

BVGer A-719/2018 vom 2. Mai 2019

Bundesverwaltungsgericht, 2019-05-02, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-719_2018

FR: TAF A-719/2018 du 2 mai 2019

IT: TAF A-719/2018 del 2 maggio 2019

Regeste

Mehrwertsteuer

Erwägungen

E. 1.1

Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32) Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche liegt hier nicht vor, und die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinn von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde sachlich zuständig.

E. 1.2

Die Beschwerdeführerin ist zur Beschwerdeführung 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), weshalb auf die Beschwerde - vorbehältlich der nachfolgenden Ausführungen in E. 1.3 - einzutreten ist.

E. 1.3

Soweit die Beschwerdeführerin in Ziff. 2 und 3 ihres Rechtsbegehrens Feststellungsbegehren stellt, ist darauf hinzuweisen, dass solche - abgesehen von hier nicht einschlägigen Ausnahmen - praxisgemäss nur zulässig sind, wenn das geltend gemachte schutzwürdige Interesse nicht ebenso gut mit einer Leistungs- oder Gestaltungsverfügung gewahrt werden kann (sog. Subsidiarität der Feststellungsverfügung; Urteile des BVGer A-5243/2017 vom 16. August 2018 E. 1.4, A-7718/2016 vom 2. Juli 2018 E. 1.4 mit Hinweisen und ISABELLE HÄNER, in: Praxiskommentar Verwaltungsverfahrensgesetz, 2. Aufl. 2016, Art. 25 Rz. 17 ff.). Vorliegend wird kein weitergehendes schutzwürdiges Interesse substantiiert geltend gemacht oder wäre ersichtlich, welches nicht bereits mit der beantragten Aufhebung der angefochtenen Verfügung in gestaltender Weise gewahrt würde. Folglich ist auf die Feststellungsbegehren, welchen keine selbständige Bedeutung zukommt, nicht einzutreten.

E. 2.1

Das Bundesgesetz vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (Mehrwertsteuergesetz, MWSTG, SR 641.20) ist am 1. Januar 2010 in Kraft getreten. Mit dem Inkrafttreten dieses Gesetzes wurden die Bestimmungen des bis dahin gültigen aMWSTG aufgehoben (vgl. Art. 110 MWSTG). Art. 112 MWSTG legt jedoch fest, dass die aufgehobenen Bestimmungen sowie die darauf gestützt erlassenen Vorschriften - unter Vorbehalt von Art. 113 MWSTG -

weiterhin auf alle während deren Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar bleiben. In der vorliegend zu beurteilenden Sache ist die Frage der Steuerpflicht der Beschwerdeführerin bzw. die Qualifikation der von ihr erbrachten Dienstleistungen betreffend die Steuerperioden 1. Quartal 2008 bis 4. Quartal 2009 streitig. Damit sind in materieller Hinsicht das aMWSTG und die entsprechenden Ausführungsbestimmungen anwendbar.

E. 2.2

Unter Vorbehalt der hier nicht relevanten Bestimmungen über die Bezugsverjährung ist das neue Verfahrensrecht im Sinne von Art. 113 Abs. 3 MWSTG auf sämtliche im Zeitpunkt des Inkrafttretens hängigen Verfahren anwendbar. Als Verfahrensrecht im Sinne von Art. 113 Abs. 3 MWSTG gilt namentlich Art. 81 Abs. 1 MWSTG, der die Vorschriften des VwVG auch im Mehrwertsteuerverfahren ohne die Einschränkung von Art. 2 Abs. 1 VwVG für anwendbar erklärt (Urteile des BVerG A-1192/2017 vom 6. Februar 2018 E. 2., A-1129/2016 vom 27. Juli 2016 E. 1.3, A-7029/2013 vom 20. Februar 2015 E. 1.4.2). Infolgedessen unterliegt das vorliegende Verfahren mit Bezug auf dem formellen Recht zuzurechnenden Bestimmungen dem MWSTG.

E. 2.3

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

E. 2.4

Die für die Entscheidungsfindung (Rechtsanwendung) vorzunehmende Tatsachenfeststellung setzt voraus, dass die Sachlage korrekt und vollständig ermittelt wurde. Das Verwaltungsverfahren und die Verwaltungsrechtspflege werden deshalb grundsätzlich von der Untersuchungsmaxime beherrscht (Art. 113 Abs. 3 i.V.m. Art. 81 Abs. 1 und 2 MWSTG; Art. 12 VwVG). Demnach muss die entscheidende Behörde den Sachverhalt von sich aus abklären. Sie trägt die Beweisführungslast (sog. subjektive oder formelle Beweislast). Der Untersuchungsgrundsatz wird im Mehrwertsteuerverfahren indes dadurch relativiert, dass der steuerpflichtigen Person spezialgesetzlich statuierte Mitwirkungspflichten auferlegt werden (vgl. Art. 13 VwVG; BVerG 2009/60 E. 2.1.2). Dazu zählt namentlich das im Mehrwertsteuerrecht geltende Selbstveranlagungsprinzip (BGE 137 II 136 E. 6.2; Urteile des BVerG 2C_353/2013 vom 23. Oktober 2013 E. 3.3, 2C_970/2012 vom 1. April 2013 E. 4.1; Urteil des BVerG A-5162/2017 vom 4. September 2018 E. 1.4.1, zu den Neuerungen unter dem MWSTG vgl. Urteil des BVerG A-1192/2017 vom 6. Februar 2018 E. 3.3.1).

E. 2.5

Im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht gilt der Grundsatz der freien Beweiswürdigung (BGE 130 II 485 E. 3.2). Die Beweiswürdigung endet mit dem richterlichen Entscheid darüber, ob eine rechtserhebliche Tatsache als erwiesen zu gelten hat oder nicht. Der Beweis ist geleistet, wenn das Gericht gestützt auf die freie Beweiswürdigung zur Überzeugung gelangt ist, dass sich der rechtserhebliche Sachumstand verwirklicht hat. Gelangt das Gericht nicht zu diesem Ergebnis, kommen die Beweislastregeln zur Anwendung. Dabei ist - in analoger Anwendung von Art. 8 ZGB - im Fall der Beweislosigkeit zuungunsten jener Partei zu urteilen, welche die Beweislast trägt.

Im Steuerrecht gilt, dass die Steuerbehörde die Beweislast für die steuerbegründenden und -erhöhenden Tatsachen trägt, während die steuerpflichtige Person für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen beweibelastet ist (statt vieler: BGE 140 II 248 E. 3.5; Urteil des BGer 2C_353/2013 vom 23. Oktober 2013 E. 3.3; Urteile des BVGer A-5162/2017 vom 4. September 2018 E. 1.4.2, A-5578/2017 vom 3. Mai 2018 E. 1.4.2).

E. 2.6

Im Weiteren verpflichtet das Prinzip der Rechtsanwendung von Amtes wegen das Bundesverwaltungsgericht auf den - unter Mitwirkung der Verfahrensbeteiligten - festgestellten Sachverhalt die richtige Rechtsnorm anzuwenden (BGE 132 II 112 E. 3.2, 131 II 205 E. 4.2). Dies bedeutet, dass es eine Beschwerde auch aus einem anderen als den geltend gemachten Gründen gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer Begründung bestätigen kann, die von jener der Vorinstanz abweicht (sog. Motivsubstitution, vgl. statt vieler: BVGE 2007/41 E. 2 mit weiteren Hinweisen).

E. 2.7

Verwaltungsverordnungen (wie MWST-Infos, MWST-Branchen-Infos, Merkblätter, Richtlinien, Kreisschreiben etc.) sind für die Justizbehörden nicht verbindlich (André MOSER/Michael BEUSCH/Lorenz KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl. 2013, N. 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; Urteile des BVGer A-1211/2018 vom 11. März 2019 E. 2.7, A-2106/2017 und A-2084/2017 vom 11. Februar 2019 E. 2.5).

E. 3.1.1

Der Mehrwertsteuer unterliegen die im Inland gegen Entgelt erbrachten Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen (Art. 5 Bst. a und b aMWSTG). Sie sind steuerbar, soweit das Gesetz keine Ausnahme vorsieht (Art. 18 f. aMWSTG). Zum Entgelt gehört alles, was der Empfänger oder an seiner Stelle ein Dritter für die Lieferung oder Dienstleistung aufwendet. Dies erfasst auch den Ersatz aller Kosten, selbst wenn diese gesondert in Rechnung gestellt werden (Art. 33 Abs. 2 aMWSTG). Als Dienstleistung gilt jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstandes ist (Art. 7 Abs. 1 aMWSTG).

E. 3.1.2

Damit überhaupt eine steuerbare Leistung vorliegt, muss sie im Austausch mit einem Entgelt erfolgen (sog. "Leistungsverhältnis"; vgl. hierzu ausführlich: Urteil des BVGer A-544/2013 vom 30. Oktober 2013 E. 2.1.2).

E. 3.1.3

Die Annahme eines Leistungsverhältnisses setzt voraus, dass zwischen Leistung und Entgelt eine innere wirtschaftliche Verknüpfung gegeben ist (BGE 138 II 239 E. 3.2, BGE 132 II 353 E. 4.1, BGE 126 II 443 E. 6a, mit weiteren Hinweisen). Die Beurteilung, ob ein Leistungsverhältnis besteht, hat in erster Linie nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien zu erfolgen (sog. "wirtschaftliche Betrachtungsweise"). Die zivil- bzw. vertragsrechtliche Sicht ist nicht entscheidend, hat aber immerhin Indizwirkung (statt vieler: Urteile des BGer 2A.304/2003 vom 14. November 2003 E. 3.6.1 und 2C_487/2011 vom 13. Februar 2013 E. 2.8). Bei der Beurteilung der Frage nach dem wirtschaftlichen

Zusammenhang zwischen Leistung und Entgelt ist (wie auch bei der Bestimmung der Bemessungsgrundlage) primär auf die Sicht des Leistungsempfängers abzustellen, was der Konzeption der Mehrwertsteuer als Verbrauchsteuer entspricht. Es ist zu prüfen, ob der Aufwand vom Leistungsempfänger erbracht wird, um die Leistung des Leistungserbringers zu erhalten (ausführlich: Urteil des BVGer A-544/2013 vom 30. Oktober 2013 E. 2.1.3 f.).

E. 3.1.4

Im Rahmen der Beurteilung, ob ein Leistungsverhältnis vorliegt, ist zu prüfen, wer als Leistungserbringer und wer als Leistungsempfänger zu gelten hat (vgl. Urteil des BGer 2A.215/2003 vom 20. Januar 2005 E. 6.4 f.; Urteil des BVGer A-5279/2011 vom 1. März 2013 E. 2.1.1, mit weiteren Hinweisen). Wer als Leistungserbringer zu gelten hat, bestimmt sich nach konstanter Rechtsprechung nach dem Aussenauftritt. Das mehrwertsteuerlich relevante Handeln wird demgemäss grundsätzlich demjenigen zugeordnet, der gegenüber Dritten im eigenen Namen auftritt (vgl. statt vieler: Urteil des BVGer A-544/2013 vom 30. Oktober 2013 E. 2.1.5.1).

E. 3.2.1

Die in Art. 18 aMWSTG aufgeführten Steuerausnahmen gelten als sog. "unechte" Steuerbefreiungen. Dies bedeutet, dass derjenige, welcher den Umsatz erbringt, infolge der fehlenden Vorsteuerabzugsmöglichkeit mit der Steuer auf den Eingangsleistungen belastet bleibt oder diese verdeckt auf die Leistungsempfänger überwälzt. Es wird aufgrund der Systemwidrigkeit dieser in Art. 18 aMWSTG genannten Steuerausnahmen davon ausgegangen, dass diese "eher restriktiv" bzw. zumindest nicht extensiv zu handhaben sind (BGE 124 II 372 E. 6a, BGE 124 II 193 E. 5e; Urteil des BGer 2A.305/2002 vom 6. Januar 2003 E. 3.2; Urteil des BVGer A-2999/2007 vom 12. Februar 2010 E. 2.4). Primär sind die Ausnahmebestimmungen nach Art. 18 aMWSTG (wie andere Rechtsnormen auch) aber weder extensiv noch restriktiv, sondern nach ihrem Sinn und Zweck "richtig" auszulegen (statt vieler: BGE 140 II 495 E. 2.3.4 und 138 II 251 E. 2.3.3; Urteil des BVGer A-3112/2015 vom 22. Oktober 2015 E. 3.3.1; MI-CHAEL BEUSCH, in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015 [nachfolgend: MWSTG-Kommentar], Auslegung Rz. 27 f.; zum Ganzen: BVGE 2016/23 E. 2.3.1).

E. 3.2.2

Im Bereich der Erziehung und Bildung sind (mit Ausnahme der in diesem Zusammenhang erbrachten gastgewerblichen Leistungen sowie Beherbergungsleistungen) bestimmte Leistungen von der Steuer ausgenommen. Insbesondere gilt dies für Leistungen im Bereich der Erziehung von Kindern und Jugendlichen, des Unterrichts, der Ausbildung, Fortbildung und beruflichen Umschulung einschliesslich des von Privatlehrern oder Privatschulen erteilten Unterrichts (Art. 18 Ziff. 11 Bst. a aMWSTG). Ferner sind auch Umsätze aus Kursen, Vorträgen sowie anderen Veranstaltungen wissenschaftlicher oder bildender Art von der Steuer ausgenommen; die Steuerausnahme gilt bei Referententätigkeit unabhängig davon, ob das Honorar der unterrichtenden Person oder ihrem Arbeitgeber ausgerichtet wird (Art. 18 Ziff. 11 Bst. b aMWSTG). Ebenso von der Steuer ausgenommen sind im Bildungsbereich durchgeführte Prüfungen (Art. 18 Ziff. 11 Bst. c aMWSTG).

E. 3.2.3

Damit eine Leistung bildenden Charakter im Sinne dieser Gesetzesbestimmungen hat, muss gemäss Verwaltungspraxis "ihr in erster Linie verfolgtes Ziel die Vermittlung von Wissen

[...] sein" (vgl. Ziff. 5 aBB 19; vgl. auch Urteil des BVGer A-5906/2013 vom 1. April 2014 E. 3.5.2). Bildungsleistungen sind daher abzugrenzen von anderen Leistungen, welche zwar auch Wissen vermitteln könnten, deren in erster Linie verfolgtes Ziel indessen ein anderes ist (vgl. auch Urteile des BVGer A-555/2013 vom 30. Oktober 2013 E. 2.6.3, A-5116/2012 vom 31. Juli 2013 E. 2.3). 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 sind aber keine Bildungsleistungen im Sinne von Art. 18 Ziff. 11 aMWSTG, weil bei diesen Leistungen die Wissensvermittlung nicht das in erster Linie verfolgte Ziel ist, sondern die Erfahrung eines Erlebnisses und/oder Abenteuers im Vordergrund steht. Solche Leistungen haben auch dann keinen bildenden Charakter, wenn sie Instruktionen umfassen, welche im Einzelfall nur für eine Freizeitbeschäftigung, beispielsweise der korrekten Ausübung der Tätigkeiten oder der Verhinderung von Gefahren dienen. Indessen kann insbesondere dann eine Bildungsleistung vorliegen, wenn das Lernen einer sportlichen Disziplin im Vordergrund steht (Ziff. 5.2.1 aBB 19).

E. 3.2.4

Gemäss Ziff. 3.2 aBB 19 gilt als Unterricht das planmässige, fortlaufende Vermitteln von Kenntnissen oder Fertigkeiten. Darunter fällt insbesondere der von öffentlichen Schulen oder Privatlehrern erteilte Unterricht während der obligatorischen Schulzeit (z.B. Primar-, Sekundar- und Bezirksschule), die daran anschliessenden fakultativen Schuljahre (z.B. 10. Schuljahr, Berufswahljahr, Weiterbildungsklasse, Sozialjahr) und der Unterricht der Berufs-, Maturitäts- und Gymnasialstufen.

E. 3.2.5

Ausbildung ist die längerdauernde Vermittlung von Wissen und Fertigkeiten in bestimmten, durch die Anforderungen eines Berufsprofils festgelegten Bereichen. Es fallen darunter beispielsweise die Berufs- und ihnen allenfalls vorangehende Schnupperlehren, (Lehrer-)Seminare, Hochschul- und Fachhochschul- sowie andere Studien an öffentlichen und privaten Schulen (Ziff. 3.3 aBB 19).

E. 3.2.6

Als Kurs gilt eine zusammenhängende Folge von Unterrichtsstunden, die eine zeitlich begrenzte, auf die Erreichung eines vordefinierten 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, vorausgesetzt, dass das Ende bei Kursbeginn bekannt ist. Ebenfalls unter diese Ausnahme fallen Probe- und Schnupperlektionen (Ziff. 3.6 Abs. 1 aBB 19).

E. 3.2.7

Als andere Veranstaltungen wissenschaftlicher oder bildender Art gelten Anlässe, die nicht unter eine der vorstehend erwähnten Kategorien von Bildungsleistungen fallen, wie Symposien, Kongresse, Workshops usw. Eine solche Leistung ist bildend, wenn das in erster Linie verfolgte Ziel in der Weitervermittlung von vorbestehendem Wissen besteht und der persönliche Nutzen des Teilnehmers im Vordergrund steht (Ziff. 3.6 aBB 19).

E. 3.2.8

Demgegenüber sind nach der Verwaltungspraxis Einnahmen aus Sportkursen, die nicht in erster Linie der Bildung, sondern der Fitness, dem Training oder der sportlichen Ertüchtigung/Sportanimation dienen zum Normalsatz steuerbar (Ziff. 5.2.2 aBB 19). Als Beispiele werden Gymnastik, Aerobic, Pump, Spinning, (Nordic-)Walking, Aquafit, Bodybuilding, Krafttraining und Allezhop-Programme genannt. Steht dagegen das Erlernen einer sportlichen Disziplin oder eine Leiteraus- oder Fortbildung im Vordergrund, kann eine Bildungsleistung vorliegen. In diesem Zusammenhang werden folgende Beispiele erwähnt: -Tenniskurs für Anfänger, 10 Lektionen; -Karatekurs zur Vorbereitung auf einen Gürtel; -Reitkurs zur Vorbereitung auf den Brevetabschluss; -Tauchkurs; -Ausbildung zum "Jugend + Sport"-Leiter; -Verbandsausbildungskurse (z.B. Leiterkurs SSV, Trainerkurs, Kurs für leitende Sportfunktionäre).

E. 3.2.9

Weiter heisst es in der Branchenbroschüre Nr. 23 - Sport (nachfolgend aBB 23; gültig gewesen vom 1. Januar 2008 bis 31. Dezember 2009) dass Einnahmen aus der Begleitung von Sporttreibenden bei der Ausübung einer sportlichen Tätigkeit oder aus der Sportanimation zum Normalsatz steuerbar sind (Ziff. 18.2 aBB 23). Als steuerbare Begleitung gilt, wenn sich die Teilnehmer hauptsächlich physisch betätigen oder die Erfahrung eines Erlebnisses und/oder Abenteuers im Vordergrund steht (Ziff. 18.2 aBB 23). Hierzu werden als Beispiele aufgeführt: geführte Berg-, Ski- oder Biketouren, Riverrafting, Canyoning, Gymnastik, Aerobic, Pump, Spinning, Bodybuilding, Krafttraining, Aktivferien (z.B. eine Tenniswoche in Montana), Bewegungskurse (z.B. Walking, Wassergymnastik).

E. 3.2.10

Gemäss Ziff. 18.3 aBB 23 gilt als Ausbildungs- oder Unterrichtsleistung eine Tätigkeit, die darin besteht, jemanden auf einem bestimmten Gebiet in der Erreichung eines vordefinierten Lernzieles durch regelmässige fachliche Instruktion, Betreuung und Kontrolle der erzielten Fortschritte zu fördern. Entgelte aus solchen Leistungen (z.B. Kurse, Aus-, Fort- und Weiterbildung von Personen) sind von der MWST ausgenommen. In diesem Zusammenhang werden folgende Beispiele genannt: -Tauchkurs, Judokurs, Tenniskurs, Kurse für Rettungsschwimmer, Kletterkurs, Skikurs, Segelkurs, -Verbandsausbildungskurse (z.B. Leiterkurs SSV, Trainerkurs, Kurs für leitende Sportfunktionäre), -Ausbildungskurs für Leiter "Jugend + Sport".

E. 3.2.11

Nach der Rechtsprechung sind Bildungsleistungen abzugrenzen (a) von den steuerbaren Unterhaltungsleistungen, zu welchen auch Leistungen zählen, welche wohl gewisse bildende Elemente mit beinhalten, bei denen jedoch der Unterhaltungs- oder Vergnügungscharakter überwiegt, sowie (b) gegenüber Leistungen, welche in erster Linie anderen Zwecken als der Vermittlung oder Vertiefung von Wissen dienen. Demnach sind folgende Dienstleistungen keine Ausbildungsleistungen: Fitnessaktivitäten wie etwa Aerobic, Spinning und Jazztanz sowie Ausbildungs- und Unterrichtsleistungen, welche eine sportliche Tätigkeit begleiten oder der Sportanimation zuzurechnen sind (Urteil des BGer 2A.756/2006 vom 22. Oktober 2007 E. 2.3.1 und 3.1.2, mit Hinweis auf das zur Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer [aMWSTV; AS 1994 1464] ergangene Urteil des BGer 2A.485/2004 vom 18. Mai 2005 E. 7, publiziert in RF 61/2006 S. 237; vgl. ferner Urteile des BGer 2C_642/2008 vom 12. Dezember 2008 E. 3.2, 2C_641/2008 vom 12. Dezember 2008 E. 3.2; Urteil des BVerfG A-5116/2012 vom 31. Juli

2013 E. 3.3.2). Ebenso wenig handelt es sich nach der Judikatur bei Stretching-Kursen, Rückengymnastik, Herz-Kreislauf-Gymnastik, der Stärkung der Bauch- und Gesässmuskulatur, der gemeinsamen Rehabilitation und bei postoperativen oder individuell zugeschnittenen, korrektiven oder präventiven Krafttrainingsprogrammen um steuerausgenommene Bildungsleistungen (vgl. Urteil des BGer 2A.485/2004 vom 18. Mai 2005 E. 7.2).

E. 3.2.12

Weil die Ausbildungskomponenten im konkreten Fall nur einen kleinen, untergeordneten Teil ausmachten und es primär darum ging, "Verhalten zu ergründen und zu verstehen, Erfahrungen und Erlebnisse zu machen und dadurch das Selbstwertgefühl und Körperbewusstsein der Teilnehmer zu stärken", hat die Eidgenössische Steuerrekurskommission (SRK; eine Vorgängerorganisation des BVGer) schon im Jahr 2004 ein Seminar zur Persönlichkeitsbildung vorab für Führungskräfte (mit dem Titel «Leadership und Teambildung [...]») als steuerbar (bzw. nicht als steuerausgenommene Bildungsleistung) qualifiziert (vgl. Entscheid der SRK vom 30. August 2004, veröffentlicht in: Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 69.9 E. 3c/bb; vgl. dazu Urteil des BVGer A-5116/2012 vom 31. Juli 2013 E. 3.4). Das Bundesverwaltungsgericht hat ferner in weiteren Urteilen auch Yoga-Kurse sowie Tantragruppenseminare und Achtsamkeitskurse (Mindfulness Based Stress Reduction) als steuerbar erklärt (vgl. Urteile des BVGer A-666/2012 vom 28. Oktober 2013 E. 4.2.2, A-5116/2012 vom 31. Juli 2013 E. 3.5.3 f., A-5906/2013 vom 1. April 2014 E. 5.4 f.).

E. 3.3.1

Mehrwertsteuerpflichtig ist, wer eine mit der Erzielung von Einnahmen verbundene gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt, auch wenn dabei die Gewinnabsicht fehlt, sofern seine Lieferungen, seine Dienstleistungen und sein Eigenverbrauch im Inland jährlich gesamthaft Fr. 75'000.- übersteigen (Art. 21 Abs. 1 aMWSTG). Steuerpflichtig sind namentlich natürliche Personen, Personengesellschaften, juristische Personen des privaten und öffentlichen Rechts, unselbstständige öffentliche Anstalten sowie Personengesamtheiten ohne Rechtsfähigkeit, die unter gemeinsamer Firma Umsätze tätigen (Art. 21 Abs. 2 aMWSTG).

E. 3.3.2

Von der Steuerpflicht ausgenommen sind gemäss Art. 25 Abs. 1 Bst. d aMWSTG nichtgewinnstrebige, ehrenamtlich geführte Sportvereine und gemeinnützige Institutionen, beide mit einem Jahresumsatz gemäss Art. 21 Abs. 3 aMWSTG bis zu Fr. 150'000.-. Ebenfalls von der Steuerpflicht ausgenommen ist, wer einen Jahresumsatz nach Art. 21 Abs. 3 aMWSTG von bis zu Fr. 250'000.- erzielt, sofern die nach Abzug der Vorsteuer verbleibende Steuer regelmässig nicht mehr als Fr. 4'000.- im Jahr betragen würde (Art. 25 Abs. 1 Bst. a aMWSTG).

E. 3.3.3

Entgelte für von der Steuer ausgenommene Leistungen sind für die Ermittlung der Umsatzgrenze nicht zu berücksichtigen bzw. lösen die Steuerpflicht nicht aus (vgl. Ziff. 1.5 der Spezialbroschüre Nr. 02 [Steuerpflicht bei der Mehrwertsteuer]; gültig vom 1. Januar 2008 bis 31. Dezember 2009).

E. 3.3.4

Wird den aus dem Selbstveranlagungsprinzip (vgl. Art. 46 aMWSTG) fliessenden Mitwirkungspflichten nicht nachgekommen, so trägt die ESTV die betreffende Person rückwirkend in das Register der Steuerpflichtigen ein. Die rückwirkende Eintragung erfolgt auf das Datum hin, an welchem die Voraussetzungen für die Steuerpflicht erfüllt waren (Pascal Mollard et al., *Traité TVA*, 2009, S. 451 Rz. 120, unter Verweis auf das Urteil des BGer 2A.591/2003 vom 11. Juni 2004 E. 4.1 und das Urteil des BVGer A-1513/2006 vom 24. April 2009; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-310/2009 vom 7. Mai 2010 E. 2.2).

E. 3.4

Die Steuer wird auf dem Entgelt berechnet (Art. 33 Abs. 1 aMWSTG). Der Normalsatz beträgt in den Jahren 2008 und 2009 7,6% (vgl. Art. 36 Abs. 3 aMWSTG).

E. 3.5.1

Verwendet die steuerpflichtige Person Gegenstände oder Dienstleistungen für einen in Art. 38 Abs. 2 aMWSTG genannten geschäftlich begründeten Zweck, so kann sie in ihrer Steuerabrechnung die sog. Vorsteuern abziehen (vgl. Art. 38 Abs. 1 aMWSTG).

E. 3.5.2

Verwendet die steuerpflichtige Person Gegenstände, Teile davon oder Dienstleistungen sowohl für Zwecke, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, als auch für andere Zwecke, so ist der Vorsteuerabzug nach dem Verhältnis der Verwendung zu kürzen (Art. 41 Abs. 1 aMWSTG).

E. 3.6

Bei Lieferungen und Dienstleistungen entsteht die Steuerforderung (a) im Falle der Abrechnung nach vereinbarten Entgelten, mit der Rechnungsstellung und (b) im Falle der Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten, mit der Vereinnahmung (vgl. Art. 43 Abs. 1 aMWSTG). Dies gilt auch für Vorauszahlungen.

E. 3.7

Die Steuer wird grundsätzlich vierteljährlich abgerechnet (Art. 45 Abs. 1 Bst. a aMWSTG) und ist innerhalb von 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode an die ESTV zu bezahlen (Art. 47 Abs. 1 aMWSTG).

E. 3.8

Bei verspäteter Entrichtung der Mehrwertsteuer durch den Steuerpflichtigen oder diejenigen Personen, welche aus der Steuerforderung mit-haften, ist ohne Mahnung und unabhängig vom Verschulden ein Verzugs-zins zu bezahlen (Art. 47 Abs. 2 aMWSTG; THOMAS P. WENK, *mwst.com*, 2000, Art. 47 Abs. 1 und 2 Rz. 4). Der Verzugszinssatz beläuft sich gemäss der massgeblichen Verordnung für die Zeit bis zum 31. Dezember 2009 auf 5% und vom 1. Januar 2010 bis zum 31. Dezember 2011 auf 4.5%. Ab dem 1. Januar 2012 beträgt er noch 4% (Art. 90 Abs. 3 Bst. b aMWSTG i.V.m. Art. 1 der Verordnung vom 11. Dezember 2009 des EFD über die Verzugs- und Vergütungszinssätze [SR 641.207.1]). Sind mehrere Abrechnungsperioden betroffen wird der Verzugszins praxisgemäss ab dem mittleren Verfall erhoben (Urteil des BVGer A-6905/2015 vom 22. Juni 2016 E. 15.1)

E. 4.1

Im vorliegenden Fall betreibt die Beschwerdeführerin eine Karateschule, in welcher sie Kickboxing - auch bekannt unter dem Namen "Modern Karate" - anbietet. Es handelt sich bei dieser Technik um eine Kombination aus Boxen und Karate. Vorliegend strittig ist die mehrwertsteuerliche Qualifikation des Kickboxingangebots für Erwachsene.

E. 4.2

Es werden verschiedene Trainings angeboten: Anfänger, Anfänger und Fortgeschrittene, Fortgeschrittene und Kampftraining. Alle Trainings werden von einer oder mehreren Personen geleitet, welche Träger eines schwarzen Gürtels sind. Diese Trainer amten ehrenamtlich, vorbehaltlich kleiner "Trinkgelder". Die Oberaufsicht nimmt der Inhaber und Verwaltungsrat der Beschwerdeführerin wahr. Die Einstiegsmöglichkeiten hängen vom Ausbildungs- und Trainingsstand des einzelnen Schülers ab, können aber in zeitlicher Hinsicht jederzeit erfolgen. Die Teilnehmer lösen jeweils für ein halbes oder ganzes Jahr ein Abonnement. Sie können selber entscheiden, wann und wie oft sie ein Training ihrer Stufe besuchen wollen. Soll eine Prüfung für den nächsten Schülergrad abgelegt werden, müssen jedoch gemäss dem technischen Reglement des SKBV mindestens zwei Trainings pro Woche absolviert werden. Die weiteren Voraussetzungen, insbesondere welche Techniken für den Erwerb eines Gürtels der jeweiligen Stufe (gelber Gürtel bis schwarzer Gürtel) beherrscht werden müssen, sind im technischen Reglement des SKBV festgehalten. Diese sachverhaltlichen Feststellungen sind unter den Parteien unbestritten.

E. 4.3

Die Beschwerdeführerin betrachtet das fragliche Leistungsangebot als Bildungsangebot im Sinne von Art. 18 Ziff. 11 Bst. b aMWSTG, weil sie in ihren Trainings Wissen und Fertigkeiten vermittele, die dazu befähigen, einen Leistungsausweis (gelber, oranger, grüner, blauer, brauner, schwarzer Gürtel) zu erwerben. Hierbei stehe das Erlernen einer sportlichen Disziplin jederzeit im Vordergrund. Es liege ein im Sinne von Ziff. 5.2.2. aBB 19 von der Steuer ausgenommener "Karatekurs" zur Vorbereitung auf einen Gürtel" vor.

E. 4.4

Die Vorinstanz erachtet demgegenüber das gemeinsame Training als begleitete Sportausübung. Es liege an den individuellen Fähigkeiten des Einzelnen, in welchem Zeitraum er welches Niveau erreiche. In den Trainings übe und verfeinere jeder Sportler individuell nach seinem Gutdünken eine ihm bekannte Technik, und der Trainer begleite ihn in dieser Übung, indem er allfällige Fehler korrigiere oder vorgebe, welche Übung gemacht werden solle. Es liege kein strukturierter Kurs vor, in welchem Wissen vermittelt werde. Von einem Schülergrad zum nächsten - zwischen welchen mind. fünf oder mehr Monate sowie mind. 60 Trainingsstunden liegen müssen - seien nur relativ wenige neue technische Elemente zu erlernen. Dies lasse den Schluss zu, dass auch bereits bekannte Techniken verfeinert und geübt würden. Demnach stehe die Steigerung der körperlichen Fitness, der Genauigkeit und Schnelligkeit in der Ausführung der Schläge, der Tritte und der Paraden im Vordergrund, welche durch konstante Übung erreicht werde. Der Übungsanteil des individuellen Trainings überwiege daher den Bildungsanteil.

E. 4.5

Das Bundesverwaltungsgericht hält hierzu folgendes fest: Die Beschwerdeführerin bietet Kickboxtrainings für Erwachsene an. Sie erbringt damit gegenüber dem einzelnen Schüler bzw. Kursteilnehmer eine Dienstleistung (E. 3.1.1). Der Leistungsaustausch (E. 3.1.2 ff.) besteht darin, dass die Beschwerdeführerin einen Trainingsraum (und weitere Nebenräume)

zur Verfügung stellt, in welchem unter fachkundiger Anleitung und Aufsicht in der Gruppe trainiert werden kann. Dafür zahlt der Sportler ein Entgelt. Bereits darin erschöpft sich der Leistungsaustausch zwischen der Beschwerdeführerin und dem Sportler, denn die Beschwerdeführerin stellt - entgegen den Ausführungen der Vorinstanz - keine Trainingspartner zur Verfügung. Vielmehr ergibt sich der Gruppeneffekt aus den verschiedenen zahlenden Teilnehmern. Auch untereinander stehen die Teilnehmer in keinem mehrwertsteuerlichen Leistungsaustausch.

E. 4.6

Es ist ferner eine gesetzgeberische Entscheidung, aufgrund welcher entgeltliche Dienstleistungen, die der sportlichen Betätigung von Erwachsenen dienen, grundsätzlich der Mehrwertsteuer unterworfen sind (E. 3.3.1). Lediglich in einem beschränkten Rahmen hat der Gesetzgeber Anbieter von Dienstleistungen im Sportbereich von der Steuerpflicht ausgenommen, mithin Vereine bis zu einem jährlichen Umsatz von Fr. 150'000.- (E. 3.3.2). Eine Ausnahme im Sinne von Art. 25 Abs. 1 Bst. d aMWSTG liegt im hier zu beurteilenden Fall jedoch nicht vor, handelt es sich bei der Beschwerdeführerin doch um eine Aktiengesellschaft. Der Gesetzgeber hat sodann auch einzelne Dienstleistungen von der Steuer ausgenommen, nämlich wenn eine Erziehungs- bzw. Bildungsleistung vorliegt (E. 3.2.2 ff.). Darauf ist nachfolgend einzugehen.

E. 4.7

Als Beurteilungskriterium ist nach der Absicht des Gesetzgebers der Zweck des Dienstleistungsangebotes heranzuziehen. Entscheidend ist das Angebot des Leistungserbringers, wie es für den Leistungsempfänger objektiv erkennbar ist. Der Bildungszweck geht daher oft einher mit weiteren Zwecken, weshalb bei mehreren Zwecken auf den überwiegenden Zweck abzustellen ist (E. 3.2.12).

E. 4.8.1

Im hier zu beurteilenden Fall ist offenkundig weder ein Anwendungsfall einer staatlichen oder privaten schulischen Grundausbildung von Kindern und Jugendlichen noch ein Anwendungsfall einer beruflichen Aus- oder Weiterbildung gegeben, weshalb darauf nicht weiter einzugehen ist.

E. 4.8.2

Zu prüfen ist einzig, ob die Beschwerdeführerin im Rahmen ihrer Kickboxingabonnemente steuerausgenommene Bildungsdienstleistungen für Erwachsene erbringt oder ob diesbezüglich eine steuerbare begleitete Sportausübung vorliegt. Das von der Beschwerdeführerin angewandte Unterrichtskonzept sieht ein gemischtes Training innerhalb einer Bandbreite verschiedener Niveaus vor, wobei mehrere Trainingsstunden angeboten werden. Ob und gegebenenfalls wann eine Prüfung für den nächsten Gürtel abgelegt wird, hängt in erster Linie vom Trainingsstand und Können des Teilnehmenden ab. Innerhalb des jeweiligen Trainings erfolgt vorerst eine Aufwärmphase. Dieses wird von einem Konditionstraining gefolgt, bei dem der ganze Körper von den Füßen bis zum Hals trainiert wird. Anschliessend folgt ein Technikteil, bestehend aus einem Training vor dem Spiegel und der Ausübung einer kontrollierten Bewegungskombination mit einem Trainingspartner. Im Training für Fortgeschrittene folgt weiter ein Kampfteil, wo die Techniken angewendet werden (vgl. Schreiben der Beschwerdeführerin vom 12. November 2013, Vorakten act. 8). Die Vorinstanz verneint eine steuerausgenommene Bildungsleistung unter anderem auch deshalb, weil das Training einen grossen Übungsanteil umfasse und

dieser ausschliesslich im Rahmen der von der Beschwerdeführerin angebotenen Leistung erfolge, weshalb insgesamt der Übungsanteil den Bildungsanteil überwiege. Hierzu ist zu bemerken, dass die Ausführung und Abwehr der Schläge und Fusstritte eine starke Muskulatur, gute Koordination und Beweglichkeit erfordern. Dies bedingt eine gezielte Schulung dieser Aspekte. Selbstredend können Kondition und Kraft sowohl im Kickboxingtraining, aber auch ausserhalb trainiert werden. Den Ausführungen der Beschwerdeführerin im Schreiben vom 12. November 2013 ist zu entnehmen, dass in ihrem Training, das Konditionstraining auf den gesamten Körper von den Füßen bis zum Hals ausgerichtet ist. Eine derart gezielte Bearbeitung der gesamten Körpermuskulatur im Rahmen eines Kickboxingtrainings erweist sich jedoch nicht als Selbstzweck, sondern dient auch der Vorbereitung der Muskulatur auf die Technik und die Kampfsequenz. Insbesondere im freien Zweikampf sind zudem reflexartige Bewegungsabläufe bzw. die reflexartige Anwendung der einzelnen Techniken unabdingbar. Die fortlaufende Übung der Techniken und Bewegungsabläufe ist Voraussetzung für ihre Perfektionierung und Automatisierung und damit ein wesentlicher und unverzichtbarer Bestandteil dieser Sportart. Dies bedingt auch, dass die Teilnehmer fortlaufend instruiert, begleitet und kontrolliert werden. Infolgedessen kann hier nicht zwischen einem Ausbildungsteil und eigenständigen Übungsteil unterschieden werden. Dies gilt insbesondere mit Blick auf die gezielte und kontrollierte Aggression, die diesem Sport eigen ist. Daraus folgt auch, dass die von der Beschwerdeführerin angebotenen Trainings grundsätzlich auf das Erlernen und Perfektionieren dieser Sportart ausgerichtet sind. Dies drückt sich auch dadurch aus, dass ein gewöhnliches Kickboxingtraining nur eine relativ kurze Kampfsequenz enthält. Infolgedessen ist das Ziel des hier zu beurteilenden Karatetrainings- bzw. -kurses auf das Erlernen der Sportart ausgerichtet, das heisst, die Teilnehmer des Kickboxingkurses werden in der Erreichung eines vordefinierten Lernziels (Erwerb eines Gürtels) durch permanente fachliche Instruktion, Betreuung und Kontrolle gefördert. Damit liegt beim von der Beschwerdeführerin angebotenen gewöhnlichen Training, im hier zu beurteilenden Einzelfall - entgegen der Auffassung der Vorinstanz - keine begleitete Sportausübung, sondern eine mehrwertsteuerliche Bildungsleistung vor. Dies gilt auch im Anfängerbereich, der keinen Kampftrainingsanteil aufweist. Anders verhält es sich beim eigentlichen Kampftraining (der Teilnehmer untereinander) als separates Training. Hier steht die Ausübung der Sportart im Vordergrund und ist eine allfällige Vorbereitung auf die Prüfung oder einen Wettkampf als untergeordneter Nebenzweck zu betrachten. Insoweit liegt eine begleitete Sportausübung vor, die eine steuerbare Leistung darstellt.

E. 4.8.3

Die Vorinstanz argumentiert, die Beschwerdeführerin habe nicht nachgewiesen, dass das Hauptinteresse der Teilnehmer der Aneignung von vertieften Kenntnissen des Kickboxsports und der fraglichen Technik gelte. Vielmehr stehe die Fitness, Selbstwahrnehmung, Persönlichkeitsbildung und Verbesserung des persönlichen und körperlichen Wohlbefindens der Teilnehmer im Vordergrund. Dem ist jedoch entgegenzuhalten, dass bei der hier fraglichen Kampfsportart bereits naturgemäss die kontrollierte Aggression und Selbstverteidigung und nicht die Fitness im Vordergrund steht, andernfalls könnte ohne Weiteres auch ein Fitnessangebot wie Aerobic oder Tae Bo oder ein anderes spezifisches Angebot besucht werden. Insbesondere mit Tae Bo besteht neben dem Kickboxing ein ähnlicher Sport, der auf die Fitness ausgerichtet ist und das Kampfelement gänzlich weglässt. Ergänzend gilt es zu berücksichtigen, dass Kampfsportarten einer langen und intensiven Schulung bedürfen. Entsprechend sind die

gewöhnlichen Kickboxingtrainings der Beschwerdeführerin, im hier zu beurteilenden Einzelfall, auf die Schulung und nicht auf die Ausübung der Sportart ausgerichtet. Der Besuch solcher Trainings ist für den Erwerb eines Gürtels denn auch Voraussetzung.

E. 4.9

Zusammenfassend ergibt sich, dass im vorliegenden Fall lediglich die von der Beschwerdeführerin im massgeblichen Zeitraum durchgeführten Kampftrainings nicht als Bildungsleistungen gemäss Art. 18 Ziff. 11 aMWSTG, sondern als steuerbare Dienstleistungen zu betrachten sind. Aufgrund der aktenkundigen Umsätze für die Steuerperioden 1. Quartal 2008 bis 4. Quartal 2008 und 1. Quartal 2009 bis 4. Quartal 2009 kann jedoch ohne weiteres davon ausgegangen werden, dass die auf die Kampftrainings entfallenden Umsätze und die weiteren steuerbaren Umsätze den Betrag von Fr. 100'000.- nicht überschritten haben. Die Vorinstanz hat daher die Beschwerdeführerin zu Unrecht per 1. Januar 2008 ins Mehrwertsteuerregister eingetragen bzw. als steuerpflichtig erklärt. Ebenso zu Unrecht hat sie Mehrwertsteuern nacherhoben. Entsprechend entfällt auch ein Anspruch auf Vorsteuerabzug. Bei diesem Ergebnis erweisen sich die weiteren von der Beschwerdeführerin vorgebrachten Argumente betreffend Vertrauensschutz und Gleichbehandlung als hinfällig. Die Beschwerde ist gutzuheissen, soweit darauf einzutreten ist. Die Verfügung vom 18. Dezember 2017 ist aufzuheben.

E. 5.1

Die Beschwerdeführerin unterliegt im Umfang des Nichteintretens, welchem jedoch im vorliegenden Zusammenhang keine eigenständige Bedeutung zukommt. Ausgangsgemäss sind der Beschwerdeführerin keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Der Vorinstanz sind in Anwendung von Art. 63 Abs. 2 VwVG ebenfalls keine Verfahrenskosten aufzuerlegen. Der einbezahlte Kostenvorschuss ist nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten.

E. 5.2

Die obsiegende, anwaltlich vertretene Beschwerdeführerin hat gemäss Art. 64 Abs. 1 und 2 VwVG in Verbindung mit Art. 7 ff. des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht (VGKE; SR 173.320.2) Anspruch auf eine Parteient-schädigung zulasten der Vorinstanz. Bei Fehlen einer (detaillierten) Kostennote wird die Entschädigung auf-grund der Akten festgesetzt (Art. 14 Abs. 2 VGKE). Diese ist vorliegend ermessensweise sowie praxisgemäss auf Fr. 3'750.- (inkl. Auslagen) fest-zusetzen.

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