



## Urteil vom 18. Oktober 2024

---

Besetzung

Richter Jürg Steiger (Vorsitz),  
Richterin Annie Rochat Pauchard,  
Richter Keita Mutombo,  
Gerichtsschreiber Alexander Cochardt.

---

Parteien

**A. \_\_\_\_\_ Ltd.**,  
(...),  
vertreten durch  
PricewaterhouseCoopers AG,  
(...),  
Beschwerdeführerin,

gegen

**Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV**,  
Hauptabteilung Mehrwertsteuer,  
Schwarztorstrasse 50, 3003 Bern,  
Vorinstanz.

---

Gegenstand

MWST (2014 bis 2018); Ort der Leistung,  
Vorsteuerkorrektur.

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

Die A. \_\_\_\_\_ Ltd. (nachfolgend: Steuerpflichtige) bezweckte gemäss Handelsregisterauszug (...) bis ins Jahr 2023 unter anderem (...). Die Steuerpflichtige ist seit dem (...) im Mehrwertsteuerregister bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen.

**B.**

**B.a** Mit Schreiben vom 30. September 2019 kündigte die ESTV eine Mehrwertsteuerkontrolle bei der Steuerpflichtigen für die Steuerperioden 1. Januar 2014 bis 31. Dezember 2018 an, welche an mehreren Tagen zwischen 3. Februar und 2. Oktober 2020 bei der Steuerpflichtigen durchgeführt wurde. Daraufhin erliess die ESTV am 15. April 2021 die Einschätzungsmittelung (EM) Nr. (...). In dieser EM machte die ESTV eine Steuerkorrektur zu ihren Gunsten in Höhe von Fr. (...) zuzüglich Verzugszinsen ab dem 30. April 2017 (mittlerer Verfall) geltend für «Vorsteuerkorrektur aufgrund gemischter Verwendung».

Die ESTV begründete die Steuerkorrektur im Wesentlichen damit, dass die von der Steuerpflichtigen angebotenen Fernkurse gemäss Art. 8 Abs. 2 Bst. c des Bundesgesetzes über die Mehrwertsteuer vom 12. Juni 2009 (MWSTG, SR 641.20) sowie Verwaltungspraxis als in der Schweiz erbracht gelten würden und als steuerausgenommene Bildungsleistungen gemäss Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 Bst. b MWSTG qualifizierten. Soweit nicht für eine Versteuerung der Fernkurse optiert wurde, bestehe damit kein Anspruch auf Vorsteuerabzug.

**B.b** Die Steuerpflichtige erklärte sich mit Schreiben vom 7. Mai 2021 mit der EM nicht einverstanden. Dieses Schreiben wurde von der ESTV als Bestreitung der EM entgegengenommen.

**B.c** Zwischen dem 18. Mai 2021 und 23. Februar 2023 erfolgte diverse weitere mündliche und schriftliche Korrespondenz zwischen der Steuerpflichtigen und der ESTV.

**B.d** Mit Verfügung vom 22. März 2023 hielt die ESTV im Wesentlichen an der EM fest und forderte für die Steuerperioden 2014 bis 2018 Mehrwertsteuern im Betrag von Fr. (...) zuzüglich Verzugszins ab dem 30. April 2017 nach.

**B.e** Gegen diese Verfügung liess die Steuerpflichtige am 5. Mai 2023 Einsprache erheben mit dem Hauptantrag, die Verfügung aufzuheben, sowie mit diversen Eventualanträgen.

**B.f** Mit Einspracheentscheid vom 13. September 2023 hiess die ESTV die Einsprache teilweise gut und setzte die Steuerkorrektur für die Steuerperioden 2014 bis 2018 auf Fr. (...) zuzüglich Verzugszins ab dem 30. April 2017 fest. Die teilweise Gutheissung resultierte daraus, dass die ESTV nun für einzelne von der Steuerpflichtigen bezogene Leistungen einen vollumfänglichen Vorsteuerabzug gewährte. Im Übrigen wies die ESTV die Einsprache hingegen ab.

**C.**

**C.a** Gegen diesen Einspracheentscheid gelangte die Steuerpflichtige (nachfolgend: Beschwerdeführerin) mit Beschwerde vom 16. Oktober 2023 ans Bundesverwaltungsgericht. Sie beantragt, den Einspracheentscheid aufzuheben und ihr den vollen Vorsteuerabzug zu gewähren. Eventualiter sei für das (Ländername)-Geschäft der Vorsteuerabzug zu gewähren und die Steuerforderung gemäss ihren Berechnungen festzusetzen; alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der «Beschwerdegegnerin».

**C.b** Die ESTV (nachfolgend auch: Vorinstanz) lässt sich mit Eingabe vom 23. November 2023 vernehmen und beantragt die Abweisung der Beschwerde unter Kostenfolge zulasten der Beschwerdeführerin.

**C.c** Mit Replik vom 15. Januar 2024 nimmt die Beschwerdeführerin zur vorinstanzlichen Vernehmlassung fristgerecht Stellung und hält dabei an ihren Anträgen fest.

*Auf die vorstehenden und die weiteren Vorbringen der Verfahrensbeteiligten sowie die Akten wird nachfolgend unter den Erwägungen insoweit eingegangen, als sie für den vorliegenden Entscheid wesentlich sind.*

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

### **1.**

**1.1** Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (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. Der angefochtene Einspracheentscheid vom 13. September 2023 stellt eine Verfügung im Sinne von Art. 5 VwVG dar. Die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig. Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG).

### **1.2**

**1.2.1** Die Beschwerdeführerin ist Adressatin der angefochtenen Verfügung und von dieser betroffen. Sie ist damit zur Beschwerdeerhebung berechtigt (Art. 48 Abs. 1 VwVG).

**1.2.2** Auf die frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG) ist demnach einzutreten.

**1.3** Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführerin kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Unangemessenheit rügen (Art. 49 Bst. c VwVG).

**1.4** Im Beschwerdeverfahren gilt die Untersuchungsmaxime, wonach die entscheidende Behörde den rechtlich relevanten Sachverhalt von sich aus abklären und darüber ordnungsgemäss Beweis führen muss. Der Untersuchungsgrundsatz wird im Mehrwertsteuerverfahren indes dadurch relativiert, dass den Verfahrensbeteiligten spezialgesetzlich statuierte Mitwirkungspflichten auferlegt werden (Art. 13 VwVG i.V.m. Art. 81 Abs. 1 MWSTG; BVGE 2009/60 E. 2.1.2). Dazu zählt namentlich das im Mehrwertsteuerrecht geltende (modifizierte) Selbstveranlagungsprinzip (BGE 140 II 202 E. 5.4 f.; Urteil des BGer 2C\_443/2020 vom 8. Oktober 2020 E. 3.2.3). Die Beschwerdeinstanz nimmt jedoch nicht von sich aus zusätzliche Sachverhaltsabklärungen vor oder untersucht weitere Rechtsstandpunkte, für die sich aus den vorgebrachten Rügen oder den Akten nicht zumindest Anhaltspunkte ergeben (BVGE 2010/64 E. 1.4.1; MOSER et al.,

Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 3. Aufl. 2022, Rz. 1.49 ff., 1.54 f., 3.119 ff.). Sodann gilt im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht der Grundsatz der freien Beweiswürdigung (vgl. 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 (BGE 130 II 482 E. 3.2; vgl. statt vieler: Urteil des BVGer A-719/2018 vom 2. Mai 2019 E. 2.5).

**1.5** Nach Art. 62 Abs. 2 VwVG kann die Beschwerdeinstanz eine angefochtene Verfügung zuungunsten einer Partei ändern, soweit diese Bundesrecht verletzt oder auf einer unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des Sachverhaltes beruht. Bei Art. 62 Abs. 2 VwVG handelt es sich um eine Kann-Bestimmung, die dem Gericht einen Entscheidungsspielraum einräumt, der nach pflichtgemäßem Ermessen wahrzunehmen ist (MOSER et al., a.a.O., Rz. 3.200a). Eine solche schlechterstellende Korrektur wird nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts nur vorgenommen, wenn der betroffene Entscheid offensichtlich unrichtig und die Korrektur von erheblicher Bedeutung ist (BGE 142 V 337 E. 3.1, 119 V 241 E. 5, 108 Ib 227 E. 1b; Urteile des BVGer A-5431/2015 vom 28. April 2016 E. 1.3.1, A-667/2015 vom 15. September 2015 E. 1.7).

**1.6** Ausgangspunkt jeder Auslegung ist der Wortlaut, wobei bei Erlassen des Bundesrechts die Fassungen in den drei Amtssprachen gleichwertig sind. Ist der Text nicht ohne Weiteres klar und sind verschiedene Interpretationen möglich, muss nach der wahren Tragweite der Bestimmung gesucht werden. Vom Wortlaut kann abgewichen werden, wenn triftige Gründe für die Annahme bestehen, dass er nicht den wahren Sinn der Vorschrift wiedergibt. Solche Gründe können sich aus der Entstehungsgeschichte, aus Sinn und Zweck der Norm oder aus dem Zusammenhang mit anderen Gesetzesbestimmungen ergeben (BGE 143 II 268 E. 4.3.1, 143 II 202 E. 8.5, 140 II 80 E. 2.5.3 m.w.H.). Die Gesetzesmaterialien sind zwar nicht unmittelbar entscheidend, dienen aber als Hilfsmittel, um den Sinn der Norm zu erkennen (BGE 130 II 202 E. 5.1, 129 II 114 E. 3.1). Das Bundesgericht hat sich bei der Auslegung von Erlassen stets von einem Methodenpluralismus leiten lassen (statt vieler: BGE 143 V 114 E. 5.2; BVGE 2014/8 E. 3.3). Es sollen all jene Methoden kombiniert werden, die für den konkreten Fall im Hinblick auf ein vernünftiges und praktikables Ergebnis am meisten Überzeugungskraft haben. Sind mehrere Lösungen denkbar,

ist jene zu wählen, die der Verfassung entspricht (statt vieler: BGE 143 V 114 E. 5.2; BVGE 2016/25 E. 2.6.4.1).

Darüber hinaus kann bei der Anwendung des schweizerischen Rechts das Mehrwertsteuerrecht der Europäischen Union (EU) als Erkenntnisquelle und Auslegungshilfe dienen, soweit das inländische Mehrwertsteuerrecht nicht ausdrücklich und bewusst von der Regelung der EU abweicht und einen eigenständigen Weg beschreitet. In jedem Fall aber ist die schweizerische Rechtsprechung in keiner Weise an das Mehrwertsteuerrecht der EU und die damit einhergehende Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) gebunden (BGE 138 II 251 E. 2.5.1, 125 II 480 E. 7a; Urteil des BVGer A-2585/2022 vom 29. Juni 2023 E. 2.7).

## **1.7**

**1.7.1** In Anwendung von Art. 65 Abs. 3 MWSTG ist die ESTV gehalten, alle Praxisfestlegungen ohne zeitlichen Verzug zu veröffentlichen. Die von den Verwaltungsbehörden veröffentlichten Broschüren, Kreisschreiben und Merkblätter stellen lediglich Verwaltungsverordnungen dar, das heisst generelle Dienstanweisungen, die sich an nachgeordnete Behörden oder Personen wenden und worin die Verwaltungen ihre Sichtweise darlegen. Sie dienen der Sicherstellung einer einheitlichen, gleichmässigen und sachrichtigen Praxis des Gesetzesvollzugs (BVGE 2010/33 E. 3.3.1; Urteil des BVGer A-482/2022 vom 1. November 2023 E. 1.4.2 m.H.). Als solche sind sie für die als eigentliche Adressaten figurierenden Verwaltungsbehörden verbindlich, wenn sie nicht klarerweise einen verfassungs- oder gesetzeswidrigen Inhalt aufweisen (zum Ganzen: Urteile des BVGer A-623/2021 vom 4. Februar 2022 E. 2.11.1, A-5601/2019 vom 6. Mai 2020 E. 1.7.1, je m.H.).

**1.7.2** Nicht verbindlich sind Verwaltungsverordnungen dagegen für die Justizbehörden, deren Aufgabe es ist, die Einhaltung von Verfassung und Gesetz im Einzelfall zu überprüfen (vgl. BGE 145 II 2 E. 4.3). Die Gerichtsbehörden sollen Verwaltungsverordnungen bei ihrer Entscheidung allerdings mitberücksichtigen, sofern diese eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen darstellen. Dies gilt umso mehr, als es nicht Aufgabe der Gerichte ist, als Zweitinterpreten des der Verwaltungsverordnung zugrunde liegenden Erlasses eigene Zweckmässigkeitsüberlegungen an die Stelle des Vollzugskonzepts der zuständigen Behörde zu setzen (vgl. BGE 146 I 105 E. 4.1, 146 II 359 E. 5.3, 141 V 139 E. 6.3.1; BVGE 2010/33 E. 3.3.1). Von selbst versteht sich angesichts der herausragenden Bedeutung, welche

dem Legalitätsprinzip im Schweizer Steuerrecht zukommt, dass eine Verwaltungsverordnung oder gar eine bloss nicht schriftlich festgehaltene Praxis unter keinen Umständen alleinige Grundlage für die wie auch immer ausgestaltete steuerliche Erfassung eines Sachverhalts darstellen kann (BGE 131 II 1 E. 4.1; BVGE 2010/33 E. 3.3.1, 2007/41 E. 4.1; Urteile des BVGer A-2094/2022 vom 22. November 2022 E. 1.5.2, A-623/2021 vom 4. Februar 2022 E. 2.11.2).

**1.8** Die vorliegend zu beurteilende Sache betrifft die Steuerperioden 2014 bis 2018. Somit ist in casu das MWSTG mitsamt der zugehörigen Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 (MWSTV, SR 641.201) in den in den Jahren 2014 bis 2018 gültigen Fassungen (AS 2009 5203 bzw. AS 2009 6743) massgebend. Darauf wird referenziert, sofern nicht explizit etwas anderes angegeben wird.

## **1.9**

**1.9.1** Nach den allgemeinen intertemporalen Regeln sind in verfahrensrechtlicher Hinsicht diejenigen Rechtssätze massgebend, welche im Zeitpunkt der Beschwerdebeurteilung Geltung haben, unter Vorbehalt spezialgesetzlicher Übergangsbestimmungen (vgl. BGE 130 V 1 E. 3.2). In materieller Hinsicht sind dagegen grundsätzlich diejenigen Rechtssätze massgebend, die bei der Erfüllung des zu Rechtsfolgen führenden Sachverhalts Geltung hatten (vgl. BGE 134 V 315 E. 1.2, 130 V 329 E. 2.3; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-4596/2022 vom 12. Juli 2023 E. 1.5.1 m.w.H.).

**1.9.2** Neue Bestimmungen erfassen somit weder sich früher ereignende Sachverhalte (sog. «Rückwirkung»), noch erlangt neues Recht vor seiner Inkraftsetzung Bedeutung (sog. «Vorwirkung»; RALF IMSTEPF, Mehrwertsteuer in a nutshell, Zürich/St. Gallen 2020, S. 191). Die Anwendung eines Erlasses bzw. einer Gesetzesbestimmung, die noch nicht in Kraft getreten ist, würde bedeuten, dass zukünftiges Recht wie geltendes Recht angewendet wird (positive Vorwirkung), was grundsätzlich unzulässig ist. Gegen die Zulässigkeit der positiven Vorwirkung spricht neben dem Legalitätsprinzip auch der Grundsatz der Rechtssicherheit, da in der Regel nicht vorgesehen werden kann, ob und wann eine neue Regelung in Kraft tritt (vgl. zum Ganzen: Urteile des BVGer F-5260/2019 vom 3. März 2021 E. 7.5, B-1843/2020 vom 17. Juni 2021 E. 4.2).

**1.9.3** Nach der Rechtsprechung können allerdings Vorarbeiten zu Gesetzesentwürfen, die noch nicht in Kraft getreten sind, bei der Auslegung einer Norm berücksichtigt werden. Es handelt sich nicht um eine strenge

Berücksichtigung von Materialien im historischen Sinn, sondern um eine Art geltungszeitliche Auslegung im Hinblick auf die veränderten Umstände oder ein gewandeltes Rechtsverständnis. Die Auslegung anhand von Vorarbeiten zu Gesetzesentwürfen rechtfertigt sich vor allem dann, wenn das geltende System nicht grundsätzlich geändert werden soll und nur eine Konkretisierung des bestehenden Rechtszustandes angestrebt wird oder Lücken des geltenden Rechts ausgefüllt werden sollen (BGE 124 II 193 E. 5d m.w.H.).

## **2.**

**2.1** Nach dem Grundsatz der Gesetzmässigkeit bedarf jedes staatliche Handeln einer gesetzlichen Grundlage (Art. 5 Abs. 1 BV). Inhaltlich verlangt das Legalitätsprinzip, dass staatliches Handeln insbesondere auf einem generell-abstrakten Rechtssatz von hinreichender Normstufe und genügender Bestimmtheit beruht (vgl. dazu statt vieler: Urteil des BVGer A-882/2016 vom 6. April 2017 E. 2.1.1). Besondere Bedeutung kommt dem Legalitätsprinzip im Abgaberecht zu: So muss die Ausgestaltung der öffentlichen Abgaben nach Art. 164 Abs. 1 Bst. d und Art. 127 Abs. 1 BV sowie gemäss der Rechtsprechung des Bundesgerichts in ihren Grundzügen durch ein Gesetz im formellen Sinn festgelegt werden. Zu den in den Grundzügen im Gesetz selbst zu regelnden Elementen gehören der Kreis der Abgabepflichtigen, der Gegenstand der Abgabe und deren Bemessung (BGE 138 V 32 E. 3.1.1, 136 II 149 E. 5.1, 135 I 130 E. 7.2, vgl. auch BGE 149 II 158 E. 5.2.2 m.w.H.; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-482/2022 vom 1. November 2023 E. 1.4.1 m.w.H.).

**2.2** Der Bund erhebt eine allgemeine Verbrauchssteuer nach dem System der Netto-Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug (Mehrwertsteuer; Art. 130 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101]; Art. 1 Abs. 1 MWSTG). Die Steuer wird auf den im Inland von steuerpflichtigen Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen (Inlandsteuer), auf dem Bezug von Leistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland durch Empfänger und Empfängerinnen im Inland (Bezugsteuer) und auf Einfuhren von Gegenständen (Einfuhrsteuer) erhoben (Art. 1 Abs. 2 MWSTG). Der so genannten Inlandsteuer unterliegen die im Inland durch steuerpflichtige Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen; sie sind steuerbar, soweit das MWSTG keine Ausnahme vorsieht (Steuerobjekt; 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). Sie besteht in einer Lieferung oder einer Dienstleistung (vgl. Art. 3 Bst. d und e MWSTG).



**2.3** Die Beurteilung, ob ein Leistungsverhältnis mit allen seinen Tatbestandsvoraussetzungen besteht, hat in erster Linie nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien zu erfolgen (sog. «wirtschaftliche Betrachtungsweise»; BVGE 2019 III/1 E. 3.1 f.; Urteile des BVGer A-4155/2021 vom 31. Mai 2022 E. 2.2.1, A-553/2021 vom 8. Februar 2022 E. 2.5, A-3677/2016 vom 6. August 2018 E. 3.2.2 f.; vgl. BOSSART/CLAVADETSCHER, in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015 [nachfolgend: MWST-Kommentar 2015], Art. 18 Rz. 14 ff. m.w.H.; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-4256/2021 vom 14. November 2022 E. 2.2.6). Die zivil- bzw. vertragsrechtliche Sicht ist nicht entscheidend, hat aber immerhin Indizwirkung (vgl. statt vieler: Urteil des BGer 2C\_891/2020 vom 5. Oktober 2021 E. 3.1.3 m.w.H.).

## **2.4**

**2.4.1** 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 Umsätze aus Kursen, Vorträgen sowie anderen Veranstaltungen wissenschaftlicher oder bildender Art (vgl. Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 Bst. b MWSTG).

**2.4.2** Als von der Steuer ausgenommenen «Kurs» im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 Bst. b MWSTG definiert die Verwaltungspraxis eine «zusammenhängende Folge von Unterrichtsstunden, die eine zeitlich begrenzte, auf die Erreichung eines definierten Lernziels gerichtete, schulmässige Ausbildung in einem Fach oder einer Fächergruppe ermöglichen. Die Kursdauer spielt dabei keine Rolle. Als Kurs können ein- oder mehrstündige, halb-, ein- oder mehrtägige, sich auf Wochen, Monate oder Jahre ausdehnende Unterrichtssequenzen in Frage kommen. Ebenfalls unter diese Steuerausnahme fallen Probe- und Schnupperlektionen» (MWST-Branchen-Info 20 Bildung [MBI 20; webbasierte Fassung], Ziff. 1.6; vgl. Urteil des BVGer A-3144/2021 vom 19. April 2023 E. 2.4.1).

**2.4.3** Damit einer Leistung bildender Charakter im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 Bst. b MWSTG zukommt, muss gemäss Verwaltungspraxis «ihr in erster Linie verfolgtes Ziel die Vermittlung von Wissen [...] sein» (MBI 20, Ziff. 2). Bildungsleistungen sind daher abzugrenzen von anderen Leistungen, welche zwar auch Wissen vermitteln könnten, deren in erster Linie verfolgtes Ziel indessen ein anderes ist (Urteile des BVGer A-5368/2018

vom 23. Juli 2019 E. 2.3.1, A-5906/2013 vom 1. April 2014 E. 3.5.1 m.w.H.; vgl. auch Urteil des BGer 2C\_161/2019 vom 8. Oktober 2019 E. 2.2).

**2.4.4** Fernkurse charakterisieren sich gemäss Verwaltungspraxis dadurch, dass die Vermittlung von Wissen nicht in unmittelbarer Präsenz von Lehrenden und Lernenden im selben Raum erfolgt (MBI 20, Ziff. 4.9). Die Verwaltungspraxis unterscheidet zwischen interaktiven und autodidaktischen Fernkursen (vgl. HONAUER et al., Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 4. Aufl. 2024, Rz. 1256):

«Bei den interaktiven Fernkursen besteht, trotz räumlicher Distanz, ein Austausch zwischen den Lehrenden beziehungsweise der Lehranstalt und dem Lernenden. Dieser Austausch kann laufend stattfinden oder auch beschränkt, wie beispielsweise einmalig bei Beginn des Kurses. Beim interaktiven Fernkurs handelt es sich um Bildungsleistungen, die von der Steuer ausgenommen sind.» (MBI 20, Ziff. 4.9.1)

«Bei autodidaktischen Fernkursen besteht, zusätzlich zur räumlichen Distanz, kein Austausch zwischen dem Lehrenden und dem Lernenden. Es wird nicht Wissen vermittelt, sondern die Pflicht des Leistungserbringers erschöpft sich darin, einmal oder gestaffelt Lehrbücher, CD, PC-Programme usw. zu liefern oder den Zugang zum entsprechenden Internet-Angebot zu öffnen. Es handelt sich dabei nicht um von der Steuer ausgenommene Bildungsleistungen.» (MBI 20, Ziff. 4.9.2)

## **2.5**

**2.5.1** Hinsichtlich des Orts einer Dienstleistung greift im Regelfall das Empfängerortsprinzip im Sinne von Art. 8 Abs. 1 MWSTG. Danach gilt als Ort einer Dienstleistung der Ort, an dem der Empfänger der Dienstleistung den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine Betriebsstätte hat, für welche die Dienstleistung erbracht wird, oder in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen Betriebsstätte der Wohnort oder der Ort seines üblichen Aufenthalts. Das Empfängerortsprinzip steht aber unter dem Vorbehalt, dass kein Fall von Art. 8 Abs. 2 MWSTG vorliegt (vgl. auch Urteile des BVer A-3144/2021 vom 19. April 2023 E. 2.3.1, A-5162/2017 vom 4. September 2018 E. 2.4.3.1).

**2.5.2** Soll nicht der Auffangtatbestand gemäss Art. 8 Abs. 1 MWSTG, sondern einer der Spezialtatbestände gemäss Art. 8 Abs. 2 MWSTG greifen, so hat dies der Steuerpflichtige, der aus diesem Umstand Rechte ableitet,

zu beweisen (Urteil des BVGer A-3285/2017 vom 21. Juni 2018 E. 2.4.3; NIKLAUS HONAUER, MWST-Kommentar 2015, Art. 8 Rz. 50).

**2.5.3** Gemäss Art. 8 Abs. 2 Bst. c MWSTG gelten Dienstleistungen auf dem Gebiet der Kultur, der Künste, des Sportes, der Wissenschaft, des Unterrichts, der Unterhaltung oder ähnliche Leistungen, einschliesslich der Leistungen der jeweiligen Veranstalter und der gegebenenfalls damit zusammenhängenden Leistungen als an dem Ort erbracht, an dem diese Tätigkeiten tatsächlich ausgeübt werden (Tätigkeitsortsprinzip). Wird eine Tätigkeit an mehreren Orten ausgeübt, so entscheidet der wirtschaftlich massgebende Ort (FELIX GEIGER, in: Geiger/Schluckebier [Hrsg.], MWSTG Kommentar, Schweizerisches Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer mit den Ausführungserlassen sowie Erlasse zum Zollwesen, 2. Aufl. 2019 [nachfolgend: MWST-Kommentar 2019], Art. 8 Rz. 41; HONAUER et al., a.a.O., Rz. 370).

**2.5.4** Interaktive Fernkurse (vgl. E. 2.4.4) fallen gemäss Verwaltungspraxis ebenfalls unter Art. 8 Abs. 2 Bst. c MWSTG (MBI 20, Ziff. 4.9.1). Damit gilt gemäss Art. 8 Abs. 2 Bst. c MWSTG das Tätigkeitsortsprinzip, was die Verwaltungspraxis wie folgt formuliert: «Als Tätigkeitsort gilt bei interaktiven Fernkursen derjenige Ort, an dem der Unterrichtende tätig ist» (MBI 20, Ziff. 4.9.1).

**2.5.5** Bei den autodidaktischen Fernkursen kann es sich gemäss Verwaltungspraxis um steuerbare Lieferungen und/oder elektronische Dienstleistungen handeln (Art. 10 Abs. 1 MWSTV). Der Ort der Leistung richtet sich demnach nicht nach Art. 8 Abs. 2 Bst. c MWSTG, sondern nach Art. 7 MWSTG für Lieferungen und/oder nach Art. 8 Abs. 1 MWSTG für elektronische Dienstleistungen.

## **2.6**

**2.6.1** Im Rahmen ihrer unternehmerischen Tätigkeit kann die steuerpflichtige Person, unter Vorbehalt von Art. 29 und Art. 33 MWSTG, die ihr in Rechnung gestellte Inlandsteuer, die von ihr deklarierte Bezugsteuer sowie die von ihr entrichtete oder zu entrichtende Einfuhrsteuer, die mit unbedingter Forderung veranlagt wurde oder die mit bedingter Forderung veranlagt wurde und fällig geworden ist, sowie die von ihr für die Einfuhr von Gegenständen deklarierte Steuer als sog. Vorsteuer abziehen (Art. 28 Abs. 1 MWSTG).

**2.6.2** Kein Anspruch auf Vorsteuerabzug besteht bei Leistungen und bei der Einfuhr von Gegenständen, die für die Erbringung von Leistungen, die von der Steuer ausgenommen sind und für deren Versteuerung nicht optiert wurde, verwendet werden (Art. 29 Abs. 1 MWSTG).

**2.6.3** Gemäss Art. 60 MWSTV (aufgehoben mit Wirkung seit 1. Januar 2018) bzw. Art. 29 Abs. 1<sup>bis</sup> MWSTG (in Kraft seit 1. Januar 2018) ist der Vorsteuerabzug für Leistungen, die im Ausland erbracht wurden, im selben Umfang möglich, wie wenn sie im Inland erbracht worden wären und nach Art. 22 MWSTG für deren Versteuerung hätte optiert werden können. Für Bildungsleistungen gemäss Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 Bst. b MWSTG kann gestützt auf Art. 22 Abs. 1 MWSTG optiert werden.

**2.6.4** Verwendet die steuerpflichtige Person vorsteuerbelastete Leistungen sowohl für Zwecke, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, als auch für andere Zwecke (sog. gemischte Verwendung), so hat sie den Vorsteuerabzug nach dem Verhältnis der Verwendung zu korrigieren (vgl. Art. 30 Abs. 1 MWSTG).

## **2.7**

**2.7.1** Im Mehrwertsteuerrecht stellt jede einzelne Leistung grundsätzlich ein selbständiges Steuerobjekt dar, d.h. voneinander unabhängige Leistungen werden selbständig behandelt (Art. 19 Abs. 1 MWSTG; Urteil des BGer 2C\_833/2016 vom 20. Februar 2019 E. 5.2.2; BVGE 2019 III/1 E. 3.4.1; Urteile des BVerfG A-22/2020 vom 17. Juli 2020 E. 2.3.1, A-358/2017 vom 31. August 2017 E. 2.2.1; GEIGER, MWST-Kommentar 2019, Art. 19 Rz. 1).

Leistungen, die miteinander verbunden sind (sog. Leistungskomplexe), werden mehrwertsteuerlich jedoch dann als einheitlicher wirtschaftlicher Vorgang betrachtet, wenn sie wirtschaftlich derart eng zusammengehören und ineinandergreifen, dass sie entweder ein unteilbares Ganzes bilden (sog. Gesamtleistung) oder dass sie zueinander im Verhältnis einer Hauptleistung mit akzessorischer Nebenleistung stehen (Art. 19 Abs. 3 und 4 MWSTG; BVGE 2019 III/1 E. 3.4.1; Urteile des BVerfG A-22/2020 vom 17. Juli 2020 E. 2.3.1, A-358/2017 vom 31. August 2017 E. 2.2.1, A-7311/2014 vom 22. September 2015 E. 2.6, je m.w.H.).

**2.7.2** Eine Gesamtleistung, welche als einheitlicher wirtschaftlicher Vorgang behandelt wird, liegt vor, wenn mehrere Leistungen wirtschaftlich derart eng zusammengehören und ineinandergreifen, dass sie ein unteilbares

Ganzes bilden (Art. 19 Abs. 3 MWSTG). Dabei müssen die einzelnen Leistungen gemäss konstanter Gerichts- und Verwaltungspraxis sachlich, zeitlich und vom wirtschaftlichen Gehalt her in einer derart engen Verbundenheit stehen, dass sie untrennbare Komponenten eines Vorgangs verkörpern, der das gesamte Handeln umfasst. Eine Gesamtleistung ist mit anderen Worten gegeben, wenn der Leistungskomplex nicht in Einzelleistungen zerlegt werden kann, die jede für sich betrachtet einen wirtschaftlich sinnvollen Zweck erfüllen, oder wenn die Gesamtleistung durch eine solche Zerlegung zerstört, beschädigt oder verändert würde. Liegt eine Leistungseinheit vor, erfolgt die mehrwertsteuerliche Behandlung nach der für diese wesentlichen Eigenschaft, d.h. nach der Leistung, welche wirtschaftlich betrachtet im Vordergrund steht (Art. 19 Abs. 3 MWSTG). Mit anderen Worten gelten für die einzelnen Leistungskomponenten des Leistungskomplexes die gleichen Vorschriften bezüglich Ort der Besteuerung, Steuersatz oder Steuerbefreiung (Urteil des BGer 2C\_969/2015 vom 24. Mai 2016 E. 2.3.5; BVGE 2019 III/1 E. 3.4.2; Urteile des BVGer A-22/2020 vom 17. Juli 2020 E. 2.3.2, A-358/2017 vom 31. August 2017 E. 2.2.2, A-7311/2014 vom 22. September 2015 E. 2.6 und E. 2.6.1, A-6108/2014 vom 22. Juli 2015 E. 3.3.2, je m.w.H.).

**2.7.3** Leistungen sind steuerlich ebenfalls dann einheitlich zu beurteilen, wenn sie zueinander im Verhältnis von Haupt- und untergeordneter (akzessorischer) Nebenleistung stehen (Art. 19 Abs. 4 MWSTG). Die Annahme einer solchen unselbständigen Nebenleistung, die das steuerliche Schicksal der Hauptleistung teilt, setzt gemäss ständiger Rechtsprechung kumulativ voraus, dass sie im Vergleich zur Hauptsache nebensächlich ist, mit der Hauptleistung wirtschaftlich eng zusammenhängt, die Hauptleistung wirtschaftlich ergänzt, verbessert oder abrundet und üblicherweise mit der Hauptleistung vorkommt. Die Hauptleistung stellt dabei den eigentlichen Kern des Leistungskomplexes dar. Nicht massgebend sind die Wertverhältnisse der einzelnen Leistungen (Urteil des BGer 2C\_969/2015 vom 24. Mai 2016 E. 2.3.4; BVGE 2019 III/1 E. 3.4.3; Urteile des BVGer A-22/2020 vom 17. Juli 2020 E. 2.3.3, A-358/2017 vom 31. August 2017 E. 2.2.3, A-7311/2014 vom 22. September 2015 E. 2.6.2, A-6108/2014 vom 22. Juli 2015 E. 3.3.3, je m.w.H.; vgl. dazu: ALEXANDRA PILLONEL, MWST-Kommentar 2015, Art. 19 Rz. 39 f.; ALOIS CAMENZIND, Einheitlichkeit der Leistung im Mehrwertsteuerrecht, IFF-Forum für Steuerrecht 2004/4 S. 240 ff.; RIVIER/ROCHAT PAUCHARD, Droit fiscal suisse, La taxe sur la valeur ajoutée, 2000, S. 38). Dass die massgebenden Kriterien kumulativ verlangt werden, bildet auch Ausdruck des Ausnahmecharakters von Art. 19 Abs. 4 MWSTG. Grundsätzlich werden mehrere Leistungen nämlich

selbständig gewürdigt. Nur bei Vorliegen der einschlägigen Voraussetzungen dürfen und müssen mehrere Leistungen ausnahmsweise als Einheit betrachtet werden; andernfalls bleibt es bei der Behandlung als Leistungsmehrheit (Urteil des BGer 2C\_969/2015 vom 24. Mai 2016 E. 3.3.3; Urteile des BVGer A-22/2020 vom 17. Juli 2020 E. 2.3.3, A-7384/2018 vom 3. Juni 2020 E. 2.3.3).

**2.7.4** Welche Konstellation – Gesamtleistung oder Haupt- mit Nebenleistung – im konkreten Einzelfall anzunehmen ist, beurteilt sich in Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, welche der zivilrechtlichen Beurteilung vorgeht. Zudem ist diese Frage primär aus der Sicht des Verbrauchers, d.h. des Leistungsempfängers, zu beantworten. Massgeblich ist die allgemeine Verkehrsauffassung einer bestimmten Verbrauchergruppe. Der subjektive Parteiwille ist sekundär (BVGE 2019 III/1 E. 3.2; Urteile des BVGer A-22/2020 vom 17. Juli 2020 E. 2.3.4, A-7384/2018 vom 3. Juni 2020 E. 2.3.4, A-358/2017 vom 31. August 2017 E. 2.2.4, A-6108/2014 vom 22. Juli 2015 E. 3.3.4 m.w.H.; zum Ganzen auch: PILLONEL, MWST-Kommentar 2015, Art. 19 Rz. 6 f.).

Die Art und Weise der Fakturierung ist für die Qualifikation nach Art. 19 Abs. 1, 3 oder 4 MWSTG nicht (allein) entscheidend. Die Teilkomponenten einer Gesamtleistung oder einer Haupt- und Nebenleistung können etwa nicht einzig dadurch verselbständigt werden, dass sie in der Rechnung des Leistungserbringers gesondert ausgewiesen und selbständig versteuert werden. Umgekehrt führt die Tatsache, dass ein Gesamtentgelt in Rechnung gestellt wurde, nicht (automatisch) zur Annahme einer Gesamtleistung oder einer Haupt- und Nebenleistung (Urteile des BVGer A-22/2020 vom 17. Juli 2020 E. 2.3.4, A-7384/2018 vom 3. Juni 2020 E. 2.3.4 m.w.H.; so auch: GEIGER, MWST-Kommentar 2019, Art. 19 Rz. 30; PILLONEL, MWST-Kommentar 2015, Art. 19 Rz. 6; siehe auch: HONAUER et al., a.a.O., Rz. 987).

**2.7.5** Von mehreren selbständigen Leistungen, die mehrwertsteuerlich getrennt zu behandeln sind, ist nach dem Gesagten immer dann auszugehen, wenn es sich weder um eine Gesamtleistung noch um eine Hauptleistung mit akzessorischer Nebenleistung handelt (Art. 19 Abs. 1, 3 und 4 MWSTG; Urteile des BGer 2C\_639/2007 vom 24. Juni 2008 E. 2.2, 2A.40/2007 vom 14. November 2007 E. 2.2, 2A.452/2003 vom 4. März 2004 E. 3.1; Urteile des BVGer A-7384/2018 vom 3. Juni 2020 E. 2.3.5, A-6108/2014 vom 22. Juli 2015 E. 3.3.6, je m.w.H.).

### 3.

**3.1** Im vorliegenden Fall präsentiert sich der massgebende Sachverhalt – soweit er unstrittig ist – wie folgt:

**3.1.1** Die Beschwerdeführerin bietet Endkunden (Privat- sowie Geschäftskunden) auf der ganzen Welt über ihre Online-Lernplattform in Form von unterschiedlichen Leistungspaketen (für Privatkunden in der Deutschschweiz bspw. «[Paket 1]», «[Paket 2]» und «[Paket 3]») gegen eine monatliche Gebühr Fernkurse zum Erlernen der englischen Sprache an. Die Leistung der Beschwerdeführerin umfasst unter anderem den Zugang zur Online-Lernplattform, rund um die Uhr Betreuung und Live-Unterricht durch fachkundige Englischlehrer (nachfolgend: Lehrpersonen), ein Zertifikat für jedes abgeschlossene Level, einen Vokabeltrainer, (...). Über die Online-Lernplattform kann sich der Kunde aus den verschiedenen Angeboten seinen eigenen, auf seine persönlichen Bedürfnisse abgestimmten Lehrplan zusammenstellen. Unter anderem bietet die Online-Lernplattform mittels Spracherkennungssoftware die Möglichkeit, die Aussprache zu verbessern und mittels Lektionen im Selbststudium die Sprech-, Hör-, Schreib- und Lesefähigkeiten zu trainieren. Der Kunde kann im Rahmen seines gewählten Leistungspakets grundsätzlich Privat- und/oder Gruppen-Unterricht (nachfolgend: Live-Unterricht) bei diversen Lehrpersonen nach seiner Wahl besuchen. Einzig das in der Deutschschweiz angebotene Leistungspaket «[Paket 1]» beinhaltet keinen Live-Unterricht. Die anderen Leistungspakete beinhalten jeweils eine vereinbarte Stundenanzahl an Live-Unterricht.

Zum anderen verkauft die Beschwerdeführerin Fernkurse auch an ausländische Gruppengesellschaften – unter anderem in (Ländername) (nachfolgend: [Ländername]-Geschäft) – weiter, welche ihrerseits als Anbieter gegenüber den betreffenden Endkunden auftreten oder die besagten Leistungen an weitere Gruppengesellschaften weiterverkaufen. Es ist – vorbehaltlich des (Ländername)-Geschäfts – unstrittig, dass diese Fernkurse als Leistungspakete (bestehend aus Live-Unterricht und u.a. einem Online-Zugang zu Lektionen im Selbststudium) an die ausländischen Gruppengesellschaften verkauft werden.

Für den über die Online-Lernplattform angebotenen Live-Unterricht bezieht die Beschwerdeführerin Lehrerstunden und weitere Leistungen von ausländischen Gruppengesellschaften, bei denen die Lehrpersonen üblicherweise angestellt sind.

**3.1.2** In tatsächlicher Hinsicht umstritten ist, welche Leistungen das (Ländername)-Geschäft der Beschwerdeführerin umfasst. Die Beschwerdeführerin ist der Ansicht, dass hierbei nur Lehrerstunden an die Gruppengesellschaften in (Ländername) weiterfakturiert werden.

Den Akten lassen sich Verträge («Services Agreements») zwischen der Beschwerdeführerin und den (Ländername) Gruppengesellschaften entnehmen (act. 36). Gemäss den Verträgen beinhalten die «Teaching Services», zu denen sich die Beschwerdeführerin gegenüber den (Ländername) Gesellschaften verpflichtet, neben «Private Lessons» und «Group Lessons» durch Lehrpersonen auch «Self-study Lessons». Zu diesen «Teaching Services» soll gemäss den Verträgen ein jederzeitiger Online-Zugang möglich sein. Weiter ist in diesem Zusammenhang von einem Zugang zu einer «online community with participants from all over the world» die Rede. Damit ist mit der ESTV einig zu gehen, dass die Beschwerdeführerin den (Ländername) Gruppengesellschaften nicht nur Lehrerstunden weiterfakturiert, sondern sich darüber hinaus zur Erbringung von diversen weiteren Leistungen (u.a. Online-Zugang zu Lektionen im Selbststudium) verpflichtet. Folglich werden die Fernkurse im (Ländername)-Geschäft – wie an die anderen ausländischen Gruppengesellschaften – als Leistungspakete inklusive Live-Unterricht verkauft.

Der von der Beschwerdeführerin geltend gemachte Umstand, dass an die (Ländername) Gruppengesellschaften nur Leistungen auf Stundenbasis fakturiert worden seien, vermag daran nichts zu ändern, können doch die Stundensätze die weiteren vertraglich festgesetzten Leistungen bereits berücksichtigen. Auch lassen sich vorliegend keine Anhaltspunkte erkennen, wonach die vertragsrechtliche Betrachtungsweise (auf Basis der Verträge in act. 36) nicht der wirtschaftlichen entspricht.

**3.1.3** Als Zwischenergebnis kann in tatsächlicher Hinsicht als erstellt gelten, dass die Beschwerdeführerin ihre Fernkurse als Leistungspakete in zwei Formen anbietet:

- a. Fernkurs inklusive Live-Unterricht (auch im Rahmen des [Ländername]-Geschäfts [vgl. E. 3.1.2]); oder
- b. Fernkurs ohne Live-Unterricht (i.e. das ausschliesslich in der Deutschschweiz angebotene Leistungspaket «[Paket 1]» [vgl. E. 3.1.1]).



**3.2** Rechtlich im Streit liegt, ob bzw. in welchem Ausmass die von der Beschwerdeführerin geltend gemachten Vorsteuern im Zusammenhang mit den Fernkursen in Abzug gebracht werden können. Die subjektive Steuerpflicht der Beschwerdeführerin ist unbestritten und aufgrund der Akten erstellt. Für die Beantwortung der Frage nach dem zulässigen Vorsteuerabzug sind die von der Beschwerdeführerin angebotenen Fernkurse mehrwertsteuerrechtlich zu würdigen.

In einem ersten Schritt ist dabei zu prüfen, ob es sich bei den Fernkursen mehrwertsteuerrechtlich um Gesamtleistungen handelt (E. 3.3), die als steuerausgenommene Bildungsleistungen gemäss Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 Bst. b MWSTG qualifizieren (E. 3.4). Falls dies zu bejahen ist, ist in einem zweiten Schritt zu klären, ob sich der Ort der Bildungsleistungen im Ausland befindet (E. 3.5). Denn gemäss Art. 60 MWSTV (für die Jahre 2014 bis 2017) bzw. Art. 29 Abs. 1<sup>bis</sup> MWSTG (für das Jahr 2018) ist der Vorsteuerabzug für von der Steuer ausgenommene Bildungsleistungen, die im Ausland erbracht wurden, im selben Umfang möglich, wie wenn sie im Inland erbracht worden wären und für ihre Versteuerung optiert worden wäre (E. 2.6.3).

### **3.3**

**3.3.1** Zur Beantwortung der Frage, ob beim Leistungspaket «Fernkurs inklusive Live-Unterricht» (vgl. E. 3.1.3 Bst. a) mehrwertsteuerrechtlich eine Gesamtleistung im Sinne von Art. 19 Abs. 3 MWSTG gegeben ist, ist massgebend, ob die Leistungen wirtschaftlich derart eng zusammengehören und ineinandergreifen, dass sie ein unteilbares Ganzes bilden (vgl. E. 2.7.2).

Das streitbetroffene Leistungspaket «Fernkurs inklusive Live-Unterricht» vereint die Dienstleistungen Live-Unterricht sowie weitere Dienstleistungen im Rahmen der angebotenen Fernkurse (u.a. Online-Zugang zu Lektionen im Selbststudium). Der Live-Unterricht ermöglicht Lernenden den Austausch mit Lehrpersonen, um dadurch Fortschritte im Erlernen der englischen Sprache zu machen. Mit den weiteren Dienstleistungen im Rahmen der angebotenen Fernkurse wird eine virtuelle Lernumgebung geschaffen, in der die Lernenden unter anderem Lektionen im Selbststudium absolvieren können. Der Live-Unterricht ist in die virtuelle Lernumgebung insofern integriert, als dass er über diese zugänglich und auf die dortigen Lehrmaterialien abgestimmt ist. All diese Komponenten bilden integrierende Bestandteile des ganzen Leistungspakets «Fernkurs inklusive Live-Unterricht». Nach der allgemeinen Verkehrsauffassung der hier massgebenden

Gruppe von Leistungsempfängern (vgl. E. 2.7.4) würde das von der Beschwerdeführerin angebotene Leistungspaket «Fernkurs inklusive Live-Unterricht» durch Zerlegung in Live-Unterricht und die weiteren Dienstleistungen im Rahmen der angebotenen Fernkurse verändert. Zumindest würde es sich bei einem herausgelösten Live-Unterricht und den weiteren Dienstleistungen im Vergleich zum Leistungspaket nicht mehr um dieselbe Leistung handeln, da der Live-Unterricht – wie soeben erwähnt – in die virtuelle Lernumgebung integriert ist, die erst durch die anderen Dienstleistungen geschaffen wird.

Sowohl der Live-Unterricht als auch die weiteren Dienstleistungen im Rahmen der angebotenen Fernkurse stellen unabdingbare Wesensbestandteile des «Fernkurses inklusive Live-Unterricht» dar. Fehlt einer der beiden Bestandteile, handelt es sich nicht mehr um das Leistungspaket «Fernkurs inklusive Live-Unterricht». Damit ist vorliegend mehrwertsteuerlich von einer Gesamtleistung im Sinne von Art. 19 Abs. 3 MWSTG auszugehen. Dies ist unter den Verfahrensbeteiligten auch nicht weiter bestritten.

Mit Bezug auf das Leistungspaket «Fernkurs ohne Live-Unterricht» (vgl. E. 3.1.3 Bst. b) kann offen bleiben, ob es sich mehrwertsteuerrechtlich um eine Gesamtleistung handelt, wie später noch dargelegt wird (E. 3.4.1 f.).

**3.3.2** Für die mehrwertsteuerrechtliche Behandlung des Leistungspakets «Fernkurs inklusive Live-Unterricht» ist weiter zu klären, welche der Eigenschaften der Gesamtleistung für diese wesentlich ist bzw. welche Leistung des Leistungspakets wirtschaftlich betrachtet im Vordergrund steht (vgl. E. 2.7.2).

Zwar lässt sich nicht verkennen, dass die Schaffung der virtuellen Lernumgebung einen anspruchsvollen Teil des von der Beschwerdeführerin angebotenen Leistungspakets «Fernkurs inklusive Live-Unterricht» ausmacht. Aus der massgebenden Sicht der Leistungsempfänger steht jedoch gleichwohl die Möglichkeit zur Interaktion mit Lehrpersonen, also der Live-Unterricht, im Vordergrund. Im Markt für digitales Englischlernen lassen sich grundsätzlich vier Lernmethoden unterscheiden, auf welche die Anbieter unterschiedliche, für den Verbraucher sichtbare Schwerpunkte legen: Selbststudium mit Apps und Applikationen, betreutes Lernen, Einzelunterricht und Gruppenunterricht (vgl. < [www.globenewswire.com/en/news-release/2024/03/04/2839420/28124/en/Global-English-Language-Learning-Market-Set-for-Significant-Growth-by-2030-Driven-by-Technology-](http://www.globenewswire.com/en/news-release/2024/03/04/2839420/28124/en/Global-English-Language-Learning-Market-Set-for-Significant-Growth-by-2030-Driven-by-Technology-)

Advancements-and-Increased-Government-Spendings.html >, zuletzt abgerufen am 19. September 2024). Die Beschwerdeführerin unterscheidet sich von anderen Anbietern im Markt dadurch, dass sie den Schwerpunkt auf letztere der drei soeben genannten Lernmethoden (i.e. betreutes Lernen, Einzelunterricht und Gruppenunterricht) legt, die den Einsatz von Lehrpersonen bedingen (vgl. act. 20). Dass die Beschwerdeführerin auch das Leistungspaket «Fernkurs ohne Live-Unterricht» anbietet, schadet nicht, bietet sie dieses doch lediglich in der Deutschschweiz und nur zu Marketingzwecken an (vgl. act. 20), was von der Vorinstanz nicht bestritten wird (vgl. E. 3.1.1). Wählt der Leistungsempfänger – dessen Sicht massgebend ist – aus den auf dem Markt für digitales Englischlernen verfügbaren Angeboten das Leistungspaket «Fernkurs inklusive Live-Unterricht» der Beschwerdeführerin, möchte er bewusst vom Austausch mit einer Lehrperson profitieren. Wollte der Leistungsempfänger primär die weiteren Dienstleistungen im Rahmen der angebotenen Fernkurse (u.a. Online-Zugang zu Lektionen im Selbststudium) wahrnehmen, könnte er auf diverse andere Anbieter im Markt zurückgreifen.

Dies zeigt sich auch daran, dass der Preis für das Leistungspaket «Fernkurs inklusive Live-Unterricht» zu grossen Teilen durch die vereinbarte Stundenanzahl an Live-Unterricht bestimmt wird (vgl. act. 14). Wie auch im Verhältnis von Haupt- und untergeordneter (akzessorischer) Nebenleistung (vgl. E. 2.7.3) sind die Wertverhältnisse der einzelnen Leistungskomponenten zur Bestimmung der wesentlichen Eigenschaft bei einer Gesamtleistung zwar (zumindest für sich alleine betrachtet) nicht massgebend, können aber als Indiz betrachtet werden (vgl. Urteil des BVGer A-2686/2020 vom 15. Februar 2022 E. 3.2.5.2; GEIGER, MWST-Kommentar 2019, Art. 19 Rz. 24). Der Live-Unterricht bildet damit die wesentliche Eigenschaft der Gesamtleistung.

**3.3.3** Zusammenfassend verkörpern beim Leistungspaket «Fernkurs inklusive Live-Unterricht» der Live-Unterricht und die weiteren Dienstleistungen im Rahmen der angebotenen Fernkurse (u.a. Online-Zugang zu Lektionen im Selbststudium) untrennbare Komponenten einer Gesamtleistung (E. 3.3.1). Da der Live-Unterricht mit seiner Möglichkeit zur Interaktion mit Lehrpersonen die wesentliche Eigenschaft der vorliegenden Gesamtleistung ausmacht (E. 3.3.2), erfolgt deren mehrwertsteuerliche Behandlung bezüglich Ort der Besteuerung, Steuersatz oder Steuerbefreiung nach dieser wesentlichen Eigenschaft (E. 2.7.2).

### 3.4

**3.4.1** Zur Beantwortung der Frage, ob es sich bei der Gesamtleistung «Fernkurs inklusive Live-Unterricht» um eine von der Steuer ausgenommene Bildungsleistung im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 Bst. b MWSTG handelt, ist massgebend, ob die wesentliche Eigenschaft der Gesamtleistung, der Live-Unterricht, unter diese Ausnahmebestimmung fällt. Es ist ohne Weiteres ersichtlich, dass dem Live-Unterricht ein bildender Charakter im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 Bst. b MWSTG zukommt (E. 2.4.3). Das Ziel des Live-Unterrichts besteht in erster Linie im Vermitteln von Wissen, nämlich der englischen Sprache. Auch gemäss der Verwaltungspraxis, welche das Bundesverwaltungsgericht insoweit als sachgerecht erachtet, ist das Leistungspaket «Fernkurs inklusive Live-Unterricht» aufgrund des Live-Unterrichts, der einen laufenden Austausch zwischen den Lernenden und den Lehrpersonen ermöglicht, als interaktiver Fernkurs und damit als steuerausgenommene Bildungsleistung zu qualifizieren (E. 2.4.4).

Im Umkehrschluss handelt es sich beim Leistungspaket «Fernkurs ohne Live-Unterricht» (vgl. E. 3.1.3 Bst. b) mangels Live-Unterricht – entgegen der Ansicht der Vorinstanz – nicht um eine steuerausgenommene Bildungsleistung, sondern um einen autodidaktischen Fernkurs, der als elektronische Dienstleistung qualifiziert. Dies unabhängig davon, ob es sich bei diesem Leistungspaket um eine Gesamtleistung, bestehend aus elektronischen Dienstleistungen, oder um mehrere selbständige elektronische Dienstleistungen handelt. Die entsprechende Verwaltungspraxis betreffend die Steuerbarkeit von autodidaktischen Fernkursen ist auch hier insoweit zu bestätigen (E. 2.4.4 und 2.5.5). Die Pflicht der Beschwerdeführerin erschöpft sich beim Leistungspaket «Fernkurs ohne Live-Unterricht» darin, den Lernenden Zugang zu einer virtuellen Lernumgebung zu geben, ohne dass diese in Austausch mit Lehrpersonen treten könnten, die Wissen vermitteln. Mangels einer eigentlichen Wissensvermittlung kann keine Bildungsleistung im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 Bst. b MWSTG vorliegen (E. 2.4.3).

**3.4.2** Zusammenfassend handelt es sich beim Leistungspaket «Fernkurs inklusive Live-Unterricht» um eine steuerausgenommene Bildungsleistung im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 Bst. b MWSTG, beim Leistungspaket «Fernkurs ohne Live-Unterricht» dagegen um eine grundsätzlich steuerbare elektronische Dienstleistung.

### **3.5**

**3.5.1** Da es sich bei der Gesamtleistung «Fernkurs inklusive Live-Unterricht» um eine steuerausgenommene Bildungsleistung handelt und für die Versteuerung dieser Leistungen nicht optiert wurde, ist für ein allfälliges Vorsteuerabzugsrecht der Beschwerdeführerin entscheidend, wo sich der Leistungsort befindet (vgl. E. 3.2).

Zwischen den Verfahrensbeteiligten ist diese Frage, wo sich der Leistungsort des Leistungspakets «Fernkurs inklusive Live-Unterricht» befindet, strittig und nachfolgend zu prüfen.

Es ist davon auszugehen, dass sich der Leistungsort des Leistungspakets «Fernkurs ohne Live-Unterricht», das ausschliesslich Kunden in der Deutschschweiz angeboten wird (vgl. E. 3.1.1), gemäss Art. 8 Abs. 1 MWSTG im Inland befindet. Vorsteuern im Zusammenhang mit diesem Leistungspaket können grundsätzlich in Abzug gebracht werden, da es sich nicht um von der Steuer ausgenommene Leistungen handelt (E. 2.6.1f. und 3.4.1).

**3.5.2** Zurecht besteht zwischen den Verfahrensbeteiligten Einigkeit dahingehend, dass sich der Leistungsort des Leistungspakets «Fernkurs inklusive Live-Unterricht» als steuerausgenommene Bildungsleistung nach dem Tätigkeitsortsprinzip gemäss Art. 8 Abs. 2 Bst. c MWSTG bestimmt (E. 2.5.3). Strittig ist die Auslegung von Art. 8 Abs. 2 Bst. c MWSTG, namentlich, welcher Ort als Tätigkeitsort des Leistungspakets «Fernkurs inklusive Live-Unterricht» anzusehen ist.

**3.5.2.1** Die Beschwerdeführerin ist der Ansicht, dass sich der Tätigkeitsort des Leistungspakets «Fernkurs inklusive Live-Unterricht» am physischen Aufenthaltsort der unterrichtenden Lehrpersonen im Zeitpunkt des Unterrichts befinde. So sei der Wortlaut von Art. 8 Abs. 2 Bst. c MWSTG eindeutig und lasse keinen anderen Schluss zu. Die Lehrpersonen hätten ihren Unterricht gemäss Geolokalisierung zu 99.9732 % von Orten ausserhalb der Schweiz abgehalten. Das Leistungspaket «Fernkurs inklusive Live-Unterricht» müsse daher als im Ausland erbracht gelten.

**3.5.2.2** Die Vorinstanz bringt vor, dass Art. 8 Abs. 2 Bst. c MWSTG auf punktuelle Veranstaltungen, die an einem bestimmten Ort unter physischer Anwesenheit der die entsprechende Tätigkeit ausübenden Person sowie der Leistungsempfänger stattfinden, zugeschnitten sei. Folglich liessen sich gestützt auf den blossen Wortlaut von Art. 8 Abs. 2 Bst. c MWSTG von

vornherein keine Rückschlüsse auf den Leistungsort von interaktiven Fernkursen ziehen. Nach Verwaltungspraxis entspreche der Tätigkeitsort von interaktiven Fernkursen dem Sitz des mehrwertsteuerlichen Leistungserbringers gemäss Art. 20 Abs. 1 MWSTG. Diese Auffassung entspreche auch der europäischen Rechtsprechung (Urteil des EuGH vom 8. Mai 2019 C-568/17 Staatssecretaris van Financiën/L. W. Geelen [nachfolgend: Geelen-Urteil], Rz. 47). Als Anbieterin des Leistungspakets «Fernkurs inklusive Live-Unterricht», der diese Bildungsleistungen gemäss Art. 20 Abs. 1 MWSTG zuzuordnen seien, handle es sich bei der Beschwerdeführerin um eine Lehranstalt im Sinne von MBI 20, Ziff. 4.9.1 (vgl. E. 2.4.4). Das Leistungspaket «Fernkurs inklusive Live-Unterricht» müsse daher als am Sitz der Beschwerdeführerin in der Schweiz erbracht gelten.

**3.5.3** Nachfolgend ist Art. 8 Abs. 2 Bst. c MWSTG nach dem Methodenpluralismus auszulegen, um den Tätigkeitsort der Gesamtleistung «Fernkurs inklusive Live-Unterricht» zu ermitteln (vgl. E. 1.6).

Der deutschsprachige Wortlaut der in Frage stehenden Rechtsnorm lautet wie folgt: «Als Ort der nachfolgend aufgeführten Dienstleistungen gilt [Art. 8 Abs. 2 MWSTG]: bei Dienstleistungen auf dem Gebiet der Kultur, der Künste, des Sportes, der Wissenschaft, des Unterrichts, der Unterhaltung oder ähnlichen Leistungen, einschliesslich der Leistungen der jeweiligen Veranstalter und der gegebenenfalls damit zusammenhängenden Leistungen: der Ort, an dem diese Tätigkeiten tatsächlich ausgeübt werden [Art. 8 Abs. 2 Bst. c MWSTG]».

Die massgebenden französisch- und italienischsprachigen Formulierungen von Art. 8 Abs. 2 Bst. c MWSTG lauten: «pour les prestations culturelles, artistiques, didactiques, scientifiques, sportives ou récréatives et les prestations analogues, y compris celles de l'organisateur et, le cas échéant, les prestations y afférentes: le lieu d'exécution matérielle de la prestation» bzw. «per prestazioni culturali, artistiche, sportive, scientifiche, didattiche, di intrattenimento e analoghe, comprese le prestazioni del promotore e le eventuali prestazioni connesse: il luogo in cui tali attività sono effettivamente svolte».

Der Wortlaut in den drei Amtssprachen ist somit in den hier wesentlichen Passagen gleichwertig. Zwar findet sich der Begriff «tatsächlich ausgeübt» im französischsprachigen Begriff «exécution matérielle» und im italienischsprachigen Begriff «effettivamente svolte» wieder, doch handelt es sich dabei lediglich um gegenseitige Synonyme.

**3.5.3.1** Im Rahmen einer grammatikalischen Auslegung, ist zu prüfen, was unter der Formulierung «der Ort, an dem diese Tätigkeiten tatsächlich ausgeübt werden» zu verstehen ist.

Gemäss Duden bezeichnet «Ort» einen lokalisierbaren, oft auch im Hinblick auf seine Beschaffenheit bestimmbareren Platz, an dem sich jemand oder etwas befindet oder an dem etwas geschehen ist oder soll (vgl. Duden Online Wörterbuch, Stichwort «Ort», [www.duden.de/rechtschreibung/Ort\\_Platz](http://www.duden.de/rechtschreibung/Ort_Platz), zuletzt abgerufen am 19. September 2024). Nicht gemeint sein kann dementsprechend das Internet.

Es geht um den Ort, an dem «diese Tätigkeit» tatsächlich ausgeübt wird, wobei sich «diese» auf jene Dienstleistungen bezieht, die in Art. 8 Abs. 2 Bst. c MWSTG genannt sind – vorliegend das Leistungspaket «Fernkurs inklusive Live-Unterricht» (vgl. E. 2.5.3 und 3.5.2).

«Ausüben» ist gleichbedeutend mit ausführen, erledigen oder verrichten (vgl. Duden Online Wörterbuch, Stichwort «ausüben», <https://www.duden.de/synonyme/ausueben>). «Tatsächlich» meint dabei wirklich bzw. in der Tat (vgl. Duden Online Wörterbuch, Stichwort «tatsächlich» [https://www.duden.de/rechtschreibung/tatsaechlich\\_sicher\\_gewiss\\_garantiert](https://www.duden.de/rechtschreibung/tatsaechlich_sicher_gewiss_garantiert)).

Unter dem «Ort, an dem die Tätigkeit tatsächlich ausgeübt wird» ist vorliegend somit der Ort zu verstehen, an dem das Leistungspaket «Fernkurs inklusive Live-Unterricht» wirklich erbracht wird. Aus der grammatikalischen Auslegung ergibt sich indes nicht, welcher Ort der massgebende ist, wenn – wie vorliegend – eine Tätigkeit an mehreren Orten bzw. durch mehrere Akteure (die Lehrpersonen, Angestellte der Beschwerdeführerin und allenfalls weitere Personen, die von der Beschwerdeführerin herangezogen werden) erbracht wird. Somit ist der Wortlaut von Art. 8 Abs. 2 Bst. c MWSTG – entgegen der beschwerdeführerischen Auffassung – nicht eindeutig.

**3.5.3.2** Unter gesetzssystematischen Gesichtspunkten ist zunächst zu beachten, dass Art. 8 Abs. 2 MWSTG neben dem Tätigkeitsortsprinzip (Bst. c und d) weitere Ausnahmen von der Grundregel des Empfängerortsprinzips (Art. 8 Abs. 1 MWSTG) vorsieht, insbesondere die Anknüpfung an den Erbringerort (Bst. a und b). Als Erbringerort statuieren Art. 8 Abs. 2 Bst. a und b MWSTG jenen Ort, an dem die dienstleistende Person den Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine Betriebsstätte hat. Die

Gesetzessystematik zeigt, dass zwischen dem Erbringerortsprinzip und Tätigkeitsortsprinzip zu unterscheiden ist und dass für die Anwendung dieser Prinzipien unterschiedliche Tatbestände vorgesehen sind. Demnach ist beim Tätigkeitsortsprinzip nicht ohne Weiteres auf den Sitz des mehrwertsteuerlichen Leistungserbringers abzustellen. Insoweit die Vorinstanz vorbringt, der Leistungsort sei vorliegend deswegen der Sitz der Beschwerdeführerin, da diese gemäss Art. 20 Abs. 1 MWSTG Leistungserbringerin sei, ist ihr nicht zu folgen.

Weiter ist zu beachten, dass die Qualifikation einer Leistung entscheidend ist für die Anwendung des Tätigkeitsortsprinzips. Lediglich für die unter Art. 8 Abs. 2 Bst. c und d MWSTG zu subsumierenden Leistungen gilt der Tätigkeitsort als Ort der Leistung. Wenn – wie vorliegend (vgl. E. 3.3.1) – eine Gesamtleistung gegeben ist, erfolgt deren mehrwertsteuerliche Behandlung gemäss Art. 19 Abs. 3 MWSTG nach der für diese wesentlichen Eigenschaft, d.h. nach der Leistung, die wirtschaftlich betrachtet im Vordergrund steht. Somit ist die Leistung, die wirtschaftlich betrachtet im Vordergrund steht (vorliegend der Live-Unterricht [vgl. E. 3.3.2]), zunächst entscheidend dafür, ob das Tätigkeitsortsprinzip überhaupt Anwendung findet. Aus gesetzessystematischen Überlegungen ist diese Leistung auch zur Bestimmung des Tätigkeitsorts heranzuziehen. Mit Art. 19 Abs. 3 MWSTG kennt das Mehrwertsteuerrecht demnach ein Kriterium dafür, welcher Ort massgebend ist, wenn eine Tätigkeit an mehreren Orten bzw. durch mehrere Akteure erbracht wird: die wesentliche Eigenschaft der Tätigkeit. Dass bei mehreren Orten, an denen eine Tätigkeit ausgeübt wird, der wirtschaftlich massgebende Ort entscheidet, entspricht zudem der herrschenden Lehre (GEIGER, MWST-Kommentar 2019, Art. 8 Rz. 41; vgl. HONAUER et al., a.a.O., Rz. 370).

Nach systematischer Auslegung ist zur Bestimmung des Tätigkeitsorts des Leistungspakets «Fernkurs inklusive Live-Unterricht» auf dessen wesentliche Eigenschaft abzustellen, d.h. den Live-Unterricht bzw. den Austausch zwischen den Lernenden und den Lehrpersonen. Damit rückt die Frage, wo dieser Austausch erbracht wird, bei der Bestimmung des Tätigkeitsorts in den Vordergrund. In Betracht kommen hierfür der Ort, an dem sich die unterrichtenden Lehrpersonen jeweils befinden (i.e. die beschwerdeführende Ansicht, vgl. E. 3.5.2.1), oder der Ort, an dem die Beschwerdeführerin den Austausch koordiniert (i.e. die Ansicht der Vorinstanz, vgl. E. 3.5.2.2). Zwar kann erst durch die Lehrpersonen, die den Live-Unterricht halten (vgl. E. 3.1.1), ein Austausch zwischen diesen und den Lernenden stattfinden. Die Koordination durch die Beschwerdeführerin ist



allerdings in zweierlei Hinsicht unerlässlich für den Austausch: Zum einen stellt sie die Lehrpersonen bereit (dies umfasst u.a. die Verträge mit den ausländischen Gruppengesellschaften [vgl. E. 3.1.1 in fine], die Auswahl der Lehrpersonen und die Zuweisung der Lehrpersonen an die einzelnen Lektionen), zum andern schafft sie den technischen, organisatorischen und vertraglichen Rahmen, damit ein Austausch trotz räumlicher Distanz zwischen Lehrpersonen und Lernenden überhaupt stattfinden kann (dies umfasst insbesondere die Software bzw. IT-Infrastruktur, die die Beschwerdeführerin den Lehrpersonen und Lernenden zur Verfügung stellt). Ohne die Koordination der Beschwerdeführerin träfen Lehrpersonen und Lernende weder zusammen, noch könnten diese über das Internet – zumindest nicht im vorliegenden Format – in Austausch treten. Die Koordination durch die Beschwerdeführerin erweist sich nach dem Gesagten im Vergleich zur blossen, physischen Unterrichtsdurchführung als massgeblicher für den Austausch zwischen Lehrpersonen und Lernenden. Unerheblich ist dabei, ob die Beschwerdeführerin den Austausch mit eigenem Personal (i.e. Lehrpersonen) und eigener Infrastruktur erbringt, oder ob sie die für den Austausch notwendigen Ressourcen anderweitig beschafft und zur Verfügung stellt. Insoweit die Beschwerdeführerin vorbringt, als Prinzipalgesellschaft selbst weder über Lehrpersonen noch Infrastruktur zu verfügen, um den Austausch zu bewirken, ist ihr daher nicht zu folgen.

Als Tätigkeitsort des Leistungspakets «Fernkurs inklusive Live-Unterricht» ist demnach jener Ort anzusehen, an dem die Beschwerdeführerin den Austausch koordiniert. Die Beschwerdeführerin koordiniert den Austausch an ihrem Sitz in der Schweiz. Denn dort wird der technische, organisatorische und vertragliche Rahmen geschaffen, um den Austausch zu bewirken. Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin kommt es nicht der Anwendung des Erbringerortsprinzips gleich, wenn der Tätigkeitsort sich im Ergebnis am Sitz des Leistungserbringers befindet.

**3.5.3.3** Betrachtet man bei der Auslegung der vorliegend relevanten Gesetzesnorm ihren Sinn und Zweck (teleologische Auslegung), lässt sich anhand der Materialien schliessen, dass der Gesetzgeber mit den in Art. 7 und 8 MWSTG definierten Leistungsorten das Bestimmungslandprinzip verwirklichen wollte, wonach die Mehrwertsteuerbelastung dort anfallen soll, wo die Leistungen verbraucht werden (Votum Savary, AB 2009 S 412; vgl. GEIGER, MWST-Kommentar 2019, Art. 8 Rz. 41). Daraus lässt sich schliessen, dass der Gesetzgeber bei den in Art. 8 Abs. 2 Bst. c MWSTG genannten (d.h. dem Tätigkeitsortsprinzip unterstellten) Dienstleistungen davon ausging, dass diese gegenüber physisch anwesenden

Leistungsempfängern erbracht und gleichenorts verbraucht werden. Gleichwohl lässt sich den Materialien nicht entnehmen, dass Dienstleistungen, die – wie vorliegend – nicht in physischer Anwesenheit der Leistungsempfänger erbracht werden, von einer Anwendung des Tätigkeitsortsprinzips ausgeschlossen wären.

Den Materialien ist weiter zu entnehmen, dass die in Art. 7 und 8 MWSTG definierten Leistungsorte zur Vermeidung von Doppel- und Nichtbesteuerung auf das Recht der EU abgestimmt wurden (Votum Sommaruga, AB 2009 S 411).

Aus der teleologischen Auslegung lassen sich damit – abgesehen davon, dass das Mehrwertsteuerrecht der Europäischen Union hier als Erkenntnisquelle und Auslegungshilfe herangezogen werden sollte (vgl. dazu E. 1.6) – keine weiteren Erkenntnisse zur Bestimmung des Tätigkeitsorts des Leistungspakets «Fernkurs inklusive Live-Unterricht» gewinnen.

**3.5.3.4** In entstehungsgeschichtlicher Hinsicht (historische Auslegung) ist zu erwähnen, dass das Tätigkeitsortsprinzip für Bildungsleistungen im früheren Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (aMWSTG, AS 2000 1300) enthalten war und im Hinblick auf das Richtlinienrecht der EU geschaffen wurde (Parlamentarische Initiative, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer [Dettling], Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrats vom 28. August 1996 [nachfolgend: Bericht Dettling], BBI 1996 V 713, 740). Der Tätigkeitsort gemäss Art. 14 Abs. 2 Bst. d aMWSTG wurde umschrieben als «Ort, an dem die Dienst leistende Person jeweils ausschliesslich oder zum wesentlichen Teil tätig ist». Der Bericht Dettling präziserte, dass durch das Wort «jeweils» klar gestellt wird, dass es «nicht entscheidend darauf ankommt, wo der Steuerpflichtige im Rahmen seiner Gesamttätigkeit überwiegend tätig wird, sondern dass auf den einzelnen Umsatz abzustellen ist» (Bericht Dettling, BBI 1996 V 713, 740 f.). Durch das Abstellen auf den einzelnen Umsatz erhellt zweierlei: Dem Gesetzgeber war zum einen bewusst, dass eine Tätigkeit für die Erbringung eines Umsatzes an mehreren Orten ausgeübt werden kann und dass diesfalls zu klären ist, wo die Tätigkeit überwiegend ausgeübt wird. Zum andern mass der Gesetzgeber dem Ort der Gesamttätigkeit des Steuerpflichtigen zur Bestimmung des Tätigkeitsorts an sich keine entscheidende Bedeutung zu.

Die Entstehungsgeschichte der in Frage stehenden Bestimmung stützt damit das im Rahmen der systematischen und teleologischen Auslegung gewonnene Verständnis (vgl. E. 3.5.3.2 und 3.5.3.3).

### **3.5.4**

**3.5.4.1** Das Mehrwertsteuerrecht der EU kann bei der Anwendung des schweizerischen Rechts als Erkenntnisquelle und Auslegungshilfe dienen, 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). Dies gilt insbesondere für den vorliegenden Fall, in welchem die in Frage stehende Norm an das Mehrwertsteuerrecht der EU angelehnt ist, u.a. um Doppel- und Nichtbesteuerung zu vermeiden (vgl. E. 3.5.3.2 und 3.5.3.3).

**3.5.4.2** Am 1. Januar 2010 wurden in der EU neue Regeln über den Ort der Dienstleistung eingeführt. Zuvor galt für Dienstleistungen als Grundregel das Erbringerortsprinzip gemäss der zwischen 1. Januar 2007 und 31. Dezember 2009 gültigen Fassung von Art. 43 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 (ABl. L 347/1 vom 11. Dezember 2006; nachfolgend: Richtlinie 2006/112/EG) bzw. Art. 9 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (Abl. L 145/1 vom 13. Juni 1977; nachfolgend: Richtlinie 77/388/EWG). Die neuen Regeln sollen gewährleisten, dass die auf Dienstleistungen erhobene Mehrwertsteuer dem Land zufließt, in dem die Dienstleistungen tatsächlich verbraucht werden (Richtlinie 2008/8/EG des Rates vom 12. Februar 2008 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG bezüglich des Ortes der Dienstleistung [ABl. L 44/11 vom 20. Februar 2008]). Dabei wird unterschieden zwischen Dienstleistungen gegenüber Steuerpflichtigen (B2B) und gegenüber Nichtsteuerpflichtigen (B2C). Der Schweizer Gesetzgeber hat auf die Übernahme dieser Unterscheidung bewusst verzichtet (vgl. Botschaft vom 25. Juni 2008, BBl 2008 6885, 6929; BGE 142 II 388 E. 9.6.5; vgl. auch IMSTEPF/BEUSCH, B2C or B2B? That is not the question!, Archiv für Schweizerisches Abgabenrecht [ASA], 2014/2015 83 Nr. 11/12 S. 1043) und mit Art. 8 Abs. 1 MWSTG für Dienstleistungen als Grundregel das Empfängerortsprinzip eingeführt (vgl. E. 2.5.1).

Gemäss Art. 44 der Richtlinie 2006/112/EG sind B2B-Dienstleistungen grundsätzlich am Ansässigkeitsort des Empfängers der Dienstleistung zu besteuern, d.h. es kommt das Empfängerortsprinzip zur Anwendung. B2C-

Dienstleistungen sind dagegen gemäss Art. 45 der Richtlinie 2006/112/EG grundsätzlich am Ort des Erbringers der Dienstleistung zu besteuern. Dabei sind jedoch verschiedene Ausnahmeregelungen vorgesehen, u.a. für Dienstleistungen betreffend Tätigkeiten auf dem Gebiet der Kultur, der Künste, des Sports, der Wissenschaft, des Unterrichts, der Unterhaltung oder ähnliche Veranstaltungen, die an Nichtsteuerpflichtige (B2C) erbracht werden. Diese Dienstleistungen sind an dem Ort zu besteuern, «an dem diese Tätigkeiten tatsächlich ausgeübt werden» (Art. 54 Abs. 1 Richtlinie 2006/112/EG; die altrechtliche Formulierung lautete «tatsächlich bewirkt» [vgl. Art. 52 Richtlinie 2006/112/EG {in der zwischen dem 1. Januar 2007 und 31. Dezember 2009 gültigen Fassung} und Art. 9 Abs. 2 Bst. c Richtlinie 77/388/EWG]). Die Beschränkung auf Dienstleistungen an Nichtsteuerpflichtige (B2C) erfolgte erst mit Wirkung ab 1. Januar 2011 (vgl. Art. 53 Richtlinie 2006/112/EG [in der zwischen dem 1. Januar 2010 und 31. Dezember 2010 gültigen Fassung]). Den Inhalt der genannten Ausnahmeregelung hat die Schweiz mit Art. 8 Abs. 2 Bst. c MWSTG im Wesentlichen übernommen, wobei der Schweizer Gesetzgeber die Beschränkung auf Dienstleistungen an Nichtsteuerpflichtige nicht vorgenommen hat.

**3.5.4.3** Im Sinne der vorangehenden Ausführungen ist nachfolgend auf die Rechtsprechung des EuGH zum in Frage stehenden Tätigkeitsortsprinzip einzugehen:

Im Geelen-Urteil, auf das die Vorinstanz verweist, hatte sich der EuGH mit der Frage auseinanderzusetzen, an welchem Ort interaktive erotische Live-Webcam-Darbietungen gemäss Art. 9 Abs. 2 Bst. c Richtlinie 77/388/EWG bzw. Art. 52 Richtlinie 2006/112/EG (in der zwischen dem 1. Januar 2007 und 31. Dezember 2009 gültigen Fassung) als erbracht gelten. Im genannten Geelen-Urteil wird zusammenfassend ausgeführt, die Modelle in den interaktiven erotischen Live-Webcam-Darbietungen seien auf den Philippinen tätig, als Dienstleistungsanbieter organisiere Herr Geelen die Darbietungen von den Niederlanden aus und ermögliche den Kunden über das Internet Zugang zu diesen. Sämtliche Kunden befänden sich in den Niederlanden. Die für die Bewirkung der komplexen Dienstleistung (interaktive erotische Live-Webcam-Darbietungen) unabdingbaren Tätigkeiten würden am Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit des Dienstleistenden, Herrn Geelen, in den Niederlanden «zusammenkommen» (Rz. 47 des Urteils). Hier seien in der Folge die Dienstleistungen «tatsächlich bewirkt» worden.

Wie den Schlussanträgen des Generalanwalts in dieser Rechtssache zu entnehmen ist, bestehe die Dienstleistung darin, einerseits erotische Darbietungen von Modellen zu organisieren und andererseits für deren Übertragung über das Internet an einen beliebigen Ort und dabei für eine interaktive Verbindung mit den Modellen zu sorgen (Schlussanträge des Generalanwalts Maciej Szpunar vom 12. Februar 2019 in der Rechtssache C-568/17, Rz. 50). Der Ort, an dem die Tätigkeit ausgeführt werde, die Gegenstand der Dienstleistung sei – im Fall Geelen die Tätigkeit auf dem Gebiet der Unterhaltung in Form der Auftritte der Modelle –, sei nicht ausreichend für die Bestimmung des Orts, an dem die Dienstleistung bewirkt werde, weil andere, gleichwertige Bestandteile der Dienstleistung an anderen Orten ausgeführt würden (Rz. 47 der Schlussanträge). Der EuGH verweist in seinem Urteil auf die betreffenden Schlussanträge und stellt beim Tätigkeitsort – ebenso wie der Generalanwalt – auf jenen Ort ab, an dem die für Bewirkung der Dienstleistung unabdingbaren Tätigkeiten «zusammenkommen» (Rz. 47 des Urteils).

Hieraus können für die analoge Regelung von Dienstleistungen betreffend Tätigkeiten auf dem Gebiet des Unterrichts folgende Schlüsse gezogen werden: Interaktive Fernkurse stellen eine komplexe Dienstleistung dar, die darin besteht, einerseits den Unterricht durch Lehrpersonen zu organisieren und andererseits für dessen Übertragung über das Internet an einen beliebigen Ort und dabei für eine interaktive Verbindung mit den Lehrpersonen zu sorgen. Der Ort, an dem der Unterricht physisch ausgeführt wird, ist nicht ausreichend für die Bestimmung des Orts, an dem der interaktive Fernkurs bewirkt wird. Die Schlussfolgerungen des Geelen-Urteils betreffend den Tätigkeitsort stehen somit im Einklang mit dem aus der Auslegung von Art. 8 Abs. 2 Bst. c MWSTG gewonnenen Verständnis.

**3.5.4.4** Die von der Beschwerdeführerin vorgebrachten Argumente, wonach das Geelen-Urteil für die Auslegung von Art. 8 Abs. 2 Bst. c MWSTG unbeachtlich sei, vermögen indes nicht zu überzeugen:

Die Beschwerdeführerin macht geltend, im hier relevanten Zeitraum weiche das schweizerische Recht bei der Bestimmung des Orts der Dienstleistungen bewusst von der Regelung in der EU ab. So unterscheide das schweizerische Recht sowohl bei der Grundregel gemäss Art. 8 Abs. 1 MWSTG als auch beim Tätigkeitsort gemäss Art. 8 Abs. 2 Bst. c MWSTG nicht zwischen Leistungen an Steuerpflichtige und Nichtsteuerpflichtige. Der Beschwerdeführerin ist entgegenzuhalten, dass aus den Materialien eindeutig hervorgeht, dass eine Angleichung von Art. 8 MWSTG an die

Regelung der EU erfolgte, «um eine möglichst lückenlose Abgrenzung der Steuerhoheiten zu gewährleisten» (Votum Sommaruga, AB 2009 S 411). Dass der Schweizer Gesetzgeber dabei auf einen Aspekt, die Übernahme der Unterscheidung zwischen Leistungen an Steuerpflichtige und Nichtsteuerpflichtige, verzichtet hat (vgl. E. 3.5.4.2), ändert nichts daran, dass Art. 8 MWSTG an das Mehrwertsteuerrecht der EU angelehnt ist und die Rechtsprechung des EuGH vorliegend folglich als Erkenntnisquelle und Auslegungshilfe herangezogen werden kann (vgl. E. 3.5.4.1).

Weiter führt die Beschwerdeführerin an, dass für den im Geelen-Urteil zu beurteilenden Zeitraum (1. Juni 2006 bis 31. Dezember 2009) zum einen für Dienstleistungen als Grundregel noch das Erbringerortsprinzip galt und zum andern im Zusammenhang mit dem Tätigkeitsort noch die Formulierung «tatsächlich bewirkt» (statt «tatsächlich ausgeübt») verwendet wurde (vgl. E. 3.5.4.2). Insoweit die Beschwerdeführerin damit vorbringt, der EuGH habe in seinem Urteil aus den beiden soeben genannten Gründen auf den Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit des Dienstleistenden abgestellt, ist ihr nicht zu folgen. Dem Urteil lassen sich diesbezüglich keine Anhaltspunkte entnehmen.

Die Beschwerdeführerin bringt zudem vor, der Sachverhalt, der dem Geelen-Urteil zugrunde lag, weiche vom vorliegenden Sachverhalt in wesentlichen Punkten ab. So seien dem Geelen-Urteil insbesondere nur Leistungen zugrunde gelegen, deren Leistungsempfänger Nichtsteuerpflichtige waren und sich – wie der Leistungserbringer Herr Geelen – in den Niederlanden befunden haben. Insoweit die Beschwerdeführerin damit vorbringt, der EuGH habe in seinem Urteil aus den beiden soeben genannten Gründen auf den Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit des Dienstleistenden abgestellt, ist ihr nicht zu folgen. Im Urteil hat der EuGH zum Ausdruck gebracht, dass auch dann auf den Sitz des Dienstleistenden abzustellen wäre, wenn die Leistungsempfänger nicht im selben Land ansässig wären wie der Leistungserbringer (Rz. 49 des Urteils). Auch kannte das Mehrwertsteuerrecht der EU für den im Geelen-Urteil zu beurteilenden Zeitraum noch keine Unterscheidung zwischen Leistungen an Steuerpflichtige und Nichtsteuerpflichtige auf dem Gebiet der Unterhaltung (vgl. E. 3.5.4.2).

Schliesslich macht die Beschwerdeführerin geltend, die Grundsätze des Geelen-Urteils, das Dienstleistungen auf dem Gebiet der erotischen Unterhaltung zum Gegenstand hatte, liessen sich auf ihre vorliegenden Bildungsleistungen nicht übertragen. Die Beschwerdeführerin begründet dies zum einen damit, dass in den Mitgliedstaaten der EU betreffend den

Leistungsort von interaktiven Fernkursen unterschiedliche, vom Geelen-Urteil abweichende Regelungen vorlägen. Zum andern sei die Übertragbarkeit der Grundsätze des Geelen-Urteils auf interaktive Fernkurse in der Literatur umstritten. Dem ist entgegenzuhalten, dass sich den Schlussanträgen und dem Urteil keine Äusserungen entnehmen lassen, wonach die dortigen Erwägungen auf Dienstleistungen auf dem Gebiet der Unterhaltung beschränkt wären. Vielmehr deuten Rz. 47 der Schlussanträge sowie Rz. 47 des Urteils darauf hin, dass die Erwägungen die Dienstleistungen gemäss Art. 9 Abs. 2 Bst. c Richtlinie 77/388/EWG bzw. Art. 52 Richtlinie 2006/112/EG (in der zwischen dem 1. Januar 2007 und 31. Dezember 2009 gültigen Fassung) betreffen, und zwar unabhängig vom Gebiet der Tätigkeit (i.e. Kultur, Künste, Sport, Wissenschaften, Unterricht, Unterhaltung). Daraus, dass die Übertragbarkeit der Grundsätze des Geelen-Urteils auf interaktive Fernkurse in der Literatur nicht unumstritten ist (grundsätzlich verneinend: STÖSSEL/VETTER, Bestimmung des Leistungsorts bei Fernunterrichtsleistungen, UmsatzsteuerRundschau 18/2021, S. 705; grundsätzlich bejahend: MADELEINE MERKX, Closing the Geelen Loophole and Creating New Issues, International VAT Monitor, 4/2022, S. 155), vermag die Beschwerdeführerin nichts zu ihren Gunsten abzuleiten.

**3.5.5** Zusammenfassend ergibt die Auslegung von Art. 8 Abs. 2 Bst. c MWSTG, dass als Tätigkeitsort des Leistungspakets «Fernkurs inklusive Live-Unterricht» jener Ort anzusehen ist, an dem die Beschwerdeführerin den Austausch zwischen Lehrpersonen und Lernenden koordiniert. Dies ist vorliegend der Ort, an dem die Beschwerdeführerin den Sitz ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit hat, welcher sich vorliegend an ihrem Sitz in der Schweiz befindet.

**3.6** Weiter ist die rechtliche Relevanz der am 16. Juni 2023 beschlossenen und voraussichtlich per 1. Januar 2025 in Kraft tretenden Teilrevision des MWSTG für das vorliegende Verfahren zu prüfen. Im Rahmen dieser Teilrevision des MWSTG hat der Gesetzgeber das Tätigkeitsortsprinzip nach Art. 8 Abs. 2 Bst. c MWSTG auf Dienstleistungen auf dem Gebiet der Kultur, der Künste, des Sportes, der Wissenschaft, des Unterrichts, der Unterhaltung oder ähnliche Leistungen beschränkt, die unmittelbar gegenüber vor Ort physisch anwesenden Personen erbracht werden.

**3.6.1** Dem Legalitätsprinzip kommt wie bereits erwähnt im Abgaberecht besondere Bedeutung zu (E. 2.1). Somit darf im Zusammenhang mit einer anstehenden Gesetzesrevision mit veränderten Bestimmungen betreffend den Ort der Leistung nicht leichthin eine «Vorwirkung» im Sinne der

Massgeblichkeit der Materialien angenommen werden. Die im Rahmen der Teilrevision des MWSTG aufgenommene Änderung, wonach das Tätigkeitsortsprinzip gemäss Art. 8 Abs. 2 Bst. c MWSTG auf Leistungen beschränkt wird, die unmittelbar gegenüber vor Ort physisch anwesenden Personen erbracht werden, ist entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin nicht als Konkretisierung bzw. Lückenfüllung des bestehenden Rechtszustandes zu betrachten, sondern schafft eine neue Rechtslage. Denn neu richtet sich der Leistungsort von interaktiven Fernkursen nach dem Empfängerortsprinzip gemäss Art. 8 Abs. 1 MWSTG.

**3.6.2** Ferner ist zu beachten, dass in casu die Steuerperioden 2014 bis 2018 streitig sind. Erst nach dieser Zeitspanne, am 19. Juni 2020, schickte der Bundesrat den Entwurf zur Teilrevision in die Vernehmlassung (< [https://fedlex.data.admin.ch/eli/dl/proj/6020/35/cons\\_1](https://fedlex.data.admin.ch/eli/dl/proj/6020/35/cons_1) >, zuletzt abgerufen am 19. September 2024). Somit würde – selbst wenn die jüngste MWSTG-Teilrevision hinsichtlich Art. 8 Abs. 2 Bst. c MWSTG nur als Präzisierung bzw. Lückenfüllung zu betrachten wäre – die «Vorwirkung der Materialien» in zeitlicher Hinsicht deutlich überspannt.

**3.6.3** Nach dem Gesagten richtet sich der Ort der Leistung bei interaktiven Fernkursen erst mit dem Inkrafttreten der Teilrevision des MWSTG nach dem Empfängerortsprinzip und sind die diesbezüglichen Materialien vorliegend nicht zu berücksichtigen.

### **3.7**

**3.7.1** Schliesslich bringt die Beschwerdeführerin vor, aus Ziff. 4.9.1 der MBI 20 (vgl. E. 2.5.4), welche für die Vorinstanz verbindlich sei, ergebe sich in eindeutiger Weise, dass sich der Tätigkeitsort bei interaktiven Fernkursen dort befindet, wo sich die Lehrpersonen während des Unterrichts aufhalten.

**3.7.2** Auf die entsprechende Ziffer der MBI 20 muss vorliegend jedoch nicht eingegangen werden, da sich bereits aus dem Gesetz ergibt, dass der Tätigkeitsort des Leistungspakets «Fernkurs inklusive Live-Unterricht» sich vorliegend am Sitz der Beschwerdeführerin in der Schweiz befindet (vgl. E. 3.5). Selbst wenn Ziff. 4.9.1 der MBI den Schluss zuliesse, dass sich der Tätigkeitsort der streitbetreffenden Leistung dort befindet, wo sich die Lehrpersonen während des Unterrichts aufhalten, ist sie für das Bundesverwaltungsgericht demnach nicht verbindlich (vgl. E. 1.7.2). Weiterungen erübrigen sich deshalb und es bleibt dabei, dass sich der Tätigkeitsort des Leistungspakets «Fernkurs inklusive Live-Unterricht» vorliegend am Sitz der Beschwerdeführerin in der Schweiz befindet.



Hätte die Beschwerdeführerin hinsichtlich des Leistungsorts Rechtssicherheit gewollt, wäre es ihr offen gestanden, von ihrem Auskunftsrecht gestützt auf Art. 69 MWSTG Gebrauch zu machen und eine auf den konkret umschriebenen Sachverhalt für die Vorinstanz rechtsverbindliche Auskunft zu verlangen.

#### **4.**

**4.1** Zusammenfassend ergibt sich, dass es sich beim Leistungspaket «Fernkurs inklusive Live-Unterricht» (vgl. E. 3.1.3 Bst. a) um eine steuerausgenommene Bildungsleistung handelt (vgl. E. 3.4.1), deren Leistungsort sich vorliegend am Sitz der Beschwerdeführerin im Inland befindet (vgl. E. 3.5.3). Die im hier relevanten Zeitraum vom 1. Januar 2014 bis zum 31. Dezember 2018 erzielten Umsätze aus dem Leistungspaket «Fernkurs inklusive Live-Unterricht» gelten demnach als im Inland erbracht (vgl. E. 3.5.5). Vorsteuern im Zusammenhang mit diesen Inlandsumsätzen können nicht in Abzug gebracht werden, wenn nicht für deren Versteuerung optiert wurde (E. 2.6.2).

Beim Leistungspaket «Fernkurs ohne Live-Unterricht» (vgl. E. 3.1.3 Bst. b) handelt es sich demgegenüber um eine grundsätzlich steuerbare elektronische Dienstleistung im Inland (vgl. E. 3.4.1 und 3.5.1). Vorsteuern im Zusammenhang mit diesem Leistungspaket können vollständig in Abzug gebracht werden (E. 2.6.1 und 3.5.1).

**4.2** Die Vorinstanz hat beide Leistungspakete als steuerausgenommene Bildungsleistungen qualifiziert und ist bei der Berechnung der Vorsteuerkorrektur davon ausgegangen, dass die Umsätze aus beiden Leistungspaketen nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen.

**4.2.1** Betreffend das Leistungspaket «Fernkurs inklusive Live-Unterricht» hat die Vorinstanz folglich die mehrwertsteuerliche Qualifikation korrekt vorgenommen und den Vorsteuerabzug zu Recht gekürzt.

**4.2.2** Eine Qualifikation des Leistungspakets «Fernkurs ohne Live-Unterricht» als steuerbare elektronische Dienstleistung im Inland hat zur Folge, dass die Umsätze aus diesem Leistungspaket einerseits der Inlandsteuer unterliegen, aber andererseits zum Vorsteuerabzug berechtigen. Da dies im Resultat voraussichtlich eine Änderung der angefochtenen Verfügung zuungunsten der Beschwerdeführerin bedeuten würde, ist zu prüfen, ob diesbezüglich die Voraussetzungen einer reformatio in peius erfüllt sind (vgl. E. 1.5).

Die vorliegend in Frage stehende Berichtigung zu Ungunsten der Beschwerdeführerin ist nur sehr geringfügig, entsprechen die Umsätze aus dem Leistungspaket «Fernkurs ohne Live-Unterricht» doch nur rund Fr. (...) pro Jahr (vgl. act. 20) bzw. im hier interessierenden Zeitraum demnach rund Fr. (...). Die Korrektur beträgt im Resultat höchstens (d.h. ohne Berücksichtigung des Vorsteuerabzugs) rund Fr. (...) (Normalsatz der Mehrwertsteuer im hier interessierenden Zeitraum [8 % bzw. 7.7 %] × Fr. [...]), was nur rund 0.4 % der gemäss angefochtenem Einspracheentscheid vorgenommenen Steuerkorrektur (Fr. [...]) entspricht. Unter diesen Umständen ist gemäss Rechtsprechung (vgl. E. 1.5) von einer reformatio in peius abzusehen.

**4.3** Nach dem Gesagten ist die Beschwerde vollumfänglich abzuweisen.

## **5.**

Ausgangsgemäss sind die Kosten des vorliegenden Verfahrens auf Fr. (...) festzusetzen (Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]) und durch die unterliegende Beschwerdeführerin zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Der in gleicher Höhe einbezahlte Kostenvorschuss ist zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden. Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario und Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario sowie Art. 7 Abs. 3 VGKE).

**Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

**1.**

Die Beschwerde wird abgewiesen.

**2.**

Die Verfahrenskosten von Fr. (...) werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Der in gleicher Höhe einbezahlte Kostenvorschuss wird zur Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet.

**3.**

Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

**4.**

Dieses Urteil geht an die Beschwerdeführerin und die Vorinstanz.

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Der vorsitzende Richter:

Der Gerichtsschreiber:

Jürg Steiger

Alexander Cochardt

**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)