



SRK 2004-188

Der Vizepräsident: André Moser
Die Richter: Daniel Riedo, Peter Spinnler
Der Gerichtsschreiber: Johannes Schöpf

Entscheid vom 18. Oktober 2006

in Sachen

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

gegen

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

betreffend

Mehrwertsteuer (MWSTV);
1. Quartal 1996 bis 4. Quartal 2000

Sachverhalt:

A.- Anlässlich einer am 10. Mai 2001 durchgeführten Kontrolle bei der Z. GmbH (...), deren ursprüngliche Gesellschafter die zwei Brüder Y. und X. (ehemals XY.) waren, stellte die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) fest, dass beide Personen bereits vor der Gründung dieser Gesellschaft am 28. August 2000 je für sich mit Occasionsfahrzeugen gehandelt hatten. Es waren jedoch weder Belege noch Aufzeichnungen über diese Geschäftstätigkeit vorhanden. Aus diesem Grund sah sich die Verwaltung gezwungen, den erzielten Umsatz ermessensweise zu ermitteln. Dabei zeigte sich, dass die Mehrwertsteuerpflicht von X. (ehemals XY.) bereits seit

dem 1. Januar 1996 gegeben war. Die ESTV trug ihn deshalb gemäss Art. 17 der Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 (MWSTV; aSR 641.201) rückwirkend auf dieses Datum in dem von der Verwaltung geführten Register der Mehrwertsteuerpflichtigen ein. Mit der Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. ... vom 10. Mai 2001 wurde von X. (ehemals XY.) für die Steuerperioden 1. Quartal 1996 bis 4. Quartal 2000 (Zeitraum vom 1. Januar 1996 bis 31. Dezember 2000) ein Betrag von (gerundet) Fr. 127'009.-- Mehrwertsteuer zuzüglich 5 % Verzugszins ab 30. April 1999 (mittlerer Verfall) geltend gemacht.

In den Weisungen der ESTV beiliegend zur EA wurde dem Mehrwertsteuerpflichtigen eine Frist bis zum 31. Mai 2001 gesetzt, um Unterlagen über die Geschäftstätigkeit sowie Anträge über die Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten und über die Abrechnung mit der Saldo-steuersatzmethode bei der Verwaltung einzureichen. Innert erstreckter Frist bestritt die Vertreterin von X. (ehemals XY.) mit Schreiben vom 31. Juli 2001 die Mehrwertsteuerpflicht. Es wurde geltend gemacht, die Verkaufspreise der gehandelten Fahrzeuge seien unter den von der ESTV angenommenen Werten gelegen und zahlreiche Autos seien gar nicht durch X. (ehemals XY.) verkauft worden.

B.- Mit Entscheid (im Sinne von Art. 51 MWSTV) vom 29. Oktober 2001 bestätigte die ESTV ihre Mehrwertsteuerforderung im Betrag von Fr. 127'009.-- nebst Verzugszins zu 5 % seit 30. April 1999 (mittlerer Verfall). Gegen diesen Entscheid liess X. (ehemals XY.) mit Eingabe vom 28. November 2001 bei der ESTV Einsprache erheben und beantragen, der angefochtene Entscheid sei aufzuheben.

C.- Im Einspracheentscheid vom 14. September 2004 erkannte die ESTV wie folgt:

- " 1. XY. ist seit 1. Januar 1996 steuerpflichtig.
2. Die Einsprache wird für den Betrag von Fr. 32'583.-- gutgeheissen, im Übrigen jedoch abgewiesen.
3. XY. hat der Eidg. Steuerverwaltung für die Steuerperioden 1. Quartal 1996 bis 4. Quartal 2000 noch zu bezahlen:
 - Fr. 127'009.-- gemäss Entscheid vom 29. Oktober 2001
 - ./. Fr. 32'583.-- vgl. obenstehende Ziffer 2
 - Fr. 94'426.-- zuzüglich Verzugszins ab 30. April 1999 (mittlerer Verfall).
5. Es werden keine Kosten erhoben."

Zur Begründung hielt die Verwaltung im Wesentlichen fest, sie habe sich beim Strassenverkehrsamt des Kantons F. nach den von X. (ehemals XY.) eingelösten Fahrzeugen bzw. den betreffenden Kontrollschildern erkundigt. Zwischen 1995 und 2000 hätten jährlich zwischen 14 und 25 Fahrzeugwechsel stattgefunden. Da bei der Z. GmbH im Jahr 2000 pro Verkauf durchschnittlich ein Umsatz von Fr. 20'550.-- erzielt worden sei, sei dieser Wert für die Schätzung des unverbuchten Umsatzes jenes Jahres herangezogen worden. Für die Jahre 1995 bis 1999 habe die ESTV den durchschnittlichen Verkaufspreis um 5 % pro Jahr reduziert. Der

berechnete durchschnittliche Verkaufspreis multipliziert mit der Anzahl Fahrzeugwechsel habe den geschätzten jährlichen Umsatz ergeben.

X. (ehemals XY.) sei selbständig im Occasionshandel mit Fahrzeugen tätig gewesen, die Fahrzeuge seien von ihm selbst oder in seinem Namen verkauft worden. Die Kontrollschilder F 61'555 und SZ 65'787 seien im zu beurteilenden Zeitraum teilweise von X. (ehemals XY.) verwendet worden. Da diese Kontrollschilder in einigen Jahren auf Y. eingelöst gewesen seien, nehme die ESTV daher eine neue Zuteilung der verkauften Autos vor. Die Verwaltung ändere ihre Schätzungsmethode dahingehend, dass sie auf die Einkaufswerte gemäss Eurotax abstelle; wo keine Unterlagen vorhanden seien, werde auf ähnliche Modelle gleichen Alters abgestellt. Die Einkaufswerte würden mit 90 % der Verkaufswerte bemessen. Für die Umsatzschätzung werde die durchschnittliche Marge auf 10 % abgerundet, obwohl der Erfahrungswert der ESTV für Occasionswagenhändler mit einem Umsatz unter Fr. 1'000'000.-- im Jahr bei ca. 21.6 % liege. Damit trage die Verwaltung dem Umstand Rechnung, dass X. (ehemals XY.) den Autohandel vorerst im Nebenerwerb betrieben und möglicherweise einen grossen Teil der Fahrzeuge an Garagen verkauft habe, sodass eine unterdurchschnittliche Marge plausibel sei. Nachforschungen der Verwaltung bei der W. AG hätten ergeben, dass X. (ehemals XY.) neben den beim Strassenverkehrsamt des Kantons F. auf seinen Namen registrierten Autos noch zahlreiche weitere Fahrzeuge an jene Gesellschaft verkauft habe. Im Jahr 1998 habe der Umsatz Fr. 8'900.-- betragen, im Jahr 1999 Fr. 265'800.--, im Jahr 2000 Fr. 109'500.--. Es sei davon auszugehen, dass X. (ehemals XY.) noch weitere, bisher nicht festgestellte Umsätze erzielt habe; die Verwaltung schätze diese für die Jahre 1998 bis 2000 auf Fr. 50'000.-- jährlich. Die Umsatzlimite für die Auslösung der Mehrwertsteuerpflicht von Fr. 75'000.-- habe X. (ehemals XY.) bereits im Geschäftsjahr 1995 (Fr. 100'400.--) überschritten, sodass die Mehrwertsteuerpflicht per 1. Januar 1996 gegeben sei. Ein Erlass des geschuldeten Mehrwertsteuerbetrages könne nicht gewährt werden, ein entsprechendes Gesuch könne erst nach rechtskräftiger Festsetzung der Mehrwertsteuerschuld bei der ESTV gestellt werden.

D.- Mit Eingabe vom 13. Oktober 2004 erhebt X. (ehemals XY.; Beschwerdeführer) gegen den Einspracheentscheid vom 14. September 2004 Beschwerde an die Eidgenössische Steuerrekurskommission (SRK). Er stellt folgende Anträge:

- "1.- Die Steuerpflicht von Herrn X. seit 1. Januar 1996 sei aufzuheben.
 - 2.- Die Steuerschuld sei demzufolge hinfällig.
 - 3.- Die eidesstattlichen Erklärungen seien für das Verfahren und somit der Gebrauchtfahrzeughandel durch mehrere selbständig handelnde Händler (eigene Steuersubjekte) anzuerkennen.
 - 4.- Die körperliche Behinderung von Herrn X. sei angemessen zu berücksichtigen bzw. auf das Arbeitspensum anzurechnen, sofern notwendig.
 - 5.- Das Rechtsmittelverfahren sei auch im Interesse der Verwaltung und des Beklagten zu beschleunigen.
 - 6.- Der ablehnende Entscheid eines Steuererlasses sei abzuweisen.
- Unter Kosten- und Entschädigungspflicht des Beklagten."

Zur Begründung bringt der Beschwerdeführer insbesondere vor, er beziehe eine 50 %-ige IV-Rente, die infolge einer Verschlechterung seines Gesundheitszustandes revidiert werde. Er sei im Jahre 1993 als 20-jähriger und 1995 im Kantonsspital Aarau am Gehirn aufwendig operiert worden. Seither müsse er täglich medikamentös versorgt werden, um neurologische Ausfälle (Epilepsien) zu vermeiden. Seine Fahrtauglichkeit sei in der Vergangenheit mehrmals von ärztlicher Seite in Frage gestellt worden. Seiner Arbeit als Händler könne er nur stundenweise nachkommen, er müsse immer wieder pausieren und sich niederlegen. Die ihm von der ESTV unterstellten Umsätze hätte er auch bei vollständiger Gesundheit nicht erzielen können. Auch sei zu berücksichtigen, dass es sich beim Beschwerdeführer um einen Quereinsteiger im Fahrzeughandel gehandelt habe. Als Familienvater von zwei Kleinkindern habe er zu seiner IV-Rente ein zusätzliches Einkommen erzielen wollen. Für das Jahr 2001 ergebe sich bei der Z. GmbH ein durchschnittlicher Umsatz von lediglich Fr. 13'648.-- pro Fahrzeug; dieser Wert sei wesentlich geringer als die von der Verwaltung veranschlagten Fr. 20'550.--. Die Mithändler hätten in eidesstattlichen Erklärungen ausgesagt, dass sie die getätigten Geschäfte auf eigene Verantwortung und eigenes Risiko abgewickelt hätten. Die verschiedenen Aufgaben der Geschäftsabwicklung seien auf mehrere Personen aufgeteilt worden, ganz nach deren Können, Einsatzmöglichkeiten und Bedürfnissen. So habe V. zu diesem Zeitpunkt im Gastrobereich ein eigenes Unternehmen geführt und sei daher nur eingeschränkt verfügbar gewesen. Den Verkauf bzw. die Vermittlung des Verkaufes hätte überwiegend der Beschwerdeführer übernommen, da er über die besten Erfahrungen in diesem Bereich verfügt habe. Die einzelnen Geschäftspartner hätten sich lediglich strukturell und organisatorisch aufeinander abgestimmt, jedoch ihre Selbständigkeit nie aufgegeben; es habe keine Verpflichtung zur Befolgung von Weisungen bestanden. Es sei abgesprochen worden, wer welche Leistungen zu erbringen habe (z. B. wer verhandelt; wer wickelt den Verkauf ab; wer holt das Fahrzeug). Jede Person habe eigenes Geld für den Kauf bzw. Verkauf von Gebrauchtfahrzeugen verwendet, weshalb jeder ein eigenes Risiko eingegangen sei. Die Verwaltung habe die vom Beschwerdeführer beim Strassenverkehrsamt des Kantons F. eingelösten Nummernschilder zeitlich falsch erhoben, sodass die ESTV ihm einen zu hohen Umsatz unterstellt habe. Auch habe die Verwaltung nicht überprüft, wer bei der Versicherung als Hauptlenker für die betreffenden Kontrollschilder verzeichnet gewesen sei. Die ESTV habe ebenfalls nicht überprüft, ob der Beschwerdeführer alle ihm zugerechneten Geschäfte mit der Garage W. AG getätigt habe bzw. diese nicht anderen Personen zuzurechnen seien. Ausserdem habe es die Verwaltung unterlassen, über die Frage des vom Beschwerdeführer angebehrten Steuererlasses zu entscheiden.

E.- In der Vernehmlassung vom 3. Januar 2005 beantragt die ESTV, die Beschwerde sei kostenpflichtig abzuweisen. Zur Begründung führt die Verwaltung insbesondere aus, der Beschwerdeführer, sein Bruder Y., V., sowie weitere Personen hätten in ihrer Freizeit Occasionsfahrzeuge eingekauft bzw. verkauft; jeder Beteiligte habe zur Finanzierung beigetragen, insbesondere habe V. regelmässig Darlehen für Geschäfte gewährt. Der erzielte Gewinn sei angeblich auf die verschiedenen Personen aufgeteilt worden. Über diese Geschäftstätigkeit bzw. deren Finanzierung würden keine Aufzeichnungen vorliegen, sodass die ESTV eine Schätzung des erzielten Umsatzes habe vornehmen müssen. Auch über die

Aufteilung der Betriebskosten auf die einzelnen Personen seien keine Angaben verfügbar. Bei den Nachforschungen der Verwaltung habe sich herausgestellt, dass die vorhandenen Belege auf den Beschwerdeführer lauteten. Insbesondere die Autokennzeichen, Autoversicherungen sowie weitere Belege hätten auf den Beschwerdeführer bzw. auf Y. gelautet, sodass gegen aussen diese beiden Personen im eigenen Namen aufgetreten seien. Bei ihren Nachforschungen habe die ESTV keine Nachweise dafür gefunden, dass der Beschwerdeführer bzw. Y. im Namen von anderen Personen (Mithändlern) Fahrzeuge verkauft hätten. Bei V. bzw. anderen Mithändlern könne es sich daher nicht um Mehrwertsteuersubjekte sondern allenfalls um "stille Gesellschafter" handeln.

Die Zuordnung der erzielten Umsätze durch die ESTV auf den Beschwerdeführer und Y. sei derart vorgenommen worden, dass auf den auf dem Verkaufsbeleg genannten Namen abgestellt worden sei. Wo Belege gefehlt hätten, habe die Verwaltung das Geschäft jener Person zugerechnet, auf die die Kontrollnummer des Fahrzeuges eingelöst gewesen sei. Der Beschwerdeführer habe keine Unterlagen zum Beweis dafür vorgelegt, dass er bestimmte Geschäfte als direkter Stellvertreter für einen Dritten vorgenommen hätte. Die Kalkulation der Umsätze mit einer Marge von 10 % halte sich an die durchschnittliche Marge der Z. GmbH, die in den Jahren 2000 bis 2002 9.9 % betragen habe. Die vom Beschwerdeführer an die W. AG verkauften Fahrzeuge seien nie beim Kantonalen Verkehrsamt F. registriert gewesen, diese seien nur durch einen Zufall von der ESTV entdeckt worden und nicht mit der verwendeten Schätzungsmethode erfasst. Aus diesem Grund müsse die Verwaltung davon ausgehen, dass noch weitere derartige Geschäfte stattgefunden hätten. Da deren effektive Zahl nicht feststellbar sei, könne in diesem Punkt nur die Methode der Schätzung eines Pauschalbetrages angewendet werden. Bei Geschäften mit der W. AG seien in den Jahren 1998 bis 2000 weitere unverbuchte Umsätze im Betrag von Fr. 384'200.-- zum Vorschein gekommen, sodass im Rahmen der Schätzung weitere Fr. 150'000.-- an Umsatz aufgerechnet würden. Da Y. offensichtlich beim Beschwerdeführer stiller Gesellschafter gewesen sei und umgekehrt, sei deren gesamte Geschäftstätigkeit als Ganzes zu betrachten; die erzielten Umsätze und Margen seien daher auf beide Personen aufzuteilen.

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. Der Beschwerde-

fürer ist mit seinen Anträgen im vorinstanzlichen Verfahren nicht durchgedrungen. Er ist daher beschwert und zur Anfechtung befugt (Art. 48 VwVG). Der angefochtene Einspracheentscheid ist der Vertreterin des Beschwerdeführers frühestens am 15. September 2004 zugestellt worden. Die am 13. Oktober 2004 zuhanden der SRK der schweizerischen Post übergebene Beschwerde ist damit rechtzeitig erfolgt (Art. 21 Abs. 1 VwVG). Der vom Beschwerdeführer gestützt auf Art. 63 Abs. 4 VwVG einverlangte Kostenvorschuss von Fr. 3'500.-- 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 1996 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. Der Beschwerdeführer 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).

2.- a) aa) Mehrwertsteuerpflichtig ist gemäss Art. 17 Abs. 1 MWSTV, wer eine mit der Erzielung von Einnahmen verbundene gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt, selbst wenn eine Gewinnabsicht fehlt, sofern seine Lieferungen, seine Dienstleistungen und sein Eigenverbrauch im Inland gesamthaft jährlich Fr. 75'000.-- übersteigen. Von der Mehrwertsteuerpflicht ausgenommen sind Unternehmer mit einem Jahresumsatz zwischen Fr. 75'000.-- und Fr. 250'000.--, sofern der nach Abzug der Vorsteuer verbleibende Mehrwertsteuerbetrag regelmässig nicht mehr als Fr. 4'000.-- betragen würde (Art. 19 Abs. 1 Bst. a MWSTV; vgl. Entscheid der SRK vom 11. Februar 2000 in Sachen N. [SRK 1999-064], E. 2b, mit weiteren Hinweisen). Der für die Feststellung der Mehrwertsteuerpflicht massgebende Umsatz bemisst sich nach den vereinnahmten Entgelten für die der Mehrwertsteuer unterliegenden Lieferungen und Dienstleistungen sowie - im Rahmen des Eigenverbrauchs nach Art. 8 Abs. 2 MWSTV - nach dem Wert der Arbeiten an Bauwerken für Zwecke, die den Vorsteuerabzug ausschliessen (Art. 17 Abs. 5 MWSTV). Als gewerblich oder beruflich gilt "jede Art von Tätigkeit, die Dritten gegenüber nachhaltig zur Erzielung von Einnahmen ausgeübt wird" (Alois Camenzind/Niklaus Honauer, Handbuch zur neuen Mehrwertsteuer, Bern/Stuttgart/Wien 1995, S. 181 Rz. 637; Daniel Riedo, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 173 f.). Nachhaltig ist eine Tätigkeit, wenn mehrere gleichartige Handlungen unter Ausnutzung derselben Gelegenheit oder desselben dauernden Verhältnisses vorgenommen werden oder wenn ein Dauerverhältnis geschaffen wird (Heinz Keller, Subjektive Steuerpflicht, in Beiträge zum neuen schweizerischen Mehrwertsteuerrecht, Hrsg.: Weber/Thürer/Zäch, Zürich 1994, S. 13 ff.). Nicht steuerpflichtig wird, wer in einem Anstellungsverhältnis bzw. allenfalls in einem vergleichbaren Abhängigkeitsverhältnis zu einem Unternehmer steht, da in diesem Fall das Kriterium der Selbständigkeit nicht erfüllt ist. Das Handeln wird grundsätzlich demjenigen mehrwertsteuerlich zugerechnet, der nach aussen, gegenüber Dritten in eigenem Namen auftritt (Entscheid der SRK vom 15. November 2002, veröffentlicht in VPB 67/2003 Nr. 50 S. 424 ff. E. 2b). Wer hingegen Leistungen ausdrücklich im Namen und für Rechnung eines Vertretenen erbringt, sodass das Umsatzgeschäft direkt zwischen dem Vertretenen und dem Dritten zustande kommt, gilt diesbezüglich als blosser Vermittler (Art. 10 Abs. 1 MWSTV) und ist (insoweit) als unselbständig zu betrachten; er bewirkt keinen eigenen Umsatz, den es zu versteuern gäbe (vgl. Entscheid der SRK vom 19. Mai 2000, veröffentlicht in VPB 64/2000 Nr. 110 S. 1118 ff. E. 3b; vgl. auch die Urteile des Bundesgerichts vom 13. Januar 2003 in Sachen Verband X und Verband Y [2A.272/2002 und 2A.273/2002], jeweils E. 2 bis 4, sowie in Sachen Verband Z [2A.274/2002], E. 2; vgl. auch den Hinweis in Steuerrevue [StR] 7-8/2003 S. 546).

bb) Mehrwertsteuerpflichtig sind insbesondere natürliche Personen, Personengesellschaften, juristische Personen des privaten und öffentlichen Rechts, unselbständige öffentliche Anstalten sowie Personengesamtheiten ohne Rechtsfähigkeit, die unter gemeinsamer Firma Um-

sätze tätigen (Art. 17 Abs. 2 MWSTV; vgl. auch BGE 125 II 337 E. 8a; Jean-Marc Rivier/Annie Rochat Pauchard, Droit fiscal suisse - La taxe sur la valeur ajoutée, Fribourg 2000, S. 103).

cc) Die Mehrwertsteuerpflicht gemäss Art. 17 Abs. 1 MWSTV beginnt nach Ablauf desjenigen Kalenderjahres, in dem der massgebende Umsatz erzielt worden ist (Art. 21 Abs. 1 MWSTV). Die Steuerpflicht endet am Ende des Kalenderjahres, in welchem die für die Mehrwertsteuerpflicht massgebenden Beträge nicht mehr überschritten wurden und zu erwarten ist, dass diese Beträge auch im nachfolgenden Kalenderjahr nicht überschritten werden (Art. 22 Bst. b und c MWSTV). Das bedeutet, dass die Mehrwertsteuerpflicht nicht bereits in jenem Jahr entfällt, in welchem die massgebenden Umsatzgrenzen nicht mehr erreicht werden, sondern frühestens im Folgejahr (vgl. Entscheid der SRK vom 11. Februar 2000 in Sachen N. [SRK 1999-064], E. 2a, mit weiteren Hinweisen).

b) Auch Unternehmer, die noch nicht mehrwertsteuerpflichtig sind, sind gehalten, durch geeignete Massnahmen periodisch zu überprüfen, ob sie der Mehrwertsteuerpflicht unterliegen; dies ist eine Konsequenz des Selbstveranlagungsprinzips (vgl. Entscheid der SRK vom 3. Dezember 1998, veröffentlicht in VPB 63/1999 Nr. 76 S. 709 ff.; Entscheid der SRK vom 9. Dezember 2003, veröffentlicht in VPB 67/2003 Nr. 51 S. 434 ff.; Entscheid der SRK vom 20. Januar 2003, veröffentlicht in VPB 67/2003 Nr. 79 S. 727 ff.).

Kann im Falle der Neuaufnahme oder Erweiterung einer grundsätzlich der Mehrwertsteuer unterliegenden Tätigkeit nicht im Voraus angenommen werden, dass die massgebenden Grenzen überschritten werden, so hat der Leistungserbringer gemäss der Praxis der ESTV nach Ablauf der ersten drei Monate seiner Geschäftstätigkeit den seit Beginn derselben erzielten Umsatz auf ein volles Jahr umzurechnen, ebenso den Betrag der abziehbaren Vorsteuer. Wurden die Betragsgrenzen bezüglich Umsatz oder Steuervorteil überschritten, so hat sich der Betroffene umgehend bei der ESTV zu melden (vgl. Entscheid der SRK vom 3. Dezember 1998, veröffentlicht in MWST-Journal 1/1999 S. 37 ff.).

c) 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. Camenzind/Honauer, a.a.O., 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 12. August 2002, veröffentlicht in ASA 73 S. 232 f., vom 25. August 1998, veröffentlicht in VPB 63/1999 Nr. 27 S. 244 ff. E. 3a sowie vom 2. Oktober 1997, veröffentlicht in VPB 62/1998 Nr. 46 S. 400 ff. E. 3c).

d) 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 Verordnungsgebers 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], Ziff. 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 und die SRK haben 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 (vgl. Entscheid der SRK vom 27. März 2006 in Sachen L. [SRK 2003-184], E. 2d, mit weiteren Hinweisen; vgl. auch ASA 73 S. 233 E. 2c/aa; 63 S. 236 E. 2a; 55 S. 574 E. 2c).

Der Umstand, dass ein Unternehmer im sozialen Bereich tätig ist, entbindet ihn nicht davon, allen seinen Verpflichtungen als Mehrwertsteuerpflichtiger nachzukommen. Er kann nicht erwarten, dass ihm gegenüber seitens der Verwaltung ein besonderes Entgegenkommen gezeigt wird bzw. bei ihm die gesetzlichen Vorschriften nur "mit Nachsicht" vollzogen werden (Entscheid der SRK vom 19. Mai 2004, veröffentlicht in VPB 68/2004 Nr. 131 S. 1685 ff. E. 4a).

e) aa) Nach Art. 48 MWSTV nimmt die ESTV eine Schätzung nach pflichtgemässen Ermessen vor, wenn keine oder nur unvollständige Aufzeichnungen vorliegen oder die ausge-

wiesenen 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 (Entscheid der SRK vom 27. April 2006 in Sachen L. [SRK 2004-073], E. 2e; vgl. 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 (vgl. 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 (vgl. 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 (vgl. ASA 73 S. 233 f. E. 2c/aa; 63 S. 239; 52 S. 239 E. 4).

Sind die Voraussetzungen einer Ermessenstaxation erfüllt, obliegt es dem Mehrwertsteuerpflichtigen, den Beweis für die Unrichtigkeit der Schätzung zu erbringen (vgl. Entscheid der SRK vom 15. Oktober 1999, veröffentlicht in VPB 64/2000 Nr. 47 S. 581 ff. E. 5b; Entscheid der SRK vom 29. Oktober 1999 in Sachen H. [SRK 1998-102 und SRK 1998-103], E. 5, bestätigt durch Urteil des Bundesgerichts vom 21. Juni 2000 [2A.580/1999]). Erst wenn der Mehrwertsteuerpflichtige den Nachweis dafür erbringt, dass die Verwaltung mit der Ermessensveranlagung Bundesrecht verletzt hat bzw. dass ihr dabei erhebliche Ermessensfehler unterlaufen sind, nimmt die Rekurskommission eine Korrektur der Schätzung vor (vgl. Entscheide der SRK vom 5. Januar 2000, veröffentlicht in VPB 64/2000 Nr. 83 S. 929 ff. E. 2; Entscheid der SRK vom 25. August 1998, veröffentlicht in VPB 63/1999 Nr. 27 S. 244 ff. E. 5c; Entscheid der SRK vom 24. Oktober 2005 in Sachen S. [SRK 2003-105], E. 2d/bb).

bb) 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). Dabei hat sich der Mehrwertsteuerpflichtige 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). 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.

f) aa) 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, mit wem er den Vertrag abschliesst (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).

bb) 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).

g) Nach dem Untersuchungsprinzip klären die Verwaltungs- und Justizbehörden von Amtes wegen den Sachverhalt; die Parteien tragen dabei weder eine Behauptungs- noch eine Beweisführungslast (vgl. Art. 12 Abs. 1 VwVG; Ulrich Häfelin/Georg Müller; Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. Auflage, Zürich 2002, S. 344 Rz. 1623). Auf die Beweislast, welche besagt, wer die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen hat (vgl. René Rhinow/Heinrich Koller/Christina Kiss, Öffentliches Prozessrecht und Justizverfassungsrecht des Bundes, Basel 1996, S. 175 Rz. 910), hat dies allerdings keine Auswirkungen. Die Folgen der Beweislosigkeit hat auch hier diejenige Partei zu tragen, die aus dem nicht bewiesenen Sachverhalt ein Recht ableiten wollte (vgl. dazu auch BGE 115 V 44 E. 2b, BGE 114 Ia 6 E. 8c; Fritz Gygi, Bundesverwaltungsrechtspflege, 2. Auflage, Bern 1983, S. 208 ff., 280 ff.). Die Beweislast für die Vornahme einer Parteihandlung trifft im Verfahren somit grundsätzlich jene Partei, welche diese Handlung vorzunehmen hat, ausser wenn diese Partei den Beweis der Vornahme einer Handlung aus Gründen nicht erbringen kann, die nicht von ihr, sondern von der Gegenpartei zu verantworten sind. In diesem Falle tritt eine Umkehr der Beweislast ein; diese ist dann von der anderen Partei zu tragen (vgl. dazu analoge Ausführungen betreffend "Rechtzeitigkeit" einer Parteihandlung: Urteil des Bundesgerichtes vom 15. April 1999 in Sachen C. [2A.635/1998]; BGE 92 I 257 E. 3). Zur Beweislast kann auch im öffentlichen Verfahrensrecht analog auf die Rechtsprechung zu Art. 8 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 10. Dezember 1907 (ZGB; SR 210) verwiesen werden. Nach Art. 8 ZGB hat derjenige, der aus einer behaupteten Tatsache ein Recht ableitet, diese zu beweisen, sofern keine gesetzlichen Sonderregelungen ersichtlich sind. Gelingt dieser Beweis nicht, so wird die Unrichtigkeit der behaupteten Tatsache angenommen (vgl. Peter Tuor/Bernhard Schnyder/Jörg Schmid/Alexandra Rumo-Jungo, Das Schweizerische Zivilgesetzbuch, 12. Auflage, Zürich 2002, S. 66). Ist die Erbringung eines absoluten Beweises von der Natur der Sache her unmöglich, muss eine an Sicherheit grenzende Wahrscheinlichkeit (vgl. BGE 94 II 80 E. 2, mit weiteren Hinweisen) oder eine auf Lebenserfahrung beruhende überwiegende Wahrscheinlichkeit genügen (vgl. Tuor/Schnyder/Schmid/Rumo-Jungo, a.a.O., S. 67, mit weiteren Hinweisen).

Die Behörde hat bei der Beweiswürdigung nur auf Tatsachen abzustellen, von deren Vorhandensein sie überzeugt ist (vgl. Peter Saladin, Das Verwaltungsverfahren des Bundes, Bern 1979, S. 113; allgemein zur Beweiswürdigung: André Moser, Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen, Basel und Frankfurt am Main 1998, S. 124 ff. Rz. 3.71 ff.). In der öffentlichen Rechtspflege ist von einer freien Beweiswürdigung auszugehen (vgl. Art. 19 VwVG i.V.m. Art. 40 des Bundesgesetzes über den Bundeszivilprozess vom 4. Dezember 1947 [BZP; SR 273]). Nach Art. 2 Abs. 1 VwVG finden die Bestimmungen über das Beweisverfahren nach Art. 12 bis 19 VwVG im Steuerverfahren an sich keine Anwendung. Die SRK gewährt den Parteien im Beschwerdeverfahren aber einen gleichwertigen Rechtsschutz, indem sie die entsprechenden Artikel des VwVG in der Regel sinngemäss anwendet und nur in jenen Fällen, in denen sich aufgrund einer spezialgesetzlichen Regelung oder aufgrund der bundesgerichtlichen Rechtsprechung eine vom VwVG abweichende Verfahrensgestaltung ergibt, auch nach diesen verfährt (André Moser, in: Clavadetscher/Glauser/Schafroth [Hrsg.] mwst.com, Basel/Genf/München 2000, S. 870). Die SRK kann also die erbrachten Beweise frei nach ihrer Überzeugung würdigen, muss aber sachlich begründen können, weshalb sie einen Beweis als

erbracht bzw. als nicht stichhaltig betrachtet (vgl. Rhinow/Koller/Kiss, a.a.O., S. 176 Rz. 914). Am Schluss der Beweiswürdigung steht der richterliche Entscheid, ob eine rechtserhebliche Tatsache als erwiesen zu gelten hat oder nicht. Liegt dabei der Zustand der Beweislosigkeit vor, ist dieser derjenigen Partei anzulasten, die ihn zu verantworten hat (vgl. Entscheid des Bundesrates vom 10. April 1991, veröffentlicht in VPB 56/1992 Nr. 1 S. 23 ff. E. 2c; Entscheid der SRK vom 15. Juni 2004, veröffentlicht in VPB 68/2004 Nr. 155 S. 1963 ff. E. 3a).

h) Gemäss ständiger Rechtsprechung der SRK kann ein Gesuch um Steuererlass erst nach rechtskräftiger Feststellung des geschuldeten Mehrwertsteuerbetrages bei der ESTV gestellt werden (vgl. Entscheid der SRK vom 28. Juli 2000 in Sachen C. [SRK 2000-035], E. 7, mit weiteren Hinweisen). Ausserdem ist in der Mehrwertsteuerverordnung ein Erlass der Inlandsteuer nicht vorgesehen (vgl. Entscheid der SRK vom 11. April 2005 in Sachen E. [SRK 2003-106 / SRK 2003-107], E. 6; ebenso Alois Camenzind/Niklaus Honauer/Klaus A. Vallender, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 2. Auflage, Bern 2003, S. 551 Rz. 1635). Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ist die Frage eines Steuererlasses im Rahmen der Mehrwertsteuerverordnung als qualifiziertes Schweigen des Gesetzgebers zu betrachten. Jedenfalls ist ein allfälliger Entscheid der ESTV über ein Begehren auf Steuererlass keiner justizmässigen Überprüfung unterworfen (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 23. Dezember 2002 in Sachen A. AG [2A.344/2002], E. 2).

Zur Begründung kann aufgeführt werden, dass bei der Mehrwertsteuer der mehrwertsteuerpflichtige Unternehmer lediglich die Inkassostelle darstellt, indem er Geld weiterleitet, während die Verbraucher die ihnen überwälzte Steuerlast effektiv zu tragen haben. Ein Steuererlass bei einem Unternehmer würde somit zur unbilligen Konsequenz führen, dass dem Mehrwertsteuerpflichtigen diejenigen Steuern erlassen würden, welche dieser zuvor einem Verbraucher überbunden hat. Umgekehrt ist gar keine Steuer geschuldet, falls der Empfänger von Lieferungen oder Dienstleistungen das Entgelt schuldig bleibt (Art. 26 Abs. 1 und 2 MWSTV sowie Art. 35 Abs. 1 und 2 MWSTV; vgl. auch Entscheid der SRK vom 10. Oktober 2005 in Sachen H. [SRK 2003-186], E. 3, mit weiteren Hinweisen).

3.- a) Im vorliegenden Fall hat der Beschwerdeführer im fraglichen Zeitraum überhaupt keine Geschäftsbücher bzw. andere geschäftlichen Aufzeichnungen geführt, die als Buchhaltung bezeichnet werden können. Die Verstösse gegen die formellen Buchhaltungsvorschriften, die der Unternehmer zu verantworten hat, sind derart gravierend, dass die Verwaltung unter diesen Umständen dazu berechtigt und verpflichtet war, die von ihm erzielten Umsätze im Wege einer Schätzung zu ermitteln und ihn bei Überschreiten der für den Beginn der Mehrwertsteuerpflicht massgeblichen Limiten in das Register der Mehrwertsteuerpflichtigen einzutragen. Der Beschwerdeführer ist ebenfalls seiner Verpflichtung als Unternehmer nicht nachgekommen, regelmässig in periodischen Abständen zu überprüfen, ob er die Limiten für die Mehrwertsteuerpflicht überschritten hat und sich zutreffendenfalls bei der ESTV anzumelden.

Der Beschwerdeführer macht sinngemäss geltend, er sei infolge seiner Krankheit bzw. seiner Behinderung, die durch eine IV-Rente bestätigt sei, gar nicht in der Lage, allen an ihn gestellten Anforderungen des Mehrwertsteuerrechts im vollen Umfang Folge zu leisten. Wie bereits erwähnt, entbindet der Umstand, dass ein Unternehmen im sozialen Bereich tätig ist, dieses nicht, allen seinen Verpflichtungen als Mehrwertsteuerpflichtiger nachzukommen. Diese Rechtsprechung ist mutatis mutandis auch auf erkrankte Menschen oder Personen mit besonderen Bedürfnissen ("Behinderte") anzuwenden. Wenn der Beschwerdeführer eine selbständige Erwerbstätigkeit als Unternehmer ausübt und Lieferungen bzw. Dienstleistungen erbringt, so hat er im vollen Umfang den Vorschriften des Mehrwertsteuerrechts nachzukommen. Die Verwaltung darf ihm gegenüber im Vergleich zu "gesunden" Mehrwertsteuerpflichtigen keine spezielle "Nachsicht" beim Vollzug der Mehrwertsteuer an den Tag legen.

b) aa) Die ESTV hat für diese Schätzung in einem ersten Schritt überprüft, welche geschäftlichen Unterlagen bzw. Verträge (z. B. Autokennzeichen, Autoversicherungen, Kaufverträge, weitere Belege) auf den Beschwerdeführer lauten. Dabei musste die Verwaltung feststellen, dass sich der Unternehmer bei keinem einzigen Handel als (direkter) Stellvertreter für einen Dritten bezeichnet hat. Mithin ist der Beschwerdeführer nie als Vermittler aufgetreten, derartige Geschäfte sind jedenfalls ihm zuzurechnen. Handelt bei einer Leistung der Vertreter zwar für fremde Rechnung, tritt er aber nicht ausdrücklich im Namen des Vertretenen auf, so liegt - wie bereits erwähnt - sowohl zwischen dem Vertretenen und dem Vertreter als auch zwischen dem Vertreter und dem Dritten eine Leistung vor.

Für die Umsatzschätzung hat die ESTV eine Methode gewählt, bei der sie die anlässlich der Kontrolle vorgefundenen Unterlagen bzw. Ergebnisse eigener Nachforschungen als Ausgangspunkt herangezogen hat. Bei den Fahrzeugwerten hat die Verwaltung auf die Einkaufswerte gemäss Eurotax abgestellt, wo keine Unterlagen vorhanden waren, auf die Werte von ähnlichen Modellen gleichen Alters. Die Einkaufswerte wurden mit 90 % der Verkaufswerte bemessen und für die Umsatzschätzung eine durchschnittliche Marge von 10 % angenommen. Obwohl der Erfahrungswert der ESTV bezüglich der erzielten Marge für Occasionswagenhändler mit einem Umsatz unter Fr. 1'000'000.-- im Jahr bei ca. 21.6 % liegt, hat die Verwaltung im Rahmen der Neuberechnung im Einspracheentscheid vom 14. September 2004 den erwähnten tieferen Satz herangezogen, da der Beschwerdeführer den Autohandel vorerst im Nebenerwerb betrieben und einen Teil der Fahrzeuge an Garagen verkauft hat. Diese für die Umsatzschätzung verwendete unterdurchschnittliche Marge deckt sich denn auch mit der von der Z. GmbH, dem "Nachfolgeunternehmen" des Beschwerdeführers, in den Jahren 2000 bis 2002 erzielten Marge (9.9 %). Die vom Unternehmer mit der W. AG abgewickelten Geschäfte, die erst zu einem späteren Zeitpunkt von der Verwaltung entdeckt wurden, sind in dieser Berechnung noch nicht enthalten und mussten daher separat aufgerechnet werden. Nicht zu beanstanden ist ebenfalls die Annahme der ESTV, dass davon auszugehen ist, dass der Beschwerdeführer vermutlich noch weitere unverbuchte Geschäfte getätigt hat, deren effektive Zahl nicht mehr feststellbar ist. Daher konnte in diesem Punkt die Methode der Schätzung eines Pauschalbetrages Anwendung finden; die Verwaltung hat für die Jahre 1998 bis 2000 jährlich Fr. 50'000.-- angenommen. Da sich die ESTV 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 dem Mehrwertsteuerpflichtigen, den Beweis für die Unrichtigkeit der Schätzung durch die Verwaltung zu erbringen. Er 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.

Den Umstand, dass der Beschwerdeführer keine geschäftlichen Aufzeichnungen geführt hat, hat er sich selbst zuzuschreiben. Er konnte anlässlich der Kontrolle der ESTV nur rudimentäre Unterlagen vorlegen; bestimmte Geschäfte waren von der Verwaltung nur durch intensive Nachforschungen zu rekonstruieren. Bei diesem Stand der Dinge kann eine Schätzung des tatsächlich erzielten Umsatzes durch die Verwaltung nur mit einer gewissen Unschärfe vorgenommen werden. Derartige Abweichungen müssen bei einer Umsatzschätzung jedoch systembedingt in Kauf genommen werden. Der Beschwerdeführer kann sich jedenfalls nicht dadurch entlasten, dass er sich auf die Ungenauigkeit bzw. Unvollständigkeit seiner von ihm selbst mangelhaft bzw. überhaupt nicht geführten Geschäftsunterlagen beruft. Aufgabe des Unternehmers wäre es gewesen, durch ordnungsgemäss geführte vollständige Aufzeichnungen von vornherein Klarheit über die abgewickelten Geschäfte und die dabei erzielten Einnahmen zu schaffen. Dieser Verpflichtung ist er nicht nachgekommen und der Beschwerdeführer hat allfällig sich daraus ergebende Konsequenzen zu seinen Lasten selbst zu tragen.

Anzumerken ist, dass die ESTV im Einspracheentscheid vom 14. September 2004 im Rahmen der Umsatzschätzung die zur Anwendung gebrachte durchschnittliche Marge auf 10 % herabgesetzt und damit den individuellen Eigenschaften des geprüften Unternehmens Rechnung getragen hat. Dies führte zu einer Reduktion der Bemessungsgrundlage dieser Schätzung und zu einer Neuberechnung (Herabsetzung) des geschuldeten Mehrwertsteuerbetrages.

c) Die weiteren Einwendungen des Beschwerdeführers sind ebenfalls nicht stichhaltig. Der Mehrwertsteuerpflichtige geht bei seiner Argumentation sinngemäss von der unrichtigen Annahme aus, dass ihm die ESTV jede einzelne nicht verbuchte Einnahme nachweisen müsste. Er stellt sich auf den Standpunkt, die Verwaltung habe von "seinen Zahlen bzw. Angaben" auszugehen. Wie bereits mehrfach ausgeführt, hat der Beschwerdeführer gar keine Geschäftsbücher geführt. Es ist Sache des Mehrwertsteuerpflichtigen, steuermindernde Tatsachen zu beweisen; in diesem Fall seine Behauptung, dass einzelne Geschäfte - selbständig tätigen - Dritten zuzurechnen wären, für die er angeblich als Vermittler aufgetreten wäre. Er ist in den fraglichen Verträgen im geschäftlichen Verkehr gegenüber seinen Vertragspartnern nicht ausdrücklich in frem-

dem Namen und für fremde Rechnung (direkte Stellvertretung) aufgetreten. Ein Interessent bzw. Vertragspartner für den Kauf, Verkauf oder Eintausch eines Fahrzeuges konnte in einer derartigen Situation nicht erkennen, dass seitens des Mehrwertsteuerpflichtigen ein Auftreten stellvertretend für andere vorgesehen war. Auch aus den Geschäftsunterlagen (z. B. Verträge, Rechnungen, etc.) kann - soweit überhaupt vorhanden - nicht ausdrücklich entnommen werden, ein Handeln für andere Personen sei seitens des Beschwerdeführers beabsichtigt gewesen. Die Abwicklung derartiger Umsatzgeschäfte ist als indirekte Stellvertretung zu bezeichnen und diese sind dem Beschwerdeführer aus mehrwertsteuerlicher Sicht zuzurechnen. Er kann nicht als blosser Vermittler, das heisst als direkter Stellvertreter, 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, gegenüber Dritten in derartigen Vermittlungsfällen ein Vertretungsverhältnis als direkter Stellvertreter mehrwertsteuerlich zu begründen. Der Mehrwertsteuerpflichtige ist in solchen Situationen als mehrwertsteuerlicher Leistungserbringer anzusehen. Auch die vom Beschwerdeführer in zahlreichen Fällen behauptete Aufteilung des Verkaufserlöses auf mehrere selbständige Beteiligte ("stille Gesellschafter") ist von ihm nicht durch entsprechende Geschäftsunterlagen nachgewiesen worden. Daran vermögen auch eidesstattliche Erklärungen dieser angeblichen Geschäftspartner nichts zu ändern, wobei darauf hinzuweisen ist, dass die von diesen Personen gemachten Angaben erst lange nach dem Abschluss der fraglichen Geschäfte abgegeben wurden und daher nicht geeignet sind, ordnungsgemäss und zeitnah geführte geschäftliche Aufzeichnungen zu ersetzen.

Nicht gefolgt werden kann der Auffassung des Beschwerdeführers, die ESTV habe keine weiteren nicht verbuchten Umsätze im Umfang von Fr. 150'000.-- zu seinen Lasten annehmen dürfen. Erfahrungsgemäss werden im Occasionsfahrzeughandel zahlreiche Geschäfte in bar ("per Handschlag") abgewickelt, sodass darüber keine geschäftlichen Aufzeichnungen existieren; in einigen Fällen kann nicht ausgeschlossen werden, dass von beiden Geschäftspartnern durch eine derartige Vorgehensweise versucht wird, die Mehrwertsteuer "zu vermeiden". Entsprechend der Lebenserfahrung ist anzunehmen, dass die Verwaltung nicht alle vom Beschwerdeführer abgeschlossenen Geschäfte entdeckt hat, sodass - wie bereits erwähnt - nicht zu beanstanden ist, wenn im Rahmen der Schätzung ein Betrag für nicht festgestellte Umsätze angenommen wird.

Zusammenfassend hat sich der Beschwerdeführer in seinen Eingaben an die SRK nicht mit der Schätzung der ESTV im Einzelnen auseinandergesetzt. Obwohl eine ausführliche und detaillierte Begründung erforderlich ist, die sich eingehend mit der Höhe der Mehrwertsteuerforderung auseinandersetzt und die Schätzung der Verwaltung widerlegt (vgl. auch ASA 46 S. 455 E. 2; 33 S. 283 E. 3), hat er sich darauf beschränkt, vor der Rekurskommission mit eher allgemein gehaltenen Überlegungen betreffend die angebliche Unrichtigkeit der Nachforschungen der ESTV und die behauptete Unzuverlässigkeit der Schätzung der Verwaltung zu argumentieren.

d) Der Beschwerdeführer verlangt in seiner Beschwerde die Einvernahme einiger Zeugen zum Beweis dafür, dass sich die an den fraglichen Occasionsgeschäften beteiligten Personen als

Selbständige zu einem "Konsortium" zusammengeschlossen hätten. Wie bereits erwähnt, finden die Bestimmungen des VwVG über das Beweisverfahren im Steuerverfahren keine Anwendung; von derartigen Zeugeneinvernahmen ist daher abzusehen. Neuerlich ist darauf hinzuweisen, dass der Beschwerdeführer als Unternehmer die Verpflichtung gehabt hätte, in ordnungsgemäss geführten Geschäftsbüchern sämtliche Geschäftsvorfälle zeitnah zu verbuchen und bei Vorliegen von direkten Stellvertretungen diese in den Unterlagen (z. B. Verträge, Rechnungen, Quittungen) als solche auszuweisen. Zu einem nachträglichen Zeitpunkt abgegebene Zeugenaussagen können diese pflichtwidrigen Unterlassungen jedenfalls nicht ersetzen.

e) aa) Gemäss Art. 40 MWSTV verjährt die Mehrwertsteuerforderung fünf Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem sie entstanden ist. Der Lauf der Verjährungsfrist wird durch jede Einforderungshandlung unterbrochen; er ruht unter anderem, solange der Mehrwertsteuerpflichtige in der Schweiz nicht betrieben werden kann. Nach der Rechtsprechung genügt zur Unterbrechung der Verjährung jede Mitteilung der ESTV an den Mehrwertsteuerpflichtigen, in welcher diese unmissverständlich zum Ausdruck bringt, dass sie einen bestimmten Tatbestand als mehrwertsteuerpflichtig betrachtet. Ein einfacher Brief der ESTV kann genügen. Namentlich die Zustellung einer Ergänzungsabrechnung oder einer Gutschriftanzeige gelten als verjährungsunterbrechend. Das System der Mehrwertsteuer gemäss MWSTV kennt keine absolute Verjährung; mit jeder Unterbrechung beginnt die Verjährungsfrist von fünf Jahren neu zu laufen (vgl. Entscheid der SRK vom 17. Januar 2001, veröffentlicht in VPB 65/2001 Nr. 84 S. 900 ff. E. 6a mit Hinweisen).

Der zeitlichen Begrenzung der Geltendmachung von Abgabeforderungen dient ausschliesslich das Institut der Verjährung (Entscheid der SRK vom 24. September 2001 in Sachen W. [SRK 2001-122], E. 3). Wenn diese noch nicht eingetreten ist, weil die entsprechenden gesetzlichen Voraussetzungen nicht erfüllt sind, kann daher nicht geltend gemacht werden, die Durchsetzung der Forderung erweise sich als willkürlich oder rechtsmissbräuchlich, da die Behörde zu lange nicht gehandelt habe.

bb) Die ESTV hat die Kontrolle am 10. Mai 2001 durchgeführt und damit eine verjährungsunterbrechende Handlung gesetzt, sodass sie unter Beachtung der fünfjährigen Verjährungsfrist Mehrwertsteuerbeträge bis zum 1. Januar 1996 nachfordern konnte. Da das System der MWSTV keine absolute Verjährung kennt, beginnt mit dieser Einforderungshandlung neuerlich eine fünfjährige Verjährungsfrist zu laufen. Durch den Entscheid vom 29. Oktober 2001, der wiederum eine Einforderungshandlung darstellt, hat die Verwaltung erneut die Verjährung innerhalb der (neuen) fünfjährigen Verjährungsfrist unterbrochen. Auch beim Einspracheentscheid der ESTV vom 14. September 2004 handelt es sich um eine Einforderungshandlung, die wiederum innerhalb der (neuen) fünfjährigen Verjährungsfrist erlassen wurde und ihrerseits die Verjährung unterbrochen hat. Die fragliche Mehrwertsteuerforderung ist daher nicht verjährt.

f) Wie bereits erwähnt, kann die Frage des Steuererlasses erst nach rechtskräftiger Festsetzung des geschuldeten Mehrwertsteuerbetrages von der Verwaltung beurteilt werden. Die

ESTV hat daher zutreffend über diesen Punkt bisher noch nicht entschieden. Diesbezüglich ist auf die Beschwerde nicht einzutreten.

g) Der Beschwerdeführer hat keine Einwendungen gegen die rechnerische Ermittlung des geschuldeten Mehrwertsteuerbetrages auf der Basis der von der Verwaltung getroffenen Annahmen erhoben. Auch die Berechnung der von der ESTV geforderten Verzinsung (Zinssatz, Fälligkeit) des geforderten Mehrwertsteuerbetrages wurde durch den Mehrwertsteuerpflichtigen nicht gerügt. Daher sieht auch die SRK keinen Anlass, diese Berechnung einer neuerlichen Überprüfung zu unterziehen. Der Beschwerdeführer schuldet der ESTV gemäss Neuberechnung im Einspracheentscheid vom 14. September 2004 den Mehrwertsteuerbetrag von Fr. 94'426.-- (Fr. 127'009.-- ./ Fr. 32'583.--) zuzüglich 5 % Verzugszins seit 30. April 1999 (mittlerer Verfall).

4.- Dem Gesagten zufolge ist die Beschwerde abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist. Bei diesem Verfahrensausgang sind dem Beschwerdeführer sämtliche Verfahrenskosten für das Beschwerdeverfahren vor der SRK aufzuerlegen (vgl. Art. 63 Abs. 1 VwVG). Die Verfahrenskosten werden mit Fr. 3'500.-- (bestehend aus Spruch- und Schreibgebühren) festgesetzt und dem Beschwerdeführer 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]).

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. (ehemals XY.) vom 13. Oktober 2004 wird, soweit darauf einzutreten ist, abgewiesen und der Einspracheentscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 14. September 2004 bestätigt.
- 2.- Die Verfahrenskosten für das Beschwerdeverfahren vor der Eidgenössischen Steuerrekurskommission im Betrage von Fr. 3'500.-- (Spruch- und Schreibgebühren) werden X. (ehemals XY.) auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 3'500.-- verrechnet.

- 3.- Dieser Entscheid wird der Vertreterin des Beschwerdeführers und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich eröffnet.

Rechtsmittelbelehrung

Der Entscheid kann innerhalb von dreissig Tagen seit der Eröffnung mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde (Art. 97 ff. des Bundesgesetzes vom 16. Dezember 1943 über die Organisation der Bundesrechtspflege [OG; SR 173.110]) beim Schweizerischen Bundesgericht angefochten werden; **ausgenommen sind Entscheide über Erlass oder Stundung geschuldeter Abgaben (Art. 99 Abs. 1 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