

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

2C 500/2019, 2C 501/2019

Urteil vom 6. Februar 2020

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Seiler, Präsident,
Bundesrichter Zünd, Donzallaz,
Gerichtsschreiber Hahn.

Verfahrensbeteiligte
Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Schwarztorstrasse 50, 3003 Bern,
Beschwerdeführerin,

gegen

A. _____ AG,
Beschwerdegegnerin,
vertreten durch Rechtsanwalt Gregor Marcolli,

Gegenstand
Mehrwertsteuer, Steuerperiode 2008 - 2009 sowie Steuerperiode 2010 - 2015

Beschwerde gegen die Urteile des Bundesverwaltungsgerichts, Abteilung I, vom 2. Mai 2019 (A-719/2018 und A-5966/2019).

Sachverhalt:

A.

A.a. Die A. _____ AG mit Sitz in Zürich/ZH bezweckt die Führung einer Karateschule und die Beratung in Kosmetikangelegenheiten, betreibt jedoch seit vielen Jahren nur noch eine Karateschule. Das effektive Angebot umfasst hierbei nicht nur Karateunterricht für Kinder und Erwachsene, sondern auch Fitness- und Wellnessangebote.

A.b. Hinsichtlich ihrer Kickboxkurse für Kinder und Erwachsene vertrat die A. _____ AG gegenüber der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) mit Verweis auf die Kursinhalte den Standpunkt, dass es sich um von der Mehrwertsteuer ausgenommene Bildungsleistungen handle. Mit Verfügung vom 2. März 2016 verneinte dies die ESTV und setzte die von der A. _____ AG geschuldete Mehrwertsteuer für die Steuerperioden vom 1. Januar 2008 bis 31. Dezember 2008 auf Fr. 10'048.75; diejenige für die Steuerperiode vom 1. Januar 2009 bis 31. Dezember 2009 auf Fr. 10'455.65 fest, jeweils zuzüglich Verzugszinsen.

B.

B.a. Mit Einspracheentscheid vom 18. Dezember 2017 wies die ESTV die dagegen erhobene Einsprache der A. _____ AG ab und setzte die Mehrwertsteuerschuld für die Steuerperiode 2008 auf Fr. 6'766.– und für die Steuerperiode 2009 auf Fr. 7'644.– zuzüglich Verzugszinsen fest. Zur Begründung führte die ESTV aus,

bei den von der A. _____ AG im Bereich Kickboxen angebotenen Kurse sei die Wissensvermittlung nicht das primär verfolgte Ziel, sondern es handle sich um eine angeleitete sportliche Betätigung (Training), die in erster Linie die körperliche Ertüchtigung, die Selbstwahrnehmung, die Persönlichkeitsbildung und daraus resultierend die Verbesserung des Wohlbefindens der Teilnehmer zum Ziel habe. Der Sportler bezahle nur für den Zutritt zu den Trainingsräumlichkeiten inkl. Trainer und Trainingspartner, nicht jedoch für eine gewisse Anzahl "Unterrichtsstunden", weshalb kein vordefiniertes Lernziel bestehe. Aufgrund dessen liege keine Bildungsleistung im mehrwertsteuerlichen Sinne vor. Antragsgemäss betrachtete die ESTV die Kickboxkurse für Kinder als von der Mehrwertsteuer ausgenommene Dienstleistungen.

B.b. Nach Erlass dieses Einspracheentscheids setze die ESTV mit Verfügung vom 7. Juni 2018 die Mehrwertsteuerschuld der A. _____ AG für die Steuerperioden 2010 bis 2015 fest (für 2010: Fr. 8'627.-; für 2011: Fr. 7'707.-; für 2012: Fr. 7'552.-; für 2013: Fr. 6'732.-; für 2014: Fr. 7'898.-; für 2015: Fr. 6'992.-), zuzüglich Verzugszinsen. Mit Einspracheentscheid vom 17. September 2018 wies die ESTV die hiergegen erhobene Einsprache ab.

B.c. Gegen die Einspracheentscheide vom 18. Dezember 2017 und 17. September 2018 erhob die A. _____ AG je separat einmal am 1. Februar 2018 und einmal am 17. Oktober 2018 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht. Sie machte in beiden Beschwerden geltend, dass die von ihr angebotenen Kickboxkurse für Erwachsene die Kriterien einer von der Mehrwertsteuer ausgenommenen Bildungsleistung erfüllen. Allein mit den steuerbaren Umsätzen aus ihren Fitness-, Tae Bo-, Krafttraining-, Dampfbad- und Solariumsdienstleistungen werde die für die Mehrwertsteuerpflicht massgebende Umsatzgrenze nicht erreicht. Mit Urteilen je vom 2. Mai 2019 hiess das Bundesverwaltungsgericht beide Beschwerden gut und hob die Einspracheentscheide vom 18. Dezember 2017 und vom 17. September 2018 auf.

C.

Gegen die beiden Entscheide des Bundesverwaltungsgerichts erhob die ESTV am 28. Mai 2019 je einzeln Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten mit den Anträgen, die beiden Urteile des Bundesverwaltungsgerichts vom 2. Mai 2019 seien aufzuheben und die Einspracheentscheide vom 18. Dezember 2017 und 17. September 2018 seien zu bestätigen.

Das Bundesverwaltungsgericht verweist auf die angefochtenen Entscheide. Die Beschwerdegegnerin beantragt die Abweisung der beiden Beschwerden, soweit darauf einzutreten sei.

Erwägungen:

1.

1.1. Bei den angefochtenen Entscheiden handelt es sich um (End-) Entscheide des Bundesverwaltungsgerichts in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts, die beim Bundesgericht mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten angefochten werden können (Art. 82 lit. a, Art. 83, Art. 86 Abs. 1 lit. a und Art. 90 BGG). Die ESTV ist zur Beschwerdeführung berechtigt (Art. 89 Abs. 2 lit. a BGG i. V. m. Art. 4 Abs. 1 und Art. 12 f. der Organisationsverordnung vom 17. Februar 2010 für das Eidgenössische Finanzdepartement [OV-EFD; SR 172.215.1]). Auf die form- (Art. 42 BGG) und fristgerecht (Art. 100 Abs. 1 BGG) eingereichten Beschwerden ist einzutreten.

1.2. Das Bundesverwaltungsgericht hat zwei Urteile erlassen. Ein Urteil betrifft die Steuerperioden der Jahre 2008 und 2009 und wurde nach dem alten Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (aMWSTG, AS 2000 1300) beurteilt. Das andere Urteil betraf die Steuerperioden der Jahre 2010 bis 2015, weshalb das neue Bundesgesetz vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (MWSTG; SR 641.20) zur Anwendung kam. Da beide Urteile den gleichen Sachverhalt betreffen und in der Sache die gleichen Rechtsfragen aufwerfen, ist es aus prozessökonomischen Gründen gerechtfertigt, die beiden Verfahren 2C 500/2019 und 2C 501/2019 zu vereinigen (Art. 71 BGG i. V. m. Art. 24 BZP [SR 273]; Urteile 2C 1051/2017 vom 15. April 2019 E. 2.1; 2C 1143/2013 vom 28. Juli 2014 E. 1.2.1, nicht publ. in: BGE 140 I 153).

2.

2.1. Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Die vorinstanzlichen Sachverhaltsfeststellungen können von Amtes wegen oder auf Rüge hin berichtigt werden, wenn sie offensichtlich unrichtig sind oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen und wenn die Behebung des Mangels für den Verfahrensausgang entscheidend sein kann (Art. 105 Abs. 2 BGG und Art. 97 Abs. 1 BGG; BGE 145 I 227 E. 5.1 S. 232). "Offensichtlich unrichtig" ist mit "willkürlich" gleichzusetzen (BGE 144 IV 35 E. 2.3.3 S. 42 f.). Tatfrage ist auch die Beweiswürdigung (BGE 144 V 111 E. 3 S. 112).

2.2. Der von der Vorinstanz festgestellte Sachverhalt wird von den Parteien nicht bestritten. Entgegen der Ansicht der Beschwerdegegnerin betreffen sämtliche Rügen der Beschwerdeführerin nicht Sachverhalts- sondern Rechtsfragen (hinten E. 3). Die Beanstandung, bei den Rügen der Beschwerdeführerin handle es sich primär um nicht hinreichend substantiierte Sachverhaltsrügen, ist vor diesem Hintergrund nicht zu hören. Auszugehen ist deshalb vom folgenden, für das Bundesgericht verbindlichen Sachverhalt (Art. 105 Abs. 1 BGG; vorne E. 2.1) :

2.2.1. Die Beschwerdegegnerin bietet verschiedene Kickboxkurse (Modern Karate) an, abhängig vom Ausbildungs- und Trainingsstand der Kursteilnehmenden. Die Trainings werden von einer oder mehreren Personen geleitet, die Träger des schwarzen Gürtels sind. Die Kursteilnehmenden lösen jeweils für ein halbes oder ganzes Jahr ein Abonnement. Sie können selber entscheiden, wann und wie oft sie ein Training ihrer Stufe besuchen wollen. Soll eine Prüfung für den nächsten Schülergrad abgelegt werden, müssen jedoch gemäss dem technischen Verbandsreglement mindestens zwei Trainings pro Woche absolviert werden. Die weiteren Voraussetzungen, insbesondere welche Techniken für den Erwerb eines Gürtels der jeweiligen Stufe (gelber bis schwarzer Gürtel) beherrscht werden müssen, sind im technischen Verbandsreglement des Schweizerischen Kickboxverbands (nachfolgend SKBV) festgehalten (E. 4.2 des angefochtenen Entscheids).

2.2.2. Das von der Beschwerdegegnerin für die Durchführung der Kickboxkurse angewendete Kurskonzept sieht ein gemischtes Training innerhalb einer Bandbreite verschiedener Niveaus vor, wobei mehrere Trainingsstunden angeboten werden. Ob und gegebenenfalls wann eine Prüfung für den nächsten Gürtel abgelegt wird, hängt in erster Linie vom Trainingsstand und Können der Teilnehmenden ab. Innerhalb des jeweiligen Trainings erfolgt vorerst eine Aufwärmphase. Auf diese folgt ein Konditionstraining, bei dem der ganze Körper von den Füßen bis zum Hals trainiert wird. Anschliessend folgt ein Technikteil, bestehend aus einem Training vor dem Spiegel und der Ausübung einer kontrollierten Bewegungskombination mit einem Trainingspartner. Im Training für Fortgeschrittene folgt weiter ein Kampfteil, in dem Techniken angewendet werden (E. 4.8.2 des angefochtenen Entscheids).

3.

Im vorliegenden Verfahren ist einzig streitig, ob die von der Beschwerdegegnerin angebotenen Kickboxkurse für Erwachsene aufgrund der vorstehend dargestellten Kursstrukturen eine von der Mehrwertsteuer ausgenommene Bildungsleistung im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 lit. b MWSTG bzw. Art. 18 Ziff. 11 lit. b aMWSTG (in der Fassung vom 14. Dezember 2001, AS 2002 1480) darstellen. Dies ist eine Rechtsfrage, die das Bundesgericht mit voller Kognition prüft (Art. 95 lit. a i.V.m. Art. 106 Abs. 1 BGG). In Bezug auf verfassungsmässigen Individualrechte (einschliesslich der Grundrechte) gilt eine qualifizierte Rüge- und Begründungsobliegenheit (Art. 106 Abs. 2 BGG; BGE 145 II 32 E. 5.1 S. 41).

4.

4.1. Hinsichtlich der anwendbaren Rechtsgrundlage ist festzuhalten, dass für die Steuerperioden der Jahre 2008 und 2009 materiell-rechtlich das aMWSTG anzuwenden ist (Art. 112 Abs. 1 MWSTG), während dem sich die Steuerperioden der Jahre 2010 bis 2015 nach dem MWSTG beurteilen. Es ist jedoch zu beachten, dass sowohl Art. 18 Ziff. 11 lit. b aMWSTG wie auch Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 lit. b MWSTG den gleichen Gesetzeswortlaut aufweisen. Die nachfolgenden rechtlichen Ausführungen und die zitierte Rechtsprechung gilt vor diesem Hin-

tergrund gleichermaßen für das aMWSTG wie auch für das MWSTG (vgl. ALEXANDRA PILLONEL, in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015, N. 79 zu Art. 21 MWSTG). Wird deshalb nachfolgend von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 lit. b MWSTG gesprochen, ist damit gleichzeitig auch Art. 18 Ziff. 11 lit. b aMWSTG mitumfasst.

4.2. Ob die Kickboxkurse der Beschwerdegegnerin als mehrwertsteuerrechtliche Bildungsleistung zu qualifizieren sind, ist durch Auslegung zu bestimmen, wobei auch bei Steuerrechtsnormen die üblichen Auslegungsregeln gelten. Falls sich bereits durch Auslegung der Ausnahmegvorschrift ergibt, dass der konkrete Fall durch den Normsinn eindeutig erfasst wird, erübrigt sich die Frage nach der restriktiven Auslegung. Anders verhält es sich, soweit nach durchgeführter Auslegung der Rechtsnorm ein Beurteilungsspielraum verbleibt. In einem solchen Fall ist zu berücksichtigen, dass Steuerausnahmen unter teleologischen und systematischen Gesichtspunkten bei einer allgemeinen Verbrauchssteuer wie der Mehrwertsteuer grundsätzlich problematisch sind, da der Verbrauchs- gegenüber dem Verkehrssteueraspekt zu priorisieren ist. Infolgedessen ist bei der Auslegung vor allem auf das Besteuerungsziel abzustellen (Botschaft vom 25. Juni 2008 zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer, BBl 2008 6912 Ziff. 1.3.2; vgl. auch BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, 1. Aufl. 2010, N. 62 f. zu § 1 und N. 82 zu § 4). Im Übrigen aber sind Ausnahmegvorschriften weder extensiv noch restriktiv, sondern nach ihrem Sinn und Zweck im Rahmen der allgemeinen Regeln "richtig" auszulegen (siehe zum Ganzen BGE 138 II 251 E. 2.3.3 S. 255, mit Hinweisen).

4.3. Nach dem Wortlaut von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 lit. b MWSTG sind von der Besteuerung ausgenommen Kurse, Vorträge und andere Veranstaltungen wissenschaftlicher oder bildender Art. Das Bundesgericht hat in ständiger Rechtsprechung hierzu festgehalten, dass darunter Tätigkeiten fallen, die eng mit einer erzieherischen oder bildenden Zielsetzung zusammenhängen. Die Tätigkeiten müssen damit hauptsächlich dazu dienen Wissen zu vermitteln oder zu vertiefen, oder zumindest hauptsächlich dem Erwerb von Kenntnissen oder Fertigkeiten gewidmet sein. Bei Ausbildungs- oder Unterrichtsleistungen ist entscheidend, ob die Tätigkeit darauf abzielt, jemanden auf einem bestimmten Gebiet in der Erreichung eines vordefinierten Lernziels zu fördern oder zu unterstützen (Urteile 2C 161/2019 vom 8. Oktober 2019 E. 2.1 f.; 2C 641/2008 vom 12. Dezember 2008 E. 3.2; 2A.756/2006 vom 22. Oktober 2007 E. 3.1.2).

4.4. Abzugrenzen sind die Bildungsleistungen gegenüber den steuerbaren Unterhaltungsleistungen, zu denen auch Leistungen zählen, die wohl gewisse bildende Elemente mit beinhalten, bei denen jedoch der Unterhaltungs- oder Vergnügungscharakter überwiegt, sowie gegenüber Leistungen, die in erster Linie anderen Zwecken als der Vermittlung oder Vertiefung von Wissen dienen. Nicht zu den Ausbildungsdienstleistungen zählen deshalb Fitnessaktivitäten (z.B. Aerobic, Jazztanz, Gymnastik, Spinning, Stretching, Rücken- und Herz-Kreislauf-Gymnastik, Stärkung der Bauch- und Gesäßmuskulatur etc.) sowie Ausbildungs- und Unterrichtsleistungen, welche eine sportliche Tätigkeit begleiten oder die der Sportanimation zuzurechnen sind. Solche Kurse dienen in erster Linie dazu, das körperliche und persönliche Wohlbefinden durch sportliche Betätigung zu steigern. Das Gesagte gilt umso mehr für Wellnessaktivitäten (Urteile 2C 161/2019 vom 8. Oktober 2019 E. 2.2; 2C 641/2008 vom 12. Dezember 2008 E. 3.2; 2A.756/2006 vom 22. Oktober 2007 E. 2.3).

4.5. In gemischten Fällen ist unter Berücksichtigung sämtlicher Umstände des Einzelfalls zu prüfen, ob die Wissensvermittlung resp. -vertiefung bzw. der Erwerb von Fertigkeiten oder aber die Steigerung des Wohlbefindens überwiegt, wobei namentlich der Inhalt des zu beurteilenden Kursprogramms zu berücksichtigen ist. Bei gegebenen Voraussetzungen kann selbst ein Pole-Dance-Kurs eine mehrwertsteuerrechtliche Bildungsleistung darstellen (Urteil 2C 161/2019 vom 8. Oktober 2019 E. 3.2).

5.

5.1. Die Vorinstanz sieht in den von der Beschwerdegegnerin angebotenen Kickboxkurse eine von der Mehrwertsteuer ausgenommene Bildungsleistung. Sie führt aus, dass die Aufwärm-, Konditions- und Technikteile des streitgegenständlichen Kurskonzepts keine Übungsteile darstellen, sondern dass diese Kursteile spezifisch auf die gezielte Bearbeitung der gesamten Körpermuskulatur von den Füßen bis zum Hals ausgerichtet seien.

Die auf diese Art und Weise trainierte Muskulatur, Koordination und Beweglichkeit sei ihrerseits nicht Selbstzweck, sondern diene explizit der Vorbereitung des Körpers auf die Technik- und Kampfsequenzen. Zudem sei die fortlaufende Übung der Techniken und Bewegungsabläufe Voraussetzung für ihre Perfektionierung und Automatisierung und stelle damit einen unabdingbaren Bestandteil der Sportart Kickboxen dar, zumal die so erlernten Abläufe während den Kampfsequenzen reflexartig angewendet werden müssen. Dies bedinge, dass die Kursteilnehmenden fortlaufend instruiert, begleitet und kontrolliert werden. Infolgedessen könne beim Kurskonzept der Beschwerdeführerin nicht zwischen einem Ausbildungs- und Übungsteil unterschieden werden. Daraus ergebe sich wiederum, dass die Kickboxtrainings grundsätzlich auf das Erlernen und Perfektionieren der Sportart ausgerichtet seien. Dies zeige sich auch daran, dass die eigentliche Ausübung des Sports, die Kampfsequenz, nur relativ kurz dauere. Deshalb sei das Ziel des Kurskonzepts vorliegend auf das Erlernen der Sportart gerichtet, da die Teilnehmenden in der Erreichung eines vordefinierten Zieles (Erwerb eines Gürtels) durch permanente fachliche Instruktion, Betreuung und Kontrolle gefördert würden (zum Ganzen E. 4.8.2 des angefochtenen Entscheids).

Die Vorinstanz führt weiter aus, dass im Vergleich zu einem Fitness-, Aerobic- oder Tae Bo-Kurs beim vorliegenden Kurskonzept nicht die Fitness, Selbstwahrnehmung, Persönlichkeitsbildung und Verbesserung des persönlichen und körperlichen Wohlbefindens im Vordergrund stehe. Vielmehr sei der Fokus beim Kickboxen bereits naturgemäss auf die kontrollierte Aggression und Selbstverteidigung gerichtet. Darüber hinaus sei zu berücksichtigen, dass Kampfsportarten generell einer langen und intensiven Schulung bedürfen, was verdeutliche, dass im hier zu beurteilenden Einzelfall die Schulung und nicht die Ausübung der Sportart im Vordergrund stehe (E. 4.8.3 des angefochtenen Entscheids).

Insgesamt liege deshalb keine begleitete Sportausübung vor, sondern eine Bildungsleistung gemäss Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 lit. b MWSTG.

5.2. Die Beschwerdeführerin widerspricht dieser Schlussfolgerung der Vorinstanz. Sie vertritt die Auffassung, dass es sich bei den streitgegenständlichen Kickboxkursen um keine von der Mehrwertsteuer ausgenommene Bildungsleistung handle, da im vorliegenden Einzelfall das begleitete Ausüben der Sportart und nicht die Wissensvermittlung bzw. das Vermitteln von Fertigkeiten im Vordergrund stehe. Im vorliegend zu beurteilenden Kurskonzept überwiege deshalb der Trainingsanteil den Bildungsanteil, zumal aufgrund des Kursinhalts nicht ersichtlich werde, ob und inwieweit überhaupt auf ein klar definiertes Lernziel hingearbeitet werde. Im Weiteren lege die Vorinstanz bei der Auslegung von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 lit. b MWSTG den Begriff der Wissensvermittlung zu extensiv aus, indem sie annehme, dass auch das kontrollierte und begleitete Wiederholen und Automatisieren von Bewegungsabläufen, im Hinblick auf das Perfektionieren der für die Ausübung der Sportart benötigten Fertigkeiten, eine Wissensvermittlung darstelle.

5.3. Die Beschwerdegegnerin führt ergänzend zur Vorinstanz aus, dass jede Tätigkeit, die darin bestehe, jemanden auf einem bestimmten Gebiet in der Erreichung eines gesteckten Lernziels (Gürtelprüfung) durch Instruktion und Betreuung zu fördern, eine Bildungsleistung darstelle, wobei auch die Vertiefung von Wissen ein bildendes Element sei. Insbesondere stelle deshalb auch ein Training eine Form von Bildung dar.

5.4. Der Vorinstanz und der Beschwerdegegnerin ist insoweit zuzustimmen, als dass die Gürtelprüfungen grundsätzlich ein Lernziel darstellen können, das die Teilnehmenden durch das Besuchen der Kickboxkurse zu erreichen versuchen. Für das Bestehen dieser Prüfung ist es unter anderem erforderlich, dass während der Kurse die prüfungsrelevanten Schläge, Tritte, Würfe, Griffe und Abwehrparaden erlernt werden (vgl. Technisches Reglement SKBV). Insoweit weisen die Kickboxkurse gewisse bildende Komponenten auf. Vor diesem Hintergrund ist es auch nachvollziehbar, dass die Beschwerdeführerin in ihren eigenen Weisungen für die Branche Bildung einen Karatekurs als mögliches Beispiel einer sportlichen Bildungsleistung aufführt (MWST-Branchen-Informationen, Branche 20, Bildung, Ziff. 2.2.2). Entgegen der Auffassung der Beschwerdegegnerin kann hieraus jedoch nicht generell abgeleitet werden, dass jeder Karate- oder sonstige Kampfsportkurs eine Bildungsleistung darstellt. Hierfür ist erforderlich, dass der entsprechende Kurs so aufgebaut ist, dass konkret die Vermittlung von Wissen oder das Erlernen neuer Fähigkeiten und nicht die blosser Ausübung der Sportart im Vordergrund steht. Entscheidend ist der innere Gehalt eines Sportkurses (vorne E. 4.5).

5.5. Anders als im jüngst ergangenen Entscheid des Bundesgerichts, in dem aufgrund eines spezifischen und zeitlich befristeten Pole-Dance-Kurses Pole-Dance-Lektionen als von der Mehrwertsteuer ausgenommene Bildungsleistungen qualifiziert wurden (Urteil 2C 161/2019 vom 8. Oktober 2019), überwiegt beim vorinstanzlich festgestellten Kursangebot der Beschwerdegegnerin der Trainingsanteil den Bildungsanteil, mithin steht also im vorliegend zu beurteilenden Einzelfall die blossе Ausübung des Sports im Vordergrund.

5.5.1. Die dem Urteil 2C 161/2019 zu Grunde liegenden Pole-Dance-Kurse waren dadurch gekennzeichnet, dass sie einem klar und engmaschig gegliederten Unterrichtsprogramm folgten. In den unteren Stufen "Beginner" und "Advanced" war beispielsweise erstellt, dass in den wie vorliegend 90 Minuten dauernden Kurslektionen in der Regel pro Lektion drei neue Elemente erlernt werden. Die einzelnen Kurstage waren somit inhaltlich klar strukturiert. Gleichzeitig waren die einzelnen Pole-Dance-Kurse so aufgebaut, dass für das Erreichen der nächsten Unterrichtsstufe der vorangehende Schwierigkeitsgrad abgeschlossen sein musste. Die Kurse waren folglich aufeinander aufbauend und zudem auf ein klares und überprüfbares Lernziel ausgerichtet (Erreichen der nächsten Stufe, Erwerb der Fertigkeit bestimmte Tanzfiguren je einzeln und schliesslich als gesamtheitliche Choreographie auszuführen). Zudem war die Dehnbarkeit und die Körperkraft für die Ausführung der Tanzfiguren der unteren Kursstufen nicht entscheidend. Zum Aufbau dieser Körpereigenschaften wurden die Kursteilnehmenden explizit auf die separaten Stretching-Kurse verwiesen bzw. wurden dazu angehalten, die Körperkraft privat aufzubauen (Urteil 2C 161/2019 vom 8. Oktober 2019 E. 3.2). Aufgrund des strukturierten und zeitlich befristeten Unterrichtsprogramms und den klar definierten Lernzielen standen die Wissensvermittlung bzw. -vertiefung und der Erwerb von Fertigkeiten im Vordergrund (vorne E. 4.3 ff.).

5.5.2. Das Kurskonzept der Beschwerdegegnerin ist anders gelagert. Ein Blick in die technischen Reglemente des SKBV zeigt zwar auf, dass für die Sportart Kickboxen grundsätzlich fortlaufend neue technische Elemente erlernt werden müssen (vorne E. 5.4). Diesbezüglich ist jedoch anzumerken, dass grundsätzlich jede Sportart das Erlernen von neuen Techniken und körperlichen Fertigkeiten voraussetzt. Beispielsweise setzen auch Teamsportarten wie Fussball oder Handball das Beherrschen verschiedener Techniken voraus. Auch hier könnte man den Standpunkt vertreten, dass in den jeweiligen Trainings zusätzlich zur Ausübung der Sportart unter fachlicher Aufsicht parallel stetig am taktischen Verhalten, dem Spielverständnis, der Kondition aber auch an der Erlernung neuer Techniken (Passspiel, Dribbling, Schusstechnik etc.) gearbeitet werde. Das teilweise Erlernen neuer Techniken und Fertigkeiten kann somit bei Sportarten für sich alleine nicht ausschlaggebend dafür sein, dass sie als mehrwertsteuerrechtliche Bildungsleistung im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 lit. b MWSTG zu qualifizieren sind. Hierfür ist erforderlich, dass die Vermittlung und Vertiefung von Wissen oder der Erwerb von Fertigkeiten klar im Vordergrund steht. Erst dann kann angenommen werden, dass eine sportliche Tätigkeit eng mit einer erzieherischen oder bildenden Zielsetzung zusammenhängt (vorne E. 4.3 ff.).

5.5.3. Anders als bei den Pole-Dance-Kursen im Urteil 2C 161/2019 ist das Kurskonzept der Beschwerdegegnerin inhaltlich nicht klar auf die Wissensvermittlung ausgerichtet. In den Kickboxkursen werden zwar durchaus neue Techniken erlernt oder bestehende unter fachlicher Aufsicht vertieft. Das Kurskonzept sieht jedoch gemäss den für das Bundesgericht verbindlichen Sachverhaltsfeststellungen der Vorinstanz (Art. 105 Abs. 1 BGG, vorne E. 2.1) nicht vor, wie und zu welchem Zeitpunkt die neuen Techniken und Fertigkeiten erlernt werden. Die Teilnehmenden bestimmen dies individuell ohne Vorgabe seitens der Beschwerdegegnerin. Gleiches gilt gemäss den Ausführungen der Vorinstanz hinsichtlich der Gürtelprüfungen, weshalb diese Prüfungen zwar durchaus ein Lernziel darstellen, dieses Ziel jedoch nicht zwingend verfolgt werden muss, damit der Kursprogramm erfolgreich abgeschlossen werden kann. Zudem ist anzufügen, dass die Kickboxkurse gemäss den verbindlichen Feststellungen der Vorinstanz (Art. 105 Abs. 1 BGG; vorne E. 2.1) von der Kursstruktur her als gemischte Trainings innerhalb einer Bandbreite verschiedener Niveaus nach einem stets gleichen Ablaufschema ausgestaltet sind (E. 4.8.2 des angefochtenen Entscheid; vorne E. 2.2.2). Hier liegt der entscheidende Unterschied zu den Pole-Dance-Kursen, in denen in jeder Kursstufe auf klar vordefinierte Lernziele hingearbeitet wurde (Urteil 2C 161/2019 vom 8. Oktober 2019 E. 3.1 f.). Das blossе Trainieren und Anwenden erlernter Techniken stellt noch kein Bildungsangebot dar. Die Beschwerdeführerin beanstandet nach dem Gesagten zu Recht, dass das Trainingskonzept der Beschwerdegegnerin keinem strukturierten Programm folge, welches primär der Vermittlung von Wissen diene. Daran vermag auch der Einwand der Beschwerde-

gegnerin nichts zu ändern, wonach Wissen nicht zwangsläufig nur in Kursform vermittelt werden müsse.

5.6. Die Vorinstanz hat die Kickboxkurse weiter auch deshalb als mehrwertsteuerrechtliche Bildungsleistung qualifiziert, weil das unter Aufsicht durchgeführte Trainieren der gesamten Körpermuskulatur sowie der Kondition unabdingbare Voraussetzung dafür sei, dass die Sportart überhaupt korrekt ausgeführt werden könne. Zudem sei auch die unter fachlicher Aufsicht durchgeführte fortlaufende Repetition und Perfektion der Bewegungsabläufe und Techniken ein wesentlicher und unverzichtbarer Bestandteil der Sportart (E. 4.8.2 des angefochtenen Entscheids). Infolgedessen könne insbesondere im zeitlich aufwendigsten Kursteil - dem Technikteil (vorne E. 2.2.2) - nicht zwischen einem eigentlichen Ausbildungs- und eigenständigen Übungsteil unterschieden werden. Diesen Ausführungen schliesst sich die Beschwerdegegnerin an, indem sie zusätzlich vorbringt, dass generell auch das Vertiefen von Wissen eine Bildungsleistung sei. Ein Training stelle daher eine Form von Bildung dar. Im Ergebnis geht deshalb sowohl die Vorinstanz, wie auch die Beschwerdegegnerin davon aus, dass im Kurskonzept der Bildungsanteil den sportlichen Übungsanteil insgesamt überwiege.

5.7. Diese Argumentation vermag nicht zu überzeugen, da auf diese Art und Weise der Begriff der Bildungsleistung im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 lit. b MWSTG zu extensiv ausgelegt werden würde.

5.7.1. Die überwiegende Mehrheit der Sportarten setzt voraus, dass der Körper für die Ausübung der Sportart entsprechend dem individuellen Leistungsniveau hinreichend trainiert ist. Die körperliche aber auch mentale Fitness ist mithin bei den meisten Sportarten nicht Selbstzweck, sondern unabdingbare Voraussetzung für die erfolgreiche Ausübung der jeweiligen Sportart. Der Beschwerdeführerin ist vor diesem Hintergrund zuzustimmen, dass ein Training, das auf die fortlaufende Vertiefung und Repetition von Techniken und Fertigkeiten ausgerichtet ist, keine Bildungsleistung darstellen kann (vgl. ALEXANDRA PILLONEL, a.a.O., N. 98 f. zu Art. 21 mit Hinweisen). Schliesslich setzt ein solches Training voraus, dass die Fertigkeiten zumindest in den Grundzügen bereits erlernt, mithin also das Wissen zur Erlernung der Fertigkeiten und Techniken bereits vermittelt worden ist. Wie die Vorinstanz zu Recht ausführt, würde die gegenteilige Annahme dazu führen, dass die überwiegenden Mehrheit von Sporttrainings eine Bildungsleistung im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 lit. b MWSTG darstellen würden. Dadurch würde die gesetzliche Ausnahme im Bereich Sport zu Regel werden und wäre nicht mehr durch sachliche Kriterien eingrenzbar. Dies kann vor dem Hintergrund, dass es sich bei der Mehrwertsteuer um eine allgemeine Verbrauchssteuer handelt, nicht die Intention des Gesetzgebers gewesen sein (vorne E. 4.2).

5.7.2. Entgegen der Auffassung der Beschwerdegegnerin und der Vorinstanz überwiegt nach dem Gesagten im Aufwärm-, Konditions- und Technikteil der Kickboxkurse der sportliche Übungs- den Bildungsanteil. Zweifelsfrei werden hier zum Teil auch neue und sicherlich anspruchsvolle Fertigkeiten und Techniken erlernt. Anders als im Entscheid betreffend die Pole-Dance-Kurse ist jedoch nicht detailliert ausgewiesen, wann und in welchem Umfang das Wissen vermittelt wird (vorne E. 5.5.3). Vielmehr ergibt sich aus dem angefochtenen Entscheid, dass die erlernten Techniken unter fachlicher Aufsicht vor dem Spiegel oder zusammen mit einem Trainingspartner repetiert, verfeinert und vertieft werden (E. 4.8.2 des angefochtenen Entscheids). Hierbei steht jedoch nicht die Vermittlung oder Vertiefung von Wissen oder der Erwerb von Fertigkeiten im Vordergrund, sondern, wie dies die ESTV zu Recht vorbringt, die Ausübung der Sportart Kickboxen aufgrund von bereits in den Grundzügen erlernten Abläufen und Techniken.

5.8. Aufgrund des Dargelegten erweist sich das im vorliegenden Fall zu beurteilende Trainingskonzept der Beschwerdegegnerin nicht als Bildungsleistung im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 lit. b MWSTG bzw. Art. 18 Ziff. 11 lit. b aMWSTG, da das begleitete Ausüben und Erleben der Sportart unter fachlicher Aufsicht im Vordergrund steht und die bildenden und erzieherischen Elemente überwiegt (vorne E. 4.5).

6.

6.1. Für den Fall dass ihr Kurskonzept nicht als Bildungsleistung qualifiziert wird, beanstandet die Beschwerdegegnerin eventualiter eine Verletzung ihres Anspruchs auf Rechtsgleichheit (Art. 8 Abs. 1 BV). Ihr sei keine Kickboxschule in der Schweiz bekannt, deren Kickboxkurse mehrwertsteuerpflichtig seien. Aufgrund des durch

Art. 8 Abs. 1 BV geschützten Rechts auf Gleichbehandlung im Unrecht könne von ihr deshalb nicht verlangt werden, als einzige Kickboxschule der Schweiz die Mehrwertsteuer zu entrichten.

6.2. Die Rüge des Rechts auf Gleichbehandlung im Unrecht (Art. 8 Abs. 1 BV) ist unbegründet. Die Beschwerdegegnerin kann sich der korrekten Rechtsanwendung in ihrem Fall nicht mit dem Argument entziehen, das Recht sei in anderen Fällen falsch oder gar nicht angewendet worden. Hierzu wäre erforderlich, dass die Behörde nicht nur in einem oder in einigen Fällen, sondern in ständiger Praxis vom Gesetz abweicht und gleichzeitig zu erkennen gibt, dass sie auch in Zukunft nicht gesetzeskonform entscheiden werde. Erst dann kann der Rechtsuchende gestützt auf Art. 8 Abs. 1 BV verlangen, gleich behandelt, d.h. ebenfalls gesetzwidrig begünstigt zu werden. Nur wenn eine Behörde nicht gewillt ist, eine rechtswidrige Praxis aufzugeben, überwiegt das Interesse an der Gleichbehandlung der Betroffenen gegenüber demjenigen an der Gesetzmässigkeit (BGE 139 II 49 E. 7.1 S. 61 f.; 136 I 65 E. 5.6 S. 78; 127 I 1 E. 3.a S. 2 f.; 126 V 390 E. 6 S. 392).

6.3. Es gelingt der Beschwerdegegnerin vorliegend nicht aufzuzeigen, dass die Beschwerdeführerin in ständiger Praxis generell darauf verzichtet, bei Kickboxschulen die Mehrwertsteuer zu erheben. Eine Internetrecherche reicht diesbezüglich als Beweisführung nicht aus. Zudem folgt die Mehrwertsteuer dem Prinzip der Selbstveranlagung, wonach die steuerpflichtige Person eigenständig feststellt, ob sie die Voraussetzungen der subjektiven Steuerpflicht erfüllt (Art. 71 Abs. 1 und Art. 86 Abs. 1 MWSTG). Eine Mitwirkungspflicht der Steuerbehörde ist nicht vorgesehen (vgl. BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER, a.a.O., N. 45 zu § 1). Die Beschwerdegegnerin kann somit aus dem Umstand, dass keine andere Kickboxschule im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen vermerkt ist, keine Rechte zu ihren Gunsten ableiten, da dies aufgrund des Selbstdeklarationsprinzips nicht den Rückschluss zulässt, die Beschwerdeführerin habe die anderen Kickboxschulen auf ihre Steuerpflicht überprüft.

7.

7.1. Die Beschwerdegegnerin ist weiter der Auffassung, dass sie auch deswegen keine Mehrwertsteuer zu entrichten habe, da sie aufgrund des früheren Verhaltens der Beschwerdeführerin darauf vertrauen durfte (Art. 9 BV), dass ihre Kickboxkurse nicht mehrwertsteuerpflichtig seien. Das schützenswerte Vertrauen leitet sie aus dem Umstand her, dass die Beschwerdeführerin in ihren eigenen Wegleitungen einen Karatekurs als Bildungsleistung auflistet und in der Vergangenheit bei keiner Kickboxschule die Mehrwertsteuer erhoben habe. Zudem habe die Beschwerdeführerin der B. _____ Akademie der Schweiz noch am 15. Juni 2018 mitgeteilt, dass ihre Anfänger- und Zusatzkurse in der Disziplin Wushu/Kung Fu nicht mehrwertsteuerpflichtig seien. Da die Sportart Wushu mit dem Kickboxen vergleichbar sei, hätte sie auch deshalb darauf vertrauen dürfen, dass ihre Kickboxkurse nicht mehrwertsteuerpflichtig seien.

7.2. Der in Art. 9 BV verankerte Grundsatz von Treu und Glauben verleiht einer Person Anspruch auf den Schutz des berechtigten Vertrauens in behördliche Zusicherungen oder sonstiges, bestimmte Erwartungen begründendes Verhalten der Behörden, sofern sich dieses auf eine konkrete, die betreffende Person berührende Angelegenheit bezieht. Vorausgesetzt ist im Weiteren, dass die Person, die sich auf Vertrauensschutz beruft, berechtigterweise auf diese Grundlage vertrauen durfte und gestützt darauf nachteilige Dispositionen getroffen hat, die sie nicht mehr rückgängig machen kann (BGE 132 II 240 E. 3.2.2 S. 244; Urteil 2C 174/2019 vom 9. Juli 2019 E. 6.1).

7.3. Vorliegend kann die Beschwerdegegnerin aus dem Grundsatz von Treu und Glauben (Art. 9 BV) keine Rechte zu ihren Gunsten ableiten. Es mangelt bereits an einer hinreichenden Vertrauensgrundlage. Wie bereits dargelegt, führt der Umstand, dass die Beschwerdegegnerin in ihren eigenen Wegleitungen einen Karatekurs als mögliche Bildungsleistung aufführt, nicht dazu, dass Kampfsportkurse generell als mehrwertsteuerrechtliche Bildungsleistungen zu qualifizieren wären (vorne E. 5.4). Bei Wushu handelt es sich weiter um eine andere Sportart, weshalb die Sachverhalte nicht miteinander vergleichbar sind. Sodann hat die Beschwerdeführerin aufgrund des mehrwertsteuerrechtlichen Selbstdeklarationsprinzips hinsichtlich der Mehrwertsteuerpflicht von Kickboxkursen in keiner Art und Weise rechtsverbindlich gegen aussen zu erkennen gegeben, dass solche Kurse von der Mehrwertsteuer ausgenommen seien (vgl. vorne E. 6.3).

8.

8.1. Die Beschwerden erweisen sich nach dem Dargelegten als begründet und sind gutzuheissen. Die angefochtenen Urteile des Bundesverwaltungsgerichts sind aufzuheben und die Einspracheentscheide der ESTV sind zu bestätigen.

8.2. Bei diesem Ausgang des Verfahrens trägt die unterliegende Beschwerdegegnerin die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens (Art. 66 Abs. 1 BGG). Der Eidgenossenschaft, die in ihrem amtlichen Wirkungskreis obsiegt, ist keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 68 Abs. 3 BGG). Die Festsetzung der Kosten und Entschädigung für das vorinstanzliche Verfahren wird dem Bundesverwaltungsgericht übertragen (Art. 67 i.V.m. Art. 68 Abs. 5 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Verfahren 2C 500/2019 und 2C 501/2019 werden vereinigt.

2.

Die Beschwerden werden gutgeheissen und die Urteile des Bundesverwaltungsgerichts je vom 2. Mai 2019 werden aufgehoben. Die Einspracheentscheide der ESTV vom 18. Dezember 2017 und 17. September 2018 werden bestätigt.

3.

Die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens von Fr. 3'500.– werden der Beschwerdegegnerin auferlegt.

4.

Zur Regelung der Kosten- und Entschädigungsfolgen für das vorinstanzliche Verfahren wird die Sache an das Bundesverwaltungsgericht zurückgewiesen.

5.

Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten und dem Bundesverwaltungsgericht, Abteilung I, schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 6. Februar 2020

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Seiler

Der Gerichtsschreiber: Hahn