Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.121/2004/kil

Urteil vom 16. März 2005
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

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

Parteien
Eidgenössische Steuerverwaltung, 3003 Bern,
Beschwerdeführerin,

gegen

X._____,
Beschwerdegegner, vertreten durch PricewaterhouseCoopers AG,
Eidgenössische Steuerrekurskommission,
Avenue Tissot 8, 1006 Lausanne.

Gegenstand
Mehrwertsteuer (Mitgliederbeiträge; Treu und Glauben; Rückerstattung der Steuer),

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 28. Januar 2004.

Sachverhalt:
A.
Der X._____ (nachfolgend: Verband) bezweckt gemäss seinen Vereinsstatuten (nach Art. 60 ff. ZGB), die gemeinsamen Interessen der Mitglieder zu wahren. Im Vordergrund stehen die allgemeine Interessenwahrung für diesen Berufsverband, die Förderung der technischen Entwicklung im Tätigkeitsbereich der Mitglieder sowie der Berufs- und Weiterbildung, die Behandlung von Themen des Umweltschutzes und der Arbeitssicherheit, die Zusammenarbeit mit Behörden und Verbänden im In- und Ausland sowie die Pflege der persönlichen Beziehungen und Zusammenarbeit.

Der Verband liess sich 1995 im Register für Mehrwertsteuerpflichtige eintragen und bezeichnete bei der Anmeldung seine Geschäftstätigkeit als "Erbringung von Dienstleistungen". Im Februar 1999 prüfte die Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer (nachfolgend: Verwaltung), bei einer Kontrolle in dessen Betrieb die Steuerperioden des 1. Quartals 1995 bis zum 3. Quartal 1998, das heisst den Zeitraum vom 1. Januar 1995 bis zum 30. September 1998. Sie stellte fest, bei den vom Verband erhobenen Mitgliederbeiträgen handle es sich um von der Steuer ausgenommene Umsätze (im Sinne von Art. 14 Ziff. 11 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer [MWSTV; AS 1994 S. 1464 und nachfolgende Änderungen]), für welche die Steuerpflicht nicht gegeben sei. Deshalb korrigierte die Verwaltung die geltend gemachten Vorsteuern mit der Ergänzungsabrechnung Nr. 110'111 vom 12. Februar 1999 und stellte insgesamt eine Steuer von Fr. 63'687.– in Rechnung. Gleichzeitig ordnete sie die Löschung des Verbands aus dem Register der Mehrwertsteuerpflichtigen an, weil die Voraussetzungen gemäss Art. 17 MWSTV nicht erfüllt waren und eine freiwillige Optierung für die Steuerpflicht nicht in Frage kam.

B.
Die Verwaltung bestätigte mit Entscheid vom 3. April 2001 die Löschung mangels Steuerpflicht und die Nachbelastung von Fr. 63'687.–. Die hiergegen erhobene Einsprache wies sie am 16. Januar 2003 ab, soweit sie darauf eintrat. Gegen diesen Einspracheentscheid wandte sich der Verband am 17. Februar 2003 an die Eidgenössische Steuerrekurskommission (nachfolgend: Rekurskommission); diese hiess am 28. Januar 2004 die Beschwerde teilweise gut, wies die Sache zur Berechnung der Mehrwertsteuer abzüglich Vorsteuer an die Verwaltung zurück (Dispositiv Ziff. 1) und stellte fest, der Verband sei zu Recht nicht als mehrwertsteuerpflichtig erklärt worden. Die abgelieferte Steuer sei ihm zurückzuerstatten. Im Übrigen habe die Verwaltung den Verband, dem reduzierte Verfahrenskosten auferlegt wurden (Dispositiv Ziff. 3), zu entschädigen (Dispositiv Ziff. 6).
C.
Gegen den Entscheid der Rekurskommission hat die Verwaltung am 1. März 2004 Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht geführt. Sie beantragt, dieses Urteil bezüglich der Ziffern 1, 3 und 6 des Dispositivs aufzuheben und den Einspracheentscheid vom 16. Januar 2003 bis auf die Kostenregelung zu bestätigen.

Der Verband (Beschwerdegegner) beantragt, die Beschwerde abzuweisen, den Einspracheentscheid der Verwaltung aufzuheben und den Entscheid der Rekurskommission eventuell zu bestätigen. Die Rekurskommission hat auf eine Stellungnahme verzichtet.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
Das Bundesgericht prüft die Zulässigkeit von Verwaltungsgerichtsbeschwerden von Amtes wegen und mit voller Kognition (BGE 129 II 225 E. 1 S. 227 ff. mit Hinweisen).
1.1 Der angefochtene Entscheid unterliegt der Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht (Art. 54 Abs. 1 MWSTV bzw. Art. 66 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer [MWSTG; SR 641.20]). Die Verwaltung ist berechtigt, Beschwerde zu führen (Art. 54 Abs. 2 MWSTV bzw. Art. 66 Abs. 2 MWSTG; Art. 103 lit. b OG; vgl. BGE 125 Il 326 E. 2c S. 329). Auf die form- und fristgerechte Beschwerde ist demnach grundsätzlich einzutreten.
1.2 Mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde können nach Art. 104 lit. a und b OG die Verletzung von Bundesrecht, einschliesslich einer Überschreitung oder eines Missbrauchs des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts gerügt werden. Das Bundesgericht wendet das Bundesrecht im Verfahren der Verwaltungsgerichtsbeschwerde von Amtes wegen an, ohne an die Begründung der Parteibegehren gebunden zu sein (vgl. Art. 114 Abs. 1 OG). Die Sachverhaltsfeststellung bindet das Bundesgericht jedoch, wenn - wie hier - eine richterliche Behörde als Vorinstanz entschieden und den Sachverhalt nicht offensichtlich unrichtig, unvollständig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensbestimmungen festgestellt hat (Art. 105 Abs. 2 OG).
1.3 Die Sachverhalte, die hier zu beurteilen sind, verwirklichten sich alle vor Inkrafttreten des Mehrwertsteuergesetzes (am 1. Januar 2001). Auf das vorliegende Verfahren sind deshalb noch die Bestimmungen der Mehrwertsteuerverordnung anwendbar (vgl. Art. 93 f. MWSTG).
2.
Die Beschwerdeführerin macht geltend, der Streitgegenstand sei in unzulässiger Weise ausgedehnt worden. Streitobjekt bildeten nur die Fragen des Vorsteuerabzugs und der Beendigung der Steuerpflicht, nicht jedoch die Rückforderung von vorbehaltlos bezahlten Mehrwert-steuern.
2.1 Streitobjekt in der nachträglichen Verwaltungsrechtspflege ist das durch die Verfügung geregelte Rechtsverhältnis. Objekt des Beschwerdeverfahrens - vor Bundesgericht oder vor der Rekurskommission - kann demnach nur sein, was bereits Gegenstand des erstinstanzlichen Verfahrens war. Gegenstände, über welche die Verwaltung als erstinstanzlich verfügende Behörde nicht befunden hat, und über die sie nicht zu entscheiden hatte, sind aus Gründen der funktionellen Zuständigkeit durch die übergeordneten Instanzen nicht zu beurteilen (Alfred Kölz/Isabelle Häner, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2. Aufl., Zürich 1998, Rz. 404 S. 149; Rene Rhinow/Heinrich Koller/Christina Kiss; Öffentliches Prozessrecht und Justizverfassungsrecht des Bundes, Basel/Frankfurt a. Main 1996, Rz. 899 ff. S. 173; Fritz Gygi, Bundesverwaltungsrechtspflege, 2. Aufl., Bern 1983, Ziff. 4.1 S. 42 ff. insbesondere Ziff. 4.2 S. 44 f.).

In der nachträglichen Verwaltungsrechtspflege ist sodann die Unterscheidung zwischen Anfechtungs- und Streitgegenstand von Bedeutung: Objekt der Anfechtung bildet eine Verfügung, mit welcher ein konkretes Rechtsverhältnis geregelt wird. Weil bei deren Anfechtung nicht das ganze Rechtsverhältnis streitig sein muss, braucht der Streitgegenstand nicht mit demjenigen der Verfügung übereinzustimmen. Dieser wird im Rahmen der im Anfechtungsverfahren geltenden Dispositionsmaxime durch die Parteianträge definiert, wobei sich der Streitgegenstand im Laufe des Verfahrens nur verengen, nicht aber erweitern kann (Kölz/Häner, a.a.O., Rz. 405 S. 149).

Bei der Überprüfung des angefochtenen Rechtsverhältnisses ist es dem Bundesgericht grundsätzlich verwehrt, zugunsten oder zuungunsten über die Parteibegehren hinauszugehen (Art. 114 Abs. 1 OG). Ausnahmen ergeben sich im Bereich des Abgaberechts: Hier kann das Bundesgericht einen Entscheid der Vorinstanz gegebenenfalls dem objektiven Recht anpassen, ohne an die Parteianträge gebunden zu sein; dabei greift es nur korrigierend ein, wenn der angefochtene Entscheid offensichtlich unrichtig und die Korrektur von erheblicher Bedeutung ist (vgl. BGE 108 Ib 227 E. 1 S. 228 mit Hinweis). Im Sinne von Art. 114 Abs. 1 OG ist die Beschwerdeinstanz allerdings lediglich quantitativ nicht an die Parteibegehren gebunden; in objektiver Hinsicht ist sie auf den durch den Streitgegenstand gegebenen Rahmen beschränkt (vgl. Christoph Auer, Streitgegenstand und Rügeprinzip im Spannungsfeld der verwaltungsrechtlichen Prozessmaximen, Diss. Bern 1997, S. 62 f., insbesondere S. 47).

Den Streitgegenstand durch Antragsänderungen und -erweiterungen auszudehnen, kann sich aus prozessökonomischen Gründen ausnahmsweise rechtfertigen, wenn die Betroffenen und die Verwaltung Gelegenheit hatten, sich im Laufe des Verfahrens dazu zu äussern, und eine enge Beziehung zum bisherigen Streitobjekt besteht (Michele Albertini, Der verfassungsmässige Anspruch auf rechtliches Gehör im Verwaltungsverfahren des modernen Staates, Diss. Bern 2000, S. 386 f.; Andre Moser, in: Thomas Geiser/Peter Münch [Hrsg.], Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen, Basel/Frankfurt a. Main 1998, Rz. 2.83 S. 75; BGE 125 V 413 E. 2a S. 415 f.). Für eine solche Beziehung braucht es einen inneren oder äusseren Zusammenhang des Streitgegenstands, der zu einer Tatbestandsgesamtheit führt (Urteil 2A.441/2000 vom 25. Juni 2001, E. 2b und c).
2.2 Im vorliegenden Fall ist umstritten, ob die Rekurskommission durch die Beurteilung der Rückerstattungsfrage den Streitgegenstand unerlaubt ausgedehnt hat. Sie hat die neuen Vorbringen aufgrund des engen Zusammenhangs mit dem Streitgegenstand und dem Hinweis zugelassen, es handle sich um eine grundsätzliche Frage. Sie hat sich auch auf ein Urteil des Bundesgerichts vom 23. August 2001 berufen (2A.122/2001).

Das Einspracheverfahren betraf die Löschung des Beschwerdegegners im Register für Mehrwertsteuerpflichtige sowie die Nachbelastung mittels Ergänzungsabrechnung und die damit verbundene Kürzung der Vorsteuern wegen gemischter Verwendung. Nicht Gegenstand dieses Verfahrens und damit auch nicht Anfechtungsobjekt bildete dagegen die Frage der Rückforderung der Mehrwertsteuer. Der Beschwerdegegner warf diese Frage erstmals vor der Rekurskommission auf, die ihm im Grundsatz Recht gab und die Sache zur Berechnung des zurückzuerstattenden Mehrwertsteuerbetrags (abzüglich Vorsteuerabzug) an die Verwaltung zurückwies.
2.3 Hier liegt ein so enger Zusammenhang zwischen der Frage der Steuerpflicht (bzw. der Löschung im Register für Steuerpflichtige) und der Rückerstattung der allenfalls zu Unrecht bezahlten Steuern (abzüglich Vorsteuerabzug) vor, dass die Erweiterung des Streitgegenstandes aus prozessökonomischen Gründen ausnahmsweise in Betracht fällt. Die Rückforderung der Steuer bildet die logische Folge der mangelnden Steuerpflicht. Zwar sind die Voraussetzungen der Mehrwertsteuerforderung sowie des Vorsteuerabzugs von der Steuerpflicht zu unterscheiden und getrennt davon zu behandeln. Zwischen der mangelnden Steuerpflicht bzw. der rückwirkenden Löschung eines Steuersubjekts und der Rückerstattungsfrage besteht aber ein so enger, konnexer Zusammenhang, dass ausnahmsweise von einer Tatbestandsgesamtheit gesprochen werden kann.

Im Übrigen beantragte der Beschwerdegegner vor der Rekurskommission auch ausdrücklich die Rückerstattung der angeblich zu Unrecht bezahlten Steuern. Wäre darüber nicht entschieden worden, hätte der Beschwerdegegner diese Frage mit erneuter Eingabe bei der Verwaltung aufwerfen müssen, was aus prozessökonomischen Gründen wenig sinnvoll erscheint. Demnach ist die Vorinstanz nicht in Verletzung von Bundesrecht auf dieses Begehren eingetreten, weshalb die Beschwerde in diesem Punkt abzuweisen ist.
2.4 Was die Beschwerdeführerin hiergegen vorbringt, überzeugt nicht:

Zwar ist das Urteil des Bundesgerichts vom 23. August 2001 (2A.122/2001), das die Vorinstanz herangezogen hat, hier nicht massgebend: Das Bundesgericht hat damals erkannt, dass die Frage der Steuerpflicht, die als unzulässige Ausdehnung des Streitgegenstands betrachtet wurde, zumindest implizit beurteilt worden war; deshalb wurde dort der Streitgegenstand nicht unzulässig ausgedehnt. Dem Dargelegten widerspricht aber auch das Urteil vom 25. Juni 2001 (2A.441/2000) nicht, das mit dem vorliegenden Fall ebenfalls nicht vergleichbar ist: Einerseits lag jenem Urteil das Warenumsatzsteuerrecht zugrunde, anderseits waren dort von einander unabhängige Leistungen (im Zusammenhang mit Standbauten im In- und Ausland) zu beurteilen; dies ist hier nicht der Fall, geht es doch einzig um die Frage der Löschung aus dem Register der Mehrwertsteuerpflichtigen und der daran unmittelbar anschliessenden Rückerstattungsproblematik. Dass die Rekurskommission die Sache zur Neuberechnung an die Verwaltung zurückgewiesen hat, erscheint in diesem Zusammenhang entgegen deren Ansicht als sinnvoll: Eine Rückweisung ist möglich, wenn sie - wie hier - mit verbindlichen Weisungen versehen wird (Art. 61 VwVG). Sie ist grundsätzlich gerechtfertigt, weil die
Verwaltung über die erforderlichen Unterlagen und Instrumente für die Berechnung und die Rückerstattung verfügt.

3.

Nach Ansicht des Beschwerdegegners hat die Verwaltung vor der Rekurskommission unterlassen zu rügen, dass der Streitgegenstand ausgedehnt oder der Rückerstattungsanspruch verjährt sei bzw. dass die grundsätzlich anerkannte Rückerstattung erst nach vorgängiger Korrektur der Rechnung zu erfolgen habe. Damit würden unzulässige Noven vorgebracht (Art. 105 Abs. 2 OG).

3.1 Noven sind neue rechtliche oder tatsächliche Vorbringen des Beschwerdeführers im Rahmen eines Rechtsmittelverfahrens, die im vor-instanzlichen Verfahren noch nicht geltend gemacht wurden. Die rechtliche Begründung kann geändert und rechtliche Noven können vor dem Bundesgericht vorgebracht werden, wenn der Zusammenhang zum Streitgegenstand gewahrt bleibt. Dies ergibt sich aus Art. 114 Abs. 1 in fine OG, wonach das Bundesgericht das Recht von Amtes wegen anzuwenden hat. Die Zulässigkeit von tatsächlichen Noven hängt dagegen vom Umfang der Sachverhaltsprüfung ab. Hat als Vorinstanz - wie hier - eine richterliche Behörde im Sinne von Art. 105 Abs. 2 OG entschieden, sind neue tatsächliche Vorbringen weitgehend ausgeschlossen. Neue Beweismittel werden nur zugelassen, wenn die Vorinstanz sie von Amtes wegen hätte erheben müssen und ihre Nichterhebung eine Verletzung wesentlicher Verfahrensvorschriften darstellt (Peter Karlen, in: Thomas Geiser/Peter Münch [Hrsg.], Prozessieren vor Bundesgericht, 2. Aufl., Basel/Frankfurt a. Main 1998, Rz. 3.64 ff. S. 111 f.; Rhinow/Koller/Kiss, a.a.O., Rz. 1542 f. S. 293 f.; Kölz/Häner, a.a.O., Rz. 939 ff. S. 332 ff.).

3.2 Im vorliegenden Fall handelt es sich bei allen Vorbringen der Beschwerdeführerin, die gegen das Novenverbot verstossen sollen, um neue Rechtsstandpunkte; diese wurden bisher nicht vorgebracht bzw. es bestand kein Anlass, dazu Stellung zu nehmen. Soweit eine Ausweitung des Streitgegenstands zugelassen wird, müssen die Parteien auch ihre Argumente vortragen können. Zur Verjährung nahm zudem die Rekurskommission erstmals Stellung, weshalb vor Bundesgericht rechtliche Ausführungen dazu möglich sind. Ein Verstoss gegen Art. 105 Abs. 2 OG liegt demnach nicht vor.

4.

Der Beschwerdegegner beantragt, dass die Beschwerde der Verwaltung abzuweisen und namentlich auch am Hauptantrag gemäss seiner Eingabe vom 17. Februar 2003 an die Vorinstanz festzuhalten sei. Damit verlangte er, den Einspracheentscheid aufzuheben, weil die Entschädigungen für Dienstleistungen steuerbare und nicht von der Steuer ausgenommene Umsätze seien. Insofern stellt er ein selbständiges Rechtsbegehren, das über den Streitgegenstand hinausgeht, wie ihn die Verwaltung zur Beurteilung unterbreitet hat (Rückerstattung der Mehrwertsteuer, teilweise Aufhebung des angefochtenen Entscheides). Im Bereich der Verwaltungsgerichtsbeschwerde sind Anschlussbeschwerden jedoch grundsätzlich ausgeschlossen (BGE 107 Ib 167 E. 1a S. 168 mit Hinweisen). Der Beschwerdegegner muss sich auf seine Verteidigung beschränken. Er kann nur Nichteintreten oder vollumfängliche bzw. teilweise Abweisung des Rechtsbegehrens beantragen (Gygi, a.a.O., S. 192 f.; Kölz/Häner, a.a.O., Rz. 981 S. 346; Rhinow/ Koller/Kiss, a.a.O., Rz. 1554 S. 296). Anders verhielte es sich nur dann, wenn er innerhalb der Rechtsmittelfrist selbständig Beschwerde führen würde. Auf den Antrag des Beschwerdegegners betreffend seine Eingabe vom 17. Februar 2003 an die Vorinstanz ist
somit nicht einzutreten.

5.

5.1 Die Beschwerdeführerin verlangt in materieller Hinsicht, den angefochtenen Entscheid in Bezug auf die

Ziff. 3 und 6 des Dispositivs (betreffend Kosten- und Entschädigungsfolgen) und insbesondere bezüglich der Ziff. 1 aufzuheben. Damit hiess die Vorinstanz die Eingabe des Beschwerdegegners im Sinne der Erwägungen insoweit gut, als sie dem Eventualantrag grundsätzlich stattgab, wonach die zu Unrecht einbezahlte Mehrwertsteuer (die Differenz zwischen einbezahlter Steuer und Vorsteuerabzug) zurückzuerstatten sei. Nach Auffassung der Beschwerdeführerin hat die Vorinstanz damit gegen wesentliche Grundsätze der Mehrwertsteuerordnung verstossen: Gegen das Prinzip der Selbstveranlagung, das Institut des Vorsteuerabzuges, die Anforderungen an Belege und die der Verwaltung obliegenden Aufgaben. Dagegen wendet der Beschwerdegegner ein, dass die Frage der Rückabwicklung eines von Anfang an nicht bestehenden öffentlichrechtlichen Verhältnisses zu beurteilen sei.
5.2 Der Staat darf eine Steuer nur beanspruchen, soweit sie im Gesetz vorgesehen ist. Nicht geschuldete Steuern sind demnach grundsätzlich zurückzuerstatten. Jedoch kann nicht zurückgefordert werden, was gestützt auf eine definitive und rechtskräftige Veranlagungsverfügung bezahlt worden ist. Zudem darf in diesem Zusammenhang keine Verjährung eingetreten sein. Das Bestehen eines Irrtums wird hingegen nicht verlangt.

Bei der Rückerstattung nicht geschuldeter Mehrwertsteuern ist zudem das Wesen dieser Steuer als Selbstveranlagungssteuer zu beachten; damit trägt der Steuerpflichtige die alleinige Verantwortung für die richtige mehrwertsteuerrechtliche Behandlung der Geschäftsvorfälle (vgl. Urteil 2A.320/326/2002 vom 2. Juni 2003, E. 3.2, 3.4.2 und 3.4.3.1, StR 58/2003 S. 797).
5.3 Die Mehrwertsteuer erwächst demnach in den Fällen ohne Anfechtung zwar nicht in Rechtskraft, nach Ablauf der fünfjährigen Verjährungsfrist ist aber eine Korrektur durch die Verwaltung nicht mehr möglich (vgl. Urteil 2A.320/326/2002 vom 2. Juni 2003, E. 3.4.3.8, StR 58/2003 S. 797). Lehre und Rechtsprechung unterscheiden bei der Nichtschuld zwischen der Bezahlung ohne und derjenigen mit Vorbehalt. In der Doktrin ist anerkannt, dass die vorbehaltlose Bezahlung der Mehrwertsteuer einer Rückerstattung entgegensteht. Der Betroffene akzeptiert die Steuerpflicht mit der vorbehaltlosen Bezahlung; daran ist er gebunden. Wegen dieser Bindungswirkung kann der Steuerpflichtige bei dieser Steuerart nur in besonderen Fällen die Rückerstattung verlangen. Dabei ergibt sich die Bindung bei einer nach der Verwaltungspraxis (Richtlinien, Weisungen) geschuldeten und vorbehaltlos deklarierten Steuer nicht aus den (später allenfalls als gesetzwidrig erkannten) Richtlinien, sondern aus der verbindlichen Erklärung des Pflichtigen. Anders verhält es sich bei einer Steuerdeklaration unter Vorbehalt (vgl. Urteil 2A.320/326/2002 vom 2. Juni 2003, E. 5, StR 58/2003 S. 797). Die Doktrin folgt dieser Praxis mit Einschränkungen (vgl. Alois Camenzind/Niklaus
Honauer/Klaus A. Vallender, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz (MWSTG), 2. Aufl., Bern/Stuttgart/Wien 2003, Rz. 1616 ff., insbesondere Rz. 1620 u. 1622). Nichts anders gilt in Bezug auf die Rückerstattung von Steuern, wenn von Anfang an keine Steuerpflicht bestanden hat.
5.4 Die Rückerstattung ist demnach aufgrund einer Abrechnung unter Vorbehalt möglich. Wurde die Mehrwertsteuer zu Unrecht entrichtet und ist diese inklusive Vergütungszins zurückzuerstatten, sind allfällige Korrekturen beim Leistungsempfänger und Leistungserbringer - zum Beispiel wegen zu Unrecht geltend gemachten Vorsteuern - zu prüfen bzw. vorzunehmen (vgl. Urteil 2A.320/326/2002 vom 2. Juni 2003, E. 5.3, StR 58/2003 S. 797). Bezüglich der beim Leistungsempfänger notwendigen Berichtigungen muss der Leistungserbringer im Hinblick auf die nachträgliche Rückerstattung der Mehrwertsteuer allerdings die Rechnungen korrigieren, die mit der Verwaltung abgerechnet und fakturiert sind. Nur so ist sicherzustellen, dass die zu Unrecht mit Steuer ausgestellten Fakturen und der damit unter Umständen geltend gemachte Vorsteuerabzug auch beim Leistungsempfänger berichtigt werden. Würde die Rechnung nicht berichtigt, wäre bei diesem der Vorsteuerabzug grundsätzlich weiterhin möglich, was gegen die Prinzipien der Selbstveranlagung, des Instituts des Vorsteuerabzugs und der Steuerneutralität verstiesse. Ohne korrigierte Rechnung sind allfällige Berichtigungen (Rückgängigmachung oder Kürzung) im Bereich des Vorsteuerabzugs beim Leistungsempfänger
nicht durchführbar.

Der Leistungserbringer hat demnach die ursprüngliche Rechnung nachträglich zu korrigieren, woraus beim Leistungsempfänger eine Vorsteuerkorrektur resultieren kann. Dies erfolgt durch eine formell richtige Nachbelastung (bzw. ev. Gutschrift), die geeignet ist, einen neuen Zahlungsfluss oder eine Verrechnung zu bewirken, und worin auf den ursprünglichen Beleg hingewiesen wird. Dabei liegt es im Rahmen der Selbstveranlagung vorab am Steuerpflichtigen, die erforderliche Korrektur vorzunehmen; die Verwaltung kann den Steuerpflichtigen auf die erforderliche Korrektur hinweisen (vgl. zum Ganzen Urteile 2A.320/326/2002 vom 2. Juni 2003,

E. 5.4.2, StR 53/2003 S. 797; 2A.461/2002 vom 2. Juni 2003, E. 3; vgl. auch 2A.406/2002 vom 31. März 2003, E. 4, StR 58/2003 S. 548; 2A.546/2000 vom 31. Mai 2002, E. 5, StR 58/2003 S. 209).

Das Bundesgericht hat im Übrigen in Auslegung von Art. 28 Abs. 6 MWSTV und unter Berücksichtigung der Lehre erkannt, dass die Steuerüberwälzung ausdrücklich der Privatautonomie übertragen und somit hoheitlichem Handeln entzogen ist. In diesem Zusammenhang ist nicht nachzuweisen, dass der neue Zahlungsfluss bzw. die Verrechnung tatsächlich stattgefunden hat. Es ist daher weder notwendig noch angezeigt, dass die Verwaltung die Rückzahlung der Steuer mit der Auflage verbindet, den erstatteten Betrag an den Leistungsempfänger weiterzuleiten (vgl. Urteil 2A.320/326/2002 vom 2. Juni 2003, E. 5.4.1 und 5.4.2, StR 53/2003 S. 797).
5.5 Im vorliegenden Fall ist der Beschwerdegegner gemäss vorinstanzlichem Entscheid aufgrund der fraglichen Umsätze nicht steuerpflichtig und demnach aus dem Register für Steuerpflichtige zu streichen. Der Überschuss der abgelieferten Mehrwertsteuer über die geltend gemachte Vorsteuer beträgt insgesamt Fr. 15'488.65 nach der eingereichten Aufstellung. Diese stützt sich auf die Abrechnungen vom 1. Quartal 1995 bis zum 3. Quartal 1998, bestehend aus Mehrwertsteuern von Fr. 84'232.70 und Vorsteuern von Fr. 68'744.05, woraus die genannte Differenz folgt. Für die Rückerstattung dieser Vorsteuern wären die Rechnungen, welche den abgerechneten Umsätzen bzw. dem Steuerbetrag von Fr. 84'232.70 zu Grunde liegen, zu korrigieren gewesen. Der Beschwerdegegner hat indessen vor mehr als sechseinhalb Jahren die ersten Rechnungen versandt und seither nichts mehr unternommen. Nach der fünfjährigen Verjährungsfrist (vgl. Art. 40 Abs. 1 MWSTV bzw. den gleich lautenden Art. 49 Abs. 1 MWSTG; Hans Hegetschweiler, in Kompetenzzentrum MWST der Treuhand-Kammer, mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel/Genf/München 2000, N. 4 zu Art. 49 MWSTG; siehe auch Dieter Metzger, Handbuch für Warenumsatzsteuer, Muri b. Bern 1983, Rz. 891 S. 351 f.), die unterbrochen werden kann und auch für die Kunden gilt, kann von diesen eine Berichtigung der Abrechnungen nicht mehr verlangt werden. Der Beschwerdegegner hätte unverzüglich handeln oder seine Kunden auf die Auseinandersetzung mit der Verwaltung bzw. auf die drohende Vorsteuerkorrektur hinweisen müssen. Das hat er offenbar nicht getan. Eine Rückweisung an die Beschwerdeführerin zur Prüfung, ob der Beschwerdegegner seinen Kunden noch korrigierte Rechnungen zustellen könnte, rechtfertigt sich damit nicht.

Was der Beschwerdegegner dagegen vorbringt, trifft nicht zu: Er bezieht sich auf das Urteil 2A.320/326/2002 vom 2. Juni 2003, wo sich ein Steuerpflichtiger praxiskonform verhalten, indes mangels Einverständnis die Steuer unter Vorbehalt abgeliefert hatte. Bezüglich fehlerhafter Rechnungen konnte ihm nichts vorgeworfen werden. Hier jedoch rechnete der Beschwerdegegner trotz anders lautender Auskunft der Verwaltung die Mitgliederbeiträge zur Lehrlingsförderung nicht als von der Steuer ausgenommene Beiträge gemäss Art. 14 Ziff. 11 MWSTV ab, sondern fakturierte sie mit Mehrwertsteuer. Demnach hat das pflichtwidrige Verhalten des Steuerpflichtigen zur unsachgemässen Handhabung und zu den unkorrekten Rechnungen geführt. Bei einer Selbstveranlagungssteuer ist der Pflichtige gehalten, die entsprechenden Korrekturen vorzunehmen, nachdem er den pflichtwidrigen Zustand selber herbeigeführt hat. Dazu gehört auch, berichtigte Rechnungen an die Leistungsempfänger auszustellen.
5.6 Die Vorinstanz hat festgehalten, die Steuer sei weder verjährt, noch aufgrund eines rechtskräftigen Entscheides geschuldet. Nach dem Gesagten sind die Voraussetzungen für eine Rückerstattung der Mehrwertsteuer, die der Beschwerdegegner seinen Mitgliedern in Rechnung gestellt hat, nicht erfüllt, da er ihnen keine berichtigten Fakturen zugestellt hat. Es braucht deshalb nicht geprüft zu werden, ob der Rückforderungsanspruch des Beschwerdegegners verjährt wäre.
6.
6.1 Zusammenfassend erweist sich die Verwaltungsgerichtsbeschwerde als begründet und ist gutzuheissen. Die Ziffern 1, 3 und 6 des Dispositivs des angefochtenen Entscheides sind aufzuheben und die Ziffern 1 bis 4 des Dispositivs des Einspracheentscheides der Verwaltung vom 16. Januar 2003 zu bestätigen; der Beschwerdegegner schuldet die zu Unrecht abgezogene Vorsteuer von insgesamt Fr. 63'687.–. Die Rekurskommission wird über die Kosten und Entschädigungen neu zu entscheiden haben.
6.2 Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten dem Beschwerdegegner aufzuerlegen (Art. 156 OG in Verbindung mit Art. 153 und Art. 153a OG). Parteientschädigungen sind nicht zuzusprechen (Art. 159 Abs. 2 OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird gutgeheissen. Die Ziffern 1, 3 und 6 des Dispositivs des Entscheides der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 28. Januar 2004 werden aufgehoben und die Ziffern 1 bis 4 des Dispositivs des Einspracheentscheides der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 16. Januar 2003 bestätigt. Die Sache wird zu neuem Entscheid über die Kosten und Entschädigungen an die Vorinstanz zurückgewiesen.
2.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 2'000.– wird dem Beschwerdegegner auferlegt.
3.
Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.
4.
Dieses Urteil wird den Parteien und der Eidgenössischen Steuerrekurskommission schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 16. März 2005
Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: