FG München, Urteil v. 16.07.2026 – 14 K 1777/23

**Titel:**

## Unrechtmäßige „Einfuhr“ von Wasserpfeifentabak Versandverfahrensinhaber als Beteiligter Auswahlermessen bei mehreren Gesamtschuldnern infolge unrechtmäßiger Einfuhr von Tabak

**Normenketten:**

AO § 5
FGO § 102 S. 1
TabStG 2009 § 19 Abs. 1 Nr. 2
TabStG 2009 § 21 Abs. 1 S. 1
TabStG 2009 § 21 Abs. 2 S. 1 Nr. 1
TabStG 2009 § 21 Abs. 2 S. 1 Nr. 2
ZK Art. 84 Abs. 1 Buchst. a)
RL 2008/118/EG Art. 8 a.F.

**Leitsätze:**

Tabaksteuer entsteht aufgrund einer Einfuhr von Wasserpfeifentabak, wenn sich der Tabak nach seiner Ankunft an einem inländischen Flughafen zunächst zwar in einem zollrechtlichen Nichterhebungsverfahren (Versandverfahren) befunden hat, anschließend aber unter Umgehung der Verschlusssicherung durch Imitat ersetzt und am Ort der Entnahme aus dem Versandverfahren nicht in ein weiteres Verfahren der Steueraussetzung überführt worden ist. § 19 Abs. 1 Nr. 2 TabStG 2009 differenziert nicht zwischen rechtmäßigen oder unrechtmäßigen Entnahmen. (redaktioneller Leitsatz)

Unrechtmäßig im Sinne des § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 TabStG 2009 ist jede Einfuhr bzw. jede Entnahme der Tabakwaren aus einem zollrechtlichen Nichterhebungsverfahren (§ 19 Abs. 1 Nr. 2 TabStG 2009), die unter Verletzung einschlägiger steuerrechtlicher oder zollrechtlicher Vorschriften erfolgt. Beteiligter in den Fällen des Art. 8 VerbrStSystRL alte Fassung und damit auch gemäß § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 TabStG 2009 ist, wer in irgendeiner Weise an der unrechtmäßigen Einfuhr mitgewirkt hat. Dabei reicht es aus, wenn der Teilnehmer die Einfuhr (hier in Form der Entnahme der Ware aus dem Versandverfahren) in irgendeiner Weise kausal veranlasst oder unterstützt. Der Teilnehmer muss an der Einfuhr (hier an der Entnahme der Ware aus dem Versandverfahren) nicht unmittelbar beteiligt sein, eine logistische Unterstützung im Hintergrund genügt. Das kann bei der Inhaberin des Versandverfahrens auch dann der Fall sein, wenn sie zwar nicht unmittelbar an der Entnahme des Originaltabaks aus dem Versandverfahren beteiligt war, gleichwohl aber als Inhaberin des Versandverfahrens die Täter in deren Handeln objektiv unterstützt hat. (redaktioneller Leitsatz)

Auch eine juristische Person kann als „Beteiligte“ Verbrauchsteuerschuldnerin sein. Die juristische Person muss sich das Handeln ihrer Organe und Mitarbeiter zurechnen lassen, wenn diese im Rahmen ihrer Funktionen/Aufgaben und der Verfolgung des Gesellschaftszwecks des Unternehmens tätig werden. (redaktioneller Leitsatz)

Gibt es mehrere Gesamtschuldner für die Abgaben infolge der unrechtmäßigen Einfuhr, so ist es nicht ermessensfehlerhaft, wenn das Hauptzollamt (HZA) die Inhaberin des Versandverfahrens unter dem Gesichtspunkt der bestmöglichen Realisierbarkeit der Abgabenforderung infolge der Stellung von Sicherheiten als Gesamtschuldnerin in Anspruch genommen hat und wenn keine Gründe dafür ersichtlich sind, andere Gesamtschuldner vorrangig in Anspruch zu nehmen. In diesem Fall kann die Inhaberin des Versandverfahrens nicht mit Erfolg geltend machen, dass zusätzlich noch weitere Abgabenbescheide gegen weitere Gesamtschuldner erlassen werden müssen. Dem Umstand, dass die Inhaberin des Versandverfahrens möglicherweise Schwierigkeiten haben könnte, weitere Gesamtschuldner, von deren Inanspruchnahme das HZA abgesehen hat, zivilrechtlich in Regress zu nehmen, kommt für die Frage des Auswahlermessens keine Bedeutung zu. (redaktioneller Leitsatz)

**Schlagworte:**

Coronavirus, SARS-CoV-2, unrechtmäßige Einfuhr von Tabak, Versandverfahrensinhaber als Beteiligter, Auswahlermessen, Gesamtschuldnerschaft, Bemessungsgrundlage, Ermessensbegründung, Steuerschuldnerschaft, Unrechtmäßige Einfuhr, Wirtschaftskreislauf der Union, Ermessensfehler

## Tenor

1. Die Einfuhrumsatzsteuer wird unter Änderung des Bescheides vom (…) und der Einspruchsentscheidung vom (…) um 1.811,78 € auf 56.735,78 € herabgesetzt. Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

2. Die Kosten des Verfahrens trägt die Klägerin.

3. Die Revision wird zugelassen.

## Tatbestand

I.

1
Die Klägerin ist eine GmbH, die nationale und internationale Speditions- und Logistik-Dienstleistungen erbringt.

2
Im Jahr 2020 war mehrfach Wasserpfeifentabak (WPT) der Marke Al Fakher aus den Vereinigten Arabischen Emiraten über den Flughafen A nach Deutschland eingeführt worden. In den folgenden – jeweils am Zollamt A Flughafen eröffneten – streitgegenständlichen Versandverfahren war die Klägerin als Inhaberin des Verfahrens (früher: Hauptverpflichtete) aufgetreten:

| Fall-Nr. | MRN | eröffnet am | Ware/Menge |
|---|---|---|---|
| 4 | 20DE… | 4. September 2020 | WPT Al Fakher 1.524 kg |
| 5 | 20DE… | 28. August 2020 | WPT Al Fakher 1.524 kg |
| 6 | 20DE… | 20. August 2020 | WPT Al Fakher 1.524 kg |
| 7 | 20DE… | 18. Juni 2020 | WPT Al Fakher 1.524 kg |
| 8 | 20DE… | 26. Mai 2020 | WPT Al Fakher 1.260 kg |

3
Als Versender war in den Versandbegleitdokumenten jeweils eine Firma aus Dubai angegeben. Im Fall 4 ist als Empfänger die Fa. B Ltd., Bulgarien, eingetragen. An die Fa. B Ltd. waren in den streitgegenständlichen Fällen 4 bis 8 auch die folgenden Handelsrechnungen gerichtet:

| Fall-Nr. | Invoice No.: | Datum | Ware/Menge | Preis in USD |
|---|---|---|---|---|
| 4 | … | 26. August 2020 | WPT Al Fakher 1.524 kg | … |
| 5 | … | 24. August 2020 | WPT Al Fakher 1.524 kg | … |
| 6 | … | 10. Juni 2020 | WPT Al Fakher 1.524 kg | … |
| 7 | … | 7. Juni 2020 | WPT Al Fakher 1.524 kg | … |
| 8 | … | 19. April 2020 | WPT Al Fakher 1.260 kg | … |

4
Geschäftsführer der Fa. B Ltd. war O, der die Warenlieferungen jeweils am Flughafen A abholte. Dort wurde der WPT jeweils in eines der von der Fa. B Ltd. gemieteten Fahrzeuge der C GmbH, (…), geladen. Geschäftsführer der C GmbH waren G und L.

5
Ermittlungen des Zollfahndungsamts A, (…), ergaben, dass der WPT in den mit Zollverschlüssen versehenen Fahrzeugen in ein von der Fa. D GmbH (Geschäftsführer: N) angemietetes und an die Fa. E Kft, Budapest, vertreten durch M, untervermietetes Lager in F gebracht worden war. Dort wurde der WPT unter Umgehung der Zollverschlüsse durch eingeweichte, eingefärbte und aromatisierte Holzschnitzel ausgetauscht, die von S auf Anweisung von M hergestellt worden waren. Anschließend wurde das Imitat in das Zolllager der Klägerin in X gebracht. Diese war in den Fällen 5-8 jeweils als Empfängerin der Ware in den Versandbegleitdokumenten eingetragen.

6
Die streitgegenständlichen Wareneingänge im Zolllager der Klägerin (im Fall 4 am 7. September 2020, im Fall 5 am 2. September 2020, im Fall 6 am 24. August 2020, im Fall 7 am 22. Juni 2020 und im Fall 8 am

27. Mai 2020) fanden in der Regel in Anwesenheit von Zollbeamten statt. Nur im Fall 7 gab es keine zollamtliche Beschau.

7
Das beklagte Hauptzollamt (HZA) war der Auffassung, dass gegen eine der in den zollrechtlichen Vorschriften festgelegten Verpflichtungen in Bezug auf die Beförderung von Nicht-Unionswaren im Zollgebiet der Union verstoßen worden sei, wodurch Zoll- und Einfuhrumsatzsteuerschulden entstanden seien. Mit der Entnahme des WPT aus dem Versandverfahren sei außerdem Tabaksteuer entstanden. Die Klägerin schulde diese Abgaben, die das HZA mit Bescheid vom (…) in folgender Höhe gegen sie festsetzte:

| Abgabenart | Betrag in EUR |
|---|---|
| Zoll | 55.787,26 |
| Einfuhrumsatzsteuer | 58.547,56 |
| Tabaksteuer | 177.875,42 |
| Gesamt | 292.210,24 |

8
Unter Nr. 5 des Bescheides ist aufgeführt, dass die Klägerin die Abgaben gemeinsam mit M, S, O und der C GmbH, (…), schulde und, dass alle Steuerschuldner einen Steuerbescheid mit Leistungsgebot erhalten würden.

9
Gegen den Bescheid vom (…) legte die Klägerin mit Schreiben vom (…) Einspruch ein.

10
Mit dem seit März bzw. April 2022 rechtskräftigen Urteil des Landgerichts Z, Az: (…), wurde O wegen gewerbsmäßigen Schmuggels in 13 Fällen verurteilt. Dem Urteil ist eine Verständigung vorausgegangen. Die Fälle 4 bis 8 sind Gegenstand der Verurteilung.

11
Mit Urteil des Landgerichts Z vom 26. September 2022, Az: (…), wurde G (Gesellschafter und Mitgeschäftsführer der C GmbH) wegen gewerbsmäßigen Schmuggels in 13 Fällen verurteilt. Die Fälle 4 bis 8 sind Gegenstand der Verurteilung.

12
Nach einem Verböserungshinweis vom (…) erging am (…) ein Nacherhebungsbescheid gegen die Klägerin (…), der mit Bescheid vom (…) wieder aufgehoben wurde (…).

13
Am (…) erging ein weiterer Bescheid, mit dem 4.203,95 EUR Zoll und 2.474,95 EUR Einfuhrumsatzsteuer nacherhoben wurden (…). Dagegen legte die Klägerin mit Schreiben vom (…) Einspruch ein. Der Nacherhebungsbescheid ist nicht Gegenstand des Klageverfahrens.

14
Am (…) erließ das HZA einen Abrechnungsbescheid, in dem u.a. die von anderen Gesamtschuldnern geleisteten Zahlungen dargestellt sind (…). Der Abrechnungsbescheid ist ebenfalls nicht Gegenstand des Verfahrens.

15
Mit Einspruchsentscheidung vom (…) wies das HZA den Einspruch gegen den Bescheid vom (…) als unbegründet zurück. In der Begründung wies das HZA u.a. darauf hin, dass die Abgaben zwischenzeitlich auch gegenüber den weiteren Abgabenschuldnern G und der Fa. B EOOD, Bulgarien, festgesetzt worden seien.

16
Zur Begründung ihrer Klage vom (…) trägt die Klägerin im Wesentlichen vor, dass im Jahr 2020 bei ihr angefragt worden sei, ob sie für Wasserpfeifentabak ab Flughafen A Versandscheine eröffnen und diesen in ihrem Zolllager in Y einlagern würde. Sie habe deshalb Kontakt mit der für ihre Bewilligungen zuständigen Zollbehörde aufgenommen, um sich zu erkundigen, was in einem solchen Fall besonders zu beachten sei. In der Folge habe sie nicht nur von der vorgesehenen Auftraggeberin, der bulgarischen Fa. B EOOD/Ltd., die üblichen Informationen (Registerauskünfte etc.) eingeholt, sondern sich von dieser auch eine Sicherheit

in Höhe von 150.000,00 EUR stellen lassen. Außerdem habe sie mit dem Zollamt X vereinbart, dass zollamtliche Beschauen bei Ankunft der Pfeifentabaksendung in Y durchgeführt werden. Im Zeitraum Mai bis September 2020 sei es für die Fa. B zu insgesamt fünf Versandscheintransporten von Wasserpfeifentabak von A nach Y gekommen, bei denen sie „Hauptverpflichtete" gewesen sei.

17
Bei einer Anfechtung sei für die Behörde stets die Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt der letzten Entscheidung maßgeblich; dies gelte nicht nur in Bezug auf Ermessensentscheidungen (so aber S. 18 der Einspruchsentscheidung). Dazu korrespondiere, dass (auch) für das erkennende Gericht grundsätzlich der Zeitpunkt seiner Entscheidung maßgeblich sei und nur ausnahmsweise der Zeitpunkt der letzten Verwaltungsentscheidung (für das Gericht) maßgeblich sein könnte. Letzteres wäre vorliegend nicht das Datum des Ausgangsbescheids, sondern das Datum der Einspruchsentscheidung. Im Zeitpunkt des Erlasses der Einspruchsentscheidung schuldete sie – wenn man die nachfolgenden Argumente gegen die Tabak-steuer außer Acht lasse – keine 55.787,26 EUR Zoll, keine 58.547,56 EUR Einfuhrumsatzsteuer und keine 177.875,42 EUR Tabaksteuer (mehr), sondern allenfalls nur noch die im Abrechnungsbescheid genannten 18.439,26 EUR Zoll, 18.243,87 EUR Einfuhrumsatzsteuer sowie 52.962,63 EUR Tabaksteuer. Denn der Zoll sei in Höhe der Zahlung von anderen Schuldnern nach Art. 124 Abs. 1 Buchst. b der Verordnung (EU) Nr. 952/2013 des Europäischen Parlaments und des Rates zur Festlegung des Zollkodex der Union (Unionszollkodex – UZK) erloschen. Für die nationalen Abgaben (Einfuhrumsatzsteuer und Tabaksteuer) wirke die Zahlung anderer auch für sie (§ 44 Abs. 2 Satz 1 der Abgabenordnung – AO). Der Beklagte habe somit den Tenor seiner Einspruchsentscheidung nicht so abfassen dürfen wie geschehen. Die Einspruchsentscheidung sei also falsch tenoriert, der Ausgangsbescheid nicht korrigiert, weshalb beides aufzuheben sei.

18
Der Ausgangsbescheid leide zudem an einem Ermessensfehler. Er nenne nicht alle in Betracht kommenden Gesamtschuldner. So nenne der Ausgangsbescheid nicht den im ersten Verböserungsbescheid sowie in der Einspruchsentscheidung (…) genannten Herrn G sowie die Fa. B. Weder der Bescheid noch die Einspruchsentscheidung erwähnten Herrn L, obwohl im Schriftsatz ihres Bevollmächtigten vom (…) explizit auf ihn hingewiesen worden sei. Herr L sei zusammen mit Herrn G Geschäftsführer der Firma C GmbH gewesen, die Halter der manipulierten Transportfahrzeuge gewesen sei. Ebenso nenne weder der Bescheid noch die Einspruchsentscheidung die Herren (…) und (…) N, auf die ebenfalls im Schriftsatz vom (…) hingewiesen worden sei. Beide seien Geschäftsführer der Fa. D, welche die Halle in F zur Verfügung gestellt habe, in der der Umtausch des Tabaks gegen ein Imitat erfolgt sei. Die Adresse (…) in F sei, wie man auf google maps erkennen könne, ländlich und außerhalb des Ortes gelegen. Das recht merkwürdige Treiben der Tätergruppe müsste den Hallenbesitzern aufgefallen sein. Die Tatfahrzeuge mit Kennzeichen „…“ (für …) passten ebenso wenig in die (…) Umgebung wie die agierenden Personen arabischen Typs. Auch, dass es – bezogen auf den Tatzeitraum (laut Strafurteilen Januar 2020 bis Mai 2021) – insgesamt „nur“ 13 Transportbewegungen gegeben habe, bei denen das Fahrzeug kam, in der Halle verschwand und nach kurzer Zeit wieder weiterfuhr, müsse verwundert haben. Ebenfalls ohne jede Erwähnung sei ein Herr I geblieben, der – laut Urteil des Landgerichts Z (…) gegen G – Herrn G angestiftet „überredet“) haben und der, in Deutschland lebend, für den Vertrieb des Tabaks auf dem deutschen Schwarzmarkt die Kontakte gehabt haben soll. Schließlich finde sich weder im Bescheid noch in der Einspruchsentscheidung eine Erwähnung – und Erwägung – zu der Airline, die den Tabak nach A geflogen habe, sowie zu der W GmbH, in deren Obhut sich der Tabak nach Ankunft in A befunden habe.

19
In Bezug auf Herrn L sowie beide Herren N fehle eine Auseinandersetzung damit, warum der Beklagte diese Personen nicht als Gesamtschuldner in Anspruch genommen habe. Der Hinweis des Beklagten darauf, dass im Ausland ansässige Personen vernachlässigt werden könnten, treffe auf diese Personen nicht zu. Im Gegenteil: Sie seien nicht nur Inländer, sondern auf sie treffe das zu, was ihr der Beklagte vorhalte, nämlich „in irgendeiner Weise mitgewirkt zu haben“. Der Beklagte sehe in der Versandscheineröffnung eine „logistische Unterstützungshandlung“. Wenn das richtig sein sollte, dann seien erst recht die Überlassung des Tabaks, ferner das Stellen der Tatfahrzeuge sowie das Stellen eines Umschlagplatzes „in der Pampa“ logistische Unterstützungshandlungen. Durch das Zurverfügungstellen des Tabaks, des Fahrzeugs sowie eines „stillen“ Umschlagplatzes sei – um es mit den Worten der Einspruchsentscheidung (…) zu formulieren – „der Austausch des Imitats erst möglich“.

20
Eine Benennung aller Gesamtschuldner habe – aus Sicht des einzelnen Schuldners – auch den Zweck, zu erfahren, bei wem ein Innenausgleich nach § 426 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) verlangt werden könne. Dieser Aspekt sei für sie, die zunächst als einzige „zur Kasse“ gebeten worden sei, die zunächst auch den Gesamtbetrag des Ausgangsbescheids gezahlt habe und die bis heute auf rund 90.000,00 EUR daraus „hängen“ geblieben sei, wichtig. Die Tatsache, dass sie von B über eine Sicherheit von 150.000,00 EUR verfüge, von denen das Hauptzollamt (…) als Vollstreckungsbehörde des Beklagten rd. 16.000,00 EUR gepfändet habe, lasse die Frage eines Innenausgleichsanspruchs nicht entfallen.

21
Sie schulde die Tabaksteuer nicht. Die Tabaksteuer sei – zeitlich betrachtet – in dem Moment „entstanden“, in dem der unter Raumverschluss stehende Laderaum des Transportfahrzeugs ohne Beschädigung der Plomben faktisch geöffnet wurde, ohne dies dem Zoll anzuzeigen. An diesem Realgeschehnis sei sie zweifelsohne nicht beteiligt gewesen. Sie habe das Fahrzeug nicht geöffnet, sie sei im Geheimlager in F nicht zugegen gewesen. Sie habe zu diesem Realgeschehnis keinen logistisch fördernden oder kausalen Betrag geleistet. Sie habe insbesondere nicht das Transportfahrzeug baulich so präpariert, dass eine Öffnung ohne Beschädigung der Plomben möglich war. Sie habe nicht jene Lokalität in F zur Verfügung gestellt. Folglich habe der Beklagte selbst dann, wenn es nur auf objektive Beteiligungshandlungen ankäme, nicht recht damit, ihr eine solche objektive Beteiligung vorzuhalten.

22
Die Eröffnung der Versandscheine könne nicht als etwas gewertet werden, was jenen Realakt gefördert hätte. Dies zeige allein die zeitliche Betrachtung. Die Eröffnung habe geraume Zeit vor jenem Realakt stattgefunden, also vor Entstehen der Tabaksteuer.

23
Die Eröffnung der Versandscheine sei auch nicht kausal für den Realakt. Kausalität sei eine Beziehung zwischen Ursache und Wirkung. Sie betreffe eine Abfolge von Ereignissen, die aufeinander bezogen seien. Demnach müsse die Ursache eine Wirkung erzeugen. Ein Versandschein führe aber nicht zur Wirkung, dass Abgaben entstehen. Im Gegenteil: Unter der Prämisse, dass das Verfahren korrekt beendet werde (oder sich eine Verfahrensverletzung nicht auswirke), entstünden gerade keine Abgaben.

24
Die Begründung des Beklagten in seiner Einspruchsentscheidung (…), dass sie den „Austausch des Imitats erst ermöglicht“ habe, weil sie „eine ihr unbekannte Firma als Erfüllungsgehilfin akzeptiert“ habe, „ohne sich hinreichend über diese Firma zu informieren“, könne in mehrfacher Hinsicht nicht überzeugen. Erstens sei nicht der Austausch des Tabaks gegen ein Imitat der Realakt, der die Tabaksteuer entstehen ließ; vielmehr habe die Öffnung des Transportfahrzeugs ohne zollamtliche Bewilligung die Tabaksteuer entstehen lassen. Zweitens sei sie nicht mit dem Transport beauftragt gewesen, so dass die Fa. C nicht (wie ein Frachtführer für einen Spediteur) ihr Erfüllungsgehilfe gewesen sein könne. Drittens seien die Versandscheintransporte – bei objektiver Betrachtung – Eigentransporte des Auftraggebers der Versandscheine. Denn Auftraggeberin der Versandscheine sei die Fa. B. Deren Geschäftsführer habe die Transportfahrzeuge selbst von A nach F (und weiter nach Y) gefahren. Das sei eine viel bessere Ausgangslage als im Versandscheinverfahren üblich. Denn üblicherweise sei bei Ausstellung der Versandscheine dem „Hauptverpflichteten“ gar nicht bekannt, welcher Frachtführer, welcher LKW und welcher Fahrer fahre. Denn die LKW-Nummer werde üblicherweise nachgetragen. Viertens habe sie über die Fa. B im Vorfeld alle verfügbaren Informationen (Firmenauskunftei, Steuernummerncheck) eingeholt und sich von dieser auch eine Sicherheit geben lassen. Damit, dass ein Kunde (B) einen Sicherheitsbetrag – vorliegend 150.000,00 EUR – leichtfertig „aufs Spiel setze“, habe sie nicht rechnen können. Fünftens sei als Bestimmungsziel der Versandscheine ihr eigenes Lager angegeben. Auch das sei eine viel bessere Ausgangslage als im Versandscheinverfahren üblich, wo oft eine fremde Zieladresse Standard sei, mitunter die Adresse eines Dritten wie die eines Lagerhauses.

25
Wenn man, wie es der Beklagte augenscheinlich sehe, alles als „Beteiligung“ werten wollte, wäre auch Mercedes Benz als Hersteller der Tatfahrzeuge „beteiligt“, ebenso die Mineralölgesellschaft bzw. Tankstelle, bei der der Diesel für die Fahrt ab A bzw. für die Anlieferung des Imitats nach F getankt wurde. Ebenso wäre der Rohstofflieferant für das Imitat beteiligt. Vor allem wäre dann auch das Zollamt A-Flughafen (Dienststellennummer …) beteiligt, weil dies die Eröffnung der Versandscheine zugelassen habe.

26
Der Beklagte gehe davon aus, dass der Pfeifentabak auf dem deutschen Schwarzmarkt Absatz gefunden habe. Unterstellt, diese Prämisse sei richtig, sei der Tabak damit in den Wirtschaftskreislauf gelangt, so dass Einfuhrumsatzsteuer entstanden sei. Ihr gegenüber dürfe aber in die Bemessungsgrundlage der Einfuhrumsatzsteuer nicht die gegen sie nicht festzusetzende Tabaksteuer einbezogen werden. Dies sei aber im Ausgangsbescheid geschehen. Deshalb sei der Ausgangsbescheid insoweit in der Höhe der Einfuhrumsatzsteuer teilweise rechtswidrig.

27
Die Klägerin beantragt,

1. den Bescheid vom (…) in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom (…) in Bezug auf die Tabaksteuer aufzuheben und

2. die Einfuhrumsatzsteuer unter Änderung des Bescheides vom (…) und der Einspruchsentscheidung vom (…) um 33.796,33 EUR herabzusetzen.

3. hilfsweise die Revision zuzulassen.

28
Der Beklagte beantragt, die Klage abzuweisen, hilfsweise die Revision zuzulassen.

29
Die Zahlungen anderer Gesamtschuldner seien erst nach der Steuerfestsetzung mit Bescheid vom (…) erfolgt. Mit der streitgegenständlichen Einspruchsentscheidung habe er über die Rechtmäßigkeit der mit vorgenanntem Bescheid vorgenommenen Steuerfestsetzung entschieden. Bei Haftungsbescheiden habe die Finanzbehörde Zahlungen anderer Gesamtschuldner auf eine Steuerschuld, die zur endgültigen Tilgung führe, dadurch Rechnung zu tragen, dass im Einspruchsverfahren die Haftungsschuld reduziert werde. Würden dagegen durch Bescheid festgesetzte Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis durch Zahlung, Aufrechnung, Anrechnung oder Vollstreckung getilgt, sei Zahlungsverjährung eingetreten oder die festgesetzte Steuerschuld erlassen worden, erlösche der abstrakte, durch Bescheid konkretisierte materielle Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis in Höhe, der Zahlung, Aufrechnung usw. Der den Anspruch festsetzende Bescheid werde dadurch nicht berührt. Bezüglich der Zahlung eines anderen Zoll- bzw. Steuerschuldners nach der Festsetzung enthalte Art. 124 UZK keine abweichende Regelung. Damit habe auch im Zollrecht die Zahlung eines anderen Schuldners nach der Festsetzung keine Auswirkungen auf die Rechtmäßigkeit des Steuerbescheids.

30
Der streitgegenständliche Bescheid bzw. die Einspruchsentscheidung seien nicht aufgrund einer unzureichenden Ermessensbegründung rechtswidrig. Bei der Inanspruchnahme eines „Hauptverpflichteten“ bedürfe es keiner besonderen Begründung des Ermessens. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) könne der „Hauptverpflichtete“ als Garant für die ordnungsgemäße Durchführung eines Versandverfahrens in der Regel nicht erwarten, nicht als Zollschuldner in Anspruch genommen zu werden.

31
Der streitgegenständliche Steuerbescheid sei auch nicht deshalb aufzuheben, weil er nicht alle in Betracht kommenden Gesamtschuldner benenne. Die Darstellungen der Ermessenserwägungen sei Teil der Begründung eines Steuerbescheids. Soweit ein Steuerbescheid, der nicht nichtig im Sinne von § 125 AO sei, nicht die erforderliche Begründung enthalte, sei dies gemäß Art. 44 UZK i.V.m. § 126 Abs. 1 Nr. 3 AO unbeachtlich, wenn die Begründung nachträglich gegeben werde. Für die gerichtliche Überprüfung einer behördlichen Ermessensentscheidung sei die Sachlage und Rechtslage zum Zeitpunkt der letzten Verwaltungsentscheidung maßgebend. Gegenstand der gerichtlichen Prüfung sei damit nicht der streitgegenständliche Steuerbescheid, sondern die Einspruchsentscheidung. In dieser habe er ausführlich die Gründe für die Ermessensausübung dargestellt. Bei seiner Entscheidung habe er insbesondere auf die Realisierbarkeit der Forderungen abgestellt. Die Realisierbarkeit von Steuerforderungen sei auch bereits mehrfach vom BFH in den Fällen anerkannt worden, bei denen weitere Gesamtschuldner ihren Wohnsitz bzw. ihre Geschäftsanschrift im Ausland hatten. Er habe auch in seine Erwägungen mit einbezogen, dass bei Gesamtschuldnern grundsätzlich der tatsächlich Handelnde vor dem Beteiligten und diese vor den Erwerbern der Ware bzw. den Warenbesitzern heranzuziehen seien. Wer vorsätzlich handele, sei

grundsätzlich vorrangig vor fahrlässig Handelnden in Anspruch zu nehmen. Zum Zeitpunkt der Einspruchsentscheidung habe er nach Aktenlage davon ausgehen müssen, dass die Einfuhrabgaben bei keinem anderen Schuldner zeitnah bzw. überhaupt realisiert werden können. Darüber hinaus habe die Besonderheit bestanden, dass die Klägerin selbst von einer weiteren Schuldnerin der Einfuhrabgaben eine Sicherheit über 150.000,00 EUR erhalten hatte. Die zum Zeitpunkt der Einspruchsentscheidung noch von der Klägerin zu entrichtenden Einfuhrabgaben seien niedriger als die 150.000,00 EUR gewesen. Unter diesen besonderen Umständen habe er es für ermessensgerecht gehalten, an der Festsetzung der Einfuhrabgaben und der Aufforderung der Zahlung an die Klägerin festzuhalten. Die Einfuhrabgaben seien mit verhältnismäßig geringem Aufwand und sicher zu realisieren und die Einfuhrabgaben überstiegen nicht den Betrag, für den die Klägerin selbst eine Sicherheit erhalten hatte.

32
Die Begründung der Ermessensentscheidung sei auch nicht deshalb rechtswidrig, weil er nicht auf alle von der Klägerin in der Klagebegründung genannten Personen eingegangen sei. Im vorliegenden Fall sei gerichtlich zu prüfen, ob Gründe dafür vorliegen von der Inanspruchnahme der Klägerin abzusehen und ob er diese Gründe pflichtwidrig nicht in seine Erwägungen mit einbezogen habe. Ergebe diese Prüfung, dass die Inanspruchnahme ermessensfehlerfrei erfolgte, könne nicht mit Erfolg geltend gemacht werden, dass Abgabenbescheide gegen zusätzliche weitere Gesamtschuldner erlassen werden müssen. Denn dies würde die rechtliche Position der Klägerin nicht verbessern. Im vorliegenden Fall habe die besondere Situation bestanden, dass der Klägerin selbst eine Sicherheit geleistet wurde. Die Sicherheitsleistung sei dabei durch eine der tatbeteiligten Firmen erfolgt. Soweit er bereits Einfuhrabgaben festgesetzt habe, habe er davon ausgehen müssen, dass sie nicht realisiert werden können. Selbst wenn er gegen weitere Beteiligte Einfuhrabgaben festgesetzt hätte, wäre aufgrund der Höhe der Einfuhrabgaben mindestens zweifelhaft, ob diese gezahlt worden wären. Unter den besonderen Umständen des vorliegenden Einzelfalls habe er es deshalb für ermessensgerecht gehalten, in der Einspruchsentscheidung an der Festsetzung der Einfuhrabgaben und der Zahlungsaufforderung festzuhalten.

33
Nach seiner Auffassung sei Herr L kein Schuldner der Einfuhrabgaben. Etwas anderes ergebe sich auch nicht aus dem Urteil des Landgerichts Z vom (…). Das Landgericht habe zutreffend festgestellt, dass die Tatfahrzeuge im gesamten Tatzeitraum an die B vermietet waren. Das Landgericht vertrete zwar die Auffassung, dass sich Herrn L hätte aufdrängen müssen, dass die beiden Fahrzeuge einzig zur Vorbereitung und Begehung von Straftaten angemietet worden seien. Dabei gehe das Landgericht Z jedoch nicht darauf ein, aufgrund welcher Umstände sich dies hätte aufdrängen müssen. Zudem sei selbst das Landgericht Z offensichtlich nicht davon ausgegangen, dass sich Herrn L konkret die beabsichtige Hinterziehung von Einfuhrabgaben hätte aufdrängen müssen. Ferner sei zu berücksichtigen, dass die konkreten Taten mehr als eineinhalb Jahre nach der Anmietung erfolgt seien. Über die Verwendung nach der Anmietung habe Herr L keine Kenntnis gehabt.

34
Sowohl Herr (…) als auch Herr (…) N seien als Geschäftsführer der D ebenfalls keine Zollschuldner. Die Klägerin gebe in ihrer Klagebegründung zutreffend an, dass die Halle (…) in F vermietet gewesen sei. Ihm erschließe sich nicht, warum sich Herrn (…) und (…) N aufdrängen habe müssen, dass die Halle einzig zur Vorbereitung und Begehung von Straftaten angemietet wurde. Die Anmietung und Nutzung einer Halle durch Personen arabischen Typs sei nichts Verdächtiges. Darüber hinaus sei unklar, warum die Vermieter überhaupt Kenntnis von der Häufigkeit der Nutzung haben sollten. Außerdem lasse die Häufigkeit der Nutzung einer Lagerhalle keinen Rückschluss auf eine mögliche Nutzung zu Straftaten zu und sei die Vermietung der Halle unter Einschaltung des Maklers J erfolgt.

35
Bei Herrn I habe sich eine Beteiligung allein aus der Aussage des G ergeben. Aber auch wenn man davon ausginge, dass allein auf Grund dieser Aussage eine Steuerschuldnerschaft des I nachgewiesen sei, so änderte dies nichts daran, dass seine Entscheidung unter Berücksichtigung der Realisierbarkeit der Einfuhrabgaben ermessensgerecht gewesen sei. Es sei schon keine Adresse des Herrn I bekannt gewesen. Darüber hinaus hätte Herr I auch über Vermögen verfügen müssen, in welches hätte vollstreckt werden können.

36

Warum die Airline und die W GmbH im vorliegenden Fall Schuldner der Einfuhrabgaben sein sollten, erschließe sich ihm ebenfalls nicht. Der vorliegende Sachverhalt unterscheide sich von dem Sachverhalt, der dem Urteil des Finanzgerichts – FG – Hamburg vom 26. August 2019 (Az.: 4 K 64/17) zugrunde gelegen habe. Im Fall des FG Hamburg habe die Reederei die Einfuhr durch den Kapitän veranlasst und durch die Zurverfügungstellung eines Containerschiffs auch unterstützt. Im vorliegenden Fall sei die steuerrechtliche Einfuhr durch die Entnahme der Waren aus dem innergemeinschaftlichen Versandverfahren erfolgt. An dieser Handlung seien sowohl die Airline als auch die W GmbH nicht beteiligt gewesen. Sie hätten den Tatentschluss nicht gefördert und auch nicht in irgendeiner Weise unterstützt.

37
Selbst wenn im vorliegenden Fall nicht alle Gesamtschuldner genannt worden sein sollten, so wäre die Ermessensentscheidung auch nicht unter Berücksichtigung des Aspekts des Gesamtschuldnerausgleichs ermessenswidrig. Der größte Teil der Einfuhrabgaben sei durch andere Gesamtschuldner (insbesondere Herrn G) gezahlt worden. Hinsichtlich des verbleibenden Betrags habe die B Ltd. der Klägerin eine Sicherheit geleistet. Unter diesen besonderen Umständen sei die Inanspruchnahme der Klägerin nach seiner Auffassung ermessensgerecht.

38
Die Festsetzung der Tabaksteuer sei rechtmäßig. Er setze nicht die Begriffe unrechtmäßige Einfuhr und unrechtmäßige Entnahme gleich. Nach § 19 Abs. 1 des Tabaksteuergesetzes in der im streitgegenständlichen Zeitraum geltenden Fassung stelle die Entnahme von Tabakwaren aus einem zollrechtlichen Nichterhebungsverfahren im Steuergebiet eine Einfuhr dar, es sei denn, es schließe sich ein weiteres zollrechtliches Nichterhebungsverfahren an. Nach Art. 84 Abs. 1 Buchstabe a erster Anstrich der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates vom 12. Oktober 1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften (Zollkodex) sei das Versandverfahren ein Nichterhebungsverfahren. Der UZK verwende den Begriff „Besondere Verfahren“. Diesbezüglich sei in der im streitgegenständlichen Zeitraum gültigen Fassung des Tabaksteuerrechts noch keine Anpassung erfolgt. Im tabaksteuerrechtlichen Sinn habe es sich bei einem Versandverfahren im streitgegenständlichen Zeitraum immer noch um ein Nichterhebungsverfahren gehandelt, weil Waren im Versandverfahren ohne die Erhebung von Einfuhrabgaben transportiert werden konnten.

39
Die Klägerin sei Schuldnerin der Tabaksteuer. Übernehme ein Spediteur als „Hauptverpflichteter“ gegenüber den Zollbehörden die Verantwortung für die ordnungsgemäße Durchführung des Versandverfahrens, so müsse er auch für ein etwaiges Verschulden derjenigen eintreten, welcher er sich zur Durchführung des Versandverfahrens bediene. Dies gelte unabhängig davon, welche Sorgfalt der Hauptverpflichtete bei der Auswahl seiner Erfüllungsgehilfen hat walten lassen. Er halte zwar daran fest, dass die Klägerin ihre eigenen Sorgfaltspflichten durch die Auswahl einer völlig unbekannten Firma als Erfüllungsgehilfin für die Pflichten aus dem Versandverfahren verletzt habe; letztlich bedürfe dies nach seiner Auffassung aber keiner Entscheidung, denn die Klägerin müsse sich die Entnahme aus dem Versandverfahren während des Transports entgegenhalten lassen. Auf subjektive Tatbestandsmerkmale komme es nicht an.

40
Die Steuerfestsetzung sei auch nicht teilweise rechtswidrig in Bezug auf die Einfuhrumsatzsteuer. § 11 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) regele die Bemessungsgrundlagen für die Einfuhr. Der Umsatz werde bei der Einfuhr nach dem Wert des eingeführten Gegenstands nach den jeweiligen Vorschriften über den Zollwert bemessen (§ 11 Abs. 1 UStG). Diesem Betrag seien nach § 11 Abs. 3 Nr. 2 UStG die auf Grund der Einfuhr im Zeitpunkt des Entstehens der Einfuhrumsatzsteuer auf den Gegenstand entfallenden Beträge an Einfuhrabgaben und an den Verbrauchsteuern außer der Einfuhrumsatzsteuer hinzuzurechnen, soweit die Steuern entstanden sind. Die Regelung des § 11 Abs. 3 Nr. 2 UStG differenziere nicht danach, ob der Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer auch Schuldner der Tabaksteuer ist. Deshalb sei die Tabaksteuer entsprechend dem Wortlaut der gesetzlichen Regelung auch bei den Bemessungsgrundlagen für die Festsetzung der Einfuhrumsatzsteuer mit einzubeziehen.

41

Wegen der Einzelheiten des Sachverhalts und des Vorbringens der Beteiligten wird auf die eingereichten Schriftsätze, auf die vorgelegten Unterlagen und Akten sowie auf das Protokoll über die mündliche Verhandlung vom 16. Juli 2026 verwiesen.

## Entscheidungsgründe

II.

42
Die Klage ist im Antrag zu 1. unbegründet und im Antrag zu 2. teilweise begründet.

43
1. Die auf die Aufhebung des Tabaksteuerbescheides gerichtete Klage (Antrag zu 1.) ist unbegründet. Der Bescheid vom (…) über die Festsetzung der Tabaksteuer und die dazu ergangene Einspruchsentscheidung vom (…) sind rechtmäßig.

44
a) Die Tabaksteuer ist entstanden.

45
Nach § 21 Abs. 1 Satz 1 des Tabaksteuergesetzes in der auf den Streitfall anzuwendenden Fassung des Art. 1 Nr. 9 des Fünften Gesetzes zur Änderung von Verbrauchsteuergesetzen vom 21. Dezember 2010 (TabStG 2010) entsteht die Steuer durch die Einfuhr, es sei denn, die Tabakwaren werden unmittelbar am Ort der Einfuhr in ein Verfahren der Steueraussetzung überführt oder es schließt sich eine Steuerbefreiung an.

46
aa) Eine Einfuhr i.S.v. § 21 Abs. 1 Satz 1 TabStG 2010 liegt in den streitgegenständlichen Fällen 4-8 vor.

47
Einfuhr ist nach § 19 Abs. 1 Nr. 2 des Tabaksteuergesetzes in der auf den Streitfall anzuwendenden Fassung des Art. 1 des Vierten Gesetzes zur Änderung von Verbrauchsteuergesetzen vom 15. Juli 2009 (TabStG 2009) die Entnahme von Tabakwaren aus einem zollrechtlichen Nichterhebungsverfahren im Steuergebiet, es sei denn, es schließt sich ein weiteres zollrechtliches Nichterhebungsverfahren an.

48
aaa) Der WPT befand sich nach seiner Ankunft am Flughafen A jeweils in einem zollrechtlichen Nichterhebungsverfahren.

49
Zollrechtliche Nichterhebungsverfahren sind u.a. alle in Art. 84 Abs. 1 Buchst. a des Zollkodex genannten Verfahren (§ 19 Abs. 2 Buchst. d TabStG 2009.).

50
Zollkodex ist nach § 4 Nr. 10 TabStG 2009 die Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates vom 12. Oktober 1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften, die zuletzt durch die Verordnung (EG) Nr. 1791/2006 geändert worden ist. Art. 84 Abs. 1 Buchst. a des Zollkodex nennt u.a. das Versandverfahren, das im Streitfall jeweils eröffnet worden ist.

51
bbb) Der WPT wurde aus dem Versandverfahren entnommen als er in dem von der Fa. D GmbH vermieteten Lager in F unter Umgehung der Verschlusssicherung durch Imitat ersetzt wurde. § 19 Abs. 1 Nr. 2 TabStG 2009 differenziert dabei nicht zwischen rechtmäßigen oder unrechtmäßigen Entnahmen.

52
bb) Am Ort der Entnahme aus dem Versandverfahren wurde der WPT weder in ein Verfahren der Steueraussetzung überführt noch schloss sich eine Steuerbefreiung an.

53
b) Die Tabaksteuer ist jeweils zum Zeitpunkt der Überführung der Tabakwaren in den steuerrechtlich freien Verkehr entstanden (§ 21 Abs. 1 Satz 1 TabStG 2010). Im steuerrechtlich freien Verkehr befinden sich Tabakwaren, die weder einem Verfahren der Steueraussetzung noch einem zollrechtlichen

Nichterhebungsverfahren unterliegen (§ 4 Nr. 3 TabStG 2009). Das war ab dem Zeitpunkt der Entnahme des WPT aus dem Versandverfahren im Lager in F der Fall.

54
c) Die Klägerin schuldet die Steuer.

55
Steuerschuldner ist nach § 21 Abs. 2 Nr. 1 TabStG 2009 die Person, die nach den Zollvorschriften verpflichtet ist, die Tabakwaren anzumelden oder in deren Namen die Tabakwaren angemeldet werden und nach § 21 Abs. 2 Nr. 2 TabStG 2009 jede andere Person, die an einer unrechtmäßigen Einfuhr beteiligt ist.

56
aa) Die Regelung über den Steuerschuldner in § 21 Abs. 2 TabStG 2009 steht im Zusammenhang mit dem auf den Streitfall anzuwendenden Art. 8 Abs. 1 Buchst. d) der Richtlinie 2008/118/EG des Rates vom 16. Dezember 2008 über das allgemeine Verbrauchsteuersystem und zur Aufhebung der Richtlinie 92/12/EWG in der ab 1. Januar 2020 geltenden Fassung (VerbrStSystRL a.F.). Danach ist Steuerschuldner eines Verbrauchsteueranspruchs im Zusammenhang mit der Einfuhr verbrauchsteuerpflichtiger Waren nach Art. 7 Abs. 2 Buchst. d) VerbrStSystRL a.F. die Person, die die verbrauchsteuerpflichtigen Waren anmeldet oder in deren Namen diese Waren bei der Einfuhr angemeldet werden, und – im Falle der unrechtmäßigen Einfuhr – jede andere an der Einfuhr beteiligte Person.

57
bb) Die Einfuhr (in Form der Entnahme der Tabakwaren aus dem Versandverfahren) war in allen streitgegenständlichen Fällen unrechtmäßig.

58
Unrechtmäßig ist jede Einfuhr bzw. jede Entnahme der Tabakwaren aus einem zollrechtlichen Nichterhebungsverfahren (§ 19 Abs. 1 Nr. 2 TabStG 2009), die unter Verletzung einschlägiger steuerrechtlicher oder zollrechtlicher Vorschriften erfolgt.

59
Im Streitfall befand sich der WPT mit seiner Überführung in das Versandverfahren jeweils unter zollamtlicher Überwachung, die während der gesamten Beförderung sicherzustellen ist, um einen ordnungsgemäßen Ablauf des Verfahrens zu gewährleisten. Als der WPT in dem von der Fa. D GmbH vermieteten Lager in F unter Umgehung der Verschlusssicherung aus dem Transportfahrzeug entfernt wurde, ohne ihn der nächstgelegenen Zollstelle zu gestellen, wurde er der zollamtlichen Überwachung entzogen. Eine ordnungsgemäße Erledigung des Versandverfahrens war damit nicht mehr möglich.

60
cc) Die Klägerin war an der unrechtmäßigen Einfuhr beteiligt.

61
aaa) Der Inanspruchnahme der Klägerin als Schuldnerin der Tabaksteuer steht nicht entgegen, dass es sich bei ihr um eine juristische Person handelt. Auch eine solche kann als Beteiligte Verbrauchsteuerschuldner sein (Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union – EuGH – vom 17. Oktober 2019 C-579/18 Comida paralela 12, ZfZ 2020, 44, Rz. 35).

62
Als juristische Person muss sich die Klägerin das Handeln ihrer Organe und Mitarbeiter zurechnen lassen, wenn diese – wie hier – im Rahmen ihrer Funktionen/Aufgaben und der Verfolgung des Gesellschaftszwecks des Unternehmens tätig werden (EuGH-Urteil vom 17. Oktober 2019 C-579/18 Comida paralela 12, ZfZ 2020, 44, Rz. 40f.).

63
bbb) Beteiligter in den Fällen des Art. 8 VerbrStSystRL a.F. und damit auch gemäß § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 TabStG 2009 ist, wer in irgendeiner Weise an der unrechtmäßigen Einfuhr mitgewirkt hat. Dabei reicht es aus, wenn der Teilnehmer die Einfuhr (hier in Form der Entnahme der Ware aus dem Versandverfahren) in irgendeiner Weise kausal veranlasst oder unterstützt. Der Teilnehmer muss an der Einfuhr (hier an der Entnahme der Ware aus dem Versandverfahren) nicht unmittelbar beteiligt sein, eine logistische Unterstützung im Hintergrund genügt (Urteil des FG Hamburg vom 26. August 2019 4 K 64/17, juris, Rn. 33).

64
Die Klägerin weist zwar zu Recht darauf hin, dass sie nicht unmittelbar an der Entnahme des Originaltabaks aus dem Versandverfahren beteiligt war; gleichwohl hat sie als Inhaberin des Versandverfahrens die Täter in deren Handeln objektiv unterstützt. Denn mit der Überführung des Original-Tabaks in das Versandverfahren und der damit einhergehenden zollamtlichen Überwachung der Ware sollte der Anschein eines ordnungsgemäß verlaufenden abgabenfreien Transports von Tabakwaren durch das Steuergebiet erweckt werden. Damit die Entziehung des Originaltabaks aus der zollamtlichen Überwachung unentdeckt bleibt und die Tabakwaren unbemerkt unverzollt und unversteuert in den Handel gelangen konnten, täuschten die Täter die ordnungsgemäße Abwicklung der von der Klägerin eröffneten Versandverfahrens vor, in dem sie nach der Entnahme des Original-Tabaks das Tabakimitat „unter den Augen des Zolls“ zum Lager der Klägerin transportiert haben. Die Eröffnung der Versandverfahren war damit ein wesentlicher Schritt, der zum Gelingen des Tatplans beigetragen hat.

65
Der Inanspruchnahme der Klägerin als Steuerschuldnerin steht auch nicht entgegen, dass die Eröffnung des Versandverfahrens zeitlich vor der Entnahme des WPT aus dem Nichterhebungsverfahren stattfand. Es reicht aus, dass die Unterstützungshandlung im Zeitpunkt der unrechtmäßigen Entnahme fortwirkt und das Handeln der Täter fördert. Das war vorliegend im Hinblick auf die noch nicht erledigten Versandverfahren der Fall.

66
ccc) Ob der Klägerin ein Verstoß gegen Sorgfaltspflichten vorzuwerfen ist, muss der Senat nicht entscheiden. Denn anders als im Falle einer Unregelmäßigkeit bei der Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren in einem Verfahren der Steueraussetzung nach Art. 8 Abs. 1 Buchst. a) Ziff. ii) VerbrStSystRL a.F. hängt die Steuerschuldnerschaft nicht von einem subjektiven Element (Wissen oder Wissenmüssen) ab. Allein die objektive Beteiligung an der unrechtmäßigen Einfuhr reicht für die Inanspruchnahme als Schuldner der Tabaksteuer aus.

67
d) Das HZA hat die Tabaksteuer in zutreffender Höhe festgesetzt.

68
Nach § 2 Abs. 1 Nr. 4 TabStG 2010 beträgt die Steuer für Pfeifentabak 15,66 EUR je Kilogramm und 13,13 Prozent des Kleinverkaufspreises, mindestens 22 EUR je Kilogramm. Bei einem vom HZA ermittelten Kleinverkaufspreis für Wasserpfeifentabak der Marke Al Fakher von 64,90 EUR pro kg ergibt sich ein Regelsteuersatz von 24,181 EUR pro kg. Bei einer Menge von insgesamt 7.356 kg beträgt die Tabaksteuer 177.875,43 EUR.

69
Die Klägerin hat gegen die Berechnung der Tabaksteuer keine Einwendungen erhoben. Der Senat sieht daher von weiteren Ausführungen dazu ab.

70
e) Dem HZA sind keine Ermessensfehler unterlaufen.

71
Gibt es für eine Abgabenforderung – wie hier – mehrere Schuldner, steht die Entscheidung, welcher Schuldner in Anspruch genommen werden soll, im pflichtgemäßen Ermessen der Behörde. Die Ermessensentscheidung darf gemäß § 102 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) gerichtlich nur dahingehend überprüft werden, ob die gesetzlichen Grenzen des Ermessens überschritten sind oder ob von dem Ermessen in einer dem Zweck der Ermächtigung nicht entsprechenden Weise Gebrauch gemacht ist.

72
aa) Im angefochtenen Bescheid vom 20. Juli 2021 sind als Gesamtschuldner die Herren M, S und O sowie die C GmbH aufgeführt. In der Einspruchsentscheidung vom 7. August 2023 nennt das HZA als weitere Gesamtschuldner den Mitgeschäftsführer der C GmbH und die Fa. B.

73
Als wesentliches Kriterium für die Auswahl der Klägerin als Gesamtschuldnerin führt das HZA die Realisierbarkeit der Abgabenforderung an. Nach den Ausführungen in der Einspruchsentscheidung vom 7.

August 2023 war für das HZA entscheidend, dass die Abgaben bei der Klägerin sicher und mit geringem Verwaltungsaufwand bzw. überhaupt realisiert werden können. Die Klägerin habe Sicherheit für die Aussetzung bzw. Aufhebung der Vollziehung des angefochtenen Abgabenbescheids geleistet. Außerdem habe sie sich selbst durch eine Bürgschaft der Fa. B abgesichert. Diese sei mit 150.000 EUR höher als die noch zu entrichtenden Einfuhrabgaben. Diese Erwägungen, die für eine Inanspruchnahme der Klägerin sprechen, halten der gerichtlichen Überprüfung stand.

74
bb) Die von der Klägerin aufgeworfene Frage, ob neben ihr und den im Bescheid vom 20. Juli 2021 genannten Gesamtschuldnern weitere Personen (wie z.B. die Geschäftsführer der C GmbH oder der Fa. D) in Anspruch genommen werden können oder müssen, ist nicht Gegenstand des hier anhängigen Verfahrens. Zu prüfen ist vielmehr, ob es – vom HZA pflichtwidrig nicht in Erwägung gezogene – Gründe gibt, von der Inanspruchnahme der Klägerin abzusehen. Ergibt diese Prüfung wie hier, dass das HZA die Klägerin ermessensfehlerfrei als Gesamtschuldnerin herangezogen hat, kann sie nicht mit Erfolg geltend machen, dass zusätzlich noch weitere Abgabenbescheide gegen weitere Gesamtschuldner erlassen werden müssen. Denn dies würde ihre eigene abgabenrechtliche Position nicht verbessern. Dem Umstand, dass die Klägerin möglicherweise Schwierigkeiten haben könnte, weitere Gesamtschuldner, von deren Inanspruchnahme das HZA abgesehen hat, zivilrechtlich in Regress zu nehmen, kommt für die Frage des Auswahlermessens keine Bedeutung zu (BFH-Beschluss vom 4. März 2005 VII B 154/04, Rn. 11, juris).

75
cc) Es ist nicht zu beanstanden, dass das HZA an der Inanspruchnahme der Klägerin festgehalten hat, obwohl es Hinweise auf weitere, noch nicht herangezogene Gesamtschuldner gibt. So dürften etwa die D GmbH, die die Halle in F ab 1. März 2020 vermietet hat, und die E Kft, die die Halle anmietete, als weitere Gesamtschuldner in Betracht kommen. Denn diese Firmen waren durch das Zurverfügungstellen der Halle, in der der WPT durch das Imitat ausgetauscht wurde, objektiv an der unrechtmäßigen Einfuhr des WPT beteiligt (vgl. BFH-Urteil vom 27. März 2007 VII R 13/05, BFH/NV 2007, 1383, Rn. 10). Gründe, die für eine gegenüber der Klägerin vorrangige Inanspruchnahme dieser Firmen sprechen, sind allerdings nicht ersichtlich. Vielmehr ist es im Hinblick auf die der Klägerin geleistete Sicherheit ermessensgerecht, an ihrer Inanspruchnahme festzuhalten.

76
Der Senat muss nicht entscheiden, ob neben der D GmbH und der E Kft auch deren Geschäftsführer als weitere Gesamtschuldner in Betracht kommen, weil Gründe für eine gegenüber der Klägerin vorrangige Inanspruchnahme dieser Personen ebenfalls nicht ersichtlich sind.

77
Das HZA weist auch zu Recht darauf hin, dass es keine ausreichenden Anhaltspunkte dafür gibt, dass L als Geschäftsführer der C GmbH als weiterer Gesamtschuldner der Tabaksteuer in Betracht kommt. Nach den Feststellungen des Landgerichts Z (Urteil im Verfahren …, S. 19) war L lediglich Strohmann. Ob es sich ihm – wie das Landgericht Z meint – aufdrängen musste, dass die Vermietung der beiden Fahrzeuge nur der Begehung von rechtswidrigen Taten dienen konnte, kann dahinstehen. Denn ein „Wissenmüssen“ ersetzt nicht die objektive Beteiligung an der unrechtmäßigen Einfuhr, die Voraussetzung für eine Steuerschuldnerschaft nach § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 TabStG 2009 ist. Hinreichende Anhaltspunkte dafür, dass L einen eigenen Beitrag zur Unterstützung der Taten geleistet hat, gibt es nicht.

78
Die Klägerin weist zutreffend darauf hin, dass I nach den Angaben des G einer der Initiatoren des Tatplans war. Er kommt deshalb als weiterer Gesamtschuldner in Betracht. Allerdings ist dem HZA keine Adresse von I bekannt. Eine gegenüber der Klägerin vorrangige Inanspruchnahme scheitert schon an der Erreichbarkeit dieses Schuldners.

79
Die Fluggesellschaft, die den WPT nach A geflogen hat und die W GmbH, in deren Obhut sich die Waren nach der Ankunft in A befanden, kommen hingegen nicht als Steuerschuldner in Betracht. Diese Firmen waren zwar objektiv am Eingang der Tabakwaren in das Steuergebiet beteiligt, nicht aber an der Entnahme der Tabakwaren aus dem am Flughafen A eröffneten Versandverfahren, die zum Entstehen der Tabaksteuer führte. Handlungen aus der Zeit vor der unrechtmäßigen Entnahme können zwar eine Beteiligung i.S.v. § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 TabStG 2009 darstellen; Voraussetzung ist aber, dass diese

Handlungen im Zusammenhang mit der späteren Entnahme der Ware aus dem Versandverfahren stehen und sie in irgendeiner Weise fördern. Daran fehlt es.

80
dd) Der Bescheid erweist sich schließlich auch nicht deshalb als fehlerhaft, weil das HZA in seiner Begründung nicht allen Hinweisen auf weitere Gesamtschuldner nachgegangen ist.

81
Wegen der Befugnis und der Verpflichtung des Gerichts zur Überprüfung behördlicher Ermessensentscheidungen, die dem Gericht keinen Raum für eigene Ermessenserwägungen lassen, muss die Ermessensentscheidung spätestens in der Einspruchsentscheidung begründet werden (§ 121 Abs. 1 AO), anderenfalls sie im Regelfall fehlerhaft ist. Wie intensiv das Auswahlermessen von der Behörde zu begründen ist, ist eine Frage des Einzelfalls und davon abhängig, welche für die Behörde ersichtlichen besonderen Umstände auf Seiten des jeweiligen Gesamtschuldners bestehen, die für oder gegen seine Inanspruchnahme sprechen und die deshalb in die Ermessenserwägung und dementsprechend in die schriftliche Begründung des betreffenden Verwaltungsakts einfließen müssen (BFH-Urteil vom 20. Juli 2004 VII R 20/02, BFH/NV 2005, 318, Rn. 17). Hat sich einer oder haben sich mehrere der in Anspruch genommenen Gesamtschuldner einer vorsätzlichen Steuerstraftat schuldig gemacht, ein anderer hingegen nicht, kann von einer Begründung, warum auch dieser als Abgabenschuldner neben dem Steuerstraftäter herangezogen wird, nicht abgesehen werden (BFH-Urteil vom 20. Juli 2004 VII R 20/02, BFH/NV 2005, 318).

82
Ausgehend von diesen Grundsätzen hat das HZA die Inanspruchnahme der Klägerin im Streitfall ausreichend begründet. Nach den Ausführungen in der Einspruchsentscheidung vom 7. August 2023 war für das HZA der Umstand, dass der Klägerin eine die noch offenen Forderungen übersteigende Sicherheit der Fa. B zur Verfügung steht, entscheidend dafür, die Klägerin neben den bekannten Straftätern heranzuziehen. Dieser nur auf die Klägerin zutreffende Umstand war für das HZA der Grund, sie vor allen sonst in Betracht kommenden Beteiligten, die sich wie sie keiner Straftat schuldig gemacht haben, in Anspruch zu nehmen.

83
2. Die Klage auf Herabsetzung der Einfuhrumsatzsteuer (Antrag zu 2.) ist teilweise begründet. Das HZA hat die Einfuhrumsatzsteuer in den Fällen 4-6 nicht in zutreffender Höhe festgesetzt. Der Bescheid vom 20. Juli 2021 und die dazu ergangene Einspruchsentscheidung vom 7. August 2023 sind in Höhe von 1.811,78 EUR rechtswidrig und verletzen die Klägerin in ihren Rechten.

84
a) Eine nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG steuerbare Einfuhr liegt vor.

85
Gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG, der Art. 2 Abs. 1 Buchst. d, Art. 60 und 61 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem vom 28. November 2006 (im Folgenden: MWStSystRL) in nationales Recht umsetzt, unterliegt die Einfuhr von Gegenständen im Inland der EUSt.

86
Zwar regelt das UStG nicht, unter welchen Voraussetzungen von einer steuerbaren „Einfuhr“ i.S.v. § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG auszugehen ist; der Begriff der „Einfuhr“ lässt sich jedoch anhand von Art. 30 MwStSystRL bestimmen. Danach gilt als Einfuhr eines Gegenstands die Verbringung eines Gegenstands, der sich nicht im freien Verkehr i.S.d. Art. 24 des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft (EGV; jetzt: Art. 29 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union – AEUV) befindet, in die Gemeinschaft.

87
Nach der Rechtsprechung des EuGH reicht es für die Verwirklichung des Tatbestandes der EUSt jedoch nicht aus, dass Gegenstände (körperlich) in das Gebiet der EU gelangen. Vielmehr setzt eine Einfuhr i.S.v. Art. 2 Abs. 1 Buchst. d und Art. 30 MwStSystRL voraus, dass der in das Gebiet der Union verbrachte Gegenstand in den Wirtschaftskreislauf der Union eingeht und einem Verbrauch zugeführt werden kann (vgl. EuGH-Urteil vom 10. Juli 2019 C-26/18, Federal Express Corporation, ECLI:EU:C:2019:579, ZfZ 2019, 231, Rn. 34).

88
Im Streitfall wurden der WPT der zollamtlichen Überwachung entzogen, als er unter Umgehung der Zollverschlüsse aus den Transportfahrzeugen entfernt wurde und aus den eröffneten Versandverfahren ausschied. In solchen Fällen ist anzunehmen, dass diese Waren in den Wirtschaftskreislauf der Union gelangt sind (Urteil des FG Sachsen vom 21. Januar 2022 4 K 101/18, ZfZ 2022, 247, Rn. 21). Die Vermutung kann zwar widerlegt werden (EuGH-Urteil vom 10. Juli 2019 C-26/18, Federal Express, ECLI:EU:C:2019:579, ZfZ 2019, 231); dies ist aber vorliegend nicht erfolgt.

89
b) Die Einfuhr darf in Deutschland besteuert werden, weil der WPT dort in den Wirtschaftskreislauf der Union eingetreten ist.

90
Das nationale Recht enthält für die Fälle einer Einfuhr keine spezielle Ortsbestimmungsregelung. § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG muss deshalb in einer den Art. 30, 60 und 61 MwStSystRL entsprechenden Weise ausgelegt werden.

91
Nach dem Wortlaut von Art. 60 MwStSystRL erfolgt die Einfuhr von Gegenständen in dem Mitgliedstaat, in dessen Gebiet sich der Gegenstand zu dem Zeitpunkt befindet, in dem er in die Gemeinschaft verbracht wird. Art. 61 Abs. 1 MwStSystRL sieht vor, dass abweichend von Art. 60 MwStSystRL bei einem Gegenstand, der sich nicht im freien Verkehr befindet und der vom Zeitpunkt seiner Verbringung in die Gemeinschaft einem Verfahren oder einer sonstigen Regelung iSd Art. 156 MwStSystRL, der Regelung der vorübergehenden Verwendung bei vollständiger Befreiung von Einfuhrabgaben oder dem externen Versandverfahren unterliegt, die Einfuhr in dem Mitgliedstaat erfolgt, in dessen Gebiet der Gegenstand nicht mehr diesem Verfahren oder der sonstigen Regelung unterliegt (EuGH-Urteil vom 10. Juli 2019 C-26/18, Federal Express, ECLI:EU:C:2019:579, ZfZ 2019, 231).

92
Im Streitfall unterlag der WPT nach seiner Ankunft am Flughafen A jeweils dem externen Versandverfahren. Er unterlag nicht mehr diesen Verfahren, als er unter Umgehung der Zollverschlüsse im Lager in F aus den Transportfahrzeugen entfernt wurde. Er ist also in Deutschland in den Wirtschaftskreislauf der EU gelangt.

93
c) Einfuhrumsatzsteuer ist nach § 21 Abs. 2 UStG in sinngemäßer Anwendung des Art. 79 Abs. 1 Buchst. a) UZK dem Grunde nach entstanden. Die Klägerin erhebt dagegen auch keine Einwendungen. Der Senat sieht deshalb von weiteren Ausführungen dazu ab.

94
d) Die Klägerin schuldet die Einfuhrumsatzsteuer nach § 21 Abs. 2 UStG in sinngemäßer Anwendung des Art. 79 Abs. 3 Buchst. a) UZK. Denn nach Art. 233 Abs. 1 Buchst. a) und b) UZK trägt der Inhaber des Versandverfahrens die Verantwortung für die Einhaltung der Pflichten im Zusammenhang mit dem Versandverfahren. Auf subjektive Voraussetzungen wie die Kenntnis vom Pflichtverstoß kommt es nicht an (Witte/Pier-Eiling, UZK, 9. Aufl., Art. 233 Rn. 4 und 8).

95
e) Die vom HZA ermittelte Bemessungsgrundlage der Einfuhrumsatzsteuer ist jedoch zu korrigieren.

96
Gemäß § 11 Abs. 1 UStG wird der Umsatz bei der Einfuhr nach dem Wert des eingeführten Gegenstands nach den jeweiligen Vorschriften über den Zollwert bemessen. Dem Betrag nach § 11 Abs. 1 UStG sind die in § 11 Abs. 3 UStG genannten Beträge hinzuzurechnen.

97
aa) Der Zollwert von Waren wird nach den Art. 70 und 74 UZK ermittelt (Art. 69 UZK). Die vorrangige Grundlage für den Zollwert von Waren ist der Transaktionswert, das heißt der für die Waren bei einem Verkauf zur Ausfuhr in das Zollgebiet der Union tatsächlich gezahlte oder zu zahlende Preis, der erforderlichenfalls anzupassen ist.

98

aaa) Ausweislich der vorliegenden Handelsrechnungen waren in den Fällen 4 bis 7 jeweils … USD und im Fall 8 … USD für die streitgegenständlichen Waren zu zahlen. Weil der Kaufpreis in USD geschuldet war, muss nach § 11 Abs. 5 UStG i.V.m. Art. 53 Abs. 1 Buchst. a UZK eine Umrechnung in Euro erfolgen.

99
Der für die Umrechnung maßgebende Bewertungszeitpunkt ist im Falle einer Einfuhrumsatzsteuerschuldentstehung nach § 21 Abs. 2 UStG i.V.m. Art. 79 Abs. 1 UZK der Zeitpunkt der Nichterfüllung der zollrechtlichen Verpflichtung (Art. 79 Abs. 2 Buchst. a) UZK). In den streitgegenständlichen Fällen wurde die aus Art. 305 Abs. 1 Buchst. e) der Durchführungsverordnung (EU) 2015/2447 der Kommission mit Einzelheiten zur Umsetzung von Bestimmungen der Verordnung (EU) Nr. 952/2013 des Europäischen Parlaments und des Rates zur Festlegung des Zollkodex der Union (UZK-IA) folgende Pflicht, die im Unionsversand beförderten Waren der dem Lager in F nächstgelegenen Zollstelle zu gestellen, verletzt. Denn mit der Entfernung des WPT aus dem Transportfahrzeug lag ein Ereignis vor, das die Fähigkeit des Inhabers des Verfahrens zur Einhaltung seiner Verpflichtungen nicht nur beeinträchtigt, sondern verhindert hat. Die genauen Zeitpunkte, zu denen der WPT ausgeladen wurde, sind zwar nicht bekannt; die maßgeblichen Zeiträume lassen sich aber jeweils zwischen dem Datum der Eröffnung der Versandverfahren und der Ankunft des Imitats im Zolllager der Klägerin eingrenzen.

100
Die Währungsumrechnung erfolgt nach § 11 Abs. 5 UStG i.V.m. Art. 146 Abs. 1 UZK-IA aufgrund des von der Europäischen Zentralbank veröffentlichten Wechselkurses. Maßgebend ist der am vorletzten Mittwoch eines Monats veröffentlichte Wechselkurs, der jeweils für einen Monat ab dem ersten Tag des Folgemonats gilt (Art. 146 Abs. 2 und 3 UZK-IA). Damit ist von folgenden Werten auszugehen:

| Fall-Nr. | Bewertungszeitpunkt zwischen | Vorletzter Mittwoch | EZB-Wechselkurs | Kaufpreis in EUR |
|---|---|---|---|---|
| 4 | 4. und 7. Sept. 2020 | 19. Aug. 2020 | 1 USD = 0,8380 EUR | … |
| 5 | 28. Aug. und 2. Sept. 2020 | 22. Juli 2020 | 1 USD = 0,8637 EUR | … |
| | | 19. Aug. 2020 | 1 USD = 0,8380 EUR | … |
| 6 | 20. und 24. Aug. 2020 | 22. Juli 2020 | 1 USD = 0,8637 EUR | … |
| 7 | 18. und 23. Juni 2020 | 20. Mai 2020 | 1 USD = 0,9126 EUR | … |
| 8 | 26. und 27. Mai 2020 | 22. April 2020 | 1 USD = 0,9202 EUR | … |

101
Da im Fall 5 zwei Umrechnungskurse in Frage kommen, wird insoweit zugunsten der Klägerin der niedrigere Wert (… EUR) angesetzt.

102
bbb) Hinzurechnungen zum Zollwert sind nicht vorzunehmen.

103
Bei der Ermittlung des Zollwerts nach Art. 70 UZK sind dem für die eingeführten Waren tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis die – nicht darin enthaltenen – Beförderungskosten für die eingeführten Waren bis zum Ort des Verbringens der Waren in das Zollgebiet der Union hinzuzurechnen (Art. 71 Abs. 1 Buchst. e) lit. i) UZK).

104
In den Fällen 4 und 5 weisen die Handelsrechnungen einen Gesamtpreis „CFR“ (Cost and Freight) aus. Bei diesen Lieferbedingungen übernimmt der Verkäufer die Beförderungskosten und kalkuliert sie in den Verkaufspreis ein. Eine Hinzurechnung solcher Kosten kommt deshalb in diesen Fällen nicht in Betracht.

105
In den Fällen 6 bis 8 ergeben sich aus den vorliegenden Unterlagen keine Hinweise auf die vereinbarten Lieferbedingungen. In diesen Fällen kann nicht unterstellt werden, dass die Beförderungskosten nicht im Preis enthalten und vom Käufer gesondert zu tragen waren. Abgesehen davon, dass Warenschulden im (internationalen) Handelsverkehr im Zweifel und typischerweise Schickschulden sind (vgl. Staudinger/Kolbe, Bürgerliches Gesetzbuch – BGB –, Kommentar (2025), § 269, Rn. 12; Urteil des Bundesgerichtshofs – BGH – vom 23. August 2018 III ZR 192/17, NJW 2019, 47, Rn. 20), hat der Bevollmächtigte der Klägerin insoweit zu Recht in der mündlichen Verhandlung darauf hingewiesen, dass bei den hier zu beurteilenden Kaufverträgen zwischen einem Unternehmen aus den Vereinigten Arabischen Emiraten und einer bulgarischen Firma nicht nach deutschem Recht geltende Grundsätze herangezogen werden können. Unabhängig davon spricht nach Auffassung des Senats viel dafür, dass die Lieferbedingungen in allen fünf

streitgegenständlichen Fällen gleich waren. Die Wareneinkäufe fanden innerhalb weniger Monate zwischen April und August 2020 statt. Die Kaufpreise sind in allen fünf Fällen gleich (… USD pro kg). Da in den Fällen 4 und 5 die Beförderungskosten in diesen Kaufpreis einkalkuliert waren (Lieferbedingung CFR), hält es der Senat für wenig wahrscheinlich, dass in den Fällen 6 bis 8 abweichend davon zusätzliche Beförderungskosten zu entrichten waren. Eine Hinzurechnung kommt deshalb nicht in Betracht.

106
ccc) Damit liegen die Voraussetzungen für die Anwendung des Transaktionswerts vor. Eine Ermittlung nach der sog. Schlussmethode, die das HZA im Bescheid vom 20. Juli 2021 angewandt hat, scheidet aus. Denn nach Art. 74 Abs. 1 UZK kommen die nachrangigen Methoden der Zollwertbestimmung nur zur Anwendung, wenn der Zollwert nicht nach Art. 70 UZK bestimmt werden kann.

107
Das HZA hat im angefochtenen Bescheid vom 20. Juli 2021 als Zollwert einen Betrag von … EUR pro Kilogramm (Zeitraum bis 30. August 2020) bzw. von … EUR pro Kilogramm (Zeitraum ab 31. August 2020) zugrunde gelegt. Daraus ergaben sich folgende – zu niedrige – Zollwerte:

| Fall-Nr. | Zollwert lt. Bescheid |
|---|---|
| 4 | … EUR |
| 5 | … EUR |
| 6 | … EUR |
| 7 | … EUR |
| 8 | … EUR |

108
bb) Die Hinzurechnung des angefallenen Zolls und der festgesetzten Tabaksteuer zum Zollwert ist nicht zu beanstanden.

109
Gemäß § 11 Abs. 3 Nr. 2 UStG sind dem Betrag nach § 11 Abs. 1 UStG – soweit sie darin nicht enthalten sind – u.a. die auf Grund der Einfuhr im Zeitpunkt des Entstehens der Einfuhrumsatzsteuer auf den Gegenstand entfallenden Beträge an Einfuhrabgaben und an Verbrauchsteuern außer der Einfuhrumsatzsteuer, soweit die Steuern unbedingt entstanden sind, hinzu zu rechnen.

110
„Einfuhrabgaben“ sind nach Art. 5 Nr. 20 UZK die für die Einfuhr von Waren zu entrichtenden Abgaben, insbesondere die Zölle.

111
Was unter dem in § 11 Abs. 3 Nr. 2 UStG verwendeten Begriff „Verbrauchsteuer“ zu verstehen ist, ist nicht ausdrücklich geregelt. § 11 Abs. 3 Nr. 2 UStG muss deshalb in einer der Mehrwertsteuersystemrichtlinie entsprechenden Weise ausgelegt werden.

112
§ 11 Abs. 3 Nr. 2 UStG beruht auf Art. 86 Abs. 1 Buchst. a) MwStSystRL. Danach sind in die Bemessungsgrundlage u.a. die aufgrund der Einfuhr geschuldeten Steuern einzubeziehen. Bei unionsrechtskonformer Auslegung kommt es deshalb nicht darauf an, ob die Tabaksteuer eine Verbrauchsteuer i.S.d. § 11 Abs. 3 Nr. 2 UStG ist, sondern ob sie aufgrund der Einfuhr geschuldet wird.

113
Im Streitfall ist die Tabaksteuer aufgrund der Einfuhr des WPT geschuldet (s.o. II. 1. a)). Da die Klägerin auch Schuldnerin der Tabaksteuer ist (s.o. II. 1. c)), muss der Senat die von der Klägerseite aufgeworfene Frage, ob die Tabaksteuer nur dann in die Bemessungsgrundlage für die Einfuhrumsatzsteuer einzubeziehen ist, wenn der Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer auch Schuldner der Tabaksteuer ist, nicht entscheiden.

114
cc) Insgesamt ergibt dies folgende Bemessungsgrundlagen (BMG) in EUR:

| Fall-Nr. | Zollwert | Zoll 74,9 % | Tabaksteuer | Gesamt |
|---|---|---|---|---|
| 4 | … | … | … | … |
| 5 | … | … | … | .. |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 6 | … | … | … | … |
| 7 | … | … | … | … |
| 8 | … | … | … | … |

115
f) Der vom HZA in den Fällen 4 bis 6 angewandte Steuersatz ist ebenfalls zu korrigieren.

116
Nach § 12 Abs. 1 UStG beträgt die Steuer für jeden steuerpflichtigen Umsatz 19% der Bemessungsgrundlage. Für Einfuhren, die nach dem 30. Juni 2020 und vor dem 1. Januar 2021 stattfanden, galt jedoch der reduzierte Steuersatz von 16% (§ 28 Abs. 1 und 2 in der Fassung des Art. 3 des Zweiten Corona-Steuerhilfegesetzes vom 30. Juni 2020, BGBl. 2020 I 1512). Das betrifft die Fälle 4 bis 6. Damit ergeben sich folgende Beträge:

| Fall-Nr. | BMG | 16% | 19% |
|---|---|---|---|
| 4 | … | … | |
| 5 | … | … | |
| 6 | … | … | |
| 7 | … | | … |
| 8 | .. | | … |
| Gesamt | | 56.735,78 | |

117
Das HZA hat im Bescheid vom 20. Juli 2021 einen Gesamtbetrag von 58.547,56 EUR festgesetzt. Die Klage ist hinsichtlich des Differenzbetrages von 1.811,78 EUR begründet.

118
3. Die Rechtmäßigkeit des Bescheides, durch den Tabaksteuer und Einfuhrumsatzsteuer festgesetzt wurden, ist nicht durch die darauf geleisteten Zahlungen anderer Gesamtschuldner teilweise entfallen.

119
Werden durch Bescheid festgesetzte Ansprüche durch Zahlung getilgt, erlischt der durch den Bescheid konkretisierte materielle Anspruch. Dies folgt aus Art. 124 Abs. 1 Buchst. b UZK, der für die angefochtene Einfuhrumsatzsteuer gemäß § 21 Abs. 2 UStG und für die angefochtene Tabaksteuer nach § 21 Abs. 3 Satz 1 TabStG 2009 sinngemäß anzuwenden ist.

120
Schulden – wie hier – mehrere Personen Steuerbeträge, so sind sie gesamtschuldnerisch zur Erfüllung der Schuld verpflichtet. Für die Einfuhrumsatzsteuer folgt dies aus § 21 Abs. 2 UStG i.V.m Art. 84 UZK, für die Tabaksteuer aus § 21 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. § 15 Abs. 5 TabStG 2009. Die Erfüllung durch einen oder mehrere Gesamtschuldner wirkt auch für die übrigen Schuldner. Dies folgt aus dem Wesen der Gesamtschuld, bei der jeder Gesamtschuldner zur Leistung in voller Höhe verpflichtet ist, der Gläubiger die Leistung aber nur einmal fordern darf, und gilt auch für eine teilweise Erfüllung (BFH-Urteil vom 8. August 1991 V R 19/88, BStBl II 1991, 939, Rn. 12).

121
Das HZA muss die Zahlungen anderer Gesamtschuldner folglich im Erhebungsverfahren berücksichtigen, d.h. es kann insoweit keine Leistung mehr von der Klägerin verlangen. Der den Anspruch festsetzende Bescheid wird dadurch jedoch nicht berührt (Boeker in Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung, Kommentar, 267. Lieferung, 3/2022, § 47 AO, Rn. 9). Er wirkt als Grundlage für die Zahlung fort, die jedoch aufgrund der Erlöschenswirkung nicht noch einmal angefordert werden darf und von der Klägerin nicht mehr geschuldet wird.

122
4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 3 FGO. Das HZA ist nur zu einem geringen Teil unterlegen.

123
5. Die Revision wird zur Fortbildung des Rechts zugelassen (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO).