Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Abteilung I
A-5971/2012

Urteil vom 9. Juli 2013

Besetzung

Richter Michael Beusch (Vorsitz),
Richter Daniel Riedo, Richter Pascal Mollard,
Gerichtsschreiberin Iris Widmer.

Parteien

X._____,
vertreten durch Rechtsanwalt …,
Beschwerdeführer,

gegen

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

Gegenstand

Tabaksteuer (Nachleistungsverfügung gemäss Art. 12 VStrR).

Sachverhalt:

A.
X._____ ist Geschäftsführer der Y._____ GmbH, welche u.a. Wasserpfeifentabak der Marke "…" importiert.

B.
Am 5. November 2008 meldete die Y._____ GmbH unter Verwendung des von der Oberzolldirektion (OZD) zur Verfügung gestellten Formulars (Form. 55.44 "Anmeldung von Tabakfabrikaten [Einfuhr]") Wasserpfeifentabak der Marke "..." bei der Sektion Tabak- und Bierbesteuerung zur Festsetzung des Steuersatzes für die Tabaksteuer 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 Steuersatz von Fr. 4.95 pro Kilogramm (nachfolgend auch: Fr./kg), gültig ab 1. November 2008, verfügt.

Am 30. Dezember 2009 meldete die Y._____ GmbH Wasserpfeifentabak derselben Marke in Dosen à 1 kg zum KHP von Fr. 50.– an. Mit Verfügung vom 1. Januar 2010 wurde – gemäss der mittlerweile geänderten gesetzlichen Grundlage für die Steuerbemessung – per 1. Januar 2010 ein Steuersatz von Fr. 5.–/kg festgesetzt. Eine Nachkontrolle durch die OZD führte am 3. Mai 2010 zu einer erneuten Festsetzung des Steuersatzes von Fr. 6.50/kg, gültig ab 1. Mai 2010, auf der Basis eines KHP von Fr. 65.–. Nach weiteren Untersuchungen durch die OZD verfügte diese am 11. August 2010 einen KHP von Fr. 78.– und damit einen Steuersatz von Fr. 7.80/kg. Die Y._____ GmbH erhob gegen diese Verfügung Einsprache und beantragte, der für die Besteuerung massgebende Kleinhandelspreis für den Wasserpfeifentabak "..." in Dosen à 1 kg sei für die Zeit vom 1. Januar 2010 bis zum 30. April 2010 auf Fr. 50.– festzulegen. Die Einsprache wurde am 24. Januar 2011 abgewiesen. Die dagegen erhobene Beschwerde hiess das Bundesverwaltungsgericht am 3. Juli 2012 gut, soweit es darauf eintrat (vgl. Verfahren A-1265/2011). Es hielt zusammenfassend fest, die OZD sei nicht befugt gewesen, in der strittigen Periode für die Steuerbemessung von dem von der Y._____ GmbH angemeldeten (und auf den Packungen aufgedruckten) KHP abzuweichen bzw. die OZD habe nicht widerlegt, dass die Produkte zum aufgedruckten Preis verkauft worden seien (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1265/2011 vom 3. Juli 2012 E. 3.2.1). Die OZD habe im strittigen Zeitraum die Tabaksteuer deshalb zu Recht auf dem KHP von Fr. 50.– pro Kilogramm berechnet (vgl. ebd. E. 3.3).

C.
Bereits am 9. Dezember 2009 war gegen X._____ eine Verwaltungsstrafuntersuchung eingeleitet worden. Aufgrund dieser Untersuchung kam die Zollkreisdirektion Basel (u.a.) zum Ergebnis, dass die Packungen der Marke "..." mit aufgedrucktem KHP von Fr. 50.– sowie unter Angabe der Reversnummer der Y._____ GmbH (eine von der Verwaltung der Importeurin zur Überwachung des Handels zugewiesene Kontrollnummer) zu höheren Preisen bzw. für Fr. 78.–/kg angeboten worden seien. In der Zeit vom 1. Januar 2010 bis zum 30. April 2010 seien zehn Einfuhren festgestellt worden, bei denen insgesamt 16'986 kg Wasserpfeifentabak der Marke "..." in Behältnissen von 1 kg zu Unrecht mit einem KHP von Fr. 50.– statt von Fr. 78.– veranlagt worden seien.

D.
Mit Verfügung vom 25. November 2010 erklärte die Zollkreisdirektion Basel X._____ aufgrund von Widerhandlungen gegen das Bundesgesetz vom 21. März 1969 über die Tabakbesteuerung (TStG, SR 641.31) sowie gegen das Bundesgesetz vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20) für Tabaksteuern in der Höhe von Fr. 47'560.80, Mehrwertsteuern in der Höhe von Fr. 3'614.60 und Verzugszinse in der Höhe von Fr. 1'602.– nachleistungspflichtig im Sinne von Art. 12 des Bundesgesetzes vom 22. März 1974 über das Verwaltungsstrafrecht (VStrR, SR 313.0).

Am 22. Dezember 2010 erhob X._____ bei der OZD gegen diese Verfügung Beschwerde, welche mit Entscheid vom 18. Oktober 2012 abgewiesen wurde.

E.
Mit Eingabe vom 16. November 2011 (recte: 2012; Posteingang 19. November 2012) erhob X._____ (Beschwerdeführer) gegen diesen Entscheid beim Bundesverwaltungsgericht Beschwerde. Er beantragt die Aufhebung der Verfügung der Zollkreisdirektion Basel vom 25. November 2010 sowie des Einspracheentscheids (recte: Beschwerdeentscheids) der OZD vom 18. Oktober 2012, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der Vorinstanzen.

In ihrer Vernehmlassung vom 3. Januar 2013 schliesst die OZD (Vorinstanz) auf kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

Am 18. April 2013 reichte der Beschwerdeführer unaufgefordert ein Beweismittel ein, von dem die OZD Kenntnis 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. Der Beschwerdeführer ist durch den Einspracheentscheid beschwert und zur Anfechtung berechtigt (Art. 48 VwVG).

1.2 Anfechtungsobjekt im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht bildet einzig der vorinstanzliche Entscheid; dieser ersetzt allfällige vorangegangene Verfügungen (sog. Devolutiveffekt; vgl. BGE 134 II 142 E. 1.4; statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1265/2011 vom 3. Juli 2012 E. 1.1; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, Rz. 2.7). Soweit der Beschwerdeführer die Aufhebung der Verfügung der Zollkreisdirektion Basel vom 25. November 2010 (vgl. Bst. E) verlangt, ist daher auf die Beschwerde nicht einzutreten. Im Übrigen ist die Beschwerde form- und fristgerecht eingereicht worden.

1.3 Nach dem Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen ist das Bundesverwaltungsgericht als Beschwerdeinstanz an die rechtliche Begründung der Begehren nicht gebunden. Es kann eine Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer Begründung bestätigen, die von jener der Vorinstanz abweicht (Art. 62 Abs. 4 VwVG; BVGE 2007/41 E. 2; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 1.54).

1.4 Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Der Beschwerdeführer kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der un-

richtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 Bst. c VwVG; vgl. MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., N. 2.149).

1.4.1 Das Bundesverwaltungsgericht prüft auf Beschwerde hin im konkreten Anwendungsfall vorfrageweise Verordnungen des Bundesrates auf ihre Gesetzes- und Verfassungsmässigkeit (konkrete Normenkontrolle). Bei unselbständigen Verordnungen, die sich auf eine gesetzliche Delegation stützen, prüft es, ob sich der Bundesrat an die Grenzen der ihm im Gesetz eingeräumten Befugnisse gehalten hat. Soweit das Gesetz den Bundesrat nicht ermächtigt, von der Verfassung abzuweichen, befindet das Gericht auch über die Verfassungsmässigkeit der unselbständigen Verordnung.

1.4.2 Die vorfrageweise Feststellung einer Gesetz- oder Verfassungswidrigkeit führt indes nicht zur Aufhebung einer bundesrätlichen Verordnung, sondern zur Nichtanwendung der entsprechenden Bestimmung und zur Aufhebung der darauf gestützten Verfügung (BGE 107 Ib 243 E. 4b in fine, Urteil des Bundesgerichts 2C_735/729/2007 vom 25. Juni 2008 E. 4.2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-3479/2012 vom 8. Januar 2013 E. 2.4, A-4357/2010 vom 5. Mai 2011 E. 1.3.2).

1.5

1.5.1 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-1265/2011 vom 3. Juli 2012

E. 1.3, A-1107/2008 und A-1108/2008 vom 15. Juni 2010 E. 1.2.2; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 3.144 mit Hinweisen).

1.5.2 Der Beschwerdeführer beantragt zur Abklärung der Höhe des Kleinhandelspreises die Einvernahme von 54 Kunden der Y._____ GmbH (Detailhändler gemäss Kundenliste) als Zeugen. Die Verwaltung habe nämlich bei ihrer Untersuchung lediglich "willkürlich" irgendwelche Wiederverkäufer "herausgepickt".

Das Bundesverwaltungsgericht erachtet aufgrund der ihm vorliegenden Akten den Sachverhalt für genügend erstellt. Auf die Erhebung weiterer Beweise, insbesondere auf die Befragung der vom Beschwerdeführer angebotenen Zeugen, wird deshalb verzichtet, unabhängig von der Frage der Anwendbarkeit und Bedeutung von Art. 2 Abs. 1 VwVG auf das vorliegende Verfahren. Allerdings ist an dieser Stelle festzuhalten, dass die Vorinstanz zur Frage der Höhe des Kleinhandelspreises diejenigen Abnehmer befragt hat, die gemäss Buchhaltung im relevanten Zeitraum Wasserpfeifentabak von der Y._____ GmbH bezogen haben. Von einem willkürlichen Vorgehen der Vorinstanz kann deshalb keine Rede sein.

1.6 Der Beschwerdeführer beanstandet eine Verletzung der verfahrensrechtlichen Garantien. Es gebe – entgegen der "Erwartungen an ein rechtsstaatliches Verfahren" – keine unterzeichneten Protokolle der Einvernahmen der Zuständigen der Firma B._____ GmbH. Ausserdem habe er keine Gelegenheit erhalten, Ergänzungsfragen zu stellen.

1.6.1 Vorliegend stützt sich die zu beurteilende Nachbezugsverfügung auf Art. 12 VStrR. Bei dieser Leistungspflicht handelt es sich nicht um eine Strafe oder um eine Massnahme mit pönalem Charakter, sondern um die Geltendmachung einer öffentlich-rechtlichen Forderung im Rahmen eines Verwaltungsverfahrens. Dieses Verfahren ist strikt vom gegebenenfalls ebenfalls geführten strafrechtlichen Verfahren zu trennen (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_112/2010 vom 30. September 2010 E. 3.2; vgl. ANDREAS EICKER/FRIEDRICH FRANK/JONAS ACHERMANN, Verwaltungsstrafrecht und Verwaltungsstrafverfahrensrecht, Bern 2012, S. 91). Die Unterscheidung der beiden Verfahren ist u.a. deswegen relevant, weil die strafprozessualen Garantien (Art. 32 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101]) im Strafverfahren gelten. Eine allfällige Verletzung dieser Garantien hat auf die Gültigkeit der Nachbezugsverfügung aber keinen Einfluss. Für das Verwaltungsver-

fahren gelten die strafprozessualen Garantien nicht (BGE 115 Ib 216 E. 3b, Urteil des Bundesgerichts 2C_112/2010 vom 30. September 2010 E. 3.2).

1.6.2 Die beanstandeten Untersuchungshandlungen wurden im Rahmen des (Verwaltungs-)Strafverfahrens durchgeführt. Der beschwerdeführerische Vorwurf, es habe keine Einvernahme stattgefunden bzw. er sei nicht zu dieser eingeladen worden und habe keine Ergänzungsfragen stellen können, wäre deshalb im Strafverfahren zu beurteilen, weshalb darauf im vorliegenden (Verwaltungsjustiz-)Verfahren nicht einzutreten ist. Abgesehen davon hätte gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung eine allfällige Verletzung der strafprozessualen Garantien auf die Gültigkeit der Nachbezugsverfügung keinen Einfluss (vgl. E. 1.6.1). Nur am Rande sei erwähnt, dass zur Abklärung eines Sachverhalts der Verwaltung unterschiedliche Mittel zur Verfügung stehen. Unter anderem kann der untersuchende Beamte mündliche oder schriftliche Auskünfte einholen (vgl. Art. 40 VStrR). Der Vorwurf des Beschwerdeführers ist somit unbegründet.

2.
2.1 Nach dem in Art. 5 Abs. 1 BV statuierten Grundsatz der Gesetzmässigkeit bedarf jedes staatliche Handeln einer gesetzlichen Grundlage (sog. Legalitätsprinzip).

Im Steuerrecht wird das Legalitätsprinzip besonders streng gehandhabt und es kommt ihm in diesem Bereich allgemein eine herausragende Bedeutung zu (vgl. etwa BGE 136 II 337 E. 5.1, 131 II 562 E. 3.1, 3.4 mit Hinweisen auf die Lehre, Urteil des Bundesgerichts 2C_678/2012 vom 17. Mai 2013 E. 2.2). Bereits auf Verfassungsebene ist festgehalten, dass die Ausgestaltung der Steuern, namentlich der Kreis der Steuerpflichtigen, der Gegenstand der Steuer und deren Bemessung in den Grundzügen im Gesetz selbst zu regeln ist (Art. 164 Abs. 1 Bst. d und Art. 127 Abs. 1 BV), wobei unter dem Terminus "Gesetz" ein Gesetz im formellen Sinn zu verstehen ist (vgl. statt vieler: BGE 128 II 112 E. 5; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-3479/2012 vom 8. Januar 2013 E. 2.1.3, A-3974/2008 vom 20. Mai 2009 E. 2.7; zum Legalitätsprinzip im Steuerrecht: ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Aufl., Zürich/St. Gallen 2010, N 2693 ff.). Demzufolge ist insbesondere auch für die Bestimmung der Steuersubjekte und Steuerobjekte auf deren im jeweiligen massgebenden Gesetz festgehaltene Definition abzustellen (vgl. zum Ganzen: BVGE 2007/41 E. 4.1; MICHAEL

BEUSCH, Der Untergang der Steuerforderung, Zürich/Basel/Genf 2012, S. 19 ff.). 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).

2.2 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. 2.5.1) Weisungen über die für die Abgabenerhebung und -rückerstattung sowie zu Kontrollzwecken erforderlichen Angaben, Nachweise und Vorkehren zu erteilen (Art. 2 TStG).

2.3 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 bzw. Zollschuldnerinnen (Art. 6 Bst. b TStG). Zollschuldner bzw. Zollschuldnerin ist (u.a.), wer die Waren über die Zollgrenze bringt oder bringen lässt und wer zur Zollanmeldung verpflichtet oder damit beauftragt ist (Art. 70 Abs. 2 Bst. a und b des Zollgesetzes vom 18. März 2005 [ZG, SR 631.0]) sowie die Person, für deren Rechnung die Waren ein- oder ausgeführt werden (Art. 70 Abs. 2 Bst. c ZG). Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung gilt auch die natürliche Person, die als Organ für die juristische Person handelt, als Zollschuldnerin, da sie die Wareneinfuhr tatsächlich veranlasst hat (ausführlich etwa Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-3644/2012 vom 21. März 2013 E. 2.1.2 mit weiteren Hinweisen). Die Zollschuldnerinnen und Zollschuldner haften für die Zollschuld solidarisch (Art. 70 Abs. 3 ZG). Die Qualifikation als Zollschuldnerin bzw. Zollschuldner hat überdies Auswirkungen auf die Schuldnerstellung in anderen Abgabeerlassen. So sind die zollzahlungspflichtigen Personen überdies bei der Einfuhr für die Mehrwertsteuer steuerpflichtig (Art. 51 MWSTG i.V.m. Art. 52 MWSTG). 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 ZG).

2.4

2.4.1 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). Im strittigen Zeitraum betrug die Steuer 10% des Kleinhandelspreises (Anhang IV, AS 2009 5561). Der vom Hersteller oder Importeur auf den Kleinhandelspackungen aufgedruckte Preis darf beim Verkauf nicht überschritten werden (Art. 10 Abs. 3 i.V.m. Art. 16 Abs. 1 Bst. a 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 Das Bundesverwaltungsgericht hat hinsichtlich des Kleinhandelspreises festgehalten, dass es sich hierbei um den Preis handle, der im Einzelhandel erzielt werde (was bspw. den sog. "Grosshandel" ausschliesse). Dies gelte auch dann, wenn der Preis auf den Packungen aufgedruckt werde. Der Aufdruck erfolge aufgrund gesetzlicher Vorgaben und aus erhebungstechnischen Gründen. Dabei dürfe von Gesetzes wegen vermutet werden, dass der auf der Packung aufgedruckte Preis dem gesetzlich massgebenden KHP bzw. dem im Handel tatsächlich bezahlten Preis ("Marktpreis") entspreche. Diese Vermutung sei allerdings widerlegbar, wobei der entsprechende Nachweis der Verwaltung obliege (vgl. ausführlich zur Frage des Kleinhandelspreises das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1265/2011 vom 3. Juli 2012 E. 3.1).

2.5

2.5.1 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 (Reversnummer) zugeteilt (Art. 14 Abs. 2 TStG).

2.5.2 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 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 les- 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. 2 Bst. c TStG).

2.6

2.6.1 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).

2.6.2 Gemäss der Praxis der Verwaltung muss – in analoger Anwendung von Art. 17 Abs. 2 TStG i.V.m. Art. 5 TStV (vgl. E. 2.6.1) – diejenige Person, die gewerbsmässig Tabakfabrikate (wie etwa Wasserpfeifentabak) einführt, zur Festsetzung des Steuersatzes vor der Einfuhr der Tabakfabrikate den KHP (oder auch Detailverkaufspreis) mittels des Formulars 50.44 "Anmeldung von Tabakfabrikaten" der OZD ebenfalls bekannt geben (vgl. Merkblatt über die gewerbsmässige Einfuhr von Wasserpfeifen-

tabak, abrufbar unter www.ezv.admin.ch > Zollinformationen Firmen > Steuern und Abgaben > Tabaksteuer). Unter der Rubrik "Verfügung – Taxation – Tassazione" des 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 (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1265/2011 vom 3. Juli 2012 E. 2.5.2).

2.7 Eine Widerhandlung bzw. eine Hinterziehung der Tabaksteuer begeht, wer dem Bund Steuern auf Tabakfabrikaten vorenthält (Art. 35 Bst. a TStG). Einer Hinterziehung der Mehrwertsteuer macht sich schuldig, wer vorsätzlich oder fahrlässig bei der Einfuhr Waren nicht oder unrichtig anmeldet oder verheimlicht (Art. 96 Abs. 4 Bst. a MWSTG).

Unter der Marginalie "Hinterziehung; Erschleichen eines Beitrages u. dgl." regelt Art. 12 Abs. 1 VStrR, dass die infolge einer Widerhandlung gegen die Verwaltungsgesetzgebung des Bundes zu Unrecht nicht erhobene Abgabe ohne Rücksicht auf die Strafbarkeit einer Person nachzuentrichten oder zurückzuerstatten ist. Zu den gestützt auf Art. 12 Abs. 2 VStrR Nach- oder Rückleistungspflichtigen gehören insbesondere jene Personen, welche dem Kreis der Zollschuldner bzw. Zollzahlungspflichtigen nach Art. 70 ZG zuzurechnen sind, und die als solche auch für die Tabak- sowie für die Mehrwertsteuer einzustehen haben (vgl. E. 2.3). Diese haften selbst dann, wenn sie nichts von der falschen Deklaration wussten (BGE 107 Ib 198 E. 6c/d), denn sie gelten ipso facto als durch die Nichtbezahlung der Abgabe bevorteilt (vgl. [anstelle vieler:] Urteil des Bundesgerichts 2A.82/2005 vom 23. August 2005 E. 3.1).

3.
Vor Bundesverwaltungsgericht liegt im Streit, ob die Vorinstanz zu Recht von einem KHP für den Wasserpfeifentabak der Marke "..." in Dosen à 1 kg für den strittigen Zeitraum (1. Januar 2010 bis 30. April 2010) von Fr. 78.– (statt wie deklariert von Fr. 50.–) pro Kilogramm ausgegangen ist, und ob sie die deswegen allenfalls entstandene Abgabendifferenz zu Recht beim Beschwerdeführer nachfordert.

3.1 Der Beschwerdeführer beanstandet zunächst, das Bundesverwaltungsgericht habe über die Frage des Kleinhandelspreises im strittigen Zeitraum in einem "quasi identischen Verfahren" bereits entschieden (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1265/2011 vom 3. Juli 2012). Das gegen die Verfügung der Leistungspflicht des Beschwerdeführers

angehobene Beschwerdeverfahren sei damals denn auch antragsgemäss sistiert worden, bis das Bundesverwaltungsgericht "den KHP festgesetzt" habe. Nach dem Grundsatz "ne bis idem" sei es nicht zulässig, dem Bundesverwaltungsgericht dieselbe Frage ein zweites Mal zu unterbreiten. Indem zu Unrecht ein Verfahren gegen den Beschwerdeführer angestrengt worden sei, werde mit einem "Trick" versucht, den angerufenen Grundsatz zu umgehen. Der Beschwerdeführer sei aber in keiner Weise in den Genuss eines unrechtmässigen Vorteils gekommen. Vorliegend sei – wenn überhaupt – nur die Y._____ GmbH leistungs- und steuerpflichtig, bei der zudem ein Betrag von Euro 75'065.– für eine spätere Leistungspflicht beschlagnahmt worden seien. Weshalb er für nachleistungspflichtig erklärt werde, sei "unverständlich und nicht nachvollziehbar". Da er ausserdem nicht mehrwertsteuerpflichtig sei, müsse er nicht für die Mehrwertsteuer aufkommen.

3.1.1 Der Beschwerdeführer bestreitet nach dem Ausgeführten in grundsätzlicher Hinsicht sinngemäss die subjektive Leistungspflicht:

Die in Diskussion stehenden Einfuhren hat der Beschwerdeführer veranlasst (vgl. Bst. C). Er bestellte die Ware im Ausland, entschied über den Transportweg, veranlasste die Zahlung und beauftragte eine Firma mit der Verzollung (vgl. act. 1.19, Einvernahmeprotokoll des Beschwerdeführers vom 12. April 2010, S. 3 ff.). Der Beschwerdeführer, der als Organ für eine juristische Person gehandelt hat, gehört zum Kreis der Zollschuldner. Als solcher ist er für die Tabaksteuer sowie für die Mehrwertsteuer steuerpflichtig und zwar unabhängig davon, ob der Zollpflichtige der Mehrwertsteuerpflicht untersteht. Er haftet grundsätzlich solidarisch mit der Y._____ GmbH für die Zollschuld (vgl. E. 2.3). Wären (was hier zu klären ist) im vorliegenden Fall Abgaben zu Unrecht nicht erhoben worden, wäre der Beschwerdeführer als Zollschuldner für diese Abgaben nachleistungspflichtig. Durch die Nichtbezahlung der geschuldeten Abgaben würde er nämlich ipso facto als bevorteilt gelten (vgl. E. 2.7). Es liegt im Ermessen der Zollverwaltung, ob sie einen oder mehrere Solidarschuldner in Anspruch nehmen und für leistungspflichtig erklären will. Der von der Verwaltung belangte Zahlungspflichtige hat keinen Anspruch darauf, dass an seiner Stelle oder neben ihm auch andere mit ihm solidarisch haftende Schuldner leistungspflichtig zu erklären seien, würde sich doch dadurch an seiner eigenen Haftung nichts ändern (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-3638/2012 vom 31. März 2013 E. 7.2 mit Hinweisen).

Es ist deshalb grundsätzlich nicht zu beanstanden, wenn sich die Verwaltung neben der Y._____ GmbH (auch) an den Beschwerdeführer hält. Die Beschwerde ist diesbezüglich unbegründet.

3.1.2 Das vorliegende Verfahren (Nachleistungspflicht gestützt auf Art. 12 VStrR) ist verwaltungs- und nicht etwa strafrechtlicher Natur (vgl. bereits E. 1.6). Der vom Beschwerdeführer angerufene Grundsatz "ne bis idem" (vgl. E. 3.1) beansprucht indes im Strafrecht Geltung. Verwaltungsrechtlich gewendet macht der Beschwerdeführer sinngemäss geltend, der Sachverhalt sei bereits *rechtskräftig entschieden* worden (sog. "res iudicata"). Folglich könne die Verwaltung über den vom Bundesverwaltungsgericht mit rechtskräftigem Urteil festgelegten KHP nicht erneut verfügen.

3.1.2.1 Allgemein wird zwischen formeller und materieller Rechtskraft unterschieden. Eine Verfügung (bzw. ein Beschwerdeentscheid) wird *formell rechtskräftig*, wenn sie endgültig ist, wenn die Frist für die Einlegung eines ordentlichen Rechtsmittels unbenutzt abgelaufen ist, wenn die Parteien rechtsgültig darauf verzichtet haben, ein solches einzulegen, oder wenn sie das Rechtsmittel zurückgezogen haben. *Materielle Rechtskraft* bedeutet, dass ein Entscheid nicht erneut zum Gegenstand eines Justizverfahrens gemacht werden kann, ausser er werde zuvor durch das ausserordentliche Rechtsmittel der Revision (Art. 66 VwVG; Art. 45 VGG i.V.m. Art. 121-128 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [SR 173.110]) umgestossen. Eine Revision von Amtes wegen – und damit unter Umständen zum Nachteil der steuerpflichtigen Person – ist nur denkbar, wenn das Anfechtungsobjekt von einem Verbrechen oder Vergehen beeinflusst war (Art. 66 Abs. 1 VwVG; Art. 45 VGG i.V.m. Art. 123 Abs. 1 BGG). Im Verwaltungsrecht ist die materielle Rechtskraft lediglich auf Erkenntnisse der Beschwerdebehörden anwendbar. Sie setzt voraus, dass der Entscheid in formelle Rechtskraft erwachsen ist.

Zusammengefasst beschlägt die *materielle Rechtskraft* die Frage der Bindung der Behörden an eine Verfügung, das heisst die Frage der Widerrufbarkeit einer Verfügung; bei der *formellen Rechtskraft* hingegen geht es um die Anfechtbarkeit der Verfügung seitens der Betroffenen (zum Ganzen BVGE 2009/11 E. 2.1.2; eingehend auch: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6011/2012 vom 13. März 2013 E. 3.1; statt vieler: PIERRE TSCHANNEN/ULRICH ZIMMERLI/MARKUS MÜLLER, Allgemeines Verwaltungsrecht, 3. Aufl., Bern 2009, § 31 Rz. 6, 9; PIERMARCO ZEN-RUFFINEN, Le réexamen et la révision des décisions administratives, in:

François Bohnet [Hrsg.], Quelques actions en annulation, Neuchâtel 2007, S. 195 ff., 198 f. Rz. 5 f., S. 201 Rz. 10).

3.1.2.2 Verfügungen bzw. Beschwerdeentscheide wirken nur gegenüber den jeweiligen Parteien. Im Verfahren A-1265/2011 war die Y._____ GmbH Partei. Im vorliegenden Verfahren ist diese nicht Partei. Diesbezüglich ist der Sachverhalt folglich anders gelagert, auch wenn der Beschwerdeführer der Geschäftsführer der Y._____ GmbH ist.

In sachlicher Hinsicht war im Beschwerdeverfahren A-1265/2011 im Rahmen des Anmeldeverfahrens des Kleinhandelspreises (gemäss Art. 17 Abs. 2 TStG; vgl. E. 2.6.2) – also im Rahmen des Veranlagungsverfahrens – die Frage zu entscheiden, "ob die Vorinstanz zu Recht von einem KHP für den Wasserpfeifentabak der Marke '...' in Dosen à 1 kg für den strittigen Zeitraum (1. Januar 2010 bis 30. April 2010) von Fr. 78.– pro Kilogramm ausgegangen ist" (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1265/2011 vom 3. Juli 2012 E. 3). Vorliegend stellt sich – wenn auch gegenüber einem anderen Beschwerdeführer und in einem anderen Verfahren (solidarische Nachleistungspflicht gestützt auf Art. 12 VStrR) – tatsächlich erneut die identische Streitfrage, nämlich diejenige nach der Höhe des Kleinhandelspreises in der Zeit vom 1. Januar 2010 bis 30. April 2010 (vgl. E. 3 am Anfang). Sowohl im Verfahren A-1265/2011 als auch im vorliegenden Verfahren hatte bzw. hat die Verwaltung die in Art. 10 Abs. 3 i.V.m. Art. 16 Abs. 1 Bst. a TStG verankerte gesetzliche Vermutung, wonach der Verkaufspreis im Detailhandel dem angemeldeten und aufgedruckten KHP entspricht, zu widerlegen (vgl. auch E. 2.4.2). Der Nachweis eines höheren Kleinhandelspreises ist eine Voraussetzung für den Nachbezug gemäss Art. 12 VStrR.

3.1.2.3 Die Vorinstanz stellt sich auf den Standpunkt, allfällige administrative Abklärungen im Rahmen einer Veranlagung oder Abgabenfestsetzung gemäss Art. 17 Abs. 2 TStG könne "weder eine Verwaltungsstrafuntersuchung ersetzen" noch deren "Ergebnis vorweg" nehmen. Dem kann an sich zwar beigepflichtet werden. Allerdings muss auch die Vorinstanz das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts im Verfahren A-1265/2011 für das vorliegende Verfahren als massgebend erachtet haben, ansonsten sie dieses wohl kaum sistiert hätte (vgl. E. 3.1). Ausserdem fällt auf, dass die Untersuchungsergebnisse, mit denen die Verwaltung im vorliegenden Nachleistungsverfahren den KHP von Fr. 78.– nachweisen will, zum Zeitpunkt der Fällung des Einspracheentscheids gegen die Y._____ GmbH am 24. Januar 2011 längst vorgelegen hatten, wurde das Verfahren ge-

gen den Beschwerdeführer doch am 25. November 2010 abgeschlossen (act. 1.48, Schluss-Protokoll; act. 1.49, Verfügung über die Leistungspflicht). Die Untersuchungsresultate den KHP betreffend hätten von der Verwaltung folglich bereits im Veranlagungsverfahren betreffend die Y._____ GmbH herangezogen werden können, um die genannte gesetzliche Vermutung (E. 2.4.2) zu widerlegen. Von einer "Vorwegnahme der Ergebnisse" kann deshalb keine Rede sein. Ein solcher Beizug ist jedoch unterblieben. Das Veranlagungsverfahren wurde denn auch mit dem genannten Urteil des Bundesverwaltungsgerichts, gegen welches keine Beschwerde beim Bundesgericht eingereicht wurde, rechtskräftig abgeschlossen.

3.2 Es könnte sich aufgrund dieser Sachlage tatsächlich die Frage stellen, ob es sich bezüglich des Streitgegenstandes "Höhe des Kleinhandelspreises in der Zeit vom 1. Januar 2010 bis zum 30. April 2010" (vgl. E. 3) um eine sog. "res iudicata" handelt. Eine abschliessende Klärung kann jedoch unterbleiben. Das Bundesverwaltungsgericht gelangt im vorliegenden Verfahren betreffend die Nachleistungspflicht nämlich – wie zu zeigen sein wird (E. 4 und E. 5) – hinsichtlich dieser Streitfrage zu keinem anderen Ergebnis als im Verfahren A-1265/2011.

4.
Zum Nachweis des Kleinhandelspreises von Fr. 78.– stützt sich die Vorinstanz auf die Überprüfung der Angebote im Internet (vgl. E. 4.1) sowie auf die Verkäufe in den Detailhandelsgeschäften (E. 4.2).

4.1
4.1.1 Die Vorinstanz hat am 15. April 2010 diverse Internetanbieter überprüft (vgl. act. 1.32, Aktennotiz und die entsprechenden Beweismittel in Ordner 1 Beweismittel, pag. B 000194 ff.). Gemäss diesen Abklärungen seien in den "Online-Shops" unter … und www…. die Kilopackungen zu einem Preis von Fr. 78.– angeboten worden; auf … sei das Kilo zu Fr. 89.– (mit Zusatzvermerk "normaler Verkaufspreis 95-100 Fr. + Versand") erhältlich gewesen und auf … zu Fr. 59.90. Es habe – so die OZD – kein einziger inländischer Internetanbieter gefunden werden können, der den KHP von Fr. 50.– "eingehalten" habe (act. 1.32, Aktennotiz vom 15. April 2010).

4.1.2 Vorab ist festzuhalten, dass der für die Steuerbemessung massgebende KHP für die "übrigen Tabakfabrikate" grundsätzlich derjenige ist, der auf der Packung steht und von dem anzunehmen ist, dass er auch

dem "Marktpreis" entspricht (vgl. E. 2.4.1 und E. 2.4.2). Diesbezüglich ist ausserdem festzuhalten, dass es *den* Marktpreis im Sinne eines einzigen massgebenden Preises nicht gibt. Wo mehrere Handelsakteure dasselbe Produkt anbieten, kann es unterschiedliche Kleinhandels- bzw. Marktpreisen für dasselbe Produkt geben. Ändert der KHP eines bereits angemeldeten Produkts, dürften die Händler in der Regel noch Produkte an Lager haben, die noch den bisherigen Preis, im vorliegenden Fall also denjenigen von Fr. 78.–, tragen (sog. "alte Ware"). Ein Verkauf zu dem auf der Kleinhandelspackung aufgedruckten "alten" Preis ist aber zweifellos zulässig, auch wenn gleichzeitig Produkte desselben Importeurs zu einem anderen KHP erhältlich sind.

Hinsichtlich der von der Vorinstanz überprüften Internetangebote ist zunächst einmal unklar, ob es sich um Waren handelt, die von der Y._____ GmbH bezogen worden sind. Anhand der eingereichten Auszüge aus dem Internet kann zudem nicht nachgeprüft werden, ob es sich allenfalls um sog. "alte Waren" handelte (vgl. oben). Unabhängig davon, von wem die Produkte importiert worden sind, kann des Weiteren anhand der Akten nicht geprüft werden, ob die Produkte in Übereinstimmung mit dem aufgedruckten Preis, oder ob sie – allenfalls zu Unrecht – zu einem Preis über dem aufgedruckten verkauft worden sind. Ausserdem vermögen die einen einzigen Tag betreffenden Abklärungen von Vornherein nicht den Nachweis zu erbringen, dass der KHP im gesamten Zeitraum (1. Januar 2010 bis zum 30. April 2010) nicht Fr. 50.– betragen hat, sondern höher gelegen haben soll, geben doch die Unterlagen lediglich den aktuellen Verkaufspreis (denjenigen vom 15. April 2010) wieder. Die Unterlagen sagen überdies nichts darüber aus, seit wann die Produkte zu diesem Preis angeboten wurden, und ob der Preis zwischen 1. Januar 2010 und 15. April 2010 auch konstant geblieben ist. Zu berücksichtigen wäre in diesem Zusammenhang zudem, dass erstmals am 2. Februar 2010 Produkte zu einem KHP von Fr. 50.– importiert worden sind. Schliesslich lassen sich am 15. April 2010 betreffend den Kleinhandelspreis für die Zukunft (Zeitraum vom 16. bis zum 30. April 2010) keine sicheren Aussagen machen. Hinsichtlich des "Online-Shops" … fällt ausserdem auf, dass dieser Shop gemäss den Akten keine Kilopackungen angeboten hat (vgl. Ordner 1 Beweismittel, pag. B 000207-000213), sondern Packungen à 50 g (zu Fr. 4.80 bis Fr. 4.95) und à 250 g (zu Fr. 19.50 bis Fr. 23.–). Auch wie die Vorinstanz den Kilopreis von Fr. 78.– berechnet hat, ist deshalb unklar. Abgesehen davon ist in diesem Zusammenhang festzuhalten, dass eine "Umlage" der Preise von 50 g bzw. 250 g zur Berechnung des Kilopreises nicht zulässig wäre, weil – zumindest für

die hier im Zentrum stehende Frage der Steuerbemessung – in erster Linie der Preis massgebend ist, der auf der Packung steht (vgl. E. 2.4.1).

4.1.3 Insgesamt sind die den Internethandel betreffend eingereichten Unterlagen ungenügend, um den Nachweis zu erbringen, dass der KHP der Produkte der Y._____ GmbH für den fraglichen Zeitraum bei Fr. 78.– lag.

4.2 Die Vorinstanz hat den Kleinhandelspreis auch vor Ort bei Abnehmern der Y._____ GmbH überprüft. Dabei handelt es sich um die Detailhändler A._____ (E. 4.2.1), B._____ GmbH (E. 4.2.2) und C._____ GmbH (E. 4.2.3).

4.2.1 Das A._____ hat im fraglichen Zeitraum bei der Y._____ GmbH eine einzige 1 kg Packung Wasserpfeifentabak bezogen (act. 6.1.1, Rechnung vom 1. März 2010). Auf der Kleinhandelspackung war der Preis von Fr. 78.– angegeben. Gemäss den Angaben der Geschäftsverantwortlichen werden die Produkte jeweils entsprechend dem auf der Packung angegebenen Preis verkauft (act. 6.1, Fragebogen vom 13. April 2010).

Der Verkauf zum KHP von Fr. 78.– gemäss Aufdruck auf der Packung erfolgte rechtmässig. Nach Auffassung des Bundesverwaltungsgerichts dürfte es sich bei dieser Packung um sog. "alte Ware" (vgl. E. 4.1.2) gehandelt haben. Daraus lässt sich aber nicht schliessen, dass der KHP der Produkte der Y._____ GmbH im strittigen Zeitraum generell bei Fr. 78.– gelegen habe.

4.2.2 Bei der C._____ GmbH stellte die Vorinstanz fest, dass der auf der jeweiligen Kilopackung aufgedruckte KHP von Fr. 50.– mit Reinigungsbenzin entfernt und mit einem Preisetikett von Fr. 78.– überklebt worden war. Nach Angaben des Geschäftsführers und der Mitarbeiter habe man dies nach Rücksprache mit einer Frau (der Name war den Mitarbeitenden nicht bekannt) der Y._____ GmbH getan. Von dieser Person sei ihnen mitgeteilt worden, dass der Y._____ GmbH, indem sie die Produkte mit einem Preis von Fr. 50.– versehen habe, ein Fehler unterlaufen sei. Die Frau habe gesagt, die C._____ GmbH solle den falschen Preis mit Fr. 78.– überschreiben (vgl. act. 7.1 und 7.3, Fragebogen und Untersuchungsbericht je vom 13. April 2010).

Die bei der B._____ GmbH von der Behörde vorgefundenen Produkte trugen den KHP von Fr. 50.– und hätten nach den Vorschriften des Ge-

setzes vom Detailhändler B._____ GmbH auch zu diesem Preis verkauft werden müssen (vgl. E. 2.4.1). Bei der Aussage, die Waren seien auf Anweisung der Y._____ GmbH zum Preis von Fr. 78.– verkauft worden, handelt es sich um eine unbelegt gebliebene Behauptung der B._____ GmbH. Diese steht ausserdem im Widerspruch zu einer Aussage von Frau X._____, die diese angeblich gegenüber der C._____ GmbH gemacht haben soll (vgl. E. 4.2.3). Angesichts des Umstandes, dass sich einer Steuergefährdung schuldig macht, wer die Waren über dem aufgedruckten KHP verkauft (vgl. E. 2.4.1), könnte es sich dabei möglicherweise um eine Schutzbehauptung handeln. Aus den bei der B._____ GmbH vorgefundenen rechtswidrigen Umständen (Überkleben des Preisetiketts) kann jedenfalls für das vorliegende Nacherhebungsverfahren nicht abgeleitet werden, dass der KHP der Produkte der Y._____ GmbH in der strittigen Periode generell Fr. 78.– betragen hat.

4.2.3 Der Geschäftsführer der C._____ GmbH erklärte gegenüber der Vorinstanz, er habe den neuen Aufdruck (KHP von Fr. 50.–) auf den Packungen zunächst nicht bemerkt. Bisher seien die Produkte mit Fr. 78.– angeschrieben gewesen. Zu diesem Preis habe er die Waren auch verkauft. Nun aber verkaufe er keine Dosen à 1 kg mehr. Vielmehr verwende er die Kilodosen in seiner Lounge, wo er diese in Portionen abgefüllt verkaufe. So verdiene er viel mehr. Frau X._____ habe ihm zudem erklärt, dass diese Waren nur noch für die Lounge bestimmt seien (act. 8.3, Aktennotiz vom 15. April 2010).

Gemäss den Angaben des Geschäftsführers der C._____ GmbH wurden die mit Fr. 50.– angeschriebenen 1 kg Dosen also gar nicht im Detailhandel vertrieben, sondern deren Inhalt wurde in der Lounge portionenweise abgegeben. Ob dies auf Anweisung von Frau X._____ erfolgt ist, bleibt auch hier eine ungesicherte Behauptung des Geschäftsführers der C._____ GmbH, spielt aber für die vorliegende Problematik keine Rolle. Jedenfalls lässt sich auch aus diesem Untersuchungsergebnis nicht schliessen, der KHP habe im strittigen Zeitraum Fr. 78.– betragen.

4.3 Abschliessend ist zu diesem Punkt festzuhalten, dass die Vorinstanz mit den beigebrachten Unterlagen nicht widerlegt hat, dass die Produkte zum aufgedruckten Preis bzw. zu Fr. 78.– verkauft worden sind.

Festzuhalten ist an dieser Stelle ausserdem Folgendes: Wiederholt wird von der Vorinstanz darauf hingewiesen, der Beschwerdeführer habe seine Abnehmer über den geänderten KHP nicht informiert. Bei einem Ver-

kauf zu einem KHP zu Fr. 50.– sei den Detailhändlern zudem keine genügende Gewinnmarge verblieben. Eine Pflicht des Importeurs, die Detailhändler über einen geänderten KHP zu informieren, ist dem Bundesverwaltungsgericht aber nicht ersichtlich. Zu welchen Zwischenhandelspreisen die Produkte weiterverkauft werden, ist ohnehin den beteiligten Handelsakteuren überlassen. Ob den Detailhändlern eine hinreichende Gewinnmarge verbleibt, ist deshalb grundsätzlich nicht Sache der Verwaltung.

5.

5.1 Die Vorinstanz stellt sich überdies auf den Standpunkt, dass "gemäss Art. 6 Abs. 2 TStV der höchste Preis massgebend" sei, so dass "die auf dem Kleinhandelspreis von Fr. 78.– basierende Abgabenberechnung nicht zu beanstanden" sei. Auch eine Berechnung, die "auf Durchschnittspreise" gestützt werden müsste, würde zu keinem anderen Ergebnis führen. Ein Teil der ermittelten Kleinhandelspreise liege nämlich deutlich über Fr. 78.– und nur ein einziges Angebot im Internet habe auf Fr. 59.90 gelautet.

5.2 Gemäss Art. 6 Abs. 2 TStV setzt die OZD für den Fall, dass für die gleiche Marke und Aufmachung eines Tabakfabrikates unterschiedliche Kleinhandelspreise vorgesehen sind, die Steuer nach dem höchsten Preis fest (vgl. E. 2.6.1). Im Urteil A-1265/2011 vom 3. Juli 2012 hat das Bundesverwaltungsgericht die Gesetzmässigkeit dieser Bestimmung nicht näher geprüft, weil es mit der Vorinstanz davon ausging, dass die Y._____ GmbH im fraglichen Zeitraum "Alleinimporteurin" des strittigen Tabakproduktes gewesen ist (vgl. E. 4.1.3), und die Vorinstanz weder dargelegt und noch geltend gemacht hatte, dass im massgeblichen Zeitraum von anderen Importeuren für die gleiche Marke und Aufmachung höhere Kleinhandelspreise angemeldet worden sind (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1265/2011 vom 3. Juli 2012 E. 3.2.1). Aufgrund der Akten (vgl. Ordner 1 Beweismittel, pag. B 000207, Internetauszug D._____ vom 15. April 2010, wonach der Shop die Ware nicht mehr "direkt ab Werk" von ... beziehen könne) und des Dargelegten (vgl. E. 4.1.1) war dies offensichtlich anders. Das Bundesverwaltungsgericht sieht sich deshalb veranlasst, die Gesetzmässigkeit von Art. 6 Abs. 2 TStV vorfrageweise zu prüfen (vgl. E. 1.4), zumal sich die Verwaltung für die Festlegung des Kleinhandelspreises auch auf diese Bestimmung beruft.

5.3

5.3.1 Zunächst einmal ist zu untersuchen, auf welcher gesetzlichen Norm die fragliche Bestimmung basiert und welchen Regelungsbereich sie ausführen soll. Art. 6 Abs. 2 TStV steht unter der Sachüberschrift "Steuerfestsetzung" und stützt sich explizit auf Art. 17 TStG, welcher die Marginalie "Veranlagung und Entrichtung der Steuer" trägt. Diese Bestimmung umfasst eine Anmeldepflicht: Sie regelt, dass auf Anmeldung hin die Verwaltung für gewisse Tabakprodukte den Steuersatz festlegt (vgl. E. 2.6.1). Die Regelung gilt gemäss Praxis in analoger Anwendung auch für den Import von Wasserpfeifentabak (E. 2.6.2). Mit diesem formalisierten Verfahren soll ein Hilfsmittel angeboten werden, um die Einfuhr und Veranlagung von Tabakfabrikaten zu vereinfachen und zu beschleunigen (vgl. E. 2.6.2). Die Vorschrift ist folglich "erhebungstechnischer Natur". Darüber, wie der Steuersatz festgelegt wird, sagt die Regelung nichts aus. Dies ergibt sich aber aus den übrigen Bestimmungen. Den Steuersatz ermittelt die Verwaltung anhand des jeweiligen Steuertarifes und anhand des Kleinhandelspreises gemäss der Anmeldung der steuerpflichtigen Person: Der Steuertarif für Wasserpfeifentabak ist in Art. 10 Abs. 1 i.V.m. Art. 11 Abs. 1 i.V.m. Anhang IV TStG festgelegt. Er wird auf dem KHP bemessen und beträgt 10% davon (vgl. E. 2.4.1). Hinsichtlich der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Steuer kann hier festgehalten werden, dass diese abschliessend und ohne Delegation an den Verordnungsgeber – die aufgrund des im Steuerrecht besonders streng geltenden Legalitätsprinzips ohnehin nur in engen Grenzen zulässig wäre (vgl. E. 2.1) – im Gesetz selbst geregelt sind.

5.3.2 Als Nächstes ist der Frage nachzugehen, ob sich die Verordnungsbestimmung an den in Art. 17 TStG festgelegten Rahmen hält. Art. 6 Abs. 2 TStV lautet wie folgt: "Sind für die gleiche Marke und Aufmachung eines Tabakfabrikats unterschiedliche Kleinhandelspreise vorgesehen, so setzt die Oberzolldirektion die Steuer nach dem höchsten Preis fest." Die Bestimmung sieht also vor, dass die Verwaltung in der beschriebenen Konstellation nicht auf den jeweils konkret angemeldeten KHP abstellen, sondern die Steuer anhand des höchsten KHP's einer anderen Anmeldung bemessen soll. Art. 6 Abs. 2 TStV regelt folglich für gewisse Produkte (auch) die Bemessungsgrundlage, da für sie nicht mehr der jeweils konkret angemeldete KHP als Steuerbemessungsgrundlage für die Steuerfestsetzung herangezogen werden soll, sondern ein anderer, höherer KHP. Eine derartige Kompetenz zur Festlegung der Bemessungsgrundlage abweichend vom angemeldeten KHP räumt Art. 17 TStG, der rein "erhebungstechnischer Natur" ist (vgl. E. 5.3.1), aber nicht ein. Die Verordnungsbestimmung lässt sich auch nicht auf Art. 10 Abs. 1 TStG abstüt-

zen, regelt dieser die Steuerbemessungsgrundlage doch abschliessend (vgl. E. 5.3.1). Art. 6 Abs. 2 TStV verstösst somit gegen das Gesetz und seine Anwendung hat im vorliegenden Fall zu unterbleiben (vgl. E. 1.4.2).

6.

6.1 Ausgangsgemäss ist die Beschwerde gutzuheissen, soweit darauf einzutreten ist. Die Vorinstanz hat die Tabaksteuer im strittigen Zeitraum zu Recht auf dem KHP von Fr. 50.– pro Kilogramm berechnet. Bei diesem Ausgang des Verfahrens erübrigt sich eine Auseinandersetzung mit der Frage, ob der Beschwerdeführer gestützt auf die an die Y._____ GmbH gerichtete Verfügung vom 1. Januar 2010 hat gutgläubig annehmen dürfen, dass der Steuersatz Fr. 5.– für die Dose à 1 kg beträgt.

6.2 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 vom obsiegenden Beschwerdeführer geleistete Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 4'000.– ist ihm nach Rechtskraft dieses Urteils zurückzuerstatten. Unter Würdigung der eingereichten Rechtsschriften ist dem Beschwerdeführer zu Lasten der Vorinstanz für das Beschwerdeverfahren vor der OZD sowie dasjenige vor dem Bundesverwaltungsgericht eine Parteientschädigung in der Höhe von insgesamt Fr. 6'000.– (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 im Sinne der Erwägungen gutgeheissen, soweit darauf eingetreten wird, und der Entscheid der Vorinstanz vom 18. Oktober 2012 wird aufgehoben.

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

3.
Die Vorinstanz wird verpflichtet, dem Beschwerdeführer eine Parteientschädigung von Fr. 6'000.– zu bezahlen.

4. Dieses Urteil geht an:

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

Der vorsitzende Richter:	Die Gerichtsschreiberin:
Michael Beusch	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: