



Abteilung I

A-1192/2017, A-1197/2017

## Urteil vom 6. Februar 2018

Besetzung

Richter Daniel Riedo (Vorsitz),  
Richter Pascal Mollard,  
Richter Michael Beusch,  
Gerichtsschreiber Beat König.

Parteien

**A.\_\_\_\_\_**,  
Beschwerdeführer,

gegen

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

Gegenstand

MWST; Steuerausnahmen (2008-2013).

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

A. \_\_\_\_\_ (nachfolgend: Steuerpflichtiger) war bis am 31. Dezember 2014 im Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen. Im Rahmen einer Korrespondenz mit der ESTV bestritt der Steuerpflichtige die Ansicht dieser Behörde, wonach von ihm in der Zeitspanne vom 1. Januar 2008 bis 31. Dezember 2013 durchgeführte Sekretariats-, Ausräum-, und Zügelarbeiten als mehrwertsteuerpflichtige Leistungen zu qualifizieren sind. In der Folge erliess die ESTV am 24. Januar 2017 zwei Verfügungen:

Mit einer Verfügung betreffend die Steuerperioden vom 1. Januar 2008 bis 31. Dezember 2009 erkannte die ESTV, dass dem Steuerpflichtigen ohne Berücksichtigung der Verzugs- bzw. Vergütungszinsen ein Saldo von Fr. 26.- zustehende und er auf einem Betrag von Fr. 550.- noch Verzugszins seit dem 31. Mai 2009 zu entrichten habe.

Mit einer weiteren Verfügung betreffend die Steuerperioden vom 1. Januar 2010 bis 31. Dezember 2013 hielt die ESTV fest, dass zugunsten des Steuerpflichtigen ohne Berücksichtigung der Verzugs- bzw. Vergütungszinsen ein Saldo in der Höhe von Fr. 62.65 bestehe und er auf dem Betrag von Fr. 876.65 noch Verzugszins seit dem 28. Januar 2014 zu bezahlen habe.

**B.**

Der Steuerpflichtige erhob am 20. Februar 2017 bei der ESTV zwei Einsprachen. In verfahrensrechtlicher Hinsicht beantragt er, die Einsprachen seien als Sprungbeschwerden an das Bundesverwaltungsgericht zu überweisen. In materieller Hinsicht fordert der Steuerpflichtige sinngemäss, die angefochtenen Verfügungen seien aufzuheben und es sei ihm ein Mehrwertsteuerbetrag von Fr. 8'674.- für die Steuerperioden vom 1. Januar 2008 bis 31. Dezember 2009 sowie ein solcher von Fr. 15'819.- für die Steuerperioden vom 1. Januar 2010 bis 31. Dezember 2013 zurückzuzahlen.

**C.**

Die ESTV leitete in der Folge die Einsprachen des Steuerpflichtigen (nachfolgend: Beschwerdeführer) zur weiteren Behandlung als Sprungbeschwerden an das Bundesverwaltungsgericht weiter.

Das Bundesverwaltungsgericht rubrizierte die beiden Beschwerden unter den Geschäftsnummern A-1197/2017 (Steuerperioden 2008-2009) und A-1192/2017 (Steuerperioden 2010-2013).

**D.**

Die ESTV (nachfolgend auch: Vorinstanz) beantragt mit Vernehmlassungen vom 21. April 2017, die Sprungbeschwerden seien unter Kostenfolge zulasten des Beschwerdeführers abzuweisen.

**E.**

Mit unaufgefordert eingereichten Stellungnahmen vom 4. Mai 2017 hält der Beschwerdeführer unter Beilage von Kopien zweier E-Mails sinngemäss an seinen mit den beiden Beschwerden gestellten Anträgen fest. Überdies stellt er in beiden Verfahren in Aussicht, auf Aufforderung des Bundesverwaltungsgerichts hin 29 Bundesordner mit Rechnungskopien, Jahresrechnungen, Postbelegen, Kurszusammenstellungen und Subventionsabrechnungen vorzulegen.

**F.**

Auf die einzelnen Vorbringen der Verfahrensbeteiligten und die vorliegenden Akten wird – soweit entscheiderelevant – in den folgenden Erwägungen eingegangen.

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

**1.**

**1.1** Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG, SR 172.021). Eine Ausnahme in sachlicher Hinsicht nach Art. 32 VGG liegt nicht vor und die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG.

Im Streit liegen zwei Verfügungen der ESTV, die grundsätzlich mit dem (nicht devolutiven) Rechtsmittel der Einsprache anzufechten sind (vgl. Art. 83 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer [Mehrwertsteuergesetz, MWSTG, SR 641.20]; zur intertemporalrechtlichen Anwendbarkeit des MWSTG in verfahrensrechtlicher Hin-

sicht siehe E. 2). Richten sich Einsprachen jedoch gegen einlässlich begründete Verfügungen der ESTV, so sind sie auf Antrag oder mit Zustimmung des Einsprechers als Beschwerden an das Bundesverwaltungsgericht weiterzuleiten (sog. Sprungbeschwerden, Art. 83 Abs. 4 MWSTG). Vorliegend hat der Beschwerdeführer seine Einsprachen zwar bei der Vorinstanz eingereicht, aber gleichzeitig beantragt, diese seien als Sprungbeschwerden an das Bundesverwaltungsgericht weiterzuleiten. Zudem sind die angefochtenen Verfügungen vom 24. Januar 2017 im Sinne der Rechtsprechung zu Art. 83 Abs. 4 MWSTG unbestrittenermassen «einlässlich» begründet (vgl. Urteile des BVGer A-7749/2016 vom 17. August 2017 E. 1.1.2, A-3480/2015 und A-3493/2015 vom 23. Juli 2015 E. 1.4 ff.). Die Voraussetzungen der Sprungbeschwerde gemäss Art. 83 Abs. 4 MWSTG sind somit in beiden Verfahren erfüllt.

Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG).

Der Beschwerdeführer ist zur Erhebung der Beschwerden berechtigt (vgl. Art. 48 Abs. 1 VwVG) und hat diese rechtzeitig sowie formgerecht eingereicht (vgl. Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG). Auf die Beschwerden ist demnach einzutreten.

## **1.2**

**1.2.1** Getrennt eingereichte Beschwerden können in einem Verfahren vereinigt werden, wenn die einzelnen Sachverhalte in einem engen inhaltlichen Zusammenhang stehen und sich in allen Fällen gleiche oder ähnliche Rechtsfragen stellen (vgl. anstelle vieler: Urteile des BVGer A-6648/2014 vom 17. März 2015 E. 3, A-6537/2013 und A-7158/2013 vom 23. September 2014 E. 1.1.1). Die Frage der Vereinigung von Verfahren steht im Ermessen des Gerichts. Sie hängt mit dem Grundsatz der Prozessökonomie zusammen, wonach ein Verfahren im Interesse aller Beteiligten möglichst einfach, rasch und zweckmässig zum Abschluss gebracht werden soll (vgl. anstelle vieler: BGE 131 V 222 E. 1, 128 V 124 E. 1; Urteil des BVGer A-6390/2016 und A-6393/2016 vom 14. September 2017 E. 1.1.1; zum Ganzen: ANDRÉ MOSER et al., Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl. 2013, N. 3.17).

**1.2.2** Der Beschwerdeführer hat vorliegend Sprungbeschwerden gegen zwei Verfügungen der ESTV erhoben. Die beiden Beschwerden werfen dabei im Wesentlichen vergleichbare Rechtsfragen auf, zumal es in materieller Hinsicht jeweils um die Frage geht, ob Umsätze des Beschwerdeführers

im Zusammenhang mit einer Tätigkeit für den Verband B.\_\_\_\_\_ (nachfolgend: B.\_\_\_\_\_; frühere Bezeichnung: Verband C.\_\_\_\_\_ [nachfolgend: C.\_\_\_\_\_]) als von der Mehrwertsteuer ausgenommen zu behandeln sind. Der blosser Umstand, dass sich die angefochtene Verfügung betreffend die Steuerperioden 2008-2009 materiell-rechtlich auf das frühere Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (aMWSTG, AS 2000 1300) stützt und die ESTV für die Verfügung zu den Steuerperioden 2010-2013 demgegenüber ausschliesslich das revidierte MWSTG herangezogen hat (vgl. zum Intertemporalrecht auch sogleich E. 2), steht vorliegend einer Verfahrensvereinigung nicht entgegen (vgl. auch Urteil des BGer 2C\_1077/2012 und 2C\_1078/2012 vom 24. Mai 2014 E. 1.1; Urteile des BVer A-6390/2016 und A-6393/2016 vom 14. September 2017 E. 1.1.2, A-3141 und A-3144 vom 18. Januar 2017 E. 3.2), da sich die jeweils massgeblichen Bestimmungen nicht rechtswesentlich unterscheiden (zur freilich neurechtlich vom früheren Recht abweichenden Ordnung der Kombinationsregel vgl. aber hinten E. 4.3 Abs. 4). Vor diesem Hintergrund erscheint es aus prozessökonomischen Gründen als angezeigt, die Beschwerdeverfahren A-1192/2017 und A-1197/2017 zu vereinigen.

## 2.

Am 1. Januar 2010 ist das MWSTG in Kraft getreten. In materieller Hinsicht bleiben die früheren Vorschriften auf alle während ihrer Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen, entstandenen Rechtsverhältnisse und erbrachten Leistungen anwendbar (vgl. Art. 112 Abs. 1 und 2 MWSTG). Soweit also vorliegend die Jahre 2008-2009 betroffen sind, ist der Sachverhalt in materieller Hinsicht nach dem am 1. Januar 2001 in Kraft getretenen aMWSTG zu beurteilen. Auf die Steuerperioden 2010-2013 ist hingegen das MWSTG anwendbar.

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

### 3.

**3.1** Das Bundesverwaltungsgericht kann die angefochtenen Entscheide 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).

**3.2** Der im Beschwerdeverfahren geltende Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen verpflichtet das Bundesverwaltungsgericht, auf den festgestellten Sachverhalt jenen Rechtssatz anzuwenden, den es als den zutreffenden erachtet, und ihm jene Auslegung zu geben, von der es überzeugt ist. Dies hat zur Folge, dass das Bundesverwaltungsgericht als Beschwerdeinstanz an die rechtliche Begründung der Begehren nicht gebunden ist (vgl. Art. 62 Abs. 4 VwVG) und eine Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen (teilweise) gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer von der Vorinstanz abweichenden Begründung bestätigen kann (Motivsubstitution; vgl. BVGE 2007/41 E. 2, mit Hinweisen). Aufgrund des Rügeprinzips, welches in abgeschwächter Form zur Anwendung gelangt, ist die Beschwerdeinstanz jedoch nicht gehalten, nach allen möglichen Rechtsfehlern zu suchen; für entsprechende Fehler müssen sich mindestens Anhaltspunkte aus den Parteivorbringen oder den Akten ergeben (anstelle vieler: Urteil des BVGer A-2080/2016 vom 26. Januar 2017 E. 2.3, mit Hinweisen).

### 3.3

**3.3.1** Die für die Entscheidungsfindung (Rechtsanwendung) vorzunehmende Tatsachenfeststellung setzt voraus, dass die Sachlage korrekt und vollständig ermittelt wurde. Dasungsverfahren und die Verwaltungspflege werden deshalb grundsätzlich von der Untersuchungsmaxime beherrscht (vgl. Art. 12 VwVG; Art. 81 Abs. 1 und 2 MWSTG). 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; Urteil des BVGer A-4783/2015 vom 20. Februar 2017 E. 1.3.1). Dazu zählt namentlich das im Mehrwertsteuerrecht geltende Selbstveranlagungsprinzip (BGE 137 II 136 E. 6.2; Urteile des BGer 2C\_353/2013 vom 23. Oktober 2013 E. 3.3, 2C\_970/2012 vom 1. April

2013 E. 4.1). Altrechtlich hatte nach diesem Prinzip der Leistungserbringer bei festgestellter Steuerpflicht (vgl. Art. 56 Abs. 1 aMWSTG) selbst und unaufgefordert über seine Umsätze sowie Vorsteuern abzurechnen und innert 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode den geschuldeten Mehrwertsteuerbetrag an die ESTV abzuliefern (vgl. Urteil des BVGer A-6390/2016 und A-6393/2016 vom 14. September 2017 E. 2.2.1). Auch neurechtlich hat die steuerpflichtige Person entsprechend dem Selbstveranlagungsprinzip eigenständig festzustellen, ob sie die Voraussetzungen der subjektiven Steuerpflicht (Art. 10 und 66 MWSTG) erfüllt (vgl. Art. 66 Abs. 1 MWSTG), die Steuerforderung selber zu ermitteln (vgl. Art. 71 MWSTG) und diese innerhalb von 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode zu begleichen (Art. 86 Abs. 1 MWSTG). Das Selbstveranlagungsprinzip wurde bei Erlass des MWSTG zwar leicht gelockert (vgl. BGE 140 II 202 E. 5.4; Urteil des BGer 2C\_678/2012 vom 17. Mai 2013 E. 2.1; Urteil des BVGer A-351/2014 vom 10. Juli 2014 E. 4.1). Es bedeutet jedoch weiterhin, wie bereits nach dem altem Recht, dass der Leistungserbringer selbst für die Feststellung der Mehrwertsteuerpflicht bzw. -forderung verantwortlich ist (vgl. Urteile des BVGer A-6390/2016 und A-6393/2016 vom 14. September 2017 E. 2.2.2, A-788/2015 vom 24. Dezember 2015 E. 2.2.1 f.).

**3.3.2** Liegen keine oder nur unvollständige Aufzeichnungen vor (Verstoss gegen die formellen Buchführungsvorschriften) oder stimmen die ausgewiesenen Ergebnisse mit dem wirklichen Sachverhalt offensichtlich nicht überein (Verstoss gegen die materiellen Buchführungsregeln), nimmt die ESTV eine sog. Ermessenseinschätzung vor (vgl. Art. 60 aMWSTG, Art. 79 MWSTG). Sind die Voraussetzungen für eine Ermessenstaxation erfüllt, so ist die ESTV nicht nur berechtigt, sondern verpflichtet, eine solche nach pflichtgemäsem Ermessen vorzunehmen ([zum aMWSTG] Urteil des BGer 2A.552/2006 vom 1. Februar 2007 E. 3.2; Urteil des BVGer A-5175/2015 vom 1. März 2016 E. 2.6.1; [zum MWSTG] Urteile des BVGer A-874/2017 vom 23. August 2017 E. 2.6.3, A-3050/2015 vom 6. Oktober 2015 E. 2.7.1).

Hat die ESTV eine Schätzung nach pflichtgemäsem Ermessen vorzunehmen, hat sie dabei diejenige Schätzungsmethode zu wählen, die den individuellen Verhältnissen im Betrieb der steuerpflichtigen Person soweit als möglich Rechnung trägt, auf plausiblen Annahmen beruht und deren Ergebnis der wirklichen Situation möglichst nahe kommt ([zum aMWSTG und MWSTG] Urteil des BGer 2C\_1077/2012 und 2C\_1078/2012 vom 24. Mai 2014 E. 2.3; [zum aMWSTG] Urteile des BGer 2C\_950/2015 vom 11. März

2016 E. 4.5, 2C\_970/2012 vom 1. April 2013 E. 4.1; [zum MWSTG] Urteile des BVGer A-5523/2015 vom 31. August 2016 E. 4.6.2, A-3050/2015 vom 6. Oktober 2015 E. 2.7.2).

**3.3.3** 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.

Beim Entscheid darüber, ob eine rechtserhebliche Tatsache als erwiesen zu gelten hat oder nicht, ist die Frage des Beweismasses (bzw. Beweisgrades) zu berücksichtigen. Als Regelbeweismass gilt der volle (strikte) Beweis. Dieser ist erbracht, wenn das Gericht am Vorliegen der behaupteten Tatsache keine ernsthaften Zweifel mehr hat oder allenfalls verbleibende Zweifel als leicht erscheinen (BGE 130 III 321 E. 3.2; vgl. Urteil des BVGer A-992/2012 vom 6. August 2012 E. 1.4.3, mit Hinweisen). Verlangt wird ein so hoher Grad der Wahrscheinlichkeit, dass vernünftigerweise mit der Möglichkeit des Gegenteils nicht mehr zu rechnen ist (Urteil des BVGer A-4949/2013 vom 12. März 2014 E. 1.3.2). Bei Geltung des Regelbeweismasses nicht ausreichend ist dagegen, wenn bloss eine überwiegende Wahrscheinlichkeit besteht, dass sich die behauptete Tatsache verwirklicht hat (BGE 138 V 221 E. 6, 128 III 275 E. 2b/aa).

Gelangt das Gericht gestützt auf die freie Beweiswürdigung nicht zur Überzeugung, dass sich der rechtserhebliche Sachumstand verwirklicht hat, kommen die Beweislastregeln zur Anwendung. Dabei ist – in analoger Anwendung von Art. 8 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 10. Dezember 1907 (ZGB, SR 210) – 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; Urteil des BVGer A-358/2017 vom 31. August 2017 E. 1.4.2).

#### **4.**

**4.1** Der Mehrwertsteuer unterliegen betreffend die Zeit vom 1. Januar 2001 bis zum 31. Dezember 2009 die in Art. 5 aMWSTG aufgezählten, durch steuerpflichtige Personen getätigten Umsätze, sofern diese nicht ausdrücklich von der Steuer ausgenommen sind. Für die Zeit seit dem

1. Januar 2010 sieht das Gesetz in Art. 18 Abs. 1 MWSTG gleichermassen vor, dass der Inlandsteuer die im Inland durch steuerpflichtige Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen unterliegen. Diese sind steuerbar, soweit das MWSTG keine Ausnahme vorsieht.

## 4.2

**4.2.1** Die in Art. 18 aMWSTG bzw. Art. 21 MWSTG aufgeführten Steuer- ausnahmen gelten als sog. «unechte» Steuerbefreiungen. Dies bedeutet, dass derjenige, welcher den Umsatz erbringt, infolge der fehlenden Vor- steuerabzugsmöglichkeit mit der Steuer auf den Eingangsleistungen be- lastet bleibt oder diese verdeckt auf die Leistungsempfänger überwälzt. Es wird aufgrund der Systemwidrigkeit dieser in Art. 18 aMWSTG bzw. Art. 21 MWSTG genannten Steuerausnahmen davon ausgegangen, dass diese «eher restriktiv» bzw. zumindest nicht extensiv zu handhaben sind (BGE 124 II 372 E. 6a, 124 II 193 E. 5e; Urteil des BGer 2A.305/2002 vom 6. Januar 2003 E. 3.2; Urteile des BVGer A-6516/2016 vom 13. September 2017 E. 2.3.1, A-358/2017 vom 31. August 2017 E. 2.5.1). Primär sind die Ausnahmebestimmungen von Art. 18 aMWSTG bzw. Art. 21 MWSTG (wie andere Rechtsnormen auch) aber weder extensiv noch restriktiv, sondern nach ihrem Sinn und Zweck «richtig» auszulegen (statt vieler: BGE 138 II 251 E. 2.3.3; Urteile des BVGer A-5431/2015 vom 28. April 2016 E. 2.3.1, A-3112/2015 vom 22. Oktober 2015 E. 3.3.1; MICHAEL BEUSCH, in: Martin Zweifel et al. [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bun- desgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015, Auslegung N. 27 f.).

**4.2.2** Im Bereich der Erziehung und Bildung sind (mit Ausnahme der in die- sem Zusammenhang erbrachten gastgewerblichen Leistungen sowie Be- herbergungsleistungen) bestimmte Leistungen von der Steuer ausgenom- men. 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 Pri- vatschulen erteilten Unterrichts (Art. 18 Ziff. 11 Bst. a aMWSTG bzw. Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 Bst. a MWSTG). Ferner sind auch Umsätze aus Kursen, Vorträgen sowie anderen Veranstaltungen wissenschaftlicher oder bilden- der Art von der Steuer ausgenommen; die Steuerausnahme gilt bei Refe- rententätigkeit unabhängig davon, ob das Honorar der unterrichtenden Person oder ihrem Arbeitgeber ausgerichtet wird (Art. 18 Ziff. 11 Bst. b aMWSTG bzw. Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 Bst. b MWSTG). Ebenso von der Steuer ausgenommen sind im Bildungsbereich durchgeführte Prüfungen (Art. 18 Ziff. 11 Bst. c aMWSTG bzw. Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 Bst. c MWSTG).

Organisationsdienstleistungen (mit Einschluss der damit zusammenhängenden Nebenleistungen) von Mitgliedern einer Einrichtung, welche von der Steuer ausgenommene (Bildungs-)Leistungen nach Art. 18 Ziff. 11 Bst. a-c aMWSTG bzw. Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 Bst. a-c MWSTG erbringt, an diese Einrichtung sind ebenfalls von der Steuer ausgenommen (Art. 18 Ziff. 11 Bst. d aMWSTG bzw. Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 Bst. d MWSTG).

Nach der Verwaltungspraxis wird für die in Art. 18 Ziff. 11 Bst. d aMWSTG bzw. Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 Bst. d MWSTG vorgesehene Steuerausnahme bei Organisationsdienstleistungen vorausgesetzt, dass diese Dienstleistungen unmittelbar dazu bestimmt sind, von der Steuer ausgenommene Umsätze im Bildungsbereich zu erzielen (vgl. Ziff. 3.9.1 der Branchenbrochure Nr. 19 «Bildung und Forschung» bzw. Ziff. 4.18.1 der MWST-Branchen-Info 20 «Bildung»). Dies steht in Einklang mit dem Gesetz (vgl. dazu auch ALOIS CAMENZIND et al., Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 3. Aufl. 2012, N. 1134).

**4.3** Gemäss Art. 36 Abs. 4 Satz 1 aMWSTG bzw. Art. 19 Abs. 3 MWSTG gelten Leistungen, die wirtschaftlich eng zusammengehören und so ineinandergreifen, dass sie als unteilbares Ganzes anzusehen sind, als ein einheitlicher wirtschaftlicher Vorgang und sind nach dem Charakter der Gesamtleistung zu behandeln.

Nebenleistungen werden steuerlich gleich behandelt wie die Hauptleistung (Art. 36 Abs. 4 Satz 2 aMWSTG bzw. Art. 19 Abs. 4 MWSTG).

Von mehreren selbständigen Leistungen, die mehrwertsteuerlich getrennt zu behandeln sind, ist immer dann auszugehen, wenn es sich weder um eine Gesamtleistung noch um eine Hauptleistung mit akzessorischer Nebenleistung handelt (Urteile des BGer 2C\_639/2007 vom 24. Juni 2008 E. 2.2, 2A.40/2007 vom 14. November 2007 E. 2.2, 2A.452/2003 vom 4. März 2004 E. 3.1; Urteile des BVerfG A-886/2014 vom 23. September 2014 E. 2.8.4, A-4823/2012 vom 5. Juni 2013 E. 2.3.3).

Seit dem Inkrafttreten des MWSTG per 1. Januar 2010 können mehrere voneinander unabhängige Leistungen, die zu einer Sachgesamtheit vereinigt oder als Leistungskombination angeboten werden, einheitlich nach der überwiegenden Leistung behandelt werden, wenn sie zu einem Gesamtentgelt erbracht werden und die überwiegende Leistung wertmässig mindestens 70 Prozent des Gesamtentgelts ausmacht (sog. Kombinationsre-

gel, Art. 19 Abs. 2 MWSTG). Auch für die untergeordneten Leistungen gelten so dieselben Steuerfolgen wie für die überwiegende Leistung. Gegebenenfalls sind zum Beispiel die untergeordneten (für sich allein betrachtet steuerbaren) Leistungen als von der Steuer ausgenommen zu qualifizieren, wenn die überwiegende Leistung von der Steuer ausgenommen ist (vgl. Urteil des BVGer A-886/2014 vom 23. September 2014 E. 2.8.4, mit Hinweis auf die Botschaft zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer vom 25. Juni 2008, BBl 2008 6885 ff., 6961. Unter dem aMWSTG galt in Bezug auf das Verhältnis zwischen steuerbaren und steuerausgenommenen Leistungen keine solche Ordnung [vgl. Ziff. 360 Abs. 2 der vom 1. Januar 2008 bis 31. Dezember 2009 gültig gewesenen, von der ESTV als Verwaltungsverordnung erlassenen Wegleitung 2008 zur Mehrwertsteuer]).

## 5.

**5.1** Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass der Beschwerdeführer als Aushilfskursleiter Kursunterricht erteilte und als Lehrabschlussprüfungsexperte tätig war. Ebenso wenig wird in Abrede gestellt, dass die entsprechenden Bildungsleistungen von der Mehrwertsteuer ausgenommen sind.

Uneinigkeit besteht unter den Verfahrensbeteiligten hingegen in erster Linie bezüglich der Frage, ob weitere, vom Beschwerdeführer in den Jahren 2008-2013 gegenüber dem B.\_\_\_\_\_ erbrachte Leistungen als steuerausgenommene Bildungsleistungen zu qualifizieren sind. Es handelt sich dabei um Leistungen, welche der Beschwerdeführer als beauftragter Sekretär des B.\_\_\_\_\_ erbracht hat. Für diese Leistungen erhielt der Beschwerdeführer regelmässig eine pauschale Entschädigung.

**5.2** Es ist offenkundig, dass die fraglichen Sekretariatsarbeiten als solche keine eigentlichen steuerausgenommenen Bildungsleistungen bilden (vgl. zu diesen Bildungsleistungen E. 4.2.2 Abs. 1). Es handelt sich insbesondere nicht um Unterrichts-, Ausbildungs- oder Fortbildungsleistungen, Kurse, Vorträge oder andere Veranstaltungen wissenschaftlicher oder bildender Art oder um die Durchführung von Prüfungen im Bildungsbereich.

Der Beschwerdeführer stellt sich indessen sinngemäss auf den Standpunkt, dass die von ihm durchgeführten Sekretariatsarbeiten als steuerausgenommene Organisationsdienstleistungen (vgl. E. 4.2.2 Abs. 2) zu behandeln sind.

Es ist unbestritten, dass der Beschwerdeführer in der massgebenden Zeitspanne Mitglied des B. \_\_\_\_\_ war und er die Sekretariatsarbeiten gegenüber diesem Verband erbracht hat. Eine (vollumfängliche oder teilweise) Behandlung dieser Sekretariatsarbeiten als steuerausgenommene Organisationsdienstleistungen käme bei dieser Sachlage aber von vornherein nur dann in Betracht, wenn diese Arbeiten zumindest teilweise unmittelbar dazu bestimmt waren, von der Steuer ausgenommene Umsätze im Bildungsbereich zu erzielen (vgl. E. 4.2.2 Abs. 3). Es ist deshalb im Folgenden zu klären, ob und inwieweit gegebenenfalls vorliegend davon ausgegangen werden kann, dass die pauschal entschädigten Sekretariatsarbeiten des Beschwerdeführers (als Organisationsdienstleistungen) unmittelbar im Zusammenhang mit der Erzielung steuerausgenommener Bildungsleistungen durch den B. \_\_\_\_\_ standen.

**5.3** Es liegt kein schriftlicher Vertrag vor, der die Leistungsbeziehung zwischen dem Beschwerdeführer und dem B. \_\_\_\_\_ regelt. Der Gehalt der vom Beschwerdeführer geleisteten, pauschal entschädigten Sekretariatsarbeiten ist somit auf der Basis anderweitiger Unterlagen zu bestimmen. Heranzuziehen sind namentlich die Statuten des B. \_\_\_\_\_ und allfällige vom Beschwerdeführer an den B. \_\_\_\_\_ gestellte Rechnungen über nicht pauschal abgerechnete Leistungen.

#### **5.4**

**5.4.1** Der Beschwerdeführer hat als Beilage zu den Beschwerden die Statuten des (früheren) C. \_\_\_\_\_ in der Fassung vom 2. Dezember 1998 eingereicht (nachfolgend: Statuten C. \_\_\_\_\_). Die ESTV scheint sich aber in der Vernehmlassung auf die aktuell gültige, auf der Homepage des B. \_\_\_\_\_ greifbare Version der Statuten vom 11. Mai 2012 (nachfolgend: Statuten B. \_\_\_\_\_) zu stützen (diese Version der Statuten liegt soweit ersichtlich nicht bei den Akten). Die vorliegend massgebenden Vorschriften der Statuten haben indessen – wie im Folgenden ersichtlich wird – keine entscheidungswesentlichen Änderungen erfahren. Es kann daher offen bleiben, welche Version der Statuten anwendbar ist.

**5.4.2** Gemäss den Statuten ist (der C. \_\_\_\_\_ bzw.) der B. \_\_\_\_\_ ein Verein, welcher den Zusammenschluss der selbständig erwerbenden [...] Meister [...] zur Wahrung sowie Förderung ihrer gemeinsamen beruflichen, fachlichen und wirtschaftlichen Interessen im Gebiet des Kantons D. \_\_\_\_\_ bezweckt (Art. 1 Abs. 1 und Art. 2 Abs. 1 Statuten C. \_\_\_\_\_; Art. 1 Abs. 1 und Art. 2 Abs. 1 Statuten B. \_\_\_\_\_). Diesen Zweck sucht der B. \_\_\_\_\_ namentlich durch den Zusammenschluss möglichst vieler

Unternehmen, die Förderung des Interessenausgleiches, die Förderung des Fachwissens seiner Mitglieder sowie die Förderung der beruflichen Ausbildung- und Weiterbildung zu erreichen (Art. 2 Abs. 2 Bst. a, b, e und i Statuten C.\_\_\_\_\_; Art. 2 Abs. 2 Bst. a, b, f und g Statuten B.\_\_\_\_\_. Als Mittel zum Erreichen des Vereinszwecks genannt werden in den Statuten auch die Durchführung von Einführungskursen, Lehrabschluss- und Zwischenprüfungen und Kursen zur Anlehre sowie das Führen der [...]Fachklassen an den gewerblichen Berufsschulen (Art. 2 Abs. 2 Bst. k und l Statuten C.\_\_\_\_\_) bzw. die Durchführung überbetrieblicher Kurse, die Durchführung von Lehrabschluss-, Teil- und Zwischenprüfungen sowie die Führung der [...]Fachschole (Art. 2 Abs. 2 Bst. j, k und l Statuten B.\_\_\_\_\_).

Gemäss Art. 24 Abs. 1 Statuten C.\_\_\_\_\_ führt das Sekretariat «über alle Verhandlungen der Generalversammlung und der Sitzungen des Vorstandes, des Ausschusses, der Berufsschul- und der Einführungskurskommission das Protokoll, besorgt die Korrespondenzen, führt die Verbandskasse und die Buchhaltung mit Einschluss der [...]Fachklassen und Einführungskurse, zieht die Mitgliederbeiträge ein, besorgt die Auszahlungen und verwaltet das Vermögen des Verbandes». Eine vergleichbare Regelung findet sich in Bst. C Abs. 1 Statuten B.\_\_\_\_\_ mit folgendem Wortlaut:

«Das Sekretariat führt über alle Verhandlungen der Generalversammlung, der Sitzungen des Vorstandes und der ständigen Kommission das Protokoll, besorgt die Korrespondenzen, führt die Verbandskasse und die Buchhaltung mit Einschluss der Rechnungen der [...]Fachschole und des Kurszentrums E.\_\_\_\_\_, zieht die Mitgliederbeiträge ein, besorgt die Auszahlungen und verwaltet das Vermögen des Verbandes.»

Statutarisch ist sodann vorgesehen, dass die Aufgaben, Rechte und Pflichten des Sekretariates in einem Pflichtenheft festzuhalten sind (Art. 24 Abs. 2 Statuten C.\_\_\_\_\_; Bst. C Abs. 2 Statuten B.\_\_\_\_\_).

**5.4.3** Wäre der genannten statutarischen Ordnung nachgelebt worden, hätte der Beschwerdeführer als (alleiniger) Sekretär des B.\_\_\_\_\_ nicht nur allgemeine administrative Verbandstätigkeiten ausgeübt, sondern auch – wenn auch möglicherweise nur in einem äusserst geringem Umfang – Organisationsdienstleistungen erbracht, welche unmittelbar der Erteilung von Kursen und der Durchführung des Unterrichts dienten. Denn zum einen kam dem Sekretariat nach dieser Ordnung unter anderem die Aufgabe zu, Sitzungen der Berufsschul- und der Einführungskurskommission bzw. der ständigen Kommissionen, zu welchen aktuell insbesondere

eine Berufsschulkommission zählt (vgl. Akten Vorinstanz, act. 41, und Vernehmlassungen, S. 6), zu protokollieren (anders als in den Vernehmlassungen suggeriert wird, lässt die statutarische Ordnung nicht den Schluss zu, dass diese Kommissionen die ihnen zukommenden Aufgaben im Bildungsbereich ohne Beitrag des Sekretariates erledigt haben). Zum anderen war bzw. ist statuarisch vorgesehen, dass das Sekretariat die [...] Fachklassen, die Einführungskurse, die [...] Fachschule und das Kurszentrum E.\_\_\_\_\_ buchhalterisch verwaltet.

**5.5** Aktenkundig ist auch eine Spesenabrechnung vom 1. April 2012 betreffend das Jahr 2011 (Akten Vorinstanz, act. 23 Blatt 11). In dieser Abrechnung sind unter anderem einzelne – unmittelbar der Erzielung steuerausgenommener Umsätze im Bildungsbereich dienende – Organisationsdienstleistungen des Sekretariates im Zeitraum vom 1. Januar 2011 bis und mit 5. Dezember 2011 aufgeführt. Im Rahmen der mit dem Beschwerdeführer geführten Korrespondenz hatte die ESTV denn auch richtigerweise diese Leistungen als unmittelbar für die Erbringung steuerausgenommener Bildungsleistungen bestimmte Organisationsdienstleistungen anerkannt (vgl. Akten Vorinstanz, act. 25 S. 3).

Die ESTV stellt sich vor dem Bundesverwaltungsgericht neu auf den Standpunkt, dass die erwähnte Spesenabrechnung an sich nicht als Nachweis für die Erbringung steuerausgenommener Organisationsdienstleistungen genüge und diese Abrechnung bloss aufzuzeigen vermöge, «wo sich der Beschwerdeführer zeitweise aufgehalten hat und wofür er seitens des B.\_\_\_\_\_ über die Pauschalentschädigung für die Sekretariatsführung hinaus noch Spesen ausbezahlt erhalten hat» (Vernehmlassungen, S. 4). Die Anerkennung dieser Leistungen als steuerausgenommen stelle ein blosses Entgegenkommen der ESTV dar.

Der besagten, nunmehr von der Vorinstanz vertretenen Ansicht kann nicht gefolgt werden. Denn es lässt nichts darauf schliessen, dass der Beschwerdeführer die in der Spesenabrechnung vom 1. April 2012 aufgeführten Organisationsdienstleistungen nicht erbracht hätte.

**5.6** Nach dem Gesagten ist erstellt, dass vorliegend der statutarischen Ordnung (vgl. E. 5.4.2 f.) mindestens insoweit nachgelebt wurde, als der Beschwerdeführer in seiner Funktion als Sekretär des B.\_\_\_\_\_ jedenfalls während einer in die vorliegend streitbetroffenen Steuerperioden fallenden Zeitspanne von fast einem Jahr teilweise Organisationsdienstleistungen erbracht hat, welche unmittelbar der Erteilung von Kursen und der

Durchführung des Unterrichts dienen (vgl. E. 5.5). Mit Blick auf diese Sachlage können keine ernsthaften Zweifel bestehen, dass der Beschwerdeführer in diesen Steuerperioden in Übereinstimmung mit der statistischen Ordnung nebst den von der ESTV im Ergebnis zu Recht als steuerausgenommen behandelten Leistungen gemäss der Spesenabrechnung vom 1. April 2012 – wenn auch möglicherweise in geringem Umfang – weitere, ebenfalls unmittelbar für die Erzielung steuerausgenommener Bildungsumsätze bestimmte Organisationsdienstleistungen erbracht hat und er die pauschale Entschädigung des B.\_\_\_\_\_ für die Sekretariatstätigkeit unter anderem für diese Dienstleistungen erhielt. Es ist mit anderen Worten erwiesen, dass zu den pauschal entschädigten Sekretariatsarbeiten unmittelbar zur Erzielung steuerausgenommener Bildungsumsätze bestimmte Organisationsdienstleistungen zählten. Nicht von ungefähr hatte denn auch die ESTV in den angefochtenen Verfügungen (anders als vor dem Bundesverwaltungsgericht) gestützt auf ein vom Beschwerdeführer als Leistungskatalog bzw. Pflichtenheft bezeichnetes Dokument noch angenommen, dass der Beschwerdeführer insbesondere in den Tätigkeitsbereichen «Einführungskurs», «Berufsschule» und «LAP» (= Lehrabschlussprüfung) Leistungen erbracht hat (vgl. E. 2.4 der angefochtenen Verfügungen).

**5.7** Ob nebst den Statuten des B.\_\_\_\_\_ und der Spesenabrechnung vom 1. April 2012 auch weitere der vorliegenden Dokumente geeignet sind, die Erbringung von unmittelbar zur Erzielung steuerausgenommener Bildungsumsätze bestimmten Organisationsdienstleistungen durch den Beschwerdeführer im Rahmen seiner pauschal entschädigten Sekretariatstätigkeit nachzuweisen, ist mit Blick auf das Dargelegte nicht entscheidend. Für die Beantwortung der Frage, *ob* solche Organisationsdienstleistungen erbracht wurden, braucht deshalb namentlich nicht näher auf das vom Beschwerdeführer als Leistungskatalog bzw. Pflichtenheft bezeichnete Dokument (Beschwerdebeilage 3), die von ihm eingereichten Bestätigungen, das vorliegende Generalversammlungsprotokoll vom 11. Mai 2012 (Akten Vorinstanz, act. 23 Blatt 4) und die aktenkundige Leistungsvereinbarung zwischen dem B.\_\_\_\_\_ (bzw. dem C.\_\_\_\_\_) sowie dem Amt für Berufsbildung des Kantons D.\_\_\_\_\_ betreffend die Organisation und Durchführung von überbetrieblichen Kursen (Beschwerdebeilage 1) eingegangen zu werden. Auch erübrigt es sich an dieser Stelle, auf die von den Verfahrensbeteiligten zum Beweiswert dieser Dokumente gemachten Ausführungen einzugehen.

**6.**

Die (bis hierhin weder ausdrücklich noch implizit berücksichtigten) Ausführungen der Vorinstanz, weshalb im Zusammenhang mit den pauschal entschädigten Sekretariatsarbeiten keine unmittelbar zur Erzielung steuerausgenommener Bildungsumsätze bestimmte Organisationsdienstleistungen vorliegen könnten oder jedenfalls die für solche Leistungen vorgesehene Steuerausnahme nicht greife, verfangen nicht:

**6.1** Zwar forderte das Bundesgericht in seinem Urteil 2A.756/2006 vom 22. Oktober 2007 (in E. 3.1.3) für den Beweis des Vorliegens eigentlicher Bildungsleistungen einen konkreten Nachweis (zum Beispiel in Form von Verträgen, individuellen Ausbildungsprogrammen oder konkreten Veranstaltungsbelegen), dass es sich um solche Leistungen handelt und diese den einzelnen Leistungsempfängern tatsächlich erbracht werden. Aus diesem Urteil lässt sich jedoch (entgegen der von der Vorinstanz geäußerten Ansicht [Vernehmlassungen, S. 4]) nicht ableiten, dass im vorliegenden Fall die Erbringung steuerausgenommener Organisationsdienstleistungen im Rahmen der pauschal entschädigten Sekretariatstätigkeit des Beschwerdeführers als nicht nachgewiesen gelten muss. Das Bundesgericht hatte nämlich seinerzeit nicht zu beurteilen, welche Anforderungen für den Beweis von steuerausgenommenen Organisationsdienstleistungen gelten.

**6.2** Der Annahme, dass der Beschwerdeführer im Rahmen der pauschal entschädigten Sekretariatstätigkeit (selbständige) unmittelbar bildungsbezogene Organisationsdienstleistungen erbracht hat, steht – anders als dies die ESTV ferner annimmt (vgl. Vernehmlassungen, S. 6) – nicht rechtswesentlich entgegen, dass auf der Website des B.\_\_\_\_\_ das Sekretariat bzw. der Beschwerdeführer nicht als zuständige Ansprechstelle im Zusammenhang mit der Berufsschule oder der überbetrieblichen Kurse genannt ist, dort andere Personen als Kursleiter erwähnt sind und auf dem auf der Website abrufbaren «Personalblatt Lehrlinge» als Einsendeadresse anstelle des Sekretariats die jeweiligen Schulstandorte angegeben werden. Das gilt schon deshalb, weil nicht ohne Weiteres angenommen werden kann, dass die aktuellen, auf der Website und dem «Personalblatt Lehrlinge» zum Ausdruck kommenden Verhältnisse denjenigen in den hier streitbetroffenen Steuerperioden 2008-2013 entsprechen.

Aus den gleichen Gründen von vornherein nicht relevant ist auch, ob der Beschwerdeführer auf der Website aktuell als Mitglied oder Sekretär der mit Aufgaben im Bereich der Bildung betrauten Kommissionen des B.\_\_\_\_\_ aufgeführt ist.

**6.3** Die Vorinstanz äussert den Verdacht, der Beschwerdeführer habe in der Vergangenheit seine Rechnungen gegenüber dem B.\_\_\_\_\_ zumindest teilweise mit Mehrwertsteuer in Rechnung gestellt, sie aber nachträglich mit solchen ohne Mehrwertsteuer ersetzt. Die Vorinstanz begründet diese Vermutung damit, dass der Beschwerdeführer bis zum 26. November 2013 selbst die Ansicht vertreten habe, dass die von ihm für den B.\_\_\_\_\_ erbrachten Sekretariatsarbeiten steuerbar seien. Ferner führt die ESTV ins Feld, dass nicht erklärbare Abweichungen zwischen den vom Beschwerdeführer in seiner Buchhaltung erfassten und den vom B.\_\_\_\_\_ als Aufwand verbuchten Beträgen für die Sekretariatsleistungen bestehen würden und der Beschwerdeführer im Jahr 2011 einen in der Erfolgsrechnung des B.\_\_\_\_\_ nicht aufgeführten Betrag von Fr. 14'719.- als Entschädigung dieses Verbandes für die Buchführung eingenommen habe (vgl. zum Ganzen Vernehmlassungen, S. 7 f.).

Selbst wenn die von der Vorinstanz genannten Umstände, welche ihrer Ansicht die Vermutung des nachträglichen Ersatzes von Rechnungen mit Ausweis der Mehrwertsteuer durch solche ohne Steuerausweis begründen, tatsächlich gegeben sein sollten, rechtfertigt dies für sich allein nicht einen solchen schwerwiegenden Vorwurf. Denn es ist nicht ersichtlich, welche konkreten Rechnungen der Beschwerdeführer in der von der ESTV vermuteten Weise ersetzt bzw. nachträglich geändert haben soll.

**6.4** Die Vorinstanz qualifiziert in den angefochtenen Entscheiden die (im erwähnten, vom Beschwerdeführer als Leistungskatalog bzw. Pflichtenheft bezeichneten Dokument genannten) Tätigkeitsbereiche «Verband», «Einführungskurs», «Berufsschule», «Mitglieder» und «LAP» als «gesamtheitliches Leistungsangebot» des Beschwerdeführers in Form der Führung des Sekretariates. Wegen des Vorliegens dieses «gesamtheitlichen Leistungsangebotes» fehle sämtlichen in diesen Tätigkeitsbereichen erbrachten Leistungen der für die Steuerausnahme erforderliche unmittelbare Konnex zu steuerausgenommenen Bildungsleistungen des B.\_\_\_\_\_ (vgl. dazu E. 2.4 der angefochtenen Verfügungen).

Es ist indessen nicht erkennbar, dass die unmittelbar für steuerausgenommene Bildungsleistungen des B.\_\_\_\_\_ bestimmten Organisationsdienstleistungen, welche der Beschwerdeführer im Rahmen der pauschal abgegoltenen Sekretariatsarbeiten erbrachte, und seine übrigen Leistungen wirtschaftlich eng zusammengehören sowie so ineinandergreifen, dass sie als unteilbares Ganzes anzusehen sind. Sie können deshalb nicht

als einheitlicher wirtschaftlicher Vorgang gelten und damit nach dem Charakter der Gesamtleistung behandelt werden (vgl. E. 4.3). Auch besteht zwischen diesen Leistungen kein Verhältnis von Haupt- und Nebenleistung in dem Sinne, dass alle Leistungen steuerlich gleich zu behandeln wären wie eine Hauptleistung in Form der Sekretariatstätigkeit ohne unmittelbaren Konnex zu Bildungsleistungen (vgl. E. 4.3).

Mit anderen Worten handelt es sich bei den vom Beschwerdeführer im Rahmen der pauschal entschädigten Sekretariatstätigkeit erbrachten, unmittelbar für die Erzielung steuerausgenommener Bildungsleistungen des B.\_\_\_\_\_ bestimmten Organisationsdienstleistungen um mehrwertsteuerlich betrachtet selbständige Leistungen.

## 7.

**7.1** Nach dem Gesagten ist erstellt, dass der Beschwerdeführer im Rahmen der pauschal abgegoltenen Sekretariatsarbeiten für den B.\_\_\_\_\_ – wenn auch möglicherweise nur in geringem Umfang – Organisationsdienstleistungen erbracht hat, welche unmittelbar zur Erzielung steuerausgenommener Bildungsleistungen bestimmt waren. Den vorliegenden Akten lässt sich aber der konkrete Umfang dieser in den Steuerperioden 2008-2013 erbrachten Organisationsdienstleistungen nicht entnehmen.

Unter diesen Umständen rechtfertigt es sich, die Sache zu weiteren Sachverhaltsabklärungen bezüglich des Anteils bzw. Umfangs der genannten Organisationsdienstleistungen und zu neuem Entscheid an die Vorinstanz zurückzuweisen. Anders als dies in den Vernehmlassungen suggeriert wird, erscheint nämlich eine Behandlung der erwähnten Organisationsdienstleistungen als steuerausgenommen nicht schon deswegen ausgeschlossen, weil der Beschwerdeführer darauf verzichtet hat, diese Leistungen gesondert in Rechnung zu stellen oder zumindest gesondert gegenüber der Vorinstanz abzurechnen (vgl. Vernehmlassungen, S. 8 f.). Denn nach dem Gesetz massgebend ist der Gehalt der gegenüber dem B.\_\_\_\_\_ erbrachten selbständigen Leistungen (vgl. dazu [noch zur früheren Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer] auch BVGE 2007/40 E. 12.7.2 und 12.8, wonach es unzulässig ist, bei Nichtbeachtung des Gebots der separaten Fakturierung die gesamte pauschal fakturierte Leistung zu besteuern, wenn ein Teil dieser Leistung aus selbständigen Ausbildungsleistungen besteht).

**7.2** Die Vorinstanz wird aufgrund der Untersuchungsmaxime (vgl. E. 3.3.1 Abs. 1) zu klären haben, ob der Beschwerdeführer den Anteil der unmittelbar bildungsbezogenen Organisationsdienstleistungen an den pauschal fakturierten Sekretariatsarbeiten anderweitig als mittels den bereits vorliegenden Dokumenten nachweisen kann. Dabei wird der Beschwerdeführer im Rahmen seiner Mitwirkungspflicht (vgl. E. 3.3.1 Abs. 2) beispielsweise die einzelnen Aktenstücke aus den nach seinen Angaben greifbaren 29 Bundesordnern mit Rechnungskopien, Jahresrechnungen, Postbelegen, Kurszusammenstellungen und Subventionsabrechnungen (vgl. Stellungnahmen des Beschwerdeführers vom 4. Mai 2017, S. 4), welche seiner Ansicht nach den Umfang dieser Organisationsdienstleistungen belegen, konkret zu bezeichnen und vorzulegen haben. Ferner wird der Beschwerdeführer etwa darzulegen haben, inwiefern sich aus dem jeweiligen Aktenstück etwas für die hier interessierende Frage nach dem Leistungsumfang entnehmen lässt.

Sollte mit weiteren Sachverhaltsabklärungen der Anteil der unmittelbar der Erbringung von Bildungsleistungen des B. \_\_\_\_\_ dienenden Organisationsdienstleistungen an den pauschal fakturierten Sekretariatsarbeiten nachgewiesen werden können, hätte die ESTV darauf abzustellen und in Bezug auf die Steuerperioden 2008-2009 lediglich den entsprechend dokumentierten übrigen Teil zu besteuern. Für die Steuerperioden 2010-2013 wäre zu prüfen, ob mit Blick auf das gegebenenfalls nachgewiesene Wertverhältnis zwischen den an sich von der Steuer ausgenommenen Organisationsdienstleistungen und den steuerbaren Leistungen die Kombinationsregel (vgl. E. 4.3 Abs. 3) anzuwenden ist (E. 2.2.4). Bei belegtem Wertverhältnis käme eine Schätzung durch die ESTV nicht in Frage.

Können die Anteile an den unmittelbar bildungsbezogenen Organisationsdienstleistungen und den übrigen pauschal fakturierten Sekretariatsleistungen hingegen nicht ermittelt werden, würden jedenfalls insofern unvollständige Aufzeichnungen vorliegen, als der Beschwerdeführer keine Aufzeichnungen über die Höhe des auf die steuerpflichtigen Leistungen entfallenden Entgelts geführt hätte (vgl. [zur aMWSTV] BVGE 2007/40 E. 12.8.2). Dies hätte zur Konsequenz, dass eine Schätzung nach pflichtgemäßem Ermessen durchgeführt werden müsste (vgl. E. 3.3.2). Entgegen der in den Vernehmlassungen geäusserten Auffassung der ESTV kann nicht die Rede davon sein, dass bei fehlenden Unterlagen des Beschwerdeführers eine Schätzung undurchführbar sei. Denn die Ermessenseinschätzung bezweckt (unter anderem) gerade, im Falle fehlender oder unvollständiger Aufzeichnungen eine den tatsächlichen Verhältnissen beim betreffenden

Steuerpflichtigen möglichst entsprechende Besteuerung herbeizuführen (vgl. E. 3.3.2 Abs. 1 und 2). Soweit der Beschwerdeführer bei den weiteren Sachverhaltsabklärungen durch die ESTV trotz seiner Mitwirkungspflicht (vgl. E. 3.3.1 Abs. 2) auch keine für eine Schätzung sachdienlichen Unterlagen einreichen sollte, wäre es der ESTV unbenommen, den fraglichen Anteil mittels einer geeigneten Schätzungsmethode oder einer Kombination geeigneter Schätzungsmethoden auch ohne Beschaffung weiterer Informationen des Beschwerdeführers zu bestimmen (vgl. zu den verschiedenen Schätzungsmethoden anstelle vieler [zum aMWSTG und zum MWSTG] Urteil des BVGer A-6390/2016 und A-6393/2016 vom 14. September 2017 E. 2.5.2 f., mit Hinweisen).

## 8.

Im Weiteren ist streitig, ob vom Beschwerdeführer in den Jahren 2009 sowie 2012 erbrachte und separat in Rechnung gestellte Ausräum- und Zügelarbeiten betreffend Kursmaterial (vgl. Akten Vorinstanz, act. 23 Blätter 5 f.) als steuerausgenommene Organisationsdienstleistungen im Bereich der Bildung zu qualifizieren sind.

Zwar sind die Rechnungen zu den Ausräum- und Zügelarbeiten zum einen an das Verbandssekretariat und zum anderen an das Aus- und Weiterbildungszentrum [...] adressiert (vgl. Akten Vorinstanz, act. 23 Blätter 5 und 6). Es ist freilich unbestritten, dass mit diesen Rechnungen Leistungen des Beschwerdeführers an den B. \_\_\_\_\_ in Rechnung gestellt wurden.

Wären die Kurse, für welche die Ausräum- und Zügelarbeiten erfolgten, von einem anderen Organ des B. \_\_\_\_\_ als dem Sekretariat organisiert worden und hätte dieses Organ diese Arbeiten eigens in Auftrag gegeben, könnten sie an sich nicht als steuerausgenommene Organisationsdienstleistungen qualifiziert werden, welche unmittelbar dazu dienen, steuerausgenommene Bildungsumsätze (in Form der Kurse) zu erzielen (vgl. E. 4.2.2 Abs. 2 und 3). Gegebenenfalls wären diese Leistungen nämlich vom Organisator der Bildungsleistungen beschafft worden und würde es sich damit nicht um vom Organisator erbrachte Leistungen handeln (vgl. zu den mehrwertsteuerlich nicht als Organisationsdienstleistungen zu behandelnden, vom Organisator eingekauften Vorleistungen REGINE SCHLUCKEBIER, in: Felix Geiger/Regine Schluckebier [Hrsg.], MWSTG Kommentar, 2012, Art. 21 N. 53). Davon geht auch die ESTV aus (vgl. Akten Vorinstanz, act. 29 S. 1).

Im Lichte der vorstehenden Ausführungen, wonach der Beschwerdeführer im Rahmen der pauschal entschädigten Sekretariatstätigkeit für den B.\_\_\_\_\_ bildungsbezogene Organisationsdienstleistungen erbracht hat (vgl. E. 5 f.), lässt sich aber – anders als die ESTV annimmt (Akten Vorinstanz, act. 29 S. 1) – nicht mit Gewissheit behaupten, dass die Organisation der mit den fraglichen Ausräum- und Zügelarbeiten in Zusammenhang stehenden Kurse statt vom Beschwerdeführer (bzw. dem Sekretariat) von der Kurskommission übernommen wurde.

Aus diesem Grund ist die Sache auch in diesem Punkt an die Vorinstanz zurückzuweisen, damit diese gestützt auf ergänzende Sachverhaltsabklärungen neu darüber befindet, ob die Ausräum- und Zügelarbeiten als Teil der vom Beschwerdeführer als (mehrwertsteuerlicher) Organisator von Bildungsleistungen des B.\_\_\_\_\_ erbrachten Leistungen durchgeführt wurden oder nicht. Wäre dies der Fall, wären die Ausräum- und Zügelarbeiten als steuerausgenommen zu behandeln (eine Anwendung der Kombinationsregel [vgl. E. 4.3 Abs. 4] für die Ausräum- und Zügelarbeiten des Jahres 2012 käme von vornherein nicht in Betracht, da mit Blick darauf, dass diese Arbeiten separat in Rechnung gestellt wurden, davon auszugehen ist, dass sie nicht im Sinne einer Leistungskombination als Einheit mit weiteren selbständigen Leistungen angeboten worden sind).

## **9.**

Zusammenfassend sind die Beschwerden insoweit gutzuheissen, als die angefochtenen Verfügungen vom 24. Januar 2017 aufzuheben sind und die Sache im Sinne der Erwägungen zu weiteren Sachverhaltsabklärungen sowie zu neuem Entscheid an die ESTV zurückzuweisen ist. Im Übrigen sind die Beschwerden abzuweisen.

## **10.**

**10.1** Die Verfahrenskosten werden in der Regel der unterliegenden Partei auferlegt (Art. 63 Abs. 1 VwVG). In der Verwaltungsrechtspflege des Bundes gilt die Rückweisung der Sache an die Vorinstanz zu weiteren Abklärungen und neuem Entscheid (mit noch offenem Ausgang) praxisgemäss als volles Obsiegen der beschwerdeführenden Partei (statt vieler: BGE 132 V 215 E. 6.1; Urteile des BVGer A-6905/2015 vom 22. Juni 2016 E. 17.1, A-5689/2015 vom 15. Januar 2016 E. 5.1, A-2900/2014 vom 29. Januar 2015 E. 5.2).

Vorliegend erscheint der Verfahrensausgang insofern nicht mehr als offen, als in tatsächlicher Hinsicht davon auszugehen ist, dass der Beschwerdeführer im Rahmen seiner pauschal entschädigten Sekretariatstätigkeit unmittelbar Bildungsleistungen des B.\_\_\_\_\_ dienende Organisationsdienstleistungen erbracht hat. Bei dieser Sachlage rechtfertigt es sich, die unter Berücksichtigung des reduzierten Aufwandes aufgrund der Verfahrensvereinigung auf insgesamt Fr. 4'000.- festzusetzenden Kosten des Verfahrens vor dem Bundesverwaltungsgericht (vgl. Art. 2 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]) dem Beschwerdeführer im Umfang von Fr. 2'000.- aufzuerlegen. Letzterer Betrag ist den geleisteten Kostenvorschüssen von insgesamt Fr. 4'500.- zu entnehmen. Der Restbetrag von Fr. 2'500.- ist dem Beschwerdeführer nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten.

Der Vorinstanz können keine Verfahrenskosten auferlegt werden (Art. 63 Abs. 2 VwVG).

**10.2** Der Beschwerdeführer ist nicht vertreten. Auch sind ihm keine erheblichen Auslagen erwachsen. Deshalb ist ihm von vornherein keine Parteientschädigung zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG sowie Art. 8 und Art. 13 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]).

*(Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite.)*

**Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

**1.**

Die Verfahren A-1192/2017 und A-1197/2017 werden vereinigt.

**2.**

Die Beschwerden werden insoweit gutgeheissen, als die angefochtenen Verfügungen der Vorinstanz vom 24. Januar 2017 aufgehoben werden und die Sache im Sinne der Erwägungen zu weiteren Sachverhaltsabklärungen sowie zu neuem Entscheid an die ESTV zurückgewiesen wird. Im Übrigen werden die Beschwerden abgewiesen.

**3.**

Die Verfahrenskosten werden auf Fr. 4'000.- festgesetzt und dem Beschwerdeführer im Umfang von Fr. 2'000.- auferlegt. Letzterer Betrag wird den geleisteten Kostenvorschüssen von insgesamt Fr. 4'500.- entnommen. Der Restbetrag von Fr. 2'500.- wird dem Beschwerdeführer nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

**4.**

Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

**5.**

Dieses Urteil geht an:

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

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Der vorsitzende Richter:

Der Gerichtsschreiber:

Daniel Riedo

Beat König

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

Versand: