



---

Abteilung I  
A-3144/2021

## **Urteil vom 19. April 2023**

---

Besetzung

Richter Jürg Steiger (Vorsitz),  
Richterin Iris Widmer, Richter Keita Mutombo,  
Gerichtsschreiber Roger Gisclon.

---

Parteien

**A.** \_\_\_\_\_,  
vertreten durch  
KRIMA AG,  
Beschwerdeführer,  
gegen

**Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV,**  
Hauptabteilung Mehrwertsteuer,  
Vorinstanz.

---

Gegenstand

Steuerperioden 2015 bis 2019.

**Sachverhalt:****A.**

A. \_\_\_\_\_ (nachfolgend: Inhaber) ist Inhaber des Einzelunternehmens B. \_\_\_\_\_ mit Sitz in (...). Mittels Einreichung des Fragebogens zur Abklärung der Mehrwertsteuerpflicht ersuchte der Inhaber am 6. Januar 2019 um (freiwillige) Eintragung ins Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen per 1. Januar 2019 und um Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten. Den Zweck der Einzelunternehmung bezeichnete der Inhaber sinngemäss als Akademie für spirituelle-religiöse Kurse und Lehrgänge im Sinne der Lehre von L. Ron Hubbard.

Mittels seines Einzelunternehmens bietet der Inhaber unter anderem folgende Kurse an:

- Alphabetkurs;
- Studenten Hut;
- BSM (Basic Study Manual / Studierleitfaden [fortan: Studierleitfaden]);
- Wortklärer-Kurs;
- Verkäufer-Kurs;
- Data Evaluation;
- Management-Kurse;
- Operating Thetan-Kurse (OT-Kurse).

**B.**

Gestützt auf den besagten Fragebogen und die eingereichten Umsatzzahlen für die Perioden 2013 bis 2018 trug die Eidgenössische Steuerverwaltung (nachfolgend: ESTV) den Inhaber bereits per 1. Januar 2015 ins Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen ein. Die ESTV begründete diese vom Ersuchen des Inhabers abweichende Eintragung mit der unterschiedlichen Beurteilung der Dienstleistungen, welche der Inhaber erbrachte. Während der Inhaber von von der Steuer ausgenommenen Bildungsleistungen ausging, qualifizierte die ESTV diese Leistungen als steuerbare Beratungsleistungen, weshalb nach ihrer Auffassung bereits per 1. Januar 2015 eine Steuerpflicht bestand.

**C.**

Am 14. Mai 2020 führte die ESTV bei der Vertreterin des Inhabers eine Kontrolle gemäss Art. 78 des Mehrwertsteuergesetzes vom 12. Juni 2009 (MWSTG, SR 641.20) durch und erliess am 22. Mai 2020 die Einschätzungsmittelteilung (EM) Nr. (...). In dieser EM machte die ESTV eine Steuerkorrektur zu ihren Gunsten von insgesamt Fr. 127'467.-- zuzüglich Verzugszins geltend.

**D.**

Mit Schreiben vom 19. Juni 2020 liess der Inhaber die EM anfechten und um nochmalige Prüfung der gesamten Sachlage ersuchen.

**E.**

Mittels Verfügung vom 3. Juni 2021 setzte die ESTV die Mehrwertsteuer(nach)forderung gegenüber dem Inhaber für die Steuerperioden 2015 bis 2019 auf insgesamt Fr. 109'154.-- zuzüglich Verzugszins fest.

**F.**

Mit Sprungbeschwerde vom 5. Juli 2021 an das Bundesverwaltungsgericht lässt der Inhaber (nachfolgend: Beschwerdeführer) sinngemäss beantragen, die Verfügung der ESTV (nachfolgend auch: Vorinstanz) vom 3. Juni 2021 sei aufzuheben, verschiedene erbrachte Dienstleistungen seien als von der Steuer ausgenommene Bildungsleistungen nach Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 Bst. b MWSTG zu qualifizieren und bei weiteren Dienstleistungen sei der Ort der Leistungserbringung gemäss dem Empfängerortsprinzip nach Art. 8 Abs. 1 MWSTG festzulegen. Die geschuldete Steuer für die Perioden 2015 bis 2019 sei auf Fr. 50'890.55 herabzusetzen; alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der Vorinstanz.

**G.**

Die Vorinstanz lässt sich mit Eingabe vom 26. August 2021 vernehmen und beantragt eine teilweise Gutheissung der Sprungbeschwerde im Umfang von Fr. 1'084.-- und dementsprechend eine Steuerkorrektur zugunsten der ESTV von insgesamt Fr. 108'070.-- zuzüglich Verzugszins. Im Übrigen beantragt die ESTV die Abweisung der Sprungbeschwerde unter Kostenfolge zulasten des Beschwerdeführers.

**H.**

Auf die einzelnen Vorbringen in den Eingaben der Parteien sowie die Akten wird – soweit entscheidrelevant – in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

## **Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:**

### **1.**

**1.1** Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt gemäss Art. 31 des Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (VGG, SR 173.32) Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche Ausnahme 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.

**1.2** Das Verfahren richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG oder das MWSTG nichts anderes bestimmen (Art. 37 VGG, vgl. Art. 81 Abs. 1 MWSTG).

**1.3** Vorliegend ist vorab im Rahmen der Eintretensfrage zu prüfen, ob die Voraussetzungen einer Sprungbeschwerde erfüllt sind.

**1.3.1** Verfügungen der ESTV müssen eine Rechtsmittelbelehrung sowie eine «angemessene» Begründung enthalten (Art. 82 Abs. 2 MWSTG). Gemäss Art. 83 Abs. 1 MWSTG können solche Verfügungen innert 30 Tagen nach Eröffnung mit Einsprache angefochten werden. Richtet sich die Einsprache hingegen gegen eine «einlässlich» begründete Verfügung der ESTV, ist sie auf Antrag oder mit Zustimmung des Einsprechers oder der Einsprecherin als Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht weiterzuleiten (sog. Sprungbeschwerde; Art. 83 Abs. 4 MWSTG; ausführlich: Urteile des BVGer A-2350/2020 vom 17. Januar 2022 E. 1.2.1, A-1912/2021 vom 10. Juni 2021 E. 2.2 ff., A-427/2021 vom 15. März 2021 E. 2.1 ff.).

**1.3.2** Die Vorinstanz ist dem Antrag des Beschwerdeführers, die vorliegende Einsprache als Sprungbeschwerde ans Bundesverwaltungsgericht weiterzuleiten, nachgekommen (Art. 83 Abs. 4 MWSTG).

Die angefochtene Verfügung der Vorinstanz ist im Sinne von Art. 83 Abs. 4 MWSTG einlässlich begründet. Die «Einsprache / Beschwerde» vom 5. Juli 2021 ist damit als Sprungbeschwerde entgegenzunehmen. Das Bundesverwaltungsgericht ist somit auch funktional zuständig.

**1.4** Der Beschwerdeführer ist zur Erhebung der Beschwerde berechtigt (Art. 48 Abs. 1 VwVG). Er hat diese zudem form- und fristgerecht eingereicht (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG).

Auf die Beschwerde ist demnach einzutreten.

**1.5** Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführerin kann neben der Verletzung von Bundesrecht und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts auch die Unangemessenheit rügen (Art. 49 Bst. a-c VwVG).

**1.6** Im Verwaltungsverfahren und in der Verwaltungsrechtspflege gilt der Untersuchungsgrundsatz, wonach die Behörde den rechtserheblichen Sachverhalt von Amtes wegen festzustellen hat (Art. 12 VwVG i.V.m. Art. 81 Abs. 1 MWSTG). Die Untersuchungsmaxime erfährt allerdings durch die Mitwirkungspflicht der Verfahrensparteien eine Einschränkung (Art. 13 VwVG i.V.m. Art. 81 Abs. 1 MWSTG). Im Mehrwertsteuerverfahren wird die Untersuchungsmaxime insbesondere durch das Selbstveranlagungsprinzip als spezialgesetzlich statuierte Mitwirkungspflicht der steuerpflichtigen Person relativiert (vgl. Urteile des BVer A-2567/2020 vom 3. März 2022 E. 1.4.1, A-1558/2020 vom 3. November 2021 E. 2.2 f. und 3.1).

**1.7** Im Steuerrecht gilt grundsätzlich, dass die Steuerbehörde für die steuerbegründenden und steuererhöhenden Tatsachen beweisbelastet ist, während der steuerpflichtigen Person der Nachweis der Tatsachen obliegt, welche die Steuerschuld mindern oder aufheben (BGE 140 II 248 E. 3.5, 121 II 257 E. 4c/aa; Urteile des BVer A-4282/2021 vom 24. August 2021 E. 1.6.3, A-5049/2020 vom 16. August 2022 E. 1.4.2).

**1.8** Die vorliegend zu beurteilende Sache betrifft die Steuerperioden 2015 bis 2019. Somit ist das am 1. Januar 2010 in Kraft getretene MWSTG (mitsamt der zugehörigen Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 [MWSTV, SR 641.201]) massgebend. Rechtsprechung, welche sich noch auf das alte Mehrwertsteuerrecht bezieht, wird zitiert, soweit sie auch für das neue Recht massgeblich ist.

**1.9** Verwaltungsverordnungen (wie MWST-Infos, MWST-Branchen-Infos, Merkblätter, Richtlinien, Kreisschreiben etc.) sind für die Justizbehörden nicht verbindlich (vgl. ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER/MARTIN KAYSER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 3. Aufl. 2022, 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).

## **2.**

**2.1** Der Bund erhebt eine allgemeine Verbrauchssteuer nach dem System der Netto-Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug (Mehrwertsteuer; Art. 130 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [SR 101; nachfolgend: BV]; Art. 1 Abs. 1 MWSTG). Der Mehrwertsteuer unterliegen unter anderem die im Inland durch steuerpflichtige Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen, soweit dieses Gesetz keine Ausnahme vorsieht (Inlandsteuer; Art. 1 Abs. 2 Bst. a und 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). Sie besteht in einer Lieferung oder einer Dienstleistung (vgl. Art. 3 Bst. d und e MWSTG).

**2.2** Die Mehrwertsteuer wird vom tatsächlich empfangenen Entgelt berechnet (Art. 24 Abs. 1 Satz 1 MWSTG).

## **2.3**

**2.3.1** Hinsichtlich des Ortes einer Dienstleistung greift im Regelfall das Empfängerortsprinzip im Sinne von Art. 8 Abs. 1 MWSTG. Danach gilt als Ort einer Dienstleistung der Ort, an dem der Empfänger der Dienstleistung den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine Betriebsstätte hat, für welche die Dienstleistung erbracht wird, oder in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen Betriebsstätte der Wohnort oder der Ort seines üblichen Aufenthalts. Das Empfängerortsprinzip steht aber unter dem Vorbehalt, dass kein Fall von Art. 8 Abs. 2 MWSTG vorliegt (vgl. auch Urteile des BVGer A-5162/2017 vom 4. September 2018 E. 2.4.3.1, A-904/2017 vom 18. Dezember 2017 E. 3.1).

**2.3.2** Bei Dienstleistungen, die typischerweise unmittelbar gegenüber physisch anwesenden natürlichen Personen erbracht werden, gilt – auch wenn sie ausnahmsweise aus der Ferne erbracht werden – derjenige Ort als Ort der Dienstleistung, an dem die dienstleistende Person den Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine Betriebsstätte hat, oder in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen Betriebsstätte der Wohnort oder der Ort, von dem aus sie tätig wird. Als solche Dienstleistungen gelten namentlich Heilbehandlungen, Therapien, Pflegeleistungen, Körperpflege,

Ehe-, Familien- und Lebensberatung, Sozialleistungen und Sozialhilfeleistungen sowie Kinder- und Jugendbetreuung (sog. «Erbringerortsprinzip»; Art. 8 Abs. 2 Bst. a MWSTG).

**2.3.3** Laut der bundesgerichtlichen Rechtsprechung kommt es bei der Frage nach der Anwendung von Art. 8 Abs. 2 Bst. a MWSTG nicht auf den Inhalt der Leistung, sondern einzig auf die Art der Leistungserbringung an, namentlich ob die Leistung üblicherweise unmittelbar gegenüber einer physisch anwesenden natürlichen Person oder aus der Ferne erbracht wird (BGE 139 II 346 E. 6.3.3; vgl. auch Urteil des BVGer A-713/2017 vom 2. Juli 2018 E. 3.2.2 [bestätigt durch das BGer mit Urteil 2C\_767/2018 vom 8. Mai 2019]).

**2.4** 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).

**2.4.1** 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» (MWST-Branchen-Info 20 Bildung [MBI 20; webbasierte Fassung, zuletzt eingesehen am 20. März 2023], Ziff. 1.6).

**2.4.2** 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» (MBI 20, Ziff. 2). Bildungsleistungen sind daher abzugrenzen von anderen Leistungen, welche zwar auch Wissen vermitteln könnten, deren in erster Linie verfolgtes Ziel indessen ein anderes ist (Urteile des BVGer A-5368/2018 vom 23. Juli 2019 E. 2.3.1, A-5906/2013 vom 1. April 2014 E. 3.5.1 mit weiteren Hinweisen; vgl. auch Urteil des BGer 2C\_161/2019 vom 8. Oktober 2019 E. 2.2).

**2.4.3** Weil die Ausbildungskomponenten – im damals zu beurteilenden 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», und das Hauptaugenmerk damit auf der «Förderung der Persönlichkeit» lag, hat die Eidgenössische Steuerrekurskommission (SRK; eine Vorgängerorganisation des Bundesverwaltungsgerichts) 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). Sodann hat das Bundesverwaltungsgericht das Vorliegen von steuerausgenommenen Bildungsleistungen bei im Bereich Tantra durchgeführten Gruppenseminaren mit Blick auf das dabei im Vordergrund stehende Ziel der Persönlichkeitsbildung verneint, obschon es grundsätzlich anerkannte, dass die betreffenden Seminare auch der Wissensvermittlung dienende Komponenten umfassten (vgl. Urteil des BVGer A-5116/2012 vom 31. Juli 2013 E. 3.5).

In einer weiteren Entscheidung hat es Tantrakurse, obschon ihnen gewisse bildende Elemente nicht abzusprechen waren, nicht als Bildungsleistungen im Mehrwertsteuerrechtlichen Sinne qualifiziert, weil die Teilnehmenden diese Kurse im betreffenden Fall aller Wahrscheinlichkeit nach in erster Linie wegen verlockender Erfahrungen und nur subsidiär zum Erlangen eines intellektuellen Verständnisses – etwa der Chakren – besuchten (vgl. Urteil des BVGer A-666/2012 vom 28. Oktober 2013 E. 4).

In einem etwas jüngeren Urteil betreffend «Mindfulness-Based Stress Reduction-Kurse» kam das Bundesverwaltungsgericht zum Schluss, dass es «beim genannten Seminar zur Persönlichkeitsbildung vorab für Führungskräfte [...] insbesondere um die Selbsterfahrung und das Körperbewusstsein der Teilnehmer» gehe, weshalb nicht die Wissensvermittlung, sondern die erwähnte Persönlichkeitsbildung im Vordergrund stehe (vgl. Urteil des BVGer A-5906/2013 vom 1. April 2014 E. 5.4 ff.).

### **3.**

Im vorliegenden Fall ist im Wesentlichen strittig, ob bestimmte Dienstleistungen des Einzelunternehmens des Beschwerdeführers steuerbar oder von der Steuer ausgenommen sind (E. 3.1) und wie sich der Leistungsort gewisser Dienstleistungen bestimmt (E. 3.2).

Vorauszuschicken ist, dass der Beschwerdeführer Kurse anbietet, die sich auf die Lehre von L. Ron Hubbard stützen. Laut L. Ron Hubbard gibt es drei Lernhindernisse: «das missverstandene Wort», «Abwesenheit von Masse» und «ein zu steiler Gradient». «Das missverstandene Wort» soll durch Nachschlagen in Wörterbüchern kompensiert werden. «Abwesenheit von Masse» bedeutet nach Hubbard, dass jemand keine genaue Vorstellung von einem Begriff hat. Aus diesem Grund soll der Begriff durch ein geknetetes Modell, ein gemaltes Bild oder durch einen Gegenstand verdeutlicht werden. «Ein zu steiler Gradient» heisst, dass jemand in seinem Lernpensum zu schnell vorangegangen ist und eine Lernstufe übersprungen hat. Dieses Lernhindernis kann man durch Wiederholen des Stoffes in kleineren Lernschritten beheben (vgl. dazu: < <https://www.scientologycourses.org/de/tools-for-life/study/steps/the-third-barrier-to-study-the-misunderstood-word.html> >, < <https://www.scientologycourses.org/de/tools-for-life/study/steps/the-first-barrier-to-study-absence-of-mass.html> >, < <https://sup.scientologycourses.org/de/courses-view/study/step/5.html> >, alle abgerufen am 8. März 2023).

**3.1** Der Beschwerdeführer macht geltend, dass es sich beim Alphabetkurs, Studenten Hut, Studierleitfaden, Wortklärer-Kurs, Verkäufer-Kurs, bei der Data Evaluation, den Management-Kursen und den OT-Kursen um von der Steuer ausgenommene Bildungsleistungen gemäss Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 Bst. a und b MWSTG handelt. Auf diese Leistungen ist in der Folge einzeln einzugehen.

**3.1.1** Laut dem Beschwerdeführer wird im *Alphabetkurs*, der sich an Kinder im Vorschulalter richtet, das Alphabet bildlich thematisiert (Beschwerde, S. 17). Der ins Recht gelegte Auszug aus den Kursunterlagen belegt dies (Beilage 54 der Beschwerde). Die Vorinstanz anerkennt in ihrer Vernehmung, dass es sich um eine Bildungsleistung nach Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 Bst. a MWSTG handelt, und spricht sich sinngemäss für eine Gutheissung in diesem Punkt aus.

Der übereinstimmenden Ansicht der Parteien kann gefolgt werden. Die aktenkundigen Unterlagen legen nahe, dass im Kurs – wohl in erster Linie Kindern – das Alphabet mittels Illustrationen nähergebracht wird (Beilage 54 der Beschwerde) und es sich damit beim Alphabetkurs um eine von der Steuer ausgenommene Bildungsleistung im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 Bst. a MWSTG handelt.

### 3.1.2

**3.1.2.1** Betreffend den *Studenten Hut* bringt der Beschwerdeführer vor, das primäre Ziel des Kurses sei, «das notwen[d]ige Fachwissen zu vermitteln, wie ein x-beliebige Studiengebiet erfolgreich erlernt werden könne». Das Wissen solle den Kursteilnehmenden ermöglichen, «Kurse, Primar-, Sekundar-, Mittel- oder Hochschulen möglichst effizient und erfolgreich bewältigen zu können». Dies stelle eine reine Wissensvermittlung dar (Beschwerde, S. 15).

**3.1.2.2** Die Vorinstanz entgegnet, es gehe bei diesem Kurs «als primär verfolgtes Ziel um die Umsetzung von theoretischem Wissen zwecks Lösung konkreter Probleme, um die Steigerung der persönlichen Leistungsfähigkeit und um Selbsterfahrungen» (Vernehmlassung, S. 5).

**3.1.2.3** Der Beschwerdeführer hat das Checksheet zum *Studenten Hut* eingereicht (Professioneller Studiengang, Beilage 13 der Beschwerde). Dieses besteht aus einer Einleitung, einer Checkliste mit zu absolvierenden Aufgaben (Ziff. 1 - 131) und aus einer Art Kursabschlussbescheinigung. Im Rahmen der Einleitung wird als Zweck des Kurses definiert, dass ein Student «das Know-how und die Werkzeuge hat, um in der Lage zu sein, einen Kurs zu studieren, damit er die Materialien dieses Kurses dann anwenden kann, und die feste Absicht, dies auch zu tun. Der *Studenten Hut* ist eine Vorbedingung für jeden grösseren Kurs der Dianetik oder Scientology».

In Abschnitt A (Grundlegende Daten über das Studieren, Ziff. 1 - 17) geht es im Wesentlichen um die «Definition von Student», «die Absicht des Studenten», «Hindernisse beim Studieren», das «Klären von Wörtern», das Missverstehen von Wörtern sowie ganz allgemein um die Nutzung von Wörterbüchern.

In Abschnitt B (Demonstrationen, Ziff. 18 - 32) sind verschiedene «Demonstrationen» Gegenstand des Kurses. So heisst es zum Beispiel in Ziffer 21: «Demo: Wie man sicher eine Strasse überquert». Weiter ist zum Beispiel unter Ziffer 30 Folgendes ausgeführt: «Knetdemo: Ein Mann, der an einen Baum denkt».

Sodann folgt der Abschnitt C (Sternrangige Checkouts, Ziff. 33 - 43). Dort ist von einem «R-Faktor» die Rede, wonach alle «sternrangigen Checkouts» in diesem Abschnitt, einschliesslich der Checkouts auf die Knetdemonstrationen, vom Überwacher gegeben werden müssten. Unter Ziffer 33 der Checkliste ist beispielsweise der Punkt «Scientology-Ausbildung –

Twin-Checkouts» aufgeführt. In Ziffer 34 heisst es sodann: «Wie man Theorie-Checkouts und -Prüfungen durchführt». Von einem «sternrangigen Checkout» ist die Rede, wenn nur 100% richtige Antworten für ein Bestehen genügen (Grundlegender Studierleitfaden, zusammengestellt aus den Werken von L. RON HUBBARD, 1987, S. 29, abrufbar unter: [mit dem Beschwerdeführer assoziierte Webpage]). Alles in allem geht es in Abschnitt C wohl darum, die Durchführung von Prüfungen nach Scientology-Methode zu erlernen.

In Abschnitt D geht es ums «Wortklären» (Ziff. 44 - 55), also um Wege und Methoden, Wörter richtig zu verstehen. Abschnitt E (Pink Sheets, Ziff. 56 - 58) spricht von wichtigen Daten über das Studieren (Ziff. 57) und enthält die Knetdemo: «Die Anzahl der Durchgänge durch das Material entspricht Gewissheit und Resultaten» (Ziff. 58).

Weiter steht der Abschnitt F unter dem Titel «Die Vorträge über das Studieren» (Ziff. 59 – 103). In diesem Abschnitt steht beispielsweise unter

- Ziffer 64: «Aufsatz: Alle grossen Erfolge bauen darauf auf, dass man den Grundlagen Aufmerksamkeit schenkt».
- Ziffer 65: «Demo: Jemand muss deswegen eine fixierte Idee haben, weil er es in Wirklichkeit überhaupt nicht verstanden hat, um sich zu schützen».
- Ziffer 67: «Knetdemo: Eine nicht verstandene Nomenklatur ist eine Kommunikationsbarriere».
- Ziffer 70: «Aufsatz: Warum wurde in der Scientology nicht die Nomenklatur von einem ähnlichen Fachgebiet genommen, z.B. die der Psychologie?»
- Ziffer 78: «Demo: Mit derjenigen Sache, mit der der Student offensichtlich Schwierigkeiten hat, ist nie diejenige Sache, mit der er Schwierigkeiten hat».
- Ziffer 84: «Aufsatz: Tun bewirkt Vertrauen und Verstehen, daher ist das Tun von etwas einfach eine weitere Methode, um Verstehen zu erlangen».
- Ziffer 93: «Demo: Der Fortbestand einer Kultur hängt ganz und gar davon ab, dass sie eine Studiertechnologie besitzt».

- Ziffer 96: «Demo: Was passiert, wenn Du etwas studierst, ohne geklärt zu haben, welche Absicht Du damit verbindest».
- Ziffer 103: «Aufsatz: Denke an einen Freund oder Bekannten, finde eine persönliche Schwierigkeit bei ihm und schreibe auf, mit welchen Scientology-Daten ihm geholfen werden könnte, bessere Kontrolle über ein besseres Leben zu haben».

Der Abschnitt G trägt den Titel «Scientology-Kurse» (Ziff. 104 - 106). Die darin abgehandelten Themen lauten «Was ist ein Kurs?», «Kurse – ihre ideale Szene» und «Erfolgreicher Aufbau der Ausbildung». Sodann folgt unter dem Titel «Regelungen für Studenten und Ethik» der Abschnitt H (Ziff. 107 – 109). Dieser enthält die Themen «Richtschnur für Studenten für angemessenes Verhalten», «Prüfungen» sowie «Ethik und Studiertechnologie».

Der letzte Abschnitt I steht unter dem Titel «Die Funktionsfähigkeit der Scientology erhalten» (Ziff. 110 – 131). Hierzu muss man «Die korrekte Technologie haben», «Die Technologie kennen», «Wissen, dass sie korrekt ist», «Die korrekte Technologie korrekt lehren», «Die Technologie anwenden», «Dafür sorgen, dass die Technologie korrekt angewendet wird», «Inkorrekte Technologie ausmerzen», «Inkorrekte Anwendungen ausmerzen», «Jeder Möglichkeit inkorrekt Technologie die Tür verschliessen» und «Inkorrekter Anwendung die Tür verschliessen» (Ziff. 111 bis 120, Knetdemo).

Weiter folgt im Abschnitt I in Ziffer 122 der Punkt «Zum Schutz der Technologie», zu dem in den entsprechenden Kursunterlagen im Wesentlichen ausgeführt wird, dass die Scientology ein brauchbares System sei. Und weiter: «Der Mensch ist in einem riesigen und komplexen Labyrinth gefangen. Um da herauszukommen, muss er dem exakt markierten Weg der Scientology folgen. Die Scientology wird ihn aus dem Labyrinth herausführen, aber nur, wenn er den exakten Markierungen in den Tunneln folgt. (...). Die Scientology, exakt und korrekt befolgt, führt die Person nach oben und aus dem Schlamassel hinaus» (Studenten Hut, zusammengestellt am 12. April 2020 [nachfolgend: Studenten Hut], S. 403 f., abrufbar unter: [mit dem Beschwerdeführer assoziierte Webpage], abgerufen am 10. März 2023). Das Thema «Kursabschluss, Indikatoren von Studenten» in Ziffer 123 des Checksheets wird sodann wie folgt erläutert (Studenten Hut, S. 405, abrufbar unter: [mit dem Beschwerdeführer assoziierte Webpage], abgerufen am 10. März 2023): «Nachdem ein Student einen Kurs abgeschlossen hat, sollte er den nächsten Kurs in der Ausbildung wollen. Ist das

nicht der Fall, so liegt Out Tech oder Out Ethik vor, oder beides. Ebenso wie die guten Indikatoren eines PCs (Einschub durch das BVGer: «Preclear») sich dadurch äussern sollten, dass er die nächste Auditingstufe zu haben wünscht, so sollten sich die guten Indikatoren eines Studenten darin äussern, dass er die nächste Ausbildungsstufe erreichen will. Ist das nicht der Fall, wurde vom Überwacher, vom Studenten oder von beiden etwas übersehen». «Out Tech» (Checksheet, Ziff. 127) liegt im Wesentlichen vor, wenn von Büchern, Tonbändern usw. des Scientology-Gründers abgewichen wird. Wer solches Verhalten beobachtet, muss «diesen Vorfall vollständig mit allen Namen und Zeugen auf direktem Weg an den internationalen Ethikbeauftragten bei Weltweit berichten. Wenn diese Sache nicht sofort gehandhabt wird, berichten Sie es in der gleichen Weise an den nächsten Sea Org MAA» (Studenten Hut, S. 413, abrufbar unter: [mit dem Beschwerdeführer assoziierte Webpage], abgerufen am 10. März 2023). In den Ziffern 128 bis 130 des Checksheets folgen die Themen «Wie man mündliche Tech überwindet» und «Mündliche Tech: Strafen». Hierbei geht es darum, dass allen Studenten vom Anfang ihrer Ausbildung an bewusst gemacht werden solle, dass die Antworten auf ihre Fragen in ihren Kursmaterialien oder anderen Quellmaterialien stehen würden. Selbst dann würden Studenten (besonders wenn sie neu sind) beim Twinning manchmal in einen Austausch von mündlichen Daten oder Meinungen geraten. Ein Überwacher müsse davor auf der Hut sein und sofort einschreiten, wenn er beobachte, dass dies passiere. Einander als Twins zugewiesene Studenten würden natürlich eine Verantwortung dafür tragen, keine mündliche Tech zu verbreiten, untereinander nicht und auch an niemanden sonst. Ein Twin verweise seinen Mitstudenten immer auf Quellmaterialien (Studenten Hut, S. 41, abrufbar unter: [mit dem Beschwerdeführer assoziierte Webpage], abgerufen am 10. März 2023). Betreffend «Mündliche Tech: Strafen» gilt: «Jede Person, von der herausgefunden wird, dass sie mündliche Tech verwendet, soll vor ein Ethik-Gericht gebracht werden. Die Anklage lautet: Das Herausgeben von Daten, die HCO Bulletins oder Policy Letters widersprechen oder ihrer Verwendung oder Anwendung entgegenstehen, ihre Absicht untergraben, ihren Inhalt in irgendeiner Weise abändern, sie mündlich oder auf andere Weise für eine andere Person interpretieren, oder das vorgebliche Zitieren aus ihnen, ohne die wirkliche Ausgabe zu zeigen. Jede dieser Kategorien bedeutet mündliche Tech und ist entsprechend dem oben Gesagten zu ahnden» (Studenten Hut, S. 417, abrufbar unter: [mit dem Beschwerdeführer assoziierte Webpage], abgerufen am 10. März 2023). Zum Abschluss des Studenten Huts (Checksheet, Ziff. 131) ist ein Aufsatz zu schreiben zum Thema «Warum und wie Du dazu betragen wirst, die Funktionsfähigkeit der Scientology zu erhalten».

**3.1.2.4** Auch wenn sich dem Bundesverwaltungsgericht der Sinn und Zweck von Teilen des Kurses (z.B. Abschnitte B und E) auf Grundlage der bei den Akten liegenden Checksheets nicht vollständig erschliesst, da diese nicht in allen Teilen aus sich selber heraus verständlich sind, so kann dem Beschwerdeführer insofern zugestimmt werden, als dass aus dem Kurs «Studenten Hut» durchaus Elemente mit bildendem Charakter herausgelesen werden können. So werden den Kursteilnehmenden unter anderem Wege vermittelt, wie man an ein Studium bzw. an einen Kurs herangehen und diesen bewältigen kann. Allerdings ergibt sich – vor allem auch aus dem Abschnitt I des Checksheets – dass diese Wissensvermittlung nicht alleiniger Zweck ist. Vielmehr läuft der Kurs letztlich darauf hinaus, die Teilnehmenden von der Weltsicht der Scientology zu überzeugen und sie nachhaltig an Scientology zu binden (vgl. hierzu z.B. die in E. 3.1.2.3 dargestellten Ziffern 122 und 123 des Checksheets). Sodann werden die Teilnehmenden unter Strafandrohung dazu verpflichtet, die «Technologie» der Scientology korrekt und wortlautgetreu anzuwenden, wobei eigene Interpretationen und Abweichungen von der Lehre von L. Ron Hubbard verboten sind. Darüber hinaus werden die Teilnehmenden dazu angehalten, Fälle von «Mündlicher Tech», «Out Tech» usw. zu melden bzw. die Personen, die sich solches Verhalten möglicherweise haben zu Schulden kommen lassen, zu denunzieren (vgl. hierzu z.B. die in E. 3.1.2.3 dargestellten Ziffern 127 bis 130 des Checksheets). Die Kursteilnehmenden sollen also in einer Art und Weise beeinflusst bzw. unter Druck gesetzt werden, dass sie die «reine Lehre» von L. Ron Hubbard anwenden und dies auch von Dritten (z.B. anderen Kursteilnehmenden) einfordern bzw. die Anwendung dieser «reinen Lehre» seitens Dritter überwachen. Die Lehre von Hubbard soll somit seitens der Kursteilnehmenden gelebt werden, ohne dass sie sich damit (mit sich selbst oder mit Dritten) kritisch auseinandersetzen dürfen. Das heisst, im Rahmen des Studenten Huts wird zwar basierend auf einer Weltsicht eine Herangehensweise für ein Studium vermittelt. Das in erster Linie verfolgte Ziel liegt indes darin, die Funktionsfähigkeit der Scientology zu erhalten bzw. die Persönlichkeit der Kursteilnehmenden im Sinne der Scientology-Ideologie zu beeinflussen.

Die Ausführungen des Beschwerdeführers, wonach es das primäre Ziel des Kurses sei, «das notwen[d]ige Fachwissen zu vermitteln, wie ein x-beliebiges Studiengebiet erfolgreich erlernt werden könne», überzeugen demnach nicht. Damit ist die vorinstanzliche Qualifikation des Kurses «Studenten Hut» als steuerbare Leistung nicht zu beanstanden.

### 3.1.3

**3.1.3.1** Der Kurs *Studierleitfaden*, auch grundlegender Studierleitfaden genannt (Beilage 42 der Beschwerde), wird als «kleiner Bruder» des Studenten Hut bezeichnet und bezweckt laut Beschwerdeführer, «dass Schüler und Studenten dem Unterricht besser folgen können» (Beschwerde, S. 16).

**3.1.3.2** Die Vorinstanz führt hierzu im Rahmen der Vernehmlassung lediglich aus, weil der Studierleitfaden «der kleine Bruder» des Student Hut sei, gehe es um dasselbe primäre Ziel.

**3.1.3.3** Der Kurs verfolgt gemäss Checksheet (Beilage 42 der Beschwerde) folgendes Ziel: «Nach Beendigung dieses Kurses wirst du ein Student sein, der weiss, wie man studiert, und der das, was er studiert, auch anzuwenden versteht.» Der Studierleitfaden besteht aus den Kapiteln 1) «Warum Studieren», 2) «Hindernisse beim Studieren», 3) «Das Verstehen von Wörtern», 4) «Wörterbücher», 5) «Demonstration», 6) «Wortklären», 7) «Coachen und Checkouts», 8) «Lernen wie man lernt» und 9) «Zusammenfassung».

Der Studierleitfaden basiert offensichtlich auf dem entsprechenden Buch «Grundlegender Studierleitfaden» von L. Ron Hubbard (Grundlegender Studierleitfaden, zusammengestellt aus den Werken von L. RON HUBBARD, 1987, abrufbar unter: [mit dem Beschwerdeführer assoziierte Webpage], abgerufen am 10. März 2023). Bei Durchsicht der Kapitel des Kurses und der dort abgehandelten Themen, aber auch bei Durchsicht des entsprechenden Buches fällt auf, dass der Studierleitfaden – im Unterschied zum Studenten Hut – zumindest nicht offensichtlich darauf hinausläuft, die Teilnehmenden nachhaltig an Scientology zu binden, sondern den Kursteilnehmenden in erster Linie die in E. 3 dargestellte «Lerntechnologie» vermitteln soll.

Damit handelt es sich beim Kurs Studierleitfaden um eine von der Steuer ausgenommene Bildungsleistung im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 Bst. b MWSTG.

### 3.1.4

**3.1.4.1** Beim *Wortklärer-Kurs*, auch «Methode-Eins-Ko-Auditing Für Solo-Auditor» genannt (Beilage 56 der Beschwerde), geht es gemäss dem Beschwerdeführer darum, bei Dritten missverstandene Wörter zu finden und

diese zu klären, da missverstandene Wörter das Grundübel von Lernschwierigkeiten darstellen würden. Der Kurs bilde eine Person darin aus, missverstandene Wörter zu finden und zu klären, so der Beschwerdeführer (Beschwerde, S. 17).

**3.1.4.2** Die Vorinstanz hält demgegenüber dafür, dass es bei diesem Kurs nicht bloss darum gehe, missverstandene Wörter zu finden, sondern diese auch zu klären, sodass diese Tätigkeit über die reine Wissensvermittlung hinausgehe (Vernehmlassung, S. 4).

**3.1.4.3** Gemäss Checksheet (Beilage 56 der Beschwerde) besteht der «Methode-Eins-Ko-Auditing Für Solo-Auditor»- bzw. Wortklärer-Kurs darin, «den Studenten darin auszubilden, Methode-Eins-Wortklären auditieren zu können und es bis zum Abschluss zu ko-auditieren». Der Kurs ist hauptsächlich in sechs Abschnitte gegliedert, wobei dessen Aufbau im Wesentlichen der Publikation «Methode Eins Ko-Auditing» entspricht (Methode Eins Ko-Auditing, abrufbar unter: [mit dem Beschwerdeführer assoziierte Webpage], abgerufen am 10. März 2023; fortan: Publikation «Methode Eins Ko-Auditing»).

In Abschnitt eins geht es um «Missverstandene Wörter». Dieser beinhaltet unter anderem die Themen «Das Geheimnis schneller Kurse», «Hindernisse beim Studieren», «Die drei Arten des Wortklärens», «Verworrene Vorstellungen», «einfache Wörter» und «Kleine Wörterbücher» (Ziff. 1 – 7). Damit wird den Kursteilnehmenden in erster Linie die in E. 3 dargestellte «Lerntechnologie» mit den drei Lernhindernissen vermittelt, wobei das Hindernis des missverstandenen Wortes das Wichtigste sein soll (vgl. auch Publikation «Methode Eins Ko-Auditing», S. 1 ff.).

Der Abschnitt zwei handelt sodann von «Grundlegendem Auditing» (Beilage 56 der Beschwerde, S. 2). Nach der Definition des Beschwerdeführers ist «ein Auditor eine Person, die dafür ausgebildet ist, anderen Menschen mit der Anwendung der scientologischen Prozesse zu einer Verbesserung zu verhelfen, auch «Auditing» genannt». Auditing adressiert nach der Definition des Beschwerdeführers «folgende Dinge: a) belastende Erlebnisse, Traumata, unangenehme Erinnerungen etc. zu entlasten oder gar auszulöschen; b) geistige und menschliche Fähigkeiten aller Art zu erkennen und zu verbessern. Dies enthält eine schier unzählbare Menge von Fähigkeiten, beginnend mit Kommunikation aller Arten, Probleme zu lösen, mehr sich-selbst-sein, Stabilität, Selbstbewusstsein, Einfühlvermögen und vieles mehr» (Beilage 9 der Beschwerde, S. 1). Im Rahmen des Abschnitts zwei

«Grundlegendes Auditing» soll den Kursteilnehmenden vermittelt werden, wie sich ein Auditor zu verhalten hat, damit Auditing funktioniert. Im Rahmen des Punktes «Der Auditorenkodex» (Ziff. 10) werden die Kursteilnehmenden indes u.a. auch dazu angehalten zu versprechen, «Scientology nicht nur zur Heilung von Krankheiten oder nur zur Behandlung der Geisteskranken zu empfehlen, da ich mir vollständig bewusst bin, dass sie für geistige Gewinne bestimmt ist» (vgl. auch Publikation «Methode Eins Ko-Auditing», S. 21 ff.).

Der Abschnitt drei trägt den Titel «Die Admin (Verwaltungsarbeit des Auditors)» und handelt im Wesentlichen davon, wie der «PC-Folder» (frei übersetzt: «Preclear-Ordner») aufgebaut ist und welche Dokumente dort wo und wie abzulegen sind. Es geht also im weitesten Sinne darum, wie die «Audits» zu dokumentieren sind (vgl. auch Publikation «Methode Eins Ko-Auditing», S. 41 ff.).

Der Abschnitt vier handelt von «Rudimenten». Laut einem Blogbeitrag des Beschwerdeführers ist das «etwas, das zuerst in Ordnung gebracht werden muss, bevor man auditieren kann. Es sind dies: ARK-Bruch, Gegenwärtiges Problem und Zurückhaltung. Wenn man so sehr in einem der obigen Punkte feststeckt, muss man es zu Beginn der Sitzung aufgreifen» (vgl. [mit dem Beschwerdeführer assoziierter Blog], abgerufen am 6. Februar 2023). In Abschnitt vier des Kurses geht es im Wesentlichen darum, wie solche «Rudimente» geklärt werden (vgl. auch Publikation «Methode Eins Ko-Auditing», S. 75 ff.).

In Abschnitt fünf «Wortklären» geht es darum, wie und dass Wörter «geklärt» werden sollen (vgl. auch Publikation «Methode Eins Ko-Auditing», S. 83 ff.).

Der Abschnitt sechs trägt den Titel «Ko-Auditing von Methode eins» und handelt davon, wie dieses «Ko-Auditing» vollzogen werden soll. In den Ziffern 12 bis 17 des Abschnitts sechs folgen die Themen «Technische Fragen», «Wie man mündliche Tech überwindet», «mündliche Tech: Strafen», «Die Funktionsfähigkeit der Scientology erhalten», «Zum Schutz der Technologie» und «Herabsetzungen der Technologie». Dabei geht es im Wesentlichen darum, dass die «Technologie» der Scientology korrekt und wortlautgetreu angewandt wird, wobei eigene Interpretationen und Abweichungen von der Lehre von L. Ron Hubbard unter Strafandrohung nicht zugelassen sind (vgl. auch Publikation «Methode Eins Ko-Auditing», S. 113 ff.; vgl. auch E. 3.1.2.3 in fine). Zur Ziffer 16 des Abschnitts sechs

mit dem Titel «Zum Schutz der Technologie» wird in der Publikation «Methode Eins Ko-Auditing» auf S. 130 unter anderem ausgeführt: «Die Scientology ist ein brauchbares System. Sie hat den Weg markiert. Die Suche ist vorbei. Jetzt muss man den Weg nur noch gehen. Setzen Sie daher die Füsse der Studenten und Preclears auf diesen Weg. Lassen Sie sie nicht davon abweichen, wie faszinierend ihnen die Seitenstrassen auch immer erscheinen mögen. Und bringen Sie sie voran, nach oben und hinaus. Squirreln ist heute für ein brauchbares System zerstörerisch. Lassen Sie Ihre Gruppe nicht im Stich. Halten Sie sie auf dem Weg, mit welchen Mitteln auch immer. Und sie werden frei werden. Wenn Sie es nicht tun, werden Sie nicht frei werden».

**3.1.4.4** Dem Beschwerdeführer kann insofern zugestimmt werden, als dass aus dem Wortklärer-Kurs auch Elemente mit bildendem Charakter herausgelesen werden können. Allerdings ergibt sich – vor allem auch aus den letzten Abschnitten des Checksheets – dass Wissensvermittlung nicht das in erster Linie verfolgte Ziel des Wortklärer-Kurses ist. Vielmehr läuft der Kurs letztlich darauf hinaus, die Teilnehmenden davon zu überzeugen, dass die Lehre der Scientology der wohl einzig richtige Weg ist, von welchem unter keinen Umständen, deshalb die Strafandrohung, abgewichen werden darf (vgl. auch E. 3.1.2.4). Nicht zuletzt wird durch die Anwendung dieser Methode auch Heilung von physischer und psychischer Krankheit versprochen (Abschnitt zwei, vgl. E. 3.1.4.3). Die Teilnehmenden des Kurses sollen dies – als künftige Auditoren – auch anderen «Preclears», welche sie betreuen, vermitteln.

Insgesamt vermag der Beschwerdeführer somit nicht darzulegen, dass der Wortklärer-Kurs überwiegend der Wissensvermittlung dient. Ein mindestens gleich zu gewichtender Aspekt des Kurses betrifft die Entwicklung der Persönlichkeit (insbesondere Abschnitt sechs, vgl. E. 3.1.4.3; vgl. dazu auch E. 3.1.2.4) und damit auch Gesundheit gemäss der Lehre von L. Ron Hubbard. Mithin ist die vorinstanzliche Qualifikation des Wortklärer-Kurses als steuerbare Leistung nicht zu beanstanden.

**3.1.5** Betreffend den *Verkäufer-Kurs*, auch bezeichnet als Einführender Verkäuferkurs «Sag es wie es ist» (Beilage 64 der Beschwerde), gehen der Beschwerdeführer und die Vorinstanz darin einig, dass es sich dabei analog des Beispiels in der MBI 20, Ziff. 2.1.2, um eine Bildungsleistung im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 Bst. b MWSTG handelt. Dieser übereinstimmenden Ansicht kann gefolgt werden.

### 3.1.6

**3.1.6.1** Laut Beschwerdeführer bezweckt der Kurs *Data Evaluation* (bzw. Datenauswertungskurs, Beilage 59 der Beschwerde) im Wesentlichen, richtige von falschen Daten zu unterscheiden sowie falsche Schlussfolgerungen oder Auslassungen von Tatsachen in Studien, Literatur und Medien zu erkennen. In erster Linie würde das Wissen vermittelt, wie Daten ausgewertet werden und wie eine Produktion und eine Expansion einer Organisation gezielt gesteigert werden könnten. Zudem würden Verfahrensweisen aufgezeigt, wie falsche Daten und deren Ursprung ermittelt werden können.

Der Kurs sei ein spezieller Auszug aus dem «OEC Organisation Executive Course», welcher abhandle, wie verschiedene grundlegende Datensätze zu qualifizieren seien, «wie z.B. richtige und falsche Schlussfolgerungen, Auslassen einer Tatsache, die Veränderung der Reihenfolge von Geschehnissen, das Auslassen von Zeit, das Hinzufügen einer Falschheit oder die Veränderung von Wichtigkeiten».

**3.1.6.2** Die Vorinstanz macht demgegenüber geltend, bei diesem Kurs seien die zu erreichenden Fähigkeiten mit Blick auf die konkrete Umsetzung ausgerichtet. Es werde die Fähigkeit verlangt, Produktion zu erzielen sowie eine Organisation zu expandieren, Letztere am Laufen zu halten und zu vergrössern.

**3.1.6.3** Das ins Recht gelegte «Datenauswertungskurs Checksheet» (vgl. Beilage 59 der Beschwerde) führt folgenden Zweck des Kurses auf: «Den Studenten zu trainieren das Fachgebiet der Produktion und des Austauschs zu kennen und zu verstehen, fähig zu sein, Produktion zu erzielen und eine Organisation zu expandieren, sowie sie durch Organisation am Laufen zu halten und die Expansion zu vergrössern».

Weiter lässt das Checksheet erkennen, dass der Kurs neben Elementen wie «Analyse von Daten und Situation» (Abschnitt 1, Ziff. 23 ff.), «Informationssammlung» (Abschnitt 1, Ziff. 28 ff.), «Datensysteme» (Abschnitt 1, Ziff. 33 ff.) oder «Wie man lernt, Datenanalyse zu benutzen» (Abschnitt 1, Ziff. 105 ff.) auch Lerneinheiten umfasst, welche auf die Entwicklung der Persönlichkeit ausgerichtet sind. Dazu gehört beispielsweise «Die Anatomie des Denkens» (Abschnitt 1, Ziff. 7 ff.) mit der dazugehörigen «Knetdemo»: «Geistige Gesundheit ist die Fähigkeit Unterschiede, Ähnlichkeiten und Gleichheiten zu erkennen» (Abschnitt 1, Ziff. 8). Sodann führt das Checksheet ähnliche Elemente auf wie «Logik» (Abschnitt 1, Ziff. 10 ff.),

«Geistige Gesundheit» (Abschnitt 1, Ziff. 41 ff.), «Die ideale Org» (Abschnitt 1, Ziff. 45 f.), «Irrtümer» (Abschnitt 1, Ziff. 47 ff.), «Unvernunft» (Abschnitt 1, Ziff. 65 ff.), «Das wirkliche Warum» (Abschnitt 1, Ziff. 85 ff.) oder «Das Warum ist Gott» (Abschnitt 1, Ziff. 95 ff.).

Dem eingangs des Kurses eingefügten Abschnitt 0 mit dem Titel «Die Funktionsfähigkeit der Scientology erhalten» folgend, scheint der Kurs alles in allem darauf ausgerichtet zu sein, die Funktionsfähigkeit der Scientology zu erhalten und die Persönlichkeiten der Kursteilnehmenden in diesem Sinne zu beeinflussen, was nicht als Wissensvermittlung einzuordnen ist.

Insgesamt vermag der Beschwerdeführer somit nicht darzulegen, dass der Kurs Data Evaluation überwiegend der Wissensvermittlung dient. Ein mindestens gleich zu gewichtender Aspekt des Kurses betrifft die Entwicklung der Persönlichkeit gemäss der Lehre von L. Ron Hubbard. Mithin ist die vorinstanzliche Qualifikation des Kurses Data Evaluation als steuerbare Leistung nicht zu beanstanden.

### **3.1.7**

**3.1.7.1** Gemäss den Vorbringen des Beschwerdeführers handelt es sich bei den *Management-Kursen* um einen Oberbegriff für Kurse für die Führung von Organisationen. Dazu gehörten der Effizienzkurs (Beilage 70 der Beschwerde), der grundlegende administrative Trainingskurs (Beilage 71 der Beschwerde), der Kurs für Führungskräfte (bzw. Essentieller Kurs für Führungskräfte, Beilage 72 der Beschwerde), der Establishment Officer-Kurs (Kurz: ESTO-Kurs, Beilage 73 der Beschwerde) sowie der in acht Module eingeteilte umfassende administrative Führungs- und Verwaltungskurs (auch genannt: «Organization Executive Course», Beilagen 74 bis 81 der Beschwerde). Es dürfe nicht zu bezweifeln sein, dass Management-Kurse keine Persönlichkeitsfindung bzw. -schulung darstellen würden.

Der Ansicht der Vorinstanz, dass der Fokus der Kurse überwiegend auf der Verbesserung der persönlichen Leistung und der Selbsterfahrung liege, könne nicht gefolgt werden. Jeder Management-Kurs, «ob dieser nun am KV oder einer Fachhochschule, einer Universität» oder eben vom Einzelunternehmen des Beschwerdeführers angeboten werde, stelle eine Bildungsleistung dar, wobei die Wissensvermittlung im Vordergrund stehe. Es gehe um «handfeste, betriebswirtschaftliche Abläufe nach den Ideen von L. Ron Hubbard».

Im Übrigen seien in den Kurs-Checksheets die Lernziele und der Kursaufbau definiert bzw. konkretisiert.

**3.1.7.2** Die Vorinstanz erwidert diesbezüglich, der Fokus der verschiedenen Management-Kurse liege «überwiegend auf der Verbesserung der persönlichen Leistungsfähigkeit und den Rückschlüssen aus der Anwendung (Selbsterfahrung)».

### **3.1.7.3**

**3.1.7.3.1** Laut Checksheet des *Effizienz-Kurses* (Beilage 70 der Beschwerde) liegt dessen Zweck darin, eine «Person darin zu trainieren, dass sie effizient im Leben, im Beruf und auf Posten ist und somit erfolgreich». Die Einheiten des Kurses lauten unter anderem «Das Geheimnis von Leistungsfähigkeit» (Abschnitt 1, Ziff. 4), «Wie man Arbeit erledigt» (Abschnitt 1, Ziff. 7), «Erledigtes» (Abschnitt 1, Ziff. 9), «Wertvolle Endprodukte» (Abschnitt 1, Ziff. 13), «Stabilität» (Abschnitt 2, Ziff. 1), «Standard Admin» (Abschnitt 2, Ziff. 2), «Organisation und Überleben» (Abschnitt 2, Ziff. 3), «Arbeiten» (Abschnitt 3, Ziff. 4), «Konfrontieren» (Abschnitt 3, Ziff. 6), «Zuschauertum» (Abschnitt 3, Ziff. 8), «Der höchste Test» (Abschnitt 3, Ziff. 11), «OT Maximieren» (Abschnitt 3, Ziff. 13), «Ursprung gegenüber Ursache» (Abschnitt 3, Ziff. 14) oder «Das obere Dreieck» (Abschnitt 3, Ziff. 16).

Entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers lässt sich aus der Bezeichnung der Kurselemente nicht ohne Weiteres ableiten, worin der Inhalt derselben besteht, weshalb auch nicht nachvollziehbar ist, ob tatsächlich die Wissensvermittlung im Zentrum steht. Vielmehr deuten einige Elemente darauf hin, dass die Persönlichkeit gestärkt werden soll («Das Geheimnis von Leistungsfähigkeit», «Stabilität» oder «Konfrontieren»). Mit seinen Ausführungen vermag der Beschwerdeführer nicht hinreichend zu belegen, dass mit dem angebotenen Effizienz-Kurs hauptsächlich die Wissensvermittlung bezweckt wird (vgl. oben E. 1.7 und E. 2.4.2 f.). Mithin handelt es sich nicht um eine von der Steuer ausgenommene Leistung im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 Bst. b MWSTG.

**3.1.7.3.2** Der *grundlegende administrative Trainingskurs* (Beilage 71 der Beschwerde) dient laut Checksheet dazu, «[e]inen Staff oder eine Person in grundlegenden administrativen Prinzipien zu trainieren und ihn/sie zu befähigen innerhalb einer 3. Dynamik zu arbeiten». Aus dem Checksheet geht weiter hervor, dass der Kurs aus neun Abschnitten besteht, wobei diese unter anderem bezeichnet sind mit «Keeping Scientology Working»,

«Grundlagen eines Scientologen», «Hüte», «Dev-T» und «Ethik». Diesen Abschnitten lässt sich nicht entnehmen, dass die Wissensvermittlung im Vordergrund steht bzw. lässt die Beschreibung vermuten, dass die einzelnen Abschnitte überwiegend der Persönlichkeitsentwicklung oder dem Verständnis der Scientology als solcher dienen.

Auch der grundlegende administrative Trainingskurs ist somit nicht als von der Steuer ausgenommene Leistung im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 Bst. b MWSTG zu qualifizieren.

**3.1.7.3.3** Der *Kurs für Führungskräfte* (bzw. der Essentielle Kurs für Führungskräfte, Beilage 72 der Beschwerde) bezweckt, einen «Staff oder eine Person in grundlegenden exekutiven Prinzipien zu trainieren und ihn/sie zu befähigen als Exekutiven zu arbeiten». Das Checksheet erhellt, dass gewisse Einheiten des Kurses vorwiegend auf die persönliche und charakterliche Eignung bzw. Entwicklung von Führungskräften ausgerichtet sind (z.B. «Führungsqualitäten» [Abschnitt 2, Ziff. 9], «Das Credo eines tüchtigen und fähigen Managers» [Abschnitt 2, Ziff. 11], «Standardaktionen von Führungskräften» [Abschnitt 2, Ziff. 14], «Situationen in Ordnung bringen» [Abschnitt 2, Ziff. 18], «Führungskräfte von Scientology-Organisationen» [Abschnitt 2, Ziff. 21]). Darüber hinaus scheinen andere Elemente Bezug zu nehmen zur Denkweise der Scientology, wie namentlich «Wertvolle Endprodukte» (Abschnitt 3, Ziff. 37), «Benennen Sie ihr Produkt» (Abschnitt 3, Ziff. 38), «Wollen Sie ihr Produkt» (Abschnitt 3, Ziff. 39), «Das Hutten des Produkt-Officers der Abteilung» (Abschnitt 3, Ziff. 44) oder «Die Theorie von Scientology Organisationen» (Abschnitt 4, Ziff. 51). Weiter beinhaltet der Kurs auch Themen wie «Einführung in die Ethik der Scientology» (Abschnitt 1, Ziff. 1) und «Die Funktionsfähigkeit der Scientology erhalten» (Abschnitt 2, Ziff. 3). Insgesamt ergibt sich so der Eindruck, dass mehrheitlich die Erhaltung der Funktionsfähigkeit der Scientology und die Persönlichkeitsentwicklung der Teilnehmenden im Sinne der Theorie der Scientology im Vordergrund steht. Damit ist dem Kurs für Führungskräfte die Qualifikation als von der Steuer ausgenommene Bildungsleistung gemäss Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 Bst. b MWSTG versagt. Es bleibt bei der vorinstanzlichen Qualifikation.

**3.1.7.3.4** Der *Establishment Officer-Kurs* (auch: ESTO-Kurs, Beilage 73 der Beschwerde) bezweckt sinngemäss, den Studenten zu einem Establishment Officer auszubilden, welcher eine «Org» aufbauen und erhalten kann. Der Kurs besteht aus 33 «ESTO SERIES» und zwölf «ESTO»-Ele-

menten, unter anderem namentlich «Evaluation and Handling of Personnel» (Ziff. 6 f.), «Hatting the ESTO» (Ziff. 8), «Dev-T and Unhattedness» (Ziff. 9), «EXEC ESTO Hatting Duties» (Ziff. 12), «Follow Policy and Lines» (Ziff. 21 ff.), «Look Don't Listen» (Ziff. 25 ff.), «Stuck in» (Ziff. 28 ff.), «Full Product Clearing Long Form» (Ziff. 33), «Doing Work» (Ziff. 36 ff.), «Ethics» (Ziff. 40 f.), «Product Correction» (Ziff. 42 ff.), «Chinese School» (Ziff. 47 f.), «Program Drill» (Ziff. 50 ff.), «Supervisor Tech» (Ziff. 53 f.), «Revision of the Product Org System» (Ziff. 59 f.), «The Vital Necessity of Hatting» (Ziff. 61 f.), «The Form of the Org» (Ziff. 63 ff.), «Handling PTS Out Ethics Personnel», «Product/Org Officer System, Name Your Product» (Ziff. 77 f.) oder «Fining Staff Members» (Ziff. 82 f.).

Diesen Beschreibungen lässt sich nicht entnehmen, dass tatsächlich eine Wissensvermittlung im Vordergrund steht. Vielmehr liegt der Schluss nahe, dass in erster Linie die Entwicklung der Persönlichkeit im Sinne der Theorien der Scientology bezweckt wird. Folglich lässt sich der Establishment Officer-Kurs nicht als Bildungsleistung im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 Bst. b MWSTG qualifizieren.

**3.1.7.3.5** Der *Organisation Executive Course* (Beilagen 74 - 81 der Beschwerde) ist gemäss Beschwerdeführer «ein sehr umfassender administrativer Führungs- und Verwaltungskurs, der eingeteilt ist in 8 Module». Mit diesem Kurs wird zwar – wie seitens des Beschwerdeführers vorgebracht – unter anderem Wissen im Zusammenhang mit der Führung einer Organisation vermittelt. Davon zeugen Beschreibungen wie «Promotion and the Organization Image» (Beilage 74, Ziff. 66 ff.), «Communication» (Beilage 74, Ziff. 75 ff.), «Executive Action and Duties» (Beilage 74, Ziff. 198 ff.), «Programming an Organization» (Beilage 74, Ziff. 219 ff.), «Organization Board» (Beilage 75, Ziff. 83 ff.), «Personnel Procurement» (Beilage 75, Ziff. 101 ff.), «Communication System» (Beilage 75, Ziff. 251 ff.), «Financial Management» (Beilage 77, S. 3 f.), «Training and Processing Charges» (Beilage 77, S. 8 f.), «Memberships» (Beilage 77, S. 9), «Invoicing» (Beilage 77, S. 9 f.), «Payroll» (Beilage 77, S. 12 f.), «Training and Auditing» (Beilage 78, S. 11), «Student Examination» (Beilage 79, S. 6 f.), «Certs and Awards» (Beilage 79, S. 8 f.), «Executive Know-how Continued» (Beilage 81, S. 12 ff.), «Statistical Management» (Beilage 81, S. 15 f.) oder «Programming and Project Engineering» (Beilage 81, S. 17). Allerdings enthält der Kurs auch Elemente, die darauf schliessen lassen, dass der Kurs letztlich nicht die Vermittlung von Wissen bezweckt, sondern alles in allem darauf ausgerichtet ist, die Funktionsfähigkeit der Scientology zu erhalten und die Kursteilnehmenden in diesem Sinne zu beeinflussen bzw.

unter Druck zu setzen, damit diese die «reine Lehre» von L. Ron Hubbard anzuwenden und dies auch von Dritten (z.B. anderen Kursteilnehmenden) einfordern bzw. die Anwendung dieser «reinen Lehre» seitens Dritter überwachen (vgl. auch E. 3.1.2.4). Davon zeugen Themen wie «Offenses and Penalties» (Beilage 74, Ziff. 117), «The Justice of Scientology its Use and Purpose. Being a Scientologist» (Beilage 74, Ziff. 120), «Rewards and Penalties» (Beilage 74, Ziff. 134), «Basic Purposes of a Scientology Organization» (Beilage 74, Ziff. 248), «Keeping Scientology Working» (Beilage 75, Ziff. 43), «Penalties for the Hiring or Recruiting of Intuitional or Insane Persons» (Beilage 75, Ziff. 118), «Out Tech» (Beilage 75, Ziff. 436), «Disseminating Scientology» (Beilage 76, S. 15 Ziff. 7), «Keeping Scientology Working» (Beilage 77, S. 2), «Out Tech» (Beilage 78, S. 5 Ziff. 53), «Keeping Scientology Working» (Beilage 79, S. 3 f.), «Cleanliness of Quarters and Staff; Improve our Image» (Beilage 80, Ziff. 67), «Attitude and Conduct of Scientologists» (Beilage 81, S. 15 Ziff. 6), «Rewards and Penalties – How to handle Personnel & Ethics Matters» (Beilage 81, S. 15 unten) oder «Attacks on Scientology – How to handle attacks» (Beilage 81, S. 18). In diesem Sinne ist der Organisation Executive Course deshalb nicht als von der Steuer ausgenommene Bildungsleistung im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 Bst. b MWSTG zu qualifizieren.

### **3.1.8**

**3.1.8.1** Bei den sogenannten *OT-Kursen* (Beilagen 134 - 150 der Beschwerde) handelt es sich gemäss den Angaben des Beschwerdeführers um ein zweiteiliges System, wobei er nur den ersten Teil anbiete. Dieser erste Teil beinhalte «das grundlegende Wissen, Kenntnisse der Materialien und den Verfahrenstechniken sowie Kenntnisse wie solche Prozessverfahren ausgeführt werden müssen». Dabei stehe die Aneignung von Wissen und die Fähigkeit, selbiges anzuwenden, im Vordergrund. Der zweite Teil des Kurses finde in den eigenen Räumlichkeiten der Kursteilnehmenden statt, sei freiwillig und unentgeltlich. Es fehle deshalb «der Anknüpfungspunkt der Entgeltlichkeit» nach Art. 1 Abs. 2 Bst. a MWSTG. Da dieser Kurs zu 80 % von ausländischen Personen besucht werde, finde der zweite Teil meist im Ausland statt. Nur wenn Probleme aufträten, stehe das Einzelunternehmen des Beschwerdeführers für ein (vorliegend nicht strittiges) Korrekturauditing zur Verfügung. Dass der «fiktive 2. Teil» des Kurses als eine Art Persönlichkeitsschulung qualifiziert werden könne, sei nachvollziehbar. Dieser Teil gehöre aber nicht zum Leistungsumfang des Beschwerdeführers.

**3.1.8.2** Die Vorinstanz hält demgegenüber dafür, dass der Fokus bei den OT-Kursen «überwiegend auf der Verbesserung der persönlichen Leistungsfähigkeit und den Rückschlüssen aus der Anwendung (Selbsterfahrung)» liege.

**3.1.8.3** Die OT-Kurse umfassen gemäss den vorliegenden Akten 17 Teile bzw. Checksheets (Beilagen 134 - 150 der Beschwerde). Das Ziel dieser Kurse ergibt sich aus der nachstehenden Definition auf der Homepage der Scientology Deutschland (<https://www.scientology.de/faq/operating-thetan/what-is-ot.html>; zuletzt abgerufen am: 20. März 2023):

«*Operating Thetan (OT)* ist ein spiritueller Seinszustand oberhalb von Clear. Mit *Operating* ist gemeint: «fähig zu handeln und mit Dingen umzugehen». Und mit *Thetan* ist das geistige Wesen gemeint, das das grundlegende Selbst ist. Ein *Operating Thetan* ist demnach jemand, der mit Dingen umgehen kann, ohne einen Körper oder physische Mittel benutzen zu müssen.

Man ist im Grunde man selbst, kann mit Dingen umgehen und ohne physische Unterstützung und Hilfe existieren. Es bedeutet nicht, dass man Gott wird. Es bedeutet, dass man ganz man selbst wird.

Grundlegende Stufen der Scientology helfen einer Person, gute persönliche Beziehungen zu haben, mit alltäglichen Problemen zurechtzukommen und ihre Aufmerksamkeit zu befreien, um sich höheren Aspekten des Daseins zuzuwenden. Auf der Stufe *Operating Thetan* geht es um die eigene Unsterblichkeit als spirituelles Wesen.

Wie dies auch bei jeder anderen spirituellen Stufe in der Scientology der Fall ist, wird der Zustand OT dadurch erreicht, dass man eine Reihe von Schritten absolviert, wobei jeder Schritt etwas fortgeschrittener ist als der vorherige. Bei jedem Schritt erlangt man eine bestimmte Fähigkeit. Die genaue Reihenfolge ist klar festgelegt, und Abänderungen dieser Reihenfolge bringen nichts. Es wäre also nicht erfolgreich zu versuchen, jemanden die OT Stufen machen zu lassen, bevor er dafür bereit ist. Man könnte genauso gut verlangen, dass ein Baby rennt, bevor es gelernt hat, zu krabbeln oder zu gehen. Genauso kann eine Person in der Scientology erst Nutzen aus der Seelsorge ziehen, die den Zustand OT herbeiführt, nachdem sie die grundlegenden Schritte abgeschlossen hat.

Auf der Stufe OT studieren Scientologen die sehr fortgeschrittenen Materialien von L. Ron Hubbards Forschung. Diejenigen, die OT erreicht haben, sagen, dass sich der gewonnene spirituelle Nutzen nicht in Worte fassen lässt.»

Im Lichte dieser Beschreibung scheint es eindeutig, dass die Entwicklung der Persönlichkeit der Kursteilnehmenden im Vordergrund steht. So geht es auf dieser Stufe «um die eigene Unsterblichkeit als spirituelles Wesen». Der «spirituelle Nutzen» des Kurses lasse sich nicht in Worte fassen. Es

geht somit nicht um die Vermittlung von Wissen, sondern um die Führung der Kursteilnehmenden auf eine nächste spirituelle Stufe. Entsprechend ist keiner der fraglichen OT-Kurse als von der Steuer ausgenommene Bildungsleistung im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 Bst. b MWSTG zu qualifizieren. Die vorinstanzliche Beurteilung der fraglichen Leistungen ist nicht zu beanstanden.

**3.2** Des Weiteren ist für bestimmte Leistungen (Beschwerdebeilagen 290 bis 320, z.B. diverse Rechnungen an [Ableger derselben Organisation] weltweit) strittig, wo sich der Ort ebendieser Leistungen befindet bzw. ob die betreffenden Leistungen überhaupt Gegenstand der Mehrwertsteuer sind.

**3.2.1** Bei den vorliegend strittigen Leistungen handelt es sich gemäss Beschwerdeführer um Fallüberwacherdienstleistungen und OT-Kurse. Der Beschwerdeführer geht bei den Fallüberwacherdienstleistungen von Beratungsdienstleistungen aus. Diesbezüglich bringt er im Wesentlichen vor, es handle sich bei den Fallüberwacherleistungen um Dienstleistungen im Sinne von Art. 8 Abs. 1 MWSTG, deren Ort folglich nach dem Empfängerortsprinzip zu beurteilen sei.

Ausländische [Ableger derselben Organisation] hätten – so der Beschwerdeführer weiter – unterschiedliche gesellschaftsrechtliche Rechtsformen (Einzelunternehmen, einfache Gesellschaft, GmbH etc.), welche aber gesellschaftsrechtlich völlig getrennt von ihm (dem Beschwerdeführer) und seinem Einzelunternehmen seien. Bei den Leistungen an diese ausländischen Unternehmen handle es sich vorwiegend um Beratungsdienstleistungen im Anwendungsbereich von Art. 8 Abs. 1 MWSTG. Fallüberwachertätigkeiten dürften nämlich nicht unmittelbar gegenüber physisch anwesenden natürlichen Personen erbracht werden. Ein Fallüberwacher überwache und berate Auditoren bei den technischen Prozessen und stelle sicher, dass die Verfahrensschritte nach den vorgeschriebenen Techniken eingehalten würden. Dem Fallüberwacher sei es gerade nicht erlaubt, direkt mit dem Kunden oder dem Auditor in Kontakt zu treten. Zudem liege jeweils kein Leistungsaustausch zwischen dem Einzelunternehmen des Beschwerdeführers und einer natürlichen Person, sondern zwischen dem Einzelunternehmen und einer juristischen Person oder einem selbständigen «Feldauditor» vor. Demzufolge sei eine Anknüpfung an Art. 8 Abs. 2 Bst. a MWSTG (Erbringerortsprinzip) ausgeschlossen. Im Übrigen entsprächen die erbrachten Leistungen auch keiner der in Art. 8 Abs. 2 Bst. a MWSTG aufgeführten Leistungen. Letztlich sei es stossend, «wenn solche

Leistungen für Personen im Ausland mittels des Erbringerortsprinzips ins Inland gezogen würden, aber andererseits die leistungsempfangenden Personen im Ausland in ihrem eigenen Land die Umsatzsteuer als Leistungsempfänger als Steuerschuldner für Unternehmer aus dem Ausland gerade nochmals besteuert» würden.

**3.2.2** Die Vorinstanz bringt demgegenüber vor, es sei unverständlich und ein Widerspruch in sich, wenn der Beschwerdeführer in der Bestreitung sowie der Beschwerde betragsmässig höhere Leistungen mit Auslandsbezug ausweise bzw. beantrage, als er in den Erfolgsrechnungen deklariert habe. Dies würde bedeuten, er habe derartige Leistungen erbracht, ohne diese erfolgswirksam zu verbuchen. Für sie (die Vorinstanz) bleibe indes allein die Erfolgsrechnung massgebend. Dem Vorbringen des Beschwerdeführers und dem Antrag auf zusätzliche Gutschriften könne deshalb nicht entsprochen werden.

Einzig aufgrund einer im Beschwerdeverfahren ins Recht gelegten Rechnung dränge sich eine zusätzliche Korrektur im Umfang von Fr. 13'397.-- (Umsatz) bzw. Fr. 957.80 (MWST) auf. Bei den restlichen, mit Rechnungen ausgewiesenen Leistungen handle es sich zwar um Fakturen ins Ausland, doch fehle darin überwiegend die Ortsangabe, wo die Leistungserbringung tatsächlich stattgefunden habe. Vereinzelt sei zwar «delivered in Moscow» vermerkt, doch dann sei die konkret erbrachte Leistung keinem Kurs zuzuordnen oder es gehe um Managementkurse.

**3.2.3** Der Beschwerdeführer repliziert wiederum, dass es nicht nachvollziehbar sei, weshalb die Vorinstanz die fehlende Angabe des Leistungsorts bemängle. Diese Angabe sei gemäss Art. 26 MWSTG nicht vorgesehen. Sämtliche ausgestellten Rechnungen erfüllten die Formvorschriften, wobei der anwendbare Steuersatz, der geschuldete Steuerbetrag sowie die MWST-Nummer nicht aufgeführt worden seien, da er (der Beschwerdeführer) zu dieser Zeit nicht im Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen eingetragen gewesen sei.

**3.2.4** Es stellt sich betreffend die erwähnten Leistungen zunächst die Frage, ob jene Leistungen bzw. Rechnungen, welche in der Erfolgsrechnung des Einzelunternehmens nicht für die «Erträge Ausland» berücksichtigt wurden, mehrwertsteuerrechtlich zwingend als im Inland erbracht zu gelten haben.

Die Position des Beschwerdeführers ist insofern nachvollziehbar, als er unter der Annahme, nicht mehrwertsteuerpflichtig zu sein, auch keine mehrwertsteuerrechtliche Unterteilung der Umsätze vorgenommen hat. Demgegenüber stellt sich sodann die Frage, weshalb gewisse Leistungen trotzdem als «Erträge Ausland» separat ausgewiesen wurden. Da aus der Kontenbezeichnung allein aber nicht auf die erbrachten Leistungen geschlossen werden kann, wäre die Vorinstanz nichtdestotrotz verpflichtet gewesen, die jeweiligen Belege zu prüfen und nicht pauschal auf die Erfolgsrechnung bzw. die Kontenbezeichnungen abzustellen, zumal eine formell korrekte Buchhaltung lediglich eine natürliche Vermutung für ihre materielle Richtigkeit begründet (Massgeblichkeitsprinzip). Diese natürliche Vermutung kann entkräftet werden, wenn der Vermutungsgegner Zweifel an der Richtigkeit der Indizien (Vermutungsbasis) und der daraus gezogenen Schlussfolgerung (Vermutungsfolge) zu wecken vermag, was vorliegend erfolgt ist (vgl. Urteil des BVGer A-2430/2019 vom 29. Dezember 2020 E. 2.6.2 ff. und E. 6.5.2).

**3.2.4.1** Sodann ist abzuklären, wie der Ort der Leistung zu bestimmen ist.

**3.2.4.2** Es stellt sich hinsichtlich der *Fallüberwacherdienstleistungen* im Wesentlichen die Frage, ob diese jeweils typischerweise unmittelbar gegenüber einer physisch anwesenden natürlichen Person erbracht werden.

Im bei den Akten liegenden «Kodex eines Fallüberwachers» finden sich insbesondere folgende «Versprechen» des Fallüberwachers, die dieser einzuhalten hat:

«11. Ich verspreche, niemals mündliche C/S-Anweisungen (Case Supervisor-Anweisungen) zu geben, sondern sie immer aufzuschreiben.

12. Ich verspreche, niemals zum Auditor über den Fall zu sprechen.

13. Ich verspreche, niemals zu einem PC (Preclear) über seinen Fall zu sprechen.»

Diese Formulierungen legen nahe, dass ein Case Supervisor (typischerweise) nicht in persönlichem Kontakt mit dem Auditor und/oder dem Preclear steht. Somit wird die Leistung nicht unmittelbar gegenüber einer physisch anwesenden natürlichen Person erbracht (vgl. oben E. 2.3.2). Eine solche Dienstleistung scheint auch schwerlich vergleichbar mit einer ärztlichen Heilbehandlung oder selbst einer Lebensberatung, geht es doch

dem Vernehmen nach bei der Case Supervision um die Überwachung eines Auditors, welcher seines Zeichens einen Dritten berät oder schult, mithin um eine Qualitätskontrolle (vgl. Urteil des BGer 2A.25/2000 vom 26. Juli 2001 E. 3.b betreffend die Supervision von Psychotherapeuten).

Der Ort der Dienstleistungen, welche die Überwachung eines Auditors bezwecken, namentlich «Case supervising Class X-XII», «C/Sing» und «Supervising and Correction for Auditors», ist folglich nach Art. 8 Abs. 1 MWSTG zu beurteilen. Es gilt damit das Empfängerortsprinzip. Betreffend die Frage, ob die strittigen Fallüberwacherdienstleistungen aufgrund ihres Ortes der Leistung überhaupt Gegenstand der Mehrwertsteuer sind, ist die Sache indessen nicht spruchreif, weil die Rechnungen im Detail zu prüfen sind. Aufgrund der voraussichtlich aufwendigen Beweiserhebung erachtet es das Bundesverwaltungsgericht als sachgerecht, die Sache diesbezüglich an die Vorinstanz zurückzuweisen, damit diese prüfe, wo die strittigen – grundsätzlich steuerbaren – Leistungen im Sinne des Empfängerortsprinzips erbracht wurden und diese – soweit der Ort der Leistung im Inland liegt – entsprechend besteuert.

**3.2.4.3** Wie vorstehend festgestellt, handelt es sich bei den *OT-Kursen* nicht um eine von der Steuer ausgenommene Bildungsleistung im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 Bst. b MWSTG (oben E. 3.1.8.3). Folglich stellt sich auch diesbezüglich die Frage, ob sie unter Art. 8 Abs. 1 MWSTG oder Art. 8 Abs. 2 Bst. a MWSTG zu subsumieren sind.

Laut den Ausführungen des Beschwerdeführers bestehen die OT-Kurse aus zwei Teilen. Da der zweite Teil freiwillig und unentgeltlich angeboten wird, fällt er für die mehrwertsteuerliche Betrachtung grundsätzlich nicht ins Gewicht (vgl. oben E. 2.1). Da betreffend den zweiten Teil des Kurses indes ausdrücklich erwähnt wird, dass dieser in den eigenen Räumlichkeiten der Kursteilnehmenden stattfindet, ist im Umkehrschluss davon auszugehen, dass der erste Teil in den Kursräumen des Einzelunternehmens des Beschwerdeführers stattfindet. Dementsprechend führt der Beschwerdeführer auch aus, für die OT-Kurse kämen die Kursteilnehmenden aus der ganzen Welt nach (Sitz der Einzelunternehmung). In Anbetracht der Tatsache, dass bei den OT-Kursen die spirituelle Entwicklung der Teilnehmenden im Vordergrund steht, ist davon auszugehen, dass diese typischerweise vor Ort eng und persönlich durch den Beschwerdeführer oder einen anderen Mitarbeiter begleitet werden.

Dies lässt insgesamt den Schluss zu, dass es sich bei den OT-Kursen um Dienstleistungen handelt, die im Sinne von Art. 8 Abs. 2 Bst. a MWSTG typischerweise unmittelbar gegenüber physisch anwesenden Personen erbracht werden. Der Ort dieser Dienstleistungen bestimmt sich folglich nach Art. 8 Abs. 2 Bst. a MWSTG. Hinsichtlich der OT-Kurse gilt demnach das Erbringerortsprinzip und der Ort der Leistung liegt damit im Inland. Die entsprechenden strittigen Leistungen sind demzufolge zu versteuern.

**3.3** Die vorliegende Beschwerde ist somit in Bezug auf die Qualifikation des Alphabetkurses (E. 3.1.1), des Studierleitfadens (E. 3.1.3) sowie des Verkäuferkurses (E. 3.1.5) gutzuheissen. Bei diesen Kursen handelt es sich um von der Steuer ausgenommene Bildungsleistungen im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 Bst. a und b MWSTG.

Bezüglich der Qualifikation des Studenten Huts (E. 3.1.2), des Wortklärer-Kurses (E. 3.1.4), des Data Evaluation-Kurses (E. 3.1.6), des Effizienz-Kurses (E. 3.1.7.3.1), des grundlegenden administrativen Trainingskurses (E. 3.1.7.3.2), des Kurses für Führungskräfte (E. 3.1.7.3.3), des Establishment Officer-Kurses (E. 3.1.7.3.4), des Organisation Executive Course (E. 3.1.7.3.5) sowie der OT-Kurse (E. 3.1.8 und 3.2.4.3) ist die Beschwerde abzuweisen.

Betreffend die Fallüberwacherdienstleistungen ist die Sache zur vollständigen Sachverhaltsermittlung und zu neuem Entscheid im Sinne der Erwägungen (vgl. insbesondere E. 3.2.4.2) an die Vorinstanz zurückzuweisen. In der Verwaltungsrechtspflege des Bundes gilt die Rückweisung der Sache an die Vorinstanz zu weiteren Abklärungen und neuem Entscheid mit noch offenem Ausgang praxismässig als Obsiegen der beschwerdeführenden Person (BGE 137 V 210 E. 7.1).

#### **4.**

**4.1** Der Beschwerdeführer obsiegt im vorliegenden Verfahren teilweise. Da er insbesondere im betragsmässig umfangreichsten Punkt (OT-Kurse) unterliegt, rechtfertigt es sich, von einem Obsiegen im Umfang von 1/3 auszugehen. Dem Beschwerdeführer sind deshalb die Kosten des Verfahrens vor dem Bundesverwaltungsgericht, welche auf insgesamt Fr. 5'000.-- festzusetzen sind (vgl. Art. 63 Abs. 4bis VwVG i.V.m. Art. 1 ff. des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]), im Umfang von Fr. 3'300.-- aufzuerlegen (vgl. Art. 63 Abs. 1 VwVG). Dieser Betrag ist dem vom Beschwerdeführer geleisteten Kostenvorschuss in Höhe von

Fr. 5'000.-- zu entnehmen. Der Restbetrag von Fr. 1'700.-- ist dem Beschwerdeführer nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten.

Der Vorinstanz sind keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 2 VwVG).

**4.2** Der teilweise obsiegende Beschwerdeführer hat Anspruch auf eine reduzierte Parteientschädigung (Art. 64 Abs. 1 VwVG, Art. 7 Abs. 2 VGKE).

Da die Vertreter des Beschwerdeführers keine Kostennote eingereicht haben, ist die Parteientschädigung aufgrund der Akten festzusetzen (Art. 14 Abs. 2 VGKE). Wie aus Art. 12 in Verbindung mit Art. 8 Abs. 2 und Art. 10 Abs. 1 VGKE hervorgeht, hat die Parteientschädigung nicht jeden erdenklichen, sondern nur den notwendigen Aufwand zu ersetzen (Urteil des BVGer A-2703/2020 vom 12. Mai 2021 E. 4.2.2).

Die reduzierte Parteientschädigung wird vorliegend praxisgemäss auf Fr. 2'500.-- festgesetzt.

*Für das Dispositiv wird auf die nächste Seite verwiesen.*

**Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

**1.**

Die Beschwerde wird im Sinne der Erwägungen teilweise gutgeheissen. Die Sache wird teilweise zur vollständigen Sachverhaltsermittlung und zu neuem Entscheid im Sinne der Erwägungen an die Vorinstanz zurückgewiesen. Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen.

**2.**

Die Verfahrenskosten von Fr. 5'000.-- werden dem Beschwerdeführer im Umfang von Fr. 3'300.-- auferlegt. Dieser Betrag wird dem vom Beschwerdeführer einbezahlten Kostenvorschuss in Höhe von Fr. 5'000.-- entnommen. Der Restbetrag von Fr. 1'700.-- wird dem Beschwerdeführer nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

**3.**

Die Vorinstanz wird verpflichtet, dem Beschwerdeführer eine reduzierte Parteientschädigung von Fr. 2'500.-- zu bezahlen.

**4.**

Dieses Urteil geht an den Beschwerdeführer und die Vorinstanz.

*Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.*

Der vorsitzende Richter:

Der Gerichtsschreiber:

Jürg Steiger

Roger Gisclon

**Rechtsmittelbelehrung:**

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, Schweizerhofquai 6, 6004 Luzern, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 BGG). Die Frist ist gewahrt, wenn die Beschwerde spätestens am letzten Tag der Frist beim Bundesgericht eingereicht oder zu dessen Händen der Schweizerischen Post oder einer schweizerischen diplomatischen oder konsularischen Vertretung übergeben worden ist (Art. 48 Abs. 1 BGG). Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie die beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand:

Zustellung erfolgt an:

- den Beschwerdeführer (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. [...]; Gerichtsurkunde)