



SRK 2003-106
SRK 2003-107

Der Vizepräsident: André Moser
Die Richter: Sarah Protti Salmina, Peter Spinnler
Die Gerichtsschreiberin: Jeannine Müller

Entscheid vom 11. April 2005

in Sachen

X., Beschwerdeführer, vertreten durch Notar...

gegen

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

betreffend

Mehrwertsteuer (MWSTV, MWSTG);
1. Quartal 1997 – 4. Quartal 2000;
1. Quartal 2001 – 2. Quartal 2002

Sachverhalt:

A.- X. betreibt eine Einzelunternehmung im Garten- und Landschaftsbau. Aufgrund dieser Tätigkeit ist er seit dem 1. Januar 1995 gestützt auf Art. 17 der Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 (MWSTV; aSR 641.201; AS 1994 1464 und nachfolgende Revisionen) sowie Art. 21 des Bundesgesetzes über die Mehrwertsteuer vom 2. September 1999 (MWSTG; SR 641.201) in dem von der ESTV geführten Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen. Da er diverse Quartalsabrechnungen nicht einreichte, wurde er von der ESTV

eingeschätzt. Die betreffenden Quartalsrechnungen wurden regelmässig im Anschluss daran nachgereicht, worauf die ESTV die gemachten Schätzungen jeweils wieder korrigierte.

Am 14. und 15. Oktober 2002 führte die ESTV eine Kontrolle gemäss Art. 50 MWSTV bzw. Art. 62 MWSTG durch, die sich auf die Steuerperioden 1. Quartal 1997 bis 4. Quartal 2000 (Zeitraum vom 1. Januar 1997 bis 31. Dezember 2000) bzw. 1. Quartal 2001 bis 2. Quartal 2002 (Zeitraum vom 1. Januar 2001 bis 30. Juni 2002) erstreckte. Anlässlich dieser Kontrolle lehnte die Verwaltung die Buchführung ab, da sie nicht den gesetzlichen Anforderungen entspreche. Mit Ergänzungsabrechnung (EA) Nr.... vom 28. November 2002 forderte die ESTV für die Steuerperioden 1. Quartal 1997 bis 4. Quartal 2000 einen Steuerbetrag von Fr. 29'822.-- zuzüglich 5 % Verzugszins seit 31. August 2000 (mittlerer Verfall der gesamten Kontrollperiode 1. Januar 1997 bis 30. Juni 2002) nach. Für die Steuerperioden 1. Quartal 2001 bis 2. Quartal 2002 forderte sie mit der EA Nr. ... vom 28. November 2002 zudem einen Steuerbetrag von Fr. 15'041.-- zuzüglich 5 % Verzugszins seit 31. August 2000 (mittlerer Verfall der gesamten Kontrollperiode 1. Januar 1997 bis 30. Juni 2002) nach.

B.- Mit Entscheiden je vom 16. April 2003 (im Sinne eines förmlichen Entscheids gemäss Art. 51 MWSTV bzw. 63 MWSTG) bestätigte die ESTV ihre Mehrwertsteuerforderungen gemäss den beiden Ergänzungsabrechnungen. Dagegen erhob der bevollmächtigte Sachwalter des sich in Nachlassstundung befindenden X. mit Datum vom 15. Mai 2003 fristgerecht Einsprache. Zur Begründung wurde geltend gemacht, die Steuerforderungen von Fr. 29'822.-- (EA Nr. ...) bzw. von Fr. 15'041.-- (EA Nr. ...) seien teilweise bereits durch die übrigen Forderungseingaben im Nachlassvertragsverfahren abgedeckt, welche die gleichen Steuerperioden betreffen würden und für welche Verlustscheine ausgestellt worden seien.

C.- Mit Einspracheentscheiden vom 28. Mai 2002 (recte: 28. Mai 2003) wies die ESTV die Einsprachen vom 15. Mai 2003 ab und bestätigte die genannten Mehrwertsteuerforderungen zuzüglich Verzugszins. Sie führte an, es sei kein Kassabuch geführt worden, das Kassakonto habe während längerer Zeit Minussaldi ausgewiesen und zudem hätten die Geschäftsbücher im Verhältnis zum ausgewiesenen Umsatz einen zu hohen produktiven Lohn aufgewiesen. Aus diesen Gründen sei sie verpflichtet gewesen, eine Ermessenseinschätzung vorzunehmen. Betreffend die Steuerperioden 1. Quartal 1997 bis 4. Quartal 2000 habe sie Differenzen zwischen den deklarierten und den verbuchten Umsätzen festgestellt. Für die gesamte Kontrollperiode vom 1. Quartal 1997 bis 2. Quartal 2002 seien zudem unverbuchte Umsätze nachzubesteuern gewesen. Ferner habe die ESTV nicht versteuerte Betriebsmittelverkäufe vorgefunden, habe die Privatanteile für die private Benutzung der Geschäftsfahrzeuge berechnen, eine Vorsteuerabstimmung vornehmen sowie schliesslich nichtberechtigte Vorsteuerabzüge korrigieren müssen. Da es sich bei den übrigen Forderungseingaben im Nachlassvertragsverfahren um Steuerschulden aus selbst deklarierten Umsätzen handle, seien keine Steuerforderungen doppelt eingegeben worden.

D.- Mit Eingabe vom 26. Juni 2003 erhebt der Sachwalter des sich im Nachlassvertragsverfahren befindenden X. (Beschwerdeführer) gegen die beiden Einspracheentscheide der ESTV vom 28. Mai 2003 Beschwerde an die Eidgenössische Steuerrekurskommission (SRK) und beantragt sinngemäss, es seien die geltend gemachten Steuerforderungen in der Höhe der Verlustscheine von Fr. 16'949.70 herabzusetzen, bzw. es sei in dieser Höhe eine Gutschrift vorzunehmen, und es sei die Verzugszinsberechnung dementsprechend anzupassen. Zur Begründung wird angeführt, dass die Erwägungen der ESTV, wonach keine Steuerforderungen doppelt geltend gemacht worden seien, nicht zu überzeugen vermögen. Im Übrigen werde der Vorwurf der Schwarzarbeit vollumfänglich bestritten, da sie nie geleistet worden sei. Die Angaben betreffend die Autos seien vollkommen unrichtig. Diese hätten zum grössten Teil zum Abbruch gebracht werden müssen. Ein Landrover sei ferner verschenkt worden und ein weiteres Fahrzeug befinde sich noch immer im Eigentum des Beschwerdeführers und stehe vorübergehend bei ihm zu Hause im K..

Mit unaufgeforderter Eingabe vom 14. Juni 2003 (recte: 14. Juli 2003) lässt der Beschwerdeführer seine Begehren grundsätzlich bestätigen. Zudem macht er geltend, dass die anmassenden Einschätzungen und Nachforderungen letztlich dazu geführt hätten, dass er die Hilfe des gerichtlichen Nachlassverfahrens habe in Anspruch nehmen müssen. Einzig die ESTV behindere eine erfolgreiche Sanierung und bereite Schwierigkeiten, obwohl diese aufgrund von Art. 51 MWSTG dazu Hand bieten könne. Gemäss Art. 43 des Bundesgesetzes über Schuldbetreibung und Konkurs vom 11. April 1889 (SchKG; SR 281.1) seien öffentlich-rechtliche Forderungen von der Konkursbetreibung ausgeschlossen, da deren Charakter einer Vollstreckungsweise, welche die allgemeine Liquidation des Vermögens nach sich zieht, zuwiderlaufe. Unter diesem Gesichtspunkt sei das Geschäftsgebaren der Verwaltung umso unverständlicher.

In ihren Vernehmlassungen vom 8. September 2003 beantragt die ESTV, die Beschwerde hinsichtlich der Steuerperioden 1. Quartal 1997 bis 4. Quartal 2000, somit die MWSTV betreffend, sei im Betrag von Fr. 561.50 und die Beschwerde hinsichtlich der Steuerperioden 1. Quartal 2001 bis 2. Quartal 2002, somit das MWSTG betreffend, im Betrag von Fr. 671.-- gutzuheissen.

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

Erwägungen:

1.- a) Am 1. Januar 2001 sind das MWSTG sowie die Verordnung zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer vom 29. März 2000 (MWSTGV; SR 641.201) in Kraft getreten. Die Beurteilung des vorliegenden Sachverhalts richtet sich nach dieser Gesetzgebung, soweit er sich in deren zeitlichem Geltungsbereich ereignet hat (1. Januar 2001 bis 30. Juni 2002). Soweit sich hingegen der Sachverhalt vor Inkrafttreten des Mehrwertsteuergesetzes zugetragen hat (1. Januar 1997 bis 31. Dezember 2000), ist auf die vorliegende Beschwerde grundsätzlich noch die MWSTV anwendbar (Art. 93 und 94 MWSTG). Auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer unterliegen Einspracheentscheide der ESTV der Beschwerde an die SRK (Art. 71a Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 [VwVG; SR 172.021] i.V.m. Art. 53 MWSTV bzw. Art. 65 MWSTG). Die SRK ist daher zur Behandlung der Beschwerden zuständig. Das Verfahren bestimmt sich nach dem VwVG, soweit nicht spezialgesetzliche Normen des Steuerrechts anzuwenden sind (Art. 71a Abs. 2 VwVG). Der Beschwerdeführer hat die Einspracheentscheide vom 28. Mai 2003 frist- und formgerecht angefochten (Art. 50 ff. VwVG). Er ist durch diese beschwert und folglich zur Anfechtung berechtigt (Art. 48 VwVG). Auf die Beschwerden ist somit einzutreten.

b) Grundsätzlich bildet jeder vorinstanzliche Entscheid ein selbständiges Anfechtungsobjekt und ist deshalb einzeln anzufechten. Es ist gerechtfertigt, von diesem Grundsatz abzuweichen und die Anfechtung in einem gemeinsamen Verfahren mit einem einzigen Urteil zuzulassen, wenn die einzelnen Sachverhalte in einem engen inhaltlichen Zusammenhang stehen und sich in allen Fällen gleiche oder ähnliche Rechtsfragen stellen (vgl. BGE 123 V 215 E. 1). Unter den gleichen Voraussetzungen können auch getrennt eingereichte Beschwerden in einem Verfahren vereinigt werden. Ein solches Vorgehen dient der Verfahrensökonomie und liegt im Interesse aller Beteiligten (André Moser, in Moser/Uebersax, Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen, Basel und Frankfurt am Main 1998, S. 89 f. Rz. 3.12). Diese Voraussetzungen sind im vorliegenden Fall zweifelsfrei erfüllt, sind die beiden vorliegend umstrittenen Ergänzungsabrechnungen doch das Resultat derselben Steuerkontrolle, deren Besonderheit einzig die Tatsache ist, dass die betroffenen Steuerperioden sowohl die MWSTV als auch das MWSTG betreffen. Zudem betreffen die Einspracheentscheide das gleiche Steuersubjekt und die dem Beschwerdeführer vorgeworfenen Verfehlungen sind grösstenteils übereinstimmend. Dementsprechend hat der Vertreter des Beschwerdeführers die besagten Einspracheentscheide auch mit den identischen Argumenten angefochten. Aus diesen Gründen werden die Verfahren SRK 2003-106 und SRK 2003-107 zusammengelegt.

c) Die SRK kann die angefochtenen Entscheide 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 Sachverhalts (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 aufzuerle-

gen, 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] 63.27 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 [StR] 1980, S. 298). Freier Prüfung unterliegt im Übrigen die Einhaltung der bei der Vornahme einer Ermessensveranlagung zu beachtenden materiellrechtlichen Grundsätze (ASA 54 S. 220; ASA 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.- Der Beschwerdeführer macht zunächst geltend, dass die den beiden Ergänzungsabrechnungen zugrunde liegenden Steuerforderungen teilweise bereits durch die sieben vorhandenen Verlustscheine in der Höhe von Fr. 16'949.70 abgedeckt seien. Bereits aus diesem Grund seien die Ergänzungsabrechnungen dementsprechend herabzusetzen bzw. Gutschriften auszustellen.

Den Akten kann entnommen werden, dass sich die genannten Verlustscheine allesamt auf Steuerforderungen beziehen, welche unter der Geltung der MWSTV entstanden sind. Die EA Nr. ... über Fr. 15'041.--, mit welcher Steuerforderungen gestützt auf das MWSTG nachgefordert werden, ist demnach ohnehin nicht davon betroffen. Somit käme einzig die EA Nr. ... über Fr. 29'822.-- in Frage. Vergleicht man die Verlustscheine mit den vom Beschwerdeführer eingereichten Deklarationen aus den Jahren 1997 bis 2000 sowie mit der Forderungseingabe der ESTV vom 14. März 2003, wird deutlich, dass sich sechs der sieben Verlustscheine auf Steuerforderungen beziehen, welche auf den vom Beschwerdeführer selbst deklarierten Umsätzen und Vorsteuern beruhen. Der siebte Verlustschein (Nr. ... vom 7. Januar 1998) beruht demgegenüber auf den Einschätzungen des 3. und 4. Quartals 1996, welche vorgenommen wurden, da der Beschwerdeführer die Abrechnungen nicht eingereicht hatte. Da sich die EA Nr. ... auf die Steuerperioden 1. Quartal 1997 bis 4. Quartal 2000 bezieht und damit – wie auch mit der EA Nr. ... – lediglich festgestellte Differenzen zu den selbstdeklarierten Beträgen nachbesteuert werden, ist zu schliessen, dass es sich vorliegend nicht um doppelt geltend gemachte Steuerforderungen handelt. In dieser Hinsicht erweist sich die Beschwerde als unbegründet. Der Vollständigkeit halber sei darauf hingewiesen, dass mit den Nachforderungen auch die übrigen in der Forderungseingabe vom 14. März 2003 aufgelisteten Steuerschulden nicht doppelt geltend gemacht werden. Diese beruhen ebenfalls auf selbstdeklarierten Quartalsabrechnungen bzw. auf einer Einschätzung für Steuerperioden ausserhalb der hier massgeblichen.

Auch wenn in casu keine Steuerforderungen doppelt geltend gemacht worden sind, ist damit noch nicht geklärt, ob die Voraussetzungen für den Erlass der umstrittenen

Ergänzungsabrechnungen tatsächlich gegeben waren und wie es sich diesfalls mit der materiellen Begründetheit verhält.

3.- a) Die Veranlagung und Entrichtung der Mehrwertsteuer erfolgt nach dem Selbstveranlagungsprinzip (Art. 37 f. MWSTV, Art. 46 f. MWSTG; 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/Klaus A. Vallender, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 2. Auflage, Bern 2003, Rz. 1579 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 Finanzdepartements zur Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 [Kommentar EFD], S. 38; Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrats vom 28. August 1996 zur Parlamentarischen Initiative zu einem Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer [Bericht WAK-N], zu Art. 44 S. 69). 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 15. Juli 2004 [SRK 2002-003], E. 2a; vom 25. August 1998, a.a.O., E. 3a; sowie vom 2. Oktober 1997, veröffentlicht in VPB 62.46 E. 3c).

b) Die Vorschriften der MWSTV über die Buchführung (Art. 47 MWSTV) und über die Ermessenseinschätzung (Art. 48 MWSTV) stützten sich direkt auf Art. 8 Abs. 1 der Übergangsbestimmungen der alten Bundesverfassung vom 29. Mai 1874, in Kraft bis zum 31. Dezember 1999 (aÜB-BV; aSR 101) bzw. Art. 196 Ziff. 14 Satz 1 der seit 1. Januar 2000 geltenden Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV; SR 101) und begründeten mangels weiterer Vorgaben einen sehr weiten Gestaltungsspielraum des Verordnungsgebers mit Bezug auf die Ermessenseinschätzung (vgl. Entscheid der SRK vom 11. Juli 1996 [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. Art. 58 Abs. 1 MWSTG stimmt mit dem Wortlaut der MWSTV beinahe wortwörtlich überein. Hinsichtlich der näheren Bestimmungen wird jedoch neu festgehalten, dass diese nur dann über die handelsrechtlich vorgeschriebenen hinausgehen dürfen, wenn dies für die ordnungsgemäße Erhebung der Mehrwertsteuer unerlässlich ist.

Von der Befugnis zur Ausarbeitung näherer Bestimmungen hat die Verwaltung mit dem Erlass der Wegleitung für Mehrwertsteuerpflichtige (in erster Auflage erschienen im Herbst 1994, im Frühling 1997 als Wegleitung 1997 für Mehrwertsteuerpflichtige [Wegleitung 1997] und im Sommer 2000 als Wegleitung 2001 zur Mehrwertsteuer [Wegleitung 2001], geltend für das MWSTG) Gebrauch gemacht. In der Wegleitung sind genauere Angaben enthalten, wie eine derartige Buchhaltung auszugestaltet ist (in der Wegleitung 1997: Rz. 870 ff. sowie in der Wegleitung 2001: Rz. 878 ff.). Alle Geschäftsfälle müssen fortlaufend, chronologisch und lückenlos aufgezeichnet werden (Rz. 874 der Wegleitung 1997 bzw. Rz. 884 der Wegleitung 2001) 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 1997 bzw. Rz. 890 der Wegleitung 2001, ferner auch 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; ASA 55 S. 574 E. 2c).

c) Nach Art. 48 MWSTV nimmt die ESTV eine Schätzung nach pflichtgemäsem Ermessen vor, wenn keine oder nur unvollständige Aufzeichnungen vorliegen oder die ausgewiesenen Ergebnisse mit dem wirklichen Sachverhalt offensichtlich nicht übereinstimmen. Art. 60 MWSTG stimmt mit dem Wortlaut von Art. 48 MWSTV wortwörtlich überein. 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; ASA 42 S. 407 E. 2c, mit Hinweisen; ASA 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 (Entscheidung der SRK vom 15. Juli 2004, a.a.O., E. 2c; vom 5. Januar 2000, veröffentlicht in VPB 64.83 E. 3a; ASA 61 S. 819 E. 3a; ASA 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, ASA 52 S. 239 E. 4).

Diese Rechtsprechung betreffend die Warenumsatzsteuer hat die ESTV für ihre Praxis beim Vollzug der Mehrwertsteuer übernommen (vgl. Entscheidung der SRK vom 25. August 1998,

veröffentlicht in VPB 63.27 E. 4b). Angesichts der Tatsachen, dass das MWSTG die Bestimmung über die Ermessenseinschätzung ohne Einschränkungen übernommen hat, und dass den Materialien zum MWSTG nichts entnommen werden kann, wonach die Praxis der ESTV im Zusammenhang mit der Ermessenseinschätzung einzuengen sei, ist nicht ersichtlich, wieso diese Rechtsprechung nicht auch unter der Geltung des MWSTG zu beachten wäre. 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; ASA 58 S. 384 E. 3b; Urteil des Bundesgerichts vom 12. November 1998 in Sachen [2A.55/1998], E. 4, 6b und 6c, je mit weiteren Hinweisen; betreffend Mehrwertsteuer: Entscheide der SRK vom 3. Dezember 2003, veröffentlicht in VPB 68.73 E. 2b; vom 14. Mai 2003, veröffentlicht in Jusletter, 25. August 2003, VPB 67.122 E. 2c/cc und StR 11/2003 S. 803 f.; vom 29. Oktober 1999 [SRK 1998-102 und SRK 1998-103], E. 5, bestätigt durch Entscheid des Bundesgerichts 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 [2A.55/1998], E. 8). Erst wenn der Mehrwertsteuerpflichtige den Nachweis dafür erbringt, dass der Vorinstanz bei der Schätzung erhebliche Ermessensfehler unterlaufen sind, nimmt die SRK eine Korrektur der vorinstanzlichen Schätzung vor (ausführlich: Entscheid der SRK vom 5. Januar 2000, veröffentlicht in VPB 64.83 E. 2., mit zahlreichen Hinweisen).

d) 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 [2A.148/2000], E. 5b, betreffend die Warenumsatzsteuer).

4.- a) Der Vorsteuerabzug nach Art. 29 ff. MWSTV bzw. Art. 38 ff. MWSTG ist ein wesentliches Element der schweizerischen Mehrwertsteuer, welche von ihrem System her als Nettoallphasensteuer ausgestaltet ist. Damit ein solcher geltend gemacht werden kann, ist grundsätzlich vorausgesetzt, dass die bezogene Lieferung oder Dienstleistung für Zwecke gemäss Art. 29 Abs. 2 Bst. a-d MWSTV bzw. Art. 38 Abs. 2 Bst. a-d MWSTG verwendet wird (vgl. auch Stephan Kuhn/Peter Spinnler, Mehrwertsteuer, Muri/Bern 1994, S. 100). Nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten unter anderem 50 % auf Ausgaben für Verpflegung und Getränke (Art. 30 Abs. 2 Bst. a MWSTV bzw. Art. 38 Abs. 5 MWSTG). Verwendet der Steuerpflichtige Gegenstände oder Dienstleistungen für steuerbare Ausgangsleistungen, so kann er in seiner Mehrwertsteuerabrechnung die ihm von anderen Steuerpflichtigen mit den Angaben nach Art. 28 MWSTV bzw. Art. 37 MWSTG in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer für Lieferungen und Dienstleistungen abziehen (Art. 29 Abs. 1 und 2 MWSTV bzw. Art. 38 Abs. 1 und 2 MWSTG; Entscheid der SRK vom 9. Juli 2002 [SRK 2001-175], E. 3a). Sofern die steuerpflichtige Person Gegenstände, Teile davon oder Dienstleistungen sowohl für Zwecke, die zum Vorsteuerabzug

berechtigen, als auch für andere Zwecke verwendet, so ist der Vorsteuerabzug nach dem Verhältnis der Verwendung zu kürzen (Art. 32 Abs. 1 MWSTV bzw. Art. 41 Abs. 1 MWSTG).

b) Die Durchführung des Vorsteuerabzugs verlangt insbesondere auf der Seite der Verwaltung nach Belegen, die eine rasche, einfache und effiziente Kontrolle der Selbstveranlagung zulassen und Missbräuche ausschliessen. Daher sieht Art. 29 Abs. 1 Bst. a MWSTV bzw. Art. 38 Abs. 1 Bst. a MWSTG vor, dass zum Vorsteuerabzug nur berechtigt ist, wer die geltend gemachten Beträge mit Belegen nach Art. 28 Abs. 1 MWSTV bzw. Art. 37 Abs. 1 MWSTG nachweisen kann. Demnach muss ein Steuerpflichtiger, um die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen in Rechnung gestellte Steuer von seiner Ausgangsumsatzsteuer abziehen zu dürfen, Belege beibringen können, welche den Namen, die Adresse und die Mehrwertsteuernummer des Lieferers (Art. 28 Abs. 1 Bst. a MWSTV bzw. Art. 37 Abs. 1 Bst. a MWSTG), den Namen und die Adresse des Empfängers (Bst. b) sowie Datum oder Zeitraum der Lieferung oder Dienstleistung enthalten (Bst. c). Ferner müssen auf diesen Belegen Art, Gegenstand und Umfang der Lieferung oder Dienstleistung umschrieben sein (Bst. d) sowie das hierfür zu bezahlende Entgelt (Bst. e) und der darauf geschuldete Steuerbetrag bzw. für den Fall, dass das Entgelt die Steuer einschliesst, der Steuersatz (Bst. f) angegeben werden. Die SRK hat erkannt, dass eine genaue Anwendung dieser eher formellen Anordnungen durch die ESTV im Interesse einer gerechten und missbrauchsfreien Erhebung der Mehrwertsteuer liegt (vgl. Entscheide der SRK vom 25. März 2002 [SRK 2000-135], E. 4b und vom 15. Oktober 1999, publiziert in VPB 64.47 E. 4). Erfüllen die vorgewiesenen Belege die vorgesehenen Bedingungen nicht, muss die Verwaltung den Vorsteuerabzug grundsätzlich verweigern (vgl. Entscheid der SRK vom 17. Januar 2001, veröffentlicht in VPB 65.84 E. 4d in fine; Entscheid der SRK vom 25. März 2002, a.a.O., E. 4d/aa).

c) Da es sich bei den Vorsteuern um steuermindernde Tatsachen handelt, obliegt der formgerechte Beweis (vgl. Art. 29 Abs. 1 Bst. a i.V.m. Art. 28 Abs. 1 MWSTV bzw. Art. 38 Abs. 1 i.V.m. Art. 37 Abs. 1 MWSTG) für deren Vorliegen dem Steuerpflichtigen (Blumenstein/Locher, a.a.O., S. 416). Zwar muss die ESTV den Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer respektieren. Dies kann indes nur dann gelten, wenn der Steuerpflichtige seinen aus dem Selbstveranlagungsprinzip fliessenden Pflichten nachkommt. Es ist dem Steuerpflichtigen jedoch unbenommen, sogar noch im Rahmen einer Beschwerde gegen eine Schätzung mittels Belegen den Nachweis für angefallene Vorsteuern zu erbringen (vgl. Entscheide der SRK vom 9. Juli 2002, a.a.O., E. 3a, und vom 25. März 2002, a.a.O., E. 4d/aa).

5.- a) Im vorliegenden Fall ist zu untersuchen, ob die vom Beschwerdeführer geführte Buchhaltung der ESTV zutreffend Anlass gab, diese nicht anzuerkennen und eine Schätzung des vom Mehrwertsteuerpflichtigen tatsächlich erzielten Umsatzes vorzunehmen. Falls darauf zu erkennen ist, dass die Verwaltung zutreffend eine Umsatzschätzung vorgenommen hat, ist die Höhe des von der ESTV geforderten Mehrwertsteuerbetrags zu kontrollieren.

b) Die vom Beschwerdeführer geführte Buchhaltung weist zahlreiche Mängel auf und ist lückenhaft. So wurde kein Kassabuch geführt. Der Vorinstanz ist darin zuzustimmen, dass dies in casu schwer wiegt, da der Beschwerdeführer insbesondere gegen Ende der Kontrollperiode von seinen Lieferanten nur noch gegen Barzahlung beliefert wurde. Zudem wies das Kassenkonto wiederholt Minussaldi auf. Hervorzuheben ist beispielsweise das Geschäftsjahr 1998, wo dies vom 11. Februar bis 7. März und vom 20. März bis 17. Juni der Fall war. Ferner wurde auf diversen Rechnungen der "WIR-Vermerk" angebracht, ein Konto "WIR" existiert aber nicht. Die Verstösse gegen die formellen Buchhaltungsvorschriften erweisen sich als derart gravierend, dass die materielle Richtigkeit der Buchhaltungsergebnisse von der ESTV zutreffend als nicht gegeben angesehen werden musste. Unbehelflich erweist sich daher der Einwand, dass für die ganze Kontrollperiode Geschäftsabschlüsse vorliegen würden, die von seriösen Buchhaltern und Treuhändern erstellt worden seien, und es nicht erklärlich sei, wieso diese von der Verwaltung abgelehnt worden seien. Unter diesen Umständen war die ESTV dazu berechtigt und verpflichtet, die Buchhaltung des Beschwerdeführers abzulehnen und die von ihm erzielten Umsätze auf dem Wege einer Schätzung zu ermitteln.

c) Sind die Voraussetzungen einer Ermessenstaxation erfüllt, obliegt es – wie bereits dargelegt (E. 3c) – 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 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.

aa) Zunächst ist festzuhalten, dass die ESTV für die Jahre 1997 – 2000 aus Umsatzdifferenzen Steuern von insgesamt Fr. 5'754.95 nachgefordert hat. Hierfür hat sie vom verbuchten Bruttoumsatz (einschliesslich gewisser Abgrenzungsposten zur Bestimmung des periodengerechten Jahresumsatzes nach vereinnahmten Entgelten) den deklarierten Bruttoumsatz abgezogen. Die von der Verwaltung verwendete Methode ist von der SRK nicht zu beanstanden, zumal es der Beschwerdeführer versäumt hat, sich eingehend damit auseinander zu setzen und dementsprechende Belege anzubieten.

bb) Im Weiteren hat die ESTV in den angefochtenen Einspracheentscheiden vom 28. Mai 2003 sowie in den Vernehmlassungen vom 8. September 2003 für die SRK nachvollziehbar dargelegt, dass der produktive Lohnaufwand in sämtlichen kontrollierten Geschäftsjahren, basierend auf der Buchhaltung und den Angaben über die produktive Arbeitszeit des Beschwerdeführers, im Verhältnis zu den Umsätzen gemäss Buchhaltung zu hoch ausgefallen ist. Die Verwaltung kalkulierte mit Hilfe der ihr zur Verfügung stehenden Erfahrungszahlen den geschätzten Umsatz, in dem sie davon ausgegangen ist, dass die bereinigten Löhne 30 % des Umsatzes entsprechen. Von dem auf diese Weise kalkulierten Umsatz hat sie den verbuchten Bruttoumsatz anschliessend in Abzug gebracht. Der Beschwerdeführer bringt dagegen einzig vor, die ESTV werfe ihm zu Unrecht Schwarzarbeit vor, da diese nie geleistet worden sei. Dieser

Einwand vermag die von der Verwaltung vorgenommene Schätzung jedoch nicht zu widerlegen. Ebenso wenig vermochte der Beschwerdeführer zu belegen, dass vorliegend von einer niedrigeren Bruttogewinnmarge als in der Branche üblich ausgegangen werden müsste. Der von der ESTV angewandte Erfahrungswert erscheint realistisch, weshalb die Verwaltung zu Recht davon ausgegangen ist, dass Arbeiten vorgenommen wurden, deren Entgelte nicht in den Geschäftsbüchern des Beschwerdeführers enthalten sind. Dafür sprechen auch die wiederholten Minussaldi im Kassenkonto, da aus einer Kasse kein Geld mehr (bspw. für Lohn und dergl.) entnommen werden kann, wenn keines mehr drin ist.

cc) Ferner macht der Beschwerdeführer geltend, es seien Fahrzeuge zu illusorischen Beträgen als verkauft taxiert worden, die gar nie verkauft, sondern zum Abbruch gebracht worden seien. Ein Landrover sei zudem verschenkt worden und ein weiteres Auto, das sich nach wie vor in seinem Eigentum befinde, stehe vorübergehend bei ihm zu Hause im K..

Die ESTV hat glaubhaft dargelegt, dass den kontrollierten Unterlagen keinerlei Belege beigelegt haben, welche diese Aussagen stützten. Auch im Verfahren vor der SRK ist der Beschwerdeführer jeglichen Beweis – insbesondere über die Abbruchentsorgung – schuldig geblieben. Die Verwaltung hat sich bei der Berechnung der Nachforderung daher zu Recht auf die Angaben des Strassen- und Schifffahrtsamts des Kantons B. gestützt und die Preise aufgrund von vergleichbaren, im Internet in den Fahrzeugmärkten angebotenen Fahrzeugen festgelegt. Die kurze Dauer, in welcher die Fahrzeuge jeweils eingelöst waren, spricht eher gegen eine Entsorgung im Abbruch. Der ESTV ist darin zuzustimmen, dass der Beschwerdeführer wohl kaum die Fahrzeuge für eine derart kurze Nutzungsdauer erworben und gegebenenfalls fahrtüchtig instand gestellt haben wird, um sie nachher gleich wieder zu entsorgen.

Die angenommenen Preise bewegen sich in den meisten Fällen zwischen Fr. 2'500.-- und Fr. 10'000.--. Bei zwei Fahrzeugen wurde der Verkaufspreis auf Fr. 14'500.-- festgelegt. In ihrer Vernehmlassung beantragt die Verwaltung nun, den Verkaufswert von zwei Fahrzeugen von jeweils Fr. 10'000.-- auf 4'900.-- bzw. Fr. 5'900.-- herabzusetzen, woraus sich mit Bezug auf die EA Nr. ...im Betrag von Fr. 29'822.--, somit die Steuerperioden 1. Quartal 1997 bis 4. Quartal 2000 betreffend, eine Steuerreduktion von zusammen Fr. 561.50 ergeben würde. Zudem wird im Zusammenhang mit der EA Nr. ... in der Höhe von Fr. 15'041.--, die Steuerperioden 1. Quartal 2001 bis 2. Quartal 2002 betreffend, eine Reduktion der Steuernachforderung von Fr. 671.-- beantragt, da irrtümlich die Veräusserung eines Fahrzeugs nachbesteuert worden sei, obschon dieses sich noch immer im Besitz des Beschwerdeführers befinde.

Gegen die von der ESTV angenommenen Verkaufspreise ist in Anbetracht des Alters und der Modelle nichts einzuwenden. Auch die beantragten Reduktionen – sowohl in Bezug auf die angepassten Verkaufspreise als auch hinsichtlich des nachweislich nicht veräusserten Fahrzeugs – erscheinen gerechtfertigt. In diesem Umfang sind die Beschwerden jeweils begründet und demzufolge teilweise gutzuheissen.

dd) Die übrigen Nachforderungen betreffen zum einen die berechneten Privatanteile für die Benützung der Geschäftsfahrzeuge und zum andern zuviel deklarierte Vorsteuern für die Jahre 1999 - 2002 sowie nichtberechtigte Vorsteuerabzüge für die Jahre 1997 und 1998. Der Beschwerdeführer hat sich mit keiner dieser Positionen auseinander gesetzt, weder im erstinstanzlichen noch im Verfahren vor der SRK. Ebenso fehlen jegliche Belege, welche die von der ESTV vorgenommene Schätzung widerlegen könnten. Der allgemein gehaltene Einwand, wonach die Einschätzungen und Nachforderungen nicht ordnungsgemäss, sondern anmassend und aus der Luft gegriffen seien, genügt den Anforderungen an eine rechtsgenügende Widerlegung der Ermessenseinschätzung jedenfalls nicht (vgl. E. 3c). In Anbetracht des Vorerwähnten und der ausführlichen Beilagen zum Kontrollbericht sieht die SRK deshalb keinen Anlass, sich von den diesbezüglich kalkulierten Ergebnissen und angewandten Schätzungsmethoden der ESTV abzuwenden. Die Beschwerden erweisen sich somit in diesen Punkten als unbegründet.

6.- Schliesslich hält der Beschwerdeführer dafür, die ESTV solle, wie es Art. 51 MWSTG vorsehe, Hand bieten bei der Sanierung, stattdessen bereite sie als Einzige zusätzliche Schwierigkeiten. Gemäss Art. 43 SchKG sei die Konkursbetreuung von öffentlich-rechtlichen Forderungen ausgeschlossen. Mit andern Worten überwiege der Gedanke des Gesetzgebers, dass ein Schuldner für solche Geldforderungen nicht der allgemeinen Liquidation seines Vermögens unterliegen soll.

Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass der Verwaltung – obschon die Konkursbetreuung grundsätzlich ausgeschlossen ist – selbstverständlich das Recht zusteht, an einem allfälligen Konkurs oder Nachlassverfahren des betreffenden Schuldners teilzunehmen und ihre Forderungen wie jeder andere Gläubiger einzugeben. Nicht haltbar ist in diesem Zusammenhang der Vorwurf, dass die Nachforderungen der ESTV dazu geführt hätten, dass der Beschwerdeführer das Nachlassverfahren beanspruchen musste. Bekanntlich bestehen schon aufgrund selbst deklarerter Mehrwertsteuern verschiedenste offene Forderungen und Verlustscheine. Zudem geht aus den Akten hervor, dass in sehr vielen Fällen die Lieferanten ihre Forderungen in Betreuung setzen mussten, da sie nicht beglichen worden sind. Darüber hinaus scheint es aufgrund der Angaben so, als habe vorliegend der Beschwerdeführer selbst den Weg des Nachlassverfahrens gewählt.

Art. 51 MWSTG bestimmt, dass die ESTV im Rahmen eines gerichtlichen Nachlassverfahrens einem Erlass der Steuer zustimmen kann. Dabei handelt es sich um eine materiellrechtliche Norm, die auf die während der Geltung der MWSTV entstandenen Steuerforderungen keine Anwendung findet (Art. 93 und 94 MWSTG). Ein Erlass der Inlandsteuer ist in der MWSTV nicht vorgesehen. Wie es sich genau mit einem Steuererlass verhält, muss vorliegend indes nicht näher geprüft werden. Die Vorinstanz weist insofern zu Recht darauf hin, dass die SRK für Zahlungserleichterungen oder einen Erlass der Steuer ohnehin nicht zuständig ist und somit über solche Gesuche nicht entscheiden kann. Der ESTV ist zudem darin zuzustimmen, dass über Zahlungserleichterungen oder Steuererlasse erst

entschieden werden kann, wenn die Steuerschuld effektiv feststeht und in Rechtskraft erwachsen ist. Dies ist indes in casu gerade nicht der Fall. Insoweit kann auf die Beschwerden somit nicht eingetreten werden.

7.- Nach dem Gesagten sind die Beschwerden teilweise gutzuheissen, im Übrigen jedoch abzuweisen, soweit darauf eingetreten werden kann. Bei diesem Verfahrensausgang sind die Verfahrenskosten für das Beschwerdeverfahren vor der SRK, bestehend aus Spruch- und Schreibgebühren, welche hier auf Fr. 1'500.-- festgesetzt werden, verhältnismässig zu reduzieren (vgl. Art. 63 Abs. 1 Satz 2 VwVG) und dem Beschwerdeführer im Umfang von Fr. 1'400.-- aufzuerlegen. Die Beschwerdeinstanz hat im Dispositiv die Kostenvorschüsse (Fr. 1'000.-- und Fr. 500.--) mit den Verfahrenskosten zu verrechnen und einen allfälligen Überschuss (Fr. 100.--) zurückzuerstatten (Art. 63 Abs. 1 und 2 VwVG und 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]). Der ESTV sind keine Verfahrenskosten aufzuerlegen. Da der Beschwerdeführer teilweise obsiegt, rechtfertigt es sich, ihm in Anwendung von Art. 64 Abs. 1 VwVG eine reduzierte Parteientschädigung zuzusprechen. Diese wird auf Fr. 300.-- festgesetzt und der ESTV zur Bezahlung auferlegt.

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 Beschwerdeverfahren SRK 2003-106 und SRK 2003-107 werden vereinigt.
- 2.- Die Beschwerden von X. vom 26. Juni 2003 werden im Umfang von Fr. 561.50 und Fr. 671.-- gutgeheissen. Im Übrigen werden die Beschwerden jedoch abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.
- 3.- Die Verfahrenskosten für das (vereinigte) Beschwerdeverfahren vor der Eidgenössischen Steuerrekurskommission im Betrage von Fr. 1'500.-- (Spruch- und Schreibgebühren) werden X. im Umfang von Fr. 1'400.-- auferlegt und mit den geleisteten Kostenvorschüssen von gesamthaft Fr. 1'500.-- verrechnet. Der Überschuss (Fr. 100.--) wird dem Beschwerdeführer nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Entscheids zurückerstattet.
- 4.- Der Eidgenössischen Steuerverwaltung werden keine Verfahrenskosten auferlegt.

- 5.- Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat X. für das vorliegende Beschwerdeverfahren eine reduzierte Parteientschädigung von Fr. 300.-- auszurichten.
- 6.- Dieser Entscheid wird dem Vertreter 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:

André Moser

Die Gerichtsschreiberin:

Jeannine Müller