

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

2C 161/2019

Urteil vom 8. Oktober 2019

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Seiler, Präsident,
Bundesrichterin Aubry Girardin,
Bundesrichter Donzallaz,
Bundesrichter Stadelmann,
nebenamtlicher Bundesrichter Benz,
Gerichtsschreiber König.

Verfahrensbeteiligte
Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer,
Beschwerdeführerin,

gegen

A. _____ & Co,
Beschwerdegegnerin.

Gegenstand
Mehrwertsteuer, Steuerperiode 2014,

Beschwerde gegen das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts, Abteilung I,
vom 10. Januar 2019 (A-1620/2018).

Sachverhalt:

A.

Die A. _____ & Co mit Sitz in U. _____ bezweckt das Führen von Tanzstudios sowie das Erbringen von ergänzenden Unterrichtsstunden. Hinsichtlich ihrer Pole Dance-Kurse vertrat die A. _____ & Co gegenüber der Eidg. Steuerverwaltung (ESTV) mit Verweis auf die Kursinhalte den Standpunkt, dass es sich um von der Mehrwertsteuer ausgenommene Bildungsleistungen handle.

Mit Verfügung vom 1. Dezember 2016 setzte die ESTV die von der A. _____ & Co geschuldete Mehrwertsteuer für die Steuerperiode vom 1. Januar bis 31. Dezember 2014 auf Fr. 18'263.40 fest. Zur Begründung führte die ESTV aus, bei den von der A. _____ & Co im Bereich Pole Dance und Stretching angebotenen Kursen sei die Wissensvermittlung nicht das primär verfolgte Ziel. Damit lägen keine Bildungsleistungen im mehrwertsteuerlichen Sinn vor.

B.

Mit Einspracheentscheid vom 15. Februar 2018 wies die ESTV die dagegen erhobene Einsprache der A. _____ & Co ab.

Am 15. März 2018 erhob die A. _____ & Co Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht und machte geltend, dass die von ihr angebotenen Gruppenkurse in Pole Dance die Kriterien einer von der Steuer ausgenommenen Bildungsleistung im mehrwertsteuerlichen Sinne erfüllten. Allein mit den steuerbaren Umsätzen

aus den Stretching-Klassen werde die für die Mehrwertsteuerpflicht massgebende Umsatzgrenze nicht erreicht. Mit Urteil vom 10. Januar 2019 hiess das Bundesverwaltungsgericht die Beschwerde gut und hob den Einspracheentscheid vom 15. Februar 2018 auf.

C.

Am 12. Februar 2019 erhob die ESTV Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten mit dem Antrag, das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 10. Januar 2019 aufzuheben und den Einspracheentscheid vom 15. Februar 2018 zu bestätigen.

Das Bundesverwaltungsgericht verweist auf den angefochtenen Entscheid. Die A. _____ & Co beantragt die Abweisung der Beschwerde.

Erwägungen:

1.

1.1. Beim angefochtenen Urteil handelt es sich um einen (End-) Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts, der beim Bundesgericht mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten angefochten werden kann (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 frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde (vgl. Art. 42 BGG und Art. 100 Abs. 1 BGG) ist daher einzutreten.

1.2. Das Bundesgericht legt seinem Urteil den von der Vorinstanz festgestellten Sachverhalt zu Grunde (Art. 105 Abs. 1 BGG), es sei denn, dieser sei offensichtlich unrichtig oder beruhe auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG (Art. 105 Abs. 2 BGG). Offensichtlich unrichtig festgestellt ist ein Sachverhalt, wenn er willkürliche Feststellungen beinhaltet (BGE 141 IV 249 E. 1.3.1 S. 253; 141 IV 317 E. 5.4 S. 325; 137 I 58 E. 4.1.2 S. 62). Die dem Bundesgericht durch Art. 105 Abs. 2 BGG eingeräumte Befugnis, die Sachverhaltsfeststellung der Vorinstanz zu berichtigen oder zu ergänzen, wenn sie offensichtlich unrichtig ist oder auf einer Rechtsverletzung von Art. 95 BGG beruht, entbindet die Beschwerdeführerin nicht von ihrer Rüge- und Substanziierungspflicht (BGE 133 IV 286 E. 6.2 S. 288). Die betroffene Person muss rechtsgenügend dartun, dass und inwiefern der festgestellte Sachverhalt in diesem Sinne mangelhaft erscheint und die Behebung des Mangels für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein kann (vgl. Art. 97 Abs. 1 i.V.m. Art. 42 Abs. 2 und Art. 106 Abs. 2 BGG; BGE 139 II 404 E. 10.1 S. 445, mit Hinweisen). Die Unrichtigkeit des vorinstanzlich festgestellten Sachverhalts kann nicht auf Tatsachen gründen, welche bis anhin nicht ins Verfahren eingebracht worden sind. Im bundesgerichtlichen Verfahren gilt ein Novenverbot, wonach neue Tatsachen und Beweismittel grundsätzlich nicht berücksichtigt werden können (vgl. Art. 99 Abs. 1 BGG).

2.

2.1. Im vorliegenden Verfahren einzig streitig ist, ob die von der Beschwerdegegnerin angebotenen Kurse in Pole Dance als von der Mehrwertsteuer ausgenommene Bildungsleistung qualifizieren. Nach Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 lit. b des Bundesgesetzes vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (MWSTG; SR 641.20) sind Kurse, Vorträge und andere Veranstaltungen wissenschaftlicher oder bildender Art als Leistungen im Bereich der Erziehung und der Bildung von der Mehrwertsteuer ausgenommen. Aufgrund der bundesgerichtlichen Rechtsprechung sind darunter 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 (vgl. Urteile 2C 641/2008 vom 12. Dezember 2008 E. 3.2; 2A.756/2006 vom 22. Oktober 2007 E. 3.1.2).

2.2. 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 Ausbildungsleistungen zählen deshalb Fitnessaktivitäten, wie z.B. Aerobic und Jazztanz, oder Ausbildungs- und Unterrichtsleistungen, welche eine sportliche Tätigkeit begleiten oder die der Sportanimation zuzurechnen sind (Urteil 2A.756/2006 vom 22. Oktober 2007 E. 2.3, mit Hinweisen).

Zu den von der Mehrwertsteuer ausgenommenen Ausbildungs- oder Unterrichtsleistungen gehören Tätigkeiten, die darin bestehen, jemanden auf einem bestimmten Gebiet in der Erreichung eines gesteckten Lernzieles durch regelmässige fachliche Instruktion, Betreuung und Kontrolle der erzielten Fortschritte zu fördern. Nicht von der Steuer ausgenommen sind hingegen Leistungen, die im Bereich von Gymnastik, Aerobic, Spinning oder Fitness erbracht werden (Urteil 2A.756/2006 vom 22. Oktober 2007 E. 4.2.1) oder die von einem Fitnesscenter angebotenen Kurse für Stretching, Rücken- und Herz-Kreislaufgymnastik, Stärkung der Bauch- und Gesäsmuskulatur, Rehabilitation und Krafttraining, weil diese Kurse in erster Linie dazu dienen, das körperliche und persönliche Wohlbefinden zu steigern (vgl. Urteile 2C 641/2008 vom 12. Dezember 2008 E. 3.2; 2A.485/2004 vom 18. Mai 2005 E. 7.2).

2.3. Die Auslegung von Mehrwertsteuernormen folgt den üblichen Regeln. Falls sich bereits durch Auslegung der Ausnahmevorschrift 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 Verbrauchsteuer wie der Mehrwertsteuer ganz grundsätzlich problematisch sind. Im Übrigen aber sind Ausnahmevorschriften 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).

3.

3.1. Auszugehen ist vorliegend vom folgenden Sachverhalt, den die Vorinstanz festgestellt hat und an den das Bundesgericht grundsätzlich gebunden ist (vgl. Art. 105 Abs. 1 BGG; E. 1.2 hiervor) :

Die Beschwerdegegnerin unterrichtet Pole Dance in fünf Stufen. Für die Stufen "Beginner" 1-3 und "Intermediate" 1-3 beschreiben Unterrichtsprogramme den jeweiligen Inhalt jeder einzelnen Lektion. Für die Stufe "Pre-Advanced" 1-5 listet das Unterrichtsprogramm die zu erlernenden, aufeinander aufbauenden Elemente auf. Bezüglich der Leistungsstufen "Advanced" und "Master" sind keine Unterrichtsprogramme aktenkundig. Die Pole Dance-Interessentinnen werden nach einer Probelektion aufgrund ihrer Vorkenntnisse einem dem Niveau entsprechenden Kurs zugeteilt. Die jeweilige Kursdauer beträgt zehn Wochen bei wöchentlich einer Lektion à 90 Minuten. In den Kursen werden die einzelnen Tanzfiguren gezeigt, umgesetzt und schliesslich zu einer Choreographie aneinandergereiht. Die Tanzfiguren weisen verschiedene Schwierigkeitsgrade auf, wobei erst bei den schwierigeren Elementen Dehnbarkeit des Körpers und Kraft eine wichtige Rolle spielen. In den Pole Dance-Kursen wird auf das Erlernen der Figuren und deren korrekte Ausführung fokussiert, wobei pro Lektion à 90 Minuten in der Regel drei oder mehr neue Elemente eingeführt werden und die bereits erlernten Elemente aus der vorangehenden Lektion repetiert werden.

3.2. Für die mehrwertsteuerliche Zuordnung zu den Bildungsleistungen ist bei körperlichen Betätigungen entscheidend, ob ein Kursangebot vor allem dazu dient, Wissen zu vermitteln oder zu vertiefen oder Fertigkeiten zu erwerben. Zielt das Kursangebot in erster Linie darauf ab, das körperliche oder persönliche Wohlbefinden zu steigern, liegt keine steuerausgenommene Bildungsleistung vor (vgl. E. 2.1 hiervor). Ausschlaggebend ist, welcher der beiden Zwecke des Kursangebotes (d.h. Wissensvermittlung resp. -vertiefung bzw. Erwerb von Fertigkeiten zum einen und Steigerung des Wohlbefindens zum anderen) im Vordergrund steht. Zu berücksichtigen sind jeweils sämtliche Umstände des Einzelfalls. Namentlich ist das konkrete Kursprogramm in die Beurteilung mit einzubeziehen.

Gemäss den für das Bundesgericht grundsätzlich bindenden Feststellungen der Vorinstanz (vgl. Art. 105 Abs. 1 BGG; E. 1.2 hiervor) dienen die streitbetroffenen Kurse dazu, Pole Dance als solchen zu erlernen, und zwar durch Erlernen der einzelnen Tanzfiguren, welche einen unterschiedlichen Schwierigkeitsgrad aufweisen und im Laufe des Kursprogrammes schliesslich zu einer Choreographie aneinandergereiht werden (vgl. E. 3.3.1 des

angefochtenen Urteils). Es geht also bei diesen Kursen nicht bloss um die Ausübung einer sportlichen Aktivität zur Steigerung des körperlichen und persönlichen Wohlbefindens (wie etwa bei einem Fitnesskurs), sondern um das Erreichen bestimmter Lernziele (nämlich dem Erwerb der Fertigkeit, bestimmte Tanzfiguren je einzeln und schliesslich im Rahmen einer Choreographie auszuführen).

Entscheidend erscheint sodann, dass das Bundesverwaltungsgericht ebenfalls in grundsätzlich verbindlicher Weise festgestellt hat (vgl. Art. 105 Abs. 1 BGG; E. 1.2 hiervor), dass die richtige Technik für den Fortschritt beim Pole Dance von grosser Bedeutung ist (E. 3.3.1 des angefochtenen Urteils). Letzterem Umstand entsprechend wird denn auch in den vorliegenden Kursen Pole Dance in einem strukturierten Programm und mit einer systematischen Unterrichtsmethode vermittelt: Die Vorinstanz hat diesbezüglich detailliert beschrieben, wie die Teilnehmerinnen des Pole Dance-Angebotes durch wöchentliche fachliche Instruktion, Betreuung und Kontrolle darin gefördert werden, die in den Unterrichtsprogrammen vordefinierten Lernziele zu erreichen. Die einzelnen Kurse bauen aufeinander auf, sodass der Besuch einer höheren Stufe das Beherrschen der in den tieferen Klassen vermittelten Elemente voraussetzt. Von einer grundsätzlich zusammenhängenden Folge von Kurseinheiten ist trotz des Umstandes auszugehen, dass die Beschwerdegegnerin auf ihrer Website die Einteilung des Pole Dance-Programms in verschiedene Stufen als "nicht sehr strikt" bezeichnete (vgl. dazu E. 3.2.1 des angefochtenen Urteils). Angesichts der vorgegebenen Lernziele und des erwähnten Aufbaus des Programmes handelt es sich vorliegend jedenfalls nicht um Leistungen, welche eine sportliche Tätigkeit lediglich begleiten würden oder der Sportanimation zuzurechnen wären.

Blosse Fitnessaktivitäten, die nicht als Ausbildungsleistungen zu qualifizieren sind (vgl. E. 2.1 hiervor), lassen sich vorliegend nur in den Stretching-Kursen erblicken, welche die Beschwerdegegnerin nach den Angaben im angefochtenen Entscheid als separate Ergänzung der streitbetroffenen Pole Dance-Kurse anbietet. Gegen das Vorliegen reiner Fitnessaktivitäten, welche in erster Linie zur Steigerung des Wohlbefindens ausgeübt werden, spricht bei den Pole Dance-Kursen der Beschwerdegegnerin auch der Umstand, dass nach den vorinstanzlichen Sachverhaltsfeststellungen bei den leichteren Tanzfiguren die Dehnbarkeit des Körpers sowie die Kraft keine wichtige Rolle spielen, die Kursteilnehmer für die Entwicklung der notwendigen Beweglichkeit auf die separaten Stretching-Kurse verwiesen werden und sie die erforderliche Kraft gemäss den von der Vorinstanz als glaubhaft bezeichneten Angaben der Beschwerdegegnerin zu Hause erarbeiten sollen (vgl. E. 3.3.1 des angefochtenen Urteils).

Nach dem Gesagten steht bei den hier interessierenden Kursen der Erwerb von Fertigkeiten im Vordergrund. Die streitbetroffenen Pole Dance-Kurse weisen sodann Parallelen zu Kursen in klassischem Tanz auf, da auch im klassischen Tanz zunächst einzelne Tanzfiguren erlernt und diese schliesslich zu einer Choreographie aneinandergereiht werden. Die Vorinstanz weist zutreffend darauf hin, dass die Beschwerdeführerin selbst in ihrer Verwaltungspraxis nicht a priori ausschliesst, dass namentlich das Beibringen von Tanzfiguren beim klassischen Tanz unter Umständen eine steuerausgenommene Bildungsleistung sein kann (vgl. dazu Ziff. 4.13 in fine der MWST-Branchen-Info 20 "Bildung" [Durchführung eines zehn Lektionen umfassenden Tanzkurses für Anfänger mit einem detaillierten Programm pro Lektion als steuerausgenommene Bildungsleistung]; E. 2.3.1 und E. 3.3.1 des angefochtenen Urteils). Es ist nicht erkennbar, weshalb die vorliegenden Pole Dance-Kurse in den hier rechtswesentlichen Punkten nicht mit den von der Beschwerdeführerin als steuerausgenommen bezeichneten Kursen beim klassischen Tanz vergleichbar sein sollten.

Die Vorinstanz hat die Pole Dance-Kurse mit Blick auf das Ausgeführte zu Recht als steuerausgenommene Bildungsleistungen qualifiziert.

3.3. Der hiervor gezogene Schluss wird durch die Vorbringen der Beschwerdeführerin nicht umgestossen:

3.3.1. Die Beschwerdeführerin macht geltend, dass sich das effektive Vermitteln von Wissen in einer Pole Dance-Lektion der Beschwerdegegnerin zeitlich gesehen auf ein absolutes Minimum belaufe und damit die blosse Ausübung eines Sports im Vordergrund stehe. Mit diesem Vorbringen stösst sie aber schon deshalb ins Leere, weil neben der Wissensvermittlung und -vertiefung alternativ auch der Erwerb von Fertigkeiten Gegenstand einer steuerausgenommenen Bildungsleistung sein kann (vgl. E. 2.1 hiervor) und es vorliegend, wie gesehen, um das Erlernen solcher Fertigkeiten geht. Selbst wenn in den vorliegenden Kursen ein wesentlicher Teil der Zeit der praktischen Einübung der einzelnen Tanzfiguren (statt der blossen Vermittlung eines theoretischen Wissens über die anzuwendenden Techniken) gewidmet wäre, würde dies daher einer Qualifikation als Bildungsleistung nicht entgegenstehen. Im Übrigen hat die Vorinstanz verbindlich festgestellt (vgl. Art. 105

Abs. 1 BGG; E. 1.2 hiervor), dass das bloss repetitive Training bei den Kursen der Beschwerdegegnerin nicht im Vordergrund steht (vgl. E. 3.3.2 des angefochtenen Urteils). Die Beschwerdeführerin macht nicht in hinreichend substantiiertes Weise geltend, dass die diesbezügliche Sachverhaltsfeststellung der Vorinstanz willkürlich wäre oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen würde (vgl. dazu E. 1.2 hiervor).

3.3.2. Die Beschwerdeführerin gibt zu Bedenken, dass Aerobic und Jazztanz wie Pole Dance als Kurs ausgestaltet werden könnten, indem die zu erlernenden Schritte auf die einzelnen Kursstunden aufgeteilt werden und als Kursziel eine Choreographie einstudiert wird.

Gemäss der Rechtsprechung sind Aerobic und Jazztanz zu nicht steuerausgenommenen Fitnessaktivitäten zu rechnen (vgl. E. 2.2 hiervor). Selbst wenn Aerobic- und Jazztanzkurse in der von der Beschwerdeführerin genannten Art ausgestaltet würden, wären sie - anders als in der Beschwerde suggeriert wird - deswegen noch nicht als steuerausgenommen zu qualifizieren. Denn eine solche Ausgestaltung würde grundsätzlich nichts daran ändern, dass es bei entsprechenden Aerobic- und Jazztanzkursen im Wesentlichen um etwas anderes als die Vermittlung oder Vertiefung von Wissen bzw. das Erlernen von Fertigkeiten (wie beispielsweise bei einem Kurs in klassischem Tanz) geht. In diesem Zusammenhang ist nicht zuletzt zu berücksichtigen, dass die Steuerausnahme von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 lit. b MWSTG bei der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer grundsätzlich problematisch ist und dies im Falle, dass nach Auslegung dieser Vorschrift ein Beurteilungsspielraum in Bezug auf die Frage der Steuerbarkeit von Aerobic- und Jazztanzkursen verbliebe, zu berücksichtigen wäre (vgl. E. 2.3 hiervor). Die Beschwerdeführerin kann somit aus dem genannten Vorbringen nichts zu ihren Gunsten ableiten.

3.3.3. Die Beschwerdeführerin behauptet im Übrigen, es gebe beim Pole Dance ausserhalb des Kurses wenig Gelegenheiten, das Erlernte anzuwenden oder die Sportart in der Freizeit auszuüben.

Es kann hier offen bleiben, ob die Vorinstanz damit ein Novum geltend macht, das im bundesgerichtlichen Verfahren von vornherein nicht zu berücksichtigen ist (vgl. zum Novenverbot E. 1.2 hiervor). Denn die Verbreitung und die Bekanntheit einer Sportart taugen ohnehin nicht als Kriterien, um den Bildungscharakter eines Kurses zu bestimmen.

3.4. Die Vorinstanz hat die von der Beschwerdegegnerin angebotenen Kurse in Pole Dance nach dem Gesagten zu Recht als von der Mehrwertsteuer ausgenommene Bildungsleistung eingestuft.

4.

Diese Erwägungen führen zur Abweisung der Beschwerde. Bei diesem Ausgang des Verfahrens trägt die ESTV, die Vermögensinteressen verfolgt, die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens (vgl. Art. 66 Abs. 1 und Abs. 4 BGG). Der nicht vertretenen Beschwerdegegnerin ist keine Parteientschädigung auszurichten (Art. 68 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Verfahrenskosten von Fr. 2'000.– werden der Beschwerdeführerin auferlegt.

3.

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

Lausanne, 8. Oktober 2019

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

Der Präsident: Seiler

Der Gerichtsschreiber: König