

# **BVGer A-5368/2018 vom 23. Juli 2019**

Bundesverwaltungsgericht, 2019-07-23, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-5368\\_2018](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-5368_2018)

FR: TAF A-5368/2018 du 23 juillet 2019

IT: TAF A-5368/2018 del 23 luglio 2019

## **Regeste**

Mehrwertsteuer

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt gemäss Art. 31 VGG Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 VwVG, sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche liegt hier nicht vor. Die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde sachlich zuständig.

### **E. 1.2**

Angefochten ist vorliegend die Verfügung der Vorinstanz vom 20. Juni 2018 (vgl. Sachverhalt Bst. A.I). Diese ist einlässlich begründet und die dagegen gerichtete Einsprache vom 15. August 2018 wurde - mit dem Einverständnis der Einsprecherin bzw. Beschwerdeführerin - als Sprungbeschwerde (fortan: Beschwerde) im Sinne von Art. 83 Abs. 4 MWSTG an das Bundesverwaltungsgericht weitergeleitet (vgl. Sachverhalt Bst. B.a). Letzteres ist somit für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde auch funktionell zuständig (vgl. statt vieler: Urteil des BVGer A-1751/2019 vom 16. April 2019 E. 2).

### **E. 1.3**

Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG).

### **E. 1.4**

Die Beschwerdeführerin ist als Adressatin von der angefochtenen Verfügung betroffen und zur Beschwerdeerhebung berechtigt (Art. 48 VwVG), hat die Beschwerde frist- und formgerecht eingereicht (Art. 50 und 52 VwVG) und den Kostenvorschuss rechtzeitig bezahlt (Art. 63 Abs. 4 VwVG). Auf die Beschwerde ist nach dem Gesagten - unter Vorbehalt des nachfolgend in Erwägung 1.5 Ausgeführten - einzutreten.

### **E. 1.5**

Anfechtungsobjekt im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht bildet einzig der vorinstanzliche Entscheid (vorliegend die Verfügung vom 20. Juni 2018). Das Anfechtungsobjekt bildet somit den Rahmen, welcher den möglichen Umfang des Streitgegenstandes begrenzt (BGE 133 II 35 E. 2). Gegenstand des Beschwerdeverfahrens kann nur sein, was Gegenstand des erstinstanzlichen Verfahrens war oder nach richtiger Gesetzesauslegung hätte sein sollen (BVGE 2010/12 E. 1.2.1). Worüber die erste Instanz nicht entschieden hat und auch nicht entscheiden musste, darf auch die zweite Instanz

grundsätzlich nicht bestimmen (zum Ganzen: Urteil des BVGer A-5445/2017 vom 3. Januar 2019 E. 1.4.1 m.w.H.). Im vorliegend zu beurteilenden Fall hat die Vorinstanz mit der angefochtenen Verfügung ausschliesslich über die Steuerperioden 2010 bis 2014 entschieden. Dies ist nicht zu beanstanden, zumal es die Ergebnisse einer Mehrwertsteuerkontrolle bzw. einer Einschätzungsmitteilung zu überprüfen galt, welche sich ausschliesslich auf diese Jahre bezog. Das Anfechtungsobjekt bezieht sich somit ausschliesslich auf diese Steuerperioden, weshalb nur diese durch das Bundesverwaltungsgericht zu beurteilen sind. Soweit sich die Anträge der Beschwerdeführerin (auch) auf andere Steuerperioden beziehen (namentlich das Jahr 2015 und 1. Quartal 2016 sowie wohl auch die Zeit danach; vgl. Sachverhalt Bst. A.k und Bst. B.a), ist auf die Beschwerde nicht einzutreten. Streitgegenstand bilden ferner vorliegend einzig Steuernachforderungen betreffend die Jahre 2010 und 2011, zumal die Vorinstanz im Rahmen der angefochtenen Verfügung für die Jahre 2012 bis 2014 - aufgrund von Vertrauensschutz - keine Mehrwertsteuernachforderung (je Fr. 0.--) verfügt hat.

#### **E. 1.6.1**

Im Beschwerdeverfahren gilt der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen. Das Bundesverwaltungsgericht ist verpflichtet, auf den unter Mitwirkung der Verfahrensbeteiligten festgestellten Sachverhalt die richtigen Rechtsnormen und damit jenen Rechtssatz anzuwenden, den es als den zutreffenden erachtet, und ihm jene Auslegung zu geben, von der es überzeugt ist (BGE 119 V 347 E. 1a; André Moser/Michael Beusch/Lorenz Kneubühler, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2013, Rz. 1.54).

#### **E. 1.6.2**

Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Einspracheentscheid 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 Unangemessenheit rügen (Art. 49 Bst. c VwVG).

#### **E. 1.7.1**

Nach den allgemeinen intertemporalen Regeln sind in verfahrensrechtlicher Hinsicht diejenigen Rechtssätze massgebend, welche im Zeitpunkt der Beschwerdebeurteilung Geltung haben (vgl. BGE 130 V 1 E. 3.2); dies unter Vorbehalt spezialgesetzlicher Übergangsbestimmungen. In materieller Hinsicht sind dagegen grundsätzlich diejenigen Rechts-sätze massgebend, die bei der Erfüllung des zu Rechtsfolgen führenden Sachverhalts Geltung hatten (vgl. BGE 134 V 315 E. 1.2; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-5445/2017 vom 3. Januar 2019 E. 1.6.1).

#### **E. 1.7.2**

Der vorliegend umstrittene Sachverhalt betrifft die Steuerperioden 2010 und 2011. Damit kommt einzig das am 1. Januar 2010 in Kraft getretene Mehrwertsteuergesetz bzw. die dazugehörige Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 (MWSTV; SR 641.201) zur Anwendung. Soweit nachfolgend die gesetzlichen Bestimmungen zitiert werden, handelt es sich um die in den Jahren 2010 und 2011 gültig gewesenen Fassungen. Wird im Folgenden auch auf die Rechtsprechung zum früheren Mehrwertsteuergesetz vom 2. September 1999 (aMWSTG; AS 2000 1300) bzw. zur Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (aMWSTV; AS 1994 1464) verwiesen, liegt der Grund darin, dass diese

im vorliegenden Fall - da die gesetzlichen Vorschriften soweit hier interessierend inhaltlich nicht geändert haben - auch für das MWSTG übernommen werden kann.

### **E. 1.8**

Verwaltungsverordnungen (wie MWST-Infos, MWST-Branchen-Infos, Merkblätter, Richtlinien, Kreisschreiben etc.) sind für die Justizbehörden nicht verbindlich (Moser et al., a.a.O., Rz. 2.173). Die Gerichte sollen Verwaltungsverordnungen bei ihrem Entscheid allerdings mitberücksichtigen, sofern diese eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zulassen (BGE 141 III 401 E. 4.2.2, 123 II 16 E. 7; BVGE 2010/33 E. 3.3.1; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-5966/2018 vom 2. Mai 2019 E. 2.5 m.w.H.).

### **E. 2.1**

Der Mehrwertsteuer unterliegen die im Inland von steuerpflichtigen Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen (Inlandsteuer; Art. 18 Abs. 1 MWSTG). Als Leistung gilt die Einräumung eines verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Wertes an eine Drittperson in Erwartung eines Entgelts (Art. 3 Bst. c MWSTG). Die Leistung umfasst als Oberbegriff sowohl Lieferungen (vgl. Art. 3 Bst. d MWSTG) als auch Dienstleistungen (vgl. Art. 3 Bst. e MWSTG).

### **E. 2.2**

Mehrwertsteuerpflichtig ist, wer unabhängig von Rechtsform, Zweck und Gewinnabsicht ein Unternehmen betreibt und nicht von der Steuerpflicht nach Art. 10 Abs. 2 MWSTG befreit ist (vgl. Art. 10 Abs. 1 MWSTG). Von der Steuerpflicht ist insbesondere befreit, wer im Inland innerhalb eines Jahres weniger als Fr. 100'000.-- Umsatz aus steuerbaren Leistungen erzielt, sofern er oder sie nicht auf die Befreiung von der Steuerpflicht verzichtet (Art. 10 Abs. 2 Bst. a MWSTG). Bei der Ermittlung des massgebenden Umsatzes nicht zu berücksichtigen sind Entgelte für von der Steuer ausgenommene Leistungen im Sinne von Art. 21 MWSTG, soweit für diese Leistungen nicht optiert wurde.

### **E. 2.3**

Von der Mehrwertsteuer ausgenommen sind gemäss Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 MWSTG bestimmte Leistungen im Bereich der Erziehung und Bildung und zugehörige Organisationsdienstleistungen. Dazu zählen insbesondere die hier interessierenden Umsätze aus Kursen, Vorträgen sowie anderen Veranstaltungen wissenschaftlicher oder bildender Art (vgl. Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 Bst. b MWSTG).

#### **E. 2.3.1**

Damit einer Leistung bildender Charakter im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 Bst. b MWSTG zukommt, muss gemäss Verwaltungspraxis "ihr in erster Linie verfolgtes Ziel die Vermittlung von Wissen [...] sein" (Ziff. 2 der MWST-Branchen-Info 20 "Bildung" [gültig ab 1. Januar 2010]). Bildungsleistungen sind daher abzugrenzen von anderen Leistungen, welche zwar auch Wissen vermitteln könnten, deren in erster Linie verfolgtes Ziel indessen ein anderes ist. So können nach der Verwaltungspraxis namentlich Anlässe in den Bereichen Unterhaltung, Vergnügung, Freizeitbeschäftigung, Geselligkeit, gemeinsame Ausübung einer Tätigkeit, sportliche Betätigung etc. bildende Elemente beinhalten. Diese Leistungen seien aber keine Bildungsleistungen im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 MWSTG, weil bei diesen Leistungen die Wissensvermittlung nicht das in erster Linie verfolgte Ziel sei, sondern die Erfahrung eines Erlebnisses und/oder Abenteuers im

Vordergrund stehe. Solche Leistungen hätten auch dann keinen bildenden Charakter, wenn sie Instruktionen umfassten, welche im Einzelfall nur für eine Freizeitbeschäftigung, beispielsweise der korrekten Ausübung der Tätigkeiten oder der Verhinderung von Gefahren dienen (vgl. Ziff. 2.2.1 der MWST-Branchen-Info 20 "Bildung").

### **E. 2.3.2**

Bei Sportkursen unterscheidet die Verwaltungspraxis danach, ob diese in erster Linie der Fitness, dem Training, der sportlichen Ertüchtigung, der Sportanimation oder der Gesundheit dienen (Gymnastik, Aerobic, Pump, Spinning, Walking, Aquafit, Yoga-Kurs, Bodybuilding, Krafttraining und Allezhop-Programme) oder ob das Lernen einer sportlichen Disziplin oder eine Leiterausstellung im Vordergrund steht (z.B. Karatekurs, Reitkurs, Tauchkurs, Ausbildungskurs Jugend & Sport-Leiter, Verbandsausbildungskurse). Während erstere Kurse steuerbar sind, handelt es sich bei letzteren um von der Steuer ausgenommene Bildungsleistungen (zum Ganzen: Ziff. 2.2.2 der MWST-Branchen-Info 20 "Bildung"; vgl. auch Ziff. 19.2 der MWST-Branchen-Info 24 "Sport" [gültig ab 1. Januar 2010]).

### **E. 2.3.3**

Als von der Steuer ausgenommenen "Kurs" im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 Bst. b MWSTG definiert die Verwaltungspraxis eine "zusammenhängende Folge von Unterrichtsstunden, die eine zeitlich begrenzte, auf die Erreichung eines definierten Lernziels gerichtete, schulmässige Ausbildung in einem Fach oder einer Fächergruppe ermöglichen. Die Kursdauer spielt dabei keine Rolle. Als Kurs können ein- oder mehrstündige, halb-, ein- oder mehrtägige, sich auf Wochen, Monate oder Jahre ausdehnende Unterrichtssequenzen in Frage kommen. Ebenfalls unter diese Steuerausnahme fallen Probe- und Schnupperlektionen" (Ziff. 1.6 der MWST-Branchen-Info 20 "Bildung").

### **E. 2.3.4**

Auch die Rechtsprechung hat sich bereits mit der Abgrenzung von Bildungsleistungen zu anderen Leistungen beschäftigt: Das Bundesverwaltungsgericht hat dabei die Verwaltungspraxis (vgl. vorn E. 2.3.1), wonach es für die mehrwertsteuerliche Qualifikation der Leistung entscheidend sei, ob die Wissensvermittlung das in erster Linie verfolgte Ziel darstellt (von der Steuer ausgenommene Bildungsleistung) oder ob andere Ziele im Vordergrund stehen (steuerbare Leistung), bestätigt (vgl. Urteil des BVGer A-5906/2013 vom 1. April 2014 E. 3.5.2; so im Ergebnis auch die nachfolgend zitierten Urteile). In seinem Grundsatzurteil 2A.485/2004 vom 18. Mai 2005 hatte sich das Bundesgericht konkret mit in einem Fitnesscenter angebotenen Kursen im Bereich Stretching, Rücken- und Herz-Kreislaufgymnastik, Stärkung der Bauch- und Gesässmuskulatur, gemeinsamer Rehabilitation sowie individuell zugeschnittener (korrektiver oder präventiver) Krafttrainings zu befassen. Das Bundesgericht hielt, damals noch zu Art. 14 Abs. 9 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (AS 1994 1464), fest, diese Kurse dienten in erster Linie dazu, das körperliche und persönliche Wohlbefinden zu steigern. Im Vordergrund stehe nicht die Wissensvermittlung oder der Erwerb von Fertigkeiten («savoir-faire»), weshalb keine Bildungsleistungen vorlägen (vgl. E. 7.2 des genannten bundesgerichtlichen Urteils). Mit Urteil 2A.756/2006 vom 22. Oktober 2007 bestätigte das Bundesgericht diese Rechtsprechung auch in Anwendung von Art. 18 Abs. 11 aMWSTG. Es qualifizierte die im konkreten Fall in einem Sport- oder

Fitnesscenter angebotenen Fitness-, Aerobic-, Spinning- und Gymnastikkurse als steuerbar. Diese Leistungen dienen insgesamt der Verbesserung des persönlichen und körperlichen Wohlbefindens der betroffenen Personen und nicht der Aus- und Weiterbildung oder dem Erwerb von Fertigkeiten (E. 3.1.2 des bundesgerichtlichen Entscheids). Beim Fitnesstraining, Spinning, Aerobic oder Gymnastik gehe es nicht um das Erlernen von Fähigkeiten. Vielmehr handle es sich dabei primär um körperliche Ertüchtigung z.B. durch Stärkung der Muskulatur oder der Steigerung des körperlichen Wohlbefindens. Solche Zielsetzungen seien nicht dem Bildungsbereich zuzuordnen. Allfällige mit den angebotenen Leistungen verbundene Instruktionen stellten in jedem Fall Nebenleistungen dar, die das Schicksal der Hauptleistung teilen (ebenda, E. 3.2). Detailliert setzte sich das Bundesgericht sodann mit der Frage auseinander, ob die Unterwerfung von Fitness-, Aerobic-, Gymnastik- oder Spinning-Kursen unter die Mehrwertsteuer zu einer rechtsungleichen Behandlung führe, wenn Kletter-, Tennis- oder Judokurse als von der Steuer ausgenommene Bildungsleistungen betrachtet würden (ebenda, E. 4.2.1 ff.). Es kam zum Schluss, dass es sachlich begründet sei, zwischen Tätigkeiten, die jemanden auf einem bestimmten Gebiet in der Erreichung eines gesteckten Lernzieles durch regelmässige fachliche Instruktion, Betreuung und Kontrolle der erzielten Fortschritte fördern (von der Steuer ausgenommene Bildungsleistung) und Aktivitäten, die der begleiteten Sportausübung und der Sportanimation (z.B. Tennis- oder Langlaufwochen, Bergtouren u.a.m.) zuzurechnen seien, zu unterscheiden. Unter dem Aspekt der Gleichbehandlung sei eine solche Differenzierung nicht zu beanstanden (vgl. ebenda, E. 4.2.3).

### **E. 3.1**

Der in Art. 9 BV verankerte Schutz von Treu und Glauben bedeutet, dass die Privaten Anspruch darauf haben, in ihrem berechtigten Vertrauen in behördliche Zusicherungen oder in anderes, bestimmte Erwartungen begründendes Verhalten der Behörden geschützt zu werden. In Zusammenhang mit dem Grundsatz des Vertrauensschutzes steht auch das Verbot des widersprüchlichen Verhaltens der Verwaltungsbehörden gegenüber den Privaten (vgl. Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 7. Aufl. 2016, Rz. 624). Widersprüchliches Verhalten von Verwaltungsbehörden verstösst gegen Treu und Glauben (vgl. Art. 5 Abs. 3 BV). Wenn Private auf das ursprüngliche Verhalten der Behörden vertraut haben, stellt ein widersprüchliches Verhalten dieser Behörden, unter den gegebenen weiteren Voraussetzungen, eine Verletzung des Vertrauensschutzprinzips (Art. 9 BV) dar (vgl. Häfelin et al., a.a.O., Rz. 713).

### **E. 3.2**

Der Vertrauensschutz ist an gewisse Voraussetzungen geknüpft: Zunächst bedarf es einer genügenden Vertrauensgrundlage. Die Behörde muss durch ihr Verhalten beim Bürger eine bestimmte Erwartung ausgelöst haben (vgl. BGE 129 I 161 E. 4.1; Häfelin et al., a.a.O., Rz. 627). Dies geschieht oft durch Auskünfte oder Zusicherungen, welche auf Anfragen von Bürgern erteilt werden, kann aber - wie erwähnt - auch durch anderes Verhalten der Behörde entstehen. Es müssen indessen verschiedene Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein, damit sich der Private mit Erfolg auf Treu und Glauben berufen kann. Die unrichtige Auskunft bzw. die Vertrauensgrundlage durch anderes Verhalten einer Verwaltungsbehörde ist nur bindend wenn: \*sie vorbehaltlos erfolgt und sich auf eine konkrete, den Bürger berührende Angelegenheit bezieht; \*die Behörde dabei für die Erteilung der betreffenden Auskunft zuständig war oder der Bürger die Behörde aus zureichenden Gründen als zuständig betrachten durfte; \*gleichzeitig der Bürger die Unrichtigkeit der Auskunft nicht

ohne Weiteres erkennen konnte; \*der Bürger im Vertrauen auf die Richtigkeit der Auskunft Dispositionen getroffen hat, die nicht ohne Nachteil rückgängig gemacht werden können und \*die gesetzliche Ordnung seit der Auskunftserteilung keine Änderung erfahren hat.

### **E. 3.3**

Ein berechtigtes Vertrauen ist nicht nur denjenigen abzusprechen, welche die Fehlerhaftigkeit der Vertrauensgrundlage kennen, sondern auch denjenigen, welche die Mangelhaftigkeit der Vertrauensgrundlage bei gehöriger Sorgfalt hätten erkennen müssen. Dabei ist auf die individuellen Fähigkeiten und Kenntnisse der sich auf den Vertrauensschutz berufenden Person abzustellen. Beispielsweise dürfen bei einem Rechtsanwalt höhere Rechtskenntnisse vorausgesetzt werden als bei einem juristischen Laien. Eigentliche Nachforschungen über die Richtigkeit behördlichen Handelns werden von den Privaten nicht erwartet, sondern sie dürfen sich grundsätzlich darauf verlassen. Anlass zur Überprüfung - etwa durch eine Rückfrage bei der betreffenden Behörde - besteht einzig dort, wo die Fehlerhaftigkeit der Vertrauensgrundlage leicht erkennbar ist, z.B. bei Unklarheiten oder bei offensichtlicher Unvernünftigkeit einer Verfügung oder Auskunft (BGE 132 II 21 E. 6.1; Häfelin et al., a.a.O., Rz. 656 f. und Rz. 682 m.w.H.; vgl. Beatrice Weber-Dürler, Vertrauensschutz im öffentlichen Recht, Habil. 1983, S. 92 ff.; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-2699/2018 vom 28. März 2019 E. 4.2 f.).

### **E. 3.4**

Sodann ist gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung selbst in Fällen, in welchen die Voraussetzungen für einen Vertrauensschutz erfüllt sind, zusätzlich zu prüfen, ob das Interesse an der richtigen Durchsetzung des objektiven Rechts im konkreten Fall das Interesse am Schutz des Vertrauens überwiegt (BGE 116 Ib 185 E. 3.c; Urteil des BGer 2A.256/2003 vom 8. Januar 2004 E. 5.2).

## **E. 4**

Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass die Beschwerdeführerin subjektiv steuerpflichtig ist und es sich bei den von ihr angebotenen regulären Yoga-Kursen nicht um von der Steuer ausgenommene Bildungsleistungen handelt. Im Streit liegt jedoch die Qualifikation der von der Beschwerdeführerin ebenfalls angebotenen «Yoga-Workshops» (vgl. Sachverhalt Bst. A.k).

### **E. 4.1**

Die Beschwerdeführerin macht diesbezüglich geltend, bei den in Frage stehenden Workshops stehe - anders als bei den regulären Yoga-Lektionen - die Wissensvermittlung im Vordergrund. Diese erfolge mittels Vortrag mit Flip-Chart, anatomischer Modelle, Kurzfilmen und Videopräsentationen durch den jeweiligen Workshop-Leiter. Auch würden Unterlagen in Form von Büchern und/oder schriftlichen Manuals abgegeben. In der restlichen Zeit werde dann das Erlernte praktisch geübt. In sämtlichen Workshops werde ein definiertes Ziel aufgeführt, welches anhand von Theorie und Praxis angestrebt werde. Dies sei aus der jeweiligen Kursbeschreibung ersichtlich. Die Vorinstanz habe letztlich nicht erläutert, warum die Wissensvermittlung bei den Yoga-Workshops untergeordnet sei.

### **E. 4.2**

Die Vorinstanz beurteilte die von der Beschwerdeführerin in deren Anfrage vom 23. Dezember 2011 beschriebenen Workshops anlässlich ihres Schreibens vom 4. Januar 2012 als im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 Bst. b MWSTG von der Steuer ausgenommen. Zu

diesem Ergebnis kam sie, weil sie es damals noch als erstellt erachtete, dass die Wissensvermittlung das in erster Linie verfolgte Ziel besagter Workshops sei. Anfang 2016 kam die Vorinstanz dann aber - namentlich im Lichte der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts (vgl. Urteile A-5906/2013 vom 1. April 2014 [Mindfulness Based Stress Reduction]; A-5116/2012 vom 31. Juli 2013 und A-666/2012 vom 28. Oktober 2013 [Tantra-Kurse]) - zum gegenteiligen Ergebnis, nämlich, dass die Wissensvermittlungskomponente zwar vorhanden sei, diese aber nicht überwiege. Sie begründete dies damit, dass die in Frage stehenden Workshops zwar wohl gewisse bildende Elemente enthalten würden und durch sie eine nicht nur praktische, sondern auch theoretische Einführung in die Yogapraxis erfolge. Jedoch könne - entgegen ihrer früheren Einschätzung - nicht davon ausgegangen werden, dass die Wissensvermittlung das in erster Linie verfolgte Ziel sei. Demnach seien die Workshops mehrwertsteuerrechtlich dem regulären Yoga-Unterricht gleichzusetzen, was in der Steuerbarkeit der besagten Workshops resultiere.

#### **E. 4.3.1**

Der Vorinstanz ist darin beizupflichten, dass eine Veranstaltung nur dann als gemäss Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 Bst. b MWSTG von der Mehrwertsteuer ausgenommen gelten kann, wenn das in erster Linie verfolgte Ziel der Veranstaltung in der Weitervermittlung von Wissen an die Teilnehmer liege (vgl. dazu vorangehend E. 2.3.1 und E. 2.3.4). Anlässe in den Bereichen Unterhaltung, Vergnügung, Freizeitbeschäftigung, Geselligkeit, gemeinsame Ausübung einer Tätigkeit, sportliche Betätigung usw. können zwar ebenfalls bildende Elemente enthalten. Wenn jedoch die Wissensvermittlung bei solchen Aktivitäten nicht das in erster Linie verfolgte Ziel der Leistung ist, sondern die Erfahrung eines Erlebnisses und/oder Abenteuers im Vordergrund steht, gelten diese nicht als Bildungsleistungen im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 MWSTG. Instruktionen, welche konkret nur einer Freizeitbeschäftigung dienen - beispielsweise der korrekten Ausübung der Tätigkeit oder der Verhinderung von Gefahren - verleihen einer Leistung keinen bildenden Charakter.

#### **E. 4.3.2**

Zu klären ist an dieser Stelle, ob im Rahmen der im Streit liegenden Yoga-Workshops die Vermittlung von Wissen oder besonderer Kenntnisse im Vordergrund steht bzw. das in erster Linie verfolgte Ziel der Veranstaltung ist, oder ob andere Komponenten überwiegen. Im Gegensatz zu einem regulären Yoga-Kurs, bei welchem die Teilnehmenden - unter Anleitung einer Instruktorin bzw. eines Instructors - innerhalb einer Unterrichtssequenz verschiedene Übungen absolvieren, setzt sich ein von der Beschwerdeführerin angebotener Yoga-Workshop - gemäss deren Angaben - aus drei Einheiten à jeweils drei Stunden zusammen. Im Rahmen eines Workshops werde ein bestimmtes Yoga-Thema vertieft betrachtet und ein definiertes Lernziel verfolgt. Die Wissensvermittlung erfolge durch einen theoretischen sowie einen praktischen Teil, bei welchem das Erlernte angewendet werde. Betreffend die in Frage stehenden Yoga-Workshops der Beschwerdeführerin kommt das Gericht - insbesondere gestützt auf die Beschreibungen der angebotenen Workshops - zum Schluss, dass Letztere zwar eine Bildungskomponente aufweisen, diese jedoch eine untergeordnete Rolle spielt und damit gerade nicht überwiegt. Im Gegensatz zur Argumentation der Beschwerdeführerin fehlen jeweils ein klar definiertes Lernziel und ebenso die Skizzierung des Aufbaus, welcher die Erreichung dieses Ziels ermöglichen soll. Ebenso findet keine Kontrolle von erzielten Fortschritten bzw. der Erreichung eines definierten Lernziels statt (vgl. vorangehend E. 2.3.4 in fine). Im Grunde unterscheiden sich

die Workshops von den (steuerbaren) regulären Yoga-Kursen (nur) darin, dass sich die Workshops - im Sinne eines Intensivkurses - einem bestimmten Schwerpunktthema widmen und die Ausführung der einzelnen Übungen näher kommentiert bzw. mit Hintergrundinformationen angereichert wird. Die regulären Kurse und die Workshops haben sodann gemein, dass das unmittelbare Erlebnis der Veranstaltung bzw. das Ausführen der Übungen anlässlich des jeweiligen Kurses bzw. Workshops im Vordergrund stehen. Geht es beim Besuch der regulären Kurse in erster Linie darum, sich regelmässig körperlich zu betätigen und die eigene Praxis zu üben bzw. zu verbessern (das eigene Ausführen der Übungen anlässlich der Lektion[en] steht im Zentrum), kommt bei den Workshops gar eine weitere "Erlebnis-Komponente" hinzu: Hier geht es nämlich - neben der eigentlichen Ausführung der Übungen - zu einem wesentlichen Teil auch um das besondere Erlebnis, die jeweiligen Übungen unter der Anleitung eines bestimmten Lehrers bzw. einer bestimmten Lehrerin zu praktizieren. So wird denn auch die Person des jeweiligen Workshop-Leiters im Rahmen der Workshop-Beschreibung in den Fokus gerückt (vgl. z.B. in einer Kursbeschreibung aus dem Jahr 2012: "Nimm die einzigartige Gelegenheit wahr, mit dem weltweit respektierten und anerkannten [...] Yoga Lehrer E. S. zu praktizieren und zu lernen"). Bei den Workshop-Leitern handelt es sich offenbar um Personen aus aller Welt, welche über ein szenebekanntes Renommee verfügen und oft nur für eine begrenzte Zeit in der Schweiz tätig sind. Auch wenn nicht bezweifelt wird, dass die Workshop-Teilnehmer anlässlich des Workshops allenfalls Dinge lernen, die sie auch nach dem Workshop ein- bzw. umsetzen können, so steht doch das effektive Erlebnis der Teilnahme am bzw. die Betätigung anlässlich des Workshop(s) im Vordergrund. Aus dem Gesagten wird ersichtlich, dass gleich wie bei den regulären Yoga-Kursen, auch bei den von der Beschwerdeführerin angebotenen Yoga-Workshops nicht die Wissensvermittlung das in erster Linie verfolgte Ziel ist. Vielmehr ist das effektive Praktizieren anlässlich des jeweiligen Anlasses bzw. die konkrete Erfahrung des entsprechenden Anlasses und letztlich insgesamt die Verbesserung des persönlichen und körperlichen Wohlbefindens der Teilnehmenden als zentral zu sehen. Jedenfalls unterscheiden sich die von der Beschwerdeführerin angebotenen Workshops nicht derart von den (steuerbaren) regulären Yoga-Kursen, als dass es sich rechtfertigen würde, sie steuertechnisch anders zu behandeln.

#### **E. 4.3.3**

Aus dem Dargelegten ergibt sich, dass die von der Beschwerdeführerin angebotenen Yoga-Workshops nicht, wie von ihr beantragt, "in genereller Weise" von der Steuer auszunehmen sind. Damit bleibt im Folgenden zu prüfen, ob die von der Vorinstanz - in Anbetracht dieser (neuen) Beurteilung der Workshops - verfügten Nachforderungen aufgrund des Vertrauensschutzes nicht nur für die Jahre 2012 bis 2015, sondern - wie die Beschwerdeführerin eventualiter beantragt - auch für die Jahre 2010 und 2011 entfallen.

#### **E. 5.1**

Bei der Untersuchung, ob der Vertrauensschutz greift, stellt sich als erstes die Frage nach der Vertrauensgrundlage (vgl. E. 3.2).

#### **E. 5.2**

Am 2. Februar 2012 nahm die Beschwerdeführerin Bezug auf die Auskunft der Vorinstanz vom 4. Januar 2012, wonach die fraglichen Workshops steuerausgenommen seien, sowie auf ein Telefonat mit dem Rechtsdienst der Vorinstanz. Die Beschwerdeführerin betrachtete unter näheren Begründung die Voraussetzungen als erfüllt, um die für die Jahre 2006 bis

2010 zu Unrecht entrichtete Steuer (Workshops als steuerbar betrachtet) zurückzufordern; ihr Ersuchen hat die Beschwerdeführerin belegt. Nach Prüfung des Rückerstattungsgesuchs und der Belege sowie unter Bezugnahme auf ihre erwähnte Auskunft vom 4. Januar 2012 schrieb die Vorinstanz der Beschwerdeführerin für das fragliche Jahr 2010 am 29. Februar 2012 insgesamt Fr. 17'267.40 gut. Die Vorinstanz wies dabei darauf hin, dass es der Beschwerdeführerin offenstehe, auch eine Korrektur für das hier ebenfalls noch fragliche Jahr 2011 zu beantragen (vgl. Sachverhalt Bst. A.g). Schliesslich erfolgte nach Eingang der entsprechenden Korrekturabrechnung am 1. Juni 2012 auch für die Abrechnungsperioden 1. bis 3. Quartal 2011 eine Korrektur um insgesamt Fr. 11'980.95 zu Gunsten der Beschwerdeführerin (vgl. Sachverhalt Bst. A.h).

### **E. 5.3**

Die Vorinstanz impliziert wohl, für die Jahre 2010 und 2011 könne ihre Auskunft vom 4. Januar 2012 nicht als Vertrauensgrundlage dienen, weil diese zeitlich erst nach den fraglichen beiden Jahren erfolgte. Dem wäre isoliert betrachtet beizupflichten, denn die Beschwerdeführerin kann mit Bezug auf ihre Handlungen (Workshops der Jahre 2010 und 2011 als steuerbar betrachtet und Steuer abgeliefert) logischerweise nicht auf eine (falsche) Auskunft vertrauen, die erst in einem folgenden Jahr abgegeben wird. Zu berücksichtigen ist allerdings, dass nicht nur Auskünfte der Behörden Vertrauensschutz bilden können, wengleich dies der Regelfall ist. Vielmehr kann auch ein anderes Verhalten der Behörde beim Bürger ein berechtigtes Vertrauen begründen (Vertrauensgrundlage), das unter den gegebenen weiteren Voraussetzungen zu schützen ist (vgl. vorangehend E. 3.1 f.).

### **E. 5.4**

Das hier relevante und die Vertrauensgrundlage bildende Verhalten der Vorinstanz besteht darin, dass sie, nachdem sie die entsprechenden - durch die Beschwerdeführerin hinreichend umschriebenen - Umsätze aus Workshops am 4. Januar 2012 mehrwertsteuerlich falsch qualifizierte (steuerausgenommen statt steuerbar) und sodann - infolge Prüfung des auf die Auskunft vom 4. Januar 2012 folgenden, hinreichend substantiierten Rückerstattungsanspruches der Beschwerdeführerin - die fraglichen, auf die Workshops entfallenden Steuern im Umfang von Fr. 17'267.40 (2010) und Fr. 11'980.95 (2011) gutschrieb. Diese Handlungen der Vorinstanz in einer Gesamtbetrachtung, insbesondere die streitbetroffenen Gutschriften, vermögen ohne weiteres eine Vertrauensgrundlage im Sinne von Rechtsprechung und Lehre zu bilden. Auch durfte die Beschwerdeführerin - nach erfolgter positiver Prüfung ihres Gesuches auf Rückerstattung durch die Vorinstanz - ohne weiteres in guten Treuen annehmen, diese Gutschriften seien rechtens und sie dürfe darüber verfügen (vgl. nachfolgend E. 5.5, auch zu den weiteren Voraussetzungen). Nur am Rande sei deshalb erwähnt, dass weder geltend gemacht wird, die Beschwerdeführerin habe mit ihrem Gesuch vom 2. Februar 2012 bösgläubig Steuern zurückgefordert, noch ergäbe sich solches auch nur annähernd aus den Akten. Die Beschwerdeführerin ist also in ihrem Vertrauen auf die geschilderte Verhaltensweise der Vorinstanz zu schützen, wenn auch die übrigen Voraussetzungen (vgl. vorangehend E. 3.2) gegeben sind:

### **E. 5.5**

Die zu den Gutschriften führenden Handlungen der ESTV - inklusive die Gutschriften selbst - erfolgten unbestrittenermassen durch die zuständige Behörde, und zwar vorbehaltlos. Sodann betrafen sie einen hinreichend konkreten, die Beschwerdeführerin

betreffenden, Sachverhalt. Wie bereits erwähnt, durfte die Beschwerdeführerin annehmen, die Gutschriften seien rechtens, erfolgte doch der Widerruf ihrer eigenen Auskunft vom 4. Januar 2012 durch die Vorinstanz erst nach den Gutschriften (gar erst im Jahre 2016). Über diese im Jahre 2016 wieder eingeforderten Beträge hat die Beschwerdeführerin seit den Gutschriften im Jahre 2012 zweifelsfrei mittlerweile disponiert. Diese Disposition wäre bei einer Wiedereinforderung der fraglichen Beträge durch die Vorinstanz nicht ohne Nachteil für die Beschwerdeführerin rückgängig zu machen, denn eine nachträgliche Überwälzung dieser Steuern auf die Leistungsempfänger nach so vielen Jahren erscheint ohne weiteres als unzumutbar, wenn nicht sogar faktisch unmöglich. Schliesslich ist nicht zu erkennen, inwiefern das öffentliche Interesse an einem gegenteiligen Entscheid im vorliegenden Fall als überwiegend einzustufen wäre.

### **E. 5.6**

Aus dem Gesagten ergibt sich, dass die Beschwerdeführerin in ihrem berechtigten Vertrauen darauf zu schützen ist, dass die Rückzahlungen betreffend die Jahre 2010 (Fr. 17'267.40) und 2011 (Fr. 11'980.95) im Gesamtbetrag von Fr. 29'248.35 zu Recht erfolgt sind. Die Beschwerde ist in diesem Betrag (Fr. 29'248.35) gutzuheissen (die restliche Nachforderung wird in rechnerischer Hinsicht zu Recht nicht bestritten), im Übrigen aber abzuweisen.

### **E. 6**

Abschliessend ist auf die Kosten- und Entschädigungsfolge einzugehen.

#### **E. 6.1**

Das Bundesverwaltungsgericht auferlegt die Verfahrenskosten in der Regel der unterliegenden Partei. Unterliegt diese nur teilweise, so werden die Verfahrenskosten entsprechend ermässigt (vgl. Art. 63 Abs. 1 VwVG). Der Vorinstanz sind indes keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (vgl. Art. 63 Abs. 2 VwVG). Im vorliegenden Fall belaufen sich die nachgeforderten Mehrwertsteuern auf insgesamt Fr. 49'329.-- (exklusive Verzugszins). Da die Beschwerde im Betrag von Fr. 29'248.35 (exklusive Verzugszins) gutzuheissen ist, erscheint die Beschwerdeführerin im Umfang von rund 60% als obsiegend. Entsprechend hat sie die auf Fr. 3'000.-- festzusetzenden Verfahrenskosten (vgl. Art. 2 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]) im Umfang von Fr. 1'200.-- zu tragen. Der erwähnte Betrag von Fr. 1'200.-- ist dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 3'000.-- zu entnehmen. Der Restbetrag von Fr. 1'800.-- ist der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten.

#### **E. 6.2**

Der teilweise obsiegenden Beschwerdeführerin ist für die erwachsenen notwendigen und verhältnismässig hohen Kosten ihrer Vertretung eine reduzierte Parteientschädigung zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG; Art. 7 Abs. 2 VGKE). Das Bundesverwaltungsgericht legt die Höhe der Parteientschädigung aufgrund der eingereichten Kostennote oder, wenn wie vorliegend keine Kostennote eingereicht wird, aufgrund der Akten fest (vgl. Art. 14 Abs. 2 VGKE). Die Vorinstanz hat gemäss Art. 7 Abs. 3 VGKE keinen Anspruch auf eine Parteientschädigung. Das Bundesverwaltungsgericht erachtet vorliegend eine reduzierte Parteientschädigung in Höhe von Fr. 2'700.-- als angemessen.

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