

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Ri*** in der Beschwerdesache der ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch die ***Vt***, ***1Vt-Adr***, betreffend die Beschwerde vom 5. September 2022 gegen den Bescheid des Zollamtes Österreich vom 3. August 2022, Zahl: ***1***, betreffend Abweisung eines Antrages auf Bewilligung eines Herstellungsbetriebes für Tabakwaren beschlossen:

Der Bescheid vom 3. August 2022, Zahl: ***1***, und die Beschwerdevorentscheidung vom 23. November 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. August 2022, Zahl: ***1***, wurde der Antrag der Beschwerdeführerin vom 30. April 2020 auf Bewilligung eines Herstellungsbetriebes für Tabakwaren gemäß § 14 Abs. 2 und 5 Z 1 TabStG 2022 abgewiesen. In der Bescheidbegründung wurde – neben der Wiedergabe des Verfahrensverlaufes, von Rechtsvorschriften und von Untersuchungsergebnissen – im Wesentlichen ausgeführt, eine amtliche Aufsicht und die diesbezüglichen Überwachungsmaßnahmen seien im Falle einer Bewilligungserteilung unverhältnismäßig erschwert bzw. nicht möglich. Der Gehalt an Tetrahydrocannabinol (THC) dürfe in den Produkten weder vor, noch während oder nach dem Produktionsprozess 0,3% überschreiten, da die Produkte ansonsten suchtmittelrechtlich unzulässig und nicht verkehrsfähig seien. Hanf sei ein Naturprodukt mit allenfalls uneinheitlicher Qualität. Der Hersteller sei verpflichtet, ausschließlich verkehrsfähige Produkte auf den Markt zu bringen. Für die Produktion von Hanfblüten einheitlicher Qualität bzw. einheitlichem THC-Gehalt seien daher Standardisierungsmaßnahmen auf allen Stufen der Herstellung erforderlich. Es könne nicht verlässlich für einzelne Produktionschargen ausgeschlossen werden, dass der zulässige Grenzwert von 0,3% THC-Gehalt überschritten werde. Nach Ansicht des Bundesministeriums für Soziales, Gesundheit, Pflege und Konsumentenschutz werde beim „Verbrennungsvorgang

bzw. beim Konsum des CDB-hältigen Produktes“ der THC-Gehalt von 0,3% mitunter überschritten. Das sei suchtmittelrechtlich als auch tabakrechtlich unzulässig. Demnach könnten auch Maßnahmen der amtlichen Aufsicht in keiner geeigneten Weise durchgeführt werden. Es sei bei den Überwachungsmaßnahmen auch zu beurteilen, ob es sich bei den jeweiligen Hanfprodukten um Tabakwaren oder Suchtmittel handle. Aus der Betriebsbeschreibung und aus den Beantwortungen zu den Vorhalten gingen seitens der Beschwerdeführerin keinerlei geeignete Maßnahmen hervor, um eine Überschreitung der THC-Grenze von 0,3% beim Verbrennungsprozess zu verhindern und somit die erforderliche Sicherheit bezüglich Konstanz der Produktqualität zu bieten. „Um die vorstehend angeführten Risiken einer Feststellung der jeweiligen Produkte auf die THC-Werte und der damit verbundenen bloß vermeintlich gegebenen Verkehrssicherheit und der daraus resultierenden suchtmittelrechtlichen Konsequenzen zu vermeiden, [könne] das Zollamt Österreich (...) die beantragte Bewilligung zum Betrieb eines Herstellungsbetriebes nicht erteilen.“

Auch durch Probeziehungen von der lebenden Hanfpflanze, den getrockneten Blüten und auch vom fertigen Produkt durch die Technische Untersuchungsanstalt lasse sich nicht ausschließen, dass der THC-Gehalt beim Verbrennungsprozess 0,3% übersteige. Die Beschwerdeführerin gebe selbst an, dass laut den Spezifikationen zu den Produkten sich gelegentlich Unterschiede hinsichtlich Inhaltsstoffe, Konsistenz, Geschmack und Farbe ergeben könnten. Es werde also von der Beschwerdeführerin angedeutet, dass keine Sicherheitsgarantie hinsichtlich Einhaltung der THC-Grenze abgegeben werden könne. Da die beantragte Bewilligung auch zu einem Verkauf an Berechtigte im Sinne des Tabakmonopolgesetzes führen solle und somit ein Inverkehrbringen geplant sei, sei die Ware in Österreich auch für Verbraucher erhältlich. Dabei sei aber zu bedenken, dass die Produkte aus den genannten Gründen bei Überschreitung der 0,3% THC-Grenze (beim Konsum mittels Verbrennungsvorgang) dem nationalen Suchtmittelgesetz unterlägen. Eine entsprechende Einschränkung der Bewilligung sei rechtlich nicht möglich und zulässig und könne mittels einer solchen Einschränkung auch nicht verhindert werden, dass die hergestellten Hanfprodukte auch für den Vertrieb im Inland bestimmt seien und ein solcher Vertrieb erfolge.

Dagegen richtete sich die Beschwerde vom 5. September 2022. Die Beschwerdeführerin, vertreten durch die ***Vt***, brachte zusammengefasst vor, im vorliegenden Fall sei unstrittig, dass die Produkte, welche die Beschwerdeführerin herstellen möchte, unter das Tabaksteuergesetz fielen. Diese Sichtweise stehe im Einklang mit einer Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes. Es lägen Tabakwaren nach dem Tabaksteuergesetz vor. Diese Voraussetzung für die Bewilligung des Antrages sei daher erfüllt. Die Sichtweise der belangten Behörde, wonach eine Überschreitung der THC-Grenze nicht auszuschließen sei, sie naturwissenschaftlich wie auch rechtlich verfehlt. Vorauszuschicken sei, dass der höchstzulässige THC-Gehalt nicht überschritten werde, das Geschäftsmodell der Beschwerdeführerin sei nicht auf einen Handel mit Suchtmitteln aufgebaut. Der maximale THC-Gehalt ergebe sich aus der Summe des THC und des THCa multipliziert mit 0,877, diesen Gehalt

könne der Verbraucher maximal zu sich nehmen. Die Untersuchungsmethoden und das Monitoring der Beschwerdeführerin seien daher völlig ausreichend, durch eine umfassende Überprüfung der Pflanzen während des Anbaus und bei der Ernte könne sichergestellt werden, dass diese später beim Verbrennungsprozess den gesetzlich zulässigen THC-Gehalt von 0,3% nicht überschreiten. Schon aus diesem Grund sei der Bescheidbeschwerde Folge zu geben. Auch für Cannabis hätten die einschlägigen Gesetze zu gelten. Der Anbau von Cannabis mit einem THC-Gehalt von unter 0,2% sei sogar landwirtschaftlich gefördert, die Suchtgiftverordnung nehme Cannabis und Cannabisprodukte vom Anwendungsbereich des Suchtmittelgesetzes aus. Der Gesetzgeber wolle daher gezielt Cannabis und daraus hergestellte Produkte verkehrsfähig machen und den Verkauf fördern. Auch im Bereich der Kosmetik fänden Stoffe der Cannabispflanze Verwendung. Die Begründung für die Abweisung des Antrages habe die belangte Behörde nicht im Tabaksteuergesetz oder im Tabakmonopolgesetz gesucht, sondern diese vermeine, der Verstoß gegen Strafgesetze könne nicht ausgeschlossen werden. Es stelle sich die Frage, weshalb sich die belangte Behörde anmaße, Strafgesetze anstelle der dafür zuständigen Behörden zu beurteilen. Die belangte Behörde übersteige damit ihre Kompetenz und schon aufgrund dieses Umstandes sei die Bewilligung zu Herstellungsbetrieb zu erteilen.

Die amtliche Aufsicht im Sinne des Tabaksteuergesetzes habe nicht den Sinn, ein Qualitätsmanagement der Produkte durchzuführen oder die Einhaltung der Strafgesetze zu kontrollieren, sondern ausschließlich den Zweck, die Besteuerung zu sichern.

Liegen die im § 14 TabStG normierten Voraussetzungen vor, bestehe ein Rechtsanspruch auf Erteilung der Bewilligung. Dieser Anspruch bestehe vorerst nach den einfachgesetzlichen Bestimmungen, zusätzlich bestehe ein verfassungsrechtlicher Anspruch auf Erteilung der Bewilligung. Die Abweisung des Antrages stelle einen massiven Eingriff in das verfassungsrechtlich gewährleistete Recht auf Erwerbsfreiheit dar. Die Abweisung des Antrages stehe nicht im Einklang mit dem Verfassungsrecht, ein gänztliches Verbot des Herstellens und Inverkehrsbringens der von der Beschwerdeführerin beantragten Produkte sei nur in Ausnahmefällen gerechtfertigt. Auch wenn der Schutz der menschlichen Gesundheit eine drastische Einschränkung eines verfassungsgesetzlichen Rechtes rechtfertigen könne, so sei im gegebenen Fall nicht von einer Gefährdung der menschlichen Gesundheit in einem signifikanten Maße auszugehen. Entgegen der Ausführungen der belangten Behörde könne die Beschwerdeführerin sehr wohl feststellen, dass der THC-Gehalt der beantragten Produkte zu keinem Zeitpunkt die Grenze von 0,3% THC übersteige. Selbst bei einer Überschreitung des THC-Gehaltes in einzelnen Fällen – was aber ausdrücklich bestritten werde – sei eine derart drastische Einschränkung der Erwerbsfreiheit keinesfalls adäquat und sachlich gerechtfertigt. Somit sei ebenfalls auf der Grundlage des verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechtes der Erwerbsfreiheit die Bewilligung zum Herstellungsbetrieb zu erteilen.

Auch werde ein Verstoß gegen den Gleichheitssatz evident. Die Produkte, die die Beschwerdeführerin herstellen wolle, seien den herkömmlichen Tabakerzeugnissen derart ähnlich, dass auf sie die selben Bestimmungen insbesondere zur Verpackung und zu den

Modalitäten des Verkaufs sowie Steuern Anwendung finden sollten. Bei einer beabsichtigten Herstellung von herkömmlichen Tabakwaren würde eine Bewilligung unmittelbar erteilt werden, die belangte Behörde würde sich die Prüfung nicht anmaßen, inwieweit andere gesetzliche Bestimmungen allenfalls dadurch in irgendeiner Weise berührt oder verletzt werden könnten. *„Die belangte Behörde [setze] im gegebenen Fall ohne sachliche Rechtfertigung für die Erteilung der Bewilligung nach § 14 TabStG einen wesentlich höheren Anspruch an die von der Beschwerdeführerin herzustellenden Produkte als sie dies bei herkömmlichen Tabakwaren tun würde.“* Die im Erlass fälschlicherweise behauptete minimale Wahrscheinlichkeit, wonach beim Verbrennungsprozess des pflanzlichen Raucherzeugnisses die Grenze des THC-Gehaltes von 0,3% allenfalls geringfügig überschritten werden könne, stelle keine ausreichende Rechtfertigung zur unterschiedlichen Behandlung der pflanzlichen Raucherzeugnisse im Vergleich zu herkömmlichen Tabakerzeugnissen dar. Die von der Beschwerdeführerin herzustellenden Produkte hätten keinesfalls mehr Gefährdungspotenzial für die menschliche Gesundheit als herkömmliche Tabakwaren.

Abschließend beantragte die Beschwerdeführerin, der Beschwerde stattzugeben und den abweisenden Bescheid aufzuheben und die Bewilligung zum Herstellungsbetrieb zu erteilen, in eventu den angefochtenen Bescheid aufzuheben und die Angelegenheit zur Erlassung eines neuen Bescheides an die belangte Behörde zurückzuverweisen.

Mit der Beschwerdeentscheidung vom 23. November 2022, Zahl: ***2***, wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Begründend führte die belangte Behörde aus, aktuelle Analysenergebnisse und einschlägige Studien zeigten, dass sich beim Erhitzen THC-Säure (THCa) in THC umwandeln und sich damit der THC-Gehalt während des Konsums teilweise erheblich erhöhe und dabei mitunter die THC-Grenze von 0,3% überschreite. Aufgrund der Unterschiede hinsichtlich der Inhaltsstoffe, der Konsistenz, Geschmack, Farbe sowie THC und THCa-Werte bedürfe es nicht Qualitätskontrollen in periodischen Abständen, sondern es müsste jede einzelne Pflanze analysiert werden. Im Rahmen der amtlichen Aufsicht sei es nicht möglich, sicherzustellen, dass bei jedem von der Beschwerdeführerin erzeugten Produkt der THC-Gehalt vor, als auch nach dem im Zuge der Konsumation entstandenen Verbrennungsprozess unter der höchstzulässigen Grenze liege. Im Gegensatz zu dem Fall, der einer Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes zugrunde lag, handelt es sich im verfahrensgegenständlichen Fall nicht um eine einmalige Warenlieferung, sondern um die Bewilligung für einen Herstellungsbetrieb, in welchem regelmäßig Cannabisblüten zu Zigaretten, Zigarillos, etc. verarbeitet werden sollen. Bei Überschreitung des zulässigen THC-Gehaltes liege ein Suchtmittel vor. In einem solchen Fall sei der Begriff der amtlichen Aufsicht weiter auszulegen. Nach den einschlägigen Bestimmungen des Suchtmittelgesetzes kämen den Zollbehörde im Zusammenhang mit Drogenausgangsstoffen und mit Suchtmittel weitere umfassende Befugnisse zu. Ebenso wirkten die Zollbehörden bei der Vollziehung von Verboten und Beschränkungen mit. Eine Kompetenzüberschreitung der Zollbehörde liege nicht vor. Eine

etwaige Verletzung von verfassungsmäßig gewährleisteten Grundrechten aufgrund eines Bescheides sei nicht Sache des Abgabenverfahrens und sei daher in diesem nicht zu behandeln.

Dagegen richtete sich der Vorlageantrag vom 23. Dezember 2022. In diesem verwies die Beschwerdeführerin auf die Vorbringen in der Beschwerde und stellte folgende Anträge:

- „1. die Beschwerde vom 5.9.2022 gegen den Bescheid des Zollamt Österreichs, Zollstelle (...), zur Geschäftszahl GZ ***1*** vom 3.8.2022, dem Bundesfinanzgericht als Beschwerdebehörde zur Entscheidung vorzulegen, und*
- 2. das Bundesfinanzgericht möge in der Sache selbst entscheiden, der Beschwerde Folge geben, somit den abweisenden Bescheid vom 3.8.2022 der belangten Behörde aufheben und der Beschwerdeführerin gemäß § 14 TabStG die Bewilligung zum Herstellungsbetrieb erteilen; in eventu*
- 3. den angefochtenen abweisenden Bescheid vom 3.8.2022 aufheben und die Angelegenheit zur Erlassung eines neuen Bescheides an die belangte Behörde zurückverweisen.“*

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Die Beschwerdeführerin, eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, beabsichtigt die Herstellung von Rauchtabak (Hanftaler) und von sogenannten Pre-rolls als Zigaretten und laut Angaben der Beschwerdeführerin als Zigarillos. Dabei sollen die angelieferten Rohstoffe (getrocknetes, zerkleinertes organisches Material der Cannabispflanze) mit einer Fraktionsgröße von 0,2 bis 0,6 cm im beabsichtigten Herstellungsbetrieb gewogen und zusammengemischt sowie für die weitere Verarbeitung aufbereitet werden. In einem geschlossenen Behältnis soll durch das Schütteln der Materialien eine Homogenisierung und eine Hydrierung der fertigen Mischung stattfinden; diese wird mit einer Rüttelplatte mit aufgesetzter Schablone in konische Zylinder (Pre-rolls) gefüllt und verschlossen oder für die Taler das Material gepresst. Der Rohstoff soll von der Beschwerdeführerin im Rahmen der landwirtschaftlichen Produktion kultiviert werden. Die Produkte, deren Herstellung von der Beschwerdeführerin beabsichtigt ist, sind 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.“*

§ 3 TabStG 2022 bestimmt (auszugsweise):

„(1) Falls sie sich als solche zum Rauchen eignen und aufgrund ihrer Eigenschaften und der normalen Verbrauchererwartungen ausschließlich dafür bestimmt sind, gelten als Zigarren und Zigarillos:

1. (...)

2. Tabakrollen, die mit gerissenem Mischtabak gefüllt sind und ein äußeres Deckblatt von normaler Zigarrenfarbe aus rekonstituiertem Tabak aufweisen, das das Erzeugnis vollständig umhüllt (...)

(2) Zigaretten sind Tabakstränge,

1. die sich unmittelbar zum Rauchen eignen und nicht Zigarren oder Zigarillos nach Abs. 1 sind oder

2. die durch einen einfachen nicht industriellen Vorgang in eine Zigarettenpapierhülle geschoben werden oder

3. die durch einen einfachen nicht industriellen Vorgang mit einem Zigarettenpapierblättchen umhüllt werden.

(3) Rauchtabak sind

1. geschnittener oder anders zerkleinerter, gesponnener oder in Platten gepresster Tabak, der sich ohne weitere industrielle Bearbeitung zum Rauchen eignet, oder

2. (...).

(5) Als Zigarren oder Zigarillos gelten auch Erzeugnisse, die teilweise aus anderen Stoffen als Tabak bestehen, aber die sonstigen Voraussetzungen des Abs. 1 erfüllen.

(6) 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.“

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 Ausschließungsgrund (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 Gebahrung 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 Gebahrung mit Suchtgiften (Suchtgiftverordnung – SV) sind Suchtgift 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 den Waren Hanftalern, 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.

Betreffend die Pre-rolls, die laut den Angaben der Beschwerdeführerin im Schreiben vom 2. Juni 2020 „als Zigaretten und Zigarillos“ hergestellt werden sollen, ist festzuhalten: Bei Zigaretten im Sinne des § 3 Abs. 2 TabStG 2022 handelt es sich auch dann um eine Tabakware, wenn diese zur Gänze aus anderen Stoffen als Tabak bestehen. Die Beschwerdeführerin hat mit Schreiben vom 22. September 2020 der belangten Behörde eine detaillierte Produktliste übermittelt. Bei den in dieser als „***4*** Zigaretten“ bezeichneten Pre-rolls, die keinen Tabak enthalten, handelt es sich um Tabakwaren im Sinne des Tabaksteuergesetzes.

In der zuletzt genannten Produktliste sind auch die Produkte „***4*** Pre Roll HHL“ und „***4*** Pre Roll Papier“ enthalten. Diese beiden Produkte sollen laut Angaben der Beschwerdeführerin als Zigarillos verwendet werden. Das zuerst genannte Produkt soll nach den Angaben der Beschwerdeführerin in der Produktliste ein Deckblatt aus rekonstituierten Hanfblättern enthalten. Entspricht das Produkt „***4*** Pre Roll HHL“ grundsätzlich der Definition des § 3 Abs. 1 Z 2 TabStG 2022, dann handelt es sich dabei nur dann um eine Tabakware im Sinne des Tabaksteuergesetzes, wenn dieses teilweise auch Tabak enthält, denn gemäß § 3 Abs. 5 TabStG 2022 gelten als Zigarillos auch Erzeugnisse, die teilweise aus anderen Stoffen als Tabak bestehen. Nach dem klaren und eindeutigen Wortlaut der zuletzt genannten Bestimmung gelten Erzeugnisse, die zur Gänze aus anderen Stoffen als Tabak bestehen, nicht als Tabakwaren im Sinne der einschlägigen Bestimmungen. Die über Veranlassung der belangten Behörde durchgeführte Untersuchung des Produktes ***4*** Pre Roll HH durch die Technische Untersuchungsanstalt hat zu dem Ergebnis geführt, dass diese Ware aus Papier zusammengedreht sei (ETOS-Untersuchungsbefund 1137/2020). Sollte dies der Fall sein, dann handelt es sich bei dieser Ware nicht um Zigarillos, sondern um Zigaretten; bei solchen handelt es sich auch dann um Tabakwaren, wenn diese zur Gänze aus anderen Stoffen als Tabak bestehen.

Das Produkt „***4*** Pre Roll Papier“ ist laut den Angaben der Beschwerdeführerin und auch laut dem Untersuchungsbefund der Technischen Untersuchungsanstalt (ETOS-Untersuchungsbefund 1136/2020) mit Papier umhüllt. Entgegen den Angaben der Beschwerdeführerin handelt es sich bei diesem Produkt nicht um Zigarillos, sondern um Zigaretten, die nach den vorstehenden Erwägungen als Tabakware im Sinne des Tabaksteuergesetzes gelten.

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; 17.4.2023, RV/7200031/2022).

Auch die belangte Behörde ist im angefochtenen Bescheid bei den in Rede stehenden Produkten von Waren ausgegangen, die unter anderem als anderer Rauchtabak und Zigaretten 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. Nichtraucherenschutzgesetzes (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.

Die Herstellung von Rauchtabak oder Zigaretten aus Cannabis ist nur dann zulässig, wenn diese Produkte 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 „Nutzhanfarten“ (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 Durchführung der amtlichen Aufsicht nicht möglich sei, ohne sich konkret mit den Ausführungen in der Betriebsbeschreibung und in den Vorhaltsbeantwortungen 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 Betriebsräumlichkeiten, die nicht Teil des Herstellungsbetriebes sein sollen, 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). Dabei wird zu beurteilen sein, ob es sich bei dem laut Betriebsbeschreibung bezeichneten Rohstoff (in Fraktionsgrößen von 0,2 bis 0,6 cm), der angeblich von der Beschwerdeführerin kultiviert wird, nicht schon um eine Tabakware im Sinne des Tabaksteuergesetzes handelt. Gegebenenfalls wird der begehrte Herstellungsbetrieb nicht nur die Räumlichkeiten umfassen können, in denen die von der Beschwerdeführerin beschriebenen Tätigkeiten (Homogenisierung, Befüllung, etc.) durchgeführt werden sollen; handelt es sich beim verwendeten Rohstoff bereits um Tabakwaren im Sinne des Tabaksteuergesetzes, so werden die Räumlichkeiten, in denen der Rohstoff hergestellt wird, Gegenstand der Herstellungsbewilligung sein müssen.

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. Aus den, dem Bundesfinanzgericht vorgelegten Unterlagen lassen sich keine Hinweise dafür entnehmen, aus welchen Pflanzensorten die beschriebenen Produkte hergestellt werden sollen. Bei Stoffen und Zubereitungen aus Pflanzen, die nicht im genannten Sortenkatalog oder in der genannten Sortenliste enthalten sind, würde es sich somit um ein Suchtmittel handeln, deren Herstellung – sofern nicht für in § 5 Abs. 1 SMG genannte Zwecke – verboten ist.

Die tatsächlich zum Einsatz kommenden Sorten müssen sich in der Betriebsbeschreibung (und damit im Befundprotokoll) wiederfinden, ansonsten die belangte Behörde keine Möglichkeit hat, diese auf ihre Zulässigkeit hin zu überprüfen. Darüber hinaus ist bei einer Änderung der

Sorten, aus denen die Raucherzeugnisse hergestellt werden sollen, die Beschwerdeführerin in weiterer Folge 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 Nichtüberschreiten der 0,3 % THC-Gehalts-Grenze der Hanfblüten (im erhitzten Zustand) verhindern werden soll, zumal aus den vorliegenden ETOS-Untersuchungsbefunden hervorgeht, dass aufgrund der geringen Probenmenge ein Smoking-Test nicht habe durchgeführt werden können. Dass sich die Tetrahydrocannabinolsäure (THCa) beim Verbrennungsprozess in Tetrahydrocannabinol umwandelt, ist aufgrund der Ausführungen der Beschwerdeführerin in der Beschwerdeschrift und in der Abhandlung des Bundesministeriums für Arbeit, Soziales, Gesundheit und Konsumentenschutz unstrittig. Auch wenn die Beschwerdeführerin mit ihren Ausführungen das Einhalten der 0,3 % THC-Grenze darzulegen versucht, gilt es sicherzustellen, dass dieser Grenzwert nicht überschritten wird, weil die Tabakwaren ansonsten in den Anwendungsbereich des Suchtmittelgesetzes fallen. Die Beschwerdeführerin hat keine Angaben gemacht, wie eine derartige Überschreitung des THC-Gehaltes ausgeschlossen werden kann.

Wesentlich wird daher der Nachweis sein, dass der THC-Gehalt der hergestellten Produkte auch nach Umwandlung der Tetrahydrocannabinolsäure die 0,3%-Grenze nicht überschreitet. Um zu gewährleisten, dass die Tabakwaren nicht in den Anwendungsbereich des Suchtmittelgesetzes fallen, werden von jeder Losnummer der Rohware – 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 (unter Berücksichtigung der Umwandlung der Tetrahydrocannabinolsäure).

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 Angabe der Beschwerdeführerin als Herstellerin wird sicherzustellen sein, insbesondere im Hinblick auf die Angaben der Beschwerdeführerin, wonach die Waren sofort nach Fertigstellung einem Vertriebsunternehmen übergeben werden sollen.

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). Den dem Bundesfinanzgericht vorgelegten Unterlagen liegt eine Bewilligung für den Großhandel im Sinne des Tabakmonopolgesetzes nicht bei. Es lässt sich somit nicht beurteilen, ob eine solche Bewilligung vorliegt und, ob die verfahrensgegenständlichen Waren von einer etwaigen Bewilligung zum Großhandel erfasst sind. Es 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 verbrauchsteuerrechtlichen Bewilligung jedenfalls das Einvernehmen mit dem Bundesministerium für Finanzen herzustellen haben.

Aus den vom Zollamt vorgelegten Unterlagen ergeben sich keine Anhaltspunkte dafür, ob eine Sicherheitsleistung vorliegt, wie die Berechnung der Höhe erfolgen soll und auf Basis welcher Daten (gesamt weggebrachte Menge oder auf Antrag mittels Durchschnittsberechnung) diese erfolgen soll. Das im Antragsformular dafür vorgesehene Feld blieb von der Beschwerdeführerin unausgefüllt.

Ebenso wird zu überprüfen sein, ob es sich bei dem Produkt *****4*** Pre Roll HHL** um Zigaretten oder Zigarillos handelt und damit zusammenhängend wird zu beurteilen sein, ob es sich um eine Tabakware im Sinne des Tabaksteuergesetzes handelt. Die Produktbeschreibung der Beschwerdeführerin deutet auf ein äußeres Deckblatt aus rekonstituiertem Hanf hin, der (vorstehend genannte) Untersuchungsbefund der Technischen Untersuchungsanstalt auf ein solches aus Papier.

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 von der Beschwerdeführerin die Betriebsbeschreibung noch zu adaptieren sein wird (zum Beispiel Ausdehnung der Räumlichkeiten des Herstellungsbetriebes, Sicherung der Räumlichkeiten, Sortenkatalog und vieles mehr). 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 Verbrauchsteuerdatenbank (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 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. Eine Revision ist nicht zulässig.

Aus den dargestellten Erwägungen war spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 30. August 2023