



---

Abteilung I  
A-5966/2018

## Urteil vom 2. Mai 2019

---

Besetzung

Richter Michael Beusch (Vorsitz),  
Richter Daniel Riedo, Richterin Marianne Ryter,  
Gerichtsschreiberin Monique Schnell Luchsinger.

---

Parteien

**A. \_\_\_\_\_ AG,**  
vertreten durch lic. iur. Gregor Marcolli, Fürsprecher,  
Beschwerdeführerin,

gegen

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

---

Gegenstand

Mehrwertsteuer (2010 - 2015).

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

Die A. \_\_\_\_\_ AG (nachfolgend Aktiengesellschaft) mit Sitz in (Ort) ist seit dem 6. Februar 1978 im Handelsregister des Kantons (Name) eingetragen und bezweckt gemäss dem entsprechenden Auszug die Führung einer Karateschule (etc.).

Seit vielen Jahren betreibt sie jedoch nur noch eine Karateschule. Das effektive Dienstleistungsangebot umfasst hierbei nicht nur Karateunterricht für Kinder und Erwachsene, sondern auch Fitness- und Wellnessangebote.

**B.**

Nach Aufforderung durch die Eidgenössische Steuerverwaltung (nachfolgend ESTV) reichte die Aktiengesellschaft den ausgefüllten Fragebogen zur Abklärung der Mehrwertsteuerpflicht ein. Dieser ist vom 10. Juli 2013 datiert. Gemäss den darin enthaltenen Angaben erzielte die Aktiengesellschaft folgende Jahresumsätze:

2007	Fr.	(>100'000)
2008	Fr.	(>100'000)
2009	Fr.	(>100'000)
2010	Fr.	(>100'000)
2011	Fr.	(>100'000)
2012	Fr.	(>100'000)

In ihrem begleitenden Schreiben vom 19. Juli 2013 erklärte sie hierzu, dass sie in erster Linie eine Kickbox-Schule sei und auch bleiben werde. Ihr Fitnessbereich sei nur ein kleiner Nebenbereich.

**C.**

Mit Schreiben vom 30. Juli 2013 teilte die ESTV der Aktiengesellschaft mit, dass diese mit Wirkung ab 1. Januar 2008 unter der MWST-Nr. (Nummer) ins Mehrwertsteuerregister eingetragen worden sei.

**D.**

Nach umfangreicher Korrespondenz zwischen der Aktiengesellschaft und

der ESTV forderte Letztere mit Schreiben vom 2. Dezember 2015 die Aktiengesellschaft zur Einreichung von Unterlagen auf, welche die Umsätze belegen und gestützt auf welche die geschuldete Steuer für die Steuerperioden 2008 bis 2014 festgesetzt werden könne.

#### **E.**

In der Folge forderte die ESTV mit Verfügung vom 2. März 2016 von der Aktiengesellschaft für die Steuerperiode 1. Quartal 2008 bis 4. Quartal 2008 (Zeitraum vom 1. Januar 2008 bis 31. Dezember 2008) Mehrwertsteuern in der Höhe von Fr. (Betrag) und für die Steuerperiode 1. Quartal 2009 bis 4. Quartal 2009 (Zeitraum vom 1. Januar 2009 bis 31. Dezember 2009) solche von Fr. (Betrag) ein, jeweils zuzüglich Verzugszinsen.

#### **F.**

Dagegen erhob die Aktiengesellschaft mit Eingabe vom 18. April 2016 bei der ESTV Einsprache und beantragte, die Verfügung vom 2. März 2016 sei aufzuheben. Ferner sei festzustellen, dass ihre Leistungen betreffend Kinderkickboxing sowie Kickboxingkurse für Erwachsene (Anfänger und Fortgeschrittene) von der Mehrwertsteuerpflicht ausgenommen seien. Alsdann sei festzustellen, dass sie mit ihren Leistungen betreffend Fitness, Tae Bo, Krafttraining, Dampfbad und Solarium einen Umsatz von weniger als Fr. 100'000.- erziele. Eventualiter sei sie mit Wirkung für die Zukunft der Mehrwertsteuer zu unterstellen; alles unter Kosten- und Entschädigungsfolge.

Die Aktiengesellschaft führte im Wesentlichen aus, dass ihre Kickboxingkurse steuerbefreite Sportkurse seien und die von ihr angebotenen Fitnessleistungen „den massgebenden Umsatz“ nicht erreichen würden. Ergänzend brachte sie vor, dass nach ihrer Kenntnis kein einziges Mitglied des Schweizerischen Kick-Boxing-Verbandes (SKBV) Mehrwertsteuern abrechne. Sie berief sich insbesondere auf den Grundsatz der Gleichbehandlung im Unrecht. Weiter machte sie Anspruch auf Vertrauensschutz geltend, da sie eine Praxisänderung der ESTV vermutete.

#### **G.**

Im Rahmen des die Steuerperiode 1. Quartal 2008 bis 4. Quartal 2009 betreffenden Einspracheverfahrens führte die ESTV bei der Aktiengesellschaft am 29. November 2016 eine Mehrwertsteuerkontrolle durch und schloss diese für die entsprechenden Steuerperioden mit der Einschätzungsmitteilung Nr. (Nummer) vom 14. Februar 2017 ab. Gleichentags erliess sie die Einschätzungsmitteilung Nr. (Nummer) für die Steuerperiode

2010 (1. Januar 2010 bis 31. Dezember 2010) mit welcher sie einen Steuerbetrag von Fr. (Betrag) einforderte, zuzüglich Verzugszinsen zu 4,5 % vom 15. Oktober 2010 bis 31. Dezember 2010, sowie zu 4 % ab 1. Januar 2012. Ebenfalls gleichentags erliess sie die Einschätzungsmitteilung Nr. (Nummer) für die Steuerperioden 2011 bis 2015 (1. Januar 2011 bis 31. Dezember 2015), mit welcher sie einen Steuerbetrag von total Fr. (Betrag) einforderte, zuzüglich Verzugszinsen zu 4 % ab 30. April 2014 (mittlerer Verfall).

#### **H.**

Dagegen wendete der Rechtsvertreter der Aktiengesellschaft mit Eingabe vom 15. März 2017 im Wesentlichen ein, die Beschwerdeführerin sei nicht mehrwertsteuerpflichtig.

#### **I.**

Nach dem Erlass eines Einspracheentscheids für die Steuerperioden 1. Quartal 2008 bis 4. Quartal 2009 am 18. Dezember 2017 setzte die ESTV mit Verfügung vom 7. Juni 2018 die Mehrwertsteuerschuld der Aktiengesellschaft für die Steuerperioden 2010 bis 2015 fest (für 2010: Fr. [Betrag]; für 2011: Fr.[Betrag]; für 2012: Fr. [Betrag]; für 2013: Fr. [Betrag]; für 2014: Fr. [Betrag]; für 2015: Fr. [Betrag]), zuzüglich Verzugszinsen zu 4 % seit dem 31. Dezember 2013 (mittlerer Verfall).

#### **J.**

Nachdem der Vertreter der Aktiengesellschaft den Einspracheentscheid für die Steuerperiode 1. Quartal 2008 bis 4. Quartal 2009 am 1. Februar 2018 mittels Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht angefochten hatte (Verfahren A-719/2018), reichte er betreffend die Steuerperioden 2010 bis 2015 mit Schreiben vom 6. Juli 2018 auch Einsprache gegen die Verfügung vom 7. Juni 2018 ein.

#### **K.**

Mit Einspracheentscheid vom 17. September 2018 wies die ESTV die Einsprache ab und bestätigte die Steuerforderung für die Steuerperioden 2010 bis 2015, zuzüglich Verzugszinsen.

Die ESTV wies zudem das von der Aktiengesellschaft gestellte Sistierungsbegehren ab, da die Mehrwertsteuer für die Steuerperiode 2010 bis Ende 2020 zu veranlagten sei, ansonsten sie verjähren würde.

In materieller Hinsicht war im Einspracheverfahren einzig noch strittig, ob die von der Aktiengesellschaft angebotenen Kickboxingtrainings für Erwachsene als Bildungsleistung im Sinne von Art. 21. Abs. 2 Ziff. 11 Bst. b des Bundesgesetzes vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (Mehrwertsteuergesetz, MWSTG, SR 641.20) zu qualifizieren seien oder ob diesbezüglich eine zum Normalsatz steuerbare begleitete Sportausübung vorliege.

Der Sportler bezahle halbjährlich einen Beitrag, welcher es ihm ermögliche, zu den seinem Niveau entsprechenden Trainingszeiten (Anfänger oder Fortgeschrittene) frei die Trainingsräumlichkeiten zu betreten. Insofern bezahle der Sportler für den Zutritt zu den Trainingsräumlichkeiten inkl. Trainer und Trainingspartner, nicht jedoch für eine gewisse Anzahl „Unterrichtsstunden“. Für die bezahlte Leistung (halbes Jahr oder Jahr) gebe es kein vordefiniertes Lernziel. Die Anfänger würden zwar in einer separaten Gruppe „unterrichtet“, jedoch fehle es auch hier an der aufbauenden, auf ein festgesetztes Lernziel und auf eine bestimmte Dauer ausgerichtete Struktur der Leistung, weshalb auch beim Anfängertraining keine Bildungsleistung vorliege. Denn der Sportler könne eine Prüfung zur Erlangung eines Schülergrades (Gürtelfarbe) ablegen, sobald er die entsprechenden Anforderungen erfülle. Somit stelle die Prüfung keinen Abschluss eines von der Aktiengesellschaft angebotenen Kurses dar. Auch bei den Anfängerkursen sei ein Einstieg jederzeit möglich, und liege es auch hier an den Fähigkeiten des Einzelnen, wann er die Gelbgurtprüfung ablege. Der von der Aktiengesellschaft angebotene Kickboxingunterricht für Erwachsene umfasse nur in geringfügigem Umfang Bildungsleistungen im Sinne der Mehrwertsteuer. In den Trainings werde nur zu einem kleinen Teil neues Wissen vermittelt. In der Hauptsache würde der Sportler bereits bekannte Techniken üben und verfeinern, worin ihn der Trainer begleite. Zudem bestehe das Training zu einem grossen Teil aus Übungen für den Kraftaufbau, die Steigerung der Ausdauer, die Verbesserung der Koordination und der Entspannung. Demzufolge handle es sich um eine angeleitete sportliche Betätigung (Training), die in erster Linie die körperliche Ertüchtigung, die Selbstwahrnehmung, die Persönlichkeitsbildung und daraus resultierend die Verbesserung des Wohlbefindens der Teilnehmer zum Ziel habe.

Wohl werde in MWST-Branchen-Info 20 „Bildung“ (nachfolgend MBI 20, in der im massgeblichen Zeitraum anwendbaren Fassung) der Karatekurs als Beispiel für eine steuerausgenommene Bildungsleistung aufgeführt, indes setze die ESTV hierbei voraus, dass dieser Kurs die in Ziff. 2.5 MBI 20

genannten Kriterien erfülle und hierbei die Wissensvermittlung im Vordergrund stehe. Die ESTV habe auch keine Praxisänderung vorgenommen. Es könne aufgrund der eingereichten Unterlagen, die eine andere Anbieterin betreffen, im vorliegenden Verfahren nicht schlüssig beurteilt werden, ob deren damaliges Angebot einen vergleichbaren Sachverhalt betreffe und ob der Aktiengesellschaft eine Falschauskunft erteilt worden sei.

Da jeweils der Einzelfall zu prüfen sei, könne aus dem Umstand, dass ein anderes Kickboxunternehmen nicht im Register der Mehrwertsteuer eingetragen sei, auch nicht geschlossen werden, die ESTV habe dessen Umsätze als von der Steuer ausgenommen betrachtet. Die Rechtsgleichheit sei somit gewahrt. Die ESTV verfolge auch keine rechtswidrige Praxis. Vielmehr sei ihre langjährige und publizierte Praxis gerichtlich bestätigt worden. Es sei zudem nicht aktenkundig, dass der Aktiengesellschaft in den Jahren 2001 eine anderweitige telefonische Auskunft erteilt worden sei.

#### L.

Gegen diesen Entscheid liess die Aktiengesellschaft (nachfolgend Beschwerdeführerin) mit Eingabe vom 17. Oktober 2018 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht mit folgenden Anträgen erheben:

1. Der Einspracheentscheid vom 17. September 2018 sei aufzuheben.
2. Es sei festzustellen, dass die folgenden Leistungen der A. \_\_\_\_\_ („Beschwerdeführerin“) gestützt auf Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 Bst. b MWSTG (vormals Art. 18 Ziff. 11 Bst. b aMWSTG) von der Steuer ausgenommen sind:
  - Kickboxingkurse für Anfänger;
  - Kickboxingkurse für Fortgeschrittene.
3. Es sei festzustellen, dass die Beschwerdeführerin mit den folgenden Leistungen einen Umsatz von weniger als Fr. 100'000.- erzielt:
  - Fitness;
  - Tae Bo;
  - Krafttraining;
  - Dampfbad;
  - Solarium.

4. Eventuell (zu Ziff. 1 bis 3): Die Leistungen der Beschwerdeführerin seien mit Wirkung für die Zukunft der Mehrwertsteuer zu unterstellen.
5. Das vorliegende Verfahren sei mit dem Verfahren A-719/2018 zu vereinigen.
6. Eventuell (zu Ziff. 5): Das vorliegende Verfahren sei zu sistieren bis das Verfahren A-719/2018 abgeschlossen ist,

alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen.

Zur Begründung bringt die Beschwerdeführerin im Wesentlichen vor, dass die von der ESTV anlässlich der Kontrolle ermittelten Umsätze nicht mit den in der Buchhaltung ausgewiesenen Umsätzen übereinstimmen. Insgesamt sei ein überhöhter Umsatz von Fr. (Betrag) erfasst worden. Hierzu legt sie diverse Umsatzübersichten ins Recht. Mit Bezug auf die Kickboxingkurse führt sie aus, dass sie die Fähigkeiten vermittele, um die Ausbildungsziele gemäss dem technischen Reglement des SKBV zu erreichen. Angesichts der Vielzahl von Bildungszielen sei es rein praktisch unmöglich, pro Bildungsziel ein separates Training durchzuführen, weshalb gemischte Trainings angeboten würden. Gleich wie es von den meisten Kampfsportschulen praktiziert würde, hingen die Einstiegsmöglichkeiten vom jeweiligen Ausbildungs- und Trainingsstand der einzelnen Schülerinnen und Schüler ab, seien aber jederzeit möglich. Alle Trainings würden von einer oder mehreren Personen geleitet, welche Träger des schwarzen Gürtels seien. Diese seien unentgeltlich tätig, vorbehaltlich kleiner "Trinkgelder". Die Oberaufsicht nehme ihr Inhaber und Verwaltungsrat war. Sie habe seit ihrem Bestehen nie Mehrwertsteuern abgerechnet. Soweit sich der Verwaltungsrat erinnere habe die Beschwerdeführerin bereits im Jahre 2001 einmal Fragen der ESTV beantworten müssen. Es habe sich aus diesen Abklärungen ergeben, dass keine Steuerpflicht bestehe. Offenbar habe die der Beschwerdeführerin erteilte Auskunft der damaligen Praxis der ESTV entsprochen. Dies illustriere ein Schreiben der ESTV vom 18. Dezember 2000 an die B.\_\_\_\_\_. Gemäss MBI 20 seien Karatekurse ausdrücklich von der Steuer ausgenommen. Es sei nicht ersichtlich inwieweit sich Karatekurse von Kickboxingkursen, insbesondere auch diejenigen der Beschwerdeführerin, steuerlich relevant unterscheiden würden. Soweit ihr bekannt sei, rechne kein einziges Mitglied des SKBV Mehrwertsteuern ab. Ihrer Auffassung nach stellten die Kickboxingkurse steuerbefreite Sportkurse dar. Die von ihr ebenfalls angebotenen Fitnessleistungen

würden den massgebenden Umsatz nicht erreichen. Bei Bejahung der Besteuerung der Kickboxingkurse würde der angefochtene Entscheid gegen den Anspruch auf Gleichbehandlung im Unrecht verstossen. Schliesslich verstosse der angefochtene Entscheid auch gegen den Vertrauensgrundsatz, soweit die ESTV ihre Praxis verschärft haben sollte. Im Schreiben der ESTV vom 19. November 2014 seien wenigstens die Anfängerkurse noch als Bildungsleistungen anerkannt worden. Auch habe die ESTV die von der Beschwerdeführerin eingereichte aktuelle Auskunft gegenüber der B.\_\_\_\_\_ vom 15. Juni 2018 im angefochtenen Einspracheentscheid nicht behandelt, was eine Verletzung des Anspruchs auf das rechtliche Gehör darstelle.

**M.**

Am 7. November 2018 ersuchte die Beschwerdeführerin erneut um Sistierung des vorliegenden Verfahrens und ebenfalls darum, die Frist zur Bezahlung des Kostenvorschusses auszusetzen, eventuell um Verlängerung der Frist zur Leistung des Kostenvorschusses. Sie begründet dies mit akuten Liquiditätsproblemen. Sie könne es sich nicht leisten zwei Verfahren zu führen. Die Sachverhalte seien sehr ähnlich, je nach Ausgang des ersten Verfahrens, könnten durch einen Rückzug Kosten eingespart werden.

**N.**

Mit Zwischenverfügung vom 9. November 2018 nahm der Instruktionsrichter die Frist zur Leistung eines Kostenvorschusses ab und forderte die Vorinstanz zur Einreichung einer Vernehmlassung ein.

**O.**

Mit Vernehmlassung vom 26. November 2018 beantragt die ESTV (nachfolgend auch Vorinstanz) die vollumfängliche Abweisung der Beschwerde unter Kostenfolge zulasten der Beschwerdeführerin.

Der behaupteten Verletzung des rechtlichen Gehörs begegnet die Vorinstanz mit Hinweis auf Ziff. 3.2.3 des Einspracheentscheids. Zu den Umsatzzahlen hält sie fest, dass diese auf den in den Büchern der Beschwerdeführerin ausgewiesenen Umsätzen basieren würden und nicht geschätzt worden seien. Geschätzt worden sei lediglich der darin enthaltene Anteil der Umsätze aus Kinderkursen. Differenzen würden sich deshalb ergeben, weil neben den Umsätzen aus den angebotenen Trainings noch weitere steuerbare Umsätze beispielsweise aus dem Verkauf von Bekleidung berücksichtigt worden seien.



**P.**

Mit Zwischenverfügung vom 6. Dezember 2018 lehnte der Instruktionsrichter das Gesuch der Beschwerdeführerin vom 17. Oktober 2018 um Vereinigung des vorliegenden Verfahrens mit dem Verfahren A-719/2018 ab. Ferner wies er auch die beiden Sistierungsgesuche vom 17. Oktober 2018 und vom 7. November 2018 ab und setzte Frist zur Leistung eines reduzierten Kostenvorschusses an, zahlbar in zwei Raten. Gleichzeitig drohte er an, dass im Säumnisfalle auf die Beschwerde unter Kostenfolge nicht eingetreten werde.

**Q.**

Die Beschwerdeführerin leistete darauf hin fristgerecht die Raten für den Kostenvorschuss.

Auf die einzelnen Vorbringen der Parteien wird nachfolgend unter den Erwägungen eingegangen, soweit sie für den vorliegenden Entscheid wesentlich sind.

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

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

**1.2** Die Beschwerdeführerin ist zur Beschwerdeführung berechtigt (Art. 48 VwVG), hat die Beschwerde frist- und formgerecht eingereicht (Art. 50 und 52 VwVG) und den Kostenvorschuss rechtzeitig bezahlt (Art. 63 Abs. 4 VwVG), weshalb auf die Beschwerde – vorbehältlich der nachfolgenden Ausführungen in E. 1.3 – einzutreten ist.

**1.3** Soweit die Beschwerdeführerin in Ziff. 2 und 3 ihres Rechtsbegehrens Feststellungsbegehren stellt, ist darauf hinzuweisen, dass Feststellungs-

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

## **2.**

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

**2.2** 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. 81 Abs. 1 und 2 MWSTG; Art. 12 VwVG). Demnach muss die entscheidende Behörde den Sachverhalt von sich aus abklären. Sie trägt die Beweisführungslast (sog. subjektive oder formelle Beweislast). Der Untersuchungsgrundsatz wird im Mehrwertsteuerverfahren indes dadurch relativiert, dass der steuerpflichtigen Person spezialgesetzlich statuierte Mitwirkungspflichten auferlegt werden (vgl. Art. 13 VwVG; BVGE 2009/60 E. 2.1.2). Dazu zählt namentlich das im Mehrwertsteuerrecht geltende «modifizierte» Selbstveranlagungsprinzip (BGE 144 I 340 E. 2.2.1 m.Hw.; BGE 137 II 136 E. 6.2; Urteile des BVerwG 2C\_353/2013 vom 23. Oktober 2013 E. 3.3, 2C\_970/2012 vom 1. April 2013 E. 4.1; Urteil des BVerwG A-5162/2017 vom 4. September 2018 E. 1.4.1, zu den Neuerungen unter dem MWSTG vgl. Urteil des BVerwG A-1192/2017 vom 6. Februar 2018 E. 3.3.1).

**2.3** Im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht gilt der Grundsatz der freien Beweiswürdigung (BGE 130 II 485 E. 3.2). Die Beweiswürdigung endet mit dem richterlichen Entscheid darüber, ob eine rechtserhebliche Tatsache als erwiesen zu gelten hat oder nicht. Der Beweis ist geleistet, wenn das Gericht gestützt auf die freie Beweiswürdigung zur Überzeugung gelangt ist, dass sich der rechtserhebliche Sachumstand verwirklicht hat. Gelangt das Gericht nicht zu diesem Ergebnis, kommen die Beweislastregeln zur Anwendung. Dabei ist – in analoger Anwendung von Art. 8 ZGB – im Fall der Beweislosigkeit zuungunsten jener Partei zu urteilen, welche die Beweislast trägt. Im Steuerrecht gilt, dass die Steuerbehörde die Beweislast für die steuerbegründenden und -erhöhenden Tatsachen trägt, während die steuerpflichtige Person für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen beweisbelastet ist (statt vieler: BGE 140 II 248 E. 3.5; Urteil des BGer 2C\_353/2013 vom 23. Oktober 2013 E. 3.3; Urteile des BVGer A-5162/2017 vom 4. September 2018 E. 1.4.2, A-5578/2017 vom 3. Mai 2018 E. 1.4.2).

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

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

### 3.

**3.1** Die Beschwerdeführerin rügt vorab eine Verletzung ihres rechtlichen Gehörs, indem die Vorinstanz sich nicht mit der von ihr angerufenen Auskunft der ESTV vom 15. Juni 2018 an die B. \_\_\_\_\_ auseinandergesetzt und damit die Begründungspflicht verletzt habe.

**3.2** Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101) garantiert den Anspruch auf rechtliches Gehör. Dieses beinhaltet unter anderem namentlich das Recht, vor dem Erlass einer Verfügung angehört zu werden (vgl. Art. 30 Abs. 1 VwVG), und das Recht auf die Begründung von Verfügungen (vgl. Art. 35 Abs. 1 VwVG). Die Begründung eines Entscheids muss so abgefasst sein, dass ihn die Betroffenen gegebenenfalls sachgerecht anfechten können. Dies ist nur möglich, wenn sie sich über die Tragweite des Entscheids ein Bild machen können (MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 3.106). Die Behörde ist aber nicht verpflichtet, sich zu allen Rechtsvorbringen der Parteien zu äussern. Vielmehr kann sie sich auf die für den Entscheid wesentlichen Gesichtspunkte beschränken. Es genügt, wenn ersichtlich ist, von welchen Überlegungen sich die Behörde leiten liess (BGE 141 III 28 E. 3.2.4, 140 II 262 E. 6.2 und 136 I 229 E. 5.2; Urteil des BVGer A-3485/2018 vom 31. Januar 2019 E. 3.2).

**3.3** Der Anspruch auf rechtliches Gehör ist nach konstanter bundesgerichtlicher Rechtsprechung formeller Natur. Seine Verletzung führt daher grundsätzlich zur Aufhebung des angefochtenen Entscheids, ungeachtet der Erfolgsaussichten in der Beschwerdesache selbst. Das Bundesgericht lässt es jedoch zu, Verfahrensfehler wie eine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör im Rechtsmittelverfahren zu heilen bzw. die unterbliebene Gewährung des rechtlichen Gehörs nachzuholen. Dies setzt voraus, dass die Verletzung nicht besonders schwer wiegt und der Betroffene die Möglichkeit hat, sich vor einer Beschwerdeinstanz zu äussern, die zur freien Prüfung aller Sachverhalts- und Rechtsfragen berechtigt ist (BGE 142 II 218 E. 2.8.1; BGE 137 I 195 E. 2.3.2; Urteil des BGer 1C\_632/2017 vom 5. März 2018 E. 3.4.1; Urteil des BVGer A-199/2018 vom 18. April 2019 E. 4.4.1; PATRICK SUTTER, in: Auer/Müller/Schindler [Hrsg.], Kommentar VwVG, 2. Aufl. 2019, Art. 29 Rz. 17 und 19).

**3.4** Der erwähnte Einwand der Beschwerdeführerin ist jedoch nicht stichhaltig. Die Vorinstanz hat in ihren Erwägungen Ziff. 3.2.3 zum materiellen Recht sehr wohl auf die Auskunft vom 15. Juni 2018 Bezug genommen und

auch dargelegt, weshalb ihrer Ansicht nach die Beschwerdeführerin hieraus für sich keine Rechte ableiten könne. Der Umstand, dass die Vorinstanz die Rechtsauffassung der Beschwerdeführerin nicht teilt, ist nicht eine Frage des rechtlichen Gehörs, sondern eine solche der materiellen Beurteilung (vgl. Urteil des BVGer A-625/2018 vom 12. November 2018 E. 2.3). Es liegt insoweit somit keine Verletzung der Begründungspflicht vor.

#### **4.**

**4.1** Am 1. Januar 2010 ist das MWSTG in Kraft getreten. Der vorliegend zu beurteilende Sachverhalt betrifft die Jahre 2010 bis 2015 und hat sich somit ausschliesslich nach Inkrafttreten des neuen Mehrwertsteuerrechts zugezogen. Demzufolge findet das MWSTG Anwendung. Vorliegend nicht zu berücksichtigen sind jedoch die per 1. Januar 2018 in Kraft getretenen Änderungen des MWSTG. Soweit nachfolgend die gesetzlichen Bestimmungen zitiert werden, handelt es sich um die in den Steuerperioden 2010 bis 2015 gültig gewesenen Fassungen.

Soweit im Folgenden auf die Rechtsprechung zum früheren Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (aMWSTG, AS 2000 1300) verwiesen wird, liegt der Grund darin, dass diese im vorliegenden Fall auch für das MWSTG übernommen werden kann.

**4.2** Der Mehrwertsteuer unterliegen u.a. die im Inland durch steuerpflichtige Personen gegen Entgelt erbrachten Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen (Art. 1 Abs. 2 Bst. a i.V.m. Art. 3 Bst. d und e sowie Art. 18 Abs. 1 MWSTG). Sie sind steuerbar, soweit das Gesetz keine Ausnahme vorsieht (vgl. Art. 21 und 23 MWSTG).

**4.3** Als im mehrwertsteuerlichen Sinn «gegen Entgelt» erbracht gilt eine Lieferung oder Dienstleistung, wenn sie im Austausch mit einer Gegenleistung erfolgt (sog. «Leistungsaustausch» oder «Leistungsverhältnis»; vgl. dazu anstelle vieler: Urteile des BVGer A-5431/2015 vom 28. April 2016 E. 2.2.1, A-4786/2012 vom 12. September 2013 E. 2.2). Die Entgeltlichkeit stellt ein unabdingbares Tatbestandsmerkmal einer mehrwertsteuerlichen Leistung dar. Besteht zwischen Leistungserbringer und -empfänger kein solches Austauschverhältnis, ist die Aktivität mehrwertsteuerlich irrelevant (statt vieler: BGE 132 II 353 E. 4.3; Urteile des BVGer A-6642/2017 vom 5. November 2018 E. 4.1, A-2798/2016 vom 30. Mai 2017 E. 3.5, A-6381/2015 vom 5. August 2016 E. 2.1.3).

Die Annahme eines mehrwertsteuerlichen Leistungsverhältnisses setzt voraus, dass zwischen Leistung und Entgelt eine innere wirtschaftliche Verknüpfung gegeben ist (statt vieler: BGE 141 II 182 E. 3.3; Urteil des BGer 2C\_826/2016 vom 6. April 2018 E. 2.3; Urteile des BVGer A-2798/2016 vom 30. Mai 2017 E. 3.5, A-849/2014 vom 15. Juli 2015 E. 3.2.2). Für eine solche innere wirtschaftliche Verknüpfung genügt es, dass Leistung und Gegenleistung innerlich derart verknüpft sind, dass die Leistung eine Gegenleistung auslöst. Ausreichend kann folglich auch sein, wenn einer Leistung eine erwartete (Üblichkeit) oder erwartbare Gegenleistung (nach den Umständen ist erwartbar, dass eine Leistung die Gegenleistung auslöst) gegenübersteht, d.h. dass nach den Umständen davon auszugehen ist, die Leistung löse eine Gegenleistung aus (statt vieler: Urteile des BVGer A-4308/2015 vom 18. Februar 2016 E. 3.2.2, A-5567/2015 vom 20. Januar 2016 E. 2.1.2). Die innere wirtschaftliche Verknüpfung muss (zumindest) aus Sicht des Leistungsempfängers bejaht werden können (Urteil des BVGer A-6642/2017 vom 5. November 2018 E. 4.1, A-6381/2015 vom 5. August 2016 E. 2.1.3, mit Hinweis).

#### **4.4**

**4.4.1** Nach Art. 10 Abs. 1 MWSTG (AS 2009 5203, in der vom 1. Januar 2010 bis 31. Dezember 2017 gültig gewesenen Fassung) ist steuerpflichtig, wer unabhängig von Rechtsform, Zweck und Gewinnabsicht ein Unternehmen betreibt und nicht nach Art. 10 Abs. 2 MWSTG von der Steuerpflicht befreit ist. Ein Unternehmen in diesem Sinne betreibt, wer eine auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichtete berufliche oder gewerbliche Tätigkeit selbstständig ausübt und unter eigenem Namen nach aussen auftritt. Von der Steuerpflicht ist – unter anderem – befreit, wer im Inland innerhalb eines Jahres weniger als Fr. 100'000.- Umsatz aus steuerbaren Leistungen erzielt (Art. 10 Abs. 2 Bst. a MWSTG).

**4.4.2** Von der Steuerpflicht ist gemäss Art. 10 Abs. 2 Bst. c MWSTG befreit, wer als nichtgewinnstrebig, ehrenamtlich geführter Sport- oder Kulturverein oder als gemeinnützige Institution im Inland weniger als Fr. 150'000.- Umsatz aus steuerbaren Leistungen erzielt, sofern er oder sie nicht auf die Befreiung von der Steuerpflicht verzichtet.

**4.5** Entgelte für von der Steuer ausgenommene Leistungen nach Art. 21 MWSTG sind für die Ermittlung der Umsatzgrenze nicht zu berücksichtigen (vgl. Ziff. 2.2 der MWST-Info 02 „Steuerpflicht“; gültig gewesen vom 1. Januar 2010 bis 31. Dezember 2017).

## 4.6

**4.6.1** Im Bereich der Erziehung und Bildung sind (in der Zeit vom 1. Januar 2010 bis 31. Dezember 2017 mit Ausnahme der in diesem Zusammenhang erbrachten gastgewerblichen Leistungen sowie Beherbergungsleistungen) bestimmte Leistungen von der Steuer ausgenommen. Insbesondere gilt dies für Leistungen im Bereich der Erziehung von Kindern und Jugendlichen, des Unterrichts, der Ausbildung, Fortbildung und beruflichen Umschulung einschliesslich des von Privatlehrern oder Privatschulen erteilten Unterrichts (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 Bst. a MWSTG). Ferner sind auch Umsätze aus Kursen, Vorträgen sowie anderen Veranstaltungen wissenschaftlicher oder bildender Art von der Steuer ausgenommen; die Steuer ausnahme gilt bei Referententätigkeit unabhängig davon, ob das Honorar der unterrichtenden Person oder ihrem Arbeitgeber ausgerichtet wird (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 Bst. b MWSTG). Ebenso von der Steuer ausgenommen sind im Bildungsbereich durchgeführte Prüfungen (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 Bst. c MWSTG).

**4.6.2** Nach der Rechtsprechung sind Bildungsleistungen abzugrenzen (a) von den steuerbaren Unterhaltungsleistungen, zu welchen auch Leistungen zählen, welche wohl gewisse bildende Elemente mit beinhalten, bei denen jedoch der Unterhaltungs- oder Vergnügungscharakter überwiegt, sowie (b) gegenüber Leistungen, welche in erster Linie anderen Zwecken als der Vermittlung oder Vertiefung von Wissen dienen.

Weil die Ausbildungskomponenten im konkreten Fall nur einen kleinen, untergeordneten Teil ausmachten und es primär darum ging, "Verhalten zu ergründen und zu verstehen, Erfahrungen und Erlebnisse zu machen und dadurch das Selbstwertgefühl und Körperbewusstsein der Teilnehmer zu stärken", hat die Eidgenössische Steuerrekurskommission (SRK; eine Vorgängerorganisation des BVGer) schon im Jahr 2004 ein Seminar zur Persönlichkeitsbildung vorab für Führungskräfte (mit dem Titel «Leadership und Teambildung [...]») als steuerbar (bzw. nicht als steuerausgenommene Bildungsleistung) qualifiziert (vgl. Entscheid der SRK vom 30. August 2004, veröffentlicht in: Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 69.9 E. 3c/bb; vgl. dazu Urteil des BVGer A-5116/2012 vom 31. Juli 2013 E. 3.4). Das Bundesverwaltungsgericht hat ferner in weiteren Urteilen auch Yoga-Kurse, sowie Tantragruppenseminare und Achtsamkeitskurse (Mindfulness Bases Stress Reduction) als steuerbare Leistungen erklärt (vgl. Urteile des BVGer A-666/2012 vom 28. Oktober 2013 E. 4.2, A-5116/2012 vom 31. Juli 2013 E. 3.5.3, A-5906/2013 vom 1. April 2014 E. 5.4 f.).

Ebenfalls keine Ausbildungsleistungen sind: Fitnessaktivitäten wie etwa Aerobic, Spinning und Jazztanz sowie zum anderen Ausbildungs- und Unterrichtsleistungen, welche eine sportliche Tätigkeit begleiten oder der Sportanimation zuzurechnen sind (Urteil des BGer 2A.756/2006 vom 22. Oktober 2007 E. 2.3.1 und 3.3.1, mit Hinweis auf das zur Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer [aMWSTV; AS 1994 1464] ergangene Urteil des BGer 2A.485/2004 vom 18. Mai 2005 E. 7; vgl. ferner Urteile des BGer 2C\_642/2008 vom 12. Dezember 2008 E. 3.2, 2C\_641/2008 vom 12. Dezember 2008 E. 3.2; Urteil des BVGer A-5116/2012 vom 31. Juli 2013 E. 3.3.2). Ebenso wenig handelt es sich nach der Judikatur bei Stretching-Kursen, Rückengymnastik, Herz-Kreislauf-Gymnastik, der Stärkung der Bauch- und Gesässmuskulatur, der gemeinsamen Rehabilitation und bei postoperativen oder individuell zugeschnittenen, korrektiven oder präventiven Krafttrainingsprogrammen um steuerausgenommene Bildungsleistungen (vgl. Urteil des BGer 2A.485/2004 vom 18. Mai 2005 E. 7.2).

### **4.6.3**

**4.6.3.1** Die in der MWST-Branchen-Info Nr. 20 „Bildung“ (nachfolgend MBI 20, in der hier massgeblichen Fassung vom 1. Januar 2010 bis 31. Dezember 2017) festgehaltene Verwaltungspraxis differenziert Bildungsleistungen vorab nach folgenden Begriffen:

- Erziehungsleistungen (Ziff. 1.1),
- Unterricht (Ziff. 1.2),
- Ausbildung (Ziff. 1.3),
- Fortbildung (Ziff. 1.4),
- berufliche Umschuldung (Ziff. 1.5),
- Kurse; Vorträge und andere Veranstaltungen wissenschaftlicher oder bildender Art (Ziff. 1.6),
- Referententätigkeit (Ziff. 1.7),
- Prüfungen (Ziff. 1.8) und
- Organisationsdienstleistungen (Ziff. 1.9).

Damit eine Leistung bildenden Charakter hat, muss ihr in erster Linie verfolgtes Ziel die Vermittlung von Wissen [...] sein (Ziff. 2 MBI 20). Anlässe im Bereich Unterhaltung, Vergnügung, Freizeitbeschäftigung, Geselligkeit, gemeinsame Ausübung einer Tätigkeit, sportliche Betätigung usw. können ebenfalls bildende Elemente beinhalten. Da die Wissensvermittlung bei solchen Aktivitäten nicht das in erster Linie verfolgte Ziel der Leistung ist,



sondern die Erfahrung eines Erlebnisses und/oder Abenteuers im Vordergrund steht, gelten diese nicht als Bildungsleistungen im Sinne von Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 11 MWSTG. Instruktionen, die konkret nur für eine Freizeitbeschäftigung dienen, beispielsweise für die korrekte Ausübung der Tätigkeit oder Verhinderung von Gefahren, verleihen der Leistung keinen bildenden Charakter. Solche Anlässe sind zum Normalsatz steuerbar (Ziff. 2.2.1 MBI 20).

**4.6.3.2** Als *Kurs* gilt 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 Ausnahme fallen Probe- und Schnupperlektionen (Ziff. 1.6 Abs. 1 MBI 20).

**4.6.3.3** Als *andere Veranstaltungen wissenschaftlicher oder bildender Art* gelten Anlässe, die nicht unter eine der vorstehend erwähnten Kategorien von Bildungsleistungen fallen, wie Symposien, Kongresse, Workshops usw. Solche Leistungen sind bildend, wenn das in erster Linie verfolgte Ziel in der Weitervermittlung oder Neuentwicklung von Wissen an die Teilnehmer beziehungsweise mit den Teilnehmern besteht. Als wissenschaftlich gilt eine Leistung, deren Zweck es in erster Linie ist, mit Fachpublikum neue Kenntnisse in einem bestimmten Fachbereich zu erlangen und diese auszuwerten. Kurse, Vorträge und andere Veranstaltungen wissenschaftlicher oder bildender Art gelten als Bildungsleistungen, wenn das wissenschaftliche oder bildende Element im Vordergrund steht (Ziff. 1.6 MBI 20).

**4.6.3.4** Namentlich Einnahmen aus *Sportkursen*, die nicht in erster Linie der Bildung, sondern der Fitness, dem *Training* oder der sportlichen Erziehung/Sportanimation dienen, sind nach der Verwaltungspraxis zum Normalsatz steuerbar (vgl. Ziff. 2.2.2 MBI 20). Als Beispiele werden Gymnastik, Aerobic, Pump, Spinning, (Nordic-)Walking, Aquafit, Yogakurs, Bodybuilding, Krafttraining und Allezhop-Programme genannt.

Steht dagegen das Lernen einer sportlichen Disziplin oder eine Leiterausbildung im Vordergrund, *kann* eine Bildungsleistung vorliegen. In diesem Zusammenhang werden folgende Beispiele erwähnt:

- Tenniskurs für Anfänger, 10 Lektionen;
- Karatekurs;
- Reitkurs;
- Tauchkurs;
- Ausbildung zum „Jugend + Sport“-Leiter;
- Verbandsausbildungskurse (z.B. Leiterkurs Swiss-Ski, Trainerkurs, Kurs für leitende Sportfunktionäre).

**4.6.3.5** Die Verwaltungspraxis nimmt zur Abgrenzung zwischen Bildungsleistungen und Sport nicht nur in der MBI 20, sondern auch in der in MWST-Branchen-Info 24 „Sport“ (nachfolgend MBI 24, in der hier massgeblichen Fassung vom 1. Januar 2010 bis 31. Dezember 2017) Stellung. Hierbei betrachtet sie als Ausbildungs- oder Unterrichtsleistung eine Tätigkeit, die darin besteht, jemanden auf einem bestimmten Gebiet in der Erreichung eines vordefinierten Lernziels durch regelmässige fachliche Instruktion, Betreuung und Kontrolle der erzielten Fortschritte zu fördern (Ziff. 19.3 Abs. 1 MBI 24). Entgelte aus solchen Leistungen (z.B. Kurse, Aus-, Fort- und Weiterbildung von Personen) sind demnach von der Steuer ausgenommene Bildungsleistungen (vgl. Ziff. 19.3 Abs. 2 MBI 24).

In diesem Zusammenhang werden folgende Beispiele als von der Steuer ausgenommene Bildungsleistungen aufgeführt:

- Tauchkurs, Judokurs, Tenniskurs, Kurse für Rettungsschwimmer, Kletterkurs, Skikurs, Segelkurs;
- Verbandsausbildungskurse (z.B. Leiterkurs Swiss-Ski, Trainerkurs, Kurs für leitende Sportfunktionäre);
- Ausbildungskurs für Leiter „Jugend + Sport“.

**4.6.4** Die in Art. 21 MWSTG aufgeführten Steuerausnahmen gelten als sog. "unechte" Steuerbefreiungen. Dies bedeutet, dass derjenige, welcher den Umsatz erbringt, infolge der fehlenden Vorsteuerabzugsmöglichkeit mit der Steuer auf den Eingangsleistungen belastet bleibt oder diese verdeckt auf die Leistungsempfänger überwälzt. Es wird aufgrund der Systemwidrigkeit dieser in Art. 21 MWSTG genannten Steuerausnahmen davon ausgegangen, dass diese "eher restriktiv" bzw. zumindest nicht extensiv zu handhaben sind (BGE 124 II 372 E. 6a, BGE 124 II 193 E. 5e; Urteil des BGer 2A.305/2002 vom 6. Januar 2003 E. 3.2; Urteil des BVGer A-2999/2007 vom 12. Februar 2010 E. 2.4). Primär sind die Ausnahmebestimmungen nach Art. 21 MWSTG (wie andere Rechtsnormen auch) aber weder extensiv noch restriktiv, sondern nach ihrem Sinn und Zweck "rich-

tig" auszulegen (statt vieler: BGE 140 II 495 E. 2.3.4 und 138 II 251 E. 2.3.3; Urteil des BVGer A-3112/2015 vom 22. Oktober 2015 E. 3.3.1; MICHAEL BEUSCH, in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015 [nachfolgend: MWSTG-Kommentar], Auslegung Rz. 27 f.; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-2464/2015 vom 11. November 2015 E. 2.3.1).

Bei der Schaffung des MWSTG hatte der Bundesrat in seiner Botschaft im Zusammenhang mit den Steuerausnahmen zwar ausgeführt, dass der Abbau möglichst vieler der Steuerausnahmen neben der Einführung des Einheitssatzes die zentrale Massnahme zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer sei (Botschaft vom 25. Juni 2008 zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer, BBl 2008 6885, S. 7066). Soweit ersichtlich wurde die Bestimmung über die von der Mehrwertsteuer ausgenommenen Bildungsleistungen (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 MWSTG) im Parlament jedoch nicht diskutiert. Diese blieb im Wortlaut vorerst unverändert. Erst per 1. Januar 2018 erfuhr der Wortlaut des Ingresses eine Modifikation. Allein mit dem Vereinfachungsgedanken lässt sich eine neue Auslegung der Bildungsleistungen infolgedessen nicht rechtfertigen. Damit ist grundsätzlich davon auszugehen, dass die unter dem alten MWSTG geltende Praxis weitergeführt werden soll.

## **5.**

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

**5.2** Es ist unbestritten, dass verschiedene Trainings angeboten werden: Anfänger, Anfänger und Fortgeschrittene, Fortgeschrittene und Kampftraining. Alle Trainings werden von einer oder mehreren Personen geleitet, welche Träger eines schwarzen Gürtels sind. Diese Trainer amten ehrenamtlich, vorbehaltlich kleiner „Trinkgelder“. Die Oberaufsicht nimmt der Inhaber und Verwaltungsrat der Beschwerdeführerin wahr.

Die Einstiegsmöglichkeiten hängen vom Ausbildungs- und Trainingsstand des einzelnen Schülers ab, können aber in zeitlicher Hinsicht jederzeit erfolgen. Die Teilnehmer lösen jeweils für ein halbes oder ganzes Jahr ein

Abonnement. Sie können selber entscheiden, wann und wie oft sie ein Training auf ihrer Stufe besuchen wollen. Soll eine Prüfung für den nächsten Schülergrad abgelegt werden, müssen jedoch gemäss dem technischen Reglement des SKBV mindestens zwei Trainings pro Woche absolviert werden. Die weiteren Voraussetzungen, insbesondere welche Techniken für den Erwerb eines Gürtels der jeweiligen Stufe (gelber Gürtel bis schwarzer Gürtel) beherrscht werden müssen, sind im technischen Reglement des SKBV festgehalten.

**5.3** Die Beschwerdeführerin betrachtet das fragliche Leistungsangebot als Bildungsangebot im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 Bst. b MWSTG, weil sie in ihren Trainings Wissen und Fertigkeiten vermittele, die dazu befähigen, einen Leistungsausweis (gelber, oranger, grüner, blauer, brauner, schwarzer Gürtel) zu erwerben. Das Erlernen einer sportlichen Disziplin stehe jederzeit im Vordergrund. Sinngemäss führt sie weiter aus, es liege ein im Sinne von Ziff. 1.6 und Ziff. 2.2.2 MBI 20 von der Steuer ausgenommener „Karatekurs“ vor.

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

**5.4** Das Bundesverwaltungsgericht hält hierzu Folgendes fest: Die Beschwerdeführerin bietet unter anderem Kickboxingtrainings für Erwachsene an. Sie erbringt damit gegenüber dem einzelnen Schüler bzw. Kursteilnehmer eine Dienstleistung (E. 4.2). Der Leistungsaustausch (E. 4.3) besteht darin, dass die Beschwerdeführerin einen Trainingsraum (und wei-

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

**5.5** Es ist sodann eine gesetzgeberische Entscheidung, aufgrund welcher entgeltliche Dienstleistungen, die der sportlichen Betätigung von Erwachsenen dienen, grundsätzlich der Mehrwertsteuer unterworfen sind. Lediglich in einem beschränkten Rahmen hat der Gesetzgeber Anbieter von Dienstleistungen im Sportbereich von der Steuerpflicht befreit, mithin Vereine bis zu einem jährlichen Umsatz von Fr. 150'000.- (E. 4.4.2). Eine Ausnahme im Sinne von Art. 10 Abs. 2 Bst. c MWSTG liegt im hier zu beurteilenden Fall jedoch nicht vor, handelt es sich bei der Beschwerdeführerin doch um eine Aktiengesellschaft. Der Gesetzgeber hat sodann einzelne Dienstleistungen von der Steuer ausgenommen, nämlich wenn eine Erziehungs- bzw. Bildungsleistung vorliegt (E. 4.6). Zu prüfen ist demnach, ob die Beschwerdeführerin mit ihren Kickboxingangeboten für Erwachsene mehrwertsteuerliche Bildungsdienstleistungen erbringt bzw. Umsätze aus Kursen und anderen Veranstaltungen bildender Art generiert (vgl. E. 4.6.3.1).

**5.6** Als Beurteilungskriterium ist nach der Absicht des Gesetzgebers der Zweck des Dienstleistungsangebotes heranzuziehen. Entscheidend ist das Angebot des Leistungserbringers, wie es für den Leistungsempfänger objektiv erkennbar ist. Der Bildungszweck geht oft einher mit weiteren Zwecken, weshalb bei mehreren Zwecken auf den überwiegenden Zweck abzustellen ist (E. 4.6.2).

**5.6.1** Das von der Beschwerdeführerin angewandte Unterrichtskonzept sieht ein gemischtes Training innerhalb einer Bandbreite verschiedenen Niveaus vor, wobei mehrere Trainingsstunden angeboten werden. Ob und gegebenenfalls wann eine Prüfung für den nächsten Gürtel abgelegt wird, hängt in erster Linie vom Trainingsstand und Können des Teilnehmenden ab. Innerhalb des jeweiligen Trainings erfolgt vorerst eine Aufwärmphase. Dieses wird von einem Konditionstraining gefolgt, bei dem der ganze Körper von den Füßen bis zum Hals trainiert wird. Anschliessend folgt ein

Technikteil, bestehend aus einem Training vor dem Spiegel und der Ausübung einer kontrollierten Bewegungskombination mit einem Trainingspartner. Im Training für Fortgeschrittene folgt weiter ein Kampfteil, wo die Techniken angewendet werden (vgl. Schreiben der Beschwerdeführerin vom 12. November 2013, Vorakten act. 8).

**5.6.2** Die Beschwerdeführerin betrachtet diese Trainings als Grundlage für den Erwerb eines Gürtels und bejaht mit diesem Argument den Charakter einer Bildungsleistung.

Die Vorinstanz verneint eine steuerausgenommene Bildungsleistung unter anderem deshalb, weil das Training einen grossen Übungsanteil umfasse und dieser ausschliesslich im Rahmen der von der Beschwerdeführerin angebotenen Leistung erfolge, weshalb insgesamt der Übungsanteil den Bildungsanteil überwiege.

Hierzu ist zu bemerken, dass die Ausführung und Abwehr der Schläge und Fusstritte eine starke Muskulatur, gute Koordination und Beweglichkeit erfordern. Dies bedingt eine gezielte Schulung dieser Aspekte. Selbstredend können Kondition und Kraft sowohl im Kickboxingtraining, aber auch ausserhalb trainiert werden. Den Ausführungen der Beschwerdeführerin im Schreiben vom 12. November 2013 ist zu entnehmen, dass in ihrem Training, das Konditionstraining auf den gesamten Körper von den Füßen bis zum Hals ausgerichtet ist. Eine derart gezielte Bearbeitung der gesamten Körpermuskulatur im Rahmen eines Kickboxingtraining erweist sich jedoch nicht als Selbstzweck, sondern dient auch der Vorbereitung der Muskulatur auf die Technik und die Kampfsequenz. Insbesondere im freien Zweikampf sind zudem reflexartige Bewegungsabläufe bzw. die reflexartige Anwendung der einzelnen Techniken unabdingbar. Die fortlaufende Übung der Techniken und Bewegungsabläufe ist Voraussetzung für ihre Perfektionierung und Automatisierung und damit ein wesentlicher und unverzichtbarer Bestandteil dieser Sportart. Dies bedingt auch, dass die Teilnehmer fortlaufend instruiert, begleitet und kontrolliert werden. Infolgedessen kann hier nicht zwischen einem Ausbildungsteil und eigenständigen Übungsteil unterschieden werden. Dies gilt insbesondere mit Blick auf die gezielte und kontrollierte Aggression, die diesem Sport eigen ist. Daraus folgt auch, dass die von der Beschwerdeführerin angebotenen Trainings grundsätzlich auf das Erlernen und Perfektionieren dieser Sportart ausgerichtet sind. Dies drückt sich auch dadurch aus, dass ein gewöhnliches Kickboxingtraining nur eine relativ kurze Kampfsequenz enthält (vgl. E. 5.6.1). Infolgedessen ist das Ziel des hier zu beurteilenden Karatetrainings- bzw. -kurses

auf das Erlernen der Sportart ausgerichtet, das heisst, die Teilnehmer des Kickboxingkurses werden in der Erreichung eines vordefinierten Lernziels (Erwerb eines Gürtels) durch permanente fachliche Instruktion, Betreuung und Kontrolle gefördert. Damit liegt beim von der Beschwerdeführerin angebotenen gewöhnlichen Training, im hier zu beurteilenden Einzelfall – entgegen der Auffassung der Vorinstanz – keine begleitete Sportausübung, sondern eine mehrwertsteuerliche Bildungsleistung vor. Dies gilt auch im Anfängerbereich, der keinen Kampftrainingsanteil aufweist.

Anders verhält es sich beim eigentlichen Kampftraining (der Teilnehmer untereinander) als separates Training. Hier steht die Ausübung der Sportart im Vordergrund und ist eine allfällige Vorbereitung auf die Prüfung oder einen Wettkampf als untergeordneter Nebenzweck zu betrachten. Insoweit liegt eine begleitete Sportausübung vor, die eine steuerbare Leistung darstellt.

**5.6.3** Die Vorinstanz argumentiert ferner, die Beschwerdeführerin habe nicht nachgewiesen, dass das Hauptinteresse der Teilnehmer der Aneignung von vertieften Kenntnissen des Kickboxsports und der fraglichen Technik gelte. Vielmehr stehe die Fitness, Selbstwahrnehmung, Persönlichkeitsbildung und Verbesserung des persönlichen und körperlichen Wohlbefindens der Teilnehmer im Vordergrund.

Dem ist jedoch entgegenzuhalten, dass bei der hier fraglichen Kampfsportart bereits naturgemäss die kontrollierte Aggression und Selbstverteidigung und nicht die Fitness im Vordergrund steht, andernfalls könnte ohne Weiteres auch ein Fitnessangebot wie Aerobic oder Tae Bo oder ein anderes spezifisches Angebot besucht werden. Insbesondere mit Tae Bo besteht neben dem Kickboxing ein ähnlicher Sport, der auf die Fitness ausgerichtet ist und das Kampfelement gänzlich weglässt. Ergänzend gilt es zu berücksichtigen, dass Kampfsportarten einer langen und intensiven Schulung bedürfen. Das Bundesverwaltungsgericht hat in seinem kürzlich ergangenen Urteil A-1620/2018 vom 10. Januar 2019 E. 3.3.1 (angefochten vor Bundesgericht) mit Verweis auf die Vermittlung der Technik im Karate den Bildungscharakter bei einem konkret zu beurteilenden Pole Dance-Kurs bejaht. Ferner hat es klargestellt, dass eine Bildungsleistung nicht nur dann vorliegt, wenn Wissen auf einer rein theoretischen Ebene vermittelt wird (daselbst E. 3.3.2). Entsprechend sind die gewöhnlichen Kickboxingtrainings der Beschwerdeführerin, im hier zu beurteilenden Fall, auf das Erlernen und die Schulung der Sportart ausgerichtet und nicht auf ihre Ausübung.

Der Besuch der Trainings der Beschwerdeführerin ist für den Erwerb eines Gürtels Voraussetzung, was wiederum auf den Bildungszweck hinweist. Erwähnenswert ist in diesem Zusammenhang, dass in der MBI 20 unter Ziff. 2.2.2 Karatekurse generell und nicht mehr wie noch in der aBB 19 zur Vorbereitung auf einen Gürtel als Beispiel für eine steuerausgenommene Bildungsleistung aufgeführt werden (vgl. E. 4.6.3.4). Damit bejaht selbst die Verwaltungspraxis grundsätzlich den Bildungscharakter von Karatekursen.

Soweit die Vorinstanz den vorliegend zu beurteilenden Dienstleistungsangeboten der Beschwerdeführerin den Bildungscharakter deshalb absprechen wollte, weil es sich um *Karatetrainings*- und nicht um *Karatekurse* handle, wäre anzumerken, dass die Bezeichnung des Angebots nicht massgeblich wäre. Massgeblich ist allein der materielle Gehalt. Insoweit sind die in der MBI 20 angeführten Umschreibungen von verschiedenen Dienstleistungsangeboten wie Unterricht, Kurse, andere Veranstaltungen wissenschaftlicher oder bildender Art, nicht als abschliessende Aufzählungen oder Definitionen und damit auch nicht als formelle Kriterien zu betrachten, sondern der Versuch einer Konkretisierung der gesetzgeberischen Absicht (E. 2.5). Entsprechend differenziert die MBI 24 Ziff. 19.3 auch nicht weiter zwischen den Bildungsformen Unterricht, Kurs etc. Wie vorstehend ausgeführt, ist der materielle Gehalt einer Bildungsleistung beim Karatetraining bzw. -kurs zu bejahen. Damit ist auf die Verwaltungspraxis (E. 4.6.3) nicht weiter einzugehen.

**5.6.4** Zusammenfassend ergibt sich, dass im vorliegenden Fall lediglich die von der Beschwerdeführerin im massgeblichen Zeitraum durchgeführten Kampftrainings keine Bildungsleistungen gemäss Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 Bst. b MWSTG darstellen. Die Kampftrainings sind zum Normalsatz steuerbare Dienstleistungen. Aufgrund der aktenkundigen Umsätze für die Steuerperioden 2010 bis 2015 kann jedoch ohne weiteres davon ausgegangen werden, dass die auf die Kampftrainings entfallenden Umsätze und die unbestrittenen weiteren steuerbaren Umsätze während der gesamten Zeit die Umsatzgrenze von Fr. 100'000.- nicht überschritten haben.

## **6.**

**6.1** Als obsiegende Partei hat die Beschwerdeführerin keine Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Entsprechend ist ihr der einbezahlte Kostenvorschuss von Fr. 3'000.- nach Eintritt der Rechtskraft des



vorliegenden Urteils zurückzuerstatten. Der Vorinstanz können als Bundesbehörde keine Verfahrenskosten auferlegt werden (Art. 63 Abs. 2 VwVG).

**6.2** Die obsiegende, anwaltlich vertretene Beschwerdeführerin hat gemäss Art. 64 Abs. 1 und 2 VwVG in Verbindung mit Art. 7 ff. des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht (VGKE; SR 173.320.2) Anspruch auf eine Parteient-schädigung zulasten der Vorinstanz.

Bei Fehlen einer (detaillierten) Kostennote wird die Entschädigung auf-grund der Akten festgesetzt (Art. 14 Abs. 2 VGKE). Diese ist vorliegend ermessensweise sowie praxisgemäss auf Fr. 4'500.- (inkl. Auslagen) fest-zusetzen.

### **Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

**1.**

Die Beschwerde wird gutgeheissen, soweit darauf eingetreten wird. Der Einspracheentscheid vom 17. September 2018 wird aufgehoben.

**2.**

Es werden keine Verfahrenskosten erhoben. Der von der Beschwerdefüh- rerin geleistete Kostenvorschuss von Fr. 3'000.- wird ihr nach Eintritt der Rechtskraft dieses Urteils zurückerstattet.

**3.**

Die Vorinstanz wird verpflichtet, der Beschwerdeführerin eine Parteient- schädigung von Fr. 4'500.- zu bezahlen.

**4.**

Dieses Urteil geht an:

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

*(Die Unterschriften und die Rechtsmittelbelehrung befinden sich auf der nächsten Seite.)*

Der vorsitzende Richter:

Die Gerichtsschreiberin:

Michael Beusch

Monique Schnell Luchsinger

**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 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: