

# Urteil vom 14. Oktober 2025, VII R 13/23

## Zum Besitz im Kaffeesteuerrerecht

ECLI:DE:BFH:2025:U.141025.VIIR13.23.0

BFH VII. Senat

KaffeeStG 2009 § 17 Abs 2 S 3, KaffeeStG 2009 § 17 Abs 2 S 1, KaffeeStV § 26, BGB § 854, BGB §§ 854ff

vorgehend FG München, 25. Mai 2023, Az: 14 K 981/22

## Leitsätze

Im Fall der Durchfuhr von Röstkaffee durch das Steuergebiet hält derjenige den Kaffee in Besitz und wird Steuerschuldner nach § 17 Abs. 2 Satz 3 des Kaffeesteuergesetzes in der bis 31.10.2022 geltenden Fassung, der die unmittelbare Sachherrschaft über den Kaffee ausübt.

## Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts München vom 25.05.2023 - 14 K 981/22 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) transportierte im Auftrag der Firma E in Rumänien im zollrechtlich freien Verkehr befindlichen Röstkaffee von Rumänien zum Lager des Käufers im Königreich der Niederlande (Niederlande).
- 2** Am 27.08.2021 wurde der Kaffee in Rumänien an die Klägerin übergeben. Der Fahrer des in Rumänien zugelassenen Lkw wurde am 31.08.2021 in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) auf dem Weg in die Niederlande vom Beklagten und Revisionskläger (Hauptzollamt --HZA--) kontrolliert. Dabei wurde festgestellt, dass die Durchfuhr der geladenen ... kg Röstkaffee nicht beim zuständigen Hauptzollamt angemeldet worden war. Nach Gestattung der Weiterfahrt wurde der Kaffee in die Niederlande verbracht und an den Abnehmer übergeben.
- 3** Mit Bescheid vom 13.09.2021 setzte das HZA für ... kg Röstkaffee Kaffeesteuern in Höhe von ... € gegenüber der Klägerin als Frachtführerin und gesamtschuldnerisch neben der E fest. Das Einspruchsverfahren blieb erfolglos.
- 4** Das Finanzgericht (FG) urteilte, die Klägerin sei nicht Steuerschuldnerin. Sie sei weder Versenderin gewesen noch habe sie den Kaffee in Besitz gehalten. Der Geschäftsführer der Klägerin habe während der Durchfuhr durch Deutschland keine Möglichkeit gehabt, selbst unmittelbar auf die Ladung zuzugreifen. Der Besitz des Fahrers sei der Klägerin nicht zuzurechnen.
- 5** Das HZA führt zur Begründung seiner Revision aus, ein In-Besitz-Halten nach dem gewöhnlichen Sprachgebrauch bedeute nicht zwingend physischen Besitz. Eine derartige Einschränkung habe der Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) nicht vorgenommen. Für eine über den physischen Besitz hinausgehende weitergehende Auslegung des Besitzbegriffes spreche schon der Wortlaut des Art. 33 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. Art. 33 Abs. 3 der --im Streitfall noch geltenden-- Richtlinie 2008/118/EG des Rates vom 16.12.2008 über das allgemeine Verbrauchsteuersystem und zur Aufhebung der Richtlinie 92/12/EWG (Amtsblatt der Europäischen Union --ABIEU-- 2009, Nr. L 9, 12) --Verbrauchsteuersystemrichtlinie (VStSystRL)--, weil dort davon ausgegangen werde, dass sogar juristische

Personen Besitz im verbrauchsteuerrechtlichen Sinne haben könnten. Die Eingrenzung der Zurechnung des Besitzes insbesondere auf den Geschäftsführer entspreche nicht der weitergehenden Rechtsprechung des EuGH. Im Streitfall habe der Fahrer die unmittelbare Sachherrschaft als Beauftragter für die Klägerin ausgeübt. Der Fahrer sei zusammen mit der Klägerin Gesamtschuldner, da er den Kaffee zu gewerblichen Zwecken in Besitz gehalten habe. Es entspreche dem Sinn und Zweck der harmonisierten Verbrauchsteuern, wenn der Besitz aller Organe und sonstigen (fest) angestellten Beschäftigten den Besitz der juristischen Person begründeten. Zudem werde in aller Regel auf allen Papieren wie Handelsrechnungen, Frachtpapieren et cetera die juristische Person als Partei auftreten und nicht beispielsweise ein angestellter Lkw-Fahrer. Soweit der Besitz der Klägerin nicht durch den physischen Besitz des Fahrers begründet sei, werde bei sachgerechter Auslegung der Normen der Besitz für sie durch ihre Organe, insbesondere den Geschäftsführer, begründet. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) sei neben dem Besitzdiener auch der Besitzherr als Gesamtschuldner in Betracht zu ziehen. Es treffe auch nicht zu, dass der nationale Gesetzgeber nur den Versender, aber nicht den, der die Lieferung vornehme (Spediteur), als Steuerschuldner definiere, und nicht wie der Unionsgesetzgeber alle an der Beförderung der verbrauchsteuerpflichtigen Waren Beteiligten.

- 6 Das HZA beantragt sinngemäß, die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 7 Die Klägerin beantragt sinngemäß, die Revision zurückzuweisen.
- 8 Zur Begründung führt sie aus, dass Kaffee nicht zu den von der Verbrauchsteuersystemrichtlinie erfassten Waren gehöre und sich die harmonisierte Verbrauchsteuer daher nicht auf Kaffee beziehe. Darüber hinaus sei der Bestimmungsort der Kaffeesendung nicht Deutschland gewesen, sondern die Niederlande, weshalb der Kaffee nicht in Deutschland in Verkehr gebracht worden sei. Das EuGH-Urteil Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Unschuldiger Ausführender) vom 10.06.2021 - C-279/19 (EU:C:2021:473) sei im vorliegenden Fall nicht anwendbar. Der Spediteur gehöre nicht zum Kreis der Kaffeesteuerpflchtigen. Der Verwalter ihres Unternehmens sei auch nicht an einer rechtswidrigen Handlung beteiligt gewesen. Ferner habe sie keine Verfügungsbefugnis oder Kontrolle über die beförderten Güter gehabt. Der Beförderer habe keine Verpflichtung, das Verwaltungsdokument nach Art. 21 Abs. 2 VStSystRL von dem Versender zu verlangen. Sie könne außerdem nicht den Zeitpunkt und den Weg des Transports des Kaffees bestimmen. Verantwortlich für die Nichtabgabe der Erklärung sei daher der Versender der Ware.
- 9 Die Beteiligten haben auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet.

## Entscheidungsgründe

II.

- 10 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Vorentscheidung entspricht Bundesrecht (§ 118 Abs. 1 Satz 1 FGO). Die Klägerin ist nicht Schuldnerin der Kaffeesteuern.
- 11 Der Senat entscheidet gemäß § 121 Satz 1, § 90 Abs. 2 FGO mit Zustimmung der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung.
- 12 1. Gemäß § 1 Abs. 1 Satz 1 des Kaffeesteuergesetzes in der im Streitfall geltenden Fassung (KaffeeStG) unterliegt Kaffee im Steuergebiet, das heißt in Deutschland ohne das Gebiet von Büsingern und ohne die Insel Helgoland (§ 1 Abs. 1 Satz 2 KaffeeStG), der Kaffeesteuern. Röstkaffee ist gemäß § 1 Abs. 2 Satz 1 KaffeeStG Kaffee in diesem Sinne. Röstkaffee ist nach § 1 Abs. 3 i.V.m. Abs. 6 KaffeeStG gerösteter Kaffee, auch entkoffeiniert, aus Pos. 0901 der Kombinierten Nomenklatur in der am 01.01.2002 geltenden Fassung.
- 13 2. Die Voraussetzungen für die Entstehung der Kaffeesteuern in Fällen der Durchfuhr von Kaffee durch das Steuergebiet und die diesbezügliche Steuerschuldnerschaft sind in § 17 Abs. 2 KaffeeStG geregelt.
- 14 Gelangt Kaffee aus dem zollrechtlich freien Verkehr eines anderen Mitgliedstaats zu gewerblichen Zwecken anders als in den in § 17 Abs. 1 KaffeeStG genannten Fällen in das Steuergebiet, entsteht gemäß § 17 Abs. 2 KaffeeStG die Steuer dadurch, dass der Kaffee erstmals im Steuergebiet in Besitz gehalten oder verwendet wird. Dies gilt nicht,

wenn der in Besitz gehaltene Kaffee nicht für das Steuergebiet bestimmt ist und unter Berücksichtigung des § 17 Abs. 4 Satz 2 KaffeeStG durch das Steuergebiet befördert wird (§ 17 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 KaffeeStG). Demnach hat, wer Kaffee nach § 17 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 KaffeeStG durch das Steuergebiet durchführen will, dies dem Hauptzollamt Stuttgart vor der Durchfuhr anzugeben (§ 26 der Kaffeesteuerverordnung --KaffeeStV--). Die Anzeige ist vom Beförderer abzugeben.

- 15 Somit entsteht im Fall der Durchfuhr von Kaffee durch das Steuergebiet die Kaffeesteuers, wenn die vorherige Anzeige an das Hauptzollamt Stuttgart nicht abgegeben wurde.
- 16 3. In einem solchen Fall ist Steuerschuldner, wer den Kaffee versendet, in Besitz hält oder verwendet (§ 17 Abs. 2 Satz 3 KaffeeStG). Für das zur Bestimmung der Steuerschuldnerschaft --im Streitfall allein (s. nachfolgend unter II.4.)-- in Betracht kommende Merkmal des In-Besitz-Haltens ist darauf abzustellen, wer die unmittelbare Sachherrschaft über den Kaffee ausübt. Das ergibt sich aus folgenden Überlegungen:
- 17 a) Der Wortlaut des § 17 Abs. 2 Satz 1 KaffeeStG unterscheidet ebenso wie § 17 Abs. 2 Satz 3 KaffeeStG nicht zwischen unmittelbarem und mittelbarem Besitz, hier wird vielmehr ohne Differenzierung von "Besitz" gesprochen. Der Besitz wird lediglich von der Verwendung von Kaffee unterschieden. Weiterhin ergibt sich aus dem Zusammenhang mit § 17 Abs. 1 KaffeeStG, dass unter Besitz im Sinne von § 17 Abs. 2 KaffeeStG nicht die Inempfangnahme von Kaffee gemeint sein kann, weil dieser Fall unter § 17 Abs. 1 KaffeeStG fällt. Auch das Eigentum oder eine davon möglicherweise abweichende wirtschaftliche Zuordnung nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 der Abgabenordnung (vgl. dazu BFH-Urteile vom 14.04.2022 - IV R 32/19, BFHE 275, 543, BStBl II 2022, 832, Rz 31 ff., und vom 28.05.2015 - IV R 3/13, Rz 19 ff.) ist nach dem Wortlaut von § 17 Abs. 2 KaffeeStG bei der Bestimmung des Besitzes nicht von Bedeutung.
- 18 b) Die zivilrechtliche Unterscheidung zwischen unmittelbarem und mittelbarem Besitz ist auf das Kaffeesteuuerrecht nicht übertragbar.
- 19 aa) Gemäß § 854 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) wird der Besitz durch die Erlangung der tatsächlichen Gewalt über die Sache erworben (unmittelbarer Besitz). Übt jemand die tatsächliche Gewalt über eine Sache für einen anderen in dessen Haushalt oder Erwerbsgeschäft oder in einem ähnlichen Verhältnis aus, vermöge dessen er den sich auf die Sache beziehenden Weisungen des anderen Folge zu leisten hat, so ist gemäß § 855 BGB nur der andere Besitzer (Besitzdiener). Besitzt jemand eine Sache als Nießbraucher, Pfandgläubiger, Pächter, Mieter, Verwahrer oder in einem ähnlichen Verhältnis, vermöge dessen er einem anderen gegenüber auf Zeit zum Besitz berechtigt oder verpflichtet ist, so ist gemäß § 868 BGB auch der andere Besitzer (mittelbarer Besitz).
- 20 bb) Dieses zivilrechtliche Begriffsverständnis wird jedoch im Kaffeesteuergesetz und insbesondere in § 17 Abs. 2 Satz 1 und 3 KaffeeStG nicht in Bezug genommen. Zudem hat der Gesetzgeber in § 17 Abs. 2 Satz 1 und Satz 3 KaffeeStG eine vom Zivilrecht abweichende Formulierung gewählt, nämlich "in Besitz gehalten (...) wird" beziehungsweise "in Besitz hält" und nicht --wie in § 854 BGB-- Erwerb des Besitzes. Auch auf ein etwaiges Vertragsverhältnis, durch das gemäß § 868 BGB der Besitz gemittelt werden könnte, wird in § 17 Abs. 2 Satz 1 oder Satz 3 KaffeeStG nicht abgestellt.
- 21 Im Fall des Besitzdieners kommt hinzu, dass diese zivilrechtliche Konstruktion geschaffen wurde, um der arbeitsteiligen Organisation der Gesellschaft Rechnung zu tragen und die Besitzschutzansprüche demjenigen zukommen zu lassen, der in erster Linie Interesse an dem Gegenstand hat. Die Fälle, in denen jemand die tatsächliche Sachherrschaft offensichtlich nur im Dienste eines anderen ausübt und somit nach der Verkehrsanschauung nicht den Status eines Besitzers genießen sollte, sollten aus dem Besitztatbestand ausgegliedert werden. Daher sollten auch dem Besitzherrn die Ansprüche aus §§ 861 und 862 BGB zustehen (vgl. Staudinger/Gutzeit (2018) BGB § 855 Rz 1 und 5; vgl. auch MükoBGB/F. Schäfer, 9. Aufl., § 855 Rz 1). Dies sind jedoch Überlegungen, die bei der Regelung der Steuerentstehung und Steuerschuldnerschaft im Kaffeesteuuerrecht nicht maßgeblich waren. Die Rechtsfigur des Besitzdieners dient mithin dem zivilrechtlichen Besitzschutz, nicht aber der steuerrechtlichen Verantwortungzurechnung.
- 22 c) Auch die Systematik des Kaffeesteuergesetzes legt ein vom Zivilrecht abweichendes Verständnis des Besitzbegriffes nahe.
- 23 aa) Der Gesetzgeber hat in § 17 Abs. 2 Satz 3 KaffeeStG zwischen dem Versender, dem Besitzer und dem Verwender als mögliche Steuerschuldner unterschieden. Dies spricht dafür, dass der Gesetzgeber den Versender nicht zugleich als Besitzer angesehen hat, weil ansonsten die ausdrückliche Bestimmung des Versenders als Steuerschuldner hätte

unterbleiben können. Das FG Düsseldorf hat daher in seinem rechtskräftigen Urteil vom 18.04.2018 - 4 K 123/16 VK, Rz 18 zu Recht darauf hingewiesen, dass die Anwendung der Rechtsfigur des mittelbaren Besitzers nach § 868 BGB im Kaffeesteuergesetz Abgrenzungsfragen zu dem ebenfalls als Steuerschuldner in Betracht kommenden "Versender" aufwerfen würde. Wäre nämlich der Lieferant, der einer Spedition einen Transportauftrag erteilt, als zivilrechtlich mittelbarer Besitzer auch kaffeesteuergesetzlich als Besitzer einzuordnen, würde sich die Frage stellen, warum es der Regelung einer Steuerschuldnerschaft des Versenders überhaupt bedurfte (so auch schon FG Düsseldorf, Beschluss vom 14.05.2012 - 4 V 1237/12 A (VK), Rz 21). Zudem kann derjenige, in dessen Obhut sich die Ware befindet, anhand objektiver Umstände relativ leicht ausgemacht und zur Verantwortung gezogen werden (FG Düsseldorf, Urteil vom 19.04.2017 - 4 K 791/16 VK, Rz 20, m.w.N.).

- 24** bb) Dass unter "Besitz" und "in Besitz halten" die tatsächliche Sachherrschaft zu verstehen ist, legt ferner eine Zusammenschau von § 17 Abs. 2 Satz 3 mit Satz 1 KaffeeStG nahe. Denn die Steuer entsteht dadurch, "dass der Kaffee erstmals im Steuergebiet in Besitz gehalten (...) wird". Das In-Besitz-Halten muss demnach im Steuergebiet stattfinden, sodass ein etwaiger mittelbarer Besitz, der in einem anderen Mitgliedstaat begründet wurde, nicht ausreicht. In diesem Zusammenhang wäre zudem in jedem Einzelfall zu prüfen, ob es die Konstruktion des mittelbaren Besitzes in dem Recht des Mitgliedstaats, in dem der Transportauftrag erteilt wurde und das auf das jeweilige Vertragsverhältnis in der Regel anzuwenden ist, überhaupt gibt. Soweit im gegebenenfalls anzuwendenden ausländischen Recht kein mittelbarer Besitz anerkannt sein sollte, käme es zu einer unterschiedlichen Handhabung bei der Bestimmung des Steuerschuldners gegenüber Mitgliedstaaten, die den mittelbaren Besitz kennen. Dies spricht ebenfalls dafür, den Besitzbegriff einheitlich an die tatsächliche Sachherrschaft zu knüpfen und vertragliche Abhängigkeiten außer Betracht zu lassen.
- 25** cc) Die Person des Beförderers ist in § 17 Abs. 2 KaffeeStG zudem nicht als Steuerschuldner vorgesehen. Daraus ist zu schließen, dass der Gesetzgeber bei der Bestimmung des Steuerschuldners nicht alle Personen als Steuerschuldner erfassen wollte, die --wie im Zollrecht (vgl. Art. 202 Abs. 3 Anstrich 2 des Zollkodex --ZK--, Art. 79 Abs. 3 Buchst. b Alternative 2 des Zollkodex der Union)-- am Verbringen beteiligt waren. Dafür spricht neben dem Vergleich mit § 19 Abs. 3 Satz 1 KaffeeStG, in dem der Kreis der als Steuerschuldner in Frage kommenden Personen weit gezogen wird, auch der Vergleich mit § 22 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 KaffeeStG, der ausdrücklich zwischen dem Befördern und dem In-Besitz-Halten unterscheidet. Auch dies ist ein Indiz dafür, dass der Beförderer allein aus dem Umstand der Vertragsbindung gegenüber dem Versender nicht als Besitzer betrachtet wird, sondern der Gesetzgeber die einzelnen Begriffe bewusst differenziert verwendet hat.
- 26** dd) Hinzuweisen ist schließlich auf § 26 KaffeeStV, wonach der Beförderer die Durchfuhranzeige abzugeben hat. Dies könnte darauf hinweisen, dass auch der Verordnungsgeber den Beförderer nicht zwangsläufig als Besitzer, der in dieser Norm nicht erwähnt wird, angesehen hat.
- 27** d) Weiterhin geht aus der Gesetzgebungshistorie hervor, dass das Kaffeesteuergesetz den harmonisierten Verbrauchsteuergesetzen angenähert werden sollte, was ebenfalls für ein vom Zivilrecht abweichendes Verständnis des Besitzes spricht.
- 28** § 17 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 KaffeeStG wurde als Nr. 1 durch Art. 5 des Vierten Gesetzes zur Änderung von Verbrauchsteuergesetzen vom 15.07.2009 (BGBl I 2009, 1870) eingefügt und trat gemäß Art. 10 Abs. 1 dieses Gesetzes am 01.04.2010 in Kraft. Aus dem Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 16.03.2009 und der Begründung dazu (BTDdrucks 16/12257, S. 1, 60 und 94) ergibt sich, dass die Durchfuhr durch das Steuergebiet anzuzeigen ist und diese Voraussetzung erfüllt sein muss, damit keine Kaffeesteuerei im Steuergebiet entsteht. Weiterhin wird in der Begründung klargestellt, dass aus Praktikabilitäts- und Vereinfachungsgründen bei der nicht harmonisierten Kaffeesteuerei eine Orientierung an den harmonisierten Steuern erfolgen soll (BTDdrucks 16/12257, S. 93). Diese Angleichung sollte strukturell und inhaltlich erfolgen (BTDdrucks 16/12257, S. 1). Dementsprechend ist die Formulierung in § 17 Abs. 2 KaffeeStG den Formulierungen etwa in § 23 Abs. 1 Satz 1 des Tabaksteuergesetzes (TabStG) a.F., § 15 Abs. 2 Satz 1 des Energiesteuergesetzes a.F. und § 149 Abs. 2 Satz 1 des Gesetzes über das Branntweinmonopol angenähert worden.
- 29** Mit der Änderung zum 01.04.2010 wurde auch der Kreis der Steuerschuldner dahingehend geändert, dass derjenige, der den Kaffee versendet, in Besitz hält oder verwendet, als Steuerschuldner in Betracht kommt (§ 17 Abs. 2 Satz 3 KaffeeStG i.d.F. vom 15.07.2009). Nach der zuvor geltenden Regelung (§ 11 Abs. 2 Satz 2 KaffeeStG i.d.F. des Gesetzes zur Änderung des Gesetzes über das Branntweinmonopol und von Verbrauchsteuergesetzen vom 15.07.2006, BGBl I 2006, 1594) war derjenige Steuerschuldner, der den Kaffee besitzt oder verwendet. Die

Änderung in der Formulierung und die Aufnahme des Versenders als Steuerschuldner weisen darauf hin, dass nach der neuen Fassung nur der unmittelbare Besitzer gemeint ist.

- 30 Die Kaffeesteuer ist zwar keine unionsrechtlich harmonisierte Steuer (vgl. auch Senatsbeschluss vom 14.04.2003 - VII B 267/02, BFHE 202, 91, unter II.1.c [Rz 15]). Allerdings wollte der Gesetzgeber --wie sich aus der dargestellten Gesetzgebungshistorie ergibt-- eine Angleichung an die harmonisierten Verbrauchsteuern und somit ein einheitliches Begriffsverständnis erreichen. Dadurch wird deutlich, dass der Gesetzgeber den Besitz im Kaffeesteuerrecht abweichend vom Zivilrecht verstanden hat, weshalb die zivilrechtliche Unterscheidung zwischen unmittelbarem und mittelbarem Besitz sowie dem Besitzdienner nicht auf das Kaffeesteuerrecht übertragbar ist.
- 31 e) Ausgehend von der Intention des Gesetzgebers und der Gefahr einer unterschiedlichen Bestimmung des Besitzes bei grenzüberschreitenden Beförderungen spricht schließlich auch der Sinn und Zweck der Vorschrift dafür, den Besitzbegriff in § 17 Abs. 2 KaffeeStG wie bei den harmonisierten Verbrauchsteuern auszulegen.
- 32 aa) Zur Steuerschuldnerschaft durch Verbringen von Tabakwaren zu gewerblichen Zwecken in das Steuergebiet (§ 19 Satz 2 TabStG i.d.F. vom 12.07.1996) hat der erkennende Senat mit Urteil vom 10.10.2007 - VII R 49/06 (BFHE 218, 469, unter II.2.c [Rz 20 f.]) entschieden, dass der Begriff des Besitzes im Gemeinschaftsrecht nicht definiert ist, dass aber zumindest ein entscheidendes Element des Besitzes im Sinne der Verbrauchsteuersystemrichtlinie a.F. die Möglichkeit ist, über eine Sache oder eine Sachgesamtheit die tatsächliche Sachherrschaft ausüben zu können. Bei der Bestimmung des (verbrauchsteuerrechtlichen) Abgabenschuldners geht es dem Gemeinschaftsrecht darum, denjenigen in Anspruch nehmen zu können, in dessen unmittelbarer Obhut eine Ware sich befindet und der deshalb anhand objektiver Umstände relativ leicht ausgemacht und zur steuerrechtlichen Verantwortung gezogen werden kann. Dagegen sind schuldrechtliche Abhängigkeitsverhältnisse im Verbrauchsteuerschuldrecht unberücksichtigt zu lassen. Diese Rechtsprechung hat der erkennende Senat mit Urteil vom 22.05.2012 - VII R 50/11 (BFHE 237, 554, insbesondere Rz 14) bestätigt (vgl. auch Senatsurteil vom 11.11.2014 - VII R 44/11, BFHE 248, 271, Rz 15, und Senatsbeschluss vom 21.10.2015 - VII B 39/15, Rz 12).
- 33 Zur Zollschuldnerschaft nach Art. 202 Abs. 3 Anstrich 3 Alternative 2 ZK hat der Senat geurteilt, dass ein Besitzverhältnis nur dann anzunehmen ist, wenn zumindest eine tatsächliche Herrschaft der Person über die Sache besteht und diese von dem Besitzwillen der betreffenden Person getragen ist (Senatsurteil vom 20.01.1998 - VII R 57/97, BFH/NV 1998, 893, unter II.2.b [Rz 12]).
- 34 Demnach hat der erkennende Senat maßgeblich auf die tatsächliche Sachherrschaft abgestellt und eine Zuordnung von Besitz auf der Grundlage von vertraglichen Verhältnissen (zum Beispiel im Fall des Besitzdieners) unbeachtet gelassen.
- 35 bb) Der EuGH hat in seinem Urteil Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Unschuldiger Ausführender) vom 10.06.2021 - C-279/19 (EU:C:2021:473, Rz 24 f.) zu Art. 33 VStSystRL entschieden, dass der Begriff der Person, "in deren Besitz sich die Waren befinden", im gewöhnlichen Sprachgebrauch eine Person meint, die diese Waren in ihrem physischen Besitz hat. Dabei ist es unerheblich, ob sie ein Recht oder ein Interesse an den in ihrem Besitz befindlichen Waren hat. Zudem deutet nach der Einschätzung des EuGH nichts darauf hin, dass die Steuerschuldnerschaft im Sinne von Art. 33 Abs. 3 VStSystRL davon abhängt, dass diese Person wusste oder vernünftigerweise hätte wissen müssen, dass nach dieser Bestimmung Verbrauchsteuer zu entrichten ist. Demnach hat auch der EuGH im Zusammenhang mit den harmonisierten Verbrauchsteuern ebenfalls auf die tatsächliche Sachherrschaft abgestellt.
- 36 Soweit der EuGH mit Urteil Tradeinn Retail Services vom 01.08.2025 - C-76/24 (EU:C:2025:593) entschieden hat, dass Art. 10 Abs. 3 Buchst. b der Richtlinie (EU) 2015/2436 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16.12.2015 zur Angleichung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Marken (ABLEU 2015, Nr. L 336, 1) dahin auszulegen ist, dass es, um eine Ware im Sinne dieser Bestimmung unter einem Zeichen nach Maßgabe der in Art. 10 Abs. 2 dieser Richtlinie genannten Voraussetzungen zu "besitzen", ausreicht, über eine Aufsichts- oder Leitungsbefugnis gegenüber der Person zu verfügen, die die unmittelbare und tatsächliche Herrschaft über diese Ware innehalt, ist diese Entscheidung nicht auf das Kaffeesteuerrecht übertragbar. Diese Entscheidung betrifft markenrechtliche Fragestellungen, für deren Beantwortung es für den EuGH maßgeblich darauf ankam, dass dem Inhaber einer Marke ein rechtliches Instrument an die Hand zu geben ist, das es ihm ermöglicht, jedes Verhalten eines Dritten, der ein Zeichen unter den in Art. 10 Abs. 2 dieser Richtlinie genannten Voraussetzungen benutzt, zu verbieten und somit zu beenden (EuGH-Urteil Tradeinn Retail Services vom 01.08.2025 - C-76/24, EU:C:2025:593, Rz 44). Insofern kam es gerade auf eine weite Auslegung und eine möglichst weite rechtliche Einflussmöglichkeit

des Markeninhabers auf unberechtigte Nutzungen an. Abgesehen davon, dass Grundlagen des Markenrechts nicht in die Kaffeesteuer wirken, ist der Sachverhalt somit nicht mit dem vorliegenden Streitfall vergleichbar.

- 37** 4. Ausgehend von diesen rechtlichen Grundlagen ist im Streitfall für den beförderten Röstkaffee (§ 1 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. Abs. 2 Satz 1 KaffeeStG) zwar die Kaffeesteuer im Steuergebiet gemäß § 17 Abs. 2 Satz 1 KaffeeStG entstanden, da der Röstkaffee von dem Fahrer des Lkw bei Grenzübergang in Deutschland in Besitz gehalten wurde. Der Fahrer hatte die tatsächliche Sachherrschaft über den Lkw und die sich darauf befindliche Ladung.
- 38** Die Klägerin ist jedoch --wie das FG zu Recht entschieden hat-- nicht Steuerschuldnerin, weil sie weder Versenderin noch Besitzerin des Röstkaffees war. Die Klägerin hat den Transport nicht veranlasst, sondern als Frachtführerin nur ausgeführt und war somit nicht Versenderin. Sie war auch nicht Besitzerin im Sinne von § 17 Abs. 2 Satz 3 KaffeeStG, weil sie nicht die vom Gesetz vorausgesetzte unmittelbare Sachherrschaft über den beförderten Kaffee innehatte. Die tatsächliche Sachherrschaft ihres Fahrers kann ihr nicht über die Konstruktion des Besitzdieners nach § 855 BGB zugerechnet werden, weil diese im Kaffeesteuerrecht nicht anwendbar ist (s. oben unter II.3.).
- 39** Ob auch eine juristische Person über ihre Organe die unmittelbare Sachherrschaft über den beförderten Kaffee ausüben kann, bedarf im vorliegenden Fall keiner Entscheidung, weil die Organe der Klägerin an der Beförderung nicht unmittelbar beteiligt waren und über eine etwaige Zurechnung deren Besitzes daher nicht zu entscheiden ist.
- 40** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)