



2C\_348/2019

**Urteil vom 29. Januar 2020**  
**II. öffentlich-rechtliche Abteilung**

Besetzung

Bundesrichter Seiler, Präsident,  
Bundesrichter Zünd, Donzallaz, Stadelmann,  
Bundesrichterin Hänni,  
Gerichtsschreiber Quinto.

Verfahrensbeteiligte

Beschwerdeführerin,  
vertreten durch



gegen

Oberzolldirektion, Abteilung Alkohol und Tabak,  
Route de la Mandchourie 25, 2800 Delsberg,  
Beschwerdegegnerin.

Gegenstand

Tabaksteuer; Cannabisblüten,

Beschwerde gegen das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts, Abteilung I, vom 11. März 2019 (A-1359/2018).

## Sachverhalt:

### A.

Die \_\_\_\_\_ bezweckt unter anderem den Handel sowie den Verkauf und die Herstellung von (legalem) Cannabis. Am 22. Februar 2017 wandte sich die Oberzolldirektion, Sektion Tabak- und Biersteuer, 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 (Bundesgesetz vom 21. März 1969 über die Tabakbesteuerung [TStG]; SR 641.31) zu versteuern seien. Sie 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 Verwaltungsstrafrecht des Bundes gelte. In der Folge deklarierte die \_\_\_\_\_ am \_\_\_\_\_ Cannabisblüten zur Besteuerung nach.

### B.

Mit Verfügung vom 10. August 2017 erhob die Oberzolldirektion gegenüber der \_\_\_\_\_ für den Zeitraum Oktober 2016 bis Juli 2017 zum Tarif für Feinschnitttabak Tabaksteuern in der Höhe von \_\_\_\_\_. Die dagegen erhobene Einsprache erwies sich gemäss Einspracheentscheid der Oberzolldirektion vom 31. Januar 2018 als erfolglos. Die gegen letzteren gerichtete Beschwerde wurde mit Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 11. März 2019 abgewiesen.

### C.

Mit Eingabe vom 10. April 2019 erhebt die \_\_\_\_\_ (Beschwerdeführerin) Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht mit dem Antrag, das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 11. März 2019 aufzuheben. Eventualiter seien die von der Beschwerdeführerin gemäss Nachbesteuerungsverfügung vom 10. August 2017 im Zeitraum vom 1. Oktober 2016 bis 31. Juli 2017 verkauften Cannabisblüten mit einem THC-Gehalt von weniger als 1 % als Ersatzprodukte für anderen Rauchtabak als Feinschnitttabak und übrige Tabakfabrikate im Sinne von Art. 10 Abs. 1 lit. c TStG i.V.m. Art. 11 Abs. 1 und Anhang IV TStG mit einem Steuersatz von 12 % des Kleinhandelspreises zu besteuern.

Eventualiter seien das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 11. März 2019 und das Verfahren zu neuem Entscheid an die Vorinstanz zurückzuweisen.

Auf die Einholung von Vernehmlassungen wurde verzichtet.

### **Erwägungen:**

1.

Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten gegen den angefochtenen Endentscheid des Bundesverwaltungsgerichts ist zulässig (Art. 82 lit. a, Art. 86 Abs. 1 it. a und Art. 90 BGG). Vorliegend geht es nicht um eine Zollveranlagung aufgrund der Tarifierung oder des Gewichts der Ware (Art. 83 lit. I BGG), sondern um die Frage, ob die von der Oberzolldirektion veranlagte Besteuerung von Cannabisblüten sich überhaupt auf eine gesetzliche Grundlage abstützen lässt, und wenn ja, auf welche (vgl. Urteil 2C\_343/2018 vom 11. Oktober 2018 E. 1 mit Hinweisen). Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist deshalb einzutreten.

2.

2.1 Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG), prüft jedoch unter Berücksichtigung der allgemeinen Rüge- und Begründungspflicht (Art. 42 Abs. 1 und 2 BGG) nur die geltend gemachten Rechtsverletzungen, sofern rechtliche Mängel nicht geradezu offensichtlich sind (BGE 142 I 135 E. 1.5 S. 144). In Bezug auf die Verletzung von Grundrechten gilt eine qualifizierte Rüge- und Substanziierungspflicht (Art. 106 Abs. 2 BGG; BGE 139 I 229 E. 2.2 S. 232; 136 II 304 E. 2.5 S. 314).

2.2 Das Bundesgericht ist an den Sachverhalt gebunden, wie ihn die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG), es sei denn, dieser erweise sich in einem entscheidwesentlichen Punkt als offensichtlich falsch bzw. willkürlich oder unvollständig (Art. 105 Abs. 2 BGG; BGE 133 II 249 E. 1.4.3 S. 254; 133 III 350 E. 1.3 S. 351 f.). Zur Sachverhaltsfeststellung gehört auch die auf Indizien gestützte Beweiswürdigung (BGE 140 III 264 E. 2.3 S. 265 ff.; Urteil 2C\_116/2017 vom 3. Oktober 2017 E. 2.1). Eine Sachverhaltsrüge (Art. 97 Abs. 1 BGG) ist substantiiert vorzubringen (Art. 106 Abs. 2 BGG); auf rein appellatorische Kritik geht das Gericht nicht ein (BGE 140 III 264 E. 2.3 S. 265 ff.; 139 II 404 E. 10.1 S. 444 f.).



### **3.**

**3.1** In der Hanfpflanze (*Cannabis sativa* bzw. *Cannabis indica*) finden sich zahlreiche Cannabinoide. Bei dem für die abhängigkeiterzeugende Wirkung zuständigen Cannabinoid handelt es sich um Tetrahydrocannabinol (THC). Ein weiteres, in grösseren Mengen in der Hanfpflanze vorkommendes Cannabinoid ist Cannabidiol (CBD). Im Gegensatz zu THC weist Cannabidiol keine abhängigkeiterzeugende Wirkung auf. CBD-haltige Produkte mit einem THC-Gehalt von unter 1 % gelten nicht als Betäubungsmittel bzw. werden nicht von den Verboten gemäss schweizerischer Betäubungsmittelgesetzgebung erfasst und sind somit legal (Art. 2 lit. a, Art. 2a und Art. 8 Abs. 1 lit. d Bundesgesetz über die Betäubungsmittel und psychotropen Stoffe vom 3. Oktober 1951 [BetmG; SR 812.121]; Anhang 5 Verzeichnis d der Betäubungsmittelverzeichnisverordnung vom 30. Mai 2011 [BetmVV-EDI; SR 812.121.11]; vgl. auch Bundesamt für Gesundheit BAG, Produkte mit Cannabidiol (CBD), Überblick und Vollzugshilfen; Stand 5. Juli 2019, <<https://www.bag.admin.ch/bag/de/home/gesund-leben/sucht-und-gesundheit/cannabis.html>>, besucht am 18. Dezember 2019). Sogenannte, legale, CBD-Produkte werden in vielfältiger Form vermarktet, beispielsweise als CBD-Blüten (Hanf- bzw. Cannabisblüten), CBD-Zigaretten, Shisha-Tabak, Liquide für E-Zigaretten, Öle, Tinkturen, Lebensmittel und Kosmetika (Bundesamt für Gesundheit BAG, Produkte mit Cannabidiol (CBD), Überblick und Vollzugshilfen, Stand 5. Juli 2019, <<https://www.bag.admin.ch/bag/de/home/gesund-leben/sucht-und-gesundheit/cannabis.html>>, besucht am 18. Dezember 2019).

**3.2** Aus Sicht der Vorinstanz sind die konkrete Produktebestimmung und -präsentation durch die Beschwerdeführerin sachverhaltsmässig nicht entscheidend relevant. Es komme nicht darauf an, wie die von der Beschwerdeführerin verkauften Cannabisblüten verwendet würden, denn es gelte als allgemeinnotorisch, dass Cannabisblüten vorwiegend geraucht würden. Damit sei auch gesagt, wie letztere von den Konsumenten wahrgenommen würden. Tabakprodukte und Cannabisblüten müssten bezüglich Unterstellung unter die Tabaksteuer nicht direkt austauschbar sein, weshalb diesbezüglich auch kein Beweis zu führen sei.

**3.3** Die Beschwerdeführerin rügt eine willkürliche Sachverhaltsfeststellung bzw. Verletzung von Art. 9 BV. Vorinstanzlich unbestritten sei, dass Konsumenten aufgrund des hohen Preises nicht auf Cannabisblüten ausweichen würden. Dass der Preis bei der Kundenentscheidung über den Ersatz eines Produktes die wichtigste

Entscheidungsgrundlage bilde, sei notorisch und dessen Nichtberücksichtigung deshalb willkürlich. Unbestritten sei, dass Konsumenten aus gesundheitlichen Gründen auf Cannabisblüten auswichen. Notorisch sei, dass Cannabisblüten kein Nikotin enthielten und deshalb aus Sicht der Raucher als Ersatz sinn- und zwecklos seien. Wer mit dem Rauchen aufhören wolle, steige zudem wenn schon auf E-Zigaretten um. Ebenfalls notorisch sei der unverwechselbare Geruch beim Verbrennen von Cannabisblüten, der sich vom Geruch des Tabakrauchs massiv unterscheide. Dass die Konsumenten Tabakprodukte und Hanfblüten gleich wahrnähmen, sei nicht haltbar. Die genannten, tatsächlichen Aspekte seien für die Beurteilung, ob Cannabisblüten objektiv betrachtet ein Ersatzprodukt für Tabakprodukte bzw. Feinschnitttabak darstellten, wesentlich, und von der Vorinstanz willkürlich als unerheblich erachtet und ungenügend abgeklärt worden. Indem die Vorinstanz als einziges Kriterium darauf abstelle, dass – weil Cannabisblüten anscheinend allgemeinnotorisch geraucht würden – gleich wie Tabak konsumiert würden (gleiche Verwendungsform), verletze sie Art. 9 BV.

4.

4.1 Gemäss Art. 1 Abs. 1 TStG erhebt der Bund eine Steuer "auf Tabakfabrikate sowie auf Erzeugnissen, die wie Tabak verwendet werden (Ersatzprodukte)." Laut Abs. 2 derselben Bestimmung werden die Begriffe "Tabakfabrikate und Ersatzprodukte [werden] in der Tabaksteuerverordnung vom 15. Dezember 1969 näher festgelegt." Eine nähere Umschreibung des Steuerobjekts findet sich bereits in Art. 4 Abs. 1 TStG mit dem Randtitel "I. Gegenstand der Steuer", wonach der Steuer (lit. a) "die im Inland gewerbsmässig hergestellten, verbrauchsfertigen Tabakfabrikate sowie die eingeführten Tabakfabrikate" und (lit. c) "Ersatzprodukte" unterliegen, wobei (Art. 4 Abs. 3 TStG) als "verbrauchsfertig" Tabakfabrikate gelten, "die bis zum Verbrauch keinem weiteren, gewerbsmässigen Produktionsvorgang unterliegen." Nicht der Tabaksteuer unterliegt "Rohmaterial", wobei bezüglich der näheren Festlegung dieses Begriffs ebenfalls auf die Tabaksteuerverordnung verwiesen wird (Art. 13 Abs. 5 TStG).

In Art. 2 der Verordnung vom 14. Oktober 2009 über die Tabakbesteuerung (Tabaksteuerverordnung [TStV]; SR 641.311) werden unter dem Titel "Tabakfabrikate" "Zigarren" (Abs. 2), "Zigaretten" (Abs. 3), "Rauchtabak" (Abs. 4), "Feinschnitttabak" (Abs. 5) und "Wasserpfeifentabak" (Abs. 6) aufgeführt. Als Rauchtabak gilt unter anderem (Abs. 4 lit. a) "geschnittener oder anders zerkleinerter, gesponnener oder in Platten gepresster Tabak, der sich ohne weitere industrielle



Bearbeitung zum Rauchen eignet." Als Feinschnitttabak gilt Rauchtabak, wenn bei diesem (Abs. 5 lit. a) "mehr als 25 Gewichtsprozent der Tabakteile eine Schnittbreite von weniger als 1,2 mm aufweisen; oder" (Abs. 5 lit. 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." Als Feinschnitttabak (Abs. 6) "gilt auch Wasserpfeifentabak der Zolltarifnummer 2403.1100."

Als "Ersatzprodukte" gelten laut 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." Nicht als Ersatzprodukte gelten dagegen (Abs. 2 lit. a) "elektronische Zigaretten, die nach dem Verdampfer- oder Zerstäuberprinzip funktionieren sowie deren Bestandteile", sowie (Abs. 2 lit. b) bei Swissmedic registrierte Produkte zur Rauchentwöhnung."

Unter den Begriff "Rohmaterial" fallen laut Art. 1 Abs. 1 lit. b TStV unter anderem "teilweise oder ganz entrippter, geschnittener oder anderswie bearbeiteter Rohtabak, der zur Weiterverarbeitung bestimmt ist."

Die Bemessungsgrundlage der Tabaksteuer ist in Art. 10 TStG geregelt, wobei bezüglich des Tarifs Art. 11 Abs. 1 TStG auf die Anhänge I bis IV zum TStG verweist. Laut Art. 10 Abs. 1 lit. c TStG wird die Steuer für anderen Rauchtabak als Feinschnitttabak und übrige Tabakfabrikate sowie für Kau- und Schnupftabak in Prozenten des Kleinhandelspreises bemessen, wobei der Tarif gemäss Anhang IV lit. a für anderen Rauchtabak als Feinschnitttabak und übrige Tabakfabrikate (Rollentabak, Zigarrenabschnitte und andere) 12 % des Kleinhandelspreises beträgt, für Kau- und Schnupftabak (lit. b desselben Anhangs) dagegen nur 6 %. Vorliegend geht es um Tabaksteuern für den Zeitraum Oktober 2016 bis Juli 2017, wobei die erstinstanzliche Verfügung vom 10. August 2017 datiert, weshalb an sich das TStG in seiner bis am 31. August 2017 gültigen Fassung anwendbar ist. Für die Auslegung des TStG und der TStV ist dennoch die Änderung des TStG vom 17. März 2017, welche am 1. September 2017 in Kraft getreten ist, zu berücksichtigen (AS 2017 4041 ff.). Gemäss dieser wird der Wasserpfeifentabak ab 1. September 2017 ausdrücklich wie Feinschnitttabak besteuert. Gemäss der ab diesem Datum geltenden Fassung von Art. 10 Abs. 1 lit. b TStG wird nicht nur (wie bisher) Feinschnitttabak, sondern neu auch Wasserpfeifentabak

je Kilogramm und in Prozenten des Kleinhandelspreises besteuert. Der Steuertarif gemäss Anhang III bezieht sich nach seinem neuen Titel neben Feinschnitttabak auch auf Wasserpfeifentabak, während der Steuertarif unverändert Fr. 38.-- je kg und 25 Prozent des Kleinhandelspreises, mindestens Fr. 80.-- je kg, beträgt.

4.2 Vorliegend kann offenbleiben, ob die Vorinstanz den rechtserheblichen Sachverhalt willkürlich festgestellt hat, denn für die Besteuerung von Cannabisblüten fehlt sowohl gemäss dem bis am 31. August 2017 anwendbaren wie auch gemäss dem ab dem 1. September 2017 geltenden TStG, unter Berücksichtigung der TStV, die gesetzliche Grundlage. Die Beschwerdeführerin rügt in diesem Zusammenhang die Verletzung des Legalitätsprinzips im Steuerrecht bzw. von Art. 127 Abs. 1 und Art. 164 Abs. 1 lit. d BV. Sie macht im Wesentlichen geltend, dieses verhindere das Schaffen neuer Steuersubstrate durch extensive Interpretation. Der Begriff "Ersatzprodukte" stelle gemäss grammatikalischer Auslegung auf denselben Verwendungszweck bzw. eine Substitutionsbeziehung ab und nicht auf die gleiche Verwendungsart (das Rauchen). Der historische Gesetzgeber habe bezüglich Ersatzprodukten den synthetischen Tabak im Fokus gehabt und nicht andere, natürliche Produkte als zusätzliche Steuerobjekte erfassen wollen. Es sei darum gegangen, zukünftige, künstliche Produkte, welche bestehende Steuerobjekte ersetzen würden, ebenfalls zu besteuern und das Steuersubstrat konstant zu halten. Auch hier sei die Sicht des Konsumenten bzw. der Verwendungszweck massgebend. Dasselbe ergebe sich auch aus der teleologischen Auslegung des Begriffs "Ersatzprodukte". Sinn und Zweck sei die Sicherstellung des Steuersubstrats. Mit Cannabisblüten werde jedoch ein Produkt besteuert, welches ein bestehendes *nicht* ersetze. Aus Art. 3 Abs. 2 TStV könne zudem nicht der Umkehrschluss gezogen werden, dass sämtliche Erzeugnisse, die wie Tabak verwendet würden, ausser elektronische Zigaretten und Raucherentwöhnungsprodukte, der Tabaksteuer unterlägen. Vielmehr sei aufschlussreich, dass zwei Produktgruppen ausgenommen seien, die weder angezündet noch inhaliert werden müssten. Es komme darauf an, ob der Konsument das Rauchen eines Tabakprodukts durch ein anderes Produkt ersetze, unabhängig von der Verwendungsart.

Bezüglich der vorinstanzlichen Anwendung des Steuertarifs für Feinschnitttabak auf Cannabisblüten bemängelt die Beschwerdeführerin insbesondere, die analoge Anwendung des Steuertarifs verstosse gegen das Legalitätsprinzip im Steuerrecht. Der Steuersatz bzw. Steuertarif für Ersatzprodukte sei gesetzlich nicht geregelt und der



Gesetzgeber diesbezüglich seiner Normierungspflicht nicht nachgekommen. Die unterschiedlichen Steuertarife für die verschiedenen Tabakprodukte seien auf fiskalpolitische, aber auch auf gesundheitspolitische Überlegungen zurückzuführen. Letztere seien bei der Besteuerung von Wasserpfeifentabak zum Tragen gekommen. Feinschnitttabak sei sehr detailliert geregelt und Cannabisblüten könnten nur schon aufgrund der (anderen) Aufmachung und Verarbeitung nicht mit Feinschnitttabak gleichgesetzt werden. Cannabisblüten fielen nicht unter den Begriff "Ersatzprodukte" und wenn doch, dann müsse wenn schon der Steuertarif für anderen Rauchtobak als Feinschnitttabak gemäss Art. 10 Abs. 1 lit. c i.V.m. Art. 11 Abs. 1 und Anhang IV TStG zur Anwendung kommen (12 % des Kleinhandelspreises).

**4.3** Die Vorinstanz ist ausgehend von der historischen Auslegung der Ansicht, Art. 41bis Abs. 1 Bst. c aBV sei absichtlich offen formuliert worden, um die Besteuerung teer- und nikotinfreier Ersatzprodukte zu ermöglichen. Bei der Ausweitung des TStG im Jahre 1996 auf Ersatzprodukte sei dieselbe, weite Umschreibung für Ersatzprodukte wie in der aBV verwendet worden. In Art. 131 Abs. 1 Bst. a der geltenden BV sei die Umschreibung des Steuerobjekts zwar gekürzt worden, jedoch ohne dass die Besteuerung eingeschränkt worden sei. Die Tabaksteuer diene vorwiegend fiskalischen Zwecken, habe jedoch auch Lenkungsfunktion bzw. diene ebenfalls der Reduktion des gesundheitsschädlichen Konsums. Sinn und Zweck der Besteuerung von Ersatzprodukten sei es, sicherzustellen, dass die Steuerpflicht auch bei tabakfreien Rauchwaren, welche als Genussmittel die gleichen Bedürfnisse wie die Tabakzigarette befriedigten, bestehe. Bereits aus dem Wortlaut von Art. 4 Abs. 1 lit. c und Art. 1 Abs. 1 TStG ergebe sich, dass Produkte als Ersatzprodukte gälten, die üblicherweise wie Tabakprodukte verwendet würden. Art. 3 Abs. 1 TStV bewege sich im Rahmen der Delegationsnorm von Art. 1 Abs. 2 TStG. Cannabisblüten könnten geraucht werden, sofern sie zerkleinert würden, was mittels eines sog. Grinders oder durch Zerreiben zwischen den Fingern erfolgen könne. Ausschlaggebend sei, ob Cannabisblüten bei objektiver Betrachtung als Ersatz von Tabak bzw. Tabakfabrikaten angesehen werden könnten. Kriterien dazu könnten die äussere Erscheinung, die eigentliche Handhabung, die Produktbestimmung (durch den Anbieter) und die Wahrnehmung des Konsumenten sein. Es sei auf den üblichen Gebrauch abzustellen. Wegen des Preises werde kein Tabakraucher auf Cannabisblüten umsteigen. Ein Umsteigen könne jedoch aus gesundheitlichen Überlegungen erfolgen, da die Konsumenten den Cannabisblüten eine entsprechende Wirkung zusprächen. Dies ändere nichts daran, dass Cannabisblüten oft geraucht würden. Die



Verwendungsart (rauchen) sei wichtig, nicht die Substitutionsfunktion. Der Umstand, dass mittlerweile auch fein geschnittene Cannabisblüten angeboten würden, ändere daran nichts. Cannabisblüten unterstünden deshalb der Tabaksteuer.

Bezüglich des Steuertarifs ist die Vorinstanz der Auffassung, es gelte derjenige Steuersatz (für das Ersatzprodukt), der für das Produkt gelte, welches durch das Ersatzprodukt ersetzt werde. Es dränge sich die analoge Anwendung der für die Tabakprodukte geltenden Steuersätze auf. Allenfalls sei gesundheitlichen Aspekten Rechnung zu tragen, allerdings seien diese in Bezug auf Cannabidiol noch zu wenig geklärt. Demnach sei einzig darauf abzustellen, ob Cannabisblüten wie Feinschnitttabak oder anderer Tabak verwendet würden. Feinschnitttabak werde primär zum Selberdrehen von Zigaretten verwendet. Auch bezüglich Cannabisblüten sei die häufigste Konsumform das Rauchen in Zigarettenform, weshalb die Besteuerung wie Feinschnitttabak nicht zu beanstanden sei.

4.4 Art. 127 Abs. 1 und Art. 164 Abs. 1 lit. d BV beinhalten das Legalitätsprinzip im Steuerrecht. Sowohl im Bereich der bundesrechtlichen Abgaben und Steuern als auch der Steuern von Kantonen und Gemeinden herrschen erhöhte Anforderungen an die Gesetzmässigkeit (BGE 142 II 182 E. 2.2.1 S. 186 mit Hinweisen; 139 II 460 E. 2.1 S. 462 f. mit Hinweisen; Urteil 2C\_687/2014 vom 28. August 2015 E. 3.2 mit Hinweisen). Gemäss diesem strengen Legalitätsprinzip verlangt das Erfordernis der Normstufe, dass die Besteuerung in jedem Fall eine rechtsatzmässige und formellgesetzliche Grundlage aufweist. Aufgrund des Erfordernisses der Normdichte müssen zudem der Kreis der Steuerpflichtigen, der Gegenstand der Steuer und deren Bemessung in den Grundzügen im formellen Gesetz geregelt sein (BGE 144 II 454 E. 3.4 S. 461; 142 II 182 E. 2.2.1 S. 186; 138 V 32 E. 3.1.1 S. 35; 136 I 142 E. 3.1 S. 144 f.; Urteile 2C\_1044/2014 vom 26. November 2015 E. 2.4.1; 2C\_687/2014 vom 28. August 2015 E. 3.2). Damit soll auch sichergestellt werden, dass den rechtsanwendenden Behörden kein übermässiger Spielraum verbleibt und die möglichen Steuerpflichten voraussehbar und rechtsgleich sind (BGE 142 II 182 E. 2.2.2 S. 186 f.; 136 II 149 E. 5.1 S. 157; 135 I 130 E. 7.2 S. 140; Urteil 2C\_1044/2014 vom 26. November 2015 E. 2.4.1).

4.5 Demzufolge ist durch Auslegung zu ermitteln, ob das TStG und die TStV in Bezug auf Cannabisblüten dem Legalitätsprinzip im Steuerrecht gerecht werden. Cannabisblüten sind weder im TStG noch in der TStV erwähnt. Es fragt sich deshalb, ob sie unter den Begriff

"Ersatzprodukte" subsumiert werden können. Grammatikalisch lässt das Wort "Ersatzprodukte" ("produits de substitution"; "prodotti di sostituzione"; Art. 1 Abs. 1 TStG) auf ein Substitutionsverhältnis schliessen, d. h. das Ersatzprodukt zeichnet sich dadurch aus, dass es mit einem Tabakprodukt in einem Austauschverhältnis steht. Die in derselben Bestimmung enthaltene Formulierung "Erzeugnisse, die wie Tabak verwendet werden" ("matières qui sont utilisées de la même manière que le tabac"; "prodotti utilizzati come il tabacco") erscheint dagegen eher auf die gleiche Verwendungsart zu zielen. Art. 4 Abs. 1 lit. c TStG hilft diesbezüglich nicht weiter. Immerhin unterstehen nur Tabakfabrikate, welche verbrauchsfertig sind, sprich für den Verbrauch keinem weiteren, gewerbsmässigen Produktionsvorgang mehr unterliegen, der Tabaksteuer (Art. 4 Abs. 1 lit. a und Abs. 3 TStG), was auch für Ersatzprodukte gelten muss. Andernfalls würde Rohmaterial vorliegen (vgl. Art. 1 lit. b TStV). Die grammatikalische Auslegung erlaubt keine klare Schlussfolgerung.

4.6 In Bezug auf die historische Auslegung ergibt sich, dass die frühere Verfassungsgrundlage der Tabaksteuer, nämlich Art. 41bis Abs. 1 lit. c aBV vom 29. Mai 1874 ("Der Bund ist befugt, die folgenden Steuern zu erheben: Steuern vom rohen und vom verarbeiteten Tabak;" gemäss der am 1. Januar 1959 gültigen Fassung; AS 1958 335 ff., 363, 368) per 20. März 1973 um den Passus "sowie auf andern Stoffen und daraus hergestellten Erzeugnissen, die wie roher und verarbeiteter Tabak verwendet werden" ergänzt wurde (AS 1973 429 ff., 431). Gemäss Botschaft zu dieser Verfassungsergänzung ist die Tabaksteuer von grosser Bedeutung für die Finanzierung der AHV und IV und dient demnach fiskalischen Zwecken. Da es nicht ausgeschlossen sei, dass in den nächsten Jahren Zigaretten ohne Tabak auf den Markt kämen, könnten die zur Finanzierung der eidgenössischen Versicherung bestimmten Einnahmen empfindliche Einbussen erleiden. Um dies zu vermeiden, solle der Verfassungsartikel entsprechend ergänzt werden. Im Blick hatte der Verfassungsgeber die Herstellung von synthetischem Tabak (Botschaft vom 10. November 1971 zum Entwurf betreffend die Änderung der Bundesverfassung auf dem Gebiete der Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge und Bericht über das Volksbegehren für eine wirkliche Volkspension, BBl 1971 II 1597 ff., 1619, 1628; zur Entwicklung der Gesetzgebung in Sachen Tabaksteuer vgl. auch KATJA CUPA, Cannabisblüten besteuern als Tabakersatzprodukt?, in: Jusletter 9. April 2018, S. 3 ff.). Der Verfassungsgeber befürchtete somit aufgrund neuer Produkte eine Erosion der Tabaksteuer. Eine solche ist jedoch nur zu erwarten, wenn ein Tabakprodukt durch ein anderes Produkt ausgetauscht wird,



welches nicht der Tabaksteuer untersteht. Der Verfassungsgeber ging davon aus, dass die Konsumenten auf neue, steuerlich nicht erfasste Produkte umsteigen könnten, welche ohne Tabak auskommen. Damit ist aber auch gesagt, dass das neue Produkt bzw. Ersatzprodukt dasselbe Bedürfnis wie das Tabakprodukt befriedigen muss, denn sonst würde der Konsument nicht umsteigen. Per 1. März 1996 wurde das TStG in Art. 1 Abs. 1 um den Begriff Ersatzprodukte erweitert. In der Botschaft findet sich diesbezüglich kein Kommentar (AS 1996 505 ff., 585; Botschaft vom 19. Oktober 1994 über die Sanierungsmassnahmen 1994 für den Bundeshaushalt, BBl 1995 I 89 ff., 180 f., 267 ff.). Es ist deshalb davon auszugehen, dass die Gesetzesänderung auf denselben Überlegungen beruht wie die genannte Verfassungsergänzung. Weitere Anpassungen des TStG spielten sich innerhalb der Tabakprodukte ab, sind aber dennoch aufschlussreich für das Verständnis des Steuerobjekts. So wurde per 1. Januar 2010 die Steuerbemessungsgrundlage von Art. 10 Abs. 1 TStG neu strukturiert und der Steuertarif für Feinschnitttabak in Anhang III zum TStG massiv erhöht. Der Gesetzgeber begründete dies primär mit gesundheitspolitischen Zielen, wonach das zunehmende Selbstdrehen von Zigaretten eingedämmt werden sollte, aber auch mit finanzpolitischen Gründen, nämlich einer aufgrund der hohen Zigarettenpreise (für fertige Zigaretten) feststellbaren Zunahme des Konsums von selbstgedrehten Zigaretten (AS 2009 5561 ff., 5562, 5575; Botschaft vom 21. Dezember 2007 zur Änderung des Tabaksteuergesetzes, BBl 2008 533 ff., 533, 547). Die Änderung bezweckte demnach neben der gesundheitspolitisch begründeten Lenkung des Konsums auch die Verhinderung der Erosion des Steuersubstrats. Dieselben Motive lagen unter anderem auch der neuesten Revision des TStG vom 17. März 2017 (in Kraft sei 1. September 2017) zugrunde, mit welcher der Wasserpfeifentabak ausdrücklich in Art. 10 Abs. 1 lit. b TStG und den Anhang III zum TStG aufgenommen und damit bewusst dem gleichen, hohen Steuertarif wie Feinschnitttabak unterworfen wurde (AS 2017 4041 ff.). Gemäss entsprechender Botschaft habe die Einfuhr von Wasserpfeifentabak stark zugenommen. Es solle vermieden werden, dass Jugendliche auf den günstigeren und nicht minder gesundheitsschädlichen Wasserpfeifentabak umsteigen, und ausserdem das Steuersubstrat gesichert werden (Botschaft vom 17. Juni 2016 zur Änderung des Tabaksteuergesetzes, BBl 2016 5153 ff., 5156, 5159 f.; vgl. zum Wasserpfeifentabak auch das Urteil 2C\_343/2018 vom 11. Oktober 2018, gemäss welchem das Bundesgericht die gesetzliche Grundlage für die Besteuerung von Wasserpfeifentabak gemäss der Gesetzeslage vor dieser Revision als ungenügend qualifiziert hat, allerdings aus anderen Gründen). Daraus

folgt, dass der historische Gesetzgeber mit der Unterstellung von Produkten unter die Tabaksteuer zunächst die Erhaltung des Steuersubstrats, zunehmend aber auch die Eindämmung der gesundheitlichen Schäden bezweckte. Die Tabaksteuer verfolgt somit fiskalische, aber auch Lenkungsziele aus gesundheitspolitischen Überlegungen (KLAUS A. VALLENDER, in: Schweizerisches Steuer-Lexikon Band 2 – Bundessteuern, Bundesfinanzordnung, Mehrwertsteuer, direkte Bundessteuer, eidg. Stempelabgaben, Verrechnungssteuer, Wehrpflichtersatz, Sondersteuern des Verbrauchs, Verkehrsabgaben, 1999, S. 279 f.; ausführlich dazu BETTINA BÄRTSCHI, Zur geplanten Revision der Tabaksteuer oder Was Steuern können und sollen, in: Entwicklungen im Steuerrecht 2009, Urteile - Aktuelle Themen – Hintergründe, 2009, S. 381 ff.).

Daraus erschliesst sich auch die teleologische Auslegung des Begriffs "Ersatzprodukte". Damit sollen Produkte erfasst und besteuert werden, um einerseits das für die Sozialwerke benötigte Steuersubstrat trotz Konsumverlagerung auf solche Produkte zu erhalten, andererseits aber der Konsum aus gesundheitspolitischen Überlegungen verteuert und damit begrenzt werden. Daraus ergibt sich auch, dass Ersatzprodukte darauf ausgelegt sind, als Genussmittel dasselbe Bedürfnis zu befriedigen wie Tabakfabrikate. Aufgrund der historischen und teleologischen Auslegung des Begriffs "Ersatzprodukte" ist demnach auch der Verwendungszweck bzw. die Austauschbarkeit (gegenüber Tabakfabrikaten) aus Sicht des Konsumenten ein wichtiges Kriterium. Andernfalls besteht weder für das Steuersubstrat noch die Gesundheit Gefahr, da die Konsumenten nicht auf das neue Produkt umsteigen. Auf die Verwendungsart kommt es dagegen nicht an, was bereits aus Art. 3 Abs. 1 TStV folgt, wonach Ersatzprodukte nicht angezündet werden müssen, um als solche zu gelten, genauso wenig wie auch Wasserpfeifentabak verbrannt, sondern gedünstet wird. Auch Kau- und Schnupftabak werden für den Konsum nicht verbrannt. Die Verwendungsart alleine taugt deshalb nicht als Kriterium dafür, ob es sich um ein Ersatzprodukt handelt.

4.7 Davon ausgehend ist zu prüfen, ob Cannabisblüten unter den Begriff "Ersatzprodukte" fallen. Unbestritten ist, dass Cannabisblüten von der Beschwerdeführerin nicht als Produkt zum Rauchen beworben wurden. Ebenso unbestritten ist, dass Cannabisblüten von Konsumenten primär deshalb nachgefragt werden, weil letztere diesem Produkt eine, zumindest aus subjektiver Sicht, gesundheitlich positive Wirkung zubilligen, was bei Tabakprodukten sicherlich nicht der Fall ist. Ausserdem steigen die Konsumenten von Tabakprodukten gemäss



vorinstanzlicher Feststellung wegen des hohen Preises von Cannabisblüten nicht auf letztere um. Demnach ist nicht von einer Verlagerung auf den Konsum von Cannabisblüten auszugehen, welcher das Steuersubstrat erodieren lässt, und mangels Verlagerung besteht vorderhand auch kein Anlass, aus gesundheitspolitischen Überlegungen den Konsum einzudämmen. Vielmehr sind die gesundheitlichen Folgen des Konsums aktuell noch zuwenig bekannt, wie die Vorinstanz festgestellt hat. Aus Sicht des Konsumenten sind Cannabisblüten gerade kein Ersatz für herkömmliche Tabakfabrikate, sondern befriedigen andere Bedürfnisse. Jedenfalls ergibt sich aus einer bei den Akten liegenden Studie von Sucht Schweiz (ZOBEL/NOTARI/SCHNEIDER/RUDMANN, Cannabidiol (CBD): analyse de situation, Januar 2019, <<https://www.bag.admin.ch/bag/de/home/suche.html#Cannabidiol>>, besucht am 18. Dezember 2019), dass CBD-Produkte, sei es in Form von Ölen oder Blüten, zu einem hohen Anteil von kranken Personen konsumiert werden, welche sich dadurch eine Linderung von unter anderem Rheuma, Muskel- und Gelenksbeschwerden als auch Depressionen versprechen. Bei Cannabisblüten handelt es sich, auch wenn sie unter anderem geraucht werden, um ein Produkt mit speziellen Eigenschaften, welches zu Tabakprodukten nicht in einem Substitutionsverhältnis steht.

4.8 Demzufolge fehlt es im TStG und der TStV an einer gesetzlichen Grundlage, um Cannabisblüten der Tabaksteuer zu unterwerfen (Ebenso, wenn auch aus anderen Gründen, KATJA CUPA, a.a.O., S. 1 ff., 9 f.).

## 5.

Die Beschwerde erweist sich damit als begründet und ist gutzuheissen. Das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 11. März 2019 (A-1359/2018) ist aufzuheben. Bei diesem Ausgang sind die Gerichtskosten des bundesgerichtlichen Verfahrens, da die Oberzolldirektion eigene, wirtschaftliche Interessen verfolgt, der Oberzolldirektion aufzuerlegen (Art. 66 Abs. 1 und 4 BGG). Ausserdem hat die Oberzolldirektion der Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung zu bezahlen (Art. 68 Abs. 1 und 2 BGG).

**Demnach erkennt das Bundesgericht:**

**1.**

Die Beschwerde wird gutgeheissen. Das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 11. März 2019 wird aufgehoben.

**2.**

Die Gerichtskosten für das bundesgerichtliche Verfahren von Fr. 3'000.-- werden der Oberzolldirektion auferlegt.

**3.**

Die Oberzolldirektion hat der Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung von Fr. 7'500.-- zu bezahlen.

**4.**

Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten und dem Bundesverwaltungsgericht, Abteilung I, schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 29. Januar 2020

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung  
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Seller

Quinto

