

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter \*\*\*R\*\*\* in der Beschwerdesache \*\*\*Bf\*\*\*, vertreten durch \*\*\*RA\*\*\*, über die Beschwerde vom 6. Juni 2024 gegen den Bescheid des Zollamtes Österreich vom 6. Mai 2024, Zl. \*\*\*1\*\*\*, betreffend Tabaksteuer und Säumniszuschlag zu Recht erkannt:

- I. Der angefochtene Bescheid wird insofern abgeändert, als die Festsetzung der Tabaksteuer auf € 1.950,00 abgeändert wird und die Festsetzung eines Säumniszuschlags entfällt. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.
- II. Im Übrigen wird die Beschwerde gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- III. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensgang

Mit dem an Herrn \*\*\*RA1\*\*\*, Rechtsanwalt in \*\*\*Adr1\*\*\*, als Masseverwalter im Insolvenzverfahren der \*\*\*Bf\*\*\*, vertreten durch \*\*\*RA\*\*\*, gerichteten Bescheid vom 6. Mai 2024, Zl. \*\*\*1\*\*\*, setzte das Zollamt Österreich im Grunde des § 27 Abs. 1 Z 1 Tabaksteuergesetz Tabaksteuer in der Höhe von € 7.150,81 fest.

Gleichzeitig kam es mit diesem Sammelbescheid zur Vorschreibung eines Säumniszuschlages gem. § 217 Abs. 1 und 2 BAO in der Höhe von € 143,02.

Die Bf. habe Tabakwaren aus dem freien Verkehr Deutschlands zu gewerblichen Zwecken bezogen. Das in loser Form, verpackt in Großgebände, von der Bf. in Empfang genommene Erzeugnis mit der Bezeichnung \*\*\*Knaster3\*\*\* sei in weiterer Folge für den Verkauf an Verbraucher in Kleingebinde mit einem Inhalt von 35 g je Packung abgefüllt worden. Aus dem

betreffenden verbrauchsteuerrechtlichen Begleitdokument ergebe sich eine Menge von insgesamt 30 kg.

Gestützt auf den ETOS-Untersuchungsbefund \*\*\*9\*\*\* der Technischen Untersuchungsanstalt sei davon auszugehen, dass es sich Rauchtabak/Feinschnitt, keinen Tabak enthaltend, handle, der unter die Warennummer 2403 1910 00 V233 falle und somit tabaksteuerpflichtig sei. Die Bf. habe das in § 27 TabStG normierte Verfahren betreffend den Bezug aus dem freien Verkehr eines Mitgliedstaates zu gewerblichen Zwecken (Übermittlung einer vorherigen Anzeige, Sicherheitsleistung hinsichtlich der anfallenden Tabaksteuer und Abgabe einer Steueranmeldung) nicht eingehalten.

Da für das bezogene Produkt kein Kleinverkaufspreis veröffentlicht worden sei, sei nach § 5 Abs. 2 TabStG der Preis, zu dem die genannten Tabakwaren von befugten Tabakwarenhändlern im gewöhnlichen Geschäftsverkehr an Verbraucher abgegeben werden, als Grundlage für die Berechnung der Tabaksteuer heranzuziehen.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Beschwerde vom 6. Juni 2024 des einschreitenden Masseverwalters.

Das Zollamt Österreich wies diese Beschwerde mit der an die nunmehrige Beschwerdeführerin (Bf.), die \*\*\*Bf.\*\*\* gerichteten Beschwerdeverentscheidung vom 30. September 2024, Zl. \*\*\*2\*\*\*, als unbegründet ab.

Die Bf. stellte daraufhin mit Schriftsatz vom 31. Oktober 2024 den Vorlageantrag.

Am 16. Mai 2025 fand in Wien die mündliche Verhandlung statt.

## **II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

### **1. Sachverhalt**

Laut Firmenbuchauszug wurde mit Beschluss des Landesgerichts Wiener Neustadt vom \*\*\*3\*\*\*, \*\*\*4\*\*\* über das Vermögen der \*\*\*Bf.\*\*\* das Sanierungsverfahren ohne Eigenverwaltung eröffnet.

Das Landesgericht Wiener Neustadt bestätigte mit Beschluss vom \*\*\*5\*\*\*, \*\*\*4\*\*\*, rechtskräftig den Sanierungsplan und hob das Sanierungsverfahren auf.

Mit Faktura Nr. \*\*\*6\*\*\* vom 02.02.2022 stellte das Deutschland ansässige Unternehmen \*\*\*7\*\*\* der Bf. verschiedene Waren im Gesamtwert von € 534,40 (inkl. Versandkosten) in Rechnung. Laut Rechnungstext handelte es sich dabei um 7,50 kg „\*\*\*Knaster1\*\*\*“ bzw. um 7,50 kg „\*\*\*Knaster2\*\*\*“.

Im bezughabenden verbrauchsteuerrechtlichen Begleitdokument vom 16.03.2022 wird diese von der Bf. bezogene Ware als „Kräutermischung Grobschnitt, lose, TR 06,09 – 15 kg“ bezeichnet.

Das Zollamt ging davon aus, dass es sich bei um tabaksteuerpflichtige Erzeugnisse handelt und erließ den angefochtenen Abgabenbescheid.

Die Bf. packte die eben angesprochene von ihr in Empfang genommene Ware so wie sie war, also ohne jeden weiteren Be- oder Verarbeitungsschritt, um und füllte sie in Behältnissen zu je 35 g ab. Diese Päckchen versah die Bf. mit einem Aufkleber mit der Bezeichnung „\*\*\*8\*\*\* Räuchermischung zur Luftverbesserung“.

Am 04.12.2023 zog das Zollamt von dieser umgepackten Ware ein Muster zum Zwecke der Untersuchung durch die Technische Untersuchungsanstalt des Zollamtes Österreich (TUA).

Im betreffenden ETOS-Untersuchungsbefund \*\*\*9\*\*\* vom 26.01.2024 stellt die TUA fest:

**Verfahrensart:** Betriebsprüfung

**Handelsbezeichnung:** \*\*\*8\*\*\* "Räuchermischung"

**Einreihung für:** Einreihung für Einfuhr

**Tarifierungsvorschlag der TUA:** 2403 1910 00

**Untersuchungsbefund:** Warenbezeichnung (lt. Antrag): "\*\*\*8\*\*\* Räuchermischung"

*Verpackung: Originalpackung, etikettierter, wiederverschließbarer Verbundfolienbeutel*

*Rohgewicht: 41,3 g; Eigengewicht: 34,6 g;*

*Beschaffenheit der Ware: getrockneter, grünlich-gelber Pflanzenfeinschnitt*

*Untersuchungsergebnis: Pflanzenfeinschnitt, keinen Tabak enthaltend, kein THC enthaltend*

*Der Rauchtest war positiv, der Pflanzenfeinschnitt ist ohne weitere industrielle Bearbeitung zum Rauchen geeignet.*

*andere verarbeitete Tabakersatzstoffe*

*in unmittelbaren Umschließungen mit einem Gewicht des Inhalts von weniger als 500 g*

**Tarifierungsvorschlag:** 2403 1910 00

*Es gilt V 233, Feinschnitt (mehr als 25 Gewichtsprozent der Tabakteile weisen eine Schnittbreite von weniger als 1,5 mm auf); anderer Rauchtabak, für die Herstellung selbstgedrehter Zigaretten aufgemacht*

Im Rahmen der mündlichen Verhandlung räumte die Bf. ein, dass die eben beschriebene von der TUA untersuchte Ware identisch ist mit der von ihr bezogenen Ware mit der Bezeichnung „Kräutermischung Grobschnitt, lose“ und legte dem Bundesfinanzgericht u.a. eine original verschlossene Packung des Erzeugnisses „\*\*\*8\*\*\* Räuchermischung zur Raumluftverbesserung“ vor.

Laut Mitteilung der Monopolverwaltung GmbH vom 18.06.2025 kam es zumindest in den letzten zehn Jahren zu keiner Preiskundmachung für Kräuterzigaretten. Auch für losen Rauchtabak findet sich kein veröffentlichter KVP.

## **2. Beweiswürdigung**

Der dieser Entscheidung zugrunde gelegte Sachverhalt wird in freier Überzeugung als erwiesen angenommen und ergibt sich vor allem aus dem Inhalt der dem Bundesfinanzgericht vom Zollamt vorgelegten Verwaltungsakten unter Bedachtnahme auf die Ermittlungsergebnisse des Zollamtes, die Erhebungen beim Versender und die Angaben der Bf. Dabei wurden auch die im Rahmen der mündlichen Verhandlung gewonnenen Erkenntnisse berücksichtigt.

## **3. Rechtliche Beurteilung**

### **3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung/Abänderung/Stattdage)**

#### **Rechtslage**

§ 3 Tabaksteuergesetz bestimmt:

*(1) Falls sie sich als solche zum Rauchen eignen und aufgrund ihrer Eigenschaften und der normalen Verbrauchererwartungen ausschließlich dafür bestimmt sind, gelten als Zigarren oder Zigarillos:*

- 1. Tabakrollen, die ein äußeres Deckblatt aus natürlichem Tabak haben;*
- 2. Tabakrollen, die mit gerissenem Mischtabak gefüllt sind und ein äußeres Deckblatt von normaler Zigarrenfarbe aus rekonstituiertem Tabak aufweisen, das das Erzeugnis vollständig umhüllt – gegebenenfalls auch den Filter, nicht aber das Mundstück bei Zigarren mit Mundstück –, wenn ihr Stückgewicht ohne Filter und ohne Mundstück mindestens 2,3 g und höchstens 10 g und ihr Umfang auf mindestens einem Drittel ihrer Länge 34 mm oder mehr beträgt.*

*(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 Zigarettenpapierhülle 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.*

*(4) Rauchtabak ist Feinschnitt, wenn mehr als 25 Gewichtsprozent der Tabakteile eine Schnittbreite von weniger als 1,5 mm aufweisen. Anderer Rauchtabak gilt als Feinschnitt, wenn er für die Herstellung selbstgedrehter Zigaretten bestimmt oder aufgemacht ist.*

*(5) Als Zigarren oder Zigarillos gelten auch Erzeugnisse, die teilweise aus anderen Stoffen als Tabak bestehen, aber die sonstigen Voraussetzungen des Abs. 1 erfüllen.*

*(6) 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.*

*(7) 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.*

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

*§ 5 Abs. 1 und 2 Tabaksteuergesetz bestimmt:*

*(1) Kleinverkaufspreis ist der Preis, zu dem Tabakwaren von befugten Tabakwarenhändlern im gewöhnlichen Geschäftsverkehr an Verbraucher abzugeben sind; Preise, zu denen Tabakwaren nur an einen bestimmten Verbraucherkreis abgegeben werden, sind nicht zu berücksichtigen. Abgaben, denen die Tabakwaren unterliegen, gehören zum Kleinverkaufspreis.*

*(2) Für Tabakwaren, für die ein Verkaufspreis im Sinne des Abs. 1 nicht besteht, gilt als Kleinverkaufspreis der Preis, der für diese Tabakwaren von befugten Tabakwarenhändlern im gewöhnlichen Geschäftsverkehr bei Abgabe an den Verbraucher erzielbar wäre. Sind solche Tabakwaren üblicherweise nicht zur Abgabe an Verbraucher bestimmt, so gilt als Kleinverkaufspreis ihr gemeiner Wert (§ 10 Abs. 2 des Bewertungsgesetzes 1955, BGBl. Nr. 148) im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld.*

§ 27 Tabaksteuergesetz bestimmt:

*(1) Werden Tabakwaren aus dem freien Verkehr eines Mitgliedstaates zu gewerblichen Zwecken bezogen, entsteht die Steuerschuld dadurch, daß der Bezieher*

- 1. die Tabakwaren im Steuergebiet in Empfang nimmt oder*
- 2. die außerhalb des Steuergebietes in Empfang genommenen Tabakwaren in das Steuergebiet verbringt oder verbringen läßt.*

*Steuerschuldner ist der Bezieher und jede Person, in deren Gewahrsame sich die Tabakwaren befinden. Der Bezug durch eine Einrichtung des öffentlichen Rechts steht dem Bezug zu gewerblichen Zwecken gleich.*

*(2) Werden Tabakwaren aus dem freien Verkehr eines Mitgliedstaates in anderen als den in Abs. 1 genannten Fällen in das Steuergebiet verbracht, entsteht die Steuerschuld dadurch, dass sie erstmals im Steuergebiet zu gewerblichen Zwecken in Gewahrsame gehalten oder verwendet werden. Steuerschuldner ist, wer sie in Gewahrsame hält oder verwendet. Die Steuerschuld entsteht nicht, wenn die im Steuergebiet in Gewahrsame gehaltenen Tabakwaren*

- 1. für einen anderen Mitgliedstaat bestimmt sind und unter zulässiger Verwendung eines Begleitdokuments nach § 28 durch das Steuergebiet befördert werden oder*
- 2. sich an Bord eines zwischen dem Steuergebiet und einem anderen Mitgliedstaat verkehrenden Wasser- oder Luftfahrzeugs befinden, aber nicht im Steuergebiet zum Verkauf stehen.*

*(2a) § 9 Abs. 4 gilt sinngemäß.*

*(3) Wer Tabakwaren nach Abs. 1 oder nach Abs. 2 erster Satz beziehen, in Gewahrsame halten oder verwenden will, hat dies dem Zollamt Österreich vorher anzuzeigen und für die Steuer Sicherheit zu leisten.*

*(4) In der Anzeige sind die Gattungen, die voraussichtlich benötigten Mengen der Tabakwaren und der Zweck anzugeben, für den sie bezogen, in Gewahrsame gehalten oder verwendet werden sollen; dabei ist auch anzugeben, ob gleichartige Tabakwaren des freien Verkehrs gehandelt, gelagert oder verwendet werden.*

*(5) Der Steuerschuldner hat für die Tabakwaren, für die die Steuerschuld entstanden ist, unverzüglich eine Steueranmeldung abzugeben, die Steuer zu berechnen und diese spätestens am 25. des auf das Entstehen der Steuerschuld folgenden Kalendermonats zu entrichten. Wird das Verfahren nach Abs. 3 nicht eingehalten, ist die Steuer unverzüglich zu entrichten. Für die Anmeldung und Entrichtung gelten § 12 Abs. 7 und 8 sinngemäß.*

*(6) Für Personen oder Personenvereinigungen, die Tabakwaren an Letztverbraucher abgeben, ist es unzulässig, Tabakwaren aus dem freien Verkehr eines Mitgliedstaates zu gewerblichen Zwecken zu beziehen oder gemäß Abs. 2 in Gewahrsame zu halten oder zu verwenden.*

§ 43 Tabaksteuergesetz bestimmt u.a.:

...

*(2) Soweit in den Abs. 3 bis 7 nicht anderes bestimmt ist,*

*1. treten die Bestimmungen dieses Bundesgesetzes in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 227/2021 mit 1. Jänner 2022 in Kraft und sind mit 13. Februar 2023 anzuwenden;*

...

*(7) §§ 1 bis 45 in der vor dem Bundesgesetz BGBl. I Nr. 227/2021 geltenden Fassung bleiben vorbehaltlich anderweitiger Regelungen in Abs. 6 weiterhin auf Tabakwaren anwendbar, für die die Steuerschuld vor dem 13. Februar 2023 entstanden ist.*

### **Erwägungen:**

Die Bf. stützt ihr Beschwerdevorbringen vor allem auf folgende Einwände:

- Weder die Räuchermischung noch der Knaster seien in Deutschland tabaksteuerpflichtig. Auch in Österreich bestehe keine Tabaksteuerpflicht.
- Die Rechnung Nr. \*\*\*6\*\*\* betreffe eine Menge von 15 kg und nicht wie vom Zollamt angenommen eine Menge von 30 kg der gegenständlichen Waren.
- Bei der Ermittlung des Kleinverkaufspreises sei von den Verkaufspreisen ähnlicher Waren laut Internet auszugehen.
- Es handle sich aufgrund des Verwendungszwecks (Tabaksurrogate, die durch Erhitzen inhalierbaren Dampf freisetzen und zum Verräuchern und Verdampfen bestimmt sind) um keine tabaksteuerpflichtigen Waren.
- Es handle sich nicht um Feinschnitt, die Tabaksteuer könne daher nicht 56 % sondern bloß 34 % des Kleinverkaufspreises ausmachen.
- Die Voraussetzungen für die Festsetzung eines Säumniszuschlages lägen nicht vor.

Dazu wird ausgeführt:

**Zur Menge:**

Der angefochtene Abgabenbescheid betrifft laut Bescheidspruch den Bezug von Tabakwaren im Februar 2022 laut Faktura Nr. \*\*\*6\*\*\* vom 02.02.2022. Demnach lieferte der in Deutschland ansässige Verkäufer an die Bf. eine Menge von 7,50 kg einer Ware mit der Bezeichnung „\*\*\*Knaster1\*\*\*“ und 7,50 kg einer Ware mit der Bezeichnung „\*\*\*Knaster2\*\*\*“. Die insgesamt verkaufte Menge beläuft sich somit auf 15,00 kg.

Das Zollamt geht aufgrund der Angaben im zugehörigen verbrauchsteuerrechtlichen Begleitdokument vom 16.03.2022 hingegen von einem Bezug an Tabakwaren im Ausmaß von 30,00 kg aus. Dieses Begleitdokument bezieht sich laut Eintragungen in den Feldern 5 und 6 auf die o.a. Faktura Nr. \*\*\*6\*\*\* vom 02.02.2022.

Laut Feld 14a handelt es sich um eine Kräutermischung – Grobschnitt, lose, TR 06, 09 mit 15 kg.

Die Menge wird im Feld 17a mit 2 angegeben. Daraus errechnet sich ein Eigengewicht von 30,00 kg laut Feld 19a. Im Rahmen einer telefonischen Rücksprache am 13.05.2025 erklärte der Unterzeichner dieses Begleitdokuments, Herr \*\*\*NN\*\*\*, dem Bundesfinanzgericht, dass es sich bei der Eintragung des Eigengewichts von 30,00 kg um einen Irrtum seinerseits handle. Er habe irrtümlich die 15,00 kg laut Feld 14a mit dem Faktor 2 multipliziert und sei dadurch auf die falsche Gesamtmenge gekommen. Tatsächlich verkauft und geliefert worden sei bloß eine Menge von 15,00 kg. Diese Menge hätte richtigerweise auch im Feld 19a eingetragen werden müssen. Er habe der Bf. eine entsprechende E-Mail gesandt, um den Irrtum aufzuklären.

Angesichts dieser Umstände erachtet es das Bundesfinanzgericht im Rahmen der freien Beweiswürdigung als erwiesen, dass die Bf. damals bloß 15,00 kg der in Rechnung gestellten Ware bezogen hat. Mittlerweile geht auch das Zollamt davon aus, dass diese Mengenangabe zutreffend ist (siehe Niederschrift vom 26.05.2025 über den Verlauf der mündlichen Verhandlung, Antwort zu Frage 1 auf Seite 3). Der Abgabenbescheid war daher aufgrund dieser Feststellungen zu Gunsten der Bf. entsprechend zu berichtigen (siehe untenstehende Neuberechnung).

**Zum Kleinverkaufspreis (KVP):**

Gem. § 4 Abs. 1 Z 3 lit. c TabStG beträgt die Tabaksteuer für Feinschnitt 56 % des KVP. Gem. § 4 Abs. 1 Z 4 TabStG beträgt die Tabaksteuer für anderen Rauchtabak 34 % des KVP.

Außer Streit steht, dass für die in Rede stehenden Erzeugnisse kein KVP iSd § 5 Abs. 5 TabStG veröffentlicht wurde und somit auch kein Kleinverkaufspreis iSd. § 5 Abs. 1 TabStG besteht.

Auch ein fiktiver KVP gem. § 5 Abs. 2 erster Satz TabStG liegt nicht vor. Denn zum Rauchen geeigneter Pflanzenfeinschnitt der verfahrensgegenständlichen Art wird in ganz Österreich von

keinem befugten Tabakwarenhändler im gewöhnlichen Geschäftsverkehr an Verbraucher abgegeben.

Somit ist zum Zwecke der Ermittlung der Bemessungsgrundlagen auf den in § 5 Abs. 2 letzter Satz TabStG normierten Auffangtatbestand zurückzugreifen. Demnach gilt für Tabakwaren, die üblicherweise nicht zur Abgabe an Verbraucher bestimmt sind, als Kleinverkaufspreis ihr gemeiner Wert im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld.

Festzuhalten ist, dass die Tabaksteuer gem. § 27 Abs. 5 TabStG bereits zum Zeitpunkt des Bezugs entstanden und auch fällig wurde. Daraus folgt, dass bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlagen auf die Beschaffenheit des Wirtschaftsguts zum Zeitpunkt der Empfangnahme der Tabakwaren Bedacht zu nehmen ist. Es handelte sich dabei wie oben dargelegt um zwei Packstücke mit je 7,50 kg Feinschnitt, lose, der in dieser Aufmachung und Menge üblicherweise nicht zur Abgabe an Verbraucher bestimmt ist. Dass die Bf. die bezogenen Waren später umgepackt und anschließend in etikettierten Kleingebinden zu je 35g an ihre Kunden veräußerte spielt im Zusammenhang mit der Abgabenbemessung keine Rolle, zumal nach § 5 Abs. 2 TabStG auf den Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld abzustellen ist.

Nach dem Gesagten steht fest, dass im Streitfall der gemeine Wert iSd § 10 Abs. 2 BewG als Kleinverkaufspreis gilt. Das ist jener Preis, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Bei der Ermittlung dieses objektiven Wertes kann durchaus auch auf Kauf- bzw. Veräußerungspreise zurückgegriffen werden, die für das zu bewertende Wirtschaftsgut tatsächlich gezahlt bzw. erzielt wurden (Kreutziger BewG § 9 Rn 11).

Bei eingeführten Waren besteht der gemeine Wert nicht nur aus dem reinen Sachwert (Importpreis), sondern ist um die Eingangsabgaben, allfälligen sonstigen Abgaben, Transportkosten und die Handelsspanne zu erhöhen (VwGH 29.12.2001, 2001/16/0296). In analoger Anwendung dieser höchstgerichtlichen Rechtsprechung, ist auch im Streitfall – wenngleich es sich hier nicht um eine Einfuhr im zollrechtlichen Sinn handelt – der Kaufpreis der verfahrensgegenständlichen Waren entsprechend zu erhöhen.

Im Beschwerdefall hat die Bf. laut vorliegender Faktura vom 02.02.2022 die Tabakwaren zu einem Preis von insgesamt € 534,40 (excl. USt und Tabaksteuer) erworben. Gegen die Richtigkeit dieses Kaufpreises bestehen nach der Aktenlage keine Bedenken.

Daraus ergibt sich nachstehende Berechnung des gemeinen Wertes:

|                               |          |
|-------------------------------|----------|
| Kaufpreis                     | € 534,40 |
| Tabaksteuer (56 % von 534,40) | € 299,26 |
| Zwischensumme                 | € 833,66 |

|                                                                                      |            |
|--------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| Handelsspanne (0,02249 € je Gramm gem.<br>§ 38 Abs. 7 Z 2 lit. c Tabakmonopolgesetz) | € 337,35   |
| Zwischensumme                                                                        | € 1.171,01 |
| USt (20 % von 1.171,01)                                                              | € 234,20   |
| gemeiner Wert für 15 kg                                                              | € 1.405,21 |

Dieser Wert ist allerdings nicht zum Ansatz zu bringen, weil sich daraus eine Tabaksteuer (56 % von € 1.405,21 = € 786,92) errechnet, die geringer ist als die sich bei der Anwendung des Mindeststeuersatz von € 130,00 je Kilogramm laut § 4 Abs. 1 Z 3 lit. c TabStG ergebende Abgabenhöhe von € 1.950,00 (siehe untenstehende Abgabeberechnung).

Die gesetzlichen Voraussetzungen für die vom Zollamt im angefochtenen Bescheid vorgenommene Heranziehung eines KVP von € 14,90 je 35g zur Ermittlung der Bemessungsgrundlagen liegen nach der Überzeugung des Bundesfinanzgerichts nicht vor.

Denn das Zollamt ließ dabei unberücksichtigt, dass die Bf. keine Tabakwaren in einer für den Kleinverkauf bestimmten Aufmachung, sondern losen Feinschnitt bezogen hat. Erkenntnisse dahingehend, welcher Preis von befugten Tabakwarenhändlern im gewöhnlichen Geschäftsverkehr bei Abgabe von losem Feinschnitt der verfahrensgegenständlichen Art in 7,50 kg Gebinden an Verbraucher erzielbar wäre, liegen nicht vor. Dies schon deshalb nicht, weil es für derartige Erzeugnisse in Österreich keinen Markt gibt.

Die Bf. wies im Rahmen der mündlichen Verhandlung darauf hin, dass in österreichischen Drogeriemärkten diverse Kräutermischungen zum Verkauf angeboten werden, die allesamt zum Rauchen geeignet sind, aber dennoch nicht der Tabaksteuer unterliegen. Dazu legte sie eine Packung mit der Bezeichnung „\*\*\*10\*\*\*“, eine Packung „\*\*\*11\*\*\*“ und eine Packung „\*\*\*12\*\*\*“ samt der bezug habenden Faktura vor. Außerdem legte die Bf. eine Packung „\*\*\*13\*\*\*“ (Pfeifentabak), von ihr erworben in einem Tabakfachgeschäft in Wien zum Preis von € 6,00, samt Rechnungsabschnitt vor.

Dem ist zu entgegnen, dass es sich bei all diesen Produkten nicht um „Knaster“, sondern um völlig andere Waren handelt. Die Verkaufspreise dieser Erzeugnisse können daher bei der Ermittlung des fiktiven KVP iSd § 5 Abs. 2 TabStG keine Berücksichtigung finden. Denn nach dem unmissverständlichen Gesetzeswortlaut kann für diese Zwecke ausschließlich der Preis gleicher oder gleichartiger Tabakwaren (arg: „diese Tabakwaren“) herangezogen werden.

Die von der Bf. ins Spiel gebrachten Verkaufspreise (z.B. Angebote im Internet, eigene Verkaufspreise) erfüllen die eben genannten Voraussetzungen nicht. Denn diese Erzeugnisse werden nicht von befugten Tabakwarenhändlern im gewöhnlichen Geschäftsverkehr an Verbraucher abgegeben. Es ist auch nicht bekannt, ob in diesen Preisen handelsübliche Aufschläge (Handelsspanne), USt und Tabaksteuer enthalten sind und es handelt sich nicht um veröffentlichte KVP iSd § 5 Abs. 5 TabStG.

Diese Preise konnten daher bei der Abgabeberechnung nicht zum Ansatz gebracht werden.

### **Zur Frage der Tabaksteuerpflicht:**

Die Bf. trägt vor, bei der von ihr vertriebenen „\*\*\*8\*\*\* Räuchermischung zur Raumluftverbesserung“ handle es sich um Tabaksurrogate, die durch Erhitzen inhalierbaren Dampf freisetzen sohin zum Verräuchern und Verdampfen bestimmt seien.

Dem ist zu entgegnen, dass es sich bei den beiden verfahrensgegenständlichen von der Bf. aus Deutschland bezogenen Erzeugnissen mit der Bezeichnung „\*\*\*Knaster1\*\*\*“ und „\*\*\*Knaster2\*\*\*“ um „Knaster“, also durch Abbrand konsumierbare und zum Rauchen geeignete Kräutermischungen ohne nikotinhaltigen Tabak handelt.

Unter der Bezeichnung „Knaster“ werden zum Rauchen geeignete Kräutermischungen ohne nikotinhaltigen Tabak angeboten. Dass die von der Bf. bezogenen Waren zum Rauchen geeignet sind, hat die Bf. im Rahmen der mündlichen Verhandlung ausdrücklich bestätigt. Auch die TUA ist bei ihrer Untersuchung zu diesem Ergebnis gelangt („Rauchtest positiv“).

Die Richtigkeit der Behauptung der Bf., im Erzeugnis mit der Bezeichnung „\*\*\*Knaster3\*\*\*“ laut Beilage C der Beschwerde sei im Gegensatz zu den von ihr bezogenen Waren ein Feuchthaltemittel (Glycerin) enthalten, lässt sich nicht durch entsprechende Warenuntersuchungen überprüfen, da keine Proben von den laut Rechnung Nr. \*\*\*6\*\*\* fakturierten Wirtschaftsgütern mehr vorhanden sind.

Eine solche Überprüfung erscheint aber ohnedies nicht erforderlich, weil eine allfällige entsprechende Beimischung sowohl für die Einreihung unter die Position 2403 1910 00 der Kombinierten Nomenklatur als auch für die vorzunehmende Prüfung, ob es sich um Rauchtabak handelt, ohne jegliche entscheidungsmaßgebliche Relevanz bleibt.

Wesentlich ist vielmehr, dass laut Angaben der Bf. im Rahmen der mündlichen Verhandlung die verfahrensgegenständlichen Waren mit den im Internet unter der Bezeichnung „\*\*\*Knaster3\*\*\*“ angebotenen Waren grundsätzlich identisch sind und insbesondere die Inhaltsstoffe (Kräuter) völlig gleich sind. Bei all diesen Erzeugnissen handelt es sich zweifellos um Knaster.

Das Zollamt ist daher im Recht, wenn es von geschnittenem Rauchtabak, der sich ohne weitere industrielle Bearbeitung zum Rauchen eignet iSd § 3 Abs. 6 iVm § 3 Abs. 3 Z 1 TabStG ausgeht, zumal darunter auch Erzeugnisse fallen, die ganz oder teilweise aus anderen Stoffen als Tabak bestehen und die sonstigen Voraussetzungen des Abs. 2 oder 3 erfüllen.

Es kann daher kein ernsthafter Zweifel an der Tabaksteuerpflicht der in Rede stehenden Rauchwaren in Österreich bestehen.

Dieses Ergebnis steht auch mit den dem TabStG innewohnenden und auf die Richtlinie 2011/64/EU basierenden Zielsetzungen im Einklang. Demnach sind, um zum einen das reibungslose Funktionieren des Binnenmarkts und neutrale Wettbewerbsbedingungen im Tabaksektor und zum anderen ein hohes Schutzniveau der Gesundheit des Menschen zu gewährleisten, alle Tabakerzeugnisse, die sich zum Rauchen eignen, Zigaretten und Rauchtabak gleichzustellen. Solche Erzeugnisse stehen nämlich im Wettbewerb mit Zigaretten und Rauchtabak und sollten von der Politik zum Schutz der Gesundheit im Bereich der Bekämpfung des Tabakkonsums erfasst werden (vgl. EuGH 16.9.2020, C-674/19, Rn. 32).

Dass diese Erzeugnisse auch in Deutschland tabaksteuerpflichtig sind, ergibt sich aus der „Spontaninformation“ der deutschen Zollverwaltung vom 06.02.2023, in der es heißt: „Die in der Anlage bezeichnete Lieferung von Tabakwaren wurden vom Versender entgegen Art. 21 RL 2008/118 ohne elektronisches Verwaltungsdokument versendet. Ich bitte um Erhebung der Tabaksteuer in eigener Zuständigkeit.“ Diesem Vordruck liegt als Anlage die o.a. Faktura Nr. \*\*\*6\*\*\* vom 02.02.2022 bei. Den Behauptungen der Bf. bezüglich der angeblich in Deutschland bestehenden Steuerfreiheit kann daher nicht gefolgt werden.

Der Einwand der Bf., sie habe nicht Knaster sondern eine Räuchermischung in Deutschland bestellt, ändert an der Tabaksteuerschuldentstehung nichts. Denn es kommt ausschließlich auf die objektive Beschaffenheit der tatsächlich bezogenen Erzeugnisse und nicht auf die zufällige Bezeichnung in den betreffenden Handelsdokumenten an. Dass es sich bei den von der Bf. in Empfang genommenen Wirtschaftsgütern um Knaster handelte, steht aber – wie oben ausführlich dargelegt – ohne jeden Zweifel fest.

### **Zum Feinschnitt:**

Das von der Bf. vertriebene Produkt mit der Bezeichnung „\*\*\*8\*\*\* Räuchermischung zur Raumluftverbesserung“ ist – wie oben ausgeführt – mit dem von ihr bezogenen verfahrensgegenständlichen Knaster völlig identisch. Die aus Deutschland stammenden Waren wurden ohne jeden weiteren Be- oder Verarbeitungsschritt in Österreich von der Bf. schlicht umgepackt und in Behältnisse zu je 35g abgepackt.

Das Zollamt übermittelte eine dieser Kleinpakungen an die TUA und veranlasste eine Untersuchung der Warenbeschaffenheit. Dabei kam u.a. hervor, dass es sich um Feinschnitt handelt (siehe o.a. ETOS-Untersuchungsbefund \*\*\*9\*\*\* vom 26.01.2024). Dass sich die TUA bei dieser Untersuchung geirrt habe, behauptet die Bf. nicht. Auch der Feststellung, wonach mehr als 25 Gewichtsprozent der Tabakteile eine Schnittbreite von weniger als 1,5 mm aufweisen (und die Ware damit die in § 3 Abs. 4 TabStG normierten Tatbestandsvoraussetzungen erfüllt), tritt die Bf. nicht substantiiert entgegen.

Mit dem Umstand, dass das Zollamt in der Niederschrift vom 13.03.2024 noch davon ausging, dass es sich nicht um Feinschnitt handle, kann die Bf. nichts für ihren Standpunkt gewinnen.

Denn zum einen betrifft diese Niederschrift nicht den hier in Rede stehenden Bezug von Tabakwaren im Februar 2022 und zum anderen bestätigte die Bf. ausdrücklich, dass die verfahrensgegenständlichen Erzeugnisse den im o.a. Untersuchungsbefund der TUA vom 26.01.2024 entsprechen. Damit steht fest, dass es sich bei dem von der Bf. bezogenen Knaster um Feinschnitt handelt.

Dass der in Deutschland ansässige Versender im Begleitdokument die Ware nicht als Feinschnitt bezeichnete, ändert an diesem Ergebnis nichts, zumal sich die im Handel üblichen Kriterien für die Einordnung als Feinschnitt zum Teil deutlich von der Definition in § 3 Abs. 4 TabStG unterscheiden. So wird etwa auf der Homepage des Verbands der Cigarren- und Pfeifenfachhändler Österreichs als Feinschnitt nur Tabak mit einer Schnittbreite von 0,3 bis 0,65 mm bezeichnet (<https://www.vcpoe.at/schnittarten/> Abfrage am 22.05.2025). Im Streitfall entscheidend ist aber die davon deutlich abweichende Definition laut § 3 Abs. 4 TabStG, wonach es auf eine Schnittbreite von weniger als 1,5 mm ankommt.

Mit ihrer Argumentation, es könne sich schon deshalb nicht um Feinschnitt handeln, weil die verfahrensgegenständlichen Waren nicht aus Tabak bestehen, übersieht die Bf., dass gem. § 3 Abs. 6 TabStG als Rauchtobak auch Erzeugnisse gelten, die ganz oder teilweise aus anderen Stoffen als Tabak bestehen.

Die Bf. bestätigte im Rahmen der mündlichen Verhandlung, dass die von ihr bezogenen streitgegenständlichen Wirtschaftsgüter insbesondere hinsichtlich der Inhaltsstoffe (Kräuter) mit den in ihrer Beschwerde in Beilage C genannten Ware „\*\*\*Knaster3\*\*\* 35 g“ völlig identisch sind. Die Tatsache, dass es sich beim zuletzt genannten Erzeugnis laut Beschreibung um Feinschnitt handelt, spricht aufgrund der vorgetragenen Warenidentität eindeutig dafür, dass die hier zu betrachtenden Tabakwaren ebenfalls nach der gleichen Schnittart hergestellt wurden.

Nach dem Gesagten erachtet es das Bundesfinanzgericht im Rahmen der freien Beweiswürdigung als erwiesen, dass die in Rede stehenden von der Bf. bezogenen Erzeugnisse alle Kriterien erfüllen, um als Feinschnitt iSd § 3 Abs. 4 TabStG zu gelten.

#### **Zur Höhe des Steuersatzes:**

Da es sich bei den unstrittig im Februar 2022 bezogenen verfahrensgegenständlichen Wirtschaftsgütern – wie oben ausgeführt – um Feinschnitt handelt, kommt gem. § 4 Abs. 1 Z 3 lit. c TabStG ein Steuersatz von 56 % des KVP, mindestens aber 130 Euro je Kilogramm zur Anwendung.

#### **Zur Unverhältnismäßigkeit:**

Zu den offensichtlich auf eine Nachsichtsentscheidung gem. § 236 BAO abzielenden Argumenten der Bf. betreffend die behauptete Unverhältnismäßigkeit ist darauf hinzuweisen,

dass sich dieses Vorbringen einer Würdigung im Rahmen der vorliegenden Entscheidung mangels Sachidentität entzieht. Denn Sache des gegenständlichen Verfahrens ist ausschließlich der angefochtene Abgabenbescheid. Über einen Antrag auf Nachsicht gem. § 236 BAO hat das Zollamt bislang nicht abgesprochen.

#### **Zum Säumniszuschlag:**

Säumniszuschläge, die den Betrag von € 50,00 nicht erreichen, sind gem. § 217 Abs. 5 BAO nicht festzusetzen. Da im Streitfall die Abgabenschuld € 1.950,00 beträgt und der 2 % ige Säumniszuschlag somit nur € 39,00 ausmacht, war von einer diesbezüglichen Festsetzung Abstand zu nehmen.

#### **Abgabenrechtliche Würdigung:**

Das Bundesfinanzgericht erachtet es somit aufgrund der vorliegenden Ermittlungserkenntnisse als erwiesen, dass die Bf. im Februar 2022 eine Menge von 15 kg Knaster bezog. Es handelte sich dabei um tabaksteuerpflichtigen Feinschnitt.

Steuerschuldnerin ist gem. § 27 Abs. 1 TabStG die Bf. als Bezieherin, die die Tabakwaren in Österreich in Empfang nahm.

Entgegen den Bestimmungen des § 27 Abs. 5 TabStG gab die Bf. für die Tabakwaren, für die die Steuerschuld entstanden ist, weder unverzüglich eine Steueranmeldung ab noch entrichtete sie die Abgabenschuld bis zum 25. des auf das Entstehen der Steuerschuld folgenden Kalendermonats.

Die Abgaben waren daher gem. § 201 Abs. 1 und Abs. 2 Z 3 BAO festzusetzen.

#### **Neuberechnung der Abgaben:**

##### **Tabaksteuer:**

| Zeitraum  | Menge | Mindeststeuersatz | Tabaksteuer |
|-----------|-------|-------------------|-------------|
| Feb. 2022 | 15 kg | € 130,00 je kg    | € 1.950,00  |
|           |       |                   |             |

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

### **3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie 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.

Im Rahmen der vorliegenden Entscheidung war keine Rechtsfrage zu klären, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Es musste daher der Revisionsausschluss zum Tragen kommen.

Wien, am 8. Juli 2025