



## Urteil vom 11. Februar 2025

---

Besetzung

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

---

Parteien

**A.** \_\_\_\_\_,  
vertreten durch  
Dr. Christian Witschi, Rechtsanwalt, und  
Michèle Remund-Ludwig, Rechtsanwältin,  
Kellerhals Carrard Bern KIG,  
Beschwerdeführerin,

gegen

**Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV,**  
Hauptabteilung Mehrwertsteuer,  
Vorinstanz.

---

Gegenstand

MWST (Steuerperioden 2018 bis 2021); Bildung.

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

**A.a** Die A. \_\_\_\_\_ (...) (nachfolgend: Steuerpflichtige) ist seit dem 1. März 2005 im Mehrwertsteuerregister bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen.

**A.b** Am 10. Mai 2023 fand am Domizil der Steuerpflichtigen eine Kontrolle nach Art. 78 des Bundesgesetzes vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20) durch einen Aussendienstmitarbeiter der ESTV statt. Per E-Mail vom 20. Juli 2023 teilte die ESTV der Steuerpflichtigen das Kontrollergebnis vorab mit. Mit Schreiben vom 31. August 2023 richtete sich der Vertreter der Steuerpflichtigen an die ESTV und brachte verschiedene Argumente gegen das Kontrollergebnis vor. Nach einer internen Überprüfung des Kontrollergebnisses schloss die ESTV die Kontrolle mit der Einschätzungsmitteilung Nr. [...] vom 29. November 2023 ab. Darin setzte sie die Steuerforderung für die Steuerperioden 2018 bis 2021 (1. Januar 2018 bis 31. Dezember 2021) auf insgesamt Fr. 64'047.- fest und forderte von der Steuerpflichtigen Fr. 45'275.- Mehrwertsteuer zzgl. Verzugszins nach.

**A.c** Mit Schreiben vom 15. Dezember 2023 focht die Steuerpflichtige die Einschätzungsmitteilung an. Sie bestritt insbesondere die rechtliche Würdigung diverser Kurse, welche nicht als Bildungsleistung und somit nicht als von der Steuer ausgenommen anerkannt worden seien.

**A.d** Nach Durchführung des Verfahrens vor der ESTV erliess diese am 13. August 2024 ihre Verfügung. In dieser wurde die Steuerforderung minimal angepasst auf insgesamt Fr. 63'946.-, was eine Nachforderung von Fr. 45'174.- ergab. Die strittigen Kurse ordnete die ESTV überwiegend der Persönlichkeitsentwicklung bzw. der Freizeitgestaltung zu, weshalb diese nicht von der Steuer ausgenommen seien.

**B.**

**B.a** Mit Sprungbeschwerde vom 12. September 2024 verlangt die Steuerpflichtige (nachfolgend auch: Beschwerdeführerin), die Verfügung der ESTV vom 13. August 2024 sei aufzuheben und die nachträglich zu leistende Mehrwertsteuer sei auf den Betrag von Fr. 1'084.70 (vor Berücksichtigung des anteiligen Vorsteuerabzuges) festzusetzen, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen. Zur Begründung führt sie im Wesentlichen und zusammengefasst aus, sie (die Beschwerdeführerin) habe einen Leistungsvertrag mit dem Kanton (...) betreffend öffentliche- und schulische

Kulturvermittlung und werde auf Grundlage dieses Leistungsvertrags mit öffentlichen Mitteln unterstützt. Diese Förderung zeige, dass den streitigen Kursen Bildungscharakter zukomme. Der Hauptzweck der Wissensvermittlung ergebe sich auch aus den Lernzielen, den Kursprogrammen und der Zielgruppe. Nicht zuletzt ergebe sich eine Steuerausnahme für einige Kurse bereits aus der Kinderbetreuungskomponente. Anerkannt werde hingegen, dass bei [Kurs 2], welcher ohne Anleitung durch eine Fachperson stattfinde, nicht die Bildung im Vordergrund stehe.

**B.b** Die ESTV (nachfolgend auch: Vorinstanz) beantragt in ihrer Vernehmlassung vom 11. November 2024 die Beschwerde in Bezug auf die Ferienkurse aufgrund der dabei erfolgenden Betreuung teilweise gutzuheissen, im Übrigen jedoch abzuweisen. Aus dem Vorliegen des Leistungsvertrags könne nicht pauschal auf eine überwiegende Wissensvermittlung geschlossen werden. Es habe eine Beurteilung des konkreten Inhalts jedes Kurses zu erfolgen. Bei dieser Beurteilung ergebe sich jedoch, dass nicht die Bildung im Vordergrund stehe. Teilweise fehlten auch detaillierte Kursbeschreibungen, was zulasten der Beschwerdeführerin zu würdigen sei.

**B.c** Mit unaufgeforderter Replik vom 21. November 2024 nimmt die Beschwerdeführerin nochmals Stellung und führt ergänzend zur Beschwerde zusammengefasst aus, auch den Kursdokumentationen aus anderen als den beurteilten Steuerperioden sei Beweiswert zuzumessen. Die Tatsache, dass keine Lernkontrollen durchgeführt werden, stehe einer Beurteilung als überwiegende Bildungsleistung nicht entgegen.

*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 13. August 2024. Diese ist einlässlich begründet und die dagegen gerichtete Einsprache/Sprungbeschwerde vom 12. September 2024 wurde – mit dem Antrag der Einsprecherin bzw. Beschwerdeführerin – von der ESTV als Sprungbeschwerde (fortan: Beschwerde) im Sinne von Art. 83 Abs. 4 MWSTG an das Bundesverwaltungsgericht weitergeleitet. Letzteres ist somit für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde auch funktionell zuständig (vgl. statt vieler: Urteil des BVGer A-252/2024 vom 5. August 2024 E. 1.2).

**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 2018 - 2021. Somit ist das MWSTG gemäss den in diesen Jahren gültigen Fassungen (AS 2017 3575, 6305, 7667; 2018 5103, 2019 4631) 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/MARTIN KAYSER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 3. Aufl. 2022, Rz. 2.173). Die Gerichte sollen Verwaltungsverordnungen bei ihrem Entscheid 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), Betreuungsleistungen von Kindern und Jugendlichen (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 9 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).

**2.2.2** Zu beachten ist, dass die Rechtsgrundlagen von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 Bst. a und b MWSTG oft gemeinsam genannt werden und beide den Bereich Bildung betreffen. Dennoch haben beide Bestimmungen unterschiedliche Zielsetzungen und verschiedene Voraussetzungen. Im Folgenden wird hinsichtlich Erziehungs- und Unterrichtsleistungen (mit allfälligen Betreuungsleistungen gemäss Art. 21 Abs. 2 Ziff. 9 MWSTG) für Kinder und Jugendliche sowie Bildungsleistungen für Erwachsene wie folgt differenziert:

**2.2.2.1** Erziehungsleistungen nach Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 Bst. a MWSTG haben gemäss der Praxis der ESTV 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. Von der Steuer ausgenommen ist die Erziehung von Kindern und Jugendlichen (bis zum vollendeten 18. Altersjahr; Ziff. 1.1 MWST-Branchen-Info 20 «Bildung»).

**2.2.2.2** Zu den von der Mehrwertsteuer ausgenommenen Ausbildungs- oder Unterrichtsleistungen gemäss Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 Bst. a MWSTG 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. Der weite Wortlaut (auch hinsichtlich des Leistungserbringers) erfasst jegliche Art von Unterricht oder Ausbildung, soweit er sich an Jugendliche oder Kinder richtet (ROGER ROHNER, in: Geiger/Schluckebier [Hrsg.], MWST Kommentar, 2. Aufl. 2019 [nachfolgend: MWST Kommentar], N 46 zu Art. 21 MWSTG; vgl. auch Ziff. 1.2 MWST-Branchen-Info 20 «Bildung»). Aufgrund der neben der Bildungs- ebenfalls erforderlichen Betreuungskomponente (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 9 MWSTG) wurden Kursangebote, die sich an Kinder und Jugendliche richten, ebenfalls von der Steuer ausgenommen (ROHNER, MWST Kommentar, N 45 zu Art. 21 MWSTG).

**2.2.2.3** Unter der Betreuung von Kindern und Jugendlichen (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 9 MWSTG) versteht man die Übernahme der Verantwortung, um für das körperliche und geistige Wohlbefinden sowie für die Sicherheit des Kindes angemessen zu sorgen. Erbringt eine Einrichtung solche Betreuungsleistungen, gilt sie als eine dafür eingerichtete Institution. Eine im Bereich der Kinder- und Jugendbetreuung tätige Organisation gilt auch dann als dafür eingerichtete Institution, wenn diese Leistungen nicht ihre einzige Tätigkeit darstellen. Unter den Begriff Institution fallen nicht nur juristische Personen, sondern auch Personengesellschaften und natürliche Personen (Ziff. 3.1 MWST-Branchen-Info 22 «Hilfsorganisationen, sozialtätige und karitative Einrichtungen»).

**2.2.2.4** Als Kurs mit bildendem Charakter nach Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 Bst. b MWSTG 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. 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. Ein Kurs liegt somit vor, wenn die folgenden formellen Kriterien kumulativ erfüllt sind: a) Es besteht eine konkret definierte Dauer, welche den Kurs zeitlich begrenzt; b) es besteht eine zusammenhängende Folge von Einheiten mit aufeinander aufbauender Struktur; c) es sind vordefinierte, klare und überprüfbare Lernziele vorhanden, auf deren Erreichung der Kurs ausgerichtet ist. Diese formellen Kriterien sind insbesondere dann erfüllt, wenn ein inhaltlich klar strukturiertes, spezifisches und zeitlich befristetes Konzept bzw. Programm besteht, das vorsieht, wie, zu welchem Zeitpunkt und in

welchem Umfang die Wissensvermittlung erfolgt. An die Form des Kurses, die Lernmethode und den Ort zur Wissensvermittlung bestehen keine formellen Voraussetzungen. Als andere Veranstaltungen wissenschaftlicher oder bildender Art gelten Anlässe, die nicht unter eine der vorstehend erwähnten Kategorien von Bildungsleistungen fallen, wie Symposien, Kongresse, Workshops usw. Solche Leistungen sind bildend, wenn das in erster Linie verfolgte Ziel in der Weitervermittlung oder Neuentwicklung von Wissen an die Teilnehmer bzw. mit den Teilnehmern besteht (Ziff. 1.6 MWST-Branchen-Info 20 «Bildung» vgl. für Beispiele Ziff. 2.2.2 der MWST-Branchen-Info 20 «Bildung»).

**2.2.3** 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»). Aktivferien, wie Malferien, sind ein Beispiel aus den Verwaltungsrichtlinien für ein Angebot, bei dem das Erlebnis und nicht die Wissensvermittlung im Vordergrund steht (Ziff. 2.2.1 der MWST-Branchen-Info 20 «Bildung»).

**2.2.4** 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 Ausnahmevorschrift ergibt, dass der konkrete Fall durch den Normsinn eindeutig erfasst wird, erübrigt sich die Frage nach der restriktiven Auslegung. Anders verhält es sich, soweit nach durchgeführter Auslegung der Rechtsnorm ein Beurteilungs-



spielraum 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 [nachfolgend: Botschaft], BBI 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 Ausnahmenvorschriften 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).

**2.2.5** Bei der Würdigung ist zu beachten, dass es die Absicht des Gesetzgebers war, eine im Vergleich zum europäischen Recht umfassendere Anwendung der Steuerausnahme im Bereich Erziehung und Bildung zu schaffen (Botschaft, BBI 2008 6885, S. 6930). Entsprechend kann das europäische Recht in diesem Bereich auch nicht als Auslegungshilfe herangezogen werden (BGE 138 II 521 E. 2.5.1; Urteil des BGer 2C\_1003/2011 vom 18. Februar 2013 E. 5.1).

### **3.**

Im vorliegenden Fall ist zu prüfen, ob die von der Beschwerdeführerin angebotenen Kurse von der Steuer ausgenommen sind. Dabei kommt aufgrund der Ziele der Angebote jeweils eine Erziehungs- oder Unterrichtsleistung (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 Bst. a MWSTG), eine Betreuungsleistung (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 9 MWSTG) oder eine Bildungsleistung durch einen Kurs oder eine andere Veranstaltung wissenschaftlicher oder bildender Art (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 Bst. b MWSTG) in Betracht. Geprüft werden die Voraussetzungen für [Kurs 1] (E. 3.1), [Kurs 2] (E. 3.2), Kindergeburtstage und Jubiläen (E. 3.3), Schul-Workshops (E. 3.4), [Kurs 5] (E. 3.5), die Ferienkurse (E. 3.6), [Kurs 7] (E. 3.7), [Kurs 8] (E. 3.8) und die Lehrpersonen-Workshops (E. 3.9).

#### **3.1 [Kurs 1]**

**3.1.1** Die Beschwerdeführerin argumentiert, es handle sich dabei um ein Angebot, welches sich primär an Kinder und Jugendliche ab vier Jahren, resp. an deren Familien richte. Es sei systematisch und pädagogisch gestaltet, ziele darauf ab, spezifische künstlerische Fertigkeiten zu vermitteln und das Verständnis für Kunst und Kultur zu vertiefen. Das Thema wechsele

monatlich und stehe in direkter Verbindung mit einer aktuellen Ausstellung im Museum. Die Teilnehmenden lernten bedeutende Künstler und ihre Konzepte, Techniken, Kunstrichtungen und Stile kennen. Es werde auch viel Handwerk erlernt, beispielsweise das Falten, Knicken, Falzen und das Anfertigen von Schablonen. Das Angebot stelle ein umfassendes Bildungsangebot dar, das weit über eine einfache kreative Beschäftigung hinausgehe und darauf ausgelegt sei, künstlerisches Wissen zu vermitteln und sowohl kognitive als auch praktische Fertigkeiten zu erlernen. Das Angebot werde in der Kategorie «Angebote – Kinder & Familien» beworben und richte sich ausdrücklich an Kinder ab 4 Jahren und die ganze Familie. Ein solches Angebot werde kaum von Erwachsenen ohne Kinder besucht.

**3.1.2** Die Vorinstanz führt aus, es gehe aus den zur Verfügung stehenden Beschreibungen nicht hervor, dass sich das Angebote insbesondere an Kinder und Jugendliche und deren Familien richte. Es würden vielmehr allgemein Personen angesprochen, die Freude am Empfinden beim Gestalten in inspirierender Umgebung haben. Die damaligen Publikationen zeigten, dass die professionellen Kunstvermittler/innen die Teilnehmer auf dem Weg zu einem persönlichen, unverwechselbaren Werk lediglich begleiteten. Die Beschwerdeführerin stelle somit primär die Umgebung (Werkstatt) mitsamt Material zur Verfügung und habe den Teilnehmenden Inspirationen mit auf den Weg gegeben. Die eingereichte interne Workshopbeschreibung (...) (Beschwerdebeilage 5a) enthalte keine Lernziele, sondern lediglich einen groben Beschrieb des Ablaufs. Dabei habe insbesondere die Selbstfindung im Vordergrund gestanden. Die zweite interne Beschreibung (Beschwerdebeilage 5b) datiere aus dem Jahr 2009 und sei vorliegend deshalb nicht wesentlich. Auch eine Lernkontrolle habe jeweils nicht stattgefunden.

**3.1.3** Aus den Akten ergibt sich der Ablauf der Workshops des [Kurs 1]. Die Beschwerdeführerin reichte zwei Skripte diesbezüglich ein: das Skript aus dem November 2018 zum Thema (...) (Beschwerdebeilage 5a) und das Skript (...) aus dem August 2009 (Beschwerdebeilage 5b). Sodann finden sich die Werbeflyer mit den Monatsthemen der relevanten Steuerperioden bei den Akten der Vorinstanz (act. 5.d.iii.). Aufgrund dieser lässt sich nachvollziehen, welches Projekt in welchem Monat (...) umgesetzt wurde. Eine Beschreibung des [Kurs 1] findet sich ebenso bei den Akten (act. 5.d.i., nicht nummerierte Seite und act. 5.d.v., nicht nummerierte Seite). Die Beschwerdeführerin reichte sodann mehrere ausführliche und detaillierte Dokumentationen mit didaktischen Anregungen für Projekte mit Kindern je nach Altersgruppe zu diversen (Themen) (...) ein (Beschwerdebeilage 4a-

4c). Die Lernziele ergeben sich aus einer Auflistung, welche die Beschwerdeführerin mit der Beschwerde eingereicht hat (Beschwerdebeilage 3).

### **3.1.4**

**3.1.4.1** Durch die Akten ist nachgewiesen, dass sich das Programm insbesondere an Kinder und Jugendliche bzw. an Familien richtet, da Kinder ab 4 Jahren teilnehmen können, das Angebot auf der Webseite in der Kategorie «Kinder und Familien» zu finden ist (act. 5.d.v., nicht nummerierte Seite sowie [...]) und auf den Fotos in den Prospekten jeweils ein Kind zu sehen ist (act. 5.d.iii., erste Seite; act. 5.d.v. nicht nummerierte Seite zum [Kurs 1]). Folglich sind die Hauptzielgruppen Kinder bzw. Jugendliche und die Voraussetzungen richten sich grundsätzlich nach Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 Bst. a MWSTG (vgl. E. 2.2.2.2 vorstehend).

**3.1.4.2** Aufgrund der Skripte ist sodann nachgewiesen, dass es sich bei den Workshops im [Kurs 1] jeweils um ein strukturiertes, geführtes Programm handelt, bei dem eine Fachperson Wissen und Technik zu einem bestimmten Thema vermittelt. Es handelt sich um einen einstündigen Workshop, der die Betrachtung existierender Werke, die Reflexion darüber, die Erstellung eines eigenen Werks mit Verwendung einer bestimmten Technik und/oder mit besonderen Materialien beinhaltet (Beschwerdebeilagen 5a und 5b). Jede Stunde steht dabei in Zusammenhang mit (einem Künstler oder einer Ausstellung in einem Museum) (act. 5.d.iii). Ein exemplarischer Nachweis für den Aufbau und die Ziele des Angebots liegt somit vor. Es ist nachvollziehbar, dass die Referenten Programme durchführen, die sich bewährt haben und auch ältere Skripte beziehen. Es wäre insoweit überspitzt formalistisch, für jede einzelne durchgeführte Stunde einen echtzeitlichen schriftlichen Nachweis für den Ablauf und die Ziele zu verlangen, wenn keine begründeten Zweifel bestehen, dass die Angebote jeweils gleich aufgebaut waren. Dies ist vorliegend der Fall. Es kann für jeden Monat der Beurteilungsperiode nachgewiesen werden, welches Thema im [Kurs 1] behandelt wurde und es liegt ein exemplarischer Ablauf vor, der nachweist, dass eine fachlich professionelle Vermittlung von Wissen erfolgt ist. Im Übrigen finden sich auch mehrere detaillierte Dokumentationen mit didaktischen Ideen in den Akten, welche offenbar ebenfalls für einzelne Projekte des [Kurs 1] (...) verwendet wurden (Beschwerdebeilage 4a-4c). Damit stellt [Kurs 1] ein dem Unterricht im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 Bst. a MWSTG gleichgestelltes Kursangebot an Kinder und Jugendliche dar.

**3.1.4.3** Selbst wenn [Kurs 1] als ein Angebot für Erwachsene unter Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 Bst. b MWSTG zu subsumieren wäre, stünde dabei die Vermittlung von Wissen im Vordergrund. Zwar beinhaltet die Erstellung eines eigenen Kunstwerkes auch ein gewisses Freizeitelement, dieses rückt unter Berücksichtigung der Einbettung in die Museumsausstellungen, dem Bezug zum Künstler und der Vermittlung und Anwendung stets neuer Techniken und Materialien sowie die fachliche Anleitung jedoch in den Hintergrund. Dies ergibt sich auch gerade aus dem Vergleich mit dem Angebot [des Kurs 2] (dazu auch E. 3.2), in welchem Kinder bzw. Familien ohne Anleitung einer Fachperson und ohne Reflexion über Werke der Ausstellung, in Eigenregie eine Bastelei erstellen. Im Unterschied zu diesem Angebot, bei dem wohl das gemeinsame Basteln, also das Erlebnis, im Vordergrund stehen dürfte, überwiegt im [Kurs 1] die Wissensvermittlung. Damit wäre das Angebot auch unter den Voraussetzungen des Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 Bst. b MWSTG als andere Veranstaltungen wissenschaftlicher oder bildender Art (vgl. E. 2.2.2.4) von der Mehrwertsteuer ausgenommen.

### **3.2 [Kurs 2]**

**3.2.1** Die Beschwerdeführerin akzeptiert in der Beschwerde die Einschätzung der Vorinstanz, wonach mangels fachlicher Begleitung bei [Kurs 2] keine Bildungsleistung vorliegt. Dieses Angebot bildet folglich (mangels Anfechtung) keinen Verfahrensgegenstand und ist nicht weiter zu beurteilen. Es wird nur der Vollständigkeit halber aufgeführt und es kann im Übrigen auf das soeben Gesagte verwiesen werden (E. 3.1.4.3).

### **3.3 Kindergeburtstage und Jubiläen**

**3.3.1** Die Beschwerdeführerin vertritt die Auffassung, bei diesem Angebot stelle sie nicht lediglich das Atelier zur Verfügung. Vielmehr handle es sich um Workshops, bei welchen ein qualifizierter Kunstvermittler den Teilnehmenden auf spielerische Weise künstlerische Techniken und Fertigkeiten vermittele. Die Kinder würden sich dabei mit dem Leben und Werk [eines Künstlers] auseinandersetzen und neue Techniken lernen, über ihre Erfahrungen könnten sie sich austauschen.

**3.3.2** Die Vorinstanz vertritt den Standpunkt, aus der Beschreibung des Angebots gehe hervor, dass es bei dieser Veranstaltung um das Gestalten einer unverwechselbaren und persönlichen Erinnerung an einen besonderen Tag zusammen mit Freundinnen und Freunden gehe, sodass nicht primär die Vermittlung von Wissen oder Fertigkeiten im Vordergrund stehe. Der Hauptteil des Workshops bestehe in der Erstellung eines eigenen Werkes. Daraus folge, dass das Erlebnis im Vordergrund stehe. Es gebe keine

Lernziele oder Lernkontrolle. Eine Erziehungsleistung sei aufgrund der Begleitpersonen ausgeschlossen.

**3.3.3** Aus der eingereichten Dokumentation («Kindergeburtstag 11. November – Emma 6 Jahre»; Beschwerdebeilage 9) ergibt sich der Inhalt und Ablauf des Kindergeburtstags. Wie der Workshop beworben wird ergibt sich aus dem Prospekt (...) (act. 5.d.v., nicht nummerierte Seite [...]). Die Lernziele für dieses Angebot ergeben sich aus Beschwerdebeilage 3.

**3.3.4** Vorliegend sind nur Kindergeburtstage Verfahrensgegenstand, da die Beschwerdeführerin bei Geburtstagen und Jubiläen von Erwachsenen die Mehrwertsteuer abgeführt hat (Beschwerdeschrift, Rz. 72). Da sich das Angebot an Kinder richtet, ist es ebenfalls nach Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 Bst. a MWSTG zu beurteilen. Auch für die Kindergeburtstage liegt ein exemplarisches Skript im Recht. Aus diesem geht hervor, dass 2.5 der 3 Stunden einem Workshop gewidmet sind. Dieser ist vergleichbar mit jenem des [Kurs 1] und beinhaltet unbestritten wertvolle bildende Elemente. Im Unterschied zum [Kurs 1] erwarten die Teilnehmenden beim Geburtstagsfest jedoch ein Erlebnis. Dies wird so auch explizit beworben, heisst es im Prospekt doch: «Gestalten Sie zusammen mit Freundinnen und Freunden eine unverwechselbare, persönliche Erinnerung an einen besonderen Tag» (act. 5.d.v., S. 5 des Flyers [...]). Auch, da sich beim Geburtstag eine Gruppe von Kindern gemeinsam anmeldet, die sich bereits gut kennt, steht das Freizeitelement mehr im Vordergrund. Die Freundinnen und Freunde wollen gemeinsam etwas gestalten und danach zusammen Kuchen essen. Daraus folgt, dass trotz des durchaus wesentlichen bildenden Workshopelements insgesamt das Erlebnis der Teilnehmenden im Vordergrund steht und den bildenden Anteil überwiegt. Entsprechend handelt es sich bei den Kindergeburtstagen nicht um Bildungsleistungen im Sinne des Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 Bst. a MWSTG.

### **3.4 Schul-Workshops**

**3.4.1** Die Beschwerdeführerin führt aus, bei diesen Workshops stehe die Vermittlung von Wissen im Vordergrund. Diese seien ausschliesslich an Schulklassen gerichtet und eng auf den Lehrplan abgestimmt. Die Schulworkshops seien explizit darauf ausgelegt, wichtige künstlerische Kompetenzen zu vermitteln und seien gezielt darauf ausgerichtet, die Schülerinnen und Schüler mit verschiedenen Techniken vertraut zu machen, sie in die Analyse und Beurteilung von Kunstwerken einzuführen und ihnen zu ermöglichen, ihre eigenen kreativen Prozesse zu reflektieren. Es sei auch auf den Leistungsvertrag (mit)dem Kanton (...) hinzuweisen, basierend auf

welchem die Beschwerdeführerin öffentliche Gelder vereinnahmt. Dieser halte als Pflicht der Beitragsempfängerin explizit die schulische Kulturvermittlung fest. Die Bildungs- und Kulturdirektion des Kantons (...) übernehme auf Antrag die Kosten für die Schul-Workshops bzw. finanziere diese mit. Die Beiträge seien nur möglich, wenn die Kurse im direkten Zusammenhang mit dem Unterrichtsinhalt stehen.

**3.4.2** Die Vorinstanz erwidert diesbezüglich, es sei nicht klar, ob die eingereichte Dokumentation die überprüfte Steuerperiode betreffe. Darin werde der Ablauf der Workshops beschrieben, wobei aber die eigene kreative Erfahrung der Schülerinnen und Schüler im Vordergrund stehe. Es seien keine Lernziele aufgeführt und es erfolge auch keine Lernkontrolle. Es seien den Unterlagen nicht zu entnehmen, dass ein Lehrplanbezug tatsächlich vorgelegen habe.

**3.4.3** Als Belege liegen die Seite (...) des Werbeprospekts (...) vor (act. 5.d.iv., nicht nummerierte Seite). Sodann reichte die Beschwerdeführerin vier Workshop Beispiele (...) ein. Lernziele sind sodann in der Auflistung der Beschwerdeführerin aufgeführt (Beschwerdebeilage 3). Weiter legte die Beschwerdeführerin eine Auflistung der durch die Bildungs- und Kulturdirektion (...) erfolgten Rückerstattungen ins Recht (Beschwerdebeilage 12).

**3.4.4** Die Schulworkshops richten sich an Schüler, die von einer oder mehreren Lehrpersonen begleitet werden. Adressaten des Angebots sind die Schüler, sodass die Voraussetzungen nach Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 Bst. a MWSTG zu prüfen sind. Gemäss den beispielhaften Abläufen für diese Schul-Workshops (Beschwerdebeilagen 10a-10c) liegt jeweils eine strukturierte Wissensvermittlung vor, wobei eine Auseinandersetzung mit (Kunstwerken), ein Lernziel und ein klarer Ablauf gegeben sind. Auch diesbezüglich gilt, dass exemplarisch eingereichte Abläufe als Nachweis genügen, sofern kein begründeter Zweifel besteht, dass alle Angebote derselben Kategorie einem solchen Skript folgen. Aus dem Werbematerial ergibt sich sodann, dass ein Lehrplanbezug vorliegt (act. 5.d.iv., S. 5 des Flyers [...] und nicht nummerierte Seite [...], [...], wo Lehrern angeboten wird, sich über die Themen und mögliche Lehrplanbezüge zu informieren). Selbst unabhängig davon, ob ein Lehrplanbezug tatsächlich vorliegt, erfüllt das Angebot die Voraussetzungen des Unterrichts, da eine Fachperson Schüler zu einem bestimmten Thema weiterbildet. Dass dabei auch praktische Erfahrungen erfolgen und eigene Kunstwerke hergestellt werden, hindert diese Einschätzung nicht, ist dies doch ein zentrales Element des

Kunstunterrichts. Im Übrigen liegen beim Unterricht auch erzieherische Komponenten vor (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 Bst. a MWSTG, E. 2.2.2.1), welche der Persönlichkeitsentwicklung von Kindern und Jugendlichen zuzuordnen sind. Anders als bei Bildungsangeboten an Erwachsene (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 Bst. b MWSTG), wo überwiegende Elemente der Charakterbildung, Persönlichkeitsentfaltung und Selbstwahrnehmung Ausschlussmerkmale für das Vorliegen einer Leistung mit überwiegendem bildendem Charakter sind, ist dies bei Unterrichtsleistungen und Kursen für Kinder und Jugendliche gerade nicht der Fall. Diesbezüglich ist die Erziehung mit Elementen der Persönlichkeits- und Charakterentwicklung gerade Bestandteil der Steuerausnahme und im Wortlaut der Vorschrift verankert. Daraus folgt, dass die Schulworkshops Unterrichtsleistungen im Sinne des Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 Bst. a MWSTG darstellen.

### **3.5 [Kurs 5]**

**3.5.1** Die Beschwerdeführerin argumentiert, beim [Kurs 5] handle es sich um einen Quartalskurs, der darauf abzielt, Kinder von sieben bis zwölf Jahren in die Welt der Kunst einzuführen. Die Teilnehmenden setzen sich über mehrere Wochen mit verschiedenen künstlerischen Techniken auseinander und lernen, eigene Ideen und Wünsche in kreative Projekte umzusetzen. Dabei gehe es um das Erlernen und Anwenden künstlerischer Fertigkeiten. Bei diesem Angebot stehe die (planmässig und fortlaufend während eines Kalenderquartals erfolgende) Vermittlung von Kenntnissen und Fähigkeiten im Kunstbereich im Zentrum. Die einzelnen Kurstage bauten dabei inhaltlich aufeinander auf. Sodann liege auch eine Steuerausnahme aufgrund der Betreuungsleistung vor. Die Beschwerdeführerin ergänzt in ihrer Replik, die Kinder würden unbegleitet an diesem Angebot teilnehmen, was sich insbesondere aus der Angabe einer Telefonnummer der Eltern für Notfälle und der Aufforderung, den Kindern sei ein Znüni mitzugeben, ergebe.

**3.5.2** Die Vorinstanz ist der Auffassung, betreffend [Kurs 5] sei nicht nachgewiesen, dass keine Begleitpersonen anwesend seien, sodass der Nachweis einer Betreuungsleistung nicht erbracht sei. Es gehe bei dem Angebot darum, die Wochenenden mit Fantasie und Kreativität unter Gleichaltrigen zu verbringen, sodass nicht die Vermittlung von Wissen im Zentrum stehe.

**3.5.3** Die Beschwerdeführerin reicht mit der Replik die Spielregeln für [Kurs 5] (Beschwerdebeilage 15) sowie E-Mail-Verkehr ein, aus welchem sich die Rahmenbedingungen für [Kurs 5] ableiten lassen

(Beschwerdebeilage 16). Lernziele sind sodann in der Beschwerdebeilage 3 festgehalten. Des Weiteren liegt der Flyer (...) vor, welcher Informationen über [Kurs 5] enthält (act. 5.d.ii., nicht nummerierte Seite).

**3.5.4** Für das Bundesverwaltungsgericht ist durch die Akten ausreichend nachgewiesen, dass es sich beim Angebot [Kurs 5] um einen mehrteiligen Kurs handelt, der sich an Kinder ohne Begleitpersonen richtet. Aufgrund des Alters der teilnehmenden Kinder, der eingereichten Spielregeln (Beschwerdebeilage 15) und der eingereichten Kommunikation betreffend Verpflegung der Kinder vor Ort (Beschwerdebeilage 16) ergibt sich, dass der Kurs ohne externe Begleitpersonen stattfindet. Daraus folgt, dass für [Kurs 5] eine Betreuungsleistung nach Art. 21 Abs. 2 Ziff. 9 MWSTG vorliegt. Ob das Kinderforum auch die Voraussetzung eines Kurses bzw. Unterrichts im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 Bst. a MWSTG erfüllt, ist folglich nicht mehr zu prüfen.

### **3.6 Ferienkurse**

**3.6.1** Die Beschwerdeführerin führt aus, diese Kurse böten Kindern im Alter von 7 bis 15 Jahren die Möglichkeit, eine Woche lang intensiv in die Welt der Kunst und Kultur einzutauchen. Jeder Tag bringe ein neues Thema und eine neue Technik, wodurch die Kinder während einer Woche täglich zusätzliche künstlerische Fertigkeiten erwerben könnten. Auch bei den Ferienkursen finde primär eine planmässige und fortlaufende Vermittlung von Kenntnissen und Fähigkeiten im Kunstbereich statt. Das Unterhaltungselement sei demgegenüber von untergeordneter Bedeutung. Unabhängig davon erfülle dieses Angebot die Steuerausnahme der Betreuungsleistung.

**3.6.2** Die Vorinstanz verweist darauf, dass die Beschwerdeführerin nun erstmals eine Bestätigung für einen Ferienkurs im Sommer 2024 einreiche, aus welcher hervorgehe, dass die Kinder jeweils um 16 Uhr abgeholt werden sollen und ihnen eine Verpflegung mitzugeben sei. Zwar betreffe dieser Nachweis nicht den Verfahrenszeitraum, es könne aber anerkannt werden, dass mehrtägige Ferienkurse ihrer Natur nach auch den Zweck aufweisen, Kinder und Jugendliche betreuen zu lassen. Es könne daher auch für den Verfahrenszeitraum von einer unbegleiteten Teilnahme ausgegangen werden. Die Steuerausnahme der Betreuungsleistung werde für diesen Kurs akzeptiert.

**3.6.3** Bei den Akten sind der Prospekt mit Info- bzw. Werbematerial zu den Ferienkursen (act. 5.d.ii., nicht nummerierte Seite), ein Skript mit Kursdaten, Ablauf und Zielen der Ferienkurse 2021 (Beschwerdebeilage 8) sowie



E-Mail-Kommunikation mit den Eltern betreffend organisatorische Belange rund um dieses Angebot (Beschwerdebeilage 14).

**3.6.4** Auch betreffend die Ferienkurse liegt eine Betreuungsleistung durch die Beschwerdeführerin vor. Aus den Akten ergibt sich (insbesondere Beschwerdebeilage 14), dass die Kinder unbegleitet teilnehmen, sodass die Steuerausnahme des Art. 21 Abs. 2 Ziff. 9 MWSTG anwendbar ist.

### **3.7 [Kurs 7]**

**3.7.1** Die Beschwerdeführerin argumentiert, das Angebot ziele darauf ab, fundierte künstlerische Techniken zu vermitteln. Jeder Workshop konzentriere sich auf eine spezifische Methode oder ein künstlerisches Thema, das in Verbindung zu (einem Künstler) stehe. Die Teilnehmenden würden neue gestalterische Fertigkeiten erlernen, sich mit Techniken auseinandersetzen oder lernen auf ungewöhnlichen Malgründen zu arbeiten. Es gehe darum, Wissen über Materialien und Techniken systematisch zu erweitern und zu vertiefen. Die anschliessende Reflexion beim Werkstatt Apéro biete eine Plattform für den Austausch über die gewonnenen Erkenntnisse. Es erfolge eine finanzielle Beteiligung an den Kursen durch das Angebot des Berufsverbands (...) für die Verbandsmitglieder, was zeige, dass es sich um eine wertvolle Weiterbildung im pädagogischen Umfeld handle.

**3.7.2** Die Vorinstanz erwidert zu diesem Punkt, mangels einer zusammenhängenden Folge von Unterrichtsstunden könne es sich nicht um einen Kurs mit bildendem Charakter im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 Bst. b MWSTG handeln. Die Dauer der Veranstaltungen betrage denn auch nur 1.5 Stunden und es erfolge keine Lernkontrolle. Die praktische Erfahrung stehe im Vordergrund. Das Verpflegungsangebot weise zudem auf einen Freizeitcharakter des Angebots hin. Die Rabatte des Berufsverbands würden eine überwiegende Wissensvermittlung ebenfalls nicht belegen.

**3.7.3** Bei den Akten der Vorinstanz sind der Kursbeschrieb aus dem Prospekt (...) (act. 5.d.i.) und ein Auszug der Webseite der Beschwerdeführerin mit Informationen zu diesem Angebot (act. 5.d.v.). Die Beschwerdeführerin reicht sodann eine Übersicht über die Termine und Themen [zu Kurs 7] für das Jahr 2020 ein (Beschwerdebeilage 6).

**3.7.4** Das Angebot [Kurs 7] richtet sich an Erwachsene und ist folglich nach Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 Bst. b MWSTG zu beurteilen. Es ist unbestritten, dass es sich nicht um eine zusammenhängende Folge von Veranstaltungen handelt und jeder Termin einzeln und einmalig besucht werden kann.

Aufgrund dieses Umstands allein kann indessen noch keine Abgrenzung zwischen Kurs mit bildendem Charakter und Angebot zur Freizeitgestaltung vorgenommen werden. Auch die Frage, ob eine Lernkontrolle erfolgt, eignet sich nur bedingt zur Unterscheidung, da auch einmalige Workshops ohne Prüfung unter die Ausnahme fallen können (vgl. E. 2.2.2.4). Es ist folglich auf die Ziele, die Erwartungen der Teilnehmenden und den Inhalt des Angebots abzustellen. Rückschlüsse auf die Erwartungen der Zielgruppe können sich insbesondere aus dem Werbematerial ergeben. Vorliegend wird [Kurs 7] wie folgt beworben: «(...) *Ausgehend von den monatlich wechselnden Themen des [Kurs 1] beschäftigen wir uns im Sinne einer inhaltlichen und praktischen Vertiefung mit der praktischen Umsetzung des Themas. Vorkenntnisse sind nicht erforderlich. Den Abschluss der Arbeit im Atelier bildet ein Werkstattapéro.*» (act. 5.d.i., Flyer [...]). Der Workshop dauert 1.5 Stunden, wobei zwischenzeitlich offenbar eine Ausdehnung auf 2.5 Stunden erfolgt ist (vgl. act. 5.d.v., Auszug der Webseite [...]). Zu beurteilen ist das Angebot, wie es zum Zeitpunkt der relevanten Steuerperioden stattgefunden hat. Die Beschwerdeführerin reichte verschiedene Skripte für die Erwachsenenurse ein (Beschwerdebeilage 7a-7c). Diese betreffen jedoch alle ausschliesslich Tageskurse und nicht [Kurs 7], sodass daraus keine Rückschlüsse gezogen werden können. Beschwerdebeilage 6 listet lediglich die jeweiligen Kursverantwortlichen und das Thema bzw. die verwendete Technik auf. Der Ablauf des Programmes ergibt sich daraus jedoch nicht. Aufgrund der Zielgruppe (Erwachsene) in Verbindung mit der Dauer des Kurses mit nur 1.5 Stunden, wobei dabei noch ein Apéro stattfindet, ist davon auszugehen, dass der Freizeitcharakter und der Austausch mit den anderen Teilnehmenden bei diesem Angebot im Vordergrund stehen. Daran ändert auch nichts, dass Teilnehmende auf Verlangen eine Weiterbildung bestätigt erhalten und vom Berufsverband (...) Ermässigungen erhalten. Die Abende bauen nicht aufeinander auf, es werden keine Vorkenntnisse erwartet und die Veranstaltungen können einmalig besucht werden. Die Beschreibung, welche eine Vertiefung der Themen des [Kurs 1] bewirbt, weist auf ein bildendes Element hin. Den Beweis, dass dieses bei [Kurs 7] im Vordergrund steht und die Wissensvermittlung gegenüber dem Freizeit- und Erlebnischarakter überwiegt, konnte die Beschwerdeführerin indessen nicht erbringen. Gelingt der Beschwerdeführerin der Beweis für die steuermindernde Tatsache nicht, so trägt sie die Folgen der Beweislosigkeit. Entsprechend liegt bei [Kurs 7] für die vorliegend zu beurteilenden Steuerperioden keine von der Mehrwertsteuer ausgenommene Leistung vor.

### 3.8 [Kurs 8]

**3.8.1** Die Beschwerdeführerin ist der Meinung, dass dieses Angebot das Verständnis für die Prozesse und Techniken fördere, die hinter den Werken stehen. Das abschliessende Beisammensein mit Kaffee und Zopf diene nicht primär der Geselligkeit, sondern der Reflexion über das Erlernte. Auch betreffend dieses Angebot erfolge eine finanzielle Beteiligung durch den Berufsverband (...) für die Mitglieder.

**3.8.2** Die Vorinstanz führt diesbezüglich das Gleiche aus, wie zum Angebot [Kurs 7]. Es handle sich nicht um eine zusammenhängende Folge von Unterrichtsstunden, jedes Angebot könne einmalig besucht werden und erfordere keine Vorkenntnisse. Es erfolge keine Lernkontrolle und die Erfahrung sowie die Geselligkeit stünden – auch wegen der Verpflegung – im Vordergrund. Dass der Berufsverband für den Besuch dieses Angebots Vergünstigungen an seine Mitglieder gewähre, ändere an der Gesamtwürdigung nichts.

**3.8.3** Die Beschwerdeführerin reicht drei Skripte zu dem Erwachsenenangebot ein (act. 7a-c). Sodann sind der Kursbeschreibung aus dem Prospekt (...) (act. 5.d.i.) sowie ein Auszug der Webseite der Beschwerdeführerin mit Informationen zum Angebot (act. 5.d.v.) bei den Akten der Vorinstanz.

**3.8.4** Zu diesem Programm kann teilweise auf das unter E. 3.7.4 Gesagte verwiesen werden. Es finden sich keine konkreten Skripte oder Abläufe zu diesem Angebot in den Akten. [Kurs 8] wird damit beworben, dass «jeden Monat neu ein individuelles, unverwechselbares Werk zu einem Thema der aktuellen Ausstellung» entsteht (act. 5.d.i., Flyer [...]). Das Angebot dauert 2.5 Stunden und endet mit «Kafi und Züpfe». Hier steht offenbar im Vordergrund, dass ein individuelles Werk geschaffen wird und man sich mit anderen beim Kaffee austauschen kann. Etwas anderes ergibt sich jedenfalls nicht aus den Akten. Mangels Nachweises eines strukturierten Ablaufs mit Fokus auf die Wissensvermittlung erfüllt dieses Angebot die Voraussetzungen einer Bildungsleistung im Sinne des Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 Bst. b MWSTG nicht.

### **3.9 Lehrpersonen-Workshops**

**3.9.1** Die Beschwerdeführerin argumentiert, an diesen Kursen nähmen primär oder ausschliesslich Lehrpersonen teil. Lehrpersonen erwarteten durch den Besuch dieser Workshops Neues zu lernen und wollten den Workshop als Weiterbildung nutzen. In solchen Konstellationen stehe primär die Wissensvermittlung im Zentrum. Auch spreche die Bildungs- und Kulturdirektion des Kantons (...) auf Antrag Beiträge für solche Workshops.

Dies bestätige den primären Bildungsfokus ebenso, wie die Anerkennung durch den Berufsverband (...).

**3.9.2** Die Vorinstanz führt aus, die einzigen zu den Lehrer-Workshops eingereichten Unterlagen stammten aus dem Jahr 2012 und betrafen somit nicht den Verfahrenszeitraum. Zudem sei darin lediglich eine Grobbeschreibung des Ablaufs eines Workshops enthalten. Das Ziel des Workshops sei darin sehr allgemein formuliert und bestehe aus Inputs zur laufenden Ausstellung für den praktischen Gebrauch im Unterricht. Eine überwiegende Wissensvermittlung resp. die Vermittlung von Fertigkeiten gehe daraus nicht hervor.

**3.9.3** Zu den Lehrer-Workshops finden sich Informationen im Flyer (...) (z.B. [...]; act. 5.d.iv., nicht nummerierte Seite). Weitere Informationen ergeben sich aus dem Prospekt (...) (act. 5.d.v., nicht nummerierte Seite) und aus dem Auszug der Webseite der Beschwerdeführerin (...) (act. 5.d.v., nicht nummerierte Seite). Die Beschwerdeführerin legt sodann ein Skript einer Lehrerfortbildung und eine Auflistung der durch die Bildungs- und Kulturdirektion (...) erfolgten Rückerstattungen ins Recht (Beschwerdebeilage 11 und 12).

**3.9.4** Aus dem Skript der Lehrerfortbildung ergibt sich, dass der Kurs dazu dienen soll, die Lehrpersonen in der Kunstvermittlung weiterzubilden und praktische Hilfsmittel dazu bietet. Unter «Ziele» ist festgehalten, dass Inputs zur laufenden Ausstellung für den praktischen Gebrauch im Unterricht gegeben werden sollen (Beschwerdebeilage 11). Aus dem Werbeflyer ergibt sich, dass dabei «heiteres Zusammenarbeiten, gestalterische Neugier und fachliche Weiterbildung verschränkt» werden sollen (act. 5.d.iv., S. 12 des Flyers [...]). Mit dem Skript sind der Aufbau und die Struktur des Angebots exemplarisch nachgewiesen. Im Zentrum stehen die geführte Bildbetrachtung in der aktuellen Ausstellung sowie das Kennenlernen verschiedener Techniken im Zusammenhang mit (einem Künstler). Damit ist für das Bundesverwaltungsgericht erstellt, dass der Fokus des Workshops auf der Weiterbildung der Lehrpersonen liegt. Diese werden geführt und angeleitet und erhalten Tipps für die Verwendung im Unterricht. Dass es dabei auch ein «heiteres Zusammenarbeiten» zwischen den Lehrpersonen gibt, schadet indessen nicht. Zwar ist es durchaus so, dass auch dieses Angebot von einer Gruppe von Personen gebucht wird, die sich bereits kennen, sodass die gemeinsame Erfahrung ein wichtiges Element der Weiterbildung darstellt. Dennoch erscheint aufgrund der vorliegenden Akten eine überwiegende bildende Komponente vorzuliegen, insbesondere auch,

da mit diesem Angebot keine Freizeitkomponente (Apéro, Lunch, etc.) verbunden ist. Diese wäre durch die Teilnehmenden bei einem externen Restaurant selbst zu organisieren und würde unabhängig vom Kurs erfolgen (act. 5.d.iv., S.12 des Flyers [...]). Auch die anteilige Rückvergütung der Kurse durch die Bildungsdirektion (...) bildet ein weiteres Indiz für den überwiegenden Bildungscharakter. Insgesamt erfüllt das Angebot «Lehrer-Workshop» unter Berücksichtigung all dessen die Voraussetzungen der Bildungsleistung gemäss Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 Bst. b MWSTG.

### **3.10 Zusammenfassung**

**3.10.1** Im Ergebnis ist festzuhalten, dass die Angebote [Kurs 1] und Schul-Workshop die Voraussetzungen einer Unterrichts- und/oder Erziehungsleistung bzw. eines Kurses für Kinder und Jugendliche nach Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 Bst. a MWSTG erfüllen und somit von der Steuer ausgenommen sind. Das Angebot [Kurs 5] und die Ferienkurse sind aufgrund der Betreuungsleistung für unbegleitet teilnehmende Kinder und Jugendliche von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 9 MWSTG erfasst und ebenfalls von der Steuer ausgenommen. Der Lehrer-Workshop erfüllt als überwiegend der Wissensvermittlung für Erwachsene dienend die Voraussetzungen einer Veranstaltung bildender Art gemäss Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 Bst. b MWSTG. Entsprechend ist die Beschwerde diesbezüglich gutzuheissen.

**3.10.2** Die Beschwerdeführerin konnte hingegen nicht nachweisen, dass die Kindergeburtstage und die Erwachsenenkurse [Kurs 7] und [Kurs 8] die Anforderungen an eine Steuerausnahme gestützt auf Art. 21 Abs. 1 MWSTG erfüllen. In diesen Punkten ist die Beschwerde abzuweisen.

**3.10.3** Zur Neuberechnung der Steuernachforderung (Neuberechnung der geschuldeten Steuer und der Vorsteuerabzüge) gemäss den obigen Ausführungen ist die Sache an die Vorinstanz zurückzuweisen.

## **4.**

**4.1** Das Bundesverwaltungsgericht auferlegt die Verfahrenskosten in der Regel der unterliegenden Partei. Unterliegt sie nur teilweise, so werden die Verfahrenskosten ermässigt (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Obsiegen und Unterliegen im Prozess ist grundsätzlich nach den Rechtsbegehren der beschwerdeführenden Partei, gemessen am Ergebnis der Anfechtung des vorinstanzlichen Entscheids, zu beurteilen (BGE 123 V 156 E. 3c und 123 V 159 E. 4b).

**4.2** Die Beschwerdeführerin obsiegt bei fünf der acht zu beurteilenden Kurse und damit zu rund 60 %. Es rechtfertigt sich daher der Beschwerdeführerin die Verfahrenskosten im Umfang von 40 % aufzuerlegen. Diese sind auf Fr. 3'500.- festzusetzen (vgl. 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 der Beschwerdeführerin im Umfang von Fr. 1'400.- (40% von Fr. 3'500.-) aufzuerlegen. Der einbezahlte Kostenvorschuss von Fr. 3'500.- ist im Umfang von Fr. 1'400.- zur Bezahlung dieser Kosten zu verwenden. Im Mehrbetrag von Fr. 2'100.- ist der Kostenvorschuss der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten. Der Vorinstanz sind keine Kosten aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 2 VwVG). Der entsprechende Anteil ist daher auf die Staatskasse zu nehmen.

**4.3** Die Vorinstanz hat der teilweise obsiegenden Beschwerdeführerin eine reduzierte Parteientschädigung für die Vertretung zu entrichten (Art. 64 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 7 Abs. 1 VGKE). Es wurde keine Kostennote eingereicht. Das Anwaltshonorar wird nach dem notwendigen Zeitaufwand bemessen (Art. 10 Abs. 1 VGKE) und vorliegend praxisgemäss auf Fr. 3'200.- festgesetzt.

*Für das Dispositiv wird auf die nächste Seite verwiesen.*

**Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

**1.**

Die Beschwerde wird im Sinne der Erwägung 3.10 teilweise gutgeheissen. Der Entscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 13. August 2024 wird aufgehoben und die Sache zur Neuberechnung der Steuernachforderung im Sinne der Erwägung 3.10 an die Vorinstanz zurückgewiesen.

**2.**

Die Verfahrenskosten werden auf Fr. 3'500.- festgesetzt und der teilweise obsiegenden Beschwerdeführerin im Umfang von Fr. 1'400.- auferlegt. Der in Höhe von Fr. 3'500.- einbezahlte Kostenvorschuss wird in diesem Umfang zur Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet. Der Restbetrag von Fr. 2'100.- wird der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Entscheids zurückerstattet.

**3.**

Die Vorinstanz wird verpflichtet, der Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung von Fr. 3'200.- zu bezahlen.

**4.**

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)