grundsätzlich die Möglichkeit des Vorsteuerabzugs ein. Die steuerpflichtige Person ist daher berechtigt, im Rahmen ihrer unternehmerischen Tätigkeit die ihr bei Ausübung dieser Tätigkeit erwachsenden Vorsteuern laufend abzuziehen ( Art. 28 Abs. 1 MWSTG ; BGE 149 II 147 E. 3.2.1; 149 II 255 E. 2.2.3). Die Möglichkeit zum Abzug der Vorsteuer besteht, falls und soweit die inlandsteuerpflichtige Person nachweist, dass sie die Vorsteuer bezahlt hat ( Art. 28 Abs. 3 MWSTG ) und sie die Vorsteuer wirtschaftlich tatsächlich trägt ( BGE 149 II 255 E. 2.2.2). Soll das Recht auf Vorsteuerabzug eingeschränkt werden, bedarf es hierfür einer ausdrücklichen gesetzlichen Grundlage ( BGE 149 II 147 E. 3.2.1; 149 II 255 E. 2.2.3). Eine solche findet sich in Art. 29 Abs. 1 MWSTG . Danach gilt: "Kein Anspruch auf Vorsteuerabzug besteht bei Leistungen und bei der Einfuhr von Gegenständen, die für die Erbringung von Leistungen, die von der Steuer ausgenommen sind und für deren Versteuerung nicht optiert wurde, verwendet werden" ( BGE 149 II 147 E. 3.2.2; 149 II 255 E. 2.2.3).

### **E. 2.2.6.2**

Eine abweichende Regelung in Bezug auf den Vorsteuerabzug herrscht, wenn der Ort der steuerausgenommenen (Haupt-) Leistungen ausserhalb des Mehrwertsteuerinlands liegt. In einem solchen Fall gilt: "Der Vorsteuerabzug für Leistungen, die im Ausland erbracht wurden, ist im selben Umfang möglich, wie wenn sie im Inland erbracht worden wären und nach Art. 22 [MWSTG] für deren Versteuerung hätte optiert werden können". Dies geht heute aus Art. 29 Abs. 1 bis MWSTG gemäss Fassung vom 30. September 2016 hervor, in Kraft seit dem 1. Januar 2018 (AS 2017 3535). Vom 1. Januar 2010 bis zum 1. Januar 2018 hatte sich dasselbe aus Art. 60 MWSTV ("Vorsteuerabzug für Leistungen im Ausland") in der seinerzeitigen Fassung vom 27. November 2009 ergeben (AS 2009 6743).

### **E. 2.3.1**

In örtlicher Hinsicht ist die schweizerische Mehrwertsteuer auf den Endverbrauch beschränkt, der im Mehrwertsteuerinland anfällt (Bestimmungslandprinzip). Dieses setzt sich aus dem schweizerischen Staatsgebiet und den Zollanschlussgebieten zusammen, wie sie in Art. 3 Abs. 2 des Zollgesetzes vom 18. März 2005 (ZG; SR 631.0) umrissen werden ( Art. 3 lit. a MWSTG ). Erbringt die steuerpflichtige Person eine Leistung, deren Ort sich im Ausland befindet, so liegt die Leistung ausserhalb des Anwendungsbereichs des schweizerischen Mehrwertsteuerrechts. Mit dem "Ort der Leistung" grenzt das inländische Mehrwertsteuerrecht die konkurrierenden Steuerhoheiten voneinander ab und verwirklicht es den völkergewohnheitsrechtlichen Grundsatz der Territorialität, wie er im abgaberechtlichen Bereich bestimmend ist. Das Territorialitätsprinzip schliesst die Ausübung von Hoheitsgewalt auf einem Staatsgebiet durch einen anderen Staat aus, es sei denn, dieser andere Staat heisse dies gut, indem er die Ermächtigung erteilt (Urteil 9C\_685/2023 vom 23. April 2024 E. 2.4.3 und 2.4.4).

### **E. 2.3.2**

Das Mehrwertsteuerrecht kennt - zur kollisionsrechtlichen Bestimmung des Ortes der Leistung - eine allgemeine Anknüpfung. Gemäss Art. 8 Abs. 1 MWSTG besteht diese im Empfängerortprinzip (frz.: principe du lieu du destinataire). Das Empfängerortprinzip bildet den Auffangtatbestand: Die allgemeine Anknüpfung ist subsidiär und tritt zurück, sobald eine besondere Anknüpfung greift ( BGE 142 II 388 E. 9.3; 141 IV 344 E. 4.1; 141 III 560 E. 3.3; 139 II 349 E. 6.3.1). Die Sonderfälle finden sich in Art. 8 Abs. 2 MWSTG .

### **E. 2.3.3**

Eine derartige besondere Anknüpfung sieht das Gesetz in Art. 8 Abs. 2 lit. c MWSTG ("Tätigkeitsort") vor. In der ursprünglichen Fassung vom 12. Juni 2009 (AS 2009 5303), wie sie seit dem 1. Januar 2010 in Kraft stand ( Art. 116 Abs. 2 Satz 2 MWSTG ), bzw. in der revidierten Fassung vom 16. Juni 2023 (AS 2024 438), die am 1. Januar 2025 in Kraft getreten ist (ASA 2024 438 Ziff. II), lautete bzw. lautet die Norm folgendermassen (Auszeichnungen durch das Bundesgericht) : Ursprüngliche Fassung (ab 2010) Revidierte Fassung (ab 2025) Als Ort der nachfolgend aufgeführten Dienstleistungen gilt: bei Dienstleistungen auf dem Gebiet der Kultur, der Künste, des Sportes, der Wissenschaft, des Unterrichts, der Unterhaltung oder ähnlichen Leistungen, einschliesslich der Leistungen der jeweiligen Veranstalter und der gegebenenfalls damit zusammenhängenden Leistungen: der Ort, an dem diese Tätigkeiten tatsächlich ausgeübt werden Als Ort der nachfolgend aufgeführten Dienstleistungen gilt: bei Dienstleistungen auf dem Gebiet der Kultur, der Künste, des Sportes, der Wissenschaft, des Unterrichts, der Unterhaltung oder ähnlichen Leistungen, die unmittelbar gegenüber vor Ort physisch anwesenden Personen erbracht werden, einschliesslich der Leistungen der jeweiligen Veranstalter und der gegebenenfalls damit zusammenhängenden Leistungen: der Ort, an dem diese Tätigkeiten tatsächlich ausgeübt werden Le lieu des prestations de services suivantes est: pour les prestations culturelles, artistiques, didactiques, scientifiques, sportives ou récréatives et les prestations analogues, y compris celles de l'organisateur et, le cas échéant, les prestations y afférentes: le lieu d'exécution matérielle de la prestation Le lieu des prestations de services suivantes est: pour les prestations culturelles, artistiques, didactiques, scientifiques, sportives ou récréatives et les prestations analogues fournies directement à des personnes physiquement présentes sur place, y compris celles de l'organisateur et, le cas échéant, les prestations y afférentes: le lieu d'exécution matérielle de la prestation È considerato luogo della

prestazione di servizi: per prestazioni culturali, artistiche, sportive, scientifiche, didattiche, di intrattenimento e analoghe, comprese le prestazioni del promotore e le eventuali prestazioni connesse: il luogo in cui tali attività sono effettivamente svolte È considerato luogo della prestazione di servizi: per prestazioni culturali, artistiche, sportive, scientifiche, didattiche, di intrattenimento e analoghe, rese direttamente a persone fisiche presenti in loco, comprese le prestazioni del promotore e le eventuali prestazioni connesse: il luogo in cui tali attività sono effettivamente svolte Mit der heutigen Fassung der Norm geht eine begriffliche Einschränkung einher: Neurechtlich beherrscht das Tätigkeitsortprinzip die Leistungen im Bereich der Bildung und Erziehung nur noch, soweit klassischer Präsenzunterricht vorliegt ("Leistungen, die unmittelbar gegenüber vor Ort physisch anwesenden Personen erbracht werden"). Davon ist zu sprechen, wenn Lehrperson und Lernende sich an einem bestimmten gemeinsamen Ort und zu einer bestimmten Zeit treffen, worauf die Leistung im Bereich der Bildung und Erziehung "analog" und damit zwangsläufig "synchron" ausgeübt wird (Modell "physisches Klassenzimmer"). Dieser Präsenzunterricht steht sowohl dem zeitversetzten als auch dem ortsunabhängigen Mitverfolgen der Dienstleistung entgegen und schliesst "asynchrone", hybride, zumeist auf digitaler Basis beruhende andersartige Erscheinungsformen aus. Der Wortlaut der Fassung vom 16. Juni 2023 erscheint als klar, also eindeutig und unmissverständlich. Ständiger bundesgerichtlicher Praxis zur Frage der Gesetzesauslegung zufolge ist daher vom Wortlaut nur abzuweichen, wenn ein triftiger Grund zur Annahme bestünde, dass der Wortlaut am "wahren Sinn" der Regelung vorbeiziele ( BGE 151 III 35 E. 2.4.2; 150 III 113 E. 6.2.1.6; 150 V 420 E. 9.2). Dies ist hier nicht der Fall (vgl. E. 3.4.3.4).

### **E. 3.1**

Unstreitig hatte die Steuerpflichtige davon abgesehen, für die Versteuerung der streitbetroffenen steuerausgenommenen Leistungen im Bereich der Bildung und Erziehung zu optieren (Option im objektiven Sinn gemäss Art. 22 MWSTG ; auch dazu Sachverhalt Bst. A.a). Dies ist insofern von Belang, als die Vorsteuern auf den vorsteuerbelasteten Vorleistungen, welche die Steuerpflichtige zwecks Erbringens der Leistungen im Bereich der Bildung und Erziehung bezogen hat, dann nicht abgezogen werden können, wenn der Ort der steuerausgenommenen Leistung im Bereich der Bildung und Erziehung im Inland liegt. Befindet der Ort der Leistungen im Bereich der Bildung und Erziehung sich demgegenüber im Ausland, darf die Steuerpflichtige den Vorsteuerabzug vornehmen ( Art. 60 MWSTV [bis und mit Steuerperiode 2016] bzw. Art. 29 Abs. 1bis MWSTG [ab Steuerperiode 2018]; vorne E. 2.2.6.2).

### **E. 3.2.1**

Die Verfahrensbeteiligten stimmen alsdann darin überein, dass der Ort der Leistungen, wie sie unter dem Leistungspaket A erbracht wurden, anhand des Tätigkeitsorts zu bestimmen sei ( Art. 8 Abs. 2 lit. c MWSTG ). Uneinigkeit herrscht indes bezüglich der Anschlussfrage, an welchem Sachumstand der Ort der Dienstleistungen festzumachen sei. Hierbei stehen vier denkbare Sichtweisen im Raum: - der Ort, von wo aus die Lehrpersonen die online erbrachte Leistung im Bereich der Bildung und Erziehung vermitteln, wo diese sich also ins System "einloggen" ( Art. 8 Abs. 2 lit. c MWSTG ; Standpunkt der Steuerpflichtigen); - der Ort, von wo aus die Lehrperson die Kontaktnahme zwischen den Lehrpersonen und den Lernenden, die sich nicht physisch, sondern durch Vermittlung des Internets gegenüberstehen, "koordiniert" ( Art. 8 Abs. 2 lit. c MWSTG ; Standpunkt des Bundesverwaltungsgerichts); - der Ort, wo die Lehrperson ihren Sitz hat ( Art. 8 Abs. 2 lit. c

MWSTG ; Standpunkt der ESTV im Einspracheentscheid); - der Ort, wo die lernenden Personen die elektronisch ermöglichte Leistung im Bereich der Bildung und Erziehung empfangen ( Art. 8 Abs. 1 MWSTG ; dies im Sinne des Auffangtatbestandes für den Fall, dass Art. 8 Abs. 2 lit. c nicht anwendbar wäre). Wie es sich damit verhält, erfordert eine vertiefte Prüfung. Diese ist anhand des seinerzeitigen Rechts vorzunehmen (vorne E. 2.1).

### **E. 3.2.2**

Damit fragt sich in einem ersten Schritt (hinten E. 3.3), ob Art. 8 Abs. 2 lit. c MWSTG (in der seinerzeitigen Fassung vom 12. Juni 2009) auf die streitbetroffenen Leistungen überhaupt anwendbar sei. Daraus ergäbe sich das Tätigkeitsortprinzip. Träfe dies nicht zu, käme es, mangels einer andersartigen besonderen Anknüpfung, zur Anwendung des Empfängerortprinzips ( Art. 8 Abs. 1 MWSTG ). Für den Fall, dass das Tätigkeitsortprinzip massgebend ist, wäre dieses in einem weiteren Schritt unter dem Gesichtspunkt auszulegen, was unter "Tätigkeitsort" im einzelnen zu verstehen ist. Zu beantworten ist letztlich, ob der Ort der Dienstleistung im Mehrwertsteuerinland oder im Mehrwertsteuerausland liege (hinten E. 3.4). In einem letzten Schritt ist zu folgern, wie es sich mit dem Recht zur Vornahme des Vorsteuerabzugs verhält (hinten E. 3.5).

### **E. 3.3.1**

Auszulegen ist, wie erläutert, Art. 8 Abs. 2 lit. c MWSTG in der ursprünglichen Fassung vom 12. Juni 2009 (E. 2.1 und 2.3.3). Bei Betrachtung der Norm fällt auf, dass - abweichend von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 lit. a MWSTG - nicht in einem umfassenden Sinn von "Leistungen im Bereich der Erziehung und Bildung" die Rede ist. Unter mehreren anderen Anknüpfungen (Kultur, Künste, Sport, Wissenschaft, Unterhaltung) wird vom "Unterricht" gesprochen. Zumindest formell ist der Fokus damit nicht deckungsgleich.

### **E. 3.3.2**

Grammatikalisch bildet der "Unterricht" einen Teilbereich der "Erziehung und Bildung", wobei einzuräumen ist, dass es sich weder bei der einen noch der anderen Formulierung um feststehende Wendungen rechtlicher Natur handelt. Mit Blick darauf ist von unbestimmten Rechtsbegriffen zu sprechen, weshalb Art. 8 Abs. 2 lit. c MWSTG in Bezug auf den Teilaspekt "Unterricht" kein klares grammatikalisches Auslegungsergebnis liefert. Insbesondere bleibt offen, ob damit auch elektronisch ermöglichte Leistungen aus dem Bereich der Bildung und Erziehung erfasst werden sollen. Grammatikalisch spricht indes nichts dagegen, den Analogieschluss zu ziehen und davon auszugehen, dass die "Leistungen aus dem Bereich der Bildung und Erziehung" (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 lit. a MWSTG) in ihrer Gesamtheit unter Art. 8 Abs. 2 lit. c MWSTG fallen (Argument "a minore ad maius"). Zumindest in der hier massgebenden vorrevidierten Fassung vom 12. Juni 2009, welcher die Einschränkung "unmittelbar gegenüber vor Ort physisch anwesenden Personen erbracht" fremd ist (vorne E. 2.3.3), drängt sich keine Beschränkung auf den Unterricht im Sinne einer physischen Tätigkeit auf. Das vorrevidierte Mehrwertsteuergesetz ist insofern nicht lückenhaft, sondern auslegungsbedürftig ( Art. 1 Abs. 1 ZGB ; vgl. Ernst A. Kramer/Ruth Arnet, Juristische Methodenlehre, 2024, S. 227; Susan Emmenegger/Axel Tschentscher, Berner Kommentar, Bd. I/1, Einleitung und Personenrecht - Einleitung, Art. 1-9 ZGB , 2012, N. 153 f. und 376 ff. zu Art. 1 ZGB ).

### **E. 3.3.3**

In historischer Hinsicht ist zu berücksichtigen, dass die Wendungen "Erziehung und Bildung" bzw. "Unterricht" keine Neuschöpfungen des Gesetzes von 2009 darstellen. Sie

finden sich bereits in Art. 18 Ziff. 11 lit. a bzw. Art. 14 Abs. 2 lit. d des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (MWSTG 1999; AS 2000 1300). Unter damaligem Recht hat sich dem Bundesgericht, soweit ersichtlich, die Frage nie gestellt, ob zwischen den beiden Normen ein quantitativer Unterschied bestehe. Zu Art. 17 Ziff. 9 lit. a E-MWSTG 1999, dem späteren Art. 18 Ziff. 11 lit. a MWSTG 1999, kann den Materialien entnommen werden, dass der Begriff des Unterrichts "sehr weit" auszulegen sei, jedenfalls deutlich weiter als nach der damaligen 6. Richtlinie der Europäischen Union (Bericht vom 28. August 1996 der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrats zur Parlamentarischen Initiative "Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer" [Dettling], BBl 1996 V 713, insb. S. 815 zu Ziff. 42 Bst. f E-MWSTG 1999). Zu Art. 13 Abs. 1 lit. d E-MWSTG 1999, dem späteren Art. 14 Abs. 2 lit. d MWSTG 1999, finden sich demgegenüber keinerlei Ausführungen, die das bisherige Auslegungsergebnis bestätigen oder widerlegen.

#### **E. 3.3.4**

Was das systematische Auslegungselement angeht, entspricht die übereinstimmende Auslegung von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 lit. a und Art. 8 Abs. 2 lit. c MWSTG dem Bedürfnis der Einheit der (Mehrwertsteuer-) Rechtsordnung. Ein systemimmanentes Bedürfnis, den beiden Normen eine unterschiedliche Tragweite beizumessen, besteht nicht.

#### **E. 3.3.5**

Teleologisch ist es nicht angezeigt, bei Festlegung des Ortes der Leistungen aus dem Bereich der Erziehung und Bildung eine Differenzierung zwischen synchronen ("klassisches Klassenzimmer") und elektronisch ermöglichten Dienstleistungen ("elektronisches Klassenzimmer") vorzunehmen. Der Zweck der Norm richtet sich auf eine einheitliche Würdigung dieser beiden Erscheinungsformen. Die Grenzziehung ist mit anderen Worten nicht zwischen synchronen und elektronisch ermöglichten Leistungen vorzunehmen, sondern zwischen synchronen und elektronisch ermöglichten Leistungen einerseits ( Art. 8 Abs. 2 lit. c MWSTG ) und den elektronisch erbrachten Leistungen aus dem Bereich der Erziehung und Bildung andererseits ( Art. 8 Abs. 1 MWSTG ).

#### **E. 3.3.6**

Zusammenfassend zeigt sich, dass der Begriff des Unterrichts, wie er in Art. 8 Abs. 2 lit. c MWSTG anzutreffen ist, deckungsgleich mit der Wendung "Leistungen aus dem Bereich der Erziehung und Bildung" ist, die ihrerseits in Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 lit. a MWSTG verankert ist. Dies trifft auf die klassischen Leistungen ebenso zu wie auf die elektronisch ermöglichten Leistungen aus dem Bereich der Bildung und Erziehung. Zumindest im Bereich des hier interessierenden Leistungspakets A steht dies, ausgehend von den tatsächlichen Feststellungen der Vorinstanz, der Anwendung des Empfängerortprinzips ( Art. 8 Abs. 1 MWSTG ) entgegen. Es kommt damit zum bzw. bleibt beim Tätigkeitsortprinzip. Entsprechend ist Art. 8 Abs. 2 lit. c MWSTG anwendbar.

#### **E. 3.4.1**

Unterliegen die streitbetroffenen Dienstleistungen damit dem Tätigkeitsortprinzip, ist in einem zweiten Schritt auslegungsweise zu ermitteln, was unter "Tätigkeitsort" im einzelnen zu verstehen ist. Die Steuerpflichtige bringt vor, dass das Bundesverwaltungsgericht zu falschen Schlüsse gelange, wenn es zur Bestimmung des Dienstleistungsortes auf die "Koordination" und nicht auf den Unterricht durch die Lehrperson abstelle. Mit Blick auf das prägende Element der Gesamtleistung, das im "Live-Unterricht" bestehe, falle der Ort der Koordination ebenso wenig in Betracht wie der Sitz der Steuerpflichtigen, zumal

ohnehin vertiefende Abklärungen zu dieser "Koordination" fehlten. Wäre auf die "Koordination" abzustellen, läge nach Ansicht der Steuerpflichtigen ohnehin eine steuerbare Dienstleistung vor, deren Ort sich auch im geltenden Recht nach dem Empfängerortprinzip zu bestimmen habe ( Art. 8 Abs. 1 MWSTG ). Infrage komme einzig der Ort, wo sich die Lehrperson befinde, oder der Ort, wo die Lernenden dem Unterricht folgten. Aus Art. 8 Abs. 2 lit. c MWSTG gehe indes hervor, dass auf den Ort der Lehrperson abzustellen sei; das Empfängerortprinzip greife erst ab dem 1. Januar 2025. Die ESTV schliesst sich der Sichtweise des Bundesverwaltungsgerichts an.

### **E. 3.4.2**

Im Bereich des grammatikalischen Elements hat die Vorinstanz hierzu treffend erwogen, dass der Wortlaut von Art. 8 Abs. 2 lit. a und b einerseits und lit. c MWSTG andererseits (je in der vorrevidierten Fassung vom 12. Juni 2009) insofern abweichend gehalten ist, als das zur Anwendung gelangende Recht zwischen "Erbringerort" und "Tätigkeitsort" unterscheidet. Bei der grammatikalischen Auslegung fallen weitere begriffliche Eigenheiten auf. So ist in lit. a und lit. b, aktiv, die Rede von der "dienstleistenden Person" ("Ort an dem die dienstleistende Person den Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine Betriebsstätte hat"). Der Formulierung von lit. c kann dagegen kein eigentliches Subjekt entnommen werden. Hier spricht der Gesetzgeber im Passiv. Massgebend soll der Ort sein, "an dem diese Tätigkeiten tatsächlich ausgeübt werden". Diese Formulierung lässt einiges offen: Zum einen ist unklar, was unter "tatsächlich ausüben" zu verstehen ist. Zum andern hat der Gesetzgeber die Konkretisierung unterlassen, welche Person oder Rechtseinheit als ausübend zu betrachten sei (organisierende Lehranstalt, unterrichtende Lehrperson, rechtliche Vertragspartei der lernenden Person usw.).

### **E. 3.4.3.1**

Unter dem Gesichtspunkt des historischen Elements fragt sich, ob der Gesetzgeber von 2009 die Möglichkeit einer Leistung im Bereich der Bildung und Erziehung, die auf andere Weise als im Rahmen einer herkömmlichen Präsenzveranstaltung erbracht wird, überhaupt in Betracht gezogen habe. Wenngleich dies weder aus dem Wortlaut von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 1 lit. a noch aus jenem von Art. 8 Abs. 2 lit. c MWSTG mit letzter Sicherheit hervorgeht, dürfte dies zu bejahen sein. So schlug der Bundesrat vor, Leistungen im Bereich der Bildung und Erziehung insgesamt als am Ort erbracht zu qualifizieren, "an dem die dienstleistende Person zum wesentlichen Teil tätig wird" (Botschaft vom 25. Juni 2008 zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer, BBl 2008 6885, insb. S. 7136). In seinen Erläuterungen hierzu hob der Bundesrat dann namentlich den Aspekt des "Fernunterrichts" hervor: "Eine Ausnahme hiervon bildet der Fernunterricht. In Übereinstimmung mit dem Gemeinschaftsrecht gilt dieser künftig als am Ort des Sitzes des Empfängers oder der Empfängerin erbracht. Da es sich dabei um eine elektronische Dienstleistung handelt, fällt diese auch ohne explizite Ausnahme unter den Auffangtatbestand des Empfängerortprinzips" (Botschaft MWSTG, a.a.O., S. 6946 zu Art. 8 Abs. 2 lit. c E-MWSTG; Auszeichnungen durch das Bundesgericht). Dabei zeigt sich erneut, dass von "Fernunterricht" gesprochen wird, ohne eine Unterscheidung anhand der "Gegenperson" (Lehrperson oder "Maschine") zu treffen. Der Bundesrat erachtete so oder anders - abweichend vom Präsenzunterricht - für den Fernunterricht als kennzeichnend, dass er in einer nicht näher beschriebenen, elektronischen Weise erbracht wird. Dies verschafft der Leistung, nach Auffassung des Bundesrats in der Botschaft, die Eigenschaft als elektronische Dienstleistung, weswegen insofern das Empfängerortprinzip herrscht.

#### **E. 3.4.3.2**

Die eidgenössischen Räte folgten dem bundesrätlichen Konzept: So stimmte der Nationalrat als Erstrat dem bundesrätlichen Entwurf am 11. März 2009 diskussionslos zu (AB 2009 N 315), worauf der Ständerat eine geringfügige Änderung anbrachte. Er schrieb die bundesrätliche Fassung ("... der Ort, an dem die dienstleistende Person zum wesentlichen Teil tätig wird") dahingehend um, dass der Ort massgebend ist, "an dem diese Tätigkeiten tatsächlich ausgeübt werden" (AB 2009 S 410; 2. Juni 2009). Der Ständerat hielt dadurch am Tätigkeitsortprinzip fest. Insbesondere rückte er nicht von der Gegen Ausnahme für "Fernunterricht" ab; auch diese Änderung erfolgte diskussionslos. Der Nationalrat schloss sich dem dem Ständerat an (AB 2009 N 1074; 5. Juni 2009).

#### **E. 3.4.3.3**

Der Ausdruck "Fernunterricht", bei dem es sich um einen unbestimmten Rechtsbegriff handelt, wurde schon in der frühen Doktrin dahingehend verdeutlicht, dass es sich dabei um "autodidaktische Fernkurse" handle (Felix Geiger, in: Felix Geiger/Regine Schluckebier [Hrsg.], MWSTG, Kommentar, 2. Aufl. 2019, N. 28 zu Art. 8). Diesem Verständnis zufolge geht es beim Fernunterricht um die Interaktion der lernenden Person mit einer elektronischen Plattform. Dies überzeugt. Als der Bundesrat die Botschaft zum MWSTG erliess, was am 25. Juni 2008 geschah und damit bald 20 Jahre zurückliegt, war bestenfalls in Fachkreisen absehbar, welche gewaltigen Fortschritte die Digitalisierung nehmen würde. Dass es einmal möglich sein werde, mithilfe des Internets weltweit zeitgleich zu kommunizieren, Gruppen zu bilden und Unterricht aus der entferntesten Ecke der Welt anzubieten, beherrschte den Gedankengang des Bundesrats zweifellos noch nicht. Für ihn wird einzig das Gegensatzpaar "klassischer Unterricht vs. elektronisch erbrachter Unterricht" bestanden haben. An den hier interessierenden elektronisch ermöglichten (aber nicht "elektronisch erbrachten") Unterricht dürfte mit einiger Sicherheit nicht gedacht worden sein.

#### **E. 3.4.3.4**

Zu betrachten bleiben die parlamentarischen Beratungen, die zur Gesetzesnovelle vom 16. Juni 2023 geführt haben (vorne E. 2.3.3). Es fragt sich, ob daraus für das vorrevidierte Recht etwas Weiteres abgeleitet werden kann. Ausgangspunkt bildet die Botschaft vom 24. September 2021 zur Änderung des Mehrwertsteuergesetzes (BBl 2021 2363). Dieser zufolge waren betreffend die Leistungen im Bereich der Erziehung und Bildung keine Änderungen vorgesehen, insbesondere auch nicht bezüglich des Ortes dieser Leistungen. Zur Disposition gestellt wurde einzig Art. 8 Abs. 2 lit. b zu den Dienstleistungen von Reisebüros (zit. Botschaft vom 24. September 2021, S. 40 zu Art. 8 Abs. 2 lit. b E-MWSTG). Der Nationalrat als Erstrat beschränkte seine Diskussion zu Art. 8 auf diesen einen Aspekt (Voten Schneeberger und Amaudruz, 10. Mai 2022, AB 2022 N 726 und 727). Das Plenum wünschte keine weitere Diskussion und stimmte dem bundesrätlichen Vorschlag mehrheitlich zu (AB 2022 N 728).

#### **E. 3.4.3.5**

Die Kommission des Zweitrats schlug alsdann folgende Ergänzung von Art. 8 Abs. 2 lit. c MWSTG vor: "... Werden diese Leistungen per Streaming übertragen oder auf andere Weise verfügbar gemacht, so gilt als Tätigkeitsort weiterhin der Ort, wo die charakteristische Leistung stattfindet " (AB 2023 S 23; Auszeichnung durch das Bundesgericht). Der Kommissionssprecher erläuterte dies dahingehend, dass es bei "einem

Lehrer oder einer Lehrerin in den USA zu keiner Besteuerung in der Schweiz führt, weil er oder sie nicht in der Schweiz sitzt (Votum Ettlín, 28. Februar 2023, AB 2023 S 24). Ein Ratsmitglied doppelte nach: "Um eben hier klarzumachen, dass weiterhin der Unterrichtende entscheidend ist, soll Folgendes ins Gesetz geschrieben werden: Wenn Leistungen per Streaming oder virtuell überragen und verfügbar gemacht werden, soll als Tätigkeitsort weiterhin der Ort gelten, an dem die charakteristische Leistung tatsächlich erbracht wird" (Votum Schmid, 28. Februar 2023, AB 2023 S 24). Die Departementsvorsteherin ergänzte, dass es um Kurse gehe, die "online oder hybrid angeboten werden" und hielt die "Präzisierung" für "sinnvoll", wenngleich die Praxis der ESTV darauf abstelle, "wo das Unternehmen, das die Kurse anbietet, seinen Sitz hat" (Votum BR Keller-Sutter, 28. Februar 2023, AB 2023 S 24). Das Plenum stimmte dem diskussionslos zu (AB 2023 S 24).

#### **E. 3.4.3.6**

In der Differenzbereinigung widersprach die französischsprachige Sprecherin der nationalrätlichen Kommission und hielt fest: "A l'art. 8 al. 2 let. c, notre commission propose, à l'unanimité, de ne pas déroger au principe du lieu de destinataire pour les prestations "diffusées en flux (streaming) ", s'écartant là aussi de la décision du Conseil des Etats. En outre, c'est le lieu de séjour du bénéficiaire de la prestation qui doit permettre de déterminer l'assujettissement de la TVA" (Votum Amaudruz, 1. Juni 2023, AB 2023 N 1031; Auszeichnung durch das Bundesgericht). Zur Klärung beantragte die Kommissionsmehrheit den Einschub "... die unmittelbar gegenüber vor Ort physisch anwesenden Personen erbracht werden...". Dies stiess mehrheitlich auf Zustimmung, wobei mit Art. 115b Abs. 3 eine Übergangsbestimmung eingefügt wurde (AB 2023 N 1031 und 1032).

#### **E. 3.4.3.7**

Diese Entwicklung schuf im Ständerat "Diskussionsbedarf" (so Votum Ettlín, 6. Juni 2023, AB 2023 S 469). In einer längeren Erklärung fasste der Kommissionssprecher den Stand zusammen und ergänzte, dass die Kommission dem Nationalrat zu folgen wünsche (mit zehn zu null Stimmen bei einer Enthaltung), wobei von einer Übergangsbestimmung abgesehen werden soll. Man halte "damit fest, dass der Ort, an dem die Tätigkeit tatsächlich ausgeführt wird, in Zukunft auch bezüglich des Empfängerortprinzips ausgelegt werden kann. Aber in der Vergangenheit war es offensichtlich nicht so klar, ob es der Ort des Unternehmens, wie es die Verwaltung auslegt, oder der Ort des Lehrers ist (Votum Ettlín, 6. Juni 2023, AB 2023 S 471). Nach einem Redebeitrag, der dafür plädierte, bis zum Jahr 2025 "weiterhin auf den Ort [abzustellen], wo sich der Lehrer befindet, also auf den Ort der Tätigkeit" (Votum Schmid, 6. Juni 2023, AB 2023 S 471), hielt die Departementsvorsteherin dafür, es werde "vereinzelt auch die Meinung vertreten [...], dass der Ort der Besteuerung der ist, wo sich die Lehrperson befindet". Sie empfahl, dass der Gesetzgeber "pro futuro eine Klärung erwirk[t]" und der Ständerat sich dem Nationalrat anschliesst (Votum BR Keller-Sutter, 6. Juni 2023, AB 2023 S 471 und 472). Die Kammer schloss sich diskussionslos der nationalrätlichen Fassung an (6. Juni 2023, AB 2023 S 472).

#### **E. 3.4.3.8**

Im Nationalrat wurden keine weiteren Wortmeldungen gewünscht. Die Übergangsbestimmung (Art. 115b Abs. 3) entfiel diskussionslos (8. Juni 2023, AB 2023 N 1183).

#### **E. 3.4.3.9**

Zusammenfassend zeigt sich, dass der Konsens der beiden Räte darauf beschränkt blieb, der bisherigen Fassung von Art. 8 Abs. 2 lit. c MWSTG den Zusatz "... die unmittelbar gegenüber vor Ort physisch anwesenden Personen erbracht werden..." anzufügen. Dies war als Reaktion auf die Stimmen im Ständerat gedacht, die sich der gefestigten Praxis der ESTV widersetzen. Wie die Departementsvorsteherin zutreffend darlegte, kann die einschränkende Präzisierung des Tatbestandes lediglich neurechtlich ("pro futuro"; vorne E. 3.4.3.7) zum Tragen kommen. Die Auslegung und/oder Anwendung des geltenden Rechts - hier: Art. 8 Abs. 2 lit. c MWSTG in der ursprünglichen Fassung vom 12. Juni 2009 (vorne E. 2.3.3) - liegt im konkreten Einzelfall aufgrund von Art. 189 Abs. 1 lit. a BV (vorne E. 1.2) in den Händen des Bundesgerichts. Die Überlegungen der eidgenössischen Räte, wie sie vorstehend dargelegt wurden, werden bei Auslegung und/oder Anwendung des revidierten Rechts zu berücksichtigen sein.

#### **E. 3.4.4.1**

Was das systematische Auslegungselement angeht, so spricht der Sachzusammenhang gegen die Anknüpfung an den Aufenthaltsort: Mehrwertsteuerrechtlich relevante (Haupt-) Leistungen, handle es sich dabei um steuerbare oder steuerausgenommene Leistungen, erbringt der steuerpflichtige Unternehmensträger (die steuerpflichtige Person) als solcher und nicht etwa dessen Belegschaft. Entsprechend ist bzw. wird auch nur der Unternehmensträger inlandsteuerpflichtig ( BGE 149 II 255 E. 2.2.2). Das Verhalten von Personen, die in einem Arbeits-, einem Auftrags- oder einem anderen zivilrechtlichen Verhältnis zum mehrwertsteuerpflichtigen Unternehmensträger stehen, wird mehrwertsteuerrechtlich dem Unternehmensträger zugerechnet. Dieser - oft eine juristische Person - tritt gegen aussen durch natürliche Personen in Erscheinung.

#### **E. 3.4.4.2**

Sachlogisch kommt es grundsätzlich zur einheitlichen Anknüpfung an den Ort des statutarischen Sitzes des Unternehmensträgers, es sei denn, der Unternehmensträger trete andernorts in hinreichend qualitativer und quantitativer Weise auf. Erforderlich wäre damit eine Betriebsstätte (vgl. Art. 10 Abs. 1 lit. b MWSTG zur Inlandsteuerpflicht; näher zum Begriff: Art. 5 MWSTV ). Der Bestand von Betriebsstätten wird von keiner Seite behauptet. Darauf ist nicht weiter einzugehen.

#### **E. 3.4.4.3**

Aus der Optik der lernenden Person verhält es sich genau gleich: Der statutarische Zweck der Steuerpflichtigen liegt vorliegend in der "Organisation und Durchführung weltweit von Sprachunterricht online". Sie bietet das Leistungspaket A an, wofür die lernenden Personen ein Entgelt entrichten. Die lernende Person begründet ein Vertragsverhältnis einzig mit der Lehranstalt, also mit dem Unternehmensträger. Im Wettbewerb unter verschiedenen Anbietern entscheidet die lernende Person sich für eine bestimmte Schule, oft ohne zu wissen, welche Lehrperson später für sie zuständig sein wird. Den Lehrpersonen kommt in Bezug auf die lernenden Personen weder die Eigenschaft als zivilrechtliche Vertragspartei noch jene als mehrwertsteuerrechtlicher Leistungserbringer zu. Erbringerin der Bildungsleistung ist ausschliesslich die Steuerpflichtige ("Durchführung"). Sie bedient sich dazu verschiedenster Lehrpersonen, wobei diese sich irgendwo befinden und auch mobil tätig werden können. Die Mehrwertsteuer-Branchen-Info 20, "Bildung", Ziff. 4.9.1, steht dem nicht entgegen. Wohl führt die ESTV dort aus: "Als Tätigkeitsort gilt bei interaktiven

Fernkursen derjenige Ort, an dem der Unterrichtende tätig ist". Dieser Tätigkeitsort ist freilich im Zusammenhang mit dem einleitenden Satz zu verstehen. Danach gilt: "Bei den interaktiven Fernkursen besteht, trotz räumlicher Distanz, ein Austausch zwischen den Lehrenden beziehungsweise der Lehranstalt und dem Lernenden." Dieses Auslegungsergebnis ("Sitz der Lehranstalt") gebietet sich auch deshalb, weil sie Wettbewerbsverzerrungen verhindert und bei inländischen Leistungserbringern tätige inländische Lehrkräfte nicht benachteiligt ( Art. 1 Abs. 3 lit. a MWSTG ).

### **E. 3.4.5**

Aufgrund der vorinstanzlichen Feststellungen ist gegeben, dass die Steuerpflichtige ihren Sitz im Inland hat. Zum Aufenthalts- bzw. Tätigkeitsort der Lehrpersonen geht aus dem angefochtenen Entscheid kaum etwas hervor. Vorinstanzlich festgestellt ist immerhin, dass die Lehrpersonen "üblicherweise bei ausländischen Gruppengesellschaften angestellt" seien (Sachverhalt Bst. A.a), wobei die Lehrpersonen für die Steuerpflichtige tätig werden und nahezu ausschliesslich vom Ausland aus auftreten. So oder anders ist der Begriff "Tätigkeitsort" dahingehend zu verstehen, dass der Ort des statutarischen Sitzes des Unternehmensträgers den Ausschlag gibt ( Art. 10 Abs. 1 lit. b MWSTG ). Der Ort der streitbetroffenen Leistungen im Bereich der Erziehung und Bildung ist mit dem statutarischen Sitz gleichzusetzen. Dieser befindet sich im vorliegenden Fall im Mehrwertsteuerinland. Bei diesem Auslegungsergebnis erübrigt es sich, das Mehrwertsteuerrecht der Europäischen Union zu berücksichtigen (insb. Richtlinie 2006/112/EG des Rates der Europäischen Gemeinschaft vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem [MwStSystRL]), das bei der Anwendung des schweizerischen Mehrwertsteuerrechts als Erkenntnisquelle und Auslegungshilfe dienen kann, für die Schweiz aber in keiner Weise bindend ist ( BGE 151 II 2 E. 4.5.3; 145 II 270 E. 4.5.3.3; 139 II 346 E. 7.4.6; 138 II 251 E. 2.5.1; 124 II 193 E. 6a).

### **E. 4.1**

Einzugehen bleibt auf die Möglichkeit des Abzugs der Vorsteuern, welche die Steuerpflichtige auf den bezogenen Vorleistungen zu tragen hatte, um ihre eigenen, aufgrund fehlender Option steuerausgenommenen (Haupt-) Leistungen zu erbringen. Soweit die lernenden Personen im Mehrwertsteuer Ausland ansässig sind, kommt die (unumstössliche) Fiktion von Art. 29 Abs. 1 bis MWSTG zum Tragen (vorne E. 2.2.6.2). Denn aufgrund des Bestimmungslandprinzips steht die Besteuerung des nicht unternehmerischen Endverbrauchs einzig dem jeweiligen ausländischen Staat zu (vorne E. 2.3.1). Auf Ebene der inländischen Leistungserbringerin ist es mit Bezug auf die im Mehrwertsteuer Ausland befindlichen Leistungsempfänger von keiner Bedeutung, dass die Steuerpflichtige für die Versteuerung ihrer Leistungen aus dem Bereich der Bildung und Erziehung nicht optiert hat. Die auf die Leistungen an lernende Personen mit Ansässigkeit im Ausland entfallenden Vorsteuern berechtigen zum Abzug. Anders verhält es sich mit Bezug auf die lernenden Personen, die sich im Mehrwertsteuerinland befinden. Die Ansässigkeit im Inland bei gleichzeitig fehlender Option für die Versteuerung steht dem Recht auf Vorsteuerabzug unheilbar entgegen ( Art. 29 Abs. 1 MWSTG ; vorne E. 2.2.6.1).

### **E. 4.2.1**

Für diesen Fall ruft die Steuerpflichtige zunächst das Vertrauensschutzprinzip an (insbesondere gestützt auf die Mehrwertsteuer-Branchen-Info 20, insbesondere die dortige Ziff. 4.9.1). Der Grundsatz von Treu und Glauben ( Art. 5 Abs. 3 und Art. 9 BV ) verleiht

der rechtssuchenden Person unter gewissen Umständen Anspruch auf Schutz ihres Vertrauens auf die Richtigkeit behördlichen Handelns. Dieser Anspruch hindert die Behörden, von ihrem früheren Handeln abzuweichen, auch wenn sie dieses zu einem späteren Zeitpunkt als unrichtig erkennen. Potenzielle Vertrauensgrundlage sind dabei allein jene behördlichen Handlungen, die sich auf eine konkrete, die rechtssuchende Person berührende Angelegenheit beziehen und von einer Behörde ausgehen, die für die betreffende Handlung zuständig ist oder die die rechtssuchende Person aus zureichenden Gründen für zuständig hält. Individuelle Auskünfte und Zusicherungen sind demnach typische Beispiele für Verwaltungsakte, die bei den Rechtsunterworfenen Vertrauen wecken können. Das Vertrauen ist allerdings nur schutzwürdig, wenn die rechtssuchende Person die Unrichtigkeit der Auskunft nicht ohne Weiteres erkennen konnte und sie im Vertrauen auf die Auskunft Dispositionen getroffen hat, die sie nicht ohne Nachteil rückgängig machen kann. Der Anspruch auf Vertrauensschutz entfällt, wenn die gesetzliche Ordnung zwischen dem Zeitpunkt der Auskunft und der Verwirklichung des Sachverhalts geändert hat (Urteil 9C\_363/2024 vom 28. November 2024 E. 5.1.1, zur Publ. vorgesehen; BGE 150 I 1 E. 4.1; 149 V 203 E. 5.1; 148 II 233 E. 5.5.1).

#### **E. 4.2.2**

Vor dem Hintergrund der kumulativen Voraussetzungen, an welchen das Bundesgericht in ständiger Rechtsprechung festhält, vermag die Steuerpflichtige den Vertrauensschutz nicht zu beanspruchen. Zum einen fehlt es bereits an einer Vertrauensgrundlage. Wie die Vorinstanz zu Recht erwogen hat, kann in den Verwaltungsverordnungen der ESTV - soweit diese überhaupt im Sinne zu verstehen wären, den ihnen die Steuerpflichtige beimisst - keine individuell-konkrete Zusicherung erblickt werden. Zum anderen sind auch keine Dispositionen erkennbar, welche die Steuerpflichtige getroffen haben will und die nicht ohne Nachteil rückgängig gemacht werden könnten. Das Argument verfängt nicht.

#### **E. 4.2.3**

Ebenso unbegründet sind die hilfsweise vorgetragene Einwände der Steuerpflichtigen, wonach sie in ihrem Anspruch auf rechtliches Gehör ( Art. 29 Abs. 2 BV ) verletzt sein soll bzw. wonach der massgebende Sachverhalt offensichtlich unrichtig ermittelt sei. Dazu finden sich in der Beschwerdeschrift kaum verwertbare Ausführungen (vorne E. 1.3). Damit erübrigt es sich auch, auf den Eventualantrag einzugehen.

#### **E. 5.1**

Zusammenfassend vermögen die von der Steuerpflichtigen erhobene Einwendungen das angefochtene Urteil nicht als rechtsfehlerhaft im Sinne von Art. 95 BGG erscheinen zu lassen. Die Beschwerde ist teilweise gutzuheissen, indem in Bezug auf die Steuerperiode 2014 der Eintritt der absoluten Festsetzungsverjährung festzustellen ist ( Art. 42 Abs. 6 MWSTG ). Im Übrigen ist die Beschwerde abzuweisen.

#### **E. 5.2**

Die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens sind anhand des Unterliegerprinzips zu verlegen ( Art. 65 und Art. 66 Abs. 1 Satz 1 BGG ). Die Steuerpflichtige obsiegt in Bezug auf die Steuerperiode 2014 vollständig, im Übrigen unterliegt sie. Entsprechend dem Verfahrensausgang und in Anwendung des Unterliegerprinzips sind die Gerichtskosten teils auf die Steuerpflichtige ( Art. 65 Abs. 1 und Art. 66 Abs. 1 BGG ), teils auf die durch die ESTV auftretende Eidgenossenschaft zu verlegen. Diese wird in ihrem amtlichen Wirkungskreis tätig und nimmt Vermögensinteressen wahr, weshalb ihr Kosten auferlegt

werden können ( Art. 66 Abs. 1 und 4 BGG ). Ein Fünftel, auf die Steuerperiode 2014 entfallend, ist der ESTV aufzuerlegen, die übrigen vier Fünftel sind der Steuerpflichtigen zu übertragen.

### **E. 5.3**

Da die Verjährung der Steuerperiode 2014 erst im Verlauf des bundesgerichtlichen Verfahrens eingetreten ist, sind die Kosten des vorinstanzlichen Verfahrens nicht neu zu verlegen ( Art. 67 BGG ; Urteile 9C\_710/2024 vom 27. März 2025 E. 5; 9C\_691/2022 vom 7. September 2023 E. 4).

### **E. 5.4**

Das Bundesgericht bestimmt im Urteil, ob und gegebenenfalls in welchem Mass die Kosten der obsiegenden Partei von der unterliegenden Partei zu ersetzen sind ( Art. 68 Abs. 1 BGG ). Die Eidgenossenschaft hat der Steuerpflichtigen, die sich durch ein Beratungsunternehmen vertreten lässt, im Umfang ihres Obsiegens eine angemessene Parteientschädigung auszurichten (zitiertes Art. 68 Abs. 1 BGG in Verbindung mit Art. 9 des Reglements des Bundesgerichts vom 31. März 2006 über die Parteientschädigung und die Entschädigung für die amtliche Vertretung im Verfahren vor dem Bundesgericht [SR 173.110.210.3]). Das Bundesgericht legt die Entschädigung ermessensweise aufgrund der Akten als Gesamtbetrag fest, in welchem auch die Mehrwertsteuer enthalten ist (Art. 12 Abs. 1 dieses Reglements; zum Ganzen: BGE 151 II 101 E. 4.3).

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