



---

Abteilung I  
A-1211/2018

## Urteil vom 11. März 2019

---

Besetzung

Richter Michael Beusch (Vorsitz),  
Richterin Annie Rochat Pauchard, Richter Jürg Steiger,  
Gerichtsschreiberin Susanne Raas.

---

Parteien

**X.** \_\_\_\_\_, ...,  
vertreten durch Jürg Zimmermann  
und Pierre Scheuner, Rechtsanwalt, ...,  
Beschwerdeführerin,

gegen

**Oberzolldirektion,**  
Abteilung Alkohol und Tabak,  
Route de la Mandchourie 25, 2800 Delémont,  
Vorinstanz.

---

Gegenstand

Tabaksteuer; Cannabisblüten.

**Sachverhalt:****A.**

**A.a** Die X. \_\_\_\_\_ bezweckt unter anderem den Handel mit sowie den Verkauf und die Herstellung von Cannabis.

**A.b** Am 22. Februar 2017 wandte sich die Oberzolldirektion, Sektion Tabak- und Biersteuer (nachfolgend: Vorinstanz), an die Hersteller und Händler von Cannabisprodukten zu Rauchzwecken und wies unter anderem darauf hin, dass Cannabisprodukte mit einem THC-Gehalt von unter 1 % gemäss Betäubungsmittelgesetz nicht als psychotrop wirksam gälten, Cannabisprodukte zu Rauchzwecken aber als Tabakersatzprodukte gemäss Tabaksteuergesetz zu versteuern seien. Sie (die Vorinstanz) gewähre unpräjudiziell bis zum 30. April 2017 eine einmalige und nicht erstreckbare Frist für eine nachträgliche Deklaration bisher unversteuerter Cannabisprodukte, welche gleichzeitig als strafbefreiende Selbstanzeige gemäss Art. 13 des Bundesgesetzes vom 22. März 1974 über das Verwaltungsstrafrecht (VStrR, SR 313.0) gelte.

**B.**

**B.a** In einem E-Mail vom 25. Januar 2017 hatte sich die X. \_\_\_\_\_ auf ein Gespräch mit der Vorinstanz bezogen und sich erkundigt, auf welcher Grundlage die Vorinstanz den Steuersatz für Feinschnitttabak anwenden wolle. Die Definition von Feinschnitttabak schliesse ihrer Auffassung nach eine derartige Qualifikation aus.

**B.b** Die Vorinstanz hatte am 30. Januar 2017 ebenfalls per E-Mail geantwortet, Cannabis werde in der Regel wie Feinschnitttabak verwendet und deshalb auch so besteuert.

**B.c** In der Folge deklarierte die X. \_\_\_\_\_ verschiedene Produkte als Tabakersatzprodukte zur Besteuerung.

**B.d** Am 28. April 2017 teilte sie zudem brieflich mit, dass sie die Auffassung der Vorinstanz, Cannabisblüten seien als Feinschnitttabak zu qualifizieren, nicht teile. Cannabisblüten seien klar als anderer Rauchtobak einzuordnen.

**C.**

Die Vorinstanz erliess am 26. Juni 2017 eine Verfügung, in der sie zum Schluss kam, im konkreten Fall würden die Cannabisblüten mit dem Steuertarif für Feinschnitttabak besteuert. Insgesamt schulde die X. \_\_\_\_\_ Steuern in der Höhe von Fr. (...).

**D.**

Dagegen erhob die X. \_\_\_\_\_ am 28. August 2017 Einsprache an die Vorinstanz. Sie beantragte in der Hauptsache, die Verfügung vom 26. Februar 2017 aufzuheben und festzustellen, dass die von ihr vertriebenen Cannabisblüten nicht der Tabaksteuer unterlägen, eventualiter, dass sie der Tabaksteuer zum Satz von 12 % (als anderer Rauchtabak) unterlägen. Kurz zusammengefasst begründete sie ihre Anträge damit, dass es sich bei den Cannabisblüten um Rohstoffe handle, die nicht zum Rauchen bestimmt seien. Sie seien keine Tabakersatzprodukte. Noch viel weniger könnten sie mit Feinschnitttabak gleichgestellt werden.

**E.**

Mit Einspracheentscheid vom 25. Januar 2018 wies die Vorinstanz die Einsprache ab. Zusammengefasst führte sie aus, Cannabis werde in erster Linie geraucht und sei daher ein Tabakersatzprodukt. Für Tabakersatzprodukte gelte der Steuersatz, welcher für jene Produkte zur Anwendung gelange, die sie ersetzen.

**F.**

Mit Beschwerde vom 27. Februar 2018 ans Bundesverwaltungsgericht beantragt die X. \_\_\_\_\_ (nachfolgend: Beschwerdeführerin), der Einspracheentscheid vom 25. Januar 2018 sei aufzuheben und es sei festzustellen, dass die von ihr vertriebenen Cannabisblüten nicht der Tabaksteuer unterlägen. Eventualiter sei der Einspracheentscheid aufzuheben und festzustellen, dass die Cannabisblüten der Tabaksteuer zum Satz von 12 % (anderer als Rauchtabak) unterlägen. Bei den Cannabisblüten handle es sich um Rohstoffe. Damit diese geraucht werden könnten, müssten sie vorgängig markant verkleinert werden. Auch müssten Stängel, Blätter und teilweise Samen entfernt werden. Die Verwendung als Tabakzusatz (eben nicht Tabakersatz) sei nur eine von vielen Verwendungsmöglichkeiten für die Cannabisblüten. Sie könnten auch in Lebensmitteln verwendet werden, da die entsprechenden Grenzwerte eingehalten seien. Das Legalitätsprinzip werde verletzt, wenn die Cannabisblüten der Tabaksteuergesetzgebung unterstellt würden, da das Gesetz den Gegenstand der Abgabe nicht umschreibe. Cannabisblüten würden ohnehin nicht genannt. Zum Eventualantrag führt die Beschwerdeführerin aus, selbst beim Wasserpfeifentabak, der dem Feinschnitttabak wesentlich ähnlicher sei als Cannabisblüten, habe das Bundesverwaltungsgericht entschieden, dass die Tabaksteuerverordnung, mit der der Wasserpfeifentabak dem Feinschnitttabak gleichgestellt werden sollte, nicht als gesetzliche Grundlage genüge. Die getrockneten, ganzen Cannabisblüten seien ganzen Tabakblättern oder

grobgeschnittenem Tabak deutlich ähnlicher als dem Feinschnitttabak. Für Wasserpfeifentabak sei mittlerweile das Gesetz angepasst worden, für Cannabisblüten nicht.

#### **G.**

In ihrer Vernehmlassung vom 25. April 2018 schliesst die Vorinstanz auf Abweisung der Beschwerde. Vorab hält sie fest, Rohtabak dürfe nur von einem Reversinhaber an einen anderen Reversinhaber, nicht jedoch an Endkonsumenten abgegeben werden. Daher könnten die Cannabisblüten nicht als Rohtabak qualifiziert werden. Der Gegenstand der Tabaksteuer werde im Gesetz unmissverständlich festgelegt. Die offene Umschreibung der Ersatzprodukte sei vom Gesetzgeber bewusst gewählt worden, was in Anbetracht des Umstandes, dass der Markt laufend neue Produkte hervorbringe, nötig sei. Die häufigste Form des Konsums von Cannabis sei das Rauchen. Cannabisblüten unterschieden sich weder in der Konsumart noch hinsichtlich Beschaffenheit von Feinschnitttabak. Unerheblich sei, dass die Cannabisblüten vor der Verwendung in selbstgedrehten Zigaretten noch zwischen den Fingern zerkleinert werden müssten. Auch Feinschnitttabak müsse vorgängig noch in Form gebracht werden. Damit seien die Cannabisblüten als Ersatzprodukt von Feinschnitttabak zu sehen. Ersatzprodukte seien nach dem Satz zu besteuern, der für das zu ersetzende Produkt gelte. Cannabisblüten würden in selbstgedrehten Zigaretten verwendet. Wille des Gesetzgebers sei gewesen, mit der relativ hohen Besteuerung von Feinschnitttabak selbstgedrehte Zigaretten steuerlich an das Niveau der fabrikgefertigten Zigaretten anzupassen.

#### **H.**

Die Beschwerdeführerin antwortete mit Replik vom 28. Mai 2018. Sie führt aus, in der neuen Bundesverfassung von 1999 sei gegenüber der alten die Besteuerung auch von Ersatzprodukten für Tabak nicht mehr erwähnt. Weiter sei der Begriff «Ersatzprodukte» im Gesetz beliebig interpretierbar.

#### **I.**

Mit Duplik vom 5. Juni 2018 antwortet die Vorinstanz auf die Vorbringen der Beschwerdeführerin dahingehend, dass sich aus der Botschaft zur neuen Verfassung ergebe, dass eine inhaltliche Änderung des Verfassungstexts nicht gewollt gewesen sei. Sie wiederholt, der Gesetzgeber habe bewusst eine offene Formulierung für Tabakersatzprodukte gewählt. Dass das Rauchen von Cannabisblüten eine weit verbreitete Form des Konsums sei, räume selbst die Beschwerdeführerin ein. Die Cannabisblüten seien einem Verwendungszweck zuzuordnen. Die Beschwerdeführerin

gebe zudem Zigarettenpapier ab [...]. Dass die von ihr verkauften Cannabisblüten geraucht würden, stehe ausser Frage. Schliesslich habe der Bundesrat mehrfach bestätigt, dass Cannabisblüten als Tabakersatzprodukt besteuert würden.

## **J.**

Am 12. Februar 2019 reichte die Vorinstanz dem Bundesverwaltungsgericht weitere Unterlagen ein, die das Gericht indessen am 14. Februar 2019 als verspätet und nicht ausschlaggebend erscheinend aus dem Recht wies.

Auf die weiteren Vorbringen der Parteien und die Akten wird – soweit dies entscheidungswesentlich ist – im Rahmen der folgenden Erwägungen eingegangen.

## **Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:**

### **1.**

**1.1** Einspracheentscheide der Oberzolldirektion (vgl. Art. 31 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 21. März 1969 über die Tabakbesteuerung [TStG, SR 641.31]) sind gemäss Art. 31 in Verbindung mit Art. 33 Bst. d des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG, SR 173.32) beim Bundesverwaltungsgericht anfechtbar. Eine Ausnahme, was das Sachgebiet anbelangt, ist nicht gegeben (Art. 32 VGG). Das Bundesverwaltungsgericht ist somit für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig. Soweit das VGG nichts anderes bestimmt, richtet sich das Verfahren nach dem Bundesgesetz vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021; Art. 37 VGG). Die Beschwerdeführerin ist zur Beschwerdeführung berechtigt (Art. 48 Abs. 1 VwVG). Auf die frist- und formgerecht (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG) eingereichte Beschwerde ist – unter Vorbehalt der Einschränkungen gemäss E. 1.2 – einzutreten.

### **1.2**

**1.2.1** Gemäss Art. 25 Abs. 2 VwVG ist dem Begehren um Erlass einer Feststellungsverfügung zu entsprechen, wenn der Gesuchsteller ein entsprechendes schutzwürdiges Interesse nachweist. Laut konstanter bundesgerichtlicher Rechtsprechung ist der Anspruch auf Erlass einer Feststellungsverfügung subsidiär gegenüber rechtsgestaltenden Verfügungen (statt vieler: BGE 142 V 2 E. 1.1, 137 II 199 E. 6.5; Urteile des BGer

2C\_403/2017 vom 4. Dezember 2018 E. 1.2, 2C\_176/2012 vom 18. Oktober 2012 [in BGE 138 II 536 nicht publizierte] E. 1.5, 2C\_508/2010 vom 24. März 2011 E. 1.4; ISABELLE HÄNER in: Waldmann/Weissenberger [Hrsg.], Praxiskommentar Verwaltungsverfahrensgesetz, 2. Aufl. 2016 [nachfolgend: Praxiskommentar VwVG], Art. 25 N. 21).

**1.2.2** Soweit die Beschwerdeführerin einen Teil ihrer Anträge formell als Feststellungsbegehren stellt, fehlt ihr folglich ein schutzwürdiges Interesse an deren Behandlung, weil bereits das (negative) Leistungsbegehren, nämlich der Antrag auf Aufhebung des angefochtenen Einspracheentscheides, gestellt worden ist. Damit kann anhand eines konkreten Falles entschieden werden, ob die entsprechenden Steuern von der Beschwerdeführerin geschuldet sind, was das Feststellungsinteresse hinfällig werden lässt.

### 1.3

**1.3.1** Im Beschwerdeverfahren gilt der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen. Im Rechtsmittelverfahren kommt jedoch – wenn auch in sehr abgeschwächter Form – das Rügeprinzip mit Begründungserfordernis in dem Sinn zu tragen, dass die Beschwerdeführerin die ihre Rügen stützenden Tatsachen darzulegen und allfällige Beweismittel einzureichen hat (Art. 52 Abs. 1 VwVG). Hingegen ist es grundsätzlich nicht Sache der Rechtsmittelbehörden, den für den Entscheid erheblichen Sachverhalt von Grund auf zu ermitteln und über die tatsächlichen Vorbringen der Parteien hinaus den Sachverhalt vollkommen neu zu erforschen (BVGE 2007/27 E. 3.3; Urteil des BVGer A-3533/2017 vom 24. Mai 2018 E. 3.2; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER/MARTIN BERTSCHI, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 3. Aufl. 2013, Rz. 1135; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl. 2013, Rz. 1.52 und 1.55). Vielmehr geht es in diesem Verfahren darum, den von den Vorinstanzen ermittelten Sachverhalt zu überprüfen und allenfalls zu berichtigen oder zu ergänzen.

**1.3.2** Aus der Rechtsanwendung von Amtes wegen folgt, dass das Bundesverwaltungsgericht als Beschwerdeinstanz nicht an die rechtliche Begründung der Begehren gebunden ist (Art. 62 Abs. 4 VwVG). Es kann eine Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen (allenfalls auch nur teilweise) gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer von der Vorinstanz abweichenden Begründung bestätigen (sog. Motivsubstitution; BGE 139 V 127 E. 1.2, 131 II 205 E. 4.2, 119 V 349 E. 1a; BVGE 2009/61 E. 6.1; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER,

a.a.O., Rz. 1.54; KÖLZ/HÄNER/BERTSCHI, a.a.O., Rz. 1136; PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, Droit administratif, Bd. II, 2011, Ziff. 2.2.6.5, S. 300 f.).

**1.3.3** Von hier nicht relevanten Ausnahmen abgesehen, legt das Bundesverwaltungsgericht seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, wie er sich zum Zeitpunkt der Urteilsfällung präsentiert (HANSJÖRG SEILER, in: Praxis-kommentar VwVG, Art. 54 N. 19; KÖLZ/HÄNER/BERTSCHI, a.a.O., Rz. 1133).

## **2.**

**2.1** Der Bund erhebt eine Steuer auf Tabakfabrikaten sowie auf Erzeugnissen, die wie Tabak verwendet werden (Ersatzprodukte; Art. 1 Abs. 1 TStG). Der Steuer unterliegen neben den im Inland gewerbsmässig hergestellten, verbrauchsfertigen Tabakfabrikaten auch die eingeführten Tabakfabrikate sowie Ersatzprodukte (Art. 4 Abs. 1 Bst. a und c TStG).

**2.2** Gemäss Art. 1 Abs. 2 TStG hat der Bundesrat, die im Gesetz verwendeten Begriffe «Tabakfabrikate» und «Ersatzprodukte» in der Tabaksteuerverordnung vom 15. Dezember 1969 näher festzulegen. Von dieser Kompetenz hat der Bundesrat nunmehr in Art. 2 und 3 der heute geltenden Verordnung vom 14. Oktober 2009 über die Tabakbesteuerung (TStV, SR 641.311) Gebrauch gemacht.

**2.2.1** Als Ersatzprodukte gelten gemäss Art. 3 Abs. 1 TStV Erzeugnisse, die nicht oder nur teilweise aus Tabak bestehen, die aber wie Tabak oder Tabakfabrikate verwendet werden, auch wenn sie für den Verbrauch nicht angezündet werden müssen. Gemäss Art. 3 Abs. 2 TStV sind elektronische Zigaretten, die nach dem Verdampfer- oder Zerstäuberprinzip funktionieren, sowie deren Bestandteile (Bst. a) und bei der Swissmedic registrierte Produkte zur Rauchentwöhnung (Bst. b) ausgenommen.

**2.2.2** Die verschiedenen Tabakerzeugnisse werden in Art. 2 TStV definiert. Welche dies sind, ergibt sich aus Art. 10 TStG, der die Steuerbemessungsgrundlage für die verschiedenen Tabakerzeugnisse festlegt, und den Anhängen zum TStG in Verbindung mit Art. 11 Abs. 1 TStG, welchen der Steuersatz zu entnehmen ist. Dazu zählen, soweit hier interessierend, Feinschnitttabak (Art. 10 Abs. 1 Bst. b TStG; Anhang III) und anderer Rauchtobak (Art. 10 Abs. 1 Bst. c TStG; Anhang IV).

**2.2.3** Gemäss Art. 2 Abs. 4 TStV gelten als Rauchtobak

- a. geschnittener oder anders zerkleinerter, gesponnener oder in Platten gepresster Tabak, der sich ohne weitere industrielle Bearbeitung zum Rauchen eignet;
- b. Zigarrenabschnitte sowie zum Einzelverkauf aufgemachte und zum Rauchen geeignete Tabakabfälle, die nicht unter Absatz 2 [Zigarren] oder 3 [Zigaretten] fallen.

**2.2.4** Als Feinschnitttabak gilt Rauchtabak gemäss Art. 2 Abs. 5 TStV, wenn bei diesem

- a. mehr als 25 Gewichtsprozent der Tabakteile eine Schnittbreite von weniger als 1,2 mm aufweisen; oder
- b. höchstens 25 Gewichtsprozent der Tabakteile eine Schnittbreite von weniger als 1,2 mm aufweisen und er als Tabak für selbstgedrehte Zigaretten verkauft wird oder für diesen Zweck bestimmt ist.

**2.3** Cannabis oder daraus bestehende Produkte, die einen durchschnittlichen THC-Gehalt von weniger als 1 % aufweisen, gelten gemäss Betäubungsmittelrecht nicht als Betäubungsmittel (Anhang 1 der Verordnung des Eidgenössischen Departements des Innern [EDI] vom 30. Mai 2011 über die Verzeichnisse der Betäubungsmittel, psychotropen Stoffe, Vorläuferstoffe und Hilfschemikalien [BetmVV-EDI, SR 812.121.11] i.V.m. Art. 2 Abs. 1 BetmVV-EDI i.V.m. Art. 3 Abs. 1 und 2 der Verordnung vom 25. Mai 2011 über die Betäubungsmittelkontrolle [BetmKV, SR 812.121.1] i.V.m. Art. 2a, Art. 3 Abs. 1 und 2 und Art. 30 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 3. Oktober 1951 über die Betäubungsmittel und die psychotropen Stoffe [BetmG, SR 812.121]). Sie können legal vertrieben werden, wobei unter Umständen weitere gesetzliche Auflagen zu beachten sind (vgl. auch Bundesamt für Gesundheit BAG/Bundesamts für Lebensmittelsicherheit und Veterinärwesen/Bundesamts für Landwirtschaft BLV/Bundesamt für Landwirtschaft BLW/swissmedic, Produkte mit Cannabidiol [CBD]. Überblick und Vollzugshilfe, 2. Version [Stand am 30. November 2018], S. 4 [zu finden unter [www.bag.admin.ch](http://www.bag.admin.ch) > Gesund leben > Cannabis > Merkblatt Canabidiol (CBD), letztmals aufgerufen am 11. März 2019; in der von der Beschwerdeführerin eingereichten ursprünglichen Version [Stand: 27. Februar 2017], S. 3).

## **2.4**

**2.4.1** Nach dem in Art. 5 Abs. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101) statuierten Grundsatz der Gesetzmässigkeit bedarf jedes staatliche Handeln einer gesetzlichen Grundlage (sog. Legalitätsprinzip).

**2.4.2** Inhaltlich umfasst das Legalitätsprinzip einerseits das «Erfordernis des Rechtssatzes» und andererseits das «Erfordernis der Gesetzesform». Nach dem «Erfordernis des Rechtssatzes» hat staatliches Handeln auf einem Rechtssatz (generell-abstrakter Struktur) von genügender Normstufe und genügender Bestimmtheit zu beruhen (vgl. PIERRE TSCHANNEN/ULRICH ZIMMERLI/MARKUS MÜLLER, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. Aufl. 2014, § 19 Rz. 2; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 7. Aufl. 2016, Rz. 338 ff.). Das «Erfordernis der Gesetzesform» bedeutet, dass alle wichtigen rechtsetzenden Bestimmungen in einem Bundesgesetz («Gesetz im formellen Sinn», das als solches vom Parlament im Verfahren der Gesetzgebung erlassen worden ist und dem fakultativen Referendum untersteht) enthalten sein müssen (Art. 164 Abs. 1 BV; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 350 ff.; zum Ganzen: BVGE 2014/8 E. 2.1 m.w.H.).

**2.4.3** Im Steuerrecht wird das Legalitätsprinzip besonders streng gehandhabt und es kommt ihm in diesem Bereich allgemein eine herausragende Bedeutung zu. 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. 127 Abs. 1 BV, vgl. auch Art. 164 Abs. 1 Bst. d BV), wobei mit dem Begriff «Gesetz» ein Gesetz im formellen Sinn gemeint ist (vgl. BGE 143 I 227 E. 4.2, 139 II 460 E. 2.1). Demzufolge ist insbesondere auch für die Bestimmung der Steuersubjekte und Steuerobjekte auf deren im jeweiligen massgebenden Gesetz festgehaltene Definition abzustellen (zum Ganzen: BVGE 2014/8 E. 2.1.3; MICHAEL BEUSCH, Der Untergang der Steuerforderung, 2012 [nachfolgend: Untergang], S. 19 ff.).

## **2.5**

**2.5.1** Eine Gesetzesdelegation liegt vor, wenn der Gesetzgeber eigene Rechtsetzungskompetenzen auf den Ordnungsgeber überträgt. Der Gesetzgeber ermächtigt damit im formellen Gesetz die Exekutive zum Erlass von gesetzesvertretenden Verordnungen. Die Gesetzesdelegation gilt als zulässig, wenn sie (1) nicht durch die Verfassung ausgeschlossen ist, (2) in einem Gesetz im formellen Sinn enthalten ist, (3) sich auf ein bestimmtes, genau umschriebenes Sachgebiet beschränkt und (4) die Grundzüge der delegierten Materie, das heisst die wichtigen Regelungen, im delegierenden Gesetz selbst enthalten sind (Art. 164 Abs. 1 und 2 BV; vgl. BGE 137 II 409 E. 6.4, 130 I 26 E. 5.1, 128 I 113 E. 3c; BVGE 2016/24 E. 2.3 m.w.H.).

**2.5.2** Im Rahmen der konkreten Normenkontrolle prüft das Bundesverwaltungsgericht auf Beschwerde hin vorfrageweise Verordnungen des Bundesrates auf ihre Rechtmässigkeit. Bei unselbständigen Verordnungen, die sich auf eine gesetzliche Delegation stützen, prüft das Bundesverwaltungsgericht vorab deren Gesetzmässigkeit. Dabei ist zu untersuchen, 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 bzw. seine Regelung nicht lediglich eine bereits im Gesetzesrecht angelegte Verfassungswidrigkeit übernimmt, ist auch die Verfassungsmässigkeit zu prüfen (statt vieler: BGE 144 II 313 E. 5.2, 141 II 169 E. 3.4; BVGE 2016/24 E. 2.3).

**2.5.3** Wird dem Bundesrat durch die gesetzliche Delegation ein weiter Ermessensspielraum für die Regelung auf Verordnungsebene eingeräumt, ist dieser Spielraum nach Art. 190 BV für das Bundesverwaltungsgericht verbindlich. Es darf in diesem Fall nicht sein Ermessen an die Stelle desjenigen des Bundesrates setzen. Die Kontrolle hat sich darauf zu beschränken, ob die vom Bundesrat getroffene Regelung den Rahmen der im Gesetz delegierten Kompetenzen offensichtlich sprengt oder aus anderen Gründen gesetz- oder verfassungswidrig ist. Dabei kann es namentlich prüfen, ob sich eine Verordnungsbestimmung auf ernsthafte Gründe stützt oder Art. 9 BV widerspricht, weil sie sinn- oder zwecklos ist, rechtliche Unterscheidungen trifft, für die ein vernünftiger Grund in den tatsächlichen Verhältnissen fehlt, oder Unterscheidungen unterlässt, die richtigerweise hätten getroffen werden sollen. Für die Zweckmässigkeit der angeordneten Massnahme trägt der Bundesrat die Verantwortung; es ist nicht Aufgabe des Gerichts, sich zu deren wirtschaftlicher oder politischer Sachgerechtigkeit zu äussern (BGE 144 II 313 E. 5.2, 140 II 194 E. 5.8; BVGE 2016/24 E. 2.3).

## **2.6**

**2.6.1** Die Konkretisierung einer Norm erfolgt durch Auslegung. Die Auslegung dient dazu, den wahren Sinngehalt eines im Gesetz selbst enthaltenen Begriffs zu ergründen oder zu überprüfen, ob eine (auszulegende bzw. ausgelegte) Verordnungsbestimmung durch die ausgelegte Gesetzesbestimmung (noch) abgedeckt ist (MICHAEL BEUSCH, in: Zweifel/Beusch/Glausser/Robinson [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015, Auslegung Rz. 6).

**2.6.2** Ausgangspunkt jeder Auslegung ist der Wortlaut der Bestimmung, wobei bei Erlassen des Bundesrechts die Fassungen in den drei Amtssprachen gleichwertig sind (vgl. zur Gleichwertigkeit Art. 14 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 18. Juni 2004 über die Sammlungen des Bundesrechts und das Bundesblatt [PublG, SR 170.512]). Ist der Text nicht ganz klar und sind verschiedene Interpretationen möglich, so muss nach der wahren Tragweite der Bestimmung gesucht werden, und zwar unter Hinzuziehung aller Auslegungselemente («Methodenpluralismus»; BGE 143 II 685 E. 4, 142 II 388 E. 9.6.1, 141 I 78 E. 4.2). Zu berücksichtigen sind namentlich die Entstehungsgeschichte der Norm (historisches Element), der Zusammenhang, in dem sie mit anderen Gesetzesbestimmungen steht (systematisches Element), sowie ihr Sinn und Zweck (teleologisches Element). Die Gesetzesmaterialien sind zwar nicht unmittelbar entscheidend, dienen aber im Rahmen der historischen Auslegung als Hilfsmittel, den Sinn der Norm zu erkennen. Namentlich bei neueren Texten kommt den Materialien eine besondere Stellung zu, weil noch keine veränderten Umstände oder ein gewandeltes Rechtsverständnis bestehen, die eine andere Lösung nahelegen würden (BGE 136 II 149 E. 3, 128 I 288 E. 2.4; BVGE 2013/42 E. 4.6). Es sollen alle jene Methoden kombiniert werden, die für den konkreten Fall im Hinblick auf ein vernünftiges und praktikables Ergebnis am meisten Überzeugungskraft haben. Sind mehrere Lösungen denkbar, ist jene zu wählen, die der Verfassung entspricht. Allerdings findet die verfassungskonforme Auslegung – selbst bei festgestellter Verfassungswidrigkeit – im klaren Wortlaut und Sinn einer Gesetzesbestimmung ihre Schranke (statt vieler: BGE 138 II 217 E. 4.1, 134 II 249 E. 2.3). Ist der Wortlaut der Bestimmung klar, das heisst eindeutig und unmissverständlich, darf davon nur abgewichen werden, wenn ein triftiger Grund für die Annahme besteht, der Wortlaut ziele am «wahren Sinn» der Regelung vorbei (BGE 143 II 646 E. 3.3.6; Urteile des BVGer A-601/2018 vom 6. November 2018 E. 3.2.1, A-6504/2017 vom 31. Juli 2018 E. 5.3.1, A-3285/2017 vom 21. Juni 2018 E. 2.6.1).

**2.7** Verwaltungsverordnungen (wie Merkblätter, Richtlinien, Kreisschreiben etc.) sind für die Justizbehörden nicht verbindlich (MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 2.173). Die Gerichte sollen Verwaltungsverordnungen bei ihrer Entscheidung allerdings mitberücksichtigen, sofern diese eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zulassen (BGE 141 III 401 E. 4.2.2, 123 II 16 E. 7; BVGE 2010/33 E. 3.3.1; Urteile des BVGer A-6828/2017 vom 29. Oktober 2018 E. 1.3, A-5446/2016 vom 23. Mai 2018 E. 3.1.4, A-6494/2016 vom 4. September 2017 E. 3.2).

### 3.

Im vorliegenden Fall stellt sich die Frage, ob die von der Beschwerdeführerin vertriebenen Cannabisblüten der Tabaksteuer unterliegen oder nicht, und wenn ja, zu welchem Steuersatz.

Zunächst ist darauf einzugehen, ob die Besteuerung von Tabakersatzprodukten dem Legalitätsprinzip entspricht (E. 3.1) und ob die TStV diesbezüglich auf einer genügenden rechtlichen Grundlage beruht und sich innerhalb der Delegationsnorm bewegt (E. 3.2). Anschliessend ist zu beurteilen, ob die Cannabisblüten als Ersatzprodukt gelten (E. 3.3), und wenn ja, welches Tabakprodukt sie ersetzen und damit welchem Steuersatz sie unterliegen (E. 3.4).

**3.1** Bei den Cannabisblüten handelt es sich nicht um Tabakprodukte. Sie können daher – wenn überhaupt – als Tabakersatzprodukt besteuert werden. Die Beschwerdeführerin hält dafür, das Legalitätsprinzip, welchem im Steuerrecht herausragende Bedeutung zukomme, sei verletzt. Das Steuerobjekt müsse nämlich in einem Gesetz im formellen Sinn definiert werden. Dies sei vorliegend nicht der Fall. Die Ersatzprodukte würden viel zu offen «definiert». Was darunter zu verstehen sei, sei alles andere als klar. Die Vorinstanz führt demgegenüber aus, dass die Bestimmung absichtlich und notwendigerweise relativ offen formuliert sei, sich aber dennoch klar feststellen liesse, welche Produkte darunter fielen.

**3.1.1** In Art. 1 Abs. 2 TStG beauftragt der Gesetzgeber den Bundesrat, die Begriffe Tabakfabrikate und Ersatzprodukte näher zu definieren, womit dem Bundesrat auf den ersten Blick ein erhebliches Ermessen bei der Begriffsdefinition übertragen wird. Bei näherer Betrachtung ergibt sich jedoch, dass diesem Ermessen durch das Gesetz selber bereits Grenzen gesetzt sind: In Art. 10 TStG, der die Bemessungsgrundlagen enthält, nimmt das Gesetz nämlich eine Unterteilung der Tabakprodukte in verschiedene Produktkategorien vor (E. 2.2.2; Urteil des BVGer A-882/2016 vom 6. April 2017 E. 4.2.1); die Ersatzprodukte werden bereits in Art. 1 Abs. 1 TStG selbst definiert und zwar als Erzeugnisse, die wie Tabak verwendet werden (E. 2.1).

**3.1.2** Die Frage, ob ein Erzeugnis wie Tabak verwendet wird, ist von Fall zu Fall durch Auslegung zu ermitteln. Das bedeutet jedoch nicht, dass das Legalitätsprinzip verletzt ist, ist doch letztlich jede gesetzliche Norm auslegungsbedürftig (BEUSCH, Untergang, S. 22: «[D]as Erfordernis der Gesetzesform als solches [ändert] nichts an der erwähnten Notwendigkeit und

Zulässigkeit der Auslegung»). Im Folgenden ist dennoch zunächst in grundsätzlicher Hinsicht darauf einzugehen, was unter «Ersatzprodukten» zu verstehen ist (zur Auslegung: E. 2.6, insb. 2.6.2) und damit letztlich auch die Frage zu beantworten, ob diese genügend klar umschrieben sind, damit dem Legalitätsprinzip (E. 2.4.2 f.) Genüge getan ist.

**3.1.3** Gemäss Wortlaut des Gesetzes (Art. 1 Abs. 1 TStG) handelt es sich bei Tabakersatzprodukten um «Erzeugnisse[...], die wie Tabak verwendet werden» («matières qui sont utilisées de la même manière que le tabac», «prodotti utilizzati come il tabacco»). Der Sinn des Wortlauts ist in allen drei Sprachfassungen identisch. Auch erscheint er klar. Dieses Ergebnis wird sodann untermauert bei einem Blick auf die Entstehungsgeschichte der Norm, deren Sinn und Zweck sowie die Systematik.

**3.1.4** Die Entstehungsgeschichte der Norm wird im Folgenden dargestellt (historische Auslegung). Die Einführung der Besteuerung der Ersatzprodukte in der heutigen Form erfolgte in verschiedenen Etappen. Ziel dabei war es, die Anzahl der Steuerobjekte zu vergrössern, um so die Steuereinnahmen zumindest konstant zu halten. Dazu wurde in einem ersten Schritt die Grundlage in der Verfassung und später jene auf Gesetzesstufe geschaffen. So hielt der Bundesrat zur beabsichtigten und später auch vollzogenen Erweiterung von Art. 41<sup>bis</sup> Abs. 1 Bst. c der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874 (aBV, AS 1 I, BS 1 3) in der Botschaft zum Entwurf betreffend die Änderung der Bundesverfassung auf dem Gebiete der Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge im Jahre 1971 das Folgende fest (vgl. Schweizerisches Bundesblatt [BBl] 1971 II 1597 [nachfolgend Botschaft Änderung AHV/IV] 1628; eckige Klammern hinzugefügt):

«Die Besteuerung des Tabaks trägt bereits heute zur Finanzierung der AHV bei. Gemäss Artikel 34<sup>quater</sup> Absatz 2 Buchstabe b [aBV] soll sich das auch in Zukunft nicht ändern. Nach dieser Bestimmung ist der Anteil des Bundes für die eidgenössische Versicherung vorab aus den Reineinnahmen aus der Tabaksteuer und den Tabakzöllen sowie der fiskalischen Belastung gebrannter Wasser zu decken. Die Tabaksteuer ist demnach von grosser Bedeutung für die künftige Entwicklung der AHV und fortan auch der IV.

Der geltende Artikel 41<sup>bis</sup> BV [aBV] räumt dem Bund die Kompetenz ein, Steuern vom Tabak oder, genauer, «vom rohen und vom verarbeiteten Tabak» zu erheben. Es erscheint nun aber nicht ausgeschlossen, dass in den nächsten Jahren Zigaretten, die keinen Tabak enthalten, auf dem Markt erscheinen. Die Versuche auf diesem Gebiet sind schon weit fortgeschritten, und es muss bereits jetzt mit dieser Möglichkeit gerechnet werden. Es besteht jedoch kein Zweifel, dass die jetzige Fassung von Art. 41<sup>bis</sup> Absatz 1 Buchstabe c [aBV]

die Besteuerung tabakfreier Rauchwaren nicht zulässt; dadurch könnten die zur Finanzierung der eidgenössischen Versicherung bestimmten Einnahmen eine empfindliche Einbusse erleiden. Um dies zu vermeiden, schlagen wir Ihnen vor, Artikel 41<sup>bis</sup> Absatz 1 Buchstabe c [aBV] so zu ändern, dass der Bund Steuern künftig nicht nur vom rohen und verarbeiteten Tabak erheben kann, sondern zusätzlich «auf anderen Stoffen und daraus hergestellten Erzeugnissen, die wie roher und verarbeiteter Tabak verwendet werden».

Das Eidgenössische Finanz- und Zolldepartement hat den Vorentwurf von Artikel 41<sup>bis</sup> Absatz 1 Buchstabe c BV [aBV] 56 interessierten Stellen ([...]) zur Vernehmlassung unterbreitet. Von 42 eingegangenen Antworten haben uns 39 vorbehaltlos zugestimmt. Zwei Vernehmlassungen betonen indessen, dass eine synthetische Zigarette, wenn sie nikotin- und teerfrei hergestellt würde, nicht oder nur in reduziertem Masse besteuert werden sollte. Die Abwägung dieser Anträge wird zu gegebener Zeit Sache des Gesetzgebers sein. Vorläufig geht es nur darum, die *Möglichkeit* der Besteuerung in der Verfassung vorzusehen.»

Der gemäss obiger Botschaft in die damalige Bundesverfassung aufgenommene Artikel wurde somit absichtlich offen formuliert, damit auch eine Besteuerung teer- und/oder nikotinfreier Ersatzprodukte möglich sein würde. Er zeigt zudem, dass man sich der Auswirkungen einer solchen Formulierung im Klaren war. Den Entscheid über den genauen Umfang der Steuerpflicht überliess man jedoch ausdrücklich dem Gesetzgeber. Dieser weitete im Rahmen der Sanierungsmassnahmen 1994 für den Bundeshaushalt die Tabaksteuer per 1. März 1996 auf Ersatzprodukte aus, ohne dabei jedoch eine Einschränkung auf gewisse Ersatzprodukte vorzunehmen (vgl. dazu auch Botschaft über die Sanierungsmassnahmen 1994 für den Bundeshaushalt, in: BBl 1995 I 89 ff. [nachfolgend: Botschaft Sanierungsmassnahmen 1994] und insb. 267 ff.). Man wählte, mit anderen Worten, dieselbe weite Umschreibung für Ersatzprodukte, wie sie bereits in der damaligen Bundesverfassung verwendet worden war. Eine Befreiung oder eine reduzierte Besteuerung von teer- und/oder nikotinfreien Produkten und somit eine Einschränkung des Steuerobjekts, die gemäss Botschaft Änderung AHV/IV von zwei Vernehmlassungsteilnehmern befürwortete worden war, fand nicht statt. Zwar ist der Botschaft Sanierungsmassnahmen 1994 nicht zu entnehmen, dass sich der Gesetzgeber mit der Frage der Besteuerung von Ersatzprodukten auseinandergesetzt hatte (insb. S. 180 ff.). Daraus lässt sich aber nicht unbedingt schliessen, der Gesetzgeber sei seiner Normierungspflicht nicht nachgekommen (so KATJA CUPA, Cannabisblüten besteuern als Tabakersatzprodukt?, in: Jusletter 9. April 2018, Rz. 16). Aus der Botschaft Änderung AHV/IV ergibt sich nämlich, dass damals zwar festgehalten wurde, es werde dannzumal am Ge-

setzgeber liegen, die Anträge auf Niedrigbesteuerung bzw. Steuerbefreiung von nikotin- und teerfreien Zigaretten abzuwägen. Gleichzeitig wurde aber statuiert, dass die Steuer «auf anderen Stoffen und daraus hergestellten Erzeugnissen, die wie roher oder verarbeiteter Tabak verwendet werden», erhoben werden können sollte, wobei dem – wie ausgeführt – 39 von 42 Vernehmlassungsantworten zustimmten. Aufgrund dieser grossen Zustimmung kann davon ausgegangen werden, dass eine weitere Diskussion für nicht notwendig erachtet wurde. Auch in den parlamentarischen Debatten führte dieser Zusatz weder bei der genannten Änderung der aBV noch jener des TStG zu Diskussionen, woraus zu schliessen ist, dass es dazu keinen Anlass gab. Die Entstehungsgeschichte zeigt somit, dass die Verfassungs- und Gesetzgeber bewusst eine weite Umschreibung der Ersatzprodukte gewählt haben, so dass auch synthetische, nikotin- und/oder teerfreie Ersatzprodukte der Tabaksteuer unterliegen.

Der Vollständigkeit halber bleibt noch anzufügen, dass in Art. 131 Abs. 1 Bst. a BV im Vergleich zu Art. 41<sup>bis</sup> aBV die Umschreibung des Steuerobjekts im Zuge der Totalrevision der Bundesverfassung gekürzt wurde, ohne dass jedoch der Bund dadurch bei der Besteuerung sämtlicher Tabakwaren und Erzeugnisse, die wie Tabak verwendet werden, eingeschränkt wurde (vgl. Botschaft vom 20. November 1996 über eine neue Bundesverfassung, BBl 1997 I 1 353; URS R. BEHNISCH, in: Ehrenzeller/Schindler/Schweizer/Vallender [Hrsg.], Die schweizerische Bundesverfassung, 2014, Art. 131 Rz. 7; MICHAEL BEUSCH, in: Waldmann/Belser/Epiney [Hrsg.], Bundesverfassung, 2015, Art. 131 Rz. 15; zur ganzen Erwägung: Urteil des BVGer A-3123/2011 vom 17. Januar 2012 E. 6.3.1).

**3.1.5** Zu Sinn und Zweck der Norm lässt sich das Folgende feststellen. In der Bundesverfassung ist festgehalten, dass die Erträge aus der Tabaksteuer für die Leistungen des Bundes an die Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung verwendet werden (Art. 112 Abs. 5 BV). Dieser Zweck der Tabaksteuer ist somit auf Stufe Verfassung festgehalten und macht aus der Tabaksteuer eine Zwecksteuer. Neben diesen rein fiskalischen Motiven hat die Tabaksteuer jedoch auch eine Lenkungsfunktion. Der gesundheitsschädliche Konsum von Tabakfabrikaten soll durch die Besteuerung reduziert werden, wobei Preiserhöhungen grundsätzlich als wirksames Mittel zur Reduktion des Tabakkonsums anerkannt sind. Trotz dieses Doppelcharakters der Tabaksteuer wurde der fiskalische Zweck stets höher gewichtet als die Lenkungsfunktion. Dies ergibt sich nicht nur aus der Verankerung des Finanzierungszwecks auf Verfassungsstufe, son-

dern zeigt sich beispielsweise auch aus dem Umstand, dass bei jeder Gesetzesänderung der Gesetzgeber jeweils genau darauf geachtet hat, ob und gegebenenfalls wie sich die Einnahmen des Bundes bei der entsprechenden Gesetzesänderung verändern (vgl. beispielsweise Botschaft vom 1. September 2010 zum Bundesgesetz über das Konsolidierungsprogramm 2012-2013 [KOPG 12/13] in: BBI 2010 7059 [nachfolgend: Botschaft KOPG 12/13] 7182 und bereits Botschaft Sanierungsmassnahmen 1994, S. 181). Die Einnahmen aus der Tabaksteuer sind für den Bund von erheblicher Bedeutung und man ist und war darum stets bemüht, diese stabil zu halten oder sogar zu erhöhen. Dass dies auch noch zu einer Reduktion der Anzahl der Raucher führen könnte, wurde jeweils eher nachrangig erwähnt (vgl. zum Zweck der Tabaksteuer auch BETTINA BÄRTSCHI, Zur geplanten Revision der Tabaksteuer oder Was Steuern können und sollen, in: Beusch/ISIS [Hrsg.], Entwicklungen im Steuerrecht 2009, 2009, S. 381 ff., 390 ff.). Sinn und Zweck der Einführung der Besteuerung der Ersatzprodukte war es denn auch zu verhindern, dass das Steuersubstrat und somit die Einnahmen des Bundes durch neuere technische Entwicklungen geschmälert werden (vgl. Botschaft Änderung AHV/IV S. 1614, 1619, 1628). Nicht ausschlaggebend waren dabei gesundheitspolitische Überlegungen. Bezeichnenderweise und wie bereits oben bei der historischen Auslegung gezeigt, erfolgte die Einführung der Besteuerung von Ersatzprodukten jeweils im Zusammenhang mit Sanierungs- oder Finanzierungsvorhaben des Bundes (vgl. dazu oben in E. 3.1.4 Zitat aus BBI 1971) und somit als Massnahme zur Generierung von Mehreinnahmen. Auch die meisten anderen Revisionen des Tabaksteuergesetzes erfolgten im Rahmen von Sanierungs-, Finanzierungs- und Konsolidierungsmassnahmen des Bundes (so letztmals anlässlich des Konsolidierungsprogramms 2012-2013, vgl. Botschaft KOPG 12/13, S. 7181 f.). Aufgrund dieser überwiegend fiskalischen Motive der Tabaksteuer und im Speziellen der Besteuerung der Ersatzprodukte ist es folgerichtig, dass ihr auch nikotin- oder teerfreie Ersatzprodukte unterliegen (vgl. zum Ganzen auch: ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 7. Aufl. 2016, S. 252 f.).

Sinn und Zweck der Besteuerung der Ersatzprodukte ist es immer noch – wie bereits historisch – sicherzustellen, dass die Steuerpflicht auch bei tabakfreien Raucherwaren – welche als Genussmittel die gleichen Bedürfnisse wie die Tabakzigarette befriedigen – besteht. So will man den Genuss einer Zigarette, Zigarre oder eines anderen entsprechend genutzten Fabrikats besteuern, unabhängig davon, ob darin Tabak oder ein anderer Stoff verwendet wird. Ob dabei ein Produkt mehr, weniger oder gar kein Nikotin

enthält und ob es für die Gesundheit völlig unbedenklich oder schädlich ist, wird – aufgrund des vorrangigen fiskalischen Zwecks der Tabakbesteuerung – allenfalls bei der Höhe der Steuer, nicht aber bei der Steuerpflicht als solcher, beachtet (zum Ganzen: Urteil des BVGer A-3123/2011 vom 17. Januar 2012 E. 6.3.2).

Zu Recht wird freilich festgehalten, dass die teleologische Auslegung zur Klärung des Begriffs «Ersatzprodukt» nur bedingt beitragen kann, wird doch der Zweck der Mittelbeschaffung durch jede Steuer erfüllt (vgl. CUPA, a.a.O., Rz. 19). Da jedoch nicht jede Auslegung nach Sinn und Zweck besagt, dass die Mittelbeschaffung im Zentrum steht, kann dieser Auslegung dennoch entnommen werden, dass der Begriff weit zu verstehen ist.

**3.1.6** In Bezug auf den Zusammenhang lässt sich festhalten, dass Art. 4 Abs. 1 Bst. c TStG, der das Steuerobjekt «Ersatzprodukte» nennt, in Zusammenhang mit Art. 1 Abs. 1 TStG zu lesen ist, der diese Ersatzprodukte näher, nämlich als «Erzeugnissen, die wie Tabak verwendet werden», definiert. Ausgenommen von der Besteuerung sind gemäss Art. 3 Abs. 2 TStV nur elektronische Zigaretten, die nach dem Verdampfer- oder Zerstäubungsprinzip funktionieren, sowie deren Bestandteile (Bst. a) und bei der Swissmedic registrierte Produkte zur Raucherentwöhnung (Bst. b; E. 2.2.1). Dies bedeutet im Umkehrschluss, dass sämtliche andere Erzeugnisse, die wie Tabak verwendet werden, der Tabaksteuer unterliegen.

**3.1.7** Damit kann bereits aufgrund des Wortlauts von Art. 4 Abs. 1 Bst. c i.V.m. Art. 1 Abs. 1 TStG und auch unter Berücksichtigung der Entstehungsgeschichte und des Sinns und Zwecks der Tabaksteuergesetzgebung festgehalten werden, dass Produkte als «Ersatzprodukte» gelten, wenn sie üblicherweise wie Tabakprodukte verwendet werden und zwar unabhängig davon, ob sie gesundheitsschädlich sind oder nicht. Diese Definition mag weit sein. Sie genügt aber dem Legalitätsprinzip (vgl. BGE 143 II 409 E. 3.3).

**3.1.8** Angemerkt werden kann, dass der Bundesrat in neuerer Zeit im Parlament Fragen, die die Legalisierung von THC-armem Cannabis betrafen, unter anderem dahingehend beantwortete, die Cannabisblüten würden als Tabakersatzprodukte gelten und entsprechend besteuert (Interpellation Fehlmann Rielle, eingereicht am 15. März 2017, Geschäftsnummer 17.3124; Frage Geissbühler, eingereicht am 31. Mai 2017, Geschäftsnummer 17.5239; Interpellation de Courten, eingereicht am 15. Juni 2017, Geschäftsnummer 17.3486; s.a. Frage Geissbühler, eingereicht am

8. März 2017, Geschäftsnummer 17.5199). Zwar sind diese Aussagen für das Bundesverwaltungsgericht nicht bindend, doch lässt sich ihnen entnehmen, dass auch der zeitgenössische Gesetzgeber der Besteuerung von Cannabis positiv gegenübersteht.

**3.2** Die Besteuerung von Tabakersatzprodukten ist – wie gesehen – von der Verfassung nicht nur nicht ausgeschlossen, sondern ausdrücklich gestattet. Der Grundsatz der Besteuerung ist in einem Gesetz im formellen Sinn enthalten, nämlich dem TStG. Die im Gesetz ausdrücklich enthaltene Delegation bezieht sich auf ein klares Sachgebiet und die Grundzüge der Besteuerung sind im Gesetz selbst enthalten. Damit sind diese Voraussetzungen einer Gesetzesdelegation gegeben (E. 2.5.1). Es bleibt im Folgenden zu beurteilen, ob sich Art. 3 Abs. 1 TStV im Rahmen der Delegationsnorm von Art. 1 Abs. 2 TStG bewegt.

**3.2.1** Art. 3 Abs. 1 TStV definiert Tabakersatzprodukte als «Erzeugnisse, die nicht oder nur teilweise aus Tabak bestehen, die aber wie Tabak oder Tabakfabrikate verwendet werden, auch wenn sie für den Verbrauch nicht angezündet werden müssen» (E. 2.2.1). Schon Art. 1 Abs. 1 TStG hält (i.V.m. Art. 4 Abs. 1 Bst. c TStG) fest, dass Erzeugnisse, «die wie Tabak verwendet werden» der Tabaksteuer unterliegen. Damit ist die Definition der Ersatzprodukte in Art. 3 Abs. 1 TStV hauptsächlich eine Ausformulierung bzw. Präzisierung dessen, was bereits im Gesetz enthalten ist (Urteil des BVerfG A-3123/2011 vom 17. Januar 2012 E. 6.2.1). Was die Präzisierung «auch wenn sie für den Verbrauch nicht angezündet werden müssen» anbelangt, formuliert diese nur eine Selbstverständlichkeit aus. Auch Tabakprodukte werden nicht immer angezündet. Zu denken ist vorab an den nunmehr ausdrücklich im Gesetz genannten Wasserpfeifentabak.

**3.2.2** Da sich die Definition in der TStV damit klar im Rahmen des TStG bewegt, hat der Bundesrat die ihm übertragene Kompetenz eingehalten. Diese ist vom Bundesverwaltungsgericht zu respektieren (E. 2.5.3).

**3.3** Damit ist darauf einzugehen, ob die Cannabisblüten wie Tabak verwendet werden.

**3.3.1** Die Verwendung von Tabak ist vielfältiger Art. Sein Rauch, der durch Verbrennung entsteht, kann inhaliert werden (so bei Zigaretten, Zigarren und ähnlichen Produkten, sowie Schnitttabak). Des Weiteren wird Tabak auch ohne Verbrennung als Kautabak gekaut oder als Schnupftabak ge-

schnupft. Bei der Wasserpfeife wird die feuchte Tabakmischung, die oftmals mit Fruchtessenzen oder anderen Aromen angereichert ist, in eine perforierte Aluminiumfolie gewickelt, auf welche dann eine glühende Kohle gelegt wird. Durch diese Kohle wird der Tabak nicht verbrannt, sondern durch die entstehende Wärme gedünstet, so dass sich aus der vorhandenen Feuchtigkeit ein Tabakdampf bildet, welcher dann vom Konsumenten inhaliert wird (vgl. Urteil des BVGer A-601/2018 vom 6. November 2018 E. 3.2.2). Das Rauchen und Inhalieren des Dampfs eines Ersatzprodukts sind somit, auch bei sog. enger Auslegung des Wortlauts, von der Formulierung «wie Tabak verwendet werden» grundsätzlich erfasst (vgl. Urteil des BVGer A-3123/2011 vom 17. Januar 2012 E. 6.2.1).

**3.3.2** Die streitbetroffenen Cannabisblüten können unbestrittenermassen geraucht werden, sofern sie zerkleinert werden. Die Zerkleinerung erfolgt dabei entweder mittels eines sog. Grinders oder auch durch Zerreiben der trockenen Blüten zwischen den Fingern. Fraglich ist jedoch, ob sie auch (hauptsächlich) zum Rauchen bzw. zu einem Konsum der Art, wie sie bei Tabak üblich ist, bestimmt sind («wie Tabak *verwendet werden*»; Hervorhebungen nur hier) oder ob es sich dabei eher um eine zweckentfremdete Art des Konsums handelt. Nicht jedes Produkt, das theoretisch geraucht werden kann, wird der Tabaksteuer unterworfen.

**3.3.3** Ausschlaggebend ist damit, ob das Produkt bei objektiver Betrachtung als Ersatz von Tabak bzw. Tabakfabrikaten angesehen werden kann. Kriterien dazu können die äussere Erscheinung, die eigentliche Handhabung, die Produktbestimmung, welche der Anbieter dem Produkt einräumt, sowie die Wahrnehmung der Konsumenten resp. der Käufer des Produktes sein (Urteil des BVGer A-3123/2011 vom 17. Januar 2012 E. 6.2.1).

**3.3.4** Die Beschwerdeführerin führt diesbezüglich aus, dass das Rauchen nicht die empfohlene Konsumart sei. Die Blüten liessen sich auch als Tee oder Nahrungsmittelergänzung einnehmen. Der Homepage der Beschwerdeführerin (letztmals aufgerufen am 25. Januar 2019) ist jedoch zu entnehmen, dass sie auch Papier für das Selberdrehen von Zigaretten sowie Filter anbietet, [...]. Die Beschwerdeführerin vertreibt auch «Grinder» ([...]), die ihrer eigenen Aussage gemäss dazu verwendet werden, dass die Blüten auf eine rauchfähige Grösse zerkleinert werden können. Das Zerkleinern kann wohl auch dem Gebrauch in Tees oder Lebensmitteln dienen. In Bezug auf Tees erscheint freilich die Aussage der Vorinstanz durchaus schlüssig, wenn sie ausführt, die Beschwerdeführerin biete (mittlerweile) bereits fertige Teemischungen an und es sei wahrscheinlich, dass Personen, die

Hanf als Tee konsumieren wollten, diese Produkte kauften. Weiter rät die Beschwerdeführerin [...] strikte vom Rauchen von Cannabis ab, auch wenn es sich dabei um eine weit verbreitete Konsumform handle, und schlägt stattdessen das Vaporisieren als gesündere Form vor. [...]. Diese Form des Konsums gleicht eher jenem einer Wasserpfeife, wobei der in dieser verwendete Tabak wie Feinschnitttabak besteuert wird (Art. 10 Abs. 1 Bst. b und Anhang III TStG). Daneben bietet die Beschwerdeführerin [...]. Auch können Bücher bezogen werden, die Rezepte für Cannabis enthaltende Speisen beschreiben. Das alles ändert aber nichts daran, dass die Beschwerdeführerin prominent Produkte anbietet, die für das Rauchen selbstgedrehter Zigaretten notwendig sind. [...].

**3.3.5** Auch wenn die Anpreisung des Produkts nicht ausschlaggebend sein kann, da diese schnell geändert werden kann, führt im vorliegenden Fall selbst der Internetauftritt der Beschwerdeführerin zum Schluss, dass die Cannabisblüten vor allem geraucht werden. Dies entspricht auch der Wahrnehmung der Konsumenten, zumal die Beschwerdeführerin selbst festhält, dass die Blüten oft geraucht würden. Damit würden die Cannabisblüten sogar unter die enger gehaltene Definition von Tabakersatzstoffen gemäss Art. 2 Bst. e der Verordnung vom 27. Oktober 2004 über Tabakerzeugnisse und Raucherwaren mit Tabakersatzstoffen (TabV, SR 817.06) fallen, die indessen nicht die Tabaksteuer zum Gegenstand hat. Demnach handelt es sich bei einem Tabakersatzstoff nämlich um einen «zum Rauchen bestimmte[n] Stoff mit Ausnahme von Tabak». Daran ändern zumindest kundgetane Wünsche der Beschwerdeführerin, die Blüten sollten nicht geraucht werden, nichts. Es ist damit nicht zu beanstanden, wenn die Vorinstanz die streitbetreffenen Cannabisblüten der Tabaksteuer unterstellt hat.

**3.4** Es bleibt im Folgenden noch zu beurteilen, zu welchem Steuersatz – konkret jenem für Feinschnitttabak oder jenem für anderen Rauchtabak – die streitbetreffenen Cannabisblüten zu veranlagen sind.

**3.4.1** Zwar steht weder im TStG noch in der TStV, zu welchem Satz Tabakersatzprodukte zu versteuern sind. Bereits aus der Bezeichnung als «Ersatz»-Produkte ergibt sich jedoch, dass sie zu jenem Satz zu versteuern sind, der für das Produkt gilt, das sie ersetzen. Die Intention des Gesetzgebers, Tabakersatzprodukte gemäss der Tabaksteuergesetzgebung zu besteuern, ergibt sich klar aus dem Gesetz (E. 3.1.4, vgl. auch 3.1.8), weshalb sich eine analoge Anwendung der für Tabakprodukte festgesetzten Steuersätze aufdrängt (anders CUPA, a.a.O., Rz. 18). Der Gebrauch eines Tabakersatzprodukts als solcher ist damit in Bezug auf den anwendbaren

Steuersatz entscheidend und nicht die konkrete Beschaffenheit des Produkts.

**3.4.2** Wie oben ausgeführt (E. 3.4.2), kann bei der Bestimmung des Steuersatzes allenfalls gesundheitlichen Aspekten Rechnung getragen werden. Dies hilft jedoch bei der Prüfung vorliegend nicht weiter, sind doch die gesundheitlichen Aspekte insbesondere von Cannabidiol noch zu wenig geklärt (THE NATIONAL ACADEMIES OF SCIENCES, ENGINEERING AND MEDICINE [Hrsg.], *The Health Effects of Cannabis and Cannabinoids: The Current State of Evidence and Recommendations for Research*. Washington DC 2017 [<https://doi.org/10.17226/24625>], S. 85 f., 128 ff., wobei zu beachten ist, dass die dort genannten Ergebnisse teilweise auf andere Cannabinoide als Cannabidiol bezogen sind; Studien auf der Internetseite des Bundesamts für Gesundheit: [www.bag.admin.ch](http://www.bag.admin.ch) > Gesund Leben > Cannabis > Medizinische Anwendung von Cannabis, letztmals aufgerufen am 11. März 2019). Klar ist jedoch, dass beim Rauchen durch den Verbrennungsvorgang Stoffe entstehen, die unabhängig davon, ob sich in der Zigarette etc. Tabak befindet, gesundheitsschädlich sind. Damit ist unabhängig von gesundheitlichen Aspekten einzig darüber zu entscheiden, ob die Cannabisblüten wie Feinschnitttabak oder wie anderer Tabak verwendet werden.

**3.4.3** Bei Feinschnitttabak handelt es sich um zerkleinerten – geschnittenen – Tabak (E. 2.2.4; Urteil des BVGer A-882/2016 vom 6. April 2017 E. 4.3.1). Gemäss gesetzgeberischer Absicht ist darunter primär Tabak zu verstehen, der zum Selberdrehen von Zigaretten verwendet wird. Gemäss den «Erläuterungen zum Schweizerischen Gebrauchstarif» zur Zolltarifnummer 2403 (zu finden unter [www.tares.ch](http://www.tares.ch)) handelt es sich zolltarifrechtlich bei Feinschnitttabak um «Rauchtabak, auch mit beliebigem Gehalt an Tabakersatzstoffen, z.B. geschnittener Tabak zur Verwendung in Pfeifen oder zur Herstellung von Zigaretten» (Urteil des BVGer A-882/2016 vom 6. April 2017 E. 4.3.2 f.). Der Bundesrat führte in der Botschaft vom 21. Dezember 2007 zur Änderung des Tabaksteuergesetzes (BBl 2008 533 546) aus:

«Die EG ermöglicht eine Aufteilung in Feinschnitttabak (zum Selberdrehen von Zigaretten) und anderen Rauchtabak (Pfeifentabak). Feinschnitttabak wird in der Regel wesentlich höher belastet als Pfeifentabak. Diese unterschiedliche Behandlung ist auch in der Schweiz anzustreben, damit die wachsende Preisdifferenz zwischen Fabrik- und handgerollten Zigaretten eingedämmt werden kann.»

**3.4.4** Vorliegend geht es um Cannabisblüten und nicht um Cannabis in Form von Zigaretten. Allerdings ist die häufigste Konsumform auch von Cannabisblüten das Rauchen und zwar in Zigarettenform, wie auch der Internetauftritt der Beschwerdeführerin zeigt: Dort wird, wie ausgeführt (E. 3.3.4 f.), Zubehör angeboten, das zum Selberdrehen von Zigaretten gebraucht wird. Die streitbetroffenen Cannabisblüten dienen damit vorwiegend demselben Zweck wie Feinschnitttabak. Dass auch andere Konsumformen denkbar sind, ändert daran nichts. Zwar müssen die Cannabisblüten noch zerkleinert werden, doch ist dies mit den ebenfalls von der Beschwerdeführerin angebotenen oder anderen «Grindern» einfach möglich. Selbst die Zerkleinerung zwischen den Fingern, also ohne weitere Hilfsmittel, ist möglich. Zudem ändert dies nichts daran, dass die Cannabisblüten wie Feinschnitttabak *verwendet* werden. Bei der Besteuerung von Ersatzprodukten ist nun aber auf die Verwendungsweise und weniger auf die konkreten (weiteren) Eigenschaften abzustellen. Weiter ist unerheblich, ob die Cannabisblüten, wie die Beschwerdeführerin geltend macht, als Tabakzusatz verwendet werden. Es genügt, dass sie – wie Feinschnitttabak – geraucht werden und damit wie solcher Tabak verwendet werden.

Wie Cannabisblüten (oder andere Tabakersatzprodukte) zolltarifrechtlich einzureihen sind, tut nichts zur Sache. Da es sich nicht um Tabakprodukte, sondern eben um Tabakersatzprodukte handelt, werden sie regelmässig nicht bei den Tabakprodukten einzureihen sein.

**3.4.5** Damit ist nicht zu beanstanden, wenn die Vorinstanz die Cannabisblüten wie Feinschnitttabak besteuert.

**3.5** Es bleibt, in der gebotenen Kürze auf weitere Vorbringen der Parteien einzugehen, soweit sie nicht bereits zumindest implizit vorstehend behandelt wurden.

**3.5.1** Der Sachverhalt, der dem Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-882/2016 vom 6. April 2017 zugrunde lag, weist wesentliche Abweichungen vom vorliegenden Sachverhalt auf. Dort ging es nämlich um eine Änderung des Steuersatzes auf Wasserpfeifentabak, der zuvor als übriger Rauchtobak besteuert wurde und nun mittels einer Ordnungsänderung dem Feinschnitttabak gleichgestellt werden sollte. Vorliegend geht es um die Frage, ob ein neues Produkt der Tabakbesteuerung untersteht. Auch ging es im genannten Urteil um ein Tabakprodukt, während vorliegend ein

Tabakersatzprodukt zu beurteilen ist. Auch wenn es einige ähnliche Fragestellungen gibt, sind die Fälle daher in Bezug auf die Kernfrage nicht vergleichbar.

**3.5.2** Nicht mehr einzugehen ist bei diesem Ergebnis auf das Argument der Beschwerdeführerin, es handle sich bei den Cannabisblüten um Rohstoffe, und jenes der Vorinstanz, würde es sich bei den Cannabisblüten tatsächlich um Rohstoffe handeln, dürften diese nur von Reversinhabern gehandelt, also sowohl ver- als auch gekauft, werden. Das oben erwähnte Merkblatt (E. 2.3), in dem Cannabisblüten als Rohstoffe bezeichnet werden, ist für das Bundesverwaltungsgericht ohnehin nicht bindend (E. 2.7), wobei vorliegend zu beachten ist, dass jene Behörden, die das Merkblatt herausgegeben haben, nicht mit dem Vollzug der Tabaksteuergesetzgebung betraut sind und sich deshalb auch nicht mit den dort geltenden Begrifflichkeiten auseinanderzusetzen hatten.

**3.5.3** Nicht von Belang ist, dass der Verordnungsgeber E-Zigaretten von der Steuerpflicht befreite, nachdem das Bundesverwaltungsgericht diese mit Urteil A-3123/2011 vom 17. Januar 2012 der Steuerpflicht unterstellt hatte (kritisch zur Befreiung der E-Zigarette von der Steuerpflicht: BEHNISCH, a.a.O., Art. 131 Rz. 9). Damit sollte nicht ausgedrückt werden, dass die E-Zigarette nicht als Ersatzprodukt gilt, sondern diese sollte aus (gesundheits-)politischen Überlegungen von der Steuerpflicht befreit werden (vgl. die parlamentarischen Debatten unter der Geschäftsnummer 11.3178). Die Formulierung in Art. 3 Abs. 2 TStV («Nicht als Ersatzprodukte gelten». «Ne sont pas réputés produits de substitution», «Non sono considerati prodotti di sostituzione»; nicht etwa «keine Ersatzprodukte sind») weist klar darauf hin, dass es sich bei diesen Produkten durchaus um Ersatzprodukte handelt, diese aber nicht so behandelt werden sollen (a.M. CUPA, a.a.O., Rz. 20, die die E-Zigaretten als Beispiel dafür nennt, dass der Begriff «Ersatzprodukte» klärungsbedürftig wäre). Die Idee der Besteuerung von Ersatzprodukten schliesst im Übrigen eine Positivliste der Ersatzprodukte (dafür plädiert CUPA, a.a.O., Rz. 20) gerade aus, sollen doch damit auch Produkte erfasst werden (können), die noch nicht auf dem Markt und unter Umständen noch gar nicht bekannt sind. Folglich können sie auch in keine Liste aufgenommen werden.

**3.5.4** Ebenso unerheblich ist, ob auch «andere Kräuter» geraucht werden können und wie dies tabaksteuerrechtlich zu beurteilen wäre. Vorliegend sind einzig die Cannabisblüten zu beurteilen.

**3.5.5** Ob die von der Beschwerdeführerin vertriebenen Cannabisblüten tatsächlich dazu beitragen könnten, den illegalen THC-Cannabiskonsum zu reduzieren, kann dahingestellt werden. Abgesehen davon, dass die Beschwerdeführerin selbst festhält, dass die hier streitbetroffenen Cannabisblüten kein so genanntes «High» herbeizuführen vermöchten und nicht in erster Linie als Genussmittel verwendet würden, ist dies jedenfalls fraglich. Doch sehr speziell mutet sodann die ebenfalls in diesem Zusammenhang vertretene Argumentationslinie an, wonach Jugendliche, «wegen ihres schmalen Geldbeutels die bedeutendste Risikogruppe, [...] unter Mitwirkung des Staates gezwungen [würden], weiterhin das illegale, schädliche THC-Cannabis zu kaufen.» Diese Fragen betreffen – wenn denn – ebenso wie das von der Beschwerdeführerin zu den Akten gegebene Papier von «weedmaps» die allfällige Legalisierung von Cannabis mit einem THC-Gehalt von über 1 %.

#### **4.**

**4.1** Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten, die auf Fr. 7'500.-- festzusetzen sind, der unterliegenden Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 1 und 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Der einbezahlte Kostenvorschuss in derselben Höhe ist zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden.

**4.2** Der Beschwerdeführerin und der Vorinstanz sind keine Parteientschädigungen zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG bzw. Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario; Art. 7 Abs. 3 VGKE).

**Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

**1.**

Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

**2.**

Die Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 7'500.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Der von der Beschwerdeführerin einbezahlte Kostenvorschuss in derselben Höhe wird zur Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet.

**3.**

Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen.

**4.**

Dieses Urteil geht an:

- die Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde; Beilagen: Informationsschreiben und Medienmitteilung)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. [...]; Gerichtsurkunde; Beilagen: Informationsschreiben und Medienmitteilung)

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Der vorsitzende Richter:

Die Gerichtsschreiberin:

Michael Beusch

Susanne Raas

### **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 BGG). Die Rechtschrift 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 die beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: 11. März 2019