

BVGer A-5000/2023 vom 3. Juni 2024

Bundesverwaltungsgericht, 2024-06-03, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-5000_2023

FR: TAF A-5000/2023 du 3 juin 2024

IT: TAF A-5000/2023 del 3 giugno 2024

Regeste

VOC-Abgabe

Erwägungen

E. 1.1

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 VwVG, sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Bei der angefochtenen Verfügung vom 18. Juli 2023 handelt es sich um eine Verfügung i.S.v. Art. 5 VwVG. Eine Ausnahme nach Art. 32 VwVG liegt daher nicht vor. Das BAZG ist eine Behörde im Sinn von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist daher für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig. Das Verfahren richtet sich - soweit das VGG nichts anderes bestimmt - nach den Vorschriften des VwVG (Art. 37 VGG). Der Ausschluss gemäss Art. 3 Bst. e VwVG betrifft nur das Zollverfahren bis und mit Erlass der Veranlagungsverfügung (vgl. BGE 142 II 433 E. 3.2.6).

E. 1.2

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. 1.3

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, 3. Aufl. 2022, Rz. 2.149).

E. 1.4.1

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; Urteil des BVGer A-4453/2021 vom 26. Juli 2022 E. 2.2.1 m.w.H.).

E. 1.4.2

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 abgabeaufhebenden und -mindernden Tatsachen, d.h. für solche Tatsachen, welche eine Abgabebefreiung oder Abgabebegünstigung bewirken, beweisbelastet (statt vieler: Urteil des BVGer A-3145/2021 vom 14. November 2023 E. 1.5.4 m.w.H [angefochten beim BGer]).

E. 1.5.1

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 [bestätigt durch Urteil des BGer 2C_135/2020 vom 21. April 2020], 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-4453/2021 vom 26. Juli 2022 E. 2.3.1).

E. 1.5.2

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; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-4453/2021 vom 26. Juli 2022 E. 2.3.2 m.w.H.).

E. 2.1

Zur Bestimmung des anwendbaren materiellen Rechts sind gemäss einem allgemeinen intertemporalrechtlichen Grundsatz in zeitlicher Hinsicht diejenigen Rechtssätze anzuwenden, die bei der Verwirklichung des zu Rechtsfolgen führenden Sachverhalts in Geltung standen (statt vieler: BGE 129 II 497 E. 5.3.2, 119 Ib 103 E. 5; BVGE 2007/25 E. 3.1).

E. 2.2

Vorliegend ist die Lenkungsabgabe auf VOC für das Bilanzjahr 2021 streitig. Entsprechend sind vorliegend die zu diesem Zeitpunkt geltenden VOC-relevanten zollrechtlichen Vorschriften massgebend (u.a. das ZG, die Zollverordnung der vormaligen EZV vom 4. April 2007 [ZV-EZV, SR 631.013]), das Bundesgesetz vom 7. Oktober 1983 über den Umweltschutz [Umweltschutzgesetz, USG, SR 814.01] und die VOCV. Darauf wird im Folgenden - soweit nicht anders angegeben - referenziert.

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-4453/2021 vom 26. Juli 2022 E. 3.1 m.w.H.).

E. 3.2

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. 3.3

Wer eine Abgabebefreiung im Sinne von Artikel 35a Abs. 3 Bst. c oder Abs. 4 USG oder eine Bewilligung zum Bezug von vorläufig abgabebefreiten VOC (sog. Verpflichtungsverfahren, Art. 21 VOCV) beansprucht, muss eine VOC-Buchhaltung führen und eine VOC-Bilanz erstellen (Art. 10 Abs. 1 VOCV). Die VOC-Bilanz enthält u.a. Eingänge, Lagerbestand, Ausgänge (Art. 10 Abs. 2 Bst. a VOCV).

E. 3.4

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. 3.5

Ziff. 3.2.1.1 der Richtlinie 67 «Lenkungsabgabe auf flüchtigen organischen Verbindungen [VOC]» der Vorinstanz (nachfolgend: Richtlinie 67) lautet in der unbestrittenermassen auch vorliegend anwendbaren, von der Vorinstanz edierten Fassung vom 1. Dezember 2019 (act. 16): 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 auch 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 ZG). 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_32/2011 vom 7. April 2011 E. 4.2; Urteil des BVer A-4453/2021 vom 26. Juli 2022 E. 4.1 m.w.H.).

E. 4.2

Aus der im Veranlagungsverfahren vorgesehenen Pflichtenverteilung gemäss dem Selbstdeklarationsprinzip (vgl. E. 4.1) ist abzuleiten, dass eine formell korrekte Zollausfuhrdeklaration (auch) zwingendes Erfordernis für die Befreiung von ausgeführten VOC im Sinne von Art. 35a Abs. 3 Bst. b USG bildet. Zur formell korrekten Zollausfuhrdeklaration gehört dabei insbesondere, dass die Geltendmachung der Befreiung von VOC-Abgaben infolge Ausfuhr in eindeutiger Weise erfolgt. Denn es liegt auf der Hand, dass der Nachweis des Exports von VOC nur dann als ordnungsgemäss erbracht gelten kann, wenn den Zollbehörden anlässlich der Ausfuhrabfertigung Gelegenheit geboten wird, die Berechtigung der Inanspruchnahme der VOC-Abgabebefreiung zu kontrollieren. Diese Kontrolle ist jedoch nur möglich, wenn in der Ausfuhrzolldeklaration klar auf die Geltendmachung der Befreiung von der VOC-Abgabe hingewiesen wird (Urteile des BVer A-4453/2021 vom 26. Juli 2022 E. 6.1.3, A-1123/2017 vom 6. Dezember 2017 E. 5.3.3 m.w.H.).

E. 4.3.1

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 ZV-EZV erfolgt die Zollanmeldung elektronisch, sofern diese Verordnung [ZV-EZV] 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).

E. 4.3.2

Die EZV regelt in der ZV-EZV die Verwendung des EDV-Systems «e-dec» für die elektronische Zollanmeldung (vgl. Art. 8 ff. ZV-EZV). Die elektronische Zollanmeldung befreit die zuführungspflichtige Person nicht von der sog. Gestellung der Waren nach Art. 24 ZG (d.h. dem Zuführen der Ware zur Zollstelle und der Mitteilung an die EZV, dass die Waren bei der Zollstelle eingetroffen sind). Die Gestellung und die summarische Anmeldung haben grundsätzlich vor der detaillierten sowie verbindlichen Zollanmeldung nach Art. 25 ZG zu erfolgen (vgl. Art. 25 Abs. 1 ZG; vgl. Urteil des BVer A-1392/2022 vom 13. Dezember 2023 E. 2.5.1).

E. 4.3.3

Die Form der Einreichung und der Annahme der elektronischen Zollanmeldung richten sich folglich nach der ZV-EZV (vgl. Art. 28 Abs. 2 und Art. 33 Abs. 2 ZG). Gemäss Art. 12 Abs. 4 ZV-EZV gilt die elektronische Zollanmeldung als nicht eingereicht, solange namentlich das System «e-dec» den Eingang der Daten nicht bestätigt hat. Folglich muss für eine erfolgreiche elektronische Zollanmeldung eine entsprechende Bestätigung durch das System «e-dec» erfolgen. In welcher Form diese Bestätigung zu erfolgen hat, regelt Art.

12 Abs. 4 ZV-EZV nicht (vgl. Urteil des BVGer A-1392/2022 vom 13. Dezember 2023 E. 2.5.2).

E. 4.3.4

Die EZV gibt der anmeldepflichtigen Person die technischen Angaben bekannt, die es für eine sichere Übermittlung der Daten benötigt (Art. 12 Abs. 2 ZV-EZV; vgl. Urteil des BVGer A-1392/2022 vom 13. Dezember 2023 E. 2.5.3).

E. 4.4.1

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 berichtigt 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).

E. 4.4.2

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: Zollkommentar], Art. 32 N 7; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-4453/2021 vom 26. Juli 2022 E. 4.2).

E. 4.4.3

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 Systems «e-dec» beziehungsweise des Systems «NCTS» EDV-Systems der EZV erfolgreich durchlaufen hat. Die so angenommene Zollanmeldung ist für die anmeldepflichtige Person auch bei allfälligen Widersprüchen zur Ware oder zu den Begleitdokumenten verbindlich. Dadurch stellt die elektronische Anmeldung hohe Anforderungen an die Sorgfaltspflicht der Zollbeteiligten (Urteil des BVGer A-6100/2022 vom 13. November 2023 E. 2.6.1 m.w.H.). Das System fügt der elektronischen Zollanmeldung Annahmedatum und Annahmezeit hinzu (Art. 16 Satz 2 ZV-EZV).

E. 4.4.4

Nach der Annahme der elektronischen Zollanmeldung führt das System «e-dec» eine Selektion auf der Grundlage einer Risikoanalyse durch (Art. 17 Abs. 1 ZV-EZV). Lautet das Selektionsergebnis auf «gesperrt», muss die anmeldepflichtige Person der Zollstelle

einen Ausdruck der Zollanmeldung und die erforderlichen Begleitdokumente vorlegen. Die Waren dürfen erst abtransportiert werden, wenn die Zollstelle sie freigegeben hat (Art. 17 Abs. 2 ZV-EZV). Lautet das Selektionsergebnis auf «frei mit», so muss die anmeldepflichtige Person der Zollstelle einen Ausdruck der Zollanmeldung und die erforderlichen Begleitdokumente vorlegen (Art. 17 Abs. 3 Satz 1 ZV-EZV). Lautet das Selektionsergebnis auf «frei ohne», so gelten die Waren als freigegeben (Art. 17 Abs. 4 Satz 2 ZV-EZV; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-6100/2022 vom 13. November 2023 E. 2.6.2).

E. 4.4.5

Bei der Verwendung von «e-dec Export» erfolgt nach erfolgreichem Durchlaufen der Plausibilitätskontrolle eine Rückmeldung an die anmeldepflichtige Person ohne Selektionsresultat. Die anmeldepflichtige Person muss diesen reduzierten Ausfuhrbeleg innerhalb von 30 Tagen zum Einlesen einer Zollstelle vorlegen und die Waren ausführen. Nach dem Einlesen löst der Mitarbeitende des BAZG (bis 31. Dezember 2021 EZV) die Selektion aus. Danach fügt «e-dec Export» Annahmedatum und -zeit hinzu und die Zollanmeldung wird selektioniert. Die Zollanmeldung gilt damit als angenommen und ist für die anmeldepflichtige Person auch bei allfälligen Widersprüchen oder Zweideutigkeiten zu den Begleitdokumenten verbindlich. Werden die Waren nicht innerhalb von 30 Tagen selektioniert, werden die Daten nach einer Erinnerungsmeldung an die anmeldepflichtige Person vom System des BAZG (bis 31. Dezember 2021 EZV) automatisch gelöscht (Ziff. 1.4 der Richtlinie 10-10 «Ausfuhrzollveranlagungsverfahren» vom 1. Januar 2022.; die Fassungen A.36 1. Juni 2018, A.45 1. Januar 2021 und A.48 1. Januar 2022 sind inhaltlich bezüglich dieser Ziffer identisch; vgl. Urteil des BVGer A-1145/2023 vom 6. März 2024 E. 5.4.5 [angefochten beim BGer]).

E. 5.1

Art. 34 Abs. 1 und 2 ZG regeln jene Berichtigungsfälle, in denen noch keine Veranlagungsverfügung ausgestellt wurde. Ist jedoch die Veranlagungsverfügung bereits ergangen, kann die anmeldepflichtige Person gemäss Art. 34 Abs. 3 ZG 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. Die Voraussetzungen, unter welchen die Zollstelle einem solchen Gesuch stattgibt, ergeben sich aus Art. 34 Abs. 4 ZG und Art. 89 ZV (vgl. Urteile des BVGer A-581/2016 vom 21. März 2017 E. 2.3.1 und A-1746/2016 vom 17. Januar 2017 E. 2.2.5 m.w.H.). Die 30-tägige gesetzliche Frist für ein Gesuch um Berichtigung ist eine Verwirkungsfrist, d.h. das Recht auf Berichtigung geht unter, wenn der Berechtigte oder Verpflichtete die Handlung nicht innert der Frist vornimmt (Urteil des BVGer A-3345/2020 vom 17. Oktober 2022 E. 3.4.3 m.w.H.).

E. 5.2

Der Zollverwaltung wird durch Art. 34 Abs. 3 ZG ein gewisser Ermessensspielraum eingeräumt, um Fehler von Zollbeteiligten nachträglich in einer mit der Zollsicherheit vereinbarenden Weise korrigieren zu können (Botschaft ZG, BBl 2004 567 ff., 618; Urteil des BVGer A-1746/2016 vom 17. Januar 2017 E. 2.2.5 m.w.H.). Mit den Berichtigungstatbeständen sollte die Korrektur von «Versehen», die zu unverhältnismässigen Ergebnissen führen, ermöglicht werden (vgl. BGE 142 II 433 E.

3.3.4). Es war indessen nicht die Absicht des Gesetzgebers, die hohen Anforderungen an die Sorgfaltspflichten der anmeldepflichtigen Person auszuhöhlen, weshalb Art. 34 ZG nicht anwendbar ist, wenn die anmeldepflichtige Person die zu berichtigende Zollanmeldung absichtlich falsch erstellt hat, etwa weil sie die für die korrekte Zollanmeldung notwendigen Informationen vorgängig nicht beschafft hat. Ein Nachholen eines solchen Säumnisses durch die nachträgliche Korrektur einer Veranlagung ist mit Blick auf die Zollsicherheit ausgeschlossen (vgl. zum Ganzen und mit Beispiel: Raedersdorf, Zollkommentar, Art. 34 N 9 ff.; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-3345/2020 vom 17. Oktober 2022 E. 3.4.4).

E. 5.3

Ergänzend zur Berichtigung nach Art. 34 ZG regelt Art. 116 ZG das zollrechtliche Beschwerdeverfahren. Allerdings kann gemäss Rechtsprechung - insbesondere nach Ablauf der 30-tägigen Berichtigungsfrist - nicht (mehr) zum Thema des ordentlichen Beschwerdeverfahrens gemacht werden, was bereits Gegenstand der Berichtigung gemäss Art. 34 ZG hätte bilden können (Urteile des BVGer A-2177/2016 vom 19. Juli 2016 E. 2.2.1, A-4277/2015 vom 23. Oktober 2015 E. 5.4, je m.w.H.). Sodann ist in Berichtigungsfällen ein Beschwerdeverfahren ohne abgeschlossenes Berichtigungsverfahren undenkbar (BGE 142 II 433 E. 3.2.9; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-3345/2020 vom 17. Oktober 2022 E. 3.5).

E. 5.4.1

Ein Zurückkommen auf eine formell rechtskräftige Zollveranlagungsverfügung in analoger Anwendung der Vorschrift von Art. 66 VwVG zur Revision von Beschwerdeentscheiden ist gemäss der Rechtsprechung jedenfalls dann ausgeschlossen, wenn eine Partei als «revisionsähnlichen» Grund allein das Vorliegen neuer erheblicher Tatsachen oder Beweismittel behauptet, sie die entsprechenden Tatsachen oder Beweismittel aber bei Beachtung der zumutbaren Sorgfalt im Verfahren der Berichtigung nach Art. 34 ZG oder im Beschwerdeverfahren nach Art. 116 ZG hätte vorbringen können. Ist Letzteres der Fall, ist auf ein Gesuch um Revision einer rechtskräftigen Zollveranlagungsverfügung in analoger Anwendung der Bestimmung von Art. 66 Abs. 3 VwVG zum Grundsatz der Subsidiarität der Revision nicht einzutreten (Urteile des BVGer A-2771/2015 vom 27. Oktober 2015 E. 2.5.1.3, A-2177/2016 vom 19. Juli 2016 E. 2.3.1).

E. 5.4.2

Die Rechtsprechung leitet unabhängig von der gesetzlichen Regelung direkt aus Art. 29 Abs. 1 und 2 Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101) einen Anspruch auf Eintreten auf ein Wiedererwägungsgesuch ab in Fällen, in denen sich die Umstände seit dem ersten Entscheid wesentlich geändert haben oder wenn der Gesuchsteller erhebliche Tatsachen oder Beweismittel namhaft macht, die im früheren Verfahren nicht bekannt waren oder die schon damals geltend zu machen für ihn unmöglich war oder keine Veranlassung bestand (BGE 136 II 177 E. 2.1, 127 I 133 E. 6 und 7c, 120 Ib 42 E. 2b; Urteile des BVGer A-7092/2009 vom 25. Mai 2010 E. 3, A-1791/2009 vom 28. September 2009 E. 3.3.2, A-8637/2007 vom 9. Juli 2008 E. 2.3). Indessen ist die Wiedererwägung von Verwaltungsentscheiden, die in Rechtskraft erwachsen sind, nach dieser Rechtsprechung nicht beliebig zulässig. Die Wiedererwägung darf insbesondere nicht bloss dazu dienen, rechtskräftige Verwaltungsentscheide immer wieder in Frage zu stellen und die Fristen für die Ergreifung von Rechtsmitteln zu umgehen

(BGE 136 II 177 E. 2.1, 120 Ib 42 E. 2b). Ein Wiedererwägungsgesuch erlaubt es mit anderen Worten nicht, im ersten Verfahren versäumte oder unterlassene Mitwirkungspflichten gleichsam zu heilen und Tatsachen vorzubringen, die die Partei seinerzeit ins Verfahren einzubringen Anlass gehabt hätte. Diesbezüglich ist ein Anspruch auf eine Wiedererwägung an die gleich strengen Voraussetzungen geknüpft, wie sie bezüglich eines Revisionsgrundes gelten (vgl. BGE 127 I 133 E. 6; Urteil des BGer 2D_45/2008 vom 8. Mai 2008 E. 2.1.2; Urteile des BVGer A-5612/2007 vom 1. März 2010 E. 2.4.3, A-8637/2007 vom 9. Juli 2008 E. 2.3; vgl. zum Ganzen auch: Urteile des BVGer A-7191/2023 vom 7. März 2024 E. 1.4.3 ff., A-2932/2017 vom 18. Januar 2018 E. 2.2 [bestätigt durch Urteil des BGer 2C_191/2018 vom 10. September 2018]).

E. 5.4.3

Ein wiedererwägungswises Öffnen einer formell rechtskräftigen Verfügung wegen unrichtiger Rechtsanwendung ist nur höchst selten gerechtfertigt, nämlich wenn der Verfügung schwerwiegende materielle Fehler anhaften (vgl. Urteil des BGer 2A.18/2007 vom 8. August 2007 E. 2.2). Auf eine formell rechtskräftige Verfügung könnte allenfalls auch dann zurückgekommen werden, wenn ihre Aufrechterhaltung zu einem stossenden sowie dem Gerechtigkeitsgefühl zuwiderlaufenden Ergebnis führen würde (BGE 98 Ia 568 E. 5b; Urteil des BGer 2P.147/2003 vom 17. Juni 2004 E. 2.3). Ob in solchen Fällen ein Anspruch auf Wiedererwägung besteht, ist offen (siehe zum Ganzen: Urteil des BVGer A-2771/2015 vom 27. Oktober 2015 E. 2.5.3). Sind die Voraussetzungen, unter welchen eine Behörde auf ein Wiedererwägungsgesuch hin zur Wiedererwägung verpflichtet ist, nicht erfüllt, muss die Behörde das Gesuch in materieller Hinsicht nicht prüfen (zum Ganzen: Urteil des BVGer A-2177/2016 vom 19. Juli 2016 E. 2.3.2).

E. 6.1

Jede Person hat Anspruch darauf, von den staatlichen Organen ohne Willkür und nach Treu und Glauben behandelt zu werden (Art. 9 BV). Nach dem Grundsatz des Vertrauensschutzes haben die Privaten Anspruch darauf, in ihrem berechtigten Vertrauen in behördliche Zusicherungen oder in anderes, bestimmte Erwartungen begründendes Verhalten der Behörden geschützt zu werden. Als Folge der Bedeutung des Legalitätsprinzips im Abgaberecht ist der Vertrauensschutz in diesem Bereich praxisgemäss nur mit Zurückhaltung zu gewähren (BGE 131 II 627 E. 6.1; Urteile des BVGer A-6884/2018 vom 8. April 2020 E. 2.6.2 [bestätigt durch Urteil des BGer 2C_426/2020 vom 23. Juli 2020], A-3045/2017 vom 25. Juli 2018 E. 4.1.2, A-4178/2016 vom 28. September 2017 E. 2.1.1 m.w.H.).

E. 6.2

Es müssen verschiedene Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein, damit sich der Private mit Erfolg auf Treu und Glauben berufen kann. So ist eine unrichtige Auskunft einer Verwaltungsbehörde nur bindend, wenn die Behörde in einer konkreten Situation mit Bezug auf bestimmte Personen gehandelt hat, wenn sie dabei für die Erteilung der betreffenden Auskunft zuständig war oder wenn der Bürger die Behörde aus zureichenden Gründen als zuständig betrachten durfte, wenn gleichzeitig der Bürger die Unrichtigkeit der Auskunft nicht ohne Weiteres erkennen konnte und wenn er im Vertrauen auf die Richtigkeit der Auskunft Dispositionen getroffen hat, die nicht ohne Nachteil rückgängig gemacht werden können sowie wenn die gesetzliche Ordnung seit der Auskunftserteilung keine Änderung erfahren hat. Zudem muss das private Interesse am Vertrauensschutz das

öffentliche Interesse an der richtigen Rechtsanwendung überwiegen, damit die Berufung auf Treu und Glauben durchdringen kann (BGE 131 II 627 E. 6.1, 129 I 161 E. 4.1; Urteile des BVGer A-2691/2022 vom 1. Dezember 2022 E. 2.4, A-6884/2018 vom 8. April 2020 E. 2.6.2, A-4178/2016 vom 28. September 2017 m.w.H.).

E. 6.3

Welche Rechtsnatur dem allfällig vertrauensbegründenden staatlichen Akt zukommt, ist von untergeordneter Bedeutung. Vielmehr ist ausschlaggebend, ob der behördliche Einzelakt derart ausgestaltet ist, dass sich ihm alle erforderlichen Angaben entnehmen lassen, welche im konkreten Fall für Dispositionen erforderlich sind (anstelle vieler: Urteil des BGer 2C_591/2015 vom 5. Februar 2016 E. 4.3 m.w.H.; Urteil des BVGer A-6884/2018 vom 8. April 2020 E. 2.6.2 in fine).

E. 7

Im vorliegenden Fall hält die Beschwerdeführerin aus verschiedenen Gründen dafür, die von der Vorinstanz verfügte VOC-Abgabe von Fr. 4'505'309.90 sei nur in Höhe von Fr. 1'284'541.40 geschuldet (vgl. Beschwerdeantrag Ziff. 1 und Beschwerde, Rz. 41). Es sei «eine zusätzliche VOC-Abgabe» (Beschwerde, Rz. 13) bzw. «die Aufrechnung in Höhe von Fr. 3'220'768.50 [...] nicht gerechtfertigt» (Beschwerde, Rz. 16). Die Vorinstanz hätte zudem auf das Gesuch der Beschwerdeführerin um Revision der Zollveranlagungsverfügungen betreffend das Bilanzjahr 2021 (Sachverhalt Bst. A.c) eintreten müssen. Streitgegenstand bildet demnach der verfügte zusätzliche VOC-Abgabebetrag im Umfang von Fr. 3'220'768.50. Im Weiteren ist strittig, ob die Vorinstanz zurecht auf das Gesuch um Wiedererwägung bzw. Revision der Zollveranlagungsverfügungen nicht eingetreten ist.

E. 8

Den Akten lassen sich die folgenden, vorliegend interessierenden Sachverhaltselemente entnehmen.

E. 8.1

Die Beschwerdeführerin handelt nach ihren unbestrittenen Angaben seit mehreren Jahrzehnten mit Produkten, welche VOC enthalten. Bis im Jahre 2005 unterstand sie dem Rückerstattungsverfahren, weshalb sie jeweils vorgängig eine Lenkungsabgabe entrichtete. Um nachträglich die Rückerstattung der vorgängig entrichteten VOC-Lenkungsabgabe auf den ins Ausland ausgeführten VOC- Anteil geltend zu machen, reichte die Beschwerdeführerin der Vorinstanz jeweils sämtliche Ausfuhrzollbelege ein (Beschwerde, Rz. 5).

E. 8.2

Am 2. August 2006 fand gemäss Angaben der Beschwerdeführerin eine Besprechung zwischen ihr und der Oberzolldirektion (OZD) statt, an welcher auch B._____ (beauftragter Prüfer der VOC-Bilanz für das ANU) teilnahm. Dabei wurde erörtert, weshalb ein Wechsel auf das Verpflichtungsverfahren sowohl für die OZD als auch für die Beschwerdeführerin zielführend wäre. Die Bewilligung für die Vereinfachte Ausfuhrregelung (VAR), über welche die Beschwerdeführerin ab dem Jahr 1999 verfügte, sah für Unternehmen in Bezug auf die Ausfuhr von VOC im Rahmen des Verpflichtungsverfahrens wesentliche Vereinfachungen vor: Gemäss Anhang 2 Ziff. 1.5 der Verwaltungspraxis zur VAR mussten für die Zollausfuhr von VOC-haltigen Produkten

bezüglich des enthaltenen VOC-Gewichts keine zusätzlichen Angaben zum VOC-Gewicht mehr gemacht werden, sondern es konnte der Gewichtsnachweis in anderer Form plausibel erbracht werden (z.B. mittels den mit den Lieferanten abgestimmten VOC-Bilanzen; Beschwerde Rz. 6, Beschwerdebeilagen 2-4). Die Beschwerdeführerin entschied sich infolgedessen, die Umstellung auf das Verpflichtungsverfahren vorzunehmen (Beschwerde, Rz. 7).

E. 8.3

Die Beschwerdeführerin erstellte in der Folge erstmals für das Bilanzjahr 2006 eine VOC-Bilanz und wies darin aus, wie viel VOC in die Schweiz eingeführt wurde (Ziff. 2 der VOC-Bilanz 2006), welcher Anteil an VOC nur durch die Schweiz durchgeführt oder direkt wieder in das Ausland ausgeführt wurde (Ziff. 13 der VOC-Bilanz 2006) und welcher Anteil an VOC tatsächlich in der Schweiz verblieben ist (Ziff. 14 der VOC-Bilanz 2006). Die VOC-Abgabe war nach Abzug der ausgeführten Ziff. 13 auf dasjenige VOC-Gewicht, welches gemäss Ziff. 14 in der Schweiz verblieben ist, geschuldet und zu veranlagen. Als Grundlage für die Erstellung der VOC-Bilanz dienten ihre sog. Stammdaten (Beschwerde, Rz. 8).

E. 8.4

Für die Ausfuhrzollanmeldung der VOC-haltigen Produkte sah Anhang 2 der VAR vor, dass hinsichtlich der ausgeführten VOC-Menge (Ziff. 13 der VOC-Bilanz), welche bei der Beschwerdeführerin seit je den überwiegenden Bestandteil (rund 95 %) ausmachte, keine zusätzlichen Angaben bezüglich des VOC-Gewichts mehr erfordert. Mit dem vereinfachten Verfahren war daher neu einzig die Plausibilität der Ausfuhr nachzuweisen. Nach unbestrittenen Angaben der Beschwerdeführerin wurde das Erstellen und Einreichen von VOC-Ausfuhrbelegen im Doppel «damit hinfällig» (Beschwerde, Rz. 9, Beschwerdebeilagen 2-6).

E. 8.5

Die seinerzeitige EZV (bis 31. Dezember 2021, ab 1. Januar 2022 BAZG; Sachverhalt Bst. A.b) verfasste nach eigenen Angaben am 28. November 2008 ein Schreiben an die Firmen mit VAR-Bewilligung betreffend «Ablösung des Verfahrens & Vereinfachte Ausfuhrregelung» (Duplikbeilage Nr. 1). Zusätzlich hatte sie - wiederum nach eigenen Angaben - am 30. März 2010 auf ihrer Internetseite sowie mittels Schreiben an die Bewilligungsinhaber über die Aufhebung der VAR per 31. März 2010 informiert (vgl. Info Extern und Intern vom 29. März 2010; act. 15).

E. 8.6

Für die Übermittlung der Zollanmeldungen für die Ausfuhr verwendete die Beschwerdeführerin intern eine eigene Software ([Name]), für die VOC-Bilanzierung demgegenüber eine andere Software ([Name]). Sowohl das System für die Zollanmeldungen als auch das unternehmensinterne Softwaresystem für die VOC-Bilanz greifen jeweils auf die Stammdaten der Beschwerdeführerin zurück (VOC-Bilanz 2021; Beschwerdebeilage Nr. 7). Aufgrund des Schreibens der Vorinstanz vom 13. März 2023 (Sachverhalt Bst. A.f) unternahm die Beschwerdeführerin umfangreiche Abklärungen. Daraus ergab sich, dass aufgrund der verzögerten Abstimmung zwischen dem Zollsoftwaresystem [Name], welches der Übermittlung der Zollanmeldungen dient, sowie dem Bilanzierungssystem [Name] über mehrere Tage und in gewissen Fällen über eine längere Periode fehlerhafte bzw. zu tiefe VOC-Gewichte bei den Zollanmeldungen

resultierten. Im Ergebnis war die Mehrheit der Zollveranlagungsverfügungen somit rückblickend falsch bzw. zu tief beziffert (Beschwerde, Rz. 14).

E. 9.1

Die Beschwerdeführerin macht geltend, sie sei nicht ausreichend über die Aufhebung der VAR und dem Dahinfallen aller mit der VAR verbundenen Prinzipien und Privilegien informiert worden. Es habe an jeglichen Ausführungen über die Rechtsfolgen und weiterreichenden Konsequenzen, die sich für Bewilligungsinhaber des Verpflichtungsverfahrens ergeben, gefehlt. Für sie (die Beschwerdeführerin) habe aufgrund der aus ihrer Sicht unveränderten Grundsätze im Verpflichtungsverfahren für die Zollanmeldungen kein Anlass bestanden, die Korrektheit der erfolgten Zolldeklarationen eingehend zu prüfen, da diesen in der Vergangenheit nie Gewicht zugemessen worden sei.

E. 9.2

Die Vorinstanz hält dagegen, die VAR sei im Zuge der Totalrevision des ZG per 2010 ausser Kraft gesetzt und die Beschwerdeführerin vorgängig darüber informiert worden. Ebenso sei eine öffentliche Information über die Webseite erfolgt (vgl. E 8.5). Aufgrund des im Zollrecht geltenden Selbstdeklarationsprinzips, insbesondere bei der elektronischen Zollanmeldung, sei die Beschwerdeführerin dafür verantwortlich, dass sie über Jahre hinweg aufgrund der von ihr geschilderten Abweichungen zwischen ihren zwei Software-Systemen falsche VOC-Mengen zur Ausfuhr deklariert habe. Die Beschwerdeführerin hätte bei pflichtgemässer Sorgfalt wissen müssen, dass die Sonderbestimmungen der VAR seit deren Ausserkraftsetzung nicht mehr gelten und den Ausfuhrzollanmeldungen im Rahmen des Verpflichtungsverfahrens entscheidende Bedeutung zukomme. Habe es die Beschwerdeführerin über Jahre hinweg verpasst, die Korrektheit ihrer Ausfuhrzollanmeldungen bzw. die einwandfreie Abstimmung zwischen ihren unternehmensinternen Softwaresystemen zu prüfen, sei das ihr anzulasten.

E. 9.3

Entsprechend den Übergangsbestimmungen von Art. 132 Abs. 2 ZG blieben auf dem alten Zollgesetz basierende Bewilligungen, die bei Inkrafttreten des neuen ZG am 1. Mai 2007 bestanden, höchstens zwei Jahre lang gültig. Zwar wurde die Anwendung der VAR über diese Frist hinaus bis am 31. März 2010 verlängert. Daher hatte die damalige EZV nach eigenen Angaben am 30. März 2010 auf ihrer Internetseite sowie mittels Schreiben an die Bewilligungsinhaber über die Aufhebung der VAR per 31. März 2010 informiert (E. 8.5). Überhaupt stellt das BAZG (bis 31. Dezember 2021 EZV) seit Jahren im Internet Weisungen im Zusammenhang mit der Veranlagung der VOC-Abgabe zur Verfügung (diverse Merkblätter bzw. seit einigen Jahren die detaillierte Richtlinie 67; act. 16). Diese Weisungen enthalten seit Aufhebung der VAR keine entsprechenden Hinweise mehr darauf (vgl. Vernehmlassung, Ziff. 3.1; Duplik, Ziff. 1.4). Damit ist die Vorinstanz ihrer Informationspflicht nachgekommen. Anzufügen bleibt, dass in Ziff. 3.2.1.1 der Richtlinie 67 «klar erwähnt» ist, dass die für die Anmeldung mit Antrag auf Rückerstattung verlangten Angaben auch für Versender mit einer Bewilligung für das Verpflichtungsverfahren gelten (E. 3.5; Urteil des BVGer A-4453/2021 vom 26. Oktober 2022 E. 7.1.3). Es liegen keine Hinweise vor, dass die vorliegend einschlägigen Regelungen der Richtlinie 67 als Verwaltungsverordnung gegen höherrangiges Recht verstossen (E. 1.5).

E. 9.4

Wie gesehen, stellt die elektronische Anmeldung hohe Anforderungen an die Sorgfaltspflicht der Zollbeteiligten (E. 4.4.3). Es ist zudem für alle Exporteure von VOC und damit auch für die Beschwerdeführerin zumutbar, die öffentlich zugänglichen Praxismitteilungen der Vorinstanz für die Ausfuhr von VOC zu konsultieren. Es liegt folglich in der Verantwortung der Beschwerdeführerin, dass sie über Jahre hinweg aufgrund der von ihr geschilderten Abweichungen zwischen ihren zwei Software-Systemen falsche VOC-Mengen zur Ausfuhr deklariert hat. Nach dem Gesagten ist die vorinstanzliche Sichtweise nicht zu beanstanden, wonach mit der Ausserkraftsetzung der VAR auch die mit dieser verbundenen Privilegien, wie der am 2. August 2006 von der OZD zugestandene Verzicht auf die Vorlage von VOC-Ausfuhrbelegen (Beschwerdebeilage Nr. 2; E. 8.2), «dahinfielen» (Vernehmlassung, Ziff. 3.1).

E. 10.1

Die Beschwerdeführerin bringt vor, das Festhalten an der Formstrenge des Zollrechts habe vermutlich seine Berechtigung, wenn eine einzelne falsch deklarierte Zollveranlagungsverfügung in Frage stünde. Im vorliegenden Fall handle es sich jedoch um systembedingt falsche Ausfuhrzollanmeldungen. Daher könne die vom Bundesverwaltungsgericht der Veranlagungsverfügung wiederholt zugesprochene absolute Geltung der Bindungswirkung für die Veranlagung der VOC-Abgabe bei Vorliegen derart gewichtiger Umstände (wie in casu) nicht den gesetzgeberischen Willen darstellen. Eine Veranlagung anhand der materiell falschen Zollausfuhrdeklarationen würde mehrere verfassungsrechtliche Grundsätze verletzen. So sei die Bemessung der VOC-Abgabe in Höhe von Fr. 4'505'309.90 nicht verhältnismässig (Art. 5 Abs. 2 BV) und stehe im Widerspruch mit den tatsächlichen Verhältnissen (Art. 9 BV). Mit Verweis auf das Mehrwertsteuerrecht fordere die Beschwerdeführerin die Zulassung alternativer Nachweise, damit im Ergebnis die materielle Richtigkeit der tatsächlichen Lage abgebildet werden könne. Mit einer Beweismittelfreiheit könnten stossende und materiell unrichtige Resultate verhindert werden.

E. 10.2

Laut Vorinstanz kann angesichts der geltenden, gesetzlichen und rechtsprechungsgemässen Rechtslage kaum bestritten werden, dass der Ausfuhrzollanmeldung bei der Abrechnung der VOC-Abgabe im Verpflichtungsverfahren entscheidende Bedeutung zukomme. Der Ausfuhrzollanmeldung komme somit eine absolute und nicht, wie von der Beschwerdeführerin geltend gemacht, eine relative Bindungswirkung zu. Damit sei die Berücksichtigung alternativer Nachweise für die Korrektheit der Ausgänge, wie die von der Beschwerdeführerin als Beweis eingebrachten Abstimmungsdateien, ausgeschlossen. Einen Grundsatz der freien Beweiswürdigung, wie er im Mehrwertsteuerrecht gelte (Art. 81 Abs. 3 des Bundesgesetzes vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer [Mehrwertsteuergesetz, MWSTG, SR 641.20]) kenne das Zollrecht nicht. Da der Ausfuhrzollanmeldung eine absolute Bindungswirkung zukomme und entsprechend die Zollanmeldung bei einer Diskrepanz zwischen Angaben in der VOC-Bilanz und den rechtskräftigen Zollveranlagungen massgeblich sei, stelle sich die Frage der Verhältnismässigkeit in Bezug auf die Bemessung der VOC-Abgabe vorliegend nicht.

E. 10.3

Die Berechtigung der Inanspruchnahme der VOC-Abgabebefreiung muss anlässlich der Ausfuhrabfertigung kontrolliert werden können, was eine korrekte Zollanmeldung mitsamt

eindeutiger Geltendmachung der Abgabebefreiung voraussetzt. Nur so kann der Nachweis der Ausfuhr als ordnungsgemäss erbracht gelten (vgl. Urteil des BVGer A-3345/2020 vom 17. Oktober 2022 E. 5.6). Die Abrechnung mittels VOC-Bilanz kann nicht der Neu Beurteilung der bereits rechtskräftig erfolgten Veranlagung im Rahmen der Zollanmeldung dienen. Nach konstanter Rechtsprechung kann mit anderen Worten nicht im Rahmen der Abrechnung und des daran anschliessenden Rechtsmittelverfahrens neu aufgeworfen werden, was im Rahmen des Veranlagungsverfahrens Gegenstand einer Berichtigung (und deren allfälliger Anfechtung) hätte sein können (Urteil des BVGer A-3345/2020 vom 17. Oktober 2022 E. 5.4). Es besteht vorliegend kein Grund, von dieser konstanten Rechtsprechung abzuweichen.

E. 10.4

Die von der Beschwerdeführerin vorgenommene Relativierung der Bedeutung der Ausfuhrzollanmeldung würde in letzter Konsequenz und mit der Vorinstanz bedeuten, dass es unerheblich ist, welche VOC-Mengen zur Ausfuhr veranlagt werden. Wäre dem so, würde es keinen Sinn machen, VOC überhaupt zur Ausfuhr anzumelden. Vielmehr muss jede Warenausfuhr, inklusive die Ausfuhr von VOC, in «e-dec Export» oder «NCTS Export» mit hoher Sorgfalt elektronisch deklariert werden (E. 4.4.3). Der Beschwerdeführerin hätte demnach klar sein müssen, dass es nicht gleichgültig ist, welche VOC-Mengen zur Ausfuhr angemeldet werden (Duplik, Ziff. 1.6).

E. 10.5

Der Ausfuhrzollanmeldung kommt somit insoweit eine «absolute» und entgegen der Beschwerdeführerin nicht eine «relative Bindungswirkung» zu. Demzufolge ist mit der Vorinstanz eine Gleichwertigkeit weiterer Beweismittel ausserhalb der Ausfuhrzollanmeldung gesetzlich nicht vorgesehen. Was das angerufene Verhältnismässigkeitsprinzip anbelangt, so ist Folgendes festzuhalten: Aufgrund des Anwendungsgebots von Art. 190 BV verbleibt für Verhältnismässigkeitsüberlegungen kein Raum, wenn eine Norm vom Bundesgesetzgeber so gewollt ist und innerhalb des diesem eröffneten Regelungsermessens liegt. Dies ist hier der Fall, da die VOC-Abgabepflicht und deren Befreiung in einem Bundesgesetz klar normiert ist (E. 3.1 f.). Zudem dient wie dargelegt (E. 5.2) bereits Art. 34 Abs. 3 ZG der Korrektur von Versehen, wodurch insoweit dem Verhältnismässigkeitsprinzip Rechnung getragen wird.

E. 11.1

Gemäss Beschwerdeführerin ist für die Prüfung der VOC-Bilanz nach Art. 4 Abs. 4 VOCV die kantonale Vollzugsbehörde, das ANU, zuständig. Die Prüfung der jährlich eingereichten VOC-Bilanzen durch das ANU sei sowohl in formeller als auch in inhaltlicher Hinsicht erfolgt. Seit Einführung des Verpflichtungsverfahrens im Jahre 2006 hätte aus den durchgeführten inhaltlichen Prüfungen durch das ANU nie Beanstandungen resultiert.

E. 11.2

Die Vorinstanz verweist auf die unterschiedlichen Prüfungen durch das BAZG und das ANU. Daher sei keine Vertrauensgrundlage in Bezug auf die Abweichung zwischen bilanzierten VOC-Ausfuhren (Bilanzziffer 13) und Zollausfuhrveranlagungen geschaffen worden.

E. 11.3

Grundsätzlich vollzieht die OZD die VOCV (Art. 4 Abs. 1 VOCV). Die Kantone haben nach Art. 4 Abs. 4 VOCV lediglich eine unterstützende Funktion, etwa die Überprüfung der VOC-Bilanzen nach Artikel 10 (Bst. c). Die Zuständigkeit für die Prüfung der Richtigkeit der Bilanzziffer 13 (ausgeführte VOC) liegt hingegen nicht bei den kantonalen Umweltschutzämtern, sondern ausschliesslich beim BAZG (bis 31. Dezember 2021 EZV). Diese Zuständigkeitsregelung ist ebenfalls in der «Übersicht Prüfung VOC-Bilanz - Zuständigkeiten» im Anhang des Kapitels 10 der «internen Dienstweisung 117» (Anleitung für Betriebsprüfungen; act. 17a und 17b) festgehalten. Die Nichtzuständigkeit der Kantone liegt insbesondere darin begründet, dass die Kantone nicht über die notwendigen Mittel und Instrumente verfügen, um die in der Bilanz geltend gemachten Angaben überprüfen zu können. Eine solche Prüfung erfolgt mittels einer Browserabfrage in «e-dec Export» und «NCTS Export», die aufgrund der entsprechenden Zugriffsberechtigungen nur von Mitarbeitenden des BAZG (bis 31. Dezember 2021 EZV) vorgenommen werden kann (Vernehmlassung, Ziff. 4.1). Inwiefern die in der «internen Dienstweisung 117» festgehaltene Zuständigkeit des BAZG (bis 31. Dezember 2021 EZV) zur Prüfung der Richtigkeit der Bilanzziffer 13 (betreffend ausgeführte VOC) gegen höherrangiges Recht verstossen soll, ist für das Bundesverwaltungsgericht nicht ersichtlich.

E. 11.4

Nach Aktenlage ist die Sichtweise der Vorinstanz denn auch aus kantonaler Sicht unbestritten: So erklärte B. _____, [Position], welche im Auftrag des ANU die Prüfung der VOC-Bilanzen vornimmt, gegenüber der Vorinstanz telefonisch, er prüfe lediglich die Emissionen in der Schweiz sowie den Schweizer Teil der Bilanz, nicht aber den Rest (vgl. Aktennotiz der Vorinstanz anlässlich der Vorabklärungen zur Unternehmensprüfung vom 28. Januar 2020; act. 18).

E. 11.5

Dementsprechend vermag die Beschwerdeführerin aus den angefügten Bestätigungs- und Begleitschreiben des ANU (Beschwerdebeilage 16-22 und 24) hinsichtlich der Korrektheit der VOC-Bilanz zur vorliegend strittigen Frage, welche die Ausfuhr von VOC betrifft, nichts zu ihren Gunsten abzuleiten (Beschwerde, Rz. 28 ff.).

E. 12.1

Laut Beschwerdeführerin hat das BAZG ihr Vorgehen solange geduldet, als der vorgenommene Abgleich zu dessen «Vorteil» ausfiel. Erst als im Bilanzjahr 2021 das Vorgehen zum «Nachteil» des BAZG ausgefallen sei, habe das BAZG ihr Vorgehen beanstandet. Es sei erstaunlich, dass sich der Schwerpunkt der fünfwöchigen Unternehmensprüfung angesichts der Bedeutung der Zollausfuhrbelege auf die Wareneingänge beschränkt habe - dies umso mehr, als sie 95 % der eingegangenen VOC-Menge ausführe.

E. 12.2

Die Vorinstanz entgegnet: Bis zur Prüfung der VOC-Bilanz 2021 habe es für den Fachdienst (der Vorinstanz) nie einen Grund zur Beanstandung einer VOC-Bilanz der Beschwerdeführerin in Bezug auf die ausgeführten VOC gegeben. Unternehmensprüfer würden gleichzeitig an verschiedenen Aufgaben arbeiten und sich während einer Unternehmensprüfung nicht ausschliesslich mit dieser befassen. So seien für die fünf Wochen dauernde Prüfung bei der Beschwerdeführerin gesamthaft lediglich 51 Stunden aufgewendet worden.

E. 12.3.1

Vorab ist festzuhalten, dass der Vorinstanz ein gewisser risikobasierter Pragmatismus für die Erfüllung ihrer gesetzlichen Kontrollaufgaben im Bereich der VOC-Veranlagung ohne Weiteres zuzugestehen ist (Urteil des BVGer A-4453/2021 vom 26. Juli 2022 E. 8.1.3). Vorliegend wird eine grob rechtsungleiche bzw. willkürliche Kontrolltätigkeit der Vorinstanz weder geltend gemacht noch ist eine solche ersichtlich. Insoweit ist die vor-instanzliche Argumentation, wonach sie «schon allein aus Zeit- und Ressourcengründen keine verdachtsunabhängigen, systematischen Prüfungen aller Zollanmeldungen im Rahmen der jährlich über 450 Verpflichtungsverfahren vornehmen» kann, nicht zu beanstanden (Duplik, Ziff. 2.3). Hierbei spielt zudem die Dauer der «Sonderprüfung» keine Rolle, in casu, dass die Vorinstanz für die fünf Wochen dauernde Prüfung (über den Zeitraum vom [Tag, Monat] 2019-[Tag, Monat] 2020) bei der Beschwerdeführerin gesamthaft rund 51 Stunden eingesetzt hat (Duplikbeilage Nr. 1). Richtig ist auch der vorinstanzliche Hinweis (Duplik, Ziff. 2.2), wonach es irrelevant ist, ob ein Prüfungsergebnis zum «Vor-» oder «Nachteil» des BAZG (bis 31. Dezember 2021 EZV) gereicht. Entscheidend ist vielmehr die Einhaltung des im Abgaberecht besonders bedeutsamen Legalitätsprinzips (zum Ganzen: Urteil des BVGer A-4453/2021 vom 26. Juli 2022 E. 2.4 m.w.H.).

E. 12.3.2

Der Bereich VOC, Automobilsteuer, Rückerstattungen der Vor-Instanz (Fachdienst) unterzieht die VOC-Bilanzen jeweils einer formellen Prüfung. Dabei wird - seit Einführung von «e-dec Export» bzw. «NCTS Export» - kontrolliert, wie viele VOC-Ausfuhren das betreffende Unternehmen mit dem Rückerstattungstyp 1 bzw. mit Veranlagungscode 25 angemeldet hat (vgl. Richtlinie 67, Ziff. 3.2.1.1; act. 16). Im Rahmen der VAR hatte die Vorinstanz auf die Vorlage der Ausfuhrdokumente verzichtet und konnte somit zwangsläufig keine Fehler feststellen. Seit Ausserkraftsetzung der VAR (E. 8.5) hat der von der Beschwerdeführerin geschilderte Systemfehler dazu geführt, dass die Beschwerdeführerin stets weniger VOC bilanzierte, als sie zur Ausfuhr angemeldet hatte. Der umgekehrte Fall trat mit der VOC-Bilanz 2021 erstmals ein (Vernehmlassung, Ziff. 4.3).

E. 12.3.3

In casu war eigentlicher Auslöser für die Unternehmensprüfung eine Falschdeklaration anlässlich der Einfuhr von VOC-haltigen Waren, die im Namen der Lieferantin statt korrekt namens der Beschwerdeführerin abgegeben wurde (vgl. E-Mail vom 26. September 2019 des zuständigen Unternehmensprüfers an den Fachdienst; act. 20). Der vom Fachdienst am 17. Januar 2020 ausgelöste Prüfauftrag sah deshalb auch nur eine Kontrolle der Einkäufe, der Verarbeitung und der Weitergabe von VOC-haltigen Erzeugnissen vor (vgl. Prüfauftrag; act. 21; Vernehmlassung, Ziff. 4.6). So hat die Vorinstanz anlässlich der Prüfung der VOC-Bilanz 2021 erstmals festgestellt, dass die in Ziff. 13 angegebene Menge an ausgeführten VOC höher ist, als mittels Rückerstattungstyp 1 («e-dec Export») bzw. Veranlagungscode 25 («NCTS Export») zur Ausfuhr angemeldet wurde. Dies hat die Vorinstanz als weiter abzuklärendes Verdachtsmoment gewertet. Davor gab es für den zuständigen Fachdienst nie einen Grund zur Beanstandung einer VOC-Bilanz der Beschwerdeführerin in Bezug auf die ausgeführten VOC und daher auch keine Veranlassung, allfälligen im Rahmen der formellen Prüfungen festgestellten Abweichungen zwischen den Ausfuhrzollanmeldungen und der Ziffer 13 der VOC-Bilanz nachzugehen

(Duplik, Ziff. 2.5). Dieses Vorgehen der Vorinstanz ist ohne Weiteres nachvollziehbar und im Rahmen ihres Vollzugsermessens nicht zu beanstanden.

E. 12.3.4

Die Ausführungen der Vorinstanz, dass eingegangene VOC-haltige Produkte grundsätzlich nicht zwingend ausgeführt oder im Inland weitergegeben werden müssen, sondern auch anderweitig gelagert, verwendet oder entsorgt werden können (Duplik, Ziff. 4.2), ist grundsätzlich zutreffend. Die Vorinstanz behauptet zudem nicht, dass die in Rede stehende VOC-Menge nicht ausgeführt wurde bzw. im Inland verblieben ist (vgl. Vernehmlassung, Ziff. 5.4; Duplik, Ziff. 4.2). Die nicht nachgewiesenen Ausfuhrmengen werden denn auch nicht den Inlandausgängen (Bilanzziffer 14), sondern nach der vom Bundesverwaltungsgericht geschützten Praxis (vgl. Urteil des BVGer A-3345/2020 vom 17. Oktober 2022 E. 5.7) den diffusen Emissionen (Bilanzziffer 21) zugewiesen (Duplik, Ziff. 4.2).

E. 12.4

Der Hinweis der Beschwerdeführerin, dass sie im Gegensatz zum BAZG keinen Zugang zum Browsersystem und deshalb keine Möglichkeit hatte, die Divergenz zwischen den Zollanmeldungen und der Bilanzziffer 13 festzustellen (Beschwerde, Rz. 38), vermag nicht zu überzeugen. Über den Browser (vgl. E. 11.3) wird - gemäss überzeugender Darstellung der Vorinstanz (Vernehmlassung, Ziff. 4.7) - lediglich abgefragt, wie viel VOC ein Unternehmen in einem bestimmten Zeitraum zur Ein- oder Ausfuhr angemeldet hat. Über diese Angaben muss das betreffende Unternehmen selbstredend ebenfalls verfügen, so dass es möglich gewesen wäre, die vorgenommenen Ausfuhrzollanmeldungen mit der in Bilanzziffer 13 angegebenen VOC-Menge zu vergleichen. Der Beschwerdeführerin kann deshalb nicht gefolgt werden, wenn sie ausführt (Beschwerde, Rz. 44), dass keine zumutbaren Möglichkeiten bestanden, um die Fehlerhaftigkeit der Zollveranlagungsverfügungen festzustellen und diese im Rahmen des Veranlagungsverfahrens gestützt auf Art. 34 Abs. 3 ZG zu berichtigen oder nach Art. 116 Abs. 1 und 3 ZG anzufechten. Im Übrigen enthalten die vorliegend interessierenden «Veranlagungsverfügungen Ausfuhr» (Sachverhalt Bst. A.c) eine Rechtsmittelbelehrung betreffend Berichtigung nach Art. 34 ZG und Beschwerde nach Art. 116 ZG.

E. 12.5

Insgesamt lässt sich vorliegend die Kontrollpraxis durch die Vorinstanz nicht beanstanden.

E. 13.1

Die Beschwerdeführerin argumentiert, in über 16 Jahren - bzw. in neun Jahren seit der Implementierung von «e-dec Export» - sei das von ihr (der Beschwerdeführerin) praktizierte Vorgehen von zwei Behörden sowie anlässlich einer rund fünfwöchigen Sonderprüfung nie beanstandet worden. Dadurch sei für sie (die Beschwerdeführerin) eine Vertrauensgrundlage geschaffen worden. Weil es nicht möglich gewesen sei, die Korrektheit der erfolgten Zolldeklarationen zu prüfen und deren Fehlerhaftigkeit zu erkennen, hätte die Vorinstanz auf das Gesuch um Revision der Zollveranlagungsverfügungen des Bilanzjahrs 2021 eintreten müssen.

E. 13.2

Die Vorinstanz entgegnet, im Rahmen der Abrechnung aufgrund der VOC-Bilanz könne nicht neu aufgeworfen werden, was im Rahmen des Veranlagungsverfahrens Gegenstand

einer Berichtigung (und deren allfälliger Anfechtung) hätte sein können. Die Frist zur Geltendmachung einer Berichtigung der Zollanmeldung sei eine Verwirkungsfrist. Auf das Gesuch der Beschwerdeführerin um Revision der Zollveranlagungsverfügungen betreffend das Bilanzjahr 2021 habe deshalb nicht eingetreten werden können.

E. 13.3

Dass das einwandfreie Funktionieren der unternehmensinternen Softwaresysteme in der Verantwortung des Unternehmens, das eine Zollanmeldung tätigt, liegt, wurde bereits erkannt (E. 9.4).

E. 13.4

Die Beschwerdeführerin hätte, wie dargelegt, nach zumutbarer Sorgfalt sämtliche Veranlagungsverfügungen prüfen und ihre Beanstandungen unter Wahrung der diesbezüglich geltenden Fristen im Verfahren der Berichtigung gemäss Art. 34 ZG (Verwirkungsfrist; E. 5.1) oder allenfalls im Beschwerdeverfahren nach Art. 116 ZG vorbringen müssen. Ein revisionsweises Zurückkommen auf eine formell rechtskräftige Zollveranlagungsverfügung ist somit ausgeschlossen (E. 5.4.1). Ebenso ist die Vorinstanz zurecht nicht auf das Wiedererwägungsgesuch eingetreten, da ein Anspruch auf eine Wiedererwägung an die gleich strengen Voraussetzungen geknüpft ist, wie sie bezüglich eines Revisionsgrundes gelten, und auch die übrigen Voraussetzungen nicht gegeben sind (E. 5.4.1, 5.4.2). Angesichts der konstanten Rechtsprechung ist vorliegend auf die rechtskräftigen Zollveranlagungen abzustellen. Eine nachträgliche Beweisführung über die Ausfuhr abgabebefreiter VOC mit übrigen Beweismitteln ist folglich nicht möglich. Eine Verletzung verfassungsmässiger Grundsätze ist nicht ersichtlich.

E. 13.5

Bei der Vorinstanz handelt es sich zwar um die zuständige Behörde zur Festsetzung der Lenkungsabgabe auf VOC. Beim «Nichtbeanstanden» der beschwerdeführerischen VOC-Bilanzen bis 2021 - auch nach einer «Sonderprüfung» (E. 12.3.1) - handelt es sich aber nicht um eine aktive Zusicherung. Die angeführte Fehlerhaftigkeit ihrer Zolldeklarationen hätte die Beschwerdeführerin aufgrund des im Zollrecht geltenden Selbstdeklarationsprinzips selbst feststellen müssen. Dass die Beschwerdeführerin im Vertrauen auf die Richtigkeit einer expliziten «Auskunft» der Vorinstanz Dispositionen getroffen hat, die nicht ohne Nachteil rückgängig gemacht werden können, ist nicht ersichtlich. Somit kann sich die Beschwerdeführerin letztlich auch nicht mit Erfolg auf den Vertrauensschutz (E. 6) berufen.

E. 14

Zusammenfassend ergibt sich, dass die Vorinstanz zurecht nicht auf das Revision- bzw. Wiedererwägungsgesuch betreffend die Zollveranlagungsverfügungen vom Jahr 2021 (Sachverhalt Bst. A.c) eingetreten ist und zudem die entsprechende VOC-Abgabe zurecht nachgefordert hat. Den von der Beschwerdeführerin zu bezahlende Abgabebetrag von Fr. 4'505'309.90 (Sachverhalt Bst. A.h) kritisiert die Beschwerdeführerin in rein rechnerischer Hinsicht nicht, und auch für das Bundesverwaltungsgericht sind keine entgegenstehenden Hinweise ersichtlich. Die Beschwerde ist mithin abzuweisen.

E. 15.1

Bei diesem Ausgang des Verfahrens gilt die Beschwerdeführerin als unterliegend, weshalb sie die Verfahrenskosten zu tragen hat (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Diese sind auf Fr. 23'500.-

festzusetzen (Art. 1 ff. des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Der von der Beschwerdeführerin einbezahlte Kostenvorschuss in gleicher Höhe ist zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden.

E. 15.2

Angesichts ihres Unterliegens hat die Beschwerdeführerin keinen Anspruch auf Parteientschädigung (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario; Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario). Ebenfalls keinen Anspruch auf Parteientschädigung haben Bundesbehörden und andere Behörden, die als Parteien auftreten (Art. 7 Abs. 3 VGKE). Folglich steht der Vorinstanz keine Parteientschädigung zu. Für das Dispositiv wird auf die nächste Seite verwiesen.

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