

# **BGer 9C\_270/2025 vom 11. Dezember 2025**

Bundesgericht, 2025-12-11, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_9C\\_270\\_2025](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_270_2025)

FR: TF 9C\_270/2025 du 11 décembre 2025

IT: TF 9C\_270/2025 del 11 dicembre 2025

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Die Eintretensvoraussetzungen der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten (Art. 82 lit. a, Art. 83 e contrario, Art. 86 Abs. 1 lit. a, Art. 89 Abs. 1, Art. 90 und Art. 100 Abs. 1 BGG ) sind gegeben. Auf die Beschwerde ist einzutreten.

### **E. 1.2**

Die Beschwerdeführerin bestreitet die Nachforderung für Mehrwertsteuern (Einfuhrsteuer von Fr. 3'394'655.65) ausdrücklich nicht mehr. Streitgegenstand bildet danach (nur) noch die VOC-Abgabe von (Fr. 47'769'628.75 abzüglich Fr. 12'687'780.- =) Fr. 35'081'848.75 betreffend zwölf Einfuhrvorgänge im Jahr 2016, bei denen weder eine Zolldeklaration vorgenommen wurde noch die fraglichen VOC in die VOC-Bilanzen aufgenommen wurden.

### **E. 2.1**

Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann insbesondere die Verletzung von Bundesrecht gerügt werden ( Art. 95 lit. a BGG ). Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an ( Art. 106 Abs. 1 BGG ) und prüft es mit uneingeschränkter (voller) Kognition ( Art. 95 lit. a BGG ; BGE 148 II 73 E. 8.3.1; 148 V 21 E. 2; 148 V 209 E. 2.2; 148 V 366 E. 3.1). Dementsprechend ist das Bundesgericht weder an die in der Beschwerde vorgebrachten Argumente noch an die Erwägungen der Vorinstanz gebunden. Es kann die Beschwerde aus einem anderen als dem angerufenen Grund gutheissen, und es kann eine Beschwerde mit einer von der Argumentation der Vorinstanz abweichenden Begründung abweisen (Motivsubstitution; BGE 150 II 346 E. 1.5.1; 148 V 366 E. 3.1). Das Bundesgericht prüft jedoch unter Berücksichtigung der allgemeinen Rüge- und Begründungspflicht ( Art. 42 Abs. 1 und 2 BGG ) nur die geltend gemachten Rechtsverletzungen, sofern rechtliche Mängel nicht geradezu offensichtlich sind ( BGE 142 I 73 E. 2.1 ; 142 I 135 E. 1.5).

### **E. 2.2**

Der Rüge der Verletzung verfassungsmässiger Individualrechte (einschliesslich der Grundrechte) geht das Bundesgericht nur nach, falls und soweit eine solche Rüge in der Beschwerde überhaupt vorgebracht und ausreichend begründet wird (qualifizierte Rüge- und Begründungsobliegenheit gemäss Art. 106 Abs. 2 BGG ). Die beschwerdeführende Person hat daher klar und detailliert anhand der Erwägungen des angefochtenen Entscheids darzulegen, dass und inwiefern verfassungsmässige Individualrechte verletzt worden sein sollen ( BGE 150 II 346 E. 1.5.3 mit Hinweisen).

### **E. 3.1**

Wer flüchtige organische Verbindungen einführt oder wer als Hersteller solche Stoffe in Verkehr bringt oder selbst verwendet, entrichtet dem Bund eine Lenkungsabgabe (Art. 35a Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 7. Oktober 1983 über den Umweltschutz [USG; SR 814.01]). Gemäss Art. 35a Abs. 3 USG sind von der Abgabe flüchtige organische Verbindungen befreit, die als Treib- oder Brennstoffe verwendet werden (lit. a), durch- oder ausgeführt werden (lit. b) oder so verwendet oder behandelt werden, dass die Verbindungen nicht in die Umwelt gelangen können (lit. c).

### **E. 3.2**

Abgabepflichtig sind die bei der Einfuhr nach dem Zollgesetz vom 18. März 2005 (ZG; SR 631.0) Zahlungspflichtigen sowie die Hersteller und Erzeuger im Inland ( Art. 35c Abs. 1 USG ). Kann erst nach der Abgabeerhebung nachgewiesen werden, dass die Voraussetzungen für eine Abgabebefreiung gegeben sind, so werden die Abgaben zurückerstattet. Der Bundesrat kann die Anforderungen an den Nachweis festlegen und die Rückerstattung ausschliessen, wenn sie einen unverhältnismässigen Aufwand erfordern würde ( Art. 35c Abs. 2 USG ). Der Bundesrat regelt das Verfahren für die Erhebung und Rückerstattung der Abgaben auf flüchtigen organischen Verbindungen. Ist die Ein- oder Ausfuhr betroffen, so gelten die entsprechenden Verfahrensbestimmungen der Zollgesetzgebung ( Art. 35c Abs. 3 USG ).

### **E. 3.3**

Gestützt auf Art. 35a und 35c USG hat der Bundesrat die VOCV erlassen. Sie regelt in ihrem 7. Abschnitt ( Art. 21 - 22b VOCV ) den vorläufig abgabebefreiten Bezug von VOC, das sog. Verpflichtungsverfahren. Der Sinn des Verpflichtungsverfahrens besteht darin, bei den Abgabepflichtigen unerwünschte Kapitalbindungen und Zinsverluste zu verhindern, die entstehen, weil die Abgabe grundsätzlich auf allen VOC geleistet werden muss und erst beim Nachweis einer abgabebefreiten Verwendung zurückverlangt werden kann (vgl. Hansjörg Seiler, in: Kommentar zum Umweltschutzgesetz, 2. Aufl. 1999, Art. 35c USG N. 31; Urteil 9C\_423/2024 vom 28. April 2025 E. 4.5). Während das Verpflichtungsverfahren mit Bezug auf Personen, die Grosshandel mit VOC betreiben, ursprünglich nur Personen offen stand, die einen durchschnittlichen Lagerbestand von mindestens 50 t VOC nachweisen ( Art. 21 Abs. 2 VOCV in der Fassung in Kraft bis 31. Dezember 2017), steht es seit einer Änderung dieser Bestimmung Grosshändlern von VOC schon dann offen, wenn sie einen durchschnittlichen Lagerbestand von mindestens 10 t VOC oder einen jährlichen Mindestumsatz von 25 t VOC nachweisen ( Art. 21 Abs. 2 VOCV in der Fassung vom 25. Oktober 2017, in Kraft seit 1. Januar 2018 [AS 2017 5953]).

### **E. 3.4**

Das BAZG kann, sofern die Voraussetzungen gemäss Art. 21 VOCV erfüllt sind, eine Bewilligung zum Bezug von vorläufig abgabebefreiten VOC erteilen ( Art. 21 Abs. 1, 1bis und 2 VOCV ). Dies hat zur Folge, dass der Bewilligungsinhaber - wie im vorliegenden Fall - VOC vorläufig abgabebefreit einführen kann.

#### **E. 3.4.1**

Dabei gelten gemäss Art. 35c Abs. 3 USG für die Ein- und/oder Ausfuhr die Verfahrensbestimmungen der Zollgesetzgebung, d.h. insbesondere, dass die VOC bei der Einfuhr und/oder Ausfuhr nach den entsprechenden zollrechtlichen Anforderungen anzumelden sind (vgl. auch Art. 3 VOCV , wonach auf die Erhebung und Rückerstattung der Abgabe und auf das Verfahren, soweit die Ein- oder Ausfuhr betroffen ist, die

Zollgesetzgebung sinngemäss Anwendung findet).

#### **E. 3.4.2**

Wer eine Bewilligung nach Art. 21 VOCV hat, muss ausserdem eine VOC-Buchhaltung führen und eine VOC-Bilanz aufstellen, aus der insbesondere die Eingänge, der Lagerbestand, die Ausgänge sowie die in Gemischen oder Gegenständen verarbeiteten Mengen hervorgehen müssen (vgl. Art. 10 Abs. 1 und 2 lit. a und b VOCV). Die VOC-Bilanz ist auf einem amtlichen Formular zu erstellen, wobei die Oberzolldirektion (OZD) andere Formen zulassen kann ( Art. 10 Abs. 4 VOCV ; vgl. das auf der Webseite des BAZG abrufbare Formular 55.30b: <https://www.bazg.admin.ch/bazg/de/home/dokumentation/publikationen/publikationen-voc.html>, besucht am 28. November 2025; zur Bezeichnung ist anzufügen, dass mit der Oberzolldirektion [OZD] das BAZG gemeint ist, zahlreiche Normen in der VOCV aber durch die generelle Umbenennung per 1. Januar 2022 von Eidgenössische Zollverwaltung [EZV] zu BAZG [AS 2020 2741 und 2743] nicht erfasst worden sind). Die Bilanz ist spätestens sechs Monate nach Abschluss des Geschäftsjahres der kantonalen Behörde einzureichen ( Art. 22 Abs. 1 VOCV ), welche diese überprüft ( Art. 4 Abs. 4 lit. c VOCV ). Für VOC, die so verwendet werden, dass sie nicht von der Abgabe befreit sind, muss die Abgabe nachbezahlt werden ( Art. 22b Abs. 2 VOCV ).

#### **E. 3.5**

Aus dieser gesetzlichen Ordnung ergibt sich ein zweistufiges Verfahren, das die negativen Effekte einer Entrichtung der VOC-Abgabe mit nachgelagerter Rückerstattung, die erst Platz greift, wenn klar ist, dass die VOC zu abgabebefreiten Zwecken verwendet wurden (Kapitalbindung, Zinseffekte), vermeidet. Dieses Verfahren einer nur vorläufigen Befreiung von der Abgabe, die erst zu einem späteren Zeitpunkt definitiv wird, ist indessen an klare gesetzliche Voraussetzungen geknüpft.

##### **E. 3.5.1**

In einem ersten Schritt sind in Fällen wie dem vorliegenden, wo es um die Einfuhr von VOC-haltigen Waren geht, die (strengen) Verfahrensbestimmungen der Zollgesetzgebung einzuhalten, d.h. die VOC sind bei der Einfuhr korrekt anzumelden. Die von der Zollstelle angenommene Zollanmeldung ist für die anmeldepflichtige Person verbindlich ( Art. 33 Abs. 1 ZG ; BGE 143 II 646 E. 2.3.2; 142 II 433 E. 2.1; Urteil 9C\_423/2024 vom 28. April 2025 E. 4.3). Vorbehalten bleibt die Berichtigung der Zollanmeldung gemäss Art. 34 ZG . Dabei regelt Art. 34 Abs. 1 ZG die Fälle, bei denen noch keine Veranlagungsverfügung ausgestellt wurde. Ist die Veranlagungsverfügung bereits ergangen, kann die anmeldepflichtige Person gemäss Art. 34 Abs. 3 ZG innert einer Frist von 30 Tagen ab dem Zeitpunkt, in dem die Waren den Gewahrsam des BAZG verlassen haben, ein Gesuch um Änderung der Veranlagung einreichen, wobei sie gleichzeitig eine berichtigte Zollanmeldung einreichen muss.

##### **E. 3.5.2**

In einem zweiten Schritt ist ausserdem durch die Führung einer VOC-Buchhaltung und die fristgerechte Vorlage einer VOC-Bilanz (spätestens sechs Monate nach Abschluss des Geschäftsjahres bei der kantonalen Behörde; Art. 22 Abs. 1 VOCV ) Gewähr dafür zu bieten, dass hinsichtlich der zuerst nur vorläufigen Befreiung mittels der von der zuständigen kantonalen Behörde geprüften VOC-Bilanz nachgewiesen wird, dass die Befreiung tatsächlich berechtigt war bzw., soweit sich diese als unberechtigt herausstellt,

die geschuldete VOC-Abgabe gemäss Art. 22 Abs. 2 VOCV noch nachträglich entrichtet wird.

### **E. 3.6**

Diese Voraussetzungen wurden hier mit Bezug auf die noch strittigen Einfuhren unbestrittenermassen nicht eingehalten. Weder wurden die Einfuhren von VOC-haltigen Waren deklariert (bzw. kam es nur in einem Fall zu einer nachträglichen zoll- und mehrwertsteuerrechtlichen Abrechnung aufgrund einer Kontrolle durch die Zollbehörde am 25. April 2019; anders jedoch in den Vorfällen aus den Jahren 2018 und 2019; vgl. Sachverhalt A.b), noch wurden die infrage stehenden eingeführten Waren in die VOC-Buchhaltung der Beschwerdeführerin aufgenommen (ebenso anders bei den Vorfällen aus den Jahren 2018 - 2020, mit Ausnahme der Vorfälle vom 18. und 26. Juni, 29. November und 5. Dezember 2018, bei denen keine Aufnahme in die VOC-Bilanz erfolgte, die Vorinstanz indessen aufgrund von Schreiben der damaligen EZV, mit denen diese die Richtigkeit der VOC-Bilanzen bestätigte, eine Vertrauensgrundlage angenommen hat; vgl. Sachverhalt B.). Die Beschwerdeführerin anerkennt betreffend die vorliegend noch im Streit liegenden Einfuhren (E. 1.2) ausdrücklich "Deklarationsfehler". Erst nachdem die EZV (seit 1. Januar 2022 BAZG) anlässlich der von ihr am 22. Oktober 2020 durchgeführten Unternehmenskontrolle die Verstösse gegen die der Beschwerdeführerin im Verpflichtungsverfahren obliegenden Pflichten festgestellt hatte und das BAZG mit Verfügung vom 9. November 2022 die VOC-Abgabe namentlich auf den hier noch infrage stehenden Einfuhren nachgefordert hatte, reichte die Beschwerdeführerin am 14. Dezember 2022 den kantonalen Behörden berichtigte VOC-Bilanzen und Rückerstattungsanträge ein.

### **E. 4.1.1**

Gemäss Art. 61a Abs. 1 USG (in der Fassung in Kraft bis 31. Dezember 2024) wird, wer vorsätzlich oder fahrlässig eine Abgabe nach den Artikeln 35a, 35b oder 35b bis hinterzieht, gefährdet oder sich oder einem anderen einen unrechtmässigen Abgabevorteil (Befreiung oder Rückerstattung von Abgaben) verschafft, mit Busse bis zum Fünffachen der hinterzogenen oder gefährdeten Abgabe oder des Vorteils bestraft. Kann der Abgabebetrag zahlenmässig nicht genau ermittelt werden, so wird er geschätzt. Gemäss der seit 1. Januar 2025 gültigen Fassung von Art. 61a USG (AS 2024 376) begeht eine Hinterziehung von Lenkungsabgaben, wer vorsätzlich sich oder einer anderen Person einen unrechtmässigen Abgabevorteil im Zusammenhang mit der Abgabe nach Artikel 35a verschafft, namentlich die Abgabe hinterzieht oder die Abgabebefreiung, -vergütung oder -rückerstattung unrechtmässig erwirkt. Eine Gefährdung von Lenkungsabgaben begeht gemäss Art. 61b USG (eingefügt am 12. März 2024, Fassung gemäss Ziff. 1 des Bundesgesetzes vom 27. September 2024, in Kraft seit 1. April 2025 [AS 2025 178]) namentlich, wer (lit. a) vorsätzlich für die Abgabenerhebung nach Artikel 35a Abs. 1 massgebende Daten und Gegenstände nicht oder unrichtig deklariert sowie wer (lit. d) Geschäftsbücher, Belege, Geschäftspapiere und sonstige Aufzeichnungen nicht ordnungsgemäss führt, ausfertigt, aufbewahrt oder vorlegt oder seiner Auskunftspflicht nicht nachkommt.

### **E. 4.1.2**

Hier liegt auf der Hand, dass in objektiver Hinsicht durch die geschilderten Verhaltensweisen (keine Zolldeklaration der VOC sowie keine Aufnahme der nichtdeklarierten VOC in die VOC-Buchhaltung bzw. in die VOC-Bilanz des Jahres 2016 und dementsprechend keine Einreichung einer korrekten VOC-Bilanz mit Angaben über

den Verbleib der nichtdeklarierten VOC) mit Bezug auf die zwölf infrage stehenden Vorfälle aus dem Jahr 2016 zu Unrecht das Verpflichtungsverfahren in Anspruch genommen und damit die Erhebung der infrage stehenden Abgaben nicht nur gefährdet wurde, sondern VOC-Abgaben hinterzogen wurden: Wie die Vorinstanz zutreffend ausführt, konnten ohnehin nachträglich korrigierte VOC-Bilanzen nicht mehr eingereicht werden (siehe dazu auch mit Bezug auf die Ausfuhr von VOC-haltigen Waren Urteil 9C\_423/2024 vom 28. April 2025 E. 4.3 und 4.4.). Ohne die von der EZV durchgeführte Kontrolle wären die von der Beschwerdeführerin mangels Einhaltung der gesetzlichen Vorgaben für das Verpflichtungsverfahren geschuldeten VOC-Abgaben für die infrage stehenden Vorgänge nicht erhoben worden.

#### **E. 4.2.1**

Art. 62 Abs. 2 USG (in der hier massgebenden, bis 31. Dezember 2024 in Kraft stehenden Fassung) sieht vor, dass über die gemäss Art. 62 Abs. 1 USG für anwendbar erklärten Art. 6 und 7 VStrR hinaus für Widerhandlungen nach Art. 61a USG auch die übrigen Bestimmungen des VStrR gelten. Demnach greift hier die Nachentrichtungspflicht gemäss Art. 12 VStrR und die OZD hat ihre Verfügung, wie schon die Vorinstanz zutreffend erkannt hat (angefochtener Entscheid E. 4.2 und 4.3), zu Recht auf diese Vorschrift gestützt.

#### **E. 4.2.2**

Abzulehnen ist die Auffassung der Beschwerdeführerin, wonach Art. 22 Abs. 2 VOCV eine eigene Norm betreffend die Rückerstattungspflicht enthalte, welche als *lex specialis* der allgemeinen Regelung von Art. 12 VStrR vorgehe bzw. diese verdränge. Der unter dem Marginale "Abrechnung" stehende Art. 22 VOCV regelt die Abrechnung im Verpflichtungsverfahren, wenn der Abgabeverpflichtete sich regelkonform verhält. Gemäss Art. 22 Abs. 1 VOCV muss, wer über eine Bewilligung für das Verpflichtungsverfahren verfügt, spätestens sechs Monate nach Abschluss des Geschäftsjahres der kantonalen Behörde die VOC-Bilanz einreichen. (Nur) auf diese Weise kann verifiziert werden, ob die im Verpflichtungsverfahren eingeführten - vorläufig abgabebefreiten - VOC auch definitiv von der Abgabe befreit werden können. In diesem Zusammenhang bestimmt Art. 22 Abs. 2 VOCV, dass für VOC, die so verwendet werden, dass sie nicht von der Abgaben befreit wurden, die Abgabe nachbezahlt werden muss. Wenn sich somit aufgrund der (korrekten und rechtzeitig eingereichten) VOC-Bilanz ergibt, dass ein Teil der vorläufig abgabebefreiten VOC nicht für einen zur Befreiung berechtigenden Zweck verwendet wurden, greift die vorläufige Befreiung nicht (bzw. fällt rückwirkend hinweg) und die Abgabe ist nachträglich zu entrichten. Nur diesen Tatbestand regelt Art. 22 Abs. 2 VOCV, der eine korrekte Deklaration (Zolldeklaration und Einreichung einer VOC-Bilanz mit Bezug auf die infrage stehenden VOC) voraussetzt. Art. 22 Abs. 2 VOCV betrifft hingegen nicht die Nachentrichtung zu Unrecht nicht entrichteter VOC-Abgaben. Hier kam die Beschwerdeführerin bei zwölf Einfuhren von VOC im Jahr 2016 ihren Zolldeklarationspflichten nicht nach und zudem wurden die eingeführten VOC nicht in die eingereichten VOC-Bilanzen aufgenommen. Art. 22 Abs. 2 VOCV konnte damit hier nicht zur Anwendung gelangen und seine Anwendung fällt auch nach der nachträglichen Einreichung von VOC-Bilanzen - nach Erlass der Verfügung des BAZG vom 9. November 2022, d.h. mehr als fünf Jahre nach Abschluss des Geschäftsjahrs 2016 - mit Bezug auf die Vorgänge, um die es hier nur noch geht, ausser Betracht.

#### **E. 4.3**

Damit erweist sich die vom BAZG verfügte Nachentrichtung von VOC-Abgaben, soweit sie von der Vorinstanz bestätigt wurde, als rechtmässig.

## **E. 5**

An diesem Ergebnis ändern die von der Beschwerdeführerin vorgebrachten Rügen nichts.

### **E. 5.1**

Die Beschwerdeführerin macht zunächst mit Bezug auf die Einfuhr von Propan am 23. September 2016 geltend, unabhängig vom Entscheid über die übrigen noch strittigen Vorgänge sei jedenfalls mit Bezug auf diese Einfuhr keine VOC-Abgabe geschuldet. Bei der Einfuhr vom 23. September 2016 habe sie nämlich zwar keine Zolldeklaration mit Bezug auf den VOC-Gehalt vorgenommen. Indessen sei die Zollanmeldung nachträglich am 25. April 2019 im Rahmen einer nachgelagerten Zollkontrolle berichtigt worden, wobei die VOC-Abgabe betragsmässig ermittelt worden sei; die VOC-Abgabe sei jedoch nicht erhoben worden, sondern die Nachbelastung habe sich auf die Mehrwertsteuer beschränkt. Da dem BAZG damit der korrekte Sachverhalt bzw. die Fehlerhaftigkeit der Zollanmeldung vollumfänglich bekannt gewesen sei, wäre es bundesrechtswidrig, aufgrund der 2020 eingeleiteten Unternehmensprüfung erneut auf den bereits abschliessend beurteilten Sachverhalt zurückzukommen. Wie die Beschwerdegegnerin in ihrer Vernehmlassung zutreffend ausführt, bestand für die Zollverwaltung angesichts des Umstands, dass die Beschwerdeführerin über eine Bewilligung zur Entrichtung der VOC-Abgabe im Verpflichtungsverfahren verfügt, kein Anlass - und auch kein Recht -, die Abgabe zusammen mit der Berichtigung der Zollanmeldung zu erheben. Nach Berichtigung der Zollanmeldung von Amtes wegen blieben die eingeführten VOC-haltigen Waren vorläufig abgabebefreit. Es wurde der Beschwerdeführerin damit vielmehr die Möglichkeit eröffnet, die nunmehr korrekt angemeldeten VOC-haltigen Stoffe nachträglich in ihre VOC-Bilanz einzubuchen und diese sodann den zuständigen kantonalen Behörden einzureichen, um auf diese Weise für die infrage stehenden Waren die definitive Befreiung von der VOC-Abgabe zu erreichen. Die Beschwerdeführerin hat jedoch auch nach der Korrektur ihrer Zollanmeldung darauf verzichtet, diese in ihrer VOC-Bilanz nachzuvollziehen bzw. die fraglichen VOC in diese aufzunehmen. Damit hat sie auch insoweit den Tatbestand der Hinterziehung der VOC-Abgabe verwirklicht und es besteht kein Anlass, die Einfuhr vom 23. September 2016 anders als die übrigen noch strittigen Fälle zu behandeln.

### **E. 5.2**

Weiter ist die Beschwerdeführerin der Auffassung, die Betonung der Formstrenge des Zollrechts durch die Vorinstanz sei durch die einschlägigen Vorschriften des Umweltschutzrechts nicht gedeckt, denn Art. 3 VOCV verweise nur sinngemäss auf das Zollrecht. Damit werde die zollrechtliche Formstrenge relativiert. In einem Fall wie dem vorliegenden müsse die ratio legis des konkreten Abgabenerlasses, d.h. die Erreichung des Verhaltensziels bei der Abgabenerhebung im Vordergrund stehen. Dieser Einwand ist schon deshalb unbehelflich, weil Art. 35c Abs. 3 USG nicht etwa nur sinngemäss auf das Zollrecht verweist, sondern dann, wenn Ein- und Ausfuhren betroffen sind, bestimmt, dass die entsprechenden Verfahrensbestimmungen der Zollgesetzgebung gelten - und zwar nicht etwa nur sinngemäss. Hinzu kommt im vorliegenden Fall, dass die Nachentrichtung der VOC-Abgabe in den noch zu beurteilenden Fällen betreffend das Jahr 2016 nicht etwa nur wegen der Nichteinhaltung der zollrechtlichen Vorschriften bei der Einfuhr, sondern auch deshalb verfügt wurde, weil die fraglichen VOC niemals in die VOC-Bilanz der

Beschwerdeführerin aufgenommen wurden und damit auch kein Nachweis über deren Verwendung erbracht wurde.

### **E. 5.3**

Die Beschwerdeführerin ist ausserdem der Auffassung, aus Art. 22b Abs. 4 VOCV ergebe sich, dass der Gesetzgeber bei festgestellten Fehlern eine Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen und nicht ein schematisches Abstellen auf die Formstrenge des Zollrechts verlange. Im vorliegenden Fall sei diese Vorgabe nicht eingehalten worden. Für den Fall, dass eine VOC-Bilanz nicht vollständig oder nicht fristgerecht eingereicht wird, sieht Art. 22b Abs. 1 VOCV vor, dass die Bewilligung nach Art. 21 VOCV, d.h. die Bewilligung zur Teilnahme am Verpflichtungsverfahren für drei Jahre sistiert wird; d.h. in den nächsten drei Jahren kann das betroffene Unternehmen nicht am Verpflichtungsverfahren teilnehmen, sondern muss die Abgabe (vorab) entrichten und ist für befreite Verwendungen auf das Rückerstattungsverfahren ( Art. 18 - 20 VOCV ) angewiesen. Zudem setzt die OZD eine Nachfrist an zur Nachreichung einer vollständigen VOC-Bilanz ( Art. 22b Abs. 2 VOCV ). Für die Abgaben, die nach Art. 22 Abs. 2 VOCV aufgrund der nachgereichten Bilanz nachzubezahlen sind, ist ab dem Ablauf der Nachreichungsfrist ein Verzugszins geschuldet ( Art. 22b Abs. 3 VOCV ). Verstreicht die Nachfrist zur Einreichung der VOC-Bilanz unbenützt, so setzt die OZD die nachzuzahlende Abgabe nach pflichtgemäsem Ermessen und unter Berücksichtigung der belasteten Vorgänge der Vorjahre fest ( Art. 22b Abs. 4 VOCV ). Andernfalls, d.h. wenn die VOC-Bilanz fristgerecht eingereicht wird und vollständig ist (d.h. die Prüfung durch den Kanton oder die Kantone zu keiner Beanstandung Anlass gegeben hat), wird die - zunächst nur vorläufige Abgabebefreiung - definitiv. Der vorliegend zu beurteilende Sachverhalt fällt offensichtlich nicht unter Art. 22b Abs. 2 - 4 VOCV, die allein regeln, wie vorzugehen ist, wenn - erkennbar - die die Abgabepflichtigen im Verpflichtungsverfahren treffenden Pflichten nicht eingehalten werden, d.h. wenn er bzw. sie die VOC-Bilanz nicht innert der Sechsmonatsfrist von Art. 22 Abs. 1 VOCV einreicht und/oder die eingereichte VOC-Bilanz nicht vollständig ist. Im vorliegenden Fall ist nicht streitig, dass die VOC-Bilanzen (der Standorte V.\_\_\_\_\_ und W.\_\_\_\_\_) für das Jahr 2016 fristgerecht eingereicht wurden. Ebenso ist nicht streitig, dass bei deren Prüfung nicht offenbar wurde, dass sie erkennbare Fehler enthielten, indem eingeführte VOC-haltige Waren zwar deklariert, aber nicht in den VOC-Bilanzen aufgeführt worden wären. Hier stellte sich vielmehr mit Bezug auf Vorgänge aus dem Jahr 2016 erst bei der von der EZV im Oktober 2020, d.h. mehr als drei Jahre nach Ablauf der Sechsmonatsfrist gemäss Art. 22 Abs. 1 VOCV, durchgeführten Kontrolle heraus, dass die rechtzeitig eingereichten VOC-Bilanzen des Jahres 2016 fehlerhaft bzw. unvollständig waren, indem sie bei den infrage stehenden Einfuhrvorgängen nicht deklarierte VOC-haltige Waren nicht enthielten. Dass Art. 22b Abs. 1, 2 und 4 VOCV auf diesen Fall nicht zugeschnitten sind und in einem solchen Fall keine - nachträgliche - Ermessenseinschätzung durchzuführen ist, sondern die Abgaben auf den nicht deklarierten und nicht in die VOC-Bilanz aufgenommenen Einfuhren nachzuerheben sind, bedarf keiner weiteren Begründung.

### **E. 5.4**

Die Beschwerdeführerin führt überdies aus, gemäss Art. 35a Abs. 3 lit. c USG seien VOC von der Abgabe befreit, die so verwendet oder behandelt werden, dass die Verbindungen nicht in die Umwelt gelangen können. Dadurch werde sichergestellt, dass die Abgabenerhebung nicht den Lenkungszweck der Abgabe überschiesse. Konsequenterweise

müsse dem Rechtsunterworfenen die Möglichkeit offenstehen, entsprechende Nachweise zu erbringen; diese Beweise seien durch die zuständigen Behörden abzunehmen. Das von der Vorinstanz geschützte Vorgehen, die Abgabenerhebung ausschliesslich an die Formstrenge des Zollverfahrensrechts anzuknüpfen, entziehe der Beschwerdeführerin dieses Grundrecht. Die von der Vorinstanz im vorliegenden Verfahren geschützte Rechtsauffassung führe im Ergebnis dazu, dass VOC-haltige Produkte der Abgabe unterstellt würden, die ausdrücklich von der Abgabe befreit seien. Entgegen der Beschwerdeführerin sehen bereits die einschlägigen Bestimmungen des USG keine sowohl in zeitlicher wie sachlicher Hinsicht unbeschränkte Möglichkeit vor, allenfalls auch verspätet und mit nicht vom Gesetz dafür vorgesehenen Beweismitteln den Nachweis dafür antreten zu können, dass infolge einer unschädlichen Verwendung und Behandlung von abgabebelasteten VOC gemäss Art. 35a Abs. 3 lit. c USG eine Abgabebefreiung greift (bzw. eine provisorische Befreiung im Verpflichtungsverfahren definitiv wird oder nachträglich noch eine Rückerstattung gewährt wird). Bereits Art. 35c Abs. 3 USG verweist hinsichtlich der Ein- und Ausfuhr VOC-haltiger Waren klar auf die (strengen) Verfahrensbestimmungen der Zollgesetzgebung. Ausserdem hat der Bundesgesetzgeber - ebenfalls in Art. 35c Abs. 3 USG - die Regelung des Verfahrens für die Erhebung und Rückerstattung ausdrücklich an den Bundesrat delegiert. Dieser hat in der VOCV die entsprechenden Regeln statuiert und dabei insbesondere Normen über den Nachweis für eine Verwendung, welche zur Abgabebefreiung berechtigt, erlassen. Diese Regeln stellen insbesondere im Verpflichtungsverfahren einerseits sicher, dass die Abgabepflichtigen, sofern sie gemäss diesen Normen vorgehen (d.h. insbesondere korrekte Zollanmeldung sowie hernach fristgerechte Vorlage einer VOC-Bilanz), die im Gesetz vorgesehene Abgabebefreiung erwirken können. Andererseits führen diese Verfahrensregeln, sofern sie denn wie hier nicht eingehalten werden, dazu, dass keine Abgabebefreiung eintritt, weil ohne Einhaltung dieser Regeln die Abgabepflichtigen nicht mehr zeitlich und sachlich unbeschränkt zum Nachweis einer Verwendung gemäss Art. 35a Abs. 3 lit. c USG zugelassen werden. Mit dem Vorbringen der Beschwerdeführerin, dadurch würde sie in einem Grundrecht beschnitten bzw. im Ergebnis willkürlich behandelt, kann sie diese Verfahrensbestimmungen nicht umgehen (vgl. Urteil 9C\_423/2024 vom 28. April 2024 E. 5.2.1 m.H.). Hier ist unbestritten, dass bei den noch streitigen Einfuhren aus dem Jahr 2016 weder die einschlägigen Zolldeklarationspflichten eingehalten noch VOC-Bilanzen eingereicht wurden, welche über das weitere Schicksal der eingeführten Waren Aufschluss hätten geben können. Zudem ist die Frist für die Einreichung von VOC-Bilanzen gemäss Art. 22 Abs. 1 VOCV schon seit langer Zeit verstrichen und es fällt - auch angesichts der vom Gesetzgeber in Art. 19 VOCV für die Rückerstattung vorgesehenen Verwirkungsfrist (vgl. dazu auch nachstehend E. 5.5.3) - ausser Betracht, heute noch die nachträgliche Einreichung von VOC-Bilanzen zuzulassen. Damit muss es entgegen der Beschwerdeführerin dabei bleiben, dass mangels Nachweises einer abgabebefreiten Verwendung die Abgabe geschuldet ist. Eine Verletzung des Willkürverbots und/oder des Anspruchs der Beschwerdeführerin auf rechtliches Gehör infolge einer unzulässigen Beweismittelbeschränkung liegt darin nicht.

### **E. 5.5**

Weiter vertritt die Beschwerdeführerin die Auffassung, selbst wenn die zollrechtliche Strenge greife, müsse zumindest die gemäss Art. 35c Abs. 3 USG vorgesehene nachträgliche Rückerstattung gewährt werden. Der Sache nach macht sie damit geltend, selbst wenn die Nachentrichtung rechtmässig wäre, verfüge sie doch über einen Rückerstattungsanspruch, so dass ihr die nachzuentrichtende VOC-Abgabe zurückerstattet

werden müsse. Die Vorinstanz hat zutreffend ausgeführt, dass die allfällige Rückerstattung der nachzuentrichtenden VOC-Abgabe, die nicht beim BAZG, sondern bei den kantonalen Behörden zu beantragen ist ( Art. 20 Abs. 1 lit. a VOCV ), nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens ist (vgl. angefochtener Entscheid E. 6.3.4). Dennoch drängt es sich auf, die Frage der Rückerstattung zu behandeln, würde es doch einen eigentliche Leerlauf darstellen, die VOC-Abgabe gemäss Art. 12 VStrR nachzuerheben, wenn feststünde, dass die Beschwerdeführerin hernach wieder mit Aussicht auf Erfolg deren Rückerstattung verlangen könnte.

#### **E. 5.5.1**

Art. 35c Abs. 2 USG regelt die Rückerstattung von bereits erhobenen Abgaben, bei denen nachträglich nachgewiesen wird, dass die Voraussetzungen für eine Abgabebefreiung gegeben sind. Dabei bestimmt Art. 35c Abs. 2 USG ausdrücklich, dass der Bundesrat die Anforderungen an den Nachweis festlegen und die Rückerstattung ausschliessen kann, wenn sie einen unverhältnismässigen Aufwand erfordern würde. Ausserdem delegiert Art. 35c Abs. 3 USG den Erlass von Bestimmungen betreffend das Verfahren für die Erhebung und Rückerstattung von VOC-Abgaben an den Bundesrat.

#### **E. 5.5.2**

Aus dieser Ordnung ergibt sich zunächst, dass Art. 35c Abs. 2 USG allein die Rückerstattung von in einem ersten Schritt bereits ordnungsgemäss erhobenen Abgaben beschlägt. Hier geht es jedoch um die Erhebung von zu Unrecht bisher nicht entrichteten Abgaben. Dazu kommt, dass der Bundesrat im Rahmen der an ihn delegierten Rechtssetzung für die Geltendmachung von Rückerstattungsansprüchen eine klare zeitliche Grenze statuiert hat. Gemäss dem unter dem Marginale "Verwirkung von Rückerstattungsansprüchen" stehenden Art. 19 VOCV verirken Rückerstattungsansprüche, soweit sie wie vorliegend nicht die Ausfuhr betreffen, wenn die entsprechenden Anträge nicht innerhalb von sechs Monaten nach Abschluss des Geschäftsjahrs gestellt werden ( Art. 19 Abs. 1 USG ). Dass das hier nicht der Fall war, ist unstrittig und der - bei in einem ersten Schritt ordnungsgemäss erhobenen Abgaben grundsätzlich bestehende - Rückerstattungsantrag damit offensichtlich verwirkt.

#### **E. 5.5.3**

Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin ist im vorliegenden Fall auch keine Überschreitung des in Art. 35c Abs. 3 USG vorgegebenen Delegationsrahmens erkennbar. Will der Abgabepflichtige bei VOC-Abgaben eine Befreiung oder Rückerstattung erwirken, hat er die ihm obliegenden Mitwirkungspflichten einzuhalten. Angesichts der tatsächlichen sachlichen und zeitlichen Grenzen für den zuverlässigen Nachweis einer abgabebefreiten Verwendung von VOC-haltigen Waren, ist die Statuierung einer Verwirkungsfrist für die Geltendmachung von Rückerstattungsansprüchen in Art. 19 VOCV nicht zu beanstanden. Dies verkennt die Beschwerdeführerin, wenn sie davon ausgeht, sie könne den von ihr behaupteten Rückerstattungsanspruch erst mehrere Jahre nach den infrage stehenden Vorgängen, die erst aufgrund einer Kontrolle des BAZG aufgedeckt wurden, immer noch geltend machen. Eine gewisse Formstrenge rechtfertigt sich generell in abgaberechtlichen Erlassen und erscheint insbesondere mit Bezug auf die VOC-Abgabe, bei der es um die Belastung umweltgefährdender Stoffe, deren abgabebefreite Verwendung sich Jahre später kaum noch schlüssig nachweisen lässt, sogar als geboten.

#### **E. 5.6**

Die Beschwerdeführerin ist schliesslich der Auffassung, die Verweigerung der Rückforderung verletze auch das Verhältnismässigkeitsprinzip. Die wirtschaftlichen Proportionen der hier strittigen Aufrechnung zeigten die Notwendigkeit der Zulassung des vom Gesetzgeber in Art. 35c Abs. 3 USG ausdrücklich stipulierten Rückerstattungsanspruchs. Am Ende des Tages gehe es im vorliegenden Verfahren darum zu klären, ob es bei einer Lenkungsabgabe primär darum gehe, das formell korrekte Verhalten im Rahmen der Abgabedeklaration sicherzustellen oder das materiell vom Gesetzgeber angestrebte Verhalten mit potentiell umweltgefährdenden Stoffen zu lenken. Art. 35c USG zeige die Wertung des Bundesgesetzgebers (keine definitive Belastung, wenn ein Befreiungsgrund vorliegt) auf. Hier sei inzwischen aufgrund ihres Rückerstattungs gesuchs nachgewiesen, dass die Beschwerdeführerin die bei den noch streitigen Vorgängen aus dem Jahr 2016 eingeführten VOC-haltigen Stoffe abgabebefreit verwendet habe, so dass es der ratio legis einer Lenkungsabgabe und den verfassungsmässigen Grundsätzen der Besteuerung widerspreche, die Abgabe nachzuerheben. Art. 12 VStrR werde seines Sinns entleert, wenn auf diese Weise eine Verfahrensverletzung, die nicht zu einer Hinterziehung der Abgabe führen könne, als Rechtsgrundlage für die Erhebung der Abgabe herangezogen werde. Entgegen der Beschwerdeführerin wurde hier, wie bereits dargelegt, eine abgabebefreite Verwendung der anlässlich der noch umstrittenen Vorgänge eingeführten VOC-haltigen Stoffe nicht nachgewiesen - und kann auch nicht mehr nachgewiesen werden. Damit zielt die Argumentation der Beschwerdeführerin ins Leere. Entgegen ihrer Auffassung steht nicht nur fest, dass sie in objektiver Hinsicht VOC-Abgaben hinterzogen hat, sondern dass eine definitive Befreiung und/oder Rückerstattung der vom BAZG verfüzten Abgaben infolge mangelnden Nachweises der abgabebefreiten Verwendung nicht (mehr) möglich ist. Es ist daher nur konsequent und verletzt keineswegs die ratio legis von Art. 35a Abs. 1 USG, der eine Befreiung von der VOC-Abgabe nur bei nachgewiesener, dem Lenkungszweck entsprechender Verwendung VOC-haltiger Stoffe vorsieht, im vorliegenden Fall gemäss Art. 12 VStrR von der Beschwerdeführerin die Nachentrichtung der hinterzogenen Abgabe zu verlangen. Allein der Umstand, dass der nachgeforderte Betrag hoch ist, lässt die Nachforderung im Übrigen nicht als unverhältnismässig erscheinen.

## **E. 6**

Die Beschwerde ist vollumfänglich abzuweisen. Ausgangsgemäss sind die Kosten der Beschwerdeführerin aufzuerlegen ( Art. 66 Abs. 1 BGG ). Parteienschädigungen sind keine zuzusprechen ( Art. 68 Abs. 2 und 3 BGG ).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.