

Die Folgen des Eko-Tabak-Urteils
—
eine Betrachtung der deutschen
Rechtsanwendungspraxis

Diplomarbeit

Fachbereich Finanzen

Hochschule des Bundes
für öffentliche Verwaltung

vorgelegt von:

marie-jo.wolter@zoll.bund.de

Erstprüfende:

Frau Birgit Testorf

Zweitprüfender:

Herr Dr. Arno Lott

2022

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungs- und Akronymverzeichnis	III
1 Einleitung.....	1
2 EU-rechtliche Grundlagen zur Wirkung des Eko-Tabak-Urteils.....	2
2.1 Vorabentscheidungsverfahren	2
2.2 Wirkung der Tabaksteuerrichtlinie	3
2.3 Bindungswirkung des Eko-Tabak-Urteils	4
3 Begriffsbestimmungen im europäischen Tabaksteuerrecht.....	4
3.1 Überblick über die industrielle Tabakproduktion.....	5
3.2 Steuergegenstand Rauchtabak	6
4 Eko-Tabak-Urteil	7
4.1 Vorlagefragen	7
4.2 Urteil des EuGH	8
5 Folgen des Eko-Tabak-Urteils in Deutschland.....	9
5.1 Deutsche Rechtsanwendungspraxis vor dem Eko- Tabak-Urteil	9
5.2 Deutsche Rechtsanwendungspraxis nach dem Eko-Tabak-Urteil.....	10
5.3 Auswirkungen auf die deutsche Tabakwirtschaft	11
6 Betrachtung der deutschen Rechtsanwendungspraxis infolge des Eko-Tabak-Urteils	12
6.1 Einzelfallentscheidung des EuGH.....	12
6.2 Auslegung des Begriffs Rauchtabak	14
6.2.1 Geschnitten, anders zerkleinert, gesponnen oder in Platten gepresst.....	15
6.2.2 Ohne weitere industrielle Bearbeitung zum Rauchen geeignet 15	
6.2.2.1 Systematische Auslegung	15
6.2.2.2 Auslegung anhand von objektiven Merkmalen 16	
6.2.2.2.1 Raucheignung nach objektiver Ansicht.....	17
6.2.2.2.2 Raucheignung unter Berücksichtigung der Genussmittelfähigkeit	18
6.2.2.2.3 Raucheignung nach der Verkehrssitte.....	18
6.3 Tabaksteuer als Verbrauchsteuer.....	20

II

6.4	Bekämpfung des illegalen Tabakhandels.....	22
6.5	Berücksichtigung der Ziele der Tabaksteuerrichtlinie....	24
6.5.1	Harmonisierung	24
6.5.2	Reibungsloses Funktionieren des Binnenmarkts ...	25
6.5.3	Keine Wettbewerbsverfälschung	26
6.5.4	Hohes Gesundheitsschutzniveau.....	27
7	Fazit.....	27
	Literaturverzeichnis.....	VI
	Rechtsquellenverzeichnis	IX
	Verzeichnis der Verwaltungsanweisungen	XI
	Rechtsprechungsverzeichnis	XII
	Verzeichnis der sonstigen Quellen.....	XIII
	Anhang	XV
	Anhang 1: Fragenkatalog für die GZD - Direktion IV	XV
	Anhang 2: Antwortschreiben der GZD - Direktion IV.....	XVII

Abkürzungs- und Akronymverzeichnis

ABl.	Amtsblatt der Europäischen Union
Abs.	Absatz
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
Ahg.	Anhang
Anm.	Anmerkung
Art.	Artikel
BAT	British American Tobacco
BE	Belgien
Beschl.	Beschluss
BFH	Bundesfinanzhof
BG	Bulgarien
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BMG	Bundesministerium für Gesundheit
BT	Bundestag
bzw.	beziehungsweise
CECCM	Confederation of European Community Cigarette Manufacturers (heute unter dem Namen: Tobacco Europe)
DE	Deutschland
dkfz	Deutsches Krebsforschungszentrum
DStR	Deutsches Steuerrecht
ebd.	ebenda

EDV	Elektronische Datenverarbeitung
EFA	Europäisches Forum für Außenwirtschaft, Verbrauchsteuern und Zoll
ELO	Excise Liaison Office
EMCS	Excise Movement and Control System
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EUV	Vertrag über die Europäische Union
e-VD	Elektronisches Verwaltungsdokument
FG	Finanzgericht
Fn.	Fußnote
FR	FinanzRundschau
ggf.	gegebenenfalls
GZD	Generalzolldirektion
Hrsg.	Herausgeber
i.d.R.	in der Regel
i.V.m.	in Verbindung mit
IT	Italien
ITEG	Expertengruppe "Indirekte Steuer"
Kap.	Kapitel
LG	Landgericht
Nr.	Nummer
REFIT	Regulatory Fitness and Performance Programme
RL	Richtlinie
Rs.	Rechtssache

Rz.	Randziffer
Rzn.	Randziffern
S.	Seite
SE	Schweden
sog.	sogenannt
TabStG	Tabaksteuergesetz
TabStRL	Tabaksteuerrichtlinie
Urt.	Urteil
v.	vom
vgl.	vergleiche
z. B.	zum Beispiel
ZfZ	Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern

1 Einleitung

Über 17 Millionen Konsumenten,¹ 14,7 Milliarden Euro jährliche Steuereinnahmen,² 127.000 Todesfälle pro Jahr³ allein in Deutschland. All dies beschreibt den Verbrauchsteuergegenstand Tabak.

Aufgrund dieser Auswirkungen und der damit einhergehenden Relevanz für Wirtschaft, Bevölkerung und Politik ist es nicht verwunderlich, dass die Besteuerung von Tabak Anlass zur Uneinigkeit zwischen diesen Beteiligten sowohl auf nationaler als auch auf EU-weiter Ebene bietet. Im Jahre 1988 bereits als die am weitesten in der Harmonisierung fortgeschrittenste Verbrauchsteuer bezeichnet,⁴ hätte im Jahre 2017 jedoch wohl niemand mehr damit gerechnet, dass ein einziges EuGH-Urteil die Systematik der Tabakbesteuerung so ins Schwanken bringen könnte, wie es das Eko-Tabak-Urteil tat.

Die deutsche Finanzverwaltung fühlte sich aufgrund der konsequenten Umsetzung dieses Urteils nahezu verpflichtet, eine extensive Änderung der Rechtsanwendung vorzunehmen. Aus ihrer Sicht fordere dieses Urteil eine Neubewertung der Steuergegenstände hin zu einer erheblichen Erweiterung des Steuergegenstands Rauchtobak. In der Überzeugung, dass die anderen Mitgliedstaaten dieser Auffassung folgen werden, wurden alle notwendigen Schritte unternommen, um die geänderte Rechtsauslegung schnellstmöglich in die Praxis umzusetzen.

Die Resonanz seitens der anderen Mitgliedstaaten und der Tabakwirtschaft sah entgegen dieser Erwartung völlig anders aus. Während die meisten Mitgliedstaaten diesem Urteil kaum Bedeutung, geschweige denn eine Handlungspflicht zumessen, wurde darüber hinaus das Verhalten der deutschen Finanzverwaltung als nationaler Alleingang⁵ oder sogar als Missbrauch des EuGH-Urteils⁶ bezeichnet und von einer Vielzahl von Rechtsstreitigkeiten begleitet.

Bis heute stehen diese konträren Ansichten für sich allein. Eine klare Stellungnahme oder eine Einigung, worauf sich das Eko-Tabak-Urteil tatsächlich bezieht und wie verbrauchsteuerrechtlich weiter zu verfahren ist, unterblieb bislang.

Geht die deutsche Finanzverwaltung als Vorreiter einer in den übrigen Mitgliedstaaten überwiegend verkannten Pflicht zur Änderung

¹ Vgl. BMG, Rauchen (Berechnung auf Grundlage der angegebenen Werte: 23,8 % Raucher ab 18 Jahren, 6,6 % Raucher 12-17 Jahre).

² Vgl. Bundeshaushaltsplan 2022, 6001/03202-820 (Ist 2020).

³ BMG, Rauchen.

⁴ Vgl. Schmutzer in: Kruse, Zölle, Verbrauchsteuern, europäisches Marktordnungsrecht, S. 292.

⁵ Harings/Jürgens, ZfZ 2021, 263 (263).

⁶ Vgl. CECCM, Briefing note, Nr. 1.A.

der Rechtsauslegung hervor? Ist diese als Alleingang bezeichnete Änderung der Rechtsauslegung womöglich nur der Anfang eines EU-weiten Wandels?

Oder entpuppt sich Deutschland als nationaler Einzelkämpfer in dem durch die Harmonisierung bereits ausreichend regeltem Konstrukt des Tabaksteuerrechts?

Auf diese Fragen soll in dieser Arbeit eine Antwort gefunden werden. Dazu soll zunächst die grundsätzliche Reichweite eines EuGH-Urteils bestimmt werden. Anschließend erfolgt ein Überblick über die industrielle Tabakherstellung und eine Darstellung der im Eko-Tabak-Urteil ausgelegten Begriffsbestimmung Rauchtabak.

Sobald dieser Verständnisrahmen gesteckt wurde, wird das EuGH-Urteil stärker ins Visier genommen. Nachdem die Entscheidungsfindung des EuGH und das so entstandene Urteil dargestellt wurden, werden dessen Folgen innerhalb Deutschlands verdeutlicht. Dazu wird der Kontrast zwischen der bisherigen und der geänderten deutschen Rechtsanwendungspraxis dargestellt.

Der Kern dieser Arbeit stellt die Betrachtung der deutschen Rechtsanwendungspraxis mittels ausgewählter Kriterien dar. Anhand der grammatikalischen und systematischen Auslegung, des Sinn und Zwecks hinter dieser konkreten Besteuerung und der generellen Verbrauchsgüterbesteuerung sowie der Ziele der Tabaksteuerrichtlinie (nachfolgend TabStRL) wird geprüft, ob diese Auslegung auf der Grundlage des Eko-Tabak-Urteils von ausreichend Argumenten gestützt wird und dementsprechend nachvollziehbar ist.

2 EU-rechtliche Grundlagen zur Wirkung des Eko-Tabak-Urteils

Um die Folgen des Eko-Tabak-Urteils beurteilen zu können, muss zunächst die grundsätzliche Reichweite eines EuGH-Urteils, insbesondere dessen Wirkungsweise auf nationaler Ebene der EU-Mitgliedstaaten, betrachtet werden.

Als judikatives Organ der Union nach Art. 13 Abs. 1 EUV obliegt dem EuGH gemäß Art. 19 Abs. 1 Satz 2 EUV die Sicherung des Rechts bei Auslegung und Anwendung der Verträge. Dazu kontrolliert der EuGH unter anderem die Einhaltung des Unionsrechts durch die Mitgliedstaaten oder legt es verbindlich aus.⁷ Dies erfolgt mittels des sog. Vorabentscheidungsverfahrens.

2.1 Vorabentscheidungsverfahren

Das Eko-Tabak-Urteil wurde im Wege eines Vorabentscheidungsverfahrens nach Art. 267 AEUV erlassen. Der EuGH entscheidet aufgrund eines Vorlageersuchens über die Auslegung und

⁷ Vgl. Hakenberg, Europarecht, Rz. 180.

Anwendung des Unionsrechts durch die Mitgliedstaaten, um eine unionsweite einheitliche Umsetzung zu sichern.⁸ Jedes nationale Gericht kann ein Vorlageersuchen an den EuGH stellen, wenn es mit einem Fall befasst ist, in dem Zweifel an der Auslegung des Unionsrechts bestehen.⁹ Mittels eines Urteils in Form einer Vorabentscheidung legt der EuGH die jeweilige Rechtsnorm verbindlich aus oder prüft ihre Gültigkeit.¹⁰

Die Vorabentscheidung wird inter partes rechtskräftig, entfaltet also für das vorlegende Gericht und für weitere mit diesem Verfahren befasste Gerichte unmittelbare Bindungswirkung.¹¹ Auch nationale Gerichte richten sich bezüglich ähnlich gelagerter Fälle grundsätzlich nach der Auslegung des EuGH, wodurch eine gewisse Präjudizwirkung entsteht.¹² Jedoch sei eine absolute Bindungswirkung, also eine erga omnes Wirkung, zu verneinen.¹³ Nach Everling ist die präjudizielle Wirkung sogar so weit eingeschränkt, dass eine Berücksichtigung der Entscheidung durch die Mitgliedstaaten nur erhofft werden kann.¹⁴

In diesem Fall ist allerdings ein besonderes Augenmerk darauf zu richten, dass sich das Urteil auf die TabStRL, also eine EU-Richtlinie im Rahmen des harmonisierten Verbrauchsteuerrechts, bezieht.

2.2 Wirkung der Tabaksteuerrichtlinie

Richtlinien richten sich gemäß Art. 288 Satz 3 AEUV i.d.R. nur an die Mitgliedstaaten und binden diese lediglich in Bezug auf das zu erreichende Ziel, zu deren Umsetzung in nationales Recht sie verpflichtet sind.¹⁵ Dabei verbleibt ihnen grundsätzlich ein gewisser Gestaltungsspielraum.¹⁶ Es besteht keine wortgetreue Übernahmepflicht.¹⁷ Grundlegendes Ziel ist die Harmonisierung, also die Angleichung nationaler Regelungen innerhalb der EU.¹⁸

Im Bereich der harmonisierten Verbrauchsteuern ist dem Begriff Harmonisierung eine besondere Bedeutung zuzuschreiben. Art. 113 AEUV enthält eine Einzelermächtigung an den Rat zum Erlass von Harmonisierungsbestimmungen im Verbrauchsteuerbereich, soweit diese Harmonisierung für die Errichtung und das Funktionieren des Binnenmarkts und zur Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen notwendig ist.

⁸ Vgl. Schulte in: Kock/Stüwe, Öffentliches Recht und Europarecht, Rz. 952.

⁹ Vgl. Hakenberg, Europarecht, Rz. 294.

¹⁰ Vgl. ebd.

¹¹ Vgl. Schulte in: Kock/Stüwe, Öffentliches Recht und Europarecht, Rz. 961.

¹² Hakenberg, Europarecht, Rz. 298.

¹³ Vgl. Schulte in: Kock/Stüwe, Öffentliches Recht und Europarecht, Rz. 962.

¹⁴ Vgl. Everling in: Kruse, Zölle, Verbrauchsteuern, europäisches Marktordnungsrecht, S. 70.

¹⁵ Vgl. Hakenberg, Europarecht, Rz. 224.

¹⁶ Vgl. Jatzke, Europäisches Verbrauchsteuerrecht, Rz. A 3.

¹⁷ Vgl. ebd.

¹⁸ Vgl. Schulte in: Kock/Stüwe, Öffentliches Recht und Europarecht, Rz. 833.

2.3 Bindungswirkung des Eko-Tabak-Urteils

Gegenstand des Eko-Tabak-Urteils ist die Auslegung der Art. 2 Abs. 1 c) und Art. 5 Abs. 1 a) RL 2011/64/EU, also die Auslegung der Begriffsbestimmung des Rauchtabaks. Fraglich ist, inwiefern diese Auslegung, abgesehen von der zwingenden *inter partes* Wirkung, Relevanz auf einzelstaatlicher Ebene entfaltet.

Die Steuergegenstände spielen eine zentrale Rolle im Verbrauchsteuersystem. Von ihnen hängt es ab, ob eine steuerrechtliche Überwachung notwendig ist, Steueraussetzungsverfahren anwendbar sind und es überhaupt zu einer Steuerentstehung kommen kann. Unter Berücksichtigung des Willens zur EU-weiten Rechtsangleichung sollten zumindest die Steuergegenstände als Dreh- und Angelpunkt des Verbrauchsteuersystems einheitlich bzw. zumindest vergleichbar definiert und ausgelegt werden.¹⁹ Zudem ist das Tabaksteuerrecht das einzige Verbrauchsteuerrecht, das bei der Definition der Steuergegenstände nicht auf die in allen Mitgliedstaaten gültige Kombinierte Nomenklatur verweist. Damit kommt der klaren und einheitlichen Begriffsbestimmung und ihrer Auslegung eine noch größere Bedeutung zu. Der erwähnte nationale Gestaltungsspielraum ist hinsichtlich der Steuergegenstände folglich nicht vorhanden.

Somit ist bezüglich dieses Urteils, abweichend von der grundsätzlich nicht bestehenden *erga omnes* Wirkung, eine faktische Bindungswirkung für die Mitgliedstaaten zu bejahen, da in vergleichbaren Fällen die Pflicht nach Art. 288 Satz 3 AEUV besteht und die Zielsetzung der Harmonisierung zu verfolgen ist. Damit ist die Auslegung dieses Urteils für gleichgelagerte Sachverhalte auf nationaler Ebene der Mitgliedstaaten bindend.

3 Begriffsbestimmungen im europäischen Tabaksteuerrecht

Gemäß Art. 1, Art. 2 Abs. 1 und 2 RL 2011/64/EU unterliegen zurzeit Tabakwaren in Form von Zigaretten, Zigarren, Zigarillos, Rauchtabak und den Tabakwaren gleichgestellte Erzeugnisse der Tabaksteuer. Da die Definition der Steuergegenstände ohne Verweis auf die Kombinierte Nomenklatur erfolgt, muss besonders auf eine strikte Trennung der Begrifflichkeiten des Zolltarifs, des Herstellungsprozesses und des Verbrauchsteuerrechts geachtet werden. In diesem Abschnitt erfolgt ein Überblick über die industrielle Fertigung von handelsüblichem Tabak. Anschließend wird die Begriffsbestimmung des Rauchtabaks erläutert.

¹⁹ Vgl. Bongartz in: Bongartz/Schröer-Schallenberg, Verbrauchsteuerrecht, Rz. C 69.

3.1 Überblick über die industrielle Tabakproduktion

Je nach Tabaksorte und gewünschter Fertigware können die Produktionsabläufe stark voneinander abweichen. Im weiteren Verlauf werden die Grundsätze der industriellen Fertigung bis zur Differenzierung zwischen den einzelnen Tabakwaren näher erläutert.

Tabakwaren werden aus den Blättern der Tabakpflanze gewonnen, die zur Familie der Nachtschattengewächse und zur Gattung *Nicotiana* gehört.²⁰ Tabakanbau wird größtenteils außerhalb der EU, z. B. in China, Brasilien und Indien, betrieben.²¹ Bei der Ernte findet eine Unterteilung der Tabakblätter in verschiedene Blattgüteklassen statt.²² Abhängig von der Blattposition werden die Blätter entlang der Wuchsrichtung der Tabakpflanze in Untergut, Mittelgut und Obergut unterteilt.²³ Je höher die Wuchsstelle, desto höher der blatteigene Gehalt an Nikotin und Aromastoffen.²⁴ Im Anschluss an die Ernte werden die Tabakblätter entrippt.²⁵ Hierunter wird das Herausstrennen der Hauptrippe, der Hauptader des Tabakblatts, verstanden.²⁶ Durch das Herausreißen bzw. -schneiden der Hauptrippe wird das Blatt mittig aufgetrennt, wodurch zwei entrippte Tabakblatthälften entstehen.

Im Anschluss werden die entrippten Tabakblätter einem ersten Trocknungsprozess (sog. Curing) unterzogen.²⁷ Dabei handelt es sich nicht nur um ein schlichtes Trocknen, sondern es beginnen eine Reihe von chemischen Reaktionen, die von pflanzeigenen Katalysatoren angetrieben werden.²⁸ Dadurch werden in den Tabakblättern enthaltene Stoffe wie Eiweiße, Blattfarbstoffe oder Nikotin abgebaut.²⁹

Darauffolgend werden die getrockneten, entrippten Tabakblätter, die in der Industrie als Hand-Strips bezeichnet werden, in Ballen gepresst und zum Tabakherstellungsbetrieb transportiert.³⁰ Vereinzelt werden die Tabakblätter vor dem Transport geschreddert, wodurch Erzeugnisse entstehen, die Strips, also getrocknete, zerkleinerte, zum Teil entrippte Tabakblattteile, und Scraps, also kleine, getrocknete Tabakblattfragmente, genannt werden.³¹

²⁰ Vgl. Barth/Jehle, Tabakanbau und Tabakverarbeitung leicht gemacht, S. 123.

²¹ Vgl. BAT Germany, Rohstoff Tabak.

²² Telefonische Auskunft vom Abteilungsleiter des Produktionswerks in Langenhagen der Firma Reemtsma, am 28.07.2022.

²³ Ebd.

²⁴ Ebd.

²⁵ Ebd.

²⁶ Vgl. Barth/Jehle, Tabakanbau und Tabakverarbeitung leicht gemacht, S. 112.

²⁷ Vgl. Fn. 24.

²⁸ Vgl. Barth/Jehle, Tabakanbau und Tabakverarbeitung leicht gemacht, S. 73, 120, 136.

²⁹ Vgl. ebd., S. 73; Fn. 24.

³⁰ Vgl. Fn. 24.

³¹

Der Tabak, der in dieser Form die Tabakherstellungsunternehmen erreicht, kann aus Sicht der Firmen keinesfalls unmittelbar zum Rauchen verwendet werden.³² Ein Anzünden ist zwar möglich, aufgrund des geringen Feuchtigkeitsgehalts brennt der Tabak allerdings zu schnell ab, sodass kaum inhalierbarer Rauch entsteht.³³ Darüber hinaus weist Tabak dieser Produktionsstufe einen zu hohen Nitrat- und Nikotingehalt auf.³⁴ Dies macht ihn ungenießbar und unbedenklich, da Übelkeit bis hin zum Erbrechen die Folge sein können.³⁵

Für eine genießbare Tabakware müssen noch weitere Produktionsschritte folgen. Zuerst muss der Tabak mittels Auflockerung und Auffeuchtung wieder schneid- und bearbeitungsfähig gemacht werden.³⁶ Es findet eine Penetration mit Dampf, Zucker und ggf. Aromazusätzen statt, bevor der Tabak in einem oder mehreren Schritten (weiter) zerkleinert wird.³⁷ Daraufhin werden je nach Rezeptur verschiedene Tabaksorten, verschiedene Blattgütearten sowie Blatt- und Rippenschnitt, mit jeweils unterschiedlichem Gehalt an Nikotin, Nitrat, Eiweiß und Aromastoffen, in ein festgelegtes Mischungsverhältnis gesetzt (sog. Blending).³⁸ Aufgrund dieses Blendings, in manchen Fällen mit bis zu 16 verschiedenen Komponenten, entsteht ein stimmiges, homogenes, genießbares und damit erst, aus Sicht der Hersteller, rauchbares Produkt.³⁹ Erst nach Abschluss dieser weiteren Verfahren verkaufen Tabakhersteller ihre Tabakwaren als Pfeifentabak, Feinschnitt für selbstgedrehte Zigaretten oder schließen weitere Verarbeitungsschritte zur Herstellung von Wasserpfeifentabak, Zigaretten, Zigarren oder Zigarillos an.

3.2 Steuergegenstand Rauchtabak

Der Steuergegenstand Rauchtabak umfasst gemäß Art. 2 Abs. 1 c) RL 2011/64/EU sowohl Feinschnitt für selbstgedrehte Zigaretten als auch anderen Rauchtabak. Die Begriffsbestimmung des Rauchtabaks findet sich in Art. 5 Abs. 1 RL 2011/64/EU. Demnach handelt es sich gemäß Buchstabe a) um Rauchtabak, wenn geschnittener oder anders zerkleinerter, gesponnener oder in Platten gepresster Tabak, der sich ohne weitere industrielle Bearbeitung zum Rauchen eignet, vorliegt. Ausweislich des Buchstabens b) können auch Tabakabfälle vom Begriff Rauchtabak umfasst sein, wenn diese zum Einzelverkauf aufgemacht, zum Rauchen geeignet und nicht als

³² Vgl. Fn. 24.

³³ Vgl. Fn. 24.

³⁴ Vgl. Fn. 24.

³⁵ Vgl. Fn. 24.

³⁶ Vgl. Fn. 24.

³⁷ Vgl. Fn. 24.

³⁸ Vgl. Fn. 24.

³⁹ Vgl. Fn. 24.

Zigaretten, Zigarren oder Zigarillos gelten. Feinschnitt für selbstgedrehte Zigaretten liegt nach Art. 5 Abs. 2 RL 2011/64/EU vor, wenn mehr als 25 Gewichtsprozent der Tabakteile eine Schnittbreite von weniger als 1,5 Millimeter aufweisen. Andernfalls handelt es sich um anderen Rauchtabak, der für gewöhnlich als Pfeifentabak verwendet wird.

Waren, die weder von dieser Definition des Rauchtabaks noch von den anderen Definitionen des Art. 2 Abs. 1 und 2 RL 2011/64/EU umfasst werden, gelten nicht als Steuergegenstand. Da das Tabaksteuerrecht lediglich Steuergegenstände kennt, findet keine Untergliederung der nicht zu steuernden Waren nach dem Produktionsprinzip in Rohtabak, Zwischen-, Halbfertig- und Nebenprodukte statt.

4 Eko-Tabak-Urteil

Am 06.04.2017 erließ der EuGH den Vorabentscheid in der Rechtsache Eko-Tabak s.r.o. gegen Generální ředitelství cel (Generaldirektion Zölle, Tschechische Republik). Nachfolgend wird ein Überblick über die Vorlagefragen und die anschließende Urteilsfindung gegeben.

4.1 Vorlagefragen

Das oberste Verwaltungsgericht Tschechiens zweifelte in seiner Urteilsfindung an der Auslegung der TabStRL hinsichtlich der Begriffsbestimmung des Rauchtabaks und legte dem EuGH deshalb zwei Fragen zur Vorabentscheidung vor.⁴⁰

Mit der ersten Vorlagefrage sollte geklärt werden, ob Art. 2 Abs. 1 c) ii) und Art. 5 Abs. 1 a) RL 2011/64/EU dahingehend auszulegen sind, dass die betroffene Ware als Tabakware gilt.⁴¹ Wenn dies verneint werden sollte, sollte mittels der zweiten Vorlagefrage geprüft werden, ob diese Ware als nicht harmonisierter Verbrauchsteuergegenstand einer Besteuerung unterliegen könnte.⁴²

Bei der in Rede stehenden Ware handelte es sich um „getrocknete, flächige, unregelmäßige, teilweise entrippte Tabakblätter [...], die einen ersten Trocknungsprozess durchlaufen haben und anschließend kontrolliert feuchtgehalten wurden, Glycerin enthalten, um sie feucht und elastisch zu halten und dadurch Bruch während der Verarbeitung zu vermeiden, und sich, ohne zum Rauchen bestimmt zu sein, nach einfacher Verarbeitung, z. B. durch Zerkleinerung oder

⁴⁰ Vgl. EuGH, Urt. v. 06.04.2017, C-638/15 Rs. Eko-Tabak, Rzn. 12, 15.

⁴¹ Vgl. ebd., Rz. 15.

⁴² Vgl. ebd., Rz. 15.

händisches Schneiden, dafür eigne[ten]“.⁴³ Die Ware war insgesamt für den Verkauf an Endverbraucher bestimmt.⁴⁴

4.2 Urteil des EuGH

Da es sich unzweifelhaft bei der vorliegenden Ware weder um Feinschnitt noch um Tabakabfälle handelte, war zu prüfen, ob die Ware unter den Begriff „anderer Rauchtabak“ des Art. 2 Abs. 1 c) ii) i. V. m. Art. 5 Abs. 1 a) RL 2011/64/EU fällt.⁴⁵ Aufgrund der Erwägungsgründe 2, 3, 8 und 9 der TabStRL vertritt der EuGH die Rechtsauffassung, dass der Begriff Rauchtabak nicht eng ausgelegt werden darf.⁴⁶ Der EuGH betont, dass Art. 5 Abs. 1 a) RL 2011/64/EU zwei kumulative Voraussetzungen beinhaltet. Es muss sich erstens um geschnittenen oder anders zerkleinerten, gesponnenen oder in Platten gepressten Tabak handeln, der sich zweitens ohne weitere industrielle Bearbeitung zum Rauchen eignen muss.⁴⁷

Der EuGH verneint die Verarbeitung des Tabaks zu gesponnenem oder in Platten gepressten Tabak, sodass zu prüfen war, ob es sich um geschnittenen oder anders zerkleinerten Tabak handelt.⁴⁸ Mangels einer Definition dieser Begriffe wurde zur erstmaligen Auslegung auf den allgemeinen, den Begriffen gemeinhin zuerkannten Sinn abgestellt, sodass „geschnittener Tabak“ das Ergebnis einer Abtrennung eines Teils oder eines Stücks mit einem Schneidewerkzeug und „zerkleinerter Tabak“ das Ergebnis einer Zerkleinerung oder Aufteilung darstellt.⁴⁹ Aufgrund dessen sieht der EuGH die teilweise entrippten Tabakblätter als geschnitten oder anders zerkleinert an, woraufhin die erste Bedingung als erfüllt gilt.⁵⁰

Auch bezüglich der zweiten Voraussetzung ist der Begriff „industrielle Bearbeitung“ erstmalig ausgelegt worden als „die üblicherweise in großem Maße anhand eines standardisierten Verfahrens stattfindende Umwandlung von Rohstoffen in materielle Güter“.⁵¹ Es wurde festgestellt, dass die vorliegende Ware bereits einen ersten Trocknungsprozess durchlaufen hat und kontrolliert mit Glycerin feuchtgehalten wurde.⁵² Der EuGH folgt dem durchgeführten zolltechnischen Prüfbericht, der besagt, dass die Ware lediglich noch geschnitten oder zerkleinert werden muss, um zum Rauchen geeignet zu sein.⁵³ Laut des vorlegenden Gerichts kann diese

⁴³ Vgl. EuGH, Urt. v. 06.04.2017, C-638/15 Rs. Eko-Tabak, Rz. 8.

⁴⁴ Vgl. ebd.

⁴⁵ Vgl. ebd., Rzn. 22-23.

⁴⁶ Vgl. ebd., Rz. 24.

⁴⁷ Ebd., Rz. 25.

⁴⁸ Vgl. ebd., Rzn. 26-27.

⁴⁹ Ebd., Rz. 28.

⁵⁰ Vgl. ebd., Rz. 29.

⁵¹ Ebd., Rz. 30.

⁵² Ebd., Rz. 33.

⁵³ Vgl. EuGH, Schlussanträge Generalanwalt Wahl v. 15.12.2016, C-638/15 Rs. Eko-Tabak, Rz. 43.

notwendige Zerkleinerung mit Schneidegeräten durchgeführt werden, die in den Geschäften, welche die beschriebene Ware zum Verkauf anbieten, aufgestellt werden oder im Einzelhandel käuflich sind.⁵⁴ Es sei aber auch eine händische Bearbeitung ohne Zuhilfenahme solcher Geräte möglich.⁵⁵ Damit lasse sich die in Rede stehende Ware durch nichtindustrielle Mittel leicht rauchfertig machen, sodass die zweite Voraussetzung ebenfalls erfüllt sei.⁵⁶

Folglich handelt es sich aus Sicht des EuGH bei dieser Ware um Rauchtabak gem. Art. 2 Abs. 1 c) i.V.m. Art. 5 Abs. 1 a) RL 2011/64/EU.⁵⁷ Die zweite Vorlagefrage war durch das Bejahen der ersten nicht mehr zu beantworten.⁵⁸

5 Folgen des Eko-Tabak-Urteils in Deutschland

Das Eko-Tabak-Urteil hat aufgrund der weiten Auslegung durch die deutsche Finanzverwaltung erhebliche Folgen für die tabaksteuerrechtliche Verwaltungspraxis in Deutschland. Zur Darstellung dieser Folgen ist zuerst ein Blick auf die deutsche Rechtsanwendungspraxis vor Erlass des Urteils notwendig, bevor darauf aufbauend, die Auslegung des Urteils durch die Bundesfinanzverwaltung und die Auswirkungen auf die deutsche Tabakwirtschaft dargestellt werden.

5.1 Deutsche Rechtsanwendungspraxis vor dem Eko-Tabak-Urteil

Die Definition des Rauchtabaks der TabStRL wurde durch § 1 Abs. 2 Nr. 3 TabStG wortgleich in deutsches Recht umgesetzt.

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

⁵⁹ [REDACTED]

[REDACTED]

⁶⁰ Die zweite Voraussetzung galt nicht als erfüllt, da sich entgegen der Definition eine weitere industrielle Bearbeitung anschloss.

⁵⁴ Vgl. EuGH, Schlussanträge Generalanwalt Wahl v. 15.12.2016, C-638/15 Rs. Eko-Tabak, Rz. 43.

⁵⁵ Vgl. EuGH, Urte. v. 06.04.2017, C-638/15 Rs. Eko-Tabak, Rz. 33.

⁵⁶ Vgl. ebd.

⁵⁷ Vgl. ebd., Rz. 35.

⁵⁸ Vgl. ebd., Rz. 36.

⁵⁹ Vgl. Ahg. 1, Nr. 1; Ahg. 2, Nr. 1.

⁶⁰ Vgl. ebd.

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]⁶¹

[REDACTED]

[REDACTED]⁶²

[REDACTED]

[REDACTED]⁶³ Rohstoffe, Zwischen- und Halbfertigprodukte, insgesamt als Rohtabak bezeichnet,⁶⁴ die nicht zum Verbrauch bestimmt waren, unterlagen somit nicht der Tabaksteuer.⁶⁵ Darunter fielen z. B. Strips, Hand-Strips und Scraps.⁶⁶

5.2 Deutsche Rechtsanwendungspraxis nach dem Eko-Tabak-Urteil

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]⁶⁷

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]⁶⁸

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]⁶⁹

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]⁷⁰

[REDACTED]

⁶¹ Vgl. Ahg. 1, Nr. 1; Ahg. 2, Nr. 1.

⁶² Vgl. Ahg. 2, Nr. 1.

⁶³ Vgl. ebd.

⁶⁴ Vgl. ebd., Nr. 2.

⁶⁵ Vgl. Harings/Jürgens, ZfZ 2021, 263 (263).

⁶⁶ Vgl. ebd.; Fn. 24.

⁶⁷ [REDACTED]

⁶⁸ [REDACTED]

⁶⁹ [REDACTED]; Ahg. 2, Nr. 1.

⁷⁰ [REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]⁷¹

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]⁷²

5.3 Auswirkungen auf die deutsche Tabakwirtschaft

Die Inhaber tabaksteuerrechtlicher Erlaubnisse erhielten Anfang des Jahres 2018 eine Mitteilung über die veränderte Rechtsauslegung infolge des Eko-Tabak-Urteils.⁷³

[REDACTED]

[REDACTED]⁷⁴ Dies löste eine große Rechtsunsicherheit unter den Wirtschaftsbeteiligten aus. Frühere Auskünfte zur Klassifizierung von Waren verloren ihre Gültigkeit bei gleichzeitiger Unklarheit, welche Waren von nun an vom erweiterten Begriff des Rauchtabaks umfasst werden.⁷⁵

[REDACTED]

[REDACTED]⁷⁶ Jedoch konnten die Wirtschaftsbeteiligten dieser Anforderung nicht nachkommen, da die Tarifposition 2401, die unverarbeiteten Tabak in Form von nicht entrippten, teilweise oder ganz entrippten Tabak und Tabakabfälle umfasst, technisch nicht erfasst werden konnte.⁷⁷

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]⁷⁸

[REDACTED]

[REDACTED]⁷⁹

⁷¹ Vgl. Ahg. 2, Nr. 1.

⁷² Vgl. Ahg. 2, Nr. 2.;

⁷³

2021, 263 (264).

⁷⁴

⁷⁵ Vgl. Harings/Jürgens, ZfZ 2021, 263 (265).

⁷⁶

⁷⁷ Vgl. Salomon in: Schulmeister, „50 Jahre Zollunion“, S. 84; Harings/Jürgens, ZfZ 2021, 263 (265).

⁷⁸

⁷⁹

Diese Unklarheiten führten vor allem in der Anfangszeit dazu, dass Wirtschaftsbeteiligte notwendige Steuererklärungen nicht abgaben, Beförderungen ohne anfangs erforderliches e-VD durchführten oder der Pflicht zur Entrichtung der Tabaksteuer nicht nachkamen.⁸⁰ Es kam vermehrt zur Beschlagnahme von neu als Rauchtabak geltenden Waren, zu steuerstrafrechtlichen Ermittlungsverfahren oder sogar zur Erwirkung von Haftbefehlen und Eröffnungen von Strafverfahren aufgrund des Verdachts der Steuerhinterziehung.⁸¹ Viele dieser Fälle endeten in Rechtsstreitigkeiten.

6 Betrachtung der deutschen Rechtsanwendungspraxis infolge des Eko-Tabak-Urteils

Änderungen bzw. Präzisierungen der Tabaksteuervorschriften, insbesondere hinsichtlich der Definitionen der Steuergegenstände, sind nicht unüblich und kamen in der Vergangenheit infolge von Gerichtsurteilen mehrmals vor.⁸² Im Rahmen des Programms zur Gewährleistung der Effizienz und Leistungsfähigkeit der Rechtsetzung werden regelmäßig sog. REFIT-Evaluierungen der RL 2011/64/EU durchgeführt. Dies verdeutlicht, dass die Kommission in den Verbrauchsteuervorschriften einen stetigen Prozess der Vereinfachung, Annäherung und Anpassung an aktuelle Anforderungen sieht. Gegen eine Änderung der Auslegung der TabStRL infolge eines EuGH-Urteils ist daher grundsätzlich nichts einzuwenden.

In diesem Abschnitt wird allerdings geprüft, ob die in Deutschland praktizierte extensive Auslegung des Begriffs Rauchtabak durch das Eko-Tabak-Urteil tatsächlich so gewollt war, sinnhaft ist und von genügend Argumenten gestützt wird.

6.1 Einzelfallentscheidung des EuGH

Bei dem Eko-Tabak-Urteil handelt es sich, wie bei jedem EuGH-Urteil, zunächst um eine Entscheidung im jeweiligen Einzelfall. Die Bundesfinanzverwaltung entnimmt diesem Urteil Auslegungsmerkmale über die in Rede stehende Ware hinaus zur Rechtfertigung ihrer extensiven Rechtsauslegung. Doch womöglich handelt es sich ausschließlich um eine Regelung für die konkreten Tabakwaren, durch die keine darüber hinausgehenden Auslegungsprinzipien statuiert werden sollten. So brachte es auch der Petent in einem Petitionsverfahren zum Zweck der Abschaffung der Besteuerung von zerkleinerten sonst unverarbeiteten Tabakblättern vor.⁸³

⁸⁰ Harings/Jürgens, ZfZ 2021, 263 (265).

⁸¹ Vgl. ebd.;

⁸² Vgl. Jatzke, Europäisches Verbrauchsteuerrecht, Rzn. E 6, E 14.

⁸³ Vgl. BT, Pet 2-19-08-6133-029529, S. 3.

⁹² Harings/Jürgens, ZfZ 2021, 263 (268).

95 Aus dieser EU-weiten Rechtsunsicherheit kann geschlossen werden, dass dieses Urteil zu keiner allgemeingültigen Klärung dieser Problematik führte und wahrscheinlich auch nicht führen sollte. So leitet Generalanwalt Wahl die Würdigung in seinen Schlussanträgen zu diesem Verfahren mit den Worten ein, dass dem EuGH durch diese Vorlagefragen die Gelegenheit gegeben wird, „in gewissem Maß“ eine Klarstellung bezüglich der bekannten Auslegungsschwierigkeiten vorzunehmen.⁹⁶ Dem Wortlaut folgend, stellt Wahl fest, dass es sich nur um eine, vermutlich durch die konkreten Vorlagefragen, begrenzte Klarstellung handelt.

Diese Auffassung wird dadurch gestützt, dass bei einer so weitreichenden Entscheidung des EuGH eine Integration der neu als Rauchtabak zu klassifizierenden Waren in den Kreis der Steuergegenstände und damit auch in das EMCS hätte erfolgen müssen, um eine Umsetzung des Urteils überhaupt zu ermöglichen. Jedoch sprach sich die Kommission 2018 explizit gegen eine Integration von Rohtabak aus.⁹⁷

Auch wenn aus diesen Gründen über den Einzelfall hinausgehende Auslegungsmerkmale kritisch zu betrachten sind, soll im Folgenden davon losgelöst, die Prüfung der extensiven Rechtsauslegung der deutschen Finanzverwaltung anhand ausgewählter Kriterien fortgeführt werden.

6.2 Auslegung des Begriffs Rauchtabak

Bei der Begriffsbestimmung des Rauchtabaks handelt es sich um einen Rechtsbegriff, welcher mangels Verweises auf die Kombinierte Nomenklatur lediglich durch Umschreibung definiert wird. Bezüglich jedes herrschenden Sachverhalts muss es zu einer Entscheidung kommen, ob ein Steuergegenstand vorliegt oder nicht.⁹⁸ Diese Entscheidung unterliegt der vollen gerichtlichen Überprüfung,⁹⁹ weshalb nachfolgend auch diesbezüglich ergangene Gerichtsentscheidungen einbezogen werden.

Die Definition des Rauchtabaks in Art. 5 Abs. 1 a) RL 2011/64/EU setzt sich, wie bereits dargestellt, aus zwei kumulativen Voraussetzungen zusammen.

95

96 EuGH, Schlussanträge Generalanwalt Wahl v. 15.12.2016, C-638/15 Rs. Eko-Tabak, Rz. 13.

97 Vgl. EU-Kommission, COM (2018) 17 final, 3 b);

98 Bongartz in: Bongartz/Schröer-Schallenberg, Verbrauchsteuerrecht, Rz. C 71.

99 Ebd.; BFH, Urt. v. 22.03.1956, V z 76/54 U, Rzn. 8, 14.

6.2.1 Geschnitten, anders zerkleinert, gesponnen oder in Platten gepresst

Die erste Voraussetzung ist, dass der Tabak geschnitten, anders zerkleinert, gesponnen oder in Platten gepresst sein muss. Das Eko-Tabak-Urteil beschäftigt sich lediglich mit den Begriffen „geschnitten“ oder „anders zerkleinert“ und legt diese erstmalig aus.¹⁰⁰ Der Zusatz „anders“ verdeutlicht, dass eine weite Auslegung als Auffangtatbestand beabsichtigt ist.¹⁰¹ So kommt Generalanwalt Wahl zu dem Ergebnis, dass auch entrippte Tabakblätter als „anders zerkleinert“ angesehen werden sollten, da das Entfernen der Hauptrippe zwangsläufig dazu führt, dass das Tabakblatt mehr oder weniger stark mittig zertrennt wird, wodurch zwei Hälften entstehen.¹⁰²

Insofern ist unproblematisch und ohne subjektiven Beurteilungsspielraum festzustellen, dass entrippter oder auf andere Art und Weise zerkleinerter Tabak dieses erste Tatbestandsmerkmal erfüllt.

6.2.2 Ohne weitere industrielle Bearbeitung zum Rauchen geeignet

Darüber hinaus muss der auf diese Arten verarbeitete Tabak ohne weitere industrielle Bearbeitung zum Rauchen geeignet sein. In Ermangelung einer Definition der „industriellen Bearbeitung“ in der TabStRL legt der EuGH auch diesen Begriff erstmalig aus.¹⁰³

6.2.2.1 Systematische Auslegung

Unter Anwendung der systematischen Auslegungsmethode, wie sie auch der EuGH in seiner Entscheidungsfindung anwendet, ist der Wortlaut des Art. 3 Abs. 1 b) und c) RL 2011/64/EU zu betrachten.¹⁰⁴ Die Bezeichnung „durch einen einfachen nichtindustriellen Vorgang“ könnte inhaltlich dasselbe meinen wie „ohne weitere industrielle Bearbeitung“ zum Rauchen geeignet.¹⁰⁵ In diesem Artikel werden das Schieben eines Tabakstrangs in eine Zigarettenpapierhülle und das Umhüllen eines Tabakstrangs mit einem Zigarettenpapierblättchen als Handlungen beschrieben, die durch einen einfachen nichtindustriellen Vorgang möglich sind. Der EuGH hat 1998 im Urteil Brinkmann Tabakrollen mit einer Umhüllung aus poröser Zellulose, die zum Rauchen lediglich in Zigarettenhüllen gesteckt werden mussten, als Rauchtabak klassifiziert.¹⁰⁶ Die zu

¹⁰⁰ Vgl. Kap. 4.2.

¹⁰¹ EuGH, Schlussanträge Generalanwalt Wahl v. 15.12.2016, C-638/15 Rs. Eko-Tabak, Rz. 24.

¹⁰² Ebd., Rz. 22.

¹⁰³ Vgl. Kap. 4.2.

¹⁰⁴ Vgl. EuGH, Ur. v. 06.04.2017, C-638/15 Rs. Eko-Tabak, Rz. 31.

¹⁰⁵ Vgl. EuGH, Schlussanträge Generalanwalt Wahl v. 15.12.2016, C-638/15 Rs. Eko-Tabak, Rz. 36.

¹⁰⁶ Vgl. EuGH Ur. v. 24.09.1998, C-319/96 Rs. Brinkmann, Rz. 22.

diesem Zeitpunkt geltende RL 79/32/EWG beinhaltete keine zu den heutigen in Art. 3 Abs. 1 b) und c) RL 2011/64/EU vergleichbaren Bestimmungen. Die Definition von Rauchtabak stimmte aber bereits mit der heutigen überein. Dies zeigt, dass dieses einfache Schieben in eine Zigarettenpapierhülle vom Begriff „ohne weitere industrielle Bearbeitung“ umfasst ist.

Noch greifbarer ist der Vergleich zu Rauchtabak für selbstgedrehte Zigaretten nach Art. 2 Abs. 1 c) i) RL 2011/64/EU.¹⁰⁷ Dieser muss vor dem Konsum auf ein dünnes Papierblättchen gelegt und von diesem durch zylinderförmiges Eindrehen umschlossen werden.¹⁰⁸ Ein solcher Vorgang entspricht der Definition des Generalanwalts Jacobs, wonach es sich bei nichtindustriellen Vorgängen um Vorgänge handelt, die mit ein bisschen Übung relativ leicht und mit einem geringen Maß an Geschicklichkeit vom durchschnittlichen Raucher durchgeführt werden können und ein Produkt von zufriedenstellender Qualität hervorgeht.¹⁰⁹ Damit stellt auch das Zerkleinern oder händische Schneiden, wie es bei den im Eko-Tabak-Urteil beschriebenen Waren noch erforderlich war, einen nichtindustriellen Vorgang dar.

Jedoch lässt diese unterschiedliche Wortwahl in nah beieinander liegenden Vorschriften zugleich an einer Vergleichbarkeit zweifeln. Wenn der Rat mit der Formulierung der Begriffsbestimmung in Art. 5 Abs. 1 a) RL 2011/64/EU tatsächlich dasselbe ausdrücken wollte, wie mit der Formulierung „durch einen einfachen nichtindustriellen Vorgang“, hätte er dies wortgleich in die Definition des Rauchtabaks übernommen. „Ohne weitere industrielle Bearbeitung zum Rauchen geeignet“ scheint demnach inhaltlich ein anderes Ziel zu verfolgen. Möglicherweise soll dieser Wortlaut so verstanden werden, dass sich zum Zeitpunkt der Bewertung des Tabaks tatsächlich keine Bearbeitung industrieller Art anschließen darf. Damit wäre eine Betrachtung der weiteren Bestimmung des Tabaks, also dem tatsächlichen Verwendungszweck, erforderlich. Dies würde der bisherigen deutschen Rechtsauslegung vor Erlass des Eko-Tabak-Urteils entsprechen.¹¹⁰

6.2.2.2 Auslegung anhand von objektiven Merkmalen

Eine effektive Steuererhebung kann nur existieren, wenn sie nicht auf Subjektivität beruht.¹¹¹ Die Besteuerung muss sich deshalb nach objektiven Kriterien richten.¹¹² Die Schaffung eines solchen

¹⁰⁷ Vgl. EuGH, Schlussanträge Generalanwalt Wahl v. 15.12.2016, C-638/15 Rs. Eko-Tabak, Rz. 38.

¹⁰⁸ Ebd.

¹⁰⁹ Vgl. EuGH, Schlussanträge Generalanwalt Jacobs v. 14.07.2005, C-197/04 Rs. Kommission/Deutschland, Rz. 25.

¹¹⁰ Vgl. Kap. 5.1.

¹¹¹ Vgl. Förster, Die Verbrauchsteuern, S. 63-64.

¹¹² Vgl. ebd.

objektiven Besteuerungsrahmens für Rauchtabak bietet allerdings reichlich Raum für Divergenzen, vor allem bezüglich der festzustellenden Raucheignung.

6.2.2.2.1 Raucheignung nach objektiver Ansicht

[REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED]¹¹³ [REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED]¹¹⁴ [REDACTED]

[REDACTED], unterstützt durch die Rechtsauffassung des FG München, liegt eine Raucheignung vor, wenn Rauchpartikel, die durch einen nach dem Entzünden einer Ware entstehenden Verbrennungs- bzw. Verschwelungsvorgang erzeugt werden, inhaliert werden können.¹¹⁵

Gegen diese weite Auslegung der Raucheignung spricht, dass danach faktisch jeder zerkleinerte Rohtabak angezündet und der entstehende Rauch inhaliert werden kann, wodurch das zweite Tatbestandsmerkmal der Raucheignung praktisch völlig ausgehöhlt werden würde.¹¹⁶ Noch überspitzter stellt Weidemann die Auswirkungen dieser Auslegung insofern dar, dass jegliche Materialien, selbst Eichenblätter oder Papierschnipsel, Raucheignung entwickeln könnten.¹¹⁷

Wenn diese Definition tatsächlich dazu bestimmt sein sollte, alles, was in irgendeiner Form geraucht werden kann, der Besteuerung zu unterwerfen, dann wäre zu hinterfragen, wozu das erste Tatbestandsmerkmal hinzugefügt wurde. Konsequenterweise müssten dann auch ganze Tabakblätter der Besteuerung unterliegen. Dieses Argument war ebenfalls Teil der Argumentation des erwähnten Petitionsverfahrens.¹¹⁸

Zudem würde dem Art. 5 Abs. 1 b) RL 2011/64/EU sein Anwendungsbereich entzogen. Tabakabfälle, also Überreste von Tabakblättern und anfallende Nebenerzeugnisse, erfüllen stets das erste Tatbestandsmerkmal. Wenn alles, was angezündet und dessen Rauch inhaliert werden kann, als Rauchtabak gelten würde, wären Tabakabfälle bereits vom Buchstaben a) umfasst, sodass der

¹¹³ [REDACTED]

¹¹⁴ Vgl. ebd.

¹¹⁵ FG München, Beschl. v. 20.01.2020, 14 V 1567/19, Rzn. 37-38; [REDACTED]

¹¹⁶ FG Düsseldorf, Urt. v. 08.07.2020, 4 K 1771/19 VTa, Rz. 27 und 4 K 36/18 VTa, Rz. 32 und 4 K 35/18 VTa, Rz. 32; Harings/Jürgens, ZfZ 2021, 263 (267).

¹¹⁷ Vgl. Weidemann, wistra 2019, 122 (123).

¹¹⁸ Vgl. BT, Pet 2-19-08-6133-029529, S. 1.

Buchstabe b) nicht in die Richtlinie hätte aufgenommen werden müssen.¹¹⁹

All dies spricht dafür, dass diese rein objektive Ansicht nicht Sinn und Zweck der Raucheignung als Definitionsbestandteil sein kann.

6.2.2.2.2 Raucheignung unter Berücksichtigung der Genussmittelfähigkeit

Tabak hat sich in der Gesellschaft als Genussmittel manifestiert. Darunter ist eine Ware zu verstehen, die nicht aufgrund vorhandener Nährwerte konsumiert wird, sondern aufgrund ihres guten Geschmacks oder ihrer anregenden Wirkung.¹²⁰ Dies unterstreicht der BGH durch synonymische Verwendung von Genuss und Rauchen.¹²¹ Durch den Tabakkonsum verspüren die Konsumenten ein Wohlgefühl, ausgelöst durch eine durch Nikotin hervorgerufene Reaktion im Zentralnervensystem.¹²² Tabak weist laut des LG Hagen erst dann Raucheignung auf, wenn der Rauch einen für den Konsumenten üblichen Geschmack aufweist und keine über die gewöhnlichen Gesundheitsgefahren hinausgehenden Gefahren hervorruft.¹²³

Bei diesen Merkmalen handelt es sich um rein subjektive Merkmale, welche sich nicht für die Bestimmung eines Steuergegenstands eignen. [REDACTED]

[REDACTED]¹²⁴ Die Rechtsauffassung des LG Hagen ist aufgrund dieser ausgeprägten Subjektivität stark umstritten.¹²⁵

6.2.2.2.3 Raucheignung nach der Verkehrssitte

Unter Berücksichtigung dieser abweichenden Auffassungen kann ein Mittelweg bezüglich der Raucheignung gefunden werden, der einen objektiven Bewertungsrahmen schafft. Dabei dürfen, soweit sich alle mit der Raucheignung befassten Gerichte einig, die Qualität des Tabaks und lebensmittelrechtliche Anforderungen nicht entscheidend sein.¹²⁶

Das Hauptaugenmerk muss nach Weidemann auf die Inhalation an sich gelegt werden.¹²⁷ Diese wird durch Konsumenten vorgenommen, wodurch letztlich nur dessen Verhalten maßgeblich dafür sein

¹¹⁹ Vgl. Harings/Jürgens, ZfZ 2021, 263 (266).

¹²⁰ Dudenredaktion, Genussmittel.

¹²¹ Vgl. BGH, Beschl. v. 27.07.2016, 1 StR 19/16, Rz. 5.

¹²² Vgl. dkfz, Pharmakologische Wirkung von Nikotin; Hausteil/Groneberg, Tabakabhängigkeit, S. 87-88.

¹²³ LG Hagen, Beschl. v. 31.08.2018, 71 Qs 16/18, Rz. 11.

¹²⁴ [REDACTED]

¹²⁵ Vgl. FG München, Beschl. v. 20.01.2020, 14 V 1567/19, Rz. 38; Ebner, Anm. zu LG Hagen, Beschl. v. 31.08.2018, 71 Qs 16/18, jurisPR-SteuerR 26/2019 Anm. 4, D; Weidemann, Tabaksteuer und Steuerstrafrecht, S. 41.

¹²⁶ BGH, Beschl. v. 27.07.2016, 1 StR 19/16, Rz. 7; FG München, Beschl. v. 20.01.2020, 14 V 1567/19, Rz. 38; FG Düsseldorf, Urt. v. 08.07.2020, 4 K 1771/19 VTa, Rz. 26 und 4 K 36/18 VTa, Rz. 31 und 4 K 35/18 VTa, Rz. 31.

¹²⁷ Vgl. Weidemann, wistra 2019, 122 (123).

könne, ob Tabak zum Rauchen geeignet ist.¹²⁸ Ausschlaggebend sei, ob sich eine Tabakware unter Berücksichtigung der Verkehrssitte zum menschlichen Konsum eigne, also üblicherweise in dieser Beschaffenheit geraucht wird.¹²⁹

Wird der Tabak zum Zweck des Rauchens angeboten und nachgefragt, dann ist die Eignung für die Bedürfnisse eines potenziellen Konsumenten nach Weidemann offensichtlich gegeben.¹³⁰ Diese Ansicht erklärt, warum das FG München eine Raucheignung für Hand-Strips und Strips annahm, die direkt mittels Online-Handel an Endverbraucher vertrieben wurden.¹³¹ Durch die Nachfrage der Endverbraucher wird, unabhängig von der jeweiligen Sachlage, die Raucheignung impliziert.

Findet jedoch kein unmittelbarer Verkauf an Endverbraucher statt, müssten neben der tatsächlichen Bestimmung der Ware auch weitere Verarbeitungsmöglichkeiten berücksichtigt werden.¹³²

¹³³ betont das FG Düsseldorf, dass lediglich übliche Weiterverarbeitungen zu berücksichtigen sind.¹³⁴ Ausgehend von diesen üblichen Weiterverarbeitungen muss zum Zeitpunkt der Vorlage der Tabakware bewertet werden, ob die sodann noch erforderlichen Vorgänge hin zu einem nach der Verkehrssitte rauchbaren Produkt leicht durchführbare nichtindustrielle Vorgänge darstellen.

Dabei dürfen die einzelnen Verarbeitungsschritte zur Herstellung von Tabakwaren in ihrer Bedeutung für die Raucheignung und ihrer Komplexität nicht verkannt werden.¹³⁵ Der durchschnittliche Konsument würde, ohne dabei überhaupt von Genuss sprechen zu können, den Geschmack vor der Aufbereitung inklusive des Blendings wohl kaum als üblich, geschweige denn akzeptabel wahrnehmen. Der Raucher lässt sich zudem auf die allseits bekannte Gesundheitsgefährdung des Rauchens ein, die vor allem durch das starke Gift Nikotin bedingt ist. Erst durch das Blending ergibt sich ein zum Rauchen geeigneter Nikotingehalt.¹³⁶

¹²⁸ Weidemann, wistra 2019, 122 (123).

¹²⁹ FG Düsseldorf, Urt. v. 08.07.2020, 4 K 1771/19 VTa, Rz. 27 und 4 K 36/18 VTa, Rz. 32 und 4 K 35/18 VTa, Rz. 32; Weidemann, wistra 2019, 122 (123); Weidemann, Tabaksteuer und Steuerstrafrecht, S. 42.

¹³⁰ Vgl. Weidemann, wistra 2019, 122 (123); Weidemann, Tabaksteuer und Steuerstrafrecht, S. 42.

¹³¹ FG München, Beschl. v. 20.01.2020, 14 V 1567/19, Rzn. 1, 36.

¹³² FG Düsseldorf, Urt. v. 08.07.2020, 4 K 1771/19 VTa, Rz. 40 und 4 K 36/18 VTa, Rz. 46 und 4 K 35/18 VTa, Rz. 46.

¹³³

¹³⁴ FG Düsseldorf, Urt. v. 08.07.2020, 4 K 1771/19 VTa, Rz. 40 und 4 K 36/18 VTa, Rz. 46 und 4 K 35/18 VTa, Rz. 46.

¹³⁵ Vgl. CECCM, Briefing note, Nr. 4; Fn. 24.

¹³⁶ Vgl. Kap. 3.1.

Diese Betrachtung erklärt die einzelnen Gerichtsentscheidungen zu diesem Thema. Das FG Düsseldorf entschied, dass Scraps und Strips, welche keiner anderweitigen Bearbeitung unterzogen wurden und zur Weiterverarbeitung bestimmt waren, nicht als Rauchtobak einzustufen sind.¹³⁷ Grund dafür ist, dass die üblichen Verarbeitungen zu nach der Verkehrssitte rauchbarem Pfeifentobak bzw. Wasserpfeifentobak keine einfachen nichtindustriellen Vorgänge darstellen.¹³⁸ Die notwendigen Schritte der Trocknung, Aufbereitung inklusive des Blendings und ggf. des Hinzufügens von Glycerin und Molasse übersteigen weit die Vorgänge, die unter einem einfachen nichtindustriellen Vorgang verstanden werden, wie ihn beispielsweise Jacobs definiert.¹³⁹ Auch die Tatsache, dass es im Internet oder in Büchern Anleitungen zur Nachahmung dieser komplexen Verfahren mittels Hausmitteln gibt, ändere nichts an dieser Tatsache.¹⁴⁰ Diese Bearbeitungen können zutreffender als industrielle Bearbeitungen verstanden werden, denn sie werden üblicherweise in großem Maßstab und anhand von standardisierten Verfahren durchgeführt.

Solche Gerichtsentscheidungen, die eine Raucheignung nach dieser Ansicht verneinen, widersprechen damit nicht der Eko-Tabak-Entscheidung. Bei der dortigen Ware handelt es sich um vom FG Düsseldorf bereits als Endprodukt bezeichneten Tabak, der nur noch zerschnitten werden musste, um als üblicherweise zum Rauchen geeigneter Wasserpfeifentobak zu gelten.¹⁴¹ Außerdem war dieser zum Einzelverkauf bestimmt, sodass nach Weidemann die Raucheignung ohnehin zu bejahen gewesen wäre.

Indem die Bundesfinanzverwaltung jeglichen Tabak losgelöst vom Produktionsprozess nach einfacher Zerkleinerung als rauchbar betrachtet, misst sie all diesen notwendigen Herstellungsschritten bis zur Fertigware und damit der Raucheignung nach der Verkehrssitte keinerlei Bedeutung zu.¹⁴²

6.3 Tabaksteuer als Verbrauchsteuer

Der Begriff Verbrauchsteuer impliziert bereits das Ziel der Besteuerung von Gütern, die tatsächlich verbraucht werden oder zumindest verbrauchsfähig sind.¹⁴³ Für Tabakwaren ist dabei der konsumtive

¹³⁷ Vgl. FG Düsseldorf, Urt. v. 08.07.2020, 4 K 1771/19 VTa, Rz. 23 und 4 K 36/18 VTa, Rz. 25 und 4 K 35/18 VTa, Rz. 25.

¹³⁸ Vgl. FG Düsseldorf, Urt. v. 08.07.2020, 4 K 1771/19 VTa, Rz. 37 und 4 K 36/18 VTa, Rzn. 42, 47 und 4 K 35/18 VTa, Rzn. 42, 47.

¹³⁹ Vgl. Kap. 6.2.2.1.

¹⁴⁰ Vgl. FG Düsseldorf, Urt. v. 08.07.2020, 4 K 36/18 VTa, Rzn. 49-50 und 4 K 35/18 VTa, Rzn. 49-50.

¹⁴¹ Vgl. ebd., Rz. 50.

¹⁴² Vgl. CECCM, Briefing note, Nr. 1.B.1.

¹⁴³ Vgl. Eiling, Verfassungs- und europarechtliche Vorgaben an die Einführung neuer Verbrauchsteuern, S. 104.

Verbrauch entscheidend, der in Form des Rauchens Gestalt annimmt.¹⁴⁴ Der Vorgang des Rauchens stellt jedoch einen Realakt dar, der sich mangels Kontrollierbarkeit und einer sodann unüberschaubaren Anzahl an Steuerschuldnern nicht als Anknüpfungspunkt einer effektiven Besteuerung eignet.¹⁴⁵ Stattdessen ist ein Ersatzanknüpfungspunkt maßgebend, ab dem, so Eiling, der Gesetzgeber mit einer konsumtiven Verwendung rechnen kann.¹⁴⁶ Dieser liegt nach Art. 7 Abs. 1 RL 2008/118/EG zeitlich vorgelagert im Moment der Überführung der Ware in den steuerrechtlich freien Verkehr. Nach Förster kommt es in diesem Moment auf die objektive Eignung des Tabaks zum Konsum an, also lediglich auf die Verbrauchsmöglichkeit statt des tatsächlichen Verbrauchs.¹⁴⁷ Ausgehend von der Beschaffenheit der Ware wird die Verwendung in Form des Konsums vermutet,¹⁴⁸ wodurch eine Besteuerung zur Sicherung der Verbrauchsteuer gerechtfertigt wird.

Nach Försters Ausführungen wird aber deutlich, dass die alleinige Verbrauchsmöglichkeit dann nicht zur Rechtfertigung der Steuerbelastung ausreicht, wenn von der stofflichen Beschaffenheit einer Ware nicht zweifelsfrei auf einen konsumtiven Verbrauch geschlossen werden kann.¹⁴⁹ In solchen Fällen sei eine Steuerpflicht erst gerechtfertigt, wenn das Vorliegen eines Verbrauchs positiv festgestellt werden kann.¹⁵⁰ Es ist auf den tatsächlichen Verwendungszweck abzustellen, wodurch die Verwendungsorientiertheit der Verbrauchsteuern deutlich wird. Diese trete nach Bongartz bei Waren auf, die nicht allein über ihre stoffliche Eigenschaft definiert werden, sondern der Verwendungszweck selbst Bestandteil ihrer Definition ist.¹⁵¹ Als Beispiel nennt Bongartz auch Tabakwaren, die zum Rauchen geeignet sein müssen.¹⁵² Zudem verlangt der vierte Erwägungsgrund der TabStRL, dass der Verwendungszweck maßgeblich für die Klassifizierung der Tabakwaren sein soll.

Bei dem Steuergegenstand Rauchtabak zeigt sich die Verwendungsorientiertheit besonders deutlich. Bei Rohstoffen, Zwischen- oder Halbfertigprodukten kann nicht allein aufgrund der stofflichen Beschaffenheit ein Konsum vermutet werden. Im Regelfall sind sie zur Weiterverarbeitung in einem Herstellungsbetrieb bestimmt und

¹⁴⁴ Vgl. Förster, Die Verbrauchsteuern, S. 62; Kempf, Die Rechtfertigung der Tabaksteuer, S. 134-135.

¹⁴⁵ Vgl. Förster, Die Verbrauchsteuern, S. 63-64; Bongartz/Schröer-Schallenberg, DStR 1999, 962 (967).

¹⁴⁶ Vgl. Bongartz/Schröer-Schallenberg, DStR 1999, 962 (967); Eiling, Verfassungs- und europarechtliche Vorgaben an die Einführung neuer Verbrauchsteuern, S. 105.

¹⁴⁷ Vgl. Förster, Die Verbrauchsteuern, S. 63-64.

¹⁴⁸ Vgl. ebd.

¹⁴⁹ Vgl. ebd., S. 64.

¹⁵⁰ Ebd., S. 64-65.

¹⁵¹ Vgl. Bongartz in: Bongartz/Schröer-Schallenberg, Verbrauchsteuerrecht, Rz. C 6.

¹⁵² Vgl. ebd.

nur im Falle des Verkaufs an Endverbraucher fließen sie direkt oder nach einfacher Verarbeitung dem Konsum zu. Erst ein Verwendungszweck, der einen Konsum zumindest zu hoher Wahrscheinlichkeit vermuten lässt, also die direkte Bestimmung für den Einzelverkauf, rechtfertigt somit eine Besteuerung. Harings und Jürgens sprechen diesbezüglich von der Erforderlichkeit eines Konnexes zwischen dem Tabakprodukt und seinem Konsum zur Rechtfertigung der Besteuerung.¹⁵³

6.4 Bekämpfung des illegalen Tabakhandels

Die im Eko-Tabak-Urteil in Rede stehende Ware war für den Einzelverkauf vorgesehen und unzweifelhaft durch die eigens dafür in den verkaufenden Läden aufgestellten Schneidemaschinen auch zum Rauchen bestimmt. Das betroffene Unternehmen behauptete hingegen, der Tabak war nicht zum Rauchen bestimmt und auch (noch) nicht zum Rauchen geeignet und daher kein Rauchtabak.¹⁵⁴ Durch diese Behauptung sollte die Zahlung von Tabaksteuer umgangen werden, sodass das Urteil eine Reaktion auf die versuchte Steuerhinterziehung des tschechischen Unternehmens darstellt.¹⁵⁵ Das beteiligte Regionalgericht Tschechiens kam zu dem Ergebnis, dass ein Zweck der TabStRL die Bekämpfung der Steuerflucht und die Umgehung des Unionsrechts ist.¹⁵⁶ Aus diesem Grund wurden in der Vergangenheit bereits mehrfach Änderungen an den Definitionen der Tabaksteuergegenstände vorgenommen.¹⁵⁷ Die Gefahr der Steuervermeidung liegt aber dann nicht vor, wenn die Ware nachweislich für die Weiterverarbeitung in einem Tabakherstellungsbetrieb bestimmt ist, so auch CECCM, heute unter dem Namen Tobacco Europe.¹⁵⁸ Der EuGH äußert sich lediglich in Bezug auf für den Einzelverkauf bestimmte Waren, enthält allerdings keinerlei Ausführungen zu Waren, die nicht für den Verkauf an Endverbraucher bestimmt sind.¹⁵⁹ Somit kann diesem Urteil nicht entnommen werden, dass jegliche Tabakerzeugnisse unabhängig von ihrer weiteren Bestimmung als Rauchtabak anzusehen sind.

Ob es zur Eindämmung dieser illegalen Tätigkeiten jedoch sinnvoll wäre, bereits Rohtabak als Steuergegenstand festzulegen, diskutierte die Kommission im Jahre 2018 in ihrem Bericht an den Rat.¹⁶⁰ Im Rahmen der REFIT-Evaluierung der RL 2011/64/EU wurde

¹⁵³ Vgl. Harings/Jürgens, ZfZ 2021, 263 (266).

¹⁵⁴ Vgl. EuGH, Urt. v. 06.04.2017, C-638/15 Rs. Eko-Tabak, Rzn. 8, 11.

¹⁵⁵ CECCM, Briefing note, Nr. 1.A.

¹⁵⁶ Vgl. EuGH, Urt. v. 06.04.2017, C-638/15 Rs. Eko-Tabak, Rz. 10; EuGH, Schlussanträge Generalanwalt Wahl, C-638/15 Rs. Eko-Tabak, Rz. 10.

¹⁵⁷ Vgl. Jatzke, Europäisches Verbrauchsteuerrecht, Rzn. E 6, E 14.

¹⁵⁸ Vgl. CECCM, Briefing note, Nr. 1.A.

¹⁵⁹ Vgl. Harings/Jürgens, ZfZ 2021, 263 (266); [REDACTED]

¹⁶⁰ Vgl. EU-Kommission, COM (2018) 17 final, 3 b).

festgestellt, dass Rohtabak vermehrt in illegale Handelskanäle zur illegalen Tabakproduktion abgeleitet oder direkt an Endverbraucher verkauft wurde.¹⁶¹ Dies sei vermutlich darauf zurückzuführen, dass für diese Waren Überwachungssysteme wie EMCS nicht nutzbar sind.¹⁶² Dieser Gefahr des illegalen Handels sehen sich viele der Mitgliedstaaten ausgesetzt.

163

Nach Schätzungen einer externen Studie des Economisti Associati beläuft sich der illegale Handel mit unverarbeitetem Tabak auf jährlich 10.000 Tonnen, also nur circa 1 % des EU-weiten Rohtabakmarkts.¹⁶⁴ Angenommen, diese Menge würde zu Zigaretten weiterverarbeitet, würde dies zu Steuerhinterziehungen im Wert zwischen 1,2 und 2 Milliarden Euro führen, was lediglich zwischen 1,6 und 2,7 % der Einnahmen aus dem legalen Zigarettenhandel entspräche.¹⁶⁵ Rohtabak in den Geltungsbereich der harmonisierten Steuergegenstände und damit in das EMCS aufzunehmen, würde den illegalen Handel zwar erschweren, aber nicht beseitigen, so das Ergebnis der Studie.¹⁶⁶ Zu einer darüber hinausgehenden Erweiterung der Steuereinnahmen würde es nicht kommen, da weiterhin erst die Fertigware in den steuerrechtlich freien Verkehr überführt werden würde. Außerdem käme es zu erheblichen Erhöhungen der Verwaltungs- und Compliance-Kosten für alle rechtmäßigen Wirtschaftsteilnehmer, schätzungsweise in Höhe von 35 % des Marktpreises für Rohtabak.¹⁶⁷

Insgesamt würden diese enormen Kosten die sodann vermeidbaren hinterzogenen Steuern vermutlich sogar übersteigen, sodass sowohl die externe Studie als auch die Kommission die Einbeziehung von Rohtabak in das harmonisierte Verbrauchsteuersystem ablehnten.¹⁶⁸ Alternative Überwachungsmethoden für Rohtabak außerhalb des EMCS, z. B. in Form von Lizenzsystemen, wie sie von Polen, den Niederlanden oder Rumänien bereits praktiziert werden, seien wesentlich kosteneffizienter und dennoch zielführend.¹⁶⁹ Historisch betrachtet wurde die Besteuerung von Rohtabak, damals allerdings als mögliche nationale Steuer, bereits 1993 aufgrund unverhältnismäßiger Verwaltungskosten abgelehnt.¹⁷⁰

¹⁶¹ Vgl. EU-Kommission, COM (2015) 621 final, 4.2.

¹⁶² Vgl. EU-Kommission, COM (2018) 17 final, 3 b).

¹⁶³

¹⁶⁴ EU-Kommission, Study on Council Directive 2011/64/EU, 4.3.2.

¹⁶⁵ Ebd.; EU-Kommission, COM (2018) 17 final, 3 b).

¹⁶⁶ EU-Kommission, Study on Council Directive 2011/64/EU, 4.3.2.

¹⁶⁷ Ebd.; EU-Kommission, COM (2018) 17 final, 3 b).

¹⁶⁸ Vgl. ebd.

¹⁶⁹ Vgl. ebd.;

¹⁷⁰ Bongartz, ZfZ 1993, 370 (370).

Der Wille zur Bekämpfung des illegalen Rohtabakhandels verdeutlicht zwar die Intention hinter der extensiven Rechtsauslegung, rechtfertigt diese jedoch aufgrund der beschriebenen Unverhältnismäßigkeit und der bestehenden Alternativen nicht.

6.5 Berücksichtigung der Ziele der Tabaksteuer-richtlinie

Durch Art. 288 Satz 3 AEUV werden die Mitgliedstaaten der EU verpflichtet, das Ziel einer Richtlinie auf nationaler Ebene umzusetzen. Der EuGH betont, dass gerade die Ziele der TabStRL, die sich insbesondere aus den Erwägungsgründen 2, 3, 8 und 9 ergeben, es erfordern, dass der Begriff Rauchtabak nicht eng ausgelegt werden darf.¹⁷¹ Ob diese Ziele allerdings eine so weite Auslegung wie die der deutschen Finanzverwaltung rechtfertigen, wird im weiteren Verlauf geprüft.

6.5.1 Harmonisierung

Die TabStRL ist auf Grundlage der Einzelermächtigung des Art. 113 AEUV, also zum Zweck der Verbrauchsteuerharmonisierung, erlassen worden. Harmonisierung bedeutet hier die Angleichung national bestehender Verbrauchsteuersysteme,¹⁷² wobei ein Teil der Literaturansicht diesen Begriff weiter in Form einer zu erreichenden Vollharmonisierung auslegt.¹⁷³ Nach Stockmann würde dies bedeuten, dass gleiche steuerauslösende Sachverhalte an jedem Ort der EU gleiche steuerliche Rechtsfolgen nach sich ziehen würden.¹⁷⁴ Auch wenn eine Vollharmonisierung nach Stockmann vorerst illusorisch bleibt,¹⁷⁵ ist es erforderlich, dass identische Produkte einer zumindest vergleichbaren steuerlichen Behandlung innerhalb der Mitgliedstaaten unterzogen werden.¹⁷⁶

Ursprünglich zählte Rohtabak zu dem im Jahre 1972 festgelegten Warenkatalog der Tabaksteuergegenstände.¹⁷⁷ Dies änderte sich jedoch zum 01.01.1993.¹⁷⁸ Die Tabaksteuer wurde als sog. Fabrikatsteuer ausgestaltet, die eine Besteuerung für Rohstoffe, Zwischen- und Halbfertigprodukte, die nicht zum Verbrauch geeignet und bestimmt waren, nicht mehr vorsah und so zu einer Vereinfachung und einer verbesserten Übersichtlichkeit des

¹⁷¹ EuGH, Urt. v. 06.04.2017, C-638/15 Rs. Eko-Tabak, Rz. 24.

¹⁷² Vgl. Jatzke, Europäisches Verbrauchsteuerrecht, Rz. A 7.

¹⁷³ Vgl. Eiling, Verfassungs- und europarechtliche Vorgaben an die Einführung neuer Verbrauchsteuern, S. 41.

¹⁷⁴ Stockmann, FR 1996, 693 (694).

¹⁷⁵ Ebd., (695).

¹⁷⁶ Vgl. Bongartz in: Bongartz/Schröder-Schallenberg, Verbrauchsteuerrecht, Rz. B 1.

¹⁷⁷ Vgl. ebd., Rz. K 3.

¹⁷⁸ Vgl. ebd., Rz. K 3; Bongartz, ZfZ 1993, 370 (370).

Verbrauchssteuersystems führte.¹⁷⁹ Die Harmonisierung beschreibt einen fortdauernden mit dem Willen zur Verbesserung stattfindenden Prozess.¹⁸⁰ Durch die Besteuerung von Tabak aller Fertigungsstufen, wie zuletzt im Jahre 1992, ist das Verhalten Deutschlands in Bezug auf den Prozess der Harmonisierung nicht als dem Fortschritt dienlich, sondern als rückschrittlich zu bewerten.

Unabhängig davon, wäre bei einer solch folgenschweren Änderung der Rechtsanwendung eine EU-weite Abstimmung abzuwarten gewesen, um eine vergleichbare steuerliche Behandlung im Sinne der Harmonisierung zu gewährleisten. Schon seit 2015 waren die Mitgliedstaaten durch die REFIT-Evaluierung für die im Begriff Rauchtobak innewohnende Gefahr der uneinheitlichen steuerlichen Behandlung sensibilisiert.¹⁸¹ Da nationale Regelungen, so Bongartz, nicht zur Kompensation EU-rechtlicher Ungereimtheiten angewandt werden dürfen, stellen diese keine geeignete Lösung der Auslegungsproblematik dar.¹⁸² Dessen ungeachtet entschied sich die deutsche Finanzverwaltung 2017, zwar bezugnehmend auf die europäische Rechtsprechung, aber dennoch autonom, zur veränderten Auslegung der TabStRL. Die Harmonisierung kann nicht durch einen nationalen Alleingang ohne rechtsvereinheitlichende Reaktionen anderer Mitgliedstaaten erreicht werden.¹⁸³

Somit kommt Deutschland durch seine extensive Rechtsauslegung der Verpflichtung zur Umsetzung des Ziels der Harmonisierung nicht nach, wodurch eine diesbezügliche Rechtfertigung der Besteuerung verneint werden kann.

6.5.2 Reibungsloses Funktionieren des Binnenmarkts

Nach dem zweiten Erwägungsgrund soll die TabStRL ein reibungsloses Funktionieren des Binnenmarkts gewährleisten. Mit Erschaffung des Binnenmarkts im Jahre 1993 sollten die Kontrollen an den Binnengrenzen abgeschafft werden, um innerhalb der EU einen freien Warenverkehr zu ermöglichen.¹⁸⁴ Dessen Kern ist die Beförderung unter Steueraussetzung mittels EMCS.¹⁸⁵ Dieses ermöglicht eine Beförderung der harmonisierten Steuergegenstände ohne Grenzkontrollen bei gleichzeitiger Sicherung einer dauerhaften

¹⁷⁹ Vgl. Jatzke, Europäisches Verbrauchsteuerrecht, Rz. A 16; Bongartz in: Bongartz/Schröder-Schallenberg, Verbrauchsteuerrecht, Rz. C 68; Harings/Jürgens, ZfZ 2021, 263 (265).

¹⁸⁰ Vgl. Bongartz in: Bongartz/Schröder-Schallenberg, Verbrauchsteuerrecht, Rz. A 17.

¹⁸¹ Vgl. EU-Kommission, COM (2015) 621 final, 4.1.1.

¹⁸² Bongartz in: Bongartz/Schröder-Schallenberg, Verbrauchsteuerrecht, A 20.

¹⁸³ Umkehrschluss aus: Eiling, Verfassungs- und europarechtliche Vorgaben an die Einführung neuer Verbrauchsteuern, S. 42.

¹⁸⁴ Schmutzer in: Kruse, Zölle, Verbrauchsteuern, europäisches Marktdienstrecht, S. 291.

¹⁸⁵ Vgl. Schröder-Schallenberg in: Bongartz/Schröder-Schallenberg, Verbrauchsteuerrecht, Rz. D 3.

Überwachung und Besteuerung im jeweiligen Land des Verbrauchs.¹⁸⁶

Doch bislang fand keine technische Anpassung des IT-Verfahrens statt, welche die aus Sicht der deutschen Finanzverwaltung neu als Rauchtabak zu klassifizierenden Waren der Tarifposition 2401 einschließt. Die Kommission spricht sich aktiv gegen eine Aufnahme dieser Waren in das EMCS aus,¹⁸⁷ wodurch deutlich wird, dass sie eine so extensive Rechtsauslegung nicht unterstützt. Für die steuerliche Behandlung von Halbfertigprodukten, die für den Einzelverkauf bestimmt sind, bedarf es dieser Aufnahme ohnehin nicht, da in solchen Fällen mangels tauglichen Empfängers keine Steueraussetzung möglich ist und somit eine direkte Besteuerung erfolgen würde.

Abgesehen von dieser technischen Unmöglichkeit ist eine innergemeinschaftliche Beförderung unter Steueraussetzung so lange nicht störungsfrei möglich, wie die einzelnen Mitgliedstaaten dieselben Waren hinsichtlich ihrer Eigenschaft als Steuergegenstand unterschiedlich bewerten. Dies kann zu Problemen bei der ordnungsgemäßen Eröffnung oder Beendigung des Verfahrens führen. Die Kommission sieht in der uneinheitlichen Behandlung von Steuergegenständen eine Gefahr für das einwandfreie Funktionieren des Binnenmarkts.¹⁸⁸

¹⁸⁹

Durch die alleinige extensive Rechtsauslegung Deutschlands, wesentlich, dass die anderen Mitgliedstaaten diese Auffassung zum überwiegenden Teil weder teilen noch umsetzen, wird eine solche Gefahr und Fragmentierung zumindest in Kauf genommen.

6.5.3 Keine Wettbewerbsverfälschung

Gemäß des dritten und neunten Erwägungsgrunds der TabStRL dürfen die in den Mitgliedstaaten erhobenen Verbrauchsteuern nicht zu einer Verfälschung des Wettbewerbs zwischen Tabakwaren derselben Kategorie führen.

Durch die Ausweitung des Begriffs Rauchtabak ergeben sich für die deutschen Wirtschaftsteilnehmer infolge des zusätzlichen Bürokratieaufwands für die Einhaltung der Rechtsvorschriften höhere Verwaltungs- und Compliance-Kosten.¹⁹⁰ Dadurch entsteht ein Standortnachteil für die in Deutschland ansässigen Wirtschafts-

¹⁸⁶ Vgl. Schröer-Schallenberg in: Bongartz/Schröer-Schallenberg, Verbrauchsteuerrecht, Rz. D 3.

¹⁸⁷ Vgl. EU-Kommission, COM (2018) 17 final, 3 b);

¹⁸⁸ Vgl. EU-Kommission, COM (2015) 621 final, 4.1.1.

¹⁸⁹

¹⁹⁰ Vgl. Salomon in: Schummeister, „50 Jahre Zollunion“, S. 83-84, Kap. 6.4.

teilnehmer im Vergleich zu denen anderer Mitgliedstaaten, die Roh-tabak nicht besteuern.¹⁹¹

Somit findet entgegen diesen Erwägungsgründen, ausgelöst durch die veränderte Rechtsanwendung in Deutschland, innerhalb der Kategorie Rauchtabak eine Verfälschung des Wettbewerbs zulasten der deutschen Tabakwirtschaft statt.

6.5.4 Hohes Gesundheitsschutzniveau

Nach dem zweiten Erwägungsgrund soll die TabStRL aufgrund der gesundheitlichen Schäden durch Tabakerzeugnisse ein hohes Gesundheitsschutzniveau gewährleisten. Darin zeigt sich der neben dem Fiskalzweck vorliegende gesundheitspolitische Lenkungs-zweck dieser Steuer. Durch den punktuellen Zugriff auf bestimmte Waren mittels der Besteuerung sollen Verbraucher zur Einschränkung ihres Konsums bewegt werden.¹⁹²

Mit jährlich über 127.000 Todesfällen infolge des Tabakkonsums allein in Deutschland stellt Rauchen das größte vermeidbare Gesundheitsrisiko dar.¹⁹³ Tabak jeglicher Produktionsstufen schadet der Gesundheit, wenn er zum Rauchen verwendet wird, sodass es dem Ziel des Gesundheitsschutzes dienlich ist, jegliche Tabakerzeugnisse der Besteuerung zu unterwerfen.

Jedoch muss berücksichtigt werden, dass ein Gesundheitsrisiko lediglich in Fällen besteht, in denen es überhaupt zum Konsum kommen kann, also nur, wenn die Ware für den Einzelverkauf bestimmt ist.¹⁹⁴ Wenn Tabak hingegen zur Weiterverarbeitung an einen Herstellungsbetrieb versandt werden soll, dann geht von dieser Ware, zumindest zu diesem Zeitpunkt, kein Gesundheitsrisiko aus, sodass die Verfolgung dieses Ziels auch keine Besteuerung rechtfertigt.¹⁹⁵

Die Rechtfertigung der Besteuerung erfordert hier ebenfalls den Konnex zwischen dem Tabakprodukt und seinem Konsum.¹⁹⁶

Folglich kommt die Bundesfinanzverwaltung dem Ziel des Gesundheitsschutzes umfassend nach, allerdings rechtfertigt dies nicht ihre extensive Auslegung.

7 Fazit

Bis heute kam es zu keiner verbindlichen Klärung, welchen Aussagegehalt das Eko-Tabak-Urteil tatsächlich aufweist und inwiefern es dazu beiträgt, der schon lange bestehenden EU-weiten Abgrenzungsproblematik zwischen Roh- und Rauchtabak Abhilfe zu schaffen. Diese Arbeit zeigt, dass das Eko-Tabak-Urteil unzweifelhaft

¹⁹¹ Vgl. Salomon in: Schulmeister, „50 Jahre Zollunion“, S. 83.

¹⁹² Jatzke, Das System des deutschen Verbrauchsteuerrechts, S. 61.

¹⁹³ BMG, Rauchen.

¹⁹⁴ Vgl. Harings/Jürgens, ZfZ 2021, 263 (266).

¹⁹⁵ Vgl. ebd.

¹⁹⁶ Ebd.

einen Beitrag zur Klärung dieser Problematik leistet. Fraglich war nur, in welchem Maße.

Fakt ist, dieses Urteil legt erstmalig die Begriffe „geschnitten“, „anders zerkleinert“ und „industrielle Bearbeitung“ aus und trifft eine Klassifizierung der betroffenen Ware als Rauchtabak.

Wie zu Beginn dieser Arbeit erläutert, entwickelt das Urteil faktische Bindungswirkung auf nationaler Ebene bezüglich ähnlich gelagerter Sachverhalte. Wenn überhaupt eine Wirkung über den Einzelfall hinaus angenommen werden kann, können jegliche Tabakerzeugnisse jeglicher Produktionsstufen mit beliebigen weiteren Bestimmungen keinesfalls unter ähnlichen Sachverhalten verstanden werden. Vor allem die vorliegende Bestimmung für den Verkauf an Endverbraucher bleibt bei der Auslegung dieses Urteils durch die deutsche Finanzverwaltung komplett unberücksichtigt. Dabei stellte sich diese im Laufe dieser Arbeit als erforderlicher Konnex zwischen der Tabakware und ihrem Konsum heraus. Nur durch diesen Konnex sei eine Besteuerung hinsichtlich der Verbrauchsgüterbesteuerung, der Bekämpfung des illegalen Tabakhandels und des Gesundheitsschutzes gerechtfertigt. Auch die Ziele der TabStRL, die laut des EuGH eine weite Auslegung des Begriffs Rauchtabak erfordern, rechtfertigen eine so extensive Rechtsauslegung wie die der Bundesfinanzverwaltung nicht.

Diesem Urteil kann demzufolge nicht entnommen werden, dass jeglicher Tabak, der entrippt oder anderweitig zerkleinert ist, unabhängig von seiner weiteren Bestimmung der Tabaksteuer unterworfen werden soll. Die deutsche Finanzverwaltung kann das Eko-Tabak-Urteil folglich nicht dazu nutzen, ihre extensive Auslegung des Begriffs Rauchtabak zu rechtfertigen. Diese erscheint ohnehin fragwürdig, da bereits die ursprüngliche deutsche Rechtsauffassung zu demselben Ergebnis geführt hätte, wie das Urteil des EuGH.

Hervorzuheben ist allerdings, dass der Zweck hinter dieser extensiven Rechtsauslegung, also das Ziel des Gesundheitsschutzes, die Bekämpfung des illegalen Tabakhandels und die Klärung der bereits jahrelang andauernden Auslegungsproblematik, durchaus nachvollziehbar und sinnvoll ist. Jedoch kann diese Rechtsauslegung nicht anhand des Eko-Tabak-Urteils begründet und mangels EU-weiter Einigkeit auch nicht als harmonisierte Regelung der Besteuerung angesehen werden.

[REDACTED]

¹⁹⁷ Vgl. Ahg. 1, Nr. 5; Ahg. 2, Nr. 5.

198

199] 1sofern gilt dieses Urteil vorerst abzuwarten. Eine verbind-

Außerdem wurde festgestellt, dass die Harmonisierung, das Funktionieren des Binnenmarkts und die Wahrung der Wettbewerbsfähigkeit zwingend eine EU-weite Konkretisierung der Begriffsbestimmung des Rauchtobaks im Lichte des Eko-Tabak-Urteils erfordern. Auch wenn viele Mitgliedstaaten bereits nationale Regelungen bezüglich der Auslegungsproblematik getroffen haben, stellen diese keine dauerhaften Lösungen der EU-weiten Problematik dar.

201

Darüber hinaus könnte ein weiteres EuGH-Urteil Klarheit in die Auslegungssproblematik bringen. Dazu müsste jedoch ein zur Auslegung dienlicher Sachverhalt zunächst mittels eines langwierigen Vorabentscheidungsverfahrens an den EuGH herangetragen werden, sodass sich in der Zwischenzeit die Rechtsunsicherheit weiter verfestigen würde.

Außerdem ist eine Neufassung der TabStRL denkbar.

dernis stellt dabei die in Art. 113 AEUV geforderte Einstimmigkeit der 27 EU-Mitgliedstaaten dar.²⁰³

der 27 EU-Mitgliedstaaten dar.²⁰³

198

199 Vgl. Ahg. 1, Nr. 5; Ahg. 2, Nr. 5.

201 Vα1 Abα 2 Nr 4

202 Vgl. Aug. 2, Nr. 4.

²⁰³ Jatzke, Europäisches Verbrauchsteuerrecht, A 9.

²⁰⁴ Vgl. Ahg. 2, Nr. 2.

■²⁰⁵ Eine allumfassende Besteuerung jeglichen Tabaks ist aufgrund der erläuterten Unverhältnismäßigkeit fragwürdig, aber nicht auszuschließen. Sollte es zu einer Festlegung von Roh tabak als Steuergegenstand kommen, eröffnet dies wiederum ein neues Problem. Ab wann wäre die steuerliche Überwachung erforderlich? Sollte diese bereits beim Saatgut beginnen? Oder erst bei der Tabakpflanze oder nach der Ernte der Tabakblätter? ■

■²⁰⁶ sodass eine EU-weite Lösung noch schwerer erscheint.

Es zeigt sich also, dass künftig eine Klarstellung hinsichtlich der Auslegungsproblematik zu erwarten ist. Die Frage, wann und in welcher Form, bleibt jedoch offen. Sicher ist, es werden noch große Anstrengungen notwendig sein, um eine einheitliche Lösung zu schaffen und bis dahin bleibt sie bestehen:

Die Unsicherheit bezüglich der „Folgen(losigkeit) des Eko-Tabak-Urteils“.²⁰⁷

²⁰⁵ Ahg. 2, Nr. 2.

²⁰⁶ Vgl. ebd.

²⁰⁷ Harings/Jürgens, ZfZ 2021, 263 (268).

Literaturverzeichnis

- | | |
|--|---|
| Barth, Martin / Jehle, David | Tabakanbau und Tabakverarbeitung leicht gemacht, 2. Auflage, Berlin 2005 |
| BAT Germany
(British American Tobacco) | Rohstoff Tabak,
< https://www.bat.de/group/sites/BAT_AXBF4K.nsf/vwPages-WebLive/DO9YAEUN > (Stand: 11.08.2022) |
| BMG (Bundesministerium für Gesundheit) | Rauchen < ">https://www.bundesgesundheitsministerium.de/service/begriffe-von-a-z/r/rauchen.html#:~:text=In%20Deutschland%20rauchen%20insgesamt%202023,in%20der%20Raucherquote%20zu%20beobachten.> > (Stand: 11.08.2022) |
| Bongartz, Matthias | Die Auswirkungen der Verbrauchsteuerharmonisierung auf das Tabaksteuerrecht, ZfZ 1993, 370-375 |
| Bongartz, Matthias /
Schröer-Schallenberg, Sabine | Verbrauchsteuerrecht, 3. Auflage, München 2018 |
| Bongartz, Matthias /
Schröer-Schallenberg, Sabine | Die Stromsteuer - Verstoß gegen Gemeinschaftsrecht und nationales Verfassungsrecht?, DStR 1999, 962-971 |
| CECCM
(heute unter dem Namen: Tobacco Europe) | Briefing note: the Eko-Tabak judgment and the smoking test provided by the CN Explanatory notes, vom 24.05.2018, < https://www.tobacco-europe.eu/briefing-note-the-eko-tabak-judgment-and-the-smoking-test-provided-by-the-cn-explanatory-notes/ > (Stand: 13.07.2022) |
| dkfz (Deutsches Krebsforschungszentrum) | Wirkungsweise des Nikotins, Pharmakologische Wirkung von Nikotin, < https://www.dkfz.de/de/rauchertelefon/Nikotin_Wirkung.html > (Stand: 20.07.2022) |

Dudenredaktion	Genussmittel, Duden online, o.J., < https://www.duden.de/node/55945/revision/1049100 > (Stand: 11.08.2022)
Ebner, Markus	Genussmittelfähigkeit von „Tabakstrips“ als Voraussetzung der Steuerbarkeit, An- merkung zu LG Hagen, Beschluss vom 31.08.2018, 71 Qs 16/18, jurisPR-SteuerR 26/2019 Anm. 4
Eiling, Astrid	Verfassungs- und europarechtliche Vor- gaben an die Einführung neuer Ver- brauchsteuern: Verprobt am Beispiel der Kernbrennstoffsteuer, München 2014
Förster, Jutta	Die Verbrauchsteuern: Geschichte, Sys- tematik, finanzverfassungsrechtliche Vor- gaben, Heidelberg 1989
Hakenberg, Wal- traud	Europarecht, 9. Auflage, München 2021
Harings, Lothar / Jürgens, Max	Eko-Tabak und kein Ende? Die (unge- wollten?) Auswirkungen eines EuGH-Ur- teils in der Praxis, ZfZ 2021, 263-268
Haustein, Knut-Olaf / Groneberg, David	Tabakabhängigkeit: Gesundheitliche Schäden durch das Rauchen, Heidelberg 2008
Jatzke, Harald	Das System des deutschen Verbrauchs- steuerrechts unter Berücksichtigung der Ergebnisse der Verbrauchsteuerharmo- nisierung in der Europäischen Union, Berlin 1997
Jatzke, Harald	Europäisches Verbrauchsteuerrecht, München 2016
Kempf, Tillman	Die Rechtfertigung der Tabaksteuer, Frankfurt am Main 2005
Kock, Kai-Uwe / Stüwe, Richard (Hrsg.)	Öffentliches Recht und Europarecht, 8. Auflage, 2020
Kruse, Heinrich Wil- helm (Hrsg.)	Zölle, Verbrauchsteuern, europäisches Marktordnungsrecht, Köln 1988

VIII

- | | |
|---------------------------------|--|
| Schulmeister,
Frauke (Hrsg.) | „50 Jahre Zollunion“: Tagungsband des
30. Europäischen Zollrechtstags des
EFA am 7. und 8. Juni 2018 in Thun, Bo-
chum 2019 |
| Stockmann, Frank | Möglichkeiten und Grenzen der Steuer-
harmonisierung in der Europäischen Ge-
meinschaft, FR 1996, 693-698 |
| Weidemann, Jürgen | Rauchtabak und Tabakrauch im
Steuer(straf)recht: Problemfelder, wistra
2019, 122-127 |
| Weidemann, Jürgen | Tabaksteuer und Steuerstrafrecht, Berlin
2020 |

Rechtsquellenverzeichnis

I. Europäisches Primärrecht

EUV	Vertrag über die Europäische Union vom 07.02.1992 in der Fassung vom 01.09.2016, ABl. vom 07.06.2016, C 202, 13
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union vom 25.03.1957 in der Fassung vom 09.05.2008, ABl. vom 09.05.2008, C 115, 47

II. Europäisches Sekundärrecht

RL 2008/118/EG	Richtlinie 2008/118/EG des Rates vom 16.12.2008 über das allgemeine Verbrauchsteuersystem und zur Aufhebung der Richtlinie 92/12/EWG, ABl. vom 14.01.2009, L 9, 12
RL 79/32/EWG	Zweite Richtlinie 79/32/EWG des Rates vom 18.12.1978 über die anderen Verbrauchsteuern auf Tabakwaren als die Umsatzsteuer, ABl. vom 16.01.1979, L 010, 8-10
RL 2011/64/EU	Richtlinie 2011/64/EU des Rates vom 21.06.2011 über die Struktur und die Sätze der Verbrauchsteuern auf Tabakwaren, ABl. vom 05.07.2011, L 176, 24

III. Nationales Recht

Tabaksteuergesetz (TabStG)	Tabaksteuergesetz in der Gültigkeit vom 01.07.2022 bis 12.02.2023, BGBl. I 2009, 1870; zuletzt ge- ändert durch Art. 2 G vom 10.08.2021, BGBl. I 2021, 3411
----------------------------	---

Verzeichnis der Verwaltungsanweisungen

1. Verwaltungsvorschriften

[REDACTED]	[REDACTED]
[REDACTED]	[REDACTED]
[REDACTED]	[REDACTED]
	[REDACTED]

2. Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen

[REDACTED]	[REDACTED]
	[REDACTED]
	[REDACTED]

3. Schreiben der Generalzolldirektion

[REDACTED]	[REDACTED]
	[REDACTED]
[REDACTED]	[REDACTED]
[REDACTED]	[REDACTED]
[REDACTED]	[REDACTED]
	[REDACTED]
[REDACTED]	[REDACTED]
	[REDACTED]
[REDACTED]	[REDACTED]
	[REDACTED]
[REDACTED]	[REDACTED]
	[REDACTED]

Rechtsprechungsverzeichnis

1. Entscheidungen des Europäischen Gerichtshofs

EuGH	Urteil vom 24.09.1998, C-319/96, Rs. Brinkmann Tabakfabriken GmbH gegen Skatteministeriet, EU:C:1998:429 (juris)
EuGH	Urteil vom 06.04.2017, C-638/15, Rs. Eko-Tabak s.r.o. gegen Generální ředitelství cel, EU:C:2017:277 (juris)

2. Entscheidungen des Bundesgerichtshofs

BGH	Beschluss vom 27.07.2016, 1 StR 19/16 (juris)
BGH	Beschluss vom 01.04.2020, 1 StR 5/20 (juris)

3. Entscheidungen des Bundesfinanzhofs

BFH	Urteil vom 22.03.1956, V z 76/54 U (juris)
-----	--

4. Entscheidungen der Landgerichte

LG Hagen	Beschluss vom 31.08.2018, 71 Qs 16/18 (juris)
----------	---

5. Entscheidungen der Finanzgerichte

FG München	Beschluss vom 20.01.2020, 14 V 1567/19 (juris)
FG Düsseldorf	Urteil vom 08.07.2020, 4 K 1771/19 VTa (juris)
FG Düsseldorf	Urteil vom 08.07.2020, 4 K 36/18 VTa (juris)
FG Düsseldorf	Urteil vom 08.07.2020, 4 K 35/18 VTa (juris)

Verzeichnis der sonstigen Quellen

Deutscher Bundestag (BT)	Bundeshaushaltsplan 2022 (Gesamtplan, BGBl. I 2022, 899 und Einzelpläne)
Deutscher Bundestag (BT) – Petitionsausschuss	Abschluss des Petitionsverfah- rens Pet 2-19-08-6133- 029529, 97084 Würzburg, Ta- baksteuer
EuGH	Schlussanträge des General- anwalts Nils Wahl vom 15.12.2016, C-638/15, Rs. Eko-Tabak, EU:C:2016:962
EuGH	Schlussanträge des General- anwalts F. G. Jacobs vom 14.07.2005, C-197/04, Rs. Kommission/Deutschland, EU:C:2005:476
Europäische Kommission	Bericht der Kommission an den Rat über die REFIT-Evalu- ierung der Richtlinie 2011/64/EU und über die Struktur und die Sätze der Ver- brauchsteuern auf Tabakwa- ren vom 21.12.2015, COM (2015) 621 final
Europäische Kommission	Bericht der Kommission an den Rat über die Richtlinie 2011/64/EU über die Struktur und die Sätze der Verbrauchs- steuern auf Tabakwaren vom 12.01.2018, COM (2018) 17 fi- nal
Europäische Kommission - Generaldirektion Steuern und Zollunion	Studie des Economisti Associ- ati, Study on Council Directive 2011/64/EU on the structure and rates of excise duty ap- plied to manufactured tobacco - Final Report - Executive Summary, Mai 2017

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

Anhang

Anhang 1: Fragenkatalog für die GZD - Direktion IV

Wolter, Marie-Jo (HZA Osnabrück)

Von:	Wolter, Marie-Jo (HZA Osnabrück)
Gesendet:	Freitag, 22. Juli 2022 13:12
An:	[REDACTED]
Cc:	[REDACTED]
Betreff:	Fragen bezüglich der Rechtsanwendungspraxis infolge des Eko-Tabak-Urteils

Sehr geehrte Damen und Herren,

ich bin Zollinspektoranwärterin beim HZA Osnabrück und beschäftige mich aktuell mit dem Verfassen meiner Diplomarbeit im Bereich des Tabaksteuerrechts.

Mein Diplomarbeitsthema lautet "Die Folgen des Eko-Tabak-Urteils - eine Betrachtung der deutschen Rechtsanwendungspraxis".

In dieser Arbeit soll es darum gehen, ob auf Grundlage dieser Einzelfallentscheidung des EuGH eine so weit gefasste Auslegung, wie sie die deutsche Finanzverwaltung vertritt, gewollt war und sinnvoll ist. Ich möchte prüfen, ob diese Auslegung insgesamt von genug Argumenten unterstützt wird.

Dementsprechend möchte ich natürlich auch die Argumentation der GZD zu diesem Thema korrekt einbeziehen. Aus diesem Grund würde ich mich sehr freuen, wenn es möglich wäre, wenn Sie mir ein paar meiner diesbezüglichen Fragen beantworten könnten.

Der reguläre Abgabetermin der Diplomarbeit ist der 05.08.2022. Es tut mir leid, dass ich mich so kurzfristig an Sie wende, ich habe bereits viele Telefonate geführt und bin erst ziemlich spät an diese Stelle verwiesen worden.

1.) Vor der Eko-Tabak-Entscheidung würde ich die Rechtsanwendung des Art. 5 Abs. 1 a) RL 2011/64 folgendermaßen beschreiben (und hoffe damit liege ich richtig):

Zur Bestimmung, ob Rauchtabak vorlag musste zuerst geprüft werden, ob der in Rede stehende Tabak geschnitten oder anders zerkleinert, gesponnen oder in Platten gepresst wurde.

Wenn diese erste Voraussetzung vorlag, war bezüglich der zweiten Voraussetzung auf die sich tatsächlich anschließende Bestimmung des Tabaks abzustellen.

Wenn dieser zur weiteren Verarbeitung in einem Tabakherstellungsbetrieb bestimmt war, dann handelte es sich nicht um Rauchtabak. Die zweite Voraussetzung war nicht erfüllt, da sich eine weitere industrielle Bearbeitung anschloss.

Wenn der Tabak allerdings zum Verkauf an Endverbraucher bestimmt war und dieser Endverbraucher den Tabak ohne Zuhilfenahme industrieller Bearbeitungen rauchbar machen konnte, dann war auch die zweite Voraussetzung erfüllt und es handelte sich damit um Rauchtabak.

Wenn vor der Auslegung des Eko-Tabak-Urteils in Deutschland die Rechtsanwendung des Art. 5 Abs. 1 a) RL 2011/64 so beschrieben werden kann, warum brachte das Eko-Tabak-Urteil dann so eine große Veränderung mit sich? Also welcher Bestandteil der Urteilsfindung war ausschlaggebend für die veränderte Auslegung des Art. 5 Abs. 1 a) RL 2011/64?

Denn es handelte sich bei der dort in Rede stehenden Tabakware um Ware, die für den Verkauf an Endverbraucher bestimmt war und lediglich durch händisches Schneiden rauchbar gemacht werden konnte. Damit hätte die ursprüngliche Auslegung (wie oben dargestellt) doch ohne Probleme angewandt werden können. Es hätte sich auch danach schon um Rauchtabak gehandelt.

2.) Es wird von einer neu vorzunehmenden "Abgrenzung zwischen Rohtabak zu Rauchtabak" gesprochen (z.B. in der [REDACTED]).

Diesbezüglich stellt sich mir hier rein begriffstechnisch folgende Frage:

Doch was wird grundsätzlich vom Begriff Rohtabak umfasst? Also in Bezug auf die Zeit vor dem Eko-Tabak-Urteil oder auch unter dem Aspekt, dass über eine EU-weite Besteuerung von Rohtabak gesprochen wird. Wird unter dem Begriff Rohtabak insofern rein begrifflich alles umfasst, was nicht Rauchtabak ist? Also fallen neben dem Ausgangsprodukt (also ganze nicht entriipten Tabakblättern) auch Zwischenerzeugnisse und Halbfertigwaren unter den Begriff Rohtabak?

3.) Trotz der Ansicht, dass die geänderte Auslegung bereits seit 2011 hätte wirken müssen, wirkt die Auslegung nicht rückwirkend sondern erst ex nunc ab dem 15.09.2017, richtig?

4.) Die Übergangsregeln für die Beförderung von den neu als Rohtabak geltenden Waren wurden immer wieder, zuletzt verlängert, da es für die Waren der Pos. 2401 der KN noch immer nicht möglich ist, ein Versandverfahren mit e-VD zu eröffnen. Jedoch habe ich während meiner Recherche herausgefunden, dass vereinzelt doch Waren dieser Position mittels EMCS befördert werden können. Die Generaldirektion TAXUD soll im Indirect Tax Experts Group (ITEG) Meeting am 08.11.2018 bekanntgegeben haben, dass das EMCS-Verfahren für Waren der Pos. 2401 möglich sei, aber ausschließlich für die im Eko-Tabak-Urteil genannten Waren. Leider ist das Protokoll zu dieser Sitzung nicht verfügbar. Findet eine solche Abgrenzung bezüglich der Anwendungsmöglichkeit vom EMCS-Verfahren in der Praxis statt?

5.) Mit der

Handelt es sich dabei um die drei Gerichtsurteile des FG Düsseldorf vom 08.07.2020 (4 K 1771/19 VTA; 4 K 36/18 VTA; 4 K 35/18 VTA)? Das ist mir aus dem Schreiben leider nicht ersichtlich geworden. Wenn die Entscheidung des BFH gegenteilig zur Auslegung der deutschen Finanzverwaltung ausfällt, wie würde sich das dann Ihrer Meinung nach auf die seit 2017 praktizierte und zukünftige Auslegung des Art. 5 Abs. 1 a) RL 2011/64 auswirken? Ein BFH-Urteil würde grundsätzlich nur die Beteiligten, also das betroffene HZA, in diesem Einzelfall binden. Würde sich die GZD dann trotz fehlender sonstiger Bindungswirkung an die Entscheidung des BFH halten?

6.) Im

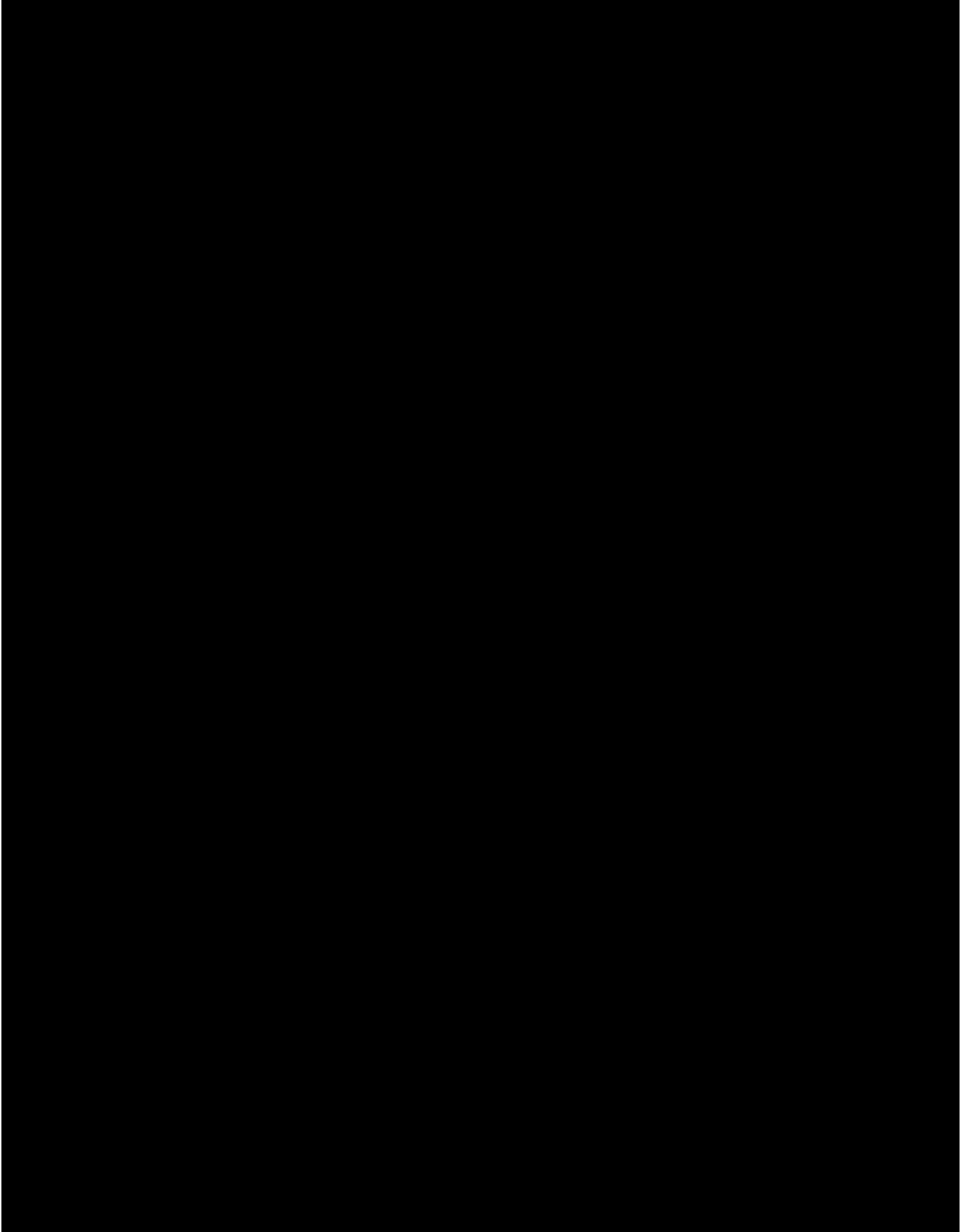
Gibt es eine Quelle, nach der ersichtlich wird, welche anderen Länder dies sind? Bei meiner Recherche habe ich lediglich für Schweden entsprechende Angaben gefunden. Gibt es Länder, die eine vergleichbar weite Auslegung wie Deutschland praktizieren?

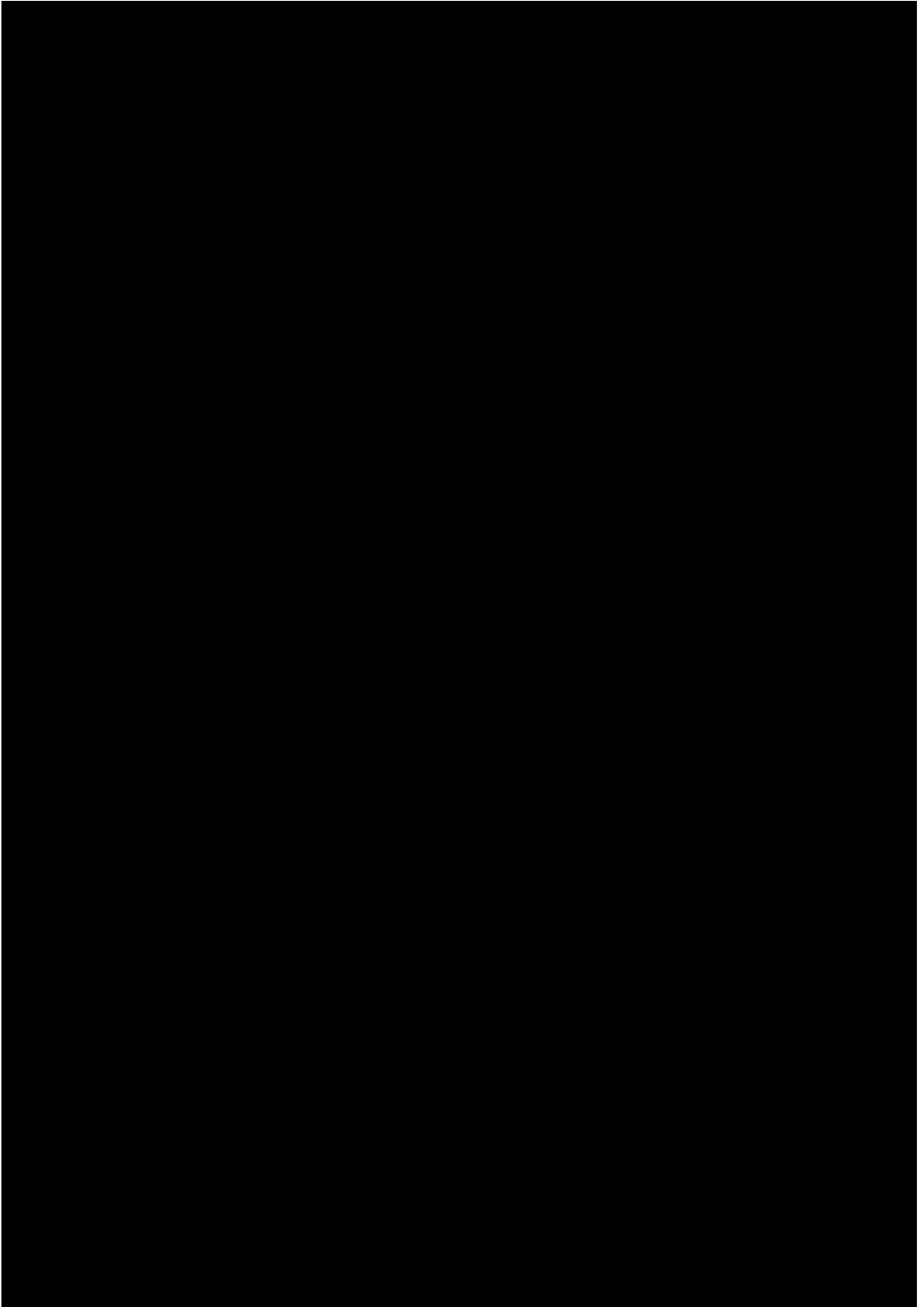
Ich danke Ihnen sehr für die Möglichkeit, diese Fragen an Sie stellen zu dürfen.

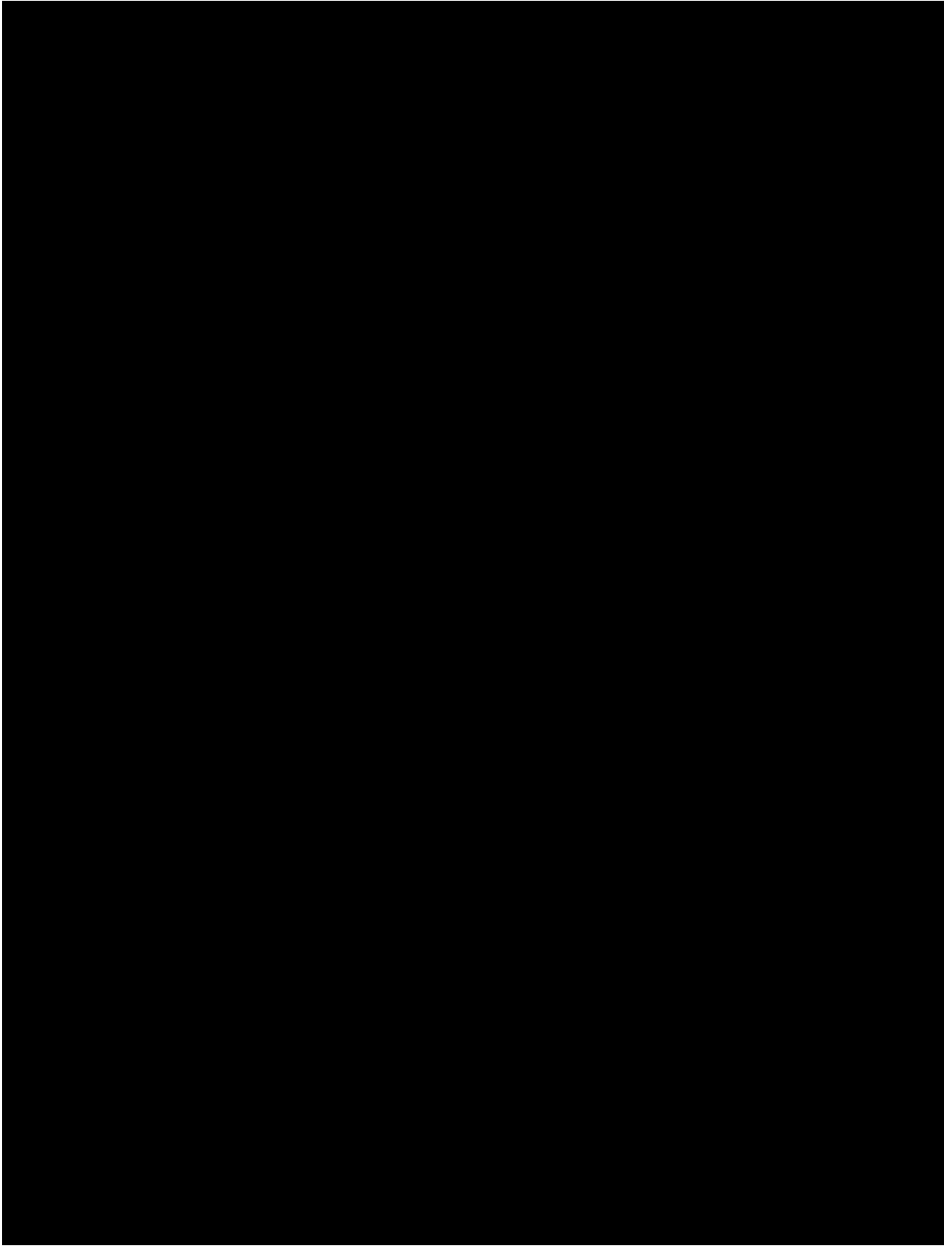
Mit freundlichen Grüßen

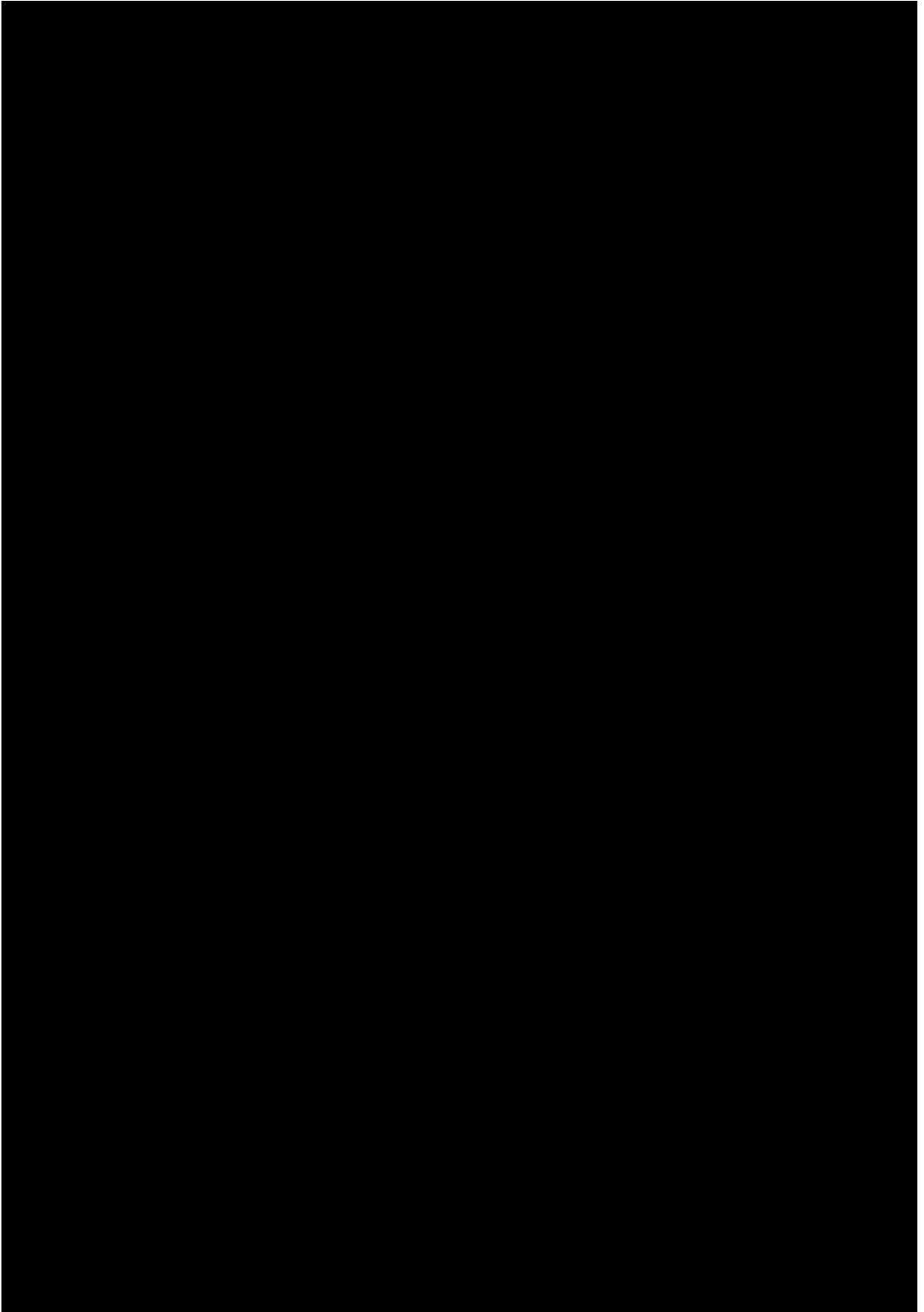
Marie-Jo Wolter

Anhang 2: Antwortschreiben der GZD - Direktion IV











Eidesstattliche Erklärung

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.

Ort, Datum

Unterschrift