



SRK 2004-056

Der Vizepräsident: André Moser
Die Richter: Sarah Protti Salmina, Peter Spinnler
Der Gerichtsschreiber: Johannes Schöpf

Entscheid vom 20. Februar 2006

in Sachen

X, Einzelfirma, Garage, Beschwerdeführerin, vertreten durch A, ...

gegen

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

betreffend

Mehrwertsteuer (MWSTV);
1. Quartal 1995 bis 4. Quartal 2000 / Schätzung

Sachverhalt:

A.- X. betreibt in B. eine Garage, in der Auto- und Carrosserie-Reparaturen ausgeführt werden. Zudem verkauft er Neuwagen der Marke Toyota, betreibt den Handel mit Gebrauchtwagen und vermietet Fahrzeuge. Die Einzelfirma X. ist seit dem 13. Januar 1978 im Handelsregister des Kantons C. mit dem Unternehmenszweck "Autospenglerei, Autohandel und Garage" eingetragen. Er ist seit dem 1. Januar 1995 gemäss Art. 17 der Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 (MWSTV; aSR 641.201) in dem von der ESTV geführten Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen.

Die Automarkt Z. GmbH mit Sitz in B. ist seit dem 20. Juli 2000 im Handelsregister des Kantons C. eingetragen und bezweckt gemäss Statuten vom 4. Juli 2000 den Autohandel sowie den Import und Export von Fahrzeugen. Die Gesellschaft kann sich an anderen Unternehmen beteiligen sowie Grundstücke im In- und Ausland erwerben, vermieten, verwalten und veräussern. Die Automarkt Z. GmbH ist seit dem 20. Juli 2000 gemäss Art. 17 MWSTV in dem von der ESTV geführten Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen.

Im Juni und Juli 2003 führte die ESTV an mehreren Tagen im Geschäftsbetrieb der Automarkt Z. GmbH sowie der Einzelfirma X. gemäss Art. 50 MWSTV sowie Art. 62 des Bundesgesetzes über die Mehrwertsteuer vom 2. September 1999 (MWSTG; SR 641.20) eine Kontrolle durch. Dabei stellte die Verwaltung fest, dass die Geschäftsbücher den gesetzlichen Anforderungen nicht entsprachen. Unter anderem konnte die Führung eines Schwarzgeldkontos (durch X.) nachgewiesen werden. Die ESTV ermittelte deshalb den Umsatz aus derartigen unverbuchten Gebrauchtwagenverkäufen ermessensweise, indem sie zunächst anhand der vorhandenen Unterlagen die Umschlagshäufigkeit des Lagers der Occasionsfahrzeuge ermittelte und diese mit dem Verkaufswert der anlässlich der Kontrolle vor Ort festgestellten Fahrzeuge multiplizierte, zu denen keine Aufzeichnungen aus den Geschäftsunterlagen vorgelegt werden konnten. Der Fehlbetrag für das Jahr 2000 wurde anteilmässig auf die Automarkt Z. GmbH (MWST-Nr. ...) und die Einzelfirma X. (MWST-Nr. ...) aufgeteilt. Der geschuldete Mehrwertsteuerbetrag wurde sodann auf dem ermittelten Fehlbetrag der Schätzung erhoben. Mit Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. ... vom 29. Juli 2003 wurde bei X. für die Steuerperioden 1. Quartal 1995 bis 4. Quartal 2000 (Zeitraum vom 1. Januar 1995 bis 31. Dezember 2000) eine Nachbelastung von Fr. 184'327.-- Mehrwertsteuer zuzüglich 5 % Verzugszins ab 30. Juni 2000 (mittlerer Verfall der gesamten Periode 1. Quartal 1995 bis 1. Quartal 2003) geltend gemacht. In Anwendung von Art. 12 Abs. 4 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsstrafrecht vom 22. März 1974 (VStrR; SR 313.0) erstreckte die ESTV die Kontrollperiode auch auf die Jahre 1995 und 1996.

B.- Im Verlauf der Kontrolle wurden durch die ESTV am 4. Juni 2003 Geschäftsunterlagen der Automarkt Z. GmbH und der Einzelfirma X. beschlagnahmt. Am gleichen Tag wurden per Beschlagnahmungsverfügung Vermögenswerte von X. auf insgesamt vier Bankkonten (drei Konten bei der Kantonalbank, ein Konto bei der Bank P.) beschlagnahmt (Art. 20 und 37 sowie Art. 46 bis 50 VStrR).

Mit Schreiben vom 20. August 2003 verlangte die Vertreterin der Einzelfirma X. eine anfechtbare Verfügung bezüglich der geltend gemachten Nachbelastung.

Mit Entscheid (im Sinne von Art. 51 MWSTV) vom 8. September 2003 bestätigte die ESTV ihre Mehrwertsteuerforderung im Betrag von Fr. 184'327.-- nebst Verzugszins zu 5 % seit 30. Juni 2000 (mittlerer Verfall).

Gegen den Entscheid vom 8. September 2003 liess die Einzelfirma X. mit Eingabe vom 9. Oktober 2003 bei der ESTV Einsprache erheben und beantragen, der angefochtene Entscheid sei aufzuheben; gleichzeitig wurden diverse Beweismittel eingereicht. Mit Schreiben vom 12. Januar 2004 forderte die ESTV die Mehrwertsteuerpflichtige auf, Begehren, Begründung und Beweismittel zu einem Fahrzeug einzureichen, welches irrtümlicherweise nicht auf der Beilage I zur EA Nr. ... aufgelistet war. Die Einzelfirma X. reichte am 19. Januar 2004 der Verwaltung Begehren, Begründung und Beweismittel zum fraglichen Fahrzeug ein.

C.- Im Einspracheentscheid vom 9. Februar 2004 hiess die ESTV die Einsprache der Einzelfirma X. im Umfang von Fr. 9'696.-- gut und hielt fest, dass der angefochtene Entscheid im Umfang von Fr. 10'130.-- (nebst dem darauf entfallenden Verzugszins) in Rechtskraft erwachsen sei. Im Übrigen wurde die Einsprache jedoch abgewiesen. Die Einzelfirma X. habe der Verwaltung - neben der rechtskräftig festgesetzten Mehrwertsteuer - für die Steuerperioden 1. Quartal 1995 bis 4. Quartal 2000 (Zeitraum vom 1. Januar 1995 bis 31. Dezember 2000) noch den Mehrwertsteuerbetrag von Fr. 164'501.-- zuzüglich Verzugszins von 5 % seit 30. Juni 2000 zu bezahlen. Zur Begründung hielt die ESTV im Wesentlichen fest, der Buchhaltung der beiden Mehrwertsteuerpflichtigen habe die Beweiskraft abgesprochen werden müssen, da zahlreiche gravierende Mängel festzustellen gewesen seien. X. habe bei der Kantonalbank ein Schwarzgeldkonto geführt. Am 4. Juni 2003 hätten sich auf den Abstellplätzen der Betriebsgelände der Automarkt Z. GmbH und der Einzelfirma X. total 29 Fahrzeuge befunden, zu welchen aus den Geschäftsunterlagen beider Mehrwertsteuerpflichtigen keine Aufzeichnungen vorgelegt werden konnten. In den Geschäftsunterlagen seien laut diversen Kaufverträgen unverbuchte Zahlungen festgestellt worden. Es seien unverbuchte Fahrzeugeinkäufe- und -verkäufe getätigt worden, zu denen keine Belege aufbewahrt worden seien. Die auf den Betriebsarealen der Automarkt Z. GmbH und der Einzelfirma X. ausgestellten Occasionsfahrzeuge liessen sich nicht einem bestimmten Mehrwertsteuerpflichtigen zuordnen. Die Aufteilung der Handelstätigkeit sei nicht zeitnah in der Buchhaltung erfasst und es würden keine getrennten Fahrzeugkontrollen für beide Unternehmen geführt.

Für insgesamt 28 Gebrauchtwagen seien keine Aufzeichnungen vorhanden. Zu 14 Occasionsfahrzeugen seien im Verlauf des gesamten Verfahrens keine Bemerkungen gemacht worden, sodass die Automarkt Z. GmbH bzw. die Einzelfirma X. damit implizit den wertmässigen Anteil der Schätzung akzeptiert hätten: (Nr. 4: Mazda RX, silber, Inv.(erkehrssetzung) 4.1986; Nr. 5: Mercedes-Benz 300, grün, Inv. 1986; Nr. 10: Volvo 960, schwarz, Inv. 1995; Nr. 13: Toyota Previa, Inv. ca. 1990; Nr. 16 Toyota Corolla, Inv. 1991; Nr. 17: Ford Explorer, Inv. 1997; Nr. 18: Toyota MR2, Inv. 2000; Nr. 19: Mercedes-Benz 316; Nr. 22: Mercedes-Benz 300 TE, Inv. 1988; Nr. 24: BMW 735 I, Inv. 1987; Nr. 25: VW Golf Cabrio, Inv. 1990; Nr. 26: Jeep Grand Cherokee 4.0, Inv. 1998; Nr. 27: VW Golf, Inv. 1989; Nr. 28: Toyota Celica, Inv. 1985).

Bezüglich der anderen Fahrzeuge hätten die Automarkt Z. GmbH bzw. die Einzelfirma X. Einwendungen vorgebracht. Das Fahrzeug Nr. 1 (Toyota 4 Runner) sei nach den Angaben der

Mehrwertsteuerpflichtigen im Auftrag der Autohandel T. verkauft worden. Ein Verkaufsauftrag (Kopie) sei zwar vorgelegt worden, doch seien die Voraussetzungen für die Anerkennung der direkten Stellvertretung nicht erfüllt worden. Dieser Gegenstand sei nicht ausdrücklich im Namen und auf Rechnung des Vertretenen verkauft worden, auch der Verkaufsauftrag habe nicht auf blosser Vermittlung gelaute. Daher handle es sich um einen Fall der indirekten Stellvertretung, bei welcher auch zwischen dem Stellvertreter und dem Dritten eine steuerbare Lieferung vorliege. Weitere Unterlagen über den Handel mit diesem Fahrzeug seien in den Geschäftsunterlagen nicht gefunden worden. Bei der Durchsicht der (beschlagnahmten) Geschäftsunterlagen habe die ESTV bei keinem der kontrollierten Geschäftsvorgänge in den fraglichen Jahren die Verbuchung von Verkaufsprovisionen aus Stellvertretung gefunden. Das Fahrzeug Nr. 2 (Chevrolet Astro 4x4, rot, Inv. 1995) sei nach den Angaben der Mehrwertsteuerpflichtigen in Kommission für E. verkauft worden. Als Beleg dafür werde die Kopie einer Gutschrift vorgelegt, es sei kein Verkaufsauftrag erstellt worden. Bei einem Kommissionsgeschäft liege jedoch zwischen dem Kommittenten (E.) und dem Kommissionär sowie zwischen dem Kommissionär und dem Dritten (Käufer) jeweils eine Lieferung vor. Dies bedeute, dass das gesamte Entgelt aus diesem Fahrzeug zu versteuern sei. Bei der Durchsicht der (beschlagnahmten) Geschäftsunterlagen habe die ESTV bei keinem der kontrollierten Geschäftsvorgänge in den fraglichen Jahren die Verbuchung von Verkaufsprovisionen aus Kommissionsgeschäften gefunden. Auch in diesem Fall seien die Geschäftsunterlagen nicht aufbewahrt worden. Erwähnenswert sei, dass zwischen der Gutschrift für den Kommittenten und dem vor Ort ermittelten (angeschriebenen) Verkaufspreis eine Differenz von Fr. 5'800.-- bestanden habe (Fr. 12'800.-- ./ Fr. 7'000.--), die als unüblich hoch für ein Kommissionsgeschäft zu bezeichnen sei. Fahrzeug Nr. 3 (Hyundai H100, weiss, Inv. 3.1995) sei nach den Angaben der Mehrwertsteuerpflichtigen in Kommission für F. verkauft worden. Als Beleg dafür werde die Kopie einer Gutschrift vorgelegt, ein Verkaufsauftrag sei nicht erstellt worden. Auch für diesen Geschäftsfall seien keine Geschäftsunterlagen aufbewahrt worden; auch dieser Verkauf könne von der ESTV - aus den bereits zu Fahrzeug Nr. 2 erwähnten Gründen - nicht als Kommission anerkannt werden.

Das Fahrzeug Nr. 6 (KIA Sportage 2.0 16V, blau) sei am 25. Februar 2003 eingekauft und erst nach dem Verkauf in der Buchhaltung (der Einzelfirma X.) erfasst worden. Ein Einkaufsbeleg für dieses Fahrzeug habe am 4. Juni 2003 im Original nicht vorgelegt werden können, doch hätte die Verwaltung festgestellt, dass am 25. Februar 2003 in der Buchhaltung der Einzelfirma X. die Barzahlung des Einkaufs verbucht worden sei. Damit könne der bei der ursprünglichen Schätzung ermittelte Verkaufsumsatz für dieses Fahrzeug herausgenommen und der kalkulierte Fehlbetrag von der Verwaltung entsprechend korrigiert werden. Das Fahrzeug Nr. 7 (VW Golf 1.8 GL, weinrot, Inv. 1994) habe sich nach den Angaben der Mehrwertsteuerpflichtigen im Eigentum von G. befunden und sei in dessen Auftrag verkauft worden. Als Beleg dafür werde eine Beilage eingereicht, die jedoch erst nach der Kontrolle erstellt worden sei. Auch in diesem Fall könne dieser Verkauf von der ESTV nicht als direkte Stellvertretung anerkannt werden (vgl. Fahrzeug Nr. 1). Das Fahrzeug Nr. 8 (Suzuki Ignis 4x4, rot, Inv. 2001) sei nach den Angaben der Mehrwertsteuerpflichtigen im Auftrag von H. gemäss einem abgeschlossenen Verkaufsauftrag verkauft worden. Auch in diesem Fall könne dieser

Verkauf von der ESTV nicht als direkte Stellvertretung anerkannt werden (vgl. Fahrzeug Nr. 1). Das Fahrzeug Nr. 9 (VW Golf Rallye G60, Inv. 1990) sei nach den Angaben der Mehrwertsteuerpflichtigen erst am 30. Mai 2003 aus einem Eintausch erworben worden und deshalb zum Zeitpunkt der Kontrolle (4. Juni 2003) noch nicht in der Buchhaltung erfasst gewesen. Anlässlich der Kontrolle hätten keinerlei Unterlagen bzw. Dokumente über dieses Fahrzeug beigebracht werden können. Auch wenn mittlerweile eine Verbuchung des Einkaufs - und auch des später erfolgten Verkaufs - vorgenommen worden sei, bestehe keine Gewähr dafür, ob dies auch ohne das Stattfinden der Kontrolle erfolgt wäre. Das Fahrzeug Nr. 10 (Fiat Ulysse 2.0, rot, Inv. 1997) sei nach den Angaben der Mehrwertsteuerpflichtigen im Auftrag der Familie I. gemäss einer Verkaufsvollmacht verkauft worden. Auch in diesem Fall könne dieser Verkauf von der ESTV nicht als direkte Stellvertretung anerkannt werden, da die Verkaufsvollmacht anlässlich der Kontrolle nicht habe vorgelegt werden können (vgl. Fahrzeug Nr. 1). Das Fahrzeug Nr. 12 (Toyota Lite Ace, rot, Inv. 1994) sei nach den Angaben der Mehrwertsteuerpflichtigen für K. in Kommission verkauft worden; ein schriftlicher Verkaufsauftrag sei nicht erstellt worden, eine Gutschriftsanzeige liege vor. Bei einem Kommissionsgeschäft liege jedoch zwischen dem Kommittenten (K.) und dem Kommissionär sowie zwischen dem Kommissionär und dem Dritten (Käufer) jeweils eine Lieferung vor. Dies bedeute, dass das gesamte Entgelt aus diesem Fahrzeug zu versteuern sei (vgl. Fahrzeug Nr. 2). Im Übrigen bestehe zwischen dem geschätzten Verkaufspreis von Fr. 7'400.-- und der Vergütung von Fr. 2'500.-- eine Differenz von Fr. 4'900.--. Diese hohe Differenz spreche gegen das Vorliegen eines Kommissionsgeschäfts. Das Fahrzeug Nr. 14 (Toyota Corolla Sportswagon, Inv. 1997) sei nach den Angaben der Mehrwertsteuerpflichtigen für L. verkauft worden. Auch in diesem Fall könne dieser Verkauf von der ESTV nicht als direkte Stellvertretung anerkannt werden, da die Verkaufsvollmacht anlässlich der Kontrolle nicht habe vorgelegt werden können (vgl. Fahrzeug Nr. 2). Das Fahrzeug Nr. 15 (Toyota Corolla, Fahrgestell Nr. ...) sei erst am 11. Juni 2003 von der M. Automobile angekauft worden. Es sei absolut unüblich, dass ein Anbieter von Occasionsfahrzeugen erst einkaufe, nachdem er das Fahrzeug bereits zum Verkauf angeboten habe. Vielmehr sei anzunehmen, dass bei der Übergabe zum Verkauf eine (schriftliche) Abmachung bezüglich der finanziellen Modalitäten getroffen worden sei. Bezüglich dieses Fahrzeuges habe die Mehrwertsteuerpflichtige lediglich eine Quittung in Kopie vorweisen können, deren Original und weitere Geschäftsunterlagen seien nicht vorhanden gewesen. Daher müsse davon ausgegangen werden, dass Geschäftsfälle genau dieser Art ohne Kontrolle gar nie verbucht worden wären.

Das Fahrzeug Nr. 20 (Seat Toledo, Inv. 2002) sei am 21. Januar 2003 angekauft und erst am 4. Juni 2003 in der Buchhaltung erfasst worden. Die durch die Mehrwertsteuerpflichtigen erst nach der Kontrolle am 4. Juni 2003 beigebrachten Schriftstücke stellten kein verlässliches Indiz für eine Verbuchung dar. Jedenfalls sei die Verbuchung des Einkaufs zu spät erfolgt, obwohl eine zeitnahe Verbuchung der Geschäftsvorfälle erforderlich und möglich gewesen wäre. Ein später beigebrachtes Schriftstück (vom seinerzeitigen Verkäufer ausgestellte Quittung) könne keinen Originalbeleg ersetzen und es bestehe keine Gewähr dafür, dass der Ein- und Verkauf des Fahrzeuges - ohne die Kontrolle vom 4. Juni 2003 - tatsächlich verbucht worden wäre. Der ermittelte Fahrzeugerlös müsse daher in die Schätzung einfließen. Das Fahrzeug Nr. 21 (Subaru

Legacy, Inv. 1998) sei am 14. März 2003 aus Eintausch erworben worden und erst nach der Kontrolle am 4. Juni 2003 in der Buchhaltung erfasst worden. Die Bezahlung des aus diesem Eintausch verkauften Wagens sei offenbar über ein ordentliches Bankkonto der Buchhaltung verbucht worden. Damit sei aber erst die Verbuchung des Verkaufs des Fahrzeuges (Toyota Previa) als wahrscheinlich anzunehmen, nicht aber der Eintausch des für die Schätzung relevanten Subaru Legacy. Anzunehmen sei, dass ohne die Kontrolle nur der Aufpreis verbucht worden wäre. Jedenfalls sei die Aufzeichnungspflicht bezüglich des eingetauschten Wagens in der Fahrzeugkontrolle verletzt worden. Der Geschäftsfall sei erst nach der Kontrolle verbucht worden und es bestehe keine Gewähr dafür, dass die Verbuchung des Eintauschs auch ohne das Stattfinden der Kontrolle erfolgt wäre. Das Fahrzeug Nr. 23 (Mercedes Benz 200 TE, Inv. 1989) sei am 18. Januar 2003 gekauft und erst nach dem 4. Juni 2003 in der Buchhaltung erfasst worden. Auch dieser Geschäftsfall sei nicht zeitnah verbucht worden. Dem Beleg und der Verbuchung zu Folge sei der Rechnungsbetrag vor Ort bar beglichen worden und wegen der nicht zeitnahen Verbuchung bestehe keine Gewähr dafür, dass die Verbuchung des Eintausches auch ohne das Stattfinden der Kontrolle vorgenommen worden wäre. Das Fahrzeug Nissan 100 NX Targa, grau (in der Beilage I zur EA nur betraglich aufgeführt), sei erst am 11. Juni 2003 definitiv von der M. Automobile gekauft worden. Es sei im Automobilgeschäft absolut unüblich, dass ein Anbieter Occasionsfahrzeuge erst einkaufe, nachdem das fragliche Fahrzeug bereits zum Verkauf angeboten werde. Vielmehr sei anzunehmen, dass bei der Übergabe zum Verkauf zumindest eine (schriftliche) Abmachung bezüglich der finanziellen Modalitäten getroffen worden sei. Auch zu diesem Gebrauchtwagen hätten die Mehrwertsteuerpflichtigen anlässlich der Kontrolle keine Geschäftsunterlagen vorweisen können und daher bestehe keine Gewähr dafür, dass jene später vorgelegte Quittung über den Einkauf ohne das Stattfinden der Kontrolle Eingang in die Buchhaltung gefunden hätte.

Die Mehrwertsteuerpflichtigen vertreten die Ansicht, dass Fahrzeuge die ihnen nicht gehörten, auch nicht verbucht werden müssten. Da im Occasionsgeschäft zu einem grossen Teil Bargeschäfte getätigt würden, komme der Führung eines ordentlichen Kassabuches grosse Bedeutung zu. Das zeitnah geführte Kassabuch sei nach Ansicht der Verwaltung ein zentrales Element für die Erfassung der Umsätze und die korrekte Berechnung der Mehrwertsteuer. Auch eine EDV-mässig geführte Buchhaltung müsse à-jour geführt werden. Diesen Bestimmungen sei seitens der Mehrwertsteuerpflichtigen in gravierender Weise nicht entsprochen worden. Da die Aufzeichnungen für das Konto Kasse nicht tagesaktuell geführt worden seien, wäre eine detaillierte Überprüfung der Geschäftsereignisse gar nicht möglich. Die Art der Verbuchung und Aufzeichnung sei nicht geeignet gewesen, die Richtigkeit der ausgewiesenen Zahlen zu belegen. Zusätzlich müsse erneut darauf hingewiesen werden, dass die Mehrwertsteuerpflichtigen nicht in der Lage gewesen seien, über insgesamt 14 Fahrzeuge Angaben zu machen. Dieser Umstand lasse den Schluss zu, dass alle diese Occasionsfahrzeuge ohne Verbuchung und Aufzeichnung verkauft worden seien. Die ESTV habe die ermittelten Fehlbeträge mit den auf dem Schwarzgeldkonto festgestellten Zahlungseingängen betraglich verglichen und dabei festgestellt, dass für das Jahr 2000 der Fehlbetrag kleiner ausfalle, als die festgestellten Zahlungseingänge auf dem Schwarzgeldkonto. Der pauschale Betrag für diverse Fahrzeuge sei durch die Verwaltung zu Gunsten der Mehrwertsteuerpflichtigen ohnehin sehr tief geschätzt worden und die Lager-

umschlagshäufigkeit sei unter den Erfahrungswerten der Autogewerbe-Treuhand der Schweiz (FIGAS) angesetzt worden.

D.- Mit Eingabe vom 10. März 2004 erhebt die Einzelfirma X. (Beschwerdeführerin) gegen den Einspracheentscheid vom 9. Februar 2004 Beschwerde an die Eidgenössische Steuerrekurskommission (SRK). Sie beantragt, der angefochtene Einspracheentscheid sei aufzuheben und der von ihr noch zu bezahlende Betrag an Mehrwertsteuer sei auf der Basis ihrer eigenen Berechnungen entsprechend tiefer festzusetzen. Zur Begründung bringt sie insbesondere vor, der durch Schätzung ermittelte Mehrwertsteuerbetrag entspreche in keiner Weise der Realität. Die Verwaltung sei von einer zu hohen Bemessungsgrundlage bei der Schätzung des geschuldeten Mehrwertsteuerbetrages ausgegangen. Die Originalbelege seien am 4. Juni 2003 anlässlich der Kontrolle durch die ESTV beschlagnahmt worden, sodass nur die Verwaltung über diese Unterlagen verfüge. Die Mehrwertsteuerpflichtigen hätten mit Occasionsfahrzeugen gehandelt, dies sei auch aus den Buchhaltungsunterlagen ersichtlich. Dabei sei von der Margenbesteuerung Gebrauch gemacht worden und dieser Umstand sei in den Mehrwertsteuerabrechnungen entsprechend deklariert worden. Die Buchhaltungen hätten zwar Minuskassenbestände aufgewiesen, diese seien allerdings nur an wenigen Tagen vorhanden gewesen. Die zum Zeitpunkt der Kontrolle am 4. Juni 2003 vorgefundenen Occasionsfahrzeuge könnten nur eingeschränkt als Basis für die Umsatzschätzung herangezogen werden. Bei zahlreichen Fahrzeugen (neun von 14 Occasionen) habe es sich um über 10-jährige Fahrzeuge gehandelt, deren Werthaltigkeit oft fraglich sei. Dieser Umstand müsse bei der Beurteilung der formellen Anforderungen an ein Kommissionsgeschäft oder an ein direktes Stellvertretungsgeschäft beachtet werden.

Bezüglich der Fahrzeuge Nr. 4 und Nr. 5 seien keine Unterlagen gefunden worden. Diese seien im Jahre 1986 in Verkehr gesetzt worden und zum Zeitpunkt der Buchprüfung bereits 17-jährig gewesen, sodass sich die Frage der Werthaltigkeit stelle. Hinsichtlich der Fahrzeuge Nr. 10, Nr. 13, Nr. 16, Nr. 17 und Nr. 18 könnten keine Unterlagen vorgelegt werden. Das Fahrzeug Nr. 19 sei als Einkauf von der O. am 14. September 2002 verbucht worden. Da die Verbuchung ausgewiesen sei und die Originaleinkaufsunterlagen beschlagnahmt wären, müsse dieses Fahrzeug aus der Bemessungsbasis herausgenommen werden. Das Fahrzeug Nr. 22 sei von J. am 25. Oktober 2002 erworben und verbucht worden. Da die Verbuchung ausgewiesen sei und die Originaleinkaufsunterlagen beschlagnahmt wären, müsse dieses Fahrzeug aus der Bemessungsbasis herausgenommen werden. Hinsichtlich des Fahrzeuges Nr. 24 könnten keine Unterlagen vorgelegt werden. Das Fahrzeug Nr. 25 sei am 26. März 2002 erworben und verbucht worden. Da die Verbuchung ausgewiesen sei und die Originaleinkaufsunterlagen beschlagnahmt wären, müsse dieses Fahrzeug aus der Bemessungsbasis herausgenommen werden. Hinsichtlich der Fahrzeuge Nr. 26 und Nr. 27 könnten keine Unterlagen vorgelegt werden. Das Fahrzeug Nr. 28 sei zum Zeitpunkt der Kontrolle bereits 18-jährig gewesen und habe deshalb auf dem Abbruch entsorgt werden müssen, sodass sich die Frage der Werthaltigkeit stelle. Hinsichtlich des Fahrzeuges Nr. 1 seien die formellen Erfordernisse für die direkte Stellvertretung nicht erfüllt, weshalb die Aufrechnung hingenommen werden müsse. Beim Fahrzeug Nr. 2 sei der

Grund für die unüblich hohe Differenz zwischen der Gutschrift für den Kommittenten und dem Verkaufspreis gegenüber dem Dritten damit zu erklären, dass eine Teilrevision des Motors habe vorgenommen werden müssen, weshalb dieses Fahrzeug aus der Bemessungsbasis herauszunehmen sei. Hinsichtlich der Fahrzeuge Nr. 3, Nr. 7 und Nr. 8 seien die formellen Erfordernisse für die direkte Stellvertretung nicht erfüllt, weshalb die Aufrechnung hingenommen werden müsse. Das Fahrzeug Nr. 9 sei als Einkauf am 30. Mai 2003 verbucht worden. Da die Verbuchung ausgewiesen sei und die Originaleinkaufsunterlagen beschlagnahmt wären, müsse dieses Fahrzeug aus der Bemessungsbasis herausgenommen werden. Hinsichtlich der Fahrzeuge Nr. 10, Nr. 12 und Nr. 14 seien die formellen Erfordernisse für die direkte Stellvertretung nicht erfüllt, weshalb die Aufrechnung hingenommen werden müsse. Bezüglich des Fahrzeugs Nr. 15 sei auszuführen, dass mit dem Verkäufer (M. Automobile) ein sehr gutes Vertrauensverhältnis bestehe, weshalb jenes Fahrzeug mit einem Zahlungsziel (erst in 10 bzw. 20 Tagen) habe übernommen werden können. Daher sei dieses Fahrzeug aus der Bemessungsgrundlage herauszunehmen. Das Fahrzeug Nr. 20 sei als Einkauf von der Q. am 21. Januar 2003 verbucht worden. Da die Verbuchung ausgewiesen sei und die Originaleinkaufsunterlagen beschlagnahmt wären, müsse dieses Fahrzeug aus der Bemessungsbasis herausgenommen werden. Das Fahrzeug Nr. 21 sei am 10. März 2003 von R. erworben worden. Im Gegenzug habe R. einen Toyota Previa 2.4 Linea Luna am gleichen Tag gekauft, beide Vorgänge seien verbucht worden. Da die Verbuchung ausgewiesen sei und die Originaleinkaufsunterlagen beschlagnahmt wären, müsse dieses Fahrzeug aus der Bemessungsbasis herausgenommen werden. Das Fahrzeug Nr. 23 sei von S. am 18. Januar 2003 erworben und verbucht worden. Da die Verbuchung ausgewiesen sei und die Originaleinkaufsunterlagen beschlagnahmt wären, müsse dieses Fahrzeug aus der Bemessungsbasis herausgenommen werden. Bezüglich des Fahrzeugs Nr. 29 sei auszuführen, dass mit dem Verkäufer (M. Automobile) ein sehr gutes Vertrauensverhältnis bestehe, weshalb jenes Fahrzeug mit einem Zahlungsziel (erst in 10 bzw. 20 Tagen) habe übernommen werden können. Daher sei dieses Fahrzeug aus der Bemessungsgrundlage herauszunehmen. Für die Automarkt Z. GmbH und die Einzelfirma X. ergebe sich für sämtliche kontrollierten Steuerperioden insgesamt gegenüber der EA eine Gutschrift von total Fr. 85'548.70.

E.- In der Vernehmlassung vom 28. Mai 2004 beantragt die ESTV, die Beschwerde sei im Betrag von Fr. 24'761.-- teilweise gutzuheissen, im Übrigen jedoch kostenpflichtig abzuweisen. Zur Begründung führt die Verwaltung insbesondere aus, dass anlässlich der Kontrolle diverse Fahrzeuge nicht eindeutig der Automarkt Z. GmbH oder der Einzelfirma X. zugewiesen werden konnten. Als Konsequenz daraus habe für beide Mehrwertsteuerpflichtigen zusammenfassend eine gemeinsame Schätzung vorgenommen werden müssen. Wenn die Beschwerdeführerin vorbringe, nicht über die beschlagnahmten Buchhaltungsunterlagen verfügt zu haben, so sei darauf hinzuweisen, dass eine Akteneinsicht bei der ESTV hätte vorgenommen werden können; dies hätten die Mehrwertsteuerpflichtigen jedoch unterlassen. Die Mehrwertsteuerpflichtigen anerkannten in der Beschwerde implizit, dass für insgesamt 17 Fahrzeuge keine ordnungsgemässe Verbuchung stattgefunden habe. Auch wenn die Werthaltigkeit diverser Fahrzeuge wegen des angeblich hohen Alters bestritten werde, seien diese

zum Verkauf angeboten worden. Die seinerzeit von der Mehrwertsteuerpflichtigen als Kaufpreis ausgeschriebenen Werte seien in die Schätzung der Verwaltung eingeflossen. Hinsichtlich des Fahrzeugs Nr. 19 seien in der Beschwerde erstmals Angaben zur Verbuchung dieses Fahrzeughandels gemacht worden und es seien in den beschlagnahmten Unterlagen entsprechende Aufzeichnungen gefunden worden. Aus dem Text zum fraglichen Buchungssatz gehe zwar nicht hervor, welches Fahrzeug gekauft worden sei, anhand einer Liste könne zumindest nachvollzogen werden, welcher Geschäftsfall gemeint sei. Allerdings fehle der Nachweis des fraglichen Fahrzeugs in der Fahrzeugkontrolle der Mehrwertsteuerpflichtigen, sodass nach wie vor von Unregelmässigkeiten auszugehen sei. Trotzdem werte die ESTV die Verbuchung des Einkaufs als genügend starkes Indiz, damit jenes Fahrzeug aus der Berechnungsbasis für die Schätzung gestrichen werden könne. Auch die Verbuchung des Fahrzeugs Nr. 22 sei anhand der von den Mehrwertsteuerpflichtigen in der Beschwerde gemachten Angaben nachvollziehbar. Wenn auch in diesem Fall weiterhin Unregelmässigkeiten vorliegen würden, werde von der Verwaltung die Verbuchung des Einkaufs als genügend starkes Indiz gewertet, damit jenes Fahrzeug aus der Berechnungsbasis für die Schätzung herausgenommen werden könne. Dasselbe gelte für das Fahrzeug Nr. 25, bei dem ebenfalls erstmals durch die Beschwerde die Verbuchung des Einkaufs nachgewiesen worden sei.

Anlässlich der Kontrolle am 4. Juni 2003 seien durch die ESTV vor Ort auch Fahrzeuge festgestellt worden, die offensichtlich zum Abbruch bestimmt gewesen seien. Diese wären als solche leicht identifizierbar gewesen und daher gar nicht in die Berechnungsgrundlage der Schätzung aufgenommen worden. Anders verhalte es sich mit dem Fahrzeug Nr. 28, das auf dem Ausstellplatz zum Verkauf angeboten worden sei. Offensichtlich hätten die Mehrwertsteuerpflichtigen eine Möglichkeit gesehen, jenes ältere Fahrzeug zu verkaufen, sonst wäre dieses direkt dem Abbruch zugeführt worden. Da die Herkunft des Fahrzeugs immer noch nicht geklärt sei und zum Einkauf oder Eintausch des Wagens keine Unterlagen beigebracht worden seien, halte die Verwaltung an der Einbeziehung in die Berechnungsbasis der Schätzung fest. Bezüglich des Fahrzeugs Nr. 2 sei anzumerken, dass die Mehrwertsteuer auch bei einem Kommissionsgeschäft geschuldet wäre. Hinsichtlich des Fahrzeugs Nr. 9 seien in den beschlagnahmten Unterlagen - entgegen den von den Mehrwertsteuerpflichtigen in der Beschwerde gemachten Angaben - keine Nachweise zur Behauptung gefunden worden, die Verbuchung des Einkaufs sei zeitnah vorgenommen worden, insbesondere könne keine Verbuchung am 30. Mai 2003 nachgewiesen werden. Die ESTV halte daher an der Einschätzung fest, dass eine Verbuchung erst zu einem Zeitpunkt nach der Kontrolle vorgenommen worden sei und sehe in diesem Punkt keinen Anlass, die Schätzung zu ändern. Bei den Fahrzeugen Nr. 15 und Nr. 29 liesse sich die Vereinbarung eines Zahlungszieles für ein Fahrzeug nicht von der Übernahme des Fahrzeuges trennen. Im Geschäftsverkehr zwischen Occasionshändlern werde entweder ein Fahrzeug direkt übernommen und bezahlt oder in fremdem Namen (direkte Stellvertretung) verkauft. Beides sei nach den Angaben der Mehrwertsteuerpflichtigen jedoch nicht geschehen. Sollten die Geschäftsbeziehungen zwischen den Mehrwertsteuerpflichtigen und der Firma M. Automobile trotzdem in der behaupteten Weise, nämlich Überlassung eines Fahrzeuges zum Verkauf unter gleichzeitiger Einräumung eines Zahlungszieles, abgewickelt worden sein, liessen sich bei einem solchen Vorgehen die massgebenden Tatsachen für die Berechnung der Mehr-

wertsteuer und der abziehbaren Vorsteuer nicht mehr leicht und zuverlässig ermitteln. Die Verwaltung gehe daher weiterhin davon aus, dass die Mehrwertsteuerpflichtigen Geschäftsfälle dieser Art in der Vergangenheit nicht verbucht hätten und halte daher an der Einbeziehung in die Berechnungsbasis der Schätzung fest. Beim Fahrzeug Nr. 20 sei die Sachlage mit dem Fahrzeug Nr. 9 vergleichbar. Entgegen den von den Mehrwertsteuerpflichtigen in der Beschwerde gemachten Angaben seien keine Nachweise zur Behauptung gefunden worden, die Verbuchung des Einkaufs sei zeitnah vorgenommen worden, insbesondere könne keine Verbuchung am 21. Januar 2003 nachgewiesen werden. Die ESTV halte daher an der Einschätzung fest, dass eine Verbuchung erst zu einem Zeitpunkt nach der Kontrolle vorgenommen worden sei und sehe in diesem Punkt keinen Anlass, die Schätzung zu ändern. Dies treffe auch auf die Fahrzeuge Nr. 21 und Nr. 23 zu. Beide Fahrzeuge seien aus einem Eintausch erworben worden und zum Zeitpunkt der Kontrolle noch nicht verkauft gewesen. Die Verbuchung sei jeweils nicht zum Zeitpunkt des Einkaufs sondern erst nach der Kontrolle vorgenommen worden.

Am 4. Juni 2003 habe die ESTV dem Konto "1000 Kasse" der Einzelfirma X. einen - inzwischen berichtigten - Kassabestand von Fr. 3'455.97 entnehmen können. Für die Automarkt Z. habe anlässlich der Kontrolle weder ein Kassabuch noch ein tagesaktuell geführtes Konto Kasse vorgelegen. Gleichzeitig sei nach den Feststellungen des Inspektors der ESTV ein Bargeldbestand von ca. Fr. 29'000.-- vorhanden gewesen. Gemäss den nachgeführten Buchhaltungen betrage der Saldo der Kassakonti Fr. 24'015.--, sodass immer noch eine Differenz von ungefähr Fr. 5'000.-- verbleibe. Die Buchhaltung der Mehrwertsteuerpflichtigen sei deshalb nach Ansicht der Verwaltung nicht aussagekräftig.

Die ESTV habe die unverbuchten Umsätze der Mehrwertsteuerpflichtigen zu ermitteln. Nach Elimination der Fahrzeuge Nr. 19, Nr. 22 und Nr. 25 aus der Schätzung, für welche die Verwaltung einen Verkaufswert von rund Fr. 39'000.-- annehme, ergebe sich für die Beschwerdeführerin für die Steuerperioden 1. Quartal 1995 bis 4. Quartal 2000 ein geschätzter unverbuchter Umsatz von total Fr. 2'237'157.--. Diese korrigierte Schätzung decke sich weitgehend mit den festgestellten Einnahmen auf dem Schwarzgeldkonto. Aufgrund des Geschäftsgebarens der Mehrwertsteuerpflichtigen müsse von unverbuchten Barverkäufen in beträchtlichem Ausmass ausgegangen werden. Die Verwaltung beantrage, die Mehrwertsteuerforderung um Fr. 24'761.-- herabzusetzen und der Beschwerdeführerin die Verfahrenskosten aufzuerlegen, da diese die anlässlich der Beschwerde vorgebrachten Unterlagen und Angaben bereits zum Zeitpunkt der Kontrolle, spätestens aber im Einspracheverfahren, hätte vorbringen können.

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

Erwägungen:

1.- a) Auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer unterliegen Einspracheentscheide der ESTV der Beschwerde an die SRK (Art. 71 a Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 [VwVG; SR 172.021] i.V.m. Art. 53 MWSTV). Die SRK ist somit zur Behandlung der Beschwerde sachlich und funktionell zuständig. Die Beschwerdeführerin ist mit ihren Anträgen im vorinstanzlichen Verfahren nicht durchgedrungen. Sie ist daher beschwert und zur Anfechtung befugt (Art. 48 VwVG). Der angefochtene Einspracheentscheid ist der Vertreterin der Beschwerdeführerin frühestens am 10. Februar 2004 zugestellt worden. Die am 10. März 2004 zuhanden der SRK der schweizerischen Post übergebene Beschwerde ist damit rechtzeitig erfolgt (Art. 21 Abs. 1 VwVG). Der von der Beschwerdeführerin gestützt auf Art. 63 Abs. 4 VwVG einverlangte Kostenvorschuss von Fr. 4'000.-- ist fristgerecht bezahlt worden. Auf die form- und fristgerecht (Art. 50 ff. VwVG) eingereichte Beschwerde ist mithin einzutreten. Das Verfahren bestimmt sich nach dem VwVG (Art. 71a Abs. 2 VwVG), soweit nicht spezialgesetzliche Normen des Steuerrechts anzuwenden sind.

b) Gemäss Art. 8 Abs. 1 der Übergangsbestimmungen der alten Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874, in Kraft bis zum 31. Dezember 1999 (aÜB-BV, aSR 101) bzw. Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 der (neuen) Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV; SR 101) erlässt der Bundesrat die Ausführungsbestimmungen bis zum Inkrafttreten eines Mehrwertsteuergesetzes. Aufgrund dessen erliess der Bundesrat die Mehrwertsteuerverordnung. Am 2. September 1999 beschloss die Bundesversammlung das Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (MWSTG). Dieses ist am 1. Januar 2001 in Kraft getreten (Beschluss des Bundesrates vom 29. März 2000; AS 2000 1346), woraus folgt, dass die Mehrwertsteuerverordnung aufgehoben wurde. Indessen bleiben 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. Vorliegend kommt Art. 94 MWSTG nicht zur Anwendung. Die hier in Frage stehende Steuerforderung betrifft Umsätze, welche in den Jahren 1995 bis 2000 getätigt worden sind. Somit finden die Bestimmungen der Mehrwertsteuerverordnung auf den vorliegend zu beurteilenden Sachverhalt weiterhin Anwendung.

c) Die SRK kann den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführerin kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhaltes (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 Bst. c VwVG). Als ausserhalb der Verwaltungsorganisation und Behördenhierarchie stehendes, von der richterlichen Unabhängigkeit bestimmtes Verwaltungsgericht erachtet es die SRK dennoch als geboten, sich bei der Überprüfung von Ermessensveranlagungen eine gewisse Zurückhaltung aufzuerlegen, soweit die Zweckmässigkeit der Entscheidung in Frage steht, welche rechtlich nicht fassbar ist, sondern vielmehr eine Angelegenheit der Sachkunde und von deren praktischer Anwendung darstellt. In Anbetracht des Charakters der SRK als Fachinstanz geht die Kognitionseingrenzung aber etwas weniger weit als beim Bundesgericht (vgl. Entscheid der SRK vom 25. August 1998, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 63/1999 Nr. 27 E. 5c/bb mit Hinweisen; Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 61

S. 819; siehe auch Hans Gerber, Die Steuerschätzung [Veranlagung nach Ermessen], in Steuer Revue 1980, S. 298). Freier Prüfung unterliegt im Übrigen die Einhaltung der bei der Vornahme einer Ermessensveranlagung zu beachtenden materiellrechtlichen Grundsätze (ASA 54 S. 220, 43 S. 241). Rechtsfrage ist insbesondere, wann die Voraussetzungen einer Ermessensveranlagung erfüllt sind (Fritz Gygi, Bundesverwaltungsrechtspflege, 2. Auflage, Bern 1983, S. 280, mit Hinweisen auf die Rechtsprechung).

d) Nach Art. 12 Abs. 4 VStrR verjährt die Leistungspflicht, solange die Strafverfolgung und Strafvollstreckung nicht verjährt sind. Gemäss Art. 11 Abs. 2 VStrR verjährt eine Übertretung, die in einer Hinterziehung von Abgaben besteht, innert fünf Jahren; die Verjährung kann durch Unterbrechung nicht um mehr als die Hälfte hinausgeschoben werden. Nach dem neuen Verjährungsrecht gemäss Art. 70 ff. des Schweizerischen Strafgesetzbuches vom 21. Dezember 1937 (StGB; SR 311.0), das am 1. Oktober 2002 in Kraft getreten ist (vgl. Entscheid der SRK vom 25. November 2005 in Sachen W. [SRK 2004-197], E. 2c-e), gibt es zwar keine Unterbrechung der Verjährung mehr. Hingegen sind im Nebenstrafrecht die Verfolgungsverjährungsfristen für Übertretungen erhöht worden; für Fälle von Art. 11 Abs. 2 VStrR beträgt diese Frist nunmehr zehn Jahre (Art. 333 Abs. 5 Bst. b StGB). Nach Art. 337 Abs. 1 StGB gilt das Prinzip der "lex mitior"; in casu wäre somit das alte Recht anwendbar (Verjährungsfrist: fünf bzw. sieben Monate statt zehn Jahre). Nach Art. 71 Bst. a StGB beginnt die Verjährung grundsätzlich mit dem Tag, an dem der Täter die strafbare Handlung ausführt. Dies wäre hier wohl der Zeitpunkt der jeweiligen Einreichung der Mehrwertsteuerabrechnung, in der ein Teil des erzielten Umsatzes nicht deklariert wurde. Die Mehrwertsteuerabrechnung für das 1. Quartal 1995 dürfte ca. im Mai 1995 eingereicht worden sein, diejenige für das 4. Quartal 1996 ca. im Februar 1997. Am 4. Juni 2003, als beim Mehrwertsteuerpflichtigen eine Durchsuchung und Beschlagnahme im Sinne des Verwaltungsstrafrechtes stattfand, wäre somit für die Jahre 1995 und 1996 bereits die relative Verjährung eingetreten gewesen. Offenbar geht die ESTV nun aber - ohne dies allerdings zu sagen - davon aus, dass nicht Art. 71 Bst. a StGB, sondern Art. 71 Bst. b StGB anwendbar sei, wonach die Verjährung mit dem Tag beginnt, an dem der Täter die letzte Tätigkeit ausführt, wenn er die strafbare Tätigkeit zu verschiedenen Zeiten ausführt. Früher sprach man in diesem Zusammenhang von einem "fortgesetzten Delikt". Das Bundesgericht hat allerdings diese Rechtsfigur in BGE 117 IV 408 ff. aufgegeben. Im selben Urteil hat es festgehalten, es stelle sich die Frage, wie die einzelnen strafbaren Tätigkeiten nach der Aufgabe des fortgesetzten Delikts untereinander verbunden sein müssen, damit sie unter dem Gesichtspunkt des Verjährungsbeginns nach Art. 71 Abs. 2 StGB mit der letzten strafbaren Handlung als ein Ganzes betrachtet werden dürften. Die erforderliche Einheit sei zu bejahen, wenn die gleichartigen und gegen dasselbe Rechtsgut gerichteten strafbaren Handlungen - ohne dass bereits ein eigentliches Dauerdelikt (Art. 71 Abs. 3 StGB) gegeben wäre - ein andauerndes pflichtwidriges Verhalten bilden. Diese Voraussetzungen seien zum Beispiel bei dem erfüllt, der seine Unterstützungspflichten stets vernachlässige und sich damit gemäss Art. 217 StGB strafbar mache; denn nach der Unterlassung der termingerechten Zahlung eines Unterhaltsbeitrages bleibe er weiterhin und andauernd in der Pflicht, die unterlassene Zahlung nachzuholen (BGE 117 IV 413 f. E. 2f).

Diese Voraussetzungen können hier ebenfalls als erfüllt erachtet werden, zumal der Mehrwertsteuerpflichtige während Jahren ein Schwarzgeldkonto geführt hat. Offenbar hat er dieses Konto bis zur Beschlagnahme vom 4. Juni 2003 innegehabt und benutzt. Alle bis dahin eingereichten Mehrwertsteuerabrechnungen waren daher unvollständig. Die Verfolgungsverjährung hat demnach erst kurz vor diesem Datum (mit der Einreichung der Mehrwertsteuerabrechnung für das 1. Quartal 2003 vom 9. Mai 2003) zu laufen begonnen. Dementsprechend ist die Erhebung der Mehrwertsteuer für die Jahre 1995 und 1996 nicht verjährt.

2.- 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, dass der Steuerpflichtige selbst und unaufgefordert über seine Umsätze und Vorsteuern abzurechnen und innerhalb von 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode den geschuldeten Mehrwertsteuerbetrag (Steuer vom Umsatz abzüglich Vorsteuern) an die ESTV abzuliefern hat. Die ESTV ermittelt die Höhe des geschuldeten Mehrwertsteuerbetrages nur dann an Stelle des Steuerpflichtigen, wenn dieser seinen Pflichten nicht nachkommt (vgl. Alois Camenzind/Niklaus Honauer, Handbuch zur neuen Mehrwertsteuer, Bern/Stuttgart/Wien 1995, S. 267 f. Rz. 994 ff.). Der Steuerpflichtige hat seine Mehrwertsteuerforderung selbst festzustellen; er ist allein für die vollständige und richtige Versteuerung seiner steuerbaren Umsätze und für die korrekte Ermittlung der Vorsteuer verantwortlich (vgl. Kommentar des Eidgenössischen Finanzdepartementes zur Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 [Kommentar EFD], S. 38). Ein Verstoss des Mehrwertsteuerpflichtigen gegen diesen Grundsatz ist nach wiederholt geäusselter Ansicht der SRK als schwerwiegend anzusehen, da der Steuerpflichtige durch das Missachten dieser Vorschrift die ordnungsgemässe Erhebung der Mehrwertsteuer und damit das Steuersystem als solches gefährdet (vgl. die Entscheide der SRK vom 25. August 1998, veröffentlicht in VPB 63/1999 Nr. 27 S. 244 ff. E. 3a sowie vom 2. Oktober 1997, in VPB 62/1998 Nr. 46 S. 400 ff. E. 3c).

b) Die Vorschriften der Mehrwertsteuerverordnung über die Buchführung (Art. 47 MWSTV) und über die Ermessenseinschätzung (Art. 48 MWSTV) stützen sich direkt auf Art. 8 Abs. 1 aÜB-BV. Diese Verfassungsnorm begründet mangels weiterer Vorgaben einen sehr weiten Gestaltungsspielraum des Ordnungsgebers mit Bezug auf die Ermessenseinschätzung (vgl. Entscheid der SRK vom 11. Juli 1996 in Sachen T. AG [SRK 1995-023], E. 4b). Gemäss Art. 47 Abs. 1 MWSTV hat der Steuerpflichtige seine Geschäftsbücher ordnungsgemäss zu führen und so einzurichten, dass sich aus ihnen die für die Feststellung der Mehrwertsteuerpflicht sowie für die Berechnung der Steuer und der abziehbaren Vorsteuern massgebenden Tatsachen leicht und zuverlässig ermitteln lassen. Die ESTV kann hierüber nähere Bestimmungen aufstellen. Von dieser Befugnis hat sie mit dem Erlass der Wegleitung für Mehrwertsteuerpflichtige (in erster Auflage erschienen im Herbst 1994; im Frühling 1997 als Wegleitung 1997 für Mehrwertsteuerpflichtige neu herausgegeben; im Folgenden: Wegleitung) Gebrauch gemacht. In der Wegleitung sind genauere Angaben enthalten, wie eine derartige Buchhaltung auszugestalten ist (Rz. 870 ff.; vgl. auch Rz. 878 ff. der im Sommer 2000 erschienenen und ab dem 1. Januar 2001, das heisst dem Datum des Inkrafttretens des Mehrwertsteuergesetzes, gültigen Wegleitung 2001

zur Mehrwertsteuer). Alle Geschäftsfälle müssen fortlaufend, chronologisch und lückenlos aufgezeichnet werden (Rz. 874 der Wegleitung) und alle Eintragungen haben sich auf entsprechende Belege zu stützen (vgl. auch die von der ESTV - noch unter der Geltung des Warenumsatzsteuerrechts - in Zusammenarbeit mit dem Bundesamt für Justiz herausgegebenen Richtlinien für die Ordnungsmässigkeit des Rechnungswesens [Richtlinien], Ziffer 115), so dass die einzelnen Geschäftsvorfälle von der Eintragung in die Hilfs- und Grundbücher bis zur Steuerabrechnung und bis zum Jahresabschluss sowie umgekehrt leicht und genau verfolgt werden können ("Prüfspur"; vgl. Rz. 879 der Wegleitung bzw. Ziff. 133 der Richtlinien). Das Bundesgericht hat (unter dem Warenumsatzsteuerrecht) entschieden, dass der Steuerpflichtige selbst bei geringem Barverkehr zur Führung zumindest eines einfachen ordentlichen Kassabuches verpflichtet ist. Er ist zwar nicht gehalten, kaufmännische Bücher im Sinne des Handelsrechts zu führen; die Bücher müssen die erzielten Umsätze jedoch lückenlos erfassen und die entsprechenden Belege sind aufzuheben (ASA 63 S. 236 E. 2a; 55 S. 574 E. 2c).

Nach Art. 48 MWSTV nimmt die ESTV eine Schätzung nach pflichtgemäßem Ermessen vor, wenn keine oder nur unvollständige Aufzeichnungen vorliegen oder die ausgewiesenen Ergebnisse mit dem wirklichen Sachverhalt offensichtlich nicht übereinstimmen. Eine Schätzung muss insbesondere auch dann erfolgen, wenn die Verstösse gegen die formellen Buchhaltungsregeln derart gravierend sind, dass sie die materielle Richtigkeit der Buchhaltungsergebnisse in Frage stellen (vgl. zum Recht der Warenumsatzsteuer: BGE 105 Ib 182 ff. mit weiteren Hinweisen; ASA 61 S. 819 E. 3a; 61 S. 532 f. E. 2b; 59 S. 563 E. 1). Selbst eine formell einwandfreie Buchführung kann die Durchführung einer Schätzung erfordern, wenn die in den Büchern enthaltenen Geschäftsergebnisse von den Erfahrungszahlen wesentlich abweichen (ASA 58 S. 383 E. 2b, mit weiteren Hinweisen; 42 S. 407 E. 2c, mit Hinweisen; 35 S. 479 E. 2). Dabei hat die Verwaltung diejenige Schätzungsmethode zu wählen, die den individuellen Verhältnissen im Betrieb des Steuerpflichtigen soweit als möglich Rechnung trägt, auf plausiblen Angaben beruht und deren Ergebnis der wirklichen Situation möglichst nahe kommt (ASA 61 S. 819 E. 3a, 52 S. 238 E. 4). In Betracht fallen einerseits Methoden, die auf eine Ergänzung oder Rekonstruktion der ungenügenden Buchhaltung hinauslaufen, andererseits Umsatzschätzungen aufgrund unbestrittener Teil-Rechnungsergebnisse in Verbindung mit Erfahrungssätzen (ASA 63 S. 239, 52 S. 239 E. 4).

Diese Rechtsprechung betreffend die Warenumsatzsteuer hat die ESTV für ihre Praxis beim Vollzug der Mehrwertsteuer übernommen (vgl. Entscheid der SRK vom 25. August 1998, veröffentlicht in VPB 63/1999 Nr. 27 S. 244 ff. E. 4b). Sind die Voraussetzungen einer Ermessenstaxation erfüllt, obliegt es dem Steuerpflichtigen, den Beweis für die Unrichtigkeit der Schätzung zu erbringen (vgl. betreffend die Warenumsatzsteuer: ASA 61 S. 819 E. 3a; 58 S. 384 E. 3b; Urteil des Bundesgerichtes vom 12. November 1998 in Sachen E. AG [2A.55/1998], E. 4, 6b und 6c, je mit weiteren Hinweisen; betreffend Mehrwertsteuer: Entscheid der SRK vom 29. Oktober 1999 in Sachen H. [SRK 1998-102 und SRK 1998-103], E. 5, bestätigt durch Entscheid des Bundesgerichtes vom 21. Juni 2000 [2A.580/1999]). Dabei hat er sich mit den Elementen der vorgenommenen Ermessenstaxation im Einzelnen zu befassen und aufzuzeigen, dass

und inwiefern die Schätzung nicht auf haltbaren Grundlagen beruht (Urteil des Bundesgerichts vom 12. November 1998 in Sachen E. G. AG, E. A. AG und F. [2A.55/1998], E. 8).

c) Im Rahmen einer Ermessenstaxation ist es nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts zulässig, dass die ESTV eine Prüfung der Verhältnisse während eines Teils der Kontrollperiode vornimmt und in der Folge das Ergebnis auf den gesamten kontrollierten Zeitraum umlegt bzw. hochrechnet, vorausgesetzt die massgebenden Verhältnisse im eingehend kontrollierten Zeitabschnitt sind ähnlich wie in der gesamten Kontrollperiode (Urteil des Bundesgerichts vom 1. November 2000 in Sachen R. AG [2A.148/2000], E. 5b, betreffend die Warenumsatzsteuer).

3.- a) Wer Leistungen ausdrücklich im Namen und für Rechnung des Vertretenen tätigt, so dass das Umsatzgeschäft direkt zwischen dem Vertretenen und dem Dritten zustande kommt, gilt diesbezüglich als blosser Vermittler. Handelt bei einer Leistung der Vertreter zwar für fremde Rechnung, tritt er aber nicht ausdrücklich im Namen des Vertretenen auf, so liegt sowohl zwischen dem Vertretenen und dem Vertreter als auch zwischen dem Vertreter und dem Dritten eine Leistung vor (Art. 10 Abs. 1 und 2 MWSTV). Das Erfordernis, dass als blosser Vermittler nur gilt, wer ausdrücklich im Namen und für Rechnung des Vertretenen auftritt, wurde durch die Rechtsprechung als verfassungsmässig erklärt (Entscheid des Bundesgerichtes vom 6. März 2001, veröffentlicht in *Revue de droit administratif et de droit fiscal* [RDAF] 2001 II 370 f.; Entscheid der SRK vom 4. Dezember 2003 in Sachen G. AG [SRK 2003-058], E. 2b; Entscheid der SRK vom 11. Juli 2001, veröffentlicht in VPB 66/2002 Nr. 10 S. 119 ff.; Entscheid der SRK vom 31. März 2004, veröffentlicht in VPB 68/2004 Nr. 126 S. 1635 ff.; Entscheid der SRK vom 19. Mai 2000, veröffentlicht in VPB 64/2000 Nr. 110 S. 1124; Entscheid der SRK vom 9. April 1998, veröffentlicht in VPB 63/1999 Nr. 24 S. 213 ff.).

Es genügt folglich nicht, wenn der Vertreter dem Dritten bloss anzeigt, dass er als Vertreter handelt, ohne die Identität des Vertretenen namentlich bekannt zu geben (vgl. Entscheide der SRK vom 9. April 1998, a.a.O., S. 215 f.; vom 19. Mai 2000, a.a.O., S. 1125 f.; Pierre-Marie Glauser, in *mwst.com*, Basel/Genf/München 2000, S. 136, ad Art. 11 Rz. 14). Eine stillschweigende Willenskundgabe, in fremdem Namen und auf fremde Rechnung handeln zu wollen, genügt nach der gesetzlichen Regelung ebenfalls nicht zur Annahme einer direkten Stellvertretung im Sinne des Mehrwertsteuerrechts. Namentlich reicht nicht aus, dass die Beteiligten in Kenntnis der Vertretungsverhältnisse handeln bzw. der Dritte aus den Umständen schliessen kann, dass der Vertreter für Rechnung des Vertretenen handelt oder dass es ihm gleichgültig ist (Camenzind/Honauer, a.a.O., S. 96 Rz. 277; Glauser, a.a.O., S. 136 f. Rz. 15; vgl. auch Entscheid der SRK vom 4. Dezember 2003 in Sachen G. AG [SRK 2003-058], E. 2b).

b) Ob ein Unternehmer als mehrwertsteuerlicher Leistungserbringer oder -empfänger zu gelten hat, ist also massgeblich danach zu beurteilen, ob er in eigenem Namen auftritt oder nicht (vgl. Entscheid der SRK vom 21. Januar 1997, E. 3a und b, veröffentlicht in VPB 64/2000 Nr. 46 S. 570 ff.). Tritt ein Stellvertreter in eigenem Namen auf (indirekte Stellvertretung), dann ist

unter den gegebenen Voraussetzungen nicht der Vertretene, sondern der Vertreter selbst im Verhältnis zum Dritten Leistungserbringer oder -empfänger. Nur wenn der Vertreter ausdrücklich im Namen des Vertretenen handelt (direkte Stellvertretung), ist dieser und nicht der Vertreter als Leistungserbringer oder -abnehmer beteiligt. Wer Geschäfte Dritter bloss vermittelt, das heisst als direkter Stellvertreter in fremdem Namen und für fremde Rechnung tätig wird, der bewirkt keinen eigenen Umsatz, den es zu versteuern gäbe (vgl. Art. 10 Abs. 1 MWSTV; Urteil des Bundesgerichtes vom 13. Januar 2003 in Sachen S. [2A.273/2002], E. 3.1 - 3.3; Entscheid der SRK vom 31. März 2004, veröffentlicht in VPB 68/2004 Nr. 126 S. 1635 ff.; Entscheid der SRK vom 11. Juli 2001, veröffentlicht in VPB 66/2002 Nr. 10 S. 119 ff.; Entscheid der SRK vom 19. Mai 2000, veröffentlicht in VPB 64/2000 Nr. 110 S. 1124).

c) Nach der Mehrwertsteuerverordnung wird die Mehrwertsteuer vom Entgelt berechnet. Dazu gehört alles, was der Leistungsempfänger oder ein Dritter für ihn als Gegenleistung für die Leistung aufwendet. Die Gegenleistung umfasst auch den Ersatz aller Kosten, selbst wenn diese gesondert in Rechnung gestellt werden (Art. 26 Abs. 1 und 2 MWSTV). Nur jene Zuwendungen des Abnehmers gehören nicht zum steuerbaren Entgelt, die keinen ursächlichen Zusammenhang mit der steuerbaren Leistung aufweisen und ihren Rechtsgrund in einem selbständigen, von der Leistung unabhängigen Leistungsaustauschverhältnis haben. Im Kommentar des Eidgenössischen Finanzdepartements zur Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 [Kommentar EFD] wird zu dieser Bestimmung ausgeführt was folgt: "Zur Vermeidung von Abgrenzungsschwierigkeiten und in Anlehnung an die bundesgerichtliche Rechtsprechung zum gleich konzipierten Entgeltsbegriff im Recht der Warenumsatzsteuer wird ausdrücklich statuiert, dass auch der dem Abnehmer überbundene Kostenersatz zum Entgelt gehört" (S. 29). Getreu dem Wesen der Mehrwertsteuer als Verbrauchsteuer ist die Sicht des Verbrauchers vermehrt ins Zentrum zu rücken (vgl. Riedo, a.a.O., S. 96, 228). So sieht denn das anwendbare Recht vor, zum Entgelt gehöre alles, was der Verbraucher für die Leistung aufwendet, und nicht etwa, was der Erbringer dafür erhält (Art. 26 Abs. 2 MWSTV). Begriff und Umfang des Entgelts ist folglich aus der Sicht des Abnehmers zu definieren (Camenzind/Honauer, a.a.O., S. 211 Rz. 761). Berechnungsgrundlage ist letztlich, was der Verbraucher (Abnehmer) bereit oder verpflichtet ist, für die erhaltene Leistung aufzuwenden bzw. um die Leistung zu erhalten (Entscheid der SRK vom 31. März 2004, veröffentlicht in VPB 68/2004 Nr. 126 S. 1635 ff.; Entscheid der SRK vom 13. Februar 2001 in Sachen S. [SRK 2000-067], E. 4b).

4.- a) Im vorliegenden Fall ist zu untersuchen, ob die ESTV die von den Mehrwertsteuerpflichtigen geführten Buchhaltungen zu Recht nicht anerkannt und eine Schätzung des tatsächlich erzielten Umsatzes vorgenommen hat. Falls darauf zu erkennen ist, dass die Verwaltung mit Recht eine Umsatzschätzung vorgenommen hat, ist die Höhe des von der Verwaltung geforderten Mehrwertsteuerbetrages zu kontrollieren.

b) Die von der Einzelfirma X. geführte Buchhaltung weist zahlreiche Mängel auf und ist lückenhaft. So mussten Minussaldi im Kassakonto festgestellt werden. Diverse Käufe und Verkäufe wurden nicht zeitnah verbucht. Für die Automarkt Z. GmbH wurde überhaupt keine

ordnungsgemässe Buchhaltung geführt, obwohl sie zu deren Führung verpflichtet gewesen ist. Ausserdem wurde ein Schwarzgeldkonto geführt. Auf den Abstellplätzen des Betriebsgeländes der beiden Mehrwertsteuerpflichtigen befanden sich zum Zeitpunkt der Kontrolle am 4. Juni 2003 29 Fahrzeuge, die nicht eindeutig einem der beiden Unternehmen zugeordnet und für welche in den meisten Fällen auch zu einem späteren Zeitpunkt - trotz Aufforderung durch die Verwaltung - keine hinreichenden Aufzeichnungen vorgelegt werden konnten. In den Geschäftsunterlagen wurden laut diversen Kaufverträgen unverbuchte Zahlungen festgestellt. Ebenfalls wurden unverbuchte Fahrzeugeinkäufe und -verkäufe getätigt, zu denen keine Belege aufbewahrt wurden. Für beide Unternehmen wurden keine getrennten Fahrzeugkontrollen geführt.

Erfahrungsgemäss erfolgt eine beträchtliche Zahl aller Autoeinkäufe und -verkäufe in bar. Angesichts dieser Tatsachen war die Prüfspur für die einzelnen Geschäftsfälle durch die Verwaltung entweder überhaupt nicht oder nicht ohne grossen Zeitverlust nachvollziehbar. Die Verstösse gegen die formellen Buchhaltungsvorschriften, die die Beschwerdeführerin zu verantworten hat, sind derart gravierend, dass die materielle Richtigkeit der Buchhaltungsergebnisse von der ESTV zutreffend als nicht gegeben angesehen werden musste. Es ist daher offensichtlich, dass die Verwaltung unter diesen Umständen dazu berechtigt und verpflichtet war, die Buchhaltung der Beschwerdeführerin abzulehnen und die von den beiden Mehrwertsteuerpflichtigen erzielten Umsätze im Wege einer Schätzung zu ermitteln.

c) aa) Die ESTV hat für diese Schätzung eine Methode gewählt, in der sie die anlässlich der Kontrolle am 4. Juni 2003 auf den Betriebsarealen vorgefundenen Occasionsfahrzeuge, für welche keine Aufzeichnungen vorlagen, als Ausgangspunkt herangezogen hat. Der gesamte Verkaufswert dieser Fahrzeuge wurde teils geschätzt und teils mittels der Preisanschriften festgelegt. Der Verkaufswert der Fahrzeuge wurde sodann mit der anhand der vorgelegten Unterlagen ermittelten Lagerumschlagshäufigkeit (verbuchter Aufwand für Occasionsfahrzeuge / durchschnittlicher Bestand des Lagers der Occasionsfahrzeuge) pro Jahr separat multipliziert, womit der Fehlbetrag für die einzelnen Jahre bestimmt wurde. Der zusammengefasst ermittelte Fehlbetrag für die Automarkt Z. GmbH und die Einzelfirma X. wurde sodann im Verhältnis des ausgewiesenen Aufwands für Occasionsfahrzeuge auf die beiden Mehrwertsteuerpflichtigen aufgeteilt. Da sich die Verwaltung auf ihre bisherigen Erfahrungen bzw. Erfahrungswerte bei der Kontrolle von Betrieben anderer Mehrwertsteuerpflichtiger aus der gleichen bzw. aus ähnlichen Branchen abstützen konnte, sind die Grundlagen der Schätzung als realistisch und sachgerecht anzusehen. Die Voraussetzungen für eine Ermessenstaxation waren erfüllt und die von der ESTV dabei gewählte Vorgehensweise bzw. Schätzungsmethode ist durch die SRK nicht zu beanstanden.

bb) Sind die Voraussetzungen einer Ermessenstaxation erfüllt, obliegt es grundsätzlich der Mehrwertsteuerpflichtigen, den Beweis für die Unrichtigkeit der Schätzung durch die Verwaltung zu erbringen. Sie hat sich mit den Elementen der vorgenommenen Ermessenstaxation im Einzelnen zu befassen und aufzuzeigen, dass und inwiefern die Schätzung nicht auf haltbaren Grundlagen beruht. Die SRK auferlegt sich bei der Überprüfung von Ermessensveranlagungen - wie bereits erwähnt - eine gewisse Zurückhaltung, soweit die Zweckmässigkeit der Entscheidung

in Frage steht, welche rechtlich nicht fassbar ist, sondern vielmehr eine Angelegenheit der Sachkunde und von deren praktischer Anwendung darstellt.

Die Mehrwertsteuerpflichtigen haben im Verlauf des Beschwerdeverfahrens vor der SRK der Verwaltung zusätzliche Angaben zu einzelnen Fahrzeugen gemacht, die zu einer Reduktion der Bemessungsgrundlage dieser Schätzung geführt haben. Die ESTV hat denn auch den geschuldeten Mehrwertsteuerbetrag neu berechnet und um Fr. 24'761.-- reduziert.

5.- Es bleibt auf die weiteren Einwendungen der Beschwerdeführerin einzugehen, soweit diese nicht bereits vorstehend ausdrücklich oder implizite widerlegt sind.

a) Die Mehrwertsteuerpflichtigen machen geltend, sie seien als blosse Vermittler eines Leistungsaustausches zwischen den Eigentümern diverser Fahrzeuge und den Käufern (Dritten) als Leistungsempfängern aufgetreten. Bei derartigen Geschäftsfällen habe es sich ihrer Ansicht nach entweder um Kommissionsgeschäfte oder um direkte Stellvertretungen gehandelt, die mehrwertsteuerlich unbeachtlich seien.

Gegenüber Dritten sind die Mehrwertsteuerpflichtigen in den fraglichen Fällen im geschäftlichen Verkehr nicht ausdrücklich in fremdem Namen und für fremde Rechnung (direkte Stellvertretung) aufgetreten. Ein Interessent für den Kauf oder Eintausch eines Fahrzeuges konnte in einer derartigen Situation nicht erkennen, dass seitens der Mehrwertsteuerpflichtigen ein Auftreten stellvertretend für andere vorgesehen sei. Auch aus den Geschäftsunterlagen (z. B. Verkaufsaufträge, Rechnungen, etc.) kann - soweit überhaupt vorhanden - nicht ausdrücklich entnommen werden, ein Einschreiten für andere Personen sei beabsichtigt. Die Abwicklung derartiger Umsatzgeschäfte ist als indirekte Stellvertretung zu bezeichnen und diese sind der Beschwerdeführerin aus mehrwertsteuerlicher Sicht zuzurechnen. Sie kann nicht als blosse Vermittlerin, das heisst als direkte Stellvertreterin, anerkannt werden, eine stillschweigende Willenskundgabe in fremdem Namen und auf fremde Rechnung handeln zu wollen, genügt für die Anerkennung einer direkten Stellvertretung nicht. Nur mündlich abgeschlossene Verträge reichen ebenfalls nicht aus, in derartigen Vermittlungsfällen ein Vertretungsverhältnis (gegenüber Dritten) mehrwertsteuerlich zu begründen. Die Mehrwertsteuerpflichtigen sind auch in solchen Situationen als mehrwertsteuerliche Leistungserbringer anzusehen.

b) Nicht zu beanstanden ist ebenfalls, dass die ESTV jene Fahrzeuge, die von den Mehrwertsteuerpflichtigen zu einem früheren Zeitpunkt eingekauft wurden, aber zum Zeitpunkt der Kontrolle in den Geschäftsbüchern noch nicht verbucht waren, in die Bemessungsgrundlage der Schätzung miteinbezogen hat. Die zutreffend von der Verwaltung geforderte zeitnahe Verbuchung der Geschäftsfälle war bei diesen Fahrzeugen nicht beachtet worden. Wie bereits erwähnt, konnte die ESTV den Mehrwertsteuerpflichtigen einen umfangreichen und lange Zeit hindurch andauernden Handel mit Occasionsfahrzeugen nachweisen, der in den Geschäftsbüchern systematisch nicht erfasst war. Das Schwarzgeldkonto bei der Kantonalbank wurde offensichtlich aus dieser Quelle gespiesen. Daher waren derartige Fälle in die Be-

messungsgrundlage für die Schätzung zwingend einzubeziehen. Der Einwand, dass jene anlässlich der Kontrolle "entdeckten Fälle" zu einem späteren Zeitpunkt doch noch in der Buchhaltung erfasst worden seien ist unerheblich, da entsprechend der Lebenserfahrung anzunehmen ist, dass gerade bei diesen Fahrzeugen von den Mehrwertsteuerpflichtigen ursprünglich beabsichtigt war, die Mehrwertsteuer zu "vermeiden".

c) Die Mehrwertsteuerpflichtigen behaupten, manche Fahrzeuge hätten aufgrund ihres Alters ohnehin keinen Wert mehr gehabt und hätten dem Abbruch zugeführt werden müssen. Diese dürften daher von der Verwaltung nicht in die Bemessungsgrundlage für die Schätzung einbezogen werden. Die ESTV bringt demgegenüber glaubwürdig vor, dass sie anlässlich der Kontrolle auf den Betriebsarealen befindliche "Autowracks" gar nicht in die Liste der zum Verkauf stehenden Occasionen aufgenommen hat. Bei jenen Fahrzeugen mit hohem Alter, die in der von der Verwaltung errechneten Bemessungsgrundlage für die Schätzung aufscheinen, handelt es sich um Occasionen, die von den Mehrwertsteuerpflichtigen zum Zeitpunkt der Kontrolle potenziellen Kunden - mit einer bestimmten Preisvorstellung - angeboten wurden und daher auch nach Ansicht der Beschwerdeführerin einen Wert aufgewiesen haben. Der ESTV ist daher beizupflichten, wenn auch derartige Fahrzeuge in die Bemessungsgrundlage für die Schätzung einbezogen werden.

d) Nicht gefolgt werden kann der Auffassung der Mehrwertsteuerpflichtigen in der Ansicht, wenn ein Fahrzeug mit einem Zahlungsziel von mehreren Tagen von einem Lieferanten angekauft wird, müsste dieser Wagen erst zum Zeitpunkt der "definitiven Übernahme" in der Buchhaltung bzw. den weiteren Aufzeichnungen (z. B. Fahrzeugkontrolle) Eingang finden. Da anzunehmen ist, dass bereits bei der Übergabe zum Verkauf eine (schriftliche) Abmachung zwischen dem Verkäufer (Lieferanten) und den Mehrwertsteuerpflichtigen bezüglich der finanziellen Modalitäten getroffen wird, ist ein solcher Ankauf zwingend und unverzüglich in den Geschäftsbüchern zu verbuchen. Falls dies nicht erfolgt, so wurden die an die Buchführung gestellten Anforderungen durch die Mehrwertsteuerpflichtigen verletzt, da sonst die massgebenden Tatsachen für die Berechnung des geschuldeten Mehrwertsteuerbetrages und der abziehbaren Vorsteuer nicht mehr leicht und zuverlässig zu ermitteln sind. Die ESTV hat daher zutreffend derartige Geschäftsfälle in die Bemessungsgrundlage der Schätzung aufgenommen.

6.- a) Dem Gesagten zufolge ist die Beschwerde teilweise gutzuheissen, im Übrigen jedoch abzuweisen. Die Beschwerdeführerin schuldet der Verwaltung - neben den bereits rechtskräftig festgesetzten Mehrwertsteuerbeträgen (nebst Verzugszins) - gemäss dem von der ESTV in der Vernehmlassung vom 28. Mai 2004 gestellten Antrag mithin noch Fr. 139'740.-- (Fr. 164'501.-- ./ Fr. 24'761.--) zuzüglich 5 % Verzugszins ab 30. Juni 2000 (mittlerer Verfall).

b) Verfahrenskosten können auch einer teilweise oder ganz obsiegenden Beschwerdeführerin auferlegt werden, wenn sie das Verfahren unnötigerweise verursacht hat, indem sie zum Beispiel Beweismittel erst mit der Beschwerde eingereicht hat, die sie längst zuvor hätte unterbreiten können (vgl. ASA 50 S. 432 E. 1b; VPB 63/1999 Nr. 94, S. 877 ff. E. 6 und 63/1999

Nr. 80, S. 740 ff. E. 2c; Entscheide der SRK vom 15. August 2002 in Sachen H. AG [SRK 2001-087] E. 5, vom 5. Juli 1999 in Sachen S. [SRK 1998-145] E. 2, vom 22. Januar 1999 in Sachen R. AG [SRK 1998-041] E. 4 und vom 19. Februar 1998 in Sachen H. [SRK 1997-045] E. 2b). Die Mehrwertsteuerpflichtigen haben erst im Beschwerdeverfahren vor der SRK der Verwaltung bestimmte zusätzliche Informationen zu verschiedenen Geschäftsfällen gegeben, die diese bereits in einem früheren Stadium des Verfahrens (z. B. anlässlich der Kontrolle, im Entscheid- bzw. im Einspracheverfahren) hätten vorbringen müssen. Dazu kommt, dass die fraglichen Informationen bereits seit langer Zeit den Mehrwertsteuerpflichtigen bekannt waren. Die Beschwerdeführerin hat damit die ihr obliegenden Mitwirkungspflichten verletzt, auch wenn - wie gesehen - die Beschwerde (teilweise) gutzuheissen ist.

c) Gemäss Art. 63 Abs. 3 VwVG dürfen einer obsiegenden Partei die Kosten des Beschwerdeverfahrens auferlegt werden, sofern sie diese durch Verletzung von Verfahrenspflichten verursacht hat. Dieses Vorgehen rechtfertigt sich in Fällen, in denen eine Beschwerde auf Grund von erstmals eingereichten Unterlagen bzw. erstmals erfolgreicher Bestreitung einer Ermessenseinschätzung und erstmals vollständig eingereichten Beweismitteln (teilweise) gutgeheissen wird. Denn als unnötigerweise verursacht gilt - wie bereits gesehen - ein Verfahren insbesondere dann, wenn eine Beschwerdeführerin ihren Mitwirkungspflichten nicht nachgekommen ist und beispielsweise ein Beweismittel zu spät eingereicht bzw. die Ermessenseinschätzung nicht ausreichend bestritten hat (vgl. Entscheide der SRK vom 15. August 2002 in Sachen H. AG [SRK 2001-087] E. 5 und vom 28. Juli 1998 in Sachen A. [SRK 1998-038] E. 4c).

Um einen solchen Fall handelt es sich vorliegend, hätte die Beschwerdeführerin doch jene Informationen, die sie anlässlich der Beschwerde bei der SRK eingereicht hat, bereits der ESTV zu einem früheren Zeitpunkt unterbreiten können. Sie hat dies jedoch erst mit der Beschwerdeschrift an die SRK getan. Damit hat sie das Beschwerdeverfahren vor der Rekurskommission unnötigerweise und aus eigenem Verschulden verzögert bzw. verkompliziert. Es rechtfertigt sich deshalb, ihr die gesamten Verfahrenskosten vor der SRK aufzuerlegen. Die Verfahrenskosten werden auf Fr. 4'000.-- (bestehend aus Spruch- und Schreibgebühren) festgesetzt und der Beschwerdeführerin zur Zahlung auferlegt. Die Beschwerdeinstanz hat im Dispositiv den Kostenvorschuss mit den Verfahrenskosten zu verrechnen und einen allfälligen Überschuss zurückzuerstatten (Art. 63 Abs. 1 VwVG; Art. 1 ff., insbesondere Art. 5 Abs. 3 der Verordnung über Kosten und Entschädigungen im Verwaltungsverfahren vom 10. September 1969 [VwKV; SR 172.041.0]).

d) Von der Ausrichtung einer Parteientschädigung (Art. 64 VwVG) an die Beschwerdeführerin ist unter den gegebenen Umständen ebenfalls abzusehen.

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 von X. vom 10. März 2004 gegen den Einspracheentscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 9. Februar 2004 wird teilweise gutgeheissen.
 - 2.- X. schuldet der Eidgenössischen Steuerverwaltung für die Steuerperioden 1. Quartal 1995 bis 4. Quartal 2000 (Zeitraum vom 1. Januar 1995 bis 31. Dezember 2000) Fr. 139'740.-- Mehrwertsteuer zuzüglich 5 % Verzugszins seit 30. Juni 2000 (mittlerer Verfall).
 - 3.- X. schuldet der Eidgenössischen Steuerverwaltung zusätzlich gemäss Ziff. 1 des Einspracheentscheides vom 9. Februar 2004 für die Steuerperioden 1. Quartal 1995 bis 4. Quartal 2000 (Zeitraum vom 1. Januar 1995 bis 31. Dezember 2000) den rechtskräftig festgesetzten Betrag von Fr. 10'130.-- Mehrwertsteuer zuzüglich 5 % Verzugszins seit 30. Juni 2000 (mittlerer Verfall).
 - 4.- Die Verfahrenskosten für das Beschwerdeverfahren vor der Eidgenössischen Steuerrekurskommission im Betrage von Fr. 4'000.-- (Spruch- und Schreibgebühren) werden X. auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 4'000.-- verrechnet.
 - 5.- X. wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.
 - 6.- Dieser Entscheid wird der Vertreterin der Beschwerdeführerin 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 lit. 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.

Eidg. Steuerrekurskommission

Der Vizepräsident:

Der Gerichtsschreiber:

André Moser

Johannes Schöpf