

**-Wie modern ist
unser TabStG?–
Eine rechtliche Betrachtung unter
Berücksichtigung des TabStMoG**

D i p l o m a r b e i t

Fachbereich Finanzen
Hochschule des Bundes
für öffentliche Verwaltung

Vorgelegt von: Alexander Jobst

Erstprüferin: Frau Prof. Dr. Sabine Schröer-
Schallenberg

Zweitprüfer: Herr Stefan Pelz

2022

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungs- und Akronym Verzeichnis	III
1. Einleitung	1
2. Entstehung des TabStMoG	3
3. Zielsetzung des TabStMoG	5
4. Inhalt des TabStMoG	6
5. Darstellung neuer Steuergegenstände.....	8
5.1 Harmonisierte Steuergegenstände.....	8
5.1.1 Erhitzter Tabak (Heat-not-Burn-Produkte)	8
5.1.2 Wasserpfeifentabak	12
5.2 Nicht Harmonisierter Steuergegenstand	16
5.2.1 Substitute für Tabakwaren.....	16
6. Problematiken und Lösungsansätze des TabStMoG	20
6.1 Harmonisierte Steuergegenstände.....	20
6.1.1 Erhitzter Tabak (Heat-not-Burn-Produkte)	20
6.1.2 Wasserpfeifentabak	21
6.2 Nicht Harmonisierter Steuergegenstand	22
6.2.1 Substitute für Tabakwaren.....	22
7. Stellungnahmen zum Referentenentwurf des TabStMoG	32
8. Fazit und Ausblick des Tabaksteuerrechts	34
<i>Literaturverzeichnis</i>	IV

Abkürzungs- und Akronym Verzeichnis

Art.	Artikel
BR	Bundesrat
BT	Bundestag
Drs.	Drucksache
EMCS	Excise Movement and Control System
EU	Europäische Union
E-Zigarette	elektronische Zigarette
gem.	Gemäß
i.V.m.	in Verbindung mit
KaffeeStG	Kaffeesteuergesetz
KaffeStV	Verordnung zur Durchführung des Kaffeesteuergesetzes Kaffeesteuerverordnung
Mio.	Million
ml	Milliliter
Mrd.	Milliarde
Nr.	Nummer
S.	Satz
TabStG	Tabaksteuergesetz
TabStMoG	Gesetz zur Modernisierung des Tabaksteuerrechts (Tabaksteuermodernisierungsgesetz – TabStMoG)*
TabStV	Verordnung zur Durchführung des Tabaksteuergesetzes Tabaksteuerverordnung
z.B.	zum Beispiel

1. Einleitung

Die Verwendung von Tabak als Genussmittel hat eine langjährige Vorgeschichte. Bereits vor rund 12.300 Jahren wurde im damaligen Amerika Tabak als Genussmittel in Form von Tabaksamen als Kautabak verwendet, da man schon damals um die berauschende Wirkung wusste. Der Tabakkonsum spielte eine wichtige Rolle in der Tradition vieler indigener nordamerikanischer Gruppen und war Teil ihrer Kultur.¹ Durch die Entdeckung Amerikas durch Christoph Kolumbus im Jahre 1492² und die Erforschung der dort lebenden Pflanzen und Kulturen wurde auch der Tabak in Europa etabliert. Dies erfolgte jedoch erst im 16. Jahrhundert und daher deutlich später wie die indigenen nordamerikanischen Gruppen Amerikas. Die neuentdeckten Pflanzen wurden in Europa zu Beginn als Medizin- und Heilpflanze für sämtliche Krankheiten verwendet.³ Erst Anfang des 19. Jahrhunderts wurde sich mit der Frage beschäftigt, ob das Rauchen des Tabaks ungesund sei und wohl eher doch der Gesundheit schaden würde, wie ihr zuträglich wäre. In den 60er/70er Jahren gab es eine kulturelle Hoch-Zeit des Tabakkonsums. Die Werbung erfolgte durch die Hersteller mit verschiedensten Medien unter Einsatz ihrer eigenen Kreation wie z.B. dem HB-Männchen.



HB-Männchen 1-1

¹ MDR.DE Wissen Archäologie, „Altes Laster: Menschen konsumierten schon vor mehr als 12.000 Jahren Tabak“, Stand 11.10.2021, <<https://www.mdr.de/wissen/fruehester-tabak-konsum-vor-zwoelftausend-jahren-100.html>> (Stand: 01.07.2022).

² Katharina von Ruschkowski, Planet Wissen, „Kolumbus und die Eroberung Amerikas“, Stand 10.06.2022, <https://www.planet-wissen.de/geschichte/neuzeit/entdeckung_amerikas/index.html> (Stand: 07.07.2022).

³ Melanie Aufenvenne/ Dieter Kassel, Deutschlandfunk Kultur, „Soldaten waren die ersten Raucher“, <<https://www.deutschlandfunkkultur.de/geschichte-des-tabaks-soldaten-waren-die-ersten-raucher-100.html>> (Stand: 01.07.2022).

Die Verwendung von Tabak als Genussmittel war schon lange nicht mehr auf Kautabak beschränkt, sondern fand sich in getrockneter Form in mehr oder weniger feinen Partikeln in Pfeifen, Zigaretten, Zigarillos und Zigarren wieder. Rauchen war zu dieser Zeit populär und auch gewissermaßen ein Statussymbol. Man definierte sich selbst über die Marke die man rauchte. Dieser Trend der 60er/70er Jahre war jedoch nicht anhaltend, da immer mehr negative Eigenschaften des Tabaks bekannt wurden und die gesundheitlichen Beeinträchtigungen durch starken und langen Konsum eintraten. Daraufhin wurde die Werbung für Tabakwaren verboten, um die Popularität zu minimieren und speziell Kinder und Jugendliche nicht zum Rauchen zu verführen. Die Tabakwerbung und das Sponsoring im Fernsehen war bereits seit 1989 im Rahmen einer Richtlinie⁴ als verboten angesehen. Dieses Verbot wurde durch die Richtlinie zur Tabakwerbung der EU⁵ im Jahre 2003 erweitert, die durch eine nationale Umsetzung von Deutschland⁶ im Jahre 2006 erfolgt ist. Das Verbot umfasst hierbei den Hörfunk, die Presse oder in einer anderen gedruckten Veröffentlichung zu werben. Auch der Zusammenhang durch Sponsoring für Veranstaltungen im direkten oder indirekten Zusammenhang mit Tabakerzeugnissen ist dadurch verboten, sowie die kostenlose Verteilung von Tabakware.⁷ Eine weitere Verschärfung stellt unser nationales Tabakerzeugnisgesetz⁸ dar, was die Außenwerbung für neue Steuergegenstände wie für Tabakerhitzer ab dem 1. Januar 2023, sowie elektronische Zigaretten oder Nachfüllbehälter ab dem 1. Januar 2024 verbietet.⁹

⁴ Richtlinie 89/552/EWG des Rates vom 3. Oktober 1989 zur Koordinierung bestimmter Rechts- und Verwaltungsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Ausübung der Fernsehaktivität, https://health.ec.europa.eu/tobacco/ban-cross-border-tobacco-advertising-and-sponsorship_de#weitere-informationen (Stand: 01.07.2022).

⁵ Richtlinie 2003/33/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26. Mai 2003 zur Angleichung der Rechts- und Verwaltungsvorschriften der Mitgliedstaaten über Werbung und Sponsoring zugunsten von Tabakerzeugnissen (Text von Bedeutung für den EWR).

⁶ Erstes Gesetz zur Änderung des Vorläufigen Tabakgesetzes*) vom 21.12.2006, Bundesgesetzblatt Jahrgang 2006 Teil I Nr. 65, ausgegeben zu Bonn am 28. Dezember 2006,

<https://dip.bundestag.de/vorgang/.../6079> (Stand: 01.07.2022).

⁷ Fußnote 6, Art. 1 (3) S.1, Art. 1 (7) Erstes Gesetz zur Änderung des Vorläufigen Tabakgesetzes*).

⁸ Gesetz über Tabakerzeugnisse und verwandte Erzeugnisse Tabakerzeugnisgesetz, BGBl I 2016, 569.

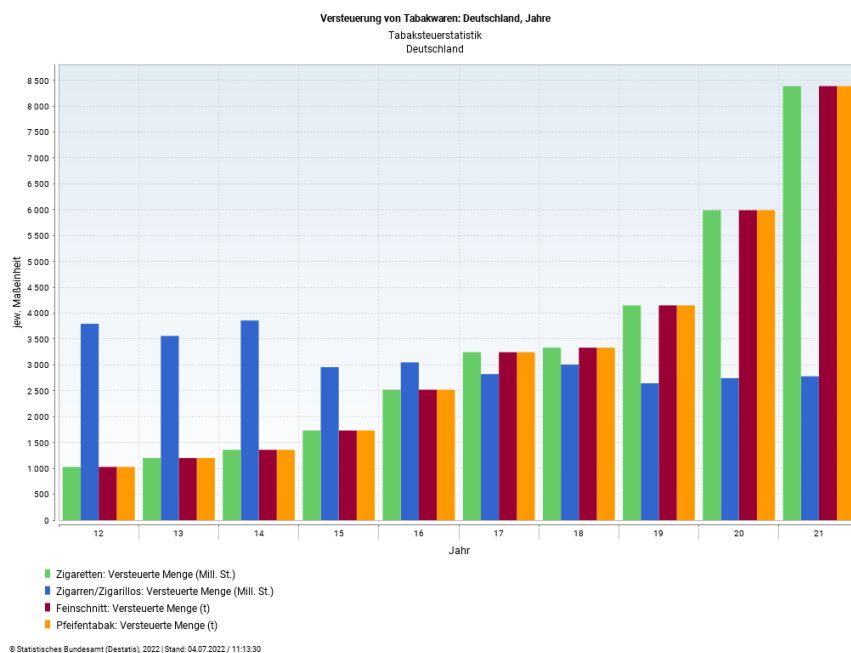
⁹ Fußnote 8, §47 (8) Gesetz über Tabakerzeugnisse und verwandte Erzeugnisse Tabakerzeugnisgesetz.

Durch diese beschriebene Entwicklung der Nutzung der Tabakpflanze, von der primitiven Form des Kautabaks und „Allheilmittel“ und Genussmittel bis zu komplexen elektronischen Geräten zum Erhitzen von Tabak in jeglicher Form, von der Hochzeit der Tabakwerbung bis hin zu umfangreichen Werbeverboten der verschiedensten Formen kann man sich fragen:

- Wie modern sind unsere Tabakerzeugnisse eigentlich und wie modern ist unser nationales Tabaksteuerrecht? –

2. Entstehung des TabStMoG

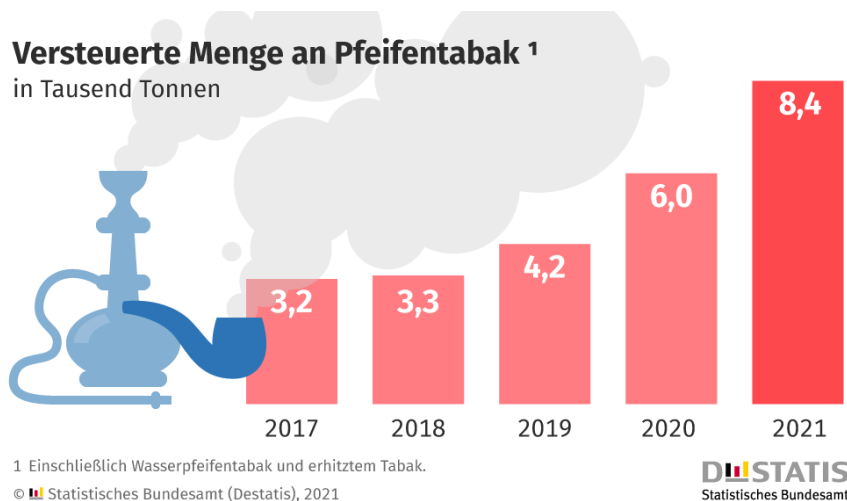
Seit der Einführung des Tabaksteuermodells im Jahre 2011¹⁰ und der zeitlich bedingten Veränderung des Tabakmarktes erfolgte keine inhaltliche Anpassung des Tabaksteuergesetzes. Die versteuerten Mengen an Tabakwaren in Deutschland (Zigaretten, Zigarren/Zigarillos, Feinschnitt sowie Pfeifentabak) haben sich bis auf die Ausnahme der Zigarren/Zigarillos jährlich stetig erhöht.



Versteuerung von Tabakwaren 2012-2021 2-1

¹⁰ Art. 1 Nr.2 des Fünften Gesetzes zu Änderung von Verbrauchsteuergesetzen vom 21. Dezember 2010, BGBl.I 2010, 2221 m.W.v. 1 Januar 2011; siehe Middendorp/Schröer-Schallenberg, BDZ Fachteil 4/2022, F21; ebenso Mayr ZfZ 2022, Seite 2.

Ebenso hat die Bedeutung neuerer Tabakerzeugnisse wie z.B. erhitztem Tabak in Form von Heat-not-Burn-Produkten, Wasserpfeifentabak sowie die Verwendung von E-Zigaretten stetig zugenommen.¹¹



Versteuerte Menge Pfeifentabak 2-2

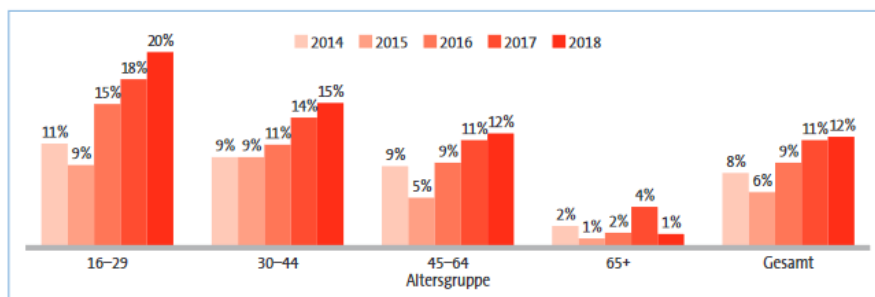


Abbildung 3: Jemalskonsum von E-Zigaretten nach Erhebungsjahr (2014–2018) und Altersgruppe. Daten: GfK 2014–2018, eigene Berechnungen. Darstellung: Deutsches Krebsforschungszentrum, Stabsstelle Krebsprävention, 2018¹⁴

Jemalskonsum E-Zigaretten 2-3

Dieser Trend ist der Bundesregierung ebenfalls nicht entgangen, wodurch Sie mit dem ersten Gesetzesentwurf¹² einen Versuch zur Findung einer nationalen Regelung für diese neue Situation unternahm. Nach einem zweiten Gesetzesentwurf¹³ mit anschließender Beratung¹⁴, Stellungnahme des Bundesrates¹⁵ und weiterer Plenarprotokolle¹⁶ kam es zum finalen Beschluss des

¹¹ Mayr, ZfZ 2022, Seite 2.

¹² Bundesratsdrucksache 243/21 vom 26.03.2021, <https://www.juris.de/perma?d=DRS-BR-243_21> (Stand: 05.07.2022).

¹³ Bundestagsdrucksache 19/28655 vom 19.04.2021, <https://www.juris.de/perma?d=DRS-BT-19_28655> (Stand: 05.07.2022).

¹⁴ BT-Plenarprotokoll 19/224 vom 22.04.2021.

¹⁵ Stellungnahme des Bundesrates 243/21 (Beschluss) vom 07.05.2021.

¹⁶ BT-Plenarprotokoll 19/236 vom 24.06.2021, BR-Plenarprotokoll 1006 vom 25.06.2021.

Bundesrates¹⁷ und nachfolgend zur endgültigen Verkündung am 17.08.2021 des am 10.08.2021 ausgefertigten Gesetz zur Modernisierung des Tabaksteuerrechts (Tabaksteuermodernisierungsgesetz - TabStMoG)*.¹⁸

- Das fertige nationale Gesetz stand somit, doch was war die genaue Zielsetzung der Bundesregierung mit diesem neuen nationalen Gesetz?

3. Zielsetzung des TabStMoG

Die Zielsetzung des Gesetzes wurde bereits im ersten Gesetzesentwurf der Bundesregierung definiert: “Verhinderung einer stärkeren Abwanderung von Konsumenten zu nicht im Inland versteuerten und/oder illegalen Tabakwaren (Schmuggel/Schwarzmarkt), insbesondere unter Beachtung der Pufferfunktion von Feinschnitttabak durch eine gezielt geschaffene Steuerdifferenz zu Zigaretten, Beachtung der Steuergerechtigkeit, angemessene Besteuerung des Niedrigpreissegments, Schaffung von Planungssicherheit und Vorhersehbarkeit künftiger Tabaksteuereinnahmen sowie Erreichung eines Gleichgewichts zwischen dem Ziel konstanter Steuereinnahmen und den Zielen im Bereich der öffentlichen Gesundheit.“¹⁹

Die Gesetzesänderung soll der zeit- und sachgerechten sowie angemessenen, modernen Besteuerung von Tabakwaren und neuartigen Produkten dienen. Die Änderung soll schätzungsweise Steuereinnahmen von insgesamt ca. 1.243 Mio. Euro für 2022, 1.795 Mio. Euro für 2023, 2.565 Mio. Euro für 2024, 3.039 Mio. Euro für 2025 und 3.538 Mio. Euro für 2026 einbringen und gleichwohl dem Schutz der öffentlichen Gesundheit dienen.²⁰ Insgesamt sind für die Jahre 2022 bis 2026 durch die Umsetzung des TabStMoG eine prognostizierte Tabaksteuermehreinnahme von rund 14,5 Mrd. Euro zu erwarten. Dabei fallen rund 10 Mrd. Euro auf die Neuauflage des Tabaksteuermodells zurück, rund 1,5 Mrd. Euro auf die Einführung einer zusätzlichen Besteuerung auf erhitzten Tabak, rund 2 Mrd. Euro auf die Einführung einer zusätzlichen Besteuerung auf Wasserpfeifentabak sowie rund

¹⁷ Beschluss des Bundesrates 507/21 (Beschluss) vom 25.06.2021.

¹⁸ BGBI I 2021 Nr. 53, S. 3411 vom 10.08.2021, (TabStMoG).

¹⁹ Fußnote 12, BR-Drs. 243/21 vom 26.03.2021, Seite 1-2.

²⁰ Fußnote 12, BR-Drs. 243/21 vom 26.03.2021, Seite 2-3.

1. Mrd. Euro auf die Einführung der Besteuerung von Substituten für Tabakwaren in Form von dem Konsum in E-Zigaretten.²¹ Somit sind eine klare fiskalische Bedeutung des Gesetzes sowie eine teilweise präventive Schutzmaßnahme der Gesundheit und Senkung der Nutzung von Jugendlichen und Erwachsenen erkennbar.²² Da die Tabaksteuer eine harmonisierte (EU-weit angeglichen) Verbrauchsteuer darstellt, müssen unionsrechtliche Vorgaben beachtet werden.²³ Auf EU-Ebene ist für die Besteuerung von Tabakwaren die sogenannte Tabaksteuerrichtlinie²⁴ maßgeblich. Das TabStMoG stellt jedoch eine rein nationale Übergangsregelung der Bundesrepublik Deutschland dar. Diese ist mit dem Recht der Europäischen Union und völkerrechtlichen Verträgen vereinbar²⁵, da eine Aktualisierung der EU-Richtlinie einige Zeit in Anspruch nehmen wird.²⁶

- Da die Entstehung sowie die Zielsetzung des Gesetzes dargelegt sind, ist der Inhalt des TabStMoG näher zu beleuchten.

4. Inhalt des TabStMoG

Das verkündete TabStMoG²⁷ besteht aus insgesamt fünf Artikeln. Artikel 1 und 2 beziehen sich dabei auf die Änderung des geltenden Tabaksteuergesetzes²⁸, Artikel 3 und 4 auf die Änderung der geltenden Tabaksteuerverordnung²⁹ und Artikel 5 regelt das Inkrafttreten des TabStMoG. Artikel 5 beschreibt dabei in seinem

²¹ Bundesministerium der Finanzen, „Monatsbericht Juli 2021“, Seite 21, <https://www.bundesfinanzministerium.de/Monatsberichte/2021/07/Inhalte/Kapitel-3-Analysen/3-1-modernisierung-tabaksteuerrecht-pdf.pdf?__blob=publicationFile&v=5> (Stand: 07.07.2022).

²² Ähnlich dem Gesetzesentwurf des AlkopopStG, Bundestagsdrucksache 15/2587 vom 03.03.2004, <https://www.juris.de/perma?d=DRS-BT-15_2587> (Stand: 05.07.2022).

²³ Middendorp/Schröer-Schallenberg, BDZ Fachteil 4/2022, F21.

²⁴ Richtlinie 2011/64/EU des Rates vom 21. Juni 2011 über die Struktur und die Sätze der Verbrauchsteuern auf Tabakwaren, ABl. L 176 vom 5.7. 2011, 24.

²⁵ Fußnote 12, BR-Drs. 243/21 vom 26.03.2021, Seite 16.

²⁶ Fußnote 21, Bundesministerium der Finanzen, Seite 20-21; ebenso Mayr, ZfZ 2022, Seite 6; ebenso auch Middendorp/Schröer-Schallenberg, BDZ Fachteil 4/2022, F21.

²⁷ Fußnote 18, TabStMoG, BGBI I 2021 Nr. 53, S. 3411 vom 10.08.2021.

²⁸ Tabaksteuergesetz, BGBI I 2009, 1870.

²⁹ Verordnung zur Durchführung des Tabaksteuergesetzes Tabaksteuerverordnung, BGBI I 2009, 3262, 3263.

Absatz 1, dass die Artikel 1 und 3 bereits am 01.01.2022 in Kraft treten. Artikel 5 Absatz 2 beschreibt im Folgenden, dass Artikel 2 und 4 am 01.07.2022 in Kraft treten und damit zu einem zeitlich versetzten Zeitpunkt.³⁰ Daher kommt es für die Anpassung des TabStG zu zwei Versionen, wobei die 1. Version ab 01.01. bis 30.06.2022 aktiv war und die 2. Version ab 01.07.2022 bis 12.02.2023 gültig sein wird.³¹ In §1 TabStG wird durch Artikel 1 TabStMoG die Abgrenzung zwischen den Steuergegenständen untereinander erleichtert, indem nach §1 TabStG ein neuer „§1a Erhitzter Tabak, Wasserpfeifentabak“ eingefügt wurde, der direkt im neu eingefügten „§1 (2a) TabStG“ eine Definition des Steuergegenstandes des Erhitzten Tabaks enthält sowie im neuen §1 (2b) TabStG eine Definition des Steuergegenstandes Wasserpfeifentabak. Nach dem neu eingefügten „§1a TabStG“ wird durch Artikel 2 des TabStMoG eine weitere Erweiterung vorgenommen, indem nach dem neu eingefügten „§1a TabStG“ ein „§1b Substitute für Tabakwaren“ eingefügt wurde, der somit nochmals die Abgrenzung der Steuergegenstände darstellen soll. Die Definition dieses Steuergegenstandes findet sich im neuen „§1 (2c) TabStG“ und somit direkt hinter den beiden anderen neuen Definitionen der Steuergegenstände. Da mit diesen neuen Steuergegenständen Steuereinnahmen generiert werden sollen, wurde der ehemalige §2 TabStG entsprechend angepasst und ergänzt. Das TabStMoG hält dabei weiterhin an dem erstmalig erstellten Tabaksteuermodell fest was für den Zeitraum 2011 bis 2015 eine jährlich moderate Erhöhung der Tabaksteuer vorsah und knüpft nunmehr daran an.³² Hierbei schreibt das TabStMoG für den §2 TabStG für einen Zeitraum von fünf Jahren eine Erhöhung in vier Stufen vor. Diese strukturierte Anpassung soll den Wirtschaftsbeteiligten Planungssicherheit verleihen, sowie für die Bundesrepublik Deutschland eine Vorhersehbarkeit der künftigen Tabaksteuereinnahmen schaffen.³³ Ab dem 01.01.2022 wurde zunächst nur bei Zigaretten und Feinschnitt eine Erhöhung des Steuertarifes angewandt. Bei Zigarren/Zigarillos und Pfeifentabak wird lediglich ab dem 01.01.2022 die Mindeststeuer angepasst. Für die neu definierten Steuergegenstände des Wasserpfeifentabaks und des erhitzten Tabaks kommt eine stufenweise Erhöhung des Steuertarifes ab dem 01.01.2023 zum Tragen.

³⁰ Ebenso Mayr, ZfZ 2022, Seite 2.

³¹ EVSF Gesamtausgaben-Liste TabStG (Stand: 08.07.2022).

³² Middendorp/Schröer-Schallenberg, BDZ Fachteil 4/2022, F21.

³³ Fußnote 13, BT-Drs. 19/28655 vom 19.04.2021; ebenso Middendorp/Schröer-Schallenberg BDZ Fachteil 4/2022, F21.

Für die Substitute für Tabakwaren folgt diese stufenweise Erhöhung ab dem 01.01.2024.³⁴ Es ist dabei zu bemerken, dass seit dem Jahr 2015, als das damalige Tabaksteuermodell auslief, bis zum Jahr 2022 keine gesetzliche Anhebung des Steuertarifes stattfand und dies somit durch das TabStMoG nachgeholt wurde. Dadurch wurde auch das Besteuerungsniveau im Vergleich zu anderen Mitgliedstaaten der EU aktualisiert und auf einen zeitgerechteren Stand angehoben.³⁵ Durch die Artikel 3 und 4 des TabStMoG wird die bestehende TabStV insoweit angepasst, dass in §33 (1) TabStV (neu) die Berechnung des Steuerwerts und der Steuer der einzelnen Steuerzeichen für alle Steuergegenstände (auch der neuen Steuergegenstände) dargelegt wird.

- Da bereits mehrfach von Steuergegenständen und „neuen Steuergegenständen“ gesprochen wurden ist, ist eine genauere Betrachtung und Erläuterung dieser „neuen Steuergegenstände“ angebracht.

5. Darstellung neuer Steuergegenstände

Die Darstellung der neuen Steuergegenstände muss hierbei nach harmonisierten und nicht harmonisierten Steuergegenständen unterschieden werden. Zunächst wird auf die harmonisierten Steuergegenstände eingegangen.

5.1 Harmonisierte Steuergegenstände

5.1.1 Erhitzter Tabak (Heat-not-Burn-Produkte)

5.1.1.1 europäische Gesetzgebung

Als harmonisierte Tabakware gehört nach Art. 2 (1) c), Art. 5 RL 2011/64/EU der „Rauchtabak“, der hierbei unterteilt wird in Feinschnitt und anderen Rauchtabak der Harmonisierung an.³⁶ Der erhitzte Tabak in Form von Heat-not-Burn-Produkten wird hierbei dem „Rauchtabak“ zugeschrieben und unterliegt damit der harmonisierten Tabaksteuer.

³⁴ Ebenso Mayr, ZfZ 2022, Seite 2.

³⁵ Fußnote 21, Bundesministerium der Finanzen, Seite 18; ebenso Mayr, ZfZ 2022, Seite 2.

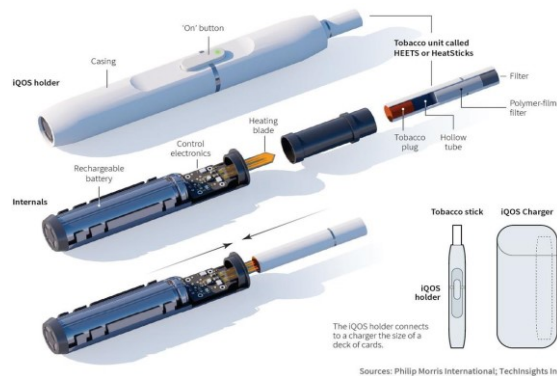
³⁶ Art. 2 (1) c) i) (Feinschnitttabak für selbstgedrehte Zigaretten) und ii) (anderen Rauchtabak) RL 2011/64/EU; ebenso Middendorp/Schröer-Schallenberg, BDZ Fachteil 4/2022, F21-F22.

5.1.1.2 nationale Gesetzgebung

In der nationalen Gesetzgebung, in Form des TabStG, wurde der Rauchtabak in §1 (2) Nr. 3, §1 (5) und (6) TabStG aufgenommen und dargestellt. Durch das aktive TabStMoG wurde wie bereits unter 4. (Inhalt des TabStMoG) beschrieben ein neuer Absatz in §1 TabStG eingefügt der die Definition und damit auch die Abgrenzung des erhitzten Tabaks zum Rauchtabak darlegt, wozu die Heat-not-Burn-Produkte allerdings immer noch zählen.³⁷

Erhitzter Tabak im Sinne dieses Gesetzes ist stückweise und einzeln portionierter Rauchtabak, der dazu geeignet ist, durch Inhalation eines in einer Vorrichtung erzeugten Aerosols oder Rauches konsumiert zu werden, §1 (2a) TabStG (neu).³⁸

„Bei den Heat-not-Burn-Produkten handelt es sich um elektronische Geräte (sog. Devices), die etwa die Größe eines mittleren Zigarillos haben und in die keine Flüssigkeiten, sondern nikotinhaltige Tabaksticks, eingesetzt werden. Der in den Geräten integrierte Erhitzer erhitzt den Tabak auf ca. 300 Grad.“^{39,40} „Dabei entsteht ein Aerosol, das durch ein Plastikröhrchen kanalisiert, in einem speziellen, sogenannten Polymer-Film-Filter abgekühlt und anschließend vom Konsumenten durch einen weiteren Filter, wie er auch in Zigaretten verwendet wird, inhaliert wird. Die Dauer der Nutzung entspricht dem Rauchen einer Zigarette, also etwa 14 Zügen oder rund sechs Minuten.“⁴¹



Aufbau eines Devices 5-1

³⁷ Fußnote 12, BR-Drs. 243/21 vom 26.03.2021, Seite 12; ebenso Fußnote 13, BT-Drs. 19/28655 vom 19.04.2021, Seite 17.

³⁸ Tabaksteuergesetz, gültig ab 01.07.2022 bis 12.02.2023, (TabStG (neu)).

³⁹ Bongartz in Bongartz/Schröer-Schallenberg, Verbrauchsteuerrecht, Seite 431.

⁴⁰ Mayr, ZfZ 2022, Seite 3-4.

⁴¹ Schaller, Kahnert, Mons, Deutsches Krebsforschungszentrum in der Helmholtz-Gemeinschaft, „E-Zigaretten und Tabakerhitzer – ein Überblick“, Oktober 2020, Seite 73,

<https://www.dkfz.de/de/tabakkontrolle/download/Publikationen/sonstVeroeffentlichungen/E-Zigaretten-und-Tabakerhitzer-Ueberblick_Oktober_2020.pdf> (Stand: 08.07.2022).

Durch die Anwendung des TabStMoG im TabStG (neu) wurde auf diese Ware ab dem 01.01.2022 auf die bereits bestehende Tabaksteuer eine Zusatzsteuer erhoben, die den Charakter einer nicht harmonisierten Steuer besitzt, die dabei die bereits aktive harmonisierte Steuer erhöht.⁴²⁴³ Vorher galt für den erhitzten Tabak der äußerst niedrige Steuertarif für Rauchtabak der Kategorie Pfeifentabak ohne eine Zusatzsteuer. Die rechtliche Grundlage für dieses Vorgehen stützt sich dabei auf Art. 1 (2) RL 2008/118/EG (Art. 1 (2) [EU] 2020/262).⁴⁴⁴⁵ Da es somit zu einer Doppelbesteuerung des Steuergegenstandes kommt, muss eine besondere Zielsetzung über einen rein fiskalischen Aspekt hinaus vorliegen.⁴⁶ Dieser benötigten besonderen Zielsetzung kommt das TabStMoG in dem Punkt nach, da es auch speziell soziale und gesundheitliche Ziele anstrebt in Form von Schutz der öffentlichen Gesundheit mit den Nachhaltigkeitszielen, die Rauchquote bei Jugendlichen und Erwachsenen zu senken.⁴⁷ Durch diese weitere Zielsetzung rechtfertigt die Bundesregierung die Zusatzsteuer auf diesen Steuergegenstand. Eine rezente italienische Studie fand allerdings heraus, dass 45% der Konsumierenden von erhitzten Tabakprodukten vorher nie konventionelle Zigaretten geraucht haben und somit bei den Heat-not-Burn-Produkten ein starkes Potenzial zur Überschreitung der Schwelle hin zu und nicht weg vom Rauchen darstellt.⁴⁸ Eine weitere Bedingung zur Zulässigkeit, ist, dass die Abgabe den Besteuerungsgrundsätzen einer

⁴² Middendorp/Schröer-Schallenberg, BDZ Fachteil 4/2022, F21-F22.

⁴³ Parallele zur (nationalen) Besteuerung der Alkopops im AlkopopStG als einmal Alkoholerzeugnis (harmonisiert) nach dem AlkStG und als Alkopop (nicht harmonisiert) nach dem AlkopopStG.

⁴⁴ Richtlinie 2008/118/EG des Rates vom 16. Dezember 2008 über das allgemeine Verbrauchsteuersystem und zur Aufhebung der Richtlinie 92/12/EWG, ABl. L 9 vom 14.1. 2009, 12; Richtlinie (EU) 2020/262 des Rates vom 19. Dezember 2019 zur Festlegung des allgemeinen Verbrauchsteuersystems (Neufassung), ABl. L 058 vom 27.02.2020, S. 4-42.

⁴⁵ Zulässigkeit von nicht harmonisierten Steuern, Schröer-Schallenberg, World Customs Journal, „The legality of non-harmonised excise duties in the European internal market using the Federal Republic of Germany as an example“, Stand 2012, Seite 9ff.

⁴⁶ EuGH vom 09.03.2000, C-437/97, EuGHE 2000 |S. 1157; siehe Middendorp/Schröer-Schallenberg, BDZ Fachteil 4/2022, F22.

⁴⁷ Fußnote 12, BR-Drs. 243/21 vom 26.03.2021, Seite 3.

⁴⁸ Riesenhuber, Hengstenberg, Metzler, Eber, Bolitschek, Brath, Zacharasiewicz, Aigner und Neuberger, Journal für Kardiologie „Erhitzte Tabakprodukte: Empfehlungen der Initiative Ärzte gegen Raucherschäden“ (Pre-Publishing Online) Stand 03.12.2021, Seite 3, <<https://www.kup.at/kup/pdf/15104.pdf>> (Stand: 11.07.2022); Verweis auf: Liu, Lugo, Spizzichino, Tabuchi, Gorini und Gallus, Journal of Epidemiology, „Heat-not-Burn Tobacco Products Are Getting Hot In Italy“, Stand 18.04.2018, Seite 274, <https://www.jstage.jst.go.jp/article/jea/28/5/28_JE20180040/_article> (Stand: 11.07.2022).

Verbrauchssteuer oder der Mehrwertsteuer entspricht und damit eine Anlehnung an ein bereits bestehendes Steuerentstehungssystem erkennen lässt.⁴⁹ Die nicht harmonisierte Zusatzsteuer für die Heat-not-Burn-Produkte wurde durch das TabStMoG in das TabStG aufgenommen und unterliegt damit der (Tabak-)Verbrauchssteuer, sowie hierbei konkret den Vorschriften des Rauchtabaks.⁵⁰ Die kombinierte Steuerbelastung berechnet sich damit gem. §2 (1) Nr. 5 TabStG (neu) aus der (harmonisierten) Steuer für Pfeifentabak (Nummer 4) zuzüglich einer (nicht harmonisierten) Zusatzsteuer, die sich aus 80% des Steuerbetrages für Zigaretten (Nummer 1) abzüglich des Steuerbetrages des Pfeifentabaks (Nummer 4). Für die Berechnung nach Nummer 1 entspricht hierbei der jeweils stückweise und einzeln portionierte Rauchtabak einer Zigarette. Als Schlussfolgerung kann man sagen, dass sowohl der Stückanteil als auch das Gewicht für die Berechnung des Kleinverkaufspreises für erhitzten Tabak notwendig sind.⁵¹

5.1.1.3 gesundheitliche Folgen der Nutzung

Derzeit gibt es keine genauen Ergebnisse darüber ob Heat-not-Burn-Produkte weniger schädlich sind als herkömmliche Zigaretten. Jedoch wurden 20 schädliche Chemikalien in einer höheren Konzentration im Rauch gefunden als bei herkömmlichen Zigaretten. Die an Menschen und Tieren durchgeführten Studien ergaben eine Schädigung der Lunge durch die Verwendung der Heat-not-Burn-Produkte.⁵² „Für zahlreiche nachgewiesene Stoffe sind gesundheitsschädliche Effekte bekannt. Durch erhitzte Tabakprodukte kommt es zu unmittelbaren, negativen Effekten auf das kardiovaskuläre und respiratorische System, wodurch von Langzeitschäden ähnlich der konventionellen Zigarette ausgegangen werden muss. Die Abhängigkeit bei erhitztem Tabak ergibt sich – gleich wie bei konventionellen Zigaretten – aus einer physischen Abhängigkeit durch konditioniertes Verhalten.“⁵³ Aktuell fehlen Aufgrund der Neuheit der Produkte noch adäquate Langzeitstudien um verlässliche Ergebnisse zu generieren. Ebenfalls ist bei der Bewertung der aktuellen Studienlage zu

⁴⁹ Middendorp/Schröer-Schallenberg, BDZ Fachteil 5/2022, F29.

⁵⁰ Middendorp/Schröer-Schallenberg, BDZ Fachteil 5/2022, F29.

⁵¹ Middendorp/Schröer-Schallenberg, BDZ Fachteil 5/2022, F29.

⁵² European Lung Foundation, „E-Zigaretten, Heat-not-burn- und rauchfreie Tabakprodukte“, Stand 18.06.2021, Seite 4-5, <<https://europeanlung.org/de/information-hub/factsheets/e-zigaretten-heat-not-burn-und-rauchfreie-tabakprodukte/>> (Stand: 08.07.2022).

⁵³ Fußnote 48 Teil 1, Riesenhuber, Hengstenberg, Metzler, Eber, Bolitschek, Brath, Zacharasiewicz, Aigner und Neuberger, Kurzfassung Seite 1.

beachten, dass die bisherigen Publikationen zum großen Teil von der Tabakindustrie selbst durchgeführt und gesponsert wurde.⁵⁴ „Obwohl Methodik und Statistik der durch die Tabakindustrie durchgeführten Studien meist formal korrekt sind, sind Studiendesign und Endpunkte so gewählt, dass die Tabakindustrie die von ihnen gewünschten Schlussfolgerungen ziehen kann.“⁵⁵

5.1.2 Wasserpfeifentabak

5.1.2.1 europäische Gesetzgebung

Der Wasserpfeifentabak gehört als harmonisierte Tabakware nach Art. 2 (1) c), Art. 5 RL 2011/64/EU ebenfalls dem „Rauchtabak“ an.⁵⁶ Er unterliegt somit ebenfalls wie der erhitzte Tabak der harmonisierten Tabaksteuer.

5.1.2.2 nationale Gesetzgebung

In der nationalen Gesetzgebung, in Form des TabStG, wurde der Rauchtabak in §1 (2) Nr. 3, §1 (5) und (6) TabStG aufgenommen und dargestellt. Durch das aktive TabStMoG wurde wie bereits unter 4. (Inhalt des TabStMoG) beschrieben ein neuer Absatz in §1 TabStG eingefügt der die Definition und damit auch die Abgrenzung des Wasserpfeifentabaks zum Rauchtabak darlegt, wozu der Wasserpfeifentabak allerdings immer noch gehört.

Wasserpfeifentabak im Sinne dieses Gesetzes sind Waren der Unterposition 2403 11 der Kombinierten Nomenklatur sowie Erzeugnisse für Wasserpfeifen, die keinen Tabak enthalten; Kombinierte Nomenklatur im Sinne dieses Gesetzes ist die Warennomenklatur nach Anhang I der Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 des Rates vom 23. Juli 1987 über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den Gemeinsamen Zollltarif (Abl. L 256 vom 7.9.1987, S. 1), der durch die Durchführungsverordnung (EU) 2018/1602 (Abl. L 273 vom 31.10.2018, S. 1) geändert worden ist, in der am 1. Januar 2019 geltenden Fassung und der bis zu diesem Zeitpunkt zur Durchführung der Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 erlassenen Rechtsvorschriften, §1 (2b) TabStG (neu).

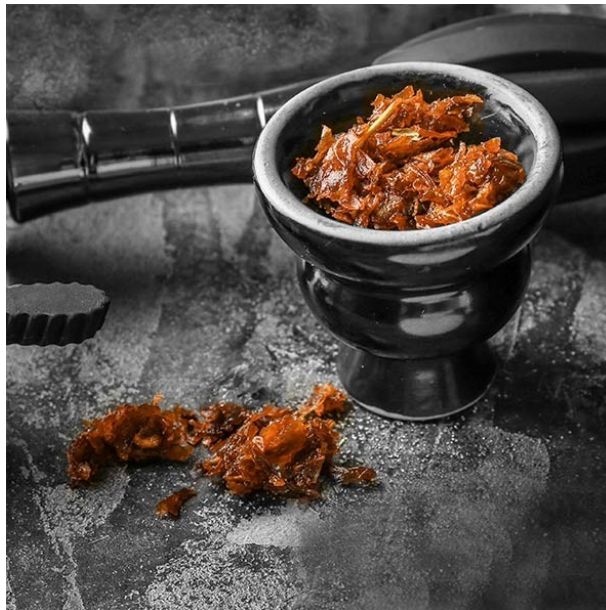
„Unter Wasserpfeifentabak versteht man geschnittene, anders zerkleinerte, gesponnene oder in Platten gepresste Erzeugnisse, welche sich ohne weitere industrielle Bearbeitung zum Rauchen

⁵⁴ Fußnote 48 Teil 1, Riesenhuber, Hengstenberg, Metzler, Eber, Bolitschek, Brath, Zacharasiewicz, Aigner und Neuberger, Kurzfassung Seite 1.

⁵⁵ Fußnote 48 Teil 1, Riesenhuber, Hengstenberg, Metzler, Eber, Bolitschek, Brath, Zacharasiewicz, Aigner und Neuberger, Seite 2.

⁵⁶ Folglich gleich den Ausführungen zum erhitzten Tabak unter 5.1.1.1., da beide Steuergegenstände (erhitzter Tabak und Wasserpfeifentabak) dem Rauchtabak unterliegen, §2 (1) Nr. 4, 5, 6 TabStG (neu).

eignen. Diese Produkte bestehen aus einer – meist feuchten – Mischung von Tabak, Glycerin, Melasse und verschiedenen Aromen (in der Regel nach Früchten riechend)“.⁵⁷



Wasserpfeifentabak 5-2

Durch die Anwendung des TabStMoG im TabStG (neu) wurde auf diese Ware ab dem 01.01.2022 ebenfalls auf die bestehende Tabaksteuer eine Zusatzsteuer erhoben, die den Charakter einer nicht harmonisierten Steuer besitzt, die dabei die bereits aktive harmonisierte Steuer erhöht.⁵⁸ Vorher galt für den Wasserpfeifentabak ebenfalls der äußerst niedrige Steuertarif für Rauchtabak der Kategorie Pfeifentabak ohne eine Zusatzsteuer. Die rechtliche Grundlage für dieses Vorgehen stützt sich dabei ebenfalls auf Art. 1 (2) RL 2008/118/EG (Art. 1 (2) [EU] 2020/262). Die damit auftretende Doppelbesteuerung wird ebenfalls durch speziell soziale und gesundheitliche Ziele als Teil der Zielsetzung angestrebt, in Form von Schutz der öffentlichen Gesundheit mit den Nachhaltigkeitszielen, die Rauchquote bei Jugendlichen und Erwachsenen zu senken.⁵⁹ Durch diese weitere Zielsetzung rechtfertigt die Bundesregierung die Zusatzsteuer auf diesen Steuergegenstand ebenfalls.⁶⁰ Allerdings hielt der Trend

⁵⁷ Mayr, ZfZ 2022, Seite 4.

⁵⁸ Fußnote 18, TabStMoG, BGBI I 2021 Nr. 53, S. 3411 vom 10.08.2021, Artikel 1 und 3 ab 01.01.2022 in Kraft durch Artikel 5 (1) TabStMoG, §2 (1) Nr.4 TabStG (neu) als Steuer für Pfeifentabak (harmonisierter Rauchtabak) zusätzlich §2 (1) Nr.6 TabStG (neu) Zusatzsteuer (nicht harmonisiert).

⁵⁹ Fußnote 12, BR-Drs. 243/21 vom 26.03.2021, Seite 3.

⁶⁰ Folglich gleich den Ausführungen zum erhitzten Tabak unter 5.1.1.2, da beide Steuergegenstände (erhitzter Tabak und Wasserpfeifentabak) dem Rauchtabak unterliegen, §2 (1) Nr. 4, 5, 6 TabStG (neu).

zum Pfeifentabak (erhitzter Tabak und Wasserpfeifentabak) während der Corona-Krise weiterhin an und verstärkte sich zu den Jahren davor. Der Absatz von Pfeifentabak erhöhte sich im Jahr 2021 im Vergleich zum Jahr 2020 von 2.398 auf 8.387 Tonnen. Seit 2019 habe sich damit der Absatz mehr als verdoppelt. Ebenfalls stieg im 4. Quartal 2021 der Absatz von Pfeifentabak im Vergleich zum Vorjahresquartal um 107% an, aufgrund der Ankündigung der Tabaksteuererhöhung und Zusatzbesteuerung zum 01. Januar 2022.⁶¹ Eine weitere Bedingung zur Zulässigkeit, ist, dass die Abgabe den Besteuerungsgrundsätzen einer Verbrauchsteuer oder der Mehrwertsteuer entspricht. Dabei ist eine Anlehnung an ein bereits bestehendes Steuerentstehungssystem erkennbar, was ebenfalls durch das TabStMoG mit der Eingliederung in das bestehende TabStG erfolgte, wodurch die nicht harmonisierte Zusatzsteuer speziell nach den (Tabaksteuer) Vorschriften des „Rauchtabak“ entsteht.⁶² Die kombinierte Steuerbelastung berechnet sich gem. §2 (1) Nr. 6 TabStG (neu) aus der (harmonisierten) Steuer für Pfeifentabak (Nummer 4) und zuzüglich einer ansteigenden Zusatzsteuer je Kilogramm abhängig vom Zeitpunkt der Steuerentstehung.

5.1.2.3 gesundheitliche Folgen der Nutzung

Für Wasserpfeifentabak gibt es bereits mehr Erkenntnisse zu Schädlichkeit beim Konsum als bei den Heat-not-Burn-Produkten. „In der Regel wird nicht täglich, sondern gelegentlich und in der Gruppe geraucht, wobei eine Sitzung circa eine Stunde dauert. Die aufgenommene Nikotinmenge während solch einer Shisha-Session ist vergleichbar mit dem Rauchen von 10 Zigaretten – abgeleitet durch die Messung des Nikotinmetaboliten Cotinin im Urin. Betrachtet man das Rauchvolumen, sind es sogar 100 Zigaretten.“⁶³

⁶¹ Statistisches Bundesamt (Destatis), „Absatz von Tabakwaren 2021: weniger Zigaretten, deutlich mehr Pfeifentabak als im Vorjahr“, Pressemitteilung Nr. 19, Stand 14.01.2022,

<https://www.destatis.de/DE/Presse/Pressemitteilungen/2022/01/PD22_019_79911.html> (Stand: 13.07.2022).

⁶² Folglich gleich den Ausführungen zum erhitzten Tabak unter 5.1.1.2, da beide Steuergegenstände (erhitzter Tabak und Wasserpfeifentabak) dem Rauchtabak unterliegen, §2 (1) Nr. 4, 5, 6 TabStG (neu).

⁶³ Hollstein, Deutsches Ärzteblatt aerztblatt.de, „Shisha-Rauchen: Das angeblich bessere Rauchen“, Stand 07/2019,

<<https://www.aerzteblatt.de/archiv/205561/Shisha-Rauchen-Das-angeblich-bessere-Rauchen>> (Stand: 13.07.2022); Verweis auf: Schaller, Kahnert, Mons, Deutsches Krebsforschungszentrum in der Helmholtz-Gemeinschaft, „Wasserpfeifen“, Stand 2018,

<https://www.dkfz.de/de/tabakkontrolle/download/Publikationen/FzR/FzR_2018_Wasserpfeifen.pdf> (Stand: 13.07.2022); ebenso Nuber, Sana Medizinwelten

„Kritiker bemängeln oft, dass dieser Vergleich nicht zulässig sei, da der Shisha-Rauch durch das Wasser verdünnt und gereinigt werde und somit trotz des höheren Rauchvolumens ungefährlicher sei. ‘Das stimmt so nicht‘, entgegnet Prof. Dr. med. Thomas Eissenberg von der Virginia Commonwealth University in den USA. Er gilt als einer der führenden internationalen Experten zu alternativen Tabakprodukten und liefert eine simple Erklärung: ‚Der Rauch durchquert das Wasser innerhalb von kleinen Bläschen, was das charakteristische ‚Blubbern‘ erzeugt. Die Oberflächenspannung der Bläschen verhindert, dass der Rauch mit dem Wasser in Kontakt kommt. Also findet auch keine sogenannte Reinigung statt.“⁶⁴ „Wasserpfeifenrauch ist genauso schädlich wie Zigarettenrauch. Der Rauch von Shishas enthält neben Nikotin mindestens 82 schädliche Substanzen, darunter 27, die Krebs erzeugen oder im Verdacht stehen, Krebs zu erzeugen, sowie giftige Metalle, Kohlenmonoxid und lungengängige Partikel. Der Rauch von Wasserpfeifenzubereitungen ohne Tabak enthält abgesehen von Nikotin dieselben Schadstoffe wie der Rauch von Wasserpfeifentabak.“⁶⁵ Eine weitere Studie fand heraus, dass der Konsum von Wasserpfeifentabak die Arterien genauso versteifen lassen kann wie herkömmliche Zigaretten und somit das Risiko auf eventuell folgende Schlaganfälle oder Herzinfarkte erhöht.⁶⁶



Unerwartete Nikotin-Bombe 5-3

Lungenheilkunde, „Wasserpfeifen- VIEL RAUCH UM NICHTS?“, Stand unbekannt, <<https://www.sana.de/lungenheilkunde/wasserpfeife>> (Stand: 13.07.2022).

⁶⁴ Fußnote 63 Teil 1, Hollstein.

⁶⁵ Schaller, Deutsches Krebsforschungszentrum in der Helmholtz-Gemeinschaft, „Tabakatlas Deutschland 2015“, Stand 2015, Seite 42, <<https://www.dkfz.de/de/tabakkontrolle/download/Publikationen/sonstVeroeffentlichungen/Tabakatlas-2015-final-web-dp-small.pdf>> (Stand: 13.07.2022); ebenso Fußnote 63 Teil 1, Hollstein.

⁶⁶ Rehberg, Zentrum der Gesundheit, „Wie Shishas Herz und Blutgefäße krank machen“, Stand 10.07.2022, <<https://www.zentrum-der-gesundheit.de/news/gesundheitsallgemein-gesundheit/shisha>> (Stand: 18.07.2022); Verweis auf Rezk-Hanna, Doering, Robbins, Sarna, Elashoff, Victor, The American Journal of Cardiology, „Acute Effect of Hookah Smoking on Arterial Stiffness and Wave Reflections in Adults Aged 18 to 34 Years of Age“, Stand 04.06.2018, <[https://www.ajconline.org/article/S0002-9149\(18\)31206-2/fulltext](https://www.ajconline.org/article/S0002-9149(18)31206-2/fulltext)> (Stand: 18.07.2022).

5.2 Nicht Harmonisierter Steuergegenstand

5.2.1 Substitute für Tabakwaren

5.2.1.1 europäische Gesetzgebung

Für die Substitute für Tabakwaren gibt es zum aktuellen Stand (Juli 2022) in der Tabaksteuerrichtlinie⁶⁷ keine Nennung als „Tabakwaren“ im Sinne des Art. 2 RL 2011/64/EU. Damit liegt bei diesen Waren keine harmonisierte (Tabak)Verbrauchssteuer vor. Die unionsrechtliche Grundlage für diese nicht harmonisierte Steuer befindet sich in Art. 1 (3) RL 2008/118EG (Art. 1 (3) [EU] 2020/262).⁶⁸

5.2.1.2 nationale Gesetzgebung

In der nationalen Gesetzgebung, in Form des TabStG, gab es vor dem Inkrafttreten des TabStMoG keine Nennung dieser Waren im Gesetz. Durch das aktive TabStMoG wurde wie bereits unter 4. (Inhalt des TabStMoG) beschrieben ein neuer Absatz in §1 TabStG eingefügt, der die Definition und damit auch die Abgrenzung der Substitute für Tabakwaren zu den restlichen Tabakwaren verdeutlicht.

Substitute für Tabakwaren im Sinne dieses Gesetzes sind andere Erzeugnisse als nach den Absätzen 2b (Wasserpfeifentabak) und 8 (als Zigaretten oder Rauchtobak geltende Erzeugnisse), die zum Konsum eines mittels eines Geräts erzeugten Aerosols oder Dampfes geeignet sind. Ausgenommen sind Erzeugnisse, die ausschließlich medizinischen Zwecken dienen und Arzneimittel im Sinne des Arzneimittelgesetzes sind, §1 (2c) TabStG (neu).

„Substitute für Tabakwaren sind Fertigprodukte, reine Nikotinlösungen und nikotinhaltige Mischkomponenten sowie solche in Gebinden mit ‚Leerraum‘, in denen auf einfache Weise weitere Bestandteile beigelegt werden können (sog. ‚Shortfill‘ oder ‚Longfill‘-Produkte) und die zum Konsum eines mittels eines Geräts erzeugten Aerosols oder Dampfes geeignet sind. Substitute für Tabakwaren sind bei entsprechender Zweckbestimmung für E-Zigaretten auch nikotinfreie Mischkomponenten in Form von Glycerin, Propylenglykol (auch Mischungen hieraus; sog. Basen) und Aromen. Die Zweckbestimmung für E-Zigaretten ergibt sich

⁶⁷ Fußnote 24, Richtlinie 2011/64/EU.

⁶⁸ Middendorp/Schröer-Schallenberg, BDZ Fachteil 5/2022, F29.

aus der Art und Weise der Marktplatzierung, der Aufmachungen bzw. Gestaltung der Kleinverpackung, der getroffenen Bestimmung des Produktes und einer damit einhergehenden Konsumentenerwartung. Im Ergebnis erfolgt die Besteuerung von Glycerin, Propylenglykol sowie Aromen anhand der Zweckbestimmung des Produktes.“⁶⁹



E-Zigarette mit Liquid 5-4

Durch die Anwendung des TabStMoG im TabStG (neu) wurde auf diese Ware ab dem 01.07.2022 eine rein nationale nicht harmonisierte Verbrauchsteuer erhoben. Für diese Art von Steuererhebung bedarf es keine besonderen Zweckbestimmungen oder Zielsetzungen außerhalb des fiskalischen Aspektes, da durch die einmalige Steuererhebung ohne eine weitere Zusatzsteuer keine Doppelbesteuerung für diese Tabakware vorliegt.⁷⁰ Auf eine zwingend nikotinhalige Substanz zur Verwendung in einem Gerät (E-Zigarette) kommt es dabei nicht an, wodurch der Anwendungsbereich für die Besteuerung sehr großzügig ausgelegt ist.⁷¹ Durch die Formulierung „zum Konsum geeignet“ in der Begriffsbestimmung der Substitute für Tabakwaren (§1 (2c) TabStG (neu)), stellt der Gesetzgeber die notwendige Abgrenzung zur Besteuerung von verwendeten Substanzen in den Substituten für Tabakwaren klar (z.B. Glycerin) die ohne diese Bestimmung

⁶⁹ Mayr, ZfZ 2022, Seite 4.

⁷⁰ Middendorp/Schröer-Schallenberg, BDZ Fachteil 5/2022, F29.

⁷¹ Anders noch der Gesetzentwurf der Bundesregierung, BT-Drucksache 19/28655 vom 19. April 2021 und BT-Drucksache 19/29589 vom 11. Mai 2021; siehe Middendorp/Schröer-Schallenberg, BDZ Fachteil 5/2022, F29.

nicht der Tabaksteuer unterliegen würden.⁷² In § 2 (1) Nr. 7 TabStG (neu) findet die Besteuerung der Substitute für Tabakwaren auf Grundlage des Zeitpunktes der Steuerentstehung statt und unterliegt dabei der Bemessungsgrundlage Milliliter. Die Entrichtung der Steuer findet auch hier bei den Substituten für Tabakwaren durch die Verwendung von Steuerzeichen statt.⁷³ Als neue rein nationale Tabakware gelten für diese Waren weitere Besonderheiten in Form der Beförderung unter Steueraussetzung, die ohne das EMCS-Verfahren (Excise Movement and Control System) gem. Art. 21 RL 2008/118/EG (Art. 20 [EU] 2020/262) stattfinden muss, da keine harmonisierte Tabakware vorliegt und somit andere Mitgliedsstaaten diese Waren nicht als Steuergegenstand betrachten.⁷⁴ Ebenso kommt es zu Besonderheiten im innergemeinschaftlichen Verkehr, der Ausfuhr aus dem Steuergebiet über andere Mitgliedstaaten, die Entstehung der Tabaksteuer und den Zeitpunkt, der für ihre Bemessung maßgebend ist, sowie für die Person des Steuerschuldners, wobei das TabStMoG in Anwendung des neu eingefügten § 1b TabStG (neu) auf die sinngemäße Anwendung der Bestimmungen des KaffeeStG verweist.⁷⁵

5.2.1.3 gesundheitliche Folgen der Nutzung

Die Erforschung der gesundheitlichen Folgen der Nutzung von E-Zigaretten, speziell der Langzeitnutzung, sind noch nicht umfassend erforscht, aufgrund der neuartigen Verwendung gegenüber der herkömmlichen Zigarette. Im Jahr 2018 konnte festgestellt werden, dass die Nutzung von E-Zigaretten auf Dauer keine gesündere Alternative zur herkömmlichen Zigarette darstellt, da die Verwendung die Herzinfarktrate deutlich erhöht.⁷⁶

⁷² z.B. Verwendung in der Lebensmittelindustrie. Ebenfalls erkennbare ist eine Parallele zum Energiesteuergesetz, wo Waren nur dann Energieerzeugnisse sind, wenn sie dazu bestimmt sind, als Kraft- oder Heizstoff verwendet zu werden (§ 1 (2) Nr. 1, 4 und 6 Energiesteuergesetz; siehe Middendorp/Schröer-Schallenberg, BDZ Fachteil 5/2022, F29; ebenso Mayr ZfZ 2022, Seite 4.

⁷³ § 1b Satz 1 i.V.m. § 17 (1) TabStG (neu).

⁷⁴ Middendorp/Schröer-Schallenberg, BDZ Fachteil 5/2022, F29.

⁷⁵ § 1b Satz 2 TabStG (neu) i.V.m. KaffeeSteuerG, GBl I 2009, 1870, 1919; siehe Middendorp/Schröer-Schallenberg, BDZ Fachteil 5/2022, F29; ebenso Mayr, ZfZ 2022, Seite 4-5.

⁷⁶ Rehberg, Zentrum der Gesundheit, „Herzinfarkt dank täglicher E-Zigarette?“, Stand 06.05.2022, <<https://www.zentrum-der-gesundheit.de/news/gesundheit/allgemein-gesundheit/herzinfarkt-durch-e-zigaretten>> (Stand: 18.07.2022); Verweis auf Alzahrani, Pena, Temesgen, Glantz, American Journal of Preventive Medicine „Association Between Electronic Cigarette Use and Myocardial Infarction“, Stand 22.08.2018,

Eine weitere Studie aus dem Jahr 2018 mit fast 70.000 Personen fand heraus, dass die tägliche Nutzung ein höheres Herzinfarktrisiko erzeugt als eine gelegentliche Verwendung der E-Zigarette. Bei der Nutzung von E-Zigarette und der herkömmlichen Zigarette, war das Herzinfarktrisiko sogar zwischen drei und fünfmal so hoch wie bei Personen, die weder dampfen noch rauchen.⁷⁷

„In einer Studie, die 13 Raucher mit 10 E-Zigarettenkonsumenten (alles ehemalige Raucher, die seit mindestens sechs Monaten E-Zigaretten verwenden, zwei davon duale Konsumenten) und 18 Nichtrauchern verglich, führte E-Zigarettenkonsum zu Veränderungen in der Lunge: Bei den E-Zigarettenkonsumenten war die Bronchialschleimhaut stärker gerötet und reizbarer als bei Nichtrauchern. Zudem wurden bei den Rauchern 292 Proteine in veränderter Menge produziert und bei den E-Zigarettenkonsumenten 191.“⁷⁸

Allerdings gibt es auch mindestens eine Gegenstimme. Die Ende 2017 veröffentlichte Langzeitstudie die über 3,5 Jahren andauerte konnte weder Schädigungen der Atemwege noch Herz-Kreislaufprobleme nachweisen.⁷⁹

- Durch neue Gesetze kommen auch neue Probleme, aber auch Lösungen. Welche Problematiken und Lösungsansätze bietet das neu umgesetzte TabStMoG?

<[https://www.ajpmonline.org/article/S0749-3797\(18\)31871-3/fulltext](https://www.ajpmonline.org/article/S0749-3797(18)31871-3/fulltext)> (Stand: 18.07.2022).

⁷⁷ Fußnote 76, Teil 1 Rehberg, Verweis auf University of California - San Francisco, Since Daily, „Risk of heart attacks is double for daily e-cigarette users“, Stand 22.08.2018,

<<https://www.sciencedaily.com/releases/2018/08/180822131050.htm>> (Stand: 18.07.2022); ebenso Bhatta, Glantz, American Journal of Preventive Medicine, „Association of E-Cigarette Use With Respiratory Disease Among Adults: A Longitudinal Analysis“, Stand 02/2020,

<<https://pubmed.ncbi.nlm.nih.gov/31859175/#affiliation-2>> (Stand: 18.07.2022).

⁷⁸ Fußnote 41, Schaller, Kahnert, Mons, Seite 21; Verweis auf Ghosh, Coakley, Mascenik, Rowell, Davis, Rogers, Webster, Dang, Herring, Sassano, Livraghi-Butrico, Van Buren, Graves, Herman, Randell, Alexis, Tarran, National Library of Medicine, „Chronic E-Cigarette Exposure Alters the Human Bronchial Epithelial Proteome“, Stand 01.07.2018,

<<https://www.ncbi.nlm.nih.gov/pmc/articles/PMC6034122/>> (Stand: 19.07.2022).

⁷⁹ Polosa, Cibella, Caponetto, Maglia, Prosperini, Russo, Tashkin, Nature scientific reports, „Health impact of E-cigarettes: a prospective 3.5-year study of regular daily users who have never smoked“, Stand 17.11.2017,

<<https://www.nature.com/articles/s41598-017-14043-2>> (Stand: 18.07.2022).

6. Problematiken und Lösungsansätze des TabStMoG

Durch neue Gesetze kommen auch neue Probleme, aber auch Lösungen. Weder der Prozess der Gesetzgebung noch die Umsetzung in die Realität und Praxis ist wirklich einfach. Bei der Gesetzgebung braucht es als Erstes eine Gesetzesinitiative. Danach erfolgen verschiedene Stellungnahmen, Beratungen, Detailberatungen, Abstimmungen, Vermittlungsverfahren, erneute Beratungen, eine Annahme, Gegenzeichnung und schließlich die Verkündung des beschlossenen Gesetzes.⁸⁰ Dabei muss ein Gesetz einen festen Rahmen bieten, aber dabei nicht so starr sein, damit man diesen Rahmen einfach umgehen kann. Bei dem neu beschlossenen und verkündeten TabStMoG vom 17.08.2021, kommt es ebenfalls zu einigen neuen Problemstellungen, die in dieser Arbeit nicht vollumfänglich angesprochen werden können. Der Großteil der Problematiken bezieht sich hierbei auf die Substitute für Tabakwaren (nicht harmonisierter Steuergegenstand).

6.1 Harmonisierte Steuergegenstände

6.1.1 Erhitzter Tabak (Heat-not-Burn-Produkte)

6.1.1.1 Zusatzsteuer oder keine Zusatzsteuer?

Ob es eine Zusatzsteuer oder keine Zusatzsteuer für erhitzten Tabak gibt, muss genau geprüft und beurteilt werden. Hierzu muss man nah am Gesetz arbeiten, um eine treffende Beurteilung abgeben zu können. Für den Dienstgebrauch der deutschen Zollverwaltung wurde durch die Generalzolldirektion hierzu eine Zuordnungshilfe entworfen, um einen einheitlichen Standard zu gewährleisten.⁸¹

Erhitzter Tabak im Sinne dieses Gesetzes ist stückweise und einzeln portionierter Rauchtabak, der dazu geeignet ist, durch Inhalation eines in einer Vorrichtung erzeugten Aerosols oder Rauches konsumiert zu werden, §1 (2a) TabStG (neu).

⁸⁰ Deutscher Bundestag, „Weg der Gesetzgebung“, Stand 03/2010, <https://www.bmi.bund.de/SharedDocs/downloads/DE/veroeffentlichungen/themen/verfassung/weg-der-gesetzgebung.pdf?__blob=publicationFile&v=2> (Stand: 20.07.2022).

⁸¹ Generalzolldirektion, Direktion IV Referat 2, „Einordnung von Warenproben“, Stand 01.12.2021.

Durch die genaue Auswertung des Gesetzestextes und die Zuhilfenahme der Zuordnungshilfe kann man feststellen, dass keine Zusatzsteuer für eine Tabakware gem. §1 (2a) TabStG (neu) anfällt, wenn das Produkt kein Rauchtabak (§1 (2) Nr. 3 TabStG (neu)) ist. Weiterhin fällt keine Zusatzsteuer an, wenn das Produkt zwar als Rauchtabak zu bewerten ist, dieser aber in loser Form und damit nicht portioniert ist. Ebenso entsteht keine Zusatzsteuer, wenn der portionierte Rauchtabak ohne eine Vorrichtung (Device) konsumiert werden kann. Hierbei muss allerdings geprüft werden, ob es sich bei diesem Produkt um eine Zigarette handelt.⁸²

Sollten dagegen alle gesetzlichen Voraussetzungen des §1 (2a) TabStG (neu) vorliegen, ist zusätzlich zum Tabaksteuertarif auf Pfeifentabak eine weitere, nicht harmonisierte Zusatzsteuer auf Grundlage des §2 (1) Nr. 5 TabStG (neu) für den erhitzten Tabak zu erheben.

6.1.2 Wasserpfeifentabak

6.1.2.1 Zusatzsteuer oder keine Zusatzsteuer?

Eine sinngemäße und folgerichtige Beurteilung ob eine Zusatzsteuer oder keine Zusatzsteuer anfällt, muss auch beim Wasserpfeifentabak (§1 (2b) TabStG (neu)) vollzogen werden.

Wasserpfeifentabak im Sinne dieses Gesetzes sind Waren der Unterposition 2403 11 der Kombinierten Nomenklatur sowie Erzeugnisse für Wasserpfeifen, die keinen Tabak enthalten; Kombinierte Nomenklatur im Sinne dieses Gesetzes ist die Warenomenklatur nach Anhang I der Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 des Rates vom 23. Juli 1987 über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den Gemeinsamen Zolltarif (Abl. L 256 vom 7.9.1987, S. 1), der durch die Durchführungsverordnung (EU) 2018/1602 (Abl. L 273 vom 31.10.2018, S. 1) geändert worden ist, in der am 1. Januar 2019 geltenden Fassung und der bis zu diesem Zeitpunkt zur Durchführung der Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 erlassenen Rechtsvorschriften, §1 (2b) TabStG (neu).

Durch die Zuordnungshilfe und dem Gesetzestext kann man feststellen, dass keine Zusatzsteuer für eine Tabakware gem. §1 (2b) TabStG (neu) anfällt, wenn das Produkt kein Rauchtabak (§1 (2) Nr. 3 TabStG (neu)) ist.⁸³

⁸² Fußnote 81, Generalzolldirektion, Seite 11-12.

⁸³ Fußnote 81, Generalzolldirektion, Seite 9.

„Als Wasserpfeifentabak im Sinne der Unterposition 2403 11 gilt Tabak, der dazu bestimmt ist, in einer Wasserpfeife geraucht zu werden und der aus einer Mischung von Tabak und Glycerin besteht. Er kann auch aromatische Öle und Auszüge, Melassen oder Zucker enthalten, auch mit Früchten aromatisiert sein. Erzeugnisse für Wasserpfeifen, die keinen Tabak enthalten, gehören jedoch nicht zu dieser Unterposition (RV F2401000).“⁸⁴

Folglich entsteht keine Zusatzsteuer, wenn die Produkte kein Glycerin enthalten und damit z.B. klassischen Pfeifentabak oder trockenen Tabak darstellen. Des Weiteren entsteht keine Zusatzsteuer, wenn tabakfreie Produkte nicht dazu bestimmt sind in einer Wasserpfeife (Shisha) geraucht zu werden.⁸⁵

Sollten dagegen alle gesetzlichen Voraussetzungen des §1 (2b) TabStG (neu) vorliegen, ist zusätzlich zum Tabaksteuertarif auf Pfeifentabak eine weitere, nicht harmonisierte Zusatzsteuer auf Grundlage des §2 (1) Nr. 6 TabStG (neu) auf den Wasserpfeifentabak zu erheben.

6.2 Nicht Harmonisierter Steuergegenstand

6.2.1 Substitute für Tabakwaren

6.2.1.1 Steuergegenstand oder kein Steuergegenstand?

Bei den Substituten für Tabakwaren stellt sich dahingehend die Frage, ob Sie als fertiges Produkt ein Steuergegenstand sind und damit eine Steuer erhoben werden kann und muss, oder ob das fertige Produkt kein Steuergegenstand darstellt.

Substitute für Tabakwaren im Sinne dieses Gesetzes sind andere Erzeugnisse als nach den Absätzen 2b (Wasserpfeifentabak) und 8 (als Zigaretten oder Rauchtakak geltende Erzeugnisse), die zum Konsum eines mittels eines Geräts erzeugten Aerosols oder Dampfes geeignet sind. Ausgenommen sind Erzeugnisse, die ausschließlich medizinischen Zwecken dienen und Arzneimittel im Sinne des Arzneimittelgesetzes sind, §1 (2c) TabStG (neu).

⁸⁴ EZT Online, Kapitel 24, Anmerkungen, Unterpositions-Anmerkung 1., Stand 20.07.2022, <https://auskunft.ezt-online.de/ezto/SeqEinreihungSucheAnzeige.do?prc=dok_frameset&p0=20.07.2022&p1=ANMKAP&p2=ak24&doForward=GetDoc&pkg=pkg_dok_auslesen#ziel> (Stand: 20.07.2022).

⁸⁵ Fußnote 81, Generalzolldirektion, Seite 9-10.

Durch die genaue Auswertung des Gesetzestextes und die Zuhilfenahme der Zuordnungshilfe entsteht für fertige Produkte folglich keine Steuer als Steuergegenstand „Substitute für Tabakwaren“ gem. §1 (2c) TabStG (neu), wenn die Erzeugnisse/Produkte nicht zum Konsum mittels eines Gerätes (Device) das erzeugte Aerosol oder Dampfes geeignet sind.⁸⁶

Ebenfalls kann man aus dem Gesetzestext entnehmen, dass wenn die Erzeugnisse zu reiner und ausschließlicher Verwendung zu medizinischen Zwecken eingesetzt werde und damit Arzneimittel im Sinne des Arzneimittelgesetzes sind, kein Steuergegenstand im Sinne des TabStG (neu) vorliegt. Die Feststellung ob es sich wirklich um einen Steuergegenstand als Substitut für Tabakware handelt oder ob es kein Steuergegenstand ist, oder ob es sich um ein Steuergegenstand als Substitut für Tabakwaren handelt der zu reinem medizinischem Zweck verwendet wird ist allerdings immer eine Einzelfallentscheidung und bedarf einer genauen Prüfung.⁸⁷

Sollten dagegen alle gesetzlichen Voraussetzungen des §1 (2c) TabStG (neu) vorliegen, ist eine Steuer gem. §2 (1) Nr. 7 TabStG (neu) zu erheben.

6.2.1.2 Besteuerung der einzelnen Komponenten durch Bestimmen

Die Bestandteile der sogenannten „E-Liquids“ sind unterschiedlich. Jedoch bestehen sie in der Regel aus den Hauptbestandteilen Propylenglykol (dient der Dampfbildung in E-Zigaretten) und Glycerin (dient ebenfalls der Dampfbildung sowie der Intensivierung der Duft- und Aromastoffe) in unterschiedlichen Mengenverhältnissen, zugesetzten Duft- und Aromastoffen sowie teilweise Nikotin.⁸⁸

⁸⁶ Fußnote 81, Generalzolldirektion, Seite 13.

⁸⁷ Ebenso Fußnote 81, Generalzolldirektion, Seite 13.

⁸⁸ Hutzler, Henkler, Luch, Bundesinstitut für Risikobewertung, „Inhaltsstoffe und Emissionen von E-Zigarette“, Stand 2016, Seite 27, <https://www.umweltbundesamt.de/sites/default/files/medien/2218/publikationen/umid_1_2016_bfr_e-zigarette.pdf> (Stand: 25.07.2022); ebenso Bundesamt für Gesundheit BAG Schweizerische Eidgenossenschaft, „e-Liquid für e-Zigaretten“, Stand 01/2019, Seite 1, <https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&ved=2ahUKEwi5nvWSh4z5AhVTiP0HHTkmCCoQFnoECA0QAw&url=https%3A%2F%2Fwww.bag.admin.ch%2Fdam%2Fbag%2Fde%2Fdokumente%2Fchem%2Fthemen-a-z%2Ffactsheet-e-liquid.pdf.download.pdf%2FFactsheet_e-Liquid_DE.pdf&usq=AOvVaw3x4nNxqwCRdsCJLeOEgEPF> (Stand: 25.07.2022).

Hierbei ist Propylenglykol geruch- und geschmacklos und wird in der Nahrungs-, Kosmetik-, Pharma- und Kunststoffindustrie verwendet und dient in Theater- oder Fernsehproduktionen als künstlicher Rauch oder Nebel. In der Tabakindustrie findet es Anwendung als Feuchthaltemittel in Zigaretten.⁸⁹

Glycerin wird ebenfalls in vielen unterschiedlichen Produkten als Substanz verwendet, z.B. in Kosmetika als Feuchtigkeitsspender, als Frostschutzmittel, als Medikament, als Schmierstoff und Weichmacher, in Zahnpasta oder auch in Kaugummi. Es kann jedoch auch durch die Beigabe von Salpetersäure und konzentrierter Schwefelsäure als Explosivstoff „Nitroglyzerin“ verwendet werden. In der Tabakindustrie findet es ebenfalls Anwendung als Feuchthaltemittel für Wasserpfeifentabak.

In den unterschiedlichen Anwendungsbereichen der beiden Zusatzstoffe (außerhalb der Tabakindustrie) wird klar, dass für diese keine Verbrauchsteuern anfallen. Bei der Verwendung innerhalb der Tabakindustrie findet allerdings eine Besteuerung in Form des Endproduktes (E-Liquid gem. §2 (1) Nr. 7 TabStG (neu)) statt. Es kommt damit zur Steuerentstehung auf die oben genannten Substanzen, wenn diese zur Verwendung für die Herstellung von Substituten für Tabakwaren verwendet werden, quasi dazu bestimmt werden. Von „Bestimmen“ spricht man, wenn nach herrschender Meinung drei Kriterien erfüllt sind: 1. Die Ware muss objektiv als Tabakware einsetzbar sein, 2. Es muss ein entsprechender Wille (Absicht) vorliegen, die Ware entsprechend verwenden zu wollen und 3. Der subjektive Wille muss nach außen erkennbar sein.

„Eine derartige Zweckbestimmung wird jedoch mit dem Herstellen der rauchfertigen Substanz durch das Mischen der un versteuerten Mischkomponente getroffen.“⁹⁰

Folglich müssten nach einer solchen Zweckbestimmung alle Substanzen die zur Herstellung von Substituten für Tabakwaren verwendet wurden versteuert werden. Da das Bestimmen bis zuletzt unterbleiben kann und erst ganz am Ende kurz vor der Herstellung geschehen kann, gibt es so gut wie keine präventiven Möglichkeiten zur Verhinderung. Maximal die Verkaufsmengen der einzelnen Substanzen könnten hierbei einen Verdacht liefern.

⁸⁹ Nationales Institut für öffentliche Gesundheit und Umwelt (RIVM), Bilthoven, Niederlande, Factsheet Propylenglykol, Stand 2012, übersetzt von Deutsches Krebsforschungszentrum in der Helmholtz-Gemeinschaft, „Erhöhtes Gesundheitsrisiko durch Tabakzusatzstoffe Propylenglykol“, Stand 2012, Seite 1 <https://www.dkfz.de/de/tabakkontrolle/download/PITOC/PITOC_Zusatzstoffe_Tabakprodukte_Propylenglykol.pdf> (Stand: 25.07.2022).

⁹⁰ Hoffmann, vapors.guru, „Zoll: Selbermischen von Liquids ist steuerpflichtig“, Stand 27.01.2022, <<https://www.vapers.guru/2022/01/27/zoll-selbermischen-von-liquids-ist-steuerpflichtig/>> (Stand 27.07.2022); Verweis auf Generalzolldirektion, Leitungsstab Kommunikation, Pressestelle, Stand 27.01.2022.

Als denkbare Kontrollmaßnahme könnte der deutsche Zoll zusammen mit Wasserlieferanten und die Behörde für Umwelt und Energie (BUE) Abwasserwerte auswerten lassen, wobei hier speziell auf größere Mengen der bekannten Inhaltsstoffe von Substituten für Tabakwaren geachtet wird. Durch die gezielte Auswertung von Abwasserwerten könnten somit die Radian für Kontrolle eingegrenzt werden und eine höhere Trefferquote erzielt werden. Diese aufwendige Lösung bedarf dabei einer engen Zusammenarbeit der oben genannten Akteure und bietet leider nur im Nachgang eine Variante zur Feststellung der Herstellungsorte.

6.2.1.3 Herstellungshandlung in Privathaushalten

Eine weitere Problematik könnte die Herstellungshandlung in Privathaushalten darstellen, da so die offizielle Steuerentstehung umgangen werden könnte.

„Nach Studienlage könnte es aufgrund von Ausweichwirkungen einer Steuererhöhung zu einem florierenden Schwarzmarkt kommen. Daneben besteht die Befürchtung, dass sich die (häufig preissensiblen) Konsumenten mittels einfach zugänglicher Anleitung aus dem Internet ihr Liquid eigens zusammenmischen und herstellen werden, um die Tabaksteuer zu umgehen, wodurch erhebliche Gesundheitsrisiken entstehen könnten.“⁹¹

Substitute für Tabakwaren sind gem. §1 (2c) TabStG (neu) Steuergegenstände und unterliegen damit im Steuergebiet der Tabaksteuer, §1 (1) Satz 1 TabStG (neu). Für die Herstellung von Substituten von Tabakwaren als Verfahren der Steueraussetzung, benötigt der Steuerlagerinhaber eine Erlaubnis für ein Steuerlager, §§4 Nr. 2, 5 (1), 6 TabStG (neu). Fehlt eine solche Erlaubnis, entsteht die Steuer gem. §15 (1), (2) Nr. 2 TabStG (neu) aufgrund der fehlenden Erlaubnis nach §6 TabStG (neu) und die damit einhergehende Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr. Steuerschuldner wird in diesem Fall gem. §15 (4) Nr. 2 TabStG (neu) der Hersteller und jede an der Herstellung beteiligte Person. Die Steuer ist dabei durch Verwendung von Steuerzeichen zu entrichten, §17 (1) Satz 1 TabStG (neu).

Wenn also im Privathaushalt fertige Substitute für Tabakwaren mit un versteuerten Substanzen selbst hergestellt werden, ohne dass für das Endprodukt eine Steuer gezahlt wird, erleidet der Staat dadurch Steuereinkünfte und die Privatpersonen begehen faktisch Steuerhinterziehung. Die Privatpersonen besitzen dabei auch keine

⁹¹ Mayr, ZfZ 2022, Seite 6.

Möglichkeit, die Steuer richtig zu entrichten, da ihnen nicht einmal die gesetzliche Möglichkeit eingeräumt wird Steuerzeichen zu beziehen, da dies gem. §17 (2) Satz 1 und 2 TabStG (neu) nur den Herstellern, Einführern oder dem Hersteller gleichgestellten Personen gestattet ist. Die Möglichkeit der privaten Herstellung wurde scheinbar nicht in die finale Fassung des TabStMoG mit einbezogen.

Eine mögliche Lösung für diese Problematik könnten hierbei kostengünstige „Baukästen für E-Liquid“ sein, die von Privatpersonen im Handel erworben werden können und dabei bereits in der finalen Preisgestaltung die Tabaksteuer als Substitut für Tabakware enthält und durch die Verwendung von Steuerzeichen entrichtet wurde. Die Steuereinnahmen für die verkauften „Baukästen für E-Liquid“ wären damit bereits gesichert, bevor diese in den Umlauf gelangen. Der Verkauf müsste dabei jedoch allerdings von einem oder mehreren autorisierten Händlern geschehen, die direkt unter staatlicher Kontrolle und zollamtlicher Überwachung die „Baukästen für E-Liquid“ herstellen und konsequent die Tabaksteuer durch die Verwendung von Steuerzeichen entrichten. Diese müssten dabei deutlich günstiger als erhältliche fertig gemischte E-Liquids sein, damit diese bei den Privatpersonen auf eine rege Nachfrage stoßen. Diese günstige Preisgestaltung könnte durch staatlich abgeschlossene Langzeit-Rahmenverträge gesichert werden, damit keine starken Preisschwankungen durch die private Marktwirtschaft erfolgen kann. Durch dieses Vorgehen könnte auch die genaue Zusammensetzung der fertigen Ware festgelegt werden, wodurch es zu keinen unnötig hohen Gesundheitsrisiken für die Privatpersonen kommen würde (Verwendung von nicht geprüften Substanzen bei der eigenen Herstellung). Ebenso müsste die Handlung nach dem Verkauf (Mischen zu Hause) nicht als Herstellungshandlung im Sinne des TabStG (neu) gewertet werden, da sonst eine Doppelbesteuerung für die gleiche Ware vorliegen würde und damit auch wieder durch die Nichtanmeldung der Steuer eine Steuerhinterziehung vorliegen würde.⁹² Der Gesetzeswortlaut müsste sich dabei möglicherweise auf „zum Mischen von fertig zusammengestellten Erzeugnissen“ beziehen. Selbst wenn dieses System von nicht staatlich autorisierten Herstellern innerhalb der

⁹² Sinngemäß BFH, VII R 38/04, Rz. 25, mischen von Bier mit nichtalkoholischen Getränken als Privatperson oder Gastwirt außerhalb einer dafür eingerichteten Betriebsstätte/Steuerlager.

Tabakindustrie übernommen werden würde, könnte man so Steuereinnahmen absichern. Jedoch wären im Gegensatz zu staatlich abgeschlossenen Langzeit-Rahmenverträgen die Preisgestaltung und auch verwandte Inhaltsstoffe über einen längeren Zeitraum nicht festgelegt. Selbst diese Variante könnte vermutlich keine vollständige Steuerentstehung garantieren können.

6.2.1.4 Beförderung von Substituten für Tabakwaren aus anderen Mitgliedstaaten

Eine weitere Problematik ergibt sich daraus, dass zum aktuellen Stand (Stand Juli 2022) Substitute für Tabakwaren nicht als harmonisierter Steuergegenstand gewertet werden (siehe oben unter 5.2.1.1) und damit anderer Mitgliedsstaaten nicht dazu verpflichtet sind, unseren rein nationalen Steuergegenstand im Verkehr besondere Beachtung zu schenken. Substitute für Tabakwaren sind damit sinngemäß dem Kaffee im KaffeeStG und KaffeeStV⁹³ gleichgesetzt. Dies wird auch nochmals durch §1b Satz 2 TabStG (neu) klargestellt, da für Substituten für Tabakwaren die diesbezüglichen Vorschriften für die Kaffeesteuer nach dem Kaffeesteuergesetz sowie den dazu ergangenen Durchführungsbestimmungen sinngemäß anzuwenden sind. Durch diese sinngemäße Anwendung, werden allerdings auch die bestehenden Problematiken des rein nationalen Kaffeesteuerrechts übernommen.

„Bei der Beförderung unter Steueraussetzung aus anderen bzw. in andere Mitgliedstaaten ist kein förmliches Verfahren vorgesehen. Bei der Beförderung unter Steueraussetzung in andere Mitgliedstaaten ist die Führung eines buchmäßigen Nachweises, in Form von Aufzeichnungen gemäß §16 KaffeeStV erforderlich (anzugeben sind: Name des Empfängers, Menge in Stück und Milliliter, vereinbartes Entgelt etc.) Insbesondere ist das im Verbrauchsteuerrecht für Beförderungen unter Steueraussetzung übliche IT-Verfahren EMCS aufgrund des nicht harmonisierten Steuergegenstands nicht nutzbar. Bei der Ausfuhr unter Steueraussetzung hat der Versender oder registrierte Versender die Ausfuhr durch einen Beleg nach §17 KaffeeStV nachzuweisen. Bei der Durchfuhr durch das Steuergebiet ist zu beachten, dass vor Beginn der Beförderung eine Durchfuhranzeige beim Hauptzollamt

⁹³ Kaffeesteuergesetz, GBl I 2009, 1870, 1919, Verordnung zur Durchführung des Kaffeesteuergesetzes Kaffeesteuerverordnung, BGBl I 2009, 3262, 3334.

Stuttgart (bundesweite Zentralstelle) abzugeben ist (§17 Abs. 4 Satz 2 KaffeeStG, §26 KaffeeStV).“⁹⁴

Im harmonisierten Verbrauchsteuerrecht erfolgt die Überwachung der Warenbewegungen im Gegensatz zu den nicht harmonisierten Substituten für Tabakwaren durch beide involvierten Mitgliedstaaten, die sich gegenseitig Daten über die Beförderung mitteilen und somit eine sichere Beförderung von Anfang bis Ende schaffen. Diese Überwachung findet bei einer Beförderung unter Steueraussetzung von harmonisierten Steuergegenständen durch das IT-Verfahren EMCS statt. Die Vorteile sind dabei unter anderem die Vereinfachung der Beförderung von verbrauchsteuerpflichtigen Waren unter Steueraussetzung durch elektronische Übermittlung des Verwaltungsdokuments anstatt der bisherigen Übermittlung in Papierform und die Überwachung der Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren durch Echtzeitdaten sowie Kontrollen bei der Beförderung.⁹⁵

Allerdings ergibt sich die Problematik (genau wie bei Kaffee), dass durch den freien Warenverkehr innerhalb der EU die Erhebung der Steuer auf die Substitute für Tabakwaren im innergemeinschaftlichen Handel nicht durch die Grenzüberschreitung durch Formalitäten behindert werden soll.⁹⁶ Da sich jedoch an einen solchen Warenverkehr ein Steuerentstehungstatbestand anknüpft, hat der deutsche Zoll natürlich Interesse daran, zu erfahren, in welcher Größenordnung Substitute für Tabakwaren in – aus- und durch das Steuergebiet verbracht werden. Durch die fehlende Mitwirkung der an der Beförderung beteiligten Mitgliedstaaten ist der deutsche Zoll dabei auf die Mitarbeit und Informationsbereitstellung der involvierten Wirtschaftsbeteiligten angewiesen.⁹⁷

⁹⁴ Mayr, ZfZ 2022, Seite 5.

⁹⁵ Zoll online, „Einführung in das IT-Verfahren EMCS“, Stand unbekannt, <https://www.zoll.de/DE/Fachthemen/Steuern/Verbrauchssteuern/EMCS/Einfuehrung/einfuehrung_node.html;jsessionid=4B05F64112D13B9AB476D87CA7DC69BA.internet671> (Stand: 28.07.2022).

⁹⁶ Glockner, „Kaffee zum Spottpreis? Zur Problematik des Kaffeesteuerrechts“, Stand 2010, Seite 7, <https://www.hsbund.de/SharedDocs/Downloads/0_Abschlussarbeiten/FB_FIN/2010/15_10_glockner.pdf?__blob=publicationFile> (Stand 28.07.2022); ebenso Glockner, BDZ Fachteil 9/2011, F55.

⁹⁷ Fußnote 96, sinngemäß Glockner, Seite 7; ebenso BDZ Fachteil 9/2011, F55.

Durch diese möglicherweise lückenhafte-, auf Vertrauen und Mitarbeit der Wirtschaftsbeteiligten basierende Überwachung der Beförderung entstehen Missbrauchsmöglichkeiten der geltenden gesetzlichen Lage. Die Hersteller der Substitute könnten einen Verkauf in einen anderen Mitgliedstaat der EU fingieren und die Ware aber tatsächlich im Inland (unversteuert) verkaufen. Dazu müsste in einem angelegten Firmengeflecht eine Firma, passenderweise in einem anderen Mitgliedstaat der EU, diese Substitute für Tabakwaren von unserem deutschen Hersteller kaufen und diese scheinbar oder tatsächlich in dessen Mitgliedsstaat ausführen. Da der andere gewählte Mitgliedstaat in diesem Falle keine Steuer auf Substitute für Tabakwaren festgelegt hat, entsteht bei dieser Beförderung unter Steueraussetzung (§1b Satz 2 TabStG (neu) i.V.m. §§4 Nr. 2, 9 (1) Nr. 1c) KaffeeStG) final keine deutsche Tabaksteuer, da keine Steuerzeichen verwendet werden. Die Käuferfirma im anderen Mitgliedsstaat der EU kann dann unsere deutschen Substitute für Tabakwaren mit deutschen Verpackungen deutlich unter dem Preis von tatsächlich versteuerten Substituten für Tabakwaren mit Steuerzeichen anbieten und verkaufen.⁹⁸ Eine tatsächliche Beförderung müsste in diesem Fall nicht zwingend erfolgen, da diese durch entsprechende nachprüfbare Buchführung gem. §1b Satz 2 TabStG (neu) i.V.m. §16 KaffeeStV dargelegt werden könnte, ohne eine tatsächliche Beförderung vorgenommen zu haben. Eine weitere Frage, die sich bei der Produktion von Substituten für Tabakwaren stellt, ist, ob diese überhaupt innerhalb des Steuergebietes hergestellt werden.

Sollte dies nicht der Fall sein und dabei sogar eine Produktion in einem Drittland außerhalb der EU vorliegen, dann könnte der Hersteller bzw. Einführer zwar gem. §17 (2) Satz 1 TabStG (neu) deutsche Steuerzeichen beim HZA Bielefeld (Zentrale Steuerzeichenstelle Bünde) bestellen, aber ob dies in vollem Ausmaß passieren wird oder doch unversteuerte Ware importiert wird und nicht entsprechend angemeldet wird beim zuständigen Hauptzollamt Stuttgart, ist fraglich, da der exportierende Staat möglicherweise ebenfalls Substituten für Tabakwaren nicht als Steuergegenstand festgelegt hat.

⁹⁸ Sinngemäß Ulrich, Der Spiegel, „Brauner Grenzverkehr“, Stand 01.11.2009, <<https://www.spiegel.de/politik/brauner-grenzverkehr-a-fc1b19a9-0002-0001-0000-000067596361>> (Stand: 28.07.2022); ebenso sinngemäß Fußnote 96 Glockner, Seite 12; ebenso auch Glockner, BDZ Fachteil 9/2011, F 57.

Allerdings bietet die Steuerzeichenverwendung eine gewisse Sicherheit der Steuererhebung bei Tabakwaren. Jedoch liegt die Vermutung nahe, dass auch hier durch entsprechend hochwertige Fälschungen der deutschen Steuerzeichen eine bestimmte Menge an un versteuerten Substituten für Tabakwaren im Steuergebiet in den Umlauf gebracht werden könnten.⁹⁹

Die wohl konsequenteste Lösung wäre die Harmonisierung der Substitute für Tabakwaren in der gesamten EU. Durch die Aufnahme der Substitute für Tabakwaren in eine überarbeitete Tabaksteuerrichtlinie könnte genauso wie für alle anderen harmonisierten Steuergegenstände die Vorzüge der geregelten Verfahren genutzt werden und somit eine bessere Überwachung der Warenbewegungen gewährleistet werden. Sollte allerdings die Überarbeitung der Tabaksteuerrichtlinie zu lange andauern, könnte die EU ein freiwilliges bzw. bindendes System von den Mitgliedstaaten verlangen, was starke Ähnlichkeit zum EMCS Verfahren aufweisen könnte. Die Mitgliedstaaten wären somit bereits geschult im Umgang mit den Substituten für Tabakwaren, sodass die Umstellung für die kommende Harmonisierung auf weniger Widerstand stoßen könnte.

6.2.1.5 Verbringung aus anderen Mitgliedstaaten und Online Versandhandel

Eine kaum im Ausmaß bestimmbare Problematik stellt die Verbringung aus anderen Mitgliedstaaten der EU und dem Onlinehandel von Substituten für Tabakwaren dar. Durch das aktive TabStMoG sind Substitute für Tabakwaren seit dem 01. Juli 2022 in Deutschland ein Steuergegenstand. Direkt benachbarte Mitgliedstaaten erheben auf diese Tabakwaren nur die Mehrwertsteuer, aber keine zusätzliche Tabaksteuer. Durch diese Gegebenheit gibt es deutliche Preisunterschiede zwischen den einzelnen Mitgliedsstaaten für die gleiche Produktkategorie. Durch die stufenweise Erhöhung der Tabaksteuer auf Substitute für Tabakwaren, entwickelt sich die Steuer am Beispiel eines 10ml Fläschchens Liquid von 1,60 Euro im Jahr 2022 bis hin zu 3,20 Euro im Jahr 2026 beim zugrunde legen des aktuell geltenden Steuertarifes gem. §2 (1) Nr. 7 TabStG (neu). Dieses Steuerentstehung kann durch die nicht vorliegende Harmonisierung

⁹⁹ Sinngemäß Zoll online, „Kiosk kontrolliert“, Stand 26.01.2022, <https://www.zoll.de/SharedDocs/Pressemitteilungen/DE/Zigaretten/2022/z92_kiosk_do.html> (Stand: 28.07.2022).

recht einfach umgangen werden, indem die Substitute für Tabakwaren in einem benachbarten Mitgliedstaat gekauft werden und über die Grenze selbst transportiert werden bzw. per Versand geliefert werden. Hierbei gilt die legale Freigrenze im Reiseverkehr innerhalb der EU von 1 Liter, jedoch höchstens 10 Kleinverkaufspackungen sowie die Freimenge bei Rückkehr aus einem Nicht-EU-Staat von 300 Euro bei Grenzverkehr, 430 Euro bei Flug- bzw. Seereisenden und 175 Euro bei Reisenden unter 15 Jahren.¹⁰⁰ Unter Ausschöpfung dieser Mengen, könnte eine Privatperson 1 Liter Substitute für Tabakwaren steuerfrei verbringen, ohne, dass hierfür eine Steuer anfallen würde. Das gleiche Vorgehen ist auch im Onlinehandel denkbar, wodurch eine Privatperson 1 Liter Substitute für Tabakwaren aus einem anderen Mitgliedstaat kaufen und zugesandt bekommen könnte. Hierfür gilt jedoch keine Steuerfreiheit, da dieser Versandhandel zu gewerblichen Zwecken vollzogen werden würde (§23 (1) TabStG (neu)). Da es jedoch zwischen den einzelnen Mitgliedstaaten der EU keine Grenzkontrollen gibt, können diese Mengen in beiden Variationen leicht überschritten werden, ohne groß aufzufallen. Für diese zusätzlichen Kontrollen müsste auch zusätzliches Personal des deutschen Zolls zur Verfügung gestellt werden, um überhaupt in der Lage zu sein, Kontrollen flächendeckend durchzuführen. Diese Verfügbarkeit wird jedoch bezweifelt.

„Zur Sicherstellung der Steuergerechtigkeit sowie der Einnahmensicherung kommt diesbezüglich auf die Zollverwaltung ein zusätzlicher Aufwand für Kontrollen, Ermittlungen durch die Zollfahndungsämter, sowie die Verfolgung von Strafsachen und Ordnungswidrigkeiten zu. Die Kontrolleinheiten des Zolls sind nach Ansicht des BDZ aufgrund ihrer personellen und materiellen Ausstattung nur noch bedingt in der Lage, die illegale Einfuhr von Zigaretten und Tabakerzeugnissen sowie der nach dem Gesetzesvorhaben vorgesehenen Steuergegenstände von erhitztem Tabak und E-Zigaretten effektiv zu bekämpfen.“¹⁰¹

¹⁰⁰ Zoll online, „Rückreise aus einem anderen EU-Mitgliedstaat“, Stand unbekannt, <https://www.zoll.de/DE/Privatpersonen/Reisen/Reisen-innerhalb-der-EU/Steuern/Genussmittel/genussmittel_node.html> (Stand: 31.07.2022); ebenso Zoll online, „Reisefreimengen“, Stand unbekannt, <https://www.zoll.de/DE/Privatpersonen/Reisen/Rueckkehr-aus-einem-Nicht-EU-Staat/Zoll-und-Steuern/Reisefreimengen/reisefreimengen_node.html> (Stand: 31.07.2022).

¹⁰¹ Dewes, BDZ -Deutsche Zoll- und Finanzgewerkschaft-, „Referentenentwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Tabaksteuergesetzes

Online werden zur Umgehung der anfallende Steuer auf Substitute für Tabakwaren bereits Hilfen angeboten, um die Konsumenten über meist legale Wege aufzuklären.¹⁰² Dem neusten Bericht zufolge, stieg alleine der Konsum illegaler Zigaretten innerhalb der EU im Jahr 2021 weiterhin an und lag EU-weit bei 35,5 Milliarden illegalen Zigaretten, wovon alleine in Deutschland 1,7 Milliarden Stück angefallen sind.¹⁰³ Durch die nun aktive Besteuerung der Substitute für Tabakwaren, wird auch in diesem Bereich höchstwahrscheinlich ein Anstieg erkennbar werden, da die Ausweichbewegung auf den Schwarzmarkt kostengünstiger erscheint.

Auch hier wäre die wohl gründlichste Lösung eine Harmonisierung in der gesamte EU mit einen dabei einhergehenden Mindestverkaufspreis und Steuersatz, um größere Preisunterschiede untereinander zu vermeiden und den Kauf in den benachbarten Mitgliedstaaten unattraktiver zu machen.

- Nach dieser umfangreichen Darstellung über das TabStMoG und dessen Probleme und Lösungen kann man sich fragen, was versierte Vereine und Institutionen von dem neuen Gesetz halten.

7. Stellungnahmen zum Referentenentwurf des TabStMoG

Das Bundesministerium der Finanzen hat auf seiner Website¹⁰⁴ 20 verschiedene Stellungnahmen zum Referentenentwurf¹⁰⁵ des TabStMoG veröffentlicht.

(Tabaksteuermodernisierungsgesetz – TabStMoG)“, Stand 02.03.2021, Seite 3-4, <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung_III/19_Legislaturperiode/2021-08-17-TabStMoG/Stellungnahme-BDZ.pdf?__blob=publicationFile&v=2> (Stand: 31.07.2022).

¹⁰² Happy liquid future of smoking, „Liquidsteuer umgehen“, Stand unbekannt, <<https://www.happy-liquid.de/blog/liquidsteuer-umgehen/>> (Stand: 31.07.2022).

¹⁰³ KPMG, „Illicit cigarette consumption in the EU, UK, Norway and Switzerland“, Stand 23.06.2022, Seite 9, 13, <https://pmidotcom3-prd.s3.amazonaws.com/docs/default-source/itp/kpmg-eu-illicit-cigarette-consumption-report-2021-results.pdf?sfvrsn=5fe773b6_2> (Stand: 31.07.2022).

¹⁰⁴ Bundesministerium der Finanzen, „Gesetz zur Modernisierung des Tabaksteuerrechts (Tabaksteuermodernisierungsgesetz - TabStMoG)“, Stand 17.08.2021, <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung_III/19_Legislaturperiode/2021-08-17-TabStMoG/0-Gesetz.html> (Stand: 29.07.2022).

Diese Stellungnahmen können als Anhaltspunkte zu den einzelnen Meinungen zum fertigen TabStMoG genutzt werden, um ein Stimmungsbild zu vermitteln. Die Stellungnahmen stammen von verschiedenen eingetragenen Vereinen, Verbänden, Gewerkschaften, Interessensgemeinschaften sowie einer Universität und einem Krebsforschungszentrum.

Als Zusammenfassung dieser Stellungnahmen kann man sagen, dass der Referentenentwurf und somit auch das fertige TabStMoG grundsätzlich als Fortschritt des deutschen Tabaksteuerrechts gewertet werden kann. Je nach Ausrichtung der unterschiedlichen Institutionen stellen sich jedoch in verschiedenen Punkten unterschiedliche Meinungen heraus. Die Institutionen die sich den gesundheitlichen Aspekten verpflichtet haben, bewerten hohe Steuern auf sämtliche Tabakwaren als positiv und erwarten keine direkte Ausweichbewegung der Tabakkonsumenten in den Schwarzmarkt. Im Gegenzug dazu sehen genau in diesem Aspekt die Institutionen, die mit dem Handel und dem Schutz der Tabakindustrie betraut sind ein großes Problem für die gesamte deutsche Tabakindustrie und verweisen dabei auf eine Ausweichbewegung mit einhergehendem Verlust an Steuereinnahmen für den deutschen Staat. Kritisch wird ebenfalls bewertet, dass die „jungen Steuergegenstände“ (Heat-not-Burn-Produkte und Substitute für Tabakwaren) nicht direkt so hoch wie die klassischen Steuergegenstände besteuert werden sollen, da diese Produkte somit keine guten Chancen haben werden in dem Tabakmarkt einzusteigen und dort Fuß zu fassen. Eine nur graduelle Steigerung der Steuern über mehrere Jahre wird empfohlen.

Die Institutionen, die als Gewerkschaften und Verbänden der Polizei und des Zolls auftreten, bemängeln bei dem Referentenentwurf und somit auch an dem fertigen TabStMoG die Praktikabilität der Umsetzung und verweisen auf massiven Personal- und Ausrüstungsmangel und eine damit einhergehende fehlende Möglichkeit, die Steuerentstehung in vollem Umfang zu gewährleisten sowie Fehlverhalten zu bestrafen.

¹⁰⁵ Bundesministeriums der Finanzen, „Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Tabaksteuergesetzes“, Stand 11.02.2021, <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung_III/19_Legislaturperiode/2021-08-17-TabStMoG/1-Referentenentwurf.pdf?__blob=publicationFile&v=2> (Stand: 31.07.2022).

- Als letzten Punkt möchte ich direkt mit meinem persönlichen Fazit nach der Bearbeitung dieses Themenbereiches und einen Ausblick des Tabaksteuerrechts zum Ende dieser Diplomarbeit kommen.

8. Fazit und Ausblick des Tabaksteuerrechts

Als letzten Punkt möchte ich mein persönliches Fazit zu diesem Themenbereich abgeben. Das Tabaksteuerrecht ist in seiner Auslegung, genau wie die anderen Verbrauchsteuern, ein hochgradig komplexer Bereich, der einer permanenten Anpassung bedarf. Durch vor einigen Jahren noch undenkbaren elektrischen Möglichkeiten des Tabakkonsums bis hin zu Flüssigkeiten die keinerlei Tabak oder Nikotin enthalten, stellt das Tabaksteuerrecht die Bundesregierung Deutschland wie auch die gesamte EU vor neue Herausforderungen. Als Teil der deutschen Zollverwaltung, empfinde ich dieses Gesetz als grundlegend gelungen, auch wenn es noch einige offene Fragen der Umsetzung beinhaltet. Der nationale Alleingang speziell bei den Substituten für Tabakwaren stellt den Zoll wie auch die Wirtschaftsbeteiligte teilweise vor noch unklare Probleme, die auch der Gesetzestext nicht lösen kann. Es bedarf hier politische Antworten und Lösungsansätze, damit der Zoll weiterhin die Steuereinnahmen zuverlässig erheben kann. Bereits durch das Siebte Gesetz zur Änderung von Verbrauchsteuergesetzen vom 30.03.2021¹⁰⁶ kommt es zur Umsetzung der neuen Systemrichtlinie (EU) 2020/262¹⁰⁷ und die damit einhergehende Änderung aller Verbrauchsteuern im Bezug auf die Einfuhrregelungen des Zollkodex der Union¹⁰⁸, Abwicklung des Warenverkehrs mit verbrauchsteuerpflichten Waren sowie die zollrechtliche Versandverfahren in der Ausfuhr unter Steueraussetzung.¹⁰⁹ Das Achte Gesetz zur Änderung von Verbrauchsteuergesetzen wird bereits beraten und wird damit das Tabaksteuerrecht wohl nochmals verändern. Ich habe durch diese Entwicklung die Hoffnung, dass das bestehende Gesetz noch weiter verbessert wird bzw. als Grundlage zu einer neuen Harmonisierung des Tabaksteuerrechtes in der EU dienen kann.

¹⁰⁶ BGBl I 2021, 607 (7. VStÄndG).

¹⁰⁷ Richtlinie (EU) 2020/262 des Rates vom 19. Dezember 2019 zur Festlegung des allgemeinen Verbrauchsteuersystems, Abl. L 58 vom 27.02.2020, 4.

¹⁰⁸ Verordnung (EU) Nr. 952/2013 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 9. Oktober 2013 zur Festlegung des Zollkodex der Union (Neufassung), Abl. L 269 vom 10.10. 2013, 1 (UZK).

¹⁰⁹ Middendorp/Schröer-Schallenberg, BDZ Fachteil 4/2022, F14.

Literaturverzeichnis

• Kommentare/Zeitschriftenaufsätze

Autoren	Werke/Fundstellen
Bongartz Matthias, Schröder-Schallenberg Sabine	Verbrauchssteuerrecht, 3. Auflage, München 2018
Glockner Alexander	Kaffee zum Spottpreis? Zur Problematik des Kaffeesteuerrechts, BDZ Fachteil 9/2011, Fortsetzung in BDZ Fachteil 10/2011
Mayr Sandra	Änderungen durch das Gesetz zur Modernisierung des Tabaksteuerrechts, Zeitschrift für Zölle und Verbrauchssteuern (ZfZ) 2022
Middendorp Andrea, Schröder-Schallenberg Sabine	Die grundlegenden Neuerungen im Verbrauchssteuerrecht nach dem 7. VStÄndG, dazu ergangene Verordnungen sowie sonstige Gesetzänderungen, BDZ Fachteil 4/2022, Fortsetzung in BDZ Fachteil 5/2022
Schröder-Schallenberg Sabine	The legality of non-harmonised excise duties in the European internal market using the Federal Republic of Germany as an example, World Customs Journal, Volume 6, Stand: 2012

• Internetquellen

Autoren	Werke/Fundstellen
Alzahrani Talal, Pena Ivan, Temesgen Nardos, Glantz Stanton A.	Association Between Electronic Cigarette Use and Myocardial Infarction, American Journal of Preventive Medicine, < https://www.ajpmonline.org/article/S0749-3797(18)31871-3/fulltext > (Stand: 18.07.2022)

Bhatta Dharma N., Glantz Stanton A.

Association of E-Cigarette Use With Respiratory Disease Among Adults: A Longitudinal Analysis, American Journal of Preventive Medicine,
<<https://pubmed.ncbi.nlm.nih.gov/31859175/#affiliation-2>>
(Stand: 18.07.2022)

Bundesamt für Gesundheit BAG
Schweizerische Eidgenossenschaft

e-Liquid für e-Zigaretten,
<https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&ved=2ahUKEwi5nvWSh4z5AhVTiP0HHTkmCCoQFnoECA0QAw&url=https%3A%2F%2Fwww.bag.admin.ch%2Fdam%2Fbag%2Fde%2Fdokumente%2Fchem%2Fthem-en-a-z%2Ffactshhet-e-liquid.pdf.download.pdf%2FFactsheet_e-Liquid_DE.pdf&usg=AOvVaw3x4nNxqwCRdsCJLeOEgEPF>
(Stand: 25.07.2022)

Bundesministerium der Finanzen

Monatsbericht Juli 2021,
<https://www.bundesfinanzministerium.de/Monatsberichte/2021/07/Inhalte/Kapitel-3-Analysen/3-1-modernisierung-tabaksteuerrecht-pdf.pdf?__blob=publicationFile&v=5>
(Stand: 07.07.2022)

Dewes Dieter

Stellungnahme zum Referentenentwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Tabaksteuergesetzes
(Tabaksteuermodernisierungsgesetz – TabStMoG),
<https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung_III/19_Legislaturperiode/2021-08-17-TabStMoG/Stellungnahme-BDZ.pdf?__blob=publicationFile&v=2>
(Stand: 31.07.2022)

Ghosh Arunava, Coakley Raymond C., Mascenik Teresa, Rowell Temperane R., Davis Eric S., Rogers Keith, Webster Megan J., Dang Hong, Herring Laura E., Sassano M. Flori, Livraghi-Butrico Alessandra, Van Buren Scott K., Graves Lee M., Herman Melissa A., Randell Scott H., Alexis Neil E., Tarran Robert	Chronic E-Cigarette Exposure Alters the Human Bronchial Epithelial Proteome, National Library of Medicine, <https://www.ncbi.nlm.nih.gov/pmc/articles/PMC6034122/> (Stand: 19.07.2022)
Glockner Alexander	Kaffee zum Spottpreis? Zur Problematik des Kaffeesteuerrechts, <https://www.hsbund.de/SharedDocs/Downloads/0_Abschlussarbeiten/FB_FIN/2010/15_10_glockner.pdf?__blob=publicationFile> (Stand: 28.07.2022)
Hutzler Christoph, Henkler Frank, Luch Andreas	Inhaltsstoffe und Emissionen von E-Zigarette, <https://www.umweltbundesamt.de/sites/default/files/medien/2218/publikationen/umid_1_2016_bfr_e-zigarette.pdf> (Stand: 25.07.2022)
KPMG International Limited	Illicit cigarette consumption in the EU, UK, Norway and Switzerland, <https://pmid.com3-prd.s3.amazonaws.com/docs/default-source/itp/kpmg-eu-illicit-cigarette-consumption-report-2021-results.pdf?sfvrsn=5fe773b6_2> (Stand: 31.07.2022)
Liu Xiaoqiu, Lugo Alessandra, Spizzichino Lorenzo, Tabuchi Takahiro, Gorini Giuseppe und Gallus Silvano	Heat-not-Burn Tobacco Products Are Getting Hot In Italy, Journal of Epidemiology, <https://www.jstage.jst.go.jp/article/jea/28/5/28_JE20180040/_article> (Stand: 11.07.2022)

Nationales Institut für öffentliche
Gesundheit und Umwelt (RIVM),
Bilthoven, Niederlande, Deutsches
Krebsforschungszentrum in der
Helmholtz-Gemeinschaft

Erhöhtes Gesundheitsrisiko durch
Tabakzusatzstoffe Propylenglykol,
Factsheet Propylenglykol,
<[https://www.dkfz.de/de/tabakkontrolle/
download/PITOC/PITOC_Zusatzstoffe
_Tabakprodukte_Propylenglykol.pdf](https://www.dkfz.de/de/tabakkontrolle/download/PITOC/PITOC_Zusatzstoffe_Tabakprodukte_Propylenglykol.pdf)>
(Stand: 25.07.2022)

Polosa Riccardo, Cibella Fabio, Caponetto
Pasquale, Maglia Marilena, Prosperini
Umberto, Russo Christina, Tashkin Donald

Health impact of E-cigarettes: a
prospective 3.5-year study of regular daily
users who have never smoked, Nature
scientific reports,
<[https://www.nature.com/articles/s41598-
017-14043-2](https://www.nature.com/articles/s41598-017-14043-2)>
(Stand: 18.07.2022)

Rezk-Hanna Mary, Doering Lynn,
Robbins Wende, Sarna Linda, Elashoff
Robert M., Victor Ronald G.

Acute Effect of Hookah Smoking on
Arterial Stiffness and Wave Reflections in
Adults Aged 18 to 34 Years of Age, The
American Journal of Cardiology,
<[https://www.ajconline.org/article/S0002-
9149\(18\)31206-2/fulltext](https://www.ajconline.org/article/S0002-9149(18)31206-2/fulltext)>
(Stand: 18.07.2022)

Riesenhuber M., Hengstenberg C., Metzler
B., Eber E., Bolitschek J., Brath H.,
Zacharasiewicz A., Aigner K., Neuberger
M.

Erhitzte Tabakprodukte: Empfehlungen
der Initiative Ärzte gegen Raucherschäden
(Pre-Publishing Online), Journal für
Kardiologie,
<<https://www.kup.at/kup/pdf/15104.pdf>>
(Stand: 11.07.2022)

Schaller Katrin, Kahnert Sarah, Mons Ute	E-Zigaretten und Tabakerhitzer – ein Überblick, https://www.dkfz.de/de/tabakkontrolle/download/Publikationen/sonstVeroeffentlichungen/E-Zigaretten-und-Tabakerhitzer-Ueberblick_Oktober_2020.pdf (Stand: 08.07.2022) Wasserpfeifen, https://www.dkfz.de/de/tabakkontrolle/download/Publikationen/FR/FzR_2018_Wasserpfeifen.pdf (Stand: 13.07.2022)
Schaller Katrin, Pötschke-Langer Martina, Kahnert Sarah, Verena Viarissio, Heidt Christopher, Schunk Susanne, Mons Ute, Fode Kristin	Tabakatlas Deutschland 2015, https://www.dkfz.de/de/tabakkontrolle/download/Publikationen/sonstVeroeffentlichungen/Tabakatlas-2015-final-web-dp-small.pdf (Stand: 13.07.2022)
University of California - San Francisco	Risk of heart attacks is double for daily e-cigarette users, Science Daily, https://www.sciencedaily.com/releases/2018/08/180822131050.htm (Stand: 18.07.2022)

- Abbildungsverzeichnis

Bildernummer	Fundstellen
1-1	Antikolis, Collage Gallery: Vintage Interior & Classic Design, https://antikolis.de/xl%20hb%20m%C3%A4nnchen%20kronenfilter%20zigaretten%20haus%20bergmann%20kult%20reklame%20werbefigur-collagegallery.html (Stand: 30.06.2022) 1-1_Antikolis_HB-Männchen.pdf 1-1_Antikolis_HB-Männchen.jpg

2-1	Statistisches Bundesamt (Destatis), https://www.destatis.de/DE/Themen/Staat/Steuern/Verbrauchssteuern/_inhalt.html (Stand: 04.07.2022) 2-1_Destatis Diagramm versteuerte Mengen.pdf 2-1_Destatis Diagramm versteuerte Mengen.png
2-2	Statistisches Bundesamt (Destatis), Pressemitteilung Nr. 019 vom 14. Januar 2022 https://www.destatis.de/DE/Presse/Pressemitteilungen/2022/01/PD22_019_79911.html (Stand: 07.07.2022) 2-2_Destatis Absatz Pfeifentabak.pdf 2-2_Destatis Absatz Pfeifentabak.png
2-3	Deutsches Krebsforschungszentrum in der Helmholtz.Gemeinschaft, E-Zigaretten und Tabakerhitzer-ein Überblick, Seite 6, https://www.dkfz.de/de/tabakkontrolle/download/Publikationen/sonstVeroeffentlichungen/E-Zigaretten-und-Tabakerhitzer-Ueberblick_Oktober_2020.pdf (Stand: 04.07.2022) 2-3_E-Zigaretten-und-Tabakerhitzer-Ueberblick_Oktober_2020.pdf 2-3_Jemalskonsum E-Zigarette.PNG
5-1	Philip Morris International; TechInsight Inc, https://docplayer.org/docs-images/112/201511164/images/4-2.jpg (Stand: 08.07.2022) 5-1_Aufbau eines Devices.pdf 5-1_Aufbau eines Devices.jpg

5-2	True Passion Shop Luxury Tobacco, <https://truepassion-luxury.de/photos/shares/teaser-shisha-tabak-online-kaufen-1.jpg> (Stand: 11.07.2022) 5-2_Wasserpfeifentabak.pdf 5-2_Wasserpfeifentabak.jpg
5-3	Barmer, <https://www.barmer.de/gesundheit-verstehen/sucht/faktencheck-shisha-1058288> (Stand: 13.07.2022) 5-3_Unerwartete Nikotin-Bombe _Barmer.pdf 5-3_Unerwartete Nikotin-Bombe.png
5-4	Elekcig, Wie viel E-Liquid-Verbrauch ist normal?, <https://www.elekcig.de/blog/wie-viel-e-liquid-verbrauch-ist-normal> (Stand: 15.07.2022) 5-4_E-Zigarette mit Liquid.pdf 5-4_E-Zigarette mit Liquid.jpg

Eigenständigkeitserklärung

Ich erkläre hiermit, dass ich die vorliegende Arbeit selbstständig, ohne fremde Mitwirkung und ohne Benutzung anderer als der angegebenen Hilfsmittel angefertigt habe; die aus fremden Werken wörtlich und sinngemäß übernommenen Gedanken sind unter Angabe der Quellen gekennzeichnet.

Markneukirchen, 05.08.2022

Ort, Datum

Unterschrift