



Abteilung I
A-3123/2011

Urteil vom 17. Januar 2012

Besetzung

Richter Michael Beusch (Vorsitz),
Richter Daniel Riedo, Richterin Salome Zimmermann,
Gerichtsschreiber Stefano Bernasconi.

Parteien

A. _____ AG, ...,
vertreten durch ...,
Beschwerdeführerin,

gegen

Zollkreisdirektion Schaffhausen,
Bahnhofstrasse 62, Postfach 1772, 8201 Schaffhausen,
handelnd durch die Oberzolldirektion (OZD), Hauptabteilung
Recht und Abgaben, Monbijoustrasse 40, 3003 Bern,
Vorinstanz.

Gegenstand

Tabaksteuer.

Sachverhalt:**A.**

Am 19. November 2010 meldete eine Speditionsfirma im EDV-Verfahren mittels Einfuhrzollanmeldung (EZA) der Zollstelle Thayngen eine für die A._____ AG (damals noch A._____ GmbH) bestimmte Sendung aus Deutschland zur definitiven Veranlagung an. Bei der zu verzollenden Ware handelte es sich um elektronische Zigaretten und nikotinfreie Filterkartuschen.

B.

Die übermittelte EZA wurde vom EDV-System e-dec als "GESPERRT" selektioniert. Anlässlich der durchgeführten formellen Überprüfung der angenommenen Zollanmeldung wurde die Beschau der Sendung angeordnet. Dabei stellte die Zollstelle fest, dass die Sendung aus den eigentlichen elektronischen Zigaretten (Apparate; nachfolgend: E-Zigaretten) und separat verpackten Filterkartuschen bestand. Die Apparate wurden in der ursprünglich angemeldeten Tarifnummer 8516.7900 belassen. Die Kartuschen hingegen wurden der Tarifnummer 2402.9000 zugewiesen. In der Folge verlangte die Zollstelle die Übermittlung einer Korrekturversion der EZA. Die Kartuschen mussten dabei in einer separaten Position ausgeschieden und u.a. mit zusätzlichen Angaben zur Erhebung der Tabaksteuer, der SOTA-Gebühren und der Abgabe für den Tabakpräventionsfonds ergänzt werden. Auf die in diesem Sinne ergänzte EZA wurde mit der Veranlagungsverfügung Zoll Nr. 54636290.4 vom 23. November 2010 ein Gesamtbetrag, bestehend aus Zoll, Tabaksteuer, SOTA-Gebühren und der Abgabe für den Tabakpräventionsfonds von Fr. 22'221.85 veranlagt.

Am 24. November 2010 meldete die gleiche Speditionsfirma im EDV-Verfahren eine weitere Sendung für die A._____ AG bei der Zollstelle Thayngen gemäss den Vorgaben der ersten Sendung an, für welche mit der Veranlagungsverfügung Zoll Nr. 54836629.1 vom 24. November 2010 Abgaben von insgesamt Fr. 20'936.90 erhoben wurden.

C.

Gegen diese beiden Veranlagungsverfügungen reichte die A._____ AG mit Schreiben vom 13. Dezember 2010 bei der Zollkreisdirektion Schaffhausen Beschwerde ein. Sie beantragte, die von ihr bereits geleisteten Zahlungen von Fr. 45'031.92 (später reduziert auf Fr. 43'124.80) seien zurückzuerstatten. Gegenstand der Beschwerde war die Veranlagung der Kartuschen. Die A._____ AG bestritt den

angewendeten Zollansatz, die Zulässigkeit der Tabaksteuererhebung und die Tarifeinreihung. Nicht mehr Gegenstand war jedoch die Veranlagung der E-Zigaretten (Apparate) selbst.

D.

Die Zollkreisdirektion teilte der A._____ AG mit Schreiben vom 8. März 2011 mit, dass dem Begehren um Änderung der Tarifeinreihung entsprochen werden könne. An der Erhebung der Tabaksteuer, der SOTA-Gebühren und der Beiträge an den Tabakpräventionsfonds werde die Zollkreisdirektion jedoch festhalten.

E.

Mit Beschwerdeentscheid der Zollkreisdirektion Schaffhausen vom 15. April 2011 wurden die Kartuschen – wie vorangekündigt – in die Tarifnummer 3824.9098 eingereiht, die Beschwerde bezüglich der beantragten Befreiung der Kartuschen von der Tabaksteuer und den weiteren Abgaben jedoch abgewiesen. Die Zollkreisdirektion führte zusammengefasst aus, dass es sich bei den Kartuschen um Ersatzprodukte im Sinne des Tabaksteuergesetzes handle und diese darum der Steuer unterliegen würden.

F.

Mit Eingabe vom 31. Mai 2011 erhob die A._____ AG (nachfolgend: Beschwerdeführerin) Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht und beantragte die Aufhebung des vorinstanzlichen Entscheids vom 15. April 2011. Es sei festzustellen, dass auf Filterkartuschen für elektrische Zigaretten (Kartusche mit einer Flüssigkeit aus Propylenglycol, Glycerol und Aromastoffen; nikotinfrei) keine Tabaksteuer, keine SOTA-Gebühren und keine Abgaben für den Tabakpräventionsfonds gezahlt werden müssten und entsprechend seien diese Steuern und Abgaben bei der Berechnung des MWSt-Werts nicht zu berücksichtigen. Die Beschwerdeführerin beantragte weiter, dass ihr die von ihr bereits geleisteten Tabaksteuern, SOTA-Gebühren und Abgaben für Tabakpräventionsfonds in der Höhe von Fr. 41'789.95 inklusive Zinsen zurückzuerstatten seien. Dies alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der Vorinstanz, unter Mitberücksichtigung des anwaltlichen Aufwands in der Höhe von Fr. 10'905.06.

G.

In ihrer Vernehmlassung vom 23. August 2011 schloss die Vorinstanz auf die kostenfällige Abweisung der Beschwerde.

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 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche liegt nicht vor, da die Vorinstanz eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG ist. Das Bundesverwaltungsgericht ist daher für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig und 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).

1.2. Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführerin kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 Bst. c VwVG; vgl. ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, Rz. 2.149).

1.3. Im Beschwerdeverfahren gilt der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen. Im Rechtsmittelverfahren kommt jedoch – wenn auch in sehr abgeschwächter Form – das Rügeprinzip mit Begründungserfordernis in dem Sinne zu tragen, dass der Beschwerdeführer die seine Rügen stützenden Tatsachen darzulegen und allfällige Beweismittel einzureichen hat (Art. 52 Abs. 1 VwVG; [anstelle vieler] Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2784/2010 vom 9. September 2010 E. 1.3.1; vgl. MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 1.55). Hingegen ist es grundsätzlich nicht Sache der Rechtsmittelbehörden, den für den Entscheid erheblichen Sachverhalt von Grund auf zu ermitteln und über die tatsächlichen Vorbringen der Parteien hinaus den Sachverhalt vollkommen neu zu erforschen (BVGE 2007/27 E. 3.3; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2. Aufl., Zürich 1998, N. 676; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., N. 1.52).

Vielmehr geht es in diesem Verfahren darum, den von den Vorinstanzen ermittelten Sachverhalt zu überprüfen und allenfalls zu berichtigen oder zu ergänzen.

Aus der Rechtsanwendung von Art. 25 Abs. 2 VwVG folgt, dass das Bundesverwaltungsgericht als Beschwerdeinstanz nicht an die rechtliche Begründung der Begehren gebunden ist (Art. 62 Abs. 4 VwVG) und eine Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen (teilweise) gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer von der Vorinstanz abweichenden Begründung bestätigen kann (vgl. BVGE 2009/61 E. 6.1, BVGE 2007/41 E. 2 mit Hinweisen).

1.4. Gemäss Art. 25 Abs. 2 VwVG ist dem Begehren um Erlass einer Feststellungsverfügung zu entsprechen, wenn der Gesuchsteller ein entsprechendes schutzwürdiges Interesse nachweist. Laut konstanter bundesgerichtlicher Rechtsprechung ist der Anspruch auf Erlass einer Feststellungsverfügung subsidiär gegenüber rechtsgestaltenden Verfügungen (statt vieler: BGE 134 III 102 E. 1.1, 133 II 249 E. 1.4.1, BVGE 2010/12 E. 2.3, Urteil des Bundesgerichts 2C_508/2010 vom 24. März 2011 E. 1.4; ISABELLE HÄNER in: Waldmann/Weissenberger [Hrsg.], VwVG – Praxiskommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, Zürich 2009, N. 20 zu Art. 25).

Soweit die Beschwerdeführerin ihre Anträge (Ziffer 2) formell als Feststellungsbegehren stellt, fehlt ihr folglich ein schutzwürdiges Interesse an deren Behandlung, weil bereits das (negative) Leistungsbegehren, nämlich der Antrag auf Aufhebung der angefochtenen Steuer- und Gebührenforderung (Ziffer 1) sowie auf Rückerstattung der bereits geleisteten Steuern und Gebühren (Ziffer 3), gestellt worden ist. Damit kann anhand eines konkreten Falles entschieden werden, ob die entsprechenden Steuern und Gebühren von der Beschwerdeführerin geschuldet sind, was das Feststellungsinteresse hinfällig werden lässt.

Mit dieser Einschränkung ist auf die im Übrigen frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde einzutreten.

2.

Aus dem Grundsatz des rechtlichen Gehörs gemäss Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101) lässt sich der Anspruch auf Begründung ableiten.

Demnach muss die Begründung eines Entscheides so abgefasst sein, dass die betroffene Person ihn sachgerecht anfechten kann. Dies ist nur möglich, wenn sowohl sie wie auch die Rechtsmittelinstanz sich über die Tragweite des Entscheids ein Bild machen können. In diesem Sinn müssen wenigstens kurz die Überlegungen genannt werden, von denen sich die Behörde leiten liess und auf welche sie ihren Entscheid stützt (BGE 134 I 83 E. 4.1, BGE 129 I 232 E. 3.2; BVGE 2007/21 E. 10.2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1606/2006 vom 4. März 2010 E. 5.1.1, A-1765/2006 vom 30. März 2009 E. 3.4.2). Die Behörde ist nicht verpflichtet, sich zu allen Rechtsvorbringen der Parteien zu äussern. Vielmehr kann sie sich auf die für den Entscheid wesentlichen Gesichtspunkte beschränken (statt vieler: BGE 133 III 439 E. 3.3; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-3123/2008 vom 27. April 2010 E. 2.2.2, A-3862/2007 vom 22. Januar 2008 E. 4.2). Der genaue Umfang der Begründungspflicht lässt sich nur begrenzt abstrakt erfassen; er muss im Einzelfall individuell bestimmt werden. An die Begründung sind umso strengere Anforderungen zu stellen, je unbestimmter die Rechtsgrundlage ist und je grösser der der Behörde eingeräumte Spielraum ist (grundlegend: BGE 112 Ia 107 E. 2b, vgl. auch: BGE 129 I 232 E. 3.3; BVGE 2008/47 E. 3.2; LORENZ KNEUBÜHLER, Die Begründungspflicht: Eine Untersuchung über die Pflicht der Behörden zur Begründung ihrer Entscheide, Bern 1998, S. 33, 186 f.). Nach der Rechtsprechung kann eine Verletzung des Gehörsanspruchs aber als geheilt gelten, wenn die unterbliebene Gewährung des rechtlichen Gehörs (also etwa die unterlassene Anhörung, Akteneinsicht, Begründung) in einem Rechtsmittelverfahren nachgeholt wird, in dem die Beschwerdeinstanz mit der gleichen Prüfungsbefugnis entscheidet wie die untere Instanz. Die Heilung ist aber ausgeschlossen, wenn es sich um eine besonders schwerwiegende Verletzung der Parteirechte handelt, zudem darf dem Beschwerdeführer kein Nachteil erwachsen und die Heilung soll die Ausnahme bleiben (statt vieler: BGE 133 I 201 E. 2.2; BVGE 2009/53 E. 7.3, BVGE 2008/47 E. 3.3.4; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1681/2006 vom 13. März 2008 E. 2.4, A-1737/2006 vom 22. August 2007 E. 2.2; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Aufl., Zürich/St. Gallen 2010, Rz. 1710 f.).

3.

3.1. Gemäss Art. 131 Abs. 1 Bst. a BV kann der Bund besondere Verbrauchssteuern auf Tabak und Tabakwaren erheben. Der Reinertrag der Tabaksteuer wird für die Leistungen des Bundes an die Alters-,

Hinterlassenen- und Invalidenversicherung verwendet (Art. 112 Abs. 5 BV).

3.2. Gestützt auf oben erwähnte Kompetenz erhebt der Bund eine Steuer auf Tabakfabrikaten sowie auf Erzeugnisse, die wie Tabak verwendet werden (sog. Ersatzprodukte; Art. 1 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 21. März 1969 über die Tabakbesteuerung [TStG, SR 641.31]). Der Steuer unterliegen die im Inland gewerbsmässig hergestellten, verbrauchsfertigen Tabakfabrikate sowie die eingeführten Tabakfabrikate (Art. 4 Abs. 1 Bst. a TStG) und die den Tabakfabrikaten gleichgestellten Ersatzprodukte (Art. 4 Abs. 1 Bst. c TStG). Steuerpflichtig für die eingeführten Fabrikate sind die Zollschuldner (Art. 6 Bst. b TStG).

Gemäss Art. 1 Abs. 2 TStG werden die im Gesetz verwendeten Begriffe Tabakfabrikate und Ersatzprodukte in der Tabaksteuerverordnung näher festgelegt. Zurzeit gültig und vorliegend relevant ist die Verordnung über die Tabakbesteuerung vom 14. Oktober 2009 (TStV, SR 641.311), welche der Bundesrat gestützt auf die im Gesetz vorgesehene Ermächtigung erlassen hat. Gemäss Art. 3 TStV gelten als Ersatzprodukte Erzeugnisse, die nicht oder nur teilweise aus Tabak bestehen, die aber wie Tabak oder Tabakfabrikate verwendet werden, auch wenn sie für den Verbrauch nicht angezündet werden müssen.

3.3. Die Bemessungsgrundlage der Tabaksteuer findet ihre Verankerung in Art. 10 TStG. Sie besteht grundsätzlich aus zwei Komponenten. Zum einen wird die Steuer nach Stückzahl oder Gewicht und zum anderen nach Prozents des Kleinhandelspreises des jeweiligen Fabrikats berechnet. Die Steuertarife dazu sind gemäss Art. 11 Abs. 1 TStG in den Anhängen I-IV des Gesetzes aufgelistet.

3.4. Zusätzlich zur eigentlichen Tabaksteuer werden die Hersteller und Importeure von Zigaretten und Feinschnitttabak verpflichtet, eine Abgabe von 0.13 Rappen je Zigarette oder Fr. 1,73 je Kilogramm Feinschnitttabak in den für die Mitfinanzierung des Inlandtabaks geschaffenen Finanzierungsfonds (SOTA-Gebühren) und eine weitere Abgabe in derselben Höhen in einen Tabakpräventionsfonds zu entrichten (Art. 28 Abs. 2 Bst. b und c TStG sowie Art 36 bzw. 38 TStV).

Die SOTA-Gebühren sind zur Mitfinanzierung der Förderung des einheimischen Tabakanbaus bestimmt, währenddem der Tabakpräventionsfonds eingerichtet wurde, um Präventionsmassnahmen

zu finanzieren, die den Einstieg in den Tabakkonsum verhindern, den Ausstieg fördern und die Bevölkerung vor Passivrauch schützen (vgl. zum Ganzen auch BETTINA BÄRTSCHI, Zur geplanten Revision der Tabaksteuer oder Was Steuern können und sollen, in: Michael Beusch/ISIS [Hrsg.], Entwicklungen im Steuerrecht 2009, Zürich/Basel/Genf 2009, S. 390 ff.).

4.

Die Konkretisierung einer Norm im Hinblick auf einzelne Lebenssachverhalte als Teil der Gesetzesanwendung geschieht durch Auslegung. Deren Ziel ist die Ermittlung des Sinngehalts der Bestimmung. Ausgangspunkt jeder Auslegung ist der Wortlaut, wobei bei Erlassen des Bundesrechts die Fassungen in den drei Amtssprachen gleichwertig sind (zur Gleichwertigkeit: Art. 14 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 18. Juni 2004 über die Sammlungen des Bundesrechts und das Bundesblatt [Publikationsgesetz, PublG; SR 170.512]; BGE 134 V 1 E. 6.1). Der Wortlaut kann jedoch nicht allein massgebend sein. Von ihm kann abgewichen werden, wenn triftige Gründe für die Annahme bestehen, dass er nicht den wahren Sinn der Vorschrift wiedergibt. Solche Gründe können sich aus der Entstehungsgeschichte, aus Sinn und Zweck der Norm oder aus dem Zusammenhang mit anderen Gesetzesbestimmungen ergeben (Urteil des Bundesgerichts 1C_415/2010 vom 2. Februar 2011 E. 3.3.2; BGE 136 III 373 E. 2.3). Das Bundesgericht hat sich bei der Auslegung von Erlassen stets von einem Methodenpluralismus leiten lassen (vgl. anstelle vieler BGE 131 II 13 E. 7.1 S. 31 mit Hinweisen; vgl. auch [allgemein] THOMAS GÄCHTER, Rechtsmissbrauch im öffentlichen Recht, Zürich etc. 2005, 69 ff., 254 ff.; [steuerrechtsspezifisch] PETER LOCHER, Rechtsmissbrauchsüberlegungen im Recht der direkten Steuern der Schweiz, veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [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 (HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 217). Sind mehrere Lösungen denkbar, ist jene zu wählen, die der Verfassung entspricht (BGE 134 II 249 E. 2.3, 131 II 710 E. 4.1; BVGE 2007/41 E. 4.2).

5.

5.1. Aus dem verfassungsrechtlichen Legalitätsprinzip folgt, dass Abgaben in rechtssatzmässiger Form festgelegt sein müssen, so dass den rechtsanwendenden Behörden kein übermässiger Spielraum verbleibt und die möglichen Abgabepflichten voraussehbar und

rechtsgleich sind (vgl. Art. 164 Abs. 1 Bst. d und Art. 127 Abs. 1 BV; BGE 136 II 337 E. 5.1, 131 II 735 E. 3.2 mit Hinweisen). Delegiert das Gesetz die Kompetenz zur rechtssatzmässigen Festlegung einer Abgabe an den Verordnungsgeber, so muss es zumindest den Kreis der Abgabepflichtigen, den Gegenstand und die Bemessungsgrundlagen selbst festlegen (BGE 136 II 337 E. 5.1, 132 II 371 E. 2.1).

5.2. Ein Verstoß gegen das in 8 BV verankerte Gebot der rechtsgleichen Behandlung liegt dann vor, wenn die Behörde bei vergleichbaren Sachverhalten das Recht ungleich anwendet und dafür keine sachlichen Gründe vorliegen (RAINER J. SCHWEIZER, in: Bernhard Ehrenzeller/Philippe Mastronardi/Rainer J. Schweizer/Klaus A. Vallender [Hrsg.], Die Schweizerische Bundesverfassung, Kommentar [nachfolgend: BV-Kommentar], 2. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2008, Rz. 20 ff. zu Art. 8). Dies ist nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung insbesondere dann der Fall, wenn Unterscheidungen nicht getroffen werden, die sich aufgrund der Verhältnisse aufdrängen oder wenn zwei gleiche tatsächliche Situationen ohne sachlichen Grund unterschiedlich behandelt werden (BGE 125 I 166 E. 2a, 125 II 326 E. 10b, je mit Hinweisen; BGE 129 I 1 E. 3). Gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung räumt über diesen allgemeinen Gleichheitssatz hinaus die Wirtschaftsfreiheit (Art. 27 BV) den direkten Konkurrenten einen spezifischen verfassungsmässigen Anspruch auf Gleichbehandlung durch den Staat ein, welcher strenger ist als das allgemeine Rechtsgleichheitsgebot. Der tragende Gedanke dieses besonderen Anspruchs liegt darin, dass das Gemeinwesen sich gegenüber den am freien Markt direkt Konkurrenzierenden neutral (Wettbewerbsneutralität) zu verhalten hat (BGE 121 I 129 E. 3b-d [leading case], 131 II 271 E. 9.2.2; vgl. JÖRG PAUL MÜLLER/MARKUS SCHEFER, Grundrechte in der Schweiz, 4. Aufl., Bern 2008, S. 1056). Gemäss der Rechtsprechung können zwei Wirtschaftszweige oder Branchen, die nicht in einem direkten Konkurrenzverhältnis im Sinne der Wirtschaftsfreiheit stehen, aus Art. 8 BV nicht ableiten, gleich behandelt zu werden (vgl. BGE 124 II 193 E. 8d/bb; Urteil des Bundesgerichts 2A.81/2005 vom 7. Februar 2006 E. 6.2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5814/2010 vom 8. Juli 2011, A-6213/2007 vom 24. August 2009 E. 6.1).

5.3. Neben der in E. 5.2 beschriebenen Gleichbehandlung der Konkurrenten schützt die Wirtschaftsfreiheit nach Art. 27 BV vor allem das Recht des Einzelnen, uneingeschränkt von staatlichen Massnahmen jede privatwirtschaftliche Erwerbstätigkeit frei auszuüben und einen

privatwirtschaftlichen Beruf frei zu wählen (ULRICH HÄFELIN/WALTER HALLER/HELEN KELLER, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, 7. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2008, Rz. 628). Im Bereich der Steuern und Abgaben nimmt die bundesgerichtliche Rechtsprechung jedoch nicht leichthin eine Verletzung der Wirtschaftsfreiheit an. So schränkt beispielsweise eine Lenkungsabgabe die Wirtschaftsfreiheit erst ein, wenn sie so hoch ist, dass die betreffende Tätigkeit nicht mehr wirtschaftlich betrieben werden kann oder wenn die Abgabe eine eigentliche wirtschaftspolitische Zielsetzung hat (BGE 125 I 182 E. 5b). Demnach bietet die Wirtschaftsfreiheit im Bereich der Steuern und Lenkungsabgaben nur Schutz, soweit diese prohibitiv wirken oder protektionistisch sind (vgl. auch MARKUS REICH, Steuerrecht, Zürich/Basel/Genf 2009, S. 66 ff.).

5.4. Jede Person hat Anspruch darauf, von den staatlichen Organen ohne Willkür und nach Treu und Glauben behandelt zu werden (Art. 9 BV). Das Gebot von Treu und Glauben verhindert illoyales Verhalten der Behörden, prüft also deren Verhalten nach den materiellen Kriterien der Vertrauenswürdigkeit und der Widerspruchsfreiheit (FELIX UHLMANN, Das Willkürverbot [Art. 9 BV], Bern 2005, Rz. 106). Willkür im Sinne von Art. 9 BV liegt jedoch bei der Auslegung und Anwendung von Gesetzesnormen nicht schon vor, wenn eine andere Auslegung ebenfalls vertretbar oder sogar zutreffender erscheint, sondern erst, wenn ein Entscheid offensichtlich unhaltbar ist. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn er "zur tatsächlichen Situation in klarem Widerspruch steht, eine Norm oder einen unumstrittenen Rechtsgrundsatz krass verletzt oder in stossenderweise dem Gerechtigkeitsgedanken zuwiderläuft" (vgl. HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 524 ff. mit ausführlichen Hinweisen auch zur Rechtsprechung).

5.5. Staatliches Handeln muss des Weiteren verhältnismässig sein (Art. 5 Abs. 2 BV). Der Grundsatz der Verhältnismässigkeit beansprucht im ganzen Bereich des öffentlichen Rechts Geltung, sowohl für die Rechtssetzung als auch für die Rechtsanwendung. Der angestrebte Zweck einer Verwaltungsmassnahme muss in einem vernünftigen Verhältnis zu den eingesetzten Mitteln bzw. zu den zu seiner Verfolgung notwendigen Beschränkungen, die den Privaten auferlegt werden, stehen. Die Verwaltungsmassnahme darf in sachlicher, räumlicher, zeitlicher und personeller Hinsicht nicht einschneidender sein als erforderlich und hat zu unterbleiben, wenn eine gleich geeignete, mildere Massnahme für den angestrebten Erfolg ausreichen würde (BGE 130 I 16

E. 5, 128 II 292 E. 5.1 mit Hinweisen; BVGE 2009/36 E. 11.3, BVGE 2008/58 E. 8.1; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 581 ff., 585, 591).

6.

Im vorliegenden Fall beabsichtigt die Beschwerdeführerin, die elektronischen Zigaretten mit dem Namen "[...]" in die Schweiz zu importieren und hier zu vertreiben. Diese bestehen aus der E-Zigarette, dem eigentlichen Apparat, und einer Filterkartusche. Strittig ist vorliegend einzig noch, ob auf die Kartuschen die Tabaksteuer gemäss Art. 1 ff. TStG sowie die SOTA-Gebühren und die Abgaben in den Tabakpräventionsfonds geschuldet sind.

6.1. Die Kartuschen, welche von einem Softfilter – ähnlich dem Filter einer Tabakzigarette – umhüllt sind (darum der Ausdruck Filterkartusche), werden verwendet, indem sie auf die E-Zigarette gesteckt werden. Die Kartuschen enthalten ein Depot mit einer aromatisierten Flüssigkeit (Geschmacksrichtung Tabak, Energie oder Menthol), welche aus verschiedenen chemischen Stoffen besteht. Unbestrittenermassen enthält sie aber weder Tabak noch Nikotin. Durch das Ziehen an der E-Zigarette wird die Steuerungselektronik des Apparats aktiviert, die Flüssigkeit in der Kartusche vaporisiert und als Dampf abgegeben. An der Spitze der E-Zigarette leuchtet dabei ein LED-Licht [...] auf. Da die E-Zigarette nicht angezündet wird, findet kein Verbrennungsvorgang statt und man inhaliert keinen Rauch, sondern den Dampf der aromatisierten Flüssigkeit. Nach Gebrauch wird die Filterkartusche durch eine neue ersetzt, währenddem die elektronische Zigarette wiederverwendet, resp. wiederaufgeladen werden kann.

6.2.

6.2.1. Der Wortlaut des Tabaksteuergesetzes besagt, dass auch Ersatzprodukte Steuerobjekte der Tabaksteuer sind (Art. 4 Abs. 1 Bst. c TStG). Dies sind Erzeugnisse, "die wie Tabak verwendet werden" (Art. 1 Abs. 1 TStG). Bereits der Wortlaut des Gesetzes regelt somit, dass auch Ersatzprodukte, die keinen Tabak enthalten, aber "wie Tabak verwendet werden", Steuerobjekte sind. Die Definition der Ersatzprodukte in Art. 3 TStV ist damit hauptsächlich eine Ausformulierung bzw. Präzisierung dessen, was bereits im Gesetz enthalten ist. Da vorliegend die Besteuerung der Kartuschen samt der darin enthaltenen Flüssigkeit zu beurteilen ist, ist diese mit der Verwendung von Tabak zu vergleichen.

Die Verwendung von Tabak ist vielfältiger Art. Sein Rauch, der durch Verbrennung entsteht, kann inhaliert werden (so bei Zigaretten, Zigarren und ähnlichen Produkten, sowie Schnitttabak). Des Weiteren wird Tabak auch ohne Verbrennung als Kautabak gekaut oder als Schnupftabak geschnupft. Demgegenüber wird bei der E-Zigarette der Dampf, und nicht der Rauch der Flüssigkeit inhaliert. Doch auch ein solches Inhalieren des Dampfes ist bei der Verwendung von Tabak nicht unbekannt. So wird beispielsweise bei der – mittlerweile auch in der Schweiz verbreiteten – Wasserpfeife die feuchte Tabakmischung, die oftmals mit Fruchtessenzen oder anderen Aromen angereichert ist, in eine perforierte Aluminiumfolie gewickelt, auf welche dann eine glühende Kohle gelegt wird. Durch diese Kohle wird der Tabak nicht verbrannt, sondern durch die entstehende Wärme gedünstet, so dass sich aus der vorhandenen Feuchtigkeit ein Tabakdampf bildet, welcher dann vom Konsumenten inhaliert wird. Das Inhalieren des Dampfes eines Ersatzprodukts ist somit, auch bei enger Auslegung des Wortlauts, von der Formulierung "wie Tabak verwendet werden" grundsätzlich erfasst.

Doch alleine der Vergleich der Art des Konsums – vorliegend das Inhalieren von Dampf – des Tabaks bzw. des Ersatzprodukts kann nicht entscheidend sein, ob es sich um ein Ersatzprodukt im Sinne des Tabaksteuergesetzes handelt. Vielmehr ist zusätzlich ausschlaggebend, ob das Produkt bei objektiver Betrachtung als Ersatz von Tabak bzw. Tabakfabrikaten angesehen werden kann. Kriterien dazu können die äussere Erscheinung, die eigentliche Handhabung, die Produktbestimmung, welche der Anbieter dem Produkt einräumt, sowie die Wahrnehmung der Konsumenten resp. der Käufer des Produktes sein. Wie der Tabak in der Zigarette ist die Flüssigkeit in der Kartusche der elektronischen Zigarette jener Stoff, welcher konsumiert beziehungsweise inhaliert wird. Das Inhalieren erfolgt gleich wie bei der herkömmlichen Zigarette durch einfaches Ziehen am Filter. Bei der E-Zigarette, welche eine neuere Erfindung ist als die herkömmliche Tabakzigarette, ist zudem unübersehbar, dass man bei der Entwicklung und Gestaltung genau darauf geachtet hat, die E-Zigarette möglichst gleich wie eine normale Zigarette aussehen zu lassen. Sowohl farblich, der Filterbereich ist gelb-bräunlich und der vordere Teil ist weiss, wie auch betreffend die Abmessungen gleichen sich die elektronische und die herkömmliche Zigarette stark. Der vorderste Teil der E-Zigarette beginnt sogar zu leuchten, wenn man an ihr zieht. Dass beim vorliegenden Produkt ein [...] Licht aufleuchtet und nicht ein zigarettentypisches gelb-rotes, soll wahrscheinlich den markenspezifischen

Wiedererkennungswert steigern. In der von der Beschwerdeführerin eingereichten Werbebroschüre (Flyer; [...]) wird ebenfalls versucht, die E-Zigarette möglichst nahe an der herkömmlichen Zigarette zu positionieren. So wird beispielsweise immer von "Rauchen" und nie von "Dampfen" gesprochen. Zudem wird die E-Zigarette als einzig "[...]" zum Rauchen oder mit dem Slogan "[...]" angepriesen. Einleitend wird sogar festgehalten:

"[...]"

Offensichtlich möchte man demnach hersteller- bzw. anbieterseitig die E-Zigarette vom bereits bestehenden Markt der Tabakprodukte profitieren lassen, indem das Rauchen von Tabak möglichst genau simuliert wird. Die E-Zigarette wird als Alternative zur normalen Zigarette angepriesen und im Markt positioniert. Auch auf Seiten der Konsumenten wird die E-Zigarette aufgrund des Aussehens, der Marktpositionierung sowie der Handhabung mit sehr grosser Wahrscheinlichkeit als Substitutionsprodukt zu den bekannten Tabakprodukten angesehen werden. Sei dies von Konsumenten, die als Raucher endgültig auf die E-Zigarette umsteigen wollen, von solchen, die nur in bestimmten Situationen – beispielsweise in rauchfreien Zonen – zur E-Zigarette greifen oder von solchen, die vorher keine herkömmlichen Zigaretten geraucht haben, aber jetzt eine nikotin- und teerfreie Zigarette rauchen möchten. Unter den vielen verschiedenen Arten des Rauchens von Tabakprodukten stellt die "[...]" eine weitere tabakfreie und gemäss Laboruntersuchungen auch gesündere Variante dar. Ansonsten unterscheiden sich die Produkte in Sachen Handhabung, Optik und Produktpositionierung aber kaum.

Eine weitere Übereinstimmung eines zentralen Merkmals besteht bei der E-Zigarette und bei der herkömmlichen Zigarette darin, dass beide – wie für Genussmittel üblich – einzig und ausschliesslich die Lust des Konsumenten am Rauchen zu befriedigen versuchen. Einen anderen Zweck hat weder die Tabak- noch die E-Zigarette. Dass die tabak- und nikotinfreie E-Zigarette dabei – soweit bekannt – nicht gesundheitsschädigend ist, ist zwar ein positives Merkmal, für die Auslegung des Tabaksteuergesetzes nach dem Wortlaut jedoch nicht relevant, da dieser nicht zwischen gesunden und ungesunden, nikotinhalten und nikotinfreien Produkten und den jeweiligen Zwischenstufen unterscheidet, womit dies hier unberücksichtigt bleiben muss.

Die Art der Verwendung, die fast identische Optik, die gleiche Handhabung, der gleiche Zweck der Genussbefriedigung, welche anbieterseitig so gewollt und konsumentenseitig auch mit grosser Wahrscheinlichkeit so wahrgenommen wird, lässt selbst bei enger Auslegung des Wortlauts, keinen anderen Schluss zu, als dass es sich bei den Filterkartuschen der E-Zigarette um ein Ersatzprodukt im Sinne des Tabaksteuergesetzes handelt und auf diese daher die Tabaksteuer geschuldet ist.

6.3. Zu keinem anderen Ergebnis führt die Auslegung nach den übrigen Auslegungsmethoden. Sowohl aus der Entstehungsgeschichte als auch aus Sinn und Zweck der Norm sind keine triftigen Gründe zu erkennen, welche ein Abweichen vom Wortlaut des Gesetzes als notwendig erscheinen lassen.

6.3.1. Die Einführung der Besteuerung der Ersatzprodukte in der heutigen Form erfolgte in verschiedenen Etappen. Ziel dabei war es, die Anzahl der Steuerobjekte zu vergrössern, um so die Steuereinnahmen zumindest konstant zu halten. Dazu wurde in einem ersten Schritt die Grundlage in der Verfassung und später jene auf Gesetzesstufe geschaffen. So hielt der Bundesrat zur beabsichtigten und später auch vollzogenen Erweiterung von Art. 41^{bis} der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874 (aBV) in der Botschaft zum Entwurf betreffend die Änderung der Bundesverfassung auf dem Gebiet der Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge im Jahre 1971 das Folgende fest (vgl. Schweizerisches Bundesblatt [BBl] 1971 II 1628; eckige Klammer hinzugefügt):

"Die Besteuerung des Tabaks trägt bereits heute zur Finanzierung der AHV bei. Gemäss Artikel 34^{quater} Absatz 2 Buchstabe b soll sich das auch in Zukunft nicht ändern. Nach dieser Bestimmung ist der Anteil des Bundes für die eidgenössische Versicherung vorab aus den Reineinnahmen aus der Tabaksteuer und den Tabakzöllen sowie der fiskalischen Belastung gebrannter Wasser zu decken. Die Tabaksteuer ist demnach von grosser Bedeutung für die künftige Entwicklung der AHV und fortan auch der IV.

Der geltende Artikel 41^{bis} BV räumt dem Bund die Kompetenz ein, Steuern vom Tabak oder, genauer, 'vom rohen und vom verarbeiteten Tabak' zu erheben. Es erscheint nun aber nicht ausgeschlossen, dass in den nächsten Jahren Zigaretten, die keinen Tabak enthalten, auf dem Markt erscheinen. Die Versuche auf diesem Gebiet sind schon weit fortgeschritten, und es muss bereits jetzt mit dieser Möglichkeit gerechnet werden. Es besteht jedoch kein Zweifel, dass die jetzige Fassung von Art. 41^{bis} Absatz 1 Buchstabe c die Besteuerung tabakfreier Rauchwaren nicht zulässt; dadurch

könnten die zur Finanzierung der eidgenössischen Versicherung bestimmten Einnahmen eine empfindliche Einbusse erleiden. Um dies zu vermeiden, schlagen wir Ihnen vor, Artikel 41^{bis} Absatz 1 Buchstabe c so zu ändern, dass der Bund Steuern künftig nicht nur vom rohen und verarbeiteten Tabak erheben kann, sondern zusätzlich 'auf anderen Stoffen und daraus hergestellten Erzeugnissen, die wie roher und verarbeiteter Tabak verwendet werden'.

Das Eidgenössische Finanz- und Zolldepartement hat den Vorentwurf von Artikel 41^{bis} Absatz 1 Buchstabe c BV [aBV] 56 interessierten Stellen ([...]) zur Vernehmlassung unterbreitet. Von den 42 eingegangenen Antworten haben uns 39 vorbehaltlos zugestimmt. Zwei Vernehmlassungen betonen indessen, dass eine synthetische Zigarette, wenn sie nikotin- und teerfrei hergestellt würde, nicht oder nur in reduziertem Masse besteuert werden sollte. Die Abwägung dieser Anträge wird zu gegebener Zeit Sache des Gesetzgebers sein. Vorläufig geht es nur darum, die Möglichkeit der Besteuerung in der Verfassung vorzusehen."

Der gemäss obiger Botschaft in die damalige Bundesverfassung aufgenommene Artikel wurde somit absichtlich offen formuliert, damit auch eine Besteuerung teer- und/oder nikotinfreier Ersatzprodukte möglich sein würde. Er zeigt zudem, dass man sich der Auswirkungen einer solchen Formulierung im Klaren war. Den Entscheid über den genauen Umfang der Steuerpflicht überliess man jedoch ausdrücklich dem Gesetzgeber. Dieser weitete im Rahmen der Sanierungsmassnahmen 1994 für den Bundeshaushalt die Tabaksteuer per 1. März 1996 auf Ersatzprodukte aus, ohne dabei jedoch eine Einschränkung auf gewisse Ersatzprodukte vorzunehmen (vgl. dazu auch Botschaft über die Sanierungsmassnahmen 1994 für den Bundeshaushalt, in: BBl 1995 I 89 ff. und insb. 180 ff. und 267 ff.). Man wählte, mit anderen Worten, dieselbe weite Umschreibung für Ersatzprodukte, wie sie auch bereits in der damaligen Bundesverfassung verwendet wurde. Eine Befreiung von teer- und/oder nikotinfreien Produkten und somit eine Einschränkung des Steuerobjekts fand nicht statt. Die Entstehungsgeschichte zeigt somit, dass die Verfassungs- und Gesetzgeber bewusst eine weite Umschreibung der Ersatzprodukte gewählt haben, so dass auch synthetische, nikotin- und/oder teerfreie Ersatzprodukte der Tabaksteuer unterliegen.

Der Vollständigkeit halber bleibt noch anzufügen, dass in Art. 131 Abs. 1 Bst. a BV im Vergleich zu Art. 41^{bis} (aBV) die Umschreibung des Steuerobjekts im Zuge der Totalrevision der Bundesverfassung gekürzt wurde, ohne dass jedoch der Bund dadurch bei der Besteuerung sämtlicher Tabakwaren und Erzeugnisse, die wie Tabak verwendet

werden, eingeschränkt wurde (vgl. Botschaft über eine neue Bundesverfassung vom 20. November 1996, BBl 1997 I 353; URS R. BEHNISCH, in: BV-Kommentar, Rz. 7 zu Art. 131).

6.3.2. In der Bundesverfassung ist festgehalten, dass die Erträge aus der Tabaksteuer für die Leistungen des Bundes an die Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung verwendet werden (Art. 112 Abs. 5 BV). Dieser Zweck der Tabaksteuer ist somit auf Stufe Verfassung festgehalten und macht aus der Tabaksteuer eine Zwecksteuer. Neben diesen rein fiskalischen Motiven hat die Tabaksteuer jedoch auch eine Lenkungsfunktion. Der gesundheitsschädliche Konsum von Tabakfabrikaten soll durch die Besteuerung reduziert werden, wobei Preiserhöhungen grundsätzlich als wirksames Mittel zur Reduktion des Tabakkonsums anerkannt sind. Trotz dieses Doppelcharakters der Tabaksteuer wurde der fiskalische Zweck stets höher gewichtet als die Lenkungsfunktion. Dies ergibt sich nicht nur aus der Verankerung des Finanzierungszwecks auf Verfassungsstufe, sondern zeigt sich beispielsweise auch aus dem Umstand, dass bei jeder Gesetzesänderung der Gesetzgeber jeweils genau darauf geachtet hat, ob und gegebenenfalls wie sich die Einnahmen des Bundes bei der entsprechenden Gesetzesänderung verändern (vgl. beispielsweise BBl 2010 7182). Die Einnahmen aus der Tabaksteuer sind für den Bund von erheblicher Bedeutung und man ist und war darum stets bemüht, diese stabil zu halten oder sogar zu erhöhen. Dass dies auch noch zu einer Reduktion der Anzahl der Raucher führen könnte, wurde jeweils eher nachrangig erwähnt (vgl. zum Zweck der Tabaksteuer auch BÄRTSCHI, a.a.O., S. 390 ff.). Sinn und Zweck der Einführung der Besteuerung der Ersatzprodukte war es denn auch zu verhindern, dass das Steuersubstrat und somit die Einnahmen des Bundes durch neuere technische Entwicklungen geschmälert werden. Nicht ausschlaggebend waren dabei gesundheitspolitische Überlegungen. Bezeichnenderweise und wie bereits oben bei der historischen Auslegung gezeigt, erfolgte die Einführung der Besteuerung von Ersatzprodukten jeweils im Zusammenhang mit Sanierungs- oder Finanzierungsvorhaben des Bundes (vgl. dazu oben in E. 6.3.1 Zitat aus BBl 1971) und somit als Massnahme zur Generierung von Mehreinnahmen. Auch die meisten anderen Revisionen des Tabaksteuergesetzes erfolgten im Rahmen von Sanierungs-, Finanzierungs- und Konsolidierungsmassnahmen des Bundes (so letztmals anlässlich des Konsolidierungsprogramms 2012-2013, vgl. BBl 2010 7181 f.). Aufgrund dieser überwiegend fiskalischen Motive der Tabaksteuer und im Speziellen der Besteuerung der

Ersatzprodukte ist es folgerichtig, dass ihr auch nikotin- oder teerfreie Ersatzprodukte unterliegen (vgl. zum Ganzen auch: KLAUS A. VALLENDER, in Schweizerisches Steuer-Lexikon, Bd. I, Bundessteuern, 2. Auflage, Zürich 2006, S. 377).

Auch die teleologische Auslegung von Art. 4 Abs. 1 Bst. c TStG führt folglich dazu, die vorliegenden Filterkartuschen als Ersatzprodukte zu qualifizieren. Sinn und Zweck der Besteuerung der Ersatzprodukte ist es immer noch – wie bereits historisch – sicherzustellen, dass die Steuerpflicht auch bei tabakfreien Raucherwaren – welche als Genussmittel die gleiche Bedürfnisse wie die Tabakzigarette befriedigen – besteht. So will man den Genuss einer Zigarette, Zigarre oder eines anderen Fabrikats besteuern, unabhängig davon, ob darin Tabak oder ein synthetischer Stoff verwendet wird. Ob dabei ein Produkt mehr, weniger oder gar kein Nikotin enthält und ob es für die Gesundheit völlig unbedenklich oder schädlich ist, wird – aufgrund des vorrangigen fiskalischen Zwecks der Tabakbesteuerung – allenfalls bei der Höhe der Steuer nicht aber bei der Steuerpflicht als solche beachtet.

6.3.3. Zusammenfassend ist darum festzuhalten, dass die vorliegend zu beurteilenden Filterkartuschen Ersatzprodukte im Sinne von Art. 4 Abs. 1 Bst. c TStG sind und daher der Tabaksteuer unterliegen.

Der Einwand der Beschwerdeführerin, dass für eine Besteuerung der Filterkartuschen keine gesetzliche Grundlage bestehe, geht nach dem oben Ausgeführten fehl. Dies gilt auch für die von der Beschwerdeführerin vorgebrachte Rüge, dass die Erhebung der Tabaksteuer auf Kartuschen zur Verwirklichung des mit der Tabakbesteuerung verfolgten Ziels – nämlich die Prävention der öffentlichen Gesundheit – nicht geeignet ist und die Besteuerung damit gegen den Grundsatz der Verhältnismässigkeit verstosse. Durch den – neben dem Zweck der Prävention – primär fiskalischen Zweck der Tabaksteuer ist die Besteuerung von synthetischen Ersatzprodukten geeignet, die Einnahmen des Bundes unabhängig allfälliger technischer Entwicklungen konstant zu halten und ohne Weiteres verhältnismässig. Aufgrund dieser Zwecksetzung ist die Besteuerung zudem weder willkürlich noch verletzt sie den Grundsatz der Rechtsgleichheit, wie dies die Beschwerdeführerin ebenfalls vorbringt. So bestehen sachliche Gründe dafür, dass Produkte, die bestimmungsgemäss der Raucherentwöhnung dienen wie Nikotininhalatoren, -pflaster oder -kaugummi und von der Swissmedic als Arzneimittel registriert wurden,

steuerlich anders als die vorliegenden E-Zigaretten behandelt werden. Die Raucherentwöhnungsprodukte müssen bestimmte genau definierte Voraussetzungen und Bedingungen, insbesondere betreffend Verkaufsstellen (z.B. in Apotheken) und betreffend des Verkaufs durch fachlich geschultes Personal, erfüllen. Zudem versuchen diese Produkte gerade nicht durch Aussehen, Handhabung und Geschmack, eine Tabakzigarette zu simulieren. Dies unterscheidet sie klar von den vorliegenden E-Zigaretten und Filterkartuschen. Nicht durchzudringen vermag die Beschwerdeführerin auch mit der Rüge der Verletzung der Wirtschaftsfreiheit. Es ist bereits fraglich, ob durch die – wie die Vorinstanz ausführt – moderate Besteuerung der Filterkartuschen die Wirtschaftsfreiheit überhaupt tangiert ist (vgl. E 5.3). Durch die Verankerung der Steuer in einem Gesetz im formellen Sinn, welches zwingend anzuwenden ist und zudem einen Eingriff auch rechtfertigen würde, muss dies vorliegend gar nicht geprüft werden.

6.3.4. Die weiteren Voraussetzungen der Tabaksteuer –Steuerbemessungsgrundlage und Steuertarif – sind als solche nicht umstritten. Obwohl die Begründung der Steuerbemessung im Beschwerdeentscheid der Vorinstanz vom 15. April 2011 sehr kurz und rudimentär ausgefallen ist, kann sie zusammen mit den Ausführungen der Vorinstanz in ihrer Vernehmlassung vom 23. August 2011 die Anforderungen von Art. 29 Abs. 2 BV (vgl. E. 2) gerade noch erfüllen.

6.4. Zu beantworten bleibt nun noch die Frage, ob auf der Einfuhr der Filterkartuschen SOTA-Gebühren und Abgaben in den Tabakpräventionsfonds geschuldet sind. Die Beschwerdeführerin bestreitet dies.

Im Gegensatz zur Tabaksteuer, bei welcher in ganz allgemeiner Weise die Hersteller und Zollschuldner von Tabakfabrikaten (Ersatzprodukte eingeschlossen) steuerpflichtig sind (Art. 6 TStG), beschränkt das Gesetz und deckungsgleich die Verordnung die Abgabepflicht im Zusammenhang mit den SOTA-Gebühren und dem Tabakpräventionsfonds auf die Hersteller und Importeure von Zigaretten und Feinschnitttabak (Art. 28 Abs. 2 Bst. b und c TStG sowie Art 36 bzw. 38 TStV). Diese Einschränkung erfolgte durch den Gesetzgeber bewusst, da die entsprechenden SOTA-Gebühren gezielt für die Unterstützung der inländischen Tabakproduktion – somit vor allem der Zigaretten- und Feinschnitttabakproduktion – und die Abgaben in den Tabakpräventionsfonds für Präventionsmassnahmen zur Eindämmung

des Tabakkonsums – hauptsächlich des Zigaretten- und Feinschnitttabakkonsums – verwendet werden. Die abgabepflichtigen Objekte und die Zweckbestimmung der Abgaben bzw. Gebühren stehen demzufolge in einem direkten Zusammenhang. Konsequenterweise und aufgrund dieses geforderten Zusammenhangs werden beispielsweise Zigarren nicht in den entsprechenden Bestimmungen erwähnt. Im Gegensatz zur allgemeinen Tabaksteuer, bei welcher der fiskalische Zweck dominiert und Verfassungs- und Gesetzgeber eine möglichst umfassende Definition der Steuerobjekte gewählt haben, sind die weiteren Abgaben und Gebühren damit nur auf diejenigen Tabakprodukten geschuldet, bei welchen ein direkter Zusammenhang mit dem Ziel und Zweck der Abgabe besteht.

Die vorliegend zu beurteilenden Filterkartuschen sind – wie oben festgestellt – Ersatzprodukte im Sinne des Tabaksteuergesetzes. Die Ähnlichkeit zur herkömmlichen Tabakzigarette und der Umstand, dass darauf die Tabaksteuer geschuldet ist, bedeutet aber nicht, dass sämtliche Bestimmungen, welche für Zigaretten bzw. für Feinschnitttabak gelten, auch für die entsprechenden Ersatzprodukte Anwendung finden. Solches sieht das Gesetz nicht vor. Ein Ersatzprodukt ist und bleibt ein Ersatzprodukt. Dort, wo der Gesetzgeber selber differenziert hat, ist somit ein Einbezug der Ersatzprodukte "per analogiam" unzulässig. Daran ändert auch die Praxis der Behörden nichts, da diese allein die Gesetzesbestimmungen nicht zu substituieren vermag (vgl. BVE 2010/33 E. 3.3.1). Bereits der Wortlaut und die Systematik des Gesetzes ergeben somit, dass auf die Filterkartuschen keine SOTA-Gebühren und auch keine Abgaben in den Tabakpräventionsfonds geschuldet sind. Da auch Sinn und Zweck dieser Abgaben und Gebühren – insbesondere der direkte Zusammenhang – bei synthetischen Ersatzprodukten nicht erfüllt sind, besteht kein Grund, vom klaren Wortlaut des Gesetzes abzuweichen, womit auf die vorliegend betroffenen Filterkartuschen keine SOTA-Gebühren und keine Abgaben in den Tabakpräventionsfonds geschuldet sind.

Die Beschwerde ist somit in diesem Punkt gutzuheissen.

7.

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass die Beschwerde betreffend die Tabaksteuer abgewiesen, betreffend die SOTA-Gebühren und die Abgaben in den Tabakpräventionsfonds jedoch gutgeheissen

wird. Die bereits geleisteten SOTA-Gebühren und Abgaben in den Tabakpräventionsfonds sind der Beschwerdeführerin zurückzuerstatten.

Angesichts dieses Verfahrensausgangs erübrigen sich weitere Ausführungen, insbesondere auch solche zur Motion von Roberto Zanetti (Motion 11.3178, Befreiung der elektronischen Zigaretten von der Tabaksteuer, eingereicht am 17. März 2011 im Ständerat). Ohnehin hätte keine der Parteien etwas zu ihren Gunsten daraus ableiten können.

8.

Nach dem Gesagten ist die Beschwerde im Sinne der Erwägungen teilweise gutzuheissen (E. 7). Bei diesem Verfahrensausgang hat die Beschwerdeführerin als zu grossen Teilen unterliegende Partei die Verfahrenskosten, die auf Fr. 5'000.-- festgelegt werden, im Umfang von Fr. 4'500.-- zu tragen. Der Vorinstanz werden keine Verfahrenskosten auferlegt (Art. 63 Abs. 1 und 2 VwVG). Die Vorinstanz hat der Beschwerdeführerin eine reduzierte Parteientschädigung von Fr. 750.-- (Mehrwertsteuer und Auslagen inbegriffen) auszurichten (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG und Art. 7 Abs. 1 und 2 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**1.**

Die Beschwerde wird im Sinne der Erwägungen teilweise gutgeheissen. Der Beschwerdeentscheid vom 15. April 2011 wird bezüglich der SOTA-Gebühren und der Abgaben in den Tabakpräventionsfonds aufgehoben. Die bereits geleisteten SOTA-Gebühren und Abgaben in den Tabakpräventionsfonds sind der Beschwerdeführerin zurückzuerstatten. Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

2.

Die Verfahrenskosten von insgesamt Fr. 5'000.-- werden der Beschwerdeführerin in reduziertem Umfang von Fr. 4'500.-- auferlegt. Diese sind in entsprechendem Umfang mit dem Kostenvorschuss zu verrechnen. Der Überschuss von Fr. 500.-- wird der Beschwerdeführerin nach Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

Die Beschwerdeführerin wird ersucht, dem Bundesverwaltungsgericht eine Auszahlungsstelle bekanntzugeben.

Die Vorinstanz wird verpflichtet, der Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung von Fr. 750.-- zu bezahlen.

3.

Dieses Urteil geht an:

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

Der vorsitzende Richter:

Der Gerichtsschreiber:

Michael Beusch

Stefano Bernasconi

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 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [BGG, SR 173.110]). Die Rechtsschrift 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: