

# **BGer 2C\_402/2019 vom 29. Januar 2020**

Bundesgericht, 2020-01-29, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_2C\\_402\\_2019](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_402_2019)

FR: TF 2C\_402/2019 du 29 janvier 2020

IT: TF 2C\_402/2019 del 29 gennaio 2020

## **Erwägungen**

### **E. 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. 1 BGG), sondern um die Frage, auf welche gesetzliche Grundlage sich die von der Oberzolldirektion veranlagte Besteuerung von Cannabisblüten abstützen lässt (vgl. Urteil 2C\_343/2018 vom 11. Oktober 2018 E. 1 mit Hinweisen). Die Beschwerdeführerin stellt unter anderem ein Feststellungsbegehren. Das Bundesgericht entscheidet jedoch grundsätzlich reformatorisch (Art. 107 Abs. 2 BGG), weshalb ein Rechtsbegehren in der Sache zu stellen ist. Ein Feststellungsbegehren ist vor Bundesgericht nur zulässig, wenn an der Feststellung ein schutzwürdiges rechtliches oder tatsächliches Interesse besteht, das nicht ebenso gut mit einem Leistungs- oder Gestaltungsurteil gewahrt werden kann (Urteil 2C\_196/2017 vom 21. Februar 2019 E. 1.4.1 - 1.4.3 mit Hinweisen, nicht publ. in: BGE 145 II 49). Vorliegend verlangt die Beschwerdeführerin die Aufhebung des vorinstanzlichen Urteils und aus der Beschwerdebegründung ergibt sich, dass sie die Besteuerung des betroffenen Cannabisprodukts "D. \_\_\_\_\_" zum Steuertarif für anderen Rauchtabak als Feinschnitttabak anstrebt. Das Feststellungsbegehren ist deshalb vorliegend als Leistungsbegehren zu behandeln. Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist unter dieser Voraussetzung grundsätzlich einzutreten.

### **E. 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).

### **E. 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 entscheidewesentlichen 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.).

### **E. 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).

### **E. 3.2**

Vorliegend geht es um Cannabisblüten der Marke "D. \_\_\_\_\_", welche unbestrittenermassen zum Rauchen in einer Pfeife oder anderen Rauchgeräten oder zum Verdampfen mittels Vaporizer angeboten werden. Die Beschwerdeführerin bestreitet nicht, dass dieses konkrete CBD-Produkt der Tabaksteuer unterliegt, macht jedoch geltend, es sei nicht der Steuertarif für Feinschnitttabak gemäss Anhang III zum TStG, sondern jener für anderen Rauchtobak als Feinschnitttabak gemäss Anhang IV zum TStG anwendbar.

### **E. 3.3**

Die Beschwerdeführerin rügt eine willkürliche bzw. unrichtige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts. Sie habe weder jemals Zubehörartikel zum Selberdrehen von Zigaretten angeboten noch propagiert, dass Cannabisblüten der Marke "D. \_\_\_\_\_" mittels selbstgedrehter Zigaretten konsumiert werden sollten. Im Weiteren hat die Beschwerdeführerin sowohl im Einspracheverfahren wie auch vor Bundesverwaltungsgericht die Cannabisblüten der Marke "D. \_\_\_\_\_" jeweils mit einer Mindestgrösse von 7 mm und maximalen Grösse von 70 mm beschrieben. Im vorinstanzlichen Urteil findet sich dazu keine Feststellung. Allerdings ist im gesamten bisherigen Verfahren diese Beschreibung auch nie von den Behörden in Frage gestellt worden, obwohl die Anwendung des Steuertarifs, insbesondere für Feinschnitttabak, Streitgegenstand ist. Feinschnitttabak wird im Wesentlichen über seine Grösse definiert (dazu unten E. 4.2). Es ist deshalb davon auszugehen, dass die vorliegend betroffenen Cannabisblüten eine Grösse von mindestens 7 mm bis maximal 70 mm aufweisen. Auf die Sachverhaltsrüge ist nicht weiter einzugehen, denn sie erweist sich, wie nachfolgend dargelegt wird, als nicht entscheidrelevant.

### **E. 4.1**

Die Beschwerdeführerin rügt eine Verletzung des Legalitätsprinzips im Steuerrecht sowie eine Verletzung von Art. 2 Abs. 4 lit. a und Abs. 5 der Verordnung vom 14. Oktober 2009 über die Tabakbesteuerung (kurz Tabaksteuerverordnung [TStV]; SR 641.311).

#### **E. 4.2**

Gemäss Art. 1 Abs. 1 TStG erhebt der Bund eine Steuer "auf Tabakfabrikaten 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 TStV 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. Gemäss Art. 10 Abs. 1 lit. b TStG werden Feinschnitttabak und Wasserpfeifentabak je Kilogramm und in Prozenten des Kleinhandelspreises besteuert. Der entsprechende Steuertarif gemäss Anhang III TStG beträgt Fr. 38.-- je kg und 25 Prozent des Kleinhandelspreises, mindestens Fr. 80.-- je kg. Für anderen Rauchtabak als Feinschnitttabak und übrige Tabakfabrikate sowie für Kau- und Schnupftabak wird die Steuer laut Art. 10 Abs. 1 lit. c TStG 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.

#### **E. 4.3**

Die Beschwerdeführerin macht geltend, der Gesetzgeber habe in Art. 2 Abs. 5 TStV den Feinschnitttabak detailliert über die Schnittbreite von weniger 1,2 mm definiert. Die Grösse der Cannabisblüten der Marke "D. \_\_\_\_\_", selbst wenn der Schnitt der Cannabisblüte als Schnittbreite angenommen werde, sei ein Vielfaches von 1,2 mm, sodass die Voraussetzungen für Feinschnitttabak nicht erfüllt seien. Der Gesetzgeber habe die Kategorie des Feinschnitttabaks klar vom "anderen Rauchtobak als Feinschnitttabak" abgegrenzt. Pfeifentobak werden gemäss letztgenannter Kategorie besteuert, obwohl er einfacher als Cannabisblüten durch den Konsumenten weiter verkleinert werden könne. Werde der Vorinstanz gefolgt, müsse auch Pfeifentobak als Feinschnitttabak besteuert werden. Das Bundesverwaltungsgericht habe im Urteil A-882/2016 vom 6. April 2017 entschieden, dass Wasserpfeifentobak mangels gesetzlicher Grundlage nicht als Feinschnitttabak besteuert werden dürfe bzw. der Ordnungsgeber mit Art. 2 Abs. 6 TStV sein gesetzgeberisches Ermessen überschritten habe. Vorliegend bestehe keine genügende, gesetzliche Grundlage, um Cannabisblüten der Marke "D. \_\_\_\_\_" wie Feinschnitttabak (und damit wesentlich höher) zu besteuern.

#### **E. 4.4**

Die Vorinstanz hat erwogen, zwar sei weder im TStG noch in der TStV festgehalten, zu welchem Steuersatz Tabakersatzprodukte zu besteuern seien. Bereits aus der Bezeichnung "Ersatzprodukte" ergebe sich jedoch, dass diese zu jenem Satz zu besteuern seien, der für das Produkt gelte, welches sie (Ersatzprodukte) ersetzen. Zwar gehe es nicht um Cannabis-Zigaretten, doch die häufigste Konsumform von Cannabisblüten sei das Rauchen mittels selbstgedrehten Zigaretten. Zwar müssten die Cannabisblüten dafür mit einem sogenannten Grinder noch zerkleinert werden, doch dies sei einfach möglich. Cannabisblüten würden wie Feinschnitttabak verwendet. Soweit die Cannabisblüten vaporisiert würden, würde der Konsum demjenigen von Wasserpfeifentobak entsprechen, welcher ebenfalls wie Feinschnitttabak besteuert werde.

#### **E. 4.5**

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).

#### **E. 4.6**

Demzufolge ist durch Auslegung zu ermitteln, ob das TStG und die TStV in Bezug auf Cannabisblüten der Marke "D. \_\_\_\_\_" dem Legalitätsprinzip im Steuerrecht gerecht werden. Cannabisblüten sind weder im TStG noch in der TStV erwähnt. Der Verordnungsgeber hat in Art. 2 Abs. 5 TStV Feinschnitttabak klar anhand der Schnittbreite definiert. Bereits aufgrund der grammatikalischen Auslegung ergibt sich, dass das vorliegend betroffene CBD-Produkt, unabhängig vom Tabakgehalt, nicht dieselbe Aufmachung bzw. dieselben Eigenschaften besitzt wie Feinschnitttabak. Das Bundesgericht hat in seinem Urteil 2C\_343/2018 vom 11. Oktober 2018 (E. 4.5 und 4.6) entschieden, dass Wasserpfeifentabak, gerade weil er nicht dieselbe Aufmachung bzw. Eigenschaften ("caractéristiques") wie Feinschnitttabak aufweise, nicht wie solcher besteuert werden könne und eine fehlende, gesetzliche Grundlage konstatiert. Ersatzprodukte müssen wenn schon demjenigen Steuertarif unterworfen werden, der auf diejenigen Tabakprodukte Anwendung findet, denen sie (die Ersatzprodukte) nach der Aufmachung und den Eigenschaften am nächsten stehen. Dass ein Ersatzprodukt, wenn es verändert wird, z. B. verkleinert, auch noch wie ein anderes Tabakprodukt konsumiert werden kann, kann nicht entscheidend sein. Andernfalls würde die durch Art. 10 Abs. 1 TStG vorgegebene Struktur verändert. Die vorliegend betroffenen Cannabisblüten der Marke "D. \_\_\_\_\_" sind deshalb nach dem Steuertarif für anderen Rauchtobak als Feinschnitttabak gemäss Art. 10 Abs. 1 lit. c und Anhang IV TStG zu besteuern.

#### **E. 4.7**

Auch der Umstand, dass der Gesetzgeber noch vor der Ausfällung des Urteils 2C\_343/2018, allerdings erst für Sachverhalte, welche sich zeitlich nach demjenigen ereignet haben, welcher dem genannten Urteil zugrunde lag, die gesetzlichen Grundlagen in dem Sinne angepasst haben, dass Wasserpfeifentabak wie Feinschnitttabak besteuert wird, ändert daran nichts. Mit der entsprechenden Revision des TStG vom 17. März 2017 (in Kraft seit 1. September 2017) wurde 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 (AS 2017 4041 ff.). Gemäss der entsprechenden Botschaft hatte die Einfuhr von Wasserpfeifentabak stark zugenommen. Es sollte 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.). Die Änderung bezweckte demnach neben der gesundheitspolitisch begründeten Lenkung des Konsums auch die Verhinderung der Erosion des Steuersubstrats. Diese beiden Gesichtspunkte stehen jedoch bei der Besteuerung der vorliegend betroffenen Cannabisblüten nicht im Vordergrund. Es ist notorisch, dass es sich dabei nicht um ein Massenprodukt handelt und vorderhand nicht damit zu rechnen ist, dass Tabakkonsumenten in grosser Zahl auf Cannabisblüten der vorliegenden Art umsteigen, sodass eine erhebliche Erosion des Steuersubstrats zu befürchten wäre. Die gesundheitlichen Folgen des Konsums von CBD-Cannabisblüten sind zudem aktuell noch zu wenig bekannt, wie sich aus einer bei den Akten liegenden Studie von Sucht Schweiz ergibt (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). Demnach steht das Ergebnis der grammatikalischen Auslegung vorliegend auch im Einklang mit der historischen und teleologischen Auslegung. Weder die Ansicht des historischen Gesetzgebers noch eine zweckgerichtete Auslegung würden es

vorliegend erfordern, die Cannabisblüten der Marke "D. \_\_\_\_\_" gleich wie Feinschnitttabak zu besteuern, wobei eine solche Auslegung wie gesagt bereits am klaren Wortlaut von Art. 2 Abs. 5 TStV scheitern würde.

#### **E. 5**

Die Beschwerde erweist sich damit als begründet und ist gutzuheissen. Das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2187/2018 vom 11. März 2019 ist demzufolge aufzuheben und die Oberzolldirektion ist im Sinne eines reformatorischen Entscheides anzuweisen, die Cannabisblüten der Marke "D. \_\_\_\_\_" gemäss dem Steuertarif für anderen Rauchtabak als Feinschnitttabak im Sinne von Art. 10 Abs. 1 lit. c und Anhang IV TStG zu besteuern.

#### **E. 6**

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Gerichtskosten des bundesgerichtlichen Verfahrens, da die Oberzolldirektion eigene, wirtschaftliche Interessen verfolgt, derselben aufzuerlegen ( Art. 66 Abs. 1 und 4 BGG ). Mangels professioneller Vertretung der Beschwerdeführerin ist für das bundesgerichtliche Verfahren keine Parteientschädigung auszurichten ( Art. 68 Abs. 1 und 2 BGG ).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.