

C-674/19

**Zusammenfassung des Vorabentscheidungsersuchens gemäß Art. 98 Abs. 1
der Verfahrensordnung des Gerichtshofs**

Eingangsdatum:

10. September 2019

Vorlegendes Gericht:

Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Oberstes
Verwaltungsgericht, Litauen)

Datum der Vorlageentscheidung:

4. September 2019

Rechtsmittelführerin:

„Skonis ir kvapas“ UAB

Rechtsmittelgegnerin:

Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų
ministerijos (Zollabteilung des Finanzministeriums der Republik
Litauen)

Gegenstand der Klage im Ausgangsverfahren

Das vorliegende Rechtsmittelverfahren betrifft einen Steuerstreit zwischen der „Skonis ir kvapas“ UAB, einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung, und der Steuerverwaltung über die Berechnung von Verbrauchsteuer und Einfuhrumsatzsteuer. Die Meinungsverschiedenheit zwischen den Parteien betrifft die Frage, ob der von der Rechtsmittelführerin eingeführte Wasserpfeifentabak als Rauchtobak anzusehen ist und in seiner Gesamtheit (d. h. in allen seinen Bestandteilen) der Verbrauchsteuer unterliegt oder ob nur der in diesem Erzeugnis enthaltene Tabak verbrauchsteuerpflichtig ist.

Gegenstand und Rechtsgrundlage des Vorabentscheidungsersuchens

Auslegung der Art. 2 Abs. 2 und Art. 5 Abs. 1 der Richtlinie 2011/64/EU des Rates vom 21. Juni 2011 über die Struktur und die Sätze der Verbrauchsteuern auf

Tabakwaren (im Folgenden: Richtlinie 2011/64), Auslegung der Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 des Rates vom 23. Juli 1987 über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den Gemeinsamen Zolltarif und Auslegung der Bestimmungen der Kombinierten Nomenklatur (im Folgenden: KN) gemäß Anhang I des Gemeinsamen Zolltarifs

Art. 267 Abs. 3 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union

Vorlagefragen

(1) Ist Art. 2 Abs. 2 der Richtlinie 2011/64/EU des Rates vom 21. Juni 2011 über die Struktur und die Sätze der Verbrauchsteuern auf Tabakwaren dahin auszulegen, dass Wasserpfeifentabake wie der im vorliegenden Fall streitige (bestehend aus Tabak [bis zu 24 %], Zuckersirup, Glycerin, Aromastoffen und Konservierungsmittel) als „teilweise aus anderen Stoffen als Tabak bestehen[d]“ im Sinne dieser Bestimmung anzusehen sind?

(2) Ist Art. 5 Abs. 1 der Richtlinie 2011/64/EU, auch soweit er in Verbindung mit Art. 2 Abs. 2 dieser Richtlinie zu lesen ist, dahin auszulegen, dass in Fällen, in denen der Tabak, der in einer zum Rauchen vorgesehenen Mischung – hier Wasserpfeifentabak (das im vorliegenden Fall streitige Erzeugnis) – enthalten ist, die in Art. 5 Abs. 1 der Richtlinie 2011/64/EU aufgeführten Kriterien erfüllt, die gesamte Mischung unabhängig von den anderen darin enthaltenen Stoffen als Rauchtabak anzusehen ist?

(3) Für den Fall, dass die zweite Frage verneint wird: Sind/ist Art. 2 Abs. 2 und/oder Art. 5 Abs. 1 der Richtlinie 2011/64/EU dahin auszulegen, dass ein Erzeugnis wie das im Ausgangsverfahren streitige, das durch Mischen von Feinschnitttabak mit anderen flüssigen und normalerweise feinen Stoffen (Zuckersirup, Glycerin, Aromastoffe und Konservierungsmittel) hergestellt wird, für die Zwecke der Anwendung dieser Richtlinie in seiner Gesamtheit als Rauchtabak gilt?

(4) Für den Fall, dass die zweite Frage verneint wird und die erste und die dritte Frage bejaht werden: Sind die Bestimmungen der Position 2403 der Kombinierten Nomenklatur in Anhang I der Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 des Rates vom 23. Juli 1987 über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur und den Gemeinsamen Zolltarif, in der durch die Verordnung (EU) Nr. 1006/2011 der Kommission vom 27. September 2011, die Durchführungsverordnung (EU) Nr. 927/2012 der Kommission vom 9. Oktober 2012, die Durchführungsverordnung (EU) Nr. 1001/2013 der Kommission vom 4. Oktober 2013 und die Durchführungsverordnung (EU) Nr. 1101/2014 der Kommission vom 16. Oktober 2014 geänderten Fassung dahin auszulegen, dass Bestandteile von Wasserpfeifentabak wie (1) Zuckersirup, (2) Aromastoffe und/oder (3) Glycerin nicht als „Tabakersatzstoffe“ gelten?

Einschlägige Vorschriften des Unionsrechts

Erwägungsgründe 2 und 9 sowie Art. 2 Abs. 2, Art. 5 Abs. 1 und Art. 14 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2011/64/EU des Rates vom 21. Juni 2011 über die Struktur und die Sätze der Verbrauchsteuern auf Tabakwaren

Kapitel 24 in Abschnitt IV des Teils II der Kombinierten Nomenklatur in Anhang I der Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 des Rates vom 23. Juli 1987 über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den Gemeinsamen Zolltarif in der durch die Verordnung (EU) Nr. 1006/2011 der Kommission vom 27. September 2011, die Durchführungsverordnung (EU) Nr. 927/2012 der Kommission vom 9. Oktober 2012, die Durchführungsverordnung (EU) Nr. 1001/2013 der Kommission vom 4. Oktober 2013 und die Durchführungsverordnung (EU) Nr. 1101/2014 der Kommission vom 16. Oktober 2014 geänderten Fassung

Einschlägiges nationales Recht

Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas (Gesetz der Republik Litauen über Verbrauchsteuern, im Folgenden: Verbrauchsteuergesetz): Art. 3 Abs. 27 mit der Definition des Begriffs „Rauchtabak“, Art. 3 Abs. 35 mit der Definition der Begriffe „Zigarren“ und „Zigarillos“, Art. 3 Abs. 36 mit der Bestimmung, dass Erzeugnisse, die ganz oder teilweise aus Tabakersatzstoffen bestehen, als Rauchtabak gelten, und Art. 31 Abs. 2 mit der Festlegung des Verbrauchsteuersatzes für Rauchtabak

Kurze Darstellung des Sachverhalts und des Ausgangsverfahrens

- 1 Zwischen 2012 und 2015 führte die Rechtsmittelführerin (eine in Litauen ansässige Gesellschaft, die u. a. den Einzelhandel mit mehreren Tabakerzeugnissen betreibt) verschiedene Mengen Wasserpfeifentabak aus Tabakerzeugnissen, die Tabak (bis zu 24 %), Zuckersirup (47 %), Glycerin als Feuchthaltemittel (27 %), Aromastoffe (2 %) und Kaliumsorbat als Konservierungsmittel (weniger als 1 g pro kg) enthielten (im Folgenden: streitiges Erzeugnis), in Packungen zu 50 g oder 250 g in die Republik Litauen ein.
- 2 In den entsprechenden Anmeldungen wurden diese Erzeugnisse in der im maßgeblichen Zeitraum geltenden KN unter der KN-Unterposition 2403 11 00 als „Wasserpfeifentabak“ und zusätzlich unter dem nationalen Code X203 als „nach Art. 31 Abs. 2 des Verbrauchsteuergesetzes verbrauchsteuerpflichtiger Rauchtabak“ eingestuft.
- 3 Wasserpfeifentabak ist ein Tabakerzeugnis, das von der Rechtsmittelführerin vertrieben und vom Verbraucher zum Zweck des Rauchens gekauft wird. Dieses Erzeugnis ist zur Verwendung in Wasserpfeifen bestimmt. Der zu inhalierende Rauch entsteht durch Verbrennen oder Erhitzen des Erzeugnisses, wird also von

allen Bestandteilen (Stoffe) des streitigen Erzeugnisses, die gleichzeitig glimmen, erzeugt. Das streitige Erzeugnis kann so, wie es ist, geraucht werden; der Zuckersirup, der Tabak und die Aromastoffe, die darin enthalten sind, dienen im Wesentlichen dazu, dem Rauch einen bestimmten Geschmack zu verleihen.

- 4 Nach Prüfung der von der Gesellschaft vorgelegten elektronischen Einfuhranmeldungen stellte die Zollbehörde der Region Vilnius fest, dass die Rechtsmittelführerin ein (Netto-)Gewicht für das streitige Erzeugnis angegeben hatte, das nicht den Angaben in den Rechnungen und Verpackungsunterlagen entsprach. Die Rechtsmittelführerin hatte nur das (Netto-)Gewicht des in dem streitigen Erzeugnis enthaltenen Tabaks angemeldet, d. h. das Nettogewicht eines Bestandteils und nicht das Nettogewicht des gesamten streitigen Erzeugnisses. Da diese regionale Steuerbehörde der Auffassung war, dass nach den Bestimmungen des nationalen Rechts das gesamte streitige Erzeugnis – und nicht nur der darin enthaltene Tabak – als verbrauchsteuerpflichtiger Rauchtabak zu behandeln sei, errechnete sie in einem Inspektionsbericht vom 23. August 2017 (im Folgenden: Bericht), dass die Gesellschaft zusätzlich Verbrauchsteuer in Höhe von 1 308 750,28 Euro, Einfuhrumsatzsteuer in Höhe von 274 837,74 Euro, Verzugszinsen in Höhe von 512 513 Euro für die verspätete Zahlung der Verbrauchsteuer und Verzugszinsen in Höhe von 43 532 Euro für die verspätete Zahlung der Einfuhrumsatzsteuer zu zahlen habe. Sie verhängte gegen die Gesellschaft außerdem eine Geldbuße in Höhe von 158 359 Euro.
- 5 Nach Prüfung der gegen diese Entscheidung der Zollbehörde der Region Vilnius eingelegten Beschwerde bestätigte die Rechtsmittelgegnerin den Bericht mit Entscheidung vom 14. November 2017 und lehnte den Antrag der Gesellschaft auf Befreiung von den Verzugszinsen und der Geldstrafe ab.
- 6 Da die Rechtsmittelführerin mit den Entscheidungen der Steuerbehörden nicht einverstanden war und u. a. die Ansicht vertrat, dass Verbrauchsteuer nur auf den in dem streitigen Erzeugnis enthaltenen Tabak und nicht auf das gesamte streitige Erzeugnis erhoben werden dürfe, legte sie gegen diese Entscheidungen Rechtsmittel bei der Mokestinijų ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Kommission für Steuerstreitigkeiten bei der Regierung der Republik Litauen) ein. Diese bestätigte die in dem Bericht errechneten Beträge und ordnete deren Zahlung an, befreite die Gesellschaft allerdings von den Verzugszinsen.
- 7 Da das Vilniaus apygardos administracinis teismas (Regionales Verwaltungsgericht Vilnius) bei der Prüfung des Steuerstreits über die Entscheidungen der Regionalbehörde, der Rechtsmittelgegnerin und der Kommission für Steuerstreitigkeiten diese Entscheidungen ebenfalls bestätigte, legte die Rechtsmittelführerin ein weiteres Rechtsmittel beim Lietuvos vyriausiosios administracinės teisėsaugos departamentas (Oberstes Verwaltungsgericht Litauens) ein.

Kurze Darstellung der Begründung der Vorlage

Zur Klärung, ob das streitige Erzeugnis im Sinne des Art. 2 Abs. 2 der Richtlinie 2011/64 „teilweise aus anderen Stoffen als Tabak besteh[t]“

- 8 Der Unionsgesetzgeber hat in Art. 2 Abs. 2 der Richtlinie 2011/64 nicht festgelegt, aus welchen „anderen Stoffen“ das Erzeugnis bestehen muss, damit es unter den Begriff „Tabakwaren“ zu fassen ist.
- 9 Zu diesem Punkt lässt sich zunächst die Auffassung vertreten, dass dieser Begriff nicht irgendwelche Stoffe erfasst, sondern nur Stoffe, die in einem bestimmten Tabakwarenerzeugnis Tabak ersetzen, d. h. Stoffe, die in einem bestimmten Erzeugnis denselben Zweck haben (dieselbe Funktion erfüllen) wie Tabak. Tatsächlich besteht kein Zweifel daran, dass im Fall von Zigaretten beispielsweise Zigarettenpapiere keine anderen Stoffe im Sinne des Art. 2 Abs. 2 der Richtlinie 2011/64 darstellen.
- 10 Andere Stoffe als Tabak, die in Wasserpfeifentabak, wie u. a. in der Unterpositions-Anmerkung 1 zu Kapitel 24 der KN definiert, enthalten sind, sind die üblichen Bestandteile eines solchen Erzeugnisses, und ihr Vorhandensein entspricht den Erwartungen der Verbraucher. Geht man davon aus, dass dieser Begriff („andere Stoffe“) zur Bezeichnung von Stoffen, die Tabak im Erzeugnis ersetzen, verwendet wird, wäre daher zu prüfen, ob das streitige Erzeugnis unabhängig von den darin enthaltenen Anteilen an Tabak und anderen Stoffen tatsächlich unter Art. 2 Abs. 2 der Richtlinie 2011/64 fällt.
- 11 Der in einem zum Rauchen bestimmten Tabakerzeugnis enthaltene Tabak wird verbrannt oder erhitzt, so dass er Rauch mit einem bestimmten Geschmack abgibt, der eingeatmet werden soll. Insoweit bestreitet die Rechtsmittelführerin nicht, dass der Zuckersirup und die Aromastoffe, die in dem streitigen Erzeugnis enthalten sind, in erster Linie dazu gedacht sind, diesem Rauch einen bestimmten Geschmack zu verleihen, d. h., in diesem speziellen Sinne werden diese in dem streitigen Erzeugnis enthaltenen Stoffe im Wesentlichen zu den gleichen Zwecken verwendet wie der darin enthaltene Tabak.
- 12 Da die Richtlinie 2011/64 keine eindeutige Definition des Begriffs „andere Stoffe“ enthält, könnte im Übrigen auch die Ansicht vertreten werden, dass dieser Ausdruck hier im weitesten Sinne verwendet wird, also alle Stoffe ungeachtet ihres Zwecks und ihrer Beziehung zu dem in dem Erzeugnis enthaltenen Tabak umfasst.
- 13 Nach alledem ist es zunächst angezeigt, dem Gerichtshof die erste Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen.

Zur Klärung, ob das streitige Erzeugnis die Kriterien des Begriffs „Rauchtabak“ erfüllt

- 14 Bei der Prüfung, ob das streitige Erzeugnis die in Art. 5 Abs. 1 der Richtlinie 2011/64 aufgeführten Kriterien erfüllt (und zwar sowohl nach dieser Bestimmung allein als auch in deren Verbindung mit Art. 2 Abs. 2 dieser Richtlinie), ist als erstes anzumerken, dass es sich im Sinne von Art. 5 Abs. 1 Buchst. a „ohne weitere industrielle Bearbeitung zum Rauchen eignet“ (vgl. hierzu u. a. Urteil des Gerichtshofs vom 6. April 2017, Eko-Tabak, C-638/15, EU:C:2017:277, Rn. 30 bis 32) und dass es auch im Sinne von Art. 5 Abs. 1 Buchst. b „zum Rauchen [geeignet]“ ist.
- 15 Art. 5 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2011/64 enthält noch ein zweites verbindliches Kriterium, dass nämlich Rauchtabak „geschnittenen oder anders zerkleinerten, gesponnenen oder in Platten gepressten“ Tabak umfasst.
- 16 Nach den Feststellungen im Ausgangsverfahren kann kein Zweifel daran bestehen, dass der in dem streitigen Erzeugnis enthaltene Tabak im Sinne von Art. 5 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2011/64 „zerkleinert“ worden ist. Der in dem streitigen Erzeugnis enthaltene Tabak, der ohne weitere Bearbeitung zum Rauchen bestimmt ist und vom Verbraucher als nikotinhaltige Ware verwendet wird, wird beim Rauchen zu seinem Hauptzweck verwendet, nämlich durch Verbrennen oder Erhitzen nikotinhaltigen Rauch zum Inhalieren zu gewinnen.
- 17 Eine systematische Analyse der Bestimmungen der Richtlinie 2011/64 zeigt, dass die Verbrauchsteuer auf alle Tabakwaren zu erheben ist, d. h. auf relevante Erzeugnisse einschließlich derjenigen, die als Rauchtabak gelten, und nicht auf den darin enthaltenen Tabak (auf die konkrete Tabakmenge). Daraus ist zu schließen, dass in einem Fall wie dem des Ausgangsverfahrens andere Bestandteile des streitigen Erzeugnisses vermutlich nicht dazu führen können, dass die gesamte Ware nicht als Rauchtabak im Sinne von Art. 5 Abs. 1 der Richtlinie 2011/64 angesehen werden kann.
- 18 Eine gegenteilige Beurteilung wäre mit den Zielen der Richtlinie, wie sie in deren Erwägungsgründen 2 und 9 niedergelegt sind, wahrscheinlich nicht vereinbar und würde nicht die Voraussetzung erfüllen, dass die verschiedenen Kategorien von Tabakwaren anhand von Kriterien definiert werden, die auf ihre Merkmale und ihre Nutzung abstellen (Urteil des Gerichtshofs vom 11. April 2019, Skonis ir kvapas, C-638/17, EU:C:2019:316, Rn. 41^{*}).
- 19 Die zweite Frage wird dem Gerichtshof daher vorgelegt, damit er diese Beurteilung im Wege der Vorabentscheidung bestätigt oder verwirft.

^{*} AdÜ: Eventuell ist Rn. 43 gemeint.

*Zur Einstufung des streitigen Erzeugnisses nach Art. 5 Abs. 1 der Richtlinie
2011/64*

- 20 Sollte der Gerichtshof die vorstehende Frage verneinen, sollte er also der Ansicht sein, dass man selbst bei einem Sachverhalt wie dem des Ausgangsverfahrens das streitige Erzeugnis in seiner Gesamtheit (alle Stoffe aus denen sich die Mischung zusammensetzt) in den Blick nehmen muss, um zu beurteilen, ob das Erzeugnis für die Zwecke der Verbrauchsteuer als Rauchtobak anzusehen ist, muss als erstes geprüft werden, ob die Voraussetzung des Art. 5 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2011/64 („geschnittenen oder anders zerkleinerten“) gegeben ist.
- 21 Wie der Gerichtshof ausgeführt hat, ist in Ermanglung einer Definition der Begriffe „geschnitten“ und „zerkleinert“ in der Richtlinie zur Ermittlung ihrer Bedeutung auf den allgemeinen, ihnen gemeinhin zuerkannten Sinn abzustellen. Der gewöhnliche Sinn dieser Begriffe ist besonders weit; der erstgenannte bezeichnet insbesondere das Ergebnis der Abtrennung eines Teils oder eines Stücks mit einem Schneidwerkzeug und der letztgenannte das Ergebnis einer Zerkleinerung oder Aufteilung (Urteil des Gerichtshofs vom 6. April 2017, Eko-Tabak, C-638/15, EU:C:2017:277, Rn. 28).
- 22 Da es sich bei dem streitigen Erzeugnis um eine Mischung handelt, erscheint es folgerichtig, bei der Prüfung des Kriteriums des „Schneidens“ oder des „Zerkleinerns“ im Sinne von Art. 2 Abs. 2 und/oder Art. 5 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2011/64 die Stoffe zu bewerten, aus denen sich das Erzeugnis zusammensetzt.
- 23 In Bezug auf den letzteren Gesichtspunkt lässt sich angesichts der verschiedenen Sprachfassungen von Art. 5 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2011/64 (z. B. in Englisch: „otherwise split“ oder in Französisch: „fractionné d’une autre façon“) die Auffassung vertreten, dass die betreffenden anderen Stoffe als Tabak (Zuckersirup, Glycerin, Aromastoffe und das erwähnte Konservierungsmittel) das fragliche Kriterium erfüllen können, ungeachtet der Tatsache, dass das streitige Erzeugnis im Wesentlichen aus flüssigen (viskosen) und normalerweise feinen Stoffen besteht. Diese Auffassung könnte im Einklang mit der in Rn. 24 des Urteils des Gerichtshofs in der Rechtssache Eko-Tabak enthaltenen Auslegung stehen, wonach der Begriff „Rauchtobak“ nicht eng ausgelegt werden darf.
- 24 Andererseits lässt sich für die anderen Inhaltsstoffe als Tabak zu der Frage, ob das Mischen von normalerweise flüssigen oder auf andere Weise feinen Stoffen oder die Aufteilung der endgültigen Mischung in kleinere Mengen als „Schneiden“ oder „Zerkleinern“ im Sinne von Art. 5 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2011/64 angesehen werden kann, auch die gegenteilige Auffassung vertreten. Tatsächlich muss die Definition des verbrauchsteuerpflichtigen Erzeugnisses objektiv sein, so dass das Kriterium („Schneiden“ oder „Zerkleinern“) nicht davon abhängen kann, ob es sich um eine größere Menge von flüssigen oder ansonsten normalerweise feinen Stoffen handelt, die zur Herstellung des streitigen Erzeugnisses verwendet werden.

- 25 Außerdem ist zu prüfen, ob das streitige Erzeugnis die in Art. 5 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2011/64 genannten Merkmale des Rauchtabaks aufweist. Im achten Erwägungsgrund der Richtlinie 2011/64 heißt es u. a., dass „Tabakabfälle eindeutig definiert [sein sollten]“, was darauf schließen lässt, dass der Begriff „Tabakabfall“, auf den in diesem Erwägungsgrund Bezug genommen wird, nicht weit ausgelegt werden darf. Das streitige Erzeugnis selbst, auch wenn es für den Einzelverkauf bestimmt ist, ist seinerseits weder als Abfall noch als Nebenerzeugnis anzusehen; es gibt auch keine Informationen darüber, dass einzelne Inhaltsstoffe des streitigen Erzeugnisses als Abfall oder Nebenerzeugnis angesehen werden könnten.
- 26 Allerdings kann in Ermangelung von Rechtsprechung des Gerichtshofs angesichts der Tatsache, dass das streitige Erzeugnis durch die Verarbeitung von Tabak, nämlich dessen Vermischung mit anderen Stoffen, hergestellt wird, die Möglichkeit nicht ausgeschlossen werden, dass dieses Erzeugnis, das lediglich bis zu 24 % Tabak enthält, als ein bei der Verarbeitung von Tabak anfallendes Nebenerzeugnis im Sinne des Art. 5 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2011/64 anzusehen ist.
- 27 Die dritte Vorlagefrage dient daher der Beseitigung der insoweit bestehenden Zweifel.

Zum Begriff „Tabakersatzstoffe“

- 28 Für den Fall, dass der Gerichtshof die dritte Frage bejaht und die Ansicht vertritt, (1) dass auf die Verhältnisse im vorliegenden Rechtsstreit Art. 2 Abs. 2 der Richtlinie 2011/64 anzuwenden ist und (2) dass zur Klärung der Frage, ob das streitige Erzeugnis als Rauchtabak anzusehen ist, geprüft werden muss, ob die Kriterien in Art. 5 Abs. 1 nicht nur in Bezug auf den Tabak, sondern auch in Bezug auf die anderen Bestandteile gegeben sind, stellt sich für das Ausgangsverfahren auch die Frage, ob die Richtlinie 2011/64 unzulänglich in nationales Recht umgesetzt wurde. Konkret stellt sich die Frage, ob Art. 3 Abs. 36 des Verbrauchsteuergesetzes in Bezug auf Erzeugnisse, die als Rauchtabak gelten, mit Art. 2 Abs. 2 der Richtlinie 2011/64 vereinbar ist.
- 29 Tatsächlich bezieht sich diese unionsrechtliche Bestimmung, die die Zusammensetzung des Erzeugnisses definiert, auf „andere Stoffe“, während in den nationalen Rechtsvorschriften der Begriff „Tabakersatzstoffe“ verwendet wird.
- 30 Im gegenwärtigen Verfahrensstadium der vorliegenden Rechtssache ist es berechtigt, davon auszugehen, dass dieser Begriff („Tabakersatzstoffe“) mit dem in der KN verwendeten deckungsgleich ist.
- 31 Die erkennende Kammer ist sich bewusst, dass die Vorschriften der Richtlinie 2011/64, die das verbrauchsteuerpflichtige Erzeugnis definieren, nicht auf die KN verweisen (vgl. hierzu Urteil des Gerichtshofs vom 11. April 2019, Skonis ir kvapas, C- 638/17, EU: C: 2019: 316, Rn. 46). Im vorliegenden Fall ist der Inhalt

der KN-Bestimmungen jedoch relevant für die Anwendung der nationalen Bestimmungen und für die Entscheidung, wie sich die mögliche Unzulänglichkeit der Umsetzung unionsrechtlicher Vorschriften auf die Pflichten der Rechtsmittelführerin auswirken könnte.

- 32 Die Rechtsmittelführerin stufte das streitige Erzeugnis unter KN-Unterposition 2403 11 00 als „Wasserpfeifentabak im Sinne der Unterpositions-Anmerkung 1 zu diesem Kapitel“ ein. In dieser Anmerkung heißt es: „Als Wasserpfeifentabak im Sinne der Unterposition 2403 11 gilt Tabak, der dazu bestimmt ist, in einer Wasserpfeife geraucht zu werden und der aus einer Mischung von Tabak und Glycerin besteht. Er kann auch aromatische Öle und Auszüge, Melassen oder Zucker enthalten, auch mit Früchten aromatisiert sein ...“
- 33 Die vorstehende Unterposition ist der KN-Position 2403 zugeordnet: „Rauchtabak, auch mit einem beliebigen Anteil an Tabakersatzstoffen.“
- 34 Dies führt zu der Schlussfolgerung, dass *jeglicher* Wasserpfeifentabak im Sinne der oben angeführten Unterpositions-Anmerkung 1 als Rauchtabak angesehen wird und dass andere Bestandteile als der in dieser Anmerkung aufgeführte Tabak (Glycerin, Zucker, Melasse usw.) möglicherweise nicht als „Tabakersatzstoffe“ anzusehen sind.
- 35 Bestätigt wird dies zum Teil durch den zweiten Satz der Unterpositions-Anmerkung zur KN 2403 11 00 („Erzeugnisse für Wasserpfeifen, die keinen Tabak enthalten, gehören jedoch nicht zu dieser Unterposition“) und die Erläuterungen zur KN (ABl. 2019, C 119, S. 1) (im Folgenden: Erläuterungen) zu der KN-Unterposition 2403 99 90, wonach diese Unterposition „Rauchwaren (z. B. ‚Wasserpfeifentabak‘), die ganz aus Tabakersatzstoffen *und anderen Stoffen als Tabak* bestehen“, umfasst.
- 36 Die Tatsache, dass „Tabakersatzstoffe“ im Sinne der KN Stoffe umfassen, die den in dem Erzeugnis (normalerweise) enthaltenen Tabak ersetzen sollen, wird nicht nur durch die sprachliche Bedeutung dieses Begriffs, sondern auch (teilweise) durch die Erläuterung zur KN-Unterposition 2402 90 00 bestätigt, in der es heißt: „Hierher gehören Zigarren, Zigarillos und Zigaretten, ganz aus Tabakersatzstoffen, z. B. Zigaretten, die unter Verwendung von besonders zubereiteten Blättern einer Kopfsalatsorte hergestellt werden und weder Tabak noch Nikotin enthalten.“
- 37 Nach alledem ist dem Gerichtshof auch die vierte Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen.
- 38 Die Beantwortung dieser Fragen wäre für die vorliegende Rechtssache von grundlegender Bedeutung, um die nationalen Rechtsvorschriften zur Bestimmung der Steuerschuld der Rechtsmittelführerin prüfen zu können.