



SRK 2003-007

Der Präsident: Pascal Mollard
Die Richter: Daniel Riedo; Thomas Stadelmann
Die Gerichtsschreiberin: Jeannine Müller

Entscheid vom 30. August 2004

in Sachen

X. AG, ..., Beschwerdeführerin

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Schwarztorstrasse 50,
3003 Bern (...),

betreffend

Mehrwertsteuer (MWSTV);
1. Quartal 1996 bis 4. Quartal 2000;
Ausbildungsleistungen

Sachverhalt:

A.- Mit Schreiben vom 4. April und 9. Mai 2001 liess die X. AG bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (nachfolgend ESTV genannt) abklären, ob die von ihr durchgeführten Kurse und Seminare der Mehrwertsteuer unterliegen oder nicht. Mit Brief vom 11. Juni 2001 teilte die ESTV mit, dass es sich bei den Seminaren nicht um Ausbildungsleistungen, sondern um steuerbare Beratungsleistungen handle, weshalb die übrigen Voraussetzungen der Steuerpflicht zu prüfen seien. Am 13. August 2001 erhielt die ESTV die Abschlüsse der X. AG der Jahre 1995 bis 2000. Mit Datum vom 5. September 2001 liess die X. AG die ESTV um einen anfechtbaren Entscheid ersuchen. Mit Entscheid vom 26. November 2001 forderte die ESTV von der X. AG für die Steuerperioden 1. Quartal 1996 bis 4. Quartal 2000 (Zeit vom 1. Januar 1996 bis 31.

Dezember 2000) Fr. 546'855.-- Mehrwertsteuer nebst Verzugszins ab 30. April 1999 (mittlerer Verfall) nach und erliess gleichentags die Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. Zur Begründung wurde auf das Schreiben der ESTV vom 11. Juni 2001 verwiesen. Zudem wurde die X. AG rückwirkend per 1. Januar 1995 ins Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen. Gegen den Entscheid der ESTV vom 26. November 2001 erhob die X. AG am 12. Dezember 2001 Einsprache. Mit Schreiben vom 20. September 2002 forderte die ESTV die X. AG auf, die abzugsberechtigten Vorsteuerbeträge der Jahre 1996 bis 2000 zu melden. Am 11. Oktober 2002 kam die X. AG dieser Aufforderung, unter ausdrücklichem Vorbehalt der Einsprache vom 12. Dezember 2001, nach und gab einen Totalbetrag von Fr. 120'708.45 an.

C.- Mit Einspracheentscheid vom 3. Dezember 2002 wies die ESTV die Einsprache ab und hielt fest, die X. AG habe vom 1. Quartal 1996 bis 4. Quartal 2000 Fr. 564'855.-- Mehrwertsteuer zuzüglich Verzugszins ab 30. April 1999, abzüglich Fr. 120'709.-- Vorsteuerabzug, ausmachend Fr. 444'146.-- Mehrwertsteuer zuzüglich Verzugszins, zu bezahlen. Als Begründung hielt die Vorinstanz im Wesentlichen fest, bei den angebotenen kundenspezifischen Kursen und Seminaren handle es sich nicht um von der Steuer ausgenommene Bildungsleistungen, sondern um steuerbare Beratungsleistungen, mithin um betriebsspezifische „Ausbildung“, wobei die drei betreffenden kumulativ erforderlichen Voraussetzungen bei den kundenspezifischen Trainings-Seminaren der X. AG gegeben seien. In Bezug auf die öffentlichen Seminare gehe es einerseits hauptsächlich um die steuerbare Lieferung eines Materialkoffers, andererseits - trotz Fehlens einer Beratungsleistung - in erster Linie um eine steuerbare Dienstleistung, wobei diesbezüglich eine Ausnahme von der Steuer nicht belegt sei. Schliesslich mache die X. AG auch keine nach Seminaren getrennte Rechnungsführung geltend. Als per 1. Januar 2001 erfolgt sei die Ausgliederung eines Seminars hier nicht relevant. Im Übrigen sei auch nicht belegt, dass mehrere aufgeteilte Unternehmen mit rechtlicher und wirtschaftlicher Selbstständigkeit bestehen würden. Unter Berücksichtigung der von der X. AG gemeldeten Vorsteuerabzüge erstellte die ESTV mit Anzeige Nr. ... vom 3. Dezember 2002 eine Gutschrift in der Höhe von Fr. 120'709.--.

D.- Dagegen erhebt die X. AG (nachfolgend Beschwerdeführerin genannt) am 10. Januar 2003 Beschwerde bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (nachfolgend SRK genannt). Die Beschwerdeführerin beantragt, der Einspracheentscheid sei aufzuheben, und sie sei unter dem Regime der Mehrwertsteuerverordnung aus dem Register für Mehrwertsteuerpflichtige zu streichen. Mit Vernehmlassung vom 20. Februar 2003 beantragt die ESTV, die Beschwerde sei kostenfällig vollumfänglich abzuweisen.

Auf die weiteren Begründungen in den Eingaben an die SRK wird - soweit entscheidungswesentlich - im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Erwägungen:

1.- a) Am 1. Januar 2001 ist das Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer vom 2. September 1999 (MWSTG; SR 641.20) sowie die Verordnung zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer vom 29. März 2000 (MWSTGV; SR 641.201) in Kraft getreten. Die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde richtet sich indessen noch nach bisherigem Recht (Art. 93 und 94 MWSTG). Auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer unterliegen Einspracheentscheide der ESTV der Beschwerde an die SRK (Art. 71 a Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG; SR 172.021] i.V.m. Art. 53 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer [MWSTV; aSR 641.201, AS 1994 1464 und nachfolgende Revisionen]). Die Beschwerdeführerin ist mit ihren Anträgen im vorinstanzlichen Verfahren nicht durchgedrungen. Sie ist daher beschwert und zur Anfechtung befugt (Art. 48 VwVG). Die am 10. Januar 2003 zuhanden der SRK der Schweizerischen Post übergebene Beschwerde gegen den Einspracheentscheid der ESTV vom 3. Dezember 2002 ist – unter Berücksichtigung von Art. 22a Bst. c VwVG – rechtzeitig erfolgt. Auf die form- und fristgerecht (Art. 50 ff. VwVG) eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

b) Das Verfahren bestimmt sich gemäss Art. 71a Abs. 2 VwVG prinzipiell nach diesem Gesetz, soweit nicht spezialgesetzliche Normen des Steuerrechts anzuwenden sind. Die SRK kann den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Wer Beschwerde führt, kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Unangemessenheit rügen (Art. 49 Bst. c VwVG).

2.- a) aa) Die am 1. Januar 1995 in Kraft getretene Mehrwertsteuerverordnung ist eine selbstständige, d.h. direkt auf der Verfassung beruhende Verordnung des Bundesrates. Sie stützt sich auf Art. 8 Abs. 1 der bis zum 31. Dezember 1999 in Kraft gewesenen Übergangsbestimmungen der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874 (ÜB-aBV) bzw. auf Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 der seit 1. Januar 2000 gültigen neuen Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV; SR 101) und stellt gesetzesvertretendes Recht dar, bis das Mehrwertsteuergesetz anwendbar ist. Art. 8 Abs. 2 Bst. b Ziff. 4 aÜB-BV (resp. Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 Bst. b Ziff. 4 BV) bestimmt für die Ausführungsbestimmungen, dass die Leistungen im Bereich der Erziehung, des Unterrichts sowie der Kinder- und Jugendbetreuung, ohne Anspruch auf Vorsteuerbezug, von der Steuer ausgenommen sind.

bb) Der Grundsatz der Allgemeinheit der Mehrwertsteuer fliesst sowohl aus Art. 41ter aBV (resp. aus Art. 130 Abs. 1 BV) als auch aus Art. 4 aBV (resp. aus Art. 8 BV; vgl. BGE 116 Ia 324, 114 Ia 323). Die schweizerische Mehrwertsteuer orientiert sich am Modell einer allgemeinen Verbrauchsteuer, das heisst der Konsum von Lieferungen und Dienstleistungen soll umfassend besteuert werden. Nur die steuerliche Erfassung sämtlicher Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen berücksichtigt diesen Grundsatz (vgl. Daniel Riedo, Vom

Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 13, 29). Nach der Rechtsprechung der SRK kommt dem Allgemeinheitsgrundsatz im Mehrwertsteuerrecht denn auch eine besonders zu gewichtende Bedeutung zu. Einschränkungen des Steuerobjekts sowie des Steuersubjekts dürfen daher nur mit grosser Zurückhaltung angenommen werden und bedürfen einer besonderen, qualifizierten Rechtfertigung. Steuerbefreiungsvorschriften werden in konstanter Rechtsprechung deshalb restriktiv ausgelegt (statt vieler: Entscheid der SRK vom 25. September 1998, veröffentlicht in MWST-Journal 4/98 S. 164, E. 4c, bzw. in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 63.75 E. 4c; vgl. auch BGE 124 II 202; Entscheid der SRK vom 7. Februar 2001, veröffentlicht in VPB 65.104 E. 4b; Riedo, a.a.O., S. 56). Zudem gilt es das Gebot der strengen Gesetzmässigkeit von Steuerbefreiungsvorschriften zu beachten (vgl. Entscheid der SRK vom 5. Juli 1999, a.a.O., E. 5b in fine).

b) Der Bundesrat hat die Vorgaben auf Stufe Verfassung wie folgt umgesetzt: 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 sind von der Mehrwertsteuer ausgenommen (Art. 14 Ziff. 9 MWSTV). Die Verfassungsmässigkeit dieser - an sich offen formulierten Bestimmung - ist, soweit sie hier zur Diskussion steht, nicht in Zweifel zu ziehen (vgl. Entscheid der SRK vom 5. Juli 1999 [SRK 1999-016], E. 3a, bestätigt durch das Urteil des Bundesgerichts vom 20. September 2000, veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 71 S. 57 ff.; Entscheid der SRK vom 25. September 1998, a.a.O., E. 4a und f.; vgl. auch Entscheide der SRK vom 22. April 2002 [SRK 2001-044], veröffentlicht in VPB 66.95 E. 2a, und vom 9. Februar 2001 [SRK 1999-073], veröffentlicht in VPB 65.82 E. 3a/cc). Aus den Materialien geht nicht hervor, was unter dem Begriff der von der Mehrwertsteuerpflicht ausgenommenen Bildungsleistungen näher zu verstehen ist. Es ergibt sich indessen, dass die entsprechenden von der Steuer ausgenommenen Umsätze sog. "unecht" von der Steuer befreit sind, das heisst, dass derjenige, der den Umsatz erbringt, dafür selber nicht steuerpflichtig ist, infolge der fehlenden Vorsteuerabzugsmöglichkeit mit der Steuer auf dem von ihm für den fraglichen Umsatz getätigten Aufwand belastet bleibt (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 20. September 2000, a.a.O., E. 3b mit Hinweis).

c) aa) Nach der Praxis der ESTV sind die Umsätze im Bereich der Erziehung von Kindern und Jugendlichen sowie Umsätze im Bereich des Unterrichts und der Aus- und Fortbildung jeglicher Art und jeder Stufe umfassend von der Steuer ausgenommen (Wegleitung 1997 für Mehrwertsteuerpflichtige Rz. 607 f.). Nichtsdestotrotz gilt eine Leistung nicht bereits dann als von der Steuer ausgenommen, wenn sie einen irgendwie gearteten Bezug zur Bildung aufweist, sondern wenn die Vermittlung von Wissen oder besonderen Kenntnissen im Vordergrund steht (vgl. Branchenbroschüre der ESTV für Bildung und Forschung vom August 1999 [Branchenbroschüre Nr. 18], S. 15 ff., insbes. Ziff. 3.3; Urteil des Bundesgerichts vom 20. September 2000, a.a.O., E. 3c mit Hinweis; Entscheid der SRK vom 9. Februar 2001, a.a.O., E. 3b/aa).

bb) Dies wird insbesondere auch bei der von der Beschwerdeführerin grundsätzlich nicht bestrittenen, in der Branchenbroschüre Nr. 18 dargelegten Abgrenzung der Ausbildungsleistung zur Beratungsleistung sichtbar: Demnach sind Beratungsleistungen steuerbare Dienstleistungen, während Bildungsleistungen von der Steuer ausgenommen sind. Erstere beinhalten die betriebsspezifische “Ausbildung“ und die klassische Beratungsleistung. Namentlich liegt eine solche steuerbare “Ausbildung“ vor, wenn die Leistung auftraggeberspezifisch, teilnehmerspezifisch und fachspezifisch ist; dabei müssen alle diese drei Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein (vgl. Branchenbroschüre Nr. 18, Ziff. 3.8 Bst. a). Eine klassische Beratungsleistung liegt vor, wenn dem Auftraggeber zwar auch Wissen vermittelt wird, dies indes nicht ihr grundsätzliches und erstes Ziel ist. Gerade bei Dienstleistungsverträgen, welche sowohl Elemente der Schulung als auch Elemente der Beratung aufweisen, erweist sich die Beurteilung, ob eine gemischte Dienstleistung als Beratung zu qualifizieren ist, nicht immer als leicht. Im Sinne einer Hilfestellung für Steuerpflichtige (“Checkliste“) geht die ESTV dann von einer steuerbaren Beratungsleistung aus, wenn der zwischen dem Leistungserbringer und dem Leistungsempfänger abgeschlossene Vertrag individuell auf den Kunden zugeschnitten ist oder der Leistungserbringer beim Leistungsempfänger eine Situationsanalyse durchführt und gestützt darauf Problemlösungsvorschläge ausarbeitet oder wenn eine Situationsanalyse vorgenommen wird und für die Lösung des Problems die erforderlichen Massnahmen getroffen werden (Branchenbroschüre Nr. 18, Ziff. 3.8 Bst. b).

cc) Insofern legt die ESTV die in Art. 14 Ziff. 9 MWSTV festgehaltenen Ausnahmen eng aus, als sie nur diejenigen Tätigkeiten als von der Steuer ausgenommen betrachtet, mit denen einzig Wissen oder Kenntnisse an den Endverbraucher, die Auszubildenden, vermittelt werden, während darüber hinausgehende, andere Leistungen in diesem Zusammenhang beispielsweise als steuerbare Beratungsleistungen angesehen werden (vgl. auch Urteil des Bundesgerichts vom 20. September 2000, a.a.O., E. 3c in fine). Dieses Vorgehen der ESTV ist, insbesondere unter dem Aspekt der restriktiven Auslegung von Steuerbefreiungsvorschriften, angesichts der allgemeinen und umfassenden Besteuerung des Konsums von Lieferungen und Dienstleistungen (vgl. oben, E. 2a/bb) grundsätzlich nicht zu beanstanden.

d) aa) Überdies ist zu beachten, dass nach konstanter Rechtsprechung gemäss dem Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung einheitliche wirtschaftliche Vorgänge nicht in mehrere selbstständige Leistungen zerlegt werden, wenn sie wirtschaftlich zusammengehören und ein unteilbares Ganzes bilden. Übt der Steuerpflichtige eine Reihe von einzelnen Tätigkeiten aus, die auf ein einheitliches wirtschaftliches Ziel gerichtet sind, liegt eine einheitliche Leistung indes nur dann vor, wenn die einzelnen Teile 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 Bundesgerichts vom 4. März 2004 [2A.452/2003], E. 3.1, und vom 7. Dezember 2001 [2A.135/2001], E. 2; Entscheide der SRK vom 22. April 2002, a.a.O., E. 2c; vom 9. Februar 2001, a.a.O., E. 3b/bb; vom 10. März 1999 [SRK 1998-079], veröffentlicht in VPB 63.92 E. 3b-d; vom 25. September 1998, a.a.O., E. 5a; vom 3. Februar 1999 [SRK 1997-127], veröffentlicht in MWST-Journal 1/99 S. 24, E. 4b; je mit Hinweisen). Dabei kann eine steuerpflichtige Leistung als Ganzes auch

Leistungskomponenten umfassen, die isoliert betrachtet steuerbefreit wären. Denn es ist ohne weiteres möglich, dass als Ganzes steuerbefreit zu beurteilende Leistungen auch Elemente von an sich steuerpflichtigen Tätigkeiten beinhalten (vgl. Entscheid der SRK vom 22. April 2002, a.a.O., E. 2c mit Hinweisen).

bb) So ist jeweils im konkreten Einzelfall aufgrund der gesamten tatsächlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse zu beurteilen, ob eine Leistungseinheit vorliegt oder aber steuerlich unabhängig zu beurteilende Vorgänge gegeben sind (Entscheid der SRK vom 10. März 1999, a.a.O., E. 3e). Dabei ist zu berücksichtigen, dass nach Rechtsprechung und Lehre mehrwertsteuerlich an sich unterschiedlich zu beurteilende Leistungen auch dann einheitlich besteuert werden können, wenn sie zueinander im Verhältnis von Haupt- und Nebenleistung stehen. Nebenleistungen teilen mehrwertsteuerrechtlich das Schicksal der Hauptleistung, sofern sie im Verhältnis zu dieser nebensächlich sind, mit dieser in einem engen Zusammenhang stehen, diese wirtschaftlich ergänzen, verbessern oder abrunden und mit dieser üblicherweise vorkommen (Urteile des Bundesgerichts vom 4. März 2004, a.a.O., E. 3.2; vom 7. Dezember 2001, a.a.O., E. 2, und vom 26. Juli 2001, veröffentlicht in ASA 71 S. 503 ff. E. 3a und b; Entscheid der SRK vom 25. September 1998, a.a.O., E. 5a; vgl. Alois Camenzind/Niklaus Honauer, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 2. Auflage, Bern 2003, Rz. 189).

e) aa) Gemäss Art. 29 VwVG hat ein Beschwerdeführer Anspruch auf rechtliches Gehör. Als Ausfluss dieses Grundsatzes sind schriftliche Verfügungen nach Art. 35 Abs. 1 VwVG zu begründen. Der Bürger soll wissen, warum die Behörde entgegen seinem Antrag entschieden hat. Die Begründung eines Entscheids muss deshalb so abgefasst sein, dass der Betroffene ihn gegebenenfalls sachgerecht anfechten kann. Dies ist nur möglich, wenn sowohl er wie auch die Rechtsmittelinstanz sich über die Tragweite des Entscheids ein Bild machen können. In diesem Sinne müssen wenigstens kurz die Überlegungen genannt werden, von denen sich die Behörde leiten liess und auf welche sich ihr Entscheid stützt. Das bedeutet indessen nicht, dass sich diese ausdrücklich mit jeder tatbeständlichen Behauptung und jedem rechtlichen Einwand auseinander setzen muss. Vielmehr kann sie sich auf die für den Entscheid wesentlichen Gesichtspunkte beschränken (BGE 126 I 102 f. E. 2b mit Hinweisen). Die Würdigung der Parteivorbringen muss sich jedoch insoweit in der Begründung niederschlagen, als die vorgebrachten Behauptungen und Einwände für die Verfügung wesentlich sind (BGE 121 I 57, 118 V 56 ff.; vgl. zum Ganzen: Alfred Kölz/Isabelle Häner, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2. Auflage, Zürich 1998, S. 128 Rz. 354 f.). Eine Verletzung des rechtlichen Gehörs kann jedoch gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung dann geheilt werden, wenn die Beschwerdeinstanz mit der gleichen Überprüfungsbefugnis wie die vorhergehende Instanz ausgestattet ist. Die Heilung ist aber ausgeschlossen, wenn es sich um eine besonders schwerwiegende Verletzung der Parteirechte handelt; zudem darf dem Beschwerdeführer kein Nachteil erwachsen und die Heilung soll die Ausnahme bleiben (BGE 126 V 132 E. 2b; 126 I 72 f. E. 2; Michele Albertini; Der verfassungsmässige Anspruch auf rechtliches Gehör im Verwaltungsverfahren des modernen Staates, Bern 2000, S. 458 ff.). Bei Verstössen gegen die Begründungspflicht erachtet das Bundesgericht den Mangel als behoben, wenn die Rechtsmittelbehörde eine hinreichende Begründung liefert oder wenn die unterinstanzliche Behörde anlässlich der Anfechtung ihres

Entscheidungs eine hinreichende Begründung nachschiebt, etwa in der Vernehmlassung (Lorenz Kneubühler, Die Begründungspflicht, Bern 1998, S. 214 mit Hinweisen).

bb) Des Weiteren ist nach Art. 4 aBV resp. Art. 8 BV der Grundsatz der Rechtsgleichheit gewährleistet. Der Anspruch auf Gleichbehandlung verlangt, dass Rechte und Pflichten der Betroffenen nach dem gleichen Massstab festzusetzen sind. Gleiches ist nach Massgabe seiner Gleichheit gleich, Ungleiches nach Massgabe seiner Ungleichheit ungleich zu behandeln. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung folgt aus Art. 31 aBV resp. Art. 27 BV für Wettbewerbsbeteiligte ein besonderer Anspruch auf Gleichbehandlung durch das Gemeinwesen. Der tragende Gedanke liegt darin, dass sich der Staat gegenüber den am freien Markt auftretenden direkten Konkurrenten neutral zu verhalten hat. Daraus wird das Gebot der Wettbewerbsneutralität abgeleitet (BGE 123 II 35, 121 Ia 237; s. auch BGE 124 II 382). Dieses ist allerdings nur unter Gewerbetreibenden anwendbar. Als solche gelten direkte Konkurrenten, das heisst die Angehörigen der gleichen Branche, die sich mit gleichen Angeboten an dasselbe Publikum richten, um das gleiche Bedürfnis zu befriedigen (BGE 125 I 436, 121 I 132, 120 Ia 238). Das Rechtsgleichheitsprinzip gilt indes nicht uneingeschränkt. Der Grundsatz der Gesetzmässigkeit der Verwaltung geht jenem im Konfliktfall in der Regel vor. Wenn eine Behörde in einem Fall eine vom Gesetz abweichende Entscheidung getroffen hat, gibt das den Privaten, die sich in der gleichen Lage befinden, grundsätzlich keinen Anspruch, ebenfalls von der Norm abweichend behandelt zu werden (BGE 126 V 392; 124 IV 47; 122 II 451 f.). Dies gilt jedenfalls dann, wenn die abweichende Behandlung lediglich in einem einzigen oder in einigen wenigen Fällen erfolgt ist. Besteht hingegen eine eigentliche gesetzeswidrige Praxis und lehnt es die Behörde ab, diese aufzugeben, so können Private verlangen, dass die widerrechtliche Begünstigung, die Dritten zuteil wurde, auch ihnen gewährt werde (BGE 127 I 2f.; 123 II 254; 115 Ia 83; Urteil des Bundesgerichts vom 9. November 1990, veröffentlicht in ASA 59 S. 737, E. 3b und c; vgl. auch Ulrich Haefelin/Georg Müller, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. Auflage, Zürich 2002, S. 109 Rz. 518 ff.).

3.- a) aa) Im vorliegenden Fall bezweckt die Beschwerdeführerin die Entwicklung und Durchführung von Seminarprogrammen zur Persönlichkeitsentwicklung. In diesem Zusammenhang bietet sie verschiedene Kurse und Seminare an. Es gilt nun zu beurteilen, ob diese Leistungen, welche der fraglichen Nachforderung zugrunde liegen, unter Art. 14 Ziff. 9 MWSTV zu subsumieren sind. In casu sind zwei Gruppen von Seminaren und deren Ausbildungscharakter streitig, zum einen kundenspezifische Trainings (E. 3b), zum anderen sog. öffentliche Seminare (E. 3c). Schlussendlich sind unter E. 3d die übrigen Vorbringen und Rügen der Beschwerdeführerin zu beurteilen.

bb) Die Beschwerdeführerin stützt sich in ihrer Argumentation in Ziff. 5 der Beschwerde vom 10. Januar 2003 auf zwei Seminare aus dem Jahre 2002, deren Programme sie zudem als Beweismittel beigebracht hat. Ziff. 7 derselben bezieht sich auf angebliche Ergebnisse einer Analyse des Umsatzes im Geschäftsjahr 2002. Da in casu der Zeitraum vom 1. Januar 1996 bis 31. Dezember 2000 streitig ist, sind die genannten Ausführungen für die Beurteilung der

vorliegenden Angelegenheit nicht zu berücksichtigen. Auf diese ist daher nicht näher einzutreten.

b) Bei der ersten Gruppe handelt es sich, wie der Titel bereits aussagt, aufgrund der eingereichten Unterlagen geradezu um massgeschneiderte Seminare, die in Standardmodulen angeboten werden. Zwar werden die einzelnen Module nicht verändert und grundsätzlich identisch angewendet; die Kunden können sie aber so zusammen stellen, dass sie im Sinne der unter E. 2c/bb obstehend genannten Abgrenzung zur Beratungsleistung nicht nur teilnehmerspezifisch, sondern auch auftraggeberspezifisch erscheinen. Wenn die ESTV diese kundenspezifischen Trainingsseminare zudem als fachspezifisch erachtet, so ist dies ebenso wenig zu beanstanden. Entgegen den Ausführungen der Beschwerdeführerin ist aufgrund der vorliegenden Unterlagen davon auszugehen, dass durch die Seminare hauptsächlich Kenntnisse für den Betrieb des Kunden vermittelt werden sollen, auch wenn darunter allgemein bildende Seminare auf dem Gebiet der Sozialkompetenz vorhanden sein mögen. Wenn die ESTV in Bezug auf die kundenspezifischen Trainingsseminare sämtliche drei Voraussetzungen einer steuerbaren betriebsspezifischen Ausbildung erfüllt sieht, so ist nichts dagegen einzuwenden. Daran vermögen auch die Ausführungen der Beschwerdeführerin zum Standardmodul „Umgang mit Veränderung“ nichts zu ändern. Diesbezüglich ist festzuhalten, dass in den Akten ohnehin nichts darauf schliessen lässt, dass die Beschwerdeführerin dieses Standardmodul in der strittigen Periode bereits angeboten hat. Damit wären auch allfällige Beweismittel diesbezüglich für die Entscheidungsfindung unbeachtlich. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass es sich bei den kundenspezifischen Trainings nicht lediglich um Ausbildungsleistungen im Sinne von Art. 14 Ziff. 9 MWSTV handelt. Vielmehr erreichen diese Dienstleistungen aufgrund ihrer Ausgestaltung den Grad einer steuerpflichtigen Beratertätigkeit.

c) aa) Nicht anders verhält es sich mit der zweiten Gruppe der sog. öffentlichen Seminare. Es gilt, zwei Untergruppen zu unterscheiden, einerseits das Seminar “Handlungsorientiertes Lernen“, und andererseits das Seminar “Leadership und Teambildung,“. Die erste Untergruppe liegt nicht mehr im Streit, mit der Folge, dass an dieser Stelle nicht weiter darauf einzugehen ist. Indessen ist die Steuerbarkeit der zweiten Untergruppe (“Leadership und Teambildung,“), einem Seminar der Persönlichkeitsbildung vorab für Führungskräfte, näher zu prüfen: Offensichtlich ist, dass diese Seminargruppe keine betriebsspezifische “Ausbildung“ darstellt, da die betreffende Leistung weder auftraggeberspezifisch noch fachspezifisch ausgestaltet ist. Auch liegt unbestrittenermassen keine klassische Beratungsleistung gemäss der von der ESTV erstellten “Checkliste“ vor (vgl. E. 2c/bb). Daraus zu schliessen, dass mangels betriebsspezifischer “Ausbildung“ und klassischer Beratungsleistung zwingend eine steuerbefreite Bildungsleistung vorliegen würde, wäre jedoch nicht zutreffend. Diese Ansicht verkennt, dass sämtliche – selbstredend entgeltlichen – Dienstleistungen grundsätzlich steuerbar sind und der Verordnungsgeber einzig die eng auszulegenden Ausnahmen bestimmt. Wenn die Beschwerdeführerin nun eine Ausnahme geltend macht, trägt sie dafür die Beweislast. Reine Behauptungen genügen diesen Anforderungen jedenfalls nicht. Vielmehr ist aufgrund der Aktenlage dafür zu halten, dass keine Ausbildungsleistung im Sinne von Art. 14 Ziff. 9 MWSTV bei der fraglichen Seminargruppe

vorliegt. Diesbezüglich ist zu berücksichtigen, dass die darin vereinten Leistungskomponenten wie Organisation, Führung, Konzeption, Verpflegung, Bildung und Stärkung der Persönlichkeit, etc. ein ganzes Leistungspaket bilden. Dabei erscheinen die einzelnen Leistungsbestandteile nicht als unabhängig, sondern nur im sachlichen, personellen und zeitlichen Zusammenhang innerhalb einer "Seminar-Einheit". Sie sind Wesensbestandteile der Gesamtleistung. Aufgrund dieser tatsächlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse bildet diese Seminargruppe eine sachliche Leistungseinheit, die mehrwertsteuerrechtlich nicht in einzelne Komponenten aufgeteilt werden darf. Es gilt somit, den Umsatz mehrwertsteuerlich einheitlich zu beurteilen (vgl. auch Entscheid der SRK vom 22. April 2002, a.a.O., E. 3c und d).

bb) In concreto geht es vorab darum, Verhalten zu ergründen und zu verstehen, Erfahrungen und Erlebnisse zu machen und dadurch das Selbstwertgefühl und Körperbewusstsein der Teilnehmer zu stärken. Dabei mögen durchaus Komponenten vorhanden sein, die der Vermittlung von Wissen dienen. Das Hauptaugenmerk liegt jedoch in der Förderung der Persönlichkeit, was selbst von der Beschwerdeführerin anerkannt ist. Ob die Leistungsempfänger einzeln oder in einer Gruppe auftreten, ist irrelevant, geht es doch sogar gemäss den Ausführungen der Beschwerdeführerin darum, durch Gruppenarbeit die Persönlichkeit des Einzelnen zu fördern (Einsprache vom 12. Dezember 2001, S. 3). Die Ausbildungs-Komponenten machen somit lediglich einen kleinen, untergeordneten Teil dieses Seminars aus. Das Wesen indes liegt in der Persönlichkeitsbildung. Das Bundesgericht hat bereit in einem anderen Zusammenhang erwogen, dass Beratungen in Persönlichkeitsreifeung, Berufsberatungen, Managementberatungen und Managementtraining unbestrittenermassen steuerbar sind (Urteil des Bundesgerichts vom 26. Juli 2001, veröffentlicht in ASA 71 S. 501). In Anbetracht der vorstehenden Erwägungen erhellt, dass es sich auch bezüglich dieser Seminargruppe um eine steuerbare Dienstleistung handelt. Insofern stellt sich weder die Frage der Abgrenzung zur betriebsspezifischen "Ausbildung" oder zur klassischen Beratungsleistung noch fragt sich, ob eine von der Steuer ausgenommene Bildungsleistung vorliegt, denn Leistungen im Bereich von Beratung von Führungskräften im weitesten Sinne, wie sie hier zu beurteilen sind, gelten als steuerbare Dienstleistungen. Die Beschwerde erweist sich damit auch in diesem Punkt als unbegründet.

d) aa) Im Übrigen rügt die Beschwerdeführerin, dass die ESTV auf ihre Argumentation nicht eingegangen sei, sondern zur Beurteilung vorab ihre Internet-Seite herangezogen hätte. Dass die ESTV den angefochtenen Einspracheentscheid ungenügend begründet und damit eine Verletzung des rechtlichen Gehörs begangen hätte, kann nicht gesagt werden. Zwar wurde die Internet-Seite der Beschwerdeführerin explizit zur Entscheidungsfindung herangezogen, doch ist davon auszugehen, dass die ESTV auch auf die von der Beschwerdeführerin mit Schreiben vom 9. Mai 2001 eingereichten Seminarunterlagen abgestellt hat. Jedenfalls nimmt die ESTV in ihrem Schreiben vom 11. Juni 2001 darauf Bezug und die entsprechenden Überlegungen haben im Einspracheentscheid vom 3. Dezember 2002 Eingang gefunden, auch wenn die Seminarunterlagen nicht explizit genannt werden. Zudem sind die Unterlagen in den Tatsachen des angefochtenen Entscheides angeführt. Den Minimalanforderungen an die Begründungspflicht genügt der Entscheid der Vorinstanz ohne weiteres (vgl. E. 2e/aa). Dass die ESTV aus

den Unterlagen andere Schlüsse gezogen hat als die Beschwerdeführerin, kann der ESTV in diesem Zusammenhang nicht als Rechtsgehörverletzung angelastet werden. Doch selbst wenn angenommen werden müsste, dass die Vorinstanz bei der Begründung der Verfügung das rechtliche Gehör verletzt hätte, würde dies vorliegend nichts ändern. Sowohl aufgrund der Vernehmlassung der ESTV vom 20. Februar 2003 als auch des vorliegenden Entscheids wäre ein solcher Mangel als geheilt zu betrachten.

bb) Ebenso vermögen die weiteren Vorbringen der Beschwerdeführerin an den vorstehenden Erwägungen nichts zu ändern. Dem Einwand, wonach die ESTV in anderen Fällen schriftlich bestätigt habe, dass Ausbildungen, die sowohl gegenüber Unternehmungen als auch an öffentlichen Lehranstalten gleicher Massen eingesetzt werden, auch dann von der Steuer ausgenommen seien, wenn diese gegenüber Unternehmungen erbracht werden, ist entgegenzuhalten, dass er zu wenig substantiiert ist; einerseits hat die Beschwerdeführerin diese Behauptung nicht belegt, und andererseits scheint sie zu verkennen, dass es sich vorliegend gerade nicht um von der Mehrwertsteuer befreite Ausbildungsumsätze handelt. Gleichsam ist der Verweis auf den Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, mwst.com (Herausgeber Kompetenzzentrum MWST der Treuhand-Kammer, Basel 2000, Niklaus Honauer zu Art. 18 Rz. 13, S. 279, Die Abgrenzung zu steuerbaren Beratungsleistungen), unbehelflich, wobei zudem zu berücksichtigen ist, dass es sich dabei um eine nicht allgemein gültige Meinung eines Autors handelt, die sich im Übrigen vorab auf das MWSTG bezieht. Die sinngemäss geltend gemachte Verletzung des Gleichbehandlungsgebots erweist sich somit als unbehelflich. Da es der Beschwerdeführerin nicht gelungen ist, den Nachweis einer bestehenden – allenfalls auch rechtswidrigen – Praxis zu erbringen, bleibt auch kein Platz für einen Anspruch auf Gleichbehandlung im Unrecht.

4.- Zusammenfassend erweist sich die Beschwerde insgesamt als unbegründet und ist daher abzuweisen. Bei diesem Verfahrensausgang hat die Beschwerdeführerin als unterliegende Partei die Verfahrenskosten (bestehend aus Spruch- und Schreibgebühren), welche auf Fr. 3'000.-- festgesetzt werden, zu tragen. Die Beschwerdeinstanz hat im Dispositiv den Kostenvorschuss mit den Verfahrenskosten zu verrechnen und einen allfälligen Überschuss zurückzuerstatten (Art. 63 Abs. 1 VwVG und Art. 1 ff., insbesondere Art. 5 Abs. 3 der Verordnung vom 10. September 1969 über Kosten und Entschädigungen im Verwaltungsverfahren [SR 172.041.0]).

Aus diesen Gründen hat die Eidgenössische Steuerrekurskommission nach Art. 23 Abs. 1 der Verordnung vom 3. Februar 1993 über Organisation und Verfahren eidgenössischer Rekurs- und Schiedskommissionen (SR 173.31) auf dem Zirkulationsweg

erkannt:

- 1.– Die Beschwerde der X. AG vom 10. Januar 2003 wird abgewiesen und der Einspracheentscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 3. Dezember 2002 bestätigt.
- 2.– Die Verfahrenskosten im Betrag von Fr. 3'000.-- (Spruch- und Schreibgebühren) werden der Beschwerdeführerin auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 3'000.-- verrechnet.
- 3.– Dieser Entscheid wird der Beschwerdeführerin und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich eröffnet.

Rechtsmittelbelehrung

Der Entscheid kann innerhalb von dreissig Tagen seit der Eröffnung mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde (Art. 97 ff. des Bundesgesetzes vom 16. Dezember 1943 über die Organisation der Bundesrechtspflege [OG; SR 173.110]) beim Schweizerischen Bundesgericht angefochten werden; **ausgenommen sind Entscheide über Erlass oder Stundung geschuldeter Abgaben (Art. 99 Abs. 1 lit. g OG)**. Die Beschwerdeschrift ist dem Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, in drei Ausfertigungen einzureichen. Sie hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift des Beschwerdeführers oder seines Vertreters zu enthalten; die Ausfertigung des angefochtenen Entscheides und die als Beweismittel angerufenen Urkunden sind beizulegen, soweit der Beschwerdeführer sie in Händen hat (Art. 106 Abs. 1 und Art. 108 Abs. 1 und 2 OG). Die Beschwerdefrist steht still (Art. 34 Abs. 1 OG):

- a) vom siebten Tage vor Ostern bis und mit dem siebten Tage nach Ostern;
- b) vom 15. Juli bis und mit dem 15. August;
- c) vom 18. Dezember bis und mit dem 1. Januar.

Eidg. Steuerrekurskommission

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Pascal Mollard

Jeannine Müller