Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.756/2006 /ble

Urteil vom 22. Oktober 2007
II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Merkli, Präsident,
Bundesrichterin Yersin,
Nebenamtlicher Bundesrichter Camenzind,
Gerichtsschreiberin Dubs.

Parteien
X._____ AG,
Beschwerdeführerin,
vertreten durch B&P tax and legal AG,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung,
Eidgenössische Steuerrekurskommission.

Gegenstand
Mehrwertsteuer (MWSTG)
(Mehrwertsteuer; Führung eines Fitnesscenters, Steuerpflicht),

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 10. November 2006.

Sachverhalt:

A.
Die X._____ AG ist eine im Handelsregister des Kantons Zürich eingetragene Aktiengesellschaft. Sie bezweckt den Betrieb eines Sportzentrums für die Ausübung von Racketsportarten und Einrichtungen für Fitness und Gesundheitscenter mit weiteren Spiel-, Sport- und Restaurantbetrieben; kann sich bei anderen Unternehmungen beteiligen. Ihr Angebot umfasst neben Tennis, Badminton und Squash auch Leistungen im Fitnessbereich mit den hierfür erforderlichen Geräten sowie Aerobic, Gymnastik und Spinning. Überdies wird ein medizinisches Trainings- und Gesundheitscenter sowie eine Physiotherapiepraxis betrieben. Hinzu kommen Angebote im Wellnessbereich wie Sauna, Massagen und Solarien. Daneben verfügt das Sportzentrum auch über einen Restaurationsbetrieb, eine Sportboutique und Einrichtungen für Kinder- und Babybetreuung. Die X._____ AG ist seit dem 1. Januar 1995 im Register für Mehrwertsteuerpflichtige eingetragen.
Mit Schreiben vom 12. September 2001 teilte die X._____ AG der Eidgenössischen Steuerverwaltung unter Beilage der Abrechnung für das 1. Quartal 2001 mit, dass sie die Umsätze aus den Fitnesszentren nicht mit 100%, sondern aufgrund einer Schätzung nur mit 50% deklariert habe, weil der Schulungsanteil nicht der Steuer unterliege. Mit Ergänzungsabrechnung vom 27. Februar 2002 belastete die Eidgenössische Steuerverwaltung einen Mehrwertsteuerbetrag von Fr. 9'380.– nebst Verzugszinsen von 5% ab dem mittleren Verfall vom 30. Mai 2001 und bestätigte diese Nachforderung mit Entscheid vom gleichen Tag. Die dagegen von der X._____ AG am 12. April 2002 erhobene Einsprache wurde mit Entscheid vom 16. Dezember 2003 vollumfänglich abgewiesen. Gleichzeitig hielt die Eidgenössische Steuerverwaltung fest, dass die von der X._____ AG in den Bereichen Fitness (-training), Aerobic, Gymnastik und Spinning getätigten Umsätze nicht nach Artikel 18

MWSTG von der Mehrwertsteuer ausgenommene Umsätze darstellten und dass diese Umsätze gemäss Art. 36 Abs. 3 MWSTG zum Normalsatz der Besteuerung unterlägen. Demnach sei eine Steuer im bereits festgestellten Umfang von Fr. 9'380.– zuzüglich Verzugszins seit dem 30. Mai 2001 geschuldet.

B.
Gegen diesen Einspracheentscheid erhob die X._____ AG am 30. Januar 2004 Verwaltungsbeschwerde bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission und beantragte die Aufhebung des Einspracheentscheides oder die pflichtgemässe Schätzung der umstrittenen Umsätze. Mit Entscheid vom 10. November 2006 wies die Eidgenössische Steuerrekurskommission die Beschwerde vollumfänglich ab und bestätigte den Einspracheentscheid.

C.
Mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht vom 12. Dezember 2006 stellt die X._____ AG den Antrag, den vorinstanzlichen Entscheid aufzuheben und die Umsätze in den Bereichen Fitness, Aerobic, Gymnastik und Spinning von der Mehrwertsteuer auszunehmen. Eventualiter beantragt sie die pflichtgemässe Schätzung der genannten Umsätze. Zur Begründung macht sie im Wesentlichen geltend, dass eine offensichtlich unrichtige Sachverhaltsfeststellung vorliege. Weiter rügt sie Rechtsverletzungen im Sinne von Art. 104 lit a OG, weil es sich bei den im Bereich Fitness, Aerobic, Gymnastik bzw. Spinning erbrachten Leistungen um von der Besteuerung ausgenommene Bildungsleistungen im Sinne von Art. 18 Ziff. 11 MWSTG handle und mit der Besteuerung von solchen Umsätzen auch gegen die Rechtsgleichheit verstossen werde. Aufgrund des Grundsatzes der Einheit von Leistungen qualifiziere sich die Unterrichts- und Ausbildungsleistung nicht als unselbständige Nebenleistung, sondern stelle vielmehr die Hauptleistung dar, welche von der Besteuerung auszunehmen sei.
D. Das Bundesverwaltungsgericht als der Eidgenössischen Steuerrekurskommission nachfolgende Justizbehörde hat auf die Einreichung einer Vernehmlassung verzichtet. Die Eidgenössische Steuerverwaltung beantragt, die Verwaltungsgerichtsbeschwerde vollumfänglich abzuweisen.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1.
1.1 Am 1. Januar 2007 ist das neue Bundesgesetz vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (Bundesgerichtsgesetz, BGG; SR 173.100) in Kraft getreten. Gemäss 132 Abs. 1 BGG ist hier allerdings noch das Bundesgesetz vom 16. Dezember 1943 über die Organisation der Bundesrechtspflege (Bundesrechtspflegegesetz, OG) anwendbar, da der angefochtene Entscheid vor Inkrafttreten des Bundesgerichtsgesetzes ergangen ist.

1.2 Entscheide der Eidgenössischen Steuerrekurskommission in Mehrwertsteuersachen können mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht angefochten werden (Art. 97 ff. OG in Verbindung mit Art. 66 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer [MWSTG; SR 641.20, in der bis zum 31. Dezember 2006 geltenden Fassung in: AS 2000 1332]). Die Beschwerdeführerin ist gemäss Art. 103 lit. a OG zur Beschwerde legitimiert. Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

1.3 Mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde kann die Verletzung von Bundesrecht einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens gerügt werden (Art. 104 lit. a OG). Hingegen ist das Bundesgericht an den von der Eidgenössischen Steuerrekurskommission festgestellten Sachverhalt gebunden, soweit sie diesen nicht offensichtlich unrichtig, unvollständig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensbestimmungen festgestellt hat (Art. 105 Abs. 2 OG).

1.4 Am 1. Januar 2001 ist das Mehrwertsteuergesetz in Kraft getreten. Für Sachverhalte vor dem 1. Januar 2001 sind die Bestimmungen der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV; AS 1994 1464) massgebend. Der vorliegende Sachverhalt, der das 1. Quartal 2001 betrifft, ist somit ausschliesslich nach den Bestimmungen des Mehrwertsteuergesetzes zu beurteilen (Art. 94 MWSTG).

2.

2.1 Der Besteuerung im Inland (Steuerobjekt) unterliegen gemäss Art. 5 MWSTG die entgeltliche Lieferung von Gegenständen, die entgeltliche Erbringung von Dienstleistungen, der Eigenverbrauch sowie der entgeltliche Bezug von Dienstleistungen aus dem Ausland, sofern diese Umsätze nicht ausdrücklich von der Besteuerung ausgenommen (Art. 18 MWSTG) oder befreit (Art. 19 MWSTG) sind. Die subjektiven Voraussetzungen der Steuerpflicht ergeben sich aus Art. 21 MWSTG und sind hier unbestritten.

2.2 Streitgegenstand bildet im vorliegenden Verfahren die Frage, ob die Eidgenössische Steuerverwaltung der Beschwerdeführerin zu Recht die nur zur Hälfte deklarierten und versteuerten Umsätze der in den Bereichen Fitness, Aerobic, Gymnastik und Spinning erbrachten Leistungen für das 1. Quartal 2001 mit Fr. 9'380.– nebst Verzugszinsen nachbelastet hat.
2.3
2.3.1 Art. 18 Ziffer 11 MWSTG nimmt die Umsätze im Bereich der Erziehung von Kindern und Jugendlichen, des Unterrichts, der Ausbildung, der Fortbildung und der beruflichen Umschulung mit Einschluss des von Privatlehrern oder Privatschulen erteilten Unterrichts sowie von Kursen, Vorträgen und anderen Veranstaltungen wissenschaftlicher oder bildender Art von der Besteuerung aus. Steuerbar sind jedoch die in diesem Zusammenhang erbrachten gastgewerblichen und Beherbergungsleistungen. Die Bestimmung des Mehrwertsteuergesetzes entspricht weitgehend derjenigen der Mehrwertsteuerverordnung, weshalb bei der Beurteilung auch auf die bereits unter der Herrschaft der Mehrwertsteuerverordnung ergangene Rechtsprechung abzustellen ist.
Aus den Materialien ist ersichtlich, dass jegliche Art von Unterricht von der Mehrwertsteuer befreit werden soll. Dazu gehören nicht nur der schulische Unterricht bis zur Universität, sondern z.B. auch der Unterricht in einer Autofahrschule oder in einer Reitschule oder auch Einzelkurse für autogenes Training (Kommentar des Eidgenössischen Finanzdepartements vom 22. Juni 1994 zur Verordnung über die Mehrwertsteuer, BBl 1994 III 530 ff., zu Art. 14 Ziff. 9 MWSTV, S. 543; Bericht vom 28. August 1996 der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrats zur Parlamentarischen Initiative [Dettling]zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, BBl 1996 V 713 ff., 745). Die Praxis der Eidgenössischen Steuerverwaltung geht davon aus, dass zu den nicht zu versteuernden Ausbildungs- und Unterrichtsleistungen jede Tätigkeit zu zählen ist, die darin besteht, jemanden auf einem bestimmten Gebiet in der Erreichung eines gesteckten Lernziels durch Instruktion, Betreuung usw. zu fördern (vgl. Branchenbroschüre zur MWSTV Nr. 28 Šport, Ziff. 5.21 [610.507-28]ebenso Branchenbroschüre zum MWSTG Nr. 23 Šport, Ziff. 18.3 [610.540-23]).
In der Lehre wird bestätigt, dass man mit dieser Bestimmung nur Umsätze von der Besteuerung ausnehmen wollte, die in engem Zusammenhang mit dem Erziehungs- und Bildungszweck stehen. Dabei ist man sich bewusst, dass die Begriffe Unterricht, Ausbildung, Fortbildung und berufliche Umschulung die ganze Palette der allgemein- und berufsbildenden Möglichkeiten umfasst (Camenzind/Honauer/Vallender, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 2. Auflage, Bern/Stuttgart/Wien 2003, Rz. 720 und 721, S. 254/255). Abzugrenzen sind diese Leistungen gegenüber den steuerbaren Unterhaltungsleistungen, zu denen auch Leistungen zählen, die wohl gewisse bildende Elemente mit beinhalten, bei denen jedoch der Unterhaltungs- oder Vergnügungscharakter überwiegt, sowie gegenüber Leistungen, die in erster Linie anderen Zwecken als der Vermittlung oder Vertiefung von Wissen dienen. Nicht zu den Ausbildungsleistungen zählen deshalb Fitnessaktivitäten, wie z.B. Aerobic und Jazztanz oder Ausbildungs- und Unterrichtsleistungen, welche eine sportliche Tätigkeit begleiten oder die der Sportanimation zuzurechnen sind (vgl. dazu Camenzind/Honauer/Vallender, a.a.O., Rz. 732 ff., insbesondere Rz. 735, S. 258 ff.; Niklaus Honauer, in: mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel/Genf/München 2000, Art. 18 Ziff. 11 MWSTG, S. 272 ff., 277/278).
Das Bundesgericht folgt in dieser Frage der Lehre und hat die Praxis der Eidgenössischen Steuerverwaltung in seinem Grundsatzurteil vom 18. Mai 2005 ausdrücklich bestätigt (Urteil 2A.485/2004 E. 7, publiziert in RF 61/2006 S. 237).

2.4 Für das Recht der Mehrwertsteuer gilt, wie schon für das Warenumsatzsteuerrecht, dass Leistungen, die miteinander verbunden sind, als einheitlicher wirtschaftlicher Vorgang anzusehen sind, wenn sie wirtschaftlich derart eng zusammengehören und ineinander greifen, dass sie ein unteilbares Ganzes bilden (Dieter Metzger, Handbuch zur Warenumsatzsteuer, Muri b. Bern 1983, Rz. 542 ff.; Camenzind/Honauer/Vallender, a.a.O., Rz. 187 ff., S. 86 ff.; Jean-Marc Rivier/Annie Rochat Pauchard, Droit fiscal suisse, La taxe sur la valeur ajoutée, Freiburg 2000, S. 37; Urteile des Bundesgerichts 2A.452/2003 vom 4. März 2004 E. 3.1 mit Hin-

weisen, 2A.520/2003 vom 29. Juni 2004 E. 10.1; sowie die Übersicht bei Alois Camenzind, Einheitlichkeit der Leistung im MWST-Recht, in: IFF Forum für Steuerrecht, 2004, insbesondere Ziffer 6, Rechtsprechung, S. 246 ff.).
In der Praxis spricht man von Leistungskomplexen. Für sie gelten die gleichen Vorschriften z.B. bezüglich Ort der Besteuerung, für den Steuersatz oder bezüglich Steuerbefreiungsvorschriften. Zusammenhängende Leistungen oder Leistungskomplexe werden seit jeher dann einheitlich behandelt, wenn es sich um eine eigentliche Gesamtleistung handelt oder wenn eine oder mehrere zur Hauptleistung akzessorische Nebenleistungen vorliegen. Die mehrwertsteuerrechtliche Behandlung erfolgt dabei im ersten Fall nach der für die Gesamtleistung wesentlichen Eigenschaft, mithin nach der Leistung, welche wirtschaftlich betrachtet im Vordergrund steht. Gesamtleistungen bestehen aus Komponenten mit unterschiedlichen Eigenschaften, wobei diese durch die dauernde innere oder physische Verbindung charakterisiert sind. Im zweiten Fall wird die Nebenleistung entsprechend der Hauptleistung behandelt, weil diese den wirtschaftlichen Kern des Geschäfts darstellt. Bei den Nebenleistungen handelt es sich um eng mit der Hauptleistung verbundene Teilleistungen, die durch die Nähe des Leistungsortes oder Leistungszeitpunkts charakterisiert sind. Die Hauptleistung stellt dabei den eigentlichen Kern dar, während die Nebenleistung nur nebensächlich ist, diese
Hauptleistung wirtschaftlich lediglich ergänzt, verbessert oder abrundet und dadurch mit ihr zusammenhängt oder üblicherweise mit der Hauptleistung vorkommt (vgl. Mathias Bopp, Mehrwertsteuer und Internet, Diss. Zürich 2002, S. 255 und 262 f.; Alois Camenzind, a.a.O., Ziffer 4, S. 243 ff.). Liegt weder eine untrennbare Gesamtleistung noch eine Hauptleistung mit abhängiger Nebenleistung vor, so handelt es sich um mehrere selbständige Leistungen, die mehrwertsteuerrechtlich getrennt zu behandeln sind.
Bei der Umsetzung des Einheitlichkeitsgrundsatzes verlangt der Gesetzgeber in Art. 36 Abs. 4 MWSTG die Anwendung einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise, mit der Folge, dass diese der zivilrechtlichen Beurteilung vorgeht. Sind in einem Leistungskomplex sowohl Lieferungen als auch Dienstleistungen enthalten, so richtet sich die einheitliche Anknüpfung - wie oben dargelegt - nach dem wirtschaftlichen Kerngehalt, der die Gesamtleistung ausmacht. Eine wirtschaftliche Betrachtungsweise kam schon bei der Warenumsatzsteuer und unter der Herrschaft der Mehrwertsteuerverordnung zur Anwendung.

3.
3.1
3.1.1 Umstritten ist im vorliegenden Falle primär die Frage, ob es sich bei den von der Beschwerdeführerin gegenüber ihren Klienten erbrachten Leistungen in den Bereichen Fitness, Aerobic, Gymnastik und Spinning als von der Besteuerung ausgenommene Ausbildungsleistungen im Sinne von Art. 18 Ziff. 11 MWSTG handelt, bzw. ob in diesen Leistungen eventuell ein von der Besteuerung ausgenommener Schulungsanteil enthalten ist. Die Beschwerdeführerin geht dabei davon aus, dass die von ihr erbrachten Leistungen nicht mit denjenigen anderer Leistungserbringer vergleichbar sind, die in diesem Bereich tätig sind. Es handelt sich gemäss ihrer Darlegung um ein gerätegestütztes Gesundheitstraining, das individuell auf die Bedürfnisse des jeweiligen Kunden ausgerichtet werde mit dem Ziel, dass der Leistungsempfänger im Hinblick auf die Erreichung seines spezifischen Lernziels ausgebildet und instruiert wird. Es handle sich deshalb um eine Äusbildung, die je nach den konkreten Bedürfnissen des Einzelnen zur Prävention von gesundheitlichen Problemen oder zur Rehabilitation nach Eintritt solcher Probleme erfolge. Als Lernziele werden die Vermeidung oder Behandlung von Gelenk-, Rücken-, Herz-, Kreislaufbeschwerden usw. genannt. Nach Auffassung der
Beschwerdeführerin bestehen diese sowohl in einer motorischen Zielsetzung (z.B. Erlernen von ganz spezifischen Bewegungsabläufen im Fitnessbereich, ohne welche die Übungen falsch durchgeführt würden, was zu Körperschädigungen oder zu ineffizienter Ausführung der Bewegungen führen könne) als auch auf kognitiver Ebene (z.B. Erwerb von neuen Erkenntnissen über Gesundheit sowohl im Sinne der Prävention als auch der Rehabilitation). Im Weiteren geht die Beschwerdeführerin davon aus, dass die von ihr angebotenen Leistungen nicht mit gewöhnlichen Aerobic- oder alltäglichen Gymnastikkursen zu vergleichen sind, weil ihr Angebot in der Schulung der richtigen Ausführung von Übungen und in der Ausbildung im Bereich intermuskulärer Koordination sowie im Verständnis für Trainingsprinzipien und -aufbau bestehe. Hinzu komme im Aerobic und Gymnastikbereich die Verbesserung der kardiopulmonalen Leistungsfähigkeit sowie die Schulung der Beweglichkeit und der Koordination.
3.1.2 Nach dem klaren Wortlaut von Art. 18 Ziff. 11 MWSTG sind von der Besteuerung ausgenommen alle Umsätze im Bereich der Erziehung von Kindern und Jugendlichen, des Unterrichts, der Ausbildung, der

Fortbildung und der beruflichen Umschulung einschliesslich des von Privatlehrern oder Privatschulen erteilten Unterrichts sowie Kurse, Vorträge und andere Veranstaltungen wissenschaftlicher Art. Aufgrund dieser Bestimmung und der bundesgerichtlichen Rechtsprechung sind darunter alle Tätigkeiten zu verstehen, die eng mit einer erzieherischen oder bildenden Zielsetzung zusammenhängen bzw. die vor allem dazu dienen, Wissen zu vermitteln oder zu vertiefen, oder die zumindest dem Erwerb von Kenntnissen oder Fertigkeiten dienen. Andere, darüber hinaus gehende Leistungen, die ausserhalb des Bildungsbereichs anzusiedeln sind, werden von dieser Bestimmung nicht abgedeckt.
Aufgrund der Begriffsbestimmung von Art. 18 Ziff. 11 MWSTG fallen demnach Umsätze, die aufgrund des Zurverfügungstellens von Fitnessgeräten, Sauna- oder Solariumseinrichtungen oder für Betätigungen in den Bereichen Aerobic, Gymnastik oder Spinning erzielt werden, nicht unter die von der Besteuerung ausgenommenen Ausbildungsleistungen. Ebenso zählen auch Kurse, die in diesem Zusammenhang angeboten werden, nicht dazu, weil es sich dabei nicht um Leistungen mit bildendem oder ausbildendem bzw. wissenschaftlichem Charakter handelt.
Selbst wenn Teile der von der Beschwerdeführerin genannten Aktivitäten der Bildung oder Ausbildung zuzuordnen wären, so hätten diese gegenüber der Hauptleistung einen untergeordneten Charakter mit der Folge, dass aufgrund der erbrachten Hauptleistung die genannte Ausnahmebestimmung ebenfalls nicht anzuwenden wäre. Die von der Beschwerdeführerin genannten Leistungen dienen insgesamt der Verbesserung des persönlichen und körperlichen Wohlbefindens der betroffenen Personen und nicht der Aus- und Weiterbildung oder dem Erwerb von Fertigkeiten.
3.1.3 Wenn die Beschwerdeführerin geltend macht, dass es sich bei den gegenüber ihren Leistungsempfängern erbrachten Leistungen ausschliesslich oder überwiegend um Leistungen im Bereich der Bildung oder Ausbildung handelt, so ist sie hierfür beweispflichtig, nachdem es um steuermindernde Tatsachen geht (vgl. dazu Peter Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Auflage, Zürich 2002, S. 454). Dies bedingt einen konkreten Nachweis, z.B. aufgrund von Verträgen, von individuellen Ausbildungsprogrammen oder konkreten Veranstaltungsbelegen, dass es sich um Leistungen im Sinne von Art. 18 Ziff. 11 MWSTG handelt und dass diese den einzelnen Leistungsempfängern auch tatsächlich erbracht werden. Schlichte Behauptungen in der Rechtsschrift oder Prospekte über kostenlose Vortragsreihen genügen diesen Anforderungen nicht.
Nachdem die Beschwerdeführerin für die von ihr behaupteten Tatsachen trotz Beweislast die erforderlichen Beweise nicht erbracht hat, erscheint der von der Vorinstanz festgestellte Sachverhalt nicht als offensichtlich unrichtig (vgl. oben E.1.3). Er ist für das Bundesgericht verbindlich.

3.2 Was die Beschwerdeführerin dagegen vorbringt, trifft nicht zu. Insbesondere kann ihr darin nicht zugestimmt werden, dass es beim Fitnesstraining, beim Spinning, bei Aerobic oder Gymnastik um das Erlernen von Fähigkeiten gehe. Vielmehr handelt es sich dabei - wie dargelegt - primär um die körperliche Ertüchtigung z.B. durch Stärkung der Muskulatur oder der Steigerung des körperlichen Wohlbefindens. Solche Zielsetzungen sind auf jeden Fall nicht dem Unterrichts- bzw. Bildungs- oder Ausbildungsbereich zuzuordnen.
Nicht gefolgt werden kann ihr auch bezüglich der von ihr vertretenen Auffassung im Bereich Leistungseinheit. Wie bereits dargelegt (vgl. Erwägung 3.1.2), kann hier offen bleiben, ob eventuell mit den angebotenen Leistungen verbundene Instruktionen als Ausbildungsleistungen zu qualifizieren sind, weil es sich dabei jedenfalls um Nebenleistungen handeln würde, die das Schicksal der Hauptleistung teilen.

4.
4.1
4.1.1 Die Beschwerdeführerin macht in diesem Zusammenhang eine offensichtlich unrichtige und unvollständige Sachverhaltsfeststellung durch die Vorinstanz geltend. Sie geht davon aus, dass die Eidgenössische Steuerrekurskommission in ihrem Urteil auf die Besonderheiten des zu beurteilenden Sachverhalts nicht eingegangen sei und eine eigentliche Auseinandersetzung mit der von der Beschwerdeführerin vorgetragenen Sachverhaltsdarstellung nicht stattgefunden habe.
4.1.2 Die Eidgenössische Steuerrekurskommission ist im Gegensatz zur Beschwerdeführerin wie das Bundesgericht zum Schluss gekommen, dass aufgrund der Hauptleistung keine Ausbildungsleistung im Sinne von Art. 18 Ziff. 11 MWSTG angenommen werden kann. Welche von mehreren Leistungen als Haupt- bzw. Nebenleistung zu gelten hat, ist eine Rechtsfrage, deren Prüfung aufgrund einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise zu erfolgen hat. Dass für die Beurteilung dieser Frage durch die Vorinstanz auf einen unrichtigen oder unvoll-

ständigen Sachverhalt abgestellt worden wäre, ist nicht ersichtlich.
4.2
4.2.1 Unter dem Gesichtspunkt der Rechtsgleichheit macht die Beschwerdeführerin geltend, dass die Unterwerfung von Fitness-, Aerobic-, Gymnastik- oder Spinningkursen unter die Mehrwertsteuer zu einer rechtsungleichen Behandlung führe, wenn daneben Kletter-, Tennis- oder Judokurse bzw. Ausbildungskurse für Jugend+Sport- Leiter als von der Besteuerung ausgenommene Bildungsleistungen betrachtet würden.
4.2.2 Nach dem in Art. 8 BV verankerten Gebot der rechtsgleichen Behandlung ist die rechtsanwendende Behörde gehalten, gleiche Sachverhalte mit gleichen relevanten Tatsachen gleich zu behandeln, es sei denn, ein sachlicher Grund rechtfertige eine unterschiedliche Behandlung (vgl. BGE 125 I 161 E. 3a S. 163; 123 I 1 E. 6a S. 7).
4.2.3 Aufgrund der von der Eidgenössischen Steuerverwaltung im Zusammenhang mit Art. 18 Ziff. 11 MWSTG entwickelten Praxis ist davon auszugehen, dass zu den nicht zu versteuernden Ausbildungs- oder Unterrichtsleistungen jede Tätigkeit zu zählen ist, die darin besteht, jemanden auf einem bestimmten Gebiet in der Erreichung eines gesteckten Lernzieles durch regelmässige fachliche Instruktion, Betreuung und Kontrolle der erzielten Fortschritte zu fördern. Keine Ausbildungs- oder Unterrichtsleistung wird bei der begleiteten Sportausübung und der Sportanimation erbracht, weshalb sogenannte Aktivferien (z.B. Tennis- oder Langlaufwochen, Bergtouren u.a.m.) nicht zu den von der Steuer ausgenommenen Leistungen zählen (vgl. dazu Branchenbroschüre Nr. 23, Ziffer 18.3 S̈chulung und Sport)̈, ebenso wenig die Leistungen, die im Bereich von Gymnastik, Aerobic, Spinning oder Fitness erbracht werden (s. zum Ganzen auch oben E.2.3).
Mit dieser Differenzierung folgt die Eidgenössische Steuerverwaltung sachlichen Gründen zur Unterscheidung und Abgrenzung von Kursen oder Angeboten, die der Aus-, Fort- und Weiterbildung dienen und damit ganz oder überwiegend Ausbildungs- oder Unterrichtsleistungen darstellen gegenüber den Leistungen, die primär der körperlichen Ertüchtigung oder Leistungsfähigkeit bzw. dem Wohlbefinden dienen. Die getroffene Unterscheidung ist zweckmässig und verstösst nicht gegen das Gleichbehandlungsgebot.

5.
5.1 Mit dem Eventualbegehren verlangt die Beschwerdeführerin die Aufhebung des vorinstanzlichen Entscheides sowie die Festlegung des von der Steuer ausgenommenen Anteils der von der Beschwerdeführerin erzielten Umsätze in den Bereichen Fitness, Aerobic, Gymnastik und Spinning nach pflichtgemässem Ermessen.

5.2 Die Beschwerdeführerin hat in ihrer Steuererklärung die auf die genannten Bereiche entfallenden Bildungsumsätze annäherungsweise ermittelt und ist dabei von einem nicht der Steuer unterliegenden Anteil von 50% ausgegangen. Nachdem die Beschwerde im Hauptpunkt deshalb abzuweisen ist, weil die Gesamtheit der hier zu beurteilenden Leistungen der Beschwerdeführerin vollumfänglich der Mehrwertsteuer unterliegt, ist auch der Eventualantrag abzuweisen.

6.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde erweist sich als unbegründet und ist abzuweisen. Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die bundesgerichtlichen Kosten der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 156 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 153 und 153a OG). Eine Parteientschädigung ist nicht geschuldet (Art. 159 Abs. 2 OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird abgewiesen.

2.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 4’000.– wird der Beschwerdeführerin auferlegt.

3.
Dieses Urteil wird der Beschwerdeführerin, der Eidgenössischen Steuerverwaltung und der Eidgenössischen Steuerrekurskommission schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 22. Oktober 2007
Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Die Gerichtsschreiberin: