
Datum: 03.06.2025
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 4. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 4 K 1370/24 VTa
ECLI: ECLI:DE:FGD:2025:0603.4K1370.24VTA.00

Tenor:

Der Tabaksteuerbescheid vom 7. September 2023 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 6. Juni 2024 wird aufgehoben, soweit Tabaksteuer von 7.786,24 Euro festgesetzt wurde. Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens tragen der Kläger zu 8,46 % und der Beklagte zu 91,54 %.

Das Urteil ist wegen der Kosten ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte darf die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung in Höhe des auf Grund des Urteils vollstreckbaren Betrages abwenden, wenn nicht der Kläger vor der Vollstreckung Sicherheit in Höhe des jeweils zu vollstreckenden Betrages leistet.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand:

Am 23. August 2022 kontrollierten Beamte der Bundespolizei N. einen Pkw mit dem amtlichen Kennzeichen N01 nach der Einreise aus den Niederlanden über die Bundesautobahn A 40 in das Steuergebiet. Fahrer des Pkw war O. Z.. Der Kläger war Beifahrer. Im Pkw befanden sich drei Plastiksäcke mit je zehn Kilogramm Rauchtobak, zwei Kanister mit insgesamt 46,684 Liter (ca. 60 Kilogramm) Glycerin und zwei Flaschen mit insgesamt 1,98 Liter (ca. zwei Kilogramm) flüssigen Riechstoffen zur Aromatisierung von Tabak der Sorte Doppelapfel. Keine der Waren war mit deutschen Steuerzeichen versehen. Zudem wurden 146 leere Verpackungstüten für Wasserpfeifentabak in der Aufmachung der Marke Al Fakher aufgefunden. Im Bericht vermerkten die Polizeibeamten, dass sich die zwei

1

2

Kanister Glycerin und zwei der Plastiksäcke im Fond sowie der weitere Plastiksack und die Aromastoffe im Kofferraum des Pkw befunden hätten. Der Kläger gab gegenüber hinzugezogenen Zollbeamten der Kontrolleinheit Verkehrswege des Beklagten an, ein flüchtiger Bekannter habe ihn in einer Shisha-Bar in J. gebeten, Süßigkeiten aus den Niederlanden nach J. zu transportieren. Der Fahrer gab an, den Tabak, die Flüssigkeiten sowie die Verpackungen in den Niederlanden abgeholt zu haben, um einem flüchtigen Bekannten einen Gefallen zu tun.

Der Beklagte erließ gegen den Kläger mit Datum vom 30. März 2023 einen „Steuer- und Haftungsbescheid (Wahlfeststellung)“ über 720 Euro Tabaksteuer für 30 Kilogramm Pfeifentabak und 7.786,24 Euro Tabaksteuer für 48,664 Liter Substitute für Tabakwaren (in Summe 8.506,24 Euro). 3

Hiergegen legte der Kläger am 25. April 2023 Einspruch ein. 4

Mit Tabaksteuerbescheid vom 7. September 2023 „ersetzte/änderte“ der Beklagte den Bescheid vom 30. März 2023 und setzte die Tabaksteuer in unveränderter Höhe gegen den Kläger als Steuerschuldner fest. Die Tabaksteuer sei durch das vorschriftswidrige Verbringen von un versteuerten Tabakwaren aus dem steuerrechtlich freien Verkehr eines anderen Mitgliedstaates in das Steuergebiet entstanden. Es bestehe ein Gesamtschuldverhältnis mit dem ebenfalls in Anspruch genommenen Fahrer. 5

Den Einspruch wies der Beklagte mit Entscheidung vom 6. Juni 2024 als unbegründet zurück. Der Fahrer sei durch die Ausführung der Lieferung, der Kläger sei jedenfalls als Beifahrer durch das Inbesitzhalten der un versteuerten Tabakwaren Steuerschuldner geworden. 6

Der Kläger hat am 8. Juli 2024 Klage erhoben. Zur Begründung macht er geltend: Er habe weder Eigen- noch Fremdbesitzwillen bzgl. der Tabakwaren gehabt. Er sei vielmehr davon ausgegangen, dass es sich um Süßwaren gehandelt habe. Er habe lediglich den Fahrer begleitet, der etwas in den Niederlanden habe abholen wollen. Die Flüssigkeiten seien keine Substitute für Tabakwaren. 7

Der Kläger beantragt, 8

den Tabaksteuerbescheid vom 7. September 2023 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 6. Juni 2024 aufzuheben. 9

Der Beklagte beantragt, 10

1. die Klage abzuweisen; 11

2. hilfsweise die Revision zuzulassen. 12

Er verweist auf die Einspruchsentscheidung und macht ergänzend geltend: Das Glycerin und die Aromastoffe seien als Substitute für Tabakwaren nach § 1 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2c, § 2 Abs. 1 Nr. 7 Buchst. a) in der im August 2022 maßgeblichen Fassung des Tabaksteuergesetzes (TabStG) zu besteuern. Maßgeblich für die Einordnung als Steuergegenstand sei die Zweckbestimmung. Vorliegend seien die Flüssigkeiten aufgrund ihrer Zweckbestimmung als Mischkomponenten zur Herstellung von Wasserpfeifentabak ebenfalls als Substitute für Tabakwaren anzusehen. Die gesetzliche Bestimmung „zum Konsum mittels eines Geräts“ sei nicht ausschließlich auf die Erzeugung von einem Aerosol oder Dampf in einer E-Zigarette ausgelegt. Auch eine Wasserpfeife stelle ein solches Gerät 13

im Sinne von § 1 Abs. 2c TabStG dar und erfülle das Tatbestandsmerkmal damit ebenso.

Entscheidungsgründe:	14
Die zulässige Klage ist teilweise begründet.	15
I. Der Tabaksteuerbescheid vom 7. September 2023 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 6. Juni 2024 ist rechtswidrig und verletzt den Kläger in seinen Rechten, soweit der Beklagte Tabaksteuer von 7.786,24 Euro für das Verbringen des Glycerins und der Aromastoffe festgesetzt hat (§ 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung –FGO–). Im darüberhinausgehenden Umfang hat der Beklagte die Tabaksteuer zu Recht gegen den Kläger festgesetzt.	16
1. Das Verbringen des Glycerins und der Aromastoffe aus den Niederlanden in das Steuergebiet führte nicht zur Entstehung der Tabaksteuer, da die Flüssigkeiten keinen der Tabaksteuer unterliegenden Steuergegenstand darstellten.	17
Nach § 1 Abs. 1 Satz 1 TabStG unterliegen u.a. Wasserpfeifentabak und Substitute für Tabakwaren im Steuergebiet der Tabaksteuer. Nach § 1 Abs. 2c Satz 1 TabStG sind Substitute für Tabakwaren andere Erzeugnisse als nach den Absätzen 2b und 8, die zum Konsum eines mittels eines Geräts erzeugten Aerosols oder Dampfes geeignet sind. Wasserpfeifentabak sind gemäß § 1 Abs. 2b TabStG Waren der Unterposition 2403 11 der Kombinierten Nomenklatur in der Fassung der Durchführungsverordnung (EU) 2018/1602 der Kommission vom 11. Oktober 2018 zur Änderung des Anhangs I der Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 des Rates über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den Gemeinsamen Zolltarif (KN) sowie Erzeugnisse für Wasserpfeifen, die keinen Tabak enthalten.	18
a) Die Flüssigkeiten waren keine Substitute für Tabakwaren.	19
Der Begriff „Substitute für Tabakwaren“ macht deutlich, dass die von § 1 Abs. 2c TabStG erfassten Erzeugnisse andere Tabakwaren substituieren, d.h. ersetzen sollen. Dementsprechend ordnet § 1 Abs. 2c Satz 1 TabStG an, dass Substitute für Tabakwaren andere Erzeugnisse als die von § 1 Abs. 2b und Abs. 8 TabStG erfassten Erzeugnisse sind. Der Gesetzgeber wollte als Substitute für Tabakwaren chemische Zubereitungen mit und ohne Nikotin besteuern, die zur Verwendung in E-Zigaretten oder weiteren Geräten und Vorrichtungen geeignet sind und die herkömmliche Tabakprodukte wie Zigaretten substituieren (vgl. BT-Drucks. 19/30490, 33). Im Streitfall sind das reine Glycerin und die reinen Aromastoffe jedoch nicht geeignet, als Ersatzstoffe für Zigaretten, Wasserpfeifentabak oder diesen gleichgestellten Erzeugnissen zu fungieren. Die Flüssigkeiten können lediglich als Mischkomponenten für Liquids in E-Zigaretten oder E-Shishas verwendet werden (vgl. Mayr, ZfZ 2022, 2 [4]).	20
Aus dem Begriff „Substitute für Tabakwaren“, § 1 Abs. 2c Satz 2 TabStG sowie der nach § 1 Abs. 2c Satz 1 TabStG erforderlichen Abgrenzung zu anderen Steuergegenständen folgt ferner, dass die Zweckbestimmung des Erzeugnisses bei der Einordnung als Substitut für Tabakwaren zu berücksichtigen ist. Dies wird im Streitfall zudem daran deutlich, dass reines Glycerin auch in der Lebensmittel- oder Chemieindustrie und die flüssigen Aromastoffe auch zur Aromatisierung von Getränken und anderen Zubereitungen verwendet werden können (vgl. das Gutachten des Bildungs- und Wissenschaftszentrums der Bundesfinanzverwaltung vom 20. Oktober 2022, Bl. 39 ff. des Verwaltungsvorgangs). Vorliegend waren die Flüssigkeiten als Zutaten zur Herstellung von Wasserpfeifentabak bestimmt, wie sich aus	21

dem Kontext mit dem gemeinsamen Transport einer Menge von 30 Kilogramm Rauchtobak und 146 leeren Einzelverpackungen in der Aufmachung des Wasserpfeifentobak-Produzenten Al Fakher ergibt. Die Stoffe sind allesamt Komponenten, die zur Herstellung von Wasserpfeifentobak benötigt werden (vgl. Mayr, ZfZ 2022, 2 [4]). Erzeugnisse für Wasserpfeifen sollen jedoch von § 1 Abs. 2b TabStG erfasst werden (s. hierzu sogleich unter b)). Hiervon ging auch der Gesetzgeber aus (vgl. BT-Drucks. 19/30490, 29). Demgemäß ist eine Wasserpfeife kein Gerät im Sinne des § 1 Abs. 2c Satz 1 TabStG. Selbst wenn man mit dem Beklagten im Übrigen hiervon ausginge, wären die Flüssigkeiten als solche aufgrund ihres Aggregatzustands nicht zum Konsum in einer Wasserpfeife geeignet. Hierfür bedurfte es vielmehr noch der Verarbeitung zu Wasserpfeifentobak, d.h. insbesondere der Verbindung mit dem Rauchtobak als Trägerstoff.

Auch der Gesetzesbegründung lässt sich nicht entnehmen, dass der Gesetzgeber Flüssigkeiten als Substitute für Tabakwaren besteuern wollte, die als Zutaten erst noch zu Wasserpfeifentobak als einen anderen Steuergegenstand weiterverarbeitet werden sollen. Den Gesetzgeber hat u.a. die Erwägung, dass Zubereitungen in flüssiger Form nicht als dem Rauchtobak oder Zigaretten gleichstellbare Erzeugnisse nach § 1 Abs. 8 TabStG steuerbar sein könnten, zur Einführung von § 1 Abs. 2c TabStG veranlasst (vgl. BT-Drucks. 19/30490, 33). Zudem hat der Gesetzgeber bei der Einführung von § 1 Abs. 2c TabStG den Konsum von nikotinhaltenen oder nikotinfreien Liquids in E-Zigaretten als Ersatzprodukte für Zigaretten und Rauchtobak im Blick gehabt, während er Wasserpfeifentobak mit dem Gesetz zur Modernisierung des Tabaksteuerrechts vom 10. August 2021 (BGBl. I 2021, 3411) einer Zusatzsteuer unterworfen hat (vgl. BT-Drucks. 19/30490, 29, 32).

22

Es ist zudem widersprüchlich, wenn der Beklagte zwar auf die beabsichtigte Verwendung der Flüssigkeiten zur Herstellung von Wasserpfeifentobak abstellt, gleichwohl aber eine Besteuerung als Substitute für Tabakwaren vornimmt. Hiergegen spricht die Systematik des Steuertarifs, der ebenfalls zwischen den verschiedenen Steuergegenständen unterscheidet. Durch die Verarbeitung zu Wasserpfeifentobak wären die Flüssigkeiten im Streitfall mit ihrem Gewicht in die Besteuerung des durch den Herstellungsvorgang erst geschaffenen Steuergegenstands Wasserpfeifentobak eingeflossen. Nach § 2 Abs. 1 Nr. 6 Buchst. a) und Nr. 4 Buchst. b) TabStG hätte sich nur für die Flüssigkeiten (Glycerin ca. 30 Kilogramm je Kanister, Aroma ca. ein Kilogramm je Flasche) im Wasserpfeifentobak bei Außerachtlassung eventueller Herstellungsverluste eine Tabaksteuer von ca. 2.418 Euro (= 39 Euro je Kilogramm x 62 Kilogramm) ergeben. Durch die Besteuerung als Substitute für Tabakwaren ergab sich nach Auffassung des Beklagten hingegen eine Tabaksteuer von 7.786,24 Euro (= 0,16 Euro je Milliliter x 48.664 Milliliter). Die Zutat als solche würde so höher besteuert als deren Anteil im späteren Erzeugnis.

23

b) Das Glycerin und die Aromastoffe waren auch kein Wasserpfeifentobak i.S.d. § 1 Abs. 2b TabStG. Die Flüssigkeiten waren keine Ware der Unterposition 2403 11 KN, da diese nicht mit Tabak bzw. mit Tabak und Glycerin vermischt waren, wie es Unterpositions-Anmerkung 1 zu Kapitel 24 KN verlangt. Die Flüssigkeiten waren ebenfalls keine Erzeugnisse für Wasserpfeifen, die keinen Tabak enthalten, sondern lediglich Erzeugnisse für Wasserpfeifentobak. Aus dem Zusammenhang mit § 1 Abs. 2b Alt. 1 TabStG folgt, dass § 1 Abs. 2b Alt. 2 TabStG nikotinfreie Erzeugnisse erfasst, die zum Konsum in Wasserpfeifen geeignet sind. Die Flüssigkeiten als solche konnten nicht in einer herkömmlichen Wasserpfeife verwendet werden. Vielmehr bedurfte es im Streitfall zur Einstufung als Wasserpfeifentobak i.S.d. § 1 Abs. 2b TabStG noch einer Herstellungshandlung.

24

25

2. Für das Verbringen von 30 Kilogramm Rauchtobak hat der Beklagte hingegen zu Recht Tabaksteuer von 720 Euro gegen den Kläger festgesetzt.

Die Steuer ist nach § 23 Abs. 1 TabStG durch das Verbringen des unversteuerten (§ 17 Abs. 1 TabStG) Rauchtobaks (§ 1 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 Nr. 3 TabStG) aus dem steuerrechtlich freien Verkehr der Niederlande zu gewerblichen Zwecken in das Steuergesetz der Bundesrepublik Deutschland (§ 1 Abs. 1 Satz 2 TabStG) entstanden. Ein Verbringen zu privaten Zwecken (§ 22 Abs. 1 TabStG) liegt nicht vor. Die Art und Menge der aufgefundenen Waren sowie die gefälschten Einzelverpackungen in Aufmachung des bekannten Wasserpfeifentobak-Herstellers Al Fakher lassen darauf schließen, dass die Zutaten der Herstellung und dem anschließenden Weiterverkauf von Wasserpfeifentobak, d.h. gewerblichen Zwecken dienen. 26

Der Kläger ist Steuerschuldner geworden. Nach § 23 Abs. 1 Satz 2 TabStG ist Steuerschuldner, wer die Lieferung vornimmt oder die Tobakwaren in Besitz hält und der Empfänger, sobald er Besitz an den Tobakwaren erlangt hat. Die Voraussetzungen des § 23 Abs. 1 Satz 2 Var. 2 TabStG liegen im Streitfall vor. Der Kläger hat die Tobakwaren als Beifahrer in (Mit-)Besitz gehalten. Er hatte als Beifahrer unmittelbare Zugriffsmöglichkeit auf den Rauchtobak, da sich zwei der Plastiksäcke auf der Rückbank und ein weiterer Plastiksack im Kofferraum des Pkw befanden. Es ist im Streitfall nicht ersichtlich, dass die Herrschaft über den transportierten Rauchtobak nur dem Fahrer zuzurechnen wäre (vgl. Bundesfinanzhof –BFH–, Urteil vom 10 Oktober 2007 VII R 49/06, BFHE 218, 469 Rn. 21, 23). Vielmehr hat auch der Kläger hinsichtlich des Transports die Verantwortung getragen. Er hat – wie sich aus der vom Kläger unterschriebenen Vernehmungsniederschrift ergibt (vgl. Bl. 6 des Verwaltungsvorgangs) und von ihm auch nicht bestritten wird – im Rahmen der Kontrolle selbst geltend gemacht, dass er mit dem Transport aus den Niederlanden von einer unbekannt gebliebenen Person aus J. beauftragt worden sei (vgl. hierzu auch BFH, Urteil vom 20. Juli 2004 VII R 39/01, juris, Rn. 25 ff.). Selbst wenn er den Fahrer lediglich bei der Abholung begleitet haben sollte, hat er eine Mitverantwortung für den Transport übernommen. Ebenfalls hatte der Kläger Kenntnis von den beförderten Waren, auch wenn er davon ausgegangen sein will, es habe sich bei den in den Plastiksäcken befindlichen Waren um Süßwaren gehandelt. Auf die Kenntnis, welche konkreten Gegenstände transportiert wurden, kommt es allerdings nicht an. Nach der Rechtsprechung des BFH erstreckt sich der Besitzwille auf sämtliche im Fahrzeug befindlichen Gegenstände unabhängig von der Kenntnis von deren Existenz (vgl. BFH, Urteil vom 10 Oktober 2007 VII R 49/06, BFHE 218, 469). 27

Die Steuerberechnung begegnet keinen Bedenken. Der Kläger hat hiergegen auch nichts eingewandt. 28

II. Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 1 Alt. 2 FGO. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit folgt aus §§ 151 Abs. 3, 155 Satz 1 FGO i.V.m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung. Die Revision wird nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zugelassen. 29