Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.476/2002 /bie

Urteil vom 7. März 2003
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Wurzburger, Präsident,
Bundesrichter Hungerbühler, Müller,
Bundesrichterin Yersin, Ersatzrichter Camenzind,
Gerichtsschreiber Küng.

Parteien
Golf Club X._____, Beschwerdeführer,
vertreten durch B & P tax and legal AG,
Waisenhausplatz 14, Postfach, 3000 Bern 7,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung,
Hauptabteilung Mehrwertsteuer,
Schwarztorstrasse 50, 3003 Bern,
Eidgenössische Steuerrekurskommission,
Avenue Tissot 8, 1006 Lausanne.

Gegenstand
Mehrwertsteuer (MWSTV);
baugewerblicher Eigenverbrauch,

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 21. August 2002.

Sachverhalt:
A.
Der Golf Club X._____ ist ein Verein im Sinne der Art. 60 ff. ZGB. Er betreibt eine Golfanlage, die er seinen Mitgliedern gegen Entrichtung eines jährlichen Mitgliederbeitrages zur Verfügung stellt. Seit dem 1. Januar 1995 ist er in dem von der Eidgenössischen Steuerverwaltung geführten Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen.

Im März 1999 führte die Eidgenössische Steuerverwaltung beim Golf Club X._____ eine Kontrolle durch. Geprüft wurden die Steuerperioden des 1. Quartals 1995 bis zum 4. Quartal 1998, d.h. der Zeitraum vom 1. Januar 1995 bis zum 31. Dezember 1998. Im Rahmen dieser Prüfung stellte die Eidgenössische Steuerverwaltung fest, dass für den Unterhalt des Golfplatzes (inklusive Clubhaus) durch dafür angestellte sogenannte "Green-Keeper" kein Eigenverbrauch abgerechnet wurde. Deshalb forderte sie mit Ergänzungsabrechnung vom 10. März 1999 einen Mehrwertsteuerbetrag von insgesamt CHF 87'953.– (nebst Verzugszins von 5% seit dem 30. August 1997) nach. Die damit besteuerten Eigenverbrauchsleistungen beliefen sich für die Jahre 1995 bis 1998 auf insgesamt CHF 2'126'876.95.

Mit Entscheid vom 9. November 1999 bestätigte die Eidgenössische Steuerverwaltung die Nachforderung über CHF 87'953.– nebst Verzugszinsen. Dies mit der Begründung, bei den zur Diskussion stehenden Unterhaltsar-

beiten handle es sich um baugewerblichen Eigenverbrauch im Sinne von Art. 8 Abs. 2 lit. b MWSTV. Die vom Golf Club X._____ gegen diesen Entscheid gerichtete Einsprache wies die Eidgenössische Steuerverwaltung am 13. April 2000 ab.
B.
Eine vom Golf Club X._____ gegen den Einspracheentscheid gerichtete Beschwerde wies die Eidgenössische Steuerrekurskommission mit Urteil vom 21. August 2002 ab, soweit sie darauf eintrat.
C.
Mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde vom 23. September 2002 beantragt der Golf Club X._____ dem Bundesgericht, den Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 21. August 2002 und die Steuernachforderung aufzuheben und ihm den nachgeforderten Betrag von CHF 87'953.– wieder gutzuschreiben; eventuell sei das Verfahren an die Eidgenössische Steuerverwaltung "zur Ausscheidung und genaueren Umschreibung des Anteils der steuerbaren Tätigkeiten der Green Keeper nach den Bestimmungen von Ziffer 3 der Branchenbroschüre 13 "Liegenschaftsverwaltung" zurückzuweisen".
Die Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, beantragt, die Beschwerde abzuweisen.
Die Eidgenössische Steuerrekurskommission hat auf eine Vernehmlassung verzichtet.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
1.1 Die zur Beurteilung stehenden Sachverhalte wurden alle vor dem Inkrafttreten des Bundesgesetzes über die Mehrwertsteuer vom 2. September 1999 (MWSTG; SR 641.20) verwirklicht. Auf das vorliegende Verfahren sind deshalb noch die Bestimmungen der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV) anwendbar (Art. 93 und 94 MWSTG).
1.2 Der angefochtene Entscheid unterliegt der Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht (Art. 54 Abs. 1 MWSTV; vgl. auch Art. 66 Abs. 1 MWSTG). Der Beschwerdeführer ist als Steuerpflichtiger legitimiert, dieses Rechtsmittel zu ergreifen (vgl. Art. 103 lit. a OG). 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, nicht jedoch die Unangemessenheit des angefochtenen Entscheids, gerügt werden (Art. 104 lit. a und b OG, Art. 104 lit. c OG e contrario). Zum Bundesrecht im Sinne dieser Bestimmung zählt auch die Bundesverfassung (BGE 118 I Ib 417 E. 2a; 123 II 295 E. 3). Das Bundesgericht wendet das Bundesrecht von Amtes wegen an, ohne an die Begründung der Parteibegehren gebunden zu sein (Art. 114 Abs. 1 OG). An die Sachverhaltsfeststellung ist es gebunden, wenn - wie hier - eine richterliche Behörde als Vorinstanz entschieden und den Sachverhalt nicht offensichtlich unrichtig, unvollständig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensbestimmungen festgestellt hat (Art. 105 Abs. 2 OG). Offensichtlich unrichtig ist eine Sachverhaltsfeststellung nicht schon dann, wenn sich Zweifel anmelden, sondern erst, wenn sie eindeutig und augenfällig unzutreffend ist (Fritz Gygi, Bundesverwaltungsrechtspflege, 2. Aufl., Bern 1983, S. 286, mit Hinweisen).
2.
2.1 Neben der Besteuerung von Lieferungen, Dienstleistungen und dem Bezug von Dienstleistungen aus dem Ausland sieht Art. 4 lit. c MWSTV die Besteuerung des Eigenverbrauchs vor. Als solcher gilt gemäss Art. 8 MWSTV der Entnahmeeigenverbrauch (Abs. 1), der Bearbeitungs- und Herstellungseigenverbrauch (Abs. 2) und der Eigenverbrauch, der bei Übertragung eines Gesamt- oder Teilvermögens entstehen kann (Abs. 3). Grundsätzlich nicht besteuert wird in der Schweiz der Dienstleistungseigenverbrauch (Ernst Höhn/Robert Waldburger, Steuerrecht, Bd. I, 9. Aufl., Bern 2001, § 24 N. 74; Alois Camenzind /Niklaus Honauer, Handbuch zur neuen Mehrwertsteuer, Bern 1995, N. 201, S. 79). Ziel der Eigenverbrauchsbesteuerung ist primär die Gleichbehandlung von Steuerpflichtigen, die Gegenstände für einen nicht steuerbaren Zweck verwenden, sowie nicht steuerpflichtigen Unternehmen und Privaten. Dies wird zunächst mit der Besteuerung des Endverbrauches erreicht (namentlich Art. 8 Abs. 1 lit. a, c und d MWSTV). Darüber hinaus werden aber - aus steuersystematischen Gründen - mit Art. 8 Abs. 1 lit. b MWSTV und Art. 8 Abs. 2 MWSTV auch Eigenverbrauchstatbestände erfasst, mit denen kein Endverbrauch besteuert wird. Ziel der Besteuerung ist hier das
Rückgängigmachen des nicht oder nicht mehr gerechtfertigten Vorsteuerabzuges (Abs. 1 lit. b) bzw. das Vermeiden von Wettbewerbsverzerrungen (Abs. 2). Die Besteuerung des Herstellungs- und Bearbeitungseigenver-

brauches bei Arbeiten an Bauwerken erweist sich auch mit Blick auf die Materialien zum Mehrwertsteuergesetz als gerechtfertigt (Urteil 2A.451/1998 vom 30. März 2001 E. 2 c/cc und gg). An der damit verbundenen bundesgerichtlichen Praxis ist demnach festzuhalten.
2.2 Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat sich im vorliegenden Fall für die Besteuerung der von den Green-Keepern erbrachten Leistungen ausschliesslich auf Art. 8 Abs. 2 lit. b MWSTV gestützt.

Nach Art. 8 Abs. 2 lit. a MWSTV liegt Eigenverbrauch vor, wenn der Steuerpflichtige an bestehenden oder neu zu erstellenden Bauwerken, die zur entgeltlichen Veräusserung oder entgeltlichen Überlassung zum Gebrauch oder zur Nutzung bestimmt sind, Arbeiten vornimmt oder vornehmen lässt. Gemäss Art. 8 Abs. 2 lit. b MWSTV trifft dies auch zu, wenn diese Arbeiten entweder für private Zwecke oder für eine von der Besteuerung ausgenommene Tätigkeit vorgenommen werden. Diese Voraussetzungen sind hier erfüllt:
- -:-
- Der Beschwerdeführer ist eine steuerpflichtige juristische Person.
- Die Arbeiten der Green-Keeper an der Golfanlage werden an einem Bauwerk erbracht.
- Die Arbeiten werden durch Mitarbeiter des Beschwerdeführers, d.h. durch den steuerpflichtigen Verein selber besorgt.
- Die Arbeiten werden für Umsätze erbracht, die von der Steuer ausgenommen sind, denn die Golfanlage steht den Mitgliedern gegen einen entsprechenden Mitgliederbeitrag zur Verfügung (Art. 14 Ziff. 11 MWSTV).
2.3
2.3.1 Der Beschwerdeführer macht sinngemäss geltend, die Eigenverbrauchsbesteuerung bedinge in jedem Fall einen Eingangsumsatz. Dabei vertritt er die Auffassung, der mit dem Urteil 2A.451/1998 vom 30. März 2001 beurteilte Fall sei entgegen der Annahme der Vorinstanz mit dem vorliegenden nicht vergleichbar. Dies ergebe sich insbesondere daraus, dass die Aufwendungen den Mitgliedern direkt durch die Erhebung des Mitgliederbeitrages verrechnet würden, womit ein einheitlicher Leistungsaustausch gegeben sei. Es liege demnach auch kein Eingangsumsatz vor, weil die Leistungen der Green-Keeper Gegenstand der Ausgangsleistung darstellten.

Fest steht, dass es sich bei den durch die Green-Keeper erbrachten Tätigkeiten weder um einen Eingangs- noch um einen Ausgangsumsatz handelt, bzw. um Leistungen, die diesen Umsätzen zuzurechnen sind. Es liegen vielmehr Leistungen vor, die von Mitarbeitern des Golf Clubs erbracht werden und denen somit jeglicher Umsatzcharakter abzusprechen ist. Sie gelten als Innenleistungen, welche weder den Eingangs- noch den Ausgangsleistungen zuzurechnen sind (Alois Camenzind/Niklaus Honauer/Klaus A. Vallender, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, Bern 2000, N. 87, S. 49 und N. 210, S. 91).
2.3.2 In seinen Ausführungen legt der Beschwerdeführer weiter dar, dass die dargestellten Arbeiten keine Eingangsumsätze bilden, weil es sich nicht um Leistungen handle, die von Dritten bezogen werden. Soweit er damit dartun will, dass dies Voraussetzung der hier zur Diskussion stehenden Eigenverbrauchsbesteuerung ist, so verkennt er, dass für die Besteuerung nach Art. 8 Abs. 2 MWSTV, wie oben dargelegt, ein Endverbrauch gerade nicht vorausgesetzt wird. Für eine Besteuerung im Sinne von Art. 8 Abs. 2 lit. b MWSTV wird lediglich verlangt, dass der Steuerpflichtige selber Arbeiten an einem Bauwerk vornimmt, was hier der Fall ist. Dass diese Arbeiten von einem Dritten stammen müssten, ist nicht gefordert. Ebenso wenig spielt es eine Rolle, dass diese Leistungen unter Umständen kalkulatorisch in den Mitgliederbeitrag einfliessen. Ziel der Eigenverbrauchsbesteuerung nach Art. 8 Abs. 2 MWSTV ist, wie das Bundesgericht auf Grund der historischen und teleologischen Auslegung dieser Bestimmung im Urteil 2A.451/1998 vom 30. März 2001 (E. 2c/bb) dargelegt hat, die Verhinderung von Wettbewerbsverzerrungen zwischen steuerpflichtigen Unternehmen, die Arbeiten an ihren Bauwerken selber vornehmen, bzw. durch ihre Angestellten vornehmen lassen,
und Unternehmen, die für diese Arbeiten Dritte beiziehen und auf deren Leistungen die Mehrwertsteuer zu entrichten haben. Damit wird primär eine Gleichbehandlung der Golf Clubs sichergestellt und überdies eine gleiche Belastung der Golfplatzbenützer erreicht, würde doch ohne die Besteuerung "dieser Leistungen an sich selber" diejenigen Mitglieder eines Golf Clubs besser gestellt, welche die fraglichen Arbeiten selber ausführen, wenn sie diese ohne Mehrwertsteuerbelastung im Rahmen des Mitgliederbeitrages ihren Club-Mitgliedern anbieten. Diese vom Verordnungsgeber gewollte Zielsetzung ergibt sich insbesondere aus den Materialien zum inhaltlich praktisch gleich lautenden Art. 9 Abs. 2 lit. b MWSTG (vgl. dazu Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrats vom 28. August 1996 [93.461]zu Art. 9 Abs. 2 E-MWSTG, BBl 1996 V 735).

2.4
2.4.1 Der Beschwerdeführer geht im Weiteren davon aus, dass es sich bei den Leistungen der Green-Keeper um eine Nebenleistung handle, die auf Grund der einschlägigen Literatur das Schicksal der Hauptleistung teilt. Er macht geltend, die Tätigkeiten der Green- Keeper und die Leistungen des Golf Clubs gegenüber den Mitgliedern stellten ein einheitliches Ganzes dar, weshalb diese insgesamt gestützt auf Art. 14 Ziffer 11 MWSTV von der Besteuerung ausgenommen seien. Deshalb sei es auch ausgeschlossen, die Tätigkeiten der Green-Keeper und diejenigen der übrigen Angestellten als Eigenverbrauch zu besteuern.
2.4.2 Ob die Leistungen der Green-Keeper als Nebenleistungen in die Hauptleistungen einfliessen, welche vom Beschwerdeführer seinen Mitgliedern erbracht werden und demnach von der Besteuerung ausgenommen sind, ist für die Eigenverbrauchsbesteuerung (nach Art. 8 Abs. 2 lit. b MWSTV) nicht von Belang. Deshalb ist hier auch nicht weiter zu prüfen, ob die Voraussetzungen und Anforderungen an die Einheitlichkeit von Leistungen erfüllt sind. Voraussetzung für die Besteuerung eines Eigenverbrauchs nach Art. 8 Abs. 2 lit. b MWSTV ist allein die Erfüllung der dort genannten Voraussetzungen. Nicht massgebend ist, wie schon dargelegt, ob die Leistungen in die Ausgangsleistung einfliessen und demnach keine Erfassung der Aufwendungen für die Green-Keeper im Rahmen der durch die Mitglieder bezahlten Beiträge erfolgt. Eine solche Einschränkung ergibt sich weder aus der Verordnung noch entspricht sie Sinn und Zweck dieser Bestimmung. Mit der Einführung von Art. 8 Abs. 2 MWSTV hat der Verordnungsgeber bewusst eine Besteuerung von Arbeiten vorgesehen, die an Bauwerken erbracht werden, und damit eine "taxe occulte" geschaffen, um so Wettbewerbsgleichheit zumindest für die von dieser Bestimmung abgedeckten Sachverhalte zu erreichen. Würde man, wie
dies der Beschwerdeführer verlangt, die Eigenverbrauchstatbestände von Art. 8 Abs. 2 MWSTV auf eine Besteuerung des Endverbrauchs reduzieren oder diese davon abhängig machen, dass sie nicht via Kosten in den Umsatz einfliessen, der gegenüber den Mitgliedern erbracht wird, so würde diese Bestimmung ihres Gehalts zum grössten Teil entleert (Urteil 2A.451/1998 vom 30. März 2001, E. 2 c/cc).
3.
3.1 Der Beschwerdeführer bringt im Zusammenhang mit seinem Eventualantrag vor, eine Golfanlage bzw. ein Golfplatz sei kein Bauwerk, weshalb die Eigenverbrauchsbesteuerung im Sinne von Art. 8 Abs. 2 MWSTV nicht greifen könne.
3.2 Die Eigenverbrauchsbesteuerung nach Art. 8 Abs. 2 lit. b MWSTV verlangt die Ausführung von Arbeiten an einem Bauwerk. Was als Bauwerk gilt, ergibt sich weder aus der Mehrwertsteuerverordnung noch aus den Materialien. Zivilrechtlich ist davon auszugehen, dass dazu nicht nur unbewegliche Bauten im Sinne von Art. 371 Abs. 2 OR gehören (Peter Gauch, Der Werkvertrag, 4. Aufl., Zürich 1996, Rz. 32, S. 10). Auch wenn die Frage, was als Bauwerk zu gelten hat, teilweise umstritten ist, so besteht in der Doktrin Einigkeit darüber, dass die Ausführung von Bauarbeiten, sei es als Hoch- oder als Tiefbau, dazu zu zählen ist und dass unbewegliche Bauwerke durch Verwendung von Material und Arbeiten in Verbindung mit dem Erdboden hergestellt werden (Gauch, a.a.O., Rz. 2222 u. 2225, S. 585).

Für den Begriff der steuerbaren Lieferungen stellt die Eidgenössische Steuerverwaltung auf das Zivilrecht ab und zählt zu diesen die Ausführung irgendwelcher Arbeiten an unbeweglichen Gegenständen (baugewerbliche Arbeiten) auf Grund eines Werkvertrages oder Auftrages (Branchenbroschüre für das Baugewerbe [610.507-4], Ziffer 1.2, S. 6). Soweit sich die Lehre zum Mehrwertsteuergesetz dazu äussert, wird ebenfalls auf die zivilrechtlichen Begriffe verwiesen (Jörg R. Bühlmann, in: Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, mwst.com, Red. Diego Clavadetscher/Pierre-Marie Glauser/ Gerhard Schafroth, Art. 9, Rz. 10, S. 106 mit Verweis auf Rudolf Schuhmacher, im selben Werk, Art. 18 Rz. 1 ff., S. 349). Analog zur zivilrechtlichen Bedeutung von Bauwerken ist demnach davon auszugehen, dass darunter die Ausführung von körperlichen Arbeiten an Hoch- und Tiefbauten zu verstehen ist, die unter Verwendung von Material erfolgt.
3.3 Diese Voraussetzungen sind auch hier erfüllt, wie die Eidgenössische Steuerverwaltung und die Vorinstanz festgestellt haben. Sie verweisen zu Recht darauf, dass es sich bei der Erstellung eines Golfplatzes um ein bauliches Grossprojekt handelt, für welches vorab die erforderlichen Bewilligungen eingeholt werden müssen, und dass solche Projekte nur im Rahmen von Nutzungs- und Richtplänen möglich sind. Für die Erstellung eines solchen Werkes sind neben baulichen Veränderungen und umfangreichen Erdarbeiten auch die Verwendung von Materialien für die Erstellung von Drainagen, Bewässerungen, Wegen, Teichen usw. erforderlich. Sie stellen deshalb im Gegensatz zu einer gewöhnlichen Gartenanlage insbesondere auch wegen der dabei verwendeten Materialien ein eigentliches Bauwerk dar (vgl. dazu auch Peter Gauch, a.a.O., Rz. 2244, S. 591).

Da es sich bei der zur Diskussion stehenden Golfanlage um ein Bauwerk handelt, stellen die durch Green-Keeper im Zusammenhang mit dem Unterhalt dieses Werkes erbrachten Tätigkeiten (Rasen- und Pflanzenpflege, Unterhaltsarbeiten aller Spielflächen und Anlagen) Arbeiten dar, die an diesem Werk erbracht werden. Sie unterscheiden sich wesentlich von den gewöhnlichen Arbeiten, wie sie durch einen Hauswart bei der Pflege des Rasens oder von Pflanzen erbracht werden, zumal diese nicht an einem Bauwerk stattfinden (Urteil 2A.451/1998 vom 30. März 2001, E. 2d). Für den Unterhalt eines Golfplatzes sind besondere fachliche Kenntnisse für die spezielle Behandlung der einzelnen, für den Golfsport bedeutenden Spielflächen (Abschlag, Fairway, Green, Rough oder Bunker) erforderlich.
3.4 Zusammenfassend ist demnach davon auszugehen, dass die von den Green-Keepern im Zusammenhang mit den von Ihnen erbrachten Reinigungs- und Unterhaltsarbeiten Leistungen darstellen, welche als Arbeiten an einem bestehenden Bauwerk gelten und demnach unter Art. 8 Abs. 2 lit. b in Verbindung mit lit. a MWSTV fallen. Eine Ausscheidung nach den Bestimmungen der Branchenbroschüre Nr. 13, Ziffer 3, Liegenschaften", wie sie vom Beschwerdeführer eventualiter verlangt wird, ist deshalb nicht erforderlich.
4.
4.1 Der Beschwerdeführer macht schliesslich eine Verletzung des Rechtsgleichheitsgebots geltend. Ein solcher Verstoss ergebe sich aus der steuerlichen Ungleichbehandlung zwischen Green-Keepern und Hauswarten, weil es sich um vergleichbare Sachverhalte handle.
4.2 Ein Verstoss gegen das in Art. 8 BV verankerte Gebot der rechtsgleichen Behandlung ist dann gegeben, wenn die Behörde bei vergleichbaren Sachverhalten das Recht ungleich anwendet und dafür keine sachlichen Gründe vorliegen (Rainer J. Schweizer , in: Die schweizerische Bundesverfassung, Kommentar, Hrsg. Bernhard Ehrenzeller/ Philippe Mastronardi/Rainer J. Schweizer/Klaus A. Vallender, St. Gallen 2002, Art. 8 BV, Rz. 21 ff.). Dies ist nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung insbesondere dann der Fall, wenn Unterscheidungen nicht getroffen werden, die sich auf Grund der Verhältnisse aufdrängen oder wenn zwei gleiche tatsächliche Situationen ohne sachlichen Grund unterschiedlich behandelt werden (BGE 125 I 166 E. 2a S. 168; 125 II 326 E. 10b S. 345; Karl Spühler, Die Praxis der staatsrechtlichen Beschwerde, Bern 1994, Rz. 381, S. 122.
4.3 Wie bereits dargelegt, bestehen zwischen der Hauswartstätigkeit und den Anforderungen, die an die Tätigkeit eines Green-Keepers gestellt werden, erhebliche Unterschiede. Letztere erfordern spezielle Kenntnisse über den Golfsport und die verschiedenen Grünflächen, inklusive Umgebung, und können mit der gewöhnlichen Pflege eines Rasens oder den Unterhaltsarbeiten in der Umgebung eines Hauses nicht verglichen werden. Die für die Mehrwertsteuerverordnung von der Rechtsprechung und im Mehrwertsteuergesetz vom Gesetzgeber getroffene Ausnahme der Hauswartsleistungen von der Eigenverbrauchsbesteuerung beruht demnach auf sachlichen Gründen, weshalb eine solche Ungleichbehandlung im Rahmen des Rechtsgleichheitsgebots gerechtfertigt ist. Die Beschwerde ist deshalb auch in diesem Punkte abzuweisen.
5.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde erweist sich somit in allen Teilen als unbegründet. Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (Art. 156 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 153 und Art. 153a OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:
1.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird abgewiesen.
2.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 5'000.– wird dem Beschwerdeführer auferlegt.
3.
Dieses Urteil wird dem Beschwerdeführer, der Eidgenössischen Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, und der Eidgenössischen Steuerrekurskommission schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 7. März 2003
Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: