

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch HASCH & Partner Anwalts gesellschaft mbH , Zelinkagasse 10, 1010 Wien, gegen den Bescheid des Zollamtes Wien vom 08.02.2012, Zl. 100000/12699/2012, betreffend Geltendmachung einer Tabaksteuerschuld zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

Die Höhe der Tabaksteuerschuld wird mit € 1.194,13 festgesetzt.

Die Festsetzung eines Säumniszuschlages entfällt.

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

## Entscheidungsgründe

Mit dem bekämpften Bescheid vom 8. Februar 2012, Zl. 100000/12699/2012, hat das Zollamt Wien dem Beschwerdeführer (Bf.) Tabaksteuer in Höhe von € 4.675,09 und einen Säumniszuschlag in Höhe von € 93,50 zur Entrichtung vorgeschrieben, weil er in der Zeit vom 4. Jänner 2007 bis 30. November 2007 die in der Beilage zum bekämpften Bescheid näher bezeichneten tabaksteuerpflichtigen Waren und zwar "Blunts", "Wraps" und "Knaster" aus dem freien Verkehr eines anderen Mitgliedstaates zu gewerblichen Zwecken bezogen habe.

Dagegen er hob der Bf. durch seinen Vertreter mit Eingabe vom 8. März 2012 fristgerecht das Rechtsmittel der Berufung (nun Beschwerde) und beantragte die Aufhebung des bekämpften Bescheides. Begründend führte er im Wesentlichen aus, er habe die verfahrensgegenständlichen "Blunts" oder "Blunt Wraps" bis Dezember 2009, dem Zeitpunkt als ihm mit Schreiben der Monopolverwaltung GmbH vom 1. Dezember 2012 deren Qualifizierung als tabaksteuerpflichtiger Zigarettentabak mitgeteilt wurde, aus Deutschland bezogen und im Rahmen seines Unternehmens verkauft. Nach Erhalt dieses Schreibens habe er den Verkauf von "Blunts" sofort eingestellt, obwohl er diese

Rechtsansicht nicht teilte. Bei den "Blunts" habe es sich einerseits um grob zugeschnittene Tabakblätter und andererseits um auf einer Cellulosefolie aufgebrachten homogenisierten Tabak gehandelt, wobei beide Formen zum Umrollen von Tabaksträngen gleich einem Zigarettenpapier gedacht seien.

Auf ein Auskunftsersuchen des Bf. habe das Hauptzollamt Wien mit Schreiben vom 7. September 2000, Zl. 100/06378/99, unter Bezugnahme auf eine näher dargestellte verbindliche Zolltarifauskunft der Oberfinanzdirektion Hamburg mitgeteilt, dass es sich bei den als "Royal Blunts" bezeichneten Waren um keinen Steuergegenstand des Tabaksteuergesetzes handle. Darauf vertrauend sei er bis zum Erhalt des Schreibens der Monopolverwaltung GmbH vom 1. Dezember 2009 davon ausgegangen, der Handel mit "Blunts" erfolge rechtmäßig. Darüber hinaus rügte der Bf., dass der bekämpfte Bescheid die "Blunts" nicht einer bestimmten Tabakware als Steuergegenstand zuordne. Er betrachte "Blunts" nicht als Tabakwaren i.S.d. Tabaksteuergesetzes, weshalb die gesetzlichen Anspruchsgrundlage für die Geltendmachung einer Tabaksteuerschuld fehle. Auch für die Produktgruppe "Knaster" fehle eine Darstellung der rechtlichen Grundlagen. Eine nähere Begründung, warum "Knaster" nicht der Tabaksteuer unterliegen solle, ist der Beschwerde aber nicht zu entnehmen.

Mit Berufungsvorentscheidung des Zollamtes Wien vom 6. August 2012, Zl. 100000/12699/2012-1, wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen und unter detaillierter Anführung der Rechtsgrundlagen dargestellt, dass die gegenständlichen "Blunts" und "Wraps" Rauchtabak i.S.d. § 2 Z. 3 i.V.m. § 3 Abs. 3 Z. 2 und Abs. 6 TabStG als zum Rauchen geeignete und für den Einzelverkauf aufgemachte Tabakabfälle seien. "Knaster" sei aus Tabakersatzstoffen bestehender Rauchtabak gem. § 2 Z. 3 i.V.m. § 3 Abs. 3 Z. 1 und Abs. 6 TabStG. Die Auskunft des Zollamtes Wien zur Tabaksteuerfreiheit von "Blunts" wurde als nicht rechtsverbindlich dargestellt. Hinsichtlich der Produktgruppe "Knaster" wurde vom Zollamt Wien auf eine Entscheidung der Finanzstrafbehörde, wonach der Bf. des Finanzvergehens der fahrlässigen Abgabenverkürzung für schuldig befunden wurde, weil er im Zeitraum von 18. Februar 2005 bis 18. Februar 2010 es unterlassen habe die tabaksteuerpflichtigen Lieferungen von Knaster vorher dem Zollamt Wien anzuzeigen, dafür Sicherheit zu leisten und unverzüglich nach Empfang der Erzeugnisse eine Steueranmeldung abzugeben sowie die Tabaksteuer zu berechnen und zu entrichten und eine sich daraus ergebende Bindungswirkung für das gegenständliche Abgabenverfahren hingewiesen.

Dagegen richtet sich nun die als Vorlageantrag zu wertende fristgerechte Beschwerde vom 10. September 2012, mit welcher der Bf. auf die Berufung verweisend im Wesentlichen eine Steuerpflicht von "Blunts" verneint und darauf hinweist, dass das in der Berufungsvorentscheidung angesprochene Finanzstrafverfahren wegen erhobenen Einspruchs keineswegs rechtskräftig entschieden, sondern noch anhängig sei. In der nun als Beschwerde zu wertenden Berufung hat der Bf. einen Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung gestellt.

In der mündlichen Verhandlung vom 12. November 2015 wurde vom Bf. die im bekämpften Bescheid angeführten Mengen an "Blunts", "Wraps" und "Knaster" und die Bemessungsgrundlagen außer Streit gestellt. Darüber hinaus hat der Bf. die Tabaksteuerpflicht für die als "Knaster" bezeichneten Produkte ausdrücklich anerkannt. Hinsichtlich der "Blunts" bzw. "Wraps" wurde vom Bf. auf sein bisheriges Vorbringen verwiesen. Der Amtsvertreter verwies auf die in der Sache ergangenen Entscheidungen und beantragte die Abweisung der Beschwerde.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Strittig ist im gegenständlichen Rechtsstreit nur mehr die Frage der Tabaksteuerpflicht von "Blunts", "Wraps" oder "Blunt Wraps" und deren Subsumierung unter einen der Tabakwarenbegriffe des Tabaksteuergesetzes. Bei den genannten Waren handelt es sich entweder um grob zugeschnittene Tabakblätter oder um braune Blätter aus homogenisierten oder rekonstituierten Tabak (fein zerkleinerter Tabak auf einer Cellulosefolie), eventuell auch mit verschiedenen Geschmacksrichtungen aromatisiert. Diese im weiteren nur mehr als "Blunts" bezeichneten Waren werden üblicherweise ähnlich einem Zigarettenpapier zur Umhüllung eines Tabakproduktes, somit zur Herstellung von Zigarren, Zigarillos oder Zigaretten verwendet.

Dem Bf. wurde von dem für ihn in Verbrauchsteuerangelegenheiten zuständigen Zollamt Wien mit Schreiben vom 7. September 2000 mitgeteilt, dass "Blunts" keine Tabakwaren i.S. des Tabaksteuergesetzes sind. Das der Bf. dieser Rechtsauskunft vertraute, zumindest bis ihm mit Schreiben der Monopolverwaltung GmbH vom 1. Dezember 2009 mitgeteilt wurde, dass Erzeugnisse der Produktgruppe "Blunts" als Rauchtabak i.S.d. § 2 Z. 3 TabStG zu qualifizieren seien und er den Vertrieb dieser Waren einzustellen habe, ist glaubwürdig und den Verwaltungsakten auch nichts gegeteiliges zu entnehmen. Dem genannten Schreiben wurde eine Rechtsauskunft des Bundesministeriums für Finanzen vom 18. September 2006 beigelegt, wonach "Blunts" tabaksteuerrechtlich als Rauchtabak und zwar als Zigarettentabak zu qualifizieren sind.

Gemäß § 2 TabStG sind Tabakwaren im Sinne dieses Bundesgesetzes Zigaretten, Zigarren und Zigarillos und Rauchtabak (Feinschnitt für selbstgedrehte Zigaretten und anderer Rauchtabak).

Im § 3 Abs. 1 und 2 TabStG sind Zigarren und Zigarillos sowie Zigaretten näher definiert.

Nach der Legaldefinition des § 3 Abs. 3 TabStG in der für den verfahrensgegenständlichen Zeitraum geltenden Fassung sind Rauchtabak nach Z. 1 geschnittener oder anders zerkleinerter, gesponnener oder in Platten gepresster Tabak, der sich ohne weitere industrielle Bearbeitung zum Rauchen eignet, oder nach Z. 2 zum Rauchen geeignete und für den Einzelverkauf aufgemachte Tabakabfälle, die nicht Tabakwaren nach Abs. 1 (Anm. Zigarren und Zigarillos) oder 2 (Anm. Zigaretten) sind.

Nach Abs. 6 leg.cit. gelten als Rauchtabak auch Erzeugnisse, die ganz oder teilweise aus anderen Stoffen als Tabak bestehen und die sonstigen Voraussetzungen des Abs. 2 oder 3 erfüllen. Diese Bestimmung dient der Einbeziehung von Tabakersatzstoffen unter die zuvor legaldefinierten Tabakwaren.

Im bekämpften Bescheid definiert das Zollamt die Steuerpflicht von "Blunts" lediglich durch den Hinweis auf das Schreiben der Monopolverwaltung GmbH vom 1. Dezember 2009. Diesem Schreiben an den Bf. war die Rechtsansicht des Bundesministerium für Finanzen vom 18. September 2006, wonach "Blunts" tabaksteuerrechtlich als Rauchtabak (Zigarettentabak) zu qualifizieren sei, angeschlossen. Eine konkrete Subsumierung unter den Tabakwarenbegriff des Tabaksteuergesetzes erfolgte erst in der Berufungsvorentscheidung vom 6. August 2012 und zwar unter § 3 Abs. 3 Z. 2 TabStG. Demnach sind die gegenständlichen "Blunts" als zum Rauchen geeignete und für den Einzelverkauf aufgemachte **Tabakabfälle** angesehen worden. Eine Einreihung unter einen anderen als den genannten Steuergegenstand kommt demnach auch für die Abgabenbehörde nicht in Frage.

Diese Legaldefinition von Rauchtabak im Tabaksteuergesetz 1995 geht zurück auf die in der deutschen Fassung wortgleiche Textierung des Art. 5 der Richtlinie 95/59/EG des Rates vom 27. November 1995 über die anderen Verbrauchsteuern auf Tabakwaren als die Umsatzsteuer.

Eine weitergehende Definition was unter "Tabakabfällen" zu verstehen ist, kann zu diesem Zeitpunkt weder der vorgenannten Richtlinie noch dem Tabaksteuergesetz entnommen werden. Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes umfasst der Begriff "Tabakabfälle" keinesfalls die gegenständlichen "Blunts", und zwar weder in der Form zugeschnittenener Tabakblätter noch in der Form von auf Trägermaterial aufgebrachtem homogenisierten Tabak - einer offensichtlich industriell hergestellten Ware.

Einem allgemeinen Abfallbegriff folgend versteht man unter Abfall Reste, die bei der Zubereitung oder Herstellung von etwas entstehen.

Das Abfallwirtschaftsgesetz 2002 definiert Abfälle im § 2 wie Folgt:

- "(1) Abfälle im Sinne dieses Bundesgesetzes sind bewegliche Sachen,*
  - 1. deren sich der Besitzer entledigen will oder entledigt hat oder*
  - 2. deren Sammlung, Lagerung, Beförderung und Behandlung als Abfall erforderlich ist, um die öffentlichen Interessen (§ 1 Abs. 3) nicht zu beeinträchtigen.*
- (2) Als Abfälle gelten Sachen, deren ordnungsgemäße Sammlung, Lagerung, Beförderung und Behandlung als Abfall im öffentlichen Interesse erforderlich ist, auch dann, wenn sie eine die Umwelt beeinträchtigende Verbindung mit dem Boden eingegangen sind. Die Sammlung, Lagerung, Beförderung und Behandlung als Abfall im öffentlichen Interesse kann auch dann erforderlich sein, wenn für eine bewegliche Sache ein Entgelt erzielt werden kann.*

(3) Eine geordnete Sammlung, Lagerung, Beförderung und Behandlung im Sinne dieses Bundesgesetzes ist jedenfalls solange nicht im öffentlichen Interesse (§ 1 Abs. 3) erforderlich, solange

1. eine Sache nach allgemeiner Verkehrsauffassung neu ist oder
2. sie in einer nach allgemeiner Verkehrsauffassung für sie bestimmungsgemäßen Verwendung steht.

Die Sammlung, Lagerung, Beförderung und Behandlung von Mist, Jauche, Gülle und organisch kompostierbarem Material als Abfall ist dann nicht im öffentlichen Interesse (§ 1 Abs. 3) erforderlich, wenn diese im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs anfallen und im unmittelbaren Bereich eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs einer zulässigen Verwendung zugeführt werden.

(3a) Ein Stoff oder Gegenstand, der das Ergebnis eines Herstellungsverfahrens ist, dessen Hauptziel nicht die Herstellung dieses Stoffes oder Gegenstands ist, kann nur dann als Nebenprodukt und nicht als Abfall gelten, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

1. es ist sicher, dass der Stoff oder Gegenstand weiterverwendet wird;
2. der Stoff oder Gegenstand kann direkt ohne weitere Verarbeitung, die über die normalen industriellen Verfahren hinausgeht, verwendet werden;
3. der Stoff oder Gegenstand wird als integraler Bestandteil eines Herstellungsprozesses erzeugt und
4. die weitere Verwendung ist zulässig, insbesondere ist der Stoff oder Gegenstand unbedenklich für den beabsichtigten sinnvollen Zweck einsetzbar, es werden keine Schutzgüter (vergleiche § 1 Abs. 3) durch die Verwendung beeinträchtigt und es werden alle einschlägigen Rechtsvorschriften eingehalten."

Mit der Richtlinie 2010/12/EU des Rates vom 16. Februar 2010 wurde Artikel 5 Nummer 2 der Richtlinie 95/59/EG im Interesse einer eindeutigen Definition von "Tabakabfällen" wie Folgt geändert:

"2. zum Einzelverkauf aufgemachte und zum Rauchen geeignete Tabakabfälle, die nicht unter Artikel 3 und 4 fallen. **Für die Zwecke dieses Artikels gelten als Tabakabfälle Überreste von Tabakblättern und bei der Verarbeitung von Tabak oder bei der Herstellung von Tabakwaren anfallende Nebenerzeugnisse.**"

Diese Richtlinie ist am 27. Februar 2010, dem Tag ihrer Veröffentlichung im Amtsblatt der Europäischen Union, in Kraft getreten. Deren Umsetzung in den Mitgliedstaaten hatte bis zu 1. Jänner 2011 zu erfolgen.

Mit BGBI I 2010/111 wurde das Tabaksteuergesetz dahingehend novelliert, dass § 3 Abs. 3 Z. 2 TabStG an den Wortlaut der Tabaksteuerrichtlinie angepasst wurde. Diese Novellierung ist gemäß § 44k Abs. 1 TabStG mit 1. Jänner 2011 in Kraft getreten.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes bietet der § 3 Abs. 3 Z. 2 TabStG erst ab der mit 1. Jänner 2011 in Kraft getretenen Novellierung dieser Bestimmung eine ausreichende Rechtsgrundlage um die verfahrensgegenständlichen "Blunts" dem Tabaksteuerregime zu unterziehen. "Blunts" in Form von grob zugeschnittenen Tabakblättern können jedenfalls als "Überreste von Tabakblättern" und "Blunts" in Form von auf einem Trägermaterial aufgebrachtem homogenisierten Tabak jedenfalls als bei der "Verarbeitung von Tabak oder bei der Herstellung von Tabakwaren anfallende Nebenerzeugnisse" betrachtet werden. Auch die weiteren Voraussetzungen, wonach die "Blunts" zum Rauchen geeignet und für den Einzelverkauf aufgemacht sein müssen, treffen nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes zu. Die luftdichte (aromaversiegelte) Verpackung in einem bunt bedruckten Verbundfoliensäckchen mit Siegelrand stellt dabei eindeutig auf den Einzelverkauf ab.

Die Beurteilung, ob "Blunts" zum Rauchen geeignet sind und dabei insbesondere die Frage ob diese "per se" zum Rauchen geeignet sein müssen, wird von den angesprochenen Rechtsgrundlagen (Tabaksteuerrichtlinie, Tabaksteuergesetz) einheitlich dadingehend beantwortet, dass die Eignung zum Rauchen keine weitere Qualifizierung, als eben die Eignung zum Rauchen in irgend einer Art und Weise verlangt, womit auch eine mittelbare Eignung ausreicht. Dass die "Blunts" mit den eingefüllten Materialien mitgeraucht werden steht außer Zweifel. Diese Interpretation der Eignung zum Rauchen ergibt sich einerseits aus dem klaren Wortlaut der Normen, aber insbesondere aus der differenzierten Textierung im § 3 Abs. 1, Abs. 2 und Abs. 3 TabStG und gleichlautend aus der Verbrauchsteuerrichtlinie, wenn Zigarren und Zigarillos **als solche zum Rauchen geeignet** sein müssen, Zigaretten sich **unmittelbar zum Rauchen eignen** müssen und Tabakabfälle **zum Rauchen geeignet** sein müssen.

Das Bundesfinanzgericht betrachtet damit die Waren der Produktgruppe "Blunts" nicht als Steuergegenstand des Tabaksteuergesetzes in der für das Jahr 2007 geltenden Fassung. Hinsichtlich der als "Knaster" bezeichneten Waren hat der Bf. in der mündlichen Verhandlung vom 12. November 2015 die Tabaksteuerpflicht außer Streit gestellt, weshalb diesbezüglich auf den bekämpften Bescheid und die dazu ergangene Berufungsvorentscheidung vom 6. August 2012 verwiesen und diese Entscheidungen zum Inhalt dieses Erkenntnisses erhoben werden.

Die Festsetzung eines Säumniszuschlages entfällt gemäß § 217 Abs. 10 BAO, da die Summe der festzusetzenden Säumniszuschläge € 50.- nicht erreicht.

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.

Das Bundesfinanzgericht geht davon aus, dass das Tabaksteuergesetz erst in der mit 1. Jänner 2011 in Kraft getretenen Fassung BGBl I 2010/111 eine ausreichende Rechtsgrundlage für die Besteuerung der verfahrensgegenständlichen "Blunts" darstellt. Da diese das Jahr 2007 betreffende Entscheidung keine über diesen Fall hinausreichende Relevanz hat und damit keine Rechtsfragen aufwirft, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukommt, ist eine Revision unzulässig.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt am Wörthersee, am 1. Dezember 2015