



## **Urteil vom 6. November 2018**

---

Besetzung

Richter Michael Beusch (Vorsitz),  
Richter Jürg Steiger, Richterin Annie Rochat Pauchard,  
Gerichtsschreiberin Monique Schnell Luchsinger.

---

Parteien

**A. \_\_\_\_\_ GmbH,**  
vertreten durch lic. iur. Joachim Lurf, Rechtsanwalt,  
Beschwerdeführerin,

gegen

**Oberzolldirektion (OZD),**  
Hauptabteilung Verfahren und Betrieb,  
Monbijoustrasse 40, 3003 Bern,  
Vorinstanz.

---

Gegenstand

Tabaksteuer (Feststellungsverfügung).

**Sachverhalt:****A.**

Die A. \_\_\_\_\_ GmbH (nachfolgend Gesellschaft) bezweckt unter anderem den Im- und Export von Tabakwaren. Die Gesellschaft führte mit Zollanmeldung vom 6. August 2015 aus einem Zollfreilager 960kg Wasserpfeifentabak „Al Fakher“ in den freien Warenverkehr ein.

Diese Einfuhr ist derzeit Gegenstand einer öffentlich-rechtlichen Beschwerde vor Bundesgericht (Verfahren 2C\_454/2017), mit welcher die Zollkreisdirektion Schaffhausen (nachfolgend ZKD SH) die Aufhebung des Urteils des Bundesverwaltungsgerichts A-882/2016 vom 6. April 2017 beantragt. Der Präsident der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung gewährte der Beschwerde die aufschiebende Wirkung (Zwischenverfügung vom 8. Juni 2018). Das Bundesverwaltungsgericht hat im angefochtenen Urteil ausgeführt, dass die durch Verordnung per 1. Mai 2015 eingeführte Gleichstellung von Wasserpfeifentabak mit Feinschnitttabak im übergeordneten Recht keine hinreichende Stütze finde. Die Erwägungen des Bundesverwaltungsgerichts haben zur Folge, dass die im entsprechenden Verfahren strittige Einfuhr nicht dem Steuersatz von 25% des Kleinhandelspreises unterliegt, sondern dem Steuersatz von 12% des Kleinhandelspreises.

**B.**

Bereits mit Schreiben vom 25. April 2017 hatte die Gesellschaft der Eidgenössischen Zollverwaltung (nachfolgend EZV) drei Anmeldungen von Tabakfabrikaten (Einfuhr) eingereicht (sog. Formular 50.44) und um Bewilligung zur Einfuhr von Wasserpfeifentabak „Al Fakher“ in Dosen zu 50gr, zu 250gr und zu 1kg zum Steuersatz von 12% des Kleinhandelspreises sowie um entsprechende Instruktion des Zollfreilagers Embrach ersucht. Dem Begleitschreiben der Gesellschaft vom 25. April 2017 ist sinngemäss zu entnehmen, dass die Beschwerdeführerin ihren Lagerbestand an Wasserpfeifentabak „Al Fakher“ zum bisher gültigen Steuersatz abbauen will.

Die ZKD SH lehnte mit Schreiben vom 3. Mai 2017 die Anwendung des Steuersatzes von 12% des Kleinhandelspreises unter Hinweis auf die fehlende Rechtskraft des Urteils des Bundesverwaltungsgerichts A-882/2016 vom 6. April 2017 ab.

Nach weiterer Korrespondenz ersuchte die Gesellschaft mit Schreiben vom 7. Juli 2017 und mit Anmeldung von Tabakfabrikaten (Einfuhr) vom 27. Juni 2017 (Formular 50.44) erneut um die Bewilligung zur Einfuhr von Wasserpfeifentabak „Al Fakher“ in Dosen zu 1kg zum Steuersatz von 12%

des Kleinhandelspreises. Die Gesellschaft beantragte mithin die vorgängige Festsetzung des anwendbaren Steuersatzes für ihre künftigen Einfuhren.

### **C.**

Nach einer wiederholten Nachfrage der Gesellschaft vom 11. August 2017 trat die EZV, Oberzolldirektion, Sektion Tabak- und Biersteuer (nachfolgend OZD) mit Verfügung vom 18. August 2017 auf den Antrag vom 7. Juli 2017 nicht ein.

Sie begründete ihre Verfügung im Wesentlichen damit, dass die Gesellschaft eine veraltete Version des Formulars 50.44 verwendet habe. Nach der seit anfangs 2015 geltenden Praxis werde getreu dem Wortlaut von Art. 17 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 21. März 1969 über die Tabakbesteuerung (Tabaksteuergesetz, TStG; SR 641.31) der Steuersatz nur noch bei Zigarren- und Zigarettenarten, die von einem Importeur regelmässig eingeführt würden, auf Antrag im Voraus verfügt. Die Gesellschaft habe sämtliche Einfuhren von Wasserpfeifentabak zum aktuell gültigen Steuersatz zu versteuern. Eine Überprüfung des anwendbaren Steuersatzes sei nur im Rahmen einer konkreten Veranlagung möglich. Demzufolge sei der von der Gesellschaft eingereichte Antrag nicht materiell zu behandeln, da er die Einfuhr des sich im Zollfreilager Embrach gelagerten und noch nicht zur Einfuhrzollbehandlung angemeldeten Wasserpfeifentabaks betreffe.

### **D.**

Am 18. September 2017 reichte die Gesellschaft bei der OZD eine als Beschwerde bezeichnete Eingabe gegen die Verfügung vom 18. August 2017 ein. Sie beantragte sinngemäss, die angefochtene Verfügung aufzuheben und gestützt auf das Gesuch vom 7. Juli 2017 bzw. die Anmeldung von Tabakfabrikaten (Einfuhr) vom 27. Juni 2017 den Tabaksteuersatz von 12% des Kleinhandelspreises sowie die restlichen Abgaben für die künftige Einfuhr im Voraus festzusetzen.

Die Gesellschaft verwies zur Begründung auf das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-882/2016 vom 6. April 2017, demgemäss der Bundesrat mit dem Erlass von Art. 2 Abs. 6 der Tabaksteuerverordnung vom 14. Oktober 2009 (TStV, SR 641.311) sein Ermessen zur näheren Definition von Tabakfabrikaten überschritten und gegen das abgaberechtliche Legalitätsprinzip verstossen habe. Ferner verletze die im vorliegenden Verfahren angefochtene Verfügung die Eigentumsgarantie und die Wirtschaftsfreiheit in verfassungswidriger Weise. Im Resultat führe die massive

Steuererhöhung zu einem faktischen Verbot der Einfuhr und zur Kommerzialisierung von Wasserpfeifentabak. Es sei der Gesellschaft nämlich verunmöglicht, während des hängigen Verfahrens vor dem Bundesgericht ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit nachzugehen. Die massive Tabaksteuererhöhung führe für die Gesellschaft zu einer Tabaksteuer von rund Fr. 10,5 Mio. statt wie bisher Fr. 900'000.- und sei für sie als KMU-Betrieb nicht verkraftbar. Die Gesellschaft verfüge über ein grosses Warenlager von verpackter Ware, welche mit dem entsprechenden Kleinhandelspreis bedruckt sei. Dieses Lager könne bei einer so kurzfristigen Steuererhöhung nicht mehr abgebaut werden. Es müsse der Gesellschaft trotz des vor Bundesgericht hängigen Verfahrens ermöglicht werden, ihre Ware auf der Basis des Steuersatzes von 12% des Kleinhandelspreises einzuführen, zumal die aufschiebende Wirkung der Beschwerde ans Bundesgericht sich nur auf die Rückzahlung einer allfällig zu viel bezahlten Steuerschuld beziehe. Der vorliegend angefochtene Nichteintretensentscheid führe damit zu einer Rechtsverweigerung. Im Übrigen sei die von der OZD erwähnte Praxisänderung weder angekündigt worden, noch beruhe sie auf einer gesetzlichen Grundlage, noch sei sie gerechtfertigt. Vielmehr stelle eine solche Praxisänderung eine Verletzung des Prinzips von Treu und Glauben dar.

#### **E.**

Mit Einspracheentscheid vom 11. Dezember 2017 qualifizierte die OZD die Eingabe der Gesellschaft vom 18. September 2017 als Einsprache und wies diese ab, soweit sie darauf eintrat.

Die OZD legte in ihrem Einspracheentscheid das Verfahren bzw. ihre Praxis zur Anwendung des Formulars 50.44 dar und prüfte hierbei, ob der Gesellschaft gestützt auf Art. 17 Abs. 2 TStG bzw. Art. 25 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG, SR 172.021) ein Anspruch auf vorgängige Feststellung des anzuwendenden Steuersatzes zustand. Sie kam zu Schluss, dass kein Anwendungsfall von Art. 17 Abs. 2 TStG vorliege. Auch sei kein schutzwürdiges Interesse im Sinne von Art. 25 Abs. 2 VwVG für den Erlass einer Feststellungsverfügung gegeben, da die Gesellschaft die Ware einführen und den anwendbaren Steuersatz im Rahmen einer Leistungsverfügung beurteilen lassen könne. Es liege daher keine Rechtsverweigerung vor. Es sei einzig zu prüfen, ob auf den Antrag der Gesellschaft zu Recht nicht eingetreten worden sei. Die weiteren von der Gesellschaft erhobenen Rügen betreffend die Verletzung des Legalitätsprinzips, die Eigentumsgarantie, die Wirtschaftsfreiheit sowie von Treu und Glauben seien im Rahmen einer Einfuhrzollveranlagung zu prüfen. Sinngemäss führte die OZD

sodann aus, dass kein materieller Entscheid ergehen könne. Der prozessuale Antrag der Gesellschaft auf Beizug der bundesgerichtlichen Akten sei abzuweisen, da jene für das vorliegende Verfahren nicht benötigt und keine neuen Erkenntnisse hinsichtlich des Anspruchs auf Erlass einer vorgängigen Feststellungsverfügung bringen würden.

#### **F.**

Am 29. Januar 2018 erhebt die Gesellschaft (nachfolgend auch Beschwerdeführerin) beim Bundesverwaltungsgericht Beschwerde gegen den Einspracheentscheid vom 11. Dezember 2017. Sie beantragt hierbei insbesondere die Aufhebung des angefochtenen Entscheids und die Rückweisung an die OZD (nachfolgend auch Vorinstanz) zur rechtskonformen Beurteilung des Feststellungsbegehrens; unter Kosten- und Entschädigungsfolgen. In prozessualer Hinsicht beantragt die Beschwerdeführerin, das vorliegende Beschwerdeverfahren zu sistieren, bis das beim Bundesgericht hängige Verfahren 2C\_454/2017 rechtskräftig entschieden sei.

Die Beschwerdeführerin begründet ihren Sistierungsantrag damit, dass im Falle einer Abweisung der Beschwerde der Vorinstanz durch das Bundesgericht rechtskräftig entschieden sei, dass Art. 2 Abs. 6 TStV einer gesetzlichen Grundlage entbehre. Diesfalls müsse geklärt werden, auf welcher Basis die noch im Zollfreilager eingelagerten Tabakfabrikate in die Schweiz eingeführt werden können. Im Falle einer Gutheissung werde sich das Bundesgericht ebenfalls zu den weiteren Auswirkungen des Legalitätsprinzips äussern müssen. Dies habe auch Auswirkungen auf die Frage, ob die Beschwerdeführerin im vorliegenden Fall ein Feststellungsinteresse habe an der Klärung der Frage, auf welcher Basis die Ware in die Schweiz eingeführt werden dürfe.

Um Wiederholungen zu vermeiden, und um den Schriftenwechsel nicht unnötig ausdehnen zu müssen, beantragt die Beschwerdeführerin erneut den Beizug der Akten des bundesgerichtlichen Verfahrens. Nicht nur, weil daraus die Argumentation der Beschwerdeführerin und der Vorinstanz hervorgehen würde, sondern sich auch das Feststellungsinteresse ableiten liesse. Indem die Vorinstanz im angefochtenen Entscheid diesen Verfahrensantrag abgewiesen habe, habe sie den verfassungsrechtlichen Anspruch auf Gewährung des rechtlichen Gehörs verletzt. Weiter rügt die Beschwerdeführerin eine Verletzung von Art. 29 Abs. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101) i.V.m. Art. 25 VwVG. Sinngemäss führt sie aus, wenn ein Feststellungsbegehren nur möglich sei, wenn kein Leistungsbegehren gegeben sei, könne

sie ihrer Geschäftstätigkeit aus finanziellen Gründen nicht mehr nachgehen, denn sie könne es sich aufgrund der massiven kurzfristig ergangenen Steuererhöhung schlichtweg nicht leisten, das bestehende Warenlager zu verzollen. Es sei für sie auch nicht zumutbar, während der gesamten Dauer des Verfahrens nicht wissen zu können, auf welcher Basis das von ihr vertriebene Produkt verzollt werden müsse, zumal die Ware verderblich und die Packungen bereits abgepackt und gemäss den dannzumaligen Bestimmungen bedruckt worden seien. Die massive Erhöhung der Steuer verunmögliche es der Beschwerdeführerin letztlich, das noch bestehende Warenlager zu verkaufen.

### **G.**

In der Vernehmlassung vom 9. März 2018 beantragt die Vorinstanz, die Beschwerde sei unter Kostenfolge abzuweisen. Von einer Sistierung sei abzusehen, da das vorliegende Verfahren die von der Beschwerdeführerin anvisierten Zwecke nicht erfülle. Die Einlagerung in einem Zollfreilager führe dazu, dass das Zollveranlagungsverfahren auf den Zeitpunkt aufgeschoben werde, in dem die Ware das Zollfreilager verlasse. Die Höhe der geschuldeten Abgaben richte sich grundsätzlich nach den zu jenem Zeitpunkt geltenden Gesetzen. Ohnehin bilde Art. 10 Abs. 1 Bst. b TStG und Anhang III TStG (jeweils in der seit 1. September 2017 geltenden Fassung) neuerdings die gesetzliche Grundlage für die Besteuerung von Wasserpfeifentabak mit einem Steuersatz von 25% des Kleinhandelspreises plus Fr. 38.-.

Im vorliegenden Verfahren gehe es einzig darum zu prüfen, ob auf den Antrag der Beschwerdeführerin vom 7. Juli 2017 bzw. 27. Juni 2017 zu Recht nicht eingetreten worden sei. Es liege weder eine unter Art. 17 Abs. 2 TStG fallende Anfrage noch ein schutzwürdiges Interesse im Sinne von Art. 25 VwVG vor, denn die Beschwerdeführerin könne den anwendbaren Steuersatz ohne Weiteres im ordentlichen Zolleinfuhrveranlagungsverfahren überprüfen lassen. Der Einwand der Beschwerdeführerin, es werde die Eigentumsgarantie und die Wirtschaftsfreiheit verletzt, ziele darauf ab, die rechtlichen Grundlagen der Besteuerung von Wasserpfeifentabak einer akzessorischen Normenkontrolle zu unterziehen. Dies könne nicht im Feststellungsverfahren erfolgen.

Auf die Standpunkte der Parteien ist nachfolgend unter den Erwägungen einzugehen, soweit sie für den vorliegenden Entscheid wesentlich sind.

## **Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:**

### **1.**

**1.1** Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt gemäss Art. 31 des Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (VGG, SR 173.32) Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 VwVG, sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Der „Einspracheentscheid der OZD vom 11. Dezember 2017“ ist eine solche Verfügung. Eine Ausnahme im Sinne von Art. 32 VGG liegt nicht vor. Die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist daher für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig (vgl. auch Art. 3 TStG i.V.m. Art. 90 Abs. 1 des Zollgesetzes vom 18. März 2005 [ZG, SR 631.0] i.V.m. Art. 116 Abs. 4 ZG i.V.m. Art. 44 VwVG). Soweit das VGG nichts anderes bestimmt, richtet sich gemäss dessen Art. 37 das Verfahren nach dem VwVG. Die Beschwerdeführerin ist durch den Einspracheentscheid beschwert und zur Anfechtung berechtigt (Art. 48 VwVG). Im Übrigen ist die Beschwerde form- und fristgerecht eingereicht worden (Art. 50 Abs. 1 i.V.m. Art. 22a Abs. 1 Bst. c und 52 Abs. 1 VwVG). Auf die Beschwerde ist demnach einzutreten.

### **1.2**

**1.2.1** Die Beschwerdeführerin beantragt eine Sistierung des vorliegenden Beschwerdeverfahrens bis zur rechtskräftigen Erledigung des vor Bundesgericht pendenten Verfahrens 2C\_454/2017. Dessen Ausgang sei wesentlich für die Frage, ob die Beschwerdeführerin im vorliegenden Verfahren ein Feststellungsinteresse daran habe, zu klären, zu welchem Steuersatz die noch im Zollfreilager eingelagerte Ware in die Schweiz eingeführt werden könne.

Die Vorinstanz lehnt eine Sistierung ab, da vorliegend die Steuerbemessung einer künftigen Einfuhr von Wasserpfeifentabak strittig sei. Die Rechtslage für die Besteuerung desselben habe per 1. September 2017 geändert und betrage seither 25% des Kleinhandelspreises plus Fr. 38.-/kg (Art. 10 Abs. 1 Bst. b TStG und Anhang III TStG, je in der seit 1. September 2017 geltenden Fassung). Sinngemäss macht sie damit geltend, dass die Besteuerung einer künftigen Einfuhr in jedem Fall aufgrund der geänderten Rechtslage zu erfolgen habe, womit der Ausgang des bundesgerichtlichen Verfahrens für den vorliegend zu beurteilenden Fall ohne Bedeutung sei.

**1.2.2** Eine Sistierung des Verfahrens muss nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung durch zureichende Gründe gerechtfertigt sein, da bei Fehlen solcher Gründe von einer mit dem Beschleunigungsgebot von Art. 29

Abs. 1 BV nicht zu vereinbarenden Rechtsverzögerung auszugehen ist (vgl. BGE 130 V 90 E. 5; ANDRÉ MOSER et al., Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl. 2013, N. 3.14 ff.). Darüber hinaus dürfen einer Sistierung keine überwiegenden öffentlichen und privaten Interessen entgegenstehen (Urteil des BVGer A-5059/2014 vom 26. Februar 2015 E. 1.3). Beim Entscheid darüber, ob das Verfahren zu sistieren ist, steht der Behörde ein erheblicher Ermessensspielraum zu (vgl. BGE 119 II 386 E. 1b; Urteil des BVGer A-7718/2016 vom 2. Juli 2018 E. 4.1).

**1.2.3** Im erwähnten bundesgerichtlichen Verfahren ist eine im *August 2015 erfolgte Einfuhr* von Wasserpfeifentabak „Al Fakher“ zu beurteilen. Im Zusammenhang mit der bereits erfolgten Einfuhr geht es in erster Linie um die Frage nach der Gesetzmässigkeit der kurzfristig per 1. Mai 2015 eingeführten Verordnungsbestimmung, die Wasserpfeifentabak mit Feinschnitttabak gleichstellte. Der anwendbare Steuersatz ist nur die Folge der Qualifikationsproblematik. Im vorliegenden Verfahren liegt demgegenüber der *Anspruch auf Feststellung* des Steuersatzes für *künftige Einfuhren* von Wasserpfeifentabak „Al Fakher“ im Streit. Sodann ersucht die Beschwerdeführerin sinngemäss um eine angemessene Übergangsregelung für ihre eingelagerte Ware.

Selbst wenn beide Verfahren das gleiche Produkt betreffen, so unterscheiden sich die Streitgegenstände dennoch grundlegend. Es stellen sich auch unterschiedliche Rechtsfragen. Ebenso hat sich mit Bezug auf den Steuersatz das anwendbare Recht geändert. Damit liegen keine zureichenden Gründe für eine Sistierung vor. Der entsprechende Antrag der Beschwerdeführerin ist demzufolge abzuweisen.

### **1.3**

**1.3.1** Die Beschwerdeführerin erneuert sodann ihren Antrag auf Beizug der bundesgerichtlichen Verfahrensakten. Sie erachtet einen Aktenbeizug als sinnvoll, weil sich damit Wiederholungen vermeiden liessen und der Schriftenwechsel nicht unnötig ausgedehnt werden müsse. Denn die Argumentation der Beschwerdeführerin sowie der Vorinstanz lasse sich einwandfrei und vollständig aus den beizuziehenden Akten entnehmen. Des Weiteren lasse sich aus diesen aber auch ableiten, dass sie, die Beschwerdeführerin, – entgegen der Ansicht der Vorinstanz – über ein Feststellungsinteresse verfüge.

Da mit den beizuziehenden Akten die Beschwerde näher begründet werden soll, ist vorab auf die Begründungspflicht der Beschwerde einzugehen.

**1.3.2** Gemäss Art. 52 Abs. 1 VwVG hat die Beschwerde eine Begründung zu enthalten. Mit Begründung ist die Substantiierung gemeint. Der Beschwerdeführer hat darzulegen, weshalb er die angefochtene Verfügung beanstandet (vgl. FRANK SEETHALER/FABIA PORTMANN, in: Waldmann/Weissenberger [Hrsg.], Praxiskommentar Verwaltungsverfahrensgesetz, 2. Aufl. 2016 [nachfolgend Praxiskommentar VwVG], Art. 52 N. 62).

Nach der Lehre ist es zulässig, zur Begründung der Begehren auf frühere Eingaben oder andere Schriftstücke zu verweisen (vgl. SEETHALER/PORTMANN, Praxiskommentar VwVG, Art. 52 N. 70 m.w.Hw.). Auch das Bundesgericht erachtete – allerdings noch – im Zusammenhang mit Art. 108 Abs. 2 des Bundesrechtspflegegesetzes vom 16. Dezember 1943 (OG, BS 3 531) einen Verweis auf Eingaben an Vorinstanzen als zulässig, da die Verwaltungsgerichtsbeschwerde anders als die staatsrechtliche Beschwerde kein neues Verfahren auslöse. Allerdings müsse auch in diesen Fällen aus der Beschwerdebegründung selber zumindest ersichtlich sein, in welchen Punkten und weshalb der angefochtene Entscheid beanstandet werde. Ein lediglich pauschaler Hinweis auf frühere Rechtsschriften im gleichen Verfahren genüge der Begründungspflicht nicht (BGE 113 Ib 287 E. 1).

**1.3.3** Die von der Beschwerdeführerin eingereichte Beschwerdeschrift erfüllt grundsätzlich die Voraussetzungen an die Begründungspflicht gemäss Art. 52 Abs. 1 VwVG (E. 1.3.2), lassen sich ihr doch die gegen den angefochtenen Einspracheentscheid erhobenen Beanstandungen ohne Weiteres entnehmen.

Die Beschwerdeführerin beantragt lediglich den Beizug der Akten des bundesgerichtlichen Verfahrens. Sie will aber mit den entsprechenden Akten insbesondere ihr Feststellungsinteresse aufzeigen. Damit ist der prozessuale Antrag auf Beizug der Akten indirekt auch ein Verweis auf den Inhalt der entsprechenden Dokumente und ist somit nach den vorstehend geschilderten Grundsätzen zu beurteilen (E. 1.3.2).

Das vorliegende Verfahren wie auch das Verfahren vor Bundesgericht betreffen dieselben Parteien. Verfahrensrechtlich sind die beiden Verfahren keine einander nachgelagerte Rechtsmittelverfahren. Damit ist eine nähere Begründung mittels Verweis auf ein anderes Verfahren grundsätzlich ausgeschlossen.

Die Beschwerdeführerin hat im vorliegenden Verfahren sodann bereits selber das angefochtene Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-882/2016

vom 6. April 2017 eingereicht. Dem angefochtenen Urteil lässt sich die Argumentation der Parteien zumindest im Grundsatz entnehmen. Des Weiteren hat die Vorinstanz die Zwischenverfügung des Bundesgerichts vom 8. Juni 2017 zu den Verfahrensakten gegeben. Damit verfügt das Bundesverwaltungsgericht bereits über weitgehende Informationen aus dem bundesgerichtlichen Verfahren. Ferner gilt es zu berücksichtigen, dass die beiden Verfahren unterschiedliche Sachverhalte und Rechtsfragen betreffen, weshalb die entsprechenden Begehren unterschiedlich zu begründen sind. Schliesslich würde ein Beizug der Verfahrensakten das bundesgerichtliche Verfahren blockieren. Auch aus diesen Gründen ist daher von einem Beizug der bundesgerichtlichen Verfahrensakten zwecks weiterer Begründung der vorliegenden Beschwerde abzusehen.

#### **1.4**

**1.4.1** Die Beschwerdeführerin erhebt sodann den Vorwurf, die Vorinstanz habe das rechtliche Gehör verletzt, weil sie im vorinstanzlichen Verfahren dem Antrag auf Beizug der bundesgerichtlichen Akten nicht stattgegeben habe.

**1.4.2** Das rechtliche Gehör (Art. 29 Abs. 2 BV) dient einerseits der Sachaufklärung, andererseits stellt es ein persönlichkeitsbezogenes Mitwirkungsrecht beim Erlass eines Entscheides dar, welcher in die Rechtsstellung des Einzelnen eingreift. Dazu gehört insbesondere das Recht des Betroffenen, sich vor Erlass eines solchen Entscheids zur Sache zu äussern, erhebliche Beweise beizubringen und Einsicht in die Akten zu nehmen (BGE 142 I 86 E. 2.2 S. 89; 142 II 218 E. 2.3 S. 222 f.). Der Anspruch auf rechtliches Gehör umfasst als Mitwirkungsrecht somit alle Befugnisse, die einer Partei einzuräumen sind, damit sie in einem Verfahren ihren Standpunkt wirksam zur Geltung bringen kann (BGE 140 I 99 E. 3.4; 138 V 125 E. 2.1; Urteil des BGer 2C\_669/2016 und 2C\_670/2016 vom 8. Dezember 2016 E. 3.2.3).

**1.4.3** Die Vorinstanz hat gemäss den Erwägungen im angefochtenen Einspracheentscheid vom 11. Dezember 2017 auf den Beizug der Akten verzichtet, weil sie der Auffassung war, dass diese zur Klärung des Anspruchs auf Erlass einer Feststellungsverfügung nichts beizutragen vermocht hätten. Weder würden die Akten für die Eruiierung des Sachverhalts benötigt, noch würden sie neue Erkenntnisse mit Bezug auf einen allfälligen Anspruch auf Erlass einer Feststellungsverfügung bringen.

Die Vorinstanz hat somit aufgrund einer antizipierten Beweiswürdigung auf den Beizug der Akten verzichtet. Rechtsprechungsgemäss stellt dies keine Verletzung des rechtlichen Gehörs dar, wenn der entsprechende Schluss auf durch eine pflichtgemässe Beweiswürdigung erlangten Überzeugung basiert (vgl. Urteil des BVGer A-6860/2017 vom 9. August 2018 E. 2.3). Derlei ist vorliegend der Fall (vgl. E. 1.3.3.)

Die Behörde muss sich auch nicht ausdrücklich mit jeder tatsächlichen Behauptung und jedem rechtlichen Einwand auseinandersetzen, sondern darf sich auf die für den Entscheid wesentlichen Gesichtspunkte beschränken (vgl. BGE 139 V 496 E. 5, 138 I 232 E. 5.1, 133 I 270 E. 3.1; Urteil des BVGer B-880/2012 vom 25. Juni 2018 E. 6.2.3). Die Vorinstanz hat ihren Einspracheentscheid vom 11. Dezember 2017 einlässlich begründet. Unter diesen Umständen ist es nicht zu beanstanden, wenn sie sich nicht mehr mit allfälligen weiteren Argumente der Beschwerdeführerin auseinandergesetzt hat. Eine Gehörsverletzung liegt demnach nicht vor.

## **2.**

**2.1** Die Vorinstanz hat im angefochtenen Einspracheentscheid vom 11. Dezember 2017 die Einsprache der Beschwerdeführerin abgewiesen, soweit sie darauf eingetreten ist. Das Einspracheverfahren wiederum erfolgte im Anschluss an die Nichteintretensverfügung der OZD vom 18. August 2017.

In einem ersten Schritt ist demnach zu prüfen, ob die Vorinstanz zu Recht ein Einspracheverfahren durchgeführt hat. In einem weiteren Schritt stellt sich die Frage nach dem Streitgegenstand und der Kognition der Vorinstanz bzw. des Bundesverwaltungsgerichts.

## **2.2**

**2.2.1** Das TStG enthält mit Art. 31 f. eigene Regeln zum Rechtsmittelverfahren. Art. 31 TStG betrifft das Einspracheverfahren; Art. 32 TStG das Beschwerdeverfahren.

Gemäss Art. 31 Abs. 1 TStG können Verfügungen der OZD innert 30 Tagen nach der Eröffnung mit Einsprache angefochten werden. Die Einsprache ist schriftlich bei der OZD einzureichen; sie hat einen bestimmten Antrag zu enthalten und die zu seiner Begründung dienenden Tatsachen anzugeben. Die Beweismittel sollen in der Einsprache bezeichnet und ihr, soweit möglich, beigelegt werden (Art. 31 Abs. 2 TStG). Ist eine gültige Einsprache erhoben worden, so hat die OZD ihre Verfügung ohne Bindung an die

gestellten Anträge zu überprüfen (Art. 31 Abs. 3 TStG). Das Einspracheverfahren ist sodann trotz Rückzug der Einsprache weiterzuführen, wenn Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass die angefochtene Verfügung oder der angefochtene Entscheid dem Gesetz nicht entspricht (Art. 31 Abs. 4 TStG). Der Einspracheentscheid wiederum ist zu begründen und hat eine Rechtsmittelbelehrung zu enthalten.

Aus der gesetzlichen Konzeption von Art. 31 TStG ergibt sich demnach, dass die Einsprache im TStG als vollkommenes Rechtsmittel mit Novenrecht ausgestaltet ist, mit dem alle Mängel der angefochtenen Verfügung und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden können (vgl. ULRICH HÄFELIN et al., Allgemeines Verwaltungsrecht, 7. Aufl. 2016, N. 1815; PIERRE TSCHANNEN et al., Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. Aufl. 2014, § 30 N. 49 ff.). Das Einspracheverfahren im TStG setzt damit das bisherige Verfahren fort (vgl. auch Urteil des BGer 2C\_1075/2017 vom 30. Juli 2018 E. 2.1.2 m.w.Hw., das sich allerdings auf das gemischte Veranlagungsverfahren der direkten Bundessteuer bezieht). Die Einsprachebehörde kann die Sachverhaltsfeststellung, Rechtsanwendung und Ermessensausübung frei überprüfen (REGINA KIENER, Öffentliches Verfahrensrecht, 2. Aufl. 2015, N. 1973; MARTIN ZWEIFEL et al., Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, 2. Aufl. 2018, § 21 N. 1).

**2.2.2** Die von der Beschwerdeführerin bei der Vorinstanz angefochtene Verfügung datiert vom 18. August 2017. Sie wurde von der OZD erlassen. Die von der Beschwerdeführerin als Beschwerde bezeichnete Eingabe vom 18. September 2017 erfüllt die Voraussetzungen gemäss Art. 31 Abs. 1 und 2 TStG. Die Vorinstanz hat somit zu Recht ein Einspracheverfahren durchgeführt.

Im Rahmen des Einspracheverfahrens konnte die OZD den von der Beschwerdeführerin gestellten Antrag vom 7. Juli 2017 einer vollumfänglichen Prüfung unterziehen. Sie kam hierbei zum Schluss, dass Art. 17 Abs. 2 TStG der Beschwerdeführerin keinen Anspruch auf Erlass einer Feststellungsverfügung einräume, weil diese Bestimmung keinen Anspruch für Auskünfte betreffend Wasserpfeifentabak vorsehe. Die Vorinstanz verneinte auch den Anspruch auf Durchführung eines Feststellungsverfahrens gestützt auf Art. 25 VwVG, da es am schutzwürdigen Interesse gemäss dessen Abs. 2 VwVG fehle bzw. ein solches nicht nachgewiesen worden sei. Die Beschwerdeführerin könne nämlich die Kernfrage ihres Anliegens, den anwendbaren Steuersatz, ebensogut im Rahmen einer tatsächlichen

Einfuhr überprüfen lassen. Demzufolge stelle das Nichteintreten auch keine Rechtsverweigerung dar.

Demnach prüfte die Vorinstanz den von der Beschwerdeführerin geltend gemachten Anspruch unter zwei verschiedenen Titeln und kam zum Schluss, dass unter beiden Titeln der Antrag der Beschwerdeführerin vom 7. Juli 2017 nicht materiell zu prüfen sei. Infolgedessen wies sie die Einsprache ab, soweit sie darauf eintrat. Der Einspracheentscheid vom 11. Dezember 2017, mit dem eine Nichteintretensverfügung geschützt wurde, ist rechtlich gleich zu behandeln wie ein Nichteintretensentscheid (vgl. E. 2.2.1).

### **2.3**

**2.3.1** Wird ein Nichteintretensentscheid bzw. ein Nichteintretensentscheid bestätigender Einspracheentscheid angefochten, prüft das Bundesverwaltungsgericht einzig die Rechtsfrage, ob die Vorinstanz auf die bei ihr anhängig gemachte Angelegenheit zu Recht nicht eingetreten ist (vgl. BGE 139 II 233 E. 3.2; Urteil des BVerwG A-1703/2016, A-2244/2016 und A-2412/2016 vom 29. September 2016 E. 3; MOSER et al., a.a.O., N. 2.8, mit Rechtsprechungshinweisen). Im Rahmen einer Beschwerde gegen einen Nichteintretensentscheid können somit keine Begehren mit Bezug auf die Sache selbst gestellt werden (Urteil des BVerwG A-5347/2017 vom 5. Juni 2018 E. 2.1; MOSER et al., a.a.O., N. 2.213).

**2.3.2** Das Bundesverwaltungsgericht hat somit vorliegend zu prüfen, ob die Beschwerdeführerin bei Antragstellung am 7. Juli 2017 einen Anspruch auf Feststellung des anzuwendenden Steuersatzes für eine künftige Einfuhr gehabt hat. Die Frage, ob dieser Anspruch auch die Feststellung einer übergangsrechtlichen Regelung für die Einfuhr des von ihr per Ende April 2015 in einem Zollfreilager eingelagerten Wasserpfeifentabaks „Al Fakher“ umfasst, ist dabei unter dem Aspekt des Vertrauensschutzes zu prüfen.

### **3.**

**3.1** Nach Auffassung der Vorinstanz finde im vorliegenden Fall Art. 17 TStG schon aufgrund seines Wortlautes keine Anwendung.

**3.2** Somit ist nachfolgend Art. 17 TStG auszulegen. Dieser lautet wie folgt:

<sup>1</sup>Für die im Inland hergestellten Zigarren- und Zigarettenarten setzt die Zollverwaltung den anwendbaren Steuersatz gestützt auf Anmeldungen, die vom Hersteller gemäss den Bestimmungen der Tabaksteuerverordnung vom 15. Dezember 1969 einzureichen sind, zum voraus fest.

<sup>2</sup>Für Zigarren- und Zigarettenarten, die von einem Importeur regelmässig eingeführt werden, wird der Steuersatz auf Antrag ebenfalls gemäss Absatz 1 festgesetzt.

**3.2.1** Ausgangspunkt jeder Auslegung ist der Wortlaut, wobei bei Erlassen des Bundesrechts die Fassungen in den drei Amtssprachen gleichwertig sind (vgl. zur Gleichwertigkeit Art. 14 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 18. Juni 2004 über die Sammlungen des Bundesrechts und das Bundesblatt [PublG; SR 170.512] sowie BGE 134 V 1 E. 6.1). Ist der Wortlaut der Bestimmung klar, das heisst eindeutig und unmissverständlich, darf davon nur abgewichen werden, wenn ein triftiger Grund für die Annahme besteht, der Wortlaut ziele am "wahren Sinn" der Regelung vorbei. Anlass für eine solche Annahme können die Entstehungsgeschichte der Bestimmung (historisches Element), ihr Zweck (teleologisches Element) oder der Zusammenhang mit andern Vorschriften (systematisches Element) geben (BGE 143 II 646 E. 3.3.6, 142 I 135 E. 1.1.1). Das Bundesgericht hat sich bei der Auslegung von Erlassen stets von einem Methodenpluralismus leiten lassen (statt vieler: BGE 131 II 13 E. 7.1, mit Hinweisen; vgl. auch [allgemein] THOMAS GÄCHTER, Rechtsmissbrauch im öffentlichen Recht, 2005, S. 69 ff., S. 254 ff.; [steuerrechtsspezifisch] PETER LOCHER, Rechtsmissbrauchsüberlegungen im Recht der direkten Steuern der Schweiz, in: ASA 75 S. 682 ff.). Es sollen alle jene Methoden kombiniert werden, die für den konkreten Fall im Hinblick auf ein vernünftiges und praktikables Ergebnis am meisten Überzeugungskraft haben. Sind mehrere Lösungen denkbar, ist jene zu wählen, die der Verfassung entspricht. Allerdings findet die verfassungskonforme Auslegung – selbst bei festgestellter Verfassungswidrigkeit – im klaren Wortlaut und Sinn einer Gesetzesbestimmung ihre Schranke (statt vieler: BGE 131 II 710 E. 4.1; BVGE 2007/41 E. 4.2; Urteile des BVGer A-3285/2017 vom 21. Juni 2018 E. 2.6.1, A-2937/2017 vom 30. Januar 2018 E. 2.5, A-7175/2014 vom 12. August 2015 E. 1.4).

**3.2.2** Art. 17 TStG bezieht sich dem Wortlaut nach auf Zigarren und Zigaretten.

Gemäss Art. 1 Abs. 2 TStG i.V.m. Art. 2 Abs. 2 TStV gelten als Zigarren

namentlich Kopfzigarren, Stumpfen, Zigarillos, Kiele, Toscani und Virginia, die ganz oder teilweise aus Tabakeinlage bestehen, mit oder ohne Umblatt, und die mit einem Deckblatt aus natürlichen Tabakblättern oder homogenisiertem Tabak versehen sind, sofern solche Erzeugnisse nicht nach Abs. 3 als Zigaretten gelten.

<sup>3</sup>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.

Das Bundesverwaltungsgericht hat in seinem Urteil A-882/2016 vom 6. April 2017 in E. 4.4.2 unter Hinweis auf sein Urteil A-3123/2011 vom 9. Juli 2013 E. 6.2.1 ausgeführt, dass Wasserpfeifentabak die Konsistenz einer feuchten, klebrigen Masse habe. Er bestehe aus einer Mischung aus Tabak, Melasse, Glycerin und Aromastoffen. Diese feuchte Tabakmischung werde in eine perforierte Aluminiumfolie gewickelt, auf welche dann eine glühende Kohle gelegt werde. Der Tabak werde weder angezündet noch verbrannt, sondern durch die Wärme der Kohle gedünstet, so dass sich aus der vorhandenen Feuchtigkeit Tabakdampf bilde. Dieser werde dann vom Konsumenten bzw. der Konsumentin mithilfe der Wasserpfeife inhalieren.

Dieser Produktebeschrieb unterscheidet sich somit wesentlich von den Merkmalen, die für eine Zigarre oder Zigarette Voraussetzung sind. Wasserpfeifentabak kann demnach weder als Zigarre noch als Zigarette betrachtet werden.

**3.2.3** Des Weiteren hat das Bundesverwaltungsgericht im besagten Entscheid darauf hingewiesen, dass Art. 10 TStG eine Unterteilung der Tabakprodukte in verschiedene Produktkategorien vornehme (dasselbst E. 4.2.1). Das Gesetz unterscheide neben Zigaretten, Zigarren, Zigarillos (Art. 10 Abs. 1 Bst. a TStG) zwischen Feinschnitttabak (Art. 10 Abs. 1 Bst. b TStG, [in der bis 31. August 2017 geltenden Fassung]), und anderem Rauchtobak als Feinschnitttabak sowie übrigen Tabakfabrikaten, Kau- und Schnupftobak (Art. 10 Abs. 1 Bst. c TStG; vgl. dasselbst E. 4.2.1). Aufgrund dieser Unterteilung sei es dem Bundesrat verwehrt, mittels Verordnung Wasserpfeifentabak dem Feinschnitttabak gleichzustellen. Diese Auffassung wurde mittlerweile – in einem nicht die Beschwerdeführerin betreffenden Fall – durch das Bundesgericht bestätigt (Urteil des BGer 2C\_343/2018 vom 11. Oktober 2018). Aus diesen Ausführungen ist mit Bezug auf den vorliegenden Fall zu schliessen, dass Wasserpfeifentabak weder als Zigarette noch als Zigarre oder Zigarillo betrachtet werden kann.

In der seit 1. September 2017 geltenden Fassung von Art. 10 Abs. 1 Bst. b TStG wird Wasserpfeifentabak neuerdings explizit erwähnt. Die Einreihung unter Art. 10 Abs. 1 Bst. b TStG schliesst eine Qualifikation als Zigarette, Zigarre, Zigarillo damit ebenfalls aus.

Infolgedessen ist die Anwendung von Art. 17 TStG auf Wasserpfeifentabak schon vom Wortlaut her ausgeschlossen. Es braucht daher nicht mehr weiter geprüft zu werden, unter welchen Voraussetzungen gestützt auf Art. 17

TStG ein Anspruch auf vorgängige Festsetzung des anwendbaren Steuersatzes besteht. Ob es von der „ratio legis“ her ggf. Sinn ergeben könnte, auch für Wasserpfeifentabak oder andere Tabakprodukte (vgl. Art. 2 Abs. 4-6 TStV) das Verfahren von Art. 17 TStG zu öffnen, ist nicht vom Bundesverwaltungsgericht zu entscheiden.

**3.3** Zu prüfen bleibt, ob die Beschwerdeführerin zur Zeit der Antragstellung am 7. Juli 2017 gestützt auf Art. 25 VwVG Anspruch auf Erlass einer Feststellungsverfügung gehabt hätte.

**3.3.1** Nach ständiger Rechtsprechung unterliegt das Zollveranlagungsverfahren, welches auch für die Veranlagung importierter Tabakprodukte zur Anwendung gelangt (Art. 3 TStG), entsprechend Art. 3 Bst. e VwVG grundsätzlich nur den vom Selbsterklärations- beziehungsweise Selbstanmeldungsprinzip getragenen besonderen Vorschriften des Zollrechts (vgl. Art. 21 ff. ZG; BVGE 2015/35 E. 3.2.1 m.w.Hw.). Aufgrund von Art. 3 Bst. e VwVG ausgeschlossen ist somit die Anwendbarkeit von Art. 25 VwVG (vgl. hierzu BGE 121 II 473 E. 2d, der sich allerdings auf Feststellungsverfügungen betreffend die direkte Bundessteuer bezog).

Doch selbst wenn Art. 25 VwVG Anwendung finden würde, käme der Erlass einer vorgängigen Feststellungsverfügung nur dann in Frage, wenn ein schutzwürdiges Interesse bestehen würde.

**3.3.2** Ein schutzwürdiges Interesse im Sinne von Art. 25 Abs. 2 VwVG ist gegeben, wenn ein aktuelles rechtliches oder tatsächliches Interesse an der sofortigen Feststellung des Bestehens oder Nichtbestehens eines konkreten Rechtsverhältnisses besteht und keine erheblichen öffentlichen oder privaten Interessen entgegenstehen (BVGE 2015/35 E. 2.2.1 sowie Urteil des BVGer A-3570/2016 vom 14. Dezember 2016 E. 2.1). Das Interesse muss auch noch im Feststellungszeitpunkt aktuell sein und darf nicht bereits dahingefallen sein (BVGer B-2343/2013 vom 4. Juni 2014 E. 2.5.1).

Feststellungsverfügungen über Rechte und Pflichten, welche auf einem erst in der Zukunft zu verwirklichenden Sachverhalt beruhen, sind jedoch grundsätzlich ausgeschlossen bei Feststellungsbegehren, aufgrund welcher sich die verfügenden Behörden sowie die Rechtsmittelinstanzen – unter Umständen wiederholt – zu theoretischen Vorgehensvarianten zu äussern hätten, um dem Gesuchsteller eine optimale Gestaltung seiner Verhältnisse zu ermöglichen. In diesem Fall ist das Feststellungsinteresse nur

dann schutzwürdig, sofern es der Verwaltungsökonomie vorgeht. Stehen künftige Rechte oder Pflichten in Frage, ist generell unter Berücksichtigung der Wahrscheinlichkeit der Tatbestandsverwirklichung abzuwägen zwischen dem Interesse des Gesuchstellers an einer sicheren Dispositionsgrundlage zum einen und dem Interesse an der Verwaltungsökonomie zum anderen (zum Ganzen BVGE 2015/35 E. 2.2.3 und Urteile des BVGer A-3570/2016 vom 14. Dezember 2016 E. 2.3, B-6017/2012 vom 13. Juni 2013 E. 4.1.2, je m.w.H.).

**3.3.3** Vorliegend sind sich die Parteien über die Qualifikation des Produktes als Wasserpfeifentabak und die anzuwendende Tarifnummer einig, weshalb zu Recht von den Parteien der ein Feststellungsverfahren eigener Art thematisierende Art. 20 ZG nicht in die Argumentation Eingang gefunden hat. Die Beschwerdeführerin stellt indessen die Rechtmässigkeit von Art. 2 Abs. 6 TStV (in der seit 1. Mai 2015 geltenden Fassung) bzw. von Anhang III des TStG (in der dazumaligen Fassung) in Frage.

Im Zeitpunkt der Antragsstellung am 7. Juli 2017 war die Zollveranlagung vom 15. August 2015 betreffend die Einfuhr von Wasserpfeifentabak „Al Fakher“ noch nicht rechtskräftig. Das Bundesgericht hatte sich zu diesem Zeitpunkt auch noch nicht zur Gesetzeskonformität von Art. 2 Abs. 6 TStV und der damit verbundenen Erhöhung des Steuersatzes geäußert. Infolgedessen hatte die Zollverwaltung als Verwaltungsbehörde das im damaligen Zeitpunkt geltende Verordnungsrecht anzuwenden und war die Ware zum Steuersatz von 25% des Kleinhandelspreises einzuführen. Die EZV hatte denn auch der Beschwerdeführerin im Vorfeld des vorliegenden Verfahrens mehrfach ihre Rechtsauffassung dargelegt und ausgeführt, dass sie bis auf Weiteres den ab 1. Mai 2015 gültigen Steuersatz anwenden werde (vgl. Schreiben der ZKD SH vom 3. Mai 2017, Schreiben der ZKD SH vom 1. Juni 2017). Die entsprechenden Schreiben stellen Rechtsauskünfte ohne Verfügungscharakter dar und sind nicht anfechtbar (vgl. BGE 141 I 161 E. 3.1, 121 II 473 E. 2.3, zu den sog. Steuerrulings). Gestützt auf diese Auskünfte war es der Beschwerdeführerin ohne Weiteres möglich, die finanziellen Folgen einer allfälligen künftigen Einfuhr des Wasserpfeifentabaks „Al Fakher“ zu berechnen und zu entscheiden, ob sie das fragliche Produkt in die Schweiz einführen wolle oder nicht. Insoweit bestand im damaligen Zeitpunkt kein schutzwürdiges Interesse auf Erlass einer vorgängigen Feststellungsverfügung über den gemäss den damals geltenden Bestimmungen anzuwendenden Steuersatz.

Die Beschwerdeführerin war sich der finanziellen Konsequenzen denn auch durchaus bewusst, macht sie doch geltend, es sei ihr wirtschaftlich nicht möglich, das fragliche Produkt zum höheren Steuersatz einzuführen.

Im Zeitpunkt der Antragsstellung am 7. Juli 2017 war aber bereits absehbar, dass Art. 10 Abs. 1 Bst. b TStG sowie Anhang III TStG geändert und inskünftig Wasserpfeifentabak dem Feinschnitttabak von Gesetzes wegen gleichgestellt werden wird (vgl. TStG Änderung vom 17. März 2017, veröffentlicht am 28. März 2017 [BBI 2017 2461], mit am 6. Juli 2017 ablaufender Referendumsfrist; Botschaft vom 17. Juni 2016 zur Änderung des Tabaksteuergesetzes, BBI 2016 5153 ff.). Diese Rechtsänderung trat denn auch in der Folge per 1. September 2017 in Kraft. Damit wäre eine Einfuhr zum von der Beschwerdeführerin verlangten vormals geltenden Steuersatz spätestens ab diesem Zeitpunkt grundsätzlich ausgeschlossen gewesen. Spätestens in diesem Zeitpunkt hätte die Beurteilung einer künftigen Einfuhr nach dem neuen Recht erfolgen müssen. Die neue Ordnung wurde seitens der Parteien nicht in Frage gestellt. Damit wäre das schutzwürdige Interesse – wenn es denn zu bejahen gewesen wäre – spätestens ab diesem Zeitpunkt entfallen.

Demzufolge bleibt zu prüfen, ob die Beschwerdeführerin im Zeitraum zwischen der Antragsstellung am 7. Juli 2017 und dem Inkrafttreten der neuen Regelung am 1. September 2017 ein schutzwürdiges Interesse auf Erlass einer Feststellungsverfügung gehabt hätte über die Frage, ob die bundesrätliche Verordnung einstweilen nicht angewendet werden dürfe bzw. mit einer Übergangsregelung zu versehen gewesen wäre.

Die Beschwerdeführerin macht hierzu sinngemäss geltend, sie könne mit der Einfuhr nicht zuwarten bis die Frage der Gesetzeskonformität höchstrichterlich geklärt sei, da es sich um verderbliche Ware handle. Im Zeitpunkt der Gesuchsstellung am 7. Juli 2017 war die Ware bereits rund zwei Jahre im Zollfreilager in Dosen eingelagert. Die Aufbewahrung in Dosen ist naturgemäss länger möglich als in Kartons. Zwischen der Gesuchstellung und dem Inkrafttreten des neuen Rechts liegen nur wenige Wochen. Dass genau in dieser Zeitspanne eine wesentliche Qualitätseinbusse eingetreten wäre, ist weder substantiiert geltend gemacht noch ersichtlich. Das Argument verfängt somit nicht.

Ferner macht die Beschwerdeführerin geltend, es sei ihr angesichts des hohen Lagerbestandes nicht zuzumuten, die Ware einzuführen und die Tabakssteuer – im Falle der fehlenden Gesetzeskonformität von Art. 2 Abs. 6

TStV – einstweilen vorzufinanzieren. Dieser Einwand ist im Grundsatz durchaus nachvollziehbar. Allerdings ist zu berücksichtigen, dass, selbst im Falle eines materiellen Entscheides über den anzuwendenden Steuersatz, das beantragte Feststellungsverfahren kaum bis zum Inkrafttreten der neuen gesetzlichen Ordnung hätte abgeschlossen werden können, zumal die Vorinstanz – hätte sie denn tatsächlich materiell entschieden – auch einen ablehnenden Entscheid hätte fällen können. Es ist daher unter verwaltungsökonomischen Gesichtspunkten nicht zu beanstanden, wenn die OZD auf den Antrag der Beschwerdeführerin vom 7. Juli 2017 nicht eingetreten ist.

**3.4** Die OZD räumt jedoch ein, dass bis anfangs 2015 gestützt auf Art. 17 TStG der Steuersatz automatisch für alle Tabakfabrikate vorab per Verfügung festgestellt wurde. Damit ist zu prüfen, ob allenfalls unter dem Aspekt der Praxisänderung ein Anspruch auf Anwendung von Art. 17 TStG gegeben ist.

**3.4.1** Nach konstanter Rechtsprechung muss sich eine Praxisänderung auf ernsthafte, sachliche Gründe stützen können, die – vor allem im Hinblick auf das Gebot der Rechtssicherheit – umso gewichtiger sein müssen, je länger die als falsch oder nicht mehr zeitgemäss erkannte Rechtsanwendung für zutreffend erachtet worden ist. Eine Praxisänderung lässt sich grundsätzlich nur begründen, wenn die neue Lösung besserer Erkenntnis der ratio legis, veränderten äusseren Verhältnissen oder gewandelten Rechtsanschauungen entspricht, andernfalls ist die bisherige Praxis beizubehalten (BGE 144 III 175 E. 2 m.w.Hw.). Eine zulässige neue Praxis ist grundsätzlich sofort und in allen hängigen Verfahren anzuwenden. Im Einzelfall kann dieser Regel der Schutz von Treu und Glauben (vgl. Art. 5 Abs. 3 und Art. 9 BV) entgegenstehen. Von Bedeutung sind in diesem Zusammenhang vor allem Grundsatzentscheide, deren Ziel es unter anderem ist, in einer umstrittenen Frage Sicherheit und Gewissheit zu schaffen. Der Vertrauensschutz hat sich dabei insbesondere bei verfahrensrechtlichen Änderungen im Bereich der Frist- und Formvorschriften sowie bei der Zulässigkeit von Rechtsmitteln durchgesetzt; diesfalls darf die neue Praxis nicht ohne vorgängige Ankündigung Anwendung finden (vgl. zum Ganzen BGE 132 II 153 E. 5.1, 122 I 57 E. 3c/bb; Urteil des BGer 2C\_421/2007 vom 21. Dezember 2007 E. 3.1; Urteil des BVGer A-7871/2015 vom 10. November 2016 E. 3, m.w.Hw.).

**3.4.2** Die unter E. 3.2 vorgenommene Auslegung von Art. 17 TStG hat gezeigt, dass die Praxisänderung der OZD gerechtfertigt war. Es kann indes

vorliegend offen bleiben, ob und ggf. in welcher Form diese Praxisänderung angekündigt worden ist oder hätte angekündigt werden müssen. Die Beschwerdeführerin kann sich im hier zu beurteilenden Fall ohnehin nicht auf den Schutz von Treu und Glauben berufen, wie sich nachfolgend ergibt:

Die Anmeldung mit Formular 50.44 vom 7. Juli 2017 steht nach der Sachdarstellung der Beschwerdeführerin im Zusammenhang mit dem von ihr Ende April 2015 in einem Zollfreilager eingelagerten Wasserpfeifentabak. Die Beschwerdeführerin hatte aus diesem Lager im August 2015 Wasserpfeifentabak in den freien schweizerischen Warenverkehr eingeführt, ohne zuvor ein Formular 50.44 eingereicht zu haben. Somit machte sie bereits damals von der ihr zustehenden Möglichkeit einer vorgängigen Feststellung des anwendbaren Steuersatzes keinen Gebrauch und hat bereits damals nicht (mehr) auf die frühere Praxis abgestellt. Infolgedessen kann sie auch im vorliegenden Verfahren nichts mehr zu ihren Gunsten aus der früheren Praxis ableiten. Demzufolge bleibt auch unter dem Gesichtspunkt einer Praxisänderung bzw. dem Grundsatz des Vertrauensschutzes kein Raum für die Anwendung von Art. 17 TStG.

**3.5** Zusammenfassend ergibt sich, dass die Beschwerde abzuweisen ist.

#### **4.**

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Verfahrenskosten für das Beschwerdeverfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht, die auf Fr. 2'000.- festzusetzen sind, der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Der von der Beschwerdeführerin geleistete Kostenvorschuss in gleicher Höhe ist für die Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden. Der Beschwerdeführerin ist keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 7 VGKE e contrario).

### **Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

#### **1.**

Der Sistierungsantrag der Beschwerdeführerin vom 29. Januar 2018 wird abgewiesen.

#### **2.**

Die Beschwerde wird abgewiesen.

**3.**

Die Verfahrenskosten von Fr. 2'000.- werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Der geleistete Kostenvorschuss in gleicher Höhe wird für die Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet.

**4.**

Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

**5.**

Dieses Urteil geht an:

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

Der vorsitzende Richter:

Die Gerichtsschreiberin:

Michael Beusch

Monique Schnell Luchsinger

**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 hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie die beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: