



Abteilung I
A-1620/2018

Urteil vom 10. Januar 2019

Besetzung

Richterin Sonja Bossart Meier (Vorsitz),
Richter Raphaël Gani, Richter Michael Beusch,
Gerichtsschreiberin Kathrin Abegglen Zogg.

Parteien

X. _____, ...,
Beschwerdeführerin,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV,
Hauptabteilung Mehrwertsteuer,
Schwarztorstrasse 50, 3003 Bern,
Vorinstanz.

Gegenstand

MWST (1. - 4. Quartal 2014; subjektive Steuerpflicht).

Sachverhalt:**A.**

Die X. _____ mit Sitz in A. _____ bezweckt gemäss Eintrag im Handelsregister das Führen von Tanzstudios sowie das Erbringen von ergänzenden Unterrichtsstunden, zur Erreichung der notwendigen Basis, durch Dehnbarkeits-, Kraft-, Tanz- und Akrobatiktraining. Aufgrund ihrer Angaben im Fragebogen zur Abklärung der Mehrwertsteuerpflicht trug die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) die X. _____ (nachfolgend: Steuerpflichtige) ab 1. Januar 2014 (Zeitpunkt der Tätigkeitsaufnahme) in das bei ihr geführte Register der Steuerpflichtigen ein. Zudem bewilligte sie die Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten unter Anwendung des für Aerobic (Anbieten, ohne eigenes Fitnessstudio) geltenden Saldosteuersatzes.

B.

Im Rahmen eines im Jahr 2016 geführten Schriftenwechsels mit der ESTV bestritt die Steuerpflichtige die Steuerbarkeit ihrer „Pole Dance“-Kurse und stellte sich mit Verweis auf die konkreten Kursinhalte auf den Standpunkt, dass es sich dabei um von der Steuer ausgenommene Bildungsleistungen handle. Nachdem die ESTV eine solche Qualifikation abgelehnt hatte, verlangte die Steuerpflichtige den Erlass einer anfechtbaren Verfügung.

C.

Mit Verfügung vom 1. Dezember 2016 setzte die ESTV die von der Steuerpflichtigen geschuldete Mehrwertsteuer für die Steuerperiode 2014 (1. Januar 2014 bis 31. Dezember 2014) auf Fr. (...) zuzüglich Verzugszins fest, wobei sie feststellte, dass die Steuerforderung bereits beglichen worden sei. Zur Begründung führte die ESTV aus, bei den von der Steuerpflichtigen im Bereich „Pole Dance“ und Stretching angebotenen Kursen sei die Wissensvermittlung nicht das primär verfolgte Ziel. Damit lägen keine Bildungsleistungen im mehrwertsteuerlichen Sinn vor. Entsprechend seien die von der Steuerpflichtigen erzielten Umsätze, welche die massgebende Umsatzgrenze überschritten, steuerbar und eine Steuerpflicht ab 1. Januar 2014 gegeben.

D.

Mit Einspracheentscheid vom 15. Februar 2018 wies die ESTV die dagegen erhobene Einsprache der Steuerpflichtigen ab und bestätigte eine Mehrwertsteuerschuld für die Steuerperiode 2014 von Fr. (...) zuzüglich Verzugszins.

E.

Mit Eingabe vom 15. März 2018 erhebt die Steuerpflichtige (nachfolgend: Beschwerdeführerin) Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht. Sie beantragt sinngemäss die Aufhebung des angefochtenen Einspracheentscheids. Zur Begründung macht sie geltend, die von ihr angebotenen Gruppenkurse im Bereich „Pole Dance“ würden die Kriterien einer von der Steuer ausgenommenen Bildungsleistung im mehrwertsteuerlichen Sinn erfüllen. Allein mit den steuerbaren Umsätzen aus den Stretching-Klassen, welche auch sie als steuerbar qualifiziere, erreiche sie die für die Steuerpflicht massgebende Umsatzgrenze nicht.

F.

Mit Vernehmlassung vom 30. April 2018 beantragt die Vorinstanz, die Beschwerde sei unter Kostenfolge zulasten der Beschwerdeführerin abzuweisen und der angefochtene Einspracheentscheid zu bestätigen.

Auf die detaillierten Vorbringen der Verfahrensbeteiligten und die eingereichten Akten wird, soweit erforderlich, im Rahmen der folgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:**1.**

1.1 Gemäss Art. 31 VGG beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 VwVG, sofern sie von einer Behörde im Sinn von Art. 33 VGG erlassen wurden und in sachlicher Hinsicht keine Ausnahme nach Art. 32 VGG vorliegt. Einspracheentscheide der ESTV auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer erfüllen diese Voraussetzungen, weshalb das Bundesverwaltungsgericht für die Behandlung der vorliegenden Beschwerde sachlich und funktionell zuständig ist. Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG). Die Beschwerdeführerin ist als Adressatin des angefochtenen Entscheids zur Beschwerdeführung berechtigt (Art. 48 Abs. 1 VwVG). Auf die frist- und formgerecht (Art. 50 Abs. 1 und 52 Abs. 1 VwVG) eingereichte Beschwerde ist damit einzutreten.

1.2 Das Bundesverwaltungsgericht überprüft den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang. Die Beschwerdeführerin kann ne-

ben der Verletzung von Bundesrecht und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 VwVG).

1.3 Streitgegenstand bildet vorliegend eine Steuerforderung aus dem Jahr 2014. In materieller Hinsicht findet daher ausschliesslich das am 1. Januar 2010 in Kraft getretene MWSTG (SR 641.20) bzw. die dazugehörige MWSTV (SR 641.201) Anwendung. Massgebend ist dabei die per 1. Januar 2014 geltende Fassung des MWSTG, auf die nachfolgend auch referenziert wird. Nicht zu berücksichtigen sind im vorliegenden Fall namentlich die per 1. Januar 2018 in Kraft getretenen Änderungen des MWSTG.

Soweit im Folgenden auch auf die Rechtsprechung zum früheren Mehrwertsteuergesetz vom 2. September 1999 (aMWSTG, AS 2000 1300) bzw. zur Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (aMWSTV, AS 1994 1464) verwiesen wird, liegt der Grund darin, dass diese im vorliegenden Fall – da die gesetzlichen Vorschriften soweit hier interessierend inhaltlich nicht geändert haben – auch für das MWSTG übernommen werden kann.

1.4

1.4.1 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. 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; BVGE 2009/60 E. 2.1.2). Dazu zählt namentlich das im Mehrwertsteuerrecht geltende Selbstveranlagungsprinzip (BGE 137 II 136 E. 6.2; Urteile des BGer 2C_715/2013 vom 13. Januar 2014 E. 2.3.1, 2C_353/2013 vom 23. Oktober 2013 E. 3.3).

1.4.2 Im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht gilt der Grundsatz der freien Beweiswürdigung (BGE 130 II 485 E. 3.2; vgl. Urteil des BVerwG A-2888/2016 vom 16. Juni 2017 E. 3.1.1). 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 – trotz genügender Abklärung des Sachverhalts unter Respektierung des Untersuchungsgrundsatzes – 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; Urteil des BVer A-5162/2017 vom 4. September 2018 E. 1.4.2).

2.

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

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

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

2.3.1 Damit einer Leistung bildender Charakter im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 Bst. b MWSTG zukommt, muss gemäss Verwaltungspraxis "ihr in

erster Linie verfolgtes Ziel die Vermittlung von Wissen [...] sein" (Ziff. 2 der MWST-Branchen-Info 20 "Bildung" [gültig ab 1. Januar 2010]). Bildungsleistungen sind daher abzugrenzen von anderen Leistungen, welche zwar auch Wissen vermitteln könnten, deren in erster Linie verfolgtes Ziel indes ein anderes ist.

So können nach der Verwaltungspraxis namentlich Anlässe in den Bereichen Unterhaltung, Vergnügung, Freizeitbeschäftigung, Geselligkeit, gemeinsame Ausübung einer Tätigkeit, sportliche Betätigung etc. bildende Elemente beinhalten. Diese Leistungen seien aber keine Bildungsleistungen im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 MWSTG, weil bei diesen Leistungen die Wissensvermittlung nicht das in erster Linie verfolgte Ziel sei, sondern die Erfahrung eines Erlebnisses und/oder Abenteuers im Vordergrund stehe. Solche Leistungen hätten auch dann keinen bildenden Charakter, wenn sie Instruktionen umfassten, welche im Einzelfall nur für eine Freizeitbeschäftigung, beispielsweise der korrekten Ausübung der Tätigkeiten oder der Verhinderung von Gefahren dienen (vgl. Ziff. 2.2.1 der MWST-Branchen-Info 20 „Bildung“).

Bei Sportkursen unterscheidet die Verwaltungspraxis danach, ob diese in erster Linie *der Fitness, dem Training, der sportlichen Ertüchtigung, der Sportanimation oder der Gesundheit* dienen (Gymnastik, Aerobic, Pump, Spinning, Walking, Aquafit, Yogakurs, Bodybuilding, Krafttraining und Allezhop-Programme) oder ob das *Lernen einer sportlichen Disziplin* oder eine *Leiterausbildung* im Vordergrund steht (z.B. Tenniskurs [10 Lektionen], Karatekurs, Reitkurs, Tauchkurs, Ausbildungskurs Jugend & Sport-Leiter, Verbandsausbildungskurse). Während erstere Kurse steuerbar sind, handelt es sich bei letzteren um von der Steuer ausgenommene Bildungsleistungen (zum Ganzen: Ziff. 2.2.2 der MWST-Branchen-Info 20 „Bildung“; vgl. auch Ziff. 19.2 der MWST-Branchen-Info 24 „Sport“ [gültig ab 1. Januar 2010]). Der Verwaltungspraxis kann sodann an anderer Stelle ein Beispiel im Zusammenhang mit einem Tanzkurs entnommen werden: Demgemäss erbringen Tanzschulen, welche einen (von einer Drittperson erarbeiteten) 10 Lektionen dauernden Tanzkurs für Anfänger durchführen, eine von der Steuer ausgenommene Bildungsleistung (Ziff. 4.13 in fine MWST-Branchen-Info 20 „Bildung“).

2.3.2 Als von der Steuer ausgenommenen „Kurs“ im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 Bst. b MWSTG definiert die Verwaltungspraxis eine *„zusammenhängende Folge von Unterrichtsstunden, die eine zeitlich begrenzte, auf die Erreichung eines definierten Lernziels gerichtete, schulmässige*

Ausbildung in einem Fach oder einer Fächergruppe ermöglichen. Die Kursdauer spielt dabei keine Rolle. Als Kurs können ein- oder mehrstündige, halb-, ein- oder mehrtägige, sich auf Wochen, Monate oder Jahre ausdehnende Unterrichtssequenzen in Frage kommen. Ebenfalls unter diese Steuerausnahme fallen Probe- und Schnupperlektionen“ (Ziff. 1.6 der MWST-Branchen-Info 20 „Bildung“).

2.4 Auch die Rechtsprechung hat sich bereits mit der Abgrenzung von Bildungsleistungen zu anderen Leistungen beschäftigt.

2.4.1 Das Bundesverwaltungsgericht hat dabei die Verwaltungspraxis (vgl. vorn E. 2.3.1), wonach es für die mehrwertsteuerliche Qualifikation der Leistung entscheidend sei, ob die Wissensvermittlung das in erster Linie verfolgte Ziel darstellt (von der Steuer ausgenommene Bildungsleistung) oder ob andere Ziele im Vordergrund stehen (steuerbare Leistung), bestätigt (vgl. Urteil des BVerG A-5906/2013 vom 1. April 2014 E. 3.5.2; so im Ergebnis auch die nachfolgend in E. 2.4.2 f. zitierten Urteile).

2.4.2 Das Bundesgericht hat in Bezug auf die Qualifikation von Sportkursen in grundsätzlicher Weise festgehalten, dass als von der Steuer ausgenommene Bildungsleistungen alle Tätigkeiten zu verstehen seien, die eng mit einer erzieherischen oder bildenden Zielsetzung zusammenhängen bzw. die vor allem dazu dienen, Wissen zu vermitteln oder zu vertiefen, oder die zumindest dem Erwerb von Kenntnissen oder Fertigkeiten dienen (Urteile 2A.485/2004 vom 18. Mai 2005 E. 7.2 und 2A.756/2006 vom 22. Oktober 2007 E. 3.1.2).

2.4.3 In seinem Grundsatzurteil 2A.485/2004 vom 18. Mai 2005 hatte sich das Bundesgericht konkret mit in einem Fitnesscenter angebotenen Kursen im Bereich Stretching, Rücken- und Herz-Kreislaufgymnastik, Stärkung der Bauch- und Gesäßmuskulatur, gemeinsamer Rehabilitation sowie individuell zugeschnittener (korrektiver oder präventiver) Krafttrainings zu befassen. Das Bundesgericht hielt, damals noch zu Art. 14 Abs. 9 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (AS 1994 1464), fest, diese Kurse dienten in erster Linie dazu, das körperliche und persönliche Wohlbefinden zu steigern. Im Vordergrund stehe nicht die Wissensvermittlung oder der Erwerb von Fertigkeiten («savoir-faire»), weshalb keine Bildungsleistungen vorlägen (vgl. E. 7.2 des bundesgerichtlichen Urteils).

2.4.4 Mit Urteil 2A.756/2006 vom 22. Oktober 2007 bestätigte das Bundesgericht diese Rechtsprechung auch in Anwendung von Art. 18 Abs. 11 aMWSTG. Es qualifizierte die im konkreten Fall in einem Sport- oder Fitnesscenter angebotenen Fitness-, Aerobic-, Spinning- und Gymnastikkurse als steuerbar. Diese Leistungen dienten insgesamt der Verbesserung des persönlichen und körperlichen Wohlbefindens der betroffenen Personen und nicht der Aus- und Weiterbildung oder dem Erwerb von Fertigkeiten (E. 3.1.2 des bundesgerichtlichen Entscheids). Beim Fitnessstraining, Spinning, Aerobic oder Gymnastik gehe es nicht um das Erlernen von Fähigkeiten. Vielmehr handle es sich dabei primär um körperliche Ertüchtigung z.B. durch Stärkung der Muskulatur oder der Steigerung des körperlichen Wohlbefindens. Solche Zielsetzungen seien nicht dem Bildungsbereich zuzuordnen. Allfällige mit den angebotenen Leistungen verbundene Instruktionen stellten in jedem Fall Nebenleistungen dar, die das Schicksal der Hauptleistung teilen (ebenda, E. 3.2). Detailliert setzte sich das Bundesgericht sodann mit der Frage auseinander, ob die Unterwerfung von Fitness-, Aerobic-, Gymnastik- oder Spinningkursen unter die Mehrwertsteuer zu einer rechtsungleichen Behandlung führe, wenn Kletter-, Tennis- oder Judokurse als von der steuerausgenommene Bildungsleistungen betrachtet würden (ebenda, E. 4.2.1 ff.). Es kam zum Schluss, dass es sachlich begründet sei, zwischen Tätigkeiten, die jemanden auf einem bestimmten Gebiet in der Erreichung eines gesteckten Lernzieles durch regelmäßige fachliche Instruktion, Betreuung und Kontrolle der erzielten Fortschritte fördern (von der Steuer ausgenommene Bildungsleistung) und Aktivitäten, die der begleiteten Sportausübung und der Sportanimation (z.B. Tennis- oder Langlaufwochen, Bergtouren u.a.m.) zuzurechnen seien, zu unterscheiden. Unter dem Aspekt der Gleichbehandlung sei eine solche Differenzierung nicht zu beanstanden (vgl. ebenda, E. 4.2.3).

3.

Im vorliegenden Fall ist streitig, ob die von der Beschwerdeführerin angebotenen Kurse im Bereich „Pole Dance“ als Bildungsleistung objektiv von der Mehrwertsteuer ausgenommen sind und die Beschwerdeführerin gegebenenfalls zu Unrecht als subjektiv steuerpflichtig betrachtet wurde. Mit Blick auf die Verwaltungspraxis und Rechtsprechung ist für die Beantwortung dieser Streitfrage entscheidend, ob beim „Pole Dance“-Angebot der Beschwerdeführerin die Wissensvermittlung oder der Erwerb von Fertigkeiten das in erster Linie verfolgte Ziel darstellt oder ob andere Ziele, namentlich die Fitness, körperliche Ertüchtigung oder die gemeinsame Sportausübung im Vordergrund stehen (vgl. E. 2.3.1 und E. 2.4).

3.1 Die Vorinstanz geht von steuerbaren Umsätzen aus. Sie schliesst das Vorliegen von Bildungsleistungen im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 MWSTG im Wesentlichen mit der Begründung aus, beim „Pole Dance“-Angebot der Beschwerdeführerin stünde – auch wenn dieses unbestrittenmassen bildende Elemente beinhalte – nicht die Wissensvermittlung, sondern die körperliche Ertüchtigung bzw. die Steigerung der Leistungsfähigkeit der Teilnehmerinnen und die gemeinsame Sportausübung im Vordergrund.

Demgegenüber ist die Beschwerdeführerin der Auffassung, ihre „Pole Dance“-Kurse seien als Bildungsleistung von der Steuer ausgenommen. Anders als bei den von ihr ebenfalls angebotenen (auch nach ihrer Auffassung steuerbaren) Stretching-Kursen, bei denen einziges Ziel die Verbesserung der Dehnbarkeit des Körpers sei, werde in den „Pole Dance“-Kursen Wissen und Können gemäss einem Kursprogramm schrittweise erarbeitet. Es gehe bei ihren Kursen nicht primär um Fitness. Das Hauptziel bestehe darin, die Elemente („Tricks“) des „Pole Dance“ zu erlernen.

3.2 Im Folgenden ist im Rahmen der Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts auf die detaillierten Vorbringen der Beschwerdeführerin und die ins Recht gelegten Beweismittel näher einzugehen.

3.2.1 Mit Schreiben vom 28. Januar 2016, mit dem sie erstmals die Steuerbarkeit der „Pole Dance“-Kurse bestritt, liess die Beschwerdeführerin der ESTV diverse Ausdrücke ihrer Website aus dem Jahr 2016 und Unterrichtsprogramme, welche sich gemäss eigenen Angaben an die Instruktorinnen richten, einreichen.

Auf den Website-Ausdrucken ist unter dem Titel „Pole Dance“ zu lesen: *„Pole Dance ist unser Kernthema. Eigentlich dreht sich alles um Pole Dance. Entsprechend bieten wir Pole Dance auf allen Stufen an. Diese Stufen sind nicht sehr strikt. Die Idee ist möglichst Tänzerinnen mit der gleichen Erfahrung zusammen zu unterrichten. Kurse auf jeder Stufe bestehen jeweils aus einer Kursperiode von 10 mal 90 Minuten. Zusätzlich sind Privatlektionen möglich (...)“*. Im Wochenplan sind die verschiedenen Kurse (Stufen: Beginner, Intermediate, Pre-Advanced, Advanced und Master) mit jeweiliger Zeitangabe und Instruktorin ersichtlich. Wie die Beschwerdeführerin überzeugend dargelegt und mit einem Screenshot der Homepage betreffend das Jahr 2013 dokumentiert hat, war es zudem durch Klicken auf die den einzelnen Kursen zugeordneten Symbole möglich, die Kursdetails, namentlich Kursort und Kursdauer, abzurufen.

Die Unterrichtsprogramme der Stufen Beginner, Intermediate und Pre-Advanced sind unterschiedlich gegliedert. Die Unterrichtsprogramme Beginner 1-3 und Intermediate 1-3 beschreiben den jeweiligen Inhalt jeder einzelnen Lektion (Beschreibung und Fotos der zu erlernenden Elemente, Repetition der erlernten Elemente und Zusammenführen zu einer Choreographie). Das Unterrichtsprogramm Pre-Advanced 1-5 listet die in den Levels 1-5 zu erlernenden, aufeinander aufbauenden Elemente auf. Bezüglich der Leistungsstufen Advanced und Master sind keine Unterrichtsprogramme aktenkundig.

Bereits in ihrer Bestreitung vom 14. August 2016 machte die Beschwerdeführerin geltend, das Unterrichtsprogramm zeige, dass die Kurse aufbauend seien und immer wieder neue Lerninhalte vermittelt würden. Dieses Kursprogramm diene den Lehrerinnen als Auftrag. Neue Schülerinnen würden entsprechend ihren Vorkenntnissen in die richtige Klasse eingeordnet. Massgebend sei dabei nicht, wie fit eine Schülerin sei, sondern welche Elemente sie bereits könne.

3.2.2 Im Rahmen des vorinstanzlichen Einspracheverfahrens hat die Beschwerdeführerin sodann zur Veranschaulichung der Abläufe, namentlich in Bezug auf den Kurseintritt und die Klasseneinteilung, aus dem Jahr 2015 stammende Auszüge aus ihrer Kundenkorrespondenz eingereicht. Daraus ist ersichtlich, dass Interessentinnen zunächst nach dem Stand ihrer Vorkenntnisse auf dem Gebiet des „Pole Dance“ gefragt werden (wie lange und welche „Tricks“ wurden bereits gelernt?) und eine Probelektion in einem mutmasslich passenden Kurs vereinbart wird. Nach der Probelektion erfolgt dann die definitive Zuteilung zu einem dem Niveau der Interessentin entsprechenden Kurs. Es wird auf die Kursperioden (10 Lektionen) und die Kosten pro Kurs hingewiesen. Ein Einstieg ist dabei offenbar auch in eine laufende Kursperiode möglich, wobei die verbleibenden Lektionen zu bezahlen sind. Im Übrigen wird die Bezahlung der gesamten Kursperiode bei Kursbeginn verlangt.

Die Beschwerdeführerin führte mit Blick auf die Beispiele von Kommunikationen mit Schülerinnen in ihrer Einsprache aus, dass jede Klasse ein klar definiertes Leistungsniveau habe. Es sei unmöglich in eine Klasse zu kommen, welche zu hoch sei, denn es werde nicht einfach zusammen trainiert mit Unterstützung einer Instruktorin, sondern es sollten klar definierte Elemente gelernt werden.

Weiter veranschaulichte die Beschwerdeführerin in der Einsprache mit einer Liste der „Tricks“, welche die „Beginner“ erlernen sollen, dass bei ihren Kursen nicht die Fitness oder die Kraft das in erster Linie verfolgte Ziel sei. Die meisten dieser „Tricks“ erforderten nämlich keine Fitness. Vielmehr gehe es um die Koordination der Bewegungen. Zwar sei es korrekt, dass die Kraft eines Anfänger-Schülers nicht ausreiche, um Elemente der höheren Stufen auszuführen. Die Erarbeitung der Kraft sei aber nicht primäres Ziel, sondern Hauptziel sei das Erlernen der Elemente des „Pole Dance“.

3.3 Diese Vorbringen und Beweismittel sind im Folgenden zu würdigen. Dabei ist vorab festzuhalten, dass die ESTV nicht grundsätzlich in Zweifel zieht, dass sich die Pole-Dance-Kurse der Beschwerdeführerin namentlich auf die von ihr eingereichten Unterrichtsprogramme stützen. Mangels gegenteiliger Anhaltspunkte in den Akten kann in Bezug auf die Kursinhalte auf die Unterrichtsprogramme und die glaubhaften Ausführungen der Beschwerdeführerin abgestellt werden.

3.3.1 In Würdigung der vorliegenden Akten, namentlich der Unterrichtsprogramme sowie der nachvollziehbaren Ausführungen der Beschwerdeführerin in der Beschwerde und in den vorinstanzlichen Eingaben ist für das Gericht erstellt, dass es bei den „Pole Dance“-Kursen der Beschwerdeführerin darum geht, „Pole Dance“ als solchen zu erlernen. In den Kursen werden die einzelnen „Tanzfiguren“ (sog. Tricks) gezeigt, umgesetzt und schliesslich zu einer Choreographie aneinandergereiht. Die „Tricks“ weisen verschiedene Schwierigkeitsgrade auf, wobei erst bei den schwierigeren (nicht aber bei den leichteren) Elementen die Dehnbarkeit des Körpers und Kraft eine wichtige Rolle spielen. Ebenfalls ist davon auszugehen, dass die richtige Technik für den Fortschritt beim „Pole Dance“ von grosser Bedeutung ist. Die Beschwerdeführerin hat überzeugend dargelegt, dass in ihren „Pole-Dance“-Kursen auf das Erlernen der „Tricks“ und deren korrekte Ausführung fokussiert wird, wobei gemäss den aktenkundigen Unterrichtsprogrammen pro Lektion à 90 Minuten in der Regel drei oder mehr neue Elemente eingeführt werden und die bereits erlernten Elemente aus der vorangehenden Lektion repetiert werden. Es kann somit festgehalten werden, dass die „Pole Dance“-Kurseinheiten in erster Linie dem Erlernen der neuen Elemente dienen und somit die Instruktion, das Vermitteln der Technik und einer korrekten Ausführung der „Tricks“, den im Vordergrund stehenden Bestandteil des Kursinhalts bilden und nicht bloss von untergeordneter Bedeutung sind. Dafür spricht auch, dass die Beschwerdeführerin ergänzend zu den strittigen „Pole-Dance“-Kursen separate Stretching-

Klassen und – wie sich den aktenkundigen Website-Ausdrucken entnehmen lässt – samstags ein freies Training anbietet und so das (nicht von der Steuer ausgenommene) „Basistraining“ zum Erwerb der Kraft und Flexibilität aus den hier zu beurteilenden Kursen ausgegliedert ist. Zudem erwartet die Beschwerdeführerin gemäss eigenen Angaben, dass ihre Schülerinnen die nötige Kraft mittels Übungen zu Hause erarbeiten.

Das Gericht gelangt daher zur Überzeugung, dass es beim „Pole-Dance“-Angebot der Beschwerdeführerin in erster Linie um den Erwerb von Kenntnissen bzw. Fertigkeiten geht, was nach der Rechtsprechung zur Qualifikation als ausgenommene Bildungsleistung führt (oben E. 2.4.2). Anders als in den von der Rechtsprechung beurteilten Kursen (E. 2.4.3 f.), steht – wie die Beschwerdeführerin anschaulich dargelegt und belegt hat – nicht die körperliche Ertüchtigung oder die Steigerung der Fitness und des körperlichen Wohlbefindens im Vordergrund.

Das Bundesverwaltungsgericht sieht denn auch – von einem einzig wesentlichen wertneutralen Bildungsstandpunkt her betrachtet – keinen entscheidenden Unterschied zwischen dem Beibringen von Schlägen beim Tennis (Rückhand, Volley, etc.) oder von Tanzschritten und -figuren beim klassischen Tanz oder von Techniken beim Karate, was in der Praxis der ESTV als ausgenommen behandelt wird (E. 2.3.1 letzter Absatz), und dem Vermitteln von „Pole-Dance-Tricks“, wie dies in der Schule der Beschwerdeführerin erfolgt. Auch im Lichte der in den Praxisfestlegungen der ESTV zitierten Beispiele für ausgenommene Sportkurse rechtfertigt sich vorliegend die Annahme einer ausgenommenen Bildungsleistung.

3.3.2 Soweit die ESTV der Auffassung ist, bei einer Lektion von 90 Minuten, in der lediglich ca. drei bis sechs Tricks erlernt würden, könne die Wissensvermittlung gegenüber der praktischen Durchführung und repetitiven, trainingshaften Übung nicht dominieren, ist ihr nicht zu folgen.

Eine Bildungsleistung liegt nicht nur dann vor, wenn Wissen auf einer rein theoretischen Ebene vermittelt wird. Geht es darum, einen bestimmten Bewegungsablauf zu erlernen, gehört neben dem Vermitteln der theoretischen Grundlagen auch notwendigerweise die praktische Umsetzung dazu. Erst auf diese Weise werden komplexe Figuren und Bewegungsabläufe tatsächlich erlernt, können Fehler in der Umsetzung korrigiert, Techniken verfeinert und insgesamt eine dynamische Ausführung erreicht werden. Entsprechend werden auch Tenniskurse – die auch gemäss Verwal-

tungspraxis (zumindest für „10 Lektionen“) als von der Steuer ausgenommen gelten (E. 2.3.1) – nicht in Seminarräumen absolviert, sondern auf dem Spielfeld. Bei einem Tenniskurs dürfte das Ausführen der einzelnen Schläge und Techniken regelmässig einen grossen Teil der Kurszeit in Anspruch nehmen. Es ist deswegen nicht schädlich, wenn es sich in dieser Hinsicht bei den Kursen der Beschwerdeführerin ebenso verhält. Erst die mit der theoretischen Wissensvermittlung einhergehende praktische Umsetzung bietet der Instruktorin die Möglichkeit, die Teilnehmerinnen effektiv zu fördern und hilft diesen, sich sämtliches Wissen anzueignen, um die „Tricks“ des „Pole Dance“ korrekt auszuführen.

Weil nach dem Gesagten die praktische Umsetzung beim Erlernen von „Pole Dance“ dazugehört, ist mit Blick auf die 90-minütige Dauer einer Kurseinheit und den jeweiligen Lektionsinhalt von mehreren neuen Tricks davon auszugehen, dass bei den Kursen der Beschwerdeführerin das bloss repetitive Training, d.h. das Wiederholen von bereits Gelerntem, nicht im Vordergrund steht. Daran ändert auch nicht, dass die Kursinhalte der jeweils vorherigen Lektion nochmals wiederholt werden. Dies dient letztlich der Kontrolle der Fortschritte, was ebenfalls einen wichtigen Bestandteil beim Erlernen einer Fertigkeit darstellt.

3.3.3 Die ESTV verweist sodann zur Begründung ihrer Auffassung, wonach eine Fitnessaktivität vorliege, auf eine Definition von „Pole Dance“, welche auf der Website der ehemaligen „Pole Dance“- Schule von B. _____ (www.poledancingschool.com [nicht mehr abrufbar]) nachzulesen war und auf welche die Homepage der Beschwerdeführerin verwies. Darin wurde „Pole Dance“ wie folgt umschrieben: *„Pole dancing is a unique dance form that combines strength, coordination, cardiovascular exercise, elegance, posture and flexibility in a dynamic and fun way that is never boring, never feels like a fitness class and always gives you a great workout. It's not only a great new way to get fit, but also a wonderfully empowering experience for women“*.

Vorliegend ist jedoch nicht das (nicht aktenkundige) „Pole Dance“- Angebot von B. _____ zu beurteilen, und auch der Umstand, dass sich auf der Homepage der Beschwerdeführerin offenbar ein Link auf die erwähnte Website von B. _____ befand, vermag am Gesagten nichts zu ändern. Vielmehr ist festzuhalten, dass das auf konkrete Unterrichtsprogramme gestützte Angebot der Beschwerdeführerin in erster Linie dem Erlernen einer Fertigkeit dient. Ebenso wenig kann aus der früher von der Beschwerdeführerin auf der Website erwähnten Definition von „Pole Dance“ als Sport auf

eine blossе Fitnessaktivität geschlossen werden, zumal die Verwaltungspraxis gewisse Sportkurse ohne Weiteres als Bildungsleistung anerkennt.

3.3.4 Das „Pole Dance“- Angebot der Beschwerdeführerin unterscheidet sich schliesslich auch rechtswesentlich von den in einem Fitnesscenter angebotenen Kursen (Aerobic, Spinning, etc.), die den in E. 2.4.3 und E. 2.4.4 erwähnten Gerichtsurteilen zugrunde lagen. Abgesehen vom bereits oben (E. 3.3.2 ff.) Gesagten, bietet die Beschwerdeführerin die hier zur Diskussion stehenden „Pole Dance“- Kurse in eigens zu diesem Zweck betriebenen Tanzstudios an und führt ergänzend – zur Erreichung der notwendigen Basis – Stretchingklassen (vgl. zur Zwecksetzung gemäss Handelsregistereintrag: Sachverhalt Bst. A). Zu beurteilen ist vorliegend also nicht ein ergänzendes Sport- oder Bewegungsangebot eines Fitnesscenters.

3.3.5 Zusammengefasst kommt das Gericht zum Schluss, dass das „Pole Dance“-Angebot der Beschwerdeführerin – und einzig und ausschliesslich dieses ist vorliegend zu beurteilen – weder in erster Linie der Steigerung des körperlichen oder geistigen Wohlbefindens bzw. der Fitness dient noch als lediglich begleitete Sportausübung bzw. als Sportanimation qualifiziert werden kann. Vielmehr steht bei diesem Angebot das Erlernen einer Sportdisziplin und damit zusammenhängenden Kenntnissen und Fertigkeiten im Vordergrund, womit rechtsprechungsgemäss (E. 2.4) von einer Bildungsleistung auszugehen ist.

3.4 Es bleibt weiter zu beurteilen, ob das Angebot der Beschwerdeführerin als Kurs im Sinne der MWST-Branchen-Info „Bildung“ qualifiziert werden kann, namentlich ob es sich dabei um 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* (zur vollständigen Definition: E. 2.3.2).

Beim „Pole Dance“- Angebot der Beschwerdeführerin geht es darum, die Teilnehmerinnen in der Erreichung der in den Unterrichtsprogrammen vordefinierten Lernziele durch wöchentliche fachliche Instruktion, Betreuung und Kontrolle der erzielten Fortschritte zu fördern. Die jeweilige Kursdauer beträgt 10 Wochen, wobei wöchentlich eine Lektion à 90 Minuten vorgesehen ist. Fachlich bauen die einzelnen Kurse aufeinander auf, so dass der Besuch eines höheren Levels ohne Beherrschen der in tieferen Klassen erlernten Elemente nicht möglich ist. Damit erfüllt das Angebot der Beschwerdeführerin die in der Verwaltungspraxis vorgegebenen Kriterien

eines Kurses in geradezu typischer Weise und es sind somit alle Voraussetzungen einer von der Steuer ausgenommenen Bildungsleistung gegeben.

3.5 Im Ergebnis ist festzuhalten, dass die „Pole-Dance“-Kurse der Beschwerdeführerin objektiv von der Mehrwertsteuer ausgenommen sind und die in diesem Zusammenhang erzielten Umsätze daher bei der Ermittlung des für die subjektive Steuerpflicht massgebenden Umsatzes nicht zu berücksichtigen sind (E. 2.2). Vorliegend ist unbestritten, dass die Beschwerdeführerin mit ihren (objektiv) steuerbaren Umsätzen aus den Stretching-Kursen die Umsatzschwelle für die Steuerpflicht nicht erreicht, weshalb sie von der ESTV zu Unrecht als subjektiv steuerpflichtig qualifiziert wurde und folglich für die hier strittigen Steuerjahre keine Mehrwertsteuern geschuldet sind. Die Beschwerde ist somit vollumfänglich gutzuheissen und der angefochtene Einspracheentscheid ist aufzuheben.

4.

4.1 Ausgangsgemäss sind der Beschwerdeführerin keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG e contrario). Der geleistete Kostenvorschuss im Betrag von Fr. 2'800.-- ist ihr nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten. Der Vorinstanz können keine Verfahrenskosten auferlegt werden (Art. 63 Abs. 2 VwVG).

4.2 Die obsiegende Beschwerdeführerin ist nicht vertreten. Da weder geltend gemacht noch ersichtlich ist, dass ihr erhebliche Auslagen erwachsen sind, ist ihr keine Parteientschädigung zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG sowie Art. 8 und Art. 13 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird gutgeheissen und der angefochtene Einspracheentscheid der ESTV vom 15. Februar 2018 wird aufgehoben.

2.

Es werden keine Verfahrenskosten erhoben. Der geleistete Kostenvorschuss im Betrag von Fr. 2'800.-- wird der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

3.

Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

4.

Dieses Urteil geht an:

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

(Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.)

Die vorsitzende Richterin:

Die Gerichtsschreiberin:

Sonja Bossart Meier

Kathrin Abegglen Zogg

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 BGG). Die Rechtschrift 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: