
Datum: 24.02.2021
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 4. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 4 K 743/20 VTa
ECLI: ECLI:DE:FGD:2021:0224.4K743.20VTA.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.
Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens.
Die Revision wird nicht zugelassen.

Tatbestand:

Am 10.02.2020 führten Beamte der Kontrolleinheit Verkehrswege des Beklagten eine
Steueraufsichtsmaßnahme in dem vom Kläger betriebenen Shisha Café durch und stellten
dabei in der Zubereitungsküche des Shisha-Cafés folgende Waren in Dosen fest:

“.....“

Die Dosen wiesen weder gültige Steuerzeichen noch die üblichen Warnhinweise auf.

Da die Beamten die Erzeugnisse als Steuergegenstände nach § 1 Abs. 8 des
Tabaksteuergesetzes (TabStG) in Verbindung mit § 1 Abs. 2 Nr. 3, Abs. 5 TabStG ansahen,
stellten sie die Dosen nach § 215 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b der Abgabenordnung (AO) sicher.

Den schon bei der Sicherstellung eingelegten Einspruch des Klägers wies der Beklagte mit
Einspruchsentscheidung vom 25.02.2020 als unbegründet zurück und führte dazu aus, die
Sicherstellung der sog. Wasserpfeifenwatte sei nach § 33 Abs. 3 TabStG in Verbindung mit §
215 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b AO zu Recht erfolgt. Er habe die Wasserpfeifenwatte
sicherstellen dürfen, weil sie im Handel ohne vorschriftsmäßige Steuerzeichen vorgefunden
worden sei und es sich deshalb um nicht verkehrsfähige Ware gehandelt habe. Die
Wasserpfeifenwatte stelle einen Steuergegenstand dar, für den die Steuer nach § 17 Abs. 1
TabStG durch Verwendung von Steuerzeichen zu entrichten sei. Dazu seien die
Steuerzeichen zu entwerfen und auf den Kleinverkaufoverpackungen anzubringen, was aber

1

2

3

4

5

6

nicht geschehen sei. Daher sei die Sicherstellung geboten gewesen.

Zur Begründung seiner fristgerecht erhobenen Klage trägt der Kläger vor, er betreibe eine Shisha-Bar und habe zur Vermeidung von Verstößen gegen das TabStG sein Sortiment auf Wasserpfeifenwatte umgestellt. Dabei handele es sich um ein Zellstoffmaterial, das keinen Tabakanteil mehr enthalte, aber ein gleichartiges Verdampfungsverhalten wie Tabak habe und deshalb – mit Aromen behandelt – ein ähnliches Rauchgefühl wie Wasserpfeifentabak bei einem Konsum mit einer Wasserpfeife erzeuge. Maßgeblicher Unterschied sei aber, dass nichts verbrannt werde, sondern alles ähnlich wie ein Liquid in einer E-Zigarette verdampfe. 7

Die Voraussetzungen eines Steuergegenstands seien nicht gegeben. Nach § 1 Abs. 2 Nr. 3 sei Rauchtabak (Feinschnitt oder Pfeifentabak) geschnittener oder anders zerkleinerter oder gesponnener oder in Platten gepresster Tabak, der sich ohne weitere industrielle Verarbeitung zum Rauchen eigne. Dies treffe auf die sichergestellte Ware nicht zu. 8

Der Kläger beantragt, 9

die Sicherstellung der Wasserpfeifenwatte vom 10.02.2020 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 25.02.2020 aufzuheben. 10

Der Beklagte beantragt, 11

die Klage abzuweisen, 12

und verweist zur Begründung auf seine Einspruchsentscheidung. Ergänzend führt er aus, als Rauchtabak gölten auch Erzeugnisse, die statt aus Tabak ganz oder teilweise aus anderen Stoffen bestünden und die sonstigen Voraussetzungen nach § 1 Abs. 2 Nr. 3 TabStG für Rauchtabak erfüllten. Die Wasserpfeifenwatte bestehe nicht aus herkömmlichem Tabak, sondern aus anderen Stoffen wie Zellulose, welche als Trägermaterial diene und in einer für Wasserpfeifentabak typischen aromatisierten Flüssigkeit (Molasse/ Liquid) getränkt sei. Die Zelluloseteile seien im Hinblick auf ihre Größe mit anderen Trägerstoffen wie Tabak, Früchten oder Pflanzenteilen vergleichbar, die im herkömmlichen Wasserpfeifentabak verwendet würden. 13

Nach den Angaben des Herstellers auf der Verpackung und seiner Homepage werde empfohlen, das Erzeugnis in E-Shishas oder mit elektrischer Kohle nur auf 150 bis 200°C zu erhitzen, so dass es nur zum Verdampfen der Aromastoffe und nicht zu einer Verbrennung komme. Diese Empfehlung stelle nur eine beispielhafte Konsumempfehlung für ein „gesünderes“ Rauchen dar. 14

Diese Konsumempfehlung schließe eine Verwendung der Wasserpfeifenwatte in einer konventionellen Shisha mit Naturkohle nicht aus. Zudem könne auch mit einer E-Shisha die Temperatur auf weit über 500°C eingestellt werden. Auch sei im Rahmen von Steueraufsichtsmaßnahmen festgestellt worden, dass die Wasserpfeifenwatte üblicherweise auch in normalen Wasserpfeifen verwendet werde und als Ersatz für Wasserpfeifentabak diene. Zudem handele es sich bei der Wasserpfeifenwatte unabhängig von ihrer Rauchfreiheit um ein Erzeugnis, das ganz aus Tabakersatzstoffen hergestellt worden sei und das auf Grund seiner Aufmachung und Beschaffenheit dazu geeignet und bestimmt sei, ohne weitere industrielle Bearbeitung in einer Wasserpfeife geraucht zu werden. 15

In den vom Beklagten vorgelegten Auszügen aus der Homepage wurde einerseits auf die Rauch- und Tabakfreiheit hingewiesen, andererseits aber auch ausgeführt, dass das Produkt 16

in jedem Fall ganz einfach wie herkömmlicher Wasserpfeifentabak verwendet werden könne und für jede Wasserpfeife und jeden Shishakopf geeignet sei. Die Ausführungen zur Verwendung der Wasserpfeifenwatte wie herkömmlicher Wasserpfeifentabak wurden in der Folgezeit von der Homepage entfernt.

Der Prozessbevollmächtigte des Klägers hat wegen einer kurzfristig aufgetretenen Erkrankung eine Aufhebung und Verlegung des für den 24.02.2021 anberaumten Termins zur mündlichen Verhandlung beantragt. Er hat später, mit Schriftsatz vom 24.02.2021, auf mündliche Verhandlung verzichtet. Der Beklagte hat ebenfalls mit Schriftsatz vom 24.02.2021 auf mündliche Verhandlung verzichtet. 17

Entscheidungsgründe: 18

1. Der Senat entscheidet mit Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung (§ 90 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung – FGO). Der Sachverhalt ist geklärt, so dass eine mündliche Verhandlung nicht geboten war. Es bedurfte daher auch keiner Terminsverlegung (§ 155 Satz 1 FGO, § 227 Abs. 1 der Zivilprozessordnung). 19

2. Die Klage ist unbegründet. Der Beklagte hat am 10.02.2020 zu Recht die Rauchwatte sichergestellt. Die Anordnung der Sicherstellung der Rauchwatte vom 10.02.2020 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 25.02.2020 verletzt den Kläger nicht in seinen Rechten, § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO. 20

Nach § 215 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchstabe b AO kann eine Finanzbehörde verbrauchsteuerpflichtige Waren, die ein Amtsträger im Handel ohne eine den Steuergesetzen entsprechende Verpackung oder ohne vorschriftsmäßige Steuerzeichen vorfindet, durch Wegnahme sicherstellen. Diese Voraussetzungen liegen vor: 21

a) Die sichergestellten Waren sind verbrauchsteuerpflichtig. Sie gelten als Tabakwaren, nämlich Rauchtak, und unterliegen als solcher der Tabaksteuer. Gem. § 1 Abs. 8 Satz 1 TabStG gelten Erzeugnisse als Rauchtak, die statt aus Tabak ganz oder teilweise aus anderen Stoffen bestehen und die sonstigen Voraussetzungen für Rauchtak nach § 1 Abs. 2 Nr. 3 TabStG erfüllen. Die auch als Rauchwatte bezeichnete Wasserpfeifenwatte gilt danach als Rauchtak, denn sie besteht statt aus Tabak aus anderen Stoffen und erfüllt die sonstigen Voraussetzungen des § 1 Abs. 2 Nr. 3 TabStG. 22

Nach § 1 Abs. 2 Nr. 3 TabStG ist Rauchtak (Feinschnitt oder Pfeifentak) geschnittener oder anders zerkleinerter oder gesponnener oder in Platten gepresster Tabak, der sich ohne weitere industrielle Bearbeitung zum Rauchen eignet. Die Wasserpfeifenwatte eignet sich ohne weitere industrielle Bearbeitung zum Rauchen. Denn sie entspricht bis auf ihren Zelluloseanteil herkömmlichem Wasserpfeifentak, der neben zerkleinertem Rohtak aus Glycerin und Aromastoffen besteht. Insoweit ersetzt die Zellulose nur den zerkleinerten Rohtak. Die Wasserpfeifenwatte kann wie handelsüblicher Wasserpfeifentak in Wasserpfeifen geraucht werden. 23

Dass beim Einsatz elektrischer Shishas unter der Bedingung, dass die Temperaturen 200°C nicht übersteigen, die in der Wasserpfeifenwatte enthaltenen Aromastoffe nur verdampfen und der Nutzer deshalb nur Dampf einatmet, steht diesem Ergebnis nicht entgegen. Zunächst ändert dies nichts daran, dass ein Konsument die Wasserpfeifenwatte genauso wie Wasserpfeifentak rauchen könnte, sie sich also im Sinne des § 1 Abs. 2 Nr. 3 TabStG zum Rauchen „eignet“. 24

Darüber hinaus ist bereits höchstrichterlich geklärt, dass für die Frage des Steuergegenstandes nach dem TabStG allein entscheidend ist, ob der nach der Hitzeinwirkung entstehende Rauch bzw. Dampf durch Einziehen in den Mundraum bzw. Inhalation genossen werden kann (vgl. Bundesgerichtshof – BGH – Beschluss v. 27.07.2016, 1 StR 19/16, HFR 2017, 181). Ein Nutzer, der die in der Wasserpfeifenwatte enthaltenen Stoffe nur verdampfen lässt, nimmt sie ebenso wie ein Raucher durch Inhalieren auf (vgl. BGH Urteil v. 23.12.2015, 2 StR 525/13, BGHSt 61, 110, NJW 2016, 1251).	
Im Übrigen spielt es schon beim Genuss von Wasserpfeifentabak keine Rolle, ob die in der Wasserpfeife stattfindende Verschwelung des Tabaks als ein langsames Brennen ohne offenes Feuer unter starker Rauchentwicklung anzusehen ist oder ob sie eine gegenüber dem direkten Verbrennen andere Form der Stoffumwandlung darstellt. Denn bei beiden Sichtweisen, wenn sie denn überhaupt unterschiedlich sind, ist der Genuss der Wasserpfeife dem Rauchen zuzuordnen (Bayerischer Verwaltungsgerichtshof Beschluss v. 05.03.2014, 20 ZB 13.2439, juris).	26
b) Die Wasserpfeifenwatte kann nicht mit nicht steuerbaren Liquids für sog. E-Zigaretten verglichen werden, denn die Liquids enthalten neben Glycerin Aromastoffe und gegebenenfalls Nikotin, aber keine Trägerstoffe wie die Zellulose bei der Wasserpfeifenwatte oder der Tabak, teilweise auch mit Früchten und Pflanzenteilen gemischt, beim Wasserpfeifentabak.	27
c) Für die Wasserpfeifenwatte als Tabakware ist die Tabaksteuer nach § 17 Abs. 1 Satz 1 TabStG durch Verwendung von Steuerzeichen zu entrichten. Dabei umfasst die Verwendung nach § 17 Abs. 1 Satz 2 TabStG das Entwerten und das Anbringen der Steuerzeichen auf den Kleinverkaufspackungen. Die vom Beklagten sichergestellte Ware wies jedoch keine Steuerzeichen auf und war nicht versteuert gewesen.	28
d) Die Anordnung der Sicherstellung steht im Ermessen der Finanzbehörde, dessen Ausübung das Gericht nur eingeschränkt gem. § 102 Satz 1 FGO überprüfen kann. Ermessensfehler sind nicht ersichtlich: Die Wasserpfeifenwatte gewerbsmäßig unversteuert angeboten.	29
e) Die Regelungen in § 1 Abs. 2 Nr. 3 und Abs. 8 Satz 1 TabStG entsprechen Art. 2 Abs. 2 Unterabs. 1 und Art. 5 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2011/64/EU des Rates über die Struktur und die Sätze der Verbrauchsteuern auf Tabakwaren.	30
3. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO, die Entscheidung über die Nichtzulassung der Revision aus § 115 Abs. 2 FGO.	31