Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Dritte Kammer)

14. März 2024*

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Steuerrecht – Allgemeines Verbrauchsteuersystem – Richtlinie 2008/118/EG – Art. 1 Abs. 2 – Andere indirekte Steuern auf verbrauchsteuerpflichtige Waren – Voraussetzungen für die Erhebung – Mit der Steuer verfolgter besonderer Zweck – Verbrauchsteuern auf Tabakwaren – Richtlinie 2011/64/EU – Art. 14 – Besteuerungsvorschriften – Einhaltung dieser Vorschriften durch die anderen indirekten Steuern auf verbrauchsteuerpflichtige Waren – Erhitzter Tabak – Nationale Regelung, die für diesen Tabak eine andere Steuerstruktur und einen anderen Steuersatz vorsieht als für die Kategorie ‚anderer Rauchtabak'"

In der Rechtssache C-336/22

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Finanzgericht Düsseldorf (Deutschland) mit Entscheidung vom 29. April 2022, beim Gerichtshof eingegangen am 23. Mai 2022, in dem Verfahren

f6 Cigarettenfabrik GmbH & Co. KG

gegen

Hauptzollamt Bielefeld

erlässt

DER GERICHTSHOF (Dritte Kammer)

unter Mitwirkung der Kammerpräsidentin K. Jürimäe, des Präsidenten des Gerichtshofs K. Lenaerts in Wahrnehmung der Aufgaben eines Richters der Dritten Kammer sowie der Richter N. Piçarra (Berichterstatter), N. Jääskinen und M. Gavalec,

Generalanwalt: A. Rantos,

Kanzler: D. Dittert, Referatsleiter,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 15. Juni 2023,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

* Verfahrenssprache: Deutsch.

– der f6 Cigarettenfabrik GmbH & Co. KG, vertreten durch Rechtsanwältin D. Atanasova und Rechtsanwalt C. Salder,

– der deutschen Regierung, vertreten durch J. Möller, R. Kanitz und N. Scheffel als Bevollmächtigte,

– der Europäischen Kommission, vertreten durch A. C. Becker und M. Björkland als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 28. September 2023,

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 1 Abs. 2 der Richtlinie 2008/118/EG des Rates vom 16. Dezember 2008 über das allgemeine Verbrauchsteuersystem und zur Aufhebung der Richtlinie 92/12/EWG (ABl. 2009, L 9, S. 12) sowie von Art. 14 Abs. 1 Unterabs. 1 Buchst. b, Abs. 2 Unterabs. 1 Buchst. c und Abs. 3 der Richtlinie 2011/64/EU des Rates vom 21. Juni 2011 über die Struktur und die Sätze der Verbrauchsteuern auf Tabakwaren (ABl. 2011, L 176, S. 24).

2 Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der f6 Cigarettenfabrik GmbH & Co. KG (im Folgenden: f6) und dem Hauptzollamt Bielefeld (Deutschland) über die Rechtmäßigkeit der Zusatzsteuer zur Verbrauchsteuer, die seit 1. Januar 2022 für den von dieser Gesellschaft hergestellten erhitzten Tabak gilt.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

Richtlinie 2008/118

3 Der vierte Erwägungsgrund der durch die Richtlinie (EU) 2020/262 des Rates vom 19. Dezember 2019 zur Festlegung des allgemeinen Verbrauchsteuersystems (ABl. 2020, L 58, S. 4) aufgehobenen und ersetzten, aber *ratione temporis* auf den Ausgangsrechtsstreit anwendbaren Richtlinie 2008/118 lautete:

„Auf verbrauchsteuerpflichtige Waren können für besondere Zwecke andere indirekte Steuern erhoben werden. Um die Wirksamkeit der Gemeinschaftsregelungen im Bereich der indirekten Steuern in solchen Fällen nicht zu gefährden, sollten die Mitgliedstaaten bestimmte wesentliche Kernpunkte dieser Regelungen berücksichtigen.“

4 Art. 1 der Richtlinie 2008/118 sah vor:

„(1) Diese Richtlinie legt ein allgemeines System für die Verbrauchsteuern fest, die mittelbar oder unmittelbar auf den Verbrauch folgender Waren (nachstehend ‚verbrauchsteuerpflichtige Waren' genannt) erhoben werden:

…

c) Tabakwaren gemäß [der Richtlinie 2011/64].

(2) Die Mitgliedstaaten können für besondere Zwecke auf verbrauchsteuerpflichtige Waren andere indirekte Steuern erheben, sofern diese Steuern in Bezug auf die Bestimmung der Bemessungsgrundlage, die Berechnung der Steuer, die Entstehung des Steueranspruchs und die steuerliche Überwachung mit den gemeinschaftlichen Vorschriften für die Verbrauchsteuer oder die Mehrwertsteuer vereinbar sind, wobei die Bestimmungen über die Steuerbefreiungen ausgenommen sind.

…"

Richtlinie 2011/64

5 In den Erwägungsgründen 2 und 9 der Richtlinie 2011/64 heißt es:

„(2) Die Steuervorschriften der [Europäischen] Union für Tabakwaren sollten das reibungslose Funktionieren des Binnenmarktes und gleichzeitig ein hohes Gesundheitsschutzniveau … gewährleisten …

…

(9) Die Harmonisierung der Strukturen der Verbrauchsteuern muss insbesondere dazu führen, dass der Wettbewerb zwischen den einer gleichen Gruppe angehörenden Kategorien von Tabakwaren durch die Folgen der Besteuerung nicht verfälscht wird …"

6 Art. 1 dieser Richtlinie lautet:

„Die vorliegende Richtlinie bestimmt allgemeine Grundsätze für die Harmonisierung der Struktur und der Sätze der Verbrauchsteuern, denen die Tabakwaren in den Mitgliedstaaten unterliegen."

7 In Art. 2 der Richtlinie heißt es:

„(1) Für die Zwecke dieser Richtlinie umfasst der Begriff ‚Tabakwaren':

a) Zigaretten;

b) Zigarren und Zigarillos;

c) Rauchtabak:
   i) Feinschnitttabak für selbstgedrehte Zigaretten,
   ii) anderen Rauchtabak.

(2) Zigaretten und Rauchtabak gleichgestellt sind Erzeugnisse, die ausschließlich oder teilweise aus anderen Stoffen als Tabak bestehen, aber den übrigen Kriterien des Artikels 3 oder des Artikels 5 Absatz 1 entsprechen.

…“

8 Art. 5 Abs. 1 der Richtlinie sieht vor:

„Für die Zwecke dieser Richtlinie umfasst der Begriff ‚Rauchtabak‘:

a) geschnittenen oder anders zerkleinerten, gesponnenen oder in Platten gepressten Tabak, der sich ohne weitere industrielle Bearbeitung zum Rauchen eignet;

b) zum Einzelverkauf aufgemachte und zum Rauchen geeignete Tabakabfälle, die nicht unter Artikel 3 und Artikel 4 Absatz 1 fallen. …“

9 Art. 14 der Richtlinie 2011/64 bestimmt:

„(1) Die Mitgliedstaaten wenden eine Verbrauchsteuer an, bei der es sich handeln kann

a) entweder um eine Ad-Valorem-Verbrauchsteuer, die nach den Kleinverkaufshöchstpreisen des jeweiligen Erzeugnisses berechnet wird, … oder

b) um eine spezifische Verbrauchsteuer, die in Form eines bestimmten Betrags je kg oder – bei Zigarren und Zigarillos – alternativ je Stückzahl ausgedrückt wird oder

c) um eine gemischte Verbrauchsteuer mit einem Ad-Valorem-Anteil und einem spezifischen Anteil.

Im Falle der Ad-Valorem-Steuer oder der gemischten Verbrauchsteuer können die Mitgliedstaaten auch einen Mindestbetrag der Verbrauchsteuer festlegen.

(2) Die als Prozentsatz, in Form eines bestimmten Betrags je kg oder je Stückzahl ausgedrückte globale Verbrauchsteuer (spezifische Verbrauchsteuer und/oder Ad-Valorem-Verbrauchsteuer ohne Mehrwertsteuer) beträgt mindestens soviel wie die Sätze oder Mindestbeträge für:

a) Zigarren und Zigarillos: 5 % des Kleinverkaufspreises einschließlich sämtlicher Steuern oder 12 [Euro] je 1 000 Stück oder je kg;

b) Feinschnitttabak für selbst gedrehte Zigaretten: 40 % des gewichteten durchschnittlichen Kleinverkaufspreises für Feinschnitttabak für selbstgedrehte in den steuerrechtlich freien Verkehr überführte Zigaretten oder 40 [Euro] je kg;

c) anderen Rauchtabak: 20 % des Kleinverkaufspreises einschließlich sämtlicher Steuern oder 22 [Euro] je kg.

…

(3) Die in den Absätzen 1 und 2 genannten Sätze bzw. Beträge gelten für sämtliche Erzeugnisse der betreffenden Gruppe von Tabakwaren ohne Unterscheidung innerhalb dieser Gruppe nach

Qualität, Aufmachung, Herkunft der Erzeugnisse, verwendetem Material, Charakteristiken der beteiligten Unternehmen oder anderen Kriterien.

…“

Deutsches Recht

10 Das Tabaksteuergesetz vom 15. Juli 2009 (BGBl. 2009 I S. 1870) in der durch das Gesetz vom 10. August 2021 (BGBl. 2021 I S. 3411) geänderten Fassung (im Folgenden: TabStG) sieht in seinem § 1 vor:

„(1) Tabakwaren, erhitzter Tabak und Wasserpfeifentabak unterliegen … der Tabaksteuer. … Die Tabaksteuer ist eine Verbrauchsteuer im Sinne der Abgabenordnung.

(2) Tabakwaren sind

1. Zigarren oder Zigarillos …

   …

2. Zigaretten:

   ….

3. Rauchtabak (Feinschnitt und Pfeifentabak): geschnittener oder anders zerkleinerter oder gesponnener oder in Platten gepresster Tabak, der sich ohne weitere industrielle Bearbeitung zum Rauchen eignet.

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

…“

11 § 1a („Erhitzter Tabak, Wasserpfeifentabak“) TabStG lautet:

„Soweit nicht anders bestimmt, gelten die Vorschriften dieses Gesetzes für Rauchtabak sowie die dazu ergangenen Durchführungsbestimmungen auch für erhitzten Tabak und Wasserpfeifentabak.“

12 § 2 TabStG sieht vor:

„(1) Die Steuer beträgt:

1. für Zigaretten

…

b) für den Zeitraum vom 1. Januar 2022 bis zum 31. Dezember 2022 10,88 Cent je Stück und 19,84 Prozent des Kleinverkaufspreises, mindestens jedoch 22,276 Cent je Stück abzüglich der Umsatzsteuer des Kleinverkaufspreises der zu versteuernden Zigarette;

…

4. für Pfeifentabak

…

b) für den Zeitraum vom 1. Januar 2022 bis zum 31. Dezember 2022 15,66 Euro je Kilogramm und 13,13 Prozent des Kleinverkaufspreises, mindestens jedoch 24,00 Euro je Kilogramm;

5. für erhitzten Tabak die Steuer nach Nummer 4 zuzüglich einer Zusatzsteuer, die sich bemisst aus 80 Prozent des Steuerbetrags nach Nummer 1 abzüglich des Steuerbetrags nach Nummer 4. Für die Berechnung nach Nummer 1 entspricht hierbei der jeweils stückweise und einzeln portionierte Rauchtabak einer Zigarette;

…“

Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

13 f6 stellt zu erhitzende Tabakstränge her, die dazu bestimmt sind, in ein batteriebetriebenes Heizgerät eingeführt zu werden. Diese Stränge werden von colaminiertem Papier mit einer Aluminiumbeschichtung umhüllt, so dass sie in dem Heizgerät weder angezündet noch verbrannt werden können. Sie werden durch elektrische Energie unterhalb ihrer Verbrennungstemperatur erhitzt, wodurch ein nikotinhaltiges Aerosol entsteht, das von den Konsumenten über ein Mundstück wie herkömmlicher Tabakrauch inhaliert wird.

14 Bis zum 31. Dezember 2021 wurden die zu erhitzenden Tabakstränge in Deutschland nur nach dem Steuersatz für Pfeifentabak versteuert. § 2 Abs. 1 Nr. 5 TabStG sieht jedoch vor, dass ab dem 1. Januar 2022 für erhitzten Tabak neben dieser Verbrauchsteuer eine Zusatzsteuer erhoben wird. Sie beträgt 80 % des Verbrauchsteuerbetrags für Zigaretten abzüglich des Verbrauchsteuerbetrags für Pfeifentabak (im Folgenden: in Rede stehende Zusatzsteuer).

15 f6 gab am 2. Dezember 2021 beim Hauptzollamt Bielefeld eine Steueranmeldung ab, in der sie den von ihr zu entrichtenden Steuerbetrag für erhitzten Tabak unter Anwendung des ab dem 1. Januar 2022 geltenden Steuertarifs ermittelte. Dieser Betrag entsprach in Höhe von 2 181,02 Euro der nach § 2 Abs. 1 Nr. 5 erster Teil TabStG anwendbaren Verbrauchsteuer und in Höhe von 4 100,44 Euro der in Rede stehenden Zusatzsteuer, die im zweiten Teil dieser Bestimmung vorgesehen ist. f6 erhob sodann beim Finanzgericht Düsseldorf (Deutschland), dem vorlegenden Gericht, gegen diese Steueranmeldung Klage, mit der sie geltend machte, dass die Zusatzsteuer insbesondere im Hinblick auf Art. 1 Abs. 2 der Richtlinie 2008/118 rechtswidrig sei.

16 Zur Stützung ihrer Klage brachte f6 erstens vor, die in Rede stehende Zusatzsteuer sei keine nach dieser Bestimmung zulässige „andere indirekte Steuer“, da sie die darin vorgesehenen Voraussetzungen nicht erfülle. Zweitens verstoße eine solche Steuer gegen Art. 14 Abs. 3 der Richtlinie 2011/64, da erhitzter Tabak anders behandelt werde als anderer Rauchtabak, zu dem er gehöre. Drittens verstoße die in Rede stehende Zusatzsteuer gegen Art. 14 Abs. 1 Unterabs. 1 Buchst. b in Verbindung mit Abs. 2 Unterabs. 1 Buchst. c der Richtlinie, da bei ihrer Berechnung nicht nur das Gewicht der Ware, sondern auch deren Stückzahl berücksichtigt werde.

17 Das Hauptzollamt Bielefeld macht geltend, die Erhebung der in Rede stehenden Zusatzsteuer sei mit Art. 1 Abs. 2 der Richtlinie 2008/118 vereinbar. Zum einen werde mit ihrer Erhebung ein besonderer Zweck verfolgt, und zwar die Verringerung des Konsums von gesundheitsschädlichem Nikotin, indem erhitzter Tabak wie Zigaretten besteuert werde. Zum anderen müsse die Steuer als nicht harmonisierte nationale Verbrauchsteuer nicht allen Vorgaben von Art. 14 der Richtlinie 2011/64 genügen.

18 Das vorlegende Gericht geht davon aus, dass erhitzter Tabak als „Rauchtabak“ im Sinne von Art. 2 Abs. 1 Buchst. c Ziff. ii der Richtlinie 2011/64 einzustufen sei und daher als Tabakware eine „verbrauchsteuerpflichtige Ware“ im Sinne von Art. 1 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2008/118 darstelle, und es hat Zweifel an der Vereinbarkeit der in Rede stehenden Zusatzsteuer mit Art. 1 Abs. 2 der Richtlinie 2008/118.

19 Es wirft im Wesentlichen die Frage auf, ob diese Steuer eine „andere indirekte Steuer“ im Sinne der letztgenannten Bestimmung darstelle oder ob sie als eine gegen diese Bestimmung verstoßende bloße Erhöhung der Verbrauchsteuer auf erhitzten Tabak anzusehen sei. Mit der in Rede stehenden Zusatzsteuer werde ein Haushaltszweck verfolgt, weil die erzielten Einnahmen nicht zwingend für den Gesundheitsschutz zu verwenden seien, sondern in den allgemeinen Bundeshaushalt flössen. Jedenfalls sei fraglich, ob das mit der in Rede stehenden Zusatzsteuer verfolgte Ziel, den Konsum von gesundheitsschädlichem Nikotin zu verringern, für die Einstufung als „besonderer Zweck“ im Sinne von Art. 1 Abs. 2 der Richtlinie 2008/118 ausreiche.

20 Außerdem hat das vorlegende Gericht Zweifel, ob die Erhebung einer Zusatzsteuer auf erhitzten Tabak gegen Art. 14 Abs. 3 der Richtlinie 2011/64 verstößt, da diese Art von Rauchtabak letztlich einer höheren Besteuerung unterliege als andere Arten von Rauchtabak, so dass eine Ungleichbehandlung innerhalb der Kategorie „anderer Rauchtabak“ im Sinne von Art. 14 Abs. 2 Buchst. c der Richtlinie geschaffen werde.

21 Fraglich sei zudem, ob die Bemessungsgrundlage der in Rede stehenden Zusatzsteuer mit Art. 14 Abs. 1 Unterabs. 1 Buchst. b und Abs. 2 Unterabs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2011/64 vereinbar sei, da einer der Bestandteile dieser Bemessungsgrundlage unter Bezugnahme auf die Vorschriften über die Verbrauchsteuer auf Zigaretten nicht anhand des Gewichts des erhitzten Tabaks, sondern anhand der Stückzahl der Tabakstränge ausgedrückt werde.

22 Unter diesen Umständen hat das Finanzgericht Düsseldorf beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Ist Art. 1 Abs. 2 der Richtlinie 2008/118 dahin auszulegen, dass er einer nationalen Regelung über die Erhebung der Tabaksteuer für erhitzten Tabak entgegensteht, die hinsichtlich der Berechnung der Steuer vorsieht, dass neben einem Steuersatz für Pfeifentabak eine Zusatzsteuer erhoben wird, die 80 Prozent des Steuerbetrags für Zigaretten abzüglich des Steuerbetrags für Pfeifentabak beträgt?

2. Falls es sich bei der Zusatzsteuer auf erhitzten Tabak nicht um eine andere indirekte Steuer zu besonderen Zwecken auf verbrauchsteuerpflichtige Waren im Sinne des Art. 1 Abs. 2 der Richtlinie 2008/118 handeln sollte: Ist Art. 14 Abs. 3 der Richtlinie 2011/64 dahin auszulegen, dass er einer nationalen Regelung über die Erhebung der Tabaksteuer für erhitzten Tabak entgegensteht, die hinsichtlich der Berechnung der Steuer vorsieht, dass neben einem Steuersatz für Pfeifentabak eine Zusatzsteuer erhoben wird, die 80 Prozent des Steuerbetrags für Zigaretten abzüglich des Steuerbetrags für Pfeifentabak beträgt?

3. Falls es sich bei der Zusatzsteuer auf erhitzten Tabak nicht um eine andere indirekte Steuer zu besonderen Zwecken auf verbrauchsteuerpflichtige Waren im Sinne des Art. 1 Abs. 2 der Richtlinie 2008/118 handeln sollte: Ist Art. 14 Abs. 1 Unterabs. 1 Buchst. b und Abs. 2 Unterabs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2011/64 dahin auszulegen, dass er einer nationalen Regelung über die Erhebung der Tabaksteuer für erhitzten Tabak entgegensteht, die hinsichtlich der Berechnung der Steuer vorsieht, dass diese nach einem Ad-Valorem-Steuersatz sowie einem spezifischen Steuersatz, der sich nach dem Gewicht und der Stückzahl der Tabakstränge richtet, zu ermitteln ist?

Zum Antrag auf Wiedereröffnung des mündlichen Verfahrens

23 Nach der Stellung der Schlussanträge des Generalanwalts hat f6 mit Schriftsatz, der am 10. Oktober 2023 bei der Kanzlei des Gerichtshofs eingegangen ist, die Wiedereröffnung des mündlichen Verfahrens gemäß Art. 83 der Verfahrensordnung des Gerichtshofs beantragt.

24 Zur Begründung ihres Antrags führt f6 im Wesentlichen aus, die Schlussanträge des Generalanwalts enthielten Vorbringen, die von den Parteien nicht erörtert worden seien. Zum einen sei der Generalanwalt von den Tatsachenfeststellungen und der Auslegung des nationalen Rechts durch das vorlegende Gericht abgewichen. Zum anderen habe er die Rechtsprechung des Gerichtshofs außer Acht gelassen und eine Auslegung *contra legem* von Art. 14 Abs. 3 der Richtlinie 2011/64 vorgeschlagen.

25 Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass die Satzung des Gerichtshofs der Europäischen Union und die Verfahrensordnung keine Möglichkeit für die in Art. 23 der Satzung bezeichneten Beteiligten vorsehen, eine Stellungnahme zu den Schlussanträgen des Generalanwalts einzureichen. Der Generalanwalt stellt nach Art. 252 Abs. 2 AEUV öffentlich in völliger Unparteilichkeit und Unabhängigkeit begründete Schlussanträge zu den Rechtssachen, in denen nach der Satzung des Gerichtshofs der Europäischen Union seine Mitwirkung erforderlich ist. Der Gerichtshof ist weder an diese Schlussanträge noch an ihre Begründung durch den Generalanwalt gebunden. Dass ein Beteiligter nicht mit den Schlussanträgen des Generalanwalts einverstanden ist, kann folglich unabhängig von den darin untersuchten Fragen für sich genommen kein Grund sein, der die Wiedereröffnung des mündlichen Verfahrens rechtfertigt (Urteil vom 6. Oktober 2021, W.Ż. [Kammer für außerordentliche Überprüfung und öffentliche Angelegenheiten des Obersten Gerichts – Ernennung], C-487/19, EU:C:2021:798, Rn. 62 und 63 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).

26 Der Gerichtshof kann zwar gemäß Art. 83 seiner Verfahrensordnung jederzeit nach Anhörung des Generalanwalts die Wiedereröffnung des mündlichen Verfahrens beschließen, insbesondere wenn er sich für unzureichend unterrichtet hält, wenn eine Partei nach Abschluss des mündlichen Verfahrens eine neue Tatsache unterbreitet hat, die von entscheidender Bedeutung für die Entscheidung des Gerichtshofs ist, oder wenn zwischen den Beteiligten nicht erörtertes Vorbringen entscheidungserheblich ist.

27 Im vorliegenden Fall verfügt der Gerichtshof jedoch über alle erforderlichen Angaben, um entscheiden zu können, und f6 hat in ihrem Antrag auf Wiedereröffnung des mündlichen Verfahrens nicht dargetan, dass ein zwischen den Beteiligten nicht erörtertes Vorbringen entscheidungserheblich ist. Außerdem enthält dieser Antrag keine neue Tatsache, die von entscheidender Bedeutung für die Entscheidung ist, die der Gerichtshof in dieser Rechtssache zu

erlassen hat. Der Gerichtshof gelangt deshalb nach Anhörung des Generalanwalts zu der Auffassung, dass kein Grund besteht, die Wiedereröffnung des mündlichen Verfahrens zu beschließen.

Zu den Vorlagefragen

Zur ersten Frage

28 Mit seiner ersten Frage möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob Art. 1 Abs. 2 der Richtlinie 2008/118 dahin auszulegen ist, dass die Wendung „für besondere Zwecke auf verbrauchsteuerpflichtige Waren [erhobene] andere indirekte Steuer“ eine auf erhitzten Tabak anwendbare Zusatzsteuer in Höhe von 80 % des Betrags der Verbrauchsteuer auf Zigaretten abzüglich des Betrags der auf den erhitzten Tabak anwendbaren Verbrauchsteuer erfasst.

29 Zunächst ist zu klären, ob erhitzter Tabak als „verbrauchsteuerpflichtige Ware“ im Sinne von Art. 1 Abs. 1 der Richtlinie 2008/118 in ihren Anwendungsbereich fällt und ob er insbesondere im Sinne von Buchst. c dieser Bestimmung zu den „Tabakwaren gemäß [der Richtlinie 2011/64]“ gehört, da er darin nicht erwähnt wird.

30 Nach Art. 2 Abs. 1 der Richtlinie 2011/64 umfasst der Begriff „Tabakwaren“ Zigaretten, Zigarren und Zigarillos sowie Rauchtabak. Zur letztgenannten Kategorie gehören Feinschnitttabak für selbstgedrehte Zigaretten und eine Auffangkategorie für „anderen Rauchtabak“. Nach ihrem Art. 2 Abs. 2 sind Erzeugnisse, die ausschließlich oder teilweise aus anderen Stoffen als Tabak bestehen, aber den übrigen Kriterien u. a. des Art. 5 Abs. 1 entsprechen, Zigaretten und Rauchtabak gleichgestellt.

31 In Art. 5 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2011/64 wird „Rauchtabak“ definiert als geschnittener oder anders zerkleinerter, gesponnener oder in Platten gepresster Tabak, der sich ohne weitere industrielle Bearbeitung zum Rauchen eignet, wobei diese beiden Voraussetzungen kumulativ sind (Urteile vom 6. April 2017, Eko-Tabak, C-638/15, EU:C:2017:277, Rn. 25, und vom 16. September 2020, Skonis ir kvapas, C-674/19, EU:C:2020:710, Rn. 36). Nach Art. 5 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie kann Rauchtabak auch aus „zum Einzelverkauf aufgemachte[n] Tabakabfälle[n]“ bestehen, die nicht unter die Definition von Zigaretten in Art. 3 und die Definition von Zigarren und Zigarillos in Art. 4 Abs. 1 fallen, wobei diese Abfälle zudem zum Rauchen geeignet sein müssen.

32 Hinsichtlich der ersten Voraussetzung in jeder der in der vorstehenden Randnummer des vorliegenden Urteils angeführten Bestimmungen geht aus der Vorlageentscheidung hervor, dass sich der im Ausgangsverfahren in Rede stehende erhitzte Tabak aus komprimiertem Tabak zusammensetzt, der aus Tabakstaub hergestellt wird. Erhitzter Tabak besteht daher offenbar entweder aus „geschnittenem“ oder anders „zerkleinertem“ Tabak im Sinne von Art. 5 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2011/64 oder aus „zum Einzelverkauf aufgemachte[n] Tabakabfälle[n]“ im Sinne ihres Art. 5 Abs. 1 Buchst. b.

33 Zur zweiten in diesen Bestimmungen enthaltenen Voraussetzung geht aus der Vorlageentscheidung hervor, dass bei der Erhitzung des im Ausgangsverfahren in Rede stehenden erhitzten Tabaks durch elektrische Energie ein Aerosol entsteht, das vom Konsumenten inhaliert wird, so dass davon ausgegangen werden kann, dass dieser Tabak im Sinne von Art. 5 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2011/64 zum Rauchen geeignet ist oder sich im

Sinne ihres Art. 5 Abs. 1 Buchst. a ohne weitere industrielle Bearbeitung, d. h. ohne Umwandlung von Rohstoffen in materielle Güter anhand eines standardisierten Verfahrens, zum Rauchen eignet (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 6. April 2017, Eko-Tabak, C-638/15, EU:C:2017:277, Rn. 30 bis 32, und vom 16. September 2020, Skonis ir kvapas, C-674/19, EU:C:2020:710, Rn. 39).

34 Aus dem Vorstehenden ergibt sich vorbehaltlich der vom vorlegenden Gericht vorzunehmenden Überprüfungen, dass der im Ausgangsverfahren in Rede stehende erhitzte Tabak, da er unter den Begriff „Rauchtabak“ im Sinne von Art. 5 Abs. 1 Buchst. a und b der Richtlinie 2011/64 fällt, als Tabakware gemäß dieser Richtlinie eine verbrauchsteuerpflichtige Ware im Sinne von Art. 1 Abs. 1 der Richtlinie 2008/118 ist. In dieser Eigenschaft kann er daher mit einer „für besondere Zwecke [erhobenen] anderen indirekten Steuer“ im Sinne von Art. 1 Abs. 2 der Richtlinie 2008/118 belegt werden.

35 Nach der letztgenannten Bestimmung in Verbindung mit dem vierten Erwägungsgrund der Richtlinie 2008/118 kann diese andere indirekte Steuer nur unter zwei Voraussetzungen auf verbrauchsteuerpflichtige Waren erhoben werden. Zum einen muss sie für „besondere Zwecke“ erhoben werden, und zum anderen muss sie in Bezug auf die Bestimmung der Bemessungsgrundlage sowie die Berechnung der Steuer, die Entstehung des Steueranspruchs und die steuerliche Überwachung mit den Unionsvorschriften für die Verbrauchsteuer oder die Mehrwertsteuer vereinbar sein.

36 Bei diesen beiden Voraussetzungen, mit denen verhindert werden soll, dass der Handelsverkehr durch zusätzliche indirekte Steuern übermäßig behindert wird, handelt es sich, wie bereits aus dem Wortlaut von Art. 1 Abs. 2 der Richtlinie 2008/118 hervorgeht, um kumulative Voraussetzungen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 24. Februar 2000, Kommission/Frankreich, C-434/97, EU:C:2000:98, Rn. 26, und Beschluss vom 7. Februar 2022, Vapo Atlantic, C-460/21, EU:C:2022:83, Rn. 21 und 22).

37 Zur ersten der genannten Voraussetzungen geht aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs hervor, dass unter einem „besonderen Zweck“ im Sinne dieser Bestimmung ein anderer als ein reiner Haushaltszweck zu verstehen ist. Allerdings hat jede Steuer notwendigerweise einen Haushaltszweck, so dass dieser Umstand allein nicht ausschließen kann, dass eine zusätzliche Steuer auch einen besonderen Zweck im Sinne dieser Bestimmung hat, da ihr sonst jede praktische Wirksamkeit genommen würde (Urteile vom 27. Februar 2014, Transportes Jordi Besora, C-82/12, EU:C:2014:108, Rn. 23 und 27, sowie vom 22. Juni 2023, Endesa Generación, C-833/21, EU:C:2023:516, Rn. 38 und 39).

38 Somit kann bei einer zusätzlichen Steuer auf verbrauchsteuerpflichtige Waren, deren Aufkommen nicht im Voraus zweckgebunden ist, nur dann davon ausgegangen werden, dass sie einen besonderen Zweck im Sinne von Art. 1 Abs. 2 der Richtlinie 2008/118 verfolgt, wenn diese Steuer hinsichtlich ihrer Struktur, insbesondere des Steuergegenstands und des Steuersatzes, derart gestaltet ist, dass sie das Verhalten der Steuerpflichtigen in einer die Erreichung des beanspruchten besonderen Zwecks ermöglichenden Weise beeinflusst, beispielsweise dadurch, dass die betroffenen Waren hoch besteuert werden, um ihren Konsum unattraktiv zu machen (Urteile vom 27. Februar 2014, Transportes Jordi Besora, C-82/12, EU:C:2014:108, Rn. 32, und vom 22. Juni 2023, Endesa Generación, C-833/21, EU:C:2023:516, Rn. 42).

39 Der vom vorlegenden Gericht im vorliegenden Fall angegebene besondere Zweck, nämlich der Gesundheitsschutz, gehört auch zu den mit der Richtlinie 2011/64 verfolgten, in ihrem zweiten Erwägungsgrund genannten Zielen. Der bloße Umstand, dass eine Steuer neben dem mit ihr

verfolgten Haushaltszweck der Gewährleistung eines hohen Gesundheitsschutzniveaus dienen soll, einem auch mit der Richtlinie 2011/64 verfolgten allgemeinen Ziel, kann jedoch das Vorliegen eines „besonderen Zwecks“ im Sinne von Art. 1 Abs. 2 der Richtlinie 2008/118 ebenso wenig von vornherein ausschließen.

40 Wie der Generalanwalt in Nr. 56 seiner Schlussanträge im Wesentlichen ausgeführt hat, kann es nämlich trotz dieser Identität der Ziele einen „besonderen Zweck“ im Sinne von Art. 1 Abs. 2 der Richtlinie 2008/118 geben, wenn die auf eine verbrauchsteuerpflichtige Ware erhobene zusätzliche Steuer auf eine höhere Besteuerung der betreffenden Ware abzielt, damit sich ihre endgültige Besteuerung derjenigen vergleichbarer anderer verbrauchsteuerpflichtiger Waren annähert, mit dem Endziel, von ihrem Konsum abzuschrecken.

41 Aus der Vorlageentscheidung geht hervor, dass die in Rede stehende Zusatzsteuer darauf abzielt, die Besteuerung von erhitztem Tabak der Besteuerung von Zigaretten anzunähern. Folglich besteht der besondere Zweck dieser Steuer darin, durch eine Anpassung der Steuerregelung für erhitzten Tabak Verbraucher mit einer Nikotinabhängigkeit davon abzuhalten, Zigaretten durch den im Ausgangsverfahren in Rede stehenden erhitzten Tabak zu ersetzen, da Letzterer ebenfalls gesundheitsschädlich ist.

42 Zur zweiten Voraussetzung – der Vereinbarkeit einer Zusatzsteuer wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden mit den Unionsvorschriften für die Verbrauchsteuer oder die Mehrwertsteuer in Bezug auf die Bestimmung der Bemessungsgrundlage sowie die Berechnung der Steuer, die Entstehung des Steueranspruchs und die steuerliche Überwachung – ist darauf hinzuweisen, dass Art. 1 Abs. 2 der Richtlinie 2008/118 von den Mitgliedstaaten nicht die Beachtung aller dieser Vorschriften verlangt. Es reicht aus, wenn die für besondere Zwecke erhobenen anderen indirekten Steuern unter diesen Aspekten den Unionsvorschriften für die Verbrauchsteuer oder die Mehrwertsteuer strukturell entsprechen (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 24. Februar 2000, Kommission/Frankreich, C-434/97, EU:C:2000:98, Rn. 23, 24 und 27, sowie vom 9. März 2000, EKW und Wein & Co, C-437/97, EU:C:2000:110, Rn. 47).

43 Insoweit ist zum einen festzustellen, dass nach Art. 14 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2011/64 eine „gemischte Verbrauchsteuer“ mit einem Ad-Valorem-Anteil und einem spezifischen Anteil grundsätzlich zulässig ist, wobei Letzterer nach Art. 14 Abs. 1 Buchst. b als „Betrag je kg oder – bei Zigarren und Zigarillos – alternativ je Stückzahl“ ausgedrückt werden kann. Zum anderen heißt es in Art. 14 Abs. 2 Buchst. c der Richtlinie, dass die als Prozentsatz, in Form eines bestimmten Betrags je kg oder je Stückzahl ausgedrückte globale Verbrauchsteuer (spezifische Verbrauchsteuer und/oder Ad-Valorem-Verbrauchsteuer ohne Mehrwertsteuer) für „anderen Rauchtabak [mindestens] 20 % des Kleinverkaufspreises einschließlich sämtlicher Steuern oder 22 [Euro] je kg“ beträgt.

44 Auch wenn sich aus diesen Bestimmungen ergeben sollte, dass die gemischte Verbrauchsteuer einen Ad-Valorem-Anteil mit nur einem „spezifischen Anteil“ kombinieren kann, ist die in Rede stehende Zusatzsteuer nicht das Ergebnis der Kombination eines Ad-Valorem-Anteils mit zwei „spezifischen Anteilen“. Wie die deutsche Regierung in der mündlichen Verhandlung hervorgehoben hat, ergibt sie sich vielmehr aus dem Abzug eines nach Einheiten berechneten Betrags von einem nach Gewicht berechneten Betrag.

45 Daraus folgt, dass die zweite in Art. 1 Abs. 2 der Richtlinie 2008/118 vorgesehene Voraussetzung dafür, dass eine Zusatzsteuer wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende als „für besondere Zwecke auf verbrauchsteuerpflichtige Waren [erhobene] andere indirekte Steuer“ eingestuft werden kann, erfüllt ist.

46 Überdies ist hinsichtlich der etwaigen Unterscheidung, die durch die in Rede stehende Zusatzsteuer unter Verstoß gegen Art. 14 Abs. 3 der Richtlinie 2011/64 innerhalb der Warenkategorie „anderer Rauchtabak“ im Sinne ihres Art. 14 Abs. 2 Buchst. c eingeführt worden sein soll, im Einklang mit den Ausführungen des Generalanwalts in Nr. 65 seiner Schlussanträge darauf hinzuweisen, dass die in Art. 14 Abs. 3 aufgestellten Regeln sicherstellen sollen, dass es keine diskriminierende steuerliche Behandlung von Waren gibt, die bezogen auf ihre wesentlichen Merkmale und die Art ihres Konsums identisch oder zumindest vergleichbar sind.

47 Wie in Rn. 30 des vorliegenden Urteils ausgeführt worden ist, handelt es sich bei der Kategorie der als „anderer Rauchtabak“ bezeichneten Tabake um eine Auffangkategorie, die nicht eng ausgelegt werden darf (Urteil vom 6. April 2017, Eko-Tabak, C-638/15, EU:C:2017:277, Rn. 24). Wie der Generalanwalt in Nr. 66 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, umfasst diese Kategorie daher zwangsläufig heterogene Waren, die in Bezug auf ihre Herstellungsmerkmale und die Art ihres Konsums variieren und vielfältiger sind als die der beiden anderen Kategorien – „Zigaretten“ sowie „Zigarren und Zigarillos“ –, in denen die Waren ausdrücklich aufgeführt sind. Unter solchen Umständen könnte das Erfordernis einer gleichen steuerlichen Behandlung aller zu dieser Auffangkategorie gehörenden Waren entgegen der im neunten Erwägungsgrund aufgeführten Ziele der Richtlinie 2011/64 selbst zu Diskriminierungen führen und den Wettbewerb zwischen Tabakwaren derselben Kategorie verfälschen.

48 Nach alledem ist auf die erste Vorlagefrage zu antworten, dass Art. 1 Abs. 2 der Richtlinie 2008/118 dahin auszulegen ist, dass die Wendung „für besondere Zwecke auf verbrauchsteuerpflichtige Waren [erhobene] andere indirekte Steuer“ eine auf erhitzten Tabak anwendbare Zusatzsteuer in Höhe von 80 % des Betrags der Verbrauchsteuer auf Zigaretten abzüglich des Betrags der auf den erhitzten Tabak anwendbaren Verbrauchsteuer erfasst.

Zur zweiten und zur dritten Frage

49 In Anbetracht der Antwort auf die erste Frage brauchen die zweite und die dritte Frage nicht beantwortet zu werden.

Kosten

50 Für die Beteiligten des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren Teil des beim vorlegenden Gericht anhängigen Verfahrens; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts. Die Auslagen anderer Beteiligter für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Dritte Kammer) für Recht erkannt:

Art. 1 Abs. 2 der Richtlinie 2008/118/EG des Rates vom 16. Dezember 2008 über das allgemeine Verbrauchsteuersystem und zur Aufhebung der Richtlinie 92/12/EWG

ist dahin auszulegen, dass

die Wendung „für besondere Zwecke auf verbrauchsteuerpflichtige Waren [erhobene] andere indirekte Steuer“ eine auf erhitzten Tabak anwendbare Zusatzsteuer in Höhe von 80 % des Betrags der Verbrauchsteuer auf Zigaretten abzüglich des Betrags der auf den erhitzten Tabak anwendbaren Verbrauchsteuer erfasst.

Jürimäe Lenaerts Piçarra

Jääskinen Gavalec

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 14. März 2024.

Der Kanzler
A. Calot Escobar

Die Kammerpräsidentin
K. Jürimäe