

BVGer A-1473/2006 vom 3. Juni 2008

Bundesverwaltungsgericht, 2008-06-03, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-1473_2006

FR: TAF A-1473/2006 du 3 juin 2008

IT: TAF A-1473/2006 del 3 giugno 2008

Regeste

Mehrwertsteuer

Erwägungen

E. 1.1

Bis zum 31. Dezember 2006 unterlagen Einspracheentscheide der ESTV der Beschwerde an die SRK. Das Bundesverwaltungsgericht übernimmt, sofern es zuständig ist, die Ende 2006 bei der SRK hängigen Rechtsmittel. Die Beurteilung erfolgt nach neuem Verfahrensrecht (Art. 53 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht [Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32]). Soweit das VGG nichts anderes bestimmt, richtet sich gemäss Art. 37 VGG das Verfahren nach dem Bundesgesetz vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). Das Bundesverwaltungsgericht ist zur Behandlung der Beschwerde sachlich wie funktionell zuständig (Art. 31 und 33 Bst. d VGG).

E. 1.2

Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Einspracheentscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführerin kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 Bst. c VwVG; vgl. André Moser, in: Moser/Uebersax, Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen, Basel und Frankfurt am Main 1998, Rz. 2.59; Ulrich Häfelin/Georg Müller/Felix Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Aufl., Zürich Basel Genf 2006, Rz. 1632 ff.). Das Bundesverwaltungsgericht hat den Sachverhalt von Amtes wegen festzustellen und ist dabei nicht ausschliesslich an die Parteibegehren gebunden. Die Beschwerdeinstanz hat das Recht von Amtes wegen anzuwenden; sie ist an die vorgebrachten rechtlichen Überlegungen der Parteien nicht gebunden (vgl. Art. 62 Abs. 4 VwVG; Alfred Kölz/Isabelle Häner, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2. Aufl., Zürich 1998, S. 39 Rz. 112).

E. 1.3

Am 1. Januar 2001 sind das MWSTG sowie die zugehörige Verordnung (MWSTGV, SR 641.201) in Kraft getreten. Der zu beurteilende Sachverhalt bezieht sich indessen auf die Jahre 1995 bis 1999, so dass auf die vorliegende Beschwerde grundsätzlich noch bisheriges Recht anwendbar ist (Art. 93 und 94 MWSTG).

E. 1.4

Die Beweiswürdigung endet mit dem richterlichen Entscheid darüber, ob eine rechtserhebliche Tatsache als erwiesen zu gelten hat oder nicht. Der Beweis ist geleistet, wenn der Richter bzw. die Richterin gestützt auf die freie Beweiswürdigung zur Überzeugung gelangt ist, dass sich der rechtserhebliche Sachumstand verwirklicht hat. Gelangt der Richter bzw. die Richterin aufgrund der Beweiswürdigung nicht zur Überzeugung, die feststellungsbedürftige Tatsache habe sich verwirklicht, so fragt es sich, ob zum Nachteil der Abgabebehörde oder des Abgabepflichtigen zu entscheiden ist, wer also die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen hat. Nach der objektiven Beweislastregel ist bei Beweislosigkeit zu Ungunsten desjenigen zu urteilen, der die Beweislast trägt (Fritz Gygi, Bundesverwaltungsrechtspflege, Bern 1983, S. 279 f.; Martin Zweifel, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, Zürich 1989, S. 109 f.). Die Steuerbehörde trägt die Beweislast für Tatsachen, welche die Steuerpflicht als solche begründen oder die Steuerforderung erhöhen, d.h. für die steuerbegründenden und -mehrenden Tatsachen. Demgegenüber ist der Steuerpflichtige für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen beweisbelastet, d.h. für solche Tatsachen, welche Steuerbefreiung oder Steuerbegünstigung bewirken (anstelle vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1410/2006 vom 14. März 2008 E. 2.2, A-1393/2006 vom 10. Dezember 2007 E. 1.4 und A-1687/2006 vom 18. Juni 2007 E. 2.4, je mit weiteren Hinweisen).

E. 1.5

Der Beschwerdeführer bestreitet im vorliegenden Fall lediglich die von der ESTV vorgenommene Qualifikation der von ihm veranstalteten Kurse als steuerbare Werbeleistungen (Position 12 der besagten EA; vgl. oben Bst. B). Nicht (mehr) bestritten wird hingegen die Nachbelastung betreffend Umsatz aus Exportlieferungen (Position 15) sowie die Rückbelastung von Vorsteuerabzügen (Position 30), ebensowenig die rechnerische Ermittlung der mit EA erhobenen Mehrwertsteuer als solche.

E. 2.1

Der (Mehrwert-)Steuer im Inland unterliegen die entgeltliche Lieferung von Gegenständen, die entgeltlich erbrachten Dienstleistungen, der Eigenverbrauch sowie der entgeltliche Bezug von Dienstleistungen aus dem Ausland, sofern sie nicht ausdrücklich von der Besteuerung ausgenommen oder befreit sind (Steuerobjekt; Art. 4 Bst. a-d MWSTV, Art. 14 und 15 MWSTV). Die subjektiven Voraussetzungen der Steuerpflicht sind hier unbestritten (vgl. Art. 17 MWSTV).

E. 2.2

Eine Lieferung liegt vor, wenn die Befähigung verschafft wird, im eigenen Namen über einen Gegenstand wirtschaftlich zu verfügen (Art. 5 Abs. 1 MWSTV). Als Lieferung gilt ebenfalls die Überlassung eines Gegenstandes zum Gebrauch oder zur Nutzung (Art. 5 Abs. 2 Bst. b MWSTV). Als Dienstleistung gilt jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstandes ist (Art. 6 Abs. 1 MWSTV). Mit dieser Formulierung wird im Sinn eines Auffangtatbestandes sichergestellt, dass sämtliche Leistungen als Dienstleistungen erfasst werden, wenn es sich nicht ausdrücklich um eine Lieferung handelt. Damit sollen allfällige Besteuerungslücken vermieden werden (vgl. dazu Bericht WAK-N vom 28. August 1996 zur Parlamentarischen Initiative Dettling zu Art. 7 Entwurf-MWSTG; ebenso: Alois Camenzind/Niklaus Honauer/Klaus Vallender, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 2. Aufl., Bern/Stuttgart/Wien 2003, Rz. 275).

E. 2.3

Von der Mehrwertsteuer ausgenommen sind gemäss Art. 14 Ziff. 9 MWSTV unter anderem die Umsätze im Bereiche des Unterrichts, der Ausbildung, Fortbildung und der beruflichen Umschulung, sowie von Kursen, Vorträgen und anderen Veranstaltungen wissenschaftlicher oder bildender Art.

E. 2.3.1

Nach der Praxis der ESTV sind die Umsätze im Bereich der Erziehung von Kindern und Jugendlichen sowie Umsätze im Bereich des Unterrichts und der Aus- und Fortbildung jeglicher Art und jeder Stufe umfassend von der Mehrwertsteuer ausgenommen. Eingeschlossen sei auch der anlässlich von Kursen, Vorträgen und anderen Veranstaltungen erteilte Unterricht wissenschaftlicher oder bildender Art (Wegleitung für Mehrwertsteuerpflichtige 1997 [Wegleitung 1997] Rz. 607 f.; vgl. auch Branchenbroschüre der ESTV für Bildung und Forschung vom August 1999 [Branchenbroschüre Nr. 18], S. 15 ff., insbesondere Ziff. 3.6). Letzteres ergibt sich bereits aus den Materialien, wonach jegliche Art von Unterricht von der Mehrwertsteuer befreit werden soll (Urteil des Bundesgerichts 2A.756/2006 vom 22. Oktober 2007 E. 2.3.1). Nichtsdestotrotz gilt eine Leistung nicht bereits dann als von der Mehrwertsteuer ausgenommen, wenn sie einen irgendwie gearteten Bezug zur Bildung aufweist, sondern nur dann, wenn die Vermittlung von Wissen oder besonderen Kenntnissen im Vordergrund steht (Branchenbroschüre Nr. 18, S. 17, Ziff. 3.6, letzter Absatz; Urteil des Bundesgerichts vom 20. September 2000, veröffentlicht in Archiv für schweizerisches Abgaberecht [ASA] 71 S. 57 ff. E. 3c mit Hinweis; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1979/2007 vom 2. November 2007 E. 2.5 mit weiteren Hinweisen). Laut ESTV stellt die Vermittlung von Wissen dann keine Bildungsleistung mehr im Sinne von Art. 14 Ziff. 9 MWSTV, sondern eine Werbeleistung dar, wenn a) die Abgabe von Empfehlungen erfolgt oder wenn b) mindestens zwei der nachfolgenden Voraussetzungen erfüllt sind (vgl. Branchenbroschüre Nr. 18, S. 17 f., Ziff. 3.7): - - - - - die Gesamteinnahmen des Veranstalters sind nicht kostendeckend; - es besteht die Möglichkeit, Leistungen des Veranstalters oder Dritter, welche den Anlass unterstützen, unmittelbar anlässlich der Veranstaltung zu kaufen oder zu bestellen; - während des Anlasses werden eigene Produkte des Veranstalters oder des ihn unterstützenden Dritten vorgestellt oder verwendet.

E. 2.3.2

Sowohl die Wegleitungen wie auch die Branchenbroschüren der ESTV stellen sog. Verwaltungsverordnungen dar. Diese sollen eine einheitliche, gleichmässige und sachrichtige Praxis des Gesetzesvollzugs sicherstellen und sind für die als eigentliche Adressaten figurierenden Verwaltungsbehörden verbindlich, wenn sie nicht klarerweise einen verfassungs- oder gesetzeswidrigen Inhalt aufweisen (Michael Beusch, in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Teil I/Band 2b, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 2. Aufl. Basel 2008, N. 15 ff. zu Art. 102 DBG). Nicht verbindlich sind Verwaltungsverordnungen, welche keine von der gesetzlichen Ordnung abweichenden Bestimmungen enthalten dürfen, dagegen für die Justizbehörden, deren Aufgabe es ist, die Einhaltung von Verfassung und Gesetz im Einzelfall zu überprüfen (Moser, a.a.O., Rz. 2.67). Die Gerichtsbehörden sollen Verwaltungsverordnungen bei ihrer Entscheidung allerdings mitberücksichtigen, sofern diese eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zulassen (vgl. zum Ganzen und ausführlich zur Tragweite von

Kreisschreiben: Bundesverwaltungsgerichtsentscheid [BVGE] 2007/41 E. 3.3, 4.1 und 7.4.2).

E. 2.3.3

Der Grundsatz der Allgemeinheit der Mehrwertsteuer verlangt, dass die Gesamtheit der wirtschaftlichen Aktivitäten der Steuer unterliegt. In Verwirklichung dieses Prinzips wird eine möglichst umfassende Besteuerung des Konsums angestrebt. Folglich darf der Geltungsbereich der Mehrwertsteuer nicht durch eine extensive Auslegung der von der Steuer ausgenommenen Leistungen eingeschränkt werden. Insbesondere ist die Steuerbefreiung grundsätzlich nur auf diejenige Leistung anwendbar, die direkt an den Endverbraucher geht. Die Geschäfte, die der Steuerbefreiung vorausgehen, d.h. die Vorumsätze, sind gemäss konstanter Rechtsprechung nicht steuerbefreit (Bundesgerichtsentscheid [BGE] 124 II 210 E. 7; Urteil des Bundesgerichts 2A.273/2004 vom 1. September 2005 E. 4.1; vgl. dazu auch Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1408/2006 vom 13. März 2008 E. 3.6 und A-1440/2006 vom 25. Mai 2007 E. 2.2.2).

E. 2.4

Leistungen, die miteinander verbunden sind (sog. Leistungskomplexe, auch Leistungseinheit oder Leistungsbündel genannt), werden im Mehrwertsteuerrecht (MWSTV und MWSTG) als einheitlicher wirtschaftlicher Vorgang behandelt, wenn sie wirtschaftlich derart eng zusammengehören und ineinandergreifen, dass sie ein unteilbares Ganzes bilden. Mit Art. 36 Abs. 4 MWSTG wurde der Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistungen (im Unterschied zur MWSTV) ausdrücklich im Gesetz verankert. Er basiert auf der wirtschaftlichen Betrachtungsweise und dient der Erhebungswirtschaftlichkeit im Sinn von Art. 1 Abs. 2 MWSTG (vgl. zum Ganzen: Urteile des Bundesgerichts 2A.40/2007 vom 14. November 2007 E. 2.1, 2A.756/2006 vom 22. Oktober 2007 E. 2.4).

E. 2.4.1

Übt der Mehrwertsteuerpflichtige eine Reihe von einzelnen Tätigkeiten aus, die auf ein einheitliches wirtschaftliches Ziel gerichtet sind, liegt eine Gesamtleistung (und damit eine Leistungseinheit) indes nur dann vor, wenn die einzelnen Teile sachlich, zeitlich und vom wirtschaftlichen Gehalt her in einer derart engen Verbundenheit stehen, dass sie untrennbare Komponenten eines Vorgangs verkörpern, der das gesamte Handeln umfasst (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1443/2006 vom 25. September 2007 E. 2.3 und A-1431/2006 vom 25. Mai 2007 E. 2.3, je mit weiteren Hinweisen). Auf die einzelnen Leistungskomponenten der Leistungseinheit sind jeweils die Vorschriften - z.B. bezüglich Ort der Besteuerung, Steuersatz oder Steuerbefreiungsvorschriften - einheitlich anzuwenden. Die mehrwertsteuerliche Qualifikation der Gesamtleistung erfolgt nach der für diese wesentlichen Eigenschaft, d.h. nach der Leistung, welche wirtschaftlich betrachtet im Vordergrund steht (vgl. zum Ganzen: Urteile des Bundesgerichts 2A.40/2007 vom 14. November 2007 E. 2.1, 2A.756/2006 vom 22. Oktober 2007 E. 2.4; vgl. auch BVGE 2007/40 E. 12.2). Damit ist gesagt, dass eine mehrwertsteuerpflichtige Leistung als Ganzes Leistungskomponenten umfassen kann, die isoliert betrachtet steuerbefreit oder von der Steuer ausgenommen wären. Auch umgekehrt ist es ohne weiteres möglich, dass als Ganzes steuerbefreit oder von der Steuer ausgenommen zu beurteilende Leistungen Elemente von an sich mehrwertsteuerpflichtigen Tätigkeiten beinhalten (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1443/2006 vom 25. September 2007 E. 2.3 mit Hinweis auf Entscheide der SRK vom 3. Februar 1999, veröffentlicht in MWST-Journal 1/99, S. 24 E. 4

und vom 25. September 1998, veröffentlicht in MWST-Journal 4/98, S. 166 E. 4b). Liegt dagegen eine Hauptleistung mit einer oder mehreren akzessorischen Nebenleistungen vor, richtet sich die Beurteilung der Nebenleistung(en) stets nach den Eigenschaften der Hauptleistung; diese stellt den Kern der zu erbringenden Leistung dar. Nebenleistungen teilen mehrwertsteuerrechtlich das Schicksal der Hauptleistung, wenn sie a) im Verhältnis zu dieser nebensächlich sind, b) mit dieser wirtschaftlich eng zusammenhängen, c) diese wirtschaftlich ergänzen, verbessern oder abrunden und d) mit dieser üblicherweise vorkommen (vgl. anstelle vieler: Urteile des Bundesgerichts 2A.40/2007 vom 14. November 2007 E. 2.1, 2A.756/2006 vom 22. Oktober 2007 E. 2.4 und 2A.452/2003 vom 4. März 2004 E. 3.2, je mit Hinweisen; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1431/2006 vom 25. Mai 2007 E. 2.3; Entscheid der SRK vom 22. April 2002, veröffentlicht in VPB 66.95 E. 2c; ausführlich: Entscheid der SRK vom 25. September 1998, veröffentlicht in MWST-Journal 4/98, S. 166 E. 5a; vgl. zum Ganzen auch: Camenzind/Honauer/Vallender, a.a.O., Rz. 187 ff.).

E. 2.4.2

Sind in einem Leistungskomplex sowohl Lieferungen als auch Dienstleistungen enthalten, so richtet sich deren einheitliche Behandlung (entweder als Lieferung oder aber als Dienstleistung) nach dem wirtschaftlichen Kerngehalt der gesamthaften Leistung. Die Umsetzung des Einheitlichkeitsgrundsatzes erfolgt unter Anwendung einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise, mit der Folge, dass diese der zivilrechtlichen vorgeht (vgl. anstelle vieler: Urteile des Bundesgerichts 2A.40/2007 vom 14. November 2007 E. 2.2, 2A.756/2006 vom 22. Oktober 2007 E. 2.4 und 2A.567/2006 vom 25. April 2007 E. 4.3, je mit weiteren Hinweisen; allgemein zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1428/2006 vom 29. August 2007 E. 2.7; Entscheid der SRK vom 22. April 2002, veröffentlicht in VPB 66.95 E. 2c). Dem Charakter der Mehrwertsteuer als allgemeiner Verbrauchssteuer folgend, hat die Beurteilung zudem primär aus der Sicht des Verbrauchers zu erfolgen. Es ist zu prüfen, ob ein Leistungskomplex nach allgemeiner Verkehrsauffassung von einer bestimmten Verbrauchergruppe typischerweise als einheitliche Leistung verstanden wird. Der subjektive Parteiwille ist sekundär. Nicht massgebend sind schliesslich die Wertverhältnisse der einzelnen Leistungen, auch wenn in vielen Fällen der Wert der Nebenleistung geringer ist als jener der Hauptleistung (Urteil des Bundesgerichts 2A.452/2003 vom 4. März 2003 E. 3.2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1443/2006 vom 25. September 2007 E. 2.3, A-1431/2006 vom 25. Mai 2007 E. 2.3).

E. 2.4.3

Liegt weder eine Gesamtleistung noch die Konstellation der Haupt- und Nebenleistung vor, so handelt es sich um mehrere selbständige Leistungen, die mehrwertsteuerrechtlich getrennt zu behandeln sind (vgl. anstelle vieler: Urteile des Bundesgerichts 2A.40/2007 vom 14. November 2007 E. 2.1, 2A.756/2006 vom 22. Oktober 2007 E. 2.4, 2A.567/2006 vom 25. April 2007 E. 4.3 und 2A.452/2003 vom 4. März 2004 E. 3.1; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1443/2006 vom 25. September 2007 E. 2.3, A-1431/2006 vom 25. Mai 2007 E. 2.3; Entscheid der SRK vom 22. April 2002, veröffentlicht in VPB 66.95 E. 2c, 3). Entsprechendes kann sich nicht nur aus dem Fehlen des erforderlichen inneren Zusammenhangs ergeben, sondern auch auf einer ausdrücklichen gesetzlichen Regelung beruhen. Letzteres trifft gemäss Art. 14 Ziff. 9 MWSTV beispielsweise für gastgewerbliche und Beherbergungsleistungen zu, die im Zusammenhang mit

Ausbildungsleistungen erbracht werden (vgl. Urteile des Bundesgerichts 2A.40/2007 vom 14. November 2007 E. 2.1, 2A.520/2003 vom 29. Juni 2004 E. 10.1; vgl. auch BVGE 2007/40 E. 12.2). Bestehen mehrere selbständige (Haupt-)Leistungen, können diese auch in Anwendung einer (allenfalls anderslautenden) Verwaltungspraxis (vgl. dazu oben E. 2.3.1 und 2.3.2) nicht als einheitlich zu behandelnde Leistung (im Sinne einer Gesamtleistung bzw. Haupt- und Nebenleistung) qualifiziert werden. Mithin vermag eine Verwaltungspraxis selbständige Leistungen weder zu einer blossen Leistungskomponente einer Gesamtleistung noch zu einer (im Verhältnis zu einer Hauptleistung) akzessorischen Nebenleistung zu machen.

E. 3

Im vorliegenden Fall hält die ESTV dafür, dass es sich beim Umsatz aus der Kurstätigkeit des Beschwerdeführers um eine Dienstleistung (Werbung) und somit um steuerbaren Umsatz im Sinne von Art. 6 Abs. 1 MWSTV handle. Demgegenüber macht der Beschwerdeführer geltend, seine Kurstätigkeit sei als Schulung (Bildungsleistung) im Sinne von Art. 14 Ziff. 9 MWSTV zu betrachten und das Entgelt daraus dementsprechend von der Steuer auszunehmen. Es stellt sich im Folgenden somit die Frage, ob die ESTV die vom Beschwerdeführer während dem überprüften Zeitraum vom 1. Januar 1995 bis 31. Dezember 1999 veranstalteten Kurse mehrwertsteuerlich zu Recht als "Werbeleistungen" qualifiziert hat.

E. 3.1

Der Beschwerdeführer stützt seine Argumentation in der Beschwerde vom 6. September 2005 unter anderem auf Sachverhaltsdarstellungen aus den Jahren 1991 bis 1994 (...) sowie auf Ereignisse seit dem Jahre 2000 (...). Als Beweismittel legt er zudem verschiedene Urkunden (...) ins Recht, die sich überwiegend auf die Jahre vor 1995 bzw. nach 1999 beziehen. Da vorliegend einzig der von der ESTV kontrollierte Zeitraum vom 1. Januar 1995 bis 31. Dezember 1999 streitig ist, sind sämtliche Ausführungen des Beschwerdeführers (einschliesslich Belege), welche die Zeit vor oder nach der streitigen Periode betreffen, wie die ESTV zu Recht dafürhält (oben Bst. E), für die hier zu beurteilende Angelegenheit nicht zu berücksichtigen.

E. 3.2

Bei den vom Beschwerdeführer in seiner undatierten Broschüre "Ausbildungsprogramm Y. International" (Broschüre Ausbildungsprogramm) angebotenen Kursen handelt es sich um solche in den Bereichen Sämtliche Kurse dauern laut Ausbildungsprogramm in der Regel drei Tage. Für den Spezialkurs-... sind zwei mal drei Tage vorgesehen (...); gleiches gilt für den Spezialkurs-... Das Ausbildungsprogramm für den ...-Kurs dauert vier mal drei Tage, wobei vorausgesetzt werde, dass der Kursteilnehmer "...". Im Kursgeld für den Grund- bzw. Perfektionskurs ist je das entsprechende "grosse Lehrbuch" inbegriffen (vgl. zum Ganzen: Broschüre Ausbildungsprogramm, act. 2). Dasselbe gilt für sämtliche Kurse in Bezug auf das Mittagessen und Pausengetränke (vgl. Ausbildungsprogramm 1997/1998, Beschwerdebeilage 37, S. 12). In einer weiteren, ebenfalls undatierten Broschüre, betitelt mit "Preisliste für ..." (Broschüre Preisliste, act. 1), bietet der Beschwerdeführer verschiedene Werkutensilien für ... zum Kauf an. Laut den allgemeinen Verkaufs- und Lieferbedingungen auf Seite 1 dieser Broschüre können Kaufwillige eine Kopie des vorgedruckten Bestellformulars (jederzeit) direkt an den jeweiligen Partner des Beschwerdeführers im eigenen Wohnsitzland gemäss Auflistung auf der Rückseite der

Broschüre (...) oder aber an den in der Schweiz gelegenen Hauptsitz zusenden. Nach Eingang des Formulars werde die Ware per Post oder Fremdspediteur geliefert, wobei die Spesen direkt dem Besteller verrechnet würden (vgl. zum Ganzen: Broschüre Preisliste, act. 1). Schliesslich bietet der Beschwerdeführer die Anfertigung von individuell bestimmbar ... bzw. die Umsetzung von Sujets nach Vorlage von Bildern/Skizzen, Modellen/Originalen oder nach Massgabe von mündlich oder schriftlich geäusserten Vorstellungen des Bestellers an (... , act. 3).

E. 3.3

Den Akten lässt sich entnehmen, dass die vom Beschwerdeführer angebotenen Leistungen von entsprechenden Interessenten unabhängig von einander in Anspruch genommen werden können. So kann beispielsweise jedermann, der vom Beschwerdeführer namentlich irgendwelche Werkutensilien käuflich erwerben will, dies tun, ohne gleichzeitig an einem der angebotenen Kurse teilnehmen zu müssen. Umgekehrt ist davon auszugehen, dass es einer interessierten Person möglich ist, sich - ohne Verpflichtung zum Erwerb von Werkutensilien oder ... - für einen oder mehrere Kurse des Beschwerdeführers anzumelden und daran teilzunehmen:

E. 3.3.1

Dem Ausbildungsprogramm 1997/1998 (Beschwerdebeilage 37) ist neben den Kursdaten und den Unterrichtskosten von (jeweils) Fr.-- (für Mitglieder) bzw. Fr.-- (für Nicht-Mitglieder) zu entnehmen, dass "das top eingerichtete Unterrichtslokal [...] den Kursteilnehmern auch abends von 18.30 bis 22.30 für selbständiges Trainieren zur Verfügung [stehe]" (Ausbildungsprogramm 1997/1998, S. 12). Laut glaubhaften Aussagen des Beschwerdeführers haben Kursteilnehmer denn auch keine Verpflichtung, bei Y. International einzukaufen; im Rahmen der einzelnen Kursangebote würden die Werkutensilien (gratis) zur Verfügung gestellt, und selbst nach dem Unterricht sei die Fachschule für selbständiges Üben geöffnet (Schreiben Beschwerdeführer an ESTV vom 23.3.2000, act. 6a). Die Einrichtung des Unterrichtslokals mittels (mehreren) bereitgestellten Werkstationen wird vom Beschwerdeführer zudem bildlich dokumentiert (... , Beschwerdebeilage 4). In diesem Zusammenhang hält das Bundesverwaltungsgericht ebenfalls für glaubhaft, dass - wie der Beschwerdeführer ausführt - nur etwa 15% der Kursteilnehmer vom angebotenen Instrumentenvertrieb profitieren würden und rund 80% der Käufer von Werkutensilien noch nie einen Kurs besucht hätten (Schreiben an ESTV vom 7.5.2003, act. 11). Das Bundesverwaltungsgericht gelangt für den hier zu beurteilenden Zeitraum in freier Beweiswürdigung (E. 1.4) sämtlicher zulässigen Akten (E. 3.1) zur Überzeugung, dass die entsprechenden Arbeitsstationen den Kursteilnehmern unentgeltlich zur Verfügung gestellt wurden, und Letztgenannte auch von den übrigen, vom Beschwerdeführer angebotenen Leistungen unabhängig vom Kursbesuch entweder Gebrauch machen konnten oder nicht. Insbesondere hängen die vom Beschwerdeführer angebotenen Leistungen, d.h. die Ausbildungs-(dienst-)leistungen einerseits und die als Lieferungen zu qualifizierenden Verkaufsleistungen (Werkutensilien/...) andererseits, wirtschaftlich nicht derart eng zusammen, wie dies für eine einheitliche Leistung charakteristisch wäre (vgl. oben E. 2.4). Denn die beiden Leistungen kommen wie erwähnt völlig unabhängig voneinander vor und haben dementsprechend für potenzielle Leistungsempfänger je einen selbständigen Zweck. Mithin stehen sie weder im Sinn einer Gesamtleistung sachlich, zeitlich und vom wirtschaftlichen Gehalt her in untrennbarer enger Verbundenheit, noch ist die eine Leistung (z.B. die Ausbildungsleistung) im

Verhältnis zur anderen (z.B. Verkauf von Werkutensilien) nebensächlich, so dass erstere (Neben-)Leistung die letztere (Hauptleistung) wirtschaftlich nur ergänzen, verbessern oder abrunden würde (vgl. oben E. 2.4.1). Vielmehr steht für das Bundesverwaltungsgericht fest, dass der Beschwerdeführer seine Kursteilnehmer ausbilden kann, ohne gleichzeitig Werkutensilien verkaufen zu müssen. Umgekehrt ist er auch nicht auf die Durchführung eines Kurses angewiesen, um seine Werkutensilien (überhaupt) vertreiben zu können oder deren Absatz zu fördern. Damit ist gleichzeitig gesagt, dass die ESTV im vorliegenden Fall zu Unrecht von einer einheitlichen Leistung ausgegangen ist, und der Verkauf von Produkten und Dienstleistungen nicht, wie dies für die mehrwertsteuerliche Qualifikation einer Leistungseinheit von Bedeutung wäre, im Vordergrund stehen konnte (vgl. oben E. 2.4.1). In diesem Zusammenhang sei lediglich der Vollständigkeit halber angemerkt, dass es auf die einzelnen Wertverhältnisse (d.h. namentlich auf das Verhältnis Erlös Warenmaterial zum Erlös Unterricht) ohnehin nicht ankäme (vgl. oben Bst. E sowie E. 2.4.2 in fine).

E. 3.3.2

Liegt nach dem soeben Ausgeführten weder eine Gesamtleistung noch eine Haupt- und Nebenleistung vor, so handelt es sich um mehrere selbständige Leistungen, die wie gesagt mehrwertsteuerlich getrennt zu behandeln sind (oben E. 2.4.3). Daran vermögen für den hier zu beurteilenden Fall auch die von der ESTV in Ziffer 3.7 der Branchenbroschüre Nr. 18 dargelegten, indes nicht gerichtverbindlichen Abgrenzungskriterien bzw. Voraussetzungen für die Annahme einer "eigentlichen Werbeveranstaltung" (vgl. dazu E. 2.3.1 sowie E. 2.3.2) nichts zu ändern. Denn mehrere selbständige Leistungen sind auch als solche zu behandeln und können im gegenseitigen Verhältnis nicht zur (blossen) Leistungskomponente bzw. akzessorischen Nebenleistungen erklärt werden (vgl. oben E. 2.4.3). Ob sich die von der ESTV vorgenommene "Abgrenzung zur Werbeleistung" in anderen Situationen, also im Zusammenhang mit mehrwertsteuerlich einheitlich zu behandelnden Leistungen (d.h. Konstellationen von Gesamtleistungen bzw. Haupt- und Nebenleistungen), rechtfertigt, und inwiefern sich in solchen Fällen die erwähnten, von der ESTV festgelegten Voraussetzungen zur Annahme einer Werbeveranstaltung als sachgerecht erweisen, kann vorliegend offen bleiben. Damit stehen den grundsätzlich steuerbaren Verkaufsleistungen des Beschwerdeführers die gestützt auf Art. 14 Ziff. 9 MWSTV von der Steuer ausgenommenen Ausbildungsleistungen gegenüber. Dies ergibt sich insbesondere schon aus der Sichtweise des Leistungsempfängers, worauf es für die vorliegende Beurteilung wie erwähnt primär ankommt (oben E. 2.4.2). Ein Kursteilnehmer, der beim Beschwerdeführer beispielsweise einen Grundkurs in ... für bis zu Fr.-- belegt und daran teilnimmt, tut dies nicht, wie die ESTV fälschlicherweise suggeriert, in erster Linie darum, um dort namentlich Werkutensilien oder sonstige Materialien für (nochmals) bis zu rund Fr. 1'500.-- zu erwerben - auch nicht, wenn er im Rahmen des Kurses bei Barzahlung 5% Rabatt erhalte (vgl. Broschüre "Preisliste für Werkutensilien, Hilfsmittel und Zutaten", ab S. 3). Vielmehr tun Kursteilnehmer dies, um beim Beschwerdeführer das (seltene) Handwerk zu erlernen oder zu perfektionieren.

E. 3.4

Die von der Vorinstanz dagegen vorgebrachten Argumente überzeugen nicht.

E. 3.4.1

Wesentlich ist im vorliegenden Fall, dass die Ausbildungsleistung unabhängig vom Verkauf oder der Vermieten von Werkutensilien erfolgt, weshalb nicht von einer einheitlichen Leistung gesprochen werden kann (E. 3.3.1 in fine). Auch wenn der Beschwerdeführer im Rahmen seiner Kurse die eigenen Werkutensilien verwendet und (allenfalls) die Möglichkeit besteht, solche im Anschluss an den Kurs käuflich zu erwerben, können die Ausbildungsleistungen des Beschwerdeführers - nach dem Gesagten (E. 3.3.2) und entgegen der Ansicht der Vorinstanz - nicht einfach als "Werbeveranstaltungen" qualifiziert werden. Daran vermag entgegen der Auffassung der ESTV auch der Umstand nichts zu ändern, dass der Beschwerdeführer in der erwähnten Kursbroschüre "Angebotspalette[n] für die ..." offeriert, in dem er interessierten Unternehmern zum einen (bereits vorgefertigte) "..." gratis zu Verfügung stellt und zum anderen Angebotspaletten individuell nach den Vorstellungen eines Bestellers anfertigt. Dasselbe gilt hinsichtlich der "Angebotspalette[n] für die ...", welche interessierte Personen angeblich "für ein paar Euros pro Tag [...] leasen" bzw. "[...] auch nur stundenweise mieten" können (Broschüre Ausbildungsprogramm, act. 2, S. 17 f.). Auch der an sich zutreffende Hinweis der ESTV, wonach sich laut den Buchungsbedingungen für Kurse alle Preise "inklusive Mehrwertsteuer" verstehen würden (siehe Broschüre Ausbildungsprogramm, act. 2., S. 19), ändert nichts am Ergebnis. Denn in Anbetracht der Akten ist nicht davon auszugehen, dass der Beschwerdeführer die Kurspreise namentlich den inländischen Kursteilnehmern tatsächlich inklusive Mehrwertsteuer verrechnet. Nach den anwendbaren Beweislastregeln obläge der Nachweis für eine derartige Fakturierung ohnehin der ESTV (vgl. oben E. 1.4), welche einen solchen vorliegend nicht zu erbringen vermag. Insoweit erweist sich die von der ESTV (lediglich) angedeutete diesbezügliche Argumentation als nicht stichhaltig, weshalb darauf nicht weiter einzugehen ist.

E. 3.4.2

Mit Bezug auf die Mehrwertsteuer ist einzig von Bedeutung, dass die vom Beschwerdeführer angebotenen Ausbildungsleistungen keine untrennbare Einheit mit der Werkzeug- oder ...lieferung darstellen und aus der Sicht der Leistungsempfänger nur deshalb in Anspruch genommen werden, um ihrer privaten Passion namentlich für die ... nachzugehen oder ihre beruflichen Fertigkeiten als ...-Fachleute zu erweitern, zu verbessern oder zu perfektionieren. Dass es den Kursteilnehmern vorliegend einzig und primär um eine derartige Aus- und/oder Weiterbildung geht, lässt sich auch den zahlreichen Kurs-Bewertungsbögen (vom Beschwerdeführer offenbar erst seit dem Jahr 1999 eingeführt) entnehmen, in welchen ehemalige Teilnehmer das Kursprogramm ausnahmslos rühmen, weiter empfehlen (würden) und schliesslich vereinzelt unter anderem folgende "Bemerkungen" anbringen: "Alle Kurse, die ich bis jetzt besucht habe, waren hervorragend gestaltet und sehr lehrreich" (...); "It was great Fun, excellent teacher with great patience, always there to help. The money worth" (...); "Ich möchte mich noch laufend wieder in der ... verbessern" (...); "Merci beaucoup ... et ... pour le savoir que vous transmettez au cours de vos formations" (...); "Es war wie immer sehr interessant und lehrreich. Einfach super" (...); "Very nice course, learnt a lot of interesting techniques which I can work with [...] Excellent!!!" (...); "Ich glaube ich brauche keine grossen Bemerkungen mehr machen, da ich im Okt. + Nov. wieder komme ist es wieder einmal Spitze gewesen!" (...). Den Bemerkungen der Kursteilnehmerinnen und Kursteilnehmer kann somit (mehrfach) entnommen werden, dass sie an den Kursen viel gelernt hätten und zu einem grossen Teil einen oder weitere Kurse zu belegen beabsichtigen würden, was für eine simple "Werbeveranstaltung" mit Sicherheit nicht der Fall wäre. Damit sind die Umsätze aus der

Kurstätigkeit des Beschwerdeführers für den vorliegend zu beurteilenden Zeitraum als Ausbildungsleistungen im Sinne von Art. 14 Ziff. 9 MWSTV und somit als von der Steuer ausgenommen zu behandeln.

E. 3.5

Zusammenfassend ergibt sich, dass die ESTV die vom Beschwerdeführer angebotenen Kurse zu Unrecht nicht als von der Steuer ausgenommene Ausbildungsleistungen behandelt hat, zumal diese (bildenden) Leistungen wirtschaftlich betrachtet mit den (unabhängigen) Verkaufs- und Vermietungslieferungen von Werkutensilien bzw. ... nicht derart eng zusammenhängen, dass von einer einheitlichen Leistung ausgegangen werden müsste.

E. 4.1

Diesen Ausführungen zufolge ist die Beschwerde vollumfänglich gutzuheissen und der angefochtene Entscheid insoweit aufzuheben, als er die vom Beschwerdeführer veranstalteten Kurse nicht als steuerausgenommene Schulungsleistungen anerkennt. Der Beschwerdeführer hat der ESTV für die Steuerperioden 1. Quartal 1995 bis 4. Quartal 1999 (Zeit vom 1. Januar 1995 bis 31. Dezember 1999) noch Fr. ... Mehrwertsteuer zuzüglich Verzugszins zu 5% seit dem 30. April 1998 (mittlerer Verfall) zu bezahlen.

E. 4.2

Bei diesem Verfahrensausgang hat der Beschwerdeführer als obsiegende Partei keine Verfahrenskosten zu tragen. Der ESTV sind ebenfalls keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 und 2 VwVG). Der einbezahlte Kostenvorschuss von Fr. 3'000.-- ist dem Beschwerdeführer nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Entscheids zurückzuerstatten. Die Vorinstanz hat dem obsiegenden Beschwerdeführer eine Parteientschädigung von antragsgemäss insgesamt Fr. 6'567.05 (inkl. Auslagen und MWST) auszurichten (Art. 64 Abs. 1 und 2 VwVG; Art. 7 ff. des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]).

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