

Informationen zur Liquidsteuer

Vorab wichtig: Aufgrund der Komplexität der gesetzlichen Regelungen ist stets erforderlich, die geplanten Herstellungs- oder Handelsaktivitäten insb. tabaksteuerrechtlich prüfen zu lassen. Die folgenden Ausführungen können eine solche einzelfallbezogene Prüfung keinesfalls ersetzen und dienen nur zur Schaffung eines ersten Überblicks.

I. Ab wann sind die Substitute für Tabakwaren zu versteuern und wer ist Steuerschuldner?

Es sind vier verschiedene Grundkonstellationen zu unterscheiden, die an dieser Stelle nur im Grundsatz dargestellt werden können. Allen Konstellationen gemein ist, dass die Steuer zum Zeitpunkt der Überführung in den freien Verkehr entsteht, es sei denn, es schließt sich eine Steuerbefreiung an.

Dass im Folgenden auf §§ des Kaffeesteuergesetzes (KaffeeStG) verwiesen wird erklärt sich damit, dass § 1b Satz 2 Tabaksteuergesetz (TabStG (neu)) insoweit bestimmt, dass die Regelungen des KaffeeStG für Substitute für Tabakwaren (z.B. Liquids, Liquidaroma, Base) sinngemäß gelten. Hintergrund ist, dass es sich bei der Besteuerung von Substituten für Tabakwaren anders als die Besteuerung von Tabak nicht um eine in der EU harmonisierte Verbrauchssteuer handelt. Da auch die Kaffeesteuer keine harmonisierte Verbrauchssteuer ist, greift der Gesetzgeber aus diesen systematischen Gründen für Substitute für Tabakwaren hierauf zurück.

1. Entnahme aus einem Steuerlager, Herstellung ohne Erlaubnis

Die Tabaksteuer entsteht zum Zeitpunkt der Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr, es sei denn, es schließt sich eine Steuerbefreiung an. (§ 11 Abs. 1 KaffeeStG.)

Eine Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr findet statt durch:

- a) die Entnahme aus dem Steuerlager, es sei denn, es schließt sich ein weiteres Verfahren der Steueraussetzung an; einer Entnahme steht der Verbrauch im Steuerlager gleich, § 11 Abs. 1 und 2 Nr. 1 KaffeeStG;
- b) die Herstellung ohne Erlaubnis nach § 6 KaffeeStG, § 11 Abs. 1 und 2 Nr. 2 KaffeeStG;
- c) eine Unregelmäßigkeit nach § 10 KaffeeStG bei der Beförderung unter Steueraussetzung, § 11 Abs. 1 und 2 Nr. 3 KaffeeStG.

Buchstabe b) bezieht sich auf die Herstellung ohne Herstellungserlaubnis. Eine Herstellungserlaubnis kann nur für ein Steuerlager erteilt werden.

In der Konstellation oben Buchstabe a) ist Steuerschuldner der Steuerlagerinhaber, daneben bei einer unrechtmäßigen Entnahme die Person, die die Flüssigkeit entnommen hat oder in deren Namen die Flüssigkeit entnommen wurde sowie jede Person, die an der unrechtmäßigen Entnahme beteiligt war.

In der Konstellation oben Buchstabe b. ist Steuerschuldner der Hersteller und jede an der Herstellung beteiligte Person.

Im Falle des Buchstabens c) bestimmt sich der Steuerschuldner nach der Beförderungskonstellation (§§ 11 Abs. 5 Nr. 3 Buchst. a) oder b), 9 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 KaffeeStG). So ist ein Steuerschuldner im Falle der Beförderung unter Steueraussetzung aus einem anderen Mitgliedsstaat der EU in ein Steuerlager im Steuergebiet u.a. der Steuerlagerinhaber.

2. Import aus einem Drittstaat

Eine Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr und damit eine Steuerentstehung findet außerdem statt durch die Einfuhr oder durch den unrechtmäßigen Eingang aus einem Drittstaat oder einem Drittgebiet, § 15 Abs. 1 KaffeeStG. Auch hier gibt es Ausnahmen (§ 15 Abs. 1 Nr. 1, 2 und 3 KaffeeStG). Die Steuer entsteht demnach nicht, wenn

- das Substitut für Tabakwaren unmittelbar am Ort der Einfuhr in ein Verfahren der Steueraussetzung überführt wird,
- sich eine Steuerbefreiung anschließt oder
- die Einfuhrzollschuld nach Artikel 124 Absatz 1 Buchstabe e, f, g oder Buchstabe k des Unionszollkodex erlischt.

Der Verweis auf Art. 124 Abs. 1 Buchstaben e, f, g oder k des Unionszollkodex betrifft bestimmte Ausnahmefälle (z.B. Einzug, Beschlagnahme, Zerstörung der Ware).

Steuerschuldner ist hier jede Person nach Artikel 77 Absatz 3 des Unionszollkodex und damit der Anmelder. Bei indirekter Vertretung ist auch die Person Zolls Schuldner, in deren Auftrag die Zollanmeldung abgegeben wird. Steuerschuldner ist ferner jede andere Person, die an einem unrechtmäßigen Eingang beteiligt ist.

3. Import aus einem EU-Mitgliedsstaat

Wird das Substitut für Tabakwaren gewerblich und nicht im Rahmen des Versandhandels aus dem zollrechtlich freien Verkehr eines anderen Mitgliedstaats bezogen, entsteht die Steuer dadurch, dass der Bezieher

1. die Flüssigkeit im Steuergebiet in Empfang nimmt, § 17 Abs. 1 Nr. 1 KaffeeStG, oder
2. die außerhalb des Steuergebietes in Empfang genommenen Flüssigkeit in das Steuergebiet befördert oder befördern lässt, § 17 Abs. 1 Nr. 2 KaffeeStG.

Die Steuer entsteht nicht, sofern sich an die Beförderung eine Steuerbefreiung anschließt. Steuerschuldner ist der Bezieher der Flüssigkeit.

Gelangt das Substitut für Tabakwaren aus dem zollrechtlich freien Verkehr eines anderen Mitgliedstaats zu gewerblichen Zwecken anders als in den vorstehend genannten Fällen in das Steuergebiet, entsteht die Steuer dadurch, dass das Substitut für Tabakwaren erstmals im Steuergebiet in Besitz gehalten oder verwendet wird.

Dies gilt wiederum nicht, wenn das in Besitz gehaltene Substitut für Tabakwaren

- im Anschluss an die Beförderung von der Steuer befreit ist,
- nicht für das Steuergebiet bestimmt ist und unter bestimmten besonderen Voraussetzungen durch das Steuergebiet befördert wird oder
- sich an Bord eines zwischen dem Steuergebiet und einem anderen Mitgliedstaat verkehrenden Wasser- oder Luftfahrzeugs befindet, aber nicht im Steuergebiet zum Verkauf steht.

Steuerschuldner ist, wer die Flüssigkeit versendet, in Besitz hält oder verwendet.

4. Versandhandel aus einem EU-Mitgliedsstaat in das Steuergebiet

Versandhandel betreibt, wer in Ausübung einer selbstständigen wirtschaftlichen Tätigkeit die Flüssigkeit aus dem zollrechtlich freien Verkehr des Mitgliedstaats, in dem er seinen Sitz hat, an Privatpersonen im Steuergebiet liefert und den Versand der Flüssigkeit an den Erwerber selbst durchführt oder durch andere durchführen lässt (Versandhändler), § 18 Abs. 1 Satz 1 KaffeeStG.

Als Privatpersonen gelten alle Erwerber, die sich gegenüber dem Versandhändler nicht als Abnehmer ausweisen, deren innergemeinschaftliche Erwerbe nach den Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes der Umsatzsteuer unterliegen.

Wird die Flüssigkeit durch einen Versandhändler mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat in das Steuergebiet geliefert, so entsteht die Steuer mit der Auslieferung an die Privatperson im Steuergebiet.

Die Lieferung in das Steuergebiet als Versandhändler ist gemäß § 1b Satz 2 TabStG (neu) i.V.m. § 18 Abs. 4 Satz 1 KaffeeStG erlaubnispflichtig.

Steuerschuldner ist der Versandhändler oder der Steuervertreter, sofern dieser benannt wurde.

5. Wie wird die Steuerschuld entrichtet?

Die Tabaksteuer wird durch die Verwendung von Steuerzeichen entrichtet (§ 17 Abs. 1 Satz 1 TabakStG).

WICHTIG: Die Steuerzeichen müssen gemäß § 17 Abs. 1 Satz 3 TabakStG verwendet sein, wenn die Steuer entsteht. Wird also zB ein Liquid in einem Steuerlager mit Herstellungserlaubnis hergestellt und soll dann an einen Händler verschickt werden, muss zuvor im Steuerlager das entwertete Steuerzeichen ordnungsgemäß an der Kleinverkaufsverpackung angebracht werden. Erst dann darf das Liquid aus dem Steuerlager entnommen werden (denn damit entsteht die Steuer, siehe oben Ziffer 1 Buchstabe a).

Steuerzeichen beziehen können nur drei Gruppen:

- Inhaber einer Erlaubnis für ein Steuerlager zur Herstellung
- Gewerbliche Einführer bei der Herstellung in einem Drittland oder Drittgebiet (Anzeigepflicht beachten: § 37 TabStV)
- Bezieher zu gewerblichen Zwecken bei der Herstellung in einem anderen Mitgliedstaat (mit Erlaubnis im Einzelfall oder Dauererlaubnis)

II. Was ist ein Steuerlager?

Steuerlager sind Orte, an und von denen verbrauchsteuerpflichtige Tabakwaren und Substitute unter Steueraussetzung hergestellt, bearbeitet oder verarbeitet, gelagert, empfangen oder versandt werden dürfen.

Personen, die ein oder mehrere Steuerlager betreiben, benötigen eine Erlaubnis als Steuerlagerinhaber.

WICHTIG: Die Erlaubnis gilt nicht automatisch für alle vorstehend genannten Handlungen. Erlaubt werden kann nur das, was auch beantragt wurde. Das bedeutet

insbesondere, dass nicht in jedem Steuerlager Substitute für Tabakerzeugnisse hergestellt werden dürfen. Dies ist nur zulässig in Steuerlagern, für die die Herstellung beantragt und dann erlaubt wurde.

Das Steuerlager für die Herstellung ist indessen der häufigste Fall. Ein Steuerlager ohne Herstellung, welches auch nicht zum Bezug von Steuerzeichen berechtigt, s.o., wird nur benötigt, wenn nicht versteuerte Substitute bspw. ins EU Ausland exportiert werden sollen.

Steuerlager sind regelmäßig so einzurichten, dass im Rahmen der Steueraufsicht der Ablauf der Herstellung, der Be- oder Verarbeitung sowie der Verbleib der verbrauchsteuerpflichtigen Waren verfolgt werden kann. Dies ist anhand der vorgelegten Unterlagen, insbesondere der Lagepläne der Räumlichkeiten des beantragten Steuerlagers mit Angabe der Anschriften sowie den Funktionen der Räume, Flächen und Einrichtungen sowie der Betriebserklärung zu prüfen.

WICHTIG: Im Steuerlager darf **ausschließlich** nur die steuerpflichtige Ware, also **ab dem 1. Juli 2022 importierte oder hergestellte Produkte** gelagert werden. **Ware, die unter die Übergangsfrist fällt, darf nicht im Steuerlager gelagert werden**, da ansonsten diese Ware durch Entnahme aus dem Steuerlager steuerpflichtig werden würde.

Um eine Steuerentstehung für Altwaren ohne Steuerzeichen zu vermeiden, müssten diese folglich außerhalb der Räume/Flächen des Steuerlagers gelagert werden. Sofern keine bauliche Abgrenzung möglich ist, käme eventuell eine Abgrenzung von Steuerlager und nicht zum Steuerlagergehörenden Flächen durch Markierungen am Boden in Betracht. Das jeweilige Unternehmen müsste dies in den zusammen mit dem Steuerlagerantrag vorzulegenden Lageplänen entsprechend kennzeichnen. Das Hauptzollamt entscheidet dann, ob dem Antrag in dieser Form stattgegeben werden kann.

III. Was genau wird als Herstellen / Bearbeiten / Verarbeiten verstanden?

Wir gehen nach aktuellem Stand davon aus, dass die Regelungen des TabStG sowie der Tabaksteuerverordnung (TabStV) über die Herstellung, die Bearbeitung und die Verarbeitung entsprechend für Substitute für Tabakwaren gelten, denn § 1b Satz 2 TabStG (neu) verweist insoweit nicht auf die Regelungen des KaffeeStG.

Die Unterscheidung zwischen Herstellen/Bearbeiten/Verarbeiten ist wichtig mit Blick auf den notwendigen Umfang der Erlaubnis für ein Steuerlager (s.o.) und dafür, wer als Hersteller im Sinne des TabStG anzusehen ist. So obliegt es allein den Herstellern und den Einführern, den Kleinverkaufspreis zu bestimmen und Steuerzeichen zu beziehen.

Gemäß § 4 Abs. 3 TabStV dürfen Tabakwaren unter Steueraussetzung in einem Steuerlager hergestellt, be- oder verarbeitet sowie gelagert werden.

INNERHALB EINES STEUERLAGERS sind die nachfolgenden Handlungen keine Herstellungshandlungen (§ 4 Abs. 3 TabStV):

1. das Verpacken von Tabakwaren,
2. das Bezeichnen von Packungen,
3. das Anbringen von Steuerzeichen,
4. das Aufreißen von Zigaretten, Zigarren oder Zigarillos,
5. das Ausrüsten von Zigarren oder Zigarillos durch Pressen, Sortieren, Pudern, Beringen, Einschlagen und dergleichen,
6. das Mischen, Aromatisieren und Pressen von Rauchtobak.

Da sich die Ziffern 4., 5. und 6. nicht auf Tabakwaren im Allgemeinen beziehen und § 1b Satz 2 TabStG (neu) nur die Regelungen für Tabakwaren entsprechend auf Substitute anwenden lässt, fallen nach unserer Einschätzung mit Blick auf Substitute für Tabakwaren nur die Handlungen gemäß Ziffern 1. bis 3. ausdrücklich nicht unter den Begriff der Herstellung im Steuerlager. Für diese Handlungen innerhalb eines Steuerlagers bedarf es folglich nicht einer Herstellungserlaubnis.

Daraus folgt aber auch, dass für Substitute das Bearbeiten und das Verarbeiten in einem Steuerlager als Herstellen anzusehen sein muss, solange es sich nicht nur um Verpacken von Substituten, Bezeichnen von Packungen oder das Anbringen von Steuerzeichen handelt (vgl. Bongartz, in: Bongartz/Schröder-Schallenberg, Verbrauchsteuerrecht, 3. Auflage 2018, Rn. K 80).

Einer Herstellungserlaubnis bedarf also auch derjenige, der in einem Steuerlager Liquid mischen will.

WICHTIG: Außerhalb des Steuerlagers gilt ein weiter Herstellungsbegriff. Dies ist relevant für die Frage, wann eine Herstellung ohne Erlaubnis vorliegt, also eine Herstellung außerhalb des Steuerlagers mit Herstellungserlaubnis.

Zum einen zielt Herstellung auf die Schaffung eines Steuergegenstandes und damit die eigentliche Gewinnung, also das originäre Hervorbringen eines Steuergegenstandes aus einem Nichtsteuergegenstand /Schröder-Schallenberg, in Bongartz/Schröder-Schallenberg, Verbrauchsteuerrecht, 3. Auflage 2018 Rn. D 149).

Der Herstellungsbegriff wird aber grundsätzlich weiter gefasst. Neben dem Gewinnen stellt auch das Bearbeiten unter den Herstellungsbegriff und damit nicht zuletzt das Mischen (aaO, Rn. D 151).

Uns liegt zwischenzeitlich eine Auskunft der Generalzolldirektion vor, wonach das Mischen aus zwei als Substitute für Tabakwaren tabaksteuerrechtlich versteuerter Komponenten durch den Endverbraucher kein Steuerentstehungsstatbestand erfülle.

Die privaten Endverbraucher können demnach also weiterhin selbst Liquid mischen, solange sie dafür ordentlich versteuerte Komponenten verwenden.

IV. Welche Übergangsfrist gilt?

Substitute für Tabakwaren, die vor dem 1. Juli 2022 nach Deutschland importiert oder hergestellt wurden (vgl. oben zur Steuerentstehung), sind nach Auffassung der Generalzolldirektion nicht steuerpflichtig, denn der Steuerentstehungsstatbestand liegt dann vor dem Inkrafttreten der entsprechenden Tabaksteuerpflicht.

Die Generalzolldirektion weist aber darauf hin, dass nach gegenwärtigem Stand geplant sei, den Besitz dieser Altware ab dem 13. Februar 2023 zu einem Steuerentstehungsstatbestand zu machen.

Die Folge wäre, dass Ware, die vor dem 1. Juli 2022 in den Handel gekommen war und damit nicht steuerpflichtig war ab dem 13. Februar 2023 durch einen Händler versteuert werden müssten, wenn er diese Ware noch in seinen Regalen stehen hat und damit besitzt.