

# **BVGer A-4453/2021 vom 26. Juli 2022**

Bundesverwaltungsgericht, 2022-07-26, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-4453\\_2021](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-4453_2021)

FR: TAF A-4453/2021 du 26 juillet 2022

IT: TAF A-4453/2021 del 26 luglio 2022

## **Regeste**

VOC-Abgabe

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32) Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche liegt nicht vor. Das BAZG (bis 31. Dezember 2021 EZV; Sachverhalt, Bst. B.d) ist eine Behörde im Sinn von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist daher für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig. Soweit das VGG nichts anderes bestimmt, richtet sich gemäss dessen Art. 37 das Verfahren nach dem VwVG. Die Beschwerdeführerin ist durch den angefochtenen Entscheid berührt und hat ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung (vgl. Art. 48 VwVG). Auf die frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde (vgl. Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 VwVG) ist einzutreten.

### **E. 2.1**

Das Bundesverwaltungsgericht überprüft den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang. Die Beschwerdeführerin kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) auch die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhaltes (Art. 49 Bst. b VwVG) sowie die Unangemessenheit rügen (Art. 49 Bst. c VwVG; vgl. André Moser et al., Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl. 2013, Rz. 2.149).

### **E. 2.2.1**

Die Beweiswürdigung endet mit dem richterlichen Entscheid darüber, ob eine rechtserhebliche Tatsache als erwiesen zu gelten hat oder nicht. Der Beweis ist erbracht, wenn das Gericht gestützt auf die freie Beweiswürdigung zur Überzeugung gelangt ist, dass sich der rechtserhebliche Sachumstand verwirklicht hat (vgl. statt vieler: BGE 130 III 321 E. 3.2; Urteile des BVGer A-5198/2016 vom 5. April 2017 E. 2.2.1, A-279/2014 vom 17. November 2014 E. 2.7.1; Moser et al., a.a.O., N. 3.141).

### **E. 2.2.2**

Gelangt das Gericht nicht zu diesem Ergebnis, kommen die Beweislastregeln zur Anwendung; es ist zu Ungunsten desjenigen zu urteilen, der die Beweislast trägt (statt vieler: Urteil des BVGer A-5198/2016 vom 5. April 2017 E. 2.2.2). Die Abgabebehörde trägt die Beweislast für Tatsachen, welche die Abgabepflicht als solche begründen oder die

Abgabeforderung erhöhen, d.h. die Beweislast für die abgabebegründenden und -mehrenden Tatsachen. Demgegenüber ist der Abgabepflichtige für die abgabebefreienden und -mindernden Tatsachen, d.h. für solche Tatsachen, welche eine Abgabebefreiung oder Abgabebegünstigung bewirken, beweisbelastet (statt vieler: Urteile des BVGer A-1469/2006 vom 7. Mai 2008 E. 1.4, A-1373/2006 vom 16. November 2007 E. 2.1). Eine vom Abgabepflichtigen zu beweisende Tatsache stellt etwa die abgabebefreite Verwendung dar, d.h. beispielsweise der Export der VOC im Rahmen des sog. Verpflichtungsverfahrens (vgl. Urteil des BVGer A-5198/2016 vom 5. April 2017 E. 2.2.2; siehe dazu E. 3.1).

### **E. 2.3.1**

Die von den Verwaltungsbehörden veröffentlichten Broschüren, Kreisschreiben und Merkblätter stellen lediglich Verwaltungsverordnungen dar, das heisst generelle Dienstanweisungen, die sich an nachgeordnete Behörden oder Personen wenden und worin die Verwaltungen ihre Sichtweise darlegen. Sie dienen der Sicherstellung einer einheitlichen, gleichmässigen und sachrichtigen Praxis des Gesetzesvollzugs (BVGE 2010/33 E. 3.3.1; Martin Kocher, in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015, Art. 65 N 31; Michael Beusch, Was Kreisschreiben dürfen und was nicht, in: Der Schweizer Treuhänder 2005, S. 613 ff.). Als solche sind sie für die als eigentliche Adressaten figurierenden Verwaltungsbehörden verbindlich, wenn sie nicht klarerweise einen verfassungs- oder gesetzeswidrigen Inhalt aufweisen (Urteile des BVGer A-5601/2019 vom 6. Mai 2020 E. 1.7.1, A-2204/2018 vom 16. Dezember 2019 E. 3.2, A-6253/2018 vom 10. Dezember 2019 E. 2.6.1; Michael Beusch, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl. 2017, Art. 102 N 15 ff.; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-4911/2021 vom 3. März 2022 E. 2.6.1).

### **E. 2.3.2**

Nicht verbindlich sind Verwaltungsverordnungen dagegen für die Justizbehörden, deren Aufgabe es ist, die Einhaltung von Verfassung und Gesetz im Einzelfall zu überprüfen (vgl. BGE 145 II 2 E. 4.3; vgl. Moser et al., a.a.O., Rz. 2.173 f.). Die Gerichtsbehörden sollen Verwaltungsverordnungen bei ihrer Entscheidung allerdings mitberücksichtigen, sofern diese eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen darstellen. Dies gilt umso mehr, als es nicht Aufgabe der Gerichte ist, als Zweitinterpreten des der Verwaltungsverordnung zugrunde liegenden Erlasses eigene Zweckmässigkeitsüberlegungen an die Stelle des Vollzugskonzepts der zuständigen Behörde zu setzen (vgl. BGE 146 I 105 E. 4.1, 146 II 359 E. 5.3, 141 V 139 E. 6.3.1; BVGE 2010/33 E. 3.3.1, 2007/41 E. 3.3; Urteil des BVGer A-4911/2021 vom 3. März 2022 E. 2.6.2).

### **E. 2.4**

Nach dem Grundsatz der Gesetzmässigkeit bedarf jedes staatliche Handeln einer gesetzlichen Grundlage (Art. 5 Abs. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101]). Inhaltlich verlangt das Legalitätsprinzip, dass staatliches Handeln insbesondere auf einem generell-abstrakten Rechtssatz von hinreichender Normstufe und genügender Bestimmtheit beruht (vgl. dazu anstelle vieler: Urteil des BVGer A-882/2016 vom 6. April 2017 E. 2.1.1). Besondere Bedeutung kommt dem Legalitätsprinzip im Abgaberecht zu: So muss die Ausgestaltung

der öffentlichen Abgaben nach Art. 164 Abs. 1 Bst. d und Art. 127 Abs. 1 BV sowie gemäss der Rechtsprechung des Bundesgerichts in ihren Grundzügen durch ein Gesetz im formellen Sinn festgelegt werden. Zu den in den Grundzügen im Gesetz selbst zu regelnden Elementen gehören der Kreis der Abgabepflichtigen, der Gegenstand der Abgabe und deren Bemessung (BGE 138 V 32 E. 3.1.1, 136 II 149 E. 5.1, 135 I 130 E. 7.2). Dies gilt auch für die VOC-Abgabe (vgl. Urteil des BVGer A-4357/2010 vom 5. Mai 2011 E. 2.1; Michael Beusch, Lenkungsabgaben im Strassenverkehr, 1999, S. 138 f.; Thomas Kappeler, Verfassungsrechtliche Rahmenbedingungen umweltpolitisch motivierter Lenkungsabgaben, 2000, S. 76 f.).

### **E. 2.5**

Das verfassungsmässige Gebot der Verhältnismässigkeit (Art. 5 Abs. 2 BV) verlangt, dass staatliche Hoheitsakte für das Erreichen eines im übergeordneten Interesse liegenden Zieles geeignet, notwendig und dem Betroffenen zumutbar sind. Ein staatliches Handeln ist namentlich dann unverhältnismässig, wenn eine ebenso geeignete mildere Anordnung für den angestrebten Erfolg ausreicht (vgl. BGE 126 I 122 E. 5b). Für Verhältnismässigkeitsüberlegungen verbleibt jedoch immer dann kein Raum, wenn eine Norm zwar als streng erscheinen mag, aber vom Bundesgesetzgeber so gewollt ist und innerhalb des diesem eröffneten Regelungsermessens liegt (Urteil des BGer 2C\_703/2009 und 2C\_22/2010 vom 21. September 2010 E. 4.4.2). Denn die rechtsanwendenden Behörden dürfen aufgrund des sog. Anwendungsgebotes von Art. 190 BV von einer klar formulierten Vorschrift des Bundesgesetzgebers, deren Wortlaut dem Sinn und Zweck der Regelung entspricht, nicht abweichen (BGE 140 II 194 E. 5.8.2, 131 II 217 E. 2.3).

### **E. 3.1**

Wer VOC einführt oder wer als Hersteller solche Stoffe in Verkehr bringt oder selbst verwendet, hat dem Bund grundsätzlich eine Lenkungsabgabe zu entrichten (Art. 35a Abs. 1 USG, Art. 35c Abs. 1 Bst. a USG. Zum Begriff der abgabepflichtigen VOC vgl. Art. 1 f. VOCV sowie Urteil des BVGer A-5198/2016 vom 5. April 2017 E. 3.1.3). Nach Art. 35a Abs. 3 USG von der Abgabe befreit sind VOC, die als Treib- oder Brennstoffe verwendet (Bst. a), durch- oder ausgeführt (Bst. b) oder so verwendet oder behandelt werden, dass die Verbindungen nicht in die Umwelt gelangen können (Bst. c).

### **E. 3.2**

Gemäss den Vorschriften über das «Verpflichtungsverfahren» in Art. 21-22b VOCV können die abgabepflichtigen Personen die OZD um die Erteilung einer Bewilligung zum Bezug von vorläufig abgabebefreiten VOC nachsuchen. Die OZD kann die Bewilligung erteilen, wenn die entsprechenden (ausschliesslich objektiven) Voraussetzungen erfüllt sind (vgl. Art. 21 VOCV; zum Hintergrund des Verpflichtungsverfahrens vgl. Urteil des BVGer A-5198/2016 vom 5. April 2017 E. 3.1.5 f.). Bewilligungsinhaber müssen die VOC-Bilanz spätestens sechs Monate nach Abschluss des Geschäftsjahres bei der kantonalen Behörde einreichen (Art. 22 Abs. 1 VOCV). Die Abgabe für VOC, die so verwendet wurden, dass sie nicht von der Abgabe befreit sind, ist nachzubezahlen (Art. 22 Abs. 2 VOCV).

### **E. 3.3**

Auf das Verpflichtungsverfahren kommt, soweit die Ein- oder Ausfuhr betroffen ist, die Zollgesetzgebung sinngemäss zur Anwendung (vgl. Art. 35c Abs. 3 Satz 2 USG, Art. 3 VOCV und Urteil des BVGer A-5198/2016 vom 5. April 2017 E. 4.3 und 4.4.1 ff. [mit Hinweisen zur Gesetz- und Verfassungsmässigkeit der letzteren Bestimmung]).

### **E. 3.4**

Ziff. 3.2.1.1 der Richtlinie 67 «Lenkungsabgabe auf flüchtigen organischen Verbindungen [VOC]» der Vorinstanz lautet in den Fassungen vom 1. Januar 2018, 1. Mai 2019 und 1. Dezember 2019 inhaltlich identisch: Will der Versender die Rückerstattung der Lenkungsabgabe geltend machen, müssen in der Zollanmeldung folgende Angaben vermerkt werden (gilt auch für Versender mit einer Bewilligung für das Verpflichtungsverfahren gemäss Art. 21 VOCV): (...) Veranlagung mit NCTS Export Veranlagungscode 25 (nur in der Fassung vom 1. Januar 2018 folgt hier: «bedeutet: Rückerstattung / Befreiung der Lenkungsabgabe wird geltend gemacht»); VOC Menge in kg. Mit Angabe des Veranlagungscode 25 wird automatisch eine Kopie der Veranlagungsverfügung Ausfuhr (VVA) mit dem Vermerk «mit Rückerstattung der Lenkungsabgabe VOC» generiert. Diese Kopie dient dem Versender als Nachweis für den Rückerstattungsantrag an die EZV.

### **E. 4.1**

Das Zollverfahren ist (wie gemäss Art. 13 VOCV das Verfahren der Erhebung der VOC-Abgabe [vgl. dazu Hansjörg Seiler, in: Vereinigung für Umweltrecht/Helen Keller [Hrsg.], Kommentar zum Umweltschutzgesetz, 2. Aufl. 1999, Art. 35c N 21]) vom Selbstdeklarationsprinzip bestimmt (Art. 18 in Verbindung mit Art. 25 des Zollgesetzes vom 18. März 2005 [ZG, SR 631.0]). Zollrechtlich werden an die zollanmeldepflichtige Person hinsichtlich ihrer Sorgfaltspflichten hohe Anforderungen gestellt. Ihr obliegt die Verantwortung für eine ordnungsgemässe - d.h. vollständige und richtige - Zollanmeldung ihrer grenzüberschreitenden Warenbewegungen (vgl. statt vieler: Urteil des BGer 2C\_32/2001 vom 7. April 2011 E. 4.2; Urteile des BVGer A-5127/2011 vom 19. Oktober 2012 E. 2.1.2, A-5887/2009 vom 22. Juli 2011 E. 2.2). Die Zollanmeldung, welche die Grundlage der Zollveranlagung bildet (vgl. Art. 18 Abs. 1 ZG), kann auch elektronisch erfolgen (Art. 28 Abs. 1 Bst. a ZG). Gemäss Art. 28 Abs. 2 ZG in Verbindung mit Art. 6 Abs. 1 der Zollverordnung der EZV (Eidgenössische Zollverwaltung) vom 4. April 2007 (ZV-EZV, SR 631.013; ab 1. Januar 2022: Zollverordnung des BAZG [Sachverhalt, Bst. B.d]) erfolgt die Zollanmeldung elektronisch, sofern diese Verordnung nicht eine andere Form vorsieht. Die elektronische Zollanmeldung erfolgt entweder über das System «e-dec», das System «NCTS» (Art. 6 Abs. 2 Bst. a ZV-EZV) oder die Internetapplikation «e-dec web» (Art. 6 Abs. 2 Bst. b ZV-EZV). Bei elektronischer Abwicklung des Veranlagungsverfahrens kommt den zollpflichtigen Personen dann eine erhöhte Sorgfaltspflicht zu, wenn die Veranlagung hauptsächlich oder ausschliesslich auf ihren Angaben beruht (vgl. Urteil des BGer 2C\_745/2015 vom 23. Oktober 2017 E. 3.3.3).

### **E. 4.2**

Gemäss Art. 32 Abs. 1 ZG kann die Zollstelle umfassend oder stichprobenweise prüfen, ob die Zollanmeldung formell richtig und vollständig ist und ob die erforderlichen Beweisdokumente vorliegen. Die formelle Prüfung der Deklaration ist somit nicht obligatorisch (Botschaft des Bundesrates vom 15. Dezember 2003 über ein neues Zollgesetz ZG [nachfolgend: Botschaft ZG], BBl 2004 567 ff., 616 f.). Werden formelle Fehler oder Unvollständigkeiten festgestellt, weist die Zollstelle die Zollanmeldung zur Berichtigung oder Ergänzung zurück. Stellt sie offensichtliche Fehler fest, so berichtet sie diese im Einvernehmen mit der anmeldepflichtigen Person (Art. 32 Abs. 2 ZG). Allerdings kann die anmeldepflichtige Person keine Rechte daraus ableiten, wenn die Zollstelle einen vorhandenen Mangel nicht festgestellt und die Zollanmeldung nicht zurückgewiesen hat

(Art. 32 Abs. 3 ZG). Bei der elektronischen Zollanmeldung umfasst die summarische Prüfung eine Prüfung der Plausibilität der von der anmeldepflichtigen Person übermittelten Zollanmeldung durch das elektronische Datenverarbeitungssystem der Zollverwaltung (Art. 84 Bst. a der Zollverordnung vom 1. November 2006 [ZV, SR 631.01]) sowie die automatische Zurückweisung der Zollanmeldung, wenn das Datenverarbeitungssystem Fehler feststellt (Art. 84 Bst. b ZV). Allerdings sind die Möglichkeiten des elektronischen Systems beschränkt: So kann es beispielsweise weder prüfen, ob die zugeführte Ware mit der Zollanmeldung übereinstimmt, noch ob die erforderlichen Begleitdokumente vorhanden sind und übereinstimmen (vgl. Botschaft ZG, BBl 2004, 616; Patrick Raedersdorf, in: Kocher/Clavadetscher [Hrsg.], Zollgesetz [ZG], 2009 [nachfolgend: Kommentar ZG], Art. 32 N. 7).

### **E. 4.3**

Laut Art. 16 Satz 1 ZV-EZV in Verbindung mit Art. 33 Abs. 2 ZG gilt die elektronische Zollanmeldung als angenommen, wenn sie die summarische Prüfung des EDV-Systems der EZV erfolgreich durchlaufen hat. Das EDV-System fügt der elektronischen Zollanmeldung Annahmedatum und Annahmezeit hinzu (Art. 16 Satz 2 ZV-EZV).

#### **E. 4.4.1**

Durch die Annahme der Zollanmeldung wird diese für die anmeldepflichtige Person verbindlich (Art. 33 Abs. 1 ZG). Dieser Grundsatz der Verbindlichkeit der angenommenen Zollanmeldung stellt einen Eckpfeiler des schweizerischen Zollrechts dar (Botschaft ZG, BBl 2004, 584, 617; Raedersdorf, Kommentar ZG, Art. 33 N. 2; zu den Schranken dieses Grundsatzes siehe sogleich E. 4.4.2).

#### **E. 4.4.2**

Der Grundsatz der Verbindlichkeit (bzw. Unabänderlichkeit) der angenommenen Zollanmeldung (vgl. E. 4.4.1) gilt jedoch nicht absolut. Eine Berichtigung der Zollanmeldung ist unter gewissen Voraussetzungen gemäss Art. 34 ZG möglich (vgl. zum Ganzen: Urteil des BVGer A-8199/2015 vom 6. Oktober 2016 E. 2.3). Ist die Veranlagungsverfügung bereits ergangen, kann die anmeldepflichtige Person der Zollstelle innerhalb einer Frist von 30 Tagen ab dem Zeitpunkt, in dem die Waren den Gewahrsam der Zollverwaltung verlassen haben, ein Gesuch um Änderung der Veranlagung einreichen, wobei gleichzeitig eine berichtigte Zollanmeldung eingereicht werden muss (Art. 34 Abs. 3 ZG; zu den Voraussetzungen, unter welchen die Zollstelle einem solchen Gesuch stattgibt, vgl. Art. 34 Abs. 4 ZG, Art. 89 ZV und Urteil des BVGer A-1746/2016 vom 17. Januar 2017 E. 2.2.5 mit Hinweisen).

#### **E. 4.4.3**

Sodann kann gegen Verfügungen der Zollstellen bei den Zollkreisdirektionen Beschwerde geführt werden (Art. 116 Abs. 1 ZG). Die Frist für die erste Beschwerde gegen die Veranlagung beträgt dabei 60 Tage ab dem Ausstellen der Veranlagungsverfügung (Art. 116 Abs. 3 ZG).

### **E. 4.5**

Das Bundesverwaltungsgericht hat in seinem Urteil A-201/2015 vom 29. Juni 2015 (in E. 1.2.3) erkannt, dass bei der Ausfuhr gestützt auf das System «NCTS/Ausfuhr» seitens der Zollverwaltung «hoheitlich generierte» Ausfuhrzollausweise grundsätzlich als Veranlagungsverfügungen gelten. Zwar hat das Bundesgericht diesen Entscheid aus

anderen Gründen aufgehoben (vgl. Urteil des BGer 2C\_745/2015 vom 23. Oktober 2017), doch können die darin gemachten Ausführungen zur Qualifikation der Ausfuhrzollausweise als Veranlagungsverfügungen nach wie vor Geltung beanspruchen. Das Bundesgericht hat nämlich bei der Aufhebung des bundesverwaltungsgerichtlichen Entscheids ausdrücklich offen gelassen, welche Rechtsnatur den Zollausweisen zukommt (vgl. E. 3.3.2 des genannten Urteiles des Bundesgerichtes; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-1123/2017 vom 6. Dezember 2017 E. 4.5).

### **E. 5.1**

Im vorliegenden Fall ist die Höhe der von der Beschwerdeführerin zu entrichtenden VOC-Abgabe strittig. Die Vorinstanz nahm eine Korrektur in Ziffer 13 der VOC-Bilanz für das Jahr 2019 vor. Die Beschwerdeführerin hatte unter dieser Ziffer 13 abgabenbefreite Ausfuhren in einer Gesamtmenge von 2'807'696.70 kg VOC deklariert. Die EZV hat im Rahmen der Prüfung dieser VOC-Bilanz jedoch nur 2'750'827.40 kg als von der Lenkungsabgabe auf VOC befreite Ausfuhren akzeptiert. Die Differenz zur Selbstdeklaration beträgt somit rund 56'896 kg bzw. eine Abgabe von Fr. 170'607.60. Vor diesem Hintergrund ist zu prüfen, ob die Voraussetzungen für die Befreiung von der VOC-Abgabe infolge Ausfuhr in Bezug auf die 56'896 kg VOC erfüllt sind. Es handelt sich hierbei um neun Ausfuhren in der Zeit vom 15. April bis 5. Dezember 2019.

### **E. 5.2**

In tatsächlicher Hinsicht ist unbestritten, dass die Deklaration der in Frage stehenden neun Ausfuhren über das System NCTS erfolgte und die Beschwerdeführerin statt den VC 25 (Rückerstattung / Befreiung der Lenkungsabgabe wird geltend gemacht; vgl. E. 3.4 und E. 7.1.2) den VC 21 (Normalveranlagung) gewählt hatte. Als Vermerk hat sie zudem Folgendes angegeben: «Antrag auf Rückerstattung der Lenkungsabgabe wird geltend gemacht», was dem VC 25 entspricht.

### **E. 5.3**

Das Bundesverwaltungsgericht hat sich in einem weitgehend ähnlich gelagerten Fall im rechtskräftigen Urteil A-1123/2017 vom 6. Dezember 2017 einlässlich zur Rechtsrelevanz des VC 25 geäußert. Auch dort ging es um die Nacherhebung aufgrund mangelhafter Ausfuhrveranlagungsverfügungen im IT-System NCTS ohne VC 25 im Verpflichtungsverfahren. Das Bundesverwaltungsgericht kam für den hier interessierenden Zusammenhang zum Schluss, dass das Verpflichtungsverfahren für eine über das System NCTS vorgenommene formell korrekte Zollausfuhrdeklaration die Verwendung des VC 25 voraussetze. Diesem Urteil des BVGer A-1123/2017 vom 6. Dezember 2017 (nachfolgend auch: Referenzurteil) kommt insoweit für das vorliegende Verfahren Grundsatzcharakter zu.

### **E. 6**

Im Folgenden ist auf die konkreten Rügen der Beschwerdeführerin unter Berücksichtigung des Referenzurteils einzugehen, wobei an den betreffenden Erwägungen für den vorliegenden Fall vollumfänglich festzuhalten ist.

#### **E. 6.1.1**

Laut Beschwerdeführerin ist der VC 25 nicht zwingend notwendig, da die entsprechende Vorschrift der Vorinstanz in der Richtlinie 67 nur eine Verwaltungspraxis ausdrücke und trotz Fehlens des VC 25 die gesetzlichen Anforderungen an eine Befreiung von der Abgabe

nach Art. 35a Abs. 3 Bst. USG erfüllt seien.

#### **E. 6.1.2**

Die Vorinstanz verweist auf das Referenzurteil, worin das Bundesverwaltungsgericht in einem Fall mit identischem Sachverhalt die Notwendigkeit des VC 25 in der Ausführveranlagungsverfügung ausdrücklich bestätigt habe, da bei der Verwendung eines falschen Codes das IT-System NCTS zum Zeitpunkt der Prüfung der Ausfuhrzollanmeldung nicht erkennen könne, dass eine VOC-abgabenbefreite Ausfuhrsendung angemeldet und dadurch eine Kontrolle der Berechtigung der Inanspruchnahme der VOC-Befreiung anlässlich der Ausfuhrabfertigung verunmöglicht werde.

#### **E. 6.1.3**

Das Bundesverwaltungsgericht hat, worauf die Vorinstanz zu Recht hinweist, im Referenzurteil in E. 5.3.3 aus der Ordnung des Veranlagungsverfahrens und der in diesem Verfahren vorgesehenen Pflichtenverteilung gemäss dem Selbstdeklarationsprinzip sowie der sinngemässen Anwendbarkeit der Zollgesetzgebung abgeleitet, dass eine formell korrekte Zollausfuhrdeklaration (auch) zwingendes Erfordernis für die Befreiung von ausgeführten VOC im Sinne von Art. 35a Abs. 3 Bst. b USG bilde. Der Nachweis des Exportes von VOC könne nur dann als ordnungsgemäss erbracht gelten, wenn den Zollbehörden anlässlich der Ausfuhrabfertigung Gelegenheit geboten werde, die Berechtigung der Inanspruchnahme der VOC-Abgabebefreiung zu kontrollieren. Diese Kontrolle sei jedoch nur möglich, wenn in der Ausfuhrzolldeklaration klar auf die Geltendmachung der Befreiung von der VOC-Abgabe hingewiesen werde. Diese Erwägungen des Bundesverwaltungsgerichts sind vorliegend uneingeschränkt massgebend, weshalb sich diesbezüglich Weiterungen erübrigen.

#### **E. 6.1.4**

Im Weiteren ist die Richtlinie 67 der Vorinstanz zweifellos als Verwaltungsverordnung (E. 2.3) zu qualifizieren. Sie erwähnt u.a. den «NCTS Export». Das Bundesverwaltungsgericht hat im Referenzurteil mit eingehender Begründung in E. 5.4 festgehalten, dass das damals anwendbare Merkblatt in Ziff. 3 für das Verpflichtungsverfahren mit Bezug auf eine über das System NCTS vorgenommene formell korrekte Zollausfuhrdeklaration die Verwendung des VC 25 voraussetze. Diese Regelung in einer Verwaltungsverordnung erscheine als zulässige und den Verhältnissen des konkreten Falles gerecht werdende Konkretisierung der gesetzlich der anmeldepflichtigen Person auferlegten Sorgfaltspflicht. Diese Erwägung muss auch für die im vorliegenden Fall anwendbare Ziff. 3.2.1.1 der Richtlinie 67 gelten (E. 3.4), setzt sie doch gleichermassen wie Ziff. 3 des erwähnten Merkblatts die Verwendung des VC 25 voraus. Anzuführen bleibt, dass die Massgeblichkeit der Applikationen NCTS und e-dec nicht nur in Verwaltungsverordnungen, sondern wie dargelegt (E. 4.1) auch auf Stufe Amtsverordnung geregelt ist (Art. 6 Abs. 2 Bst. a ZV-EZV [NCTS und e-dec]; Art. 6 Abs. 2 Bst. b ZV-EZV [«e-dec web»]). Auch hier erkennt das Bundesverwaltungsgericht keine Unvereinbarkeit mit übergeordnetem Recht.

#### **E. 7**

Im Folgenden ist unter verschiedenen Gesichtspunkten die Verhältnismässigkeit der VOC-Abgabeforderung der Vorinstanz zu prüfen.

##### **E. 7.1.1**

Gemäss Beschwerdeführerin ist das Beharren auf VC 25 sehr formalistisch, zumal dieser in objektiver Hinsicht im vorliegenden Fall gar nicht zutrefte, da es keine Rückerstattung gebe, sondern eine Aufrechterhaltung einer Abgabenbefreiung. Im Unterschied zum hier zu beurteilenden Sachverhalt sei zudem bei den Ausfuhren, auf welche sich das Referenzurteil beziehe, kein Vermerk «Antrag auf Rückerstattung der Lenkungsabgabe werde geltend gemacht» in den Ausfuhrzollanmeldungen angebracht worden. Lediglich die Eigenmasse, die VOC-Menge und die VOC-Befreiungs-Nummer seien dort deklariert worden. Das möge als Rückerstattungsantrag womöglich tatsächlich nicht eindeutig genug sein. Vorliegend sei aber ein klarer, unmissverständlicher Textvermerk angebracht, womit der vorliegende Sachverhalt mit besagtem Urteil nicht vergleichbar sei. Die Beschwerdeführerin moniert überdies, das seit über 20 Jahren bestehende System NCTS sei veraltet. In moderneren IT-Anwendungen wie e-dec sei es heute kein Problem mehr, textbasierte Selektionskriterien für die Sperrung oder Freigabe von Sendungen zu definieren. Dass das System NCTS diesbezüglich nur codebasiert filtern könne und sich demnach nicht auf einem heute üblichen Stand (Text- und Schlagwortsuche) befinde, könne nicht der zollbeteiligten Person angelastet werden. Die Vorinstanz habe es in der Hand, diese veraltete NCTS-Applikation für das Ausfuhrverfahren ausser Betrieb zu setzen und konsequent auf e-dec umzustellen.

#### **E. 7.1.2**

Die Vorinstanz macht geltend, gemäss Ziffer 2.5.2 der Richtlinie 25-02 («Erläuterungen zu aussenhandelsstatistischen Erhebungsmerkmalen»; nachfolgend: Richtlinie 25-02) sei mit dem VC 25 in der Ausfuhrveranlagungsverfügung IT-System NCTS der Text «Rückerstattung der Lenkungsabgabe auf VOC wird geltend gemacht» verbunden. Insofern sei die Ansicht der Beschwerdeführerin zutreffend, dass der VC 25 bei formalistischer Betrachtung objektiv nicht zutrefte. Im Verpflichtungsverfahren würden die VOC vorläufig abgabebefreit bezogen und eine Abgabe, die nicht erhoben werde, könne auch nicht rückerstattet werden. Die Umschreibung des VC 25 sei indessen sinngemäss zu interpretieren («Befreiung» statt «Rückerstattung»). Massgebend - weil das elektronische System nur numerische «Werte» in den definierten Rubriken der elektronischen Veranlagungsverfügung erfassen könne - sei einzig der numerische VC 25. Das System erkenne nicht den (alphanumerischen) Text, welcher dem VC 25 hinterlegt sei. Wenn das System den VC 25 aber nicht erkennen könne, führe dies in der Folge dazu, dass spezifische Kontrollen betreffend eine allfällige VOC-Abgabebefreiung infolge Ausfuhr nicht durchgeführt werden könnten, und zwar auch dann, wenn - wie vorliegend - in den Ausfuhrdeklarationen die Produkte, deren Eigenmasse in kg, die VOC-Mengen in kg und die VOC-Befreiungsnummer angegeben seien.

#### **E. 7.1.3**

Zwar ist die zitierte Umschreibung des VC 25 im Verpflichtungsverfahren in der Richtlinie 25-02, welche nur die «Rückerstattung» und nicht auch die ebenfalls mögliche «Befreiung» erwähnt, suboptimal formuliert. Indessen ist in der vorliegend einschlägigen Richtlinie 67, Ziff. 3.2.1.1, klar erwähnt, dass die verlangten Angaben, d.h. insbesondere VC 25, auch für «Versender mit einer Bewilligung für das Verpflichtungsverfahren» gelten (E. 3.4). Gemäss der einschlägigen Verwaltungsverordnung ist es damit klar, dass der VC 25 bei der Geltendmachung der Befreiung der Lenkungsabgabe im Verpflichtungsverfahren anzubringen ist. Das Verpflichtungsverfahren ermöglicht den diesbezüglichen Bewilligungsinhabern, ohne Rückerstattungsverfahren und damit ohne Kapitalbindung von der Abgabenbefreiung zu profitieren. Mit Erteilung der entsprechenden Bewilligung ist aber

auch die Pflicht verbunden, die entsprechenden Regeln einzuhalten. Die Angabe des VC 25 ist zwingend erforderlich, weil das System ansonsten keine spezifische Kontrolle veranlassen kann. Der von der Beschwerdeführerin angebrachte Textvermerk vermag den erforderlichen VC 25 nicht zu ersetzen. Wohl scheint im Lichte der Ausführungen der Vorinstanz die Applikation «e-dec» gegenüber der Applikation «NCTS» benutzerfreundlicher zu sein. Vorliegend sind für das Bundesverwaltungsgericht jedoch keine Gründe gegeben, welche aus rechtlicher Sicht eine sofortige Modifikation der älteren Applikation «NCTS» bzw. deren Nichtanwendung notwendig machen würden. Die (gegenwärtigen) funktionellen Unebenheiten sowie das Optimierungspotenzial rund um die Applikationen «NCTS» und «e-dec» im Rahmen der der Vorinstanz zustehenden Vollzugsautonomie hinzunehmen.

#### **E. 7.2.1.1**

Die Nacherhebung ist gemäss Beschwerdeführerin unverhältnismässig bzw. überspitzt formalistisch, da die Voraussetzung nach USG (nachgewiesene Ausfuhr) erfüllt sei und es sich nur um einen Arbeitsfehler handle. Eine falsch eingegebene Zahl in einem Abfertigungscode indessen werde mangels eines gleichzeitig dazu generierten Textes nicht ohne Weiteres erkennbar. Werde ein solcher Fehler nicht erkannt, weil ein veraltetes System nicht in der Lage sei, einen entsprechenden Textzusatz zu generieren, nütze auch die Berichtigungsfrist gemäss Art. 34 ZG nichts.

#### **E. 7.2.1.2**

Die Vorinstanz hält dagegen, dass das Bundesverwaltungsgericht den Vorwurf der Unverhältnismässigkeit im Referenzurteil in E. 5.4 entschieden verneint habe, da schliesslich auch bei einer Verwendung des falschen Codes im EDV-System grundsätzlich die Möglichkeit einer Berichtigung nach Art. 34 ZG bestehe. Der Umstand, dass auch im vorliegenden Fall nicht von dieser Berichtigungsmöglichkeit Gebrauch gemacht worden sei, habe sich die Beschwerdeführerin selbst zuzuschreiben. Aus diesem Grund verfange auch ihr Einwand nicht, der streitbetroffene Abgabennachbezug sei angesichts des kleinen Formfehlers und der Höhe der Nachforderung unverhältnismässig.

#### **E. 7.2.1.3**

Wie bereits das Bundesverwaltungsgericht im Referenzurteil festgehalten hat, besteht bei der Verwendung eines falschen Codes im EDV-System grundsätzlich die Möglichkeit einer Berichtigung nach Art. 34 ZG (vgl. Referenzurteil E. 5.4). Die Beschwerdeführerin hatte den VC 25 anzuwenden und die Verantwortung für die ordnungsgemässe Zollanmeldung trägt sie selber. Weil sie von der Berichtigungsmöglichkeit (E. 4.4.2) kein Gebrauch gemacht hatte, konnte der begangene formelle Fehler nicht mehr berichtigt werden. Dies ist als Konsequenz der im vorliegend einschlägigen Bereich der elektronischen Ausfuhrdeklaration geltenden, schon auf bundesgesetzlicher Ebene angelegten Formstrenge hinzunehmen (vgl. Referenzurteil E. 5.4).

#### **E. 7.2.2**

Nach dem Gesagten verfährt der Einwand der Beschwerdeführerin nicht, der streitbetroffene Abgabennachbezug sei angesichts des kleinen Formfehlers und der Höhe der Nachforderung unverhältnismässig.

#### **E. 8.1**

Im Weiteren sind sich die Parteien uneinig über die rechtliche Bedeutung der bisherigen Praxis der Vorinstanz bei Versehen betreffend Abfertigungs-codes für das vorliegende Verfahren.

#### **E. 8.1.1**

Die Beschwerdeführerin bringt vor, Versehen betreffend Abfertigungs-codes seien in der Vergangenheit nicht in dieser Strenge behandelt worden, da - wie das (in der Beschwerde näher erläuterte) Beispiel der VOC-Bilanz 2018 zeige - auch Ausführveranlagungsverfügungen ohne VC 25 anerkannt worden seien. Auch für die zurückliegenden Jahre 2013-2016 lägen Ausführveranlagungsverfügungen ohne VC 25 vor, welche von der EZV ebenfalls nicht beanstandet worden seien.

#### **E. 8.1.2**

Die Vorinstanz ist demgegenüber der Ansicht, dass die Bilanzen der Beschwerdeführerin jeweils grosse Menge (im siebenstelligen Kilogramm-Bereich) ausgeführter VOC umfassen würden. Bei den Bilanzen der Beschwerdeführerin seien das jeweils mehrere hundert NCTS-Ausführveranlagungsverfügungen. Aufgrund dieser grossen Anzahl könnten diese nicht alle überprüft werden, sondern es erfolge ressourcenbedingt in der Regel lediglich eine Stichprobenkontrolle. Es seien tatsächlich frühere fehlerbehaftete Ausführveranlagungen der Beschwerdeführerin festgestellt worden, welche allerdings durch das AfU (Kanton) nicht beanstandet worden seien. Daraus und gestützt auf Art. 32 Abs. 3 ZG könne die Beschwerdeführerin jedoch keinerlei Rechte ableiten oder daraus folgern, dass die EZV auch effektiv festgestellte mangelhafte Ausführveranlagungsverfügungen akzeptiere.

#### **E. 8.1.3**

Wie bereits gezeigt, kann die Zollstelle umfassend oder stichprobenweise prüfen, ob die Zollanmeldung formell richtig und vollständig ist und ob die erforderlichen Beweisdokumente vorliegen. Zudem kann die anmeldepflichtige Person keine Rechte daraus ableiten, wenn die Zollstelle einen vorhandenen Mangel nicht festgestellt und die Zollanmeldung nicht zurückgewiesen hat (E. 4.2). Bei der elektronischen Zollanmeldung ist zudem (lediglich) eine summarische Prüfung vorgesehen, die eine Prüfung der Plausibilität der von der anmeldepflichtigen Person übermittelten Zollanmeldung durch das elektronische Datenverarbeitungssystem der Zollverwaltung sowie die automatische Zurückweisung der Zollanmeldung, wenn das Datenverarbeitungssystem Fehler feststellt, beinhaltet (E. 4.2). Somit ist der Vorinstanz ein gewisser risikobasierter Pragmatismus für die Erfüllung ihrer gesetzlichen Kontrollaufgaben im Bereich der VOC-Veranlagung ohne Weiteres zuzugestehen. Die vorhandenen Akten und die Schilderungen der Vorinstanz als Entgegnung auf die Rüge der Beschwerdeführerin lassen für das Bundesverwaltungsgericht jedenfalls nicht den Schluss zu, die Vorinstanz würde ihr Ermessen in rechtsfehlerhafter Weise ausüben.

#### **E. 8.2**

Schliesslich ist unter den Parteien die Rolle der Eidgenössischen Finanzkontrolle (EFK) streitig.

#### **E. 8.2.1**

Laut Beschwerdeführerin ist es nicht so, dass die Mängel in den Vorjahren von der EZV nicht entdeckt worden seien. Vielmehr seien sie nicht beanstandet worden, weil

pragmatisch kontrolliert worden sei. Den Anstoss für die Verschärfung habe gemäss mündlicher Auskunft der Vorinstanz die EFK gegeben.

#### **E. 8.2.2**

Die Vorinstanz erwidert, aufgrund risikobasierter Faktoren (Rückerstattungen Mineralölsteuer und CO<sub>2</sub>-Abgabe, VOC-Rückerstattungen etc.) werde die Sektion VAR in regelmässigen Abständen durch die EFK geprüft. Vorliegend bedeute die korrekte Umsetzung der rechtlichen Bestimmungen, dass bei der formellen Kontrolle festgestellte Ausführungsveranlagungsverfügungen ohne VC 25 (bzw. im IT-System «e-dec» ohne den Rückerstattungstyp 1) konsequent zurückgewiesen würden. Ebendieses Vorgehen sei vom Bundesverwaltungsgericht bis anhin bestätigt worden.

#### **E. 8.2.3**

Ob und inwieweit die Praxis der Vorinstanz durch eine Intervention der EFK beeinflusst wird, braucht das Bundesverwaltungsgericht vorliegend nicht zu beurteilen. Entscheidend ist, ob die angefochtene Veranlagungsverfügung vom 3. September 2021 rechtskonform ist oder nicht. Wie bereits erkannt, kann das Bundesverwaltungsgericht im vorliegenden Fall kein rechtswidriges Vorgehen der Vorinstanz feststellen.

#### **E. 9**

Zusammenfassend ergibt sich, dass die Verfügung der Vorinstanz vom 3. September 2021 zu Recht erfolgte. Die Beschwerde ist abzuweisen.

#### **E. 10**

Ausgangsgemäss hat die Beschwerdeführerin die Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Diese sind auf Fr. 5'000.- festzusetzen (Art. 2 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Der in gleicher Höhe einbezahlte Kostenvorschuss ist zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden. Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario).

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