Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Abteilung I
A-358/2017

Urteil vom 31. August 2017

Besetzung

Richter Jürg Steiger (Vorsitz),
Richter Michael Beusch, Richter Daniel Riedo,
Gerichtsschreiber Roger Gisclon.

Parteien

A._____,
vertreten durch
Patrick Loosli und Pierre Scheuner, Rechtsanwalt,
Beschwerdeführer,

gegen

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

Gegenstand

MWST 2011 bis 2013 (Bildungsleistungen/Personalverleih).

Sachverhalt:

A.
Der A._____ (fortan: Steuerpflichtiger) ist eine kantonale Sektion des Verbandes B._____ und als eigenständiger Verein nach Art. 60 ff. ZGB organisiert. Er ist seit dem 1. Januar 1995 im Register der steuerpflichtigen Personen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen und bezweckt gemäss seinen Statuten den Zusammenschluss der selbständig erwerbenden Schreinerkader zur Pflege ihres Netzwerkes und zur Wahrung und Förderung ihrer gemeinsamen beruflichen, fachlichen und wirtschaftlichen Interessen im Gebiet. Diesen Zweck sucht der Steuerpflichtige u.a. zu erreichen durch die Förderung der beruflichen Grund- und Weiterbildung (Art. 2 Bst. g der Statuten) und der Durchführung überbetrieblicher Kurse in Zusammenarbeit mit den kantonalen Behörden, wobei diese Aufgabe auch einer verbandseigenen Stiftung übertragen werden kann (Art. 2 Bst. f der Statuten).

B.
Wie in den Statuten vorgesehen, hat der Steuerpflichtige die Durchführung der überbetrieblichen Kurse an die verbandseigene Stiftung C._____ (fortan: Stiftung), welche die Ausbildung im Schreinergewerbe und in anverwandten Berufen bezweckt, übertragen. Da die Stiftung über kein eigenes Personal verfügt, werden administrative Aufgaben, wie zum Beispiel die Buchführung, die Kursadministration, der Raumunterhalt usw. durch den Steuerpflichtigen gegen Entgelt wahrgenommen und mit Mehrwertsteuer in Rechnung gestellt. Die Kurse wiederum werden von Instruktoren durchgeführt, die beim Steuerpflichtigen angestellt sind, wobei zwischen zwei vollamtlichen Instruktoren, für welche der Steuerpflichtige der Stiftung pauschal CHF 252‘250.20 pro Jahr in Rechnung stellt, und Aushilfsinstruktoren, deren Tätigkeit der Stiftung nach dem jeweiligen Stundenaufwand in Rechnung gestellt wird, zu unterscheiden ist.

C.
Zu Beginn des Jahres 2015 führte die ESTV eine Mehrwertsteuerkontrolle des Steuerpflichtigen betreffend die Steuerperioden 2011 bis 2013 durch und stellte dabei fest, dass der Steuerpflichtige der Stiftung Instruktoren zur Verfügung gestellt und diese Leistungen als von der Steuer ausgenommene Bildungsleistungen deklariert hatte. Die ESTV war hingegen der Ansicht, es handle sich dabei um steuerbaren Personalverleih und nahm mittels Einschätzungsmitteilung (EM) Nr. (…) vom 6. Mai 2015 eine Nachbelastung von insgesamt CHF 58‘218.- Mehrwertsteuern vor.

D.
Mit Eingabe vom 3. Juni 2015 bestritt der Steuerpflichtige die EM Nr. (…) und brachte vor, bei den der Nachbelastung zugrunde liegenden Leistungen handle es sich um von der Steuer ausgenommene Bildungsleistungen.

E.
Mit Schreiben vom 13. Januar 2016 wandte sich die ESTV an den Steuerpflichtigen und forderte von diesem zur Abklärung des rechtserheblichen Sachverhalts weitere Unterlagen, wie Rechnungen an die Stiftung betreffend die „Vermietung der Instruktoren“, allfällig vorhandene Verträge zwischen dem Steuerpflichtigen und der Stiftung sowie allfällig vorhandene Verträge zwischen den Instruktoren und dem Steuerpflichtigen bzw. der Stiftung, ein. Mit Eingabe vom 19. Januar 2016 reichte der Steuerpflichtige der ESTV hierauf diverse Unterlagen ein. Darunter befanden sich u.a. Rechnungskopien der Jahre 2011 bis 2013 betreffend die Zurverfügungstellung von Instruktoren und Aushilfen, Rechnungskopien der Jahre 2011 bis 2013 betreffend an die Stiftung erbrachte Sekretariatsleistungen, eine Kopie der Statuten der Stiftung, eine Kopie des Arbeitsvertrags eines vollamtlichen Instruktors sowie eine Kopie des Pflichtenhefts der Stiftung für vollamtliche Instruktoren.

F.
Mit Verfügung vom 25. Mai 2016 bestätigte die ESTV ihre mittels EM Nr. (…) vorgenommene Nachbelastung und begründete dies damit, dass es sich bei der Zurverfügungstellung von Instruktoren an die Stiftung weder um eine von der Steuer ausgenommene Referententätigkeit im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 des Bundesgesetzes vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20) noch um eine im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 12 MWSTG von der Steuer ausgenommene Leistung handle. Gegen diese Verfügung erhob der Steuerpflichtige am 23. Juni 2016 Einsprache.

G.
Mit Einspracheentscheid vom 1. Dezember 2016 hiess die ESTV die Einsprache insoweit teilweise gut, als dass sie die Zurverfügungstellung der Aushilfsinstruktoren als von der Steuer ausgenommene Referententätigkeit anerkannte. Im Ergebnis hielt sie fest, dass sie vom Steuerpflichtigen für die relevanten Steuerperioden zu Recht noch CHF 46‘362.- zuzüglich Verzugszins ab 31. Dezember 2012 nachfordere. Sie begründete die teilweise Gutheissung damit, dass die Aushilfsinstruktoren nicht einem Pflichtenheft der Stiftung unterstünden und ihre Lehrtätigkeit der Stiftung jeweils

nach dem Stundenaufwand in Rechnung gestellt würde. Dahingegen unterstünden die vollamtlichen Instruktoren dem Pflichtenheft der Stiftung und seien in die Arbeitsorganisation der Stiftung integriert. Zudem werde die Tätigkeit der vollamtlichen Instruktoren der Stiftung mit dem Betreff „Vermietung Instruktoren“ (pauschal) in Rechnung gestellt. Hieraus ergebe sich, dass die Leistung des Steuerpflichtigen in Bezug auf die vollamtlichen Instruktoren darin bestehe, der Stiftung geeignetes Personal zur Ausführung der im Pflichtenheft aufgeführten Tätigkeiten zur Verfügung zu stellen. Die in Art. 21 Abs. 2 Ziff. 12 MWSTG genannte Ausnahme könne hierbei im Sinne einer allfälligen Gleichbehandlung im Unrecht nicht zur Anwendung kommen, da der Steuerpflichtige selbst keine Schule betreibe und sich somit nicht auf die diesbezügliche Praxis der ESTV berufen könne.

H.

Gegen diesen Einspracheentscheid lässt der Steuerpflichtige (fortan: Beschwerdeführer) mit Eingabe vom 17. Januar 2017 beim Bundesverwaltungsgericht Beschwerde erheben und beantragen, der Einspracheentscheid der ESTV vom 1. Dezember 2016 sei unter Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten der ESTV aufzuheben. Weiter sei die Steuerforderung für die Steuerperiode 2011 auf CHF 22‘064.-, für die Steuerperiode 2012 auf CHF 24‘030.- und für die Steuerperiode 2013 auf CHF 18‘996.- festzusetzen. Der Beschwerdeführer schulde für die Steuerperioden 2011 bis 2013 nebst der bereits deklarierten und bezahlten Steuer keine weitere Steuer. Zur Begründung bringt der Beschwerdeführer im Wesentlichen vor, er sei von der Stiftung beauftragt worden, konkrete Leistungen zu erbringen und nicht bloss geeignetes Personal zur Verfügung zu stellen. Die vom Beschwerdeführer zu erbringenden Leistungen erfassten nebst der Durchführung der Schulungen auch die Administration der Stiftung, wobei die entsprechenden Kosten der Stiftung separat mit Mehrwertsteuer in Rechnung gestellt würden. Entsprechend der Steuerausnahme von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 MWSTG erfolge für die Referententätigkeit keine Belastung mit Mehrwertsteuer. Sollte es sich beim Einsatz der vollamtlichen Instruktoren nicht um eine von der Steuer ausgenommene Referententätigkeit, sondern um Personalverleih handeln, sei dieser gemäss der Verwaltungspraxis unter Art. 21 Abs. 2 Ziff. 12 MWSTG zu subsumieren und somit ebenfalls als von der Steuer ausgenommen zu qualifizieren, da der Beschwerdeführer – entgegen der Ansicht der ESTV – sehr wohl eine Schule betreibe.

I.
In ihrer Vernehmlassung vom 1. März 2017 beantragt die ESTV die kostenfällige Abweisung der Beschwerde und hält im Wesentlichen an der bereits in ihrem Einspracheentscheid formulierten Begründung fest. Der seitens des Beschwerdeführers ins Feld geführten Eventualbegründung, wonach er eine Schule betreibe und somit die im Streit liegenden Leistungen gemäss der Verwaltungspraxis auch dann von der Steuer ausgenommen seien, wenn es sich dabei um Personalverleih handle, entgegnet die ESTV, sie erachte es als nicht erwiesen, dass der Beschwerdeführer eine Schule betreibe. Dazu fehlten der Beschwerde eindeutige Beweismittel, wie zum Beispiel vom Beschwerdeführer an die Teilnehmer ausgestellte Rechnungen.

J.
Auf die detaillierten Vorbringen der Parteien wird – soweit sie entscheidwesentlich sind – in den Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.
1.1 Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 VwVG (Art. 31 VGG). Soweit das VGG nichts anderes bestimmt, richtet sich das Verfahren nach den Vorschriften des VwVG (Art. 37 VGG).

1.2 Der Beschwerdeführer ficht einen Einspracheentscheid der ESTV betreffend die Nachbelastung von Mehrwertsteuern an. Der Einspracheentscheid stellt eine Verfügung im Sinne von Art. 5 VwVG dar. Eine Ausnahme in sachlicher Hinsicht nach Art. 32 VGG liegt nicht vor und die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist somit zur Beurteilung dieser Beschwerde sachlich und funktionell zuständig (Art. 31 VGG). Der Beschwerdeführer ist zur Beschwerdeführung berechtigt (Art. 48 VwVG), hat die Beschwerde frist- und formgerecht eingereicht (Art. 50 und 52 VwVG) und den Kostenvorschuss rechtzeitig bezahlt (Art. 63 Abs. 4 VwVG), weshalb auf die Beschwerde einzutreten ist.

1.3 Das Bundesverwaltungsgericht kann einen angefochtenen Entscheid in vollem Umfang überprüfen. Der Beschwerdeführer kann neben der Ver-

letzung von Bundesrecht und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 VwVG).

1.4

1.4.1 Die für die Entscheidfindung (Rechtsanwendung) vorzunehmende Tatsachenfeststellung setzt voraus, dass die Sachlage korrekt und vollständig ermittelt wurde. Das Verwaltungsverfahren und die Verwaltungsrechtspflege werden deshalb grundsätzlich von der Untersuchungsmaxime beherrscht (Art. 12 VwVG; vgl. auch E. 1.3). Demnach muss die entscheidende Behörde den Sachverhalt von sich aus abklären. Sie trägt die Beweisführungslast (sog. subjektive oder formelle Beweislast). Der Untersuchungsgrundsatz wird im Mehrwertsteuerverfahren indes dadurch relativiert, dass der steuerpflichtigen Person spezialgesetzlich statuierte Mitwirkungspflichten auferlegt werden (vgl. Art. 13 VwVG; BVGE 2009/60 E. 2.1.2). Dazu zählt namentlich das im Mehrwertsteuerrecht geltende Selbstveranlagungsprinzip (BGE 137 II 136 E. 6.2; Urteile des BGer 2C_353/2013 vom 23. Oktober 2013 E. 3.3, 2C_970/2012 vom 1. April 2013 E. 4.1).

1.4.2 Im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht gilt der Grundsatz der freien Beweiswürdigung (BGE 130 II 485 E. 3.2). 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 – in analoger Anwendung von Art. 8 ZGB – 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).

2.

2.1 Der Mehrwertsteuer unterliegen u.a. die im Inland durch steuerpflichtige Personen gegen Entgelt erbrachten Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen (Art. 1 Abs. 2 Bst. a i.V.m. Art. 3 Bst. d und e sowie

Art. 18 Abs. 1 MWSTG). Sie sind steuerbar, soweit das Gesetz keine Ausnahme vorsieht (vgl. Art. 21 und 23 MWSTG).

2.2

2.2.1 Im Mehrwertsteuerrecht stellt jede einzelne Leistung grundsätzlich ein selbständiges Steuerobjekt dar, das heisst voneinander unabhängige Leistungen werden selbständig behandelt (Art. 19 Abs. 1 MWSTG; FELIX GEIGER, in: Schluckebier/Geiger [Hrsg.], MWSTG-Kommentar, Zürich 2012, Art. 19 N. 1).

Leistungen, die miteinander verbunden sind (sog. Leistungskomplexe), werden mehrwertsteuerlich jedoch dann als einheitlicher wirtschaftlicher Vorgang betrachtet, wenn sie wirtschaftlich derart eng zusammen gehören und ineinander greifen, dass sie ein unteilbares Ganzes bilden. Dabei wird zwischen einer Gesamtleistung und einer Hauptleistung mit akzessorischer Nebenleistung unterschieden (Art. 19 Abs. 3 und 4 MWSTG; Urteil des BVGer A-1266/2013 vom 5. November 2013 E. 2.2).

2.2.2 Eine Gesamtleistung, welche als einheitlicher wirtschaftlicher Vorgang behandelt wird, liegt vor, wenn mehrere Leistungen wirtschaftlich derart eng zusammen gehören und ineinander greifen, 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 (Urteile des BGer 2A.567/2006 vom 25. April 2007 E. 4.3; 2A.452/2003 vom 4. März 2004 E. 4, veröffentlicht in: Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 75 401; BVGE 2007/14 E. 2.3, Urteile des BVGer A-517/2012 vom 9. Januar 2013 E. 2.3.1, A-2572/2010 vom 26. August 2011 E. 3.3). 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 A-1266/2013 E. 2.2.1).

2.2.3 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 bundesgerichtlicher Rechtsprechung 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 (zum Ganzen: Urteile des BGer 2A.40/2007 vom 14. November 2007 E. 2.2, 2A.452/2003 vom 4. März 2004 E. 3.2, veröffentlicht in: ASA 75 401; BVGE 2007/14 E. 2.3.1, Urteile des BVGer A-2572/2010 und A-2574/2010 vom 26. August 2011 E. 3.3.1 f.; vgl. dazu ALOIS CAMENZIND, Einheitlichkeit der Leistung im Mehrwertsteuerrecht, in: IFF-Forum für Steuerrecht 2004, S. 240 ff. insb. Ziff. 3.2 und 6.3 mit Hinweisen und die dort zusammengefasste Judikatur).

2.2.4 Welche Konstellation – Gesamtleistung oder Haupt- mit Nebenleistung – im konkreten Einzelfall anzunehmen ist, beurteilt sich in Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, welche der zivilrechtlichen Beurteilung vorgeht (Urteile des BGer 2A.756/2006 vom 22. Oktober 2007 E. 2.4, 2A.567/2006 vom 25. April 2007 E. 4.3, 2A.452/2003 vom 4. März 2004 E. 3.2, E. 6.1). Zudem ist diese Frage primär aus der Sicht des Verbrauchers, d.h. des Leistungsempfängers, zu beantworten (Urteil des BGer 2A.452/2003 vom 4. März 2003 E. 3.2; statt vieler: Urteil des BVGer A-517/2012 vom 9. Januar 2013 E. 2.3.3). Massgeblich ist die allgemeine Verkehrsauffassung einer bestimmten Verbrauchergruppe. Der subjektive Parteiwille ist sekundär (Urteil des BVGer A-1558/2006 vom 3. Dezember 2009 E. 3.4).

2.3 Gemäss Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 Bst. b MWSTG ist u.a. die Referententätigkeit von der Steuer ausgenommen, und zwar unabhängig davon, ob das Honorar der unterrichtenden Person oder ihrem Arbeitgeber ausgerichtet wird. Die Verwaltungspraxis definiert die Referententätigkeit als mündliche Abhandlung eines bestimmten Themas anlässlich einer Veranstaltung, wobei dieser die Lehrtätigkeit an öffentlichen und privaten (Weiter-)Bildungsstätten gleichgestellt wird (vgl. MWST-Branchen-Info 20 „Bildung“, Ziff. 1.7).

2.4 Die Zurverfügungstellung von Personal bzw. der Personalverleih ist grundsätzlich steuerbar (vgl. Urteil des BGer 2C_612/2007 vom 7. April 2008 E. 7.4; Urteil des BVGer A-2628/2012 vom 5. Februar 2013 E. 2.4; REGINE SCHLUCKEBIER, in: Geiger/Schluckebier [Hrsg.], MWSTG, Kom-

mentar, Art. 21 N. 55). Von der Steuer ausgenommen ist hingegen das Zurverfügungstellen von Personal durch religiöse oder weltanschauliche, nichtgewinnstrebige Einrichtungen für Zwecke der Krankenbehandlung, der Sozialhilfe und der sozialen Sicherheit, der Kinder- und Jugendbetreuung, der Erziehung und Bildung sowie für kirchliche, karitative und gemeinnützige Zwecke (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 12 MWSTG).

Gemäss der Verwaltungspraxis sind die für die Steuerausnahme geltenden Anforderungen an die verleihende Einrichtung dann erfüllt, wenn diese nichtgewinnstrebig ist. Als Beispiele hierfür werden (religiöse) Ordensgemeinschaften und Diakonissenhäuser, Schulorden, andere gemeinnützige Institutionen und Organisationen (Art. 3 Bst. j MWSTG; z.B. Hilfswerke, Spitex-Organisationen oder Frauenzentralen) sowie öffentliche Einrichtungen, wie beispielsweise Spitäler, Altersresidenzen, Schulen und Universitäten, nicht jedoch die nach kaufmännischen Grundsätzen geführten Unternehmen (z.B. SBB, Post oder Transportunternehmen) genannt (vgl. MWST-Info 04 „Steuerobjekt“ [fortan: MI 04], Ziff. 6.13). Steuerbar ist der Personalverleih gemäss der Verwaltungspraxis hingegen insbesondere dann, wenn er durch einen gewerbsmässigen Personalverleiher, der nach den Richtlinien des Bundesgesetzes vom 6. Oktober 1989 über die Arbeitsvermittlung und den Personalverleih (AVG, SR 823.11) beziehungsweise der dazugehörenden Verordnung vom 16. Januar 1991 über die Arbeitsvermittlung und den Personalverleih (AVV, SR 823.111) um eine entsprechende Betriebsbewilligung ersuchen muss. Ebenfalls steuerbar ist der Personalverleih, wenn dieser für administrative oder Beratungszwecke erfolgt (MI 04, Ziff. 6.13).

2.5

2.5.1 Die in Art. 21 MWSTG aufgeführten Steuerausnahmen gelten als sog. "unechte" Steuerbefreiungen. Dies bedeutet, dass derjenige, welcher den Umsatz erbringt, infolge der fehlenden Vorsteuerabzugsmöglichkeit mit der Steuer auf den Eingangsleistungen belastet bleibt oder diese verdeckt auf die Leistungsempfänger überwälzt. Es wird aufgrund der Systemwidrigkeit dieser in Art. 21 MWSTG genannten Steuerausnahmen davon ausgegangen, dass diese "eher restriktiv" bzw. zumindest nicht extensiv zu handhaben sind (BGE 124 II 372 E. 6a, BGE 124 II 193 E. 5e; Urteil des BGer 2A.305/2002 vom 6. Januar 2003 E. 3.2; Urteil des BVGer A-2999/2007 vom 12. Februar 2010 E. 2.4). Primär sind die Ausnahmebestimmungen nach Art. 21 MWSTG (wie andere Rechtsnormen auch) aber weder extensiv noch restriktiv, sondern nach ihrem Sinn und Zweck "richtig" auszulegen (statt vieler: BGE 138 II 251 E. 2.3.3; Urteile des BVGer

A-5431/2015 vom 28. April 2016 E. 2.3.1; A-3112/2015 vom 22. Oktober 2015 E. 3.3.1; MICHAEL BEUSCH, in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015 [nachfolgend: MWSTG-Kommentar 2015], Auslegung N. 27 f.).

2.5.2 Nach Art. 21 Abs. 3 MWSTG bestimmt sich die Frage, ob eine Leistung von der Steuer ausgenommen ist, ausschliesslich nach deren Gehalt und unabhängig davon, wer die Leistung erbringt oder empfängt. Vorbehalten bleiben nach Art. 21 Abs. 4 MWSTG jene Ausnahmetatbestände, die an eine subjektive Eigenschaft von Leistungserbringer oder -empfänger anknüpfen. In diesen Fällen gilt die Ausnahme nur für Leistungen, die von einer Person mit diesen Eigenschaften erbracht oder empfangen werden. Art. 21 Abs. 3 und 4 MWSTG greifen somit nur dann, wenn es sich um Vorleistungen handelt, die ebenfalls unter die Steuerausnahmen von Art. 21 Abs. 2 MWSTG fallen (vgl. BVGE 2016/23 E. 2.3.3; ALOIS CAMENZIND et al., Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 3. Aufl. 2012, Rz. 1380).

Vorleistungen, die zwar in eine von der Steuer ausgenommene Leistung einfliessen, jedoch nach ihrem Gehalt nicht im Ausnahmekatalog enthalten und somit steuerbar sind, fallen nicht unter Art. 21 Abs. 3 MWSTG (BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, Langenthal 2010, § 4 N 93). Nicht erfasst sind namentlich Verwaltungs- und Organisationsdienstleistungen, die als selbständige Leistungen erbracht werden (ALOIS CAMENZIND et al., a.a.O., Rz. 1380; vgl. auch ANNE TISSOT BENEDETTO, MWSTG-Kommentar 2015, Art. 21 N. 454). Ziel von Art. 21 Abs. 3 und 4 MWSTG ist es, im Sinne der Neutralität der Mehrwertsteuer den Wirtschaftsteilnehmern zu ermöglichen, dasjenige Organisationsmodell zu wählen, das ihnen, rein wirtschaftlich betrachtet, am besten zusagt, ohne Gefahr zu laufen, dass ihre Umsätze von der in Art. 21 Abs. 2 MWSTG vorgesehenen Befreiung ausgeschlossen werden (REGINE SCHLUCKEBIER, in: Geiger/Schluckebier [Hrsg.], MWSTG, Kommentar, Art. 21 N. 154; zum Ganzen: BVGE 2016/23 E. 2.3.3).

Soweit sich die Steuerausnahme für eine Leistung nach dem Gehalt der Leistung richtet (Art. 21 Abs. 3 MWSTG), muss für die betreffende Leistung der spezifische und wesentliche Gehalt der ausgenommenen Leistung bestimmt werden. Welches der spezifische und wesentliche Gehalt ist, ist für jede von der Steuer ausgenommene Leistung gesondert zu beurteilen. Bei der Bestimmung des wesentlichen Gehalts sind auch die in Art. 19 MWSTG

beschriebenen Grundsätze (i.e. ob eine Haupt- und Nebenleistung, eine Gesamtleistung oder mehrere unabhängige Leistungen vorliegen) zu beachten. Der Auftragnehmer, an den die Dienstleistung ausgelagert wird, muss Leistungserbringer für den Bereich werden, der den spezifischen und wesentlichen Gehalt der von der Steuer ausgenommenen Leistung ausmacht (REGINE SCHLUCKEBIER, in: Geiger/Schluckebier [Hrsg.], MWSTG, Kommentar, Art. 21 N. 155 f.).

2.6 Der in Art. 8 BV verankerte Grundsatz der Rechtsgleichheit verlangt, dass Gleiches nach Massgabe seiner Gleichheit gleich und Ungleiches nach Massgabe seiner Ungleichheit ungleich behandelt wird (BGE 134 I 23 E. 9.1; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 7. Aufl. 2016, Rz. 572). Ein Anspruch auf Gleichbehandlung im Unrecht wird nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung indes nur ausnahmsweise anerkannt (BGE 132 II 485 E. 8.6 mit Hinweis). Hierzu bedarf es, dass eine rechtsanwendende Behörde eine eigentliche gesetzwidrige Praxis pflegt und überdies zu erkennen gibt, auch in Zukunft nicht davon abweichen zu wollen (ausführlich: Urteil des BVGer A-704/2013 vom 28. November 2013 E. 4).

3.

3.1 Weil das Steuerrecht an wirtschaftliche Verhältnisse anknüpft, hat die Analyse des Steuersachverhalts sowohl unter wirtschaftlichen als auch unter zivilrechtlichen Aspekten zu erfolgen. Zu klären ist dabei, ob das zivilrechtliche Erscheinungsbild dem wirtschaftlichen Vorgang entspricht oder nicht (ERNST BLUMENSTEIN/ PETER LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 7. Aufl. 2016, S. 35 ff.). Auch bei der Mehrwertsteuer ist dort, wo die zivilrechtliche Ausgestaltung eines Sachverhalts nicht den wirtschaftlichen Verhältnissen entspricht, auf das tatsächliche wirtschaftliche Ergebnis abzustellen (vgl. Urteil des BGer 2A.61/2006 vom 29. November 2006 E. 3.1; ALOIS CAMENZIND et al., a.a.O., Rz. 173).

3.2 Ausgangspunkt der zivilrechtlichen Qualifikation des Vertrages ist der übereinstimmende wirkliche Wille beider Vertragsparteien. Es gilt, diesen Parteiwillen zu ermitteln, womit zu fragen ist, was die Parteien wirklich wollten (WOLFGANG WIEGAND, in: Basler Kommentar, Obligationenrecht, 6. Aufl. 2015, Art. 18 OR N. 7 ff. S. 134 ff.).

3.3 Personalverleih liegt vor, wenn ein Arbeitgeber Arbeitskräfte einem anderen Unternehmen gegen Entgelt überlässt. Der beliehene Unternehmer kann demnach vorübergehend über die Arbeitnehmer verfügen und sie in

seinem Betrieb einsetzen (ALOIS CAMENZIND, in: Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Kompetenzzentrum MWST der Treuhandkammer [Hrsg.], Art. 14 MWSTG N. 110; Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 12. Januar 2005 [SRK 2003-109] E. 3a). Was den Personalverleih charakterisiert (und somit beispielsweise vom Auftrag abgrenzt), wird insbesondere in Art. 26 AVV näher umschrieben. Demnach gilt als Verleiher, wer einen Arbeitnehmer einem Einsatzbetrieb überlässt, indem er diesem wesentliche Weisungsbefugnisse gegenüber dem Arbeitnehmer abtritt (Art. 26 Abs. 1 AVV). Auf eine Verleihtätigkeit kann gemäss Art. 26 Abs. 2 AVV namentlich auch geschlossen werden, wenn (Bst. a) der Arbeitnehmer in persönlicher, organisatorischer, sachlicher und zeitlicher Hinsicht in die Arbeitsorganisation des Einsatzbetriebes eingebunden wird, (Bst. b) der Arbeitnehmer die Arbeiten mit Werkzeugen, Material oder Geräten des Einsatzbetriebes ausführt und (Bst. c) der Einsatzbetrieb die Gefahr für die Schlechterfüllung des Vertrages trägt.

Das Bundesgericht hat in steter Rechtsprechung festgehalten, dass die Abgrenzung zwischen Personalverleih und einfachem Auftrag anhand einer individuellen Abgrenzung im Einzelfall erfolgen soll (Urteile des BGer 2C_543/2014 vom 26. November 2014 E. 2.4; 2C_356/2012 vom 11. Februar 2013 E. 4.2.2; 2A.425/2006 vom 30. April 2007 E. 3.2). Nach dem Bundesgericht wie auch nach der Lehre wird jedoch das Weisungsrecht als massgebliches Abgrenzungskriterium zwischen Auftrag und Personalverleih anerkannt (vgl. anstatt vieler: Urteil des BGer 2C_356/2012 E. 3.6; MICHAEL KULL/EVA-MARIA SOMMER-BÄNI, Personalverleih oder einfacher Auftrag?, AJP 2016, S. 779; ROLAND BACHMANN, Verdeckter Personalverleih: Aspekte zur rechtlichen Ausgestaltung, zur Bewilligungspflicht, zum Konzernverleih und zum Verleih mit Auslandsberührung, Mitteilungen des Instituts für Schweizerisches Arbeitsrecht [ArbR] 2010 S. 59; CHRISTIAN DRECHSLER, Personalverleih: unscharfe Grenzen, AJP 2010, S. 315). Für die tatsächliche Übertragung der Weisungsbefugnisse ist erforderlich, dass der Arbeitnehmer im Einsatzbetrieb des Dritten tätig ist, wie wenn dieser sein Arbeitgeber wäre. Mit anderen Worten wird der Arbeitnehmer in die Betriebsorganisation des Dritten eingegliedert, wobei jedoch das Arbeitsverhältnis mit dem Verleiher fortbesteht. Indizien für die besagte Eingliederung des Arbeitnehmers in die Betriebsorganisation des Dritten sind u.a. (vgl. ROLAND BACHMANN, a.a.O., S. 60 f.):

- Der Arbeitnehmer benutzt die Arbeitsgeräte, die ihm der Einsatzbetrieb zur Verfügung stellt.

- Der Arbeitnehmer hat im Einsatzbetrieb einen Vorgesetzten, dem er rapportieren muss, oder die im Einsatzbetrieb beschäftigten Personen rapportieren dem Arbeitnehmer.

- Der Einsatzbetrieb erlässt Weisungen über das Verhalten des Arbeitnehmers im Betrieb sowie betreffend die Geheimhaltung von Fabrikations- und Geschäftsgeheimnissen.

- Der Personalverleiher kann auf die Art und Weise der Arbeitsausführung im Einsatzbetrieb keinen Einfluss nehmen.

- Die Überwachung und Instruktion bezüglich der konkreten Arbeitsausführung vor Ort ist Sache des Einsatzbetriebes, nicht des Personalverleihers.

Nach einer anderen in der Lehre vertretenen Auffassung ist die zentrale Frage für die Abgrenzung von Auftrag und Personalverleih letztlich, ob der Leistungserbringer und der Leistungsempfänger miteinander die Erbringung einer bestimmten Arbeitsleistung oder die Zurverfügungstellung einer Fachkraft (für bestimmte Arbeiten) vereinbaren, wobei die Übertragung wesentlicher Weisungsbefugnisse lediglich die logische und zwingende Konsequenz des Letzteren ist (CHRISTOPH SENTI, Auftrag oder Personalverleih?, Rechtliche Gratwanderung mit drastischen Folgen, AJP 2013, S. 360). Falls die Ausführung eines bestimmten Auftrags wesentlicher Vertragspunkt ist, hat es den Leistungsempfänger – im Prinzip – nicht zu kümmern, wer diese Dienstleistung ausführt. Es spielt an sich nicht einmal eine Rolle, ob und welche Erfahrung und/oder Qualifikationen der ausführende Arbeitnehmer besitzt. Für den Leistungsempfänger steht die vertragsgemässe und gehörige Erledigung des Auftrages im Zentrum. Wird der Auftrag, aus welchen Gründen auch immer, nicht ordentlich ausgeführt, wird der Leistungsempfänger gegenüber dem Leistungserbringer die ihm zustehenden Mängelrechte geltend machen. Beim Personalverleih wiederum tritt die Ausführung der Arbeit gegenüber dem Kriterium der ausführenden Person in den Hintergrund: Ein Personalverleiher hat keine Arbeitsleistung zu erbringen, seine vertragliche Verpflichtung besteht einzig in der Überlassung eines geeigneten Arbeitnehmers. Die Haftung des Personalverleihers beschränkt sich demnach auf die richtige Auswahl des verliehenen Arbeitnehmers, während für die Instruktion und Überwachung des Arbeitnehmers der Einsatzbetrieb zuständig ist (SENTI, a.a.O., S. 360).

4.

4.1 Im vorliegenden Fall ist der zu beurteilende Sachverhalt weitgehend unbestritten. So ist unbestritten, dass die beiden vollamtlichen Instruktoren zumindest formell beim Beschwerdeführer angestellt sind, tatsächlich aber – i.e. abgesehen der vom Beschwerdeführer geltend gemachten Einsätzen für dessen Aus- und Weiterbildungsangebote – für die Stiftung tätig sind. Unbestritten ist des Weiteren, dass die Aufgaben der vollamtlichen Instruktoren für die Stiftung nebst dem Halten des Unterrichts (inkl. Vor- und Nachbereitung) auch diverse administrative Tätigkeiten mitumfassen. Im Unterschied zu den unterrichtsbezogenen Tätigkeiten werden die administrativen Arbeiten der vollamtlichen Instruktoren seitens des Beschwerdeführers der Stiftung jedoch nicht pauschal, sondern stundenweise in Rechnung gestellt. Unklar bzw. bestritten bleibt hingegen, ob der Beschwerdeführer selbst eine Schule betreibt.

4.2 In rechtlicher Hinsicht ist streitig und zu prüfen, ob die ESTV die Tätigkeit der vollamtlichen Instruktoren zugunsten der Stiftung zurecht als steuerbare Leistung des Beschwerdeführers qualifiziert hat.

Hierzu ist vorab zu klären, ob es sich bei der betreffenden Leistung des Beschwerdeführers um eine von Steuer ausgenommene Bildungsleistung im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 MWSTG oder um steuerbaren Personalverleih handelt.

5.

5.1 Um festzustellen, ob die im Streit stehende Leistung des Beschwerdeführers unter die Steuerausnahme von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 MWSTG zu subsumieren ist oder als Personalverleih zu werten ist, muss deren spezifischer und wesentlicher Gehalt bestimmt werden (E. 2.5.2), wobei auf den wirtschaftlichen bzw. tatsächlichen Gehalt der Leistung abzustellen ist, soweit dieser der zivilrechtlichen Gestaltung der Leistung nicht entspricht (E. 3.1).

5.2 Vorliegend liegt kein schriftlicher Vertrag vor, der die Leistungsbeziehung zwischen dem Beschwerdeführer und der Stiftung regelt. Der Gehalt der vom Beschwerdeführer erbrachten Leistung ist somit auf Basis anderweitiger Unterlagen zu erörtern, die entsprechende Anhaltspunkte enthalten. Dies sind insbesondere der Arbeitsvertrag zwischen dem Beschwerdeführer und einem der vollamtlichen Instruktoren (fortan: Arbeitsvertrag) mitsamt dem seitens der Stiftung erstellten Pflichtenheft für vollamtliche In-

struktoren, welches Bestandteil des Arbeitsvertrages bildet (fortan: Pflichtenheft), die Statuten der Stiftung sowie die vom Beschwerdeführer an die Stiftung gestellten Rechnungen.

5.2.1 Aus dem Arbeitsvertrag ergibt sich vorab, dass der Beschwerdeführer den Instruktor anstellt. Weiter sind im Arbeitsvertrag die üblichen Abreden betreffend Lohn, Arbeitszeiten (mit Verweis auf den entsprechenden GAV), Krankheit, Unfall, Militärdienst, weitere Absenzen, Spesenvergütung (mit Verweis auf den entsprechenden GAV) sowie die Kündigungsmodalitäten geregelt. Die Aufgaben und Kompetenzen, die dem Instruktor kraft Arbeitsvertrags aufgetragen bzw. eingeräumt werden, sind hingegen nicht im Arbeitsvertrag selber erläutert. Diesbezüglich wird global auf das Pflichtenheft verwiesen.

Das Pflichtenheft wiederum verweist einleitend darauf, dass die Statuten der Stiftung gelten. In den genannten Statuten ist in § 7 geregelt, dass die Geschäftsleitung der Stiftung vom Geschäftsleiter des Beschwerdeführers wahrgenommen werde. Ihm unterstünden auch die Kursleiter. Gemäss § 12 der Statuten werden die Aufgaben und Kompetenzen der Geschäftsleitung ebenfalls in einem Pflichtenheft der Stiftung geregelt.

Das Pflichtenheft (für vollamtliche Instruktoren) umschreibt die Kompetenzen der Instruktoren wie folgt (Pflichtenheft, Ziff. 1.1): „Der Instruktor vollzieht die im Pflichtenheft und Reglement umschriebenen Aufgaben selbständig. Wenn das Pflichtenheft eine Aufgabe nicht umschreibt, so sind die Weisungen des Geschäftsleiters massgebend.“ Unter dem Titel „Unterstellung“ (Pflichtenheft, Ziff. 1.2) wird klargestellt, dass der Instruktor dem Geschäftsleiter (der Stiftung) untersteht. Sodann ist der Instruktor für die Wartung der Werkstätten und Theorieräume zuständig und sorgt für einen gebrauchsbereiten Zustand der Werkzeuge usw. Anträge auf grössere Reparaturen, Revisionen und Neuanschaffungen richtet er an den Geschäftsleiter. Will der Instruktor die Infrastruktur für eigene Arbeiten verwenden, ist dies im Übrigen nur mit vorgängiger Einwilligung des Geschäftsleiters gestattet (Pflichtenheft, Ziff. 1.4). Weiter führt der Instruktor über seine Tätigkeit einen Arbeitsrapport, in welchen der Geschäftsleiter sowie der Stiftungsrat Einblick hat (Pflichtenheft, Ziff. 1.5). Der Stiftung ist die regelmässige Weiterbildung der Instruktoren ein Anliegen. Entsprechende Aktivitäten der Instruktoren müssen jeweils vom Stiftungsrat genehmigt werden (Pflichtenheft, Ziff. 1.6). Weiter ist in den Ziffern 2 und 3 des Pflichtenhefts der Aufgabenbereich der Instruktoren näher umschrieben. Dabei fällt ins Auge, dass der Instruktor nebst seinen unterrichtsspezifischen Tätigkeiten

den Geschäftsleiter bei dessen Aufgaben unterstützt und die Kursadministration in Zusammenarbeit mit dem Geschäftsleiter erfolgt.

5.2.2 Aus den Rechnungen des Beschwerdeführers geht hervor, dass dieser der Stiftung für die unterrichtsbezogenen Tätigkeiten der zwei vollamtlichen Instruktoren pauschal CHF 252‘250.20 pro Jahr fakturiert, wobei die vom Beschwerdeführer erbrachte Leistung als „Vermietung Instruktoren“ bezeichnet wird, während die administrativen Arbeiten der vollamtlichen Instruktoren – zusammen mit den administrativen Arbeiten, die weitere Mitarbeiter des Beschwerdeführers für die Stiftung erbringen – stundenweise in Rechnung gestellt werden.

5.3

5.3.1 Die in den vorangegangenen Erwägungen (E. 5.2) zitierten und auf ihren Inhalt analysierten Unterlagen deuten allesamt darauf hin, dass die vollamtlichen Instruktoren in die Betriebsorganisation der Stiftung eingegliedert bzw. dort tätig sind, wie wenn die Stiftung deren Arbeitgeberin wäre. Das ist schon daraus ersichtlich, dass der Arbeitsvertrag selbst die Aufgaben und Kompetenzen der Instruktoren gar nicht definiert, sondern global auf das Pflichtenheft (der Stiftung) verweist, welches den eigentlichen Tätigkeitsbereich der Instruktoren umschreibt und klarstellt, dass die Instruktoren dem Geschäftsleiter der Stiftung unterstellt sind, i.e. Letzterer betreffend die Instruktoren und ihre Tätigkeit für die Stiftung – soweit das Pflichtenheft nichts vorsieht – vollumfänglich weisungsbefugt ist.

5.3.2 Diese Übertragung der Weisungsbefugnisse über die vollamtlichen Instruktoren an die Stiftung gilt nach dem Bundesgericht und der Lehre als massgebliches Abgrenzungskriterium zwischen Auftrag und Personalverleih (E. 3.3). Mit anderen Worten deutet die besagte Übertragung der Weisungsbefugnisse stark darauf hin, dass das Leistungsverhältnis zwischen dem Beschwerdeführer und der Stiftung nicht einen Auftrag im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 MWSTG, i.e. das Erbringen von Bildungsleistungen, sondern das Zurverfügungstellen von Personal zum Gegenstand hat. Da überdies keinerlei Hinweise dafür ersichtlich sind, dass die zur Verfügung stehenden Unterlagen (i.e. insbesondere der Arbeitsvertrag mitsamt Pflichtenheft sowie die Rechnungen) nicht dem tatsächlich gelebten, i.e. dem wirtschaftlichen bzw. tatsächlichen Gehalt der Leistung, entsprechen würden, ist auf diese abzustellen (E. 1.4.2 und 3.1).

5.4 Somit ist festzuhalten, dass der Gehalt der zu beurteilenden Leistung nicht einer Bildungsleistung im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 MWSTG

entspricht, sondern der (grundsätzlich steuerbaren) Zurverfügungstellung von Personal. Was der Beschwerdeführer hiergegen vorbringt, vermag nicht zu überzeugen:

5.4.1 Der Beschwerdeführer macht u.a. geltend, die Leistungen der vollamtlichen Instruktoren und der Aushilfsinstruktoren unterschieden sich einzig nach der Art der Rechnungsstellung, i.e. pauschal oder stundenweise, was jedoch für die Qualifikation der Leistung nicht entscheidend sein könne. Gleichermassen könne es nicht von Bedeutung sein, dass der Beschwerdeführer die Leistung der vollamtlichen Instruktoren in der Rechnung als „Vermietung von Instruktoren“ bezeichne. Überdies könne es für die Qualifikation der Leistung nicht entscheidend sein, dass die beiden vollamtlichen Instruktoren über ein Pflichtenheft verfügten, die Aushilfsinstruktoren hingegen nicht.

Dem Beschwerdeführer ist insofern zuzustimmen, als dass es für die Qualifikation einer Leistung nicht entscheidend sein kann, ob nach Stundenaufwand oder mittels Pauschale fakturiert wird. Ebenso ist das Vorbringen korrekt, dass die Bezeichnung einer Leistung in der Rechnung für die mehrwertsteuerliche Qualifikation der Leistung nicht entscheidend ist. Sehr wohl entscheidend für die steuerliche Qualifikation der Leistungen des Beschwerdeführers ist in vorliegendem Falle hingegen der Umstand, dass die vollamtlichen Instruktoren im Gegensatz zu den Aushilfsinstruktoren für die Stiftung arbeiten, wie wenn diese ihre Arbeitgeberin wäre, sie also in die Betriebsorganisation der Stiftung integriert sind und die Weisungen der entsprechenden Geschäftsleitung zu befolgen haben (E. 5.3). Damit liegt die Leistung des Beschwerdeführers in Bezug auf die vollamtlichen Instruktoren lediglich noch darin, der Stiftung geeignetes Personal zur Verfügung zu stellen, womit sich hierfür steuerlich eine andere Qualifikation aufdrängt, als für die vom Beschwerdeführer bzw. seinen Aushilfsinstruktoren erbrachten Bildungsleistungen (E. 2.3 f.).

5.4.2 Weiter bringt der Beschwerdeführer vor, die administrativen Arbeiten der vollamtlichen Instruktoren müssten nicht noch zusätzlich nach effektivem Aufwand abgerechnet werden, wenn es sich bei der pauschalen Verrechnung der Referententätigkeit um Personalverleih handeln würde.

Auch damit kann der Beschwerdeführer nichts zu seinen Gunsten ableiten. Wie schon in E. 5.4.1 angedeutet, vermag die Art der Rechnungsstellung den Gehalt der dahinterstehenden Leistung nicht verändern. Mit anderen

Worten bleibt es auch dann beim Personalverleih, wenn dieser zum Teil pauschal und zum Teil stundenweise fakturiert wird.

5.4.3 Vor dem Hintergrund, dass der Gehalt der Leistung des Beschwerdeführers (lediglich) darin besteht, der Stiftung Personal zur Verfügung zu stellen (E. 5.4), braucht auf die weiteren Ausführungen des Beschwerdeführers (und der ESTV), die sich damit befassen, welcher Tätigkeitsbereich der Instruktoren nun überwiegt (Bildungsaufgaben oder Administrativaufgaben), und darauf abzielen, wie dieser angebliche Leistungskomplex steuerlich zu beurteilen ist (E. 2.2), nicht mehr eingegangen zu werden.

5.5 Zusammenfassend ist die Zurverfügungstellung der vollamtlichen Instruktoren seitens des Beschwerdeführers, wie von der ESTV zurecht festgehalten, nicht im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 MWSTG von der Steuer ausgenommen.

6.
Strittig und zu prüfen bleibt im Sinne der Eventualbegründung des Beschwerdeführers, ob die im Streit stehenden Leistungen unter Art. 21 Abs. 2 Ziff. 12 MWSTG zu subsumieren und demnach (trotzdem) von der Steuer ausgenommen sind.

6.1 Der Beschwerdeführer begründet seine Position damit, dass die ESTV in ihrer Verwaltungspraxis die Steuerausnahme in Art. 21 Abs. 2 Ziff. 12 MWSTG entgegen ihrem Wortlaut auf Schulen ausdehne, dies jedoch auf öffentliche Schulen beschränke und damit gegenüber den nicht-öffentlichen Schulen den Grundsatz der Wettbewerbsneutralität verletze. Der Beschwerdeführer habe nach dem Prinzip der Gleichbehandlung im Unrecht Anspruch darauf, dass diese gesetzeswidrige Verwaltungspraxis auch bei ihm zur Anwendung komme, zumal er – entgegen der Auffassung der ESTV – sehr wohl eine Schule betreibe.

6.2 In den Genuss der Steuerausnahme von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 12 MWSTG gelangt nur, wer die dort formulierten Anforderungen an den Leistungserbringer erfüllt (vgl. Art. 21 Abs. 4 MWSTG; E. 2.5.2). Gemäss der Verwaltungspraxis der ESTV sind auch öffentliche Schulen als nichtgewinnstrebige Einrichtungen im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 12 MWSTG zu qualifizieren, womit deren Leistungen von der Steuer ausgenommen sind, soweit ihr Gehalt Art. 21 Abs. 2 Ziff. 12 MWSTG entspricht.

Die vom Beschwerdeführer geltend gemachte Gleichbehandlung im Unrecht bedingt u.a. (E. 2.6), dass gleiche Sachverhalte zu beurteilen sind.

Damit gleiche Sachverhalte vorliegen, muss der Beschwerdeführer u.a. eine Schule führen. Nachfolgend ist somit zu prüfen, ob dies vorliegend gegeben ist.

6.3

6.3.1 Wie eingangs ausgeführt (vgl. Sachverhalt Bst. A), bezweckt der Beschwerdeführer gemäss seinen Statuten den Zusammenschluss der selbständig erwerbenden Schreinerkader zur Pflege ihres Netzwerkes und zur Wahrung und Förderung ihrer gemeinsamen beruflichen, fachlichen und wirtschaftlichen Interessen im Gebiet. Diesen Zweck sucht der Steuerpflichtige u.a. zu erreichen durch die Förderung der beruflichen Grund- und Weiterbildung (Art. 2 Bst. g der Statuten) und der Durchführung überbetrieblicher Kurse in Zusammenarbeit mit den kantonalen Behörden, wobei diese Aufgabe auch einer verbandseigenen Stiftung übertragen werden kann (Art. 2 Bst. f der Statuten). Wie in den Statuten vorgesehen, hat der Beschwerdeführer die Durchführung der überbetrieblichen Kurse an die Stiftung übertragen (vgl. Sachverhalt Bst. B).

6.3.2 Der Beschwerdeführer bringt diesbezüglich vor, er habe nur die überbetrieblichen Kurse an die Stiftung ausgelagert. Die Weiterbildungsangebote führe er hingegen in eigenem Namen durch (mit Verweis auf Beilage 17 der Beschwerde). Er werde zudem auf der Webseite des Kantons (…) zu Beruf und Weiterbildung als Anbieter von höherer Berufsbildung genannt (mit Verweis auf Beilage 18 der Beschwerde) und in der Broschüre zum Weiterbildungssystem (…) des Kantons (…) ausdrücklich als Branchen-Fachschule bezeichnet (mit Verweis auf Beilage 19 der Beschwerde).

6.3.3 Die ESTV anerkennt zwar, dass der Beschwerdeführer auf der Homepage des Kantons (…) als Anbieter von Technikkursen und als Branchenfachschule aufgeführt sei. Auf der Webseite des Beschwerdeführers werde jedoch die Stiftung, die ein eigenes Steuersubjekt sei, auch unter die Organisation des Beschwerdeführers subsumiert. Eine klare Unterteilung zwischen dem Beschwerdeführer und der Stiftung werde demnach nicht gemacht, weshalb nicht abschliessend beurteilbar sei, ob der Beschwerdeführer tatsächlich Weiterbildungskurse in eigenem Namen anbiete. Andere Beweismittel, wie beispielsweise ein Vertrag zwischen dem Kursanbieter und den Teilnehmern, Rechnungen an die Teilnehmer oder ähnliche Unterlagen lägen keine vor. Die ESTV erachtet es somit als nicht nachgewiesen, dass der Beschwerdeführer selbst eine Schule betreibt.

6.3.4 Bei Beilage 17 der Beschwerde handelt es sich um Auszüge aus der Homepage des Beschwerdeführers. Darauf sind u.a. diverse Praxiskurse aufgelistet unter Angabe des Kurstermins sowie der Kosten für Mitglieder bzw. Nicht-Mitglieder. Wie jedoch die ESTV zurecht vorbringt, verfügt die Stiftung, an die die Ausbildungstätigkeit des Beschwerdeführers ausgelagert wurde, weder über einen eigenen Auftritt auf der Homepage des Beschwerdeführers noch über eine eigene Homepage. Anhand der Homepage des Beschwerdeführers jedenfalls, ist es nicht möglich, seine Tätigkeit klar von derjenigen der Stiftung abzugrenzen.

Wenn der Beschwerdeführer tatsächlich eine Schule betriebe, würde er den Kursteilnehmern auch Kurskosten fakturieren und entsprechende Einnahmen verbuchen. Da offenbar keine geeigneteren Beweismittel wie zum Beispiel Rechnungen an die Kursteilnehmer und entsprechende Verbuchungsnachweise vorhanden sind bzw. ins Recht gelegt wurden, muss davon ausgegangen werden, dass der Beschwerdeführer die aufgeführten Weiterbildungsangebote – wie bereits die überbetrieblichen Kurse – von Dritten erbringen lässt und sich selbst auf die Erbringung von Administration und Organisatorischem beschränkt. Vor diesem Hintergrund kann nicht als erwiesen erachtet werden, dass der Beschwerdeführer selbst eine Schule betreibt. Daran vermögen auch die Auszüge aus der Homepage des Kantons (…) nichts zu ändern.

Da der Beschwerdeführer aus der unbewiesen gebliebenen Tatsache des Betriebs einer Schule Rechte ableitet, i.e. dass die im Streit stehenden Leistungen von der Steuer ausgenommen seien, trägt er hierfür die Beweislast, womit vorliegend zu seinen Ungunsten zu urteilen ist, i.e. davon ausgegangen werden muss, er selbst betriebe keine Schule (E. 1.4.2).

6.4 Nachdem feststeht, dass der Beschwerdeführer keine Schule betreibt, kann er sich von vornherein nicht auf die entsprechende Verwaltungspraxis der ESTV betreffend die Anwendung von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 12 MWSTG bzw. auf eine allfällige Gleichbehandlung im Unrecht berufen. Die Zurverfügungstellung der vollamtlichen Instruktoren seitens des Beschwerdeführers ist demnach auch nicht im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 12 MWSTG von der Steuer ausgenommen.

Bei diesem Resultat kann offen bleiben, ob die Verwaltungspraxis betreffend Art. 21 Abs. 2 Ziff. 12 MWSTG gesetzeswidrig ist.

7.
Zusammenfassend lässt sich festhalten, dass die im Streit stehenden Leistungen des Beschwerdeführers weder auf Basis von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 MWSTG noch auf Basis von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 12 MWSTG als von der Steuer ausgenommen zu qualifizieren sind. Somit hat die ESTV dem Beschwerdeführer für die Steuerperioden 2011 bis 2013 zurecht CHF 46‘362.- zuzüglich Verzugszins ab 31. Dezember 2012 nachbelastet, weshalb sich der vorinstanzliche Entscheid als rechtmässig erweist und die Beschwerde abzuweisen ist.

8.
Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten, die auf CHF 3‘000.- festzusetzen sind, dem unterliegenden Beschwerdeführer aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 2 Abs. 1 und Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Der einbezahlte Kostenvorschuss in derselben Höhe ist zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden. Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.
Die Verfahrenskosten im Betrag von CHF 3‘000.- werden dem Beschwerdeführer auferlegt. Der einbezahlte Kostenvorschuss in derselben Höhe wird zur Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet.

3.
Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen.

4.
Dieses Urteil geht an:

– den Beschwerdeführer (Gerichtsurkunde)
– die Vorinstanz (Ref-Nr. […]; Gerichtsurkunde)

Der vorsitzende Richter:	Der Gerichtsschreiber:
Jürg Steiger	Roger Gisclon

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 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 der Beschwerdeführer in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: