



SRK 2003-043

Der Präsident: Pascal Mollard
Die Richter: Sarah Protti Salmina; Daniel Riedo
Die Gerichtsschreiberin: Sonja Bossart

Entscheid vom 28. Januar 2004

in Sachen

X., ..., Beschwerdeführer, vertreten durch ...

gegen

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

betreffend

Mehrwertsteuer (MWSTV);
Mitgliederbeiträge; Treu und Glauben; Rückerstattung der Steuer

Sachverhalt:

A.- X. ist ein Verein gemäss Art. 60 ff. des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 10. Dezember 1907 (ZGB; SR 210), welcher die Wahrung der gemeinsamen Interessen der Mitglieder des Vereins bezweckt (Art. 2 Statuten). Der Verband kennt mehrere Arten von Mitgliedern, so insbesondere die Firmenmitglieder (produzierende Z) und die Lieferantenmitglieder (Art. 3 Statuten). Im Fragebogen zur Eintragung als Mehrwertsteuerpflichtiger vom 28. November 1994 gab X. als Art der Geschäftstätigkeit die „Erbringung von Dienstleistungen“ und als voraussicht-

licher massgebender Umsatz (1994) Fr. 250'000.-- an. Mit Wirkung ab 1. Januar 1995 wurde X. als obligatorisch Steuerpflichtiger in das Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen.

B.- Im Februar 1999 nahm die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) beim X. eine Kontrolle betreffend der Steuerperioden 1. Quartal 1995 bis 3. Quartal 1998 (Zeitraum vom 1. Januar 1995 bis 30. September 1998) vor. Die ESTV stellte dabei fest, dass es sich bei den vom X. erhobenen Mitgliederbeiträgen um von der Steuer ausgenommene Umsätze handle und die Steuerpflicht des X. nicht gegeben sei. Die deklarierten Vorsteuern im Umfang von Fr. 63'689.-- wurden deshalb mit Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. 110'111 vom 12. Februar 1999 nachbelastet. In einem kleinen Umfang seien effektiv steuerbare Umsätze erzielt worden, weswegen die Vorsteuern nur verhältnismässig gekürzt worden seien. Es wurde zudem die Löschung des X. aus dem Register der MWST-Pflichtigen angeordnet.

X. bestritt die Rechtmässigkeit der Löschung sowie der Nachbelastung, worauf die ESTV am 3. April 2001 einen Entscheid erliess. Gegen diesen Entscheid erhob X. am 4. Mai 2001 Einsprache. Diese wies die ESTV mit Einspracheentscheid vom 16. Januar 2003 ab. Zur Begründung führte sie insbesondere aus, dass es sich bei den Umsätzen des X. um von der Steuer ausgenommene statutarisch geschuldete Mitgliederbeiträge gemäss Art. 14 Ziff. 11 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV; aSR 641.201) handle, dies gelte auch für die als „Entschädigung Dienstleistungen“ bezeichneten Beiträge. Die Voraussetzungen der Steuerpflicht seien beim X. nie erfüllt gewesen, dieser sei auf den 31. Januar 1999 aus dem Register zu löschen. X. könne die ihm von anderen Steuerpflichtigen in Rechnung gestellte MWST nicht als Vorsteuer geltend machen. Auf den Grundsatz von Treu und Glauben könne sich X. nicht berufen.

C.- Mit Eingabe vom 17. Februar 2003 lässt X. (Beschwerdeführer) gegen den Einspracheentscheid der ESTV vom 16. Januar 2003 Beschwerde bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) führen und den Antrag stellen, der Einspracheentscheid sei aufzuheben. Es handle sich bei den fraglichen „Entschädigungen für Dienstleistungen“ ihrer Mitglieder nicht um statutarische festgesetzte Beiträge gemäss Art. 14 Ziff. 11 MWSTV. Selbst wenn die statutarische Fixierung der Mitgliederbeiträge zu bejahen wäre, lägen die fraglichen Dienstleistungen des X. ausserhalb des Verbandszwecks und wären deshalb steuerbar gemäss MWSTV. Eventualiter sei der Einspracheentscheid aufzuheben und die Eidgenössische Steuerverwaltung zu verpflichten, dem Beschwerdeführer Fr. 15'488.65 (nebst Zins zu 5 % seit 17. Februar 2003) zu zahlen. Den Eventualantrag begründet der Beschwerdeführer damit, dass - falls er tatsächlich zu Unrecht im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen war - er vollumfänglich wie ein Nichtsteuerpflichtiger zu behandeln wäre und ihm die abgelieferten Mehrwertsteuern zurückzuerstatten wären. Weiter beruft sich der Beschwerdeführer auf Treu und Glauben und das Rechtsgleichheitsprinzip.

Mit Vernehmlassung vom 15. Mai 2003 beantragt die ESTV, die Beschwerde kostenpflichtig abzuweisen.

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

Erwägungen:

1.- a) Der Beschwerdeführer hat den Einspracheentscheid vom 16. Januar 2003 mit Beschwerde vom 17. Februar 2003 frist- und formgerecht angefochten (Art. 50 ff des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 [VwVG; SR 172.021]). Die SRK ist zur Behandlung der Beschwerde zuständig (Art. 71a Abs. 1. VwVG i.V.m. Art. 53 MWSTV). Der Beschwerdeführer hat offensichtlich ein schutzwürdiges Interesse (Art. 48 VwVG) an einem Entscheid der SRK gemäss Antrag. Der vom Beschwerdeführer gestützt auf Art. 63 Abs. 4 VwVG durch die SRK einverlangte Kostenvorschuss von Fr. 2'500.-- ist fristgerecht bezahlt worden. Auf die Beschwerde ist folglich einzutreten. Das Verfahren der SRK bestimmt sich gemäss Art. 71a Abs. 2 VwVG grundsätzlich nach diesem Gesetz.

b) Am 2. September 1999 beschloss die Bundesversammlung das Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (MWSTG; SR 641.20), welches am 1. Januar 2001 in Kraft getreten ist (Beschluss des Bundesrates vom 29. März 2000; AS 2000 1346). Die MWSTV wurde aufgehoben, wobei nach Art. 93 Abs. 1 MWSTG die aufgehobenen Bestimmungen, unter Vorbehalt von Art. 94 MWSTG, weiterhin auf alle während deren Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar bleiben. Vorliegend kommt Art. 94 MWSTG nicht zur Anwendung. Die hier in Frage stehende Steuerforderung betrifft Sachverhalte, welche in den Jahren 1995 bis 1998 verwirklicht worden sind. Somit finden die Bestimmungen der Mehrwertsteuerverordnung auf den vorliegend zu beurteilenden Sachverhalt weiterhin Anwendung.

c) Die Rückforderung der ESTV für die Steuerperioden 1. Quartal 1995 bis 3. Quartal 1998 im Betrag von Fr. 63'687.-- nebst Verzugszins wird vom Beschwerdeführer in rechnerischer und damit in tatsächlicher Hinsicht nicht, sondern lediglich dem Grundsatz nach angefochten.

2.- Die MWSTV ist eine selbständige, das heisst direkt auf der Verfassung beruhende Verordnung des Bundesrates. Sie stützt sich auf Art. 8 Abs. 1 der Übergangsbestimmungen der bis zum 31. Dezember 1999 in Kraft befindlichen (alten) Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874 (aBV) bzw. auf Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV; SR 101) und stellt gesetzvertretendes Recht dar, bis der ordentliche Gesetzgeber das Mehrwertsteuerrecht geregelt hat.

3.- a) Art. 8 Abs. 1 ÜB-aBV (bzw. Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 BV) legt die Grundsätze fest, die der Bundesrat für die Ausführungsbestimmungen zu beachten hat. Danach sind von der sub-

jektiven Steuerpflicht ausgenommen Unternehmen mit einem jährlichen steuerbaren Gesamtumsatz von nicht mehr als Fr. 75'000.--. Zur Wahrung der Wettbewerbsneutralität oder zur Vereinfachung der Steuererhebung kann die freiwillige Unterstellung unter die Steuerpflicht mit Anspruch auf Vorsteuerabzug zugelassen werden (sogenannte subjektive Option). Leistungen, die Einrichtungen ohne Gewinnstreben ihren Mitgliedern gegen einen statutarisch festgesetzten Beitrag erbringen, sind - ohne Anspruch auf Vorsteuerabzug - von der Steuer ausgenommen (Art. 8 Abs. 2 Bst. b Ziff. 10 und Bst. d ÜB-aBV bzw. Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 Bst. b Ziff. 10 und Bst. d BV).

b) Nach der Mehrwertsteuerverordnung ist steuerpflichtig nur, wessen steuerbare Leistungen jährlich gesamthaft Fr. 75'000.-- übersteigen (Art. 17 Abs. 1 MWSTV). Zur Wahrung der Wettbewerbsneutralität oder zur Vereinfachung der Steuererhebung kann die ESTV unter den von ihr festzusetzenden Bedingungen demjenigen, welcher nach Art. 17 Abs. 1 MWSTV die gesetzlich festgelegte Mindestumsatzgrenze nicht erreicht, gestatten, für die Steuerpflicht zu optieren (Art. 20 Abs. 1 Bst. a MWSTV). Laut Rechtsprechung ist Art. 20 Abs. 1 Bst. b MWSTV verfassungsmässig, demgemäss der Bundesrat die Option für die Versteuerung von unecht befreiten Umsätzen (sogenannte objektive Option) auf die Ziff. 16 und 17 des Art. 14 MWSTV beschränkt (BGE vom 3. März 1999, veröffentlicht in Archiv für schweizerisches Abgaberecht [ASA] 68 733 ff., E. 5 und 6; Entscheid der SRK vom 24. Oktober 1997, veröffentlicht in MWST-Journal 2/1998, S. 49 ff.). Für Umsätze gemäss Art. 14 Ziff. 11 MWSTV kann folglich nicht objektiv optiert werden. Der Leistungserbringer kann auch nicht subjektiv für die Mehrwertsteuerpflicht optieren (Art. 20 Abs. 1 Bst. a MWSTV), wenn er einzig unecht befreite Umsätze im Sinne von Art. 14 Ziff. 11 MWSTV erbringt. Dies selbst dann nicht, wenn er die Umsatzlimite von Fr. 75'000.-- überschreitet. Solches liefe nämlich darauf hinaus, Art. 20 Abs. 1 Bst. b MWSTV (objektive Option) zu umgehen, demgemäss die Option für die Versteuerung auf Leistungen gemäss Ziff. 16 und 17 von Art. 14 MWSTV beschränkt ist (ausführlich: Entscheid der SRK vom 6. April 2000, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 64.111, E. 4a).

c) Ohne Anspruch auf Vorsteuerabzug (Art. 13 MWSTV) sind von der Steuer unecht befreit die Umsätze, die nichtgewinnstrebige Einrichtungen mit unter anderem politischer, gewerkschaftlicher oder wirtschaftlicher Zielsetzung ihren Mitgliedern gegen einen statutarisch festgesetzten Beitrag erbringen (Art. 14 Ziff. 11 MWSTV).

aa) Mitgliedervereinigungen erhalten von ihren Mitgliedern Beiträge, um die allgemeinen statutarischen Aufgaben erfüllen zu können. Neben diesen Grundaufgaben erbringen sie gegenüber einzelnen Mitgliedern oder auch Nichtmitgliedern individuelle Leistungen und erhalten dafür eine besondere Vergütung. Wie für alle mehrwertsteuerrechtlichen Leistungen setzt die Steuerbarkeit der Leistungen von Personenvereinigungen an ihre Mitglieder einen Leistungsaustausch, das heisst Entgeltlichkeit, voraus. Soweit die Vereinigung tätig ist, um statutengemäss Gemeinschaftszwecke für sämtliche Mitglieder zu erfüllen, leistet sie nicht an ein einzelnes Mitglied. Sie verwirklicht nur - aber immerhin - ihren Zweck. Das Mitglied will durch seinen Beitrag lediglich den Zweck der Vereinigung fördern, zu dessen Erreichung sich die Mitglieder zu-

sammengeschlossen haben. Diesfalls handelt es sich um sogenannte echte Mitgliederbeiträge, für die ein Leistungsaustausch zwischen Vereinigung und Mitglied nicht besteht. Mangels Entgeltlichkeit (Art. 4 MWSTV) werden sie daher nicht vom Geltungsbereich der Mehrwertsteuer erfasst. Demgegenüber ist ein Leistungsaustausch zwischen der Vereinigung und den Mitgliedern anzunehmen, sobald sie an das Mitglied eine besondere Leistung erbringt. Diesfalls handelt es sich um einen sogenannten unechten Mitgliederbeitrag, der in den Geltungsbereich der Mehrwertsteuer fällt. Nicht ausschlaggebend ist, ob die Tätigkeit allenfalls dem Vereinszweck dient. Indizien für einen Leistungsaustausch liegen in der individuellen Ausgestaltung des Beitrages je nach dem Grad der tatsächlichen oder vermuteten Inanspruchnahme der Leistung. Gleiche Beiträge aller Mitglieder für gleichzeitig allen Mitgliedern erbrachte Leistungen sprechen indessen eher für das Vorhandensein echter Mitgliederbeiträge (ausführlich: Entscheid der SRK vom 24. April 1997, veröffentlicht in MWST-Journal 3/97, S. 133 ff. E. 5a; Daniel Riedo, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 239 ff.).

Offensichtlich haben Verfassungs- und Verordnungsgeber übersehen, dass die echten Mitgliederbeiträge mangels Leistungsaustausch (Entgeltlichkeit; Art. 8 Abs. 2 Bst. a Ziff. 1 ÜB-aBV bzw. Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 Bst. a Ziff. 1 BV, Art. 4 MWSTV) nicht vom Geltungsbereich der Mehrwertsteuer erfasst werden (vgl. Entscheid der SRK vom 6. April 2000, a.a.O., E. 3e).

Die Bundesverfassung sieht aber ausdrücklich vor, dass die Beantwortung der Frage, ob Leistungen gemäss Art. 14 Ziff. 11 MWSTV vorliegen, davon abhängt, dass sie gegen statutarisch festgesetzte Beiträge erbracht werden (E. 3a hievor). Der Richter ist daran gebunden (Urteile des Bundesgerichts vom 25. August 2000, veröffentlicht in Steuer-Revue [StR] 1/2001 S. 55 ff., E. 10; vom 3. November 2000 i.S. A. [2A.211/1999], E. 6b; vgl. Entscheid der SRK vom 14. April 1999, veröffentlicht in VPB 63.93, E. 4a).

Falls die fraglichen Tätigkeiten durch statutarisch festgesetzte Beiträge abgegolten werden, braucht nicht abschliessend beurteilt zu werden, ob diese echte oder unechte Mitgliederbeiträge darstellen - entweder bilden sie Leistungen im Sinne von Art. 14 Ziff. 11 MWSTV und sind deshalb unecht befreit oder sie liegen ausserhalb des Geltungsbereichs der MWSTV (Entscheid der SRK vom 27. Februar 2002 i.S. E. [SRK 2001-055], E. 2e; Entscheid der SRK vom 6. April 2000, a.a.O., E. 4b mit weiteren Hinweisen).

bb) Nach Verwaltungspraxis zu Art. 14 Ziff. 11 MWSTV sind Leistungen nur dann von der Steuer ausgenommen, wenn sie durch die statutarisch festgesetzten Beiträge abgegolten sind. Muss für die Inanspruchnahme einer durch den Verein erbrachten Leistung ein zusätzlicher Betrag bezahlt werden, unterliegt dieser der Mehrwertsteuer (Wegleitung für Mehrwertsteuerpflichtige der ESTV Ausgabe 1997 [Wegleitung 1997], Rz. 611).

Als statutarisch festgesetzt im Sinne von Art. 14 Ziff. 11 MWSTV gilt ein Beitrag, wenn er in den Statuten vorgesehen ist und nach einem für alle Mitglieder gleichen Massstab festgelegt wird (vgl. Alois Camenzind/Niklaus Honauer, Handbuch zur neuen Mehrwertsteuer, Bern 1995,

Rz. 496). Das Bundesgericht hat in einem Entscheid ausgeführt, die Ausnahme von der Steuerpflicht nach Art. 14 Ziff. 11 MWSTV bleibe auf eigentliche Mitgliederbeiträge beschränkt, die zur Verwirklichung des Gemeinschaftszwecks im Interesse aller Mitglieder entrichtet werden. Sonderleistungen gegenüber einzelnen Mitgliedern oder gegenüber Nichtmitgliedern wie auch Leistungen, die sich nicht klar aus dem Gemeinschaftszweck oder aus den durch den Gemeinschaftszweck vorgegebenen Aufgaben ergeben, würden der Steuer unterliegen. Das Bundesgericht hat für die in diesem Entscheid in Frage stehenden - und in den Statuten vorgeschrieben - Propagandabeiträge festgestellt, dass es sich nicht um „eigentliche Mitgliederbeiträge“ zur Abgeltung von Leistungen handle, die ausschliesslich im Gemeinschaftsinteresse gegenüber allen Mitgliedern erbracht werden. Vielmehr stünden die Propagandabeiträge in einem engen wirtschaftlichen Zusammenhang mit den erbrachten Werbeleistungen. Art. 14 Ziff. 11 MWSTV sei folglich nicht anwendbar und die Propagandabeiträge unterständen der Steuer (BGE vom 25. August 2000, a.a.O., E. 10 mit Hinweisen).

4.- a) Nicht Streitgegenstand ist vorliegend die rechtliche Qualifizierung des Grundbeitrages. Diesen hat der Beschwerdeführer den Mitgliedern ohne MWST fakturiert und er hat auf den entsprechenden Eingangsleistungen keinen Vorsteuerabzug vorgenommen, womit er offenbar davon ausgegangen ist, dass es sich dabei um einen Mitgliederbeitrag nach Art. 14 Ziff. 11 MWSTV handle.

b) Als Erstes ist zu prüfen, ob es sich bei den umstrittenen „Entschädigungen Dienstleistungen“ um *statutarisch festgesetzte* Mitgliederbeiträge im Sinne von Art. 14 Ziff. 11 MWSTV handelt. Im vorliegenden Fall regeln die Statuten des X. in Art. 11 unter dem Titel „Mitgliederbeiträge“ das Folgende: „Die Mitgliederbeiträge werden vom Vorstand vorgeschlagen und von der Vereinsversammlung im Rahmen des Kostenvoranschlages genehmigt. Sie haben die gesamte schweizerische Z Produktion eines Mitgliedes zu umfassen. [...]“ Zuständigkeit und Beschlussfassung der Vereinsversammlung ist in Art. 5 der Statuten geregelt. Die Beiträge der Mitglieder wurden (ab 1995) aufgeteilt in einen Grundbeitrag und in eine sogenannte „Entschädigung für Dienstleistungen“. Dies geschah laut Beschwerdeführer im Hinblick auf die Einführung der Mehrwertsteuer und um die durch Art. 14 Ziff. 11 MWSTV kreierte „taxe occulte“ zu beseitigen. Der Grundbeitrag betrug für alle Mitglieder Fr. 250.-- und wurde ohne MWST in Rechnung gestellt. Die „Entschädigung für Dienstleistungen“ der Firmenmitglieder wurden nach der SUVA-Lohnsumme festgesetzt. Die Lieferantenmitglieder hatten betragsmässig identische Entschädigungen zu zahlen (im Jahr 1998 Fr. 2'250.-- [Fr. 2'500.-- mit Grundbeitrag]). Diese „Entschädigung“ wurde den Mitgliedern mit MWST fakturiert. Zudem mussten die Firmenmitglieder einen Beitrag für die Lehrlingsförderung entrichten, wobei sich dieser nach der Anzahl Mitarbeiter des Mitglieds richtete. Auch dieser wurde mit MWST fakturiert.

aa) In einem früheren Urteil hatte die SRK ausgeführt, Art. 14 Ziff. 11 MWSTV sei so zu interpretieren, dass die Grundlagen zur Berechnung der Höhe der Beiträge ebenfalls in den Statuten festgelegt sein müssten (Entscheid der SRK vom 14. April 1999, veröffentlicht in VPB 63.93, E. 4b/cc). Dieser Entscheid wurde in der Lehre kritisiert, dieser restriktiven Auslegung

der SRK könne nicht gefolgt werden. Die frankenmässige Festlegung in den Statuten sei jedenfalls nicht nötig. Überdies sei die Delegation an ein Vereinsorgan möglich, was im Übrigen einer gängigen und dem Vereinsrecht genügenden Praxis im Vereinsbereich entspreche (Nicolas Buchel, mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel 2000, N. 8 ff. zu Art. 18 Ziff. 13 [Art. 18 Ziff. 13 MWSTG entspricht wortwörtlich Art. 14 Ziff. 11 MWSTV]). In zwei Entscheiden der SRK vom 27. Februar 2002 (i.S. W. [SRK 2001-056] E. 3 und i.S. E. [SRK 2001-055] E. 3) liess die SRK zur Bejahung der statutenmässigen Fixierung der Beiträge nunmehr genügen, dass diese *von Vornherein dem Grundsatz nach in den Statuten fixiert* sind. Dieser Interpretation von Art. 14 Ziff. 11 MWSTV ist auch weiterhin zu folgen. Im Übrigen konnte schon aus dem älteren Entscheid der SRK vom 14. April 1999 nicht gefolgert werden, dass in den Statuten der Betrag genau angegeben werden müsste.

In Anlehnung an diese neueren Entscheide der SRK (vom 27. Februar 2002, a.a.O.) bezüglich Mitgliederbeiträge ist auch für den vorliegenden Fall das Kriterium der Festlegung in den Statuten zu bejahen. Dem Grundsatz nach sind die Beiträge in den Statuten durchaus fixiert. Dass sich auch die Berechnung der Beiträge aus den Statuten ergibt, ist nicht nötig, dies insbesondere aufgrund der Tatsache, dass im vorliegenden Fall das Verfahren zur Festlegung der Höhe in den Statuten geregelt ist.

bb) Aus den gleichen Erwägungen - dass die Fixierung in den Statuten nur dem Grundsatz nach nötig ist - ergibt sich, dass die Aufteilung der Beiträge in Grundbeitrag und „Entschädigung für Dienstleistungen“ nicht explizit in den Statuten festgelegt sein muss, damit Art. 14 Ziff. 11 MWSTV anwendbar ist. Zudem wurde diese Zweiteilung nach den Ausführungen des Beschwerdeführers vorgenommen, um die „Entschädigung“ der MWST unterstellen zu können. Der Beitrag „Entschädigung Dienstleistung“ erscheint in Tat und Wahrheit als Teil eines grundsätzlichen Mitgliederbeitrages, ebenso wie der Grundbeitrag wird er allgemein zur Erfüllung des Verbandszwecks geleistet (vgl. auch sogleich unter E. 4b/cc). Die Zweiteilung erweist sich als eigens für Steuerzwecke künstlich vorgenommen.

cc) Damit Art. 14 Ziff. 11 MWSTV erfüllt ist, genügt die rein formale Festlegung in den Statuten nicht. Nach dem Gesagten (oben E. 3c/bb) müssen die Beiträge zur Verwirklichung des Gemeinschaftszwecks im Interesse aller Mitglieder entrichtet werden. Sonderleistungen gegenüber einzelnen Mitgliedern oder Leistungen, die sich nicht klar aus dem Gemeinschaftszweck ergeben, unterliegen der Steuer. Zudem müssen die Beiträge, die Art. 14 Ziff. 11 MWSTV unterstehen sollen, nach einem für alle Mitglieder gleichen Massstab festgelegt sein (vgl. BGE vom 25. August 2000, a.a.O., E. 10; Camenzind/Honauer, a.a.O., Rz. 496).

Laut Statuten bezweckt der Beschwerdeführer die Wahrung der gemeinsamen Interessen der Mitglieder. So fallen gemäss Art. 2 der Statuten in seinen Wirkungskreis (1.) volkswirtschaftliche, sozial- und handelspolitische, betriebswirtschaftliche und allgemeine Fragen sowie ähnliche Aufgaben, welche den Interessenkreis eines Berufsverbandes betreffen, (2.) Förderung der technischen Entwicklung im Z wesen, (3.) Förderung der Berufs- und Weiterbildung, (4.) Behandlung von Themen des Umweltschutzes und der Arbeitssicherheit, (5.) Zusammenarbeit

mit Behörden sowie verwandten Verbänden des In- und Auslandes, (6.) Pflege der persönlichen Beziehungen und Förderung der Zusammenarbeit der Mitglieder.

Der Beschwerdeführer macht geltend, für den Grundbeitrag habe X. die Grundleistungen zur Verwirklichung des Vereinszweckes, so Adressverwaltung, Buchführung, Durchführung der Generalversammlung usw. erbracht. Für die „Entschädigung Dienstleistungen“ hingegen seien „auf die Mitglieder speziell zugeschnittene“, ausserhalb dem Verbandszweck liegende Dienstleistungen erbracht worden. So habe X. unter anderem Auskünfte und Beratungen erteilt (wobei nicht näher ausgeführt wird, welcher Art diese sein sollen), Messeteilnahmen organisiert, für einzelne Mitgliedergruppen Tagungen veranstaltet, Einführungskurse für die Lehrlinge und Weiterbildungskurse organisiert, Produktionsstatistiken geführt sowie die Mitglieder bei Korrespondenz, Vernehmlassungen und Public-Relations-Massnahmen unterstützt.

Entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers sind diese Leistungen allesamt unter den Verbandszweck gemäss Art. 2 der Statuten zu subsumieren. Der Beitrag „Entschädigung für Dienstleistungen“ wird genauso wie der Grundbeitrag im Hinblick auf die allgemeine Erfüllung des Verbandszwecks geleistet. Es handelt sich zudem nicht um Entgelt für über den Verbandszweck hinausgehende individuelle Sonderleistungen, solche würden nur vorliegen, wenn sie im Einzelinteresse des einzelnen Mitgliedes liegen würden. Insoweit solche Sonderleistungen vom Beschwerdeführer erbracht worden sind, wurde dafür ein besonderes Entgelt entrichtet, welches steuerbar ist und was durch die ESTV auch entsprechend berücksichtigt wurde (nur verhältnismässige Rückforderung des Vorsteuerabzuges). Die Beiträge wurden zudem für alle Firmenmitglieder nach der Lohnsumme, also nach einem gleichen Massstab berechnet. Für die Lieferantenmitglieder bestand gar ein in der Höhe identischer Beitrag. Die Beiträge waren also nicht individuell ausgestaltet. Die Leistungen auf der anderen Seite werden allen Mitgliedern gleichzeitig erbracht oder sie stehen jedenfalls allen Mitgliedern offen. Ihre tatsächliche Inanspruchnahme wirkt sich auf die Höhe des Beitrags nicht aus. Die Mitglieder sind verpflichtet, die Beiträge zu bezahlen, auch wenn sie überhaupt keine Leistungen in Anspruch nehmen. Der Vergleich mit den laut Bundesgericht der MWST unterstehenden Propagandabeiträgen (vgl. BGE vom 25. August 2000, a.a.O., E. 10) greift zu kurz, denn bei jenen handelte es sich um Beiträge für eine spezifische Leistung (und nicht wie vorliegend für einen ganzen Katalog von verschiedenartigen Leistungen). Es wurden in jenem Fall individualisierte Leistungen des Vereins erbracht, welche nach Massgabe der Inanspruchnahme durch den Leistungsempfänger abgegolten wurden. All dies trifft vorliegend nicht zu. Zudem fliessen die vorliegenden „Entschädigungen Dienstleistungen“ in die allgemeine Vereinsrechnung und nicht in einen separaten Fonds, wie dies im zitierten Bundesgerichtsentscheid der Fall war.

Zusammengefasst sind betreffend den „Entschädigungen für Dienstleistungen“ die Kriterien für das Vorliegen von Mitgliederbeiträgen im Sinne von Art. 14 Ziff. 11 MWSTV erfüllt.

c) Auch die Beiträge für die Lehrlingsförderung, welche alle Firmen- nicht aber Lieferantenmitglieder zu entrichten haben, erfüllen das Kriterium des statutarisch festgesetzten Beitrags gemäss Art. 14 Ziff. 11 MWSTV. Das formale Element der statutarischen Festlegung ist analog

den obigen Ausführungen (E. 4b/aa und bb) zu bejahen, denn auch dieser Beitrag ist als blosser Teil des in den Statuten vorgesehenen, grundsätzlich zu entrichtenden Mitgliederbeitrages anzusehen. Auch die Lehrlingsförderung entspricht dem Verbandszweck (Art. 2 Ziff. 3 der Statuten). Die Beiträge werden für alle Firmenmitglieder nach dem gleichen Massstab (Anzahl Mitarbeiter) berechnet. Dem Beschwerdeführer ist der Nachweis nicht gelungen, dass für diese Beiträge Sonderleistungen an einzelne Mitglieder erbracht worden sind, weswegen davon auszugehen ist, dass der Beitrag unabhängig von einer Inanspruchnahme von irgendwelchen individualisierten Leistungen geschuldet ist und dass die Leistungen grundsätzlich allen Mitgliedern gleichermaßen erbracht werden (vgl. E. 4b/cc). Demnach ist auch bezüglich den Lehrlingsförderungsbeiträgen von steuerbefreiten Mitgliederbeiträgen im Sinne von Art. 14 Ziff. 11 MWSTV auszugehen.

d) Die übrigen Voraussetzungen von Art. 14 Ziff. 11 MWSTV sind offensichtlich - sowohl für die „Entschädigung Dienstleistungen“ als auch für die Beiträge zur Lehrlingsförderung - ebenfalls erfüllt, was der Beschwerdeführer denn auch nicht in Abrede stellt. Für diese von der Mehrwertsteuer unecht befreiten Leistungen kann der Beschwerdeführer weder objektiv noch subjektiv optieren (oben E. 3a, b). Infolgedessen erfüllt der Beschwerdeführer mit diesen Leistungen der fraglichen Steuerperioden die Voraussetzungen der Mehrwertsteuerpflicht nicht. Seine Streichung aus dem Register für Mehrwertsteuerpflichtige ist nicht zu beanstanden. Nicht nur aufgrund mangelnder subjektiver Mehrwertsteuerpflicht, sondern auch wegen des Vorsteuerabzugsverbots gemäss Art. 13 MWSTV im Zusammenhang mit Leistungen gemäss Art. 14 MWSTV, war der Beschwerdeführer zur Geltendmachung der Vorsteuern im Umfange von Fr. 63'689.-- nicht berechtigt. Der entsprechende Rückforderungsanspruch der ESTV ist grundsätzlich zu bestätigen.

5.- Weiter beruft sich der Beschwerdeführer darauf, er sei nach Treu und Glauben zu Recht im Register der Mehrwertsteuer eingetragen worden. In der Beschwerde wird nicht näher ausgeführt, für welchen Sachverhalt das Prinzip von Treu und Glauben Anwendung finden soll, es wird lediglich auf die Einsprache an die ESTV verwiesen. Zudem verlangt der Beschwerdeführer mit Hinweis auf einen Einspracheentscheid der ESTV vom 6. März 2001, in welchem ein - seiner Ansicht nach - analoger Fall gestützt auf den Grundsatz von Treu und Glauben gutgeheissen wurde, die rechtsgleiche Behandlung.

a) Die Veranlagung und Entrichtung der Mehrwertsteuer erfolgt nach dem Selbstveranlagungsprinzip (Art. 37 f. MWSTV; vgl. Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des Steuerrechts, 6. Auflage, Zürich 2002, S. 421 ff.). Dies bedeutet unter anderem, dass der Leistungserbringer selbst für die Feststellung einer allfälligen Mehrwertsteuerpflicht verantwortlich ist, genauso wie für die vollständige und richtige Versteuerung seiner Umsätze. Mit anderen Worten ist hierfür kein Tätigwerden der Verwaltung verlangt. Die ESTV ermittelt die Mehrwertsteuerpflicht oder die Höhe der Mehrwertsteuer nur dann an Stelle des Leistungserbringers, wenn dieser seinen Pflichten nicht nachkommt (vgl. Entscheid der SRK vom 5. Januar 2000, veröffentlicht in VPB 64.83, E. 2, mit weiteren Hinweisen).

Der Beschwerdeführer wurde mit Wirkung ab dem 1. Januar 1995 als obligatorisch Steuerpflichtiger ins Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen, dies aufgrund seiner Angaben im entsprechenden Fragebogen, wo er als Art der Geschäftstätigkeit „Erbringung von Dienstleistungen“ und als voraussichtlichen massgebenden Umsatz Fr. 250'000.-- angab. Der Beschwerdeführer hat der ESTV keine Unterlagen eingereicht, die daraufhin gedeutet hätten, dass es sich bei den Entgelten einzig um statutarisch festgesetzte Beiträge von Mitgliedern handelt. Anhand dieser Angaben bestand für die ESTV nicht nur das Recht, sondern geradezu die Pflicht, den Beschwerdeführer als mehrwertsteuerpflichtig zu betrachten und im entsprechenden Register einzutragen. Die ESTV hatte keinerlei Anlass, an den Angaben des Antragstellers zu zweifeln. Aus der Tatsache, dass der Beschwerdeführer im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen worden ist, den Schluss zu ziehen, die Verwaltung habe dessen Standpunkt „durch Untätigkeit“ indirekt akzeptiert, ist folglich - nicht nur aufgrund des Selbstveranlagungsprinzips - unzulässig. Anders ist nur zu entscheiden, wenn die Voraussetzungen des Vertrauensschutzes gegeben sind (zum Ganzen vgl. Entscheid der SRK vom 27. Februar 2002 i.S. W. [SRK 2001-056] E. 4a/bb, einen identischen Sachverhalt betreffend).

b) Der nunmehr in Art. 9 BV verankerte und früher aus Art. 4 aBV abgeleitete Schutz von Treu und Glauben bedeutet, dass der Bürger Anspruch darauf hat, in seinem berechtigten Vertrauen in behördliche Zusicherungen oder in anderes, bestimmte Erwartungen begründendes Verhalten der Behörden geschützt zu werden (BGE 126 II 387 E. 3a, mit Hinweisen). Zunächst einmal bedarf jedoch der Vertrauensschutz einer gewissen Grundlage. Die Behörde muss nämlich durch ihr Verhalten beim Bürger eine bestimmte Erwartung ausgelöst haben (Ulrich Häfelin/Georg Müller, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. Auflage, Zürich 2002, Rz. 631). Dies geschieht sehr oft durch Auskünfte oder Zusicherungen, welche auf Anfragen von Bürgern erteilt werden, kann aber auch durch sonstige Korrespondenz entstehen.

Gemäss Rechtsprechung und Literatur müssen kumulativ folgende Voraussetzungen erfüllt sein, damit das Vertrauen auf eine behördliche Auskunft oder ein behördliches Schreiben den Schutz des Grundsatzes von Treu und Glauben geniesst: (1) Die Auskunft muss sich auf eine konkrete, die betreffende Person betreffende Angelegenheit beziehen. Nicht jede behördliche Auskunft taugt als Vertrauensbasis. Eine allgemeine Auskunft vermag die Behörde nicht zu binden. (2) Die Unrichtigkeit der Auskunft darf nicht offensichtlich sein; der Bürger darf sie nicht erkannt haben. (3) Die Amtsstelle, welche die Auskunft gegeben hat, muss zur Auskunftserteilung zuständig gewesen sein. (4) Die Auskunft muss vorbehaltlos erteilt worden sein. (5) Die Person muss im Vertrauen auf die Richtigkeit der Auskunft Dispositionen getroffen haben, die ohne erheblichen Nachteil nicht mehr rückgängig gemacht werden können. (6) Die Rechtslage darf sich seit der Auskunftserteilung nicht verändert haben. (7) Das private Interesse am Vertrauensschutz muss das öffentliche Interesse an der richtigen Rechtsanwendung überwiegen (vgl. BGE 118 Ia 254 E. 4b; 117 Ia 287 E. 2b; 114 Ia 213 E. 3a; Häfelin/Müller, a.a.O., Rz. 669 ff.; Peter Saladin/Ulrich Zimmerli, Einführung in das Verwaltungsrecht, Bern 1992, S. 39 f.; Urteil des Verwaltungsgerichts Zürich vom 25. Juni 1998, ZBl 1999, S. 639 E. 4a, mit weiteren Hinweisen; ferner Botschaft des Bundesrates über eine neue Bundesverfassung, Separatausgabe,

S. 145). Eine Vertrauensgrundlage aufgrund einer Auskunft oder Zusicherung kann nur dann vorliegen, wenn die Verwaltung in Bezug auf einen konkreten Sachverhalt und gegenüber einem bestimmten Bürger ein Verhalten an den Tag gelegt hat, welches die Grundlage für die Entstehung eines Vertrauensverhältnisses bilden kann (vgl. statt vieler BGE 119 V 307 E. 3a). Die unrichtige behördliche Auskunft muss einem bestimmten Bürger oder seinem bevollmächtigten Vertreter gegeben worden sein, und sie muss sich auf eine konkrete, den betreffenden Bürger berührende eigene Angelegenheit beziehen (Erfordernis der Individualität und Spezialität der Äusserung der Verwaltung; vgl. Entscheid der SRK vom 8. September 2000 i.S. A. AG [SRK 1999-116] E. 8b mit Hinweisen).

c) Laut Einsprache hatte sich der Beschwerdeführer vor der Vorinstanz einerseits auf eine telefonische Auskunft eines Beamten der ESTV berufen, in welchem dieser angeblich die Rechtsauffassung des Beschwerdeführers bestätigt habe. Der Beschwerdeführer vermochte keinerlei schriftliche Unterlagen beizubringen, die auf die angebliche Auskunft hinweisen. Der Nachweis einer unrichtigen Auskunft mit dem durch den Beschwerdeführer geltend gemachten Inhalt ist nicht erbracht. Auf den Grundsatz von Treu und Glauben kann er sich folglich nicht berufen. Spätestens nach der Auskunft der ESTV vom 7. Oktober 1996 (Vernehmlassungsbeilage Nr. 7) bezüglich der Beiträge für die Lehrlingsförderung hätte sich der Beschwerdeführer im Übrigen über die gegenteilige Rechtsauffassung der ESTV im Klaren sein müssen.

d) Weiter beruft sich der Beschwerdeführer auf Auskünfte des Geschäftsführers eines anderen Verbandes (welcher im Verfahren vor der SRK als Zeuge beantragt wird), welcher angeblich ebenfalls Auskünfte der ESTV erhalten haben soll. Abgesehen davon, dass sich diese Vorbringen nicht verifizieren lassen, ist festzustellen, dass aus den Kontakten eines oder mehrerer anderer Verbände mit der Verwaltung der Beschwerdeführer nichts für seinen Standpunkt ableiten kann. Auskünfte gegenüber Dritten begründen keine Vertrauensgrundlage für den Gutgläubensschutz. Die ESTV hätte die behaupteten Zusicherungen oder das sonstige, bestimmte Erwartungen begründende Verhalten konkret gegenüber dem Beschwerdeführer äussern müssen, damit ein Gutgläubensschutz überhaupt in Frage kommt (oben E. 5b; vgl. auch Entscheid der SRK vom 27. Februar 2002, a.a.O., E. 4a/ee). Dies war jedoch vorliegend gerade nicht der Fall.

e) Die Berufung auf die Rechtsgleichheit im Zusammenhang mit einer Einspracheentscheid der ESTV vom 6. März 2001 (Vernehmlassungsbeilage Nr. 14, Einsprachebeilage Nr. 5), greift von vorneherein zu kurz, da dessen Sachverhalt mit dem vorliegenden nicht vergleichbar war. Aus dieser einen anderen Verband betreffenden Einspracheentscheid geht hervor, dass die ESTV aus den eingereichten Unterlagen hätte ersehen können und müssen, dass dieser Verband zu Unrecht davon ausging, seine Leistungen seien steuerbar. Da die Verwaltung den Verband in das Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen hat, obschon die Voraussetzungen der subjektiven Mehrwertsteuerpflicht für die ESTV erkennbar nicht gegeben waren, wurde gestützt auf den Grundsatz von Treu und Glauben die Einsprache gutgeheissen. Im vorliegenden Fall indes war für die ESTV gerade nicht erkennbar, dass die Mehrwertsteuerpflicht des Beschwerdeführers nicht vorlag (E. 5a hievore). Indem der Beschwerdeführer unzureichende Angaben mach-

te, verletzte er seine Sorgfaltspflicht (vgl. Entscheid der SRK vom 27. Februar 2002, a.a.O., E. 4a/ee).

6.- Der Beschwerdeführer beantragt eine Zeugenbefragung, dies insbesondere im Zusammenhang mit seiner Berufung auf Treu und Glauben. Zeugenbeweise werden im Übrigen auch bezüglich weiterer Vorbringen angeboten.

Angebotene Beweismittel – so auch Auskünfte von Zeugen – dürfen übergangen werden, falls die antizipierte Beweiswürdigung ergibt, dass die angebotenen Beweise unerheblich sind. Insbesondere ist dies der Fall, sofern angenommen werden kann, dass die Durchführung des Beweises im Ergebnis nichts ändern wird. Bei der Beurteilung der Tauglichkeit eines Beweismittels kommt der entscheidenden Instanz ein gewisser Ermessensspielraum zu (BGE 124 I 208 E. 4a; 122 II 464 E. 4a mit Hinweisen; Entscheid der SRK vom 30. Juni 1998, veröffentlicht in StR 1/99 S. 58, E. 3a/bb; André Moser, in André Moser/Peter Uebersax, Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen, Basel und Frankfurt a. M. 1998, Rz. 3.68). Was die Befragung zur Problematik des Vertrauensschutzes betrifft, muss festgestellt werden, dass der geltendgemachte Sachverhalt gar keine Vertrauensgrundlage begründen kann (oben E. 5c/d/e) und der angebotene Beweis offensichtlich untauglich ist. Auch die in anderem Zusammenhang angebotenen Zeugenbeweise würden am Ergebnis nichts ändern, die Tatsachen sind aus den Akten genügend erstellt. Den Anträgen auf Zeugenbefragung ist in antizipierter Beweiswürdigung nicht stattzugeben.

7.- Der Beschwerdeführer verlangt im Sinne eines Eventualantrags für den Fall, dass die SRK zum Ergebnis käme, er sei betreffend der fraglichen Umsätze nicht steuerpflichtig, dass er gänzlich als Nichtsteuerpflichtiger zu betrachten sei und ihm die abgelieferten Steuern zurückzuerstatten seien.

a) aa) In der nachträglichen Verwaltungsrechtspflege ist Streitgegenstand das Rechtsverhältnis, das Gegenstand der angefochtenen Verfügung bildet, soweit es im Streit liegt. Nicht die Verfügung selbst ist also Streitgegenstand (sie bildet das Anfechtungsobjekt), sondern das in der Verfügung geregelte oder zu regelnde, im Beschwerdeverfahren noch streitige Rechtsverhältnis. Anfechtungsobjekt und Streitgegenstand sind identisch, wenn die Verwaltungsverfügung insgesamt angefochten wird. Bezieht sich demgegenüber die Beschwerde nur auf einen Teil des durch die Verfügung bestimmten Rechtsverhältnisses, gehören die nicht beanstandeten Teilaspekte zwar wohl zum Anfechtungs-, nicht aber zum Streitgegenstand (BGE 110 V 51 E. 3c; René Rhinow/Heinrich Koller/Christina Kiss, Öffentliches Prozessrecht und Justizverwaltungsrecht des Bundes, Basel 1996, Rz. 899 ff., Rz. 963 ff. und Rz. 1462 ff.). Der Streitgegenstand darf im Laufe des Beschwerdeverfahrens grundsätzlich weder erweitert noch qualitativ verändert werden; er kann sich höchstens verengen und um nicht streitige Punkte reduzieren, nicht aber ausweiten (vgl. Moser, a.a.O., Rz. 2.13, mit weiteren Hinweisen; vgl. auch die nicht veröffentlichten Entscheide der SRK vom 21. Juni 1999 i.S. S. [SRK 1998-138], E. 2a und vom 20. August 1999 i.S.

A. [SRK 1998-144], E. 1d/aa). Gegenstände, über welche die verfügende Behörde nicht entschieden hat und nicht entscheiden musste, sind durch die Beschwerdeinstanz grundsätzlich nicht zu beurteilen, weil damit in die funktionale Zuständigkeit der ersten Instanz eingegriffen würde (Alfred Kölz/Isabelle Häner, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2. Aufl., Zürich 1998, Rz. 404; Moser, a.a.O., Rz. 2.82).

Nach konstanter bundesgerichtlicher Rechtsprechung kann indessen das verwaltungsgerichtliche Verfahren aus prozessökonomischen Gründen auf eine weitere, ausserhalb des Anfechtungsobjektes liegende Streitfrage ausgedehnt werden, wenn diese mit dem bisherigen Streitgegenstand derart eng zusammenhängt, dass von einer Tatbestands Gesamtheit gesprochen werden kann und wenn sich die Verwaltung zu dieser Streitfrage mindestens in Form einer Prozessklärung geäußert hat (BGE 125 V 413 E. 2a; Michele Albertini, Der verfassungsmässige Anspruch auf rechtliches Gehör im Verwaltungsverfahren des modernen Staates, Diss. Bern 2000, S. 268 f. und 386 bzw. 387; Moser, a.a.O., Rz. 2.83). Diese Rechtsprechung gilt sinngemäss auch für das Verfahren vor der SRK (vgl. den nicht veröffentlichten Entscheid des Bundesgerichts vom 25. Juni 2001 i.S. A. AG [2A.441/2000], E. 2b und 2c in fine).

bb) Im vorliegenden Fall hat der Beschwerdeführer nach dem Gesagten grundsätzlich den Streitgegenstand in unzulässiger Weise ausgeweitet, denn die Frage der Rückerstattung der entrichteten Mehrwertsteuer bildete nicht Streitobjekt des Einspracheverfahrens. Das Bundesgericht hat jedoch in einem steuerrechtlichen Entscheid offengelassen, inwieweit der Streitgegenstand überhaupt bereits durch die Begründung der Einsprache für den Rest des Rechtsmittelverfahrens definitiv beschränkt werden könne, da die SRK das Recht von Amtes wegen anzuwenden habe. Die SRK habe zumindest jene Fragen zu klären, die sich aufgrund der Parteivorbringen oder anderer sich aus den Akten ergebenden Anhaltspunkte stellten (nicht veröffentlichtes Urteil des Bundesgerichts vom 23. August 2001 i.S. S. [2A.122/2001], E. 2c). Vorliegend kann offengelassen werden, welche Konsequenzen sich aus diesen Feststellungen des Bundesgerichts ergeben würden, denn ausnahmsweise können neue Vorbringen auch zugelassen werden, wenn diese mit dem bisherigen Streitgegenstand sehr eng zusammenhängen (oben E. 7a/aa). Zudem handelt es sich vorliegend um eine grundsätzliche Frage, die eine Prüfung durch die SRK nahelegt, auf das Begehren des Beschwerdeführers ist somit einzutreten.

b) Der Beschwerdeführer verlangt in seinem Eventualantrag, es seien ihm die abgelieferten Mehrwertsteuern zurückzuerstatten. Er hat zu diesem Zweck eine Aufstellung angefertigt, aus der sich ergibt, dass der Überhang der abgelieferten Mehrwertsteuern über die abgelieferten Vorsteuern Fr. 15'488.65 betrage. Dieser Betrag sei ihm von der ESTV zurückzuzahlen. Die ESTV machte in ihrer Vernehmlassung vom 15. Mai 2003 geltend, der Beschwerdeführer habe seinen Mitgliedern die MWST fakturiert und diesen die Vornahme des Vorsteuerabzuges ermöglicht. Die Abnehmer hätten den Vorsteuerabzug im Folgenden - berechtigterweise - auch vorgenommen. Eine Vorsteuerkorrektur bei den Leistungsempfängern sei folglich nicht möglich, denn diesen könne kein Vorwurf gemacht werden. Der Beschwerdeführer sei bei seinem Vorgehen zu behaften. Hingegen würde diesem freistehen, seine fehlerhaften Rechnungen zu korrigieren und

die den Abnehmern in Rechnung gestellte Steuer zurückzuerstatten (mit Hinweis auf Rz. 779 der Wegleitung 1997). Dies sei jedoch bisher nicht geschehen.

aa) Wie bereits ausgeführt (oben E. 5a) ist die Mehrwertsteuer eine Selbstveranlagungssteuer (Art. 37 MWSTV). Der Steuerpflichtige kann aber grundsätzlich die Berichtigung seiner Selbstveranlagung und damit die Rückerstattung zu viel entrichteter Steuern verlangen. Vorausgesetzt ist, dass die betreffende Steuer im Zeitpunkt der Rückforderung noch nicht verjährt ist, nicht durch einen rechtskräftigen Entscheid als geschuldet bezeichnet ist und nach der zur Zeit ihrer Zahlung geltenden Verwaltungspraxis nicht geschuldet war (Entscheid der SRK vom 24. Mai 2002 i.S. F. [SRK 2001-154], E. 2b, Beat Zingg, Die Rückerstattung nicht geschuldeter Warenumsatzsteuern, in ASA 28 83, 91 f.). Im Fall einer Änderung der Verwaltungspraxis kann der Steuerpflichtige die rückwirkende Anwendung der neuen (milderen) Praxis nur dann in Anspruch nehmen, wenn er die alte Praxis rechtswirksam angefochten oder durch einen Vorbehalt klar zum Ausdruck gebracht hatte, dass er die Schuld nicht anerkennt (Entscheid der SRK vom 24. Mai 2002, a.a.O., 2b).

Die SRK und das Bundesgericht hatten sich mit einem Fall auseinander zu setzen, in welchem der Anspruch auf Rückerstattung zu Unrecht bezahlter Mehrwertsteuern grundsätzlich unbestritten war (Entscheid der SRK vom 24. Mai 2002, a.a.O., E. 4c; BGE vom 2. Juni 2003 [2A.320/2002, 2A.326/2002], E. 5; es ging um einen Fall mit Änderung der Verwaltungspraxis, wo die Steuer vom Steuerpflichtigen aber unter Vorbehalt bezahlt worden ist und deshalb ein Rückerstattungsanspruch bestand). Die ESTV hatte in jenem Fall - wie vorliegend - argumentiert, dass die Rückerstattung nur dann erfolgen könne, wenn der Leistungserbringer seine Faktura gegenüber dem Leistungsempfänger berichtigt und diesem die zu viel fakturierte MWST seinerseits zurückvergütet. Hinsichtlich der Korrekturen bei den Leistungsempfängern pflichtete das Bundesgericht der ESTV bei, dass der Leistungserbringer die mit der Steuer fakturierten Rechnungen gestützt auf die nachträgliche Rückerstattung der Mehrwertsteuer zu korrigieren habe. Hingegen stellt das Bundesgericht entgegen der Argumentation der ESTV fest, dass es nicht zulässig sei, die Rückzahlung der Steuer an den Leistungserbringer mit der Auflage der Weiterleitung an den Leistungsempfänger zu verbinden. Sollte der Steuerpflichtige die erforderliche Rechnungskorrektur (auf die ihn die ESTV allenfalls hinweisen könne) nicht vornehmen, stünden der Verwaltung allenfalls die in Art. 60 ff. MWSTV genannten Sanktionsmöglichkeiten offen. Zusammengefasst ist das Bundesgericht der Meinung, dass ein grundsätzlicher Rückforderungsanspruch des Leistungserbringers nicht unter die Bedingung gestellt werden darf, dass er zuerst die Rechnung gegenüber seinen Leistungsempfängern korrigiert (BGE vom 2. Juni 2003, a.a.O., E. 5.4).

bb) Im vorliegenden Fall hat der Beschwerdeführer nach dem Gesagten (oben E. 7b/aa) grundsätzlich einen Anspruch auf Rückerstattung der von ihm geleisteten Mehrwertsteuer, denn die Steuer ist weder verjährt, noch durch einen rechtskräftigen Entscheid als geschuldet bezeichnet worden und die Steuer war zur Zeit ihrer Zahlung nach der Verwaltungspraxis nicht geschuldet. Ein Anwendungsfall der bundesgerichtlichen Praxis betreffend Situationen mit Praxisände-

rungen, wo die Rückerstattung nur bei Vorliegen eines Vorbehalts durch den Steuerpflichtigen bejaht wird, liegt hier überdies nicht vor.

Gegenüber der genannten Rechtsprechung handelt es sich vorliegend sogar um einen viel eindeutigeren Fall. Es ist zu beachten, dass der Beschwerdeführer die materiellen Voraussetzungen der Steuerpflicht gar nie erfüllt hat und er von Anfang an nicht steuerpflichtig war. Die öffentlich-rechtliche Beziehung zwischen dem Beschwerdeführer und der ESTV muss als von Anfang an nicht bestehend angesehen werden. Die ESTV ist verpflichtet, den Zustand wiederherzustellen, wie er bestünde, wenn der Beschwerdeführer nie in das MWST-Register eingetragen worden wäre. Was für die Leistungseingangsseite (Verweigerung der Vorsteuerabzugs) gelten soll, muss auch für die Leistungsausgangsseite (Rückerstattung der bezahlten Steuern) Gültigkeit haben. Es geht nicht an, einerseits festzustellen, dass der Beschwerdeführer nie steuerpflichtig war und andererseits trotzdem die Besteuerung von Vorgängen, die eben nicht steuerpflichtig sind, vorzunehmen bzw. bestehen zu lassen. Dieser Schluss drängt sich - wie gezeigt - ohnehin aufgrund des genannten Urteils des Bundesgerichts auf (BGE vom 2. Juni 2003, a.a.O.; vgl. im Übrigen auch Entscheid des EuGH vom 6. November 2003 [i.S. Elliniko Dimosio, C-78/02 und C-80/02]). Folglich obliegt es der ESTV, von den Leistungsempfängern des Beschwerdeführers die zu Unrecht vorgenommenen Vorsteuerabzüge zurückzufordern, ausgeschlossen ist hingegen die Geltendmachung einer Steuer ohne gesetzliche Grundlage gegenüber einem Nicht-Steuerpflichtigen.

Nach dem Gesagten dringt die Argumentation der ESTV, mit der sie sich gegen die Rückerstattung der vom Beschwerdeführer geleisteten Steuer wehrt, nicht durch. Sie darf die Rückerstattung nicht davon abhängig machen, dass der Beschwerdeführer zuerst die Rechnungen gegenüber den Leistungsempfängern korrigiert. Die zu Unrecht einbezahlte Mehrwertsteuer ist dem Beschwerdeführer folglich zurückzuerstatten. Die Beschwerde ist im Eventualbegehren grundsätzlich gutzuheissen und die Sache ist an die Vorinstanz zur Berechnung des Rückerstattungsbetrages (Differenz zwischen einbezahlter Mehrwertsteuer und Vorsteuerabzug) zurückzuweisen.

8.- a) Die Beschwerde ist im Sinne der vorangehenden Erwägungen teilweise gutzuheissen, im Übrigen jedoch abzuweisen. Es ist festzustellen, dass die vom Beschwerdeführer erhobenen Mitgliederbeiträge von der ESTV zu Recht als von der Steuer ausgenommene Umsätze betrachtet wurden. Der Beschwerdeführer war folglich nicht steuerpflichtig und wurde korrekterweise aus dem Register der MWST-Pflichtigen gelöscht sowie war nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt. Die Sache ist jedoch zur Berechnung des Rückerstattungsbetrages an die Vorinstanz zurückzuweisen (E. 7b/bb hievor).

b) Die Verfahrenskosten bestehen in der Regel aus einer Spruch- und einer Schreibgebühr (vgl. Art. 1 ff. der Verordnung über Kosten und Entschädigungen im Verwaltungsverfahren vom 10. September 1969 [VKV; SR 172.041.0]). Sie sind dem unterliegenden Beschwerdeführer aufzuerlegen. Unterliegt dieser nur teilweise, werden die Verfahrenskosten ermässigt. 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 VKV). Der teilweise unterlegenen Vorinstanz werden keine Verfahrenskosten auferlegt (Art. 63 Abs. 2 VwVG). Im vorliegenden Fall rechtfertigt es sich angesichts der teilweisen Gutheissung, die Verfahrenskosten von Fr. 2'500.-- auf Fr. 2'200.-- zu reduzieren. Die ESTV hat dem teilweise obsiegenden und vertretenen Beschwerdeführer eine reduzierte Parteientschädigung zu entrichten (Art. 64 Abs. 1 und 2). Diese ist in Anwendung von Art. 64 Abs. 5 VwVG i.V.m. Art. 8 VKV und aufgrund der Tatsache, dass sich die teilweise Gutheissung nicht auf den Hauptantrag des Beschwerdeführers bezieht, auf Fr. 500.-- festzulegen. Die Verfahrenskosten des vorinstanzlichen Entscheid- und Einspracheverfahrens von insgesamt Fr. 1'080.-- (Fr. 240.-- für den Entscheid vom 3. April 2001 sowie Fr. 840.-- für den Einspracheentscheid vom 16. Januar 2003) sind nicht zu bestätigen, da hier nicht die Kostenregelung von Art. 56 MWSTV, sondern diejenige von Art. 68 MWSTG zur Anwendung gelangt (der erste Entscheid vom 3. April 2001 ist nach Inkrafttreten des MWSTG ergangen; vgl. dazu Entscheid der SRK vom 17. Januar 2003 i.S. P. AG [SRK 2002-013], E. 5).

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

erkannt:

- 1.- Die Beschwerde des X. vom 17. Februar 2003 gegen den Einspracheentscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 16. Januar 2003 wird im Sinne der Erwägungen teilweise gutgeheissen und die Sache zur Berechnung des zurückzuerstattenden Mehrwertsteuerbetrages (abzüglich Vorsteuerabzug) an die Vorinstanz zurückgewiesen.
- 2.- Es wird festgestellt, dass X. mit Recht als nicht mehrwertsteuerpflichtig erklärt und im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen gelöscht worden ist.
- 3.- Die Kosten für das Beschwerdeverfahren vor der Eidgenössischen Steuerrekurskommission im reduzierten Betrage von Fr. 2'200.-- (Spruch- und Schreibgebühren) werden dem Beschwerdeführer auferlegt und mit dem von ihm geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 2'500.-- verrechnet. Der Überschuss von Fr. 300.-- wird dem Beschwerdeführer nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Entscheides zurückerstattet.
- 4.- Der Eidgenössischen Steuerverwaltung werden keine Verfahrenskosten auferlegt.

- 5.- Die vorinstanzlichen Verfahrenskosten werden aufgehoben.
- 6.- Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat dem Beschwerdeführer für das Beschwerdeverfahren vor der Eidgenössischen Steuerrekurskommission eine reduzierte Parteientschädigung von Fr. 500.-- zu entrichten.
- 7.- Dieser Entscheid wird der Vertreterin des Beschwerdeführers 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 Bst. 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.

Eidgenössische Steuerrekurskommission

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Pascal Mollard

Sonja Bossart