



## Urteil vom 4. Juli 2017

---

Besetzung

Richter Michael Beusch (Vorsitz),  
Richter Jürg Steiger, Richter Daniel Riedo,  
Gerichtsschreiberin Anna Strässle.

---

Parteien

**A.** \_\_\_\_\_, (...),  
vertreten durch Hermann Bechtold,  
Fürsprecher und dipl. Steuerexperte,  
B&P tax and legal AG,  
(...),  
Beschwerdeführerin,

gegen

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

---

Gegenstand

Steuerpflicht; steuerausgenommene Umsätze (1. Quartal  
2003 bis 4. Quartal 2008),

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

Der Verein A. \_\_\_\_\_ (nachfolgend: Steuerpflichtige) mit Sitz in (Ort) bezweckt gemäss ihren Statuten vom 26. Mai 2003 die Förderung der Bekämpfung der Rheumaerkrankungen und deren Folgen für die Betroffenen. Die Eintragung in das Register der Mehrwertsteuerpflichtigen erfolgte rückwirkend auf den 1. Januar 2003 – gestützt auf die von ihm im Fragebogen zur Abklärung der Mehrwertsteuerpflicht vom 3. März 2008 gemachten Umsatzangaben – und wurde der Steuerpflichtigen durch die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) mit Schreiben vom 11. März 2008 mitgeteilt.

**B.**

**B.a** Mit Schreiben vom 14. März 2008 reichte die Steuerpflichtige diverse Unterlagen nach und stellte sich auf den Standpunkt, hinsichtlich ihrer Kurse sei die Voraussetzung für die Anerkennung als Erbringer einer Heilbehandlung erfüllt. Überdies arbeite eine ihrer Physiotherapeutinnen – Frau B. \_\_\_\_\_ – als selbstständig Erwerbende; ihre Leistungen seien nicht der Steuerpflichtigen zuzurechnen.

**B.b** Die ESTV prüfte die nachgereichten Unterlagen und teilte der Steuerpflichtigen mit Schreiben vom 22. April 2008 mit, die „Active Backademy“-Kurse seien frei zugänglich und stellten keine von der Mehrwertsteuer ausgenommene Heilbehandlung dar. Bei den anderen beiden Kursen könne die Voraussetzung, damit diese als von der Mehrwertsteuer ausgenommene Heilbehandlung gälten, nicht zweifelsfrei festgestellt werden und sei zu prüfen. Gleichzeitig forderte sie die Steuerpflichtige auf, die Mehrwertsteuerabrechnungen ab dem 1. Januar 2003 einzureichen.

**C.**

Mit Schreiben vom 9. Oktober 2009 teilte die Vertreterin der Steuerpflichtigen mit, dass sie das Vorliegen der obligatorischen Mehrwertsteuerpflicht bzw. die Rechtmässigkeit der Eintragung in das Register der Mehrwertsteuerpflichtigen per 1. Januar 2003 bestreite und beantragte einen einsprachefähigen Entscheid.

**D.**

Mit Verfügung vom 11. August 2011 stellte die ESTV die obligatorische Mehrwertsteuerpflicht seit dem 1. Januar 2003 fest und setzte die Steuerforderung betreffend die Steuerperioden 1. Quartal 2003 bis 4. Quartal 2008 (Zeit vom 1. Januar 2003 bis 31. Dezember 2008) auf insgesamt

Fr. 75'079.85 zuzüglich Verzugszins ab dem 1. Januar 2007 fest. Insbesondere stellten die angebotenen Kurse keine Steuerausnahmen gemäss Art. 18 Ziff. 3 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (aMWSTG; AS 2000 1300) dar. Eine von der Steuerpflichtigen dagegen erhobene Einsprache vom 13. September 2011 – wobei am 20. September 2011 unter Vorbehalt eine Überweisung im Betrag von Fr. 75'079.85 bei der ESTV einging – wies die ESTV mit Entscheid vom 20. Juli 2016 ab und erkannte, die festgesetzte Steuerforderung in Höhe von Fr. 75'079.85 zuzüglich Fr. 17'634.-- Verzugszins für die Steuerperioden 1. Quartal 2003 bis 4. Quartal 2008 (Zeit vom 1. Januar 2003 bis 31. Dezember 2008) seien von der Steuerpflichtigen geschuldet und zu bezahlen, wobei die bereits geleistete Zahlung vom 20. September 2011 angerechnet werde. Zudem sei die Steuerpflichtige zu Recht per 1. Januar 2003 in das Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen eingetragen worden. Sie begründete diesen Entscheid zusammenfassend damit, dass aus mehrwertsteuerlicher Sicht die Steuerpflichtige als Leistungserbringerin für sämtliche Kurse – auch jene von Frau B. \_\_\_\_\_ – gelte und die erzielten Umsätze allesamt der Steuerpflichtigen zuzuordnen seien. Die von der Steuerpflichtigen angebotenen Kurse könnten nicht als Heilbehandlung im Sinne von Art. 2 Abs. 1 der Verordnung vom 29. März 2000 zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (aMWSTGV, AS 2000 1347) gelten und damit nicht unter die Steuerausnahmen von Art. 18 Ziff. 3 aMWSTG fallen, da sie vergleichbar seien mit Gymnastikkursen in einem Fitness- oder Gesundheitszentrum. Da hinsichtlich der Steuerausnahme bereits die objektive Voraussetzung nicht erfüllt sei, würden sich weitere Abklärungen bzgl. der subjektiven Voraussetzungen erübrigen. Ausserdem leiste die obligatorische Krankenpflegeversicherung keine Beiträge. Die Kurse seien somit als steuerbare Dienstleistungen zu behandeln. Da die erzielten Umsätze deutlich mehr als Fr. 150'000.-- pro Jahr betragen hätten, sei die rückwirkend vorgenommene Eintragung in das Mehrwertsteuerregister zu Recht erfolgt.

#### **E.**

Mit Beschwerde vom 22. August 2016 gelangte die Steuerpflichtige (nachfolgend auch: Beschwerdeführerin) an das Bundesverwaltungsgericht und beantragt, der Einspracheentscheid vom 20. Juli 2016 sei aufzuheben, die Beschwerdeführerin sei rückwirkend per 1. Januar 2003 für die Steuerperiode 2003, 2004, 2006, 2007 und 2008 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen zu streichen, die nachgeforderten Mehrwertsteuern zzgl. Verzugszins seien wieder gutzuschreiben und die ESTV sei anzuweisen, die unter Vorbehalt geleistete Zahlung vom 20. September 2011 (zuzüglich

Vergütungszins seit wann rechtens) der Beschwerdeführerin zurückzuerstatten. Für die Steuerperiode 2005 sei die geschuldete Mehrwertsteuer auf Fr. 11'263.29 bzw. auf Fr. 11'866.16 festzulegen, bei einer Ausscheidung nach beigebrachten Berufsausübungsbewilligungen auf Fr. 13'736.82 bzw. Fr. 14'092.33; alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der ESTV.

Die Beschwerdeführerin führt dazu aus, der von der ESTV angestellte Vergleich mit Fitness- und Gesundheitszentren sei mehr als abwegig. Es gehe um die Behandlung bzw. Vorbeugung einer medizinisch diagnostizierten Erkrankung. Die für die umstrittenen Kurse angefallenen Personalaufwendungen von 56.46 % bis 65.58 % seien durch Physiotherapeutinnen mit Berufsausübungsbewilligung erbracht worden. Bei einer Umlegung dieser Quoten auf die Erträge der jeweiligen Kurse (steuerausgenommene und steuerbare Kurse) werde die massgebende Umsatzgrenze von Fr. 150'000.-- nur in der Steuerperiode 2005 erreicht. Die Beschwerdeführerin sei somit für die restlichen Steuerperioden im Register der mehrwertsteuerpflichtigen Unternehmungen zu streichen und es sei auch kein Verzugszins geschuldet. Der Verzugszins für die Steuerperiode 2005 sei neu zu berechnen. Der Gesetzgeber habe sich beim Erlass des aMWSTG explizit für das Konzept des Vorliegens einer Berufsausübungsbewilligung für die Annahme einer Heilbehandlung ausgesprochen; nicht für das Leisten von Beiträgen an die Kurskosten durch die obligatorische Krankenversicherung. Da die Beschwerdeführerin ein Verein nach Art. 60 ff. ZGB sei, seien die durch das Bundesverwaltungsgericht aufgestellten Kriterien, damit ein ambulantes Behandlungszentrum als Leistungserbringerin für Heilbehandlung gilt, nur bedingt anwendbar. Eine Institutsbewilligung sei nicht erforderlich, da die Heilbehandlungen von Physiotherapeuten und Physiotherapeutinnen erbracht würden, die über ein Diplom und mehrheitlich über eine Berufsausübungsbewilligung verfügten. Überdies handle es sich bei den angebotenen Kursen um Bildungsleistungen gemäss Art. 18 Ziff. 11 aMWSTG, welche von der Mehrwertsteuer ausgenommen seien. Andere Rheumaligen seien von der Mehrwertsteuerpflicht ausgenommen, Art. 8 und 27 BV seien verletzt.

#### **F.**

Mit Beschwerdeergänzung vom 8. September 2016 beantragt die Beschwerdeführerin (zusätzlich), eventualiter sei die von der Vorinstanz für die Abrechnungsperioden 1. Quartal 2003 bis 4. Quartal 2008 geltend gemachte Verzugszinsforderung von Fr. 17'634.-- aufzuheben. Diese Berechnung sei nämlich falsch. Es ergebe sich ein Betrag von Fr. 17'080.67.

An den gestellten Rechtsbegehren in der Beschwerde vom 22. August 2016 hält sie ausdrücklich fest.

### **G.**

In ihrer Vernehmlassung vom 30. September 2016 schliesst die ESTV (nachfolgend: Vorinstanz) bezüglich des mit Beschwerdeergänzung vom 8. September 2016 gestellten Eventualantrags auf teilweise Gutheissung im Umfang von Fr. 554.--; im Übrigen jedoch auf Abweisung der Beschwerde unter Kostenfolge zulasten der Beschwerdeführerin. Zur Begründung hält die ESTV insbesondere entgegen, laut Website der Beschwerdeführerin handle es sich bei den umstrittenen Kursen um Gymnastikkurse, bei welchen das Ausdauer- sowie das Kraft- bzw. Muskeltraining einen wesentlichen Bestandteil der Aktivitäten bilde. Die Beschwerdeführerin stelle die „Kurskosten“ – entsprechend der Anzahl besuchter „Lektionen“ (und bezeichnenderweise nicht etwa für erbrachte Behandlungen) pro Semester – in Rechnung. Das Vorliegen einer Heilbehandlung könne nur dann bejaht werden, wenn konkrete Angaben über die Art der Behandlung geliefert würden. Auch Art. 18 Ziff. 11 aMWSTG greife nicht, da das Bundesgericht bereits entschieden habe, die im Fitnesscenter ausgeübten Aktivitäten – so namentlich im Bereich Gymnastik – dienten „insgesamt der Verbesserung des persönlichen und körperlichen Wohlbefindens der betroffenen Personen“, und nicht der Aus- und Weiterbildung. Die ESTV verwende die Tatsache, dass die obligatorische Krankenpflegeversicherung keine Beiträge an die fraglichen Kurse leiste, nebst den bereits genannten Gründen lediglich als ein weiteres Indiz. Die Beschwerdeführerin gelte nicht als ambulantes Behandlungszentrum; dies bereits aufgrund des in den Statuten verankerten Vereinszwecks sowie mangels entsprechender Infrastruktur. Ausserdem seien die Voraussetzungen gemäss Branchenbroschüre ESTV Nr. 20, Gesundheitswesen, gültig vom 1. Januar 2001 bis 31. Dezember 2007 (nachfolgend aBB Nr. 20), und Branchenbroschüre ESTV Nr. 20, Gesundheitswesen, gültig vom 1. Januar 2008 bis 31. Dezember 2009 (nachfolgend BB Nr. 20), nicht erfüllt. Die gemäss Rechtsprechung erforderlichen Voraussetzungen für eine Gleichbehandlung im Unrecht seien sodann ebenfalls nicht erfüllt. Da es sich bei den Kursen nicht um Heilbehandlungen handle, würden diese von vornherein nicht unter die Steuer- ausnahme von Art. 18 Ziff. 3 aMWSTG fallen und die Frage könne offen bleiben, welche Kurse von Physiotherapeuten und Physiotherapeutinnen mit Berufsausübungsbewilligung geleitet worden seien; die Umsatzberechnungen bräuchten nicht geprüft zu werden. Es sei ihr bei der Festsetzung

des Verzugszinses tatsächlich ein Rechnungsfehler unterlaufen; dieser betrage Fr. 17'080.67 und sei nunmehr auf (gerundet) Fr. 17'080.-- festzusetzen.

## **H.**

Auf die weiteren Ausführungen der Parteien sowie die eingereichten Unterlagen wird – soweit entscheidungswesentlich – im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

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

#### **1.**

**1.1** Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG). Gemäss Art. 31 VGG beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 VwVG. Vorliegend stellt jedenfalls der angefochtene Einspracheentscheid vom 20. Juli 2016 eine solche Verfügung dar. Eine Ausnahme nach Art. 32 VGG liegt nicht vor. Die Vorinstanz ist zudem eine Behörde im Sinn von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig.

**1.2** Die Beschwerdeführerin ist zur Erhebung der vorliegenden Beschwerde berechtigt (Art. 48 Abs. 1 VwVG). Auf die im Übrigen frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG) ist demnach einzutreten.

#### **1.3**

**1.3.1** Am 1. Januar 2010 ist das (neue) Mehrwertsteuergesetz (MWSTG, SR 641.20) in Kraft getreten. In materieller Hinsicht bleiben die bisherigen Vorschriften auf alle während ihrer Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen, entstandenen Rechtsverhältnisse und erbrachten Leistungen anwendbar (Art. 112 Abs. 1 und 2 MWSTG). Der vorliegend zu beurteilende Sachverhalt hat sich in den Jahren 2003 bis 2008 zugetragen, also vor dem Inkrafttreten des MWSTG. Er untersteht damit in materieller Hinsicht dem am 1. Januar 2001 in Kraft getretenen (und bis Ende 2009 in Kraft stehenden) Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (aMWSTG, AS 2000 1300) sowie der dazugehörigen aMWSTGV.

**1.3.2** Demgegenüber findet das neue mehrwertsteuerliche Verfahrensrecht auf sämtliche im Zeitpunkt des Inkrafttretens hängige Verfahren sofort Anwendung (Art. 113 Abs. 3 MWSTG). Allerdings ist Art. 113 Abs. 3 MWSTG insofern restriktiv zu handhaben, als gemäss höchstrichterlicher Rechtsprechung nur eigentliche Verfahrensnormen sofort auf hängige Verfahren anzuwenden sind, und es dabei nicht zu einer Anwendung von neuem materiellen Recht auf altrechtliche Sachverhalte kommen darf (ausführlich: Urteil des BVerger A-1113/2009 vom 23. Februar 2010 E. 1.3).

**1.4** Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführerin kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Unangemessenheit rügen (Art. 49 Bst. c VwVG; ANDRÉ MOSER et al., Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl. 2013, Rz. 2.149 ff.; ULRICH HÄFELIN et al., Allgemeines Verwaltungsrecht, 7. Aufl. 2016, Rz. 1146 ff.).

## **2.**

**2.1** Ein Verstoss gegen das in Art. 8 BV verankerte Gebot der rechtsgleichen Behandlung liegt dann vor, wenn die Behörde bei vergleichbaren Sachverhalten das Recht ungleich anwendet und dafür keine sachlichen Gründe vorliegen (RAINER J. SCHWEIZER, in: Ehrenzeller/Mastronardi/Schweizer/Vallender [Hrsg.], Die Schweizerische Bundesverfassung – Kommentar, 3. Aufl. 2014, [nachfolgend: BV-Kommentar], Art. 8 Rz. 18 ff.). Dies ist nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung insbesondere auch dann der Fall, wenn Unterscheidungen nicht getroffen werden, die sich aufgrund der Verhältnisse aufdrängen oder wenn zwei gleiche tatsächliche Situationen ohne sachlichen Grund unterschiedlich behandelt werden (BGE 129 I 1 E. 3, BGE 125 I 166 E. 2a, BGE 125 II 326 E. 10b; Urteil des BVerger A-3112/2015 vom 22. Oktober 2015 E. 2.1).

**2.2** Der Grundsatz der sog. Gleichbehandlung der Gewerbetreibenden gemäss Art. 27 BV verbietet Massnahmen, die den Wettbewerb unter direkten Konkurrenten verzerren bzw. nicht wettbewerbsneutral sind, namentlich wenn sie bezwecken, in den Wettbewerb einzugreifen, um einzelne Konkurrenten oder Konkurrentengruppen gegenüber anderen zu bevorzugen oder zu benachteiligen (BGE 130 I 26 E. 6.3.3.1 und BGE 125 I 431 E. 4b/aa). So gesehen ergänzt Art. 27 BV das allgemeine Gleichbehandlungsgebot gemäss Art. 8 BV und bietet einen darüber hinausgehenden

Schutz (BGE 121 I 129 E. 3d; KLAUS A. VALLENDER, BV-Kommentar, Art. 27 Rz. 31).

### **3.**

#### **3.1**

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

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

**3.1.3** Die Annahme eines Leistungsverhältnisses setzt voraus, dass zwischen Leistung und Entgelt eine innere wirtschaftliche Verknüpfung gegeben ist (BGE 138 II 239 E. 3.2, BGE 132 II 353 E. 4.1, BGE 126 II 443 E. 6a, mit weiteren Hinweisen). Die Beurteilung, ob ein Leistungsverhältnis besteht, hat in erster Linie nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien zu erfolgen (sog. "wirtschaftliche Betrachtungsweise"). Die zivil- bzw. vertragsrechtliche Sicht ist nicht entscheidend, hat aber immerhin Indizwirkung (statt vieler: Urteile des BGer 2A.304/2003 vom 14. November 2003 E. 3.6.1 und 2C\_487/2011 vom 13. Februar 2013 E. 2.8). Bei der Beurteilung der Frage nach dem wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen Leistung und Entgelt ist (wie auch bei der Bestimmung der Bemessungsgrundlage) primär auf die Sicht des Leistungsempfängers abzustellen, was der Konzeption der Mehrwertsteuer als Verbrauchsteuer entspricht. Es ist zu prüfen, ob der Aufwand vom Leistungsempfänger erbracht wird, um die Leistung des Leistungserbringers zu erhalten (ausführlich: Urteil des BVGer A-544/2013 vom 30. Oktober 2013 E. 2.1.4).

**3.1.4** Im Rahmen der Beurteilung, ob ein Leistungsverhältnis vorliegt, ist zu prüfen, wer als Leistungserbringer und wer als Leistungsempfänger zu gelten hat (vgl. Urteil des BGer 2A.215/2003 vom 20. Januar 2005 E. 6.4 f.; Urteil des BVGer A-5279/2011 vom 1. März 2013 E. 2.1.1, mit weiteren Hinweisen). Wer als Leistungserbringer zu gelten hat, bestimmt sich nach

konstanter Rechtsprechung nach dem Aussenauftritt. Das mehrwertsteuerlich relevante Handeln wird demgemäss grundsätzlich demjenigen zugeordnet, der gegenüber Dritten im eigenen Namen auftritt (vgl. statt vieler: Urteil des BVGer A-544/2013 vom 30. Oktober 2013 E. 2.1.5.1).

## **3.2**

**3.2.1** Die in Art. 18 aMWSTG aufgeführten Steuerausnahmen gelten als sog. "unechte" Steuerbefreiungen. Dies bedeutet, dass derjenige, welcher den Umsatz erbringt, infolge der fehlenden Vorsteuerabzugsmöglichkeit mit der Steuer auf den Eingangsleistungen belastet bleibt oder diese verdeckt auf die Leistungsempfänger überwälzt. Es wird aufgrund der Systemwidrigkeit dieser in Art. 18 aMWSTG genannten Steuerausnahmen davon ausgegangen, dass diese "eher restriktiv" bzw. zumindest nicht extensiv zu handhaben sind (BGE 124 II 372 E. 6a, BGE 124 II 193 E. 5e; Urteil des BGer 2A.305/2002 vom 6. Januar 2003 E. 3.2; Urteil des BVGer A-2999/2007 vom 12. Februar 2010 E. 2.4). Primär sind die Ausnahmebestimmungen nach Art. 18 aMWSTG (wie andere Rechtsnormen auch) aber weder extensiv noch restriktiv, sondern nach ihrem Sinn und Zweck "richtig" auszulegen (statt vieler: BGE 140 II 495 E. 2.3.4 und BGE 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).

## **3.2.2**

**3.2.2.1** Im Gesundheitsbereich von der Steuer ausgenommen sind – soweit hier von Interesse – insbesondere die von Physiotherapeuten und Physiotherapeutinnen erbrachten Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin (objektive Voraussetzung), soweit die Leistungserbringer und Leistungserbringerinnen über eine Berufsausübungsbewilligung verfügen (subjektive Voraussetzung). Der Bundesrat bestimmt die Einzelheiten (vgl. Art. 18 Ziff. 3 aMWSTG; Urteile des BVGer A-2464/2015 vom 11. November 2015 E. 2.3.2 und A-310/2009 vom 7. Mai 2010 E. 3.1.1).

**3.2.2.2** Ambulante Behandlungszentren, welche lediglich ambulant Heilbehandlungen durchführen und keine Patienten hospitalisieren bzw. beherbergen, fallen unter Art. 18 Ziff. 3 aMWSTG (Urteile des BVGer A-310/2009 vom 7. Mai 2010 E. 3.1.2 und A-2999/2007 vom 12. Februar 2010 E. 3.2).

Nach der (damaligen) Verwaltungspraxis gelten ambulante Behandlungszentren als Leistungserbringer für Heilbehandlungen, deren Leiter oder Leiterin im Sinne der Mehrwertsteuer als Leistungserbringer/in für Heilbehandlungen nach Ziff. 2 aBB Nr. 20 gilt; oder bei denen alle im Zentrum Behandlungen ausführenden Teilhaber einer juristischen Person oder Personengesellschaften im Sinne der Mehrwertsteuer als Leistungserbringer für Heilbehandlungen nach Ziff. 2 aBB Nr. 20 gelten, und die eine kantonale Institutsbewilligung, soweit eine solche nach kantonalem Recht erforderlich ist, vorweisen können (aBB Nr. 20, Ziff. 5.1.2 bzw. BB Nr. 20, Ziff. 5.1). Unter Aufsicht der Leitung durch Angestellte durchgeführte und im Namen des Behandlungszentrums fakturierte Heilbehandlungen, welche der Behandlung von Krankheiten, Verletzungen und anderen Störungen der körperlichen und seelischen Gesundheit dienen, sind von der Steuer ausgenommen (aBB Nr. 20, Ziff. 5.2.1 bzw. BB Nr. 20, Ziff. 5.2).

**3.2.2.3** Gemäss bundesrätlicher Verordnung gelten als Heilbehandlungen die Feststellung und Behandlung von Krankheiten, Verletzungen und anderen Störungen der körperlichen und seelischen Gesundheit des Menschen sowie Tätigkeiten, die der Vorbeugung von Krankheiten und Gesundheitsstörungen des Menschen dienen (Art. 2 Abs. 1 aMWSTGV). Die Diagnostik ist – neben der Tatsache der Behandlung – das charakteristische Merkmal der ärztlichen Behandlung. Hierbei muss der Arzt in der Lage sein, eine Diagnose zu stellen, da eine „Medizin“, die nicht auf einer solchen basiert, im Allgemeinen nicht als zum medizinischen Bereich zugehörig betrachtet werden kann. Nicht als ärztliche Heilbehandlungen gelten solche, die ausschliesslich die Hebung des Wohlbefindens („Wellness“) anstreben und die nicht zu therapeutischen Zwecken durchgeführt werden. Hauptziel ist dabei nicht die Heilung des Patienten, sondern vielmehr der Erhalt oder die Verbesserung seines körperlichen/seelischen Wohlbefindens. Trotz der gegebenen Definition der ärztlichen Heilbehandlung sind Leistungen der Präventivmedizin grundsätzlich steuerbar, zumindest wenn sie nicht im Rahmen einer ärztlichen Behandlung erbracht werden (Art. 2 Abs. 3 Bst. a aMWSTGV; ISABELLE HOMBERGER GUT, in: mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2000 [nachfolgend: mwst.com], Art. 18 MWSTG Rz. 4 ff.; vgl. auch: ANNE TISSOT BENEDETTO, MWSTG-Kommentar, Art. 21 Rz. 34). Zudem zählen Untersuchungen, Beratungen und Behandlungen, die lediglich der Hebung der Leistungsfähigkeit („Fitness“) dienen, grundsätzlich nicht als Heilbehandlung (Art. 2 Abs. 3 Bst. a aMWSTGV; vgl. zum insoweit gleich lautenden „neuen Recht“: Urteil des BGer 2C\_1076/2015 vom 9. Dezember 2016 E. 4.3.2). Die in einem Fitnesscenter durchgeführten Aktivitäten gelten gemäss

höchstrichterlicher Rechtsprechung nicht als steuerausgenommene Heilbehandlung, auch wenn sie einen positiven Einfluss auf den Gesundheitszustand der praktizierenden Personen – so etwa in Form einer Verbesserung der Muskulatur, des Herz-Kreislauf-Systems oder einer Senkung des Übergewichts – haben (Urteile des BGer 2C\_642/2008 vom 12. Dezember 2008 E. 3.1 ). Überdies hielt das Bundesgericht im Zusammenhang mit Umsätzen, die aufgrund des Zurverfügungstellens von Fitnessgeräten, Sauna- oder Solariumseinrichtungen oder für Betätigungen in den Bereichen Aerobic, Gymnastik oder Spinning – oder Kursen in diesem Zusammenhang stehen – fest, dass diese insgesamt der Verbesserung des persönlichen und körperlichen Wohlbefindens der betroffenen Person und nicht der Aus- und Weiterbildung oder dem Erwerb von Fertigkeiten dienen. Unter einer Ausbildungsleistung im Sinne von Art. 18 Ziff. 11 aMWSTG seien nämlich alle Tätigkeiten zu verstehen, 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 des BGer 2A.756/2006 vom 22. Oktober 2007 E. 3.1.2 und 2A.485/2004 vom 18. Mai 2005 E. 7.2). Laut Art. 3 Abs. 1 aMWSTGV sind Heilbehandlungen ausserdem nur dann von der Besteuerung ausgenommen, wenn der Leistungserbringer im Besitz der nach kantonalem Recht erforderlichen Bewilligung zur selbstständigen Berufsausübung ist oder wenn er zur Ausübung der Heilbehandlung nach der kantonalen Gesetzgebung zugelassen ist. Gemäss (damaliger) Verwaltungspraxis zählen physiotherapeutische Leistungen, die in einem Fitnessstudio oder in einem sonstigen Gesundheitszentrum im Rahmen eines Eintrittspreises oder eines Abonnements in Anspruch genommen werden können, als steuerbare Leistungen (aBB Nr. 20, Ziff. 2.6.3 und BB Nr. 20, Ziff. 2.6.2).

**3.2.2.4** Nach konstanter Rechtsprechung folgt aus dem Begriff der Heilbehandlung (objektive Voraussetzung), dass nur die direkt am Patienten oder der Patientin vorgenommenen Behandlungen von der Steuer ausgenommen sind (statt vieler: BGE 124 II 193 E. 7a.aa; Urteil des BVGer A-2464/2015 vom 11. November 2015 E. 2.3.2, mit weiteren Hinweisen). Keine Heilbehandlungen in diesem Sinn stellen etwa Dienstleistungen eines medizinischen Call Centers oder einer Telefonzentrale für medizinische Notfälle (Notfallnummern) dar (Urteile des BVGer A-3395/2007 vom 24. Februar 2009 E. 3 und A-1204/2012 vom 14. Februar 2013 E. 4.4.1).

**3.2.3** Die im aMWSTG aufgeführten sog. unechten Steuerbefreiungen gelten nach ständiger Rechtsprechung grundsätzlich, d.h. unter Vorbehalt einer abweichenden gesetzlichen Regelung, nur für diejenigen Leistungen, die direkt an die Endverbraucher erbracht werden. Steuerausnahmen nach Art. 18 aMWSTG sind also grundsätzlich auf die Stufe des Endverbrauchs beschränkt. Entsprechend sind die Geschäfte, welche der Steuerbefreiung vorausgehen, die sog. "Vorumsätze", nicht unecht steuerbefreit (zur "Vorumsatztheorie": BGE 124 II 193 E. 5e und E. 7; ausführlich: Urteil des BVGer A-1470/2006 vom 5. Februar 2009 E. 3.4.2).

### 3.3

**3.3.1** Mehrwertsteuerpflichtig ist, wer eine mit der Erzielung von Einnahmen verbundene gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt, auch wenn dabei die Gewinnabsicht fehlt, sofern seine Lieferungen, seine Dienstleistungen und sein Eigenverbrauch im Inland jährlich gesamthaft Fr. 75'000.-- übersteigen (Art. 21 Abs. 1 aMWSTG). Steuerpflichtig sind namentlich natürliche Personen, Personengesellschaften, juristische Personen des privaten und öffentlichen Rechts, unselbstständige öffentliche Anstalten sowie Personengesamtheiten ohne Rechtsfähigkeit, die unter gemeinsamer Firma Umsätze tätigen (Art. 21 Abs. 2 aMWSTG). Von der Steuerpflicht ausgenommen sind gemäss Art. 25 Abs. 1 Bst. d aMWSTG nichtgewinnstrebige, ehrenamtlich geführte Sportvereine und gemeinnützige Institutionen, beide mit einem Jahresumsatz gemäss Art. 21 Abs. 3 aMWSTG bis zu Fr. 150'000.--.

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

## 4.

Die Beschwerdeführerin bietet u.a. Kurse wie „Aquacura Wassergymnastik“, „Active Backademy“ und „Osteoporosegymnastik“ an. Zu Recht unbestritten ist (mittlerweile), dass sie dabei aus mehrwertsteuerlicher Sicht für sämtliche Kurse als Leistungserbringerin gilt (vgl. E. 3.1.4), weshalb – in Übereinstimmung mit der Vorinstanz – von vornherein die Regeln über eine

Weiterfakturierung von Heilbehandlungen nicht in Betracht zu ziehen sind. Nicht im Streit liegt ferner die Anwendung des Saldosteuersatzes von 6 % zur Berechnung der allfällig geschuldeten Mehrwertsteuer. Im Folgenden ist strittig und muss überprüft werden, ob die – wie von der Beschwerdeführerin gerügt – von ihr angebotenen Kurse allenfalls als Heilbehandlung i.S.v. Art. 18 Ziff. 3 aMWSTG (E. 4.1) oder gar als Bildungsleistung gemäss Art. 18 Ziff. 11 aMWSTG (in der Fassung: AS 2002 1480, E. 4.2) von der Besteuerung ausgenommen sind. Schliesslich ist auf die Rüge der Beschwerdeführerin einzugehen, die ESTV habe gegen das Gebot der rechtsgleichen Behandlung verstossen und die Wirtschaftsfreiheit verletzt (E. 4.3).

#### **4.1**

**4.1.1** Die Beschwerdeführerin moniert, der Vergleich der Vorinstanz mit Fitness- und Gesundheitszentren sei mehr als abwegig. Es gehe bei ihr nicht um die Hebung des persönlichen und körperlichen Wohlbefindens – wie bei den in Fitness- und Gesundheitszentren von den Kunden bezogenen Leistungen der Paramedizin –, sondern um die Behandlung bzw. Vorbeugung einer medizinisch diagnostizierten Erkrankung, welche zu einer massiven Einschränkung der Beweglichkeit bis hin zu einer vollständigen Immobilität und damit Pflegebedürftigkeit führe. Sie erbringe somit Leistungen im Hinblick auf die Heilung von Kranken, wobei „Aquacura Wassergymnastik“ auf die Behandlung rheumatischer Erkrankungen ziele, die aufgrund der Schmerzen zu Einschränkungen im Bewegungsapparat und letztlich zu Muskelschwund führen würden. „Aktive Backademy“ werde zur Behandlung von Rückenleiden eingesetzt, mit dem Ziel einer Verbesserung der Aktivität und der Ausdauer des Patienten sowie der Vorbeugung von neuen Verletzungen. Die „Osteoporosegymnastik“ diene der Behandlung der Osteoporose, einer Krankheit, die sich in einem dramatischen Verlust an Knochenmasse und in einem niedrigen Knochenumbau äussere. Der Knochenabbau könne mittels dieses Gymnastikprogramms aufgehalten und der Knochenwiederaufbau verbessert werden. Erstere und letztere Therapie erfolge sodann nur aufgrund einer ärztlichen Anordnung (vgl. Sachverhalt Bst. E).

Hierzu entgegnet die Vorinstanz, laut Website der Beschwerdeführerin handle es sich bei den umstrittenen Kursen um – in Gruppen durchgeführte – Gymnastikkurse, bei welchen das Ausdauer- sowie das Muskel- bzw. Krafttraining ein wesentliches Element der Aktivität bilde. Die durchgeführten Aktivitäten seien vergleichbar mit denjenigen, die in Gymnastikkursen in einem Fitness- oder Gesundheitszentrum ausgeübt werden. Es handle

sich also um begleitete körperliche Betätigungen, die insgesamt der Verbesserung des Wohlbefindens der Kursteilnehmer dienen und nicht der Behandlung oder Vorbeugung von Krankheiten oder Gesundheitsstörungen. Überdies könne man nicht von den bei den Teilnehmern der vorliegenden Gymnastikkurse diagnostizierten Erkrankungen automatisch auf das Vorliegen einer Heilbehandlung gemäss Art. 2 Abs. 1 aMWSTGV schliessen. Dies stünde im Widerspruch zu der Rechtsprechung, den Verordnungsbestimmungen und der Praxis der ESTV (vgl. Sachverhalt Bst. D und Bst. G).

**4.1.2** Wie gesehen (E. 3.2.2.3), gelten als Heilbehandlungen die Feststellung und Behandlung von Krankheiten, Verletzungen und anderen Störungen der körperlichen und seelischen Gesundheit des Menschen sowie Tätigkeiten, die der Vorbeugung von Krankheiten und Gesundheitsstörungen des Menschen dienen (Art. 2 Abs. 1 aMWSTGV). Nicht als ärztliche Heilbehandlungen gelten „Wellness“-Behandlungen, die auf den Erhalt oder die Verbesserung des körperlichen/seelischen Wohlbefindens abzielen. Auch „Fitness“-Behandlungen zählen nicht als Heilbehandlung, selbst wenn sie einen positiven Einfluss auf den Gesundheitszustand der praktizierenden Personen haben.

**4.1.3** Das Bundesverwaltungsgericht verkennt nicht, dass die in Frage stehenden Kurse für die daran Teilnehmenden positive Wirkungen haben und ihnen in für sie schwierigen persönlichen Situationen eine (gewisse) Unterstützung bieten können. Entgegen den Behauptungen der Beschwerdeführerin steht bei den umstrittenen Kursen aber nicht die Behandlung bzw. Heilung oder Vorbeugung von eigentlichen Krankheiten im Zentrum. Zwar benötigen die Teilnehmer bei der „Aquacura Wassergymnastik“ und bei der „Osteoporosegymnastik“ ein Arztzeugnis; eine Krankheit bzw. eine Störung der Gesundheit wurde somit bei diesen Kursen vorgängig durch einen Arzt oder eine Ärztin festgestellt bzw. diagnostiziert. Anzuführen ist, dass es sich aber wohl nicht um eine ärztliche Anordnung nach dem Bundesgesetz vom 18. März 1994 über die Krankenversicherung (KVG; SR 832.10) handelt, ansonsten würde die obligatorische Krankenpflegeversicherung die Kosten übernehmen. Dennoch dienen die umstrittenen Kurse an sich aber nicht der Feststellung und Behandlung/Vorbeugung der (ärztlich diagnostizierten) Krankheit oder Störung der Gesundheit, sondern – auch laut Homepage der Beschwerdeführerin – der Förderung des physischen und psychischen Wohlbefindens. Mangelnde Bewegung oder einseitige Belastungen – so die Homepage der Beschwerdeführerin weiter – führten zu Beschwer-

den am Bewegungsapparat, wobei auch Menschen mit bereits bestehenden Beschwerden wie Arthrose, Rückenschmerzen oder Osteoporose durch eine für sie passende Art der Bewegung bzw. durch ein gezieltes Training profitieren könnten (Vernehmlassungsbeilage 4, Auszüge von der Website der Beschwerdeführerin mit Stand vom 21. und 22. April 2008, S. 1). Kursinhalt bei „Aquacura Wassergymnastik“ – ein Kurs, der helfe, die Mobilität zu verbessern, die Lebensqualität und Lebensfreude steigern sowie durch die Gymnastik im Wasser die Gelenke schonen – sei vornehmlich die Förderung der Beweglichkeit, Steigerung von Kraft und Ausdauer, Schulung von Koordination und Körperwahrnehmung sowie Entspannung. Auch der Kursinhalt der „Osteoporosegymnastik“ – ein Gymnastikprogramm insbesondere zur Steigerung der Leistungsfähigkeit und Entdeckung der Freude an der Bewegung – sei das funktionelle Muskeltraining, Ausdauertraining, Verbesserung der Atmung, Körperwahrnehmung und Haltungsschulung, Koordination und Gleichgewichtstraining sowie Entspannung (Vernehmlassungsbeilage 4, Auszüge von der Website der Beschwerdeführerin mit Stand vom 21. und 22. April 2008, S. 3 f.). Die vorliegenden Kurse sind somit insgesamt rechtswesentlich mit solchen in einem Fitness- oder Gesundheitszentrum vergleichbar – indem auch sie sich vermutlich positiv auf den allgemeinen Gesundheitszustand auswirken – mit dem Unterschied, dass sie auf Personen mit bestehenden Beschwerden wie bspw. Arthrose, Rückenschmerzen oder Osteoporose zugeschnitten sind. Gleiches muss erst recht für den Kurs „Aktive Backademy“ gelten, bei welchem nicht einmal ein ärztliches Zeugnis vorzuweisen ist.

Dass nicht die Behandlung (bzw. Heilung) oder Vorbeugung von Krankheiten im Zentrum steht, bestätigt sich u.a. auch durch die Art, wie die Beschwerdeführerin den Kursteilnehmern Rechnung stellt. Sie verlangt im Rahmen einer Teilnahmebestätigung die „Kurskosten“ entsprechend der Anzahl besuchter „Lektionen“ – und nicht für erbrachte Behandlungen – à Fr. 14.-- pro Lektion, zahlbar halbjährlich. Der Rechnungsbetrag sei spätestens 30 Tage nach Kursbeginn zu überweisen. Die pro Semester angebotenen, wöchentlichen (Gruppen-)Kurse sind also auch diesbezüglich mit einem Eintrittspreis bzw. Abonnement in einem Fitnessstudio oder in einem Gesundheitszentrum vergleichbar und weniger mit einer auf den Einzelfall zugeschnittenen, verordneten Behandlung. Wie erwähnt (E. 3.2.2.3), zählen gemäss Verwaltungspraxis physiotherapeutische Leistungen, die in einem Fitnessstudio oder in einem sonstigen Gesundheitszentrum im Rahmen eines Eintrittspreises oder eines Abonnements in Anspruch genommen werden können, als steuerbare Leistungen.

**4.1.4** Da die angebotenen Kurse somit nicht als Heilbehandlung im Sinne von Art. 2 Abs. 1 aMWSTGV gelten können und nicht unter die Steuerausnahmen von Art. 18 Ziff. 3 aMWSTG fallen, erübrigen sich – so in Übereinstimmung mit der Vorinstanz – weitere Abklärungen bzgl. der subjektiven Voraussetzungen – so insbesondere zum ambulanten Behandlungszentrum oder zum Angestelltenverhältnis. Offenbleiben kann die Frage, welche Kurse von Physiotherapeuten und Physiotherapeutinnen mit einer (nachweislich) gültigen Berufsausübungsbewilligung geleitet wurden. Abschliessend wäre der Vorinstanz jedoch beizupflichten, dass die Beschwerdeführerin lediglich für drei Physiotherapeutinnen eine gültige kantonale Berufsausübungsbewilligung vorgelegt hat.

## **4.2**

**4.2.1** Weiter bringt die Beschwerdeführerin vor, bei den angebotenen Kursen handle es sich um ein spezifisches Gesundheitstraining im Hinblick auf die Erreichung eines spezifischen Lernziels. Die Patienten lernten mit ihren Schmerzen umzugehen bzw. diese zu vermeiden. Die Leistungen würden also bei der Prävention von oder der Rehabilitation nach Eintritt von gesundheitlichen Problemen einsetzen. Es gehe um die Aneignung von neuen Erkenntnissen, Wissen und Verhaltensweisen im Bereich Gesundheitstraining inkl. dazugehörenden Grundkenntnissen über anatomische und medizinische Aspekte. Für die Erreichung dieses Lernzieles sei denn auch qualifiziertes Fachpersonal notwendig, um das gesteckte Ausbildungsziel zu erreichen. Somit würden die Umsätze aus den Kursen unter die Ausnahmebestimmung gemäss Art. 18 Ziff. 11 aMWSTG – Bildungsleistungen – fallen (Sachverhalt Bst. E).

Die Vorinstanz erwidert, auch Art. 18 Ziff. 11 aMWSTG greife nicht, da es sich bei den im Rahmen der vorliegend umstrittenen Gymnastikkursen ausgeübten Aktivitäten um begleitete körperliche Betätigungen handle, welche insgesamt der Verbesserung des persönlichen und körperlichen Wohlbefindens dienen. Das Bundesgericht habe nämlich bereits entschieden, dass solche Aktivitäten – namentlich im Bereich Gymnastik – nicht als ausgenommene Bildungsleistungen gelten würden (Sachverhalt Bst. G).

**4.2.2** Wie schon in Erwägung 3.2.2.3 erwähnt, fallen gemäss Bundesgericht Umsätze, die aufgrund des Zurverfügungstellens von Fitnessgeräten, Sauna- oder Solariumseinrichtungen oder für Betätigungen in den Bereichen Aerobic, Gymnastik oder Spinning – oder in diesem Zusammenhang angebotene Kurse –, nicht unter den Begriff der Ausbildungsleistungen.

Diese dienen insgesamt der Verbesserung des persönlichen und körperlichen Wohlbefindens der betroffenen Person, und nicht der Aus- und Weiterbildung oder dem Erwerb von Fertigkeiten.

**4.2.3** Die vorliegend zu beurteilenden Kurse hängen nach Auffassung des Bundesverwaltungsgerichts in der Tat nicht eng mit einer erzieherischen oder bildenden Zielsetzung zusammen und dienen auch nicht vor allem dazu, Wissen zu vermitteln oder zu vertiefen, oder dem Erwerb von Kenntnissen oder Fertigkeiten. Wie gesehen (E. 4.1.3), dienen sie gerade der Förderung des physischen und psychischen Wohlbefindens, selbst wenn sie auf Personen mit bestehenden Beschwerden zugeschnitten sind.

### 4.3

**4.3.1** Die Beschwerdeführerin rügt weiter, massgebend für die Verletzung der Rechtsgleichheit und Wirtschaftsfreiheit sei die tatsächliche Umsetzung und nicht die „blosse Absichtserklärung“. Die Rheumaligen C.\_\_\_\_\_, D.\_\_\_\_\_ sowie E.\_\_\_\_\_ seien von der Mehrwertsteuerpflicht ausgenommen; deren Umsatzstrukturen seien aber nahezu identisch mit jener der Beschwerdeführerin. Im Gegenteil erziele die Rheumaliga D.\_\_\_\_\_ weit höhere steuerbare Umsätze als die Beschwerdeführerin, sei aber nicht mehrwertsteuerpflichtig. Weshalb diese nicht ins Register der Mehrwertsteuerpflichtigen aufgenommen würden, sei nicht ersichtlich. Art. 8 und 27 BV sei somit verletzt. Es bestehe eine „gelebte Praxis“ und die ESTV habe auch nicht kundgetan, von dieser Praxis abzuweichen (Sachverhalt Bst. E).

Dem hält die Vorinstanz entgegen, die gemäss Rechtsprechung erforderlichen Voraussetzungen für eine Gleichbehandlung im Unrecht seien nicht erfüllt. Sie habe in der aBB 20 und BB 20 klar und unmissverständlich zu erkennen gegeben, dass die in einem Fitnessstudio/Gesundheitszentrum im Rahmen eines Eintrittspreises bzw. Abonnements in Anspruch genommene physiotherapeutischen Leistungen steuerbar seien. Dies sei keine „blosse Absichtserklärung“, sondern eine verbindliche Praxis. Der Grundsatz der Gesetzmässigkeit gehe vor und letztlich bestünde kein Anspruch auf Gleichbehandlung im Unrecht, wenn die abweichende Behandlung nur in einem einzigen oder in wenigen Fällen geschehen sei (Sachverhalt Bst. G).

**4.3.2** Eine Behörde verletzt das Rechtsgleichheitsgebot, wenn sie bei vergleichbaren Sachverhalten das Recht ungleich anwendet und dafür keine sachlichen Gründe vorliegen (E. 2.1). Ein Anspruch auf Gleichbehandlung

im Unrecht wird nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung nur dann ausnahmsweise anerkannt, wenn eine rechtsanwendende Behörde eine gesetzwidrige Praxis pflegt und überdies zu erkennen gibt, dass sie davon auch in Zukunft nicht abweichen werde (BGE 132 II 485 E. 8.6 und BGE 127 I 1 E. 3c). Grundbedingung für eine ausnahmsweise Gleichbehandlung im Unrecht ist in jedem Fall, dass sich der Betroffene in einer gleichen oder vergleichbaren Lage befindet wie der Dritte, dem der rechtswidrige Vorteil gewährt wurde. In aller Regel geht jedoch der Grundsatz der Gesetzmässigkeit der Verwaltung der Rücksicht auf die gleichmässige Rechtsanwendung vor (statt vieler: BGE 122 II 446 E. 4a und BGE 112 Ib 381 E. 6). Kein Anspruch auf Gleichbehandlung im Unrecht besteht, wenn die vom Gesetz abweichende Behandlung nur in einem einzigen oder in einigen wenigen Fällen geschehen ist (HÄFELIN et al., a.a.O., Rz. 599 ff.; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-704/2013 vom 28. November 2013 E. 4, mit weiteren Hinweisen).

**4.3.3** Es ist der Vorinstanz beizupflichten, dass es sich bei den in ihren Branchenbroschüren als Verwaltungsverordnungen gemachten Meinungsäusserungen über die Auslegung der anwendbaren Gesetzesbestimmungen nicht um eine blossе „Absichtserklärung“ handelt. Diese dienen nämlich der Sicherstellung einer einheitlichen, gleichmässigen und sachrichtigen Praxis des Gesetzesvollzuges (BVGE 2010/33 E. 3.3.1; MICHAEL BEUSCH, Was Kreisschreiben dürfen und was nicht, Der Schweizer Treuhänder [ST] 2005 S. 613 ff.) und sind als solche für die Verwaltungsbehörden verbindlich, wenn sie nicht klarerweise einen verfassungs- oder gesetzwidrigen Inhalt aufweisen (MICHAEL BEUSCH, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl. 2017, Art. 102 Rz. 15 ff.). Die Vorinstanz hat vorliegend keine gesetzwidrige Praxis gepflegt und zu erkennen gegeben, dass sie davon nicht abweichen werde. Selbst wenn bei den aufgezählten Rheumaligen eine vergleichbare Situation vorliegen sollte, wäre die vom Gesetz abweichende Behandlung nur in einigen wenigen Fällen geschehen und würde keinen Anspruch auf Gleichbehandlung im Unrecht gewähren.

**4.4** Zusammenfassend stellen die hier zu beurteilenden Kurse keine Heilbehandlungen im Sinn von Art. 18 Ziff. 3 aMWSTG und keine Bildungsleistungen gemäss Art. 18 Ziff. 11 aMWSTG dar und sind deshalb steuerbar. Die Vorinstanz hat die Steuerforderung betreffend die Steuerperioden 1. Quartal 2003 bis 4. Quartal 2008 (Zeit vom 1. Januar 2003 bis 31. Dezember 2008) zu Recht auf insgesamt Fr. 75'079.85 festgesetzt. Da die

von der Beschwerdeführerin in den Jahren 2002 bis 2008 erzielten Umsätze jeweils höher als Fr. 150'000.-- pro Jahr waren, ist der Eintrag ins Mehrwertsteuerregister zu Recht rückwirkend auf den 1. Januar 2003 erfolgt (vgl. E. 3.3.2). Überdies hat die Vorinstanz nicht gegen das Gebot der rechtsgleichen Behandlung verstossen und die Wirtschaftsfreiheit nicht verletzt.

## **5.**

**5.1** Bei verspäteter Entrichtung der Mehrwertsteuer durch den Steuerpflichtigen oder diejenigen Personen, welche aus der Steuerforderung mithaften, ist ohne Mahnung und unabhängig vom Verschulden ein Verzugszins zu bezahlen (Art. 47 Abs. 2 aMWSTG; THOMAS P. WENK, mwst.com, Art. 47 Abs. 1 und 2 Rz. 4). Der Verzugszinssatz beläuft sich gemäss den entsprechenden Verordnungen des Eidgenössischen Finanzdepartements (EFD) für die Zeit bis zum 31. Dezember 2009 auf 5% und vom 1. Januar 2010 bis zum 31. Dezember 2011 auf 4.5% (Art. 90 Abs. 3 Bst. b aMWSTG i.V.m. Art. 1 der Verordnung vom 11. Dezember 2009 des EFD über die Verzugs- und Vergütungszinssätze [SR 641.207.1]).

**5.2** Der Verzugszins beträgt Fr. 17'080.67, was von beiden Parteien anerkannt ist. Der Einspracheentscheid ist diesbezüglich zu korrigieren und die Verzugszinsforderung auf (gerundet) Fr. 17'080.-- festzusetzen. Diesbezüglich ist die Beschwerde mithin teilweise gutzuheissen, im Übrigen jedoch abzuweisen.

## **6.**

**6.1** Die Verfahrenskosten sind in der Regel der unterliegenden Partei aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Da die Beschwerdeführerin weitestgehend unterliegt, sind ihr die Verfahrenskosten, die auf Fr. 7'000.-- festgesetzt werden, aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Der einbezahlte Kostenvorschuss ist zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden.

**6.2** Eine Parteientschädigung an die nahezu vollumfänglich unterliegende Beschwerdeführerin ist nicht zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario).

## **Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

### **1.**

Die Beschwerde wird im Sinne der Erwägungen teilweise gutgeheissen und die Verzugszinsforderung auf (gerundet) Fr. 17'080.-- festgesetzt. Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen.

### **2.**

Die Kosten des Verfahrens werden auf Fr. 7'000.-- festgesetzt und der Beschwerdeführerin auferlegt. Der einbezahlte Kostenvorschuss wird zur Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet.

### **3.**

Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

### **4.**

Dieses Urteil geht an:

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

Der vorsitzende Richter:

Die Gerichtsschreiberin:

Michael Beusch

Anna Strässle

## **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 Beschwerdeführerin in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: