Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Abteilung I
A-1265/2011

Urteil vom 3. Juli 2012

Besetzung

Richter Daniel Riedo (Vorsitz),
Richter Michael Beusch, Richter Markus Metz,
Gerichtsschreiberin Iris Widmer.

Parteien

X._____ GmbH,
vertreten durch …,
Beschwerdeführerin,

gegen

Oberzolldirektion (OZD),
Hauptabteilung Recht und Abgaben, Monbijoustrasse 40,
3003 Bern,
Vorinstanz.

Gegenstand

Tabaksteuer; Bemessung; Wasserpfeifentabak.

Sachverhalt:

A.
Die X._____ GmbH (Steuerpflichtige) importiert u.a. Wasserpfeifentabak der Marke "Y._____".

B.
B.a Am 5. November 2008 meldete die Steuerpflichtige unter Verwendung des von der Oberzolldirektion (OZD) zur Verfügung gestellten Formulars (Form. 55.44 "Anmeldung von Tabakfabrikaten [Einfuhr]") Wasserpfeifentabak der Marke "Y._____" bei der Sektion Tabak- und Bierbesteuerung zur Festsetzung des Tabaksteuersatzes an. Sie gab für Dosen à 1 kg einen Kleinhandelspreis (nachfolgend etwa auch: KHP) von Fr. 78.– an. Basierend auf dieser Anmeldung wurde am 6. November 2008 ein Tabaksteuersatz von Fr. 4.95 pro Kilogramm (nachfolgend auch: Fr./kg), gültig ab 1. November 2008, verfügt.

B.b Am 30. Dezember 2009 meldete die Steuerpflichtige Wasserpfeifentabak derselben Marke in Dosen à 1 kg zum KHP von Fr. 50.– an. Mit Verfügung vom 1. Januar 2010, gültig ab diesem Datum, wurde – gemäss der mittlerweile geänderten gesetzlichen Grundlage für die Steuerbemessung – ein Steuersatz von Fr. 5.–/kg festgesetzt.

C.
C.a Bei einer Nachkontrolle im April 2010 stellte die OZD fest, dass die Senkung des KHP von Fr. 78.– auf Fr. 50.– (prozentual betrachtet) 36% ausmache. Im Rahmen dieser Nachkontrolle meldete die Steuerpflichtige am 30. April 2010 den Wasserpfeifentabak der Marke "Y._____" erneut zur Festsetzung des Tabaksteuersatzes an. Als KHP wurde Fr. 65.– angegeben, woraufhin am 3. Mai 2010 ein Steuersatz von Fr. 6.50/kg, gültig ab 1. Mai 2010, verfügt wurde.

C.b Mit Schreiben vom 11. Mai 2010 teilte die OZD der Steuerpflichtigen mit, dass sie die Verfügung vom 1. Mai 2010 [recte: 3. Mai 2010] "annulliert" habe. Die OZD legte dar, das gleiche Tabakprodukt könne nur einmal angemeldet werden. Bei einer Preisänderung müsse die Anmeldung vom 1. Januar 2010 [recte: 30. Dezember 2009] mit einer neuen Anmeldung, unter Verwendung der Rubrik "Ersetzt Anmeldung vom" (vgl. Form 55.44), berichtigt werden. Gleichzeitig teilte die OZD der Steuerpflichtigen mit, dass sie die Senkung des KHP von Fr. 78.– auf Fr. 50.– für die 1 kg Dosen für "überproportional" halte. Sie forderte deshalb die Steuerpflichtige auf, den glaubwürdigen Nachweis dafür zu erbringen, dass der Ver-

kauf von Wasserpfeifentabak der Marke "Y._____" im schweizerischen Detailhandel zu diesem niedrigeren Preis erfolge.

D.

D.a Mit Verfügung vom 11. August 2010 setzte die OZD – auf der Basis des letzten, vor der Steuererhöhung angemeldeten Preises – den für die Besteuerung massgebenden KHP auf Fr. 78.– fest (Ziffer 1). Zudem wurde verfügt, dass die Steuerpflichtige bei Verkäufen von Dosen à 1 kg an Abnehmer ohne Sitz oder Wohnsitz in der Schweiz ab einer Menge von mehr als 10 kg zwingend Ausweiskopien der Käufer einzubehalten habe, welche mit den entsprechenden Verkaufsrechnungen quartalsweise der Verwaltung abzuliefern seien (Ziffer 2).

Zur Begründung brachte die OZD vor, dass der Tabaksteuersatz für Rauchtabak per 1. Januar 2010 erhöht worden sei. Durch die Einführung des Einheitssteuersatzes von 10% des KHP wäre die Steuerbelastung auf dem strittigen Wasserpfeifentabak in Dosen à 1 kg bei einem KHP von Fr. 78.– um Fr. 2.85 (Fr. 7.80 – Fr. 4.95) gestiegen. Indem die Steuerpflichtige den KHP auf Fr. 50.– senke, komme der Steuersatz mit Fr. 5.– pro Kilogramm praktisch auf denselben Stand zu liegen wie vor der Steuererhöhung. Nach einer Steuererhöhung bestehe aber für eine Preissenkung grundsätzlich kein Anlass. Aus den von der Steuerpflichtigen eingereichten Kalkulationen ergebe sich denn auch, dass sich der Einkaufspreis per 2010 nicht geändert habe. Bei dem KHP von Fr. 50.– handle es sich demnach um einen "Fantasiepreis", der "keine ausreichende Gewinnmarge" mehr enthalte. Die Senkung der Gewinnmarge führe bei der Steuerpflichtigen zu einer "Steuerersparnis". Die OZD wirft der Steuerpflichtigen vor, mit der Senkung des KHP wolle diese ihre "Steuern optimieren" und ihren "Absatz an Verbraucher mit Wohnsitz ausserhalb der Schweiz" steigern. Die Senkung des KHP im vorliegenden Fall sei folglich unzulässig und stelle eine Hinterziehung der Steuer im Sinne von Art. 35 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 21. März 1969 über die Tabakbesteuerung (TStG, SR 641.31) dar.

D.b Die Steuerpflichtige legte am 8. September 2010 gegen Ziffer 1 dieser Verfügung Einsprache ein. Sie beantragte, der für die Besteuerung massgebende Preis für den Wasserpfeifentabak "Y._____" in Dosen à 1 kg sei für die Zeit vom 1. Januar 2010 bis zum 30. April 2010 auf Fr. 50.–/kg festzulegen.

Zur Begründung brachte die Steuerpflichtige im Wesentlichen vor, die OZD habe mit Verfügung vom 1. Januar 2010 in voller Kenntnis der Fakten den Steuersatz auf dem KHP von Fr. 50.– verfügt. Es bedürfe keiner näheren Kontrolle, um festzustellen, dass die Preissenkung 36% ausmache. Gemäss dem Grundsatz von Treu und Glauben sei die OZD auf dieser Verfügung zu behaften. Die OZD könne nicht "im Nachhinein die Spielregeln ändern". Im Weiteren sei der Detailhandelspreis von Fr. 50.– pro Kilo durchaus "realistisch". Es verbleibe eine "genügende Gewinnmarge". Es sei ihr nicht um "Steueroptimierung" gegangen, habe sie doch für die Dosen à 1 kg bis anhin eine weitaus zu hohe Steuer bezahlt, denn ein grosser Teil der Ware sei an Grossabnehmer und Shisha-Bars gegangen. Im Kleinhandel seien nicht sehr viele Dosen à 1 kg abgesetzt worden. Da sich die Qualität nach Öffnung der Dose aufgrund des Feuchtigkeitsverlustes verschlechtere, seien die Dosen à 1 kg für den Kleinhandel wenig geeignet. Im Kleinhandel sei der Tabak aber auch tatsächlich für Fr. 50.– pro kg verkauft worden. Im Übrigen gehe die Senkung zu Lasten der Detailhändler und nicht zu ihren Lasten, abgesehen davon hänge der Preis davon ab, was am Markt erzielt werden könne.

D.c Mit Einspracheentscheid vom 24. Januar 2011 wies die OZD die Einsprache ab.

In ihrer Begründung hielt sie u.a. daran fest, dass eine Senkung des Preises im Zusammenhang mit einer Steuererhöhung keinen Sinn mache. Bei einer Änderung des Steuersatzes würden die Hersteller und Importeure normalerweise die Preise zeitgleich nach oben anpassen. Bei der Steuererhöhung per 2010 hätten denn auch nahezu alle Hersteller und Importeure den Preis ihrer Produkte erhöht. Die Steuerpflichtige habe im strittigen Zeitraum 17 t (vgl. Einspracheentscheid Ziff. 3.8) des hier in Rede stehenden Tabaks importiert. Es müsse gestützt auf die Angaben der Steuerpflichtigen davon ausgegangen werden, dass nur ein kleiner Teil in den Detailhandel gelangt sei und der Tabak vorwiegend an Grossabnehmer in der Schweiz verkauft worden sei. Zahlen über Menge und Häufigkeit der Verkäufe fehlten aber vollständig.

E.

E.a Am 23. Februar 2011 erhob die Steuerpflichtige (Beschwerdeführerin) gegen diesen Einspracheentscheid Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht. Sie beantragt sinngemäss die Aufhebung des vorinstanzlichen Einspracheentscheids. Die Ziffer 1 der Verfügung vom 11. August 2010 sei wie folgt abzuändern: "Der für die Besteuerung massgebende

Preis für 'Y._____' Wasserpfeifentabak in Dosen à 1 kg (…) sei für den 01.01.2010 bis zum 30.04.2010 auf Fr. 50.– festzulegen." Zur Begründung bringt sie weitgehend dieselben Argumente vor wie in der Einsprache.

E.b In ihrer Vernehmlassung vom 2. Mai 2011 schliesst die OZD (Vorinstanz) auf kostenfällige Abweisung der Beschwerde.

Die Vorinstanz erklärt u.a. erneut, die Beschwerdeführerin habe es unterlassen, eine Kalkulation (Einkaufs-, Verkaufs- und Kleinhandelspreis, inklusive Angaben über die Abnehmer in der Schweiz) mit einem KHP von Fr. 50.– einzureichen. Gemäss ihrer eigenen Modellrechnung erziele die Beschwerdeführerin eine Gewinnmarge von Fr. 12.16 pro Kilo; die Abnehmer erzielten eine Marge von Fr. 6.50 (act. 22). Dabei habe die Beschwerdeführerin diesen Preis auf der Basis von einem Import von 40 t kalkuliert. Im Jahr 2010 habe die Beschwerdeführerin allerdings lediglich 9 t zum KHP von Fr. 50.– importiert (6 t seien zu einem KHP von Fr. 79.– importiert worden; vgl. Vernehmlassung Ziff. 6). Ohne detailliert auf die Berechnung eingehen zu müssen, werde "offensichtlich, dass die berechneten Margen für keinen der Beteiligten einen gewinnbringenden Handel" zulasse.

F.
F.a Am 27. März 2012 und am 4. Juni 2012 reichte die Beschwerdeführerin unaufgefordert weitere Beweismittel ein, zu denen die OZD am 26. April 2012 bzw. am 19. Juni 2012 Stellung nahm.

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. Die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist daher für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig. 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).

Anfechtungsobjekt im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht bildet einzig der vorinstanzliche Einspracheentscheid; dieser ersetzt allfällige vorangegangene Verfügungen (sog. Devolutiveffekt; vgl. BGE 134 II 142 E. 1.4; statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6124/2008 vom 6. September 2010 E. 1.2; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, Rz. 2.7). Soweit die Beschwerdeführerin die Änderung von Ziffer 1 der Verfügung vom 11. August 2010 (vgl. Bst. D.a) verlangt, ist daher auf ihre Beschwerde nicht einzutreten.

Im Übrigen ist auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde einzutreten.

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

Im Verwaltungsbeschwerdeverfahren gelten die Untersuchungsmaxime, wonach der Sachverhalt von Amtes wegen festzustellen ist (Art. 12 VwVG; vgl. zum Ganzen: MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 1.49), und der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen (Art. 62 Abs. 4 VwVG). Das Bundesverwaltungsgericht ist demzufolge verpflichtet, auf den festgestellten Sachverhalt die richtige Rechtsnorm anzuwenden (vgl. MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 1.54), d.h. jenen Rechtssatz anzuwenden, den es als den zutreffenden erachtet, und ihm jene Auslegung zu geben, von der es überzeugt ist (vgl. BGE 119 V 347 E. 1a). Dies bedeutet, dass es eine Beschwerde auch aus einem anderen als den geltend gemachten Gründen gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer Begründung bestätigen kann, die von jener der Vorinstanz abweicht (sog. "Motivsubstitution"; vgl. BVGE 2007/41 E. 2). Soll sich dabei dieser neue Entscheid auf Rechtsnormen stützen, mit deren Anwendung die Parteien nicht rechnen mussten, so ist ihnen Gelegenheit zu geben, sich hierzu vorgängig zu äussern (BGE 124 I 49 E. 3c; BVGE 2007/41 E. 2). Solches ist hier nicht der Fall, weshalb den

Parteien die Sache vor Erlass dieses Urteils nicht zur Stellungnahme unterbreitet werden musste.

1.3.

1.3.1. Die Beweiswürdigung endet mit dem richterlichen Entscheid darüber, ob eine rechtserhebliche Tatsache als erwiesen zu gelten hat oder nicht. Der Beweis ist geleistet, wenn das Gericht gestützt auf die freie Beweiswürdigung zur Überzeugung gelangt ist, dass sich der rechtserhebliche Sachumstand verwirklicht hat (vgl. BGE 130 III 321 E. 3.2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-4011/2010 vom 18. Januar 2011 E. 1.5, A-855/2008 vom 20. April 2010 E. 2.6, A-1604/2006 vom 4. März 2010 E. 3.5; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 3.141).

Nach höchstrichterlicher Rechtsprechung kann das Beweisverfahren geschlossen werden, wenn die noch im Raum stehenden Beweisanträge eine nicht erhebliche Tatsache betreffen oder offensichtlich untauglich sind, etwa weil ihnen die Beweiseignung abgeht oder umgekehrt die betreffende Tatsache aus den Akten bereits genügend ersichtlich ist (sog. "antizipierte Beweiswürdigung"; BGE 131 I 153 E. 3 mit Hinweisen; vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1107/2008 und A-1108/2008 vom 15. Juni 2010 E. 1.2.2, A-4785/2007 vom 23. Februar 2010 E. 5.5; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 3.144 mit Hinweisen).

1.3.2. Die Beschwerdeführerin beantragt zur Abklärung des Sachverhalts die Einvernahme verschiedener Zeugen.

Das Bundesverwaltungsgericht erachtet aufgrund der ihm vorliegenden Akten den Sachverhalt für genügend erstellt. Auf die Erhebung weiterer Beweise, insbesondere auf die Befragung der von der Beschwerdeführerin angebotenen Zeugen, wird schon deshalb verzichtet (vgl. auch E. 3.2.1), unabhängig von der Frage nach der Anwendbarkeit und Bedeutung von Art. 2 Ziff. 1 VwVG auf das vorliegende Verfahren.

2.

2.1. Der Bund erhebt eine Steuer auf Tabakfabrikaten sowie auf Erzeugnissen, die wie Tabak verwendet werden (Art. 1 Abs. 1 TStG). Die Oberzolldirektion erlässt hinsichtlich der Abgaben auf Tabakfabrikaten (Tabaksteuer, Zoll, Mehrwertsteuer) alle Weisungen, Verfügungen und Entscheide, die nicht ausdrücklich einer anderen Behörde vorbehalten sind. Sie ist ermächtigt, den im Register der Hersteller, Importeure und Rohmaterialhändler eingetragenen Firmen (vgl. E. 2.4.1) Weisungen über die für die

Abgabenerhebung und -rückerstattung sowie zu Kontrollzwecken erforderlichen Angaben, Nachweise und Vorkehren zu erteilen (Art. 2 TStG). Soweit das TStG und die gestützt darauf erlassenen Verordnungen nicht eigene Bestimmungen enthalten, finden auf die Tabaksteuer die für die Zölle geltenden Vorschriften entsprechend Anwendung, einschliesslich jener über den Bezug besonderer Gebühren bei der Handhabung der Zollgesetzgebung (Art. 3 TStG).

2.2. Der Steuer unterliegen neben den im Inland gewerbsmässig hergestellten, verbrauchsfertigen Tabakfabrikate u.a. auch die *eingeführten Tabakfabrikate* (Art. 4 Abs. 1 Bst. a TStG). *Steuerpflichtig* für die im Inland hergestellten Tabakfabrikate sind die Hersteller des verbrauchsfertigen Produkts (Art. 6 Bst. a TStG), für die eingeführten Fabrikate die Zollschuldner (Art. 6 Bst. b TStG). Die Steuerschuld *entsteht* für die eingeführten Tabakfabrikate nach den Vorschriften, die für die Entstehung der Zollschuld gelten (Art. 9 Abs. 1 Bst. b TStG), demnach im Zeitpunkt, in dem die Zollstelle die Zollanmeldung annimmt (Art. 69 des Zollgesetzes vom 18. März 2005 [ZG, SR 631.0]).

2.3. Die *Bemessungsgrundlage* der Tabaksteuer findet ihre Verankerung in Art. 10 TStG. Für anderen Rauchtabak als Feinschnitttabak und übrige Tabakfabrikate wird er in Prozenten des Kleinhandelspreises bemessen (Art. 10 Abs. 1 Bst. c TStG). Die Steuertarife dazu sind in den Anhängen I-IV des Gesetzes aufgelistet (Art. 11 Abs. 1 TStG). Demnach beträgt die Steuer 10% des Kleinhandelspreises. Der vom Hersteller oder Importeur auf den Kleinhandelspackungen aufgedruckte Preis darf beim Verkauf nicht überschritten werden (Art. 10 Abs. 3 TStG). Wer Tabakfabrikate über dem auf der Kleinhandelspackung abgegebenen Preis verkauft, macht sich einer Steuergefährdung strafbar (Art. 36 Abs. 1 Bst. h TStG).

2.4.

2.4.1. Die OZD führt ein *Register* (u.a.) der Importeure von Tabakfabrikaten zum Weiterverkauf (Art. 13 Abs. 1 TStG). Wer gewerbsmässig Tabakfabrikate zum Weiterverkauf einführt, hat sich zur Eintragung in das entsprechende Register anzumelden (Art. 13 Abs. 2 TStG). Die Eintragung setzt (u.a.) die Hinterlegung eines Revers voraus (Art. 13 Abs. 3 Bst. a TStG). Damit verpflichtet sich der hinterlegende Importeur von Tabakfabrikaten zum Weiterverkauf, die durch das TStG sowie die Tabaksteuerverordnung vom 14. Oktober 2009 (TStV, SR 641.311) aufgestellten Handelsvorschriften zu befolgen. Den durch Revers Verpflichteten wird eine Kontrollnummer zugeteilt (Art. 14 Abs. 2 TStG).

2.4.2. Das Gesetz legt in Art. 16 TStG verschiedene *Vorschriften* für den *Handel* fest. Es wird beispielsweise verlangt, dass im Inland hergestellte verbrauchsfertige Tabakfabrikate nur in Kleinhandelspackungen die Herstellerbetriebe verlassen dürfen. Die Einfuhr von Tabakfabrikaten ist ebenfalls nur in Kleinhandelspackungen statthaft. Zudem ist vorgeschrieben, mit welchen Angaben die Kleinhandelspackung zu versehen ist (vgl. Art. 16 Abs. 1 und Abs. 1^{bis} TStG). So muss diese den KHP in Schweizerwährung tragen (Art. 16 Abs. 1 Bst. a TStG) sowie die Reversnummer oder Firmenbezeichnung des Importeurs (Art. 16 Abs. 1 Bst. b TStG). Die erforderlichen Angaben müssen direkt auf den Kleinhandelspackungen in leicht lesbarer und unverwischbarer Schrift angebracht werden (Art. 31 TStV). Ausserdem bestehen auch Vorschriften betreffend die Packungsgrösse von Tabakfabrikaten. Anderer Schnitttabak als Feinschnitt darf in Kleinhandelspackungen von höchstens 1000 g Inhalt abgefüllt werden (Art. 16 Abs. 3 Bst. c TStG).

2.5.

2.5.1. Unter der Marginalie "Veranlagung und Entrichtung der Steuer" regelt Art. 17 Abs. 1 TStG, dass die OZD den anwendbaren *Steuersatz* für die im Inland hergestellten Zigarren- und Zigarettensorten gestützt auf Anmeldungen, die vom Hersteller einzureichen sind, zum Voraus festlegt. Der Steuersatz für Zigarren- und Zigarettensorten, die von einem Importeur regelmässig eingeführt werden, wird auf Antrag ebenfalls durch die OZD zum Voraus festgesetzt (vgl. Art. 17 Abs. 2 TStG). Die TStV regelt gestützt auf diese gesetzliche Grundlage, dass auch die *Hersteller* von *Tabakfabrikaten* der OZD die Kleinhandelspreise aller Erzeugnisse *anmelden* müssen (Art. 5 Abs. 1 TStV). Ändert der KHP eines bereits angemeldeten Produkts, so muss der Hersteller vor Entstehung der Steuerschuld eine neue Anmeldung einreichen (Art. 5 Abs. 4 TStV). Weiter regelt die TStV für den Fall, dass für die gleiche Marke und Aufmachung eines Tabakfabrikates unterschiedliche Kleinhandelspreise vorgesehen sind, dass die OZD die Steuer nach dem höchsten Preis festsetzt (Art. 6 Abs. 2 TStV).

2.5.2. Gemäss der Praxis der Verwaltung muss – in analoger Anwendung von Art. 17 Abs. 2 TStG i.V.m. Art. 5 TStV (vgl. E. 2.5.1) – diejenige Person, die gewerbsmässig Tabakfabrikate (wie etwa Wasserpfeifentabak) *einführt*, zur Festsetzung des Steuersatzes vor der Einfuhr der Tabakfabrikate den KHP (oder auch Detailverkaufspreis, DPV) mittels des Formulars 50.44 "Anmeldung von Tabakfabrikaten" der OZD ebenfalls bekannt geben (vgl. Merkblatt über die gewerbsmässige Einfuhr von Wasserpfei-

fentabak, abrufbar unter www.ezv.admin.ch > Zollinformationen Firmen > Tabaksteuer). Unter der Rubrik "Verfügung – Taxation – Tassazione" desselben Formulars verfügt die OZD den entsprechenden Steuersatz. Die Verwaltung will gemäss ihren Angaben mit diesem formalisierten Verfahren ein Hilfsmittel anbieten, um die Einfuhr und die Veranlagung zu vereinfachen und zu beschleunigen.

2.6. 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 einer Gesetzesbestimmung. Ist dieser nicht klar oder bestehen Zweifel, ob ein scheinbar klarer Wortlaut den wahren Sinn der Norm wiedergibt, so ist auf die übrigen Auslegungselemente zurückzugreifen; abzustellen ist insbesondere auf die Entstehungsgeschichte einer Rechtsnorm (historische Auslegung), ihren Sinn und Zweck (teleologische Auslegung) sowie die Bedeutung, die ihr im Kontext mit anderen Normen (systematische Auslegung) zukommt (sog. "Methodenpluralismus"; vgl. BGE 136 II 149 E. 3, 136 III 373 E. 2.3, Urteil des Bundesgerichts 1C_156/2011 vom 15. Juli 2011 E. 3.5.1; vgl. statt vieler Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-7817/2010 vom 24. November 2011 E. 1.5). Es sollen all jene Methoden kombiniert werden, die für den konkreten Fall im Hinblick auf ein vernünftiges und praktikables Ergebnis am meisten Überzeugungskraft haben (ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Aufl., Zürich/St. Gallen 2010, 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, Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-3123/2011 vom 17. Januar 2012 E. 4).

2.7. 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 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101]; 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; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-3123/2011 vom 17. Januar 2012 E. 5.1).

2.8. Eine gesetzliche Vermutung ist ein Rechtssatz, der festlegt, dass das Vorliegen einer Tatsache auf das Vorhandensein einer anderen rechtserheblichen Tatsache (Tatsachenvermutung) oder einer Rechtslage (Rechtsvermutung) schliessen lässt. Sie kommen vor allem im Privatrecht vor, aber auch im öffentlichen Recht (GEORG MÜLLER, Elemente einer Rechtssetzungslehre, 2. Aufl., Zürich 2006, N 384). Gesetzliche Vermutungen bezwecken meist die Regelung von Beweisfragen, manchmal aber auch von Fragen des materiellen Rechts. Sie dienen vorab der Rechtssicherheit durch Klärung der Rechtslage und Schutz des Vertrauens (MÜLLER, a.a.O., N 385). Gesetzliche Vermutungen können widerlegbar oder unwiderlegbar sein. Der Rechtssatz sollte die Vermutungsbasis so umschreiben, dass klar wird, ob der Gegenbeweis bzw. der Beweis des Gegenteils zulässig ist oder nicht (MÜLLER, a.a.O., N 386).

3.
Im vorliegenden Fall ist zu entscheiden, ob die Vorinstanz zu Recht von einem KHP für den Wasserpfeifentabak der Marke "Y._____" in Dosen à 1 kg für den strittigen Zeitraum (1. Januar 2010 bis 30. April 2010) von Fr. 78.– pro Kilogramm ausgegangen ist. Die OZD stützt dabei ihre Kompetenz zur "Festlegung" des Kleinhandelspreises auf "Art. 1 TStG i.V.m. Art. 6 TStV" (vgl. Verfügung vom 11. August 2010). Demgegenüber verlangt die Beschwerdeführerin die Festsetzung des Kleinhandelspreises auf Fr. 50.– pro Kilogramm.

Um diese Frage beurteilen zu können, ist es hilfreich, zunächst zu klären, was unter dem KHP zu verstehen ist und wer ihn festlegt:

3.1. Der Kleinhandelspreis dient als Grundlage für die Bemessung der Tabaksteuer: Für "anderen Rauchtabak als Feinschnitttabak und übrige Tabakfabrikate" bemisst sich die Steuer – so das Gesetz – "in Prozenten des Kleinhandelspreises" (vgl. Art. 10 Abs. 1 Bst. c TStG; vgl. E. 2.3).

3.1.1. Eine Definition des Begriffs "Kleinhandelspreis" findet sich weder im Gesetz noch in der Verordnung. Ausgehend vom Wortlaut (zu den Auslegungsmethoden vgl. E. 2.6) ist zunächst einmal festzuhalten, dass der "Kleinhandel" der "Einzelhandel" ist; in der Schweiz wird der Kleinhandel auch "Detailhandel" genannt (vgl. Duden. Das Synonymwörterbuch. Ein Wörterbuch sinnverwandter Wörter, 4. Aufl., Mannheim 2007, Eintrag: "Kleinhandel"). Der Kleinhandel ist folglich diejenige Handelsstufe, auf welcher der Detaillist das Produkt dem Verbraucher oder Letztabnehmer verkauft. Der "Kleinhandelspreis" ist demzufolge im allgemeinen

Sprachgebrauch grundsätzlich zunächst einmal derjenige Preis, der im Einzelhandel erzielt wird. Dies schliesst den Preis auf einer vorgängigen Handelsstufe (bspw. auf dem sog. "Grosshandel") aus.

3.1.2. Bei der Auslegung ist auch der Normenkontext zu berücksichtigen (vgl. E. 2.6, "systematische Auslegung"). Diesbezüglich gilt es zu beachten, dass aus erhebungstechnischen Gründen die Tabaksteuer auf einer frühen Wirtschaftsstufe, nämlich beim Import oder bei der Herstellung, erhoben wird (vgl. Botschaft des Bundesrates an die Bundesversammlung vom 10. Januar 1967 betreffend den Entwurf zu einem Bundesgesetz über die Tabakbesteuerung, BBl 1967 I 117 ff., 131 f.). Steuerpflichtig sind der Hersteller und der Importeur (und Zollschuldner; vgl. E. 2.2). Mit der vorliegend gewählten, spezifischen Erhebungstechnik, die nicht beim Verbraucher, sondern beim Hersteller bzw. Importeur ansetzt, hängen verschiedene Regelungen zusammen (vgl. E. 3.1.2.1 und E. 3.1.2.2):

3.1.2.1 Hinsichtlich des Handels mit Tabakprodukten wird gesetzlich vorgeschrieben, dass der KHP auf der Kleinhandelspackung aufgedruckt sein muss (vgl. E. 2.4.2). Die importierten Tabakfabrikate haben diese Angaben bei der Einfuhr bereits zu tragen. Weiter verbietet das Gesetz – unter Androhung von Strafe – den Verkauf einer Kleinhandelspackung über dem aufgedruckten KHP (vgl. E. 2.3). Vor diesem Regelungshintergrund – der KHP muss auf der Packung aufgedruckt sein und ein Verkauf über diesem Preis wird strafrechtlich sanktioniert – ist im Sinne einer widerlegbaren gesetzlichen Vermutung (vgl. E. 2.8) – zu schliessen, dass der auf der Packung aufgedruckte Preis dem gesetzlich massgebenden KHP bzw. dem im Handel tatsächlich bezahlten Preis entspricht.

3.1.2.2 Um die Abwicklung der Erhebung der Tabaksteuern zu erleichtern, hat gemäss der Praxis der Verwaltung im Falle des Imports von Wasserpfeifentabak – analog der gesetzlichen Bestimmungen für die Zigaretten (vgl. E. 2.5.1) – der Importeur den KHP vor der Einfuhr anzumelden. Auf der Basis dieser Anmeldung verfügt die Verwaltung den anwendbaren Tabaksteuersatz (vgl. E. 2.5.2), anhand dessen in der Folge die Steuer berechnet wird. Vom Grundsatz, dass für die Steuerbemessung auf den angemeldeten (und aufgedruckten) KHP abzustellen ist, sieht Art. 6 Abs. 2 TStV – auf dessen Rechtmässigkeit an dieser Stelle nicht näher eingegangen werden muss – eine Ausnahme vor: Wo für die gleiche Marke und Aufmachung eines Tabakfabrikats unterschiedliche Kleinhandelspreise vorgesehen sind, setzt die OZD die Steuer nach dem höchsten Preis fest (vgl. E. 2.5.1). In solchen Fällen ist für die Steuerbemessung für

diejenigen Fabrikate, die unter dem höchsten KHP desselben Fabrikats gleicher Marke und Aufmachung liegen, also nicht der angemeldete (und aufgedruckte) Preis massgebend, sondern der höchste vorgesehene KHP.

3.1.3. Vom Sinn und Zweck (vgl. E. 2.6, "teleologische Auslegung") der vorstehend dargelegten Regelungskonzeption her betrachtet, ist insgesamt zu schliessen, dass die Festsetzung des Kleinhandelspreises grundsätzlich Sache der beteiligten Handelsakteure, m.a.W. Sache "des Marktes" ist (vgl. E. 3.1.1). Die Gesetzgebenden haben – in Anpassung an das Recht der Europäischen Gemeinschaft (heute: EU) – die Tabaksteuer als Verbrauchsteuer ausgestaltet (vgl. Botschaft vom 21. Dezember 2007 zur Änderung des Tabaksteuergesetzes, BBl 2007 533 ff., 534, 539). Eine solche Steuer knüpft an dem vom Verbraucher "am Markt" aufgewendeten Preis an.

An der "Festsetzung" des Kleinhandelspreises durch "den Markt" ändert nichts, dass der KHP von den steuerpflichtigen Handelsakteuren (wie Hersteller und Importeure) für die Zwecke der Steuerbemessung *vor dem Weiterverkauf* an die OZD *gemeldet* werden muss, welche diesen anschliessend verfügt (vgl. E. 3.1.2.2). Diese Vorschrift hat ausführungsgemäss (vgl. E. 3.2.1) erhebungstechnische Gründe; es sind aber nach wie vor die Marktakteure, die den Preis festlegen. Die Verwaltung weist denn auch darauf hin, dass die Preisbildung grundsätzlich "Sache des Vertreibers" sei. Eine Kompetenz zur "Festlegung" des Kleinhandelspreises durch die Verwaltung selbst ist im Gesetz nicht vorgesehen bzw. im Zusammenhang mit der Bemessungsgrundlage wurde dieser keine entsprechenden Kompetenzen delegiert. Dies zu Recht nicht, verlangt doch das Legalitätsprinzip, dass die Bemessungsgrundlage im Gesetz selbst zu definieren ist (vgl. E. 2.7). Dieser Pflicht sind die Gesetzgebenden in Art. 10 TStG nachgekommen (vgl. E. 2.3). Entgegen der Auffassung der Vorinstanz enthalten weder Art. 1 TStG (der ganz allgemein bestimmt, dass der Bund eine Steuer auf Tabakfabrikaten erhebt, vgl. E. 2.1) noch Art. 6 Abs. 2 TStV (eine Ausführungsbestimmung zu Art. 17 TStG betreffend die Festsetzung des Steuersatzes, falls für ein Tabakfabrikat unterschiedliche Kleinhandelspreise vorgesehen sind, vgl. E. 2.5.1; Art. 6 Abs. 1, 3 und 4 TStV sind nicht einschlägig) eine Kompetenz der OZD zur generellen Festlegung eines KHP, welcher – der Gesetzesvermutung widersprechend – über dem auf der Verkaufspackung aufgedruckten Preis liegt (E. 3.1.2.1). Festzuhalten bleibt an dieser Stelle, dass die Verwaltung in Fällen, in denen die Tabakfabrikate nachgewiesenermassen (d.h. im

Sinne der durch die OZD widerlegten gesetzlichen Vermutung) in unzulässiger Weise über dem auf den Kleinhandelspackungen aufgedruckten Preisen verkauft wurden (vgl. 3.1.2.1), den für die Steuererhebung tatsächlich massgebenden (höheren) Kleinhandelspreis selbstverständlich beziffern und die entsprechende Tabaksteuer nachfordern darf.

3.2.

3.2.1. Vorliegend wurde die Kleinhandelspackung à 1 kg von der Beschwerdeführerin zu einem KHP von Fr. 50.– angemeldet. Dieser Preis war auch unbestrittenermassen auf den Kleinhandelspackungen angegeben. Das Gesetz vermutet (vgl. E. 3.1.2.1), dass der Wasserpfeifentabak im Handel auch tatsächlich (maximal) zu diesem Preis verkauft worden ist. Die Vorinstanz bestreitet denn auch nicht, dass das Produkt im Handel zu diesem Preis verkauft worden sein soll. Auf die von der Beschwerdeführerin beantragte Einvernahme von Zeugen zu dieser Frage kann deshalb in antizipierter Beweiswürdigung (vgl. E. 1.3.1) verzichtet werden.

Es stellt sich bereits aus diesem Grund die Frage, ob die Beschwerde gutzuheissen ist. Allerdings räumt die Verordnung der OZD in Art. 6 Abs. 2 TStV die Befugnis ein, vom angemeldeten (und aufgedruckten) KHP abzuweichen und als Grundlage für die Steuerbemessung den höchsten KHP heranzuziehen, sofern für die gleiche Marke und Aufmachung eines Tabakfabrikats unterschiedliche Kleinhandelspreise vorgesehen sind (vgl. E. 3.1.2.2). Eine Prüfung des Einspracheentscheids auch unter diesem Aspekt liegt deshalb nahe. Ohne aber die Gesetzmässigkeit dieser Bestimmung einer näheren Prüfung unterziehen zu müssen, lässt sich sagen, dass deren Anwendung am Ausgang des Verfahrens nichts ändern würde: Die Vorinstanz legt nämlich nicht dar und macht nicht geltend, dass im massgeblichen Zeitraum andere Importeure für die gleiche Marke und Aufmachung höhere Kleinhandelspreise angemeldet haben. Vielmehr scheint sie mit der Beschwerdeführerin davon auszugehen, dass diese im fraglichen Zeitraum "Alleinimporteurin" des strittigen Tabakproduktes gewesen ist. Wie die Situation im Herbst 2011 (und später) war, wo es offensichtlich noch andere Anbieter des stritten Tabakproduktes gab (vgl. die Beilagen zu den unaufgefordert eingereichten Beweismitteln der Beschwerdeführerin [vgl. Bst. F]), ist für den hier strittigen Zeitraum nicht massgebend.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Vorinstanz vorliegend nicht befugt war, in der strittigen Periode für die Steuerbemessung von dem

von der Beschwerdeführerin angemeldeten (und aufgedruckten) KHP abzuweichen bzw. die Vorinstanz nicht widerlegt hat, dass die Produkte zum aufgedruckten Preis verkauft worden sind (vgl. E. 3.1.2.1, E. 3.1.3).

3.2.2. Das Bundesverwaltungsgericht übersieht keineswegs, dass die von der Beschwerdeführerin eingereichten Unterlagen und Kalkulationen zur Berechnung der Gewinnmarge unvollständig sind und zahlreiche Fragen (beispielsweise betreffend ihre Abnehmer) offen lassen (vgl. Bst. D.c, E.b). Es verkennt auch nicht, dass die Anmeldung eines KHP von Fr. 78.– (vgl. Bst. B.a), seine Senkung auf Fr. 50.– (vgl. Bst. C.a) und seine erneute Anhebung auf Fr. 79.– per 10. Oktober 2010 (vgl. act. 17) in Erwartung einer stringenten Preispolitik widersprüchlich anmuten mag. Für die Frage aber, welcher KHP im strittigen Zeitraum der für die Steuerbemessung massgebliche gewesen ist, ist dies nicht relevant. Massgebend für die Frage der Steuerbemessung ist nach der anwendbaren Gesetzesbestimmung einzig der auf der Kleinhandelspackung aufgedruckte KHP, sofern dieser – wie bereits erwähnt – beim Verkauf im Handel nicht überschritten wird. Hierfür gibt es keinerlei Anzeichen und solche werden durch die OZD weder geltend gemacht noch belegt. Insofern spielt ein allfälliger Preis unter sog. "Grossabnehmern" ohnehin keine Rolle (vgl. auch E. 3.1.1). Überdies ist hinsichtlich der von der Vorinstanz beanstandeten, angeblich zu geringen Gewinnmarge festzuhalten, dass nach den Berechnungen der Vorinstanz der Detailhändler bei einem KHP von Fr. 50.– eine Gewinnmarge von Fr. 6.50 pro Kilo (vgl. Bst. D.a, E.b) erzielt. Dies macht prozentual betrachtet immerhin 13% aus. Ausgehend davon, dass die Kleinhändler noch diverse andere Produkte mit Gewinnerzielung anbieten, kann in einer sich aufdrängenden Gesamtbetrachtung von einem "Fantasiepreis" nicht von Vornherein die Rede sein. Die Beurteilung der Frage, ob die Beschwerdeführerin den Preis derart festgesetzt hat, um in allenfalls strafrechtlich relevanter Weise die "Steuern zu optimieren", wie die Vorinstanz meint (vgl. Bst. D.a), liegt nicht in der Kompetenz des Bundesverwaltungsgerichts.

3.3. Die Beschwerde ist folglich gutzuheissen, soweit darauf einzutreten ist, und der Einspracheentscheid vom 24. Januar 2011 ist aufzuheben. Die Vorinstanz hat die Tabaksteuer im strittigen Zeitraum zu Recht auf dem KHP von Fr. 50.– pro Kilogramm berechnet (vgl. Verfügung vom 1. Januar 2010). Bei diesem Ausgang des Verfahrens erübrigt sich eine Auseinandersetzung mit der Frage, ob die Beschwerdeführerin gestützt auf die Verfügung vom 1. Januar 2010 hat gutgläubig annehmen dürfen, dass der Steuersatz Fr. 5.– für die Dose à 1 kg beträgt (vgl. Bst. D.b). Es

kann folglich offen bleiben, welche Bedeutung dieser Verfügung (vgl. E. 2.5.2) im vorliegenden Fall zukommt.

4.

Das Bundesverwaltungsgericht auferlegt die Verfahrenskosten in der Regel der unterliegenden Partei (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Die unterliegende Vorinstanz trägt als Bundesbehörde keine Verfahrenskosten (Art. 63 Abs. 2 VwVG). Der von der obsiegenden Beschwerdeführerin geleistete Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 4'000.– ist ihr nach Rechtskraft dieses Urteils zurückzuerstatten. Unter Würdigung der eingereichten Rechtsschriften ist der Beschwerdeführerin zu Lasten der Vorinstanz eine Parteientschädigung in der Höhe von Fr. 4'000.– (inkl. Auslagen und Mehrwertsteuer) zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 und 2 VwVG; Art. 7 ff. des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]).

(Dispositiv nächste Seite)

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird, soweit darauf eingetreten wird, gutgeheissen, und der Einspracheentscheid vom 24. Januar 2011 wird aufgehoben.

2.
Es werden keine Verfahrenskosten erhoben. Der Kostenvorschuss von Fr. 4'000.– wird der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

3.
Die Vorinstanz wird verpflichtet, der Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung von Fr. 4'000.– zu entrichten.

4.
Dieses Urteil geht an:

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

Der vorsitzende Richter:	Die Gerichtsschreiberin:
Daniel Riedo	Iris Widmer

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: