

DAS SOLL NOCH JEMAND VERSTEHEN: BUNDESGERICHT ENTSCHEIDET, DASS POLE-DANCE-KURSE VON DER MWST AUSGENOMMEN SIND, KICKBOX-KURSE JEDOCH NICHT

Das Bundesgericht entschied, dass Pole-Dance-Kurse als von der MWST ausgenommene Bildungsleistungen qualifiziert werden können. Vier Monate später wies es dieselbe mehrwertsteuerliche Qualifikation für Kickbox-Kurse ab und bestätigte, dass die ESTV auf diesen Kursgebühren die MWST erheben darf. Wir erklären, warum dies kein sexistisches Urteil darstellt.

■ Von Anita Machin Barroso und Florian Hanslik

Besteuerungsgrundsatz bei der Mehrwertsteuer und ausgenommene Leistungen

Der Bund erhebt die Mehrwertsteuer (MWST) grundsätzlich auf allen im Inland von einer steuerpflichtigen Person gegen Entgelt erbrachten Leistungen. Aus bemessungstechnischen, sozial- oder bildungspolitischen Gründen hat jedoch der Gesetzgeber bestimmte Leistungen von der Besteuerung ausgenommen. Darunter fallen gemäss Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 lit. b MWSTG auch Leistungen im Bereich der Bildung, insbesondere Kurse, Vorträge und andere Veranstaltungen wissenschaftlicher oder bildender Art.

Gemäss Eidgenössischer Steuerverwaltung (ESTV) ist ein Kurs eine zusammenhängende Folge von Unterrichtsstunden, die eine zeitlich begrenzte schulmässige Ausbildung ermöglichen und auf die Erreichung eines definierten Lernziels ausgerichtet sind. Bildend sind die Leistungen dann, wenn das primär verfolgte Ziel in der Weitervermittlung von Wissen an die Kursteilnehmer (Erwerb von Kenntnissen oder Fertigkeiten) oder in der Neuentwicklung von Wissen mit den Teilnehmern besteht. Anlässe und Kurse im Bereich



des Sports können ebenfalls bildende Elemente beinhalten. In diesen gemischten Fällen ist unter Berücksichtigung sämtlicher Umstände des Einzelfalls zu prüfen, ob die Wissensvermittlung und -vertiefung bzw. der Erwerb von Fertigkeiten überwiegt oder ob nicht etwa die Steigerung des Wohlbefindens, die Fitness, das Training, die sportliche Ertüchtigung bzw. Sportanimation oder die Gesundheit im Vordergrund steht. Dabei ist namentlich der Inhalt des zu beurteilenden Kursprogramms zu berücksichtigen.

Abgrenzung Bildungsleistungen gegenüber Unterhaltungs- leistungen

Zu den Bildungsleistungen (Ausbildungs- oder Unterrichtsleistungen), welche von der MWST ausgenom-

men sind, gehören Tätigkeiten, bei denen die Teilnehmenden auf einem bestimmten Gebiet in der Erreichung eines gesteckten Lernziels durch regelmäßige fachliche Instruktion, Betreuung und Kontrolle der erzielten Fortschritte gefördert werden.

Die von der MWST ausgenommenen Bildungsleistungen sind abzugrenzen von den steuerbaren Unterhaltungsleistungen. Dazu zählen auch Leistungen, die gewisse bildende Elemente enthalten, bei denen jedoch der Unterhaltungs- und Vergnügungscharakter überwiegt. Leistungen, die in erster Linie anderen Zwecken als der Vermittlung oder Vertiefung von Wissen dienen, qualifizieren nicht als Bildungsleistungen. Im Bereich des Sports zählen deshalb gemäss Bundesgericht ins-

besondere die folgenden Tätigkeiten nicht als Bildungsleistungen:

- Fitnessaktivitäten (z.B. Gymnastik, Aerobic, Spinning oder Jazztanz)
- Kurse eines Fitnesscenters wie z.B. Stretching, Rücken- und Herz-Kreislauf-Gymnastik, Stärkung der Bauch- und Gesässmuskulatur, Rehabilitation und Krafttraining
- Ausbildungs- und Unterrichtsleistungen, welche eine sportliche Tätigkeit begleiten
- Sportanimation

Diese Kurse dienen primär dazu, das körperliche und persönliche Wohlbefinden zu steigern.

Warum qualifizieren Pole-Dance-Kurse als von der MWST ausgenommene Bildungsleistungen?

Das Bundesgericht bestätigte in seinem Urteil zu Pole-Dance-Kursen (Urteil 2C_161/2019 vom 8. Oktober 2019) das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 10. Januar 2019 (A-1620/2018). Das Bundesgericht führte in seiner Begründung aus, dass die Pole-Dance-Kurse in fünf Stufen unterrichtet werden. Gemäss Unterrichtsprogramm dauert ein Kurs jeweils zehn Wochen bei wöchentlich einer Lektion à 90 Minuten. Es werden einzelne Tanzfiguren gezeigt (pro Lektion in der Regel drei oder mehr neue Elemente), umgesetzt und zu einer Choreografie aneinandergereiht. Der Fokus der Kurse liegt auf dem Erlernen der Figuren und deren korrekter Ausführung. Die richtige Technik ist für den Fortschritt beim Pole Dance von grosser Bedeutung, weshalb diese in einem strukturierten Programm und mit einer systematischen Unterrichtsmethode vermittelt wird. Eine höhere Kursstufe kann erst besucht werden, wenn die in den tieferen Klassen vermittelten Elemente beherrscht werden; die einzelnen Kurse bauen somit aufeinander auf. Für die Entwicklung der notwendigen Beweglichkeit werden die Kursteilnehmer auf die separaten Stretching-Kurse verwiesen;

die erforderliche Kraft sollen sie zu Hause erarbeiten.

Gemäss Bundesgericht handelt es sich bei diesen Kursen nicht bloss um die Ausübung einer sportlichen Aktivität zur Steigerung des körperlichen und persönlichen Wohlbefindens oder um blosses repetitives Training, sondern es geht um das Erreichen bestimmter Lernziele und den Erwerb von Fertigkeiten. Die Kursteilnehmerinnen werden durch wöchentliche fachliche Instruktion, Betreuung und Kontrolle gefördert, die im Unterrichtsprogramm vordefinierten Lernziele zu erreichen. Aus diesen Gründen hat das Bundesgericht bei den zu beurteilenden Pole-Dance-Kursen bestätigt, dass es sich um von der MWST ausgenommene Bildungsleistungen handelt.

Warum sollen dann Kickbox-Kurse steuerbar sein?

Im Februar 2020 hatte das Bundesgericht betreffend Kickbox-Kurse eine weitere Entscheidung des Bundesverwaltungsgerichts vom 2. Mai 2019 (A-5966/2018) mehrwertsteuerlich zu beurteilen (Urteil 2C_500/2019, 2C_501/2019 vom 6. Februar 2020). Auch hier ging es um die Abgrenzung zwischen Bildungsleistung und blosser Sportausübung bzw. Training. Das Bundesgericht führt hierbei aus, dass die verschiedenen Kickbox-Kurse (Modern Karate) abhängig sind vom Ausbildungs- und Trainingsstand der Kursteilnehmenden; sie werden von Trägern des schwarzen Gürtels geleitet. Die Teilnehmenden lösen jeweils ein Abonnement für ein halbes oder ganzes Jahr, sie können jedoch individuell – ohne Vorgabe der Kickbox-Schule – entscheiden, wann und wie oft sie ein Training besuchen wollen. Das Kurskonzept sieht somit nicht vor, wie und zu welchem Zeitpunkt die neuen Techniken und Fertigkeiten erlernt werden. Um eine Prüfung für den nächsten Schülergrad abzulegen, sieht das techni-

sche Verbandsreglement allerdings vor, dass mindestens zwei Trainings pro Woche absolviert werden müssen. Ein Training besteht aus einer Aufwärmphase, einem Konditionstraining (Training des gesamten Körpers von den Füßen bis zum Hals), einem Technikteil (Training vor dem Spiegel und Ausübung einer kontrollierten Bewegungskombination mit einem Trainingspartner) und – für fortgeschrittene Teilnehmer – aus einem Kampfteil, in dem Techniken angewendet werden.

Bei den vorliegend zu beurteilenden Kickbox-Kursen ist gemäss Bundesgericht – und im krassen Gegensatz zur Meinung des Bundesverwaltungsgerichts – die Wissensvermittlung nicht das primär verfolgte Ziel. Vielmehr handelt es sich um eine angeleitete sportliche Betätigung (Training), welche die körperliche Eräftigung, die Selbstwahrnehmung, die Persönlichkeitsbildung und die daraus resultierende Verbesserung des Wohlbefindens der Teilnehmer zum Ziel hat. Bei den angebotenen Kursen überwiegt der Trainingsteil den Bildungsanteil. Der Teilnehmer bezahlt nur für den Zutritt zu den Trainingsräumlichkeiten inklusive Trainer und Trainingspartner. Man kann hier nicht von einer bestimmten Anzahl Unterrichtsstunden sprechen, weshalb auch kein vordefiniertes Lernziel besteht. Deshalb hat das Bundesgericht entschieden, dass die im genannten Fall beurteilten Kickbox-Kurse als steuerbare Unterhaltungsleistungen zu qualifizieren sind.

Das Bundesgericht weist weiter darauf hin, dass der Begriff der Wissensvermittlung nicht zu extensiv ausgelegt werden sollte. Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 lit. b MWSTG soll eine Ausnahmebestimmung bleiben und nicht auch auf das kontrollierte und begleitete Wiederholen und Automatisieren von Bewegungsabläufen im Hinblick auf das Perfektionieren der für die Ausübung einer Sportart

benötigten Fertigkeiten Anwendung finden. Grundsätzlich setzt jede Sportart (z.B. Fussball) voraus, dass neue Techniken und körperliche Fertigkeiten (z.B. Passspiel, Dribbling, Schusstechnik usw.) erlernt werden. Ein Training, das auf die fortlaufende Vertiefung und Repetition von Techniken bzw. Fertigkeiten ausgerichtet ist, kann keine von der MWST ausgenommene Bildungsleistung sein. Ein solches Training setzt nämlich voraus, dass die Techniken und Fertigkeiten zumindest in den Grundzügen bereits erlernt worden sind – das Wissen diesbezüglich wurde also bereits vermittelt. Eine gegenteilige Annahme würde dazu führen, dass die grosse Mehrheit der Sporttrainings eine von der MWST ausgenommene Bildungsleistung darstellen würde; die Ausnahme im Bereich des Sports würde damit zum Regelfall werden, was jedoch nicht die Intention des Gesetzgebers gewesen ist.

Potenzielle Folgen dieser Urteile für Schweizer Sportvereine

Das Gesetz gibt klar vor, dass im Bereich der Bildung die Leistungen nur dann von der MWST ausgenommen sind, wenn die Kurse, Vorträge und andere Veranstaltungen wissenschaftlicher oder bildender Art sind. Alle anderen Leistungen sind steuerbar, auch wenn sie zwar Wissen, Techniken und Fertigkeiten vermitteln, diese Wissensvermittlung jedoch nicht das primär verfolgte Ziel darstellt. So weit die Theorie. Der Teufel steckt nun im Detail: Wie werden die einzelnen Kursbestandteile qualifiziert bzw. gewichtet, und wie wird folglich der gesamte Kurs mehrwertsteuerlich bewertet?

Die Beurteilung des Kursprogramms und die Abgrenzung zwischen ausgenommener Bildungsleistung zu steuerbaren Unterhaltungsleistungen ist nicht leicht zu treffen. In jedem Fall sind die Antworten auf folgende Fragen für die mehrwertsteuerliche Qualifikation ausschlaggebend:

- Wird neues Wissen, werden Techniken oder Fertigkeiten vermittelt, oder haben die Teilnehmer diese Kenntnisse bereits – zumindest in den Grundzügen – erworben, so dass der Kurs nur ein repetitives Training darstellt?
- Ist das Kursprogramm systematisch strukturiert und verfolgt ein klar definiertes Lernziel?
- Enthält der Kurs auch Elemente, bei denen der Unterhaltungs- und Vergnügungscharakter überwiegt bzw. welche der Steigerung des körperlichen und persönlichen Wohlbefindens dienen?

Erstaunlicherweise wurde beim Bundesgerichtsurteil zur Kickbox-Schule das Bundesverwaltungsgericht korrigiert. Es war unsere Meinung, dass das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts bereits sehr ausführlich den Unterschied zwischen den mehrwertsteuerlich unterschiedlichen Leistungsarten der Bildungsleistungen und Sport- bzw. Unterhaltungsleistungen beschrieben hat. Demnach ging das Bundesverwaltungsgericht in seinem Urteil davon aus, dass die Ausführung und Abwehr der Schläge und Fusstritte beim Kickboxen eine starke Muskulatur, gute Koordination und Beweglichkeit erfordern. Dies bedingt eine gute Schulung dieser Aspekte. Eine derart gezielte Bearbeitung der gesamten Körpermuskulatur im Rahmen eines Kickbox-Trainings erweise sich jedoch nicht als Selbstzweck, sondern diene auch der Vorbereitung der Muskulatur auf die Technik und die Kampfsequenz. Insbesondere im freien Zweikampf wären zudem reflexartige Bewegungsabläufe bzw. die reflexartige Anwendung der einzelnen Techniken unabdingbar. Die fortlaufende Übung der Techniken und Bewegungsabläufe wäre eine Voraussetzung für ihre Perfektionierung und Automatisierung und damit ein wesentlicher und unverzichtbarer Bestandteil dieser Sportart. Dies bedinge auch, dass die Teilnehmer fortlaufend instruiert,

begleitet und kontrolliert werden würden. Infolgedessen könne nicht zwischen einem Ausbildungsteil und einem eigenständigen Übungsteil unterschieden werden. Daher sei das Ziel des zu beurteilenden Kickbox-Trainings- bzw. -Kurses auf das Erlernen der Sportart ausgerichtet, das hiesse, die Teilnehmer des Kickbox-Kurses würden in der Erreichung eines vordefinierten Lernziels (Erwerb eines Gürtels) durch permanente fachliche Instruktion, Betreuung und Kontrolle gefördert. Damit liege – gemäss Bundesverwaltungsgericht – beim von der Kickbox-Schule angebotenen gewöhnlichen Training keine begleitete Sportausübung, sondern eine mehrwertsteuerliche Bildungsleistung vor.

Das Bundesgericht ging nun noch mehr ins Detail der Kurse. Mit diesem Wissen sollten Sportkurse im Voraus durchdacht und mehrwertsteuerlich beurteilt werden, damit diese korrekt deklariert und mit der ESTV abgerechnet werden. Beim einen oder anderen Kurs ist es allenfalls möglich, die Schwerpunkte anders zu legen und das Kursprogramm so anzupassen, dass er gemäss den obigen Ausführungen und in Einklang mit den bundesgerichtlichen Argumenten als von der MWST ausgenommen qualifiziert werden kann.

AUTOREN



Anita Machin Barroso,

MLaw, dipl. Steuerexpertin ist Spezialistin im Bereich indirekte Steuern. Mehr als zehn Jahre arbeitete sie als Steuerberaterin

für sämtliche Steuerbelange von juristischen und natürlichen Personen, während sie sich als Fachbereichsleiterin Mehrwertsteuer im Gebiet der Mehrwertsteuer spezialisierte. Sie arbeitet bei PrimeTax AG in Zürich.



Dr. iur. Florian Hanslik, LL.M.,

DAS in VAT, war am Europa Institut an der Universität Zürich, im Europäischen Parlament in Brüssel (Belgien) und in der Österreichischen Wirtschaftskammer in Wien tätig, bevor er vor über zwölf Jahren in das Fachgebiet der indirekten Steuern wechselte. Er ist bei PrimeTax AG in Zürich tätig.