



SRK 2004-183

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

Entscheid vom 11. September 2006

in Sachen

X, Beschwerdeführer, vertreten durch A, ...

gegen

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

betreffend

Mehrwertsteuer (MWSTV);
1. Quartal 1995 - 2. Quartal 2000

Sachverhalt:

A.- X. war unter der Einzelfirma "X Immobilien" vom (...) 1993 bis zum (...) 2003 im Handelsregister des Kantons B. eingetragen. Zweck dieser Einzelfirma war Verwaltung, An- und Verkauf von Immobilien sowie Beratung in diesem Bereich; Durchführung von Finanzierungen.

Mit Schreiben vom 7. Juli 2000 kündigte die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) X. eine Kontrolle im Sinne von Art. 50 der Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 (MWSTV; aSR 641.201) an, dies zwecks Abklärung, ob und gegebenenfalls ab welchem

Datum der Unternehmer oder allfällige passive Investmentgesellschaften, an denen er Beteiligungen hielt, in das Register der Mehrwertsteuerpflichtigen einzutragen waren. An insgesamt zehn Tagen zwischen dem 12. Juli 2000 und dem 12. September 2000 führte die Verwaltung die angekündigte Kontrolle durch. Die ESTV stellte dabei fest, dass X. seinen Buchführungspflichten nicht nachgekommen war. Vorhanden war lediglich eine unvollständige Buchhaltung, in welcher die mehrwertsteuerlich relevanten geschäftlichen Aktivitäten nicht erfasst waren. Der Unternehmer führte weder ein Kassabuch noch Bankbücher bzw. Bankkonti, auch sonst waren keine chronologischen Aufzeichnungen vorhanden. Ein grosser Teil der steuerbaren Leistungen wurde nicht fakturiert und eine Kontrolle oder Aufstellung über ausgestellte Rechnungen lag nicht vor. Daher sah sich die Verwaltung dazu veranlasst, die erzielten Umsätze mittels Schätzung zu bestimmen.

B.- X. wurde rückwirkend per 1. Januar 1995 gemäss Art. 17 MWSTV in das von der ESTV geführte Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen. Die Verwaltung erteilte ihm mit Schreiben vom 17. Juli 2000 Weisungen betreffend die Buchführung und räumte ihm unter Fristansetzung die Möglichkeit ein, sich der Abrechnung der Mehrwertsteuer nach vereinnahmten Entgelten und mittels Anwendung der Saldosteuersatzmethode zu unterstellen. X. liess diese Frist ungenützt verstreichen. Im Rahmen der Kontrolle hat die ESTV buchhalterisch unerfasste Verwaltungsrats- und andere Honorare, Spesenvergütungen, Management-Fees und Einkünfte, deren Herkunft nicht begründet werden konnte, ermittelt. Ebenfalls stellte die Verwaltung die an die C. AG erbrachten unverbuchten Dienstleistungen fest. Zusätzlich nahm die ESTV eine Schätzung der unverbuchten Einnahmen vor.

Ingesamt machte die Verwaltung gegenüber X. am 12. September 2000 für die Steuerperioden 1. Quartal 1995 bis 2. Quartal 2000 (Zeitraum vom 1. Januar 1995 bis 30. Juni 2000) mit der Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. ... eine Mehrwertsteuerforderung von (gerundet) Fr. 497'994.-- zuzüglich 5 % Verzugszins seit 30. August 1998 (mittlerer Verfall) geltend. In den am gleichen Tag erteilten schriftlichen Weisungen eröffnete ihm die ESTV eine Frist, um durch die Einreichung des Vorsteuerjournals bzw. der Originalrechnungen angefallene, geschäftlich begründete vorsteuerabzugsberechtigte Aufwendungen nachzuweisen. Am 27. September 2000 (Datum Valuta) leistete X. eine Teilzahlung von Fr. 200'000.--.

Am 27. Dezember 2000 reichte X. eine Stellungnahme bei der ESTV ein und brachte vor, dass die geltend gemachte Mehrwertsteuerforderung in Bezug auf die besteuerten Spesenvergütungen und Management-Fees vorbehaltlich der Vorsteuerabzugsberechtigung bei der Ausrichterin der Spesen und Management-Fees (D. AG) akzeptiert werde; alle übrigen Positionen der EA würden bestritten. Ausserdem werde die Anrechnung von Vorsteuern im Umfang von Fr. 5'825.42 gefordert, die Mehrwertsteuerforderung sei auf Fr. 241'740.15 zu reduzieren. Nach Prüfung der Einwände reduzierte die ESTV in Bezug auf die Verwaltungsrats honorare (Fr. 4'216.--) und hinsichtlich eines vorerst als nicht begründet angesehenen Zahlungseinganges (Fr. 6'531.--) die Mehrwertsteuerforderung und stellte am 5. April 2001 die Gutschriftsanzeigen (GS) Nr. ... und Nr. ... über diese beiden Beträge aus.

C.- Mit Entscheid (im Sinne von Art. 51 MWSTV) vom 5. April 2001 bestätigte die ESTV sowohl die Mehrwertsteuerpflicht von X ab dem 1. Januar 1995 als auch die Mehrwertsteuerforderung im Betrag von Fr. 487'247.-- (Fr. 497'994.-- ./ Fr. 4'216.-- ./ Fr. 6'531.--) nebst Verzugszins. Am 18. Mai 2001 erhob die seinerzeitige Vertreterin (F. AG) für den Unternehmer fristgerecht Einsprache, beantragte die kostenpflichtige Aufhebung des Entscheides und die Festsetzung des geschuldeten Mehrwertsteuerbetrages auf Fr. 219'678.10. Zur Begründung führte sie insbesondere aus, dass es sich bei einem Teil der besteuerten Honorareinnahmen lediglich um eine Weiterleitung von Honoraren der G. AG an die Einzelunternehmen H., I. und J. gehandelt habe; diese Honorare seien von den Einzelunternehmern gegenüber den Steuerbehörden bereits nachdeklariert worden. Bei einer weiteren Position habe es sich um reine Finanztransaktionen, insbesondere die Rückvergütung einer Bevorschussung, gehandelt. Auch die Besteuerung unter den Titeln "Zurverfügungstellung von Fahrzeugen und Infrastruktur" sowie "Nicht berechnete Arbeitsleistungen" seien zurückzunehmen, da X. keine Leistungen für die C. AG erbracht habe; dies mit Ausnahme der von ihm als Verwaltungsrat ausgeübten Aktivitäten. Da der Unternehmer sämtliche erbrachten Leistungen nachdeklariert habe, sei eine Schätzung für angeblich weitere unverbuchte Erlöse durch die ESTV nicht gerechtfertigt.

Am 26. November 2002 ersuchte X. die ESTV um seine Löschung im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen, da er seine Einzelfirma per 31. Dezember 2001 aufgegeben habe. Die Verwaltung nahm die Löschung per 30. Juni 2002 vor.

D.- Im Einspracheentscheid vom 6. September 2004 erkannte die ESTV wie folgt:

- "1. X. ist zu Recht per 1. Januar 1995 in das Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen worden.
2. Die Einsprache wird im Umfang von Fr. 34'619.95 gutgeheissen, im Übrigen jedoch abgewiesen.
3. Die Eidg. Steuerverwaltung hat von X. für die Steuerperioden 1. Quartal 1995 bis 2. Quartal 2000 (Zeit vom 1. Januar 1995 bis 30. Juni 2000) zu Recht nachgefordert: Fr. 452'627.05 Mehrwertsteuer zuzüglich Verzugszins seit 30. August 1998 (mittlerer Verfall).
4. Es werden keine Verfahrenskosten erhoben, und es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet."

Zur Begründung führte die ESTV insbesondere aus, die Geschäftsbücher von X. hätten mehrere gravierende Mängel aufgewiesen, insbesondere sei nur eine unvollständige Buchhaltung vorgelegt worden. Der Unternehmer habe lediglich für eine Liegenschaft eine Buchhaltung mit den dazugehörigen Aufwand- und Ertragskonti geführt; die übrigen mehrwertsteuerlich relevanten Aktivitäten seien von ihm nicht erfasst worden. Es seien weder Kassa- noch Bankbücher bzw. -konti geführt worden. Auch weitere chronologische Aufzeichnungen seien nicht vorhanden gewesen und die erbrachten Leistungen seien zu einem Grossteil nicht fakturiert

worden. Daher habe die Verwaltung die Mehrwertsteuer auf den ermittelten und nicht gebuchten Honoraren, Verwaltungsratshonoraren, Spesenvergütungen, Management-Fees sowie auf den festgestellten, unverbuchten Einnahmen, deren Herkunft nicht begründet werden konnte, erhoben. Ebenfalls habe die ESTV die von ihm gegenüber der C. AG erbrachten unverbuchten Dienstleistungen ermittelt; deren Wert errechne sich einerseits mittels einer Kostenberechnung für die vom Unternehmer zur Verfügung gestellten Infrastruktureinrichtungen und Fahrzeuge bzw. andererseits mit Hilfe einer Schätzung für die gegenüber dieser Gesellschaft erbrachten Arbeitsleistungen. Für die weiteren unerfasst gebliebenen Umsätze habe die Verwaltung für die Jahre 1995 bis 1999 je Fr. 500'000.-- (inkl. MWST) angesetzt, für das erste Halbjahr 2000 Fr. 250'000.-- (inkl. MWST).

Der Einwand von X., bei den ihm belasteten Honorareinnahmen von Fr. 75'000.-- betreffend 1996 und Fr. 230'400.-- bezüglich 1997 habe es sich nicht um zu versteuernde Entgelte, sondern um weitergeleitete Geldbeträge gehandelt, werde von der ESTV verworfen. Der Unternehmer habe am 27. September 2000 an die offene Mehrwertsteuerforderung einen Teilbetrag von Fr. 200'000.-- geleistet. Da dieser Betrag ziffernmässig nicht eindeutig einer bestimmten Position der Nachbelastungen zugeordnet werden können und auch seitens des Unternehmers in einem Begleitschreiben keine Widmung geäussert worden sei, habe die Verwaltung die geleistete Teilzahlung den einzelnen Ziffern der EA im Verhältnis des jeweils belasteten Mehrwertsteuerbetrags zugeordnet. Die ESTV halte weiterhin an der proportionalen Besteuerung der Verwaltungsratshonorare fest. Hinsichtlich der Mehrwertsteuerforderung auf den nicht verbuchten Spesenvergütungen bleibe X. unklar; da er in der Einsprache keine Ausführungen zu diesem Punkt gemacht habe, werde an der Besteuerung festgehalten. Betreffend die Einnahme vom 6. Oktober 1995 von Fr. 50'000.-- erachte die ESTV die vorgebrachte Begründung als plausibel und anerkenne, dass es sich dabei um eine nicht steuerbare Finanztransaktion gehandelt habe; die Mehrwertsteuerforderung reduziere sich um den Betrag von Fr. 3'051.65. Auch die Gutschrift des Betrages von Fr. 20'000.-- vom 28. Juli 1995 durch die Kantonalbank M. im Zusammenhang mit einer Schadenersatzforderung werde als nicht steuerbar bewertet; die Mehrwertsteuerforderung reduziere sich deswegen um Fr. 1'220.65. Die ESTV anerkenne jedoch nicht die vom Unternehmer vorgebrachte Begründung für den Eingang vom 12. Juli 1995 über den Betrag von Fr. 45'000.--; diesbezüglich werde an der Besteuerung festgehalten. Eine weitere Reduktion des geschuldeten Mehrwertsteuerbetrages um Fr. 291.60 sei deshalb angezeigt, weil X. einem anderen Unternehmen einen Vorschuss geleistet habe, der zurückbezahlt worden sei. Die von ihm für die C. AG erbrachten Arbeitsleistungen würden durch die ESTV neu bewertet, sodass sich in diesem Punkt die Mehrwertsteuerschuld um Fr. 25'280.15 (Fr. 45'341.65 ./ Fr. 20'061.50) reduziere. Bezüglich der Zurverfügungstellung von Fahrzeugen und Infrastruktur durch den Unternehmer zu Gunsten der C. AG halte die Verwaltung jedoch an der grundsätzlichen Besteuerung der Abgeltung für diese Leistungen fest; eine Neuberechnung des geschuldeten Mehrwertsteuerbetrages ergebe jedoch eine Herabsetzung von Fr. 4'775.90. Schliesslich halte die ESTV an der Schätzung für nicht festgestellte unverbuchte Umsätze fest. X. habe wegen des Fehlens einer ordnungsgemäss geführten Buchhaltung die Möglichkeit von unentdeckten Erlösen nicht widerlegen können, allerdings sei die Höhe des geforderten Mehrwertsteuerbetrages zu reduzieren; für die Jahre 1995 und 1996

verbleibe ein unverbuchter Umsatz von Fr. 859'690.--, die Schätzung für das Jahr 1999 (Fr. 1'165'467.--) sowie das erste Halbjahr 2000 (Fr. 582'733.--) bleibe beinahe unverändert. Der Saldo der Korrekturen zu Gunsten von X. belaufe sich auf total Fr. 34'619.95, sodass noch eine Summe von Fr. 452'627.05 (nebst Verzugszins) an zu Recht eingeforderter Mehrwertsteuer verbleibe; daran sei die erwähnte Teilzahlung von Fr. 200'000.-- anzurechnen.

E.- Mit Eingabe seiner damaligen Vertreterin (K. AG) vom 8. Oktober 2004 lässt X. (Beschwerdeführer) gegen den Einspracheentscheid vom 6. September 2004 Beschwerde an die Eidgenössische Steuerrekurskommission (SRK) erheben. Er stellt folgende Anträge:

- "1. Der Einspracheentscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 6. September 2004 sei aufzuheben und die vom Beschwerdeführer für die in den Zeitraum vom 1. Januar 1995 bis 30. Juni 2000 fallenden Steuerperioden zu entrichtende Mehrwertsteuer sei auf CHF 237'221.20 festzusetzen (zuzüglich Verzugszins seit dem 30. August 1998 bis zum Zeitpunkt der Zahlung).
2. Die Kosten des vorliegenden Verfahrens seien auf die Staatskasse zu nehmen bzw. der Beschwerdegegnerin aufzuerlegen.
3. Dem Beschwerdeführer sei eine angemessene Entschädigung zuzusprechen."

Zur Begründung bringt er insbesondere vor, die ESTV habe den Sachverhalt unvollständig bzw. unrichtig festgestellt. Aufgrund einer Selbstanzeige der Betroffenen und einer entsprechenden Meldung des Kantonalen Steueramtes B. an die ESTV sei dem Beschwerdeführer eine amtliche Kontrolle angekündigt worden. Der Beschwerdeführer sei Alleinaktionär und einziger Verwaltungsrat der C. AG gewesen. Im Spätherbst 1995 habe sich der Beschwerdeführer mit den übrigen Aktionären der späteren D. AG auf eine Zusammenarbeit im Bereich Sanierung von Altwohnungen sowie den Verkauf von Stockwerkeigentum geeinigt. Jeder Partner sollte bei den einzelnen Projekten auf eigenes Risiko arbeiten und zu branchenüblichen Konditionen entschädigt werden, dies unabhängig vom Ausmass der Beteiligung an der gemeinsamen Gesellschaft. Es sei vorgesehen gewesen, dass die D. AG die Liegenschaften erwerben, umbauen und als Stockwerkeigentum im unteren Preissegment wieder verkaufen sollte. Die Honorare der Verkaufsanstrengungen sollten an die L. AG (gegründet 8. Februar 1996) fliessen, an welcher die übrigen Partner mit Ausnahme des Beschwerdeführers beteiligt gewesen seien. Die Geschäfte hätten sich innerhalb kürzester Zeit sehr gut entwickelt, sodass jährlich über 100 Wohnungen, im Spitzenjahr 1999 sogar über 200 Wohnungen, umgebaut bzw. verkauft worden seien. Die personellen Engpässe des Generalunternehmers (G. AG) seien von den Einzelunternehmern I., J. und H. teilweise gegen entsprechende Entschädigung ausgeglichen worden. Auf Anraten eines Treuhänders sei ein Teil dieser Entschädigungen auf ausländische Gesellschaften übertragen worden, dies in der Annahme, dass erst bei der Rückführung dieser Erträge aus dem Ausland in die Schweiz Steuern anfallen würden. Die derartigen Gelder seien zum Teil auf nicht deklarierten Bankkonti bzw. in Off-Shore Gesellschaften parkiert worden. Anlässlich einer Revision seien die Geschäftspartner auf ihr möglicherweise widerrechtliches Verhalten aufmerksam gemacht worden; die Herren I., H. und J. hätten am 14. März 2000 eine Selbstanzeige erstattet bzw. den Steuerbehörden rektifizierte Steuererklärungen eingereicht. Die Nachdeklaration des Beschwerdeführers sei

anlässlich der Sitzung vom 11. August 2000 den Vertretern verschiedener Steuerbehörden (auch der ESTV) übergeben worden. Die Unterlagen seien von der Revisionsfirma derart aufbereitet worden, dass sämtliche Bankkonti mit den dazugehörigen Belegen aufgelistet gewesen seien. Auch ohne Buchhaltung könne davon ausgegangen werden, dass die deklarierten Beträge der Jahre 1996 bis 1998 vollständig seien, weil sie einerseits durch Bankeingänge verifiziert und andererseits durch eine davon unabhängige Bestätigung von der G. AG, auch erhärtet seien. Diese Unterlagen hätten der ESTV zur Verfügung gestanden. Da die eingereichten Unterlagen absolut vollständig gewesen seien, könne nicht davon ausgegangen werden, dass der Beschwerdeführer weitere unverbuchte Umsätze getätigt habe.

Bei den Honorareinnahmen (Fr. 75'000.-- betreffend 1996 und Fr. 230'400.-- bezüglich 1997) habe es sich um reine Zahlungsflüsse gehandelt, die keinen Leistungsaustausch zwischen dem Beschwerdeführer und den Herren I., H. oder J. darstellen; diese würden nicht der Mehrwertsteuer unterliegen. Die seinerzeitige EA sei vom Beschwerdeführer nicht anerkannt worden, vielmehr habe er mit der Eingabe vom 18. Mai 2001 Einsprache gegen die Nachforderung erhoben und den von ihm anerkannten Mehrwertsteuerbetrag mit maximal Fr. 241'750.15 angegeben. Die Zahlung vom 27. September 2000 sei deutlich unter diesem Betrag gelegen, sodass es sich nur um eine Teilzahlung handeln könne. Da der Beschwerdeführer die Position Verwaltungsrats honorare rechtswirksam angefochten habe, werde in diesem Punkt die Herabsetzung des verbliebenen Mehrwertsteuerbetrages auf Fr. 3'000.-- beantragt. Im Zeitraum 1995 bis 30. Juni 2000 habe der Beschwerdeführer gleichzeitig mehrere Funktionen ausgeübt. Einerseits sei er Inhaber der Einzelfirma "X. Immobilien" und andererseits als Mitglied des Verwaltungsrates der C. AG tätig gewesen. Die weiteren Leistungen, die der Beschwerdeführer ausserhalb seiner Verwaltungsrats Tätigkeit für die C. AG erbracht habe, seien aufgrund eines Arbeitsvertrages erbracht worden. Aus diesem Grund könne kein mehrwertsteuerlicher Leistungsaustausch zwischen dem Beschwerdeführer und der C. AG vorliegen. Der Beschwerdeführer sei Arbeitnehmer seiner eigenen Aktiengesellschaft gewesen, das Fehlen eines schriftlichen Arbeitsvertrages habe die Entstehung eines Arbeitsverhältnisses nicht verhindert. Der Verzicht des Beschwerdeführers auf die Entrichtung eines angemessenen Lohnes liege in der Tatsache begründet, dass er zugleich (einziger) Inhaber der C. AG gewesen sei; als Arbeitnehmer sei er zu diesem Verzicht berechtigt gewesen und ein Mindestlohn müsse an ihn nicht ausgerichtet werden. Seine Tätigkeit habe in der Vermittlung von Kontakten aus seinem privaten Umfeld bezüglich potenzieller Verkäufer von Liegenschaften bzw. in der Fällung des Entscheides über den Kauf oder Nichtkauf von Objekten bestanden; intensive zeitliche Bemühungen seien damit nicht verbunden gewesen. Wenn die ESTV weiterhin an der Besteuerung dieser Position festhalte, sei jedenfalls der herangezogene Erfahrungswert von 35 % zur Bestimmung des Anteils des produktiven Lohns am Total der Honorare und Provisionen zu hoch ausgefallen; die Vermittlung einiger weniger Liegenschaften pro Jahr rechtfertige höchstens die Schätzung der erbrachten Arbeitsleistung im Umfang von maximal 10 %. Da der Beschwerdeführer im Rahmen eines Arbeitsverhältnisses für die C. AG tätig gewesen sei, habe ihm diese Gesellschaft ein Geschäftsfahrzeug und die Infrastruktur zur Verfügung gestellt; ein Leistungsaustausch zwischen der C. AG und der Einzelfirma "X. Immobilien" liege daher nicht vor. Der Beschwerdeführer habe einen sehr grossen Aufwand in Bezug auf die nachdeklarierten

Beträge betrieben, sodass die Verwaltung vollständige Unterlagen erhalten habe und nicht mehr davon ausgehen könne, im Kontrollzeitraum seien von ihm noch weitere nicht deklarierte Erlöse erzielt worden. Auch die kantonalen Behörden hätten diese Unterlagen anerkannt (z. B. für Grundstücksgewinnsteuererklärungen, direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer); die Schätzung der ESTV bezüglich weiterer nicht deklarerter Umsätze beruhe auf unhaltbaren Grundlagen.

F.- In der Vernehmlassung vom 16. Dezember 2004 beantragt die ESTV, die Beschwerde im Umfang von Fr. 190'939.85 gutzuheissen, wobei die Kosten überwiegend dem Beschwerdeführer aufzuerlegen seien.

Zur Begründung führt die Verwaltung insbesondere aus, Anlass für die Kontrolle sei nicht die Selbstanzeige des Beschwerdeführers, sondern das Ergebnis der Kontrolle bei der L. AG für Wohneigentum gewesen, mit der er enge wirtschaftliche Beziehungen unterhalten habe. Nach erneuter Prüfung der vom Mehrwertsteuerpflichtigen vorgebrachten Argumente und Unterlagen erachte es die ESTV als plausibel, dass die Transaktion der von ihm weiter geleiteten Beträge in der vorgebrachten Art und Weise erfolgt und nicht steuerbar sei; die Mehrwertsteuerforderung sei daher in diesem Punkt um Fr. 12'536.15 herabzusetzen. In Bezug auf die Verwaltungsrats honorare (verbliebene Mehrwertsteuerbelastung von Fr. 3'000.--) habe der Beschwerdeführer deren Besteuerung nicht zum frühestmöglichen Zeitpunkt rechtswirksam angefochten; ausserdem habe er den Teilbetrag von Fr. 200'000.-- nicht unter Vorbehalt bezahlt, sodass das Begehren in diesem Punkt abzuweisen sei. Die ESTV erachte das Vorbringen, wonach der Beschwerdeführer Arbeitnehmer der C. AG gewesen sei, als unglaubwürdig; dieses sei durch die vorgelegten Geschäftsunterlagen nicht belegt. Die Verwaltung gehe daher grundsätzlich weiter von einem steuerbaren Leistungsaustausch zwischen dem Mehrwertsteuerpflichtigen und der C. AG aus. Da die ESTV annehme, dass die erzielten steuerbaren Erlöse dieser Gesellschaft mehrheitlich aus Vermittlungsprovisionen bestanden hätten, sei sie zu Gunsten des Beschwerdeführers bereit, lediglich jenen Erfahrungswert anzuwenden, welchen sie gestützt auf Kontrollen im Bereich der Liegenschaftsvermittlung ermittelt habe. Der Anteil des produktiven Lohnes sei deshalb auf 28 % zu senken, sodass die Mehrwertsteuerforderung in diesem Punkt um den Betrag von Fr. 4'012.35 herabzusetzen sei. Hinsichtlich der Besteuerung der Kosten der ihm von der C. AG zur Verfügung gestellten Fahrzeuge und Infrastruktur sei daher auch weiterhin von einem steuerbaren Leistungsaustausch auszugehen. Der bezüglich dieser Position geschuldete Mehrwertsteuerbetrag könne nicht reduziert werden, für eine Neubeurteilung der Fahrzeug- und Infrastrukturbenützung habe der Beschwerdeführer keine Beweise beigebracht. Bezüglich der unverbuchten Erlöse nehme die ESTV eine Korrektur der Schätzung vor, die Verwaltung stufe es als wenig wahrscheinlich ein, dass der Mehrwertsteuerpflichtige 1999 und im 1. Halbjahr 2000 sonstige unentdeckt gebliebene steuerbare Umsätze erzielt habe. Dies unter anderem deshalb, weil er auch in einem bedeutenden Umfang für die C. AG tätig gewesen sei. Hinsichtlich der Jahre 1995 und 1996 erweise sich eine Schätzung für weitere unverbuchte Umsätze als nicht mehr erforderlich, da es als plausibel erscheine, dass die Grössenordnung der für diese beiden Jahre nachbesteuerten Umsätze den tatsächlich erzielten steuerbaren Erlösen entspreche. Da sich die Buchführung des Beschwerdeführers für den Kontrollzeitraum weiterhin

als unverändert mangelhaft erwiesen habe, sei die grundsätzliche Berechtigung der ESTV zur Vornahme einer Schätzung weiterhin gegeben, jedoch sei - unter Berücksichtigung der angeführten Einschränkungen - die Mehrwertsteuerforderung in diesem Punkt um Fr. 174'391.35 zu verringern. Zusammenfassend sei die Mehrwertsteuerforderung um Fr. 190'939.85 zu reduzieren. Die Kosten des Beschwerdeverfahrens vor der SRK seien überwiegend dem Beschwerdeführer aufzuerlegen.

G.- Mit Schreiben vom 8. Mai 2006 zeigte die A. AG der SRK unter Hinweis auf die Vollmacht vom 6. Januar 2006 die Übernahme der Vertretung des Beschwerdeführers an. Die K. AG gab am 10. Mai 2006 der SRK die Niederlegung des Mandats bekannt.

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 Beschwerdeführer 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 (seinerzeitigen) Vertreterin des Beschwerdeführers offensichtlich am 8. September 2004 zugestellt worden. Die am 8. 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. 3'000.-- ist fristgerecht bezahlt worden. Auf die form- und fristgerecht (Art. 50 ff. VwVG) eingereichte Beschwerde ist mithin einzutreten. Das Verfahren bestimmt sich nach dem VwVG (Art. 71a Abs. 2 VwVG), soweit nicht spezialgesetzliche Normen des Steuerrechts anzuwenden sind.

b) Gemäss Art. 8 Abs. 1 der Übergangsbestimmungen der alten Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874, in Kraft bis zum 31. Dezember 1999 (aÜB-BV, aSR 101) bzw. Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 der (neuen) Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV; SR 101) erlässt der Bundesrat die Ausführungsbestimmungen bis zum Inkrafttreten eines Mehrwertsteuergesetzes. Aufgrund dessen erliess der Bundesrat die Mehrwertsteuerverordnung. Am 2. September 1999 beschloss die Bundesversammlung das Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (MWSTG; SR 641.20). 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 aufge-

hobenen Bestimmungen, unter Vorbehalt von Art. 94 MWSTG, weiterhin auf alle während deren Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar. Vorliegend kommt Art. 94 MWSTG nicht zur Anwendung. Die hier in Frage stehende Steuerforderung betrifft Umsätze, welche in den Jahren 1995 bis 2000 getätigt worden sind. Somit finden die Bestimmungen der Mehrwertsteuerverordnung auf den vorliegend zu beurteilenden Sachverhalt weiterhin Anwendung.

c) Die SRK kann den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. 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 S. 244 ff. 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 grundsätzlich, 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, B 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 (vgl. Dieter Metzger, Handbuch der Warenumsatzsteuer, Muri/Bern 1983, S. 87 f. Rz. 153, betreffend die frühere Warenumsatzsteuer). Das Handeln wird grundsätzlich demjenigen mehrwertsteuerlich zugerechnet, der nach aussen, gegenüber Dritten in eigenem Namen auftritt (Entscheidung 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. Entscheidung 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 Umsätze 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. Entscheidung 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. Entscheidung der SRK vom 3. Dezember 1998, veröffentlicht in VPB 63/1999 Nr. 76 S. 709 ff.; Entscheidung 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 zum 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, B 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).

e) 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. 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 Ermessens-

veranlagung 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).

f) 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 (Entscheid der SRK vom 27. April 2006 in Sachen L. [SRK 2004-073] E. 2f).

g) Was die Frage der Nichtschuld betrifft, so wird in Lehre und Rechtsprechung zwischen der vorbehaltlosen Bezahlung und der Bezahlung unter Vorbehalt unterschieden. In der Doktrin ist anerkannt, dass die vorbehaltlose Bezahlung einer gemäss der seinerzeit geltenden Verwaltungspraxis geschuldeten Steuer einer Rückerstattung entgegensteht (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 2. Juni 2003 in Sachen F. [2A.320/2002 und 2A.326/2002], E. 3.4.2 in fine, mit weiteren Hinweisen).

3.- a) Im vorliegenden Fall hat die ESTV den Beschwerdeführer aufgrund der von ihm erzielten - ursprünglich nicht deklarierten - Umsätze rückwirkend in das Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen. Die grundsätzlich gegebene Mehrwertsteuerpflicht und der sich daraus ergebende Eintrag in das Register werden vom Unternehmer denn auch nicht mehr bestritten.

b) Die vom Beschwerdeführer geführten geschäftlichen Aufzeichnungen weisen zahlreiche gravierende Mängel auf und sind lückenhaft, lediglich für eine einzige Liegenschaft konnte er anlässlich der Kontrolle eine Buchhaltung mit den dazugehörigen Aufwand- und Ertragskonti vorweisen. Seine übrigen mehrwertsteuerlich relevanten Aktivitäten hat er nicht erfasst. Es wurden beispielsweise weder Kassa- noch Bankbücher bzw. -konti geführt. Auch weitere chronologische Aufzeichnungen waren nicht vorhanden und die erbrachten Leistungen sind zu einem grossen Teil gar nicht fakturiert worden.

Die Verstösse gegen die formellen Buchhaltungsvorschriften, die der Beschwerdeführer zu verantworten hat, sind derart gravierend, dass die materielle Richtigkeit der "Buchhaltungsergebnisse" von der ESTV berechtigterweise als nicht gegeben angesehen wurde. Es ist daher offensichtlich, dass die Verwaltung unter diesen Umständen dazu berechtigt und verpflichtet war, die nur äusserst rudimentär geführten Aufzeichnungen des Unternehmers abzulehnen und die von ihm erzielten Umsätze im Wege einer Schätzung zu ermitteln.

c) Nach der Einreichung der Vernehmlassung durch die ESTV und der damit verbundenen Rücknahme bzw. Modifikation von Aufrechnungen sind noch folgende Positionen umstritten:

aa) Der Beschwerdeführer erhebt den Einwand, die ausserhalb der Verwaltungsrats-tätigkeit für die von ihm kontrollierte C. AG erbrachten Leistungen seien im Rahmen eines Arbeitsvertrages erbracht worden. Dieses behauptete Arbeitsverhältnis wird von ihm jedoch nicht belegt. Auch wenn es zutreffend ist, dass kein schriftlicher Arbeitsvertrag zwischen einer Arbeitgeberin und einem Arbeitgeber abgeschlossen werden muss, so hinterlässt ein Arbeitsverhältnis dennoch "aktenmässige Spuren". Zum Nachweis des behaupteten Arbeitsverhältnisses hätte der Beschwerdeführer beispielsweise die ihn als Arbeitnehmer betreffenden AHV-Abrechnungen der C. AG gegenüber der Ausgleichskasse vorlegen können. Auch hätte der von ihm erzielte - selbst geringfügige - Verdienst einen Niederschlag in seiner Steuererklärung zu den direkten Steuern finden müssen. Derartige Unterlagen hat der Beschwerdeführer jedoch nicht vorgelegt, sodass die Verwaltung berechtigterweise davon ausgehen konnte, dass das behauptete Arbeitsverhältnis nicht vorgelegen hat. Dazu kommt, dass die C. AG im fraglichen Zeitraum unbestrittenermassen über kein eigenes Personal verfügt hat.

Die ESTV ist zutreffend von einem steuerbaren Leistungsaustausch zwischen dem Beschwerdeführer und der C. AG ausgegangen und die von ihm dagegen erhobenen Einwendungen sind daher abzuweisen.

bb) Bei der Bemessung der vom Beschwerdeführer für die C. AG erbrachten Leistungen hat die ESTV in der Vernehmlassung den Anteil des produktiven Lohnes von ursprünglich 35 % auf 28 % gesenkt und den geforderten Mehrwertsteuerbetrag entsprechend reduziert. Der Mehrwertsteuerpflichtige konnte nachweisen, dass er seine Tätigkeit für dieses Unternehmen ausschliesslich im Bereich der Liegenschaftsvermittlung erbracht hat. Für derartige Tätigkeiten hat die Verwaltung eine Schätzungsmethode (Festsetzung eines Anteils für den produktiven Lohn) entwickelt, die sich als tauglich erwiesen hat. Diese Methode kommt den wirklichen Gegebenheiten jener Branche, in der der Beschwerdeführer tätig ist, möglichst nahe, da die Verwaltung dabei auf umfangreiches Datenmaterial aus zahlreichen Kontrollen zurückgreifen kann. Ebenfalls hat die ESTV auf die individuellen Verhältnisse des vom Unternehmer geführten Betriebes Rücksicht genommen. Der in Ansatz gebrachte Prozentsatz (28 % für den Immobilienbereich) entspricht einem Mittelwert aus zahlreichen Kontrollen in diesem Sektor. Die von der ESTV in der Vernehmlassung vorgenommene Neuberechnung des vom Beschwerdeführer aufgrund des Leistungsaustausches geschuldeten Mehrwertsteuerbetrages ist daher nicht zu beanstanden.

Nicht zu beanstanden ist ebenfalls das Festhalten der ESTV an der Besteuerung der Kosten für die dem Beschwerdeführer von der C. AG zur Verfügung gestellten Einrichtungen (Infrastruktur und Geschäftsfahrzeuge). Auch in diesem Punkt liegt ein steuerbarer Leistungsaustausch vor. Die Berechnung der Höhe des geforderten Betrages durch die Verwaltung gibt ebenso wenig Anlass zu Beanstandungen. Es erscheint plausibel, dass der Be-

schwerdeführer die Infrastruktur bzw. die Geschäftsfahrzeuge zu je 50 % für die C. AG bzw. für seine Einzelfirma verwendet hat. Der Mehrwertsteuerpflichtige hätte es selbst in der Hand gehabt, durch ordnungsgemäss geführte Geschäftsbücher einen anderen Verteilungsschlüssel nachzuweisen; das Fehlen einschlägiger geschäftlicher Aufzeichnungen hat er sich selbst zuzuschreiben und andere Beweise hat er nicht beigebracht. Die vom Beschwerdeführer diesbezüglich erhobenen Einwendungen sind daher abzuweisen.

cc) Die ESTV hat in der Vernehmlassung eine Korrektur zu Gunsten des Beschwerdeführers bezüglich unverbuchter Erlöse vorgenommen und den geltend gemachten Mehrwertsteuerbetrag reduziert. Für die Jahre 1995 und 1996 sowie das Jahr 1999 und das erste Halbjahr 2000 hat die Verwaltung zur Gänze auf eine Nachbelastung verzichtet, da in jenen Jahren der Beschwerdeführer mit sehr grosser Wahrscheinlichkeit keine zusätzlichen unverbuchten Einkünfte erzielt haben dürfte. Da seine Geschäftsbücher - wie bereits erwähnt - als grob mangelhaft zu bezeichnen sind, bleibt jedoch der Verwaltung weiterhin Raum für eine Schätzung unverbuchter Erlöse für den restlichen Zeitraum der kontrollierten Periode. Die ESTV muss aufgrund dieser Umstände (z. B. nicht vorhandenes Kassabuch) davon ausgehen, dass die Vollständigkeit der erzielten Erlöse nicht gewährleistet ist; die Überprüfung der Vollständigkeit von Bareinnahmen ist unter diesen Umständen praktisch unmöglich. Gerade im Immobilien- und Baubereich werden erfahrungsgemäss immer wieder Transaktionen - teilweise in beträchtlicher Höhe - vorgenommen, bei denen die Bezahlung in bar erfolgt. Daher liegen die Voraussetzungen für die Besteuerung von unverbuchten Erlösen durch die Verwaltung weiterhin vor.

Sind die Voraussetzungen einer Ermessenstaxation erfüllt, obliegt es dem Mehrwertsteuerpflichtigen, den Beweis für die Unrichtigkeit der Schätzung 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 Rekurskommission 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.

Der Beschwerdeführer hat sich in seiner Beschwerde an die SRK nicht vollständig mit dem fraglichen Zeitraum auseinandergesetzt. Er behauptet zwar, er habe alle von ihm vorgenommenen Transaktionen der Verwaltung gegenüber offen gelegt, doch hat er seine Angaben jeweils erst auf hartnäckiges Nachfragen der ESTV sukzessive ergänzt. Anzumerken ist zwar, dass eine Schätzung naturgemäss immer gewisse Fehlerquellen bzw. Unschärfen aufweist, doch wäre es Aufgabe des Beschwerdeführers als Mehrwertsteuerpflichtiger gewesen, durch ordnungsgemäss geführte vollständige Aufzeichnungen von vornherein Klarheit über sämtliche von ihm 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. Daher ist an den von der ESTV mittels Schätzung ermittelten unverbuchten Erlösen des Beschwerdeführers festzuhalten, wobei die SRK die bei der Ermessenstaxation von der Verwaltung zu beachtenden materiellrechtlichen Grundsätze als eingehalten ansieht.

Auch die weiteren Einwendungen des Beschwerdeführers in diesem Punkt 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 müsse. Er stellt sich auf den Standpunkt, die Verwaltung habe von "seinen Zahlen" auszugehen. Wie bereits mehrfach ausgeführt, wiesen die Geschäftsbücher des Beschwerdeführers diverse gravierende Mängel auf. Die tatsächlich erzielten Einnahmen lassen sich nicht mehr exakt feststellen, sodass die Verwaltung zum Mittel der Schätzung greifen musste. Es ist Sache des Mehrwertsteuerpflichtigen, steuermindernde Tatsachen zu beweisen; in diesem Fall den Umstand, dass seine geschäftlichen Einnahmen nicht die Summe gemäss Schätzung der ESTV erreicht haben. Insgesamt 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 Richtigkeit und Vollständigkeit seiner Nachdeklaration bzw. die behauptete Unzuverlässigkeit der Schätzung der Verwaltung zu argumentieren.

Der Beschwerdeführer bringt noch vor, die kantonale Steuerverwaltung habe die von ihm eingereichten Abschlüsse und Steuererklärungen auf der Basis "seiner Zahlen" jeweils akzeptiert. Er macht sinngemäss geltend, die ESTV müsse ebenfalls von jenen tieferen Werten bei der Ermessenstaxation für die Mehrwertsteuer ausgehen; dieser Einwand vermag jedoch nicht zu überzeugen. Bei einer Schätzung bezüglich der indirekten Steuern durch die ESTV ist die Veranlagung zu den direkten Steuern durch die kantonalen Steuerbehörden nicht bindend (vgl. ASA 68 S. 660; 42 S. 407). Für das vorliegende Beschwerdeverfahren ist daher von den von der Verwaltung durch Schätzung ermittelten Zahlen auszugehen. Dass die Umsatzschätzung der ESTV bezüglich Mehrwertsteuer auf plausiblen Annahmen beruht bzw. nicht zu beanstanden ist, wurde bereits ausgeführt.

dd) Die ESTV macht bezüglich der Besteuerung von Verwaltungsratshonoraren geltend, deren Bestreitung sei durch den Beschwerdeführer verspätet vorgenommen worden. Auf die EA vom 12. September 2000 habe der Mehrwertsteuerpflichtige am 27. September 2000 eine Teilzahlung von Fr. 200'000.-- geleistet, ohne dabei irgendeinen Vorbehalt anzubringen bzw. eine Zuordnung dieses Betrages zu einzelnen Positionen der EA zu erklären; die von ihm bezahlte Summe habe denn auch ziffernmässig keiner einzelnen Position der EA entsprochen, sodass dieser Betrag nicht habe "identifiziert" werden können. Erst mit Schreiben vom 27. Dezember 2000 habe der Beschwerdeführer eine qualifizierte Bestreitung dieser Position vorgenommen. Die Verwaltung habe in der Zwischenzeit bereits diese Teilzahlung den einzelnen Ziffern der EA zugeordnet.

Es ist zutreffend, dass zwischen der Teilzahlung und der qualifizierten Bestreitung durch die seinerzeitige Vertreterin des Beschwerdeführers eine Frist von drei Monaten vergangen ist.

Wie die ESTV jedoch in der Vernehmlassung (Seite 6, Bst. b, erster Absatz, 6. Zeile) ausführt, wurde dem Beschwerdeführer eine Fristerstreckung bis Ende 2000 für die Einreichung seiner Stellungnahme zur EA eingeräumt. Unter diesen Umständen ist es zulässig, dass der Beschwerdeführer mit seinen Einwendungen zur EA bzw. mit seinen Ausführungen zu der von ihm geleisteten Teilzahlung bis zum Ende der von der Verwaltung eingeräumten Frist zuwartet. In der Eingabe vom 27. Dezember 2000 hat er die Frage der Besteuerung der Verwaltungsrats-honorare denn auch behandelt, insbesondere die Höhe des von der ESTV unter dieser Position geltend gemachten Betrages bestritten. In weiterer Folge hat er in der Einsprache vom 18. Mai 2001 seinen Standpunkt wiederholt.

ee) Deshalb rechtfertigt es sich, die Sache zur vollständigen Feststellung des Sachverhalts und insbesondere zur Neuberechnung der Aufteilung der Teilzahlung von Fr. 200'000.-- auf die einzelnen Positionen der EA an die ESTV zurückzuweisen. Im Rahmen des neuen Einspracheentscheides hat die Verwaltung auch die in der Vernehmlassung vom 16. Dezember 2004 gemachten Zugeständnisse - gemäss dem von ihr gestellten Antrag auf teilweise Gutheissung im Umfang von Fr. 190'939.85 - zu berücksichtigen.

4.- Aufgrund der vorstehenden Erwägungen ist die Beschwerde im Sinne der Erwägungen teilweise gutzuheissen, der angefochtene Einspracheentscheid vom 6. September 2004 aufzuheben und die Rechtssache zu neuer Beurteilung an die ESTV zurückzuweisen. Da der Beschwerdeführer mit seinem Verhalten - insbesondere durch die nur ungenügende Führung der Geschäftsbücher - das vorliegende Verfahren verursacht hat und er auch nur zu einem Teil mit seinen Anträgen im Beschwerdeverfahren durchgedrungen ist, rechtfertigt es sich, ihm die Verfahrenskosten von Fr. 3'000.-- (Spruch- und Schreibgebühren) im Umfang von Fr. 2'000.-- aufzuerlegen. Die Beschwerdeinstanz hat im Dispositiv den Kostenvorschuss (Fr. 3'000.--) mit den Verfahrenskosten (Fr. 2'000.--) zu verrechnen und einen allfälligen Überschuss (Fr. 1'000.--) nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Entscheides 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]). Der ESTV sind keine Verfahrenskosten aufzuerlegen.

Dem vertretenen Beschwerdeführer ist eine Parteientschädigung von Fr. 2'000.-- zu Lasten der ESTV auszurichten (vgl. Art. 64 Abs. 1 und 2 VwVG; Art. 8 Abs. 1 bis 6 VwKV).

Aus diesen Gründen hat die Eidgenössische Steuerrekurskommission nach Art. 23 Abs. 1 der Verordnung über Organisation und Verfahren eidgenössischer Rekurs- und Schiedskommissionen vom 3. Februar 1993 (VRSK; SR 173.31) auf dem Zirkulationsweg

erkannt:

- 1.- Die Beschwerde von X. vom 8. Oktober 2004 wird teilweise gutgeheissen. Der Einspracheentscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 6. September 2004 wird aufgehoben und die Rechtssache wird zu neuer Beurteilung im Sinne der Erwägungen und unter Berücksichtigung der Korrektur gemäss Antrag und Begründung der Vernehmlassung vom 16. Dezember 2004 (Herabsetzung des nachgeforderten Mehrwertsteuerbetrages um Fr. 190'939.85) an die Eidgenössische Steuerverwaltung zurückgewiesen.
- 2.- Die Verfahrenskosten für das Beschwerdeverfahren vor der Eidgenössischen Steuerrekurskommission werden mit Fr. 3'000.-- (Spruch- und Schreibgebühren) bestimmt, X. im Betrage von Fr. 2'000.-- auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 3'000.-- in diesem Teilbetrag verrechnet. Der Überschuss von Fr. 1'000.-- wird nach Eintritt der Rechtskraft dieses Entscheides an X. zurückerstattet.
- 3.- Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat X. eine reduzierte Parteientschädigung von Fr. 2'000.-- auszurichten.
- 4.- Der Eidgenössischen Steuerverwaltung werden keine Verfahrenskosten auferlegt.
- 5.- 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