

Urteil vom 14. Oktober 2025, VII R 21/23

Inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 14.10.2025 - VII R 13/23 - Zum Besitz im Kaffeesteuerrecht

ECLI:DE:BFH:2025:U.141025.VIIR21.23.0

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, 15. September 2023, Az: 14 K 2480/22

Leitsätze

NV: 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 den Gerichtsbescheid des Finanzgerichts München vom 15.09.2023 - 14 K 2480/22 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist als Frachtführerin tätig. Sie ließ durch angestellte Fahrer im Auftrag der Firma A von der Firma B im Königreich der Niederlande (Niederlande) sich im zollrechtlich freien Verkehr befindlichen Kaffee durch die Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) in die Türkei transportieren. Im Zeitraum vom 17.08.2018 bis zum 19.09.2018 wurden insgesamt ... kg Röstkaffee transportiert. In den Ausfuhranmeldungen wurde die Ware jeweils unter der Unterpos. 0901 21 00 der Kombinierten Nomenklatur (KN) als "Kaffee, geröstet, nicht entkoffeiniert" angemeldet.
- 2** Mit Kaffeesteuerbescheid vom 04.10.2018 setzte der Beklagte und Revisionskläger (Hauptzollamt --HZA--) gegen die Klägerin für ... kg Röstkaffee Kaffeesteuer in Höhe von ... € fest, da bei den insgesamt sechs Durchfuhren jeweils vor Beginn der Durchfuhr keine Durchfuhranzeige beim Hauptzollamt Stuttgart abgegeben worden war. Später wurde auch B als Gesamtschuldnerin in Anspruch genommen. Das Einspruchsverfahren der Klägerin gegen den Steuerbescheid blieb erfolglos.
- 3** Das Finanzgericht (FG) entschied, dass die Klägerin nicht Steuerschuldnerin der Kaffeesteuer sei. Die Klägerin sei nicht Versenderin, sondern Frachtführerin gewesen und habe den Kaffee auch nicht in Besitz gehalten. Ein entscheidendes Element des Besitzes sei die Möglichkeit, über eine Sache oder eine Sachgesamtheit die tatsächliche Herrschaft, das heißt die Sachherrschaft, ausüben zu können. Hier orientiere sich das nicht harmonisierte Kaffeesteuerrecht an den harmonisierten Verbrauchsteuern. Als juristische Person übe die Klägerin die tatsächliche Sachherrschaft durch ihre Organe aus, die jedoch während der Durchfuhr durch Deutschland keine Möglichkeit gehabt hätten, selbst unmittelbar auf die Ladung zuzugreifen. Der Besitz der Fahrer sei der Klägerin nicht zuzurechnen, weil die Rechtsfigur des Besitzdieners für die Bestimmung des Verbrauchsteuerschuldners keine Bedeutung habe.
- 4** Dagegen wendet sich das HZA mit seiner Revision. Es führt aus, dass die tatsächliche Sachherrschaft des Fahrers der Klägerin zuzurechnen sei. Dafür sprächen sowohl Zweck und Ziel der harmonisierten Verbrauchsteuernormen als

auch eine systematische Auslegung. Der Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) habe den Besitzbegriff nicht auf den physischen Besitz nach dem gewöhnlichen Sprachgebrauch beschränkt, sondern lediglich klargestellt, dass für die Begründung des Besitzes im verbrauchsteuerrechtlichen Sinne kein Recht oder Interesse an den Waren und kein Wissen über eine mögliche Verbrauchsteuerentstehung erforderlich seien.

- 5 Das HZA verweist zudem auf Art. 33 Abs. 1 Satz 2 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 --ABlEU-- 2009, Nr. L 9, 12) --Verbrauchsteuersystemrichtlinie (VStSystRL)--, wo davon ausgegangen werde, dass auch juristische Personen Besitz im verbrauchsteuerrechtlichen Sinne innehaben könnten. Nach der Rechtsprechung des EuGH umfasse der Begriff der Person in Art. 38 Abs. 3 VStSystRL auch eine juristische Person als Verbrauchsteuerschuldner, wenn eine natürliche Person im Auftrag der juristischen Person gehandelt habe. Es sei anhand objektiver Merkmale am leichtesten, den Besitz einer juristischen Person festzustellen, wenn der Besitz aller Organe und sonstigen (fest) angestellten Beschäftigten den Besitz der juristischen Person begründeten, soweit die tatsächliche Sachherrschaft im Rahmen der beruflichen Tätigkeit beziehungsweise im Rahmen des Arbeitsverhältnisses ausgeübt werde. Jedenfalls werde der Besitz der Klägerin auch durch den Besitz ihrer Organe begründet, weil sie während des Transports durch ihre Organe über die Ware bestimme. Auch wenn zivilrechtliche Rechtsfiguren wie der Besitzdiener oder der mittelbare Besitzer für eine Beurteilung keine Bedeutung hätten, sei daraus nicht zu schließen, dass Abhängigkeitsverhältnisse im Bereich der harmonisierten Verbrauchsteuern gänzlich unberücksichtigt bleiben müssten. Der Begriff "in Besitz halten" aus § 17 Abs. 2 des Kaffeesteuergesetzes in der im Streitfall geltenden Fassung (KaffeeStG) müsse im Sinne von Art. 33 VStSystRL ausgelegt werden und umfasse auch den Beförderer (Spediteur). Dies sei auch an § 26 der Kaffeesteuerverordnung (KaffeeStV) zu sehen, weil demnach der Beförderer die Durchfuhranzeige abzugeben habe. Da der Gesetzgeber davon ausgehe, dass der Beförderer genau die Route und den Zeitpunkt des Transports vorgebe und Zugriff auf die erforderlichen Informationen und Dokumente habe, seien die Waren in der unmittelbaren Obhut des Beförderers. Dass derjenige, der die Durchfuhranzeige beim Hauptzollamt Stuttgart abgeben müsse, kein Steuerschuldner werde, widerspreche der Systematik der Verbrauchsteuersystemrichtlinie.
- 6 Das HZA beantragt sinngemäß,
die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 7 Die Klägerin beantragt,
die Revision zurückzuweisen.
- 8 Sie sei weder Versenderin gewesen noch habe sie den Kaffee in Besitz gehalten. Sie sei als Frachtführerin verpflichtet gewesen, den Kaffee zum Bestimmungsort zu befördern und dort beim Empfänger abzuliefern. Anders als im Fall des Art. 33 Abs. 3 VStSystRL sei die Steuerschuldnerschaft im nicht harmonisierten Kaffeesteuergesetz auf den Versender begrenzt. Nach der Rechtsprechung des EuGH und des Bundesfinanzhofs (BFH) komme es darauf an, wer die Ware physisch in Besitz halte und die Möglichkeit habe, die tatsächliche Sachherrschaft auszuüben. Als juristische Person übe die Klägerin die tatsächliche Sachherrschaft durch ihre Organe aus. Diese hätten jedoch während der Durchfuhr durch Deutschland keine Möglichkeit gehabt, selbst unmittelbar auf die Ladung zuzugreifen. Diese Möglichkeit habe während der Fahrt nur der Fahrer gehabt, dessen Besitz ihr aber nicht zuzurechnen sei. Die Rechtsfigur des Besitzdieners habe im Verbrauchsteuerrecht für die Bestimmung des Steuerschuldners keine Bedeutung. Ein Weisungsrecht bezüglich der Ware habe nur der Absender.
- 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 KaffeeStG unterliegt Kaffee im Steuergebiet, das heißt in Deutschland ohne das Gebiet

von Büsingens und ohne die Insel Helgoland (§ 1 Abs. 1 Satz 2 KaffeeStG), der Kaffeesteuere. 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 KN in der am 01.01.2002 geltenden Fassung.

- 13** 2. Die Voraussetzungen für die Entstehung der Kaffeesteuere 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. 1 KaffeeStG). Demnach hat, wer Kaffee nach § 17 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 KaffeeStG durch das Steuergebiet durchführen will, dies dem Hauptzollamt Stuttgart vor der Durchfuhr anzugeben (§ 26 KaffeeStV). Die Anzeige ist vom Beförderer abzugeben.
- 15** Somit entsteht im Fall der Durchfuhr von Kaffee durch das Steuergebiet die Kaffeesteuere, 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 Kaffeesteuererecht 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 Kaffeesteuererecht

nicht maßgeblich waren. Die Rechtsfigur des Besitzdieners dient mithin allein dem zivilrechtlichen Besitzschutz, nicht aber der steuerrechtlichen Verantwortungszurechnung.

- 22 c) Auch die Systematik des Kaffeesteuergesetzes legt ein vom Zivilrecht abweichendes Verständnis des Besitzbegriffs 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 kaffeesteuergerechtlich 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 --UZK-- -- 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. 1 KaffeeStG wurde 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 Kaffeesteuern im Steuergebiet entsteht. Weiterhin wird in der Begründung klargestellt, dass aus Praktikabilitäts- und Vereinfachungsgründen bei der nicht harmonisierten Kaffeesteuern 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 Kaffeesteuern 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 Kaffeesteuuerrecht abweichend vom Zivilrecht verstanden hat, weshalb die zivilrechtliche Unterscheidung zwischen unmittelbarem und mittelbarem Besitz sowie dem Besitzdienner nicht auf das Kaffeesteuuerrecht 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 (ABIEU 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 innehat, ist diese Entscheidung nicht auf das Kaffeesteuерrecht 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 Kaffeesteuер wirken, ist der Sachverhalt somit nicht mit dem vorliegenden Streitfall vergleichbar.

- 37** 4. Ausgehend von den gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindenden Feststellungen des FG kann zwar nicht abschließend entschieden werden, ob im Streitfall für den beförderten Röstkaffee (§ 1 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. Abs. 2 Satz 1 KaffeeStG) die Kaffeesteuer im Steuergebiet gemäß § 17 Abs. 2 Satz 1 KaffeeStG entstanden ist. Zwar wurde der Röstkaffee von dem Fahrer des Lkw bei Grenzübergang in Deutschland in Besitz gehalten, da er die tatsächliche Sachherrschaft über den Lkw und die sich darauf befindliche Ladung innehatte. Unklar ist jedoch, ob sich der Kaffee vor Beginn der Beförderung in den Niederlanden noch im zollrechtlich freien Verkehr im Sinne von § 17 Abs. 2 Satz 1 KaffeeStG befunden hat. Denn nach den Feststellungen des FG wurde der Kaffee jeweils zur Ausfuhr angemeldet (vgl. Art. 269 i.V.m. Art. 5 Nr. 16 Buchst. c UZK).
- 38** Dies kann jedoch letztlich dahinstehen, weil jedenfalls die Klägerin --wie das FG zu Recht entschieden hat-- nicht Steuerschuldnerin geworden ist. Denn sie war weder Versenderin noch Besitzerin des Röstkaffees. 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