

## JAAC 67.50

Entscheidung der Eidgenössischen Steuerrekurskommission  
vom 15. November 2002 [SRK 2002-017]

---

*Taxe sur la valeur ajoutée. Critères d'indépendance. Unité de l'entreprise. Représentation (directe/indirecte). Chiffres d'affaires des masseuses et masseurs dans des locaux loués d'une association.*

- *Critères d'indépendance au sens du droit de la TVA. (consid. 2a).*
  - *L'analyse du caractère indépendant de l'activité sous l'angle du droit civil ou sous d'autres angles ne constitue qu'un moyen auxiliaire d'interprétation pour l'examen de la situation du point de vue du droit de la taxe sur la valeur ajoutée. Dans le contexte de cet impôt, il est exclu qu'une seule et même prestation soit fournie en même temps par deux entrepreneurs différents (consid. 4b).*
  - *En matière de taxe sur la valeur ajoutée, un acte est en principe attribué à celui qui agit en son propre nom, à l'extérieur, envers les tiers (consid. 2b). Il est déterminant de voir comment l'acte apparaît objectivement aux yeux d'un tiers neutre ou de la collectivité (consid. 4d).*
  - *Selon le principe de l'unité de l'entreprise, l'assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée s'étend à tous les secteurs et chiffres d'affaires de l'entreprise (consid. 2c).*
- 

*Mehrwertsteuer. Kriterien für die Selbständigkeit. Einheit der Unternehmung. Stellvertretung (direkte/indirekte). Umsätze, welche Masseurinnen und Masseure in Räumlichkeiten erzielten, die sie von einem Verein mieten.*

- *Kriterien für die Annahme einer Selbständigkeit im Sinne des Mehrwertsteuerrechts (E. 2a).*

**- Die Analyse der Selbständigkeit unter zivilrechtlichen oder anderen Gesichtspunkten ist für die mehrwertsteuerliche Beurteilung nur eine Auslegungshilfe. Aus mehrwertsteuerlicher Sicht ist es ausgeschlossen, dass ein und dieselbe Leistung zugleich durch zwei verschiedene Unternehmer erbracht wird (E. 4b).**

**- Mehrwertsteuerlich wird ein Handeln grundsätzlich demjenigen zugerechnet, der nach aussen, gegenüber Dritten in eigenem Namen auftritt (E. 2b). Massgebend ist, wie das Handeln für einen neutralen Dritten - für die Allgemeinheit - objektiv erkennbar in Erscheinung tritt (E. 4d).**

**- Nach dem Grundsatz der Einheit der Unternehmung bezieht sich die Mehrwertsteuerpflicht auf sämtliche Betriebszweige und Umsätze eines Unternehmens (E. 2c).**

---

**Imposta sul valore aggiunto. Criteri per ammettere l'indipendenza. Unità dell'impresa. Rappresentanza (diretta/indiretta). Cifre d'affari realizzate da massaggiatrici e massaggiatori in locali il cui locatore è un'associazione.**

**- Criteri per ammettere l'indipendenza ai sensi del diritto dell'imposta sul valore aggiunto (consid. 2a).**

**- Per il diritto dell'imposta sul valore aggiunto, l'analisi dell'indipendenza dal punto di vista del diritto civile o di altri aspetti è solamente un aiuto per l'interpretazione della situazione. Dal punto di vista dell'imposta sul valore aggiunto è escluso che una sola e stessa prestazione possa essere fornita da due diversi imprenditori (consid. 4b).**

**- In linea di principio, nel contesto dell'imposta sul valore aggiunto un'azione viene attribuita alla persona che, verso l'esterno, agisce a proprio nome nei confronti di terzi (consid. 2b). Decisivo è come l'atto appare oggettivamente agli occhi di un terzo neutrale o della collettività (consid. 4d).**

**- Secondo il principio dell'unità dell'impresa, l'assoggettamento all'imposta sul valore aggiunto si estende a tutti i settori e le cifre d'affari di un'azienda (consid. 2c).**

---

Zusammenfassung des Sachverhalts:

A. Der Verein X (nachfolgend: Verein) ist ein Verein im Sinne von Art. 60 ff. des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 10. Dezember 1907 (ZGB, SR 210) und ist im Handelsregister des Kantons Y seit dem 19. Dezember 1900 eingetragen. Als Vereinszweck erstrebt er insbesondere die naturgemässe Lebensweise, die naturgemässe Heilweise und die Förderung aller Massnahmen zur Ausbildung von Ärzten und Krankenpflegepersonal im Sinne der Naturheilmethode, usw. Der Verein ist seit dem 1. Januar 1995 gemäss Art. 17 der Verordnung über die

Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 (MWSTV, AS 1994 1464) in dem von der Eidgenössischen Steuerverwaltung (im Folgenden: ESTV) geführten Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen.

Im Rahmen seiner Zweckerfüllung betreibt der Verein an zwei verschiedenen Örtlichkeiten je eine Sauna. In den Räumlichkeiten dieser Saunas bieten Masseurinnen und Masseur medizinische Massagen an. Hiefür vermietet der Verein an diesen Personenkreis die entsprechenden Räumlichkeiten. Ferner führt er für die Masseurinnen und Masseur die Belegungs- oder Reservationsliste. Massagen können telefonisch über den Verein gebucht werden. Der Verein und die Masseurinnen und Masseur haben Richtpreise für die Massagen vereinbart. In Inseraten für seine Saunabetriebe erwähnt der Verein das Massageangebot. An einem der beiden Standorte führt der Verein auch das Inkasso für die Massagen (Kasse am Eingang der Sauna) durch.

**B.** Die ESTV führte im März 1999 beim Verein eine Mehrwertsteuerkontrolle betreffend die Steuerperioden 1. Quartal 1995 bis 4. Quartal 1998 (Zeitraum vom 1. Januar 1995 bis 31. Dezember 1998) durch. Mit Ergänzungsabrechnung (EA) vom 12. April 1999 forderte die ESTV aufgrund dieser Kontrolle vom Steuerpflichtigen Mehrwertsteuern im Betrag von Fr. 89'754.- nebst Verzugszins von 5% seit 30. August 1997 nach. Die Nachforderung ergab sich im Wesentlichen aus dem Vorhalt, der Verein habe zu Unrecht die Umsätze der Masseurinnen und Masseur nicht versteuert. In der Folge bestritt der Verein die Nachforderung mit Bezug auf jene Umsätze.

**C.** Mit Entscheid vom 11. Juli 2000 stellte die ESTV fest, der Verein sei zu Recht aufgefordert worden, die Umsätze der Masseurinnen und Masseur mit seinen Umsätzen zu versteuern, da die Betriebe gemäss der geltenden Verwaltungspraxis als wirtschaftliche Einheit gelten; die Umsätze aus den Massagen könnten nicht als von der Mehrwertsteuer ausgenommene Umsätze im Sinne von Art. 14 Ziff. 3 MWSTV anerkannt werden. Die ESTV bestätigte die Nachforderung nebst Verzugszins.

Am 12. September 2000 liess der Verein dagegen bei der ESTV Einsprache erheben mit dem Antrag, die Umsätze der Masseurinnen und Masseur seien vom Mehrwertsteuerpflichtigen nicht zu versteuern, und der nachgeforderte Betrag für die Steuerperioden 1. Quartal 1995 bis 4. Quartal 1998 sei auf Fr. 3'073.10 festzusetzen. Zur Begründung hielt der Verein im Wesentlichen dafür, die Masseurinnen und Masseur seien je als eigene selbständig erwerbstätige Mehrwertsteuersubjekte zu betrachten.

**D.** Mit Einspracheentscheid vom 14. Januar 2002 wies die ESTV die Einsprache ab und bestätigte die Mehrwertsteuerforderung in Höhe von Fr. 89'754.- zuzüglich Verzugszins. Die ESTV schloss auf die Einheit des Unternehmens bezüglich der Aktivitäten des Vereins und jenen der Masseurinnen und Masseur.

**E.** Mit Eingabe vom 8. Februar 2002 lässt der Verein X (Beschwerdeführer) bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) Beschwerde gegen den Einspracheentscheid der ESTV vom 14. Januar 2002 führen und den Antrag stellen, von der Erhebung der Mehrwertsteuer auf Umsätzen der Masseurinnen und Masseur sei abzusehen und die Nacherhebung an Mehrwertsteuer sei für die Steuerperioden 1. Quartal 1995 bis 4. Quartal 1998 auf Fr. 3'073.10 festzusetzen.

In ihrer Vernehmlassung vom 22. April 2002 beantragt die ESTV, die Beschwerde kostenpflichtig abzuweisen.

Aus den Erwägungen:

**1. (Zuständigkeit, Eintreten)**

**2.a.** Gemäss Art. 17 Abs. 1 MWSTV ist mehrwertsteuerpflichtig, wer eine mit der Erzielung von Einnahmen verbundene gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt, sofern seine mehrwertsteuerrechtlichen Leistungen im Inland jährlich Fr. 75'000.- übersteigen. Wichtige Kriterien für die Selbständigkeit sind beispielsweise, dass die steuerbare Tätigkeit in eigenem Namen, auf eigenes wirtschaftliches und unternehmerisches Risiko, in betriebswirtschaftlicher oder arbeitsorganisatorischer Unabhängigkeit von einem Arbeitgeber erbracht wird (BGE vom 27. Oktober 2000, E. 4a, veröffentlicht in *Revue de Droit Administratif et de Droit Fiscal [RDAF]* 2001 II S. 56; Entscheide der SRK vom 21. Februar 2000, veröffentlicht in [VPB 64.113](#) E. 3a S. 1150; vom 23. März 1999, veröffentlicht in [VPB 63.91](#) E. 3b S. 856; vom 21. Januar 1997, veröffentlicht in [VPB 64.46](#) E. 2a S. 575 f.; vgl. *Alois Camenzind/Niklaus Honauer*, Handbuch zur neuen Mehrwertsteuer, Bern 1995, S. 181 ff. Rz. 639 ff.; *Stephan Kuhn/Peter Spinnler*, Mehrwertsteuer, Muri/Bern 1994, S. 72). Ob der Leistungserbringer selbständig im mehrwertsteuerlichen Sinn handelt, ist aber aufgrund der Gesamtheit der wirtschaftlichen Verhältnisse zu beurteilen. Angesichts des Wesens der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer ist der Selbständigkeitsbegriff eher weit auszulegen (Entscheid der SRK vom 23. März 1999, veröffentlicht in [VPB 63.91](#) E. 3b S. 856; vgl. *Daniel Riedo*, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 115, 175).

**b.** Die Frage, ob ein Unternehmer in eigenem Namen auftritt oder nicht, ist aber nicht nur für den Tatbestand der Selbständigkeit massgeblich, sondern nach konstanter Rechtsprechung auch dafür, ob der Unternehmer überhaupt als mehrwertsteuerlicher Leistungserbringer oder -empfänger zu gelten hat (Entscheid der SRK vom 21. Januar 1997, veröffentlicht in [VPB 64.46](#) E. 3a und b S. 570 ff.; Entscheid der SRK vom 25. Januar 1999 in Sachen S. AG [SRK 1998-046], E. 4d/bb). Denn das Handeln wird grundsätzlich demjenigen mehrwertsteuerlich zugerechnet, der nach aussen, gegenüber Dritten in eigenem Namen auftritt.

**c.** Das Bundesgericht hat für das Recht der Warenumsatzsteuer den fundamentalen Grundsatz der Einheit der Unternehmung entwickelt und mehrfach bestätigt. Die Steuerpflicht bezieht sich danach auf sämtliche Umsätze und Betriebszweige des Unternehmens (Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 62 S. 700, S. 694; 55 S. 150; 50 S. 664; *Dieter Metzger*, Handbuch der Warenumsatzsteuer, Bern 1983, S. 91 Rz. 162, S. 107 Rz. 213, S. 298 Rz. 714). Es sind keinerlei Gründe ersichtlich, diesen Grundsatz nicht auch ins Mehrwertsteuerrecht zu übertragen (Entscheid der SRK vom 21. Februar 2000, veröffentlicht in [VPB 64.113](#) E. 3c S. 1151).

**3.** Im vorliegenden Fall gibt es nicht genügend Anzeichen dafür, dass die Masseurinnen und Masseur mit Bezug auf die Massageleistungen in den Saunabetrieben des Beschwerdeführers im Sinne des Mehrwertsteuerrechts selbständige Unternehmen führen.

Zunächst räumt der Beschwerdeführer ein, für seine Saunabetriebe zu werben und dabei auf das Massageangebot zu verweisen. Ein bei den Akten liegendes Inserat verdeutlicht, dass der Beschwerdeführer in eigenem Namen für die Massagen wirbt, jedenfalls keine Masseurinnen bzw. Masseur namentlich aufführt. Der Beschwerdeführer behauptet nicht, dass für die Massagen in seinen Saunabetrieben Werbung an anderer Stelle auch im Namen der eigentlichen Leistungserbringer, der Masseurinnen und Masseur, erfolgen würde und erbringt jedenfalls auch keinen entsprechenden Nachweis. Gleich verhält es sich mit dem bei den Akten liegenden Telefonbucheintrag der beschwerdeführerischen Saunabetriebe; der Beschwerdeführer weist in eigenem Namen auf die verschiedenen Angebote, darunter die Massage, hin. Es werden keine Masseurinnen bzw. Masseur namentlich als Leistungserbringer erwähnt. Weder in den Inseraten noch im Telefonbucheintrag werden Telefonnummern von unabhängigen Masseurinnen und Masseuren aufgeführt. So werden denn nach eigenen Angaben des Beschwerdeführers die Massagen telefonisch über ihn gebucht. Dabei führt er für die Masseurinnen und Masseur die Belegungs- oder Reservationsliste. Es liegen überdies ganz generell keine Hinweise bzw. Belege (Rechnungen namentlich auf die Masseurinnen bzw. Masseur lautend, Geschäftspapiere mit eigenem Briefkopf, eigene Prospekte usw.) dafür vor, dass die Masseurinnen und Masseur nach aussen als selbständige Unternehmer, unter eigener Firma, in Erscheinung traten. Folglich fehlt es entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers für die Annahme der mehrwertsteuerlichen Selbständigkeit zunächst am rechtsgenügenden Auftritt der einzelnen Masseurinnen und Masseur nach aussen in eigenem Namen. In einem der beiden Saunabetriebe führt der Beschwerdeführer gar das Inkasso für die Massagen (Kasse am Eingang der Sauna). Den Nachweis dafür, dass er dabei das Entgelt jeweils ausdrücklich im Namen und für Rechnung der einzelnen Masseurin bzw. des einzelnen Masseurs (vgl. Art. 10 Abs. 1 und 2 MWSTV) einkassiert, bleibt er schuldig.

Ferner kann auch nicht gesagt werden, die Masseurinnen und Masseur handelten in völliger betriebswirtschaftlicher bzw. arbeitsorganisatorischer Unabhängigkeit vom Beschwerdeführer: Zunächst hat der Beschwerdeführer nach eigenen Angaben mit den Masseurinnen und Masseuren Richtpreise für die Massagen vereinbart. Auch wenn für ihn - wie er vorgibt - nicht in jedem Einzelfall kontrollierbar ist, ob sich die Masseurin oder der Masseur auch tatsächlich an den Richtpreis hält, geht doch der Beschwerdeführer davon aus, ansonsten die entsprechende Vereinbarung keinen Sinn machen würde. Mit seiner «Einflussnahme auf den Preis bzw. das Preisniveau» beabsichtigt der Beschwerdeführer zwar «die Vermietung der Räumlichkeiten an seriöse Masseurinnen bzw. Masseur und den Besuch der Lokalitäten durch ein entsprechendes Publikum sicherzustellen». Dennoch beeinträchtigt das vereinbarte Preisniveau die betriebswirtschaftliche Unabhängigkeit der Masseurinnen und Masseur. Nicht nur das spricht gegen eine mehrwertsteuerliche Selbständigkeit der Masseurinnen und Masseur, sondern auch der Umstand, dass sie in einer gewissen arbeitsorganisatorischen Abhängigkeit zum Beschwerdeführer stehen. Denn es sind verschiedene Masseurinnen und Masseur, welche Räumlichkeiten und die weiteren Betriebsmittel des Beschwerdeführers zur Massage nutzen. Umfang und Zeitpunkt der Leistungserbringung der einzelnen Masseurin bzw. des einzelnen Masseurs ist folglich direkt von der Belegungsichte

der beschwerdeführerischen Betriebsmittel abhängig. Arbeitsumfang und Arbeitszeit können die Masseurinnen und Masseur nicht frei wählen, sondern bestimmen sich nach Massgabe der betrieblichen Möglichkeiten und weitgehend auch der Bedürfnisse bzw. des Willens des Beschwerdeführers.

Zusammenfassend ist festzustellen, dass die fraglichen in den Saunabetrieben des Beschwerdeführers durchgeführten Massagen mangels mehrwertsteuerlicher Selbständigkeit nicht den Masseurinnen und Masseuren zuzurechnen sind. Vielmehr tritt - wie gesehen - der Beschwerdeführer nach aussen in eigenem Namen auf. Deshalb und gestützt auf den Grundsatz der Einheit der Unternehmung sind die Umsätze der Masseurinnen und Masseur mehrwertsteuerlich dem Beschwerdeführer zuzurechnen und von diesem zu versteuern.

**4.** Es bleibt, auf die übrigen Argumente des Beschwerdeführers einzugehen, soweit sie nicht bereits durch die vorangehenden Erwägungen ausdrücklich oder implizite widerlegt sind.

**a.** Der Beschwerdeführer wirft der ESTV zunächst vor, diese gehe zu Unrecht davon aus, dass die Masseurinnen und Masseur in seinem Namen auftreten. Nicht darauf kommt es indessen an, sondern auf den Umstand, dass der Beschwerdeführer mit Bezug auf das Massageangebot in seinen beiden Saunabetrieben nach aussen erkennbar in eigenem Namen in Erscheinung tritt (E. 3 hievor).

**b.** Weiter macht der Beschwerdeführer geltend, die ESTV wende den Grundsatz der Einheit der Unternehmung unzulässigerweise auf eine Konstellation an, bei der voneinander unabhängige Unternehmungen beteiligt sind, also verschiedene Wirtschaftssubjekte, welche lediglich durch ein vertragliches Leistungsaustauschverhältnis miteinander verbunden sind. Diese erweiterte Anwendung führe zu einer verbotenen doppelten Erhebung der Mehrwertsteuer, nämlich dann, wenn die betroffenen Masseurinnen und Masseur über ihre Umsätze bereits abgerechnet haben. Zudem habe die ESTV lediglich die Umsätze aufgerechnet, nicht jedoch den damit zusammenhängenden Vorsteuern Rechnung getragen.

Der Beschwerdeführer geht in seiner Argumentation implizite davon aus, dass die Masseurinnen und Masseur den mehrwertsteuerlichen Tatbestand der Selbständigkeit erfüllen. Tatsache ist jedoch zunächst, dass die im Betrieb des Beschwerdeführers angebotenen Massagen aufgrund des nach aussen sichtbaren Erscheinungsbildes einen integrierten Zweig des Saunabetriebes darstellen. Insofern ist es nicht unzulässig, wenn die Verwaltung vom Einheitsprinzip ausgeht. Nur wenn - was wie gezeigt nicht der Fall ist - die Masseurinnen und Masseur mehrwertsteuerliche Selbständigkeit für die im Betrieb des Beschwerdeführers erbrachten Massageleistungen erlangen, wird der Grundsatz der Einheit der Unternehmung durchbrochen.

Erbringt ein Unternehmer selbständig im Sinne des Mehrwertsteuerrechts eine Leistung, kann nicht gleichzeitig ein anderes Steuersubjekt den nämlichen Umsatz tätigen. Aus mehrwertsteuerlicher Sicht ist zwingend ausgeschlossen, dass ein und dieselbe Leistung zugleich durch zwei verschiedene, selbständig im Sinne des Mehrwertsteuerrechts auftretende Unternehmer erbracht wird (Entscheidung der SRK vom 23. März 1999, veröffentlicht in [VPB 63.91](#) E. 4b S. 857; vom 5. Juli 1999 in Sachen W.

[SRK 1999-016], E. 4b). Adressat der angefochtenen Verfügung ist der Beschwerdeführer. Einzig über dessen Steuerschuld ist vorliegend zu entscheiden. Nicht Verfahrensgegenstand kann folglich die Frage sein, ob die betroffenen Masseurinnen und Masseur tatsächlich über die fraglichen, unselbständig erzielten Umsätze abgerechnet haben oder nicht. Behandeln aber allfällige steuerpflichtige Masseurinnen und Masseur die in den Saunabetrieben des Beschwerdeführers erbrachten Leistungen richtigerweise als für sie nicht steuerbar, entsteht keine doppelte Steuererhebung an Mehrwertsteuer für die nämlichen Umsätze.

Praxisgemäss braucht die ESTV in ihren Berechnungen Vorsteuern grundsätzlich nicht zu schätzen. Dem Beschwerdeführer bleibt es jedoch unbenommen, die bei ihm effektiv angefallenen Vorsteuern innerhalb der gesetzlichen Schranken auch nach Abschluss des Steuerjustizverfahrens zu belegen und den entsprechenden Abzug bei der ESTV zu beantragen (siehe Entscheide der SRK vom 15. Oktober 1999, veröffentlicht in [VPB 64.47](#) E. 5b S. 584 ff. und vom 9. Januar 2001, veröffentlicht in [VPB 65.107](#) E. 3a und c S. 1169 f.).

c. Der Beschwerdeführer bringt sodann vor, die Frage der Selbständigkeit sei nicht nach Warenumsatzsteuerrecht, sondern vom handelsrechtlichen Standpunkt aus zu behandeln. Ferner bringt er ins Feld, die Selbständigkeit der Masseurinnen und Masseur sei aus sozialversicherungsrechtlicher Sicht unbestritten.

Diesem Argument ist entgegen zu halten, dass die Analyse der Frage der Selbständigkeit unter zivilrechtlichen oder anderen Gesichtspunkten für die mehrwertsteuerliche Beurteilung lediglich eine Auslegungshilfe - mithin ein Indiz - darstellt (Entscheid der SRK vom 17. Dezember 1999, E. 4a, mit Hinweisen, veröffentlicht in *MWST-Journal* Nr. 2/2000 S. 60). Im Übrigen kann auf die zum Warenumsatzsteuerrecht entwickelten Kriterien der Selbständigkeit zurückgegriffen werden (BGE vom 27. Oktober 2000, E. 4a, veröffentlicht in *RDAF* 2001 II S. 56).

Aus dem Umstand, dass der Beschwerdeführer für die Masseurinnen und Masseur nicht mit der Sozialversicherung abrechnet, zeigt zunächst einmal, dass letztere nicht in einem arbeitsrechtlichen Verhältnis zum Beschwerdeführer stehen. Stünden die Masseurinnen und Masseur in einem Arbeitsvertragsverhältnis zum Beschwerdeführer, dann wäre deren Selbständigkeit im Sinne des Mehrwertsteuerrechts von vornherein ausgeschlossen. Im vorliegenden Fall wird den Masseurinnen und Masseuren die Selbständigkeit jedoch nicht etwa deshalb abgesprochen, dass sie in einem arbeitsrechtlichen Verhältnis zum Beschwerdeführer stehen, sondern weil für die Massageleistungen in den zwei genannten Saunabetrieben nicht sie, sondern der Beschwerdeführer im eigenen Namen nach aussen in Erscheinung tritt. Die sozialversicherungsrechtliche Selbständigkeit der Masseurinnen und Masseur wäre ohnehin mehrwertsteuerrechtlich nicht allein bestimmend (BGE vom 27. Oktober 2000, E. 4a, veröffentlicht in *RDAF* 2001 II S. 56).

d. Der Beschwerdeführer bemängelt sodann, die ESTV lasse den wesentlichsten Punkt des Auftritts der Masseurinnen und Masseur nach aussen unbeachtet, nämlich den persönlichen Kontakt generell. Dem Kunden gegenüber gäben sich die Masseurinnen und Masseur

als selbständig erwerbende Unternehmer zu erkennen. Es bestehe ein bedeutender Stammkundenanteil. Im Übrigen könne der Kunde entgegen den Feststellungen der ESTV auch direkt mit der Masseurin oder dem Masseur einen Termin vereinbaren.

Abgesehen davon, dass der Beschwerdeführer diese Vorbringen nicht belegt, kommt es darauf nicht im Wesentlichen an. Massgebend ist zunächst die Frage, wie das Massageangebot für die Allgemeinheit, für den neutralen Dritten objektiv erkennbar in Erscheinung tritt. Unter diesem Blickwinkel erscheint - wie hievor gezeigt (E. 3 hievor) - der Beschwerdeführer als Betreiber der Saunas gleichzeitig als Anbieter der Massageleistungen am Markt. Daran ändert nichts, dass nach Angaben des Beschwerdeführers die Termine auch direkt bei der einzelnen Masseurin oder beim einzelnen Masseur gebucht werden können. Der Interessent kann jedenfalls dem Inserat oder dem Telefonbucheintrag des Beschwerdeführers keine Direktnummer einer Masseurin oder eines Masseurs entnehmen. Auch wenn in Einzelfällen - es wird sich wohl um einen Stammkunden handeln - die Buchung direkt bei der Masseurin oder beim Masseur erfolgen sollte, koordiniert dennoch der Beschwerdeführer den Belegungsplan für die Massageräume. Sind diese durch andere Masseurinnen oder Masseure bereits besetzt, kann die Direktbuchung wohl nicht angenommen bzw. muss diese rückgängig gemacht werden. Dass die betriebs- und arbeitsorganisatorische Abhängigkeit vom Beschwerdeführer gegen die mehrwertsteuerliche Selbständigkeit der Masseurinnen und Masseure spricht, ist bereits ausführlich dargelegt (E. 3 hievor).

e. Der Beschwerdeführer wendet auch ein, der Betrag der rückwirkenden Aufrechnung stehe in keinem Verhältnis zum jeweiligen Jahresgewinn des Vereins. Dem bescheidenen Gewinn der Jahre 1998 und 1999 stünden in den Folgejahren Verluste gegenüber. Die nachträgliche Aufrechnung der Umsätze der Masseurinnen und Masseure würde ihn in ernsthafte finanzielle Schwierigkeiten bringen.

Das System der Mehrwertsteuer knüpft an Umsätze an, um letztlich den Verbrauch zu belasten. Ob der Mehrwertsteuerpflichtige Gewinne erzielt oder nicht, ist im Mehrwertsteuerrecht ohne Belang. Ferner mangelt es an der gesetzlichen Grundlage, um von einer Nachbesteuerung abzusehen, wenn ein Steuerpflichtiger - wie *in casu* behauptet - dadurch in finanzielle Not gerät.

f. Schliesslich hält der Beschwerdeführer dafür, die ESTV habe auch Umsätze miterfasst, welche aus Behandlungen stammen, die auf ärztliche Verordnung oder Anordnung hin erfolgt seien und deshalb von der Mehrwertsteuer unecht befreit seien. Er habe sich nicht darum gekümmert, welche Massagen auf ärztliche Verordnung hin erfolgten, weil er mit Berechtigung habe annehmen dürfen, die Masseurinnen und Masseure seien eigene Steuersubjekte. Er sei auch aus Datenschutzgründen (Arztgeheimnis, Patientenrechte) nicht berechtigt, von den Masseurinnen und Masseuren solche Belege zu verlangen. Auch sei es faktisch unmöglich, im Nachhinein und über vier Jahre zurück, Beweise von den Masseurinnen und Masseuren einzuholen. Denn es habe viele Wechsel von Masseurinnen und Masseuren gegeben. Bezüglich der ärztlich verordneten Umsätze befinde sich der Beschwerdeführer deshalb in einem unverschuldeten Beweisnotstand.

Dem Beschwerdeführer ist entgegen zu halten, dass es sich bei der Mehrwertsteuer um eine Selbstveranlagungssteuer handelt (Art. 37 MWSTV). Er kann sich deshalb des ihm obliegenden Nachweises von steuermindernden Tatsachen nicht mit der Behauptung entledigen, er sei aufgrund der verstrichenen Zeit hierzu faktisch nicht mehr in der Lage. Im Übrigen ist durchaus denkbar, dass die Masseurinnen und Masseur dem Beschwerdeführer die Arztverordnungen in einer mit Bezug auf die Patientenidentität anonymisierten Form aushändigen. Kann gestützt darauf der verordnende Arzt, die leistungserbringende Masseurin bzw. der leistungserbringende Masseur, Art und Zeitpunkt der Therapie usw. einwandfrei identifiziert werden, ist die mehrwertsteuerliche Qualifikation des Umsatzes möglich, ohne dass irgendwelche Rechte auf Geheimhaltung tangiert sind (vgl. Entscheid der SRK vom 12. April 2000, veröffentlicht in [VPB 65.106](#) S. 1153 ff.).

5. Dem Gesagten zufolge ist die Beschwerde in allen Punkten abzuweisen.

---

**JAAC 67.50 - Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 15. November  
2002 [SRK 2002-017]**

In	Verwaltungspraxis der Bundesbehörden
Dans	Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération
In	Giurisprudenza delle autorità amministrative della Confederazione
Jahr	2003
Année	
Anno	
Band	67
Volume	
Volume	
Seite	---
Page	
Pagina	
Ref. No	150 006 026

Das Dokument wurde durch das Schweizerische Bundesarchiv und die Bundeskanzlei konvertiert.  
Le document a été digitalisé par les Archives Fédérales Suisses et la Chancellerie fédérale.  
Il documento è stato convertito dall'Archivio federale svizzero e della Cancelleria federale.