

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden ***SenV***, den Richter ***Ri*** und die fachkundigen Laienrichter ***SenLR1*** und ***SenLR2*** in der Beschwerdesache der ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch ***Vt***, ***Vt-Adr***, betreffend die Beschwerde vom 7. April 2022 gegen den Bescheid des Zollamtes Österreich vom 3. März 2022, Zahl: ***1***, betreffend Abweisung eines Antrages auf Bewilligung eines Herstellungsbetriebes für Tabakwaren beschlossen:

Der Bescheid vom 3. März 2022, Zahl: ***1***, und die Beschwerdevorentscheidung vom 25. Mai 2022, Zahl: ***2***, werden gemäß § 278 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde aufgehoben.

Gegen diesen Beschluss ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Begründung

Mit dem Bescheid vom 3. März 2022, Zahl: ***1***, („*Bezug: Ihr Antrag vom 06.02.2020, ergänzt mit Schreiben vom 28.02.2020, ...*“) wies das Zollamt Österreich (belangte Behörde) den „*Antrag auf Bewilligung eines Herstellungsbetriebes für Tabakwaren – anderer Rauchtabak – gemäß § 14 Tabaksteuergesetz 1995 (TabStG 1995) der (...), für den Standort (...), vertreten durch (...), vom 06.02.2020, hierorts eingelangt am 02.03.2020*“ gemäß § 14 Abs. 2 und 5 Ziffer 2 TabStG 2022 in der geltenden Fassung ab. In der Bescheidsbegründung wurde (zusammengefasst) ausgeführt, dass es sich bei den in Rede stehenden Produkten um Hanf bzw. Hanfblüten handle, die im Herstellungsbetrieb aufgezogen, verarbeitet und unter anderem als anderer Rauchtabak verwendet werden sollen. Entsprechend „*des § 2 Abs. 1 Suchtmittelgesetz (Anhang 1) l.1.a*“ dürften die zur Gattung Cannabis gehörenden Pflanzen den Gehalt an Tetrahydrocannabinol (THC) von 0,3 % vor, während und nach dem Produktionsprozess nicht übersteigen, damit daraus nicht leicht oder wirtschaftlich rentabel Suchtgift in einer zum Missbrauch geeigneten Konzentration oder Menge gewonnen werden könne. Hanf sei ein Naturprodukt mit allenfalls einer uneinheitlichen Qualität. Entscheidend sei, dass der Gehalt an THC von 0,3% vor, während und nach dem Produktionsprozess (also

auch beim Erhitzen bzw. Konsum des pflanzlichen Raucherzeugnisses) nicht überschritten werde. Bereits geringfügige Überschreitungen des zulässigen THC-Gehalts hätten einen strafrechtlich relevanten Verstoß gegen das Suchtmittelrecht zur Folge. Bei der Herstellung von pflanzlichen Raucherzeugnissen könne aufgrund natürlicher Gegebenheiten und des Herstellungsprozesses beim Anbau bzw. der Produktion und Weiterverarbeitung von Hanfpflanzen nur sehr bedingt, jedenfalls aber nicht verlässlich für einzelne Produktionschargen ausgeschlossen werden, dass der zulässige Grenzwert von 0,3 % THC-Gehalt überschritten werde. Um die Konstanz der Produktqualität der Hanfprodukte gewährleisten zu können, bedürfe es laufender Probeziehungen von der lebenden Pflanze (Probenbezeichnung/Charge/Blüte etc.) und Proben von verkaufsfertig getrockneten Blüten und externer Analysen durch die Technische Untersuchungsanstalt, die auch im Zuge der amtlichen Aufsicht zu kontrollieren seien. Demnach könnten im Zuge der amtlichen Aufsicht die Kontrollen des Hanfanbaus und die Verarbeitung der Hanfblüten zu Rauchtabak gemäß § 14 Abs. 2 iVm Abs. 5 Z 2 TabStG 2022 nur erschwert oder in keiner geeigneten Weise durchgeführt werden und würden einen unverhältnismäßig hohen Aufwand für die amtliche Aufsicht bedeuten. Die amtliche Aufsicht umfasse nach § 32 Abs. 2 TabStG 2022 zwar alle Überwachungsmaßnahmen des Zollamtes Österreich, die erforderlich seien, um zu verhindern, dass Tabakwaren der Besteuerung im Steuergebiet oder im übrigen Gebiet der Europäischen Union entzogen werden, es sei jedoch auch zu beurteilen, ob es sich bei den jeweiligen Hanfprodukten um anderen Rauchtabak oder bereits um ein Suchtmittel handle. Das von der Antragstellerin vorgelegte Konzept könne nach Ansicht des Zollamtes Österreich die erforderliche Sicherheit bezüglich der Konstanz der Produktqualität nicht bieten. Um die vorstehend angeführten Risiken einer Feststellung der jeweiligen Produkte auf die THC-Werte und der damit verbundenen einer bloß vermeintlichen Verkehrssicherheit und der daraus resultierenden suchtmittelrechtlichen Konsequenzen zu vermeiden, könne das Zollamt Österreich die beantragte Bewilligung zum Betrieb eines Steuerlagers (Herstellungsbetrieb) nicht erteilen.

Dagegen richtete sich die Beschwerde vom 7. April 2022. Die Beschwerdeführerin, vertreten durch die *****Vt*****, brachte Folgendes vor:

„1. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin führt im Rahmen und nach Maßgabe der gesetzlichen Vorgaben einen landwirtschaftlichen Betrieb zur Aufzucht von Hanfblüten, welche von der Beschwerdeführerin ua zu Tee und Aromastoffen weiterverarbeitet werden.

Im Hinblick auf die Zusammenarbeit mit der (...), einem Großhändler für Tabakerzeugnisse gemäß § 6 Abs 1 Tabakmonopolgesetz 1996 (TabMG) mit entsprechender Bewilligung, beabsichtigt die Beschwerdeführerin künftig auch die gewerbliche Herstellung von Hanfblüten als Rauchtabak im Sinne des § 3 Abs. 3 iVm § 3 Abs. 6 Tabaksteuergesetz 1995.

Von der Beschwerdeführerin wurde deshalb der mit 06.02.2020 datierte Antrag auf Bewilligung als Herstellungsbetrieb gemäß § 14 Tabaksteuergesetz 1995 mit Zusatzschreiben vom

28.02.2020 an das Zollamt Österreich, Zollstelle Wien (in der Folge auch „belangte Behörde“) übermittelt und langte dieser am 02.03.2020 bei der belangten Behörde ein.

In der Folge wurde die Beschwerdeführerin von Seiten der belangten Behörde mehrmals zur Beibringung weiterer Unterlagen bzw Bekanntgabe von Daten aufgefordert, zuletzt mit E-Mail der belangten Behörde vom 21.08.2020 und hat die Beschwerdeführerin innerhalb der jeweils eingeräumten Frist sämtliche von der belangten Behörde angeforderten Unterlagen beigebracht bzw Daten bekannt gegeben.

Der im Zusammenhang mit dem hier gegenständlichen Antrag nachgereichten Betriebsbeschreibung liegt in deren finalen Fassung vom 21.08.2020 ein in engster Abstimmung mit und unter Mitwirkung der belangten Behörde erstelltes Betriebskonzept zugrunde.

Die Qualifikation der Hanfblüten als Rauchtabak im Sinne des § 3 Abs. 3 iVm § 3

Abs. 6 Tabaksteuergesetz 1995 wurde sowohl vom Bundesministerium Finanzen (BMF) in deren Mitteilung vom 26.05.2020 an die (...) als auch zuletzt in der Stellungnahme des Bundesministerium Soziales, Gesundheit, Pflege und Konsumentenschutz (BMSGPK) vom 14.06.2021, in der dieses zum Ergebnis gelangt, dass die Hanfblüten als Rauchtabak bzw Tabakware im Sinne des Tabaksteuergesetzes 1995 zu qualifizieren sind, bestätigt.

Trotz Vorliegens sämtlicher Voraussetzungen für die Bewilligung als Herstellungsbetrieb im Sinne des § 14 Tabaksteuergesetz 1995, insbesondere eines unter Mitwirkung und in Abstimmung mit der belangten Behörde konzipierten Betriebskonzeptes, sowie trotz Vorliegens der eindeutigen Rechtsansicht des BMF und des BMSGPK und der vom BMF in deren Schreiben vom 26.05.2020 enthaltenen Aufforderung, einen Antrag nach § 14 Tabaksteuergesetz 1995 einzubringen, was ohnedies bereits längst per Februar 2020 geschehen ist, wurde über den Antrag der Beschwerdeführerin innerhalb der sechsmonatigen Entscheidungsfrist keine Entscheidung getroffen. Im Rahmen mehrmaliger telefonischer Kontaktaufnahmen wurde von Seiten der belangten Behörde gegenüber der Beschwerdeführerin bestätigt, dass vor dem Hintergrund des mit ihr abgestimmten Betriebskonzeptes die Bearbeitung des Antrages abgeschlossen ist und lediglich die Genehmigung durch das BMF fehle.

Im Hinblick auf die seit der Einbringung des Antrages verstrichene Zeit von rund 20 Monaten brachte die Beschwerdeführerin mit Schriftsatz vom 24. 11.2021 bei der belangten Behörde eine Säumnisbeschwerde ein, woraufhin diese vom Bundesfinanzgericht mit Beschluss vom 13.12.2021 zu GZ RS/7200001/2021 aufgefordert wurde, bis spätestens 06.03.2022 die versäumte Entscheidung zu erlassen oder anzugeben, warum eine Verletzung der Entscheidungspflicht nicht oder nicht mehr vorliegt.

Mit dem hier angefochtenen Bescheid vom 03.03.2022 hat die belangte Behörde den Antrag der Beschwerdeführerin sinngemäß und zusammenfassend mit der Begründung abgewiesen, dass mit der amtlichen Aufsicht bezüglich der Abläufe und Kontrollen des Hanfanbaus und der Verarbeitung der Hanfblüten zu Rauchtabak ein unverhältnismäßig großer Aufwand verbunden wäre und das Betriebskonzept nach Ansicht der belangten Behörde nicht die erforderliche Sicherheit bezüglich einer gleich bleibenden Produktqualität gewährleisten könne.

Beweis: (...)

2. Zulässigkeit/Rechtzeitigkeit der Beschwerde (...)

3. Rechtsverletzung und Beschwerdegründe

Durch den angefochtenen Bescheid des Zollamtes Österreich erachtet sich die Beschwerdeführerin in ihren subjektiven Rechten verletzt. Die Rechtsverletzungen ergeben sich dabei insbesondere aus den nachstehenden Gründen:

3.1 Mangelhaftigkeit des Verfahrens

3.1.1 Widerspruch zum durchgeführten Ermittlungsverfahren und fehlende Begründung

Das von der Beschwerdeführerin vorgelegte Betriebskonzept kann nach Ansicht der belangten Behörde die erforderliche Sicherheit bezüglich gleichbleibender Produktqualität nicht bieten. Die begründungslosen Erwägungen der belangten Behörde zur Unzulänglichkeit des vorgelegten Betriebskonzept stehen im Widerspruch zu dem von ihr durchgeführten Ermittlungsverfahren, in dessen Rahmen das Betriebskonzept der Beschwerdeführerin in Abstimmung mit sowie unter Mitwirkung der belangten Behörde konzipiert wurde. Dabei wurden sämtliche Anforderungen, die von Seiten der belangten Behörde an die Genehmigungsfähigkeit des verfahrensgegenständlichen Antrages gestellt wurden, von der Beschwerdeführerin erfüllt.

Von der belangten Behörde wurde infolgedessen die Erteilung der Bewilligung gegenüber der Beschwerdeführerin nur mehr als bloße Formsache abgetan, zumal das von der Beschwerdeführerin eingereichte Betriebskonzept sämtliche von der belangten Behörde als notwendig erachteten Bedingungen erfüllte. Umso überraschender ist die nunmehr erfolgte Abweisung des Antrages wegen eines angeblich unzureichenden Betriebskonzeptes, an deren Erstellung jedoch die belangte Behörde selbst mitgewirkt hat.

Aus welchen konkreten Gründen das Betriebskonzept den gesetzlichen Anforderungen nicht entsprechen soll, insbesondere weshalb mit dem Betriebskonzept nicht eine gleichbleibende Produktqualität gewährleistet werden kann, lässt sich dem bekämpfte Bescheid nicht entnehmen, sodass die Beschwerdeführerin nicht in der Lage ist, den von der belangten Behörde eingenommenen Rechtstandpunkt zu widerlegen. Dies legt nahe, dass sich die belangte Behörde mit dem Betriebskonzept der Beschwerdeführerin inhaltlich tatsächlich gar nicht auseinandergesetzt hat, was den bekämpften Bescheid mit Rechtswidrigkeit infolge Mangelhaftigkeit des Verfahrens belastet. Insbesondere hätte die belangte Behörde im Rahmen einer inhaltlichen Auseinandersetzung mit dem unter ihrer Mitwirkung konzipierten Betriebskonzept erkennen müssen, dass dieses sämtlichen Anforderungen entspricht, die vom Gesetz gefordert werden.

3.1.2 Vorweggenommene Beweiswürdigung

Eine inhaltliche Auseinandersetzung mit dem im Zusammenwirken mit der belangten Behörde erstellten Betriebskonzept wird im bekämpften Bescheid zur Gänze unterlassen. Vielmehr kommt die belangte Behörde im Rahmen einer antizipierten Beweiswürdigung zum Ergebnis, dass mit dem vorgelegten Betriebskonzept nicht ausreichend sichergestellt werden könne, dass

die Produktqualität der Hanfblüten derartig gleichbleibe, dass der zulässige THC-Grenzwerte von 0,3 % verlässlich nicht überschritten werde. Dies ist umso mehr verwunderlich, als dieses Betriebskonzept in Abstimmung und unter Mitwirkung der belangten Behörde von der Beschwerdeführerin erstellt wurde und daher der nunmehr im bekämpften Bescheid vertretene Standpunkt für die Beschwerdeführerin nicht nachvollziehbar ist. Insbesondere bleibt die belangte Behörde im bekämpften Bescheid jegliche Antwort darauf schuldig, weshalb das von der Beschwerdeführerin vorgelegte Betriebskonzept - entgegen der im Ermittlungsverfahren vertretenen Ansicht - nun plötzlich nicht mehr den notwendigen Sicherheitsanforderungen entsprechen soll.

3.1.3 Verletzung des Parteiengehörs der Beschwerdeführerin

Das dem gegenständlichen Beschwerdeverfahren zu Grunde liegende Betriebskonzept wurde im Zuge des dem bekämpften Bescheid vorangegangenen Ermittlungsverfahrens in enger Abstimmung mit der belangten Behörde erstellt. Sämtliche von der belangten Behörde in diesem Zusammenhang erhobenen Forderungen bezüglich des Inhalts und der Gestaltung des Betriebskonzeptes wurden von der Beschwerdeführerin umgesetzt und von Seiten der belangten Behörde als für die Erteilung der Genehmigung ausreichend qualifiziert.

Die Abweisung des Antrages mit dem nunmehr bekämpften Bescheid kommt daher für die Beschwerdeführerin gänzlich überraschend. Zumal die belangte Behörde offenbar selbst davon überzeugt war, dass das in Abstimmung mit ihr erstellte Betriebskonzept den gesetzlichen Anforderungen entspricht, hat sie es verabsäumt der Beschwerdeführerin das notwendige Parteiengehör infolge beabsichtigter Abweisung des Antrages einzuräumen.

Der Wahrung des Parteiengehörs dient auch das „Überraschungsverbot“, wonach die belangte Behörde in ihrer rechtlichen Würdigung keine Sachverhaltselemente einbeziehen darf, die den Parteien nicht bekannt waren. Hätte daher die belangte Behörde im Rahmen des Ermittlungsverfahrens der Beschwerdeführerin mitgeteilt, dass das Betriebskonzept den für die Erteilung der Genehmigung notwendigen Anforderungen nicht entspricht, so hätte sie dazu Stellung nehmen können, und allfällige Zweifel an der durch das Betriebskonzept zu gewährleistenden gleichbleibenden Produktqualität ausräumen können bzw. für den unwahrscheinlichen Fall, dass das Betriebskonzept nicht den gesetzlichen Anforderungen entspricht, dieses durch allfällige Ergänzungen/Änderungen genehmigungsfähig machen können.

Tatsache ist, dass die Beschwerdeführerin infolge der unterbliebenen Einräumung des Parteiengehörs nicht in der Lage war, im Detail anhand des Betriebskonzeptes darzulegen, dass zur Sicherstellung einer gleichbleibenden unterhalb des zulässigen Grenzwertes von 0,3 % liegenden THC-Gehaltes ein speziell standardisierter Prozess entwickelt wurde, bei dem ausschließlich geklonte Pflanzen zum Einsatz kommen, sodass jede Pflanze pro Sorte ident ist, und sich die Identität jeder Pflanze pro Sorte auch über die Jahre hinweg nicht ändert. Angesichts dessen hätte die belangte Behörde zu einer anderen, nämlich folgegebenden Entscheidung kommen müssen. Indem sie dies unterlassen hat, hat sie den bekämpften Bescheid mit Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften belastet.

3-2 Unrichtige rechtliche Beurteilung

3.2.1 Amtliche Aufsicht

Begründend führt die belangte Behörde im bekämpften Bescheid weiters aus, dass im Zuge der amtlichen Aufsicht gemäß § 32 Tabaksteuergesetz 2022 die Abläufe und Kontrollen des Hanfanbaus sowie die Verarbeitung der Hanfblüten zu Rauchtabak nur erschwert oder in keiner geeigneten Weise durchgeführt werden könnten und dies einen unverhältnismäßig großen Aufwand für die amtliche Aufsicht bedeuten würde. Damit hat aber die belangte Behörde den Genehmigungsvoraussetzungen für die Erteilung der Bewilligung zur Herstellung von Tabakwaren im Sinne des § 14 Tabaksteuergesetz 2022 einen Inhalt unterstellt, der dem Gesetz nicht zu entnehmen ist.

Mangelnde Personalausstattung und fehlende Sachmittel der belangten Behörde zur Wahrnehmung der ihr vom Gesetz übertragenen Vollziehungsaufgaben, hier der amtlichen Aufsicht hinsichtlich der gleichbleibenden Produktqualität der von der Beschwerdeführerin angebauten Hanfblüten, vermögen niemals eine Rechtfertigung dafür sein, die Erteilung einer beantragten Genehmigung, sofern diese die gesetzlichen Voraussetzungen erfüllt, zu versagen. Dies würde im Ergebnis bedeuten, dass auch keine Lenkerberechtigungen mehr von den Behörden ausgestellt werden dürften und ebenso keine Fahrzeuge von den Zulassungsstellen mehr zugelassen werden dürften, wenn und soweit die Exekutive aufgrund des gestiegenen allgemeinen Verkehrsaufkommens nicht mehr der Lage ist, den Straßenverkehr auf die Einhaltung verkehrsrechtlicher Vorschriften zu überwachen.

Vor diesem Hintergrund hat die belangte Behörde den von ihr anzuwendenden gesetzlichen Bestimmungen einen denkunmöglichen Inhalt unterstellt und die Beschwerdeführerin mit dem bekämpften Bescheid in ihrem verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht auf Gleichbehandlung vor dem Gesetz verletzt.

3.2.2 Betriebskonzept entspricht den gesetzlichen Anforderungen

Im Übrigen erweisen sich die Ausführungen der belangten Behörde zur Aufsicht und Kontrollierbarkeit der Produktqualität der Hanfblüten im Hinblick auf die im Betriebskonzept dargestellten Produktionsschritte als falsch; denn tatsächlich stellt das Betriebskonzept sicher, dass es bei gleichbleibender Qualität der Hanfpflanzen zu keiner Überschreitung des zulässigen THC-Gehaltes kommt, zumal die Kultivierung der Hanfpflanzen im Betrieb der Beschwerdeführerin unter vollständig kontrollierten atmosphärischen Bedingungen unter permanenter Überprüfung der THC-Werte in einer geschlossenen Indoor-Anlage erfolgt, welche für den standardisierten Anbau von hochwertigen Cannabisblüten ausgelegt ist. Auch die Ernte ist standardisiert und sieht die Betriebsbeschreibung nach der Trocknung der geernteten Hanfblüten erneut die Erhebung des THC-Wertes wie auch die Entnahme von Stichproben von den Großverpackungseinheiten (1kg) sowie von den in der Folge konfektionierten Waren vor. Man kann sich daher nicht des Eindrucks erwehren, dass sich entweder die belangte Behörde mit dem Inhalt des Betriebskonzeptes bewusst nicht auseinandergesetzt hat, um dann im angefochtenen Bescheid begründungslos zum Schluss kommen zu können, dass dieses die erforderliche Sicherheit für eine gleichbleibende Produktqualität nicht bieten würde, oder die

Abweisung aus anderen nicht offengelegten Gründen, sohin rechtsgrundlos erfolgt ist. Tatsache ist, dass das von der Beschwerdeführerin gemeinsam mit der belangten Behörde erstellte Betriebskonzept in Anbetracht der Anforderungen, die an die Produktsicherheit der Hanfpflanzen zu stellen sind, insbesondere was die Frage der Sicherstellung des Nichtüberschreitens des THC-Grenzwertes von 0,3 % sowohl während als auch nach dem Produktionsprozess (sohin auch beim Erhitzen bzw Konsum der Hanfprodukte) betrifft, auf Datenmaterial basiert, das von der Beschwerdeführerin über mehrere Jahre hinweg systematisch gesammelt und mittels anerkannter chemischer Analysemethoden ausgewertet wurde.

Dieses Datenmaterial belegt nachweislich, dass der THC-Gehalt aller von der Beschwerdeführerin angebauten Sorten

- ab dem Tag, an dem die Blüten zu wachsen beginnen;
- drei Wochen vor deren Ernte;
- direkt vor deren Ernte; und
- schließlich im finalen Produkt,

mittels anerkannter chemischer Analysemethoden immer unter 0,3%, in den meisten Fällen sogar unter 0,2%, liegt. Dabei setzten sich die gemessenen Werte aus THC-Säure und THC zusammen, und umfassen diese somit auch die Maximalwerte, die beim Verbrennungsprozess entstehen können.

Da auch dies von der belangten Behörde im bekämpften Bescheid gänzlich außer Acht gelassen wurde, hat sie diesen mit Rechtswidrigkeit seines Inhalts belastet.

Beweis: (...)

4. Urkundenvorlage

(...)

5. Anträge

In Hinblick auf die obigen Ausführungen stellt die Beschwerdeführerin die ANTRÄGE:

5. 1 Das Zollamt Österreich möge

- als bescheiderlassende Behörde gemäß § 262 Abs 2 lit. a BAO keine Beschwerdeentscheidung treffen und die gegenständliche Beschwerde direkt dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorlegen.

5.2 Das Bundesfinanzgericht möge

- im Hinblick auf die grundsätzliche Bedeutung der gegenständlichen Entscheidung infolge fehlender Rechtsprechung gemäß § 272 Abs 2 lit a BAO durch Senat entscheiden;

- einen ASV aus dem Fachbereich für angewandte und analytische Chemie und Biochemie mit der Begutachtung des Betriebskonzeptes der Beschwerdeführerin beauftragen;

- gemäß § 274 Abs 1 BAO eine mündliche Verhandlung anberaumen;

- über die Beschwerde durch Erkenntnis in der Sache dann selbst entscheiden, dem Antrag der Beschwerdeführerin gemäß § 14 Tabaksteuergesetz 2022 Folge geben und dieser die Bewilligung als Herstellungsbetrieb erteilen; in eventu

- den angefochtenen Bescheid mit Beschluss aufheben und die Angelegenheit zur Verfahrensergänzung an die belangte Behörde zurückverweisen.“

Mit der Beschwerdeentscheidung vom 25. Mai 2022, Zahl ***2***, hat die belangte Behörde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt, nur der Spruch eines Bescheides sei der Rechtskraft fähig. Daher sei auch nur der Spruch des Bescheides mit Beschwerde anfechtbar. Argumente die rein auf die Begründung des Bescheides abzielten, gingen damit ins Leere. Zur Sache sei zusammengefasst festgestellt worden, dass gemäß Tabaksteuergesetz Erzeugnisse, die teilweise bzw. ganz oder teilweise aus anderen Stoffen als Tabak bestünden, aber die sonstigen Definitionsmerkmale der jeweiligen Tabakwaren nach § 3 TabStG 2022 erfüllten, d.h. insbesondere sich zum Rauchen eigneten (durch einen Verbrennungsvorgang konsumiert werden könnten), als „Zigarren/Zigarillos“ bzw. als „Zigaretten“ oder als „Rauchtabak“ gelten würden. Nach „Tabakrecht“ zu beurteilen seien sohin pflanzliche Raucherzeugnisse, die ganz oder teilweise aus Hanf bestünden, sofern der Gesamt-Tetrahydrocannabinol (THC)-Gehalt bezogen auf die Trockenmasse 0,3 % nicht übersteige. Zu beachten sei allerdings, dass Produkte mit einem THC-Gehalt von mehr als 0,3 % unter das „Suchtmittelrecht“ fallen würden. Für die erfolgreiche Beurteilung eines Antrages auf Bewilligung eines Herstellungsbetriebes für Tabakwaren gemäß § 14 TabStG 2022 gelte es daher u.a. sicherzustellen, dass vor, während und nach dem Produktionsprozess der THC-Gehalt 0,3 % nicht übersteige. In der Beschwerdeschrift sei zum Ausdruck gebracht worden, dass zur Sicherstellung eines gleichbleibenden, unterhalb des zulässigen Grenzwertes von 0,3 % liegenden THC-Gehaltes, ein speziell standardisierter Prozess entwickelt worden sei. Bei diesem Prozess kämen ausschließlich geklonte Pflanzen zum Einsatz, sodass jede Pflanze pro Sorte ident sei und sich die Identität der Pflanze pro Sorte auch über Jahre hinweg nicht ändere. Zudem seien in den Beilagen diverse Analysezertifikate von Hanfblüten und eine Aufstellung von Proben unter Ausweisung des Gesamt-THC-Gehaltes vorgelegt worden. Der Begriff „Klonen“ umfasse grundsätzlich ein Verfahren zur Reproduzierung von Arten in der Fauna und Flora. Dabei sei das Klonen grundsätzlich ein sehr natürlicher Vorgang. So würden alle Bakterien und Pflanzen, aber auch einzellige und niedere Tiere von Natur aus die Fähigkeit besitzen, sich zu klonen. Sie seien daher in der Lage, auf ungeschlechtlichem Wege aus einzelnen Zellen oder Zellverbänden eine Kopie ihrer selbst herzustellen. Im verfahrensgegenständlichen Fall hätte das Klonen den Vorteil, ein identisches Wachstumsverhalten der Hanfpflanzen an den Tag zu legen, was grundlegend den Überprüfungsmodalitäten zu Gute käme. Es könne allerdings nicht ausgeschlossen werden, dass durch Veränderungen beispielsweise in der „Nährstoffzufuhr“ dieser Pflanzen bzw. weitergeblickt über weitere Generationen (wie in der Betriebsbeschreibung dargelegt werden Mutterpflanzen in periodischen Abständen ersetzt) sich nicht ein etwaiger THC-Gehalt über den zulässigen Grenzwert von 0,3 % ergebe. Wie bereits aufgezeigt gelte es sicherzustellen, dass sowohl vor, während und nach dem Produktionsprozess diese Wertschwelle nicht überschritten werde. Dies liege zum einen in der Verantwortung des Betriebes, zum anderen

müsse dies allerdings auch für die Behörde verifizierbar sein. Heruntergebrochen auf die gesetzlichen Normen bedeute dies, dass keine einzige Pflanze das Überschreiten der Wertschwelle liefern dürfe. Der Überwachungsprozess wäre behördenseitig im Rahmen der amtlichen Aufsicht sicherzustellen. Es ergebe sich schon aus der Natur der Sache, dass aufgrund der Vielzahl der Pflanzen eine vollumfängliche Kontrolle seitens der Behörde nahezu ausgeschlossen werden müsse. Dabei sei nicht, wie in der Beschwerdeschrift dargestellt, auf eine mangelnde Personalausstattung oder fehlende Sachmittel abzustellen, sondern generell auf die Prüfungsmöglichkeiten in Bezug auf die Vielzahl der sodann gezogenen Pflanzen. Lediglich durch Kontrollen mittels Vornahme von Stichproben wäre aufgrund des aufgezeigten Sachverhaltes den gesetzlichen Anforderungen nicht genüge getan. Laut den im Rahmen der Beschwerde vorgelegten Analysezertifikaten der Hanfblüten reiche der jeweils gemessene Gesamt-THC-Gehalt über einen längeren Zeitraum über eine Bandbreite von 0,08 bis 0,29. Immerhin würden acht von sechzig Messungen einen Wert zwischen 0,2 % und 0,3 % THC-Gehalt aufweisen. In Annäherung der festgelegten Marke von über 0,3 % würden immerhin auch einige dieser Messungen bereits ein an die „kritische“ Grenze reichendes Ergebnis liefern. Schon die geringste Überschreitung der Wertgrenze bei einer weiteren Messung würde dadurch bedingt zu suchtmittelrechtlichen Verstößen und strafrechtlichen Konsequenzen führen.

Im abschließenden Ergebnis der Prüfung aller in Betracht gezogener Umstände könne nach freiem Ermessen nicht mit großer Wahrscheinlichkeit ausgeschlossen werden, dass zukünftige Analysen keine – wenn auch nur geringste – Überschreitung der oben aufgezeigten Wertgrenze liefern würden. Immerhin würden die von der Beschwerdeführerin bereitgestellten Analysen zeigen, dass selbst geklonte Pflanzen keinen einheitlichen THC-Gehalt liefern könnten. Im Falle einer wohlwollenden behördlichen Entscheidung aufgrund des Ergebnisses der Ermittlungen könne aufgrund des vorliegenden Sachverhalts ein Mitverschulden der Behörde durch die Genehmigung des Herstellungsbetriebes und sohin die Akzeptanz des vorliegenden Betriebskonzepts unterstellt bzw. hineininterpretiert werden.

Die als Beweis angeführte Mitteilung des Bundesministeriums für Finanzen, datiert mit 26. Mai 2020 bzw. die Stellungnahme des Bundesministeriums für Soziales, Gesundheit, Pflege und Konsumentenschutz vom 14. Juni 2021 würden – ohne die darin getätigten Aussagen interpretieren zu wollen – grundsätzliche Einschätzungen zu einer gestellten Anfrage (insbesondere betreffend das Ergebnis der Technischen Untersuchungsanstalt hinsichtlich der untersuchten Proben) darstellen, ohne die Einzelheiten der weiteren verfahrensgegenständlichen (Zwischen-)Ermittlungsergebnisse einzubeziehen und daher keinen tauglichen Beschwerdegrund bieten. Es könne lediglich daraus geschlossen werden, welche gesetzlichen Normen beim vorliegenden Untersuchungsergebnis Anwendung finden würden.

Was ein allenfalls verabsäumtes Parteiengehör anbelange, so habe die Beschwerdeführerin Gelegenheit gehabt, dazu in der Beschwerde Stellung zu nehmen, weshalb ein allfälliger Mangel als saniert anzusehen sei.

Dagegen richtete sich der Vorlageantrag vom 28. Juni 2022. Betreffend die Beschwerdegründe verwies die Beschwerdeführerin auf die Ausführungen in der Beschwerde und führte ergänzend aus, die belangte Behörde habe unzutreffend und im offenen Widerspruch zum durchgeführten Beweisverfahren sowie ohne über die hierfür notwendigen Fachkenntnisse zu verfügen die abwesende Beschwerdevorentscheidung im Wesentlichen damit begründet, dass trotz des identischen Wachstumsverhaltens geklonter Hanfpflanzen nicht ausgeschlossen werden könne, dass sich durch Veränderungen in der Nährstoffzufuhr dieser Pflanzen und deren nachfolgende Generationen ein etwaiger THC-Gehalt über den zulässigen Grenzwert von 0,3 % verändere. Zumal sicherzustellen sei, dass sowohl vor, während als auch nach dem Produktionsprozess diese Wertschwelle nicht überschritten werde, könne die Einhaltung dieses Grenzwertes im Hinblick auf die Vielzahl der sodann gezogenen Pflanzen nicht kontrolliert werden und würde mit einer bloß stichprobenartigen Kontrolle den gesetzlichen Anforderungen nicht genüge getan werden.

Entgegen den Ausführungen der belangten Behörde in der Beschwerdevorentscheidung sei vor dem Hintergrund der bei der Aufzucht der Hanfpflanzen standardisiert zum Einsatz kommenden Nährstoffprofile, die eine gleichbleibende Versorgung der Pflanzen mit Wasser gewährleisten würden, eine Veränderung der geklonten Pflanzen ausgeschlossen. Die von der belangten Behörde angeführten Einwände, die von der Beschwerdeführerin gezüchteten Hanfpflanzen könnten sich im Laufe der Zeit verändern, sodass nicht ausgeschlossen werden könne, dass der zulässige THC-Gehalt von 0,3 % überschritten werde, beruhe angesichts des in der Betriebsbeschreibung dargestellten engmaschigen Maßnahmennetzes zur Gewährleistung eines identischen Wachstumsverhaltens der Hanfpflanzen auf bloßen Vermutungen, die zudem im Widerspruch zu den in der Betriebsbeschreibung detailliert beschriebenen Bedingungen stünden, unter denen die Hanfpflanzen kultiviert würden. Die begründenden Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung würden nichts anderes als eine Scheinbegründung darstellen, welche keinesfalls geeignet sei, die beantragte Bewilligung als Herstellungsbetrieb zu versagen. Darüber hinaus würden die im Widerspruch zur Betriebsbeschreibung stehenden begründenden Ausführungen zum Aspekt der Nährstoffzufuhr – unter der Annahme, dass diese auf die fehlenden Fachkenntnisse und nicht auf einer bewusst falschen Entscheidung der belangten Behörde beruhen – unter Beweis stellen, dass im gegenständlichen Verfahren die Einholung eines Sachverständigengutachtens notwendig gewesen wäre (VwGH 21.12.2010, 2009/15/0098; VwGH 14.12.2011, 2010/17/0167). In diesem Fall hätte die belangte Behörde zum Schluss kommen müssen, dass infolge der standardisierten Nährstoffprofile, die bei der Aufzucht der Hanfpflanzen zum Einsatz kommen, eine Veränderung der Nährstoffzufuhr und damit ein allfälliger Einfluss auf eine Veränderung des Wachstumsverhaltens respektive eine dadurch bewirkte Veränderung des zulässigen THC-Gehaltes ausgeschlossen sei. Zumal die Prüfung durch einen Sachverständigen bzw. Erstattung eines Sachverständigengutachtens von der belangten Behörde unterlassen wurde, belaste auch dies das gegenständliche Verfahren mit Rechtswidrigkeit. Die Rechtswidrigkeit sei auch wesentlich für den Ausgang des Verfahrens, zumal bei sachverständiger Beurteilung der Betriebsbeschreibung dem Antrag der

Beschwerdeführerin auf Erteilung der Bewilligung als Herstellungsbetrieb Folge zu geben gewesen wäre.

Keine der von der Beschwerdeführerin vorgelegten Analysezertifikate würden einen THC-Gehalt aufweisen, der über dem zulässigen Grenzwert von 0,3 % liege. Die Analysezertifikate würden damit unter Beweis stellen, dass die von der Beschwerdeführerin angewandte, wissenschaftlich untermauerte Methode der standardisierten Aufzucht von geklonten Hanfpflanzen, die das Fundament der Betriebsbeschreibung bilde, ein Garant für die Nichtüberschreitung des Grenzwertes von 0,3 % an THC-Gehalt sei. Dass von der belangten Behörde ungeachtet dessen aus den vorgelegten Analysezertifikaten der Schluss gezogen werde, dass für zukünftige Analysen eine Überschreitung dieses Grenzwertes nicht ausgeschlossen werden könne, erweise sich als offene Willkür, die keinesfalls eine Abweisung des Bewilligungsantrages rechtfertige.

Tatsache sei, dass die Beschwerdeführerin ein seriöses, im ständigen Austausch mit der Wissenschaft stehendes Unternehmen betreibe, welches aktuell mit der Österreichischen Agentur für Gesundheit und Ernährungssicherheit (***3*** GmbH) eine Entwicklungsvereinbarung abgeschlossen habe, in deren Rahmen die Beschwerdeführerin beauftragt sei, eine standardisierte und reproduzierbare Anbaumethode zu erarbeiten, welche es erlaube, Cannabisblüten zum Einsatz für medizinische Zwecke in möglichst gleichbleibender Qualität im Indoor-Anbau zu produzieren. Dass hier ausgerechnet die ***3*** GmbH auf das Know-how der Beschwerdeführerin setze, und zwar in dem noch viel sensibleren Bereich von Hanfpflanzen für medizinische Zwecke, und von der belangten Behörde aus offensichtlich bloß vorgeschobenen Gründen die Bewilligung als Herstellungsbetrieb im Sinne des Tabaksteuergesetzes versagt werde, lasse die Beschwerdeentscheidung in einem noch viel schieferen Licht erscheinen.

Im Ergebnis werde der Beschwerdeführerin die Bewilligung als Herstellungsbetrieb nicht deshalb vorenthalten, weil diese eine gleichbleibende, den Grenzwert von 0,3 % THC-Gehalt nicht überschreitende Qualität der Hanfpflanzen nicht sicherstellen könne – das Gegenteil habe die Beschwerdeführerin durch die von ihr vorgelegten Analysezertifikate bereits unter Beweis gestellt – sondern offensichtlich nur aus dem Grund fehlender Ressourcen bei der zur Kontrolle der Hanfpflanzen verpflichteten belangten Behörde. Dies vermag aber die Versagung der Bewilligung als Herstellungsbetrieb nicht zu rechtfertigen, zumal es der Behörde bei Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen obliege, diese Gesetze auch zu vollziehen. Jede andere Entscheidung würde unter Verletzung des Legalitätsprinzips behördlicher Willkür Tür und Tor öffnen.

Mit Schreiben vom 16. März 2023 teilte die Beschwerdeführerin dem Bundesfinanzgericht mit, die einsetzbaren Sorten würden jeweils zum Jahreswechsel an die aktualisierte Sortenliste angepasst werden. Die Sorte Diana sei aus dem Programm genommen worden, die aktualisierte Liste der Beschwerdeführerin laute wie folgt: Eletta Campana, Fedora 17,

Fibror 79, Futura 75, Kompolti und Santhica 27. Diese Sorten seien in der aktualisierten und konsolidierten Fassung des EU-Sortenkatalogs erfasst.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Die Beschwerdeführerin, eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, beschäftigt sich mit der Aufzucht von Hanfpflanzen und beabsichtigt die gewerbliche Herstellung von Hanfblüten als Rauchtabak. Dabei sollen aus Saatgut Mutterpflanzen gezogen werden und nach der Ernte der Mutterpflanzen neue Klone geerntet werden. Die Klone werden in Vorzuchthäusern kultiviert, danach umgetopft und für die letzte Wachstumsphase vor der Ernte (Blütephase) vorbereitet. Im Rahmen der Ernte werden die Cannabisblüten von den Stielen der Pflanzen abgeschnitten, bearbeitet (Feinschnitt der Blüten und Maniküre) und getrocknet; anschließend wird die Ware in Säcke, die verschweißt werden, verpackt (Sekundärverpackung) und gelagert. Freigegebene Ware (Endprodukt) wird für den Verkauf in sogenannte Primärverpackung verpackt. Das so verpackte Produkt ist ohne weitere industrielle Bearbeitung zum Rauchen geeignet.

Einleitend erlaubt sich das Bundesfinanzgericht festzuhalten, dass mit Wirksamkeit

1. Jänner 2022 der Gesetzestitel „*Bundesgesetz über eine Verbrauchsteuer auf Tabakwaren (Tabaksteuergesetz 2022 – TabStG 2022)*“ lautet (BGBl. I Nr. 227/2021).

§ 2 TabStG 2022 lautet:

„Tabakwaren im Sinne dieses Bundesgesetzes sind:

- 1. Zigaretten;*
- 2. Zigarren und Zigarillos;*
- 3. Rauchtabak (Feinschnitt für selbstgedrehte Zigaretten und anderer Rauchtabak);*
- 4. Tabak zum Erhitzen.“*

Gemäß § 3 Abs. 3 Z 1 TabStG 2022 ist Rauchtabak geschnittener oder anders zerkleinerter, gesponnener oder in Platten gepresster Tabak, der sich ohne weitere industrielle Bearbeitung zum Rauchen eignet.

Als Zigaretten oder Rauchtabak gelten auch Erzeugnisse, die ganz oder teilweise aus anderen Stoffen als Tabak bestehen und die sonstigen Voraussetzungen des Abs. 2 oder 3 erfüllen. Erzeugnisse, die keinen Tabak enthalten, gelten nicht als Tabakwaren, wenn sie ausschließlich medizinischen Zwecken dienen (§ 3 Abs. 6 TabStG 2022).

Gemäß § 9 Abs. 1 TabStG 2022 entsteht, *„soweit in diesem Bundesgesetz nicht anderes bestimmt ist, ... die Steuerschuld durch Überführung der Tabakwaren in den steuerrechtlich freien Verkehr. Tabakwaren werden in den steuerrechtlich freien Verkehr überführt durch:*

- 1. die Wegbringung aus einem Steuerlager, ohne dass sich ein weiteres Steueraussetzungsverfahren (§ 13) anschließt, oder durch die Entnahme oder Abgabe zum*

Verbrauch in einem Steuerlager;

2. die gewerbliche Herstellung (§ 14 Abs. 1) ohne Bewilligung ...“.

Die Tabaksteuer ist gemäß § 13 Abs. 1 Z 1 TabStG 2022 ausgesetzt

(Steueraussetzungsverfahren) für Tabakwaren, die sich in einem Steuerlager befinden.

Steuerlager sind Herstellungsbetriebe oder Tabakwarenlager, soweit für diese dem Steuerlagerinhaber eine Bewilligung nach § 14 oder § 16 für die Herstellung, die Bearbeitung oder Verarbeitung, die Lagerung, den Empfang oder den Versand von Tabakwaren erteilt worden ist, sowie in anderen Mitgliedstaaten gelegene Betriebe, die nach den Bestimmungen dieser Mitgliedstaaten als Steuerlager zugelassen sind (§ 13 Abs. 2 TabStG 2022).

§ 14 TabStG 2022 lautet:

„(1) Herstellungsbetriebe im Sinne dieses Bundesgesetzes sind im Steuergebiet gelegene Betriebe, in welchen Tabakwaren hergestellt werden.

(1a) Es ist verboten, Tabakwaren ohne Bewilligung nach Abs. 2 gewerblich herzustellen.

(2) Wer Tabakwaren gewerblich unter Steueraussetzung herstellen will, bedarf einer Bewilligung. Die Bewilligung ist nur Betriebsinhabern zu erteilen, die ordnungsgemäß kaufmännische Bücher führen, rechtzeitig Jahresabschlüsse aufstellen, Sicherheit gemäß Abs. 4 leisten, gegen deren steuerliche Zuverlässigkeit keine Bedenken bestehen, und sofern kein Ausschlussgrund (Abs. 5) vorliegt. Von den Erfordernissen, Bücher zu führen und Jahresabschlüsse aufzustellen, kann auf Antrag bei Betrieben abgesehen werden, die nicht nach den Vorschriften der Bundesabgabenordnung, BGBl. Nr. 194/1961, zur Führung von Büchern verpflichtet sind, soweit dadurch die Erhebung der Tabaksteuer nicht gefährdet wird.

(3) Der Antrag auf Erteilung der Bewilligung ist beim Zollamt Österreich schriftlich einzubringen. Der Antrag muß alle Angaben über die für die Erteilung der Bewilligung geforderten Voraussetzungen enthalten; beizufügen sind die Unterlagen für den Nachweis oder die Glaubhaftmachung der Angaben, eine mit einem Grundriß versehene Beschreibung des Betriebes und eine Beschreibung der Herstellung, der Lagerung, der Bearbeitung oder Verarbeitung und des Verbrauches von Tabakwaren im Betrieb. Das Zollamt Österreich hat das Ergebnis der Überprüfung der eingereichten Beschreibungen in einer mit dem Antragsteller aufzunehmenden Niederschrift (Befundprotokoll) festzuhalten. Auf diese Beschreibungen kann in späteren Eingaben des Antragstellers Bezug genommen werden, soweit Änderungen der darin angegebenen Verhältnisse nicht eingetreten sind. Im Bewilligungsbescheid ist die örtliche Begrenzung des Betriebes anzugeben.

(4) Vor der Erteilung der Bewilligung ist Sicherheit in Höhe der Tabaksteuer zu leisten, die voraussichtlich auf während eines Kalendermonats aus dem Herstellungsbetrieb weggebrachte und im Herstellungsbetrieb zum Verbrauch entnommene Tabakwaren entfällt. Auf Antrag kann von der Leistung einer Sicherheit abgesehen werden, wenn der zur Leistung der Sicherheit Verpflichtete seinen abgabenrechtlichen Verpflichtungen ordnungsgemäß nachkommt und auch sonst keine Umstände bekannt sind, die auf eine Gefährdung der Einbringlichkeit der

Tabaksteuer hinweisen. Bei Vorliegen dieser Voraussetzungen kann das Zollamt Österreich weiters in Fällen, in denen in einzelnen Kalendermonaten die Höhe der Sicherheit den monatlichen Durchschnittswert eines Kalenderjahres wesentlich überschreitet, auf Antrag zulassen, dass die Sicherheit unter Zugrundelegung dieses Durchschnittswertes bemessen wird.

(5) Eine Bewilligung darf nicht erteilt werden,

1. wenn im Betrieb Einrichtungen, die für die Ausübung der amtlichen Aufsicht notwendig sind, nicht vorhanden sind oder

2. wenn im Betrieb Einrichtungen vorhanden sind, die die amtliche Aufsicht erschweren oder verhindern.

(6) Der Betriebsinhaber ist verpflichtet, dem Zollamt Österreich die Inbetriebnahme sowie jede Änderung der in den eingereichten Beschreibungen oder im Befundprotokoll angegebenen Verhältnisse anzuzeigen.

(7) Die Anzeigen sind binnen einer Woche, gerechnet vom Eintritt des anzuzeigenden Ereignisses, schriftlich zu erstatten. Das Befundprotokoll und der Bewilligungsbescheid sind, soweit erforderlich, zu ergänzen.

(8) Als Betriebsinhaber gilt die Person oder Personenvereinigung, auf deren Namen oder Firma die Bewilligung lautet.“

Die Herstellung, die Lagerung, die Beförderung, der Handel, die Bearbeitung, die Verarbeitung, die Verwendung, die Vernichtung und die Vergällung von Tabakwaren unterliegen im Steuergebiet der amtlichen Aufsicht (§ 32 Abs. 1 TabStG 2022). Die amtliche Aufsicht umfasst gemäß § 32 Abs. 2 TabStG 2022 alle Überwachungsmaßnahmen des Zollamtes Österreich, die erforderlich sind, um zu verhindern, dass Tabakwaren der Besteuerung im Steuergebiet oder im übrigen Gebiet der Europäischen Union entzogen werden.

Gemäß § 33 Abs. 2 TabStG 2022 stehen in Ausübung der amtlichen Aufsicht den Zollorganen auch alle Befugnisse zu, die ihnen nach dem Zollrechts-Durchführungsgesetz eingeräumt sind.

Der Abschnitt C (§§ 16 – 35) des Zollrechts-Durchführungsgesetzes (ZollR-DG) regelt die Zollaufsicht. Gemäß § 16 Abs. 1 zweiter Satz ZollR-DG finden die Maßnahmen dieses Abschnittes weiters Anwendung bei der Vollziehung der Verbrauchsteuer- und Monopolvorschriften, soweit das nicht bereits durch § 2 Abs. 1 sichergestellt ist. § 22 Abs. 3 ZollR-DG befugt das Zollorgan Behältnisse und Waren zu untersuchen, sofern aufgrund bestimmter Tatsachen anzunehmen ist, dass Waren vorhanden sind, die der zollamtlichen Überwachung (amtlichen Aufsicht) unterliegen.

Gemäß § 29 Abs. 1 ZollR-DG haben „das Zollamt Österreich und die Zollorgane (...) an der Vollziehung von Verboten und Beschränkungen des Besitzes, der Verbringung oder der Verwendung von Waren (...) mitzuwirken, selbst wenn ihnen dies in den die einzelnen Verbote oder Beschränkungen betreffenden Rechtsvorschriften nicht eigens aufgetragen und der Bundesminister für Finanzen nicht zur Vollziehung dieser Rechtsvorschriften zuständig ist. Die

Zuständigkeit zur Vollziehung der Rechtsvorschriften betreffend diese Verbote und Beschränkungen wird hiedurch nicht berührt (...)“.

Gemäß § 5 Abs. 1 Suchtmittelgesetz (SMG) dürfen Suchtmittel nur für medizinische, zahnmedizinische, veterinärmedizinische oder wissenschaftliche Zwecke und nur nach Maßgabe dieses Bundesgesetzes erworben, besessen, erzeugt, verarbeitet, befördert, eingeführt, ausgeführt oder einem anderen angeboten, überlassen oder verschafft werden. Suchtmittel im Sinne dieses Bundesgesetzes sind Suchtgifte und psychotrope Stoffe (§ 1 Abs. 2 SMG).

§ 2 Abs. 1 SMG lautet:

„Suchtgifte im Sinne dieses Bundesgesetzes sind Stoffe und Zubereitungen, die durch die Einzige Suchtgiftkonvention vom 30. März 1961 zu New York, BGBl. Nr. 531/1978, in der Fassung des Protokolls vom 25. März 1972 zu Genf, BGBl. Nr. 531/1978, Beschränkungen hinsichtlich der Erzeugung (Gewinnung und Herstellung), des Besitzes, Verkehrs, der Ein-, Aus- und Durchfuhr, der Gebarung oder Anwendung unterworfen und mit Verordnung des Bundesministers oder der Bundesministerin für Gesundheit als Suchtgifte bezeichnet sind.“

Gemäß § 1 Abs. 1 der Verordnung der Bundesministerin für Arbeit, Gesundheit und Soziales über den Verkehr und die Gebarung mit Suchtgiften (Suchtgiftverordnung – SV) sind Suchtgifte im Sinne des § 2 Abs. 1 Suchtmittelgesetz die im Anhang I unter I.1. sowie in den Anhängen II und III dieser Verordnung erfassten Stoffe und Zubereitungen.

Anhang I der Suchtgiftverordnung lautet (auszugsweise):

„I.1.a. Stoffe und Zubereitungen gemäß § 2 Abs. 1 Suchtmittelgesetz:

I.1.a. Folgende Drogen und daraus hergestellte Extrakte, Tinkturen und andere Zubereitungen: Cannabis (Marihuana)

*Blüten- oder Fruchtstände der zur Gattung Cannabis gehörenden Pflanzen, denen das Harz nicht entzogen worden ist
ausgenommen sind*

– die Blüten- oder Fruchtstände jener Hanfsorten, die

1. im Gemeinsamen Sortenkatalog für landwirtschaftliche Pflanzenarten gemäß Artikel 17 der Richtlinie 2002/53/EG des Rates vom 13. Juni 2002, ABl. Nr. L 193/2002, S. 1, oder

2. in der österreichischen Sortenliste gemäß § 65 Saatgutgesetz 1997, BGBl. I Nr. 72/1997, in der geltenden Fassung,

angeführt sind und deren Gehalt an Tetrahydrocannabinol 0,3% nicht übersteigt,

– Produkte aus Nutzhanfsorten, die im ersten Spiegelstrich angeführt sind, sofern der Gehalt an Tetrahydrocannabinol 0,3% vor, während und nach dem Produktionsprozess nicht übersteigt und daraus nicht leicht oder wirtschaftlich rentabel Suchtgift in einer zum Missbrauch geeigneten Konzentration oder Menge gewonnen werden kann, sowie

– die nicht mit Blüten- oder Fruchtständen vermengten Samen und Blätter der zur Gattung

Cannabis gehörenden Pflanzen.
(...)“

Bei der Ware (feingetrimmte, manikürte und getrocknete Blüten von Cannabispflanzen), deren Herstellung im beantragten Herstellungsbetrieb beabsichtigt ist, handelt es sich um Rauchtabak im Sinne des § 3 Abs. 3 in Verbindung mit Abs. 6 TabStG 2022 und somit um eine Tabakware im Sinne des Tabaksteuergesetzes 2022; die Ware ist ohne weitere industrielle Bearbeitung zum Rauchen geeignet. Dass die verfahrensgegenständlichen Waren ausschließlich medizinischen Zwecken dienen sollen, wurde weder behauptet, noch ergaben sich diesbezügliche Anhaltspunkte.

Stütze findet diese Ansicht durch die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, wonach getrocknete Hanfblüten nach der allgemeinen Lebenserfahrung typischerweise (wenn auch nicht ausschließlich) zum Rauchen verwendet werden (VwGH 2.6.2020, Ro 2020/11/0002). Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzgerichtes handelt es sich bei Cannabisprodukten (die häufigsten Formen von pflanzlichem Cannabis seien die getrockneten Blüten und Blätter der weiblichen Hanfpflanze) um anderen Rauchtabak im Sinne des § 2 Z 3 TabStG 2022 (BFG 11.4.2022, RV/1200005/2020).

Die Technische Untersuchungsanstalt hat über Ersuchen des Bundesministeriums für Finanzen die diesem von der Beschwerdeführerin zur Verfügung gestellten Probenmuster von Cannabis-Hanfblüten (vergleichbar mit Waren, die im Betrieb der Beschwerdeführerin hergestellt werden sollen) untersucht und dabei festgestellt, dass die Blüten ohne weitere industrielle Bearbeitung zum Rauchen geeignet sind. Auch die belangte Behörde ist im angefochtenen Bescheid bei den in Rede stehenden Produkten von Waren ausgegangen, die unter anderem als anderer Rauchtabak verwendet werden sollen und die den Bestimmungen des Tabaksteuergesetzes 2022 unterliegen. Denn die Abweisung des Antrages erfolgte im Hinblick auf die Bestimmung des § 14 Abs. 5 TabStG 2022; eine Beschäftigung mit den Ausschließungsgründen ist nur dann schlüssig, wenn von einer dem Tabaksteuergesetz 2022 unterliegenden Ware ausgegangen wird.

Auch der für die Vollziehung des Tabak- und Nichtraucherinnen- bzw. Nichtrauchererschutzgesetzes (TNRSG) zuständige Bundesminister geht in einer im Dezember 2022 veröffentlichten Broschüre (2022-0.307.755) davon aus, dass Hanfblüten in der Regel geraucht werden und diese deshalb als pflanzliches Raucherzeugnis nach dem Tabaksteuergesetz 2022 zu beurteilen sind.

Eine Bewilligung zur Herstellung von Tabakwaren hat zur Voraussetzung, dass ordnungsgemäße kaufmännische Bücher geführt und rechtzeitig Jahresabschlüsse aufgestellt werden, keine Bedenken betreffend die steuerliche Zuverlässigkeit bestehen und kein Ausschließungsgrund (§ 14 Abs. 5) vorliegt. Von den Erfordernissen, Bücher zu führen und

Jahresabschlüsse aufzustellen, kann das Zollamt auf Antrag bei Betrieben absehen, die nicht nach den Vorschriften der Bundesabgabenordnung zur Führung von Büchern verpflichtet sind.

Der belangten Behörde ist zuzustimmen, dass die Herstellung von Rauchtabak aus Cannabis nur dann zulässig ist, wenn dieser aus Blüten- oder Fruchtständen von Hanfsorten hergestellt wird, die im Gemeinsamen Sortenkatalog für landwirtschaftliche Pflanzenarten gemäß Artikel 17 der Richtlinie 2002/53/EG des Rates vom 13. Juni 2002, ABl. Nr. L 193/2002, S. 1, oder in der österreichischen Sortenliste gemäß § 65 Saatgutgesetz 1997, BGBl. I Nr. 72/1997, in der geltenden Fassung, angeführt sind und der Gehalt an Tetrahydrocannabinol 0,3% während und nach dem Produktionsprozess nicht übersteigt.

Das Bundesministerium für Arbeit, Soziales, Gesundheit und Konsumentenschutz führt in der allgemein zugänglichen Abhandlung „CBD- und Hanfprodukte – anzuwendende Bestimmungen und rechtliche Beurteilung“ vom 19. Oktober 2018, BMASGK-22710/0006-IX/17/2018, Folgendes aus (auszugsweise):

„Cannabisextrakt gilt in Österreich gemäß Anhang I.1.a. der Suchtgiftverordnung grundsätzlich als Suchtgift. Produkte aus den Blüten- und Fruchtständen von „Nutzhansorten“ (z.B. CBD-Öle, E-Zigaretten mit Liquids, „Hanfzigaretten“, etc.), die im Gemeinsamen Sortenkatalog für landwirtschaftliche Pflanzenarten gemäß Artikel 17 der Richtlinie 2002/53/EG des Rates vom 13. Juni 2002, ABl. Nr. L 193/2002 S. 1, oder in der österreichischen Sortenliste gemäß § 65 Saatgutgesetz 1997, BGBl. I Nr. 72/1997, in der geltenden Fassung, angeführt sind, sind nur dann vom Suchtmittelrecht ausgenommen, wenn ihr Gehalt an THC 0,3 % vor, während und nach dem Produktionsprozess nicht übersteigt und daraus Suchtgift in einer zum Missbrauch geeigneten Konzentration oder Menge nicht leicht oder wirtschaftlich rentabel gewonnen werden kann.

*Aktuelle Analyseergebnisse der ***3*** sowie einschlägige Studien belegen, dass sich beim Erhitzen bzw. beim Konsum von Tabak- oder verwandten Erzeugnissen THC-Säure (THCa) in THC umwandelt, sich somit während des Konsums der THC-Gehalt teilweise erheblich erhöht und dabei die 0,3 % THC-Grenze mitunter überschritten wird. Die Überschreitung der 0,3 % THC-Grenze ist suchtmittelrechtlich unzulässig. Die zwingend einzuhaltende THC-Grenze von 0,3 % ist aus Sicht des BMASGK im tabakrechtlichen Kontext dahingehend auszulegen, als diese nur dann als unterschritten gilt, wenn der THC-Gehalt auch nach einer im Zuge des Verbrennungsprozesses erfolgten Umwandlung von THCa in THC die 0,3% nicht übersteigen.*

Auch wenn die von der Beschwerdeführerin beantragte Bewilligung unter anderem nur dann zu erteilen ist, wenn sichergestellt ist, dass es sich bei den Pflanzen und bei den daraus hergestellten Waren nicht um Suchtgift handelt, und die Kontrolle und die Überwachung dieser Voraussetzung einen großen Aufwand für die amtliche Aufsicht bedeuten mag, so sind diese Umstände dennoch nicht geeignet, einen Ausschlussgrund zu bilden, der zwingend zum Versagen der Herstellungsbewilligung führt. Die Verwirklichung der in § 14 Abs. 5 TabStG 2022 normierten Tatbestandsmerkmale für die Nichterteilung einer Bewilligung (wenn im Betrieb

Einrichtungen, die für die Ausübung der amtlichen Aufsicht notwendig sind, nicht vorhanden sind, oder wenn im Betrieb Einrichtungen vorhanden sind, die die amtliche Aufsicht erschweren oder verhindern) lässt sich mit dem durch das Zollamt ins Treffen geführten großen Aufwand nicht erfolgreich argumentieren.

Gemäß § 278 Abs. 1 BAO kann das Verwaltungsgericht mit Beschluss die Beschwerde durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Beschwerdeentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erledigen, wenn Ermittlungen unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Eine solche Aufhebung ist unzulässig, wenn die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch das Verwaltungsgericht selbst im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden ist.

Die Ausnahmebestimmung des § 278 Abs. 1 BAO erfordert, dass das Verwaltungsgericht im Rahmen seiner Ermessensentscheidung über die Aufhebung und Zurückverweisung die von ihm vermissten und ins Auge gefassten Ermittlungsschritte im Hinblick auf die Zielsetzungen des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens bezeichnet und beurteilt sowie die Frage beantwortet, ob die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch das Gericht selbst nicht im Interesse der Raschheit des Verfahrens oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden wäre (VwGH 15.10.2021, Ra 2019/16/0136).

Im gegenständlichen Bewilligungsverfahren ist es vom Zollamt aufgrund der Annahme, eine Bewilligungserteilung komme schon deshalb nicht in Betracht, weil die Abläufe und Kontrollen des Hanfanbaus und die Verarbeitung der Hanfblüten nur erschwert oder in keiner geeigneten Weise durchgeführt werden könnten und weil das vorgelegte Konzept die erforderliche Sicherheit betreffend die Konstanz der Produktqualität nicht bieten könne, ohne sich konkret mit den umfangreichen Ausführungen in der Betriebsbeschreibung auseinanderzusetzen, unterlassen worden, ein entsprechendes Befundprotokoll (§ 14 Abs. 3 TabStG 2022) über das Ergebnis der Überprüfung der eingereichten Beschreibungen aufzunehmen und zu erheben, welche Sicherungsmaßnahmen und Auflagen erforderlich sind. Diese und nachfolgend aufgezeigte, seitens des Bundesfinanzgerichtes als wesentlich erachtete Ermittlungen sind durch das Zollamt nachzuholen.

Dabei wird auch erstmalig zu prüfen sein, ob und gegebenenfalls welche Einrichtungen für die Ausübung der amtlichen Aufsicht fehlen oder ob Einrichtungen vorhanden sind, die die amtliche Aufsicht erschweren. Es wird nicht nur die örtliche Begrenzung des Herstellungsbetriebes festzulegen sein, sondern auch von entscheidender Bedeutung sein, wie die Teile der Betriebsräumlichkeiten, die laut dem vorgelegten Grundrissplan „[n]icht Gegenstand der Einreichung“ sind, von den Räumlichkeiten, die Gegenstand des Herstellungsbetriebes sein sollen, getrennt und/oder gesichert sind. Die Beschaffenheit der

Betriebsräume wird zu überprüfen sein und sicherzustellen sein, dass eine unkontrollierte Wegbringung der Tabakware aus den Betriebsräumlichkeiten ausgeschlossen ist (vgl. *Schamp*, Verbrauchsteuern auf Mineralöl, § 27 Abs. 4 Anm. 3).

Eine Bewilligung wird nur dann zu erteilen sein, wenn der Rauchtabak ausschließlich aus solchen Pflanzen hergestellt wird, die im genannten Gemeinsamen Sortenkatalog oder in der österreichischen Sortenliste angeführt sind. Laut der vorgelegten Betriebsbeschreibung (Punkt 2.1 Lieferant Grundprodukte) sollen Samen und Stecklinge der EU-Sorten Fedora 17, Futura 75, Carmagnola und Diana zum Einsatz kommen. Während die drei zuerst genannten Sorten im Gemeinsamen Sortenkatalog gemäß Art. 17 der Richtlinie 2002/53/EG des Rates (Common catalogue of varieties of agricultural plant species – Consolidated version 27.01.2023 - https://food.ec.europa.eu/system/files/2023-02/plant-variety-catalogues_agricultural-plant-species_0.pdf - Abfragedatum 12. April 2023) aufscheinen, ist – soweit dies das Bundesfinanzgericht ermitteln konnte - die Sorte Diana weder im Gemeinsamen Sortenkatalog, noch im österreichischen Sortenkatalog 2023 enthalten. Bei Stoffen und Zubereitungen aus einer Pflanze der Sorte Diana würde es sich somit um ein Suchtmittel handeln, deren Herstellung – sofern nicht für in § 5 Abs. 1 SMG genannte Zwecke – verboten ist.

Die Beschwerdeführerin hat mit dem genannten Schreiben vom 16. März 2023 angegeben, jeweils zu Jahreswechsel die Sorten den einschlägigen Bestimmungen anzupassen. Die tatsächlich zum Einsatz kommenden Sorten müssen sich in der Betriebsbeschreibung (und damit im Befundprotokoll) wiederfinden; bei Änderung der Sorten, aus denen das Raucherzeugnis hergestellt werden soll, wäre die Beschwerdeführerin bei Vorliegen einer Herstellungsbewilligung verpflichtet, dies innerhalb der vorgesehenen Frist dem Zollamt anzuzeigen (§ 14 Abs. 6 TabStG 2022).

Wie bereits ausgeführt, ist ein weiteres entscheidendes Kriterium für die Bewilligungserteilung, dass der THC-Gehalt der Hanfblüten weder vor oder während noch nach dem Produktionsprozess überschritten wird und daraus nicht leicht oder wirtschaftlich rentabel Suchtgift in einer zum Missbrauch geeigneten Menge oder Konzentration gewonnen werden kann. Bereits geringfügige Überschreitungen des zulässigen THC-Gehalts können den Anwendungsbereich des Suchtmittelgesetzes eröffnen. Aus der Betriebsbeschreibung geht nicht hervor, inwieweit das so genannte Klonen der Pflanzen das Nichtüberschreiten der 0,3 % THC-Gehalts-Grenze der Hanfblüten (im erhitzten Zustand) verhindern kann, zumal die Analyseergebnisse nicht konstant gleichbleibend sind. Es ist daher nicht nachvollziehbar, weshalb und inwiefern durch ein Sachverständigengutachten, welches die Prüfung der standardisierten Nährstoffprofile (d.h. die zum Einsatz kommenden Mengen an Dünger und Wasser) zum Inhalt hat, ausgeschlossen werden kann, dass sich der THC-Gehalt der Blüten nicht verändert. Der THC-Gehalt der zertifizierten Nutzhanfsorten darf ohnehin die Grenze von 0,3 % nicht übersteigen. Auch wenn die Beschwerdeführerin mittels einer Vielzahl von Analysezertifikaten das Einhalten der 0,3 % THC-Grenze der Hanfblüten nachzuweisen

versucht, gilt es sicherzustellen, dass dieser Grenzwert nicht überschritten wird, weil der Rauchtabak ansonsten in den Anwendungsbereich des Suchtmittelgesetzes fällt.

Wesentlich sind daher jene Punkte der Betriebsbeschreibung, die ab der „Blütephase“ (Punkt 2.3.7 der Betriebsbeschreibung) beginnen, wobei von der Beschwerdeführerin in Punkt 2. „Produktion“ vor allem unter Punkt 2.3.2 „Mutterpflanzen Kultivierung“ darzulegen ist, wie das Klonen der Pflanzen ein Überschreiten der gesetzlich vorgeschriebenen 0,3 % THC-Grenze der getrockneten Hanfpflanzen verhindern kann.

Punkt 4.1.2 der Betriebsbeschreibung beschreibt den „Lagerraum und [die] Lagerordnung des Steuerlagers“. In Unterpunkt A wird die „Bulkware in Sekundärverpackung mit Freigabe (Tabakware)“ angeführt. Um zu gewährleisten, dass die Tabakwaren nicht in den Anwendungsbereich des Suchtmittelgesetzes fallen, werden von jeder Chargennummer (siehe Punkt 8.2.3) der fertig getrockneten Hanfblüten – vorrangig in Anwesenheit eines Zollorgans – repräsentative Proben zu ziehen sein, welche sowohl von der Technischen Untersuchungsanstalt als auch intern auf den THC-Gehalt zu analysieren sein werden. Die Analyse hat daher bereits vor der Freigabe in Sekundärverpackungen (Unterpunkt A) zu geschehen und nicht erst danach (siehe Unterpunkte G und H).

Ebenso wird Unterpunkt K noch genauer zu beschreiben sein, insbesondere weil die Lagerung bestimmter weiterer Produktgruppen im ausgewiesenen Steuerlager nicht nachvollziehbar ist. So ist unter anderem die Herstellung von Kosmetika unter Verwendung von Cannabis verboten (Art. 14 Abs. 1 Buchstabe a in Verbindung mit Anhang II 2 Nr. 306 der Verordnung (EG) Nr. 1223/2009 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 30.11.2009 über kosmetische Mittel mit Verweis auf Tabelle I des Abkommens vom 30. März 1961 über Betäubungsmittel). Punkt 4.1.7 wird daher zu adaptieren sein.

Gemäß § 11 Abs. 3 TabStG 2022 ist für im Steuergebiet hergestellte Tabakwaren auf der Packung der Name oder die Firma des Herstellers anzugeben. Die Angabe des Namens oder der Firma des Herstellers kann entfallen, wenn auf der Packung ein Zeichen angebracht ist, das auf den Hersteller hinweist. Die diesbezüglichen Ausführungen in der Betriebsbeschreibung entsprechen nicht den gesetzlichen Vorgaben, die Angabe des Abnehmers auf den Verpackungen (zum Beispiel Punkt 4.1.2 Buchstabe D und Punkt 6.5.1) ist nicht vorgesehen.

Die Beschwerdeführerin hat die Verkehrsfähigkeit des hergestellten Rauchtabaks sicherzustellen, insbesondere betreffend die Einhaltung der THC-Grenze. Es muss ausgeschlossen sein, dass die Ware den zulässigen THC-Gehalt von 0,3% überschreitet.

Tabakwaren im Sinne des § 2 Tabaksteuergesetzes sind gemäß § 1 Abs. 2 Z 1 Tabakmonopolgesetz 1996 (TabMG 1996) Tabakerzeugnisse im Sinne des zuletzt genannten Gesetzes. Gemäß § 5 Abs. 1 TabMG ist der Großhandel mit Tabakerzeugnissen den nach § 6 berechtigten Personen oder Personenvereinigungen (Großhändler mit Bewilligung zum Großhandel) vorbehalten. Im Antrag auf Erteilung der Bewilligung für den Großhandel ist

auch anzugeben, welche Tabakerzeugnisse (Gattung und Markenbezeichnung) gehandelt werden sollen (§ 7 Abs. 2 TabMG). Bei den dem Bundesfinanzgericht vorgelegten Unterlagen befindet sich eine Bewilligung für den Großhandel im Sinne des Tabakmonopolgesetzes, die dem in der Betriebsbeschreibung als Abnehmerin des gegenständlichen Rauchtobaks genannten Unternehmen mit Bescheid vom 30. Oktober 2009 erteilt worden ist. Da sich daraus nicht ableiten lässt, ob die verfahrensgegenständlichen Waren von der Bewilligung zum Großhandel erfasst sind (wovon das Bundesfinanzgericht ob des Zeitpunktes der Bescheiderlassung nicht ausgeht), wird auch sicherzustellen sein, dass vor einer Erteilung der von der Beschwerdeführerin begehrten Bewilligung auch eine diesbezügliche Bewilligung für den Großhandel vorliegt. Das Zollamt wird daher nicht nur diesbezügliche weitere Ermittlungen anzustellen haben, sondern auch – wie in einer Verwaltungsanweisung vorgesehen – vor der Erteilung einer verbrauchssteuerrechtlichen Bewilligung jedenfalls das Einvernehmen mit dem Bundesministerium für Finanzen herzustellen haben.

Aus einer internen Mitteilung des Zollamtes lässt sich ableiten, dass betreffend die beantragte Bewilligung eine Bankgarantie in der Höhe von 50.000 Euro als Sicherheitsleistung hinterlegt worden ist. Aus den vom Zollamt vorgelegten Unterlagen ergeben sich keine Anhaltspunkte dafür, wie die Höhe der Sicherheitsleistung berechnet worden ist und auf Basis welcher Daten (gesamt weggebrachte Menge oder auf Antrag mittels Durchschnittsberechnung) diese erfolgt ist. So fehlen in den, dem Bundesfinanzgericht vorgelegten Unterlagen Angaben und Ermittlungen über die Höhe der Tabaksteuer, die voraussichtlich auf während eines Kalendermonats aus dem Herstellungsbetrieb weggebrachte und im Herstellungsbetrieb zum Verbrauch entnommene Tabakwaren entfällt.

Die Aufhebung und Zurückverweisung gemäß § 278 Abs. 1 BAO liegt im Ermessen (§ 20) des Bundesfinanzgerichtes (vgl. VwGH 09.09.2015, Ra 2015/16/0037). Die Aufhebung und Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde ist zweckmäßig, weil es die Kapazitäten des Bundesfinanzgerichtes übersteigt, erstmals vor Ort den tatsächlichen Ablauf der Produktion und die tatsächlichen Verhältnisse vor Ort festzustellen und die getroffenen Feststellungen in einem Befundprotokoll festzuhalten. Ebenso übersteigt es die Kapazitäten des Bundesfinanzgerichtes, ein überarbeitetes Betriebskonzept mit bestimmten vorstehend genannten Auflagen erstellen zu lassen und sicherzustellen, dass die Hanfblüten in keinem Fall die 0,3 % THC-Grenze übersteigen. Die ausständigen Ermittlungen können somit vom Bundesfinanzgericht selbst nicht rascher durchgeführt werden und würden bei Durchführung durch das Bundesfinanzgericht selbst auch nicht zu einer erheblichen Kostenersparnis führen.

Dabei war zu berücksichtigen, dass – wie vorstehend ausgeführt – von der Beschwerdeführerin die Betriebsbeschreibung noch zu adaptieren sein wird. Die für das Befundprotokoll auch zwingende Feststellung der tatsächlichen Verhältnisse vor Ort, insbesondere die Trennung zwischen den Räumlichkeiten des Herstellungsbetriebes und den nicht zum Herstellungsbetrieb gehörenden Räumlichkeiten, und die Sicherung der Räumlichkeiten des

Herstellungsbetriebes kann nur durch Organe der belangten Behörde vorgenommen werden. Nicht zuletzt kommt auch dem Umstand Bedeutung zu, dass eine erstmalige Ermittlung maßgeblicher Sachverhaltsbereiche durch das Bundesfinanzgericht zu einer Verlagerung wesentlicher Verfahrensabschnitte an die Kontrollinstanz führt und damit die Gefahr einer Einschränkung jenes Rechtsschutzes birgt, welcher der Installierung des Bundesfinanzgerichts als Rechtsmitteleinrichtung zugrunde lag (vgl. *Ritz/Koran*, BAO⁷ § 278 Rz 5). Gegen vom Bundesfinanzgericht erteilte Auflagen bestünde kein Rechtsschutz.

Darüber hinaus würde bei Vorliegen aller Voraussetzungen eine Erteilung der Bewilligung durch das Bundesfinanzgericht schon aus faktischen Gründen scheitern, denn das Bundesfinanzgericht hat nicht die Möglichkeit, die für die Teilnahme am Verfahren der Steueraussetzung notwendige Verbrauchssteuernummer zu vergeben und Eingaben in der Verbrauchssteuerdatenbank (SEED) vorzunehmen.

Die Bestimmung des § 278 Abs. 1 BAO setzt nicht voraus, dass ein anderslautender Bescheid hätte erlassen werden müssen. Ob nach der Aufhebung und nach Durchführung der ergänzenden Ermittlungen tatsächlich ein anderslautender Bescheid zu erlassen ist, hängt vom Ergebnis der noch durchzuführenden Ermittlungen ab. Entscheidend ist, dass die Unterlassung der Ermittlungen wesentlich ist. Dies ist aus objektiver Sicht zu beurteilen; ein diesbezügliches Verschulden der Abgabenbehörde ist für die Anwendbarkeit des § 278 Abs. 1 BAO nicht erforderlich (*Ritz/Koran*, BAO⁷, § 278 Tz 11).

Die erforderlichen Ermittlungsschritte, welche im Zuge einer Bewilligungserteilung vorzunehmen sind, sind gesetzlich vorgegeben (§ 14 Abs. 3 TabStG 2022) und somit wesentlich. Demgegenüber liegen keine Umstände vor, die durch die Zurückverweisung eine Unbilligkeit ergeben. Im Gegenteil, es ist durch die Zurückverweisung von einem schnelleren Verfahrensabschluss auszugehen. Auch dem Umstand, dass durch eine Verfahrensverlagerung zum Bundesfinanzgericht der Rechtsschutz und die Kontrollmechanismen eingeschränkt werden könnten, kommt im Rahmen der Billigkeitserwägungen Bedeutung zu (vgl. BFG 8.8.2022, RV/3200005/2021).

Im verfahrensgegenständlichen Fall fehlen noch wesentliche Erhebungen für die Beantwortung der Frage, ob die beantragte Bewilligung zu erteilen ist. Der angefochtene Bescheid war daher unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde aufzuheben. Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung des Bescheides befunden hat (§ 278 Abs. 3 BAO).

Gemäß § 274 Abs. 3 Z 3 BAO kann der Senat ungeachtet eines Antrages von einer mündlichen Verhandlung absehen, wenn eine Aufhebung unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erfolgt. Das Absehen von der mündlichen Verhandlung liegt im Ermessen und war im verfahrensgegenständlichen Fall zweckmäßig. Denn im Hinblick auf die noch zwingend

vorzunehmenden Ermittlungen und Abklärungen war nach Ansicht des Senates von der Durchführung einer mündlichen Verhandlung abzusehen.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 in Verbindung mit Abs. 9 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) ist gegen einen Beschluss des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil die Entscheidung von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Das Bundesfinanzgericht stützt seine Entscheidung auf den klaren und eindeutigen Wortlaut der einschlägigen Vorschriften und auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Es fehlten wesentliche Ermittlungen für die Beantwortung der Frage, ob die beantragte Bewilligung zu erteilen ist. Im gegenständlichen Beschwerdeverfahren sind keine Rechtsfragen aufgeworfen worden, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukommt; dass es sich bei der verfahrensgegenständlichen Ware um Rauchtabak im Sinne des Tabaksteuergesetzes 2022 handelt, war unstrittig. Eine Revision ist nicht zulässig.

Aus den dargestellten Erwägungen war spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 17. April 2023