



Abteilung I
A-2187/2018

Urteil vom 11. März 2019

Besetzung

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

Parteien

X. _____, ...,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Tabaksteuer; Cannabisblüten.

Sachverhalt:**A.**

Die X. _____ bezweckt unter anderem den Handel mit sowie die Verarbeitung von Waren aller Art.

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.

C.

Die Vorinstanz verfügte am 24. Oktober 2017, die X. _____ schulde für die Periode August und September 2017 Tabaksteuern in Höhe von Fr. (...).

D.

Dagegen erhob die X. _____ am 28. November 2017 Einsprache an die Vorinstanz. Sie beantragte, die Verfügung vom 25. Oktober 2017 aufzuheben und festzustellen, dass die von ihr vermarkteten Cannabisblüten der Tabaksteuer zum Satz von 12 % zu unterstellen seien. Kurz zusammengefasst begründete sie ihren Antrag damit, dass sich das von ihr vertriebene Produkt von Feinschnitttabak unterscheide. Es seien weitere Handlungsschritte auszuführen, damit die Cannabisblüten geraucht oder vaporisiert werden könnten.

E.

Mit Einspracheentscheid vom 27. Februar 2018 wies die Vorinstanz die Einsprache ab. Zusammengefasst führte sie aus, Für Tabakersatzprodukte gelte der Steuersatz, welcher für jene Produkte zur Anwendung gelange, die sie ersetzen. Bezüglich Beschaffenheit und Verwendungsart stimmten die Cannabisblüten mit Feinschnitttabak überein.

F.

Mit Beschwerde vom 13. April 2018 ans Bundesverwaltungsgericht beantragt die X. _____ (nachfolgend: Beschwerdeführerin), der Einspracheentscheid vom 27. Februar 2018 sei aufzuheben und es sei festzustellen, dass die von ihr vertriebenen Cannabisblüten der Tabaksteuer zum Satz von 12 % (anderer als Rauchtabak) unterlägen – unter Kosten und Entschädigungsfolgen. Zur Begründung macht sie geltend, die Vorinstanz halte einleitend fest, dass Ersatzprodukte wie jene Produkte zu besteuern seien, die sie ersetzen. Die Beschwerdeführerin bezweifelt eine genügende Grundlage dafür, auch wenn sie sich – im Gegensatz zu einem Teil der Lehre – nicht gegen die grundsätzliche Besteuerung der Cannabisblüten wehre. In Bezug auf die Beschaffenheit macht sie geltend, es handle sich um Cannabisblüten mit einer Grösse von ca. 7 bis 70 mm. Damit weise sie keine Schnittbreite wie Feinschnitttabak auf. Die Beschwerdeführerin bezieht sich auf das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-882/2016 vom 6. April 2017. Nach der Logik der Vorinstanz – so die Beschwerdeführerin – müssten auch weitere Kräuter der Tabaksteuer unterstellt werden. Überdies sei Pfeifentabak einfacher als Cannabisblüten zu zerkleinern und müsste demnach auch dem Steuersatz von Feinschnitttabak unterliegen. Hinsichtlich Verwendungsart führt sie aus, die Cannabisblüten dienten insbesondere dem Konsum in einer Pfeife, weiteren Rauchgeräten oder einem Vaporizer. Diesbezüglich rügt sie eine unvollständige Ermittlung des Sachverhalts.

G.

In ihrer Vernehmlassung vom 22. Mai 2018 schliesst die Vorinstanz auf Abweisung der Beschwerde. Sie begründet zunächst, warum Cannabisblüten der Tabaksteuer unterlägen. Weiter macht sie geltend, die von der Beschwerdeführerin vorgebrachten Argumente beim Entscheid durchaus berücksichtigt zu haben, wenn auch nicht jedes explizit im Einspracheentscheid erwähnt worden sei. Sie hält dafür, Cannabisblüten in getrocknetem Zustand würden überwiegend in selbstgedrehten Zigaretten verbrannt und über die Inhalation des Rauchs konsumiert. Insofern würden sich die Cannabisblüten weder in der Konsumart noch hinsichtlich Beschaffenheit von Feinschnitttabak unterscheiden. Die Beschaffenheit von Cannabis könne nicht direkt mit derjenigen von Tabak verglichen werden. Nichtsdestotrotz könnten durchaus aufgrund der Anwendungsform, der Haptik und der gleichen Handhabung Schlüsse in Bezug auf die Einordnung von Cannabisblüten gezogen werden. Ersatzprodukte würden nach jenem Steuersatz besteuert, der für das zu ersetzende Tabakfabrikat gelte. Wille des Gesetz-

gebers sei gewesen, mit der relativ hohen Besteuerung von Feinschnitttabak selbstgedrehte Zigaretten steuerlich an das Niveau der fabrikgefertigten Zigaretten anzupassen. Da die Cannabisblüten wie Feinschnitttabak vorwiegend in selbstgedrehten Zigaretten konsumiert würden, sei der Steuersatz für Feinschnitttabak anwendbar.

H.

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 ihren Antrag formell als Feststellungsbegehren stellt, fehlt ihr folglich ein schutzwürdiges Interesse an dessen 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, welcher Steuersatz anzuwenden ist, 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.

Die Beschwerdeführerin rügt, die Vorinstanz habe den Sachverhalt nicht rechtsgenügend abgeklärt. Darauf ist grundsätzlich vorab einzugehen, könnte dies doch zu einer Rückweisung an die Vorinstanz führen.

2.1 Gemäss dem Untersuchungsgrundsatz trägt die Behörde die Beweisführungslast (sog. subjektive oder formelle Beweislast). Die Behörde hat demnach den Sachverhalt grundsätzlich von Amtes wegen abzuklären (BGE 139 II 489 E. 3.2). Wie sich allfällige Zweifel nach abgeschlossener Sachverhaltsermittlung auf den Entscheid der Behörde auswirken, wird hingegen nicht geregelt. Für die (materielle) Beweislast ist – mangels spezialgesetzlicher Regelung – Art. 8 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 10. Dezember 1907 (ZGB, SR 210) in analoger Anwendung massgebend. Gemäss dem darin verankerten Rechtsprinzip ist im Fall der Beweislosigkeit zu Ungunsten derjenigen Partei zu entscheiden, die aus dem unbewiesenen gebliebenen Sachverhalt Rechte ableiten wollte (statt vieler: Urteile des BVGer A-6905/2015 vom 22. Juni 2016 E. 3.2 m.H., A-6080/2016 vom 23. Februar 2018 E. 2.2 und 2.4.2 m.H.).

2.2 Art. 3 TStG erklärt die Zollgesetzgebung für entsprechend anwendbar, wenn der Tabaksteuergesetzgebung keine eigenen Bestimmungen enthalten. Weder die Tabaksteuer- noch die Zollgesetzgebung enthalten Vorschriften über die Sachverhaltsermittlung. Ob das VwVG vorliegend anwendbar ist (Art. 3 Bst. e und Art. 2 Abs. 1 VwVG), kann indessen offenbleiben. Soweit das in Art. 12 ff. VwVG Festgelegte den Charakter eines allgemeinen Rechtsgrundsatzes beanspruchen kann, gelten die entsprechenden Inhalte nämlich gleichwohl.

2.3 Im Steuerrecht gilt grundsätzlich, dass die Steuerbehörde für die steuerbegründenden und -mehrenden Tatsachen den Nachweis zu erbringen hat, während der steuerpflichtigen Person der Nachweis der Tatsachen obliegt, welche die Steuerschuld mindern oder aufheben (vgl. BGE 140 II 248

E. 3.5; Urteile des BVGer A-6785/2016 vom 17. April 2018 E. 2.7, A-3056/2015 vom 22. Dezember 2016 E. 3.1.4; vgl. auch ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 7. Aufl. 2016, S. 562).

2.4 Eine weitere Ermittlung des Sachverhalts von Amtes wegen kann insbesondere unterbleiben, wenn Tatsachen betroffen sind, die behörden- oder offenkundig sind (PATRICK KRAUSKOPF/KATRIN EMMENEGGER/FABIO BABEY, in: Waldmann/Weissenberger [Hrsg.], Praxiskommentar Verwaltungsverfahrensgesetz, 2. Aufl. 2016, Art. 12 N. 29 und 69; PHILIPPE WEISSENBERGER/ASTRID HIRZEL, ebenda, Art. 14 N. 19; BERNHARD WALDMANN/JÜRIG BICKEL, ebenda, Art. 33 N. 24).

2.5 Nach höchstrichterlicher Rechtsprechung kann das Beweisverfahren geschlossen werden, wenn die noch im Raum stehenden Beweisanträge eine nicht erhebliche Tatsache betreffen oder offensichtlich untauglich sind, etwa weil ihnen die Beweiseignung abgeht oder umgekehrt die betreffende Tatsache aus den Akten bereits genügend ersichtlich ist, oder wenn die entscheidende Behörde ihre Überzeugung bereits gebildet hat und annehmen kann, dass ihre Überzeugung durch weitere Beweiserhebungen nicht geändert würde (sog. antizipierte Beweismwürdigung, statt vieler: BGE 142 III 360 E. 4.1.1, 141 I 60 E. 3.3, 140 I 285 E. 6.3.1; Urteil des BVGer A-1133/2018 vom 26. September 2018 E. 1.5.3).

2.6 Die Beschwerdeführerin rügt, die Vorinstanz habe den Sachverhalt insofern unvollständig ermittelt, als ihre Cannabisblüten insbesondere dem Konsum in einer Pfeife, weiteren Rauchgeräten oder einem Vaporizer dienten.

Ob dies überhaupt entscheidrelevant ist und, wenn ja, ob die Vorinstanz die Verwendung der Blüten genügend abgeklärt hat, lässt sich nicht losgelöst von der Gesamtwürdigung des vorliegenden Falles beurteilen. Daher wird die Frage des genügend oder ungenügend festgestellten Sachverhalts nach der Darstellung der rechtlichen Grundlagen und der Subsumtion nochmals aufgenommen (E. 4.6).

3.

3.1 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).

3.2 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.

3.2.1 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.

3.2.2 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 Rauchtabak (Art. 10 Abs. 1 Bst. c TStG; Anhang IV).

3.2.3 Gemäss Art. 2 Abs. 4 TStV gelten als Rauchtabak

- 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.

3.2.4 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.

3.3 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 > Gesund leben > Cannabis > Merkblatt Canabidiol (CBD), letztmals aufgerufen am 11. März 2019).

3.4

3.4.1 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).

3.4.2 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.).

3.4.3 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 Unterangang der Steuerforderung, 2012, S. 19 ff.).

4.

Im vorliegenden Fall stellt sich die Frage, zu welchem Steuersatz – jenem für Feinschnitttabak oder jenem für anderen Rauchtak – die streitbetroffenen Cannabisblüten zu veranlagen sind. Nicht bestritten ist, dass die Blüten der Tabaksteuer unterstehen; dies zu Recht, hat doch das Bundesverwaltungsgericht mit Urteilen A-1211/2018 und A-1359/2018 (beide vom 11. März 2019) die Rechtmässigkeit der Besteuerung von Cannabisblüten als Tabakersatzprodukte bejaht.

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), weshalb sich eine analoge Anwendung der für Tabakprodukte festgesetzten Steuersätze aufdrängt (anders KATJA CUPA, Cannabisblüten besteuern als Tabakersatzprodukt?, in: Jusletter 9. April 2018, Rz. 18). Der Gebrauch eines Tabakersatzprodukts als solcher ist damit in Bezug auf den anwendbaren Steuersatz entscheidend und nicht die konkrete Beschaffenheit des Produkts.

4.2

4.2.1 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 geschnupft. 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).

4.2.2 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.

4.3

4.3.1 Bei Feinschnitttabak handelt es sich um zerkleinerten – geschnittenen – Tabak (E. 3.2.4; 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) 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.»

4.3.2 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 die Cannabisblüten der Beschwerdeführerin konkret von deren Kunden verwendet werden, ist dabei nicht erheblich, kann doch der Steuersatz nicht vom je-

weiligen Anbieter abhängen. Ausserdem bietet auch die Beschwerdeführerin gemäss ihrer Homepage ([...], letztmals aufgerufen am 4. Februar 2019) Zubehör an, das zum Selberdrehen von Zigaretten gebraucht wird, so Papers und Filter. 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 «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. Dass die Blüten vor allem in Pfeifen geraucht würden, entspricht nicht der allgemeinen Lebenserfahrung. Soweit die Beschwerdeführerin geltend macht, die Blüten würden vaporisiert, gleicht diese Form des Konsums eher jenem einer Wasserpfeife, wobei der in dieser verwendete Tabak zu gleichen Satz wie Feinschnitttabak besteuert wird (Art. 10 Abs. 1 Bst. b TStG).

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

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

4.5.1 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 Verordnungsänderung dem Feinschnitttabak gleichgestellt werden sollte. Vorliegend geht es um die Frage, ob ein neues Produkt der Tobakbesteuerung untersteht. Auch ging es im genannten Urteil um ein Tobakprodukt, während vorliegend ein *Tabakersatz*produkt zu beurteilen ist. Auch wenn es einige ähnliche Fragestellungen gibt, sind die Fälle daher in Bezug auf die Kernfrage nicht vergleichbar.

4.5.2 Damit ist auch unerheblich, ob Pfeifentobak einfacher als Cannabisblüten zerkleinert werden kann. Bei Pfeifentobak handelt es sich um Tobak, bei Cannabisblüten um ein Ersatzprodukt. Die Besteuerung folgt daher anderen Regeln.

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

4.6 Damit bleibt, auf die Frage zurückzukommen, ob die Vorinstanz den rechtserheblichen Sachverhalt genügend abgeklärt hat, sie also ihrer Untersuchungspflicht nachgekommen ist (E. 2.6).

In Bezug auf die tatsächliche Verwendung der Blüten, kommt es nicht auf die konkret von der Beschwerdeführerin verkauften Blüten an, sondern darauf, wie (legale) Cannabisblüten verwendet werden. Wie die Beschwerdeführerin selber schreibt, ist eine häufige Konsumform das Rauchen und zwar in Form selbstgedrehter Zigaretten, was überdies als allgemeinnotorisch gelten darf und auch daher nicht weiter abzuklären ist (E. 2.5; vgl. dazu auch E. 4.3.2). Gilt als allgemeinnotorisch, dass die Cannabisblüten vorwiegend geraucht werden, ist damit zugleich gesagt, wie die Blüten von den Konsumentinnen und Konsumenten wahrgenommen werden. Entscheidend ist die allgemeine Wahrnehmung von Cannabisblüten, nicht jedoch, wie die von der Beschwerdeführerin angebotenen Cannabisblüten konkret wahrgenommen werden.

Demnach hat die Vorinstanz den Sachverhalt genügend abgeklärt.

5.

5.1 Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten, die auf Fr. 1'000.-- 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.

5.2 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. 1'000.-- 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)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. ...; Gerichtsurkunde)

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