



Urteil vom 6. April 2017

Besetzung

Richterin Salome Zimmermann (Vorsitz),
Richter Jürg Steiger, Richter Daniel Riedo,
Gerichtsschreiberin Kathrin Abegglen Zogg.

Parteien

X. _____ GmbH, ...,
vertreten durch lic. iur. Joachim Lerf, Rechtsanwalt,
Beschwerdeführerin,

gegen

Zollkreisdirektion Schaffhausen,
Bahnhofstrasse 62, 8201 Schaffhausen,
handelnd durch die Oberzolldirektion (OZD),
Hauptabteilung Verfahren und Betrieb,
Monbijoustrasse 40, 3003 Bern,
Vorinstanz.

Gegenstand

Tabaksteuer, Änderung der TStV vom 29. April 2015.

Sachverhalt:**A.**

Die X. _____ GmbH (nachfolgend: Zollpflichtige) bezweckt u.a. den Import und Export von Tabakwaren. Am 6. August 2015 meldete die Zollagentur A. _____ der Zollstelle B. _____ im EDV-Verfahren «e-dec» eine aus dem Zollfreilager entnommene, für die Zollpflichtige bestimmte Sendung zur definitiven Veranlagung an. Gegenstand dieser Einfuhrzollanmeldung bildeten 960 kg Wasserpfeifentabak der Herstellerin "Al Fakher".

B.

Mit Veranlagungsverfügung Nr. (...) vom 12. August 2015 erhob die Zollstelle für die Einfuhr der 960 kg Wasserpfeifentabak (neben der Zollabgabe) Tabaksteuern in der Höhe von Fr. 76'800.--, SOTA-Gebühren von Fr. 1'660.80 und eine Abgabe für den Tabakpräventionsfonds von Fr. 1'660.80 sowie – mit separater Verfügung – Einfuhrsteuern (MWST) in der Höhe von Fr. 7'543.75.

C.

Eine gegen die Veranlagungsverfügungen erhobene Beschwerde vom 7. Oktober 2015, mit welcher die Zollpflichtige im Wesentlichen die Veranlagung auf Basis des bis zum 30. April 2015 gültig gewesenen Tabaksteuertarifs von 12% des Kleinhandelspreises sowie die entsprechende Anpassung der Mehrwertsteuerveranlagung verlangte, wies die Zollkreisdirektion Schaffhausen am 12. Januar 2016 vollumfänglich ab, soweit sie auf die Beschwerde eintrat.

D.

Dagegen gelangte die Zollpflichtige (nachfolgend: Beschwerdeführerin) mit Beschwerde vom 11. Februar 2016 an das Bundesverwaltungsgericht. Sie stellt die folgenden materiellen Anträge:

1. *Die Beschwerde sei gutzuheissen.*
2. *Der Beschwerdeentscheid der Zollkreisdirektion vom 12. Januar 2016 sei aufzuheben;*
3. *Es sei für die Verzollung der 960 kg Wasserpfeifentabak als Bemessungsgrundlage der bis Ende April 2015 geltende Tarif, d.h. 12 % des Kleinhandelspreises, festzusetzen und es sei die Angelegenheit an die Vorinstanz zwecks Erlass einer neuen Veranlagungsverfügung auf der Basis dieses Satzes zurückzuweisen;*

4. *Es sei festzustellen, dass die Änderung der Tabaksteuerverordnung, publiziert im Zirkular Nr. 421.1-1/15.001 am 29. April 2015, mit Inkrafttreten am 1. Mai 2015 (AS 2015 1249) gesetzeswidrig und mithin unrechtmässig ist. Es sei festzustellen, dass die Änderung der Tabaksteuerverordnung nicht als Bemessungsgrundlage für die Verzollung der 960 kg Wasserpfeifentabak Anwendung findet. Die Veranlagungsverfügung Zoll vom 12. August 2015 (Bordereau Nr. [...]) ist entsprechend aufzuheben;*
5. *Die Änderung der Tabaksteuerverordnung, publiziert im Zirkular Nr. 421.1-1/15.001 (AS 2015 1249) mit Inkrafttreten am 1. Mai 2015, sei aufzuheben;*
6. *Eventualiter sei die Änderung der Tabaksteuerverordnung, publiziert im Zirkular Nr. 421.1-1/15.001 vom 29. April 2015, mit Inkrafttreten am 1. Mai 2015 (AS 2015 1249), nach einer Ankündigungsfrist von mindestens 12 Monaten nach Eintritt der Rechtskraft dieses Entscheids in Kraft zu setzen;*
7. *Es sei der Beschwerdeführerin zu erlauben, das gesamte am 30. April 2015 im Freilager (...), gelagerte Warenlager im Umfang von (...) kg Wasserpfeifentabak zum Tabaksteuersatz, welcher bis Ende April 2015 in Kraft war, d.h. zu 12% des Kleinhandelspreises, zu importieren;*
8. *Subeventualiter sei die Angelegenheit im Sinne der Erwägungen zur Sachverhaltsabklärung betreffend der am 30. April 2015 auf den Namen der Beschwerdeführerin lautenden Warenlager sowie die zu diesem Zeitpunkt bestellten und sich auf dem Transport in die Schweiz befindlichen Waren sowie zwecks Änderung der Tabaksteuerverordnung, publiziert im Zirkular Nr. 421.1-1/15.001 vom 29. April 2015 (AS 2015 1249) zurückzuweisen;*
9. *Es sei die Mehrwertsteuerabrechnung im Sinne der Erwägungen anzupassen;*

alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen, zuzüglich Mehrwertsteuer, zu Lasten der Vorinstanz.

Weiter stellte die Beschwerdeführerin ein Gesuch um Erlass vorsorglicher Massnahmen und beantragte, ihr sei Einsicht in die Akten der Eidgenössischen Zollverwaltung, die im Rahmen der Vorbereitung der Änderung der Tabaksteuerverordnung erstellt worden seien, zu gewähren.

E.

Mit Zwischenverfügung vom 22. März 2016 wies die Instruktionsrichterin das Gesuch um Erlass vorsorglicher Massnahmen ab, soweit sie darauf eintrat.

F.

Am 21. April 2016 hiess die Instruktionsrichterin das Akteneinsichtsgesuch der Beschwerdeführerin teilweise gut und gewährte Akteneinsicht in die von der Vorinstanz eingereichten Materialien betreffend die Änderung der Tabaksteuerverordnung vom 29. April 2015, mit Ausnahme der Akten des Mitberichtsverfahrens.

In ihrer Stellungnahme vom 13. Juli 2016 äusserte sich die Beschwerdeführerin zu den beigezogenen Akten und vervollständigte entsprechend ihre Beschwerdebegründung. Dabei hielt sie ausdrücklich auch an ihren Beschwerdeanträgen fest.

G.

Mit Vernehmlassung vom 6. September 2016 beantragt die OZD die vollumfängliche Abweisung der Beschwerde unter Kostenfolge.

H.

Innert erstreckter Frist reichte die Beschwerdeführerin am 14. November 2016 eine Replik ein, mit der sie vollumfänglich an ihren bisherigen Anträgen und Ausführungen festhält.

I.

Mit Duplik vom 11. Januar 2017 schliesst die OZD erneut auf Abweisung der Beschwerde unter Kostenfolge.

J.

Auf die detaillierten Vorbringen der Parteien wird – soweit sie für den Entscheid wesentlich sind – in den Erwägungen näher eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Beschwerdeentscheide der Zollkreisdirektionen sind gemäss Art. 31 in Verbindung mit Art. 33 Bst. d VGG grundsätzlich beim Bundesverwaltungsgericht anfechtbar (statt vieler: Urteil des BVGer A-5689/2015 vom 15. Januar 2016 E. 1.1). Im Verfahren vor dieser Instanz wird die Zollverwaltung durch die OZD vertreten (Art. 116 Abs. 2 des Zollgesetzes vom 18. März 2005 [ZG; SR 631.0]). Eine Ausnahme, was das Sachgebiet angeht, ist nicht gegeben (Art. 32 VGG). Das Bundesverwaltungsgericht ist somit für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig. Soweit das VGG nichts anderes bestimmt, richtet sich das Verfahren nach dem VwVG (Art. 37 VGG). Die Beschwerdeführerin ist zur Beschwerdeführung berechtigt (Art. 48 VwVG). Auf die frist- und formgerecht (Art. 50 und 52 VwVG) eingereichte Beschwerde ist – unter Vorbehalt der Einschränkungen gemäss E. 1.2 – einzutreten.

1.2

1.2.1 Anfechtungsobjekt im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht bildet einzig der vorinstanzliche Entscheid; dieser ersetzt allfällige vorangegangene Verfügungen (sog. Devolutiveffekt; BGE 134 II 142 E. 1.4; statt vieler: Urteil des BVGer A-2893/2016 vom 19. Oktober 2016 E. 1.2; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl. 2013, Rz. 2.7). Soweit die Beschwerdeführerin neben der Aufhebung des vorinstanzlichen Beschwerdeentscheids zudem die Aufhebung der Veranlagungsverfügung vom 12. August 2015 verlangt (vgl. Antrag Ziff. 4), ist auf die Beschwerde somit formell nicht einzutreten.

1.2.2 Streitgegenstand eines Beschwerdeverfahrens kann nur sein, was Gegenstand des vorinstanzlichen Verfahrens war oder richtigerweise hätte sein sollen. Fragen, über welche die Vorinstanz im angefochtenen Entscheid nicht entschieden hat, darf das Bundesverwaltungsgericht im Beschwerdeverfahren nicht beurteilen, da sonst in die funktionelle Zuständigkeit der Vorinstanz eingegriffen würde. Auf einen Antrag, der über das hinausgeht, was von der Vorinstanz entschieden wurde, oder der mit dem Gegenstand des angefochtenen Entscheids nichts zu tun hat, ist demnach nicht einzutreten (vgl. MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 2.208).

Die Beschwerdeführerin stellt vorliegend auch einen Antrag betreffend den Gesamtbestand von (...) kg Wasserpfeifentabak, der sich per 30. April 2015 im Zollfreilager der Beschwerdeführerin befand (Antrag Ziff. 7). Sie

will damit eine Frage zum Gegenstand dieses Beschwerdeverfahrens machen, die nicht Regelungsgegenstand des angefochtenen Entscheids war. Zwar hat die Beschwerdeführerin bereits im vorinstanzlichen Verfahren einen gleich lautenden Antrag gestellt. Die Vorinstanz ist jedoch zu Recht nicht darauf eingetreten, zumal der Veranlagungsverfügung vom 12. August 2015 lediglich eine Einfuhr von 960 kg Wasserpfeifentabak zugrunde lag. Mit dem Antrag Ziff. 7 versucht die Beschwerdeführerin den Streitgegenstand in unzulässiger Weise auszudehnen. Darauf ist nicht einzutreten.

1.2.3 Das Bundesverwaltungsgericht kann eine Verordnungsbestimmung des Bundesrates auf Beschwerde hin vorfrageweise auf ihre Gesetz- und Verfassungsmässigkeit prüfen (sog. konkrete Normenkontrolle). Die vorfrageweise Feststellung einer Gesetz- oder Verfassungswidrigkeit führt nicht zur Aufhebung der Verordnung, sondern zur Nichtanwendung der entsprechenden Bestimmung und zur Aufhebung der darauf gestützten Verfügung (statt vieler: BGE 107 Ib 243 E. 4b in fine, Urteil des BGer 2C_423/2014 vom 30. Juli 2015 E. 2.3.2; Urteil des BVGer A-5971/2012 vom 9. Juli 2013 E. 1.4.2).

Nach dem Dargelegten ist auf den Antrag Ziff. 5, worin die Aufhebung der per 1. Mai 2015 in Kraft gesetzten Änderung der Tabaksteuerverordnung verlangt wird, nicht einzutreten. In diesem Zusammenhang kommt auch dem Antrag Ziff. 4, wonach festzustellen sei, dass die am 1. Mai 2015 in Kraft getretene Änderung der Tabaksteuerverordnung gesetzeswidrig und nicht als Bemessungsgrundlage für die hier strittige Einfuhr anwendbar sei, keine eigenständige, d.h. über die konkrete Normenkontrolle hinausgehende, Bedeutung zu.

1.3 Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Neben der Verletzung von Bundesrecht und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts kann auch die Rüge der Unangemessenheit erhoben werden (Art. 49 VwVG).

2.

2.1 Nach dem in Art. 5 Abs. 1 BV statuierten Grundsatz der Gesetzmässigkeit bedarf jedes staatliche Handeln einer gesetzlichen Grundlage (sog. Legalitätsprinzip).

2.1.1 Inhaltlich umfasst das Legalitätsprinzip einerseits das «Erfordernis des Rechtssatzes» und andererseits das «Erfordernis der Gesetzesform».

Nach dem «Erfordernis des Rechtssatzes» hat staatliches Handeln auf einem Rechtssatz (generell-abstrakter Struktur) von genügender Normstufe und genügender Bestimmtheit zu beruhen (TSCHANNEN/ZIMMERLI/MÜLLER, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. Aufl. 2014, § 19 Rz. 2; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 7. Aufl. 2016, Rz. 338 ff.). Das «Erfordernis der Gesetzesform» bedeutet, dass alle wichtigen rechtsetzenden Bestimmungen in einem Bundesgesetz («Gesetz im formellen Sinn», das als solches vom Parlament im Verfahren der Gesetzgebung erlassen worden ist und dem fakultativen Referendum untersteht) enthalten sein müssen (Art. 164 Abs. 1 BV; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 350 ff.; zum Ganzen: BVGE 2014/8 E. 2.1 mit weiteren Hinweisen).

2.1.2 Im Steuerrecht wird das Legalitätsprinzip besonders streng gehandhabt und es kommt ihm in diesem Bereich allgemein eine herausragende Bedeutung zu (vgl. 139 II 460 E. 2.1, BGE 131 II 562 E. 3.1, 3.4, mit Hinweisen). Bereits auf Verfassungsebene ist festgehalten, dass die Ausgestaltung der Steuern, namentlich der Kreis der Steuerpflichtigen, der Gegenstand der Steuer und deren Bemessung in den Grundzügen im Gesetz selbst zu regeln ist (Art. 127 Abs. 1 BV), wobei mit dem Begriff «Gesetz» ein Gesetz im formellen Sinn gemeint ist (vgl. BGE 136 I 142 E. 3.1). Demzufolge ist insbesondere auch für die Bestimmung der Steuersubjekte und Steuerobjekte auf deren im jeweiligen massgebenden Gesetz festgehaltene Definition abzustellen (zum Ganzen: BVGE 2014/8 E. 2.1.3, BVGE 2007/41 E. 4.1, je mit Hinweisen; MICHAEL BEUSCH, Der Untergang der Steuerforderung, 2012, S. 19 ff.).

2.2 Eine Gesetzesdelegation liegt vor, wenn der Gesetzgeber eigene Rechtsetzungskompetenzen auf den Ordnungsgeber überträgt. Der Gesetzgeber ermächtigt damit im formellen Gesetz die Exekutive zum Erlass von gesetzesvertretenden Verordnungen. Die Gesetzesdelegation gilt als zulässig, wenn sie (1) nicht durch die Verfassung ausgeschlossen ist, (2) in einem Gesetz im formellen Sinn enthalten ist, (3) sich auf ein bestimmtes, genau umschriebenes Sachgebiet beschränkt und (4) die Grundzüge der delegierten Materie, das heisst die wichtigen Regelungen, im delegierenden Gesetz selbst enthalten sind (Art. 164 Abs. 1 und 2 BV; BGE 137 II 409 E. 6.4, 130 I 26 E. 5.1, 128 I 113 E. 3c; Urteil des BVGer A-3874/2014 vom 21. Oktober 2015 E. 2.3 mit weiteren Hinweisen [zur Publikation vorgesehen]).

2.3 Im Rahmen der konkreten Normenkontrolle prüft das Bundesverwaltungsgericht auf Beschwerde hin vorfrageweise Verordnungen des Bundesrates auf ihre Rechtmässigkeit. Bei *unselbständigen* Verordnungen, die sich auf eine gesetzliche Delegation stützen, prüft das Bundesverwaltungsgericht vorab deren Gesetzmässigkeit. Dabei ist zu untersuchen, ob sich der Bundesrat an die Grenzen der ihm im Gesetz eingeräumten Befugnisse gehalten hat. Soweit das Gesetz den Bundesrat nicht ermächtigt, von der Verfassung abzuweichen bzw. seine Regelung nicht lediglich eine bereits im Gesetzesrecht angelegte Verfassungswidrigkeit übernimmt, ist auch die Verfassungsmässigkeit zu prüfen (statt vieler: BGE 141 II 169 E. 3.4, 139 II 460 E. 2.3; Urteil des BVGer A-3874/2014 vom 21. Oktober 2015 E. 2.3).

Wird dem Bundesrat durch die gesetzliche Delegation ein weiter Ermessensspielraum für die Regelung auf Verordnungsebene eingeräumt, ist dieser Spielraum nach Art. 190 BV für das Bundesverwaltungsgericht verbindlich. Es darf in diesem Fall nicht sein Ermessen an die Stelle desjenigen des Bundesrates setzen. Die Kontrolle hat sich darauf zu beschränken, ob die vom Bundesrat getroffene Regelung den Rahmen der im Gesetz delegierten Kompetenzen offensichtlich sprengt oder aus anderen Gründen gesetz- oder verfassungswidrig ist. Dabei kann es namentlich prüfen, ob sich eine Verordnungsbestimmung auf ernsthafte Gründe stützt oder Art. 9 BV widerspricht, weil sie sinn- oder zwecklos ist, rechtliche Unterscheidungen trifft, für die ein vernünftiger Grund in den tatsächlichen Verhältnissen fehlt, oder Unterscheidungen unterlässt, die richtigerweise hätten getroffen werden sollen. Für die Zweckmässigkeit der angeordneten Massnahme trägt der Bundesrat die Verantwortung; es ist nicht Aufgabe des Gerichts, sich zu deren wirtschaftlicher oder politischer Sachgerechtigkeit zu äussern (BGE 140 II 194 E. 5.8, 136 II 337 E. 5.1; BVGE 2014/8 E. 2.4).

2.4 Die Konkretisierung einer Norm erfolgt durch Auslegung. Die Auslegung dient dazu, den wahren Sinngehalt eines im Gesetz selbst enthaltenen Begriffs zu ergründen oder zu überprüfen, ob eine (auszulegende bzw. ausgelegte) Verordnungsbestimmung durch die ausgelegte Gesetzesbestimmung (noch) abgedeckt ist (MICHAEL BEUSCH, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015, Auslegung Rz. 6; [vgl. zur Auslegung im Rahmen einer konkreten Normenkontrolle]: Urteil des BGer 2C_422/2014 vom 18. Juli 2015 E. 4).

Ausgangspunkt jeder Auslegung bildet der *Wortlaut* der Bestimmung. Ist der Text nicht ganz klar und sind verschiedene Interpretationen möglich, so muss nach der wahren Tragweite der Bestimmung gesucht werden, und

zwar unter Hinzuziehung aller Auslegungselemente («Methodenpluralismus»; BGE 140 IV 118 E. 3.3, 138 II 217 E. 4.1, 138 II 440 E. 13; statt vieler: BVGE 2014/3 E. 2.4.1). Zu berücksichtigen sind namentlich die *Entstehungsgeschichte* der Norm, der *Zusammenhang*, in dem sie mit anderen Gesetzesbestimmungen steht, sowie ihr *Sinn und Zweck*. Die *Gesetzesmaterialien* sind zwar nicht unmittelbar entscheidend, dienen aber im Rahmen der historischen Auslegung als Hilfsmittel, den Sinn der Norm zu erkennen. Namentlich bei neueren Texten kommt den Materialien eine besondere Stellung zu, weil noch keine veränderten Umstände oder ein gewandeltes Rechtsverständnis bestehen, die eine andere Lösung nahelegen würden (BGE 136 II 149 E. 3, 128 I 288 E. 2.4; BVGE 2014/8 E. 3.3, Urteil des BVGer A-6175/2013 vom 12. Februar 2015 E. 3.3.1).

3.

3.1 Der Bund erhebt eine Steuer auf Tabakfabrikaten sowie auf Erzeugnissen, die wie Tabak verwendet werden (Art. 1 Abs. 1 Tabaksteuergesetz vom 21. März 1969 [TStG, SR 641.31]). Der Steuer unterliegen neben den im Inland gewerbsmässig hergestellten, verbrauchsfertigen Tabakfabrikaten u.a. auch die *eingeführten Tabakfabrikate* (Art. 4 Abs. 1 Bst. a TStG). Steuerpflichtig für die eingeführten Fabrikate sind die Zolls Schuldner (Art. 6 Bst. b TStG).

3.2 Gemäss Art. 1 Abs. 2 TStG hat der Bundesrat, die im Gesetz verwendeten Begriffe Tabakfabrikate und Ersatzprodukte in der Tabaksteuerverordnung näher festzulegen. Von dieser Kompetenz hat der Bundesrat in Art. 2 der Tabaksteuerverordnung vom 14. Oktober 2009 (TStV, SR 641.311) Gebrauch gemacht. Art. 2 TStV hat – soweit hier von Relevanz – folgenden Wortlaut:

^{1°} Als Tabakfabrikate gelten die Erzeugnisse, die unter den Zolltarifnummern 2402.1000/9000, 2403.1100/1900, 2403.9910 und 2403.9990 aufgeführt sind.

^{2°} Als Zigarren gelten (...)

^{3°} Als Zigaretten gelten:

- a. Zigaretten im handelsüblichen Sinne, die ganz oder teilweise aus Tabakeinlage bestehen und mit einer Hülle versehen sind, welche nicht aus natürlichen Tabakblättern hergestellt ist;
- b. zigarettenähnliche Erzeugnisse, die:
 1. in der Längsrichtung geradlinig zusammengefügt sind und ganz oder teilweise aus Tabakeinlage bestehen; sie weisen eine einfache oder

doppelte Hülle auf, wobei die Aussenhülle nicht aus natürlichen Tabakblättern hergestellt ist, oder

2. aus Tabaksträngen oder ähnlich vorgeformten Produkten bestehen und durch einen einfachen nicht industriellen Vorgang in eine Zigarettenhülle geschoben oder mit einem Zigarettenblättchen umhüllt werden.

^{4°} Als Rauchtabak gelten:

- a. geschnittener oder anders zerkleinerter, gesponnener oder in Platten gepresster Tabak, der sich ohne weitere industrielle Bearbeitung zum Rauchen eignet;
- b. Zigarrenabschnitte sowie zum Einzelverkauf aufgemachte und zum Rauchen geeignete Tabakabfälle, die nicht unter Absatz 2 oder 3 fallen.

^{5°} Als Feinschnitttabak gilt Rauchtabak, wenn bei diesem:

- a. mehr als 25 Gewichtsprozent der Tabakteile eine Schnittbreite von weniger als 1,2 mm aufweisen; oder
- b. höchstens 25 Gewichtsprozent der Tabakteile eine Schnittbreite von weniger als 1,2 mm aufweisen und er als Tabak für selbstgedrehte Zigaretten verkauft wird oder für diesen Zweck bestimmt ist.

Mit der Änderung der TStV vom 29. April 2015 (AS 2015 1249), in Kraft seit 1. Mai 2015, hat der Bundesrat neu den hier beanstandeten und im Rahmen der konkreten Normenkontrolle zu überprüfenden Absatz 6 eingefügt:

^{6°} Als Feinschnitttabak gilt auch Wasserpfeifentabak der Zolltarifnummer 2403.1100.

3.3

3.3.1 Was die Bemessung der Tabaksteuer betrifft, hält Art. 10 Abs. 1 TStG folgendes fest:

„Die Steuer wird bemessen:

- a. für Zigaretten, Zigarren und Zigarillos je Stück und in Prozenten des Kleinhandelspreises;
- b. für Feinschnitttabak je Kilogramm und in Prozenten des Kleinhandelspreises;
- c. für anderen Rauchtabak als Feinschnitttabak und übrige Tabakfabrikate sowie für Kau- und Schnupftabak in Prozenten des Kleinhandelspreises.“

3.3.2 Gemäss Art. 11 Abs. 1 TStG wird die Steuer auf Tabakfabrikaten nach den Tarifen in den Anhängen I-IV berechnet (Art. 11 Abs. 1 TStG). Anhänge I und II befassen sich mit den Zigaretten, Zigarren und Zigarillos.

Für *Feinschnitttabak* beträgt der Steuertarif gemäss Anhang III Fr. 38.-- je kg und 25 Prozent des Kleinhandelspreises, mindestens Fr. 80.-- je kg. Der Bundesrat ist befugt, die Steuersätze für Feinschnitttabak um 80 Prozent zu erhöhen (Art. 11 Abs. 2 Bst. c TStG).

Für *anderen Rauchtabak als Feinschnitttabak* und *übrige Tabakfabrikate* – sowie Kau- und Schnupftabak – ist die Steuer gemäss Anhang IV in Prozenten des Kleinhandelspreises zu bemessen. Der Steuertarif beträgt 12% des Kleinhandelspreises (Art. 11 Abs. 1 i.V.m. Anhang IV TStG [in der seit 1. Dezember 2012 gültigen Fassung]).

4.

Im vorliegenden Fall ist strittig, ob der am 1. Mai 2015 in Kraft getretene Absatz 6 von Art. 2 TStV, der zu einer höheren Besteuerung von Wasserpfeifentabak führt, auf die am 12. August 2015 veranlagten 960 kg Wasserpfeifentabak Anwendung findet. Die Beschwerdeführerin ist der Ansicht, die fragliche Bestimmung verstosse gegen übergeordnetes Recht und sei deshalb nicht anwendbar. Die Gesetz- und Verfassungsmässigkeit dieser Verordnungsbestimmung ist vorfrageweise zu prüfen.

4.1 Art. 2 TStV, mit dem der Bundesrat die Begriffe Tabakfabrikate und Ersatzprodukte näher definiert, stützt sich auf eine Delegationsnorm in einem formellen Gesetz, nämlich auf Art. 1 Abs. 2 TStG. Es handelt sich damit bei Art. 2 Abs. 6 TStV um eine unselbständige Verordnungsbestimmung. Folglich ist zu prüfen, ob sich der Bundesrat mit dem Erlass dieses Absatzes an die Grenzen der ihm im Gesetz eingeräumten Befugnisse gehalten hat, ob die Bestimmung mit der Verfassung vereinbar ist bzw. ob eine gesetzliche Regelung besteht, die es dem Bundesrat erlaubt, von der Verfassung abzuweichen (E. 2.3). In einem ersten Schritt wird der Frage nachgegangen, welches der Umfang der dem Bundesrat eingeräumten Befugnisse ist (E. 4.2). Dann wird dargelegt, was unter Feinschnitttabak zu verstehen ist (E. 4.3). Weiter wird geprüft, ob Wasserpfeifentabak unter den so bestimmten Begriff des Feinschnitttabaks subsumiert werden kann (E. 4.4).

4.2

4.2.1 In Art. 1 Abs. 2 TStG räumt der Gesetzgeber dem Bundesrat die Kompetenz ein, die Begriffe Tabakfabrikate und Ersatzprodukte näher zu definieren, womit dem Bundesrat auf den ersten Blick ein erhebliches Ermessen bei der Begriffsdefinition übertragen wird. Bei näherer Betrachtung ergibt sich jedoch, dass diesem Ermessen durch das Gesetz selber bereits Grenzen gesetzt sind: In Art. 10 TStG, der die Bemessungsgrundlagen enthält, nimmt das Gesetz nämlich eine Unterteilung der Tabakprodukte in verschiedene Produktkategorien vor. Damit legt es selber fest, was in den „Tabakfabrikaten“ enthalten ist. Es unterscheidet neben Zigaretten, Zigarren, Zigarillos (Art. 10 Abs. 1 Bst. a TStG) soweit hier interessierend namentlich zwischen *Feinschnitttabak* (Art. 10 Abs. 1 Bst. b TStG), *anderem Rauchtabak als Feinschnitttabak* und *übrigen Tabakfabrikaten*, sowie Kau- und Schnupftabak (Art. 10 Abs. 1 Bst. c TStG). Diese Unterteilung übernehmen auch die Anhänge I bis IV, auf die Art. 11 Abs. 2 TStG für die Steuertarife verweist. Damit sind die Begriffe *Feinschnitttabak*, *anderer Rauchtabak als Feinschnitttabak* und *übrige Tabakfabrikate* vom Gesetzgeber vorgegeben.

4.2.2 Um eine vom Gesetz abweichende Regelung zu erlassen, müsste es die Delegationsnorm dem Bundesrat ausdrücklich erlauben, von der gesetzlichen Ordnung abzuweichen. Dies ist vorliegend nicht der Fall. Dem Bundesrat ist es deshalb „nur“ gestattet, die Tabakfabrikate und Ersatzprodukte im Einklang mit der gesetzlichen Ordnung, also auch unter Berücksichtigung der erwähnten im Gesetz vorgegebenen Produktkategorien, näher zu definieren. Ein Abweichen von der gesetzlichen Kategorisierung verletzt das im Steuerrecht besonders streng gehandhabte Legalitätsprinzip, wonach für die Bestimmung der Steuersubjekte und Steuerobjekte auf deren im jeweiligen massgebenden Gesetz festgehaltene Definition abzustellen ist (E. 2.1.2).

4.3 Mit dem per 1. Mai 2015 neu in Kraft getretenen Absatz 6 von Art. 2 TStV hat der Bundesrat Wasserpfeifentabak der Zolltarifnummer 2403.1100 dem Feinschnitttabak mittels einer Fiktion gleichgestellt: „Als Feinschnitttabak *gilt* auch Wasserpfeifentabak“. Vor der hier strittigen Verwaltungsänderung vom 29. April 2015 galt gemäss Art. 2 Abs. 5 TStV als Feinschnitttabak ausschliesslich Rauchtabak mit einer Schnittbreite von weniger als 1,2 mm, sofern zusätzlich weitere Kriterien erfüllt waren (E. 3.2). Die Rechtmässigkeit der Fiktion hängt davon ab, was mit dem im Gesetz verwendeten Begriff *Feinschnitttabak* gemeint ist und namentlich

ob Wasserpfeifentabak darunter verstanden werden kann. Der Sinngehalt des Begriffs Feinschnitttabak ist durch Auslegung zu ermitteln (E. 2.4).

4.3.1 Die Interpretation des Wortlauts führt neben dem Erfordernis, dass es sich um zerkleinerten – geschnittenen – Tabak handeln muss, für die vorliegende Fragestellung zu keinem nennenswerten Erkenntnisgewinn.

4.3.2 Es sind weiter die gesetzgeberischen Absichten näher zu ergründen (teleologisches Auslegungselement). Der Begriff *Feinschnitttabak* und damit auch die Unterteilung der Tabakfabrikate in die übrigen vorgenannten Produktkategorien wurde mit der Änderung des Tabaksteuergesetzes vom 19. Dezember 2008 (in Kraft seit 1. Januar 2010) ins Gesetz aufgenommen (AS 2009 5561). Zu den Hauptzielen jener Gesetzesrevision gehörte u.a. die Vereinfachung der Steuerstrukturen für alle anderen Tabakfabrikate als Zigaretten und nebenbei eine Angleichung an das europäische Recht, also die Herbeiführung von EU-Kompatibilität. Aus gesundheitspolitischen Gründen sollte die Steuer auf Zigaretten und Zigarillos leicht und auf Feinschnitttabak markant erhöht werden. Mit der markanten Steuererhöhung auf Feinschnitttabak war beabsichtigt, das zunehmende Selberdrehen von Zigaretten einzudämmen (vgl. Botschaft vom 21. Dezember 2007 zur Änderung des Tabaksteuergesetzes [BBl 2008 533, 538]). Ziel war es, die Besteuerung von Feinschnitttabak, weil dieser zum Selberdrehen, d.h. zur Herstellung von Zigaretten verwendet wird, der Besteuerungsstruktur von (Fabrik)-Zigaretten anzupassen. Dabei sollte die Steuer auf Feinschnitttabak zunächst auf das Mindestniveau der „Europäischen Gemeinschaft“ (oder EU) angehoben und anschliessend jeweils proportional zu den Steuererhöhungen auf Zigaretten erhöht werden (BBl 2008 533, 547). Mit Blick auf die gesetzgeberischen Absichten handelt es sich bei Feinschnitttabak also primär um Tabak, der zum Selberdrehen von Zigaretten verwendet wird.

4.3.3 Aus dem systematischen Auslegungselement ergibt sich zunächst, dass es sich bei Feinschnitttabak um eine besondere Form von Rauchtabak handelt (vgl. Art. 10 Abs. 1 Bst. c TStG, der die Formulierung enthält *«anderer Rauchtabak als Feinschnitttabak»*). Was die zollrechtliche Behandlung von Feinschnitttabak betrifft, ist vorab festzuhalten, dass dieser Begriff im Schweizerischen Gebrauchstarif (www.tares.ch) nicht ausdrücklich verwendet wird. Zolltariftechnisch handelt es sich bei Feinschnitttabak aber um „Rauchtabak, auch mit beliebigem Gehalt an Tabakersatzstoffen, z.B. geschnittener Tabak zur Verwendung in Pfeifen oder zur Herstellung von Zigaretten“ (vgl. Erläuterungen zum Schweizerischen Gebrauchstarif),

der zur Zolltarifnummer 2403 (Übertitel: Anderer Tabak und andere Tabakersatzstoffe, verarbeitet; homogenisierter oder rekonstituierter Tabak; Tabakextrakte und Tabaklaugen) gehört. Zwar ist Wasserpfeifentabak ebenfalls der Tarif-Nr. 2403 zugeordnet; ihm ist aber eine eigene Unternummer zugewiesen (2403.1100). Dem Schweizerischen Gebrauchstarif lässt sich folgende Definition von Wasserpfeifentabak entnehmen: „Als «Wasserpfeifentabak» im Sinne der Nr. 2403.11 gilt Tabak, der dazu bestimmt ist, in einer Wasserpfeife geraucht zu werden und der aus einer Mischung von Tabak und Glyzerin besteht. Er kann auch aromatische Öle und Auszüge sowie Melassen oder Zucker enthalten. Er kann auch mit Früchten aromatisiert sein. Erzeugnisse für Wasserpfeifen, die keinen Tabak enthalten, sind jedoch von dieser Nummer ausgeschlossen“. Zolltariftechnisch handelt es sich demnach bei Feinschnitttabak und Wasserpfeifentabak um unterschiedliche Produkte.

4.3.4 Unter Berücksichtigung des vom Gesetzgeber mit der Einführung der Produktkategorie Feinschnitttabak angestrebten Sinn und Zwecks sowie der weiteren Auslegungselemente umfasst der Begriff Feinschnitttabak somit zerkleinerten Rauchtabak, der zur Herstellung von Zigaretten geeignet ist oder primär dem Selberdrehen von Zigaretten dient. Im Rahmen seiner Kompetenz, den Begriff Feinschnitttabak näher zu definieren, kann der Bundesrat nun festlegen, wie ein Tabak beschaffen sein muss, um diesen vom Gesetzgeber vorgegebenen Sinngehalt zu erfüllen. Bei der näheren Definition von Feinschnitttabak und dessen Abgrenzung zu den übrigen Produktkategorien von Tabakfabrikaten hat der Bundesrat sodann der in E. 4.3.2 erwähnten, vom Gesetzgeber angestrebten Angleichung an das europäische Recht angemessen Rechnung zu tragen.

4.4 Damit ist zu prüfen, ob die bundesrätliche Definition von Feinschnitttabak („Als Feinschnitttabak gilt auch Wasserpfeifentabak“) durch den so ermittelten Sinngehalt abgedeckt ist.

4.4.1 Die in Art. 2 Abs. 5 TStV enthaltene Begriffsdefinition von Feinschnitttabak als Rauchtabak mit einer Schnittbreite von max. 1,2 mm steht mit dem Gesetzeswortlaut und den gesetzgeberischen Absichten ohne weiteres im Einklang. Eine vergleichbare Regelung findet sich sodann in der Europäischen Union (BBI 2008 533, 540; vgl. Richtlinie 95/59/EG des Rates vom 27. November 1995 über die anderen Verbrauchsteuern auf Tabakwaren als die Umsatzsteuer [ABl. L 291 vom 6.12.1995, S. 42]).

4.4.2 Wasserpfeifentabak und Feinschnitttabak unterscheiden sich in Beschaffenheit und Verwendungsart grundlegend: Wasserpfeifentabak hat die Konsistenz einer feuchten, klebrigen Masse. Er besteht aus einer Mischung aus Tabak, Melasse, Glycerin und Aromastoffen. Diese feuchte Tabakmischung wird in eine perforierte Aluminiumfolie gewickelt, auf welche dann eine glühende Kohle gelegt wird. Der Tabak wird weder angezündet noch verbrannt, sondern durch die Wärme der Kohle gedünstet, so dass sich aus der vorhandenen Feuchtigkeit Tabakdampf bildet. Dieser wird dann vom Konsumenten bzw. der Konsumentin mithilfe der Wasserpfeife inhaliert (vgl. Urteil BVGer A-3123/2011 vom 9. Juli 2013 E. 6.2.1). Im Gegensatz zum Wasserpfeifentabak ist Feinschnitttabak, der primär zum Selberdrehen von Zigaretten verwendet wird, trocken und kann in eine Hülle eingewickelt oder eingebracht werden. Der Tabak wird dann angezündet und verbrennt; Es entsteht Tabakrauch, der inhaliert wird. Der Konsum von selber gedrehten Zigaretten unterscheidet sich nicht vom Konsum industriell gefertigter Zigaretten.

Ausser der Tatsache also, dass Wasserpfeifentabak geschnittenen Tabak enthält (was ihn erst als Tabakfabrikat qualifiziert) und dass dessen Konsum gesundheitsgefährdend ist (was generell für alle Tabakfabrikate gilt), hat der Wasserpfeifentabak somit mit Feinschnitttabak unter den hier wesentlichen Gesichtspunkten nichts gemeinsam. Aufgrund seiner völlig unterschiedlichen Beschaffenheit und Verwendungsart kann Wasserpfeifentabak somit nicht unter die Produktkategorie Feinschnitttabak subsumiert werden. Mit der Gleichsetzung von Wasserpfeifentabak und Feinschnitttabak in der per 1. Mai 2015 neu eingeführten Bestimmung von Art. 2 Abs. 6 TStV missachtet der Bundesrat den im TStG durch die Produktkategorien vorgegebenen Rahmen klar.

4.4.3 Damit hat der Bundesrat mit dem Erlass von Art. 2 Abs. 6 TStV sein Ermessen zur näheren Definition von Tabakfabrikaten überschritten und gegen das abgaberechtliche Legalitätsprinzip verstossen, weshalb sich Art. 2 Abs. 6 TStV im vorliegenden Anwendungsakt als gesetzes- und verfassungswidrig erweist.

4.5

4.5.1 Nicht gefolgt werden kann in diesem Zusammenhang der von der OZD in der Vernehmlassung vertretenen Ansicht, wonach die Unterscheidung zwischen Ermessen und unbestimmtem Rechtsbegriff, beides sog. offene Normen, entscheidend sei. Vorliegend geht es nicht um die Frage, ob die Zollkreisdirektion den Wasserpfeifentabak im Einklang mit

dem geltenden Recht veranlagt hat, also die Konkretisierung einer offenen Norm in einem Einzelfall. Im Rahmen der konkreten Normenkontrolle, die hier zur Diskussion steht, ist die Gesetzes- und Verfassungsmässigkeit einer Verordnungsbestimmung zu prüfen. Dabei stellt sich einzig die Frage, nach der Zulässigkeit der Gesetzesdelegation und ob der Bundesrat sich an die Grenzen, der ihm übertragenen Rechtssetzungskompetenzen gehalten hat (vgl. E. 2; zur Abgrenzung von offenen Normen und Gesetzesdelegation: HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 394 f.).

4.5.2 Nicht mehr eingegangen werden muss bei dieser Rechtslage auf die weiteren Rügen der Beschwerdeführerin, so insbesondere bezüglich einer allfälligen Verletzung der Eigentumsgarantie und Wirtschaftsfreiheit oder eines allfälligen Verstosses gegen das Willkürverbot. Auch erübrigt es sich zu prüfen, ob die ausserordentliche Veröffentlichung und das sofortige Inkrafttreten der strittigen Verordnungsbestimmung rechtmässig waren und ob gegebenenfalls eine Übergangsregelung hätte eingeführt werden müssen.

5.

5.1 Nach dem Gesagten findet Art. 2 Abs. 6 TStV auf die strittige Einfuhr von 960 kg Wasserpfeifentabak keine Anwendung. Die Bemessung der Tabaksteuer und damit zusammenhängender Abgaben (SOTA-Gebühr und Präventionsfonds) hat auf der Basis der bis 30. April 2015 für Wasserpfeifentabak anwendbaren Regelung, nämlich Art. 11 Abs. 1 i.V.m. Anhang IV TStG, d.h. zu 12% des Kleinhandelspreises, zu erfolgen. Vorliegend erschliesst sich dem Gericht der für die Steuerberechnung beizuziehende Kleinhandelspreis aus den Akten nicht zweifelsfrei, weshalb die Sache an die Vorinstanz zur Neufestsetzung der Tabaksteuern zurückzuweisen ist.

5.2 Was die mitangefochtene Veranlagung der Einfuhrsteuern betrifft, ist festzuhalten, dass die Tabaksteuer in die Bemessungsgrundlage für die Einfuhrsteuer einzubeziehen ist (vgl. Art. 54 Abs. 3 MWSTG [SR 641.20]). Insofern zieht eine Herabsetzung der Tabaksteuern auch eine Reduktion der Einfuhrsteuern nach sich, wobei grundsätzlich ein Anspruch auf Rückerstattung von zu viel erhobenen oder nicht geschuldeten Einfuhrsteuern besteht (Art. 59 Abs. 1 MWSTG). Allerdings weist die Vorinstanz im angefochtenen Beschwerdeentscheid (Ziff. 3.7) zu Recht darauf hin, dass zu viel erhobene oder nicht geschuldete Einfuhrsteuern nicht zurückzuerstatten sind, wenn die Importeurin im Inland als steuerpflichtige Person eingetragen ist und die der EZV zu entrichtende oder entrichtete Steuer als Vorsteuer nach Artikel 28 MWSTG abziehen kann (vgl. Art. 59 Abs. 2

MWSTG). Zwar ist die Beschwerdeführerin im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen. Ob sie aber zur Vornahme des vollen Vorsteuerabzugs berechtigt ist, ist nicht ersichtlich. Im Rahmen der Rückweisung der vorliegenden Streitsache hat die Vorinstanz entsprechende Abklärungen zu treffen und mit Blick auf Art. 59 Abs. 2 MWSTG auf eine Neuveranlagung der Einfuhrsteuern gegebenenfalls zu verzichten oder die Einfuhrsteuern neu zu bemessen.

5.3 Nach dem Gesagten ist die Beschwerde gutzuheissen, soweit darauf einzutreten ist. Die Sache ist zum Erlass einer neuen Verfügung im Sinne der Erwägungen an die Vorinstanz zurückzuweisen.

6.

Abschliessend bleibt über die Verfahrenskosten und eine allfällige Parteientschädigung zu befinden.

6.1 Das Bundesverwaltungsgericht auferlegt die Verfahrenskosten in der Regel der unterliegenden Partei (Art. 63 Abs. 1 VwVG), wobei sie bei nur teilweisem Unterliegen zu ermässigen sind. Entsprechend sind einer teilweise obsiegenden Partei Verfahrenskosten nach Massgabe ihres Unterliegens aufzuerlegen. Die Kosten des vorliegenden Verfahrens belaufen sich unter Berücksichtigung der im Rahmen der Instruktion erlassenen Zwischenverfügungen auf Fr. 4'500.--. Zur Hauptsache hat die Beschwerdeführerin obsiegt. Soweit jedoch das Bundesverwaltungsgericht auf die Beschwerde nicht eintreten konnte bzw. das Nichteintreten der Vorinstanz bestätigte (vgl. E. 1.2) und in Bezug auf das abgewiesene Gesuch um Erlass vorsorglicher Massnahmen (Sachverhalt Bst. E), gilt die Beschwerdeführerin als unterliegend. Ihr sind damit Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 500.-- aufzuerlegen. Der einbezahlte Kostenvorschuss ist zur Deckung der auferlegten Verfahrenskosten zu verwenden. Der darüber hinaus geleistete Kostenvorschuss von Fr. 4'000.-- ist der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft dieses Urteils zurückzuerstatten. Der Vorinstanz sind, soweit sie als unterliegend gilt, keine Kosten aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 2 VwVG).

6.2 Im Rahmen ihres Obsiegens hat die anwaltlich vertretene Beschwerdeführerin gemäss Art. 64 Abs. 1 und 2 VwVG in Verbindung mit Art. 7 ff. des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht (VGKE; SR 173.320.2) Anspruch auf eine Parteientschädigung zulasten der Vorinstanz. Der Rechtsvertreter der Beschwerdeführerin hat keine Kostennote eingereicht, weshalb die

Entschädigung aufgrund der Akten festzusetzen ist (Art. 14 VGKE). Unter diesen Umständen ist die Parteientschädigung ermessensweise sowie unter Berücksichtigung des teilweisen Unterliegens auf Fr. 6'000.-- (inkl. Auslagen und Mehrwertsteuerzuschlag im Sinne von Art. 9 Abs. 1 Bst. c VGKE) festzusetzen.

Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird gutgeheissen, soweit darauf eingetreten wird. Der angefochtene Beschwerdeentscheid vom 12. Januar 2016 wird aufgehoben und die Sache zu neuem Entscheid im Sinne der Erwägungen an die Vorinstanz zurückgewiesen.

2.

Die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 4'500.-- werden der Beschwerdeführerin im Umfang von Fr. 500.-- auferlegt. Der von ihr geleistete Kostenvorschuss wird zur Bezahlung der auferlegten Verfahrenskosten verwendet und der Mehrbetrag von Fr. 4'000.-- nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

3.

Die Vorinstanz wird verpflichtet, der Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung von insgesamt Fr. 6'000.-- zu bezahlen.

4.

Dieses Urteil geht an:

- die Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz ([...]; Gerichtsurkunde)

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Die vorsitzende Richterin:

Die Gerichtsschreiberin:

Salome Zimmermann

Kathrin Abegglen Zogg

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 BGG). Die Rechtschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie der Beschwerdeführer in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: