Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.321/2002 /mks

Urteil vom 2. Juni 2003
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

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

Parteien
A._____,
Beschwerdeführer, vertreten durch Herren Prof. Dr. Peter Böckli und lic. iur. Jan Bangert, Advokaten, St. Jakobs-Strasse 41, Postfach 2348, 4002 Basel,

gegen

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

Gegenstand
Mehrwertsteuer (MWSTV); Rückerstattung der Steuer,

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 24. Mai 2002.

Sachverhalt:
A.
A._____ ist seit dem 1. Januar 1995 in dem von der Eidgenössischen Steuerverwaltung geführten Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen. Seine Geschäftstätigkeit besteht im Erbringen von Verwaltungsrats-Dienstleistungen gegenüber verschiedenen Gesellschaften. Als Verwaltungsrat war er unter anderem für die B._____ Gesellschaft und die C._____ Gesellschaft sowie als Stiftungsratsmitglied der D._____-Stiftung tätig. Entsprechend der damals massgebenden (publizierten) Praxis der Eidgenössischen Steuerverwaltung, nach welcher die Tätigkeit als Verwaltungsrat als selbständige, mehrwertsteuerpflichtige Erwerbstätigkeit zu betrachten war, rechnete A._____ in den Jahren 1995 bis 2000 für seine Verwaltungs- und Stiftungsratshonorare die Mehrwertsteuer vorbehaltlos ab.

Mit Urteil 2A.468/1999 vom 27. Oktober 2000 (publiziert in: RDAF 2001 II 53) bestätigte das Bundesgericht einen Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 29. Juli 1999, mit welchem diese die Tätigkeit von Verwaltungsräten als unselbständige Erwerbstätigkeit und demnach als nicht steuerbare Umsätze qualifiziert hatte.

Am 13. Dezember 2000 ersuchte A._____ die Eidgenössische Steuerverwaltung, ihn im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen zu löschen, weil mit dem auf den 1. Januar 2001 in Kraft tretenden Mehrwertsteuergesetz die Tätigkeit als Verwaltungsrat nicht mehr steuerbar sei. Gleichzeitig teilte er der Eidgenössischen Steuerverwaltung mit, dass er seit dem Jahre 1995 zu Unrecht Mehrwertsteuer abgeliefert habe, nachdem das Bundesgericht sich für die Verordnung über die Mehrwertsteuer im gleichen Sinne wie der Gesetzgeber für das

Mehrwertsteuergesetz geäussert habe. Er fordere daher die bezahlten Steuern zurück.

In der Folge stellte die Eidgenössische Steuerverwaltung A._____ ein Orientierungsschreiben betreffend die künftige Behandlung von Verwaltungsratshonoraren und einen Fragebogen für die Rückerstattung der in den Jahren 1995 bis 2000 bezahlten Mehrwertsteuer auf Verwaltungsratsleistungen zu. Mit der Rücksendung des Fragebogens beantragte A._____, ihm die geleisteten Zahlungen zuzüglich Verzugszins von 5% zurückzuerstatten.

Mit Entscheid vom 10. April 2001 wies die Eidgenössische Steuerverwaltung das Rückerstattungsgesuch für die im Zeitraum vom 1. Quartal 1995 bis 2. September 2000 geleistete Mehrwertsteuer von Fr. 126'460.10 ab. Auch die gegen diesen Entscheid am 22. Mai 2001 eingereichte Einsprache wies sie am 23. August 2001 ab.
B.
Gegen den Einspracheentscheid vom 23. August 2001 führte A._____ Beschwerde bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission.
Diese wies die Beschwerde mit Urteil vom 24. Mai 2002 ab, soweit sie darauf eintrat.
C.
Mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde vom 26. Juni 2002 beantragt A._____ dem Bundesgericht, den Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 24. Mai 2002 aufzuheben. Im Weiteren verlangt er, die Eidgenössische Steuerverwaltung anzuweisen, ihm Fr. 126'460.10 zuzüglich Verzugszins zurückzuerstatten.

Demgegenüber beantragt die Eidgenössische Steuerverwaltung, die Beschwerde abzuweisen und den Entscheid der Vorinstanz zu bestätigen.

Im zweiten Schriftenwechsel haben die Parteien an ihren Rechtsbegehren festgehalten.
Die Eidgenössische Steuerrekurskommission hat auf eine Vernehmlassung verzichtet.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
1.1 Beschwerdeentscheide der Eidgenössischen Steuerrekurskommission können nach den Artikeln 97 ff. OG mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht angefochten werden (Art. 54 Abs. 1 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer, MWSTV; AS 1994 1464; Art. 66 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer [Mehrwertsteuergesetz, MWSTG; SR 641.20]). Der Beschwerdeführer ist zur Beschwerde legitimiert (Art. 103 lit. a OG).
1.2 Mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde können nach Art. 104 lit. a und b OG die Verletzung von Bundesrecht, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts gerügt werden. Im Verfahren der Verwaltungsgerichtsbeschwerde wendet das Bundesgericht das Bundesrecht von Amtes wegen an. In Abgabestreitigkeiten ist es weder an die Begehren noch an deren Begründung gebunden (Art. 114 Abs. 1 OG). An die Sachverhaltsfeststellung ist das Bundesgericht gebunden, wenn - wie hier - eine richterliche Behörde als Vorinstanz entschieden und den Sachverhalt nicht offensichtlich unrichtig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensbestimmungen festgestellt hat (Art. 105 Abs. 2 OG).
1.3 Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist demnach einzutreten.
1.4 Die zur Beurteilung stehenden Sachverhalte wurden alle vor dem Inkrafttreten des Mehrwertsteuergesetzes (am 1. Januar 2001) 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).
2.
2.1 Streitig ist im vorliegenden Verfahren einzig die Frage, ob dem Beschwerdeführer die von ihm im Zeitraum von 1995 bis September 2000 aufgrund seiner Verwaltungs- bzw. Stiftungsratstätigkeit vorbehaltlos bezahlte Mehrwertsteuer zurückerstattet werden muss, nachdem das Bundesgericht mit Urteil 2A.468/1999 vom 27. Oktober 2000 erkannt hat, dass das Erbringen von Leistungen durch einen Verwaltungsrat eine unselbständige, nicht der Mehrwertsteuerpflicht unterliegende Erwerbstätigkeit darstellt.
2.2 Im schweizerischen Verwaltungsrecht ist anerkannt, dass Zuwendungen, die aus einem nicht verwirklichten

oder nachträglich weggefallenen oder wegfallenden Grund erfolgten, zurückgefordert werden können, sofern das Gesetz nichts anderes vorsieht (Ulrich Häfelin/ Georg Müller, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. Aufl., Zürich 2002, Rz 760, S. 162; Max Imboden/René A. Rhinow, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Bd. I, Nr. 32 B, S. 191 unter Verweis auf BGE 88 I 213). Es handelt sich dabei um einen allgemeinen Rechtsgrundsatz, der für das Privatrecht in Art. 62 Abs. 2 OR ausdrücklich normiert wird und auch im Bereich des öffentlichen Rechts Anwendung findet.
Zu beachten ist dieser allgemeine Rechtsgrundsatz auch im Abgaberecht. Hier ist davon auszugehen, dass der Staat eine Steuer nur in Anspruch nehmen darf, so weit diese im Gesetz vorgesehen ist, was die Doktrin auch aus dem Grundsatz der Rechtsgleichheit und dem Gesetzmässigkeitsprinzip ableitet (Art. 8 BV; Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002, § 21, I., S. 338; Luzius Müller, a.a.0., Ziff. 85, S. 43).

Nichtgeschuldete Steuern sind demnach grundsätzlich zurückzuerstatten.

In diesem Sinne sieht etwa das Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) die Rückforderung von bezahlten Steuern ausdrücklich vor: Gemäss Art. 168 Abs. 1 DBG kann der Steuerpflichtige einen von ihm bezahlten Steuerbetrag zurückfordern, wenn er irrtümlicherweise eine ganz oder teilweise nicht geschuldete Steuer bezahlt hat. Die Bestimmung bezieht sich indessen nur auf den Bezug der Steuern, nicht hingegen auf deren Veranlagung, weshalb ein Rückerstattungsanspruch nur für Steuerzahlungen besteht, welche die gemäss definitiver Veranlagung geschuldeten Steuern übersteigen; er besteht auch, wenn der Steuerbezug nicht entsprechend der definitiven Veranlagung durchgeführt wurde (Ferdinand Fessler, Art. 168 DBG N 1 ff., in: Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2b, Hrsg. Martin Zweifel/Peter Athanas, Basel 2000). Voraussetzung ist jedoch das Vorliegen einer definitiven Veranlagungsverfügung.

Analoge Regelungen finden sich auch in kantonalen Steuergesetzen.
2.3 Art. 39 MWSTV regelt zwar die Rückerstattung von Steuern. Diese Bestimmung bezieht sich indessen primär auf die Rückerstattung von Steuern bei Überschüssen, die im Zusammenhang mit einem Vorsteuerüberhang anfallen. Einzig Absatz 4 erwähnt neben der Rückzahlung von Vorsteuerüberschüssen auch noch andere Saldoguthaben. Damit sind Guthaben des Steuerpflichtigen gemeint, die beispielsweise durch die Geltendmachung von Debitorenverlusten, infolge irrtümlicher Deklaration entstanden sind (Kommentar des Eidgenössischen Finanzdepartementes zur Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 zu Art. 39 MWSTV, S. 38).
Von dieser Rückerstattung im Sinne von Art. 39 MWSTV zu unterscheiden ist jedoch die hier allein interessierende Frage der Rückerstattung von bezahlten, nach Gesetz aber nicht geschuldeten Steuern.
2.4 Eine gesetzliche Regelung für eine solche Rückerstattung fehlt grundsätzlich bei den Selbstveranlagungssteuern (Stempelabgaben, Verrechnungssteuer und Umsatzsteuern): Während bei den Stempelabgaben (Art. 8 der Verordnung vom 3. Dezember 1973 über die Stempelabgaben [StV; SR 641.101]) und der Verrechnungssteuer (Art. 12 der Vollziehungsverordnung vom 19. Dezember 1966 zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer [Verrechnungssteuerverordnung, VStV; SR 642.211]) zwar auf Verordnungsstufe festgelegt ist, dass bezahlte Abgaben und Zinsen, wenn diese nicht durch einen Entscheid der Eidgenössische Steuerverwaltung festgesetzt wurden, zurückerstattet werden, sobald feststeht, dass sie nicht geschuldet sind, fehlen bei den übrigen Selbstveranlagungssteuern, d.h. in dem bis zum 31. Dezember 1994 geltenden Bundesratsbeschluss vom 29. Juli 1941 über die Warenumsatzsteuer (WUStB), der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV) und dem Mehrwertsteuergesetz (MWSTG) jegliche Rückerstattungsregelungen.
2.4.1 Rechtsprechung und Praxis zu den Stempelabgaben und zur Verrechnungssteuer unterscheiden zwischen rechtskräftigen und nicht rechtskräftigen Steuern. Danach ist jede rechtskräftig gewordene Steuer geschuldet. Aber auch nicht rechtskräftig veranlagte Steuern gelten grundsätzlich als geschuldet, wenn die Steuer auf Grund der Selbstdeklaration ohne Vorbehalt abgeliefert wurde, oder wenn der Steuerpflichtige eine von der Eidgenössischen Steuerverwaltung vorgenommene Berichtigung vorbehaltlos anerkannt hat (Conrad Stockar, Übersicht und Fallbeispiele zu den Stempelabgaben und zur Verrechnungssteuer, 3. Aufl., Basel 2000, Fall Nr. 25, S. 164 ff.; ebenso Hans Peter Hochreutener, Verfahrensfragen im Bereich der Stempelabgaben und der Verrechnungssteuer, in: ASA 57, 607; Robert Pfund, Die Eidgenössische Verrechnungssteuer, Basel 1971, I. Teil, Vorbem. zu Art. 17 VStG, Rz 4.1). Diese Praxis wird allerdings von der Eidgenössischen Steuerverwaltung sowohl bei den Stempelabgaben als auch bei der Verrechnungssteuer nicht mit letzter Konsequenz umgesetzt

(vgl. dazu Stockar, a.a.0., S. 166 und Pfund, a.a.0., Vorbem. zu Art. 17 VStG, Rz 4.2, S. 453 mit Verweis auf Art. 12 VStV). Einigkeit besteht aber darin, dass Praxisänderungen nicht zur
Folge haben können, dass die nach früherer Praxis eingeforderte und bezahlte Steuer nicht mehr als geschuldet zu betrachten ist, es sei denn, der Steuerpflichtige habe die Leistung unter Anbringen eines ausdrücklichen Vorbehaltes erbracht (Pfund, a.a.0., Vorbem. zu Art. 17, Rz 5.4).
2.4.2 Das Bundesgericht hatte sich im Rahmen des bis zum 31. Dezember 1994 geltenden Bundesratsbeschlusses über die Warenumsatzsteuer verschiedentlich mit der Rückforderung von nicht geschuldeten Steuern zu befassen. Dabei wurde - wie in der Praxis zu den Stempelabgaben und zur Verrechnungssteuer - zwischen der Rückerstattung von Steuern unterschieden, die vorbehaltlos bezahlt wurden und solchen, für welche der Steuerpflichtige einen entsprechenden Vorbehalt angebracht hat. Voraussetzung für die Rückerstattung war stets, dass die Steuer nicht aufgrund eines rechtskräftigen Steuerentscheides gemäss Art. 5 und 6 WUStB bezahlt worden war. In solchen Fällen war eine Rückforderung nur noch im Rahmen eines Revisionsverfahrens möglich.

Das Bundesgericht hat erstmals mit Entscheid vom 19. Mai 1950 i.S. Sch. & Co. (ASA 19, 185 ff.) erkannt, bei einer Selbstveranlagungssteuer habe als nicht rückforderbare Schuld zu gelten, "was ein Steuerpflichtiger aufgrund einer von ihm eingereichten Selbstdeklaration und allfällig daran von der Eidgenössischen Steuerverwaltung im Kontrollverfahren vorgenommener, von ihm anerkannter Berichtigungen ohne Vorbehalt bezahlt hat". Eine solche Steuerzahlung sei der Steuerfestsetzung durch einen rechtskräftigen Entscheid - zu dem es im Warenumsatzsteuerrecht nur ausnahmsweise kam - gleichzusetzen. Diese Praxis wurde in der Folge bestätigt (Urteil vom 13. Juli 1954, in: ASA 23, 178; Urteil vom 12. Oktober 1954, in: ASA 23, 335 ff; Urteil vom 8. Februar 1957, in: ASA 25, 514 ff.; Urteil vom 30. Januar 1976, in: ASA 45, 193 ff.; zuletzt mit Urteil vom 14. September 1984, in: ASA 55, 62 ff.). In der Doktrin ist diese Rechtsprechung - wenn auch aus unterschiedlichen Gründen - durchwegs auf Zustimmung gestossen.

Allgemein werden an die Rückerstattung von nicht geschuldeten Warenumsatzsteuern folgende Anforderungen gestellt:
a) -:-
a.a) -:-
a) Es muss sich um eine Nichtschuld handeln,
b) die Steuer darf nicht aufgrund eines rechtskräftigen Steuerentscheides bezahlt worden sein und es darf
c) keine Verjährung vorliegen (Dieter Metzger, Handbuch der Warenumsatzsteuer, Muri/Bern, 1992, Rz 889 ff., S. 351f.; Wilhelm Wellauer, Die Eidgenössische Warenumsatzsteuer, Kommentar, Basel 1959, Rz 880 ff., S. 423f.).

Nicht verlangt wird dagegen (wie z.B. bei der direkten Bundessteuer) das Bestehen eines Irrtums, auch wenn vielfach ein solcher vorliegen dürfte (Beat Zingg, Die Rückerstattung nicht geschuldeter Warenumsatzsteuer, in: ASA 28, 92 ff.).
-:-
-:-
Was die Frage der Nichtschuld betrifft, so wird in Lehre und Rechtsprechung zwischen der vorbehaltlosen Bezahlung und der Bezahlung unter Vorbehalt unterschieden. In der Doktrin ist anerkannt, dass die vorbehaltlose Bezahlung der Steuer einer Rückerstattung entgegensteht (Zingg, a.a.0., S. 96 f; Wellauer, a.a.0., Rz 881, S. 422). Dieser Grundsatz gilt bei der Warenumsatzsteuer auch mit Bezug auf Praxisänderungen. Diesbezüglich verlangt "das Gebot der Rechtsgleichheit, dass die Behörde alle in diesem Zeitpunkt noch nicht erledigten Fälle nach der neuen Praxis beurteilt, die durch förmlichen Entscheid oder vorbehaltlose Zahlung nach alter Praxis erledigten Fälle jedoch nicht wieder aufgreift und nach der neuen Praxis beurteilt" (Urteil des Bundesgerichts vom 12. Oktober 1954, E. 4, in: ASA 23, 339; Wellauer, a.a.0., Rz 881, S. 422 u. 829 u. 830, S. 406 f; Zingg, a.a.0., Ziff. 5, S. 94 ff.). Daran ändert nichts, ob - so ursprünglich das Bundesgericht - die vorbehaltlose Zahlung durch den Steuerpflichtigen einem rechtskräftigen Entscheid gleichgesetzt wird (Urteil vom 23. Juni 1950, in: ASA 19, 189 ff.), oder eine Verwirkung des Rückforderungsrechts angenommen wird, weil sich der Steuerpflichtige mit der vorbehaltlosen Zahlung der
Praxis der Steuerverwaltung unterworfen hat (Zingg, a.a.0., Ziff. 5, S. 97; vgl. dazu Urteil des Bundesgerichts vom 30. Januar 1976, E. 1 b, in: ASA 45, 198).

2.4.3
2.4.3.1 Die Mehrwertsteuer ist - wie die Warenumsatzsteuer - eine Selbstveranlagungssteuer (Art. 37 MWSTV und auch Art. 46 MWSTG). Es kann deshalb für die Frage der Rückerstattung von zwar bezahlten, aber nicht geschuldeten Mehrwertsteuern auch hier auf die von Lehre und Rechtsprechung für die Selbstveranlagungssteuern entwickelten allgemeinen Grundsätze abgestellt werden.

Angesichts der Tatsache, dass es sich bei der Verordnung über die Mehrwertsteuer und dem in dieser Frage gleich lautenden Mehrwertsteuergesetz um neuere, detaillierte Erlasse handelt, für die auf die reichen Erfahrungen mit der Warenumsatzsteuer, zu anderen Selbstveranlagungssteuern und zu ausländischen Erlassen zurückgegriffen werden konnte, ist hier nicht etwa eine Lücke anzunehmen, die durch den Richter zu füllen wäre. Dies um so weniger, als die erwähnten anderen Selbstveranlagungssteuern durchaus Rückerstattungsbestimmungen für nicht geschuldete Steuern kennen und das Mehrwertsteuerrecht ebenfalls Rückerstattungsregelungen enthält (wenn auch nicht für den hier interessierenden Tatbestand: Art. 39 MWSTV, Art. 48 MWSTG und Art. 24 MWSTG). Die Rechtsprechung des Bundesgerichts zur Selbstveranlagung insbesondere der Warenumsatzsteuer, bei der der Steuerpflichtige ebenfalls die volle und alleinige Verantwortung für die richtige und vollständige umsatzsteuerrechtliche Behandlung der vorkommenden Geschäftsvorfälle zu tragen hatte, kann deshalb ohne weiteres für die Mehrwertsteuer übernommen werden, werden doch aus dem Selbstveranlagungsprinzip für den Mehrwertsteuerpflichtigen die gleichen Rechte und Pflichten abgeleitet (vgl. BGE
2A.467/2000 vom 6. März 2001, E. 4e). Denn was für die Selbstveranlagung bei einer Einphasensteuer (WUSt) aus Gründen der Praktikabilität unumgänglich war, muss auch bei einer Allphasensteuer (MWST) gelten.
2.4.3.2 Die Verordnung über die Mehrwertsteuer stellt hohe Anforderungen an den Steuerpflichtigen, indem sie ihm wesentliche, in anderen Veranlagungsverfahren der Steuerbehörde obliegende Vorkehren überträgt. Er hat nicht nur selber zu bestimmen, ob er die Voraussetzungen für die Steuerpflicht erfüllt, er ist auch für die korrekte (vollständige und rechtzeitige) Deklaration und die Ablieferung der Steuer verantwortlich (Art. 34 ff. MWSTV; Alois Camenzind/Niklaus Honauer, Handbuch zur neuen Mehrwertsteuer, Bern/Stuttgart/Wien 1995, Rz 994 f., S. 267 f; Isabelle Homburger-Gut, in: mwst.com.; Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel/Genf/München 2000, Art. 46 MWSTG, N. 1 ff.) Demnach hat der Steuerpflichtige auch selber darüber zu befinden, ob er die von ihm geschuldete Steuer vorbehaltlos, d.h. aufgrund der geltenden Praxis abliefern will, oder ob er, wenn er sich mit dem einen oder anderen Punkt nicht einverstanden erklärt, dies nur unter Vorbehalt tun will.

Die Aufgaben der Eidgenössische Steuerverwaltung beschränken sich auf den Bezug und die Kontrolle der Steuer.
2.4.3.3 Der Steuerpflichtige ist daher auch an seine Abrechnung gebunden, wenn er in Bezug auf Steuerpflicht, Steuerbetrag, Abzüge usw. keinen Vorbehalt anbringt. Er kann deshalb auf die Abrechnung bzw. Selbstveranlagung - ausser in den gesetzlich vorgesehenen Fällen - nicht mehr zurückkommen. Seine Bindung ist indessen eine einseitige; sie betrifft nicht auch die Eidgenössische Steuerverwaltung: Diese kann Überprüfungen vornehmen und dabei Feststellungen treffen (Art. 50 MWSTV) und von Amtes wegen oder auf Verlangen des Steuerpflichtigen Entscheide erlassen (Art. 51 MWSTV).
2.4.3.4 Die Selbstveranlagung wird damit aber nicht zur "Verfügung in eigener Sache", denn der Steuerpflichtige hat keine Verfügungsbefugnis. Bei den Selbstveranlagungssteuern fehlt - im Gegensatz zu den anderen Steuern, bei denen mittels formeller Veranlagungsverfügung die Steuerschuld verbindlich festgelegt wird - ein verbindlicher Entscheid über die Steuerschuld, der in Rechtskraft erwachsen könnte. Die auf Grund der Selbstveranlagung geschuldeten Steuern können indessen von der Steuerverwaltung nach Ablauf der fünfjährigen Verjährungsfrist auch nicht mehr eingefordert werden (Alois Camenzind/ Niklaus Honauer/Klaus A. Vallender, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, Bern/Stuttgart/Wien 2000, Rz 1218 f., S. 415).

Der Abrechnung des Steuerpflichtigen kommt daher zwar nicht die Bedeutung eines verbindlichen Entscheides im Sinne von Art. 51 MWSTV zu. Die Wirkungen der Selbstveranlagung gegenüber dem Pflichtigen entsprechen jedoch weitgehend denjenigen einer rechtskräftigen Verfügung, wenn der Pflichtige keinen Vorbehalt angebracht und damit kundgetan hat, dass er die eigene Erklärung gegen sich selber gelten lassen will. Insbesondere stellt der Steuerpflichtige mit der vorbehaltlosen Abrechnung seine Zahlungspflicht für den selber errechneten Betrag fest - dieser braucht sich nicht notwendigerweise mit dem tatsächlich, von Gesetzes bzw.

Verordnungs wegen geschuldeten Betrag zu decken. Eines Zutuns der Behörde bedarf es nicht, damit die Zahlungspflicht entsteht.

Mit der vorbehaltlosen Deklaration und Bezahlung der Steuer bringt der Steuerpflichtige unmissverständlich zum Ausdruck, dass er bereit ist, die von ihm als geschuldet betrachtete Steuer zu bezahlen. Will er dies nicht, muss er dies mit einem entsprechenden Vermerk anzeigen. Ein solches Verhalten gebietet auch der Grundsatz der Rechtssicherheit. Denn andernfalls wäre bei jeder Praxisänderung - für Steuern, die nicht aufgrund eines förmlichen Entscheides bezahlt wurden - der Bestand der Steuerpflicht ungewiss und in der Schwebe. Dies wäre für ein Massenverfahren, welches auf dem Prinzip der Selbstveranlagung basiert und bei dem der Verwaltung lediglich Bezugs- und Kontrollfunktionen zukommen, untauglich.
2.4.3.5 Eine solche strikte Betrachtungsweise ist nicht nur erforderlich, weil der Steuerpflichtige die wesentlichen Aufgaben im Veranlagungsverfahren selber zu erfüllen hat, sondern auch, weil er mit seinen Feststellungen zugleich die Grundlagen für die von den Empfängern der Lieferungen und Dienstleistungen abziehbaren Vorsteuern festlegt.
2.4.3.6 Der Beschwerdeführer geht in der Beschwerdeschrift davon aus, dass sich die Vorinstanz teilweise auf die frühere Rechtsprechung des Bundesgerichts beruft, wonach die vorbehaltlose Selbstdeklaration eine der formell rechtskräftigen Veranlagungsverfügung analoge Wirkung aufweise. Richtig ist, dass das Bundesgericht in seiner früheren Praxis die Frage der Nichtrückerstattung von vorbehaltlos bezahlten Steuern damit begründet hat, dass eine vorbehaltlose Zahlung einer Steuerfestsetzung einem rechtskräftigen Entscheid gleichzusetzen sei (Urteil vom 23. Juni 1950, E. 2, in: ASA 19, S. 189; Urteil vom 8. Februar 1957, in: ASA 25 514). Überdies hat das Bundesgericht in einem späteren Entscheid festgehalten, dass die Frage der Rechtskraft im Zusammenhang mit Praxisänderungen nicht von Bedeutung ist, und deshalb nicht neu zu entscheiden ist, weil sowohl nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung als auch nach der Auffassung ihrer Kritiker eine Rückerstattung nur in Frage kommt, wenn eine rechtswirksame Anfechtung erfolgt ist oder die Steuer nur unter Vorbehalt bezahlt wurde (BGE 102 I b 45, E. 1b). Die Vorinstanz hat die bundesgerichtliche Praxis in ihrem Urteil dargelegt und daraus keine anderen Schlüsse gezogen. Keinesfalls hat
sie - wie der Beschwerdeführer behauptet - ihr Urteil damit begründet, die vorbehaltlose Bezahlung einer Steuer hätte eine der Rechtskraft analoge Wirkung. Die übrigen Ausführungen des Beschwerdeführers im Zusammenhang mit der Rechtskraft gehen insoweit an der Sache vorbei, als sie für die Frage der Rückerstattung von Steuern im Rahmen von Praxisänderungen nicht beachtlich sind und die Eidgenössische Steuerverwaltung selber nie geltend gemacht hat, die Abrechnungen seien in Rechtskraft erwachsen.

Soweit der Beschwerdeführer unter Berufung auf BGE 125 I 14 ff. geltend macht, das Bundesgericht habe mit diesem Entscheid festgestellt, dass die Unterwerfung unter eine rechtswidrige Behördenpraxis nicht zur Verwirkung eines Anspruchs führe, ist ihm entgegenzuhalten, dass sich Sachverhalt und Rechtsfolgen jenes Falles mit dem vorliegenden nicht vergleichen lassen. Unterschiedlich ist der vorliegende Fall insbesondere insofern, als hier der Beschwerdeführer mit der Steuerdeklaration und der vorbehaltlosen Bezahlung der Steuer gegenüber dem Staat eine Erklärung abgegeben hat, bei der er sich behaften lassen muss. Eine solche Erklärung lag im Fall des BGE 125 I 14 ff. nicht vor und stand dort auch nicht zur Diskussion.
2.4.3.7 Mit Bezug auf Praxisänderungen ist das Bundesgericht stets davon ausgegangen, dass eine Rückerstattung nur in Frage kommt, wenn der Steuerpflichtige die nach der früheren Praxis geschuldete Steuer rechtswirksam angefochten oder nur unter Vorbehalt bezahlt hat. Dies verstösst nicht gegen das Rechtsgleichheitsgebot, welches verlangt, dass gleiche Sachverhalte mit gleichen relevanten Tatsachen gleich zu behandeln sind (BGE 112 Ia 193, E. 2b, S.196; Rainer J. Schweizer, in: Die schweizerische Bundesverfassung, Hrsg. Bernhard Ehrenzeller/Philippe Mastronardi/Rainer J. Schweizer/Klaus A. Vallender, Zürich 2002, Art. 8 BV, Rz 38 und 42 ff.). Das Bundesgericht hat in diesem Zusammenhang schon in seinem Grundsatzurteil zur Warenumsatzsteuer erkannt, dass eine Praxisänderung immer dazu führt, dass die neuen Fälle anders behandelt werden als die alten. Das Gebot der Rechtsgleichheit verlangt lediglich, dass die der alten und der neuen Praxis unterliegenden Fälle je gleich behandelt werden. Eine Verletzung von Art. 8 BV könnte allenfalls in Frage kommen, wenn die Behörde nach erfolgter Praxisänderung einzelne, noch nicht erledigte Fälle nach der alten Praxis beurteilen oder andere, bereits erledigte Fälle nach der neuen Praxis
behandeln würde (Urteil des Bundesgerichts vom 23. Juni 1950 i.S. Sch. & Co., E. 3, in: ASA 19, S. 190). Eine solche Ungleichbehandlung wird hier aber nicht behauptet und liegt auch nicht vor.

Praxisänderungen haben auch für die Verwaltung Bindungswirkung. Diese kann demnach bei Änderung ihrer Praxis eine Selbstveranlagung im Rahmen der fünfjährigen Verjährungsfrist nicht zu Ungunsten des Steuerpflichtigen rückwirkend aufheben; es gilt der Grundsatz der Nichtrückwirkung von Praxisänderungen. Fehl geht der Beschwerdeführer somit, wenn er in seiner Eingabe den Anschein erweckt, dass sich die Eidgenössische Steuerverwaltung einseitig das Recht vorbehalte, während fünf Jahren jederzeit auf die Selbstveranlagung des Bürgers zurückzukommen. Eine im Rahmen der geltenden Praxis korrekt erfolgte Selbstveranlagung kann von der Eidgenössischen Steuerverwaltung nicht rückwirkend geändert werden. Dies wird von ihr auch ausdrücklich anerkannt.
2.4.3.8 Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Mehrwertsteuer in allen Fällen, bei denen keine Anfechtung erfolgt, zwar nicht in Rechtskraft erwächst, nach Ablauf der fünfjährigen Verjährungsfrist aber eine Korrektur durch die Eidgenössische Steuerverwaltung nicht mehr möglich ist. Praxisänderungen dürfen weder zu Gunsten noch zu Ungunsten des Steuerpflichtigen rückwirkend angewandt werden, es sei denn, der Steuerpflichtige habe die geschuldete Steuer nur unter Vorbehalt bezahlt. Mit der vorbehaltlosen Bezahlung bringt der Steuerpflichtige zum Ausdruck, dass er die geltende Praxis akzeptiert. Daran ist er gebunden. Aus dieser Bindungswirkung ergibt sich, dass der Steuerpflichtige nur in den eigens vorgesehenen Fällen die Rückerstattung verlangen kann. Im Falle einer nach der Verwaltungspraxis (Richtlinien, Weisungen) geschuldeten und ohne Vorbehalt deklarierten Steuer sehen die massgebenden Erlasse keine Rückerstattung vor, wenn sich später herausstellt, dass eine gesetzliche Grundlage für die entrichtete Steuer fehlt. Die Rückerstattungstatbestände betreffen andere Fälle. Gesetz- und Verordnungsgeber haben damit eine Regelung getroffen, die der Rechtsprechung des Bundesgerichts zur Warenumsatzsteuer entspricht.

Dies bedeutet indessen nicht, den Praxisanleitungen und Weisungen der Eidgenössischen Steuerverwaltung einen völlig unüblichen, weiter als gesetzliche Vorschriften gehenden Stellenwert einzuräumen, wie der Beschwerdeführer meint. Die Richtlinien der Eidgenössischen Steuerverwaltung haben keine weiter gehende Bedeutung als Richtlinien von Verwaltungsbehörden allgemein (vgl. E. 3.2.1 hiernach).. Die Bindung folgt nicht aus (allenfalls gesetzwidrigen) Richtlinien, sondern aus der vorbehaltlosen Deklaration.

Aus der speziellen Regelung ergibt sich, dass die allgemeinen Rückerstattungsgrundsätze nicht zur Anwendung kommen. Ausserdem handelt es sich nicht einfach um Zahlungen, für die sich im nachhinein herausstellt, dass sie ohne Rechtsgrund geleistet worden sind. Es geht um Zahlungen, die gestützt auf eine verbindliche Erklärung des Pflichtigen erbracht worden sind, auf welche dieser nicht zurückkommen kann. Er kann diese Zahlungen deshalb auch nicht zurückfordern, wenn sich später zeigt, dass die Erklärung über das gesetzlich Gebotene hinausging. Ist die Bindungswirkung der Selbstdeklaration eingetreten, erübrigen sich insoweit Fragen zur gesetzlichen Grundlage, ausser die Selbstdeklaration erweise sich als derart mangelhaft, dass sie geradezu als nichtig bezeichnet werden muss. Der Pflichtige trägt somit eine hohe Eigenverantwortung und namentlich das Risiko für die Richtigkeit seiner Erklärung.

Die Feststellung der Vorinstanz, bei vorbehaltloser Zahlung der Mehrwertsteuer scheide eine Steuerrückerstattung aus, verletzt daher kein Bundesrecht.
3.
3.1 Der Beschwerdeführer bringt im Weiteren vor, die vom Bundesgericht bisher vertretene Auffassung messe der Verwaltungspraxis eine den Grundsätzen der Gesetzmässigkeit, der Rechtsstaatlichkeit und der Rechtsgleichheit zuwiderlaufende Bedeutung zu.
3.2
3.2.1 Die Erhebung der Inlandumsatzsteuer erfolgt durch die Eidgenössische Steuerverwaltung. Diese hat hierfür alle erforderlichen Weisungen und Entscheide zu treffen, deren Erlass nicht ausdrücklich einer anderen Behörde vorbehalten ist (Art. 42 MWSTV, Art. 52 MWSTG). Die gestützt auf diese Befugnis erlassene Wegleitung für Mehrwertsteuerpflichtige bildet für die Steuerpflichtigen die wesentliche Grundlage, die ihnen die Erfüllung ihrer Pflichten bzw. die Wahrnehmung ihrer Rechte erleichtern soll. Daneben sind aber auch die Branchenbroschüren, Merkblätter usw. der Eidgenössischen Steuerverwaltung von Bedeutung. Sie enthalten die wichtigsten Weisungen zum Vollzug dieser Steuer und dokumentieren die damit verbundene Verwaltungspraxis. Sie haben den Charakter von Verwaltungsverordnungen, welche der einheitlichen Anwendung der Ver-

waltungspraxis dienen. Dass damit die Praxis der Eidgenössischen Steuerverwaltung wiedergegeben wird und dass sie auch der Auslegung von einzelnen Gesetzesbestimmungen dienen können, ist in Lehre und Rechtsprechung unbestritten (vgl. z.B. für das MWSTG: Camenzind/Honauer/ Vallender, a.a.0., S. 431 f; Annie Rochat Pauchard, in: mwst.com zu Art. 52 MWSTG S. 801 f., Rz 3 ff.; BGE 123 II 16 E. 9b, S. 33 f.). Die Eidgenössische Steuerverwaltung ist zum Erlass von solchen Weisungen verpflichtet, damit Unklarheiten über die Anwendung des Gesetzes unterbleiben.

Nichts anderes hat die Eidgenössische Steuerverwaltung getan, wenn sie in ihren Verwaltungsanweisungen den unbestimmten Rechtsbegriff der selbständigen Erwerbstätigkeit von Art. 17 Abs. 1 MWSTV näher definiert hat und dabei zum Schluss gekommen ist, dass darunter auch die Tätigkeit des Verwaltungsrates fällt (Wegleitung 1994, Rz 202; Wegleitung 1997, Rz 202 und Merkblatt Nr. 8 vom 24. Mai 1995 über die steuerliche Behandlung von Verwaltungsratshonoraren; Branchenbroschüre Nr. 25 über Rechtsanwälte und Notare vom Oktober 1994, Ziff. 2a).

Daran ändert nichts, dass das Bundesgericht diesbezüglich zu einem anderen Schluss gekommen ist und die Verwaltungsratstätigkeit in seinem Urteil 2A.468/1999 vom 27. Oktober 2000 als unselbständige Erwerbstätigkeit qualifiziert hat. Mit der Festlegung, wie die Verwaltungsratstätigkeit mehrwertsteuerlich zu behandeln ist, hat die Eidgenössische Steuerverwaltung pflichtgemäss einen auslegungsbedürftigen Tatbestand interpretiert und für die Steuerpflichtigen klargestellt, wie solche Einkünfte zu behandeln sind.
3.2.2 Was der Beschwerdeführer dagegen vorbringt, trifft nicht zu. Die Verwaltung war als vollziehende Behörde verpflichtet, Regelungen darüber aufzustellen, wie der Begriff der selbständigen von der unselbständigen Erwerbstätigkeit abzugrenzen ist. Ob die von ihr getroffene Auslegung richtig ist, unterliegt im Streitfalle der gerichtlichen Überprüfung. Auch wenn es sich bei der Verwaltungspraxis nicht um Rechtsnormen handelt (BGE 124 V 257, E. 6b), und in der Lehre teilweise die Auffassung vertreten wird, Richtlinien würden sich in erster Linie an die Verwaltung selber und nicht an Dritte richten (Fritz Gygi, Bundesverwaltungsrechtspflege, 2. Aufl., Bern 1983, S. 290), sind sie sowohl für die Verwaltung als auch für Dritte von Bedeutung. Für die Mehrwertsteuer kommt ihnen auch eine Aussenwirkung zu, wird doch vom Steuerpflichtigen verlangt, dass er diese Weisungen kennt (Urteil des Bundesgerichts vom 17. März 1978 i.S. S.B AG, E. 2a, in: ASA 47 331). Fest steht, dass die Richtlinien der einheitlichen, rechtsgleichen Anwendung des Rechts dienen und sich der Steuerpflichtige nicht darauf berufen kann, er habe sie nicht gekannt. Solange er sie nicht ausdrücklich bestreitet, muss er sie gegen sich gelten lassen.
3.2.3 Der Beschwerdeführer verkennt, dass sich die Eidgenössische Steuerverwaltung beim Erlass von Weisungen auf Art. 42 MWSTV stützen kann, welcher auch die Grundlage für ihre Verwaltungspraxis zur Tätigkeit als Verwaltungsrat bildet. Dass sich ihre Auslegung von Art. 17 Abs. 1 MWSTV im Nachhinein als unrichtig erwiesen hat, ändert nichts. Deshalb kann nicht gesagt werden, es fehle an einer Rechtsgrundlage und der Steuerpflichtige habe eine Steuerschuld ohne Rechtsgrund bezahlt.

Nichts zu seinen Gunsten ableiten kann der Beschwerdeführer auch aus den beiden von ihm angeführten Bundesgerichtsentscheiden. In BGE 107 II 255 setzte sich das Bundesgericht mit der kantonalen Praxis zum Bundesbeschluss über die Massnahmen gegen Missbräuche im Mietwesen auseinander. Zu beurteilen war dabei eine Frage, die mit der hier zur Diskussion stehenden abgaberechtlichen Problematik bei einer Selbstveranlagungssteuer nicht vergleichbar ist. Ebenso wenig kann der Beschwerdeführer aus BGE 125 I 14 etwas zu seinen Gunsten ableiten. Dieses Urteil befasst sich mit der nachträglichen Geltendmachung von Lohn, der auf Grund des Lohndiskriminierungsartikels geschuldet ist. Weshalb dieser Entscheid hier nicht massgebend sein kann, wurde vorne (E. 3.4.3.6) bereits dargelegt.
3.2.4 Der Beschwerdeführer argumentiert weiter, dass im vorliegenden Fall keine Verwaltungspraxis vorliege, wie sie vom Bundesgericht in ASA 45 193 (E. 1a) definiert wurde. Mit diesem Entscheid hat das Bundesgericht u.a. festgehalten, dass "als Verwaltungspraxis, (..) der von der Überzeugung der Gesetz- und Zweckmässigkeit getragene Wille zu einer bestimmten, konstanten Rechts- und Ermessensanwendung gegenüber jedermann" zu gelten hat. Der Beschwerdeführer schliesst daraus, dass nicht jede Kundgabe der zuständigen Behörde genügt, um eine solche Praxis zu begründen, sondern dass es hierfür eines qualifizierten Willens bedürfe. Ein solcher liege nur dann vor, wenn die Verwaltungspraxis auf eine beständige und gleichmässige Gesetzesanwendung gegenüber jedermann gerichtet sei und diese Praxis von der Überzeugung der Gesetzmässigkeit getragen sei.

Fest steht, dass die Eidgenössische Steuerverwaltung ihre Praxis gegenüber den Steuerpflichtigen in allgemeiner, verbindlicher Form, nämlich sowohl in der Wegleitung als auch in einem Merkblatt und überdies noch in einer Branchenbroschüre, dargelegt hat. Damit brachte die Verwaltung klar zum Ausdruck, dass sie willens war, sie gegenüber allen Steuerpflichtigen anzuwenden.

Dass diese Publikationen von einer gesetzeswidrigen Rechtsauffassung getragen waren, die geradezu willkürlich gewesen sei, wie der Beschwerdeführer meint, trifft nicht zu. Zwar hat das Bundesgericht im Sozialversicherungsrecht (BGE 105 V 113) und beim Doppelbesteuerungsverbot (BGE 121 I 259) die Verwaltungsratstätigkeit als unselbständige Erwerbstätigkeit qualifiziert. Dies heisst aber nicht, dass die Eidgenössische Steuerverwaltung sich bewusst und wider den Grundsatz von Treu und Glauben verhalten hat, wenn sie für die Mehrwertsteuer die Verwaltungsratstätigkeit weiterhin als selbständige Erwerbstätigkeit qualifiziert hat. Massgebend ist, dass die Zuordnung der Verwaltungsratstätigkeit zur selbständigen oder unselbständigen Erwerbstätigkeit nicht von vornherein klar war, und dass sich der Verordnungsgeber in der Verordnung über die Mehrwertsteuer zu dieser Frage nicht ausgesprochen hat. In den Materialien zum Mehrwertsteuergesetz wird anerkannt, dass sich eine Zuordnung der Verwaltungsratstätigkeit auch zur selbständigen Erwerbstätigkeit vertreten liesse. Die Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrats hielt dazu fest: "Eine auf die Funktion abstellende Differenzierung der Verwaltungsratsmandate, mithin die Zuordnung
eines Teils solcher Mandate zur selbständigen Erwerbstätigkeit und des anderen Teils solcher Mandate zur unselbständigen Erwerbstätigkeit, was sich auch vertreten liesse, ist aus Gründen der Praktikabilität abzulehnen" (Bericht vom 28. August 1996 zur Parlamentarischen Initiative/Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer [Dettling], BBl 1996 V 713 ff., S. 758). Im gleichen Sinne hatte sich der für den Erlass der Verordnung über die Mehrwertsteuer zuständige Bundesrat im Zusammenhang mit der Beantwortung der Interpellation Stucky (Nr. 95.3055) geäussert (Amtl. Bull. 1995 N 1645). Hinzu kommt, dass z.B. in der Europäischen Union die gesetzlichen Organe zumindest teilweise als selbständig Erwerbende qualifiziert werden (vgl. z.B. für Deutschland: Wolfram Birkenfeld, Das grosse Umsatzsteuer-Handbuch, Köln, 3. Auflage, Band I, I. Abschnitt, Rz 39.3; Johann Bunjes/Reinhold Geist, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, 7. Auflage, München 2003, § 2, N 95, oder für Österreich: Hans Georg Ruppe, Umsatzsteuergesetz 1994, Kommentar, Wien 1999, 2. Aufl., § 2, Rz 84 ff.).

Von Bedeutung ist überdies, dass die von der Eidgenössischen Steuerverwaltung in der Wegleitung 1994 festgelegte Praxis bereits vor dem für das Steuerrecht massgebenden Bundesgerichtsentscheid begründet worden ist.

Es kann demnach nicht gesagt werden, die Praxis der Eidgenössischen Steuerverwaltung sei zum vornherein unhaltbar oder gar willkürlich gewesen. Auf jeden Fall kann der Eidgenössischen Steuerverwaltung nicht vorgeworfen werden, dass sie in Auslegung von Art. 17 Abs. 1 MWSTV der Ansicht des Bundesrates gefolgt ist, der gleichzeitig Verordnungsgeber war.
4. Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde erweist sich demnach als unbegründet. Bei diesem Verfahrensausgang sind die bundesgerichtlichen Kosten dem unterliegenden Beschwerdeführer aufzuerlegen (Art. 156 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 153 und Art. 153a OG). Eine Parteientschädigung ist ihm nicht zuzusprechen.

Demnach erkennt das Bundesgericht:
1.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird abgewiesen.
2.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 4'000.– wird dem Beschwerdeführer auferlegt.
3.
Dieses Urteil wird dem Beschwerdeführer, der Eidgenössischen Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, und der Eidgenössischen Steuerrekurskommission schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 2. Juni 2003
Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: