

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Gerhard Groschedl in der Finanzstrafsache gegen Herrn \*\*\*Bf1\*\*\*, \*\*\*Bf1-Adr\*\*\*, vertreten durch Dr. Gerhard Wagner, Rechtsanwalt, Spittelwiese 6, 4020 Linz, wegen des Finanzvergehens der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Beschwerde des Beschuldigten vom 12. April 2022 gegen die Beschlagnahmeanordnung gemäß § 89 Abs. 1 FinStrG des Zollamtes Österreich als Finanzstrafbehörde vom 17. März 2022, GZ: GF-001 354 396/2021-AFA/Fr, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird stattgegeben und die angefochtene Beschlagnahmeanordnung gemäß § 89 Abs. 1 FinStrG des Zollamtes Österreich als Finanzstrafbehörde vom 17. März 2022 aufgehoben. Die beschlagnahmten Gegenstände sind gemäß § 91 Abs. 2 FinStrG zurückzugeben.

Der Antrag auf aufschiebende Wirkung wird abgewiesen.

Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

Mit Beschlagnahmeanordnung gemäß § 89 Abs. 1 FinStrG des Zollamtes Österreich als Finanzstrafbehörde vom 17. März 2022, erging an \*\*\*A\*\*\* als Organ des Zollamtes Österreich als Finanzstrafbehörde Strafsachenstelle Mitte, Dienstnummer, die Anordnung, nachstehende Gegenstände zu beschlagnahmen: 301 Dosen Tabakersatz (Zellstofftabak) der Marke laut beiliegender Aufstellung.

Als Begründung wurde ausgeführt:

„Einer anonymen Anzeige folgend begaben sich am heutigen Tag zeitgleich um 12.00 Uhr Organe des Zollamtes Österreich, Zollstelle Wien in das Geschäftslokal „\*\*\*1\*\*\* \*\*\*2\*\*\* Shop“ in Wien, und Organe des Zollamtes Österreich als Finanzstrafbehörde Strafsachenstelle Mitte - Zollstelle Linz, in das zweite Geschäftslokal in Linz.

In der Anzeige ist zu vernehmen, dass dort tabaksteuerpflichtiger Tabakersatz (Zellstofftabak) verkauft werden. Die Produkte werden auch im Online-Handel auf der Homepage angeboten. Da es sich bei der Ware um Tabakerzeugnisse handelt und ein Bezug derartiger Waren nach den Bestimmungen des Tabakmonopolgesetzes (TabMG) ausschließlich dem Großhandel vorbehalten ist, dem Zollamt Österreich als Finanzstrafbehörde jedoch nichts darüber bekannt ist, dass der \*\*\*\*1\*\*\*\* \*\*\*\*2\*\*\*\* Shop über eine Bewilligung verfügt, besteht der Verdacht, dass durch den Bezug der angeführten Tabakerzeugnisse das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 und 3 lit. b FinStrG begangen wurde.

Am heutigen Tag wurde von den einschreitenden Organen des Zollamtes Österreich als Finanzstrafbehörde festgestellt, dass die im Anhang angeführten 301 Dosen Tabakersatz zum Verkauf angeboten werden.

Das Finanzstrafgesetz sieht bei Begehung dieses Finanzvergehens gemäß §§ 33 Abs. 6 iVm 17 Abs. 1 lit. a und Abs. 4 FinStrG neben einer Geldstrafe auch den Verfall von Tatgegenständen vor, sodass die angeordnete Beschlagnahme zur Verfalls- und Beweissicherung geboten war und die Beschlagnahme aus dem Grunde des § 89 Abs. 1 FinStrG anzuordnen war.“

Beschlagnahmt wurden folgende Tabakwaren:

Cloud One 200gr (13,90€) diverse Geschmacksrichtungen 301 Stück.

- 27 Fresh Moko (Zitrusfrüchte)
- 15 Chewing Gum Wood (Kaugummi-Zimt)
- 1 Double Apple (Doppel-Apfel)
- 7 L66 (Wassermelone-Honigmelone-Maracuja)
- 47 400 Volt (Mandel-Zitrone)
- 12 Gold Peach (Pfirsich-Menthol)
- 4 16 Queens (16 verschiedene Früchte)
- 2 Le Passion Exotic (Maracuja-Exotische Früchte)
- 51 Pineapple (Ananas)
- 2 Double Apple Mint (Doppel Apfel-Minze)
- 9 Absolut 0 (süße amerikanische Minze)
- 11 Pistacio Breeze (Pistazie-Bonbon-Vanille-Caramel)
- 48 Green Nana (grüne Minze)
- 25 HWA (Ananas-Pfirsich)
- 8 ICE ROCKS verschiedene Sorten
- 9 Squeeze verschiedene Sorten
- 10 Radioactive verschiedene Sorten
- 13 Steam Stones verschiedene Sorten.

In der dagegen fristgerecht am 12. April 2022 eingebrachten Beschwerde des Beschuldigten wird nach Wiedergabe des Inhaltes der Beschlagnahmeanordnung (1. Sachverhalt) wie folgt ausgeführt:

„2. Begründung der Beschwerde

2.1 Unrichtige rechtliche Beurteilung:

Bei den beschlagnahmten Gegenständen handelt es sich um tabak- und nikotinfreien Zellstoff, der in einer herkömmlichen Wasserpfeife zum Einsatz kommt. Der Zellstoff wird dabei in den Wasserpfeifenkopf gefüllt und dieser mit Alufolie bedeckt. Auf den Wasserpfeifenkopf wird sodann der Kohlebehälter gestellt, sodass zwischen Zellstoff und Kohlebehälter kein direkter Kontakt besteht und es zu keinem Verbrennungsprozess des Zellstoffs kommt.

Gemäß § 1 Abs. 2 Z 1 TabMG iVm § 2 TabStG werden im Sinne dieser Bundesgesetze Zigaretten, Zigarren und Zigarillos, Rauchtabak (Feinschnitt für selbstgedrehte Zigaretten und anderer Rauchtabak) sowie Tabak zum Erhitzen als Tabakwaren angeführt.

Gemäß § 3 Abs. 6 TabStG gelten auch Erzeugnisse, die ganz oder teilweise aus anderen Stoffen als Tabak bestehen und die sonstigen Voraussetzungen des Abs. 2 oder 3 leg cit erfüllen, als Zigaretten oder Rauchtabak.

Wie bereits oben dargelegt wurde, sind die beschlagnahmten Gegenstände tabak- und nikotinfrei, sodass sie im Sinne des § 3 Abs. 6 TabStG ganz aus anderen Stoffen als Tabak bestehen, sodass auch die Voraussetzungen des § 3 Abs. 2 oder 3 TabStG erfüllt sein müssen, um die beschlagnahmten Gegenstände unter das Tabaksteuergesetz subsumieren zu können.

Die Bestimmungen des § 3 Abs 2 und 3 TabStG lauten:

„(2) Zigaretten sind Tabakstränge,

1. die sich unmittelbar zum Rauchen eignen und nicht Zigarren oder Zigarillos nach Abs. 1 sind oder
2. die durch einen einfachen nicht industriellen Vorgang in eine Zigarettenpapierhülse geschoben werden oder
3. die durch einen einfachen nicht industriellen Vorgang mit einem Zigarettenpapierblättchen umhüllt werden,

(3) Rauchtabak sind

1. geschnittener oder anders zerkleinerter, gesponnener oder in Platten gepresster Tabak, der sich ohne weitere industrielle Bearbeitung zum Rauchen eignet, oder
- 2 zum Rauchen geeignete und für den Einzelverkauf aufgemachte Tabakabfälle, die nicht Tabakwaren nach Abs. 1 oder 2 sind. Für die Zwecke dieses Absatzes gelten als „Tabakabfälle“ Überreste von Tabakblättern und bei der Verarbeitung von Tabak oder bei der Herstellung von Tabakwaren anfallende Nebenerzeugnisse.“

Gegenständlich kann der Zellstoff nicht als Zigaretten bzw. Tabakstränge unter Abs. 2 leg cit subsumiert werden, da sich der Zellstoff nicht unmittelbar zum Rauchen eignet und nicht in eine Zigarettenpapierhülle geschoben oder mit einem Zigarettenpapier umhüllt wird. Der Einsatz des Zellstoffs kann erst nach entsprechender industrieller Verarbeitung erfolgen und wird nicht aus Überresten von Tabakblättern bzw. durch die Verarbeitung von Tabak oder durch anfallende Nebenerzeugnisse, die bei der Herstellung von Tabakwaren entstehen, hergestellt, sodass auch Abs. 3 leg cit nicht einschlägig ist.

Die beschlagnahmten Gegenstände fallen auch nicht unter „Tabak zum Erhitzen“ iS des § 3 Abs. 8 TabStG, da diese nicht nur teilweise, sondern zur Gänze aus anderen Stoffen als Tabak bestehen.

Insgesamt unterliegt der Verkauf der beschlagnahmten Gegenstände nicht der Tabaksteuer, sodass nicht gegen die Bestimmungen des Tabakmonopolgesetzes bzw. des Tabaksteuergesetzes verstoßen wurde und die beschlagnahmte Ware wieder freizugeben ist.

### 3. Begehren

Der Beschwerdeführer stellt daher den Antrag,

- a) der Beschwerde, allenfalls nach Verfahrensergänzung, Folge zu geben,
- b) den angefochtenen Beschlagnahmebescheid aufzuheben und die beschlagnahmte Ware wieder freizugeben,
- c) und die aufschiebende Wirkung zuzuerkennen.“

Im Vorlagebericht der belangten Behörde wird ausgeführt, dass der Einschreiter im Wesentlichen unrichtige rechtliche Beurteilung moniert und hierbei ins Treffen führt, dass es sich bei dem Ersatzstoff um tabak- und nikotinfreien Zellstoff handle, welcher in einer herkömmlichen Wasserpfeife zum Einsatz komme. Nachdem kein Tabak und Nikotin in den beschlagnahmten Gegenständen enthalten sei, seien diese nicht Gegenstand des Tabaksteuergesetzes.

Die Finanzstrafbehörde vertritt demgegenüber die Auffassung, dass als Rauchtabak nach geltender Rechtslage und auch nach der ständigen Rechtsprechung der Finanzgerichte (zuletzt BFG, Erkenntnis GZ: RV/1200005/2020 vom 11.04.2022) auch Erzeugnisse gelten, die ganz oder teilweise aus anderen Stoffen als Tabak bestehen und rauchbar seien, sofern nicht nachgewiesen werden könne, dass der Genuss dieser Zigaretten ausschließlich medizinischen Zwecken diene. Sie seien demnach steuerpflichtig, obwohl sie weder Nikotin noch Tabak enthalten.

## Über die Beschwerde wurde erwogen:

### Rechtslage:

*§ 33 Abs. 1 FinStrG: Der Abgabenhinterziehung macht sich schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt.*

*§ 33 Abs. 6 FinStrG: Betrifft die Abgabenhinterziehung eine Verbrauchsteuer, so ist auf Verfall nach Maßgabe des § 17 zu erkennen. Der Verfall umfaßt auch die Rohstoffe, Hilfsstoffe, Halbfabrikate, Geräte und Vorrichtungen.*

*§ 44 Abs. 1 FinStrG: Des vorsätzlichen Eingriffes in Monopolrechte macht sich schuldig, wer zu seinem oder eines anderen Vorteil vorsätzlich die in den Vorschriften über das Tabakmonopol enthaltenen Gebote oder Verbote hinsichtlich des Handels mit Monopolgegenständen verletzt; hievon ausgenommen ist der Handel mit Tabakerzeugnissen, für die Tabaksteuer entrichtet wurde oder die von der Tabaksteuer befreit sind.*

*§ 44 Abs. 3 FinStrG: Auf Verfall ist nach Maßgabe des § 17 zu erkennen; er umfasst auch die Rohstoffe, Hilfsstoffe, Halbfabrikate, Geräte und Vorrichtungen.*

*Gemäß § 8 Abs. 1 FinStrG handelt vorsätzlich, wer einen Sachverhalt verwirklichen will, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht; dazu genügt es, daß der Täter diese Verwirklichung ernstlich für möglich hält und sich mit ihr abfindet.*

*§ 17 Abs. 1 FinStrG: Auf die Strafe des Verfalls darf nur in den im II. Hauptstück dieses Abschnittes vorgesehenen Fällen erkannt werden.*

*§ 17 Abs. 2 lit. a FinStrG: Dem Verfall unterliegen die Sachen, hinsichtlich derer das Finanzvergehen begangen wurde, samt Umschließungen.*

*§ 17 Abs. 4 FinStrG: Monopolgegenstände unterliegen dem Verfall ohne Rücksicht darauf, wem sie gehören. Dies gilt auch für Behältnisse und Beförderungsmittel der im Abs. 2 lit. b bezeichneten Art, es sei denn, daß deren Eigentümer nicht an der Tat beteiligt war, ihn auch sonst kein Vorwurf im Sinne des Abs. 3 trifft und die besonderen Vorrichtungen vor der Entscheidung entfernt werden können; die Kosten haben der Täter und die anderen an der Tat Beteiligten zu ersetzen.*

*Gemäß § 98 Abs. 3 FinStrG hat die Finanzstrafbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Verfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache erwiesen ist oder nicht; bleiben Zweifel bestehen, so darf die Tatsache nicht zum Nachteil des Beschuldigten oder der Nebenbeteiligten als erwiesen angenommen werden.*

*Gemäß § 161 Abs. 1 FinStrG hat das Bundesfinanzgericht, sofern die Beschwerde nicht gemäß § 156 mit Beschluss zurückzuweisen ist, grundsätzlich in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung des Erkenntnisses seine Anschauung an die Stelle jener der Finanzstrafbehörde zu setzen und das angefochtene Erkenntnis (den Bescheid) abzuändern oder aufzuheben, den angefochtenen Verwaltungsakt für rechtswidrig zu erklären oder die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.*

*Gemäß § 89 Abs. 1 FinStrG hat die Finanzstrafbehörde mit Bescheid die Beschlagnahme von verfallsbedrohten Gegenständen und von Gegenständen, die als Beweismittel in Betracht*

*kommen, anzuordnen, wenn dies zur Sicherung des Verfalls oder zur Beweissicherung geboten ist.*

*§ 91 Abs. 2 FinStrG: Beschlagnahmte Gegenstände sind unverzüglich zurückzugeben, wenn die Aufrechterhaltung der Beschlagnahme nicht gerechtfertigt ist.*

*§ 3 Abs. 2 TabStG Zigaretten sind Tabakstränge,*

- 1. die sich unmittelbar zum Rauchen eignen und nicht Zigarren oder Zigarillos nach Abs. 1 sind oder*
- 2. die durch einen einfachen nicht industriellen Vorgang in eine Zigarettenpapierhülle geschoben werden oder*
- 3. die durch einen einfachen nicht industriellen Vorgang mit einem Zigarettenpapierblättchen umhüllt werden.*

*§ 3 Abs. 3 TabStG: Rauchtabak sind*

- 1. geschnittener oder anders zerkleinerter, gesponnener oder in Platten gepresster Tabak, der sich ohne weitere industrielle Bearbeitung zum Rauchen eignet, oder*
- 2 zum Rauchen geeignete und für den Einzelverkauf aufgemachte Tabakabfälle, die nicht Tabakwaren nach Abs. 1 oder 2 sind. Für die Zwecke dieses Absatzes gelten als „Tabakabfälle“ Überreste von Tabakblättern und bei der Verarbeitung von Tabak oder bei der Herstellung von Tabakwaren anfallende Nebenerzeugnisse.*

*§ 3 Abs. 6 TabStG: Als Zigaretten oder Rauchtabak gelten auch Erzeugnisse, die ganz oder teilweise aus anderen Stoffen als Tabak bestehen und die sonstigen Voraussetzungen des Abs. 2 oder 3 erfüllen. Erzeugnisse, die keinen Tabak enthalten, gelten nicht als Tabakwaren, wenn sie ausschließlich medizinischen Zwecken dienen.*

*§ 3 Abs. 7 TabStG: Tabak zum Erhitzen sind Tabakprodukte, die sich nicht unmittelbar zum Rauchen eignen, nicht Zigaretten oder Rauchtabak nach Abs. 2 oder 3 sind und dafür vorgesehen sind, in Teilen oder vollständig durch Erhitzen ohne einen Abbrand des Tabaks konsumiert zu werden, und hierbei einen inhalierbaren Dampf freisetzen.*

*§ 3 Abs. 8 TabStG: Als Tabak zum Erhitzen gelten auch Erzeugnisse, die teilweise aus anderen Stoffen als Tabak bestehen, aber die sonstigen Voraussetzungen des Abs. 7 erfüllen.*

## **Voraussetzung für die Beschlagnahme**

Voraussetzung für die Verfügung einer Beschlagnahme sind

1. der Verdacht der Begehung eines Finanzvergehens,
2. die Bedrohung des Gegenstands mit der Strafe des Verfalls oder die Tatsache, dass dieser als Beweismittel in Betracht kommt und
3. das Gebotensein der Beschlagnahme zur Sicherung des Verfalls bzw. zur Beweissicherung (vgl. VwGH 7.10.1993, 93/16/0050; 19.12.1996, 96/16/0227 und 4.3.1999, 98/16/0389, 0390).

Nach dieser Bestimmung ist die Finanzstrafbehörde unter der Voraussetzung, dass der Verdacht eines Finanzvergehens vorliegt, der Gegenstand vom Verfall bedroht ist oder als Beweismittel in Betracht kommt und die Beschlagnahme zur Sicherung des Verfalls oder des Beweismittels geboten ist, zur Setzung dieser Amtshandlung verpflichtet (VwGH 4.9.1986, 86/16/0103). Es steht der Behörde bei Vorliegen der Voraussetzungen kein Ermessen zu; sie

muss diese Gegenstände beschlagnahmen, wobei für die Beschlagnahme ein auf konkrete Umstände sich gründender Verdacht ausreicht. Die Tat muss also keineswegs erwiesen sein, zumal es sich bei der Beschlagnahme um eine Art vorläufiges Verfahren zur Entziehung der Gewahrsame an einer Sache handelt (VwGH 25.2.1993, 92/16/0141).

Die Begründung des Beschlagnahmebescheides hat sich nur auf die Darlegung der Voraussetzungen der Beschlagnahme zu beschränken. Dass der Beschuldigte die mit dem Verfall bedrohte Finanzstraftat begangen hat, braucht im Zeitpunkt der Beschlagnahmemaßnahme noch nicht nachgewiesen sein (VwGH 28.6.1989, 89/16/0036; 6.12.1990, 90/16/0179; 7.10.1993, 93/16/0050 und 19.12.1996, 96/16/0227).

Es muss dargetan werden, dass der Beschlagnahmegegenstand im unmittelbaren Zusammenhang mit der vermuteten Finanzstraftat steht (vgl VwGH 16.11.1989, 88/16/0198; 21.2.1996, 95/14/0092). Eine abschließende Auseinandersetzung mit dem Inhalt und der Beweiskraft des Beschlagnahmegegenstands (bei Beweissicherungen) hat zu unterbleiben.

In der Begründung sind - wenn auch nur in groben Umrissen - das dem Beschwerdeführer zur Last gelegte Verhalten, das als Verdacht eines vorsätzlichen mit Verfall bedrohtem Finanzvergehen erachtet wird, zu beschreiben sowie zu begründen, dass die beschlagnahmten Gegenstände dem Verfall unterliegen oder als Beweismittel in Betracht kommen.

### **Verdacht einer Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG**

Der Sachverhalt, dass am 17. März 2022 beim Beschwerdeführer 301 Packungen Cloud one vom Zollamt Österreich beschlagnahmt wurden, steht außer Streit.

Der Beschwerdeführer wendet im Punkt 2.1 der Beschwerde unrichtige rechtliche Beurteilung ein.

Aus der Internetseite des \*\*\*2\*\*\* Shop - \*\*\*1\*\*\*-\*\*\*2\*\*\* ist auch nachzulesen, dass Cloud One keinen Tabak enthält:

**\*\*\*2\*\*\* Tabak Ersatz**

*Der Verkauf von Shishatabak ist in Österreich nur von einer Trafik erlaubt. Allerdings gibt es sehr gute nikotinfreie Alternativen. Zu den besten Tabakersatz Geschmäcker gehört Cloud One. Cloud One wird aus Zellstoff hergestellt und ist dadurch tabakfrei.*

*Der Geschmack von Cloud One ist wie beim normalen Shishatabak.*

*Bei den Dampfsteinen verdampft der Geschmack und man schmeckt die Geschmacksrichtung wie beim Shishatabak raus.*

Dass dieser Wasserpfeifenersatztabak keinen Tabak enthält, steht außer Streit.

Laut im Akt erliegenden ETOS-Untersuchungsbefund 2389/2020 vom 21.1.2021 handelt es sich bei Cloud One um Wasserpfeifentabak, der keinen Tabak enthält, somit um eine **tabakfreie Rauchware**, Zolltarifnummer 2403 9990 00 V245.

Den Erläuterungen zum Harmonisierten System (HS) zu 2403 ist zu Unterposition 2403 9990 Folgendes zu entnehmen:

Hierher gehören z. B.

**5. Rauchwaren** (z. B. „Wasserpfeifentabak“), die **ganz aus Tabakersatzstoffen und anderen Stoffen als Tabak bestehen**.

Das FG Düsseldorf hat in seinem Urteil vom 24. Februar 2021 – 4 K 743/20 VTa, ausgeführt:

„Wasserpfeifenwatte (sog. Rauchtabak) unterliegt der Tabaksteuer

1. Die auch als Rauchwatte bezeichnete Wasserpfeifenwatte gilt als Rauchtabak, denn sie besteht **statt aus Tabak aus anderen Stoffen** und eignet sich gemäß § 1 Abs. 2 Nr. 3 TabStG ohne weitere industrielle Bearbeitung zum Rauchen und kann wie handelsüblicher Wasserpfeifentabak in Wasserpfeifen geraucht werden. (Rn.17)(Rn.18)

2. Diesem Ergebnis steht nicht entgegen, dass beim Einsatz elektrischer Shishas unter der Bedingung, dass die Temperaturen 200 Grad Celsius nicht übersteigen, die in der Wasserpfeifenwatte enthaltenen Aromastoffe nur verdampfen und der Nutzer deshalb nur Dampf einatmet. (Rn.19)

3. Ein Vergleich der Wasserpfeifenwatte mit nicht steuerbaren Liquids für sog. E-Zigaretten scheidet aus. (Rn.22)

Entscheidungsgründe:

17 a) Die sichergestellten Waren sind verbrauchssteuerpflichtig. Sie gelten als Tabakwaren, nämlich Rauchtabak, und unterliegen als solcher der Tabaksteuer. Gem. § 1 Abs. 8 Satz 1 TabStG gelten Erzeugnisse als Rauchtabak, die statt aus Tabak ganz oder teilweise aus anderen Stoffen bestehen und die sonstigen Voraussetzungen für Rauchtabak nach § 1 Abs. 2 Nr. 3 TabStG erfüllen. Die auch als Rauchwatte bezeichnete Wasserpfeifenwatte gilt danach als Rauchtabak, denn sie besteht statt aus Tabak aus anderen Stoffen und erfüllt die sonstigen Voraussetzungen des § 1 Abs. 2 Nr. 3 TabStG.

18 Nach § 1 Abs. 2 Nr. 3 TabStG ist Rauchtabak (Feinschnitt oder Pfeifentabak) geschnittener oder anders zerkleinerter oder gesponnener oder in Platten gepresster Tabak, der sich ohne weitere industrielle Bearbeitung zum Rauchen eignet. Die Wasserpfeifenwatte eignet sich ohne weitere industrielle Bearbeitung zum Rauchen. Denn sie entspricht bis auf ihren Zelluloseanteil herkömmlichem Wasserpfeifentabak, der neben zerkleinertem Rohtabak aus

Glycerin und Aromastoffen besteht. Insoweit ersetzt die Zellulose nur den zerkleinerten Rohtabak. Die Wasserpfeifenwatte kann wie handelsüblicher Wasserpfeifentabak in Wasserpfeifen geraucht werden.

19 Dass beim Einsatz elektrischer Shishas unter der Bedingung, dass die Temperaturen 200°C nicht übersteigen, die in der Wasserpfeifenwatte enthaltenen Aromastoffe nur verdampfen und der Nutzer deshalb nur Dampf einatmet, steht diesem Ergebnis nicht entgegen. Zunächst ändert dies nichts daran, dass ein Konsument die Wasserpfeifenwatte genauso wie Wasserpfeifentabak rauchen könnte, sie sich also im Sinne des § 1 Abs. 2 Nr. 3 TabStG zum Rauchen „eignet“.

20 Darüber hinaus ist bereits höchstrichterlich geklärt, dass für die Frage des Steuergegenstandes nach dem TabStG allein entscheidend ist, ob der nach der Hitzeinwirkung entstehende Rauch bzw. Dampf durch Einziehen in den Mundraum bzw. Inhalation genossen werden kann (vgl. Bundesgerichtshof – BGH – Beschluss v. 27.07.2016, 1 StR 19/16, HFR 2017, 181). Ein Nutzer, der die in der Wasserpfeifenwatte enthaltenen Stoffe nur verdampfen lässt, nimmt sie ebenso wie ein Raucher durch Inhalieren auf (vgl. BGH Urteil v. 23.12.2015, 2 StR 525/13, BGHSt 61, 110, NJW 2016, 1251).

21 Im Übrigen spielt es schon beim Genuss von Wasserpfeifentabak keine Rolle, ob die in der Wasserpfeife stattfindende Verschwelung des Tabaks als ein langsames Brennen ohne offenes Feuer unter starker Rauchentwicklung anzusehen ist oder ob sie eine gegenüber dem direkten Verbrennen andere Form der Stoffumwandlung darstellt. Denn bei beiden Sichtweisen, wenn sie denn überhaupt unterschiedlich sind, ist der Genuss der Wasserpfeife dem Rauchen zuzuordnen (Bayerischer Verwaltungsgerichtshof Beschluss v. 05.03.2014, 20 ZB 13.2439, juris).

22 b) Die Wasserpfeifenwatte kann nicht mit nicht steuerbaren Liquids für sog. E-Zigaretten verglichen werden, denn die Liquids enthalten neben Glycerin Aromastoffe und gegebenenfalls Nikotin, aber keine Trägerstoffe wie die Zellulose bei der Wasserpfeifenwatte oder der Tabak, teilweise auch mit Früchten und Pflanzenteilen gemischt, beim Wasserpfeifentabak.

23 c) Für die Wasserpfeifenwatte als Tabakware ist die Tabaksteuer nach § 17 Abs. 1 Satz 1 TabStG durch Verwendung von Steuerzeichen zu entrichten. Dabei umfasst die Verwendung nach § 17 Abs. 1 Satz 2 TabStG das Entwerten und das Anbringen der Steuerzeichen auf den Kleinverkaufspackungen. Die vom Beklagten sichergestellte Ware wies jedoch keine Steuerzeichen auf und war nicht versteuert gewesen.“

Zusammengefasst lässt sich für das Bundesfinanzgericht nur ableiten, dass es sich beim „Wasserpfeifenersatztabak“ Cloud One um Wasserpfeifentabak handelt, der keinen Tabak enthält, somit um eine tabakfreie Rauchware, 2403 9990 00 V245, die ganz aus Tabakersatzstoffen und anderen Stoffen als Tabak bestehen, die sich zum Rauchen eignet und

wie handelsüblicher Wasserpfeifentabak in Wasserpfeifen geraucht werden kann, somit um eine tabaksteuerpflichtige Rauchware.

Nach geltender Rechtslage und ständiger Rechtsprechung der Finanzgerichte (zuletzt BFG, Erkenntnis GZ: RV/1200005/2020 vom 11.04.2022) gelten auch Erzeugnisse, die ganz oder teilweise aus anderen Stoffen als Tabak bestehen und rauchbar sind, sofern nicht nachgewiesen werden kann, dass der Genuss dieser Zigaretten ausschließlich medizinischen Zwecken dient, als Rauchtabak. Diese Gegenstände sind demnach steuerpflichtig, obwohl sie weder Nikotin noch Tabak enthalten.

Eine Voraussetzung für eine Beschlagnahme ist die Begehung eines Finanzvergehens. Die Finanzstrafbehörde hat in der Beschlagnahmeanordnung hier explizit eine Hinterziehung von Tabaksteuer gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG angeführt. Ob ein Gegenstand vom Verfall bedroht ist, ist nach § 17 FinStrG zu beurteilen. Die Beschlagnahme als Verfallsgegenstand darf nur bei Verdacht eines mit Verfall bedrohten (**vorsätzlich begangenen**) Finanzvergehens erfolgen. Angedroht ist der Verfall im vorliegenden Fall in § 33 Abs. 6 FinStrG (vgl. Köck in Köck/Kalcher/Judmaier/Schmitt, FinStrG, 5. Aufl. (2021), § 89, I. Kommentar zu § 89 [Rz 5]).

Ausdrücklich ist festzuhalten, dass dem Beschwerdeführer (bisher) ein Monopoldelikt (bei deren Begehung strengere Verfallsbestimmungen – vgl § 17 Abs. 4 FinStrG – zur Anwendung gekommen wären) nicht vorgeworfen wurde.

Aus dem ETOS-Untersuchungsbefund 2389/2020 vom 21.1.2021, den Erläuterungen zum Harmonisierten System (HS) zu 2403 zu Unterposition 2403 9990 und der zitierten Judikatur, die auch auf Österreich angewendet werden kann, ist ersichtlich, dass es sich entgegen den Beschwerdeaussführungen um Wasserpfeifentabak, der keinen Tabak enthält, handelt, also um Rauchwaren (z. B. „Wasserpfeifentabak“), die **ganz aus Tabakersatzstoffen** und anderen Stoffen als Tabak bestehen (eine tabakfreie Rauchware der Zollltarifnummer 2403 9990 00 V245). Entgegen den Beschwerdeaussführungen werden die in dem Wasserpfeifenersatztabak enthaltenen Stoffe verdampft. Die Konsumenten nehmen die Inhaltsstoffe ebenso wie ein Raucher durch Inhalieren durch den Mund auf.

Zum Zeitpunkt der Beschlagnahme bestand für die Finanzstrafbehörde der Verdacht, dass durch den Beschuldigten für die vom Geschäftspartner \*\*\*1\*\*\* \*\*\*2\*\*\* Shop \*\*\*1\*\*\* in Wien bezogenen „Wasserpfeifenersatztabak“ eine Hinterziehung von Tabaksteuer gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG begangen wurde.

Daraus lässt sich die Tabaksteuerpflicht als objektive Voraussetzung einer Verkürzung der Tabaksteuer für den Verdacht eines Finanzvergehens gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG ableiten, die für die Erlassung einer Beschlagnahmeanordnung gegeben sein muss.

§ 89 FinStrG schränkt das Zwangsmittel der Beschlagnahme dem Wortlaut nach nicht auf vorsätzliche Finanzvergehen ein. Beweismittel können daher auch in Finanzstrafverfahren wegen (grob) fahrlässiger Finanzvergehen oder Finanzordnungswidrigkeiten beschlagnahmt werden. Der Verfall als Nebenstrafe ist hingegen nur bei bestimmten vorsätzlichen Finanzvergehen vorgesehen; daraus ergibt sich zugleich auch eine Einschränkung der Beschlagnahme verfallsbedrohter Gegenstände auf solche Finanzstrafverfahren (Tannert in Tannert, FinStrG § 89 Allg Anm 1c; Stetsko in Leitner/Brandl/Kert, Handbuch Finanzstrafrecht<sup>4</sup> Rz 2942). Auf die Strafe des Verfalls darf also nur in den im besonderen Teil des FinStrG vorgesehenen Fällen erkannt werden (§ 17 Abs 1 FinStrG); dort ist sie bei bestimmten vorsätzlichen Verbrauchsteuer-, Zoll- und Monopolvergehen angeordnet (§ 17 Abs 1 FinStrG iVm § 33 Abs 6, § 35 Abs 4, § 37 Abs 2, § 38 Abs 1, § 38a Abs 2, § 39 Abs 3, § 43 Abs 3, § 44 Abs 3, § 46 Abs 2, § 52 Abs 2 FinStrG; vgl. Leistentritt in Tannert/Kotschnigg/Twardosz, FinStrG § 89, RZ 44).

Zur möglichen subjektiven Tatseite einer Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG ist festzuhalten, dass der Beschwerdeführer bei der niederschriftlichen Einvernahme am 17. März 2022 vor Organen des Zollamtes (im Anschluss an die Beschlagnahme) nach Ausführungen zu seiner Person und zu seiner beruflichen Ausbildung im Wesentlichen angab:

„[...] Frage:

Haben Sie sich vor dem Bezug des Tabakersatzes (Zellstofftabak) erkundigt, ob sie solche Produkte beziehen dürfen?

Antwort: Ja, und zwar lege ich dafür eine Bestätigung vom Montag 04.10.2019 von „\*\*\*A-GmbH\*\*\*, Deutschland" vor. Ich überlasse diese Bestätigung aus freien Stücken der Behörde.

Frage: Haben Sie den Bezug vorher beim Zollamt Österreich angemeldet und dafür Sicherheit geleistet?

Antwort: Nein. Ich war im guten Glauben, dass alles in Ordnung ist. [...]

Frage: Wird von den Versendern bei den Lieferungen ein vereinfachtes Begleitdokument eröffnet und die Exemplare 2 und 3 der Sendung beigelegt?

Antwort: Ich habe keine Ahnung, von was sie da reden. (Es wird von den Zollbeamten dem Verdächtigen das Verfahren erklärt).

Frage: Haben Sie gewusst, dass der Tabakersatz (Zellstofftabak) tabaksteuerpflichtig ist?

Antwort: Nein.

Frage: Können Sie eine Bewilligung von der österreichischen Monopolbehörde zum Verkauf von tabaksteuerpflichtigen Tabakersatz (Zellstofftabak) vorlegen?

Antwort: Ich habe mit dieser Behörde mal telefoniert. Ich weiß nicht mehr wann und mit wem. Es war vor mehr als 2 Jahren. Ich habe von der Monopolbehörde angefragt, ob der Verkauf von Zellstofftabakwaren in meinem Geschäft überhaupt erlaubt und möglich sei. Sollte ich noch genauere Informationen von dem Gespräch finden, werde ich das per Zeiten nachreichen.

Frage: Wurde von Ihnen die Tabaksteuer abgeführt?

Antwort: Nein“.

Laut ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes handelt vorsätzlich, wer ein Tatbild mit Wissen und Wollen verwirklicht. Vorsätzliches Handeln beruht demnach zwar auf einem nach außen nicht erkennbaren Willensvorgang, ist aber aus dem nach außen in Erscheinung tretenden Verhalten des Täters zu erschließen, wobei sich die diesbezüglichen Schlussfolgerungen als Ausfluss der freien Beweiswürdigung erweisen (vgl. VwGH 30.10.2003, 99/15/0098; VwGH 11.12.2019, Ra 2019/13/0091).

Die Frage der Tabaksteuerpflicht für tabak- und nikotinfreien Ersatztabak für Wasserpfeifen ist zweifellos ein Spezialwissen, dass man von einem Unternehmer, der in diesem Bereich tätig ist, erwarten könnte. Aus der Verantwortung und den Aussagen des Beschwerdeführers vom 17. März 2022 geht jedoch hervor, dass er die von einem Unternehmer, der tabaksteuerpflichtige Waren verkauft oder verkaufen will, objektiv gebotene und geforderte pflichtgemäße Sorgfaltspflicht, sich zu erkundigen oder sich ein entsprechendes Wissen anzueignen, ob es sich bei Could one als tabak- und nikotinfreien Ersatztabak für Wasserpfeifen um tabaksteuerpflichtige Waren handelt, verletzt hat.

Bei objektiver Betrachtung der Aussagen des Beschwerdeführers ist ein vorsätzliches Handeln als Voraussetzung einer Abgabenhinterziehung an Tabaksteuer gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG weder zum Zeitpunkt der Beschlagnahme noch zum Zeitpunkt der Entscheidung erkennbar noch nachweisbar, sodass eine vorsätzliche Hinterziehung von Tabaksteuer gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG als mit Verfall bedrohtem Finanzvergehen als Grundlage für eine Beschlagnahme gemäß § 89 Abs. 1 FinStrG nicht vorliegt. Ob allenfalls eine grob fahrlässige Abgabenverkürzung gemäß § 34 Abs. 1 FinStrG begangen wurde (für dessen Begehung ein Verfall nicht angedroht ist und daher eine Beschlagnahme nicht gerechtfertigt ist), bleibt dem weiteren finanzstrafbehördlichen Untersuchungsverfahren vorbehalten.

Auch wenn in der Begründung der Beschlagnahmeanordnung ein Monopoldelikt angedeutet wurde, ist nicht zu prüfen, ob die Beschlagnahme allenfalls wegen eines anderen Finanzvergehens erfolgen hätte können.

Der Beschwerde war daher mangels Verwirklichung einer vom Beschwerdeführer begangenen vorsätzlichen Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG stattzugeben.

Da die Aufrechterhaltung der Beschlagnahme auf Basis eines Verdachtes einer Hinterziehung von Tabaksteuer gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG nicht gerechtfertigt ist, sind die beschlagnahmten Gegenstände gemäß § 91 Abs. 2 FinStrG zurückzugeben.

Ein Eingehen auf die Frage, ob die Beschlagnahme zur Sicherung des Verfalls bzw. zur Beweissicherung geboten war, war damit obsolet.

### **Antrag auf aufschiebende Wirkung**

Da der Beschwerde stattgegeben wurde, bleibt für die Zuerkennung einer aufschiebenden Wirkung mangels Rechtsschutzinteresses kein Raum mehr, sodass der Antrag abzuweisen war.

### **Zur Unzulässigkeit der Revision**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Eine ungelöste Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, die in der höchstgerichtlichen Judikatur nicht einheitlich beantwortet wäre, liegt nicht vor.

Wien, am 31. Mai 2022