



SRK 2003-025

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

Entscheid vom 12. September 2005

in Sachen

X, Beschwerdeführer, vertreten durch ...

gegen

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

betreffend

Warenumsatzsteuer (WUST);
Erstellung und Vermietung von Festhallen und Festhalleneinrichtungen
1. Quartal 1990 - 4. Quartal 1994

Sachverhalt:

A.- X betrieb eine Sägerei in der Rechtsform einer Einzelfirma. Im Laufe des Jahres 1987 gab er die Sägereitätigkeit (weitgehend) auf und wandte sich der Vermietung von Festhallen (Festzelten) und Festhalleneinrichtungen zu. Am 25. Juni 1993 stellte die Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Warenumsatzsteuer (heute: Hauptabteilung Mehrwertsteuer; im Folgenden: ESTV), X einen Fragebogen zu, um abzuklären, ob er die Voraussetzungen der Steuerpflicht als Grossist unter dem Recht der Warenumsatzsteuer erfülle.

Nachdem das ausgefüllte Erhebungsformular am 11. August 1993 bei ihr eingegangen war, verlangte die ESTV mit Schreiben vom 26. August 1993 ergänzende Auskünfte. Die Vertreterin von X teilte der Verwaltung mit Schreiben vom 18. November 1993 mit, dass dieser "nur mit Vorbehalten steuerpflichtig" sei; die Vermietung von Zelten sei als Dienstleistung zu betrachten. Die werkvertraglichen Arbeiten würden nur ca. 12 bis 13 % der Gesamteinnahmen ausmachen; für Montage-, Bereitstellungs- und Demontearbeiten stünden betriebsfremde Arbeiter zur Verfügung, weshalb ihr Mandant vor Ort nur "einen bis zwei" Mitarbeiter zu stellen habe. In einem weiteren Schreiben vom 16. Dezember 1993 an die ESTV wurden die werkvertraglichen Umsätze von X für die Geschäftsjahre 1987 bis 1992 ausgehend von den bezahlten Bruttolöhnen dieser Jahre und unter Vornahme eines Gemeinkosten- und Gewinnzuschlages berechnet. Zusätzlich wurden der ESTV mehrere Jahresabschlüsse eingereicht.

Die ESTV teilte X am 20. Januar 1994 mit, dass er die Voraussetzungen der Warenumsatzsteuerpflicht als Grossist seit dem 1. Januar 1990 erfülle und deshalb auf diesen Zeitpunkt in das von ihr gemäss Art. Art 8 Abs. 1 Bst. a und Art 9 Abs. 1 Bst. b des Bundesratsbeschlusses über die Warenumsatzsteuer vom 29. Juli 1941 (WUB; SR 641.20 a. F.) im Register der Warenumsatzsteuerpflichtigen eingetragen werde. Gleichzeitig stellte sie ihm Abrechnungsfomulare und die Grossistenbescheinigung zu. Seine Vertreterin bestritt im Rahmen des nachfolgenden Schriftwechsels die Warenumsatzsteuerpflicht ihres Mandanten, während die ESTV an ihrer Auffassung festhielt. Zwecks Unterbrechung der Verjährungsfrist forderte die Verwaltung mit Schreiben vom 11. Dezember 1995 die Warenumsatzsteuer bei X förmlich ein.

B.- Am 21. November 1996 erliess die ESTV einen Entscheid im Sinne von Art. 5 WUB, mit welchem sie X dazu verpflichtete, ihr für die Steuerperioden 1. Quartal 1990 bis 4. Quartal 1994 (Zeitraum vom 1. Januar 1990 bis zum 31. Dezember 1994) den Betrag von Fr. 301'000.-- Warenumsatzsteuer (provisorische Steuerforderung) zuzüglich Verzugszins seit 30. April 1993 (mittlerer Verfall) zu bezahlen. Zur Begründung ihres Entscheids führte die ESTV im Wesentlichen an, nach ihrer Praxis, welche auch auf Festhallen und Festhalleneinrichtungen Anwendung finde, gelte die Erstellung eines Fahrnisgegenstandes oder einer Fahrnisbaute durch einen Grossisten für einen Dritten zum vorübergehenden Gebrauch als Ablieferung einer werkvertraglich hergestellten Ware.

Gegen den Entscheid vom 21. November 1996 liess X mit Eingabe seiner Vertreterin vom 23. Dezember 1996 bei der ESTV Einsprache erheben, mit den Anträgen, der angefochtene Entscheid sei aufzuheben und es sei auf die Besteuerung der Mieteinnahmen zu verzichten, da keine Warenlieferungen im Sinne des WUB vorliegen würden. Eventualiter sei die Warenumsatzsteuerschuld für die fraglichen Abrechnungsperioden auf Fr. 30'000.-- zu reduzieren.

Mit Statuten vom 13. März 2001 wurde die Festhallen B. AG mit Sitz in C gegründet. Der Zweck der Gesellschaft besteht in der Vermietung von Zelten jeglicher Grösse,

einschliesslich deren Aufstellung und Abbau für Ausstellungen, private und öffentliche Anlässe, Vermietung der dazugehörenden Infrastrukturen sowie An- und Verkauf von Zelten; Beteiligungen; Erwerb, Halten und Veräusserung von Grundstücken; Ausübung aller kommerziellen, finanziellen und anderen Tätigkeiten. Gemäss Sacheinlage- und Sachübernahmevertrag vom 13. März 2001 und Bilanz per 1. Januar 2001 übernimmt die Gesellschaft von X seine bisherige, im Handelsregister nicht eingetragene Einzelfirma X, Zeltverleih.

C.- Mit Einspracheentscheid vom 17. Mai 2001 hiess die ESTV die Einsprache teilweise gut. Sie hielt daran fest, dass X zu Recht auf den 1. Januar 1990 in das Register der Warenumsatzsteuerpflichtigen eingetragen worden sei und setzte die von diesem für die Steuerperioden 1. Quartal 1990 bis 4. Quartal 1994 geschuldete Warenumsatzsteuer um Fr. 103'787.-- auf Fr. 197'213.-- Warenumsatzsteuer (zuzüglich Verzugszins) herab. Gestützt auf ein Urteil des Bundesgerichts vom 11. November 1977 (veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 48 S. 199 ff.) qualifizierte sie die Positionen mit der Bezeichnung "Erlöse-Zelte" in den Jahresrechnungen zu 75 % als steuerbare Leistungen. Die Positionen mit den Bezeichnungen "Erlöse-Garnituren" und "Erlöse-Ofen" behandelte sie als (steuerfreie) Erlöse aus Mietverträgen, die Positionen "Erlöse-Sägerei" und "Erlöse-sonstige" dagegen als steuerbare Umsätze.

D.- Mit Eingabe seiner Vertreterin vom 15. Juni 2001 erhob X gegen den Einspracheentscheid vom 17. Mai 2001 Beschwerde an die Eidgenössische Steuerrekurskommission (SRK) und beantragte dessen kostenpflichtige Aufhebung; eventualiter sei die Warenumsatzsteuerschuld auf Fr. 30'000.-- herabzusetzen. Zur Begründung dieser Rechtsbegehren wurde von ihm insbesondere vorgebracht, die fragliche Tätigkeit bestehe nicht in der individuellen Konstruktion von Festhallen bzw. Festhalleneinrichtungen. Im Wesentlichen liege vielmehr eine Vermietung von Fahrnisbauten (Festzelten) vor, welche der Warenumsatzsteuer nicht unterstellt sei. X habe für die Montage und Demontage nur jeweils einen Richtmeister eingesetzt; der Mieter stelle mehr als 90 % der erforderlichen Arbeitskräfte und überwache diese auch selbst. Deshalb betrage der durchschnittliche Personalaufwand im 5-Jahresvergleich lediglich etwa 13,5 %. Die Zusammensetzung des Gegenstandes sei als der Vermietung untergeordnete Dienstleistung zu betrachten. Sollte sich die Auffassung durchsetzen, es handle sich um eine Kombination von Miet- und Werkvertrag, so wären die entsprechenden Geschäftsvorgänge im Verhältnis des Gewichtes der beiden Elemente aufzuspalten. Wenn der Personalaufwand der Geschäftsjahre 1989/90 bis 1994 zusammengerechnet und um einen angemessenen Verwaltungsanteil von 20 % vermindert würde, ergäbe sich diesfalls eine Belastung des werkvertraglichen Anteils mit Warenumsatzsteuer von Fr. 30'000.-- (gemäss Eventualantrag). Die von der ESTV angewendete Pauschallösung, wonach grundsätzlich ein werkvertraglicher Anteil von 75 % und ein mietvertraglicher Anteil von 25 % anzunehmen sei (vgl. Wegleitung 1992 für Grossisten [Wegleitung] Rz. 393 Bst. c, 2. Lemma), werde offensichtlich der Situation von X nicht gerecht.

Die ESTV beantragte in ihrer Vernehmlassung vom 6. September 2001, die Beschwerde sei vollumfänglich und kostenpflichtig abzuweisen. Zur Begründung dieses Antrages brachte sie im Wesentlichen dieselben Argumente vor, welche sie bereits ihrem Einspracheentscheid zugrundegelegt hatte.

E.- Mit Entscheid vom 10. April 2002 hiess die SRK die Beschwerde im Sinne der Erwägungen teilweise gut, hob den angefochtenen Einspracheentscheid auf und wies die Rechtsache zu neuer Beurteilung an die ESTV zurück. Zur Begründung ihres Entscheides hielt die SRK im Wesentlichen fest, im Falle von X komme der Überlassung von Material für eine bestimmte Zeit eine wesentliche Bedeutung zu. Die von ihm abgeschlossenen Verträge würden sich nicht in der werkvertraglichen Errichtung der Fahrnisbauten erschöpfen, sondern sie müssten als Kombination von werkvertraglichen Lieferungen und Miete betrachtet werden, wobei das mietvertragliche Element nicht als untergeordnete Nebenleistung zur werkvertraglichen Komponente qualifiziert werden könne. Für die Steuerberechnung müsse die Tätigkeit von X somit aufgeteilt werden in werkvertragliche Lieferungen einerseits und mietvertragliche Leistungsanteile andererseits. Das Material für die Fahrnisbauten habe er steuerbelastet zu beziehen bzw. (bei steuerfreiem Bezug) im Eigenverbrauch zu versteuern, wobei die Eigenverbrauchssteuer auf dem Material nur einmal zu erheben sei. Für die Bestimmung der Anteile der werkvertraglichen Leistungselemente könne aber zweifellos nicht einfach auf die von X vorgenommene Berechnung dieses Anteils am Gesamtumsatz abgestellt werden, da seine Aufgliederung nicht unter Berücksichtigung warenaumsatzsteuerrechtlicher Gesichtspunkte vorgenommen worden sei. Der geschuldete Warenumsatzsteuerbetrag müsse daher neu berechnet werden, wobei auch weitere Abklärungen und gegebenenfalls in Teilbereichen Schätzungen oder Umlagen erforderlich sein dürften. Daher rechtfertige es sich, die Rechtssache zu neuem Entscheid an die Vorinstanz zurückzuweisen. Im Rahmen der Neuberechnung des geschuldeten Warenumsatzsteuerbetrages sei durch die ESTV auch zu berücksichtigen, dass X die von ihm verwendeten Anlagebestandteile steuerbelastet zu beziehen habe.

F.- Mit Schreiben vom 4. Juni 2002 teilte die ESTV der Vertreterin von X mit, im Sinne einer verstärkten Gewichtung der Vermietungs-Komponente der Leistungen gemäss den Ausführungen der SRK (sowie in Berücksichtigung der Tatsache, dass die verwendeten Anlagebestandteile steuerbelastet zu beziehen waren), erwäge sie, die "Erlöse-Zelte" als lediglich zu 50 % steuerbar zu betrachten. Der für die in Frage stehenden Perioden geschuldete Warenumsatzsteuerbetrag würde sich demnach auf Fr. 133'308.-- (nebst Verzugszins seit dem 30. April 1993) reduzieren. Sollte sie mit einer solchen Neuurteilung nicht einverstanden sein, stehe es ihr offen, eine andere Warenumsatzsteuerschuld des Warenumsatzsteuerpflichtigen für den betroffenen Zeitraum anhand detaillierter Unterlagen und Belege nachzuweisen und eine entsprechende Berechnung vorzulegen.

Innert erstreckter Frist nahm die Vertreterin von X mit Eingabe vom 27. September 2002 Stellung zum Schreiben der ESTV vom 4. Juni 2002. Sie hielt dafür, der Erledigungsvorschlag

der Verwaltung, insbesondere die pauschale Berücksichtigung der steuerbelastet bezogenen Anlagebestandteile werde der effektiven Warenumsatzsteuerbelastung von X nicht gerecht. Sie habe sich daher die Mühe gemacht, drei Varianten zur Berechnung des geschuldeten Warenumsatzsteuerbetrages auszuarbeiten und - als Beilagen 1 bis 3 - vorzulegen. Bei der Variante 1 habe sie an ihre ursprüngliche Berechnung angeknüpft und die Kalkulation gemäss Entscheid der SRK ergänzt, indem auch Abschreibungen, der übrige Betriebsaufwand sowie ein Risiko- und Gewinnzuschlag berücksichtigt worden seien. Nach Abzug der steuerbelastet bezogenen Anlagebestandteile verbleibe eine Warenumsatzsteuerschuld von Fr. 0.--. Bei den Varianten 2 und 3 seien die Jahresrechnungen 1989/90 bis 1994 detailliert aufgeschlüsselt und der Berechnung der Warenumsatzsteuer werkvertragliche Anteile von 50 % (Variante 2) bzw. 60 % (Variante 3) zugrunde gelegt worden. Nach Abzug der steuerbelastet bezogenen Anlagebestandteile verbleibe eine Warenumsatzsteuerschuld von Fr. 14'224.-- (Variante 2) bzw. Fr. 39'787.-- (Variante 3). Ausschlaggebend für die massiven Differenzen zwischen ihrer Berechnung und derjenigen der ESTV sei nach ihrem Dafürhalten die unterschiedliche Berücksichtigung der steuerbelastet bezogenen Anlagebestandteile.

G.- Mit Einspracheentscheid vom 11. Dezember 2002 hiess die ESTV die Einsprache vom 23. Dezember 1996 teilweise, im Umfang von Fr. 167'692.--, gut und setzte die von X für die Steuerperioden 1. Quartal 1990 bis 4. Quartal 1994 geschuldete Warenumsatzsteuer auf Fr. 133'308.-- zuzüglich Verzugszins seit 30. April 1993 fest. Zur Begründung dieses Entscheides hielt die Verwaltung im Wesentlichen fest, sie könne nicht auf die von der Vertreterin des Warenumsatzsteuerpflichtigen eingereichten Berechnungsvarianten der Warenumsatzsteuerschuld abstellen. Bei Variante 1 wäre zusätzlich noch der Eigenlohn des Unternehmers zu berücksichtigen. Der vom verbuchten Personalaufwand vorgenommene Abzug von 20 % (betreffend "Handling/Führen etc.") erscheine nicht plausibel, da insbesondere die "Führen" als Kostenfaktor der werkvertraglichen Leistungen anzusehen seien. Auch erscheine der angewendete Abschreibungssatz von 4 % als unverhältnismässig tief. Zudem werde von einem Gewinn- und Risikozuschlag von lediglich 10 % der Kosten ausgegangen, obwohl sich die tatsächlich erzielten Betriebsgewinne auf 25 % bis 40 % des Betriebsertrages belaufen würden (wobei eine Verbuchung des Eigenlohns des Unternehmers zu einer Reduktion der ausgewiesenen Betriebsgewinne führen würde). Bei den Varianten 2 und 3 seien die Umsätze gemäss der Position "Erlöse-sonstige" als steuerfrei betrachtet worden, obwohl nie ein entsprechender Nachweis erbracht worden sei. Bei allen drei Varianten werde zudem eine angeblich aufgrund des steuerbelasteten Bezugs der Anlagebestandteile entrichtete Warenumsatzsteuer in der Höhe von Fr. 117'202.-- in Abzug gebracht. Ein steuerentlasteter Bezug sei jedoch im System der Warenumsatzsteuer nur für Waren für den Wiederverkauf und für Werkstoffe für die gewerbmässige Herstellung, nicht jedoch für Betriebseinrichtungen vorgesehen gewesen. Die SRK habe denn auch hinsichtlich des für die Fahrnisbauten eingesetzten Materials eindeutig festgehalten, dass dieses steuerbelastet bezogen bzw. bei steuerfreiem Bezug im Eigenverbrauch versteuert werden müsse. Die Feststellung der SRK, wonach im Rahmen der Neuberechnung des geschuldeten Warenumsatzsteuerbetrages auch zu berücksichtigen sei, dass X die von ihm verwendeten Anlagebestandteile steuerbelastet zu beziehen gehabt habe, dürfe nicht dahingehend interpretiert

werden, dass die beim Bezug dieser Bestandteile eventuell entrichtete Warenumsatzsteuer von der Warenumsatzsteuerschuld in Abzug gebracht werden könnte. Die ESTV qualifiziere jedoch - in Übereinstimmung mit der eingereichten Berechnungsvariante 3 - die Position "Erlöse-Zelte" im Sinne einer stärkeren Gewichtung der Vermietungskomponente dieser Leistungen als lediglich zu 60 % steuerbare Umsätze. Im Sinne der Berücksichtigung der Tatsache, dass X die von ihm verwendeten Anlagebestandteile steuerbelastet zu beziehen hatte, sei diese Quote (60 %) zudem um 10 % auf 50 % zu reduzieren. Die Positionen "Erlöse-Garnituren" und "Erlöse-Ofen" seien als (steuerfreie) Erlöse aus reinen Mietverträgen, die Positionen "Erlöse-Sägerei" und "Erlöse-sonstige" demgegenüber als (vollumfänglich) steuerbare Umsätze zu qualifizieren.

H.- Mit Eingabe vom 23. Januar 2003 erhebt X (Beschwerdeführer) gegen den Einspracheentscheid vom 11. Dezember 2002 Beschwerde an die SRK mit den Anträgen, der geschuldete Warenumsatzsteuerbetrag sei auf Fr. 35'496.--, eventuell auf maximal Fr. 70'264.-- festzusetzen. Zur Begründung dieser Begehren wird im Wesentlichen ausgeführt, in teilweiser Berücksichtigung der gegen die vorgeschlagenen Berechnungsvarianten erhobenen Einwendungen der ESTV seien die Berechnungsvarianten 1 und 2 überarbeitet worden. Bei der Variante 1 sei der Abzug für "Handling/Führen" auf 10 % reduziert, der kalkulatorische Abschreibungssatz auf 40 % (8 % pro Jahr) erhöht und der Risiko- und Gewinnzuschlag auf 30 % erhöht worden. Im höheren Risiko- und Gewinnzuschlag sei auch ein Unternehmerlohn von Fr. 100'000.-- berücksichtigt. Diese Variante ergebe neu einen geschuldeten Warenumsatzsteuerbetrag von Fr. 70'264.-- und entspreche dem Eventualantrag. Bei der Variante 2 würden die "Erlöse-sonstige" nun als steuerbare Leistungen betrachtet und die Debitorenveränderungen nicht mehr berücksichtigt. Diese Variante ergebe neu einen geschuldeten Warenumsatzsteuerbetrag von Fr. 35'496.-- und entspreche dem Hauptantrag. Anschliessend habe der Beschwerdeführer die steuerbelastet bezogenen Bestandteile auf die Wiederverkaufswaren und Werkstoffe beschränkt. Dies betreffe im Besonderen das für die Fahrnisbauten eingesetzte Material. Es handle sich demnach um Bezüge, die mit den Positionen "Erlöse-Garnituren", "Erlöse-Ofen" und "Erlöse-Zelte" zusammenhängen. Ausschlaggebend für die immer noch massiven Differenzen zwischen der pauschalen Berechnung der ESTV und derjenigen des Beschwerdeführers sei die unterschiedliche Berücksichtigung der steuerbelastet bezogenen Anlagebestandteile. Der Beschwerdeführer habe einen grossen Teil der Warenumsatzsteuer mit den steuerbelastet bezogenen Anlagebestandteilen bereits bezahlt, weshalb die pauschale Berücksichtigung durch die ESTV der effektiven Steuerbelastung keinesfalls gerecht werde. Mit der blossen Reduktion der bisherigen Pauschale und der Feststellung der ESTV, mit der von ihr vorgenommenen Qualifikation der Umsätze sei dem steuerbelasteten Bezug der verwendeten Anlagebestandteile genügend Rechnung getragen worden, habe die Verwaltung die Vorgaben der SRK nicht erfüllt. Dabei könne es nicht sein Bewenden haben, die Warenumsatzsteuerforderung sei wesentlich herabzusetzen.

Auf entsprechende Aufforderung durch die SRK hin verbesserte die Vertreterin des Beschwerdeführers mit Eingabe vom 7. Februar 2003 ihre Beschwerde. Sie reichte einerseits eine Vertretungsvollmacht sowie beglaubigte Handelsregisterauszüge der "Festhallen B. AG" (als

Rechtsnachfolgerin der früheren Einzelunternehmung "X") und von sich selber nach. Andererseits führte sie näher aus, weshalb die von der ESTV vorgenommene Umsatzschätzung ihrer Ansicht nach nicht den tatsächlichen Verhältnissen entspreche. Sie hielt insbesondere fest, wenn X per 1. Januar 1990 in das Register der Warenumsatzsteuerpflichtigen einzutragen sei, wäre er als WUST-Grossist bis 31. Dezember 1994 berechtigt gewesen, bestimmte Anlagebestandteile, insbesondere Waren für den Wiederverkauf und Werkstoffe, gegen Grossistenerklärung steuerfrei zu beziehen, was ihm als Nichtgrossist aber nicht möglich gewesen sei. Deshalb müssten die steuerbelastet bezogenen Waren und Werkstoffe vollumfänglich von der Warenumsatzsteuer entlastet werden. Der entsprechende Warenumsatzsteuerbetrag von Fr. 97'811.-- sei derart massiv, dass eine lediglich pauschale Berücksichtigung zu einem völlig verfälschten Ergebnis führe.

In Ihrer Vernehmlassung vom 11. März 2003 beantragt die ESTV, die Beschwerde sei - unter Kostenfolge - vollumfänglich abzuweisen. Sie hält im Wesentlichen dafür, dass sie, im Gegensatz zu X, welcher offenbar davon ausgehe, die Warenumsatzsteuer auf dem Bezug von Anlagebestandteilen vollumfänglich von ihrer Steuerschuld in Abzug bringen zu können, der Auffassung sei, die von der SRK verlangte Berücksichtigung des steuerbelasteten Bezugs der Anlagebestandteile habe im Rahmen der Gewichtung der werkvertraglichen bzw. mietvertraglichen Komponenten zu erfolgen. Von vornherein jeglicher warenumsatzsteuerrechtlicher Grundlage entbehre die verlangte Steuerentlastung des Bezugs von Waren, die der Erzielung reiner Mieterträge (Positionen "Erlöse-Ofen" bzw. "Erlöse-Garnituren") dienen. Die korrigierte Steuerberechnung gemäss "Variante 1" beruhe nach wie vor auf einem unverhältnismässig tiefen Abschreibungssatz. Auch werde der Eigenlohn (des Unternehmers) als im Gewinn- und Risikozuschlag bereits enthalten betrachtet. Die Verwaltung habe dem Beschwerdeführer vorgängig Gelegenheit gegeben, eine andere (als die gemäss Schreiben vom 4. Juni 2002 errechnete) Warenumsatzsteuerschuld nachzuweisen. Ein solcher Nachweis habe jedoch nicht erbracht werden können, woran auch die nun eingereichten "stichprobenweisen Rechnungsbelege" nichts ändern würden. Die Berechtigung zu einem Steuerabzug in der Höhe von Fr. 97'811.-- müsste jedoch - als steuermindernde Tatsache - lückenlos nachgewiesen werden können. An der Berechnung der Warenumsatzsteuerschuld gemäss Einspracheentscheid vom 11. Dezember 2002 sei daher festzuhalten.

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

Erwägungen:

1.- Auf dem Gebiet der Warenumsatzsteuer unterliegen Einspracheentscheide der ESTV, die nach dem 1. Januar 1994 ergangen sind, der Beschwerde an die SRK (vgl. den revidierten Art. 6 Abs. 3 WUB, AS 1992 320, in Verbindung mit Art. 2 Abs. 1 und Art. 3 Abs. 1 der Ver-

ordnung über die vollständige Inkraftsetzung der Änderung des Bundesgesetzes über die Organisation der Bundesrechtspflege vom 3. Februar 1993, AS 1993 877 f.). Die SRK ist somit zur Behandlung der Beschwerde zuständig (vgl. auch Art. 71a Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 [VwVG; SR 172.021]). Das Verfahren vor der SRK bestimmt sich gemäss Art. 71a Abs. 2 VwVG grundsätzlich nach diesem Gesetz. Nach Art. 49 VwVG kann mit der Beschwerde die Verletzung von Bundesrecht, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens (Bst. a), die unrichtige bzw. unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Bst. b) sowie die Unangemessenheit des angefochtenen Entscheides gerügt werden (Bst. c) gerügt werden.

b) Der angefochtene Einspracheentscheid vom 11. Dezember 2002 ist der Vertreterin des Beschwerdeführers frühestens am 12. Dezember 2002 zugestellt worden. Die Beschwerde vom 23. Januar 2003 ist damit - unter Berücksichtigung des Fristenstillstandes vom 18. Dezember bis und mit 1. Januar (Art. 22a Bst. c VwVG) - rechtzeitig erfolgt (Art. 21 Abs. 1 VwVG). Der vom Beschwerdeführer gestützt auf Art. 63 Abs. 4 VwVG (in der Fassung gemäss Änderung vom 18. März 1994, veröffentlicht in AS 1994 1637) einverlangte Kostenvorschuss von Fr. 2'200.-- ist fristgerecht bezahlt worden. Auf die form- und fristgerecht (Art. 50 ff. VwVG) eingereichte Beschwerde ist daher einzutreten.

c) Der Warenumsatzsteuerbeschluss ist durch Art. 82 der Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 (MWSTV; aSR 641.201) aufgehoben worden. Nach Art. 83 Abs. 1 MWSTV bleiben allerdings die aufgehobenen Bestimmungen sowie die darauf gestützt erlassenen Vorschriften unter Vorbehalt von Art. 84 MWSTV weiterhin auf alle während deren Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar.

Gemäss Art. 8 der Übergangsbestimmungen der bis zum 31. Dezember 1999 in Kraft befindlichen (alten) Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874 (aBV) bzw. Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 der (neuen) Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV; SR 101) war der Bundesrat gehalten, die Ausführungsbestimmungen betreffend die Mehrwertsteuer bis zum Inkrafttreten eines Bundesgesetzes zu erlassen. Aufgrund dessen erliess der Bundesrat die Mehrwertsteuerverordnung. Am 2. September 1999 beschloss die Bundesversammlung das Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (MWSTG; SR 641.20). Das Mehrwertsteuergesetz ist am 1. Januar 2001 in Kraft getreten (Beschluss des Bundesrates vom 29. März 2000; AS 2000 1346), woraus folgt, dass die Mehrwertsteuerverordnung aufgehoben wurde. Indessen bleiben nach Art. 93 Abs. 1 MWSTG die aufgehobenen Bestimmungen, unter Vorbehalt von Art. 94 MWSTG, weiterhin auf alle während deren Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und Rechtsverhältnisse anwendbar.

Die hier in Frage stehende Warenumsatzsteuerforderung betrifft Umsätze, welche in den Jahren 1990 bis 1994 getätigt worden sind. Somit findet das Warenumsatzsteuerrecht auf den vorliegend zu beurteilenden Sachverhalt weiterhin Anwendung.

d) Die Bestimmungen des Warenumsatzsteuerbeschlusses binden die SRK in gleicher Weise wie ein Bundesgesetz (vgl. BGE 123 II 452 E. 11; 123 II 30 ff. E. 7; Dieter Metzger, Handbuch der Warenumsatzsteuer, Muri/Bern 1983, S. 32 Rz. 19, mit Hinweisen auf die Rechtsprechung). Demgegenüber stellen die von der ESTV herausgegebenen, der Praxisfestlegung dienenden Wegleitungen, Zirkulare usw. als sogenannte Verwaltungsverordnungen nicht verbindliche Rechtssätze dar. Da sie nicht vom verfassungsmässigen Gesetzgeber stammen, sondern von einer Verwaltungsbehörde, können sie keine von der gesetzlichen Ordnung abweichenden Bestimmungen vorsehen. Die rechtsanwendenden Behörden haben sich an Verwaltungsverordnungen nur zu halten, soweit sie den richtig verstandenen Sinn des Gesetzes wiedergeben. Die in Verwaltungsverordnungen vorgenommene Auslegung des Gesetzes unterliegt demnach der richterlichen Nachprüfung (BGE 126 II 279 E. 4c; 123 II 30 E. 7; 121 II 478 E. 2b, je mit weiteren Hinweisen).

2.- Aus dem der SRK von der Vertreterin des Beschwerdeführers als Beilage zu ihrem Schreiben vom 7. Februar 2003 eingereichten Handelsregisterauszug betreffend die Festhallen B. AG ist ersichtlich, dass diese Gesellschaft anlässlich ihrer Gründung am 13./15. März 2001 im Rahmen einer Sacheinlage und Sachübernahme von X dessen bisherige, im Handelsregister nicht eingetragene Einzelfirma mit sämtlichen Aktiven und dem Fremdkapital übernommen hatte. In der Folge bezeichnete die SRK die Beschwerde im Betreff ihrer Schreiben an die Parteien als solche "in Sachen Festhallen B. AG, ..., als Rechtsnachfolgerin der Einzelfirma X". Auch die ESTV ging in ihrer Vernehmlassung vom 11. März 2003 davon aus, es handle sich um eine Verwaltungsbeschwerde der Festhallen B. AG, als Rechtsnachfolgerin der früheren Einzelfirma von X. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung fällt indessen bei der Warenumsatzsteuer eine Steuersukzession für die Übertragung der Aktiven und Passiven einer Einzelfirma auf eine juristische Person nicht in Betracht. In Art. 12 WUB ist die Frage der Steuersukzession für das Recht der Warenumsatzsteuer abschliessend geregelt: Eine eigentliche Steuernachfolge (Eintritt des Sukzessors in das Steuerrechtsverhältnis seines Vorgängers) ist nur für den Erbfall (Abs. 1) und für die Übertragung von Aktiven und Passiven einer juristischen Person auf eine andere juristische Person (Abs. 3) vorgesehen. Für den Fall der Liquidation einer Gesellschaft ist in Art. 12 Abs. 2 WUB eine vergleichbare Regelung getroffen worden (persönliche [Mit-]Haftung der Teilhaber und Liquidatoren). Dass für die Übernahme von Aktiven und Passiven einer Einzelfirma durch eine juristische Person keine Steuernachfolge vorgesehen ist, stellt nicht etwa eine Gesetzeslücke dar, kommt doch eine Steuernachfolge ihrer Natur nach nur dann in Betracht, wenn das Steuersubjekt vor Erfüllung seiner Verpflichtungen wegfällt. Bei einer natürlichen Person ist dies nicht bereits der Fall, wenn sie ihr Geschäft mit Aktiven und Passiven überträgt; deshalb führt erst ihr Tod zu einer Steuersukzession der Erben (ASA 45 S. 541 E. 1b, mit Hinweisen). Dass das Mehrwertsteuerrecht nun eine Steuersukzession generell vorsieht, wenn ein Unternehmen mit Aktiven und Passiven übernommen wird (Art. 23 Abs. 2 MWSTV; Art. 30 Abs. 2 MWSTG), vermag an der Rechtslage bei der Warenumsatzsteuer nichts zu ändern. Mangels Steuersukzession wäre die Festhallen B. AG denn auch nicht zur Beschwerde legitimiert und die ESTV könnte sich - gemäss den Regeln von Art. 12 WUB - beim Steuerbezug nicht an die Aktiengesellschaft halten, da diese mangels Steuersukzession nicht für die Erfüllung

der Warenumsatzsteuerforderung haftet. Daran würde auch nichts ändern, wenn sich die neue Gesellschaft gegenüber dem Einzelfirmeninhaber intern verpflichtet haben sollte, von diesem geschuldete Warenumsatzsteuerbeträge zu entrichten. Dies gilt jedenfalls, wenn - wie auch in casu - weder ersichtlich ist noch geltend gemacht wird, die ESTV habe einer (allfälligen) Schuldübernahme durch die Aktiengesellschaft zugestimmt (vgl. zum Ganzen das Urteil des Bundesgerichts vom 29. Mai 2000 in Sachen R. AG [2A.79/1999] E. 2b und 2c). Am vorliegenden Verfahren ist somit weiterhin X als Beschwerdeführer beteiligt und nur dieser haftet für die in Frage stehenden Warenumsatzsteuerbeträge, mangels Steuersukzession und mangels einer Bestimmung, welche die Befreiung des bisherigen Einzelfirmeninhabers von der Steuerschuld (allenfalls nach einer gewissen Zeit) vorsieht (vgl. Art. 30 Abs. 2 MWSTG).

3.- a) Der Warenumsatzsteuer unterliegen nach Art. 13 Abs. 1 Bst. a WUB die Lieferungen im Inland und der Eigenverbrauch von Waren durch Grossisten. Nach Art. 17 WUB gilt als Ware, was Gegenstand eines Fahrniskaufes (Art. 187 des Bundesgesetzes betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 30. März 1911 (Fünfter Teil: Obligationenrecht) [OR; SR 220]) oder eines Energielieferungsvertrages sein kann. Ausgenommen sind, solange sie als solche verwendet werden, Wertpapiere, Banknoten, Papiergeld, Geldsorten, Lotterielose und inländische amtliche Wertzeichen.

Eine Lieferung im Inland liegt vor, wenn der Abnehmer oder an dessen Stelle ein Dritter instand gesetzt wird, im eigenen Namen über eine Ware zu verfügen, die sich im Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht im Inlande befindet (Art. 15 Abs. 1 WUB). Als Warenlieferung gilt auch die Ablieferung der auf Grund eines Werkvertrages oder Auftrages hergestellten Ware (Art. 15 Abs. 2 WUB). Nach Art. 10 Abs. 2 Satz 1 WUB gilt als Hersteller, wer gewerbsmässig Waren oder Bauwerke selbst herstellt oder wer sie "im Lohn (aufgrund eines Dienstvertrages, Auftrags oder dergleichen)" herstellen lässt. Als Herstellung gilt jede Verarbeitung, Bearbeitung, Zusammensetzung, Instandstellung, Veredelung oder sonstige Umgestaltung (Art. 10 Abs. 2 Satz 2 WUB). Der Herstellungsbegriff im Warenumsatzsteuerrecht deckt sich vollständig mit demjenigen des Werkvertragsrechts (Art. 363 ff. OR) und umfasst neben der Neuanfertigung auch die Umgestaltung und die Reparatur (Metzger, a.a.O., S. 134 f. Rz. 293 ff.). Die Praxis hat den Begriff der Herstellung oder Instandstellung seit jeher weit verstanden und jede Veränderung einer beweglichen Sache als Herstellung qualifiziert, auch wenn keinerlei Material hinzugefügt wurde, wie etwa das Reinigen von Wäsche oder von Telefonapparaten, das Schärfen von Sägeblättern, das Zusammensetzen von Uhrwerken, das Abfüllen von Geschenkkartons mit Mustern und Prospekten und Ähnliches (vgl. ASA 62 S. 687 E. 2b; 60 S. 62 f. E. 3b; Heinz Keller, Die verfassungsrechtliche Lage der Warenumsatzsteuer, in ASA 50 S. 183; Metzger, a.a.O., S. 93 f. Rz. 168 f. mit weiteren Hinweisen). Nicht als Herstellung gilt das von einem Händler vorgenommene blosse Kennzeichnen, Umpacken oder Umfüllen von Waren (Art. 10 Abs. 1 WUB) oder das blosse Bereitmachen eines Gegenstandes zum Verkauf (Metzger, a.a.O., S. 94 Rz. 172; Entscheide des Bundesgerichts vom 27. November 2000 in Sachen C. AG [2A.586/1999] E. 6b und vom 9. August 1995 in Sachen K. AG [2A.347/1993] E. 2b). Als gewerbsmässig hergestellt sind Waren oder Bauwerke dann anzusehen, wenn der Geschäftsbetrieb

des Herstellers die Herstellung für fremde Rechnung, die Veräusserung, Vermietung oder Verpachtung solcher Waren oder Bauwerke zum Zwecke hat (Art. 10 Abs. 2 Satz 3 WUB). Der Begriff der Ablieferung entstammt ebenfalls dem Werkvertragsrecht: Abgeliefert ist ein Werk, wenn der Unternehmer es für den Besteller erkennbar als beendet bezeichnet (Metzger, a.a.O., S. 136 Rz. 299, mit Hinweis). Als Engroslieferung gilt die Lieferung von Waren für den Wiederverkauf oder als Werkstoff für die gewerbmässige Herstellung von Waren oder Bauwerken (Art. 15 Abs. 3 WUB). Als Detaillieferungen gelten alle Lieferungen, auf welche diese Voraussetzungen nicht zutreffen (Art. 19 Abs. 2 WUB).

Eigenverbrauch liegt unter anderem vor, wenn der Grossist Waren, die er gegen Abgabe seiner Grossistenerklärung (Art. 14 Abs. 1 Bst. a bzw. Art. 48 Bst. h WUB) oder als Grosshandelswaren (Art. 48 Bst. a WUB) bezogen oder eingeführt hat oder die er in seinem Geschäftsbetrieb gewerbmässig hergestellt hat (Art. 10 Abs. 2 WUB), anders verwendet als zum Wiederverkauf oder als Werkstoff für die gewerbmässige Herstellung von Waren oder Bauwerken (Art. 16 Abs. 1 Bst. a und b WUB). Die Herstellung von Waren für fremde Rechnung, für die Veräusserung, Vermietung oder Verpachtung gilt immer als gewerbmässig (so genannte originäre Gewerbmässigkeit; vgl. Metzger, a.a.O., S. 179 ff. Rz. 394 ff.).

b) (Subjektiv) warenumsatzsteuerpflichtig ist, wer als Grossist im Inland Waren liefert oder im Eigenverbrauch verwendet (Art. 8 Abs. 1 Bst. a WUB). Als Grossist gilt unter anderem der Hersteller, der jährlich im Inland für mehr als Fr. 35'000.-- Waren liefert oder im Eigenverbrauch verwendet, gleichgültig, ob es sich um selbst hergestellte oder um ohne weitere Verarbeitung oder Bearbeitung weiterveräusserte oder verwendete Waren handelt (Art. 9 Abs. 1 Bst. b WUB).

c) aa) Die Vermietung von Waren ist grundsätzlich keine Lieferung im Sinne des Warenumsatzsteuerrechts und sie wird daher nicht besteuert (Metzger, a.a.O., S. 43 Rz. 40). Umsatzsteuerrechtlich gilt der Vermieter als Konsument der Ware (Metzger, a.a.O., S. 294 Rz. 698, mit Hinweis auf die Rechtsprechung). Die Vermietung gilt als andere Verwendung von Waren im Sinne von Art. 16 Abs. 1 WUB, welche, wenn die übrigen Voraussetzungen erfüllt sind, den Steuertatbestand des Eigenverbrauchs auslöst (Metzger, a.a.O., S. 129 Rz. 278).

Werden aus Material, das Eigentum des Herstellers bleibt, Konstruktionen (wie zum Beispiel Estraden, Tribünen, Baugerüste, Sprungschancen, Messestände, Festhallen usw.) angefertigt, welche dem Besteller für eine gewisse Zeitspanne gegen Entgelt zum Gebrauch überlassen und in der Folge wieder in ihre einzelnen Teile zerlegt und vom Hersteller zurückgenommen werden, so kann je nach Ausgestaltung der Verträge werkvertragliche Ablieferung, Vermietung der ganzen Konstruktion oder ihrer einzelnen Teile oder aber eine Kombination von Vermietung und Werkvertrag angenommen werden. Um die warenumsatzsteuerliche Lage in solchen Fällen zu vereinfachen, legte die ESTV mit Wirkung ab 1. Januar 1974 fest, die Erstellung einer Fahrnisbaute oder eines Fahrnisgegenstandes für Dritte zum Gebrauch sei stets als Ablieferung einer werkvertraglich hergestellten Ware zu betrachten, ohne Rücksicht darauf, ob die einzelnen Teile Eigentum des Herstellers bleiben und ihm nach dem Abbruch wieder zurück-

zugeben sind, ob sie ins Eigentum des Auftraggebers übergehen oder ob dieser sie dem Hersteller zur Verfügung stellt. Der Hersteller dürfe andererseits alles Material, das dazu bestimmt ist, Bestandteil solcher Werke zu werden, als Werkstoff steuerfrei beziehen (vgl. den Entscheid der SRK vom 28. Oktober 1999 in Sachen V. [SRK 1998-098] E. 3b/aa; Metzger, a.a.O., S. 139 f. Rz. 305 f.).

bb) Das Bundesgericht hat indessen mit Urteil vom 11. November 1977 (veröffentlicht in ASA 48 S. 199 ff.) an seiner Betrachtungsweise festgehalten, wonach je nach den getroffenen Vereinbarungen die Herstellung und zeitweilige Überlassung von Fahrnisbauten aus Material, das im Eigentum des Herstellers bleibt, verschiedenen Vertragstypen zugeordnet werden kann. Im Einzelnen hat es dazu Folgendes ausgeführt:

Wird eine gebrauchsfertige Fahrnisbaute vom Eigentümer jeweils nach einem gleichbleibenden Plan aus den Bestandteilen zusammengesetzt und einem Dritten für eine gewisse Zeit überlassen, so steht die Überlassung der betreffenden Baute im Vordergrund, weshalb ein Mietvertrag vorliegt. Die von Fall zu Fall gleichbleibende Zusammensetzung der Baute erscheint dabei als untergeordnete Nebenleistung, welche im Mietvertrag aufgeht. Die Vermietung der Fahrnisbaute kann einen Eigenverbrauch nach Art. 16 Abs. 1 Bst. b WUB darstellen, wenn der Eigentümer die Bestandteile der Baute als Grossist steuerfrei bezogen hat und diese Baute als Ware gilt, die er in seinem Geschäftsbetrieb gewerbsmässig hergestellt hat. Zur Vermeidung einer wiederholten Besteuerung der Bestandteile wird indessen die Eigenverbrauchssteuer auf dem Material nur einmal erhoben, während sie alle anderen Kosten bei jedem Neuaufstellen trifft.

Bildet die individuelle Konstruktion der Fahrnisbaute, deren Bestandteile im Eigentum des Herstellers bleiben, nach den Anforderungen des Bestellers, dem sie für eine bestimmte Zeit zur Verfügung gestellt wird, den hauptsächlichsten Inhalt des Vertrages und ist die Überlassung des Materials daneben ohne Bedeutung, so liegt eine steuerbare Lieferung nach Art. 15 Abs. 2 WUB (Ablieferung auf Grund eines Werkvertrages) vor.

Möglich ist schliesslich auch die Überlassung einer aus eigenem Material erstellten Fahrnisbaute auf Grund einer Kombination von Miet- und Werkvertrag, wenn der betreffende Gegenstand zwar speziell nach den Anforderungen des Bestellers errichtet worden ist, die Überlassung der Sache für eine bestimmte Zeit aber ein wesentliches und nicht zu vernachlässigendes Element des Vertrages darstellt. Liegt eine solche Kombination von Vermietung und werkvertraglicher Lieferung vor, in der nicht ein Element von völlig untergeordneter Bedeutung ist, so kann sie in Bezug auf die Warenumsatzsteuer nicht einseitig nur der Miete oder nur dem Werkvertrag zugerechnet werden. Entsprechende Geschäftsvorgänge sind vielmehr warenumsatzsteuerrechtlich im Verhältnis des Gewichtes der beiden Elemente aufzuspalten (vgl. Entscheid der SRK vom 28. Oktober 1999 in Sachen V. [SRK 1998-098] E. 3b/bb).

d) Die Warenumsatzsteuer ist als Selbstveranlagungssteuer ausgestaltet (ASA 60 S. 435; 57 S. 293). Dies hat zur Folge, dass der Steuerpflichtige die volle und alleinige Verantwortung

für eine richtige und vollständige Versteuerung seiner Umsätze trägt (ASA 57 S. 293; Metzger, a.a.O., S. 51 Rz. 59). Es wird ihm mithin eine umfassende Mitwirkungs- und Sorgfaltspflicht in seiner Steuerveranlagung abverlangt (vgl. Bernhard Zingg, Beweis- und Untersuchungsprobleme bei der Warenumsatzsteuer, in ASA 35 S. 38; Wilhelm Wellauer, Warenumsatzsteuer, Basel 1959, S. 391 ff. Rz. 785 ff.). Die ESTV ist Kontroll- und Prüfungsinstanz und überprüft regelmässig, ob die Steuerpflichtigen ihre Obliegenheiten korrekt erfüllen (Art. 35 WUB; Metzger, a.a.O., S. 51 f. Rz. 60; vgl. auch Entscheid der SRK vom 27. August 1998 in Sachen B. AG [SRK 1997-103] E. 2b).

4.- a) Die SRK hat im Entscheid vom 10. April 2002 festgehalten, der individuellen Konstruktion der Fahrnisbauten (Festhallen, Festzelte, etc.) nach den Bedürfnissen der Kunden, welche der Beschwerdeführer den Organisatoren von Veranstaltungen zur Verfügung stellt, komme eine erhebliche Bedeutung zu. Die vom Beschwerdeführer erbrachten Leistungen würden daher jedenfalls ein starkes Werkvertrags-Element enthalten, das nicht als untergeordnete Nebenleistung zu einer allfälligen Mietkomponente qualifiziert werden könne (E. 3b und 3c). Andererseits komme zweifellos auch der Überlassung von Material für eine bestimmte Zeit eine wesentliche Bedeutung zu. Die vom Beschwerdeführer abgeschlossenen Verträge müssten als Kombination von werkvertraglichen Lieferungen und Mietverträgen betrachtet werden, wobei auch das mietvertragliche Element nicht als untergeordnete Nebenleistung zur werkvertraglichen Komponente qualifiziert werden könne (E. 4b). Für die Steuerberechnung müsse die Tätigkeit des Beschwerdeführers somit aufgeteilt werden in werkvertragliche Lieferungen einerseits und mietvertragliche Leistungsanteile andererseits. Das Material für die Fahrnisbauten habe der Beschwerdeführer steuerbelastet zu beziehen bzw. (bei steuerfreiem Bezug) im Eigenverbrauch zu versteuern, wobei die Eigenverbrauchssteuer auf dem Material nur einmal zu erheben sei (E. 4c/aa). Die ESTV hatte zwar im Einspracheentscheid vom 17. Mai 2001 eine entsprechende Ausscheidung vorgenommen und einen Anteil von 75 % als werkvertraglich und einen solchen von 25 % als mietvertraglich qualifiziert. Die SRK hat die seinerzeitige Beschwerde indessen mit Entscheid vom 10. April 2002 teilweise gutgeheissen, weil sie den mietvertraglichen Anteil als zu tief erachtete. Sie hat aber festgehalten, in Anbetracht der von ihm erzielten Umsätze und der Bedeutung seiner werkvertraglichen Lieferungen sei der Beschwerdeführer zweifelsfrei zu Recht auf den 1. Januar 1990 in das Grossistenregister eingetragen worden (E. 3c). Diese Feststellung ist für das vorliegende Verfahren verbindlich. Die grundsätzliche (subjektive) Steuerpflicht des Beschwerdeführers ab 1. Januar 1990 ist denn auch nicht mehr bestritten.

Im Weiteren hat die SRK im Entscheid vom 10. April 2002 erwogen, es könne zweifellos auch nicht einfach auf die vom Beschwerdeführer vorgeschlagene Berechnung des werkvertraglichen Anteils am Gesamtumsatz (gemäss Eventualantrag) abgestellt werden, auf Grund welcher sich ein geschuldeter Steuerbetrag in der Höhe von rund Fr. 30'000.-- ergeben hätte, da seine Aufgliederung nicht unter Berücksichtigung warenumsatzsteuerrechtlicher Gesichtspunkte vorgenommen worden sei. So habe er etwa Abschreibungen auf dem eingesetzten Material überhaupt nicht berücksichtigt und auch keinen Risiko- und Gewinnzuschlag einberechnet. Daher sei das vom Steuerpflichtigen errechnete Ergebnis auf jeden Fall unzutreffend und die SRK könne

dessen Berechnungsmethode nicht übernehmen (E. 4c/aa). Der geschuldete Warenumsatzsteuerbetrag müsse neu berechnet werden, wobei durch die ESTV auch weitere Abklärungen (insbesondere im Hinblick auf die Ermittlung des Anteils reiner Mietgeschäfte) und gegebenenfalls in Teilbereichen Schätzungen oder Umlagen erforderlich sein dürften (E. 4c/bb). Im Rahmen der Neuberechnung des geschuldeten Warenumsatzsteuerbetrages sei durch die ESTV auch zu berücksichtigen, dass der Beschwerdeführer die von ihm verwendeten Anlagenbestandteile steuerbelastet zu beziehen habe (E. 4c/cc).

b) Nur in Bezug auf die Position "Erlöse-Zelte" der Erfolgsrechnungen des Beschwerdeführers hat die ESTV eine Aufteilung in werkvertragliche Lieferungen einerseits und mietvertragliche Leistungsanteile andererseits vorgenommen. Demgegenüber ist sie schon im ersten Einspracheentscheid davon ausgegangen, dass es sich bei den Ertragspositionen "Erlöse-Garnituren" und "Erlöse-Ofen" um (steuerfreie) Erlöse aus reinen Mietverträgen und bei den Positionen "Erlöse-Sägerei" und "Erlöse-sonstige" um steuerbare Umsätze gehandelt habe (Ziff. 42 des Einspracheentscheides vom 17. Mai 2001). An dieser Qualifikation hat sie auch im neuen Einspracheentscheid vom 11. Dezember 2002 festgehalten, wobei sie in Bezug auf die Position "Erlöse-sonstige" erwog, der Beschwerdeführer habe nie einen Nachweis erbracht, dass es sich hierbei um steuerfreie Leistungen gehandelt habe (Ziff. 50 und 62 der Erwägungen). Dagegen werden in der Beschwerde keine Einwände erhoben. In ihrer Berechnung gemäss Variante 2 hat die Vertreterin des Beschwerdeführers denn auch selber die Qualifikation der ESTV in Bezug auf die genannten vier Ertragspositionen übernommen, weshalb davon auszugehen ist, dass diese nicht (mehr) strittig ist. Ebenfalls unbestritten ist die Höhe der unter den genannten Ertragspositionen erzielten Umsätze, zumal die ESTV seinerzeit im Einspracheverfahren den für die Steuerperioden 1. Quartal 1990 bis 4. Quartal 1994 geschuldeten Warenumsatzsteuerbetrag auf Grund der vom Beschwerdeführer eingereichten Jahresabschlüsse festgesetzt hat und die entsprechenden Zahlen nunmehr für die Berechnung der dem Hauptantrag zugrunde liegenden Variante 2 seitens des Beschwerdeführers ebenfalls übernommen werden.

5.- a) Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts kann in den Fällen, wo eine Fahrnisbaute Gegenstand eines reinen Mietvertrages ist, ein Eigenverbrauch vorliegen, wenn der Eigentümer die Bestandteile der Baute als Grossist steuerfrei bezogen hat und diese Baute als Ware gilt, die er in seinem Geschäftsbetrieb gewerbsmässig hergestellt hat. (Letzteres ist bei für die Vermietung hergestellten Waren grundsätzlich der Fall [vgl. E. 3a hievor]). Zur Vermeidung wiederholter Besteuerung der Bestandteile wird nach der Praxis die Eigenverbrauchssteuer auf dem Material jedoch nur einmal erhoben, während sie alle andern Kosten bei jedem Neuaufstellen trifft (ASA 48 S. 201 E. 3a; vgl. E. 3c/bb hievor). Auch wenn bei der Errichtung und Überlassung von Fahrnisbauten eine Kombination aus Miet- und Werkvertrag vorliegt, ist die Eigenverbrauchssteuer gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung auf den Materialkosten wie bei den reinen Mietverträgen nur einmal zu erheben (ASA 48 S. 202 E. 3c). Für eine Eigenverbrauchssteuer auf "andern Kosten der Neuaufstellung" (als denjenigen des Materialbezugs) dürfte allerdings hier kaum Raum bleiben, denn der gesamte Vorgang des Aufstellens (und Abbrechens) wird ja in einem solchen Falle Gegenstand der werkvertraglichen Teilleistung - und

somit Gegenstand einer Lieferung - bilden. Da das entsprechende Teilentgelt der Lieferungssteuer unterliegt, kann insoweit nicht gleichzeitig die Eigenverbrauchssteuer geschuldet sein. Auf dem eingesetzten Material ist aber - wovon offensichtlich auch das Bundesgericht ausgeht - die Eigenverbrauchssteuer - wie bei den reinen Mietverträgen - (einmal) vollumfänglich zu entrichten (vorausgesetzt das Material ist nicht ohnehin steuerbelastet bezogen worden), weil eben dieses Material nicht ausschliesslich der Ausführung werkvertraglicher Arbeiten dient, sondern teilweise, und zwar in wesentlichem Masse, für die Vermietung verwendet wird.

Dies hat die SRK denn auch im ersten Urteil vom 10. April 2002 klar so festgehalten (E. 4c/aa). Die Feststellung unter E. 4c/cc, im Rahmen der Neuberechnung der geschuldeten Warenumsatzsteuer sei durch die ESTV auch zu berücksichtigen, dass der Beschwerdeführer die von ihm verwendeten Anlagebestandteile steuerbelastet zu beziehen hat, kann daher entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers nicht so verstanden werden, dass er Anspruch auf steuerfreien Bezug des verwendeten Materials bzw. (sinngemäss) auf eine entsprechende Steueranrechnung (im Sinne von Art. 23 Abs. 1 Bst. b bzw. Art. 23 Abs. 3 WUB) habe. Damit sollte vielmehr einerseits zum Ausdruck gebracht werden, dass darauf zu achten sei, dass die Steuer - entsprechend den bundesgerichtlichen Anweisungen - auf den Materialkosten tatsächlich nur einmal erhoben wird. Andererseits muss nach Auffassung der SRK aber auch der Umstand Berücksichtigung finden, dass der steuerbelastete Bezug des Materials bzw. die Entrichtung der Eigenverbrauchssteuer auf diesem Material streng genommen eine gewisse Überbesteuerung zur Folge hat, weil das Material im Rahmen der werkvertraglichen Leistungskomponente (anders als hinsichtlich der Mietkomponente) eigentlich - als Werkstoff für eine gewerbmässige Herstellung - steuerfrei müsste bezogen und verwendet werden können. Dies ist jedoch bei einer Kombination von Miet- und Werkvertrag nicht möglich, weil im Recht der Warenumsatzsteuer ein bloss teilweiser oder anteilmässiger steuerfreier Bezug nicht vorgesehen ist und auch die Eigenverbrauchssteuer - je nachdem, ob die entsprechenden Voraussetzungen erfüllt sind oder nicht - entweder in vollem Umfang (auf dem Wert der im Eigenverbrauch verwendeten Ware [vgl. Art. 16 Abs. 1 und Art. 20 Abs. 1 Bst. b WUB]) oder aber gar nicht geschuldet ist. (Es gibt zwar gewisse Ausnahmen von diesem Grundsatz wie Kürzungen bei einzelnen Steueranrechnungstatbeständen im Sinne von Art. 23 WUB oder die Berechnung der Steuer von den Mieteinnahmen bei vorübergehender Vermietung von weiterhin zum Verkauf bestimmten Waren [vgl. Metzger, a.a.O., S. 279 ff. Rz. 661 ff. und S. 308 ff. Rz. 746 ff.], die aber nichts mit der vorliegend zu beurteilenden Kombination miet- und werkvertraglicher Leistungen zu tun haben). Das Warenumsatzsteuerrecht unterscheidet sich insofern vom Mehrwertsteuerrecht, wo der Vorsteuerabzug nicht nur ganz ausgeschlossen, sondern auch anteilmässig gekürzt werden kann (vgl. namentlich Art. 38 Abs. 8 und Art. 41 Abs. 1 MWSTG). Nach Auffassung der SRK steht jedoch nichts entgegen, den Umstand, dass hinsichtlich der werkvertraglichen Komponente eigentlich eine teilweise Steuerentlastung gerechtfertigt wäre, nach Möglichkeit auf andere Weise zu berücksichtigen, so etwa indem bei einer annäherungsweise Ermittlung der auf die beiden Leistungskomponenten entfallenden Anteile das mietvertragliche Element entsprechend etwas stärker gewichtet wird.

b) Die vom Beschwerdeführer verlangte Anrechnung der von ihm auf dem bezogenen Material entrichteten Warenumsatzsteuer im Betrag von Fr. 97'811.-- fällt nach dem Gesagten nicht in Betracht. (Dass diese zu keinem sachgerechten Ergebnis führen würde, ergibt sich abgesehen davon bereits daraus, dass gemäss dem Hauptantrag des Beschwerdeführers [Berechnungsvariante 2 gemäss Beschwerdeschrift] lediglich ein geschuldeter Warenumsatzsteuerbetrag von Fr. 35'496.-- resultieren würde. Einen Betrag in dieser Grössenordnung - Fr. 30'000.-- gemäss der damaligen Berechnung des Beschwerdeführers - hat die SRK indessen in ihrem Entscheid vom 10. April 2002 als unrealistisch erachtet und dazu festgehalten, für die Bestimmung der werkvertraglichen Leistungsanteile könne zweifellos nicht auf die vom Beschwerdeführer vorgeschlagene Berechnungsweise abgestellt werden [E. 4c/aa]).

Rechnet man bei den beiden Berechnungsvarianten des Beschwerdeführers den - nach dem Gesagten nicht zulässigen - Abzug der Warenumsatzsteuer auf den Materialbezügen wieder auf, so ergibt sich bei der Variante 1, welche von verschiedenen Aufwandpositionen ausgeht und einen Risiko- und Gewinnzuschlag berücksichtigt, ein wesentlich höherer Warenumsatzsteuerbetrag (Fr. 168'075.--) als bei der Variante 2, die dann mit der Festsetzung der Steuer durch die ESTV übereinstimmt (Fr. 133'307.-- [gemäss Berechnung des Beschwerdeführers] bzw. Fr. 133'308.-- [gemäss Einspracheentscheid der ESTV / Gutschriftsanzeige Nr. ... vom 11. Dezember 2002]) und sich damit als für den Beschwerdeführer in jedem Falle deutlich ungünstiger erweist. Es erübrigt sich unter diesen Umständen, weiter auf die Variante 1 und auf die Einwendungen der ESTV gegen diese Berechnung (Ziff. 2.2 der Vernehmlassung vom 11. März 2003 einzugehen).

c) Die Verwaltung hat im angefochtenen Einspracheentscheid die unter der Position "Erlöse-Zelte" der Jahresrechnungen des Beschwerdeführers ausgewiesenen Beträge als zu 60 % steuerbare Umsätze (werkvertragliche Leistungen) qualifiziert, wobei sie diese Quote im Sinne der Berücksichtigung der Tatsache, dass der Beschwerdeführer die von ihm verwendeten Anlagebestandteile steuerbelastet zu beziehen hatte, um 10 Prozentpunkte auf 50 % reduziert hat (Ziff. 60 und 61 der Erwägungen). Daneben hat sie die "Erlöse-Garnituren" und die "Erlöse-Ofen" als steuerfrei, die "Erlöse-Sägerei" und die "Erlöse-sonstige" dagegen als steuerbar beurteilt (Ziff. 62 der Erwägungen). Die Berechnung der auf den "Erlöse(n)-Zelte" geschuldeten Warenumsatzsteuer durch die ESTV stellt eine Pauschallösung dar, was vom Beschwerdeführer beanstandet wird. Die ESTV hatte indessen den Beschwerdeführer mit Schreiben vom 4. Juni 2002 von der vorgesehenen Art der Erledigung des Einspracheverfahrens in Kenntnis gesetzt und ihm Gelegenheit gegeben, eine allfällige abweichende Berechnung mit entsprechendem Nachweis anhand detaillierter Unterlagen und Belege vorzulegen. Mit Eingabe vom 27. September 2002 nahm der Beschwerdeführer zwar Stellung zum Schreiben der ESTV. Er legte auch drei eigene Berechnungsvarianten vor, ohne jedoch irgendwelche sachdienlichen Unterlagen einzureichen. Bei zwei der vorgeschlagenen Berechnungsweisen handelte es sich ebenfalls um Pauschallösungen, wobei allerdings zusätzlich die - gemäss den vorstehenden Erwägungen nicht zulässige - Anrechnung der Warenumsatzsteuer auf dem bezogenen Material geltend gemacht wurde. Der dritte Berechnungsvorschlag basierte auf der schon früher vom Beschwerdeführer vorgebrachten, von der SRK im Entscheid vom 10. April 2002 (E. 4c/aa) als

nicht sachgerecht qualifizierten Kalkulation. Auch in ihrer überarbeiteten Form wies diese Berechnung, wie die ESTV dies in ihrem Einspracheentscheid vom 11. Dezember 2002 dargelegt hat (Ziff. 44 ff. der Erwägungen), immer noch gravierende Mängel auf. Es ist unter diesen Umständen nicht zu beanstanden, dass die ESTV eine pauschale Ermittlung der der Warenumsatzsteuer unterliegenden werkvertraglichen Teilleistungen vorgenommen hat. Dies gilt umso mehr als die Berechnung der ESTV bis auf die - nach dem Gesagten zu Recht - nicht zugelassene Anrechnung der Warenumsatzsteuer auf dem bezogenen Material mit der Berechnungsvariante 2 gemäss Beschwerdeschrift übereinstimmt.

d) Der Beschwerdeführer macht im Weiteren geltend, die Warenumsatzsteuer wäre neu zu berechnen gewesen, indem die ESTV auch weitere Abklärungen hinsichtlich der Ermittlung des Anteils reiner Mietgeschäfte hätte vornehmen müssen. In der Tat hat sich die SRK unter E. 4c/bb des Entscheides vom 10. April 2002 in diesem Sinne geäußert. Allerdings hat sie unter E. 3c auch Folgendes festgehalten: "Anders hätte es sich verhalten, wenn diese Fahrnisbauten in zerlegtem Zustand den Kunden ohne Montage und Demontage zur Verfügung gestellt worden wären, was insbesondere dort zugetragen hätte, wo diese Festzelte den Kunden (z.B. durch ein Speditionsunternehmen) zugestellt oder von diesen abgeholt und wieder zurückgebracht worden wären. Aus den bei den Akten befindlichen Unterlagen geht nicht hervor, dass auch solche Geschäfte durch den Beschwerdeführer vorgenommen worden wären". In Anbetracht dieser Feststellung wäre es nun aber - auch wenn der seinerzeitige Entscheid der SRK in diesem Punkt etwas widersprüchlich war - schon Sache des Beschwerdeführers gewesen, beweiskräftige Unterlagen für eine solche reine Vermietung vorzulegen, wenn er hätte geltend machen wollen, dass auch die "Erlöse-Zelte" - bei den Positionen "Erlöse-Ofen" und "Erlöse-Garnituren" war dies schon im Verfahren vor der ESTV unbestritten - Entgelte aus reinen Mietgeschäften enthalten. Der Beschwerdeführer hat jedoch diesbezüglich keine Beweismittel eingereicht, ja nicht einmal entsprechende Behauptungen substantiiert. Es kann unter diesen Umständen der ESTV nicht zum Vorwurf gemacht werden, dass sie diesbezüglich keine weiteren Nachforschungen angestellt hat.

6.- Es stellt sich höchstens noch die Frage, ob die ESTV dem Umstand, dass der Beschwerdeführer die von ihm verwendeten Anlagebestandteile steuerbelastet zu beziehen hatte, mit der von ihr vorgenommenen pauschalen Berücksichtigung (Erhöhung der Quote der Vermietungskomponente um 10 Prozentpunkte) hinreichend Rechnung getragen hat. Es ist in diesem Zusammenhang nochmals darauf hinzuweisen, dass bei der Warenumsatzsteuer ein lediglich anteilmässiger steuerfreier Bezug (nach Massgabe der Quote der Verwendung als Werkstoff für eine gewerbmässige Herstellung von Waren) bzw. eine entsprechende Kürzung der Eigenverbrauchssteuer auf dem Wert (Preis) des bezogenen Materials nicht vorgesehen ist. Daher ist es auch nicht möglich, den vom Beschwerdeführer unter dem Titel "bezahlte WUST" geltend gemachten Betrag (Fr. 97'811.--) im Verhältnis werkvertragliche/mietvertragliche Komponente aufzuspalten und dem Beschwerdeführer eine Steueranrechnung in der Höhe des auf die werkvertragliche Teilleistung entfallenden Anteils zu gewähren, zumal auch Art. 23 WUB nichts derartiges vorsieht. Abgesehen davon ergäbe sich auf diese Weise ohnehin ein viel zu hoher Be-

trag. Denn der Beschwerdeführer macht, wie die ESTV in ihrer Vernehmlassung zu Recht festhält, offensichtlich eine Steueranrechnung auch in Bezug auf Waren geltend, die anerkanntermassen Gegenstand von reinen Vermietungen waren ("Erlöse-Ofen" und "Erlöse-Garnituren"). Es ist zudem auch nicht dargetan, dass es sich bei den vom Beschwerdeführer bezogenen Waren, deren Entlastung beantragt wird, durchwegs um Werkstoffe für die gewerbsmässige Herstellung von Waren oder Bauwerken im warenumsatzsteuerrechtlichen Sinne handelt. Nur für solche (und für Wiederverkaufswaren) sieht aber das Warenumsatzsteuerrecht den steuerfreien Bezug (gegen Grossistenerklärung) vor (Art. 14 Abs. 1 Bst. a und Abs. 2 in Verbindung mit Art. 15 Abs. 3 und Art. 18 WUB). Hinzu kommt, dass die in Frage stehenden Anlagebestandteile während längerer Zeit genutzt werden können und Gegenstand einer Vielzahl von werkvertraglichen Lieferungen (in Kombination mit Vermietungen) bilden. Für seine Berechnungsvariante 1 gemäss Beschwerdeschrift geht der Beschwerdeführer von einer mittleren Lebensdauer von 12 Jahren aus. Die Belastung mit der Warenumsatzsteuer auf dem Bezug des Materials verteilt sich dementsprechend auf eine Vielzahl von Vorgängen. Daher ist es nach Auffassung der SRK im vorliegenden Falle nicht zu beanstanden, wenn die ESTV den Umstand des steuerbelasteten Bezugs der Anlagebestandteile durch den Beschwerdeführer mangels anderweitiger Angaben und Unterlagen mittels eines pauschalen Zuschlages von 10 Prozentpunkten zur Quote des steuerfreien (mietvertraglichen) Entgeltanteils berücksichtigt hat.

Die Beschwerde ist demnach sowohl in Bezug auf den Hauptantrag als auch hinsichtlich des Eventualantrages des Beschwerdeführers abzuweisen.

7.- a) Die ESTV hat dem Beschwerdeführer im Einspracheentscheid vom 11. Dezember 2002 die reduzierten Kosten des Einspracheverfahrens von FR. 260.-- sowie die reduzierten Kosten des Entscheidverfahrens von Fr. 180.-- auferlegt.

b) aa) Art. 68 Abs. 1 MWSTG sieht im Gegensatz zu den entsprechenden Bestimmungen der Mehrwertsteuerverordnung und (bezüglich des Einspracheverfahrens) des Warenumsatzsteuerbeschlusses - vor, dass im Veranlagungs- und Entscheidverfahren in der Regel keine Kosten auferlegt und keine Parteientschädigungen ausgerichtet werden. Einzig die Kosten von Untersuchungshandlungen können derjenigen Person, welche sie schuldhaft verursacht hat, ohne Rücksicht auf den Ausgang des Verfahrens auferlegt werden (Art. 68 Abs. 2 MWSTG).

Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung sind neue Verfahrensvorschriften grundsätzlich sofort anzuwenden, wenn die Kontinuität des materiellen Rechts dadurch nicht gefährdet wird und Übergangsbestimmungen nicht ausdrücklich etwas anderes vorsehen. Das leuchte namentlich dann ein, wenn das neue Recht für den Rechtssuchenden günstiger ist (BGE 115 II 101; 111 V 47; vgl. Alfred Kölz/Isabelle Häner, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2. Auflage, Zürich 1998, S. 29 Rz. 79; Pierre Moor, Droit administratif, Band I, 2. Auflage, Bern 1994, S. 171). Die sofortige Anwendbarkeit gilt namentlich für neue Regelungen betreffend die Verfahrenskosten oder wenn die Bestimmungen für die betroffene Person günstiger sind (Urteile des Bundesgerichts vom 31. August 2004 in Sachen E. AG

[2A.68/2003] E. 9, und D. SA [2A.69/2003] E. 9; vgl. ASA 67 S. 409 E. 3b). Die Übergangsbestimmungen des Mehrwertsteuergesetzes schliessen betreffend Kosten bzw. Parteientschädigungen die sofortige Anwendung der neuen Vorschriften für am 1. Januar 2001 bereits vor der ESTV hängige Verfahren - selbstverständlich auch für solche betreffend die Warenumsatzsteuer - nicht aus. Das Bundesgericht hat eine entgegenstehende Praxis der Verwaltung aufgehoben (Urteile des Bundesgerichts vom 31. August 2004 in Sachen E. AG [2A.68/2003] E. 9, und D. SA [2A.69/2003] E. 9).

bb) In casu hat die ESTV den Einspracheentscheid vom 11. Dezember 2002 nach dem 1. Januar 2001, dem Zeitpunkt des In-Kraft-Tretens des Mehrwertsteuergesetzes, erlassen. In Bezug auf die erstinstanzlichen Verfahrenskosten ist daher Art. 68 MWSTG massgebend, auch wenn noch das alte materielle Recht zur Anwendung gelangt. Die im angefochtenen Einspracheentscheid verfügte Auferlegung der Kosten für das Einsprache- und das Entscheidverfahren zu Lasten des Beschwerdeführers ist daher aufzuheben und die Beschwerde in diesem Punkt gutzuheissen.

8.- Nach dem Gesagten ist die Beschwerde hinsichtlich der Auferlegung von Verfahrenskosten für das Einsprache- und Entscheidverfahren gutzuheissen, im Übrigen jedoch in allen Punkten abzuweisen. Da der Beschwerdeführer nur in einem untergeordneten Punkt durchdringt, rechtfertigt es sich nicht, die Verfahrenskosten zu ermässigen. Der Beschwerdeführer hat als im Wesentlichen unterliegende Partei sämtliche Kosten des Beschwerdeverfahrens vor der SRK, welche auf Fr. 2'200.-- (bestehend aus Spruch- und Schreibgebühren) festgesetzt werden, vollumfänglich zu tragen (vgl. Art. 63 Abs. 1 VwVG). Die Beschwerdeinstanz hat im Dispositiv den Kostenvorschuss mit den Verfahrenskosten zu verrechnen und einen allfälligen Überschuss zurückzuerstatten (Art. 63 Abs. 1 VwVG; Art. 1 ff., insbesondere Art. 5 Abs. 3 der Verordnung über Kosten und Entschädigungen im Verwaltungsverfahren vom 10. September 1969 [VwKV; SR 172.041.0]).

Aus den genannten Gründen rechtfertigt es sich auch nicht, dem Beschwerdeführer eine Parteientschädigung zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG).

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 23. Januar 2003 gegen den Einspracheentscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 11. Dezember 2002 wird im Sinne der Erwägungen teilweise gutgeheissen, im Übrigen jedoch abgewiesen.

- 2.- Ziff. 5 des Dispositivs des Einspracheentscheides der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 11. Dezember 2002, wonach X für das Einspracheverfahren Fr. 260.-- und für das Entscheidverfahren Fr. 180.-- Verfahrenskosten zu bezahlen habe, wird aufgehoben. Abgesehen davon wird der Einspracheentscheid vom 11. Dezember 2002 bestätigt.

- 3.- Die Verfahrenskosten für das Beschwerdeverfahren vor der Eidgenössischen Steuerrekurskommission im Betrage von Fr. 2'200.-- (Spruch- und Schreibgebühren) werden X auferlegt und mit dem von ihm geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 2'200.-- verrechnet.

- 4.- X wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

- 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