



Abteilung I
A-252/2024

Urteil vom 5. August 2024

Besetzung

Richter Jürg Steiger (Vorsitz),
Richter Pierre-Emmanuel Ruedin,
Richter Keita Mutombo,
Gerichtsschreiberin Katharina Meienberg.

Parteien

A. _____ GmbH,
Beschwerdeführerin,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV,
Vorinstanz.

Gegenstand

MWSTG (2016 bis 2019); Ponyvorkindergarten.

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

Die A. _____ GmbH (nachfolgend: Steuerpflichtige) betreibt einen Reit- und Pensionsstall und bietet die Ausbildung von Reitern und Pferden an (vgl. Zweck der Gesellschaft gemäss Handelsregisterauszug, Beilage 1 zu act. 5 der Eidgenössischen Steuerverwaltung [ESTV]). Die Gesellschaft ist seit dem 1. Januar 2002 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen bei der ESTV eingetragen und rechnet seit 1. Januar 2009 nach der Saldosteuer-satzmethode ab.

A.b Zwischen Dezember 2020 und Oktober 2021 fand eine MWST-Kontrolle für die Steuerperioden 2016 bis 2019 (vom 1. Januar 2016 bis 31. Dezember 2019) statt. Das vorläufige Kontrollergebnis wurde der Steuerpflichtigen am 29. Oktober 2021 per E-Mail mitgeteilt (act. 2). Es resultierten aus der Kontrolle drei Beanstandungen: 1. Umsatzdifferenzen im Jahr 2016, 2. Satzdifferenzen für als steuerbar beurteilte Ponyreitkurse für Kinder ab drei Jahren und 3. Korrekturen zu wenig verbuchter Leistungen an eng verbundene Personen.

A.c Mit Schreiben vom 3. November 2021 akzeptierte die Steuerpflichtige die Umsatzdifferenzen aus dem Jahr 2016, bestritt jedoch die aufgerechneten Leistungen an eng verbundene Personen und die Nachbelastungen im Zusammenhang mit den Ponyreitkursen für Kinder ab drei Jahren mit Elternbegleitung (act. 3).

A.d Nach Prüfung der im Schreiben vom 3. November 2021 vorgebrachten Einwände schloss die ESTV die MWST-Kontrolle mit der Einschätzungsmitteilung Nr. (...) vom 17. Dezember 2021 ab, worin sie die Umsatzdifferenzen betreffend die Steuerperiode 2016 und die Ponyreitkurse für Kinder ab drei Jahren mit Elternbegleitung als steuerbare Leistungen zum Saldosteuersatz von 4.4 % (bis 31. Dezember 2017) bzw. von 4.3 % (ab 1. Januar 2018) betreffend die Steuerperioden 2016 bis 2019 nachbelastete (act. 4). Die Leistungen an eng verbundene Personen wurden nicht mehr beanstandet. Betragsmässig erfolgte eine Steuerkorrektur von total Fr. 1'415.30 zuzüglich Verzugszins ab dem 31. August 2018 (mittlerer Verfall) für die revidierten Steuerperioden 2016 bis 2019 zugunsten der ESTV.

A.e Mit Eingabe vom 5. Januar 2022 bestritt die Steuerpflichtige weiterhin die vorgenommenen Nachbelastungen betreffend die Ponyreitkurse für Kinder ab drei Jahren mit Elternbegleitung, worauf die ESTV mit Verfügung

vom 30. November 2023 die Einschätzungsmitteilung bestätigte. Bei diesem Kurs stehe nicht der bildende Charakter, sondern vielmehr das Spielen und der Spass im Vordergrund, weshalb keine Steuerausnahme vorliege.

B.

B.a Mit Schreiben vom 10. Januar 2024 leitet die ESTV (nachfolgend: Vorinstanz) die Einsprache der Steuerpflichtigen (nachfolgend: Beschwerdeführerin) vom 29. Dezember 2023 aufgrund des entsprechenden Antrags der Beschwerdeführerin zur Behandlung als Sprungbeschwerde weiter. Darin beantragt diese sinngemäss, es sei eine Steuerausnahme für die Ponyreitkurse für Kinder ab drei Jahren mit Elternbegleitung zu gewähren. Im Vordergrund des Kurses stehe das Hinführen zu einer ausgebildeten Reiterin oder einem ausgebildeten Reiter. Die verantwortungsbewusste Durchführung der Kurse müsse immer mit einer Ausbildung einhergehen, da die Gefahren für alle Beteiligten sonst zu gross seien.

B.b Mit Vernehmlassung vom 21. Februar 2024 beantragt die Vorinstanz die Beschwerde unter Kostenfolge vollumfänglich abzuweisen. Zur Begründung verweist sie auf die angefochtene Verfügung und führt ergänzend aus, beim Vorbringen, es würden auch die Eltern beschult, handle es sich um eine neue Argumentation, die erstmals vorgebracht werde. Der als Beleg eingereichte Kursbeschrieb weiche von jenem Kursbeschrieb aus der Kontrollperiode ab, weshalb darauf nicht abzustellen sei. Im Zentrum des Kurses stünde aber auch weiterhin das Spielen und der Spass für die Kinder und nicht der bildende Charakter. Daher könne die Steuerausnahme vorliegend nicht angewendet werden.

Auf die weiteren Vorbringen der Verfahrensbeteiligten sowie die Akten wird – sofern und soweit dies für den vorliegenden Entscheid wesentlich ist – im Rahmen der folgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt gemäss Art. 31 des Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (VGG, SR 173.32) Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche liegt hier nicht vor. Die

Vorinstanz ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde sachlich zuständig.

1.2 Angefochten ist vorliegend die Verfügung der Vorinstanz vom 30. November 2023. Diese ist einlässlich begründet und die dagegen gerichtete Einsprache vom 29. Dezember 2023 wurde – mit dem Antrag der Einsprecherin bzw. Beschwerdeführerin – als Sprungbeschwerde (fortan: Beschwerde) im Sinne von Art. 83 Abs. 4 des Bundesgesetzes vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20) an das Bundesverwaltungsgericht weitergeleitet. Letzteres ist somit für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde auch funktionell zuständig (vgl. statt vieler: Urteil des BVer A-1751/2019 vom 16. April 2019 E. 2).

1.3 Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG und das MWSTG nichts anderes bestimmen (Art. 37 VGG, Art. 81 Abs. 1 MWSTG).

1.4 Die Beschwerdeführerin ist als Adressatin der angefochtenen Verfügung von dieser betroffen. Sie ist damit zur Beschwerdeerhebung berechtigt (Art. 48 Abs. 1 VwVG). Auf die im Übrigen frist- und formgerecht (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG) eingereichte Beschwerde ist demnach einzutreten.

1.5 Der vorliegend zu beurteilende Sachverhalt betrifft die Steuerperioden 2016 - 2019. Somit ist das MWSTG gemäss den in diesen Jahren gültigen Fassungen (AS 2015 5339; 2016 2131; 2017 249, 3575, 6305, 7667; 2018 5103) massgebend.

1.6 Im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht gilt der Grundsatz der freien Beweiswürdigung (BGE 130 II 482 E. 3.2; siehe auch Art. 81. Abs. 3 MWSTG). Die Beweiswürdigung endet mit dem richterlichen Entscheid darüber, ob eine rechtserhebliche Tatsache als erwiesen zu gelten hat oder nicht. Der Beweis ist geleistet, wenn das Gericht gestützt auf die freie Beweiswürdigung zur Überzeugung gelangt ist, dass sich der rechtserhebliche Sachumstand verwirklicht hat. Gelangt das Gericht nicht zu diesem Ergebnis, kommen die Beweislastregeln zur Anwendung. Dabei ist 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-4308/2015 vom 18. Februar 2016 E. 1.4.2 mit Hinweisen). Nachträglich erstellte Beweismittel weisen im Steuerrecht nach konstanter Rechtsprechung nur einen stark eingeschränkten Beweiswert auf (vgl. dazu die Urteile des BVGer A-4580/2014 vom 9. Juni 2015 E. 4.4.2.5; A-5166/2011 vom 3. Mai 2012 E. 3.3.2; A-2541/2008 vom 9. September 2009 E. 3.3.1 und A-1367/2006 vom 2. Juni 2008 E. 4.2.2).

1.7 Verwaltungsverordnungen (wie MWST-Infos, MWST-Branchen-Infos, Merkblätter, Richtlinien, Kreisschreiben etc.) sind für die Justizbehörden nicht verbindlich (ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 3. Aufl. 2022, Rz. 2.173). Die Gerichte sollen Verwaltungsverordnungen bei ihrer Entscheidung allerdings mitberücksichtigen, sofern diese eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zulassen (BGE 141 III 401 E. 4.2.2, 123 II 16 E. 7; BVGE 2010/33 E. 3.3.1; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-5966/2018 vom 2. Mai 2019 E. 2.5 mit Hinweisen).

2.

2.1 Der Mehrwertsteuer unterliegen die im Inland von steuerpflichtigen Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen (Inlandsteuer; Art. 18 Abs. 1 MWSTG). Als Leistung gilt die Einräumung eines verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Wertes an eine Drittperson in Erwartung eines Entgelts (Art. 3 Bst. c MWSTG). Die Leistung umfasst als Oberbegriff sowohl Lieferungen (vgl. Art. 3 Bst. d MWSTG) als auch Dienstleistungen (vgl. Art. 3 Bst. e MWSTG).

2.2 Von der Mehrwertsteuer ausgenommen sind gemäss Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 MWSTG bestimmte Leistungen im Bereich der Erziehung und Bildung und zugehörige Organisationsdienstleistungen. Dazu zählen insbesondere die hier interessierenden Leistungen im Bereich der Erziehung von Kindern und Jugendlichen, des Unterrichts, der Ausbildung, der Fortbildung und der beruflichen Umschulung einschliesslich des von Privatlehrern und Privatlehrerinnen oder an Privatschulen erteilten Unterrichts (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 Bst. a MWSTG) und Kurse, Vorträge und andere Veranstaltungen wissenschaftlicher oder bildender Art (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 Bst. b erster Halbsatz MWSTG).

2.2.1 Damit einer Leistung bildender Charakter im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 Bst. a und b MWSTG zukommt, muss gemäss Verwaltungspraxis «ihr in erster Linie verfolgtes Ziel die Vermittlung von Wissen [...] sein» (Ziff. 2 der MWST-Branchen-Info 20 «Bildung» [gültig ab 1. Januar 2010]). Bildungsleistungen sind daher abzugrenzen von anderen Leistungen, welche zwar auch Wissen vermitteln könnten, deren in erster Linie verfolgtes Ziel indessen ein anderes ist. 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 des BGer 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).

2.2.1.1 Erziehungsleistungen haben zum Ziel, einerseits den Charakter einer Person zu formen und andererseits die grundlegenden Lebens- und Alltagsfertigkeiten, beispielsweise Umgangsformen, Sozialverhalten, Wahrnehmung von Verantwortung, Körperpflege und -hygiene zu vermitteln (Ziff. 1.1 MWST-Branchen-Info 20 «Bildung»).

2.2.1.2 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 (Urteil des BGer 2C_161/2019 vom 8. Oktober 2019 E. 2.2). Gemeint ist damit folglich eine planmässige, fortlaufende Wissensvermittlung von Kenntnissen oder Fertigkeiten während der obligatorischen Schulzeit (REGINE SCHLUCKBIER, in: Geiger/Schluckebier [Hrsg.], MWST Kommentar, 2. Aufl. 2019 [nachfolgend: MWST Kommentar], N 46 zu Art. 21 MWSTG). Reitunterricht einer Reitschule kann – wenn die übrigen Voraussetzungen erfüllt sind – unter die Ausnahme des Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 Bst. a MWSTG fallen (SCHLUCKBIER, MWSTG Kommentar, N 46 zu Art. 21 MWSTG).

2.2.1.3 Als Kurs mit bildendem Charakter gilt gemäss MWST-Branchen-Info eine zusammenhängende Folge von Unterrichtsstunden, die eine zeitlich begrenzte, auf die Erreichung eines definierten Lernziels gerichtete,

schulmässige Ausbildung in einem Fach oder einer Fächergruppe ermöglicht (Ziff. 1.6 MWST-Branchen-Info 20 «Bildung»). Reitkurse können, wenn die Vermittlung von Wissen wie das Erlernen des Reitens im Vordergrund steht, von der Steuerausnahme gemäss Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 Bst. b MWSTG profitieren (vgl. Beispiele in Ziff. 2.2.2 der MWST-Branchen-Info 20 «Bildung»).

2.2.2 Abzugrenzen sind die Bildungsleistungen gegenüber den steuerbaren Unterhaltungsleistungen, zu denen auch Leistungen zählen, die wohl gewisse bildende Elemente mitbeinhalten, 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. So können nach der Verwaltungspraxis namentlich Anlässe in den Bereichen Unterhaltung, Vergnügung, Freizeitbeschäftigung, Geselligkeit, gemeinsame Ausübung einer Tätigkeit, sportliche Betätigung etc. bildende Elemente beinhalten. Diese Leistungen sind aber keine Bildungsleistungen im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 MWSTG, weil bei diesen Leistungen die Wissensvermittlung nicht das in erster Linie verfolgte Ziel sei, sondern die Erfahrung eines Erlebnisses und/oder Abenteurers im Vordergrund steht. Solche Leistungen haben auch dann keinen bildenden Charakter, wenn sie Instruktionen umfassen, welche im Einzelfall nur für eine Freizeitbeschäftigung, beispielsweise der korrekten Ausübung der Tätigkeiten oder der Verhinderung von Gefahren dienen (Urteil des BVGer A-5906/2013 vom 1. April 2014 E. 3.5.1; vgl. auch Ziff. 2.2.1 der MWST-Branchen-Info 20 «Bildung»).

2.2.3 In gemischten Fällen ist unter Berücksichtigung sämtlicher Umstände durch Auslegung im Einzelfall zu bestimmen, ob eine Bildungsleistung vorliegt, wobei auch bei Steuerrechtsnormen die üblichen Auslegungsregeln gelten (Urteil des BGer 2C_500/2019, 2C_501/2019 vom 6. Februar 2020 E. 4.2). 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, 2010, N 62 f. zu § 1 und N 82 zu § 4). Im Übrigen aber sind Ausnahmegesetze weder extensiv noch restriktiv, sondern nach ihrem Sinn und Zweck im Rahmen der allgemeinen Regeln «richtig» auszulegen (BGE 138 II 251 E. 2.3.3 S. 255; Urteil des BGer 2C_500/2019, 2C_501/2019 vom 6. Februar 2020 E. 4.2).

3.

Im vorliegenden Fall ist zu prüfen, ob der von der Beschwerdeführerin angebotene Ponyreitkurs für Kinder ab drei Jahren mit Elternbegleitung eine Bildungsleistung im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 Bst. a oder b MWSTG darstellt. Dabei kommt aufgrund der Ziele des Angebots mit persönlichkeits- und charakterbildenden Elementen vorliegend eine Erziehungsleistung (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 Bst. a MWSTG) in Betracht, ebenso wie eine Bildungsleistung durch Unterricht (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 Bst. a MWSTG) oder durch einen Kurs (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 Bst. b MWSTG). Da das Angebot als «Kurs» bezeichnet wird, wird nach der Darstellung der Argumente (E. 3.1) und der Kursunterlagen (E. 3.2) zuerst auf die Voraussetzungen für einen Kurs mit bildendem Charakter eingegangen (E. 3.3), bevor das Vorliegen einer Unterrichtsleistung (E. 3.4) und letztlich einer Erziehungsleistung (E. 3.5) geprüft wird.

3.1

3.1.1 Die Beschwerdeführerin führte im Schreiben vom 3. November 2021 an die Vorinstanz (act. 3 der Vorinstanz) aus, die Kurse seien in keiner Weise nur Spiel- und Spasskurse wie Ponyreiten an einer «Chilbi». Es sei eine Ausbildung. In den Kursen werde der korrekte Umgang mit den Ponys an die Kinder und die Eltern vermittelt. Es handle sich um den Einstieg zum Reiten. Im Schreiben vom 5. Januar 2022 an die Vorinstanz (act. 6 der Vorinstanz) führt sie weiter aus, Reitstunden und Reitkurse würden als Ausbildungs- und Unterrichtsleistungen anerkannt. Die Ponyreitkurse unterschieden sich nicht von den anderen Kursangeboten der Beschwerdeführerin. Es handle sich um Reitstunden, die den Zweck hätten, das Reiten und den Umgang mit den Ponys zu erlernen. Die Elternbegleitung trage zur Sicherheit bei und vermittele den Eltern auch den korrekten Umgang mit den Tieren. Die Kurse seien ein Beitrag zur reiterlichen Grundausbildung und seien eine Vorbereitung auf die Attestprüfung. An diesen Vorbringen wird in der Beschwerdeschrift festgehalten und die Beschwerdeführerin betont nochmals, der Kurs sei die erste Ausbildung zum Attest gemäss Vorgabe des Schweizerischen Pferdesportverbandes. Die Begleitung der Eltern erhöhe die Sicherheit und es erfolge auch eine Schulung der Eltern.

Im Vordergrund des Kurses stehe das Hinführen zu einem ausgebildeten Reiter. Die Ausbildung müsse mit der Durchführung des Kurses einhergehen, da die Gefahren sonst zu gross seien.

3.1.2 Die Vorinstanz argumentierte in ihrer Verfügung vom 30. November 2023, es sei möglich, dass die streitigen Ponyreitkurse für die Kleinkinder gewisse bildende Elemente, wie die Vorbereitung und Pflege der Ponys und die Förderung von Gleichgewicht und Körpergefühl, enthielten und einen gewissen Beitrag zur künftigen reiterlichen Grundausbildung bildeten, allerdings stehe nicht dieser bildende Charakter, sondern vielmehr das Spielen und der Spass im Vordergrund. Der Kursbeschrieb selber halte fest, dass das Angebot die Freude am Reiten und den Kontakt mit dem Pony zum Inhalt habe und dabei ein angstfreies, sicheres Reiten in spielerischer Form vermittelt werden soll. Es gehe somit in erster Linie nicht um das Erlernen einer sportlichen Disziplin oder gar um eine Vorbereitung auf die Attestprüfung, sondern darum, dass erste Erfahrungen über das Verhalten, den Umgang und die Pflege mit den Ponys auf spielerischer Art gesammelt und sicher auf den Ponys die ersten Reitversuche unternommen werden. Folglich sprächen sowohl der Inhalt als auch die Ziele des Ponyreitkurses nicht für eine von der Steuer ausgenommene Leistung, wie etwa eine Ausbildungs- oder Unterrichtsleistung. Ausserdem richte sich das Kursangebot nicht an die Eltern, sondern an die Kinder, weshalb ebenso wenig eine von der Steuer ausgenommene Ausbildung im Zusammenhang mit Tieren vorliegen könne. Im Rahmen der Vernehmlassung vom 21. Februar 2024 ergänzt die Vorinstanz, der Kurs sei nicht auf die Begleitpersonen zugeschnitten, diese würden auch keine sportliche Disziplin erlernen. Es sei auch nicht relevant, inwieweit die Kinder später Reitkurse besuchen würden oder Reitprüfungen ablegen würden. Zu beurteilen sei einzig der Wesensgehalt des streitgegenständlichen Ponyreitkurses, wobei das Spielen und der Spass für die Kinder im Vordergrund stehe und nicht der bildende Charakter.

3.2

3.2.1 Vor der Beantwortung der Frage, ob eine Bildungs- respektive Erziehungsleistung vorliegt, ist auf die vorliegenden Kursunterlagen bestehend aus Kursbeschrieb (act. 3, Beilage 1 der Vorinstanz «Ponyclub» und Beilage 2 der Beschwerdeführerin «Ponyvorkindergarten») und Kursliste (act. 5, Beilage 6 der Vorinstanz) abzustellen. Weitere Dokumente oder andere Beweismittel reichte die Beschwerdeführerin nicht ein. Dabei ist auf den ursprünglich während des Kontrollverfahrens eingereichten Kursbeschrieb (Beilage 1 zu act. 3 der Vorinstanz «Ponyclub») und nicht auf den

abweichenden, nachträglich eingereichten Kursbeschrieb abzustellen (vgl. E. 1.6 vorstehend).

3.2.2 Gemäss Kursprogramm der Beschwerdeführerin (act. 3, Beilage 1 der Vorinstanz) richtet sich der Ponyclub an Kinder zwischen fünf und sieben Jahren, Kinder zwischen drei und fünf Jahren können am Wochenende mit Elternbegleitung teilnehmen. Die Leitung erfolgt durch im Pferdebereich und mit Kindern erfahrene Instruktorinnen und mit kindergewohnten, braven Kleinponys. Die Gruppen bestehen aus zwei bis vier Kindern mit zwei Ponys pro Betreuerin. Inhalte bzw. Ziele des Kurses sind: Die Freude am Reiten, der Kontakt mit dem Pony, Selbstvertrauen, Respekt vor den Bedürfnissen des Tiers, Geschicklichkeit und Gleichgewicht, Gruppenerlebnis und Teamwork. Es soll der korrekte Umgang mit dem Tier (Pflege, Befestigen des Halfters, Anbinden, Satteln und Zäumen, Führen und Begriffe rund um das Pferd) sowie angstfreies, sicheres reiten in spielerischer Form zum Erlernen von Gleichgewicht in Schritt und Trab und Hilfegebung zum Anreiten und Anhalten vermittelt werden.

3.2.3 Der Kursliste zu Folge (act. 5, Beilage 6 der Vorinstanz) findet das Angebot als Semesterkurs mit 12 Lektionen am Samstag oder Sonntag alle zwei Wochen während zwei Stunden mit Pic-nic statt. Gemäss Überschrift dieser Kursübersicht richtet sich das Angebot an Kinder von fünf bis sieben Jahren, wobei die hier strittigen Kurse für Kinder ab drei Jahren mit Elternbegleitung angeboten werden.

3.3

3.3.1 Die Tatsache, dass in den vorliegend zu beurteilenden Ponyreitkursen für Kinder ab drei Jahren eine Begleitung der Eltern erfolgt, steht dem Angebot einer Bildungsleistung nicht von vorneherein entgegen. Wie die Beschwerdeführerin vorträgt, kann eine Begleitung aus Sicherheitsgründen geboten sein. Denkbar ist auch, dass so eine Teilnahme von Kleinkindern überhaupt erst ermöglicht wird, da diese sich je nach Entwicklungsstand allenfalls noch nicht von den Eltern lösen können. Über die Frage, ob die Vermittlung von Wissen dabei im Vordergrund steht, lässt sich daraus allein jedenfalls noch nichts ableiten. Hingegen ist der Vorinstanz darin zuzustimmen, dass der Hauptzweck des Angebots gemäss Kursbeschrieb nicht die Bildung der Eltern ist, sodass eine Steuerausnahme auf dieser Grundlage nicht in Betracht kommt. Zu fragen ist vielmehr danach, ob für die Kinder, an die sich das Angebot in erster Linie richtet, das Erlebnis und der Spass im Vordergrund steht. Zu betonen ist, dass sich Spass und Lernen nicht ausschliessen (müssen). Kinder, vor allem Kleinkinder, haben in

der Regel Freude daran, Neues zu entdecken und lernen dabei automatisch. Andererseits muss eine Wissensvermittlung an Kleinkinder oft spielerisch erfolgen, damit diese überhaupt zum Bleiben und Mitmachen animiert werden können. Bei einem Kurs, der sich an Kleinkinder richtet, schliessen sich daher Wissensvermittlung und spielerisches Lernen mit Spass an der Sache nicht aus. Beides ist möglich, ohne dass dem Angebot der bildende Charakter abzuerkennen wäre. Wie vorstehend ausgeführt (E. 2.2.1), ist aber zu fragen, was der Hauptcharakter und das Hauptziel der Leistung ist.

3.3.2 Für den bildenden Charakter des Angebots spricht vorliegend, dass es durch die Beschwerdeführerin als Reitschule angeboten wird, die auch weiterführende (als Bildungsleistung von der Vorinstanz anerkannte) Reitkurse und -prüfungen anbietet. Sodann sind für die Ponyreitkurse für Kinder ab drei Jahren mit Elternbegleitung «im Pferdebereich und mit Kindern erfahrene Instruktorinnen» tätig, sodass von einer gewissen Professionalität auszugehen ist. Unter den Inhalten und Zielen des Angebots ist die Freude am Reiten, was das Erlernen des Reitens beinhaltet, aufgeführt. Auch das Erlernen oder die Förderung der Geschicklichkeit und des Gleichgewichts und die Pflege des Tiers beinhalten unzweifelhaft bildende Elemente. Zudem handelt es sich um einen Semesterkurs bestehend aus 12 Lektionen, die 14-täglich stattfinden. Damit liegt ein zeitlich begrenztes Angebot mit zusammenhängender Folge vor, was als eine Voraussetzung für das Vorliegen eines Kurses gilt (vgl. E. 2.2.1.3 vorstehend).

3.3.3 Gegen das Vorliegen eines Kurses im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 Bst. b MWSTG spricht hingegen, dass eine Überprüfung der Zielerreichung (z.B. im Sinne einer Lernkontrolle oder Prüfung) nicht stattfindet. Die meisten der aufgeführten Kursziele beinhalten nichtbildende Elemente wie «Kontakt mit dem Pony», «Selbstvertrauen», «Respekt vor den Bedürfnissen des Tieres», «Gruppenerlebnis», «Teamwork», bei denen die Persönlichkeitsentwicklung im Vordergrund steht. Wie oben ausgeführt, sind sodann Kenntnisse zur korrekten Ausführung einer Tätigkeit bzw. zur Verhinderung von Gefahren nicht vom Bildungsbegriff eingeschlossen (vgl. E. 2.2.2 vorstehend). Bei den Kursinhalten, die eher der Wissensvermittlung zuzuordnen sind – insbesondere das Reiten und die Pflege des Tieres – bestehen Zweifel, ob diese überhaupt entsprechend den aufgeführten Kursinhalten von Kleinkindern ausgeführt werden können. Hier sind das Befestigen des Halfters, das Anbinden, das Satteln und Zäumen und das Gleichgewicht in Schritt und Trab zu nennen, welche als Kursziele genannt werden. Dabei geht aus den eingereichten Unterlagen nicht hervor, ob die

Kinder ab drei Jahren diese Tätigkeiten bereits selbst auszuführen lernen oder nur zuschauen und ob im Rahmen des Kurses eine Steigerung der vorhandenen Fähigkeiten angestrebt wird. Auch dass Kleinkinder bereits im Trab reiten, erscheint unwahrscheinlich, sodass Unklarheiten betreffend die tatsächlich durchgeführten Inhalte des Angebots verbleiben. Die Beschwerdeführerin legt keinen detaillierteren Kursbeschrieb ins Recht und macht auch nicht geltend, dass die Kurse aufbauend organisiert seien. Es bleibt sodann auch unklar, ob ein Einstieg während des laufenden Semesters möglich ist. Weiter ist ungeklärt geblieben, Kinder welchen Alters den Kurs mit Elternbegleitung genau besuchen. Der Kursbeschrieb und die Kursliste widersprechen sich dahingehend, dass einerseits von Kindern zwischen drei und fünf Jahren die Rede ist (act. 3, Beilage 1 der Vorinstanz) und andererseits von Kindern von fünf bis sieben Jahren, wobei bereits Kinder ab drei Jahren mit Begleitung teilnehmen können (act. 5, Beilage 6 der Vorinstanz, vgl. auch E. 3.2.2 und E. 3.2.3 vorstehend). Es ist fraglich, ob teilweise auch Kinder an diesem Angebot teilnehmen, die bereits andere Kurse ohne Begleitung belegen, was klar für eine Freizeitgestaltung sprechen würde. Damit würden sich diese Kurse nämlich nicht nur aus Sicherheits- (und allenfalls entwicklungspsychologischen-) Gründen an Kleinkinder mit Elternbegleitung richten, sondern auch, um gemeinsame Erlebnisse der Kindern mit ihren Eltern zu ermöglichen. Dass die strittigen Kurse dabei ausschliesslich am Wochenende stattfinden ist jedenfalls ein Hinweis auf den Freizeitcharakter.

Letztlich sprechen auch die äusseren Umstände des Angebots dagegen, dass der Hauptzweck die Wissensvermittlung darstellt. Das Ponyreiten für Kinder ab drei Jahren mit Elternbegleitung findet nur am Wochenende und nur alle zwei Wochen statt. Die Dauer beträgt zwei Stunden und enthält auch ein Pic-nic. Dies spricht viel mehr für ein Angebot der Freizeitgestaltung als für einen Kurs mit Fokus auf die Wissensvermittlung. Entgegen der Behauptung der Beschwerdeführerin, es handle sich bei den Ponyreitkursen ab drei Jahren mit Elternbegleitung um die gleichen Kurse wie bei den fortgeschrittenen Altersgruppen, findet die Mehrheit der anderen von der Beschwerdeführerin angebotenen Kurse wöchentlich, an Werktagen und während 75 Minuten statt. Auch ein Pic-nic ist bei jenen Kursen nicht vorgesehen, sodass die Angebotsform von den übrigen Kursen abweicht und nahelegt, dass dabei das Erlebnis im Vordergrund steht.

3.3.4 Eine weitere Erkenntnisquelle und Auslegungshilfe kann das Mehrwertsteuerrecht der Europäischen Union sein, soweit das inländische Mehrwertsteuerrecht nicht ausdrücklich und bewusst von der Regelung der

EU abweicht und einen eigenständigen Weg beschreitet (BGE 138 II 521 E. 2.5.1; Urteil des BGer 2C_1003/2011 vom 18. Februar 2013 E. 5.1). Vorliegend sind die europäischen Regelungen jedoch deutlich enger als die schweizerischen und damit nicht vergleichbar (vgl. NIKLAUS HONAUER et al., Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 4. Aufl. 2024, Rz. 1222), weshalb die Rechtsprechung des EuGH – welcher beispielsweise Schwimmunterricht einer Schwimmschule oder Surf- und Segelunterricht für Schulen oder Universitäten, nicht vom Begriff des «Schul- und Hochschulunterrichts» umfasst ansieht (vgl. Urteile des EuGH C-373/19 vom 21. Oktober 2021 und C-47/19 vom 7. Oktober 2019) – nicht als Auslegungshilfe herangezogen werden kann.

3.3.5 Als Zwischenergebnis ist festzuhalten, dass die Argumente, die gegen eine Bildungsleistung sprechen, die Argumente für ein Angebot mit bildendem Charakter überwiegen. Auch wenn einige bildende Elemente vorhanden sind, überwiegen die Anteile der Freizeitgestaltung. Dabei ist auch zu berücksichtigen, dass die von der Steuer ausgenommenen Leistungen im Zweifel restriktiv auszulegen sind (vgl. E. 2.2.3 vorstehend).

3.4

3.4.1 Aufgrund des Angebots fortlaufender Semesterkurse für verschiedene Altersklassen ist vorliegend auch an eine Unterrichtsleistung zu denken. Im Unterschied zu den Bildungsleistungen gemäss Bst. b, richten sich Unterrichtsleistungen nach Bst. a von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 MWSTG in erster Linie (aber nicht ausschliesslich) an Kinder und Jugendliche. Zudem steht der fortlaufende Charakter im Vordergrund. Wie oben ausgeführt (E. 2.2.1.2) gehören zu einer Unterrichtsleistung Tätigkeiten, die jemanden auf einem bestimmten Gebiet in der Erreichung eines gesteckten Lernzieles durch regelmässige fachliche Instruktion, Betreuung und Kontrolle der erzielten Fortschritte fördert. Es muss eine planmässige, fortlaufende Wissensvermittlung von Kenntnissen oder Fertigkeiten vorliegen.

3.4.2 Ob vorliegend ein Kurs oder ein Unterricht gegeben ist, kann indessen offenbleiben, da auch für die Steuerausnahme der Unterrichtsleistung nicht alle Voraussetzungen erfüllt sind. Vorliegend fehlt es insbesondere an der Voraussetzung der Leistungskontrolle. Auch wies die Beschwerdeführerin nicht nach, dass eine planmässige, fortlaufende Wissensvermittlung erfolgt. Die eingereichten Kursziele sind dafür zu allgemein gehalten. Es geht daraus nicht hervor, ob es ein Unterrichtsprogramm mit regelmässigen fachlichen Inputs und Instruktionen gibt und ob oder wann welche Themen behandelt werden. Für steueraufhebende Tatsachen ist aber die

Beschwerdeführerin beweibelastet (vgl. E. 1.6 vorstehend). Es kann sodann auf das unter E. 3.3 Gesagte verwiesen werden. Für die Kinder, an die sich das Angebot richtet, steht – soweit darauf auf Grundlage der Akten geschlossen werden kann – das Freizeiterlebnis durch die Zeit mit dem Tier im Vordergrund. Weitere Beweismittel, die eine andere Beurteilung erlauben, liegen nicht vor.

3.5 Auch eine Erziehungsleistungen gemäss Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 Bst. a MWSTG käme vorliegend allenfalls in Betracht (vgl. zur Erziehungsleistung auch E. 2.2.1.1 vorstehend), da in den Kursinhalten viele Ziele des Ponyclubs der Persönlichkeitsentwicklung der Kinder dienen sollen (Selbstvertrauen, Respekt vor den Bedürfnissen des Tieres, Gruppenerlebnis, Teamwork). Auch diesbezüglich müsste aber wiederum das in erster Linie verfolgte Ziel aus Sicht des Leistungserbringers die Erziehung sein (vgl. auch Urteil des BVGer A-555/2013 vom 30. Oktober 2013 E. 3.3.3). Diesbezüglich kann auf das unter E. 3.3.3 und E. 3.4.2 zum Thema der Bildungsleistung Gesagte verwiesen werden. Bei den Ponyreitkursen für Kinder ab drei Jahren mit Elternbegleitung steht aufgrund der Organisation als zwei-stündige Veranstaltung am Wochenende mit Pic-nic das Erlebnis im Vordergrund und nicht die Erziehung in Form von Persönlichkeits- oder Charakterbildung der Kinder.

3.6 Im Ergebnis liegt damit weder eine Bildungs-, noch eine Erziehungsleistung gemäss Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 MWSTG vor, sodass die Vorinstanz zurecht keine von der Steuer ausgenommene Leistung für die Ponyreitkurse für Kinder ab drei Jahren mit Elternbegleitung annahm. Folglich ist die Beschwerde vollumfänglich abzuweisen.

4.

4.1 Bei diesem Ausgang des Verfahrens hat die Beschwerdeführerin die auf Fr. 500.- festzusetzenden Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG und 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]). Der in gleicher Höhe einbezahlte Kostenvorschuss ist zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden.

Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Verfahrenskosten von Fr. 500.- werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Der in gleicher Höhe geleistete Kostenvorschuss wird für die Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet.

3.

Dieses Urteil geht an die Beschwerdeführerin und die Vorinstanz.

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Der vorsitzende Richter:

Die Gerichtsschreiberin:

Jürg Steiger

Katharina Meienberg

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, Schweizerhofquai 6, 6004 Luzern, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 BGG). Die Frist ist gewahrt, wenn die Beschwerde spätestens am letzten Tag der Frist beim Bundesgericht eingereicht oder zu dessen Händen der Schweizerischen Post oder einer schweizerischen diplomatischen oder konsularischen Vertretung übergeben worden ist (Art. 48 Abs. 1 BGG). Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie die beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand:

Zustellung erfolgt an:

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