



Urteil vom 17. Oktober 2022

Besetzung

Richterin Iris Widmer (Vorsitz),
Richter Jürg Steiger, Richterin Annie Rochat Pauchard,
Gerichtsschreiber Thomas Bischof.

Parteien

A. _____,
vertreten durch lic. iur. Stephan Erbe, Rechtsanwalt, und
Dr. Christian Hochstrasser, Rechtsanwalt,
Beschwerdeführerin,

gegen

Bundesamt für Zoll und Grenzsicherheit (BAZG),
Direktionsbereich Strafverfolgung,
Taubenstrasse 16,
3003 Bern,
Vorinstanz.

Gegenstand

VOC - Abgabe; Rückerstattung.

Sachverhalt:**A.**

Die A. _____ (fortan: Gesellschaft oder Beschwerdeführerin) ist eine Aktiengesellschaft mit Sitz in B. _____, deren Zweck die Herstellung, Entwicklung von und Handel mit chemischen, pharmazeutischen und textilen Produkten aller Art als Grundprodukte, Halb- und Fertigfabrikate, der Bau und Betrieb von Anlagen für die Freisetzung, Erzeugung, Umwandlung und den Transport von Energie und die Beteiligung an anderen Unternehmungen ist (Handelsregisterauszug zur UID [...], abgerufen am 10. August 2022).

B.

Mit Bewilligung der Oberzolldirektion vom (...) 1999 wurde die Gesellschaft ab dem 1. Januar 2000 zum Verpflichtungsverfahren zum vorläufig abgabebefreiten Bezug von flüchtigen Organischen Verbindungen («volatile organic compounds», VOC) zugelassen (Akten der Vorinstanz [EZV-act.] 1).

C.

Am 25. Juni 2019 reichte die Gesellschaft die VOC-Bilanz für das Jahr 2018 (EZV-act. 2) beim Amt C. _____ des Kantons D. _____ ein (EZV-act. 3), welches die Bilanz am 26. September 2019 nach Vorprüfung und einzelnen Anpassungen an die Oberzolldirektion, Sektion VOC, Automobilsteuer, Rückerstattungen (nachfolgend auch: Sektion VAR), übermittelte (EZV-act. 4).

D.

Die Sektion VAR teilte der Gesellschaft am 24. Oktober 2019 mit, dass die deklarierte Menge an aus dem Zollgebiet ausgeführten VOC nicht vollständig mittels den Vorgaben entsprechenden Ausfuhrveranlagungsverfügungen belegt werden könne. Konkret könnten von deklarierten 1'956'600 kg nur deren 1'888'564 akzeptiert werden, womit eine Differenz von 68'036 kg verbleibe. Die Sektion VAR setzte eine Frist zur Stellungnahme (EZV-act. 5a-5c). Die Gesellschaft teilte der Sektion VAR in der Folge mit, dass die VOC-Bilanz korrekt erstellt worden sei (vgl. EZV-act. 6). Indessen habe eine interne Überprüfung ergeben, dass ab einem gewissen Zeitpunkt durch ein Versehen bei der Stammdatenverarbeitung beim Wechsel auf ein Produkt mit VOC-Anteil eines Drittlieferanten der erforderliche Antrag auf Rückerstattung respektive definitive Befreiung von der VOC-Abgabe in den jeweiligen Ausfuhranmeldungen nicht mehr gestellt worden sei.

E.

Mit Verfügung vom 13. November 2019 verpflichtete die Eidgenössische Zollverwaltung EZV, Sektion VAR, die Gesellschaft zur Bezahlung von Lenkungsabgaben auf VOC im Betrag von Fr. 111'675.– (fortan: angefochtene Verfügung).

F.

Mit Eingabe vom 13. Dezember 2019 erhob die Gesellschaft Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht gegen diese Verfügung. Sie beantragt, diese sei aufzuheben und ihr sei für das Geschäftsjahr 2018 eine Rückerstattung von Fr. 115'775.80 zu gewähren. Eventualiter sei die Verfügung aufzuheben und die Abrechnung mit definierten Vorgaben neu zu erstellen.

G.

Die Gesellschaft wurde mit Zwischenverfügung vom 18. Dezember 2019 zur Zahlung eines Gerichtskostenvorschusses von Fr. 6'000.– aufgefordert. Nachdem dieser nicht rechtzeitig eingegangen war, trat das Bundesverwaltungsgericht mit einzelrichterlichem Urteil A-6665/2019 vom 13. Februar 2020 auf die Beschwerde nicht ein.

H.

Am 18. März 2020 stellte die Beschwerdeführerin einerseits ein Gesuch um Wiederherstellung der Frist zur Bezahlung des Gerichtskostenvorschusses und erhob andererseits Beschwerde beim Bundesgericht gegen den Nichteintretensentscheid vom 13. Februar 2020.

I.

Mit Zwischenverfügung vom 26. März 2020 stellte die Instruktionsrichterin fest, die Beschwerdeführerin argumentiere in beiden Verfahren, sie habe den Gerichtskostenvorschuss sehr wohl rechtzeitig geleistet. Da eine Fristwiederherstellung das tatsächliche Verpassen der Frist voraussetze, sistierte sie das Fristwiederherstellungsverfahren bis zum Entscheid über diese Frage.

J.

Mit Urteil 2C_245/2020 vom 10. Juli 2020 hiess das Bundesgericht die Beschwerde gut, hob das Urteil vom 13. Februar 2020 auf und wies die Sache zu neuem Entscheid an das Bundesverwaltungsgericht zurück.

K.

Aufforderungsgemäss nahm die Beschwerdeführerin am 4. September 2020 zur Frage der Rechtzeitigkeit der Vorschussleistung Stellung. Mit Zwischenverfügung der Instruktionsrichterin vom 9. September 2020 trat das Bundesverwaltungsgericht auf die Beschwerde ein.

L.

In ihrer Vernehmlassung vom 9. Oktober 2020 schliesst die Vorinstanz auf Abweisung der Beschwerde.

M.

Am 13. November 2020 liess die Beschwerdeführerin einen Wechsel in der Rechtsvertretung mitteilen.

N.

Die Beschwerdeführerin hält in ihrer Replik vom 13. Januar 2021 an ihren Anträgen auf Beschwerdeebene fest, ebenso die Vorinstanz mit Duplik vom 18. März 2021.

O.

Die Beschwerdeführerin reichte am 31. März 2021 eine unaufgeforderte Stellungnahme zur Duplik ein.

P.

Die Eidgenössische Zollverwaltung EZV wurde per 1. Januar 2022 umbenannt zum Bundesamt für Zoll und Grenzsicherheit BAZG.

Q.

Am 2. August 2022 wurden Beschwerdeführerin und Vorinstanz über zwei Wechsel im Spruchkörper (Instruktionsrichterin und Gerichtsschreiber) informiert. Auf Rückfrage der Beschwerdeführerin hin wurde am 4. August 2022 deren Hintergrund erläutert.

Auf die Ausführungen der Vorinstanz und der Beschwerdeführerin wird, soweit erforderlich, in den folgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Gemäss Art. 31 des Verwaltungsgerichtsgesetzes (VGG, SR 172.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Verwaltungsverfahrensgesetzes (VwVG, SR 172.201). Das BAZG gehört – wie früher auch schon die EZV – als Behörde nach Art. 33 VGG zu den Vorinstanzen des Bundesverwaltungsgerichts. Eine das Sachgebiet betreffende Ausnahme im Sinne von Art. 32 VGG liegt nicht vor. Das Bundesverwaltungsgericht ist folglich für die Beurteilung der vorliegenden Sache zuständig.

1.2 Das Beschwerdeverfahren richtet sich nach den Bestimmungen des Verwaltungsverfahrensgesetzes, soweit das Verwaltungsgerichtsgesetz nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG).

1.3 Die Beschwerdeführerin hat sich am vorinstanzlichen Verfahren beteiligt. Sie ist Adressatin der angefochtenen Verfügung und mit dieser formell und materiell beschwert und hat ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung oder Abänderung (Art. 48 Abs. 1 VwVG). Die Beschwerde wurde frist- und formgerecht eingereicht (Art. 50 Abs. 1, Art. 52 Abs. 1 VwVG). Der eingeforderte Gerichtskostenvorschuss wurde nachweislich (vgl. Eingabe vom 4. September 2020 mit Beilagen) fristgerecht mit korrekten Zahlungsdetails einem Bankkonto in der Schweiz belastet und nach der Rückbuchung – deren Ursache nicht dem Verhalten der Beschwerdeführerin zugerechnet werden kann – wiederum einbezahlt und schliesslich durch die Gerichtskasse verbucht (vgl. Zwischenverfügung vom 26. März 2020 [Verfahrens-Nr. A-6665/2019], Bst. E). Die Bezahlung erfolgte damit rechtzeitig (Art. 63 Abs. 4 i.V.m. Art. 21 Abs. 3 VwVG).

1.4 Auf die Beschwerde ist nach alledem einzutreten. Mit der Feststellung, dass der Gerichtskostenvorschuss rechtzeitig abgebucht wurde, ist das (noch im Verfahren A-6665/2019 geführte) Gesuch vom 18. März 2020 um Wiederherstellung der Zahlungsfrist als gegenstandslos abzuschreiben.

1.5 Mit Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht kann vorliegend die Verletzung von Bundesrecht, einschliesslich der Überschreitung und des Missbrauchs des Ermessens, die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts und die Unangemessenheit gerügt werden (Art. 49 VwVG).

1.6 Gemäss den allgemeinen Beweislastregeln ist in Fällen der Beweislosigkeit – spezialgesetzliche Sonderregeln vorbehalten – zu Ungunsten desjenigen zu entscheiden, der aus der unbewiesenen gebliebenen (behaupteten) Tatsache hätte Rechte ableiten können. Demnach liegt die Beweislast für rechtserzeugende Tatsachen bei demjenigen, der das Recht behauptet, für rechtsvernichtende Tatsachen bei demjenigen, der den Untergang des Rechts behauptet und für rechtshindernde Tatsachen bei demjenigen, der behauptet, das Recht könne nicht ausgeübt werden (GYGI, Bundesverwaltungsrechtspflege, 2. Aufl. 1983, S. 210, 280 ff., insb. 282; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 8. Aufl. 2020, Rz. 988). Auf das Steuerrecht angewendet bedeutet dies, dass die Abgabebehörde die Beweislast für Tatsachen trägt, welche die Abgabepflicht als solche begründen oder die Abgabebefreiung erhöhen, also die Beweislast für die abgabebegründenden und -mehrenden Tatsachen. Demgegenüber ist die abgabepflichtige Person für die abgabebefreienden und -mindernden Tatsachen, also namentlich für solche, die die Abgabebefreiung oder -Begünstigung bewirken, beweisbelastet. Die abgabepflichtige Person trägt weiter die Beweislast für die Korrektheit ihrer Deklaration und der weiteren Angaben, wohingegen der Abgabebehörde der Nachweis nicht deklarerter abgabepflichtiger Sachverhalte obliegt (BGE 121 II 257 E. 4.c.aa; Urteil des BVGer A-5198/2016 vom 5. April 2017 E. 2.2.2 m.w.H.). Eine von der abgabepflichtigen Person 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 E. 2.2.2). Wo die Untersuchungspflicht gilt, ist diese durch die Mitwirkungspflicht der Parteien relativiert (einlässlich Urteil des BGer 2C_177/2018 vom 22. August 2019 E. 3.2 f. m.w.H.), im Steuer- und Abgaberecht manifestiert in eingehenden Deklarationspflichten.

2.

2.1 Der Anspruch auf rechtliches Gehör nach Art. 29 Abs. 2 BV verlangt unter anderem, dass die Behörde die rechtserheblichen Vorbringen der Parteien hört und bei der Entscheidungsfindung angemessen berücksichtigt. Daraus folgt die Verpflichtung der Behörde, ihren Entscheid zu begründen. Die Begründung muss so abgefasst sein, dass sich der Betroffene über die Tragweite des Entscheids Rechenschaft geben und ihn in voller Kenntnis der Sache an die höhere Instanz weiterziehen kann. In diesem Sinne müssen wenigstens kurz die Überlegungen genannt werden, von denen sich die Behörde hat leiten lassen und auf die sich ihr Entscheid stützt (statt Vieler: BGE 139 V 496 E. 5.1; Urteil des BGer 1C_32/2022 vom 14. Juli 2022 E. 2.2).

2.2 Die angefochtene Verfügung erreichte die Beschwerdeführerin in der Gestalt einer Rechnung. Ihre Begründung erschöpft sich im Hinweis «Abrechnung gemäss Ihrer Abgabedeklaration (VOC-Bilanz) vom 25.06.2019 und auf Grund der Bestimmungen der VOCV (SR 814.018)». Einzig unter Einbezug des Schreibens der Oberzolldirektion vom 24. Oktober 2019 (Sachverhalt, Bst. D) kann der Gesellschaft als Verfügungsadressatin klar werden, dass Grundlage der Rechnung eben nicht die Abgabedeklaration, sondern festgestellte Abweichungen zwischen dieser und den Ausfuhranmeldungen sind. Die Bemessung der Abgabe ergibt sich weder aus dem Einen, noch dem Andern.

2.3 Es ist grundsätzlich zulässig, Entscheidungsgründe in früheren Einlassungen gegenüber den Verfahrensbetroffenen vorzubringen, auch wenn im Entscheid selbst zumindest ein Verweis darauf dienlich respektive geboten wäre (vgl. Nachweise bei KNEUBÜHLER/PEDRETTI, in: Auer/Müller/Schindler, Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, Kommentar, 2. Aufl. 2019, N 9 zu Art. 35 VwVG, FN 29; BVGE 2013/46 E. 6.2.5). Es kann auch festgestellt werden, dass die Beschwerdeführerin nicht die Bemessung der Abgabe, sondern die Abgabepflicht an sich bestreitet und in diesem Punkt auch sachgerecht Beschwerde zu führen vermochte. Weite Teile der Überlegungen der Vorinstanz – etwa zur Anwendung der Zollgesetzgebung oder zur Einteilung der strittigen VOC als «diffuse Emissionen» – werden indessen erst mit der Vernehmlassung der Vorinstanz nachvollziehbar. Zumal die Beschwerdeführerin davon absieht, eine Verletzung des rechtlichen Gehörs zu rügen, kann auf eine Rückweisung verzichtet werden. Die Vorinstanz ist indessen im Sinne eines Appells daran zu erinnern, dass das Bundesverwaltungsgericht diese Art der Entscheidbegründung als zu knapp erachtet (vgl. Urteil des BVGer A-2938/2009 vom 19. Mai 2011 E. 1.3).

3.

3.1

3.1.1 Wer flüchtige organische Verbindungen (VOC, zum Begriff vgl. Art. 1 der Verordnung vom 12. November 1997 über die Lenkungsabgabe auf flüchtigen organischen Verbindungen, VOCV, SR 814.018) 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, Art. 35c Abs. 1 Bst. a USG; zum Hintergrund der Lenkungsabgabe vgl. Urteil des BVGer A-5198/2016 vom 5. April 2017 E. 3.1.4).

3.1.2 Von der Abgabe *befreit* sind gemäss Art. 35a Abs. 3 USG VOC, die als Treib- oder Brennstoffe verwendet werden (Bst. a), durch- oder ausgeführt werden (Bst. b) oder so verwendet oder behandelt werden, dass die Verbindungen nicht in die Umwelt gelangen können (Bst. c).

3.1.3 Die Oberzolldirektion kann gestützt auf Art. 21 Abs. 1 VOCV namentlich Personen eine Bewilligung zum Bezug von *vorläufig abgabebefreiten* VOC erteilen, wenn sie sich verpflichten, insgesamt jährlich mindestens 50 t VOC so zu verwenden oder so zu behandeln, dass sie nicht in die Umwelt gelangen können (Bst. a) oder zu exportieren (Bst. b) («Verpflichtungsverfahren», zum Hintergrund vgl. Urteil des BVGer A-5198/2016 vom 5. April 2017 E. 3.1.5 f).

3.1.4 Bewilligungsinhaber müssen innert sechs Monaten nach Abschluss des Geschäftsjahres bei der kantonalen Behörde ihre VOC-Bilanz einreichen (Art. 22 Abs. 1 VCOV). Die Abgabe auf VOC, die so verwendet wurden, dass sie nicht von der Abgabe befreit sind, ist *nachzubezahlen* (Art. 22 Abs. 2 VCOV; vgl. Art. 13 Abs. 2 VCOV).

3.2 Ist die Ein- oder Ausfuhr von VOC betroffen, so gelten die entsprechenden *Verfahrensbestimmungen der Zollgesetzgebung* (Art. 35c Abs. 3 Satz 2 USG, Art. 3 VOCV; Urteil des BVGer A-5198/2016 vom 5. April 2017 E. 4.3 und 4.4.1 ff. [m.w.H. zur Gesetz- und Verfassungsmässigkeit der letzteren Bestimmung]).

3.2.1 Grundlage der Veranlagung der VOC-Abgabe bei der Einfuhr bildet somit die Zollanmeldung (Art. 18 Abs. 1 des Zollgesetzes vom 18. März 2005 [ZG, SR 631.0]). Diese nimmt im schweizerischen Zollwesen eine zentrale Stellung ein (vgl. SCHMID, in: Kocher/Clavadetscher [Hrsg.], Stämpfli's Handkommentar zum Zollgesetz, 2009 fortan: Zollkommentar], Art. 18 N. 1 ff.). Das Zollverfahren ist vom Selbstdeklarationsprinzip bestimmt (Art. 18 i.V.m. Art. 25 ZG) – und damit auch das Verfahren der Erhebung der VOC-Abgabe für Bewilligungsinhaber zum Bezug von vorläufig abgabebefreiten VOC (vgl. Art. 13 VOCV).

3.2.2 Die anmeldepflichtige Person trägt die volle Verantwortung für eine ordnungsgemässe – also vollständige und richtige – Zollanmeldung der grenzüberschreitenden Warenbewegungen (vgl. Art. 25 ZG). Das Zollrecht stellt hohe Anforderungen an die anmeldepflichtigen Personen bezüglich derer Sorgfaltspflichten (BGE 112 IV 53 E. 1a, BGE 142 II 433 E. 2.1; Urteile des BVGer A-1123/2017 vom 6. Dezember 2017 E. 4.1, A-581/2016

vom 21. März 2017 E. 2.2.1, A-5198/2016 vom 5. April 2017 E. 3.2.3, je m.w.H.; Botschaft vom 15. Dezember 2003 über ein neues Zollgesetz [nachfolgend: Botschaft ZG], BBl 2004 567, 601; SCHMID, Zollkommentar, Art. 18 N. 3 f.).

3.3

3.3.1 Die *Zollanmeldung* (Art. 18 Abs. 1 ZG) kann unter anderem elektronisch erfolgen (Art. 28 Abs. 1 Bst. a ZG). Das BAZG (resp. vor 2022 die EZV) kann die Anmeldeform vorschreiben, namentlich den Einsatz der elektronischen Datenverarbeitung anordnen und diesen von der Prüfung eines EDV-Systems abhängig machen (Art. 28 Abs. 2 ZG). Mit Art. 6 Abs. 1 der Zollverordnung des BAZG vom 4. April 2007 (ZV-BAZG, SR 631.031, bis 31. Dezember 2021: ZV-EZV) hat es dies getan: die Zollanmeldung erfolgt elektronisch, sofern diese Verordnung selbst nicht eine andere Form vorsieht. Die elektronische Anmeldung erfolgt (soweit hier interessierend) über das System «e-dec» oder das System «NCTS» (Art. 6 Abs. 2 Bst. a ZV-BAZG) oder die Internetapplikation «E-dec web» (Art. 6 Abs. 2 Bst. b ZV-BAZG). Bei elektronischer Abwicklung des Veranlagungsverfahrens kommt den zollpflichtigen Personen dann, wenn die Veranlagung hauptsächlich oder ausschliesslich auf ihren Angaben beruht, eine erhöhte Sorgfaltspflicht zu (RAEDERSDORF, Zollkommentar, Art. 33 N. 6 mit Verweis auf BGE 124 IV 23 E. 2b; Urteil des BGer 2C_745/2015 vom 23. Oktober 2017 E. 3.3.3; Urteil des BVGer A-1123/2017 E. 4.1 a.E.).

3.3.2 Die Zollstelle kann *umfassend oder stichprobenweise prüfen*, ob die Zollanmeldung formell richtig und vollständig ist und ob die erforderlichen Begleitdokumente vorliegen (Art. 32 Abs. 1 ZG). Die formelle Prüfung der Deklaration ist nicht obligatorisch (Botschaft ZG, BBl 2004 56 ff., 616 f.). Werden formelle Fehler oder Unvollständigkeiten festgestellt, so 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). Diese kann keine Rechte daraus ableiten, wenn die Zollstelle einen vorhandenen Mangel nicht festgestellt und die Zollanmeldung nicht zurückgewiesen hat (Art. 32 Abs. 3 ZG).

3.3.3 Die summarische Prüfung bei der elektronischen Zollanmeldung umfasst 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 (Art. 84

der Zollverordnung vom 1. November 2006 [ZV, SR 631.01]). 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. RAEDERSDORF, Zollkommentar, a.a.O., Art. 32 N. 7; Botschaft ZG, BBI 2004 567 ff, 616).

3.4

3.4.1 Durch die Annahme der Zollanmeldung wird diese für die anmeldepflichtige Person *verbindlich* (Art. 33 Abs. 1 ZG). Die Zollverwaltung legt Form und Zeitpunkt der Annahme fest (Art. 33 Abs. 2 ZG). Bei elektronischer Abwicklung gilt die Zollanmeldung als angenommen, wenn sie die summarische Prüfung des Systems «e-dec» bzw. des Systems «NCTS» erfolgreich durchlaufen und das System der elektronischen Zollanmeldung Annahmedatum und Annahmezeit hinzugefügt hat (Art. 16 ZV-BAZG). Die so angenommene Zollanmeldung ist für die anmeldepflichtige Person auch bei allfälligen Widersprüchen oder Zweideutigkeiten zur Ware oder zu den Begleitdokumenten verbindlich. Deshalb stellt die elektronische Anmeldung höhere Anforderungen an die Sorgfaltspflicht der Zollbeteiligten (vgl. E. 3.3 a.E.; Urteil des BVGer A-4201/2021 vom 19. August 2022 E. 2.1 m.w.H.).

3.4.2 Dieser Grundsatz der Verbindlichkeit der angenommenen Zollanmeldung stellt einen Eckpfeiler des schweizerischen Zollrechts dar (Botschaft ZG, BBI 2004 567 ff. 584, 617, RAEDERSDORF, Zollkommentar, Art. 33 N. 2). Der Gesetzgeber war sich indessen bewusst, dass dieser Grundsatz – starr angewandt – in gewissen Fällen zu unerwünschten, ungerechten Ergebnissen führen kann. In Einzelfällen erscheinen die Folgen eines kleinen Versehens (auch bei der Verwendung von EDV) mitunter als unverhältnismässig (zum Ganzen: Botschaft ZG [BBI 2004 567, 617]; Beispiele in Urteil des BVGer A-581/2016 E. 2.3). Daher gilt der Grundsatz der Verbindlichkeit der Zollanmeldung auch nach ihrer Annahme nicht absolut. Eine Berichtigung der Zollanmeldung ist unter gewissen Voraussetzungen gemäss Art. 34 ZG möglich (Urteile des BVGer A-4201/2021 E. 2.2; A-8199/2015 vom 6. Oktober 2016 E. 2.3; A-201/2015 vom 29. Juni 2015 E. 2.4; A-6660/2011 vom 29. Mai 2012 E. 3.1).

3.4.3 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 Verwirklichungsfrist, d.h. das Recht auf Berichtigung geht unter, wenn der Berechtigte oder Verpflichtete die Handlung nicht innert der Frist vornimmt (Urteil des BVGer A-587/2021 vom 12. Mai 2022 E. 2.1.5 m.w.H.)

3.4.4 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 E. 2.2.5 m.w.H.). Mit den Berichtigungstatbeständen sollte die Korrektur von «Versehen», die zu unverhältnismässigen Ergebnissen führen, ermöglicht werden (E. 2.3, 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.).

3.5 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 und 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).

4.

4.1 Im vorliegenden Verfahren ist die Beschwerdeführerin als Bewilligungsinhaberin zum Bezug vorläufig abgabebefreiter VOC berechtigt. Sie reichte die VOC-Bilanz für das Jahr 2018 fristgerecht mit Datum am 25. Juni 2019 ein. Gemäss dieser machte sie – nach einer ersten Korrektur – geltend, 1'956'600 kg VOC als VOC-Einzelstoffe und in VOC-haltigen Produkten als abgabebefreit ausgeführt zu haben (EZV-act. 2, Ziff. 13). Gemäss der EZV könnten davon gemäss Auswertung des «e-dec Browser» nur 1'888'564 kg akzeptiert werden; für die Differenz von 68'036 kg sei jeweils bei der Deklaration die Abgabebefreiung nicht geltend gemacht worden. Dies ist soweit seitens der Beschwerdeführerin nicht bestritten. Auch werden die Zahlen nicht grundsätzlich in Zweifel gezogen. Weder ist aktenkundig noch wird behauptet, dass bezüglich die fehlerhaften Zolldeklarationen jeweils innert Frist eine Berichtigung beantragt worden wäre. Die Vorinstanz wies die genannte Differenz den «diffusen Emissionen» zu und verlangte die Nachentrichtung der VOC-Lenkungsabgaben.

4.2 Die Beschwerdeführerin betont nach erfolgtem Vertreterwechsel in der Replik, mit diesem Wechsel ändere sich auch der Fokus der Argumentation, deshalb seien die beiden Argumentationslinien gesondert dargestellt. In der Beschwerdeschrift führt die Beschwerdeführerin aus was folgt:

4.2.1 Die den «diffusen Emissionen» zugewiesenen VOC seien nachweislich exportiert worden. Das ergebe sich aus der durch die kantonale Behörde bestätigten VOC-Bilanz und den vorgelegten Lieferscheinen und Rechnungen. Die Ausfuhren seien mit den Produktbezeichnungen, der Eigen- und Rohmasse im e-dec-System enthalten, aber ohne den Hinweis, dass eine Rückerstattung der Lenkungsabgabe geltend gemacht werde. Es habe sich um ein Versehen in der Stammdatenverarbeitung gehandelt. Die Ausfuhren seien korrekt deklariert worden, es habe deshalb keinen Anlass zur Einleitung einer Berichtigung gegeben.

4.2.2 Die VOC-Lenkungsabgabe habe ihre Grundlage in Art. 35a und 35c USG. Zwar mögen gemäss Art. 35c Abs. 3 Satz 2 USG Ein- und Ausfuhren via e-dec-System zu melden sein, doch seien die anspruchsbegründenden Verfahren nicht im Zollrecht, sondern in der VOCV geregelt. Artikel 10 VOCV verweise in seinem Absatz 4 auf das amtliche Formular für die VOC-Bilanz, aus dessen Gestaltung hervorgehe, dass erst im Rahmen der Erstattung der VOC-Bilanz die Rückerstattung/ Befreiung geltend gemacht werden könne. Die e-dec-Deklaration stelle einen Verweis auf die künftige Geltendmachung der Befreiung dar und habe keinen Einfluss auf die erst

später erfolgende Deklaration. Der Gesetzgeber sehe keine Verbindlichkeit der Zollmeldung für die Veranlagung von VOC-Abgaben vor, sonst würde Art. 10 Abs. 4 VOCV keinen Sinn ergeben. Das formalistische Vorgehen der Vorinstanz führe zu einer Bereicherung des Fiskus, was dem Wesen einer Lenkungsabgabe widerspreche.

4.2.3 Die Zuweisung der nicht anerkannten abgabebefreiten Ausfuhren zu den «diffusen Emissionen» sei willkürlich. Die Vorinstanz trage die Beweislast dafür, dass die VOC im Inland emittiert worden seien – was ihr nicht gelinge, da diese nachweislich exportiert worden seien. Die Aufrechnung auf die abgabebegründende Rubrik der «diffusen Emissionen» habe keine Grundlage und sei weder auf eine interne Verwaltungsweisung zu stützen, noch halte sie vor der Rechtsprechung stand.

4.3 Die Vorinstanz führt dazu in ihrer Vernehmlassung zusammengefasst Folgendes aus:

4.3.1 Zur Gewährung der beantragten Befreiung müsse das Ausfuhrverfahren ordentlich durchgeführt werden. Eine korrekte Ausfuhrzollanmeldung schliesse neben der korrekten Deklaration der Ware auch die Angabe mit ein, ob eine Rückerstattung oder Befreiung beantragt werde. Der Gesetzgeber habe die Anwendung der Zollgesetzgebung bewusst vorgesehen. Die Befreiung von der Lenkungsabgabe bedürfe des zuverlässigen Nachweises der effektiv erfolgten Ausfuhr und dieser sei nur gewährleistet, wenn der Zollverwaltung bei der Ausfuhr die Gelegenheit geboten werde, die Berechtigung zur Inanspruchnahme zu kontrollieren. Die Geltendmachung der Befreiung habe deshalb bei der Anmeldung zu erfolgen, solange die Verwaltung noch physischen Zugriff auf die Ware habe. Ohne das Setzen des zutreffenden Codes in der Zollanmeldung sei das System der elektronischen Prüfung und die Selektion nicht in der Lage, die Waren zu analysieren und korrekt zu veranlagern. Die Risikoprüfung würde durch System wie Mitarbeiter an der Grenze anders ausfallen, wenn die Befreiung beantragt werde.

4.3.2 Art. 10 Abs. 4 VOCV lasse für die Inanspruchnahme der Abgabebefreiung nicht genügen, dass die VOC-Bilanz korrekt eingereicht sei. Diese Bestimmung regle einzig die Form der Einreichung der jährlichen Abrechnung. Soweit das Formular der VOC-Bilanz als (etwa im zugehörigen Merkblatt) als Abgabedeklaration bezeichnet sei, beschlage dies einzig jene VOC, die nach vorläufig abgabebefreiter Einfuhr nicht in abgabebefreiter

Art verwendet würden und somit erstmals als abgabepflichtig deklariert würden. Die ordnungsgemässe Ausfuhr werde damit nicht belegt.

4.3.3 Es entspreche langjähriger Verwaltungspraxis, die infolge nicht erfüllter Voraussetzungen als nicht abgabebefreit ausgeführt geltenden VOC den «diffusen Emissionen» zuzuordnen. Hintergrund dieser Praxis sei, dass die VOC-Bilanz am Ende naturgemäss ausgeglichen sein müsse. Die Abgabepflicht entstehe nicht durch die Einordnung als «diffuse Emissionen», sondern weil die Voraussetzungen zur Abgabebefreiung nicht erfüllt seien.

4.4 In ihrer Replik bringt die Beschwerdeführerin Folgendes vor:

4.4.1 *Sedes materiae* der VOC-Lenkungsabgabe sei das Umweltschutzgesetz. Der Verweis auf die Zollgesetzgebung im Zusammenhang mit dem Import und Export sei erfolgt, um eine möglichst einfache Verwaltungspraxis zu etablieren. Dem Zollrecht inhärente fiskalische Interessen seien nicht verfolgt. Das Zollrecht sei einzig als Verfahrensrecht anwendbar, habe dienende Funktion und könne das materielle Recht nicht aushöhlen. Bestehe nach dem Umweltschutzrecht ein Anspruch, so dürfe das Zollrecht diesen nicht aushöhlen.

4.4.2 Artikel 35c Abs. 2 USG sehe vor, dass Abgaben zurückerstattet würden, wenn nach der Abgabenerhebung der Nachweis der Voraussetzungen für eine Abgabebefreiung erbracht werde – damit werde die Aufhebung einer rechtskräftigen Verfügung statuiert, ohne dass die Voraussetzungen einer Revision gegeben sein müssten. Das Umweltschutzgesetz erlaube mithin den Nachweis der Voraussetzungen der Abgabebefreiung nach der Veranlagungsverfügung. Die VOCV umschreibe die Pflicht zur Ablieferung einer VOC-Bilanz (in Art. 10 und Art. 22 VOCV), nicht aber den nachträglichen Beweis gemäss Art. 35c Abs. 2 VOCV. Daraus sei zu schliessen, dass die VOC-Bilanz für die Bemessung der VOC-Abgabe massgebend sei und das Recht auf den nachträglichen Beweis in der VOCV nicht eingeschränkt werde. Der zweite Satz des Art. 35c Abs. 2 USG erlaube dem Bundesrat, dieses Recht nur dann einzuschränken, wenn die Rückerstattung einen unverhältnismässig hohen Aufwand erfordern würde. Dies sei vorliegend angesichts der im Raume stehenden Zahlen nicht der Fall; zudem habe der Bundesrat vom Recht, die Beweismittelfreiheit einzuschränken, keinen Gebrauch gemacht.

4.4.3 Die Haltung der Vorinstanz, der Nachweis der effektiven Ausfuhr könne nur mittels der Ausfuhrzollanmeldung erbracht werden, entspreche einer «traditionellen zollrechtlichen Sicht», sei aber falsch, denn der Verweis auf das Zollrecht sollte die Beweismittelfreiheit nicht einschränken. Die Verweise der Vorinstanz auf die Rechtsprechung gingen fehl, denn diese berufe sich ohne Auseinandersetzung mit dem Umweltschutzgesetz auf das Selbstdeklarationsprinzip. Erhellend sei der Blick auf das Recht der Mehrwertsteuer, in welchem die früher mit eindeutiger gesetzlicher Grundlage bestehende Einschränkung der Beweismittelfreiheit mit dem neuen Recht aufgehoben sei. Die Anwendung des Zollrechts durch die Vorinstanz verlasse den mit der Vollzugsdelegation an die Zollverwaltung gesteckten Rahmen.

4.4.4 Eine auf Art. 22 VOCV gestützte Nachforderung sei nicht möglich. Nach Art. 21 VOCV erfolge für Bewilligungsinhaber die Befreiung von der Abgabe vorläufig; nachbezahlen müsse man die Abgabe, wenn die VOC in nicht abgabebefreiter Art verwendet würden. Andernfalls werde die Befreiung definitiv, so wie vorliegend bei erfolgter Ausfuhr.

4.4.5 Davon ausgehend, sie sei zum Beweis der tatsächlichen Ausfuhr zugelassen, legt die Beschwerdeführerin eine Aufstellung der falsch deklarierten VOC-Exporte des Jahres 2018 und Bestätigungen der sechs mengenmässig bedeutendsten Abnehmer vor, führt aus, in welcher Grössenordnung der VOC-Gehalt des betroffenen Stoffes sich bewege und beantragt für den Bestreitungsfall die Anordnung eines Gutachtens zur Frage des VOC-Gehaltes.

4.5 Die Vorinstanz hält den Ergänzungen der Replik Folgendes entgegen:

4.5.1 Der Gesetzgeber habe in Art. 35c Abs. 3 USG die Regelung des Verfahrens grundsätzlich an den Bundesrat delegiert (Satz 1), für die Ein- und Ausfuhr jedoch auf die Verfahrensbestimmungen der Zollgesetzgebung verwiesen (Satz 2). Deren Grundsätze seien dem Gesetzgeber bekannt gewesen. Hätte er deren Geltung nicht gewollt, insbesondere die Formstrenge und deren Konsequenzen, so hätte er es beim ersten Satz sein Bewenden haben lassen. Die Übernahme der Grundprinzipien des Zollrechts sei bewusst erfolgt.

4.5.2 Entgegen der Beschwerdeführerin könne aus Art. 35c Abs. 2 USG nicht gefolgert werden, der Nachweis der Voraussetzungen der Abgabebefreiung sei bewiesen.

freierung könne auch erst nach der Zollveranlagungsverfügung erbracht werden respektive sie, die Vorinstanz, habe eine Beweismittelbeschränkung vorgenommen. Naturgemäss könne in den meisten Fällen der Nachweis dieser Voraussetzungen erst im Nachhinein erbracht werden. Dieser erfolge mittels der korrekt erstellten VOC-Bilanz. Das impliziere aber keinen «Freibrief», für jede Bilanzrubrik Unterlagen nach freiem Ermessen beibringen zu können. Vielmehr seien für die zu einer Abgabebefreiung führenden Sachverhalte bestimmte Nachweise zu erbringen; für die vorliegend interessierende Bilanzziffer 13 sei dies der zuverlässige Nachweis der ausgeführten VOC-Menge – wofür gemäss Art. 35c Abs. 3 USG die Verfahrensbestimmungen des Zollrechts gälten, der Nachweis also nach den zollrechtlichen Verfahrensvorschriften für die Ausfuhr zu erfolgen habe.

4.5.3 Die vorgelegten alternativen Belege vermöchten die mutmasslich exportierte Menge allenfalls als ungefähre Grösse zu belegen, zumal das genannte Produkt unter verschiedenen Bezeichnungen unterschiedliche VOC-Gehalte aufweisen dürfte. Die Beschwerdeführerin bekräftige damit die Notwendigkeit der Ausfuhrzollanmeldung als Exportnachweis; diese müsse die genaue VOC-Menge und die verlangte Codierung enthalten, anhand welcher die Zollverwaltung die Möglichkeit habe, den geltend gemachten VOC-Gehalt im Zeitpunkt der Ausfuhr zu überprüfen.

4.6 In ihrer unaufgeforderten Stellungnahme vom 31. März 2021 legt die Beschwerdeführerin die VOC-Gehalte der einzelnen Unterprodukte offen und bekräftigt, dass nach Art. 34 ZG eine nachträgliche Berichtigung auch möglich sei, wenn die Ware das Zollgebiet bereits verlassen habe.

5.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht dazu Folgendes in Erwägung:

5.1 Wie erwähnt, handelt es sich bei der hier fraglichen Abgabe um eine Lenkungsabgabe (E. 3.1.1). Der Bundesrat regelt gemäss der vorgesehenen Gesetzesdelegation nicht nur das Verfahren ihrer Erhebung (Art. 35c Abs. 3 Satz 1 USG), sondern auch ihre Verteilung an die Bevölkerung (Art. 35a Abs. 9 USG). Er hat dies in den Art. 23 bis Art. 23c VOCV getan. Der Bund erhebt diese Abgabe weder zu fiskalischen Zwecken noch bereichert er sich dadurch, wird doch die Abgabe – wie erwähnt – an die Bevölkerung verteilt. Dies ungeachtet der Art, wie die Abgabe erhoben wird oder der Möglichkeit, dass die erhobenen Summen allenfalls unberechtigt zu hoch wären. Die diesbezüglichen Ausführungen der Beschwerdeführerin

(Beschwerde, S. 8, Replik, S. 3) – deren Quintessenz ohnehin unklar bleibt – zielen ins Leere.

5.2 Die Beschwerdeführerin betont im Rahmen der Replik, *sedes materiae* der VOC-Lenkungsabgabe sei das Umweltschutzgesetz. Insofern sie mit diesem Argument das Zollgesetz als eigentliches Gegenkonzept zum Umweltschutzgesetz verstehen will, geht sie fehl. Der Gesetzgeber hat in diesem selbst, in Art. 35c Abs. 3 Satz 2 USG, für den Teil der Sachverhalte, die die Ein- und/oder Ausfuhr betreffen, explizit auf die Verfahrensbestimmungen der Zollgesetzgebung verwiesen (vgl. E. 3.2). Er hat damit eine bewusste Wahl getroffen, die nicht nur die Eigenarten des Zollveranlagungsverfahrens ein-, sondern auch die Anwendbarkeit des Verwaltungsverfahrensgesetzes (bis und mit Erlass der Veranlagungsverfügung) gleichzeitig ausschliesst (Art. 3 Bst. e VwVG). Diese Entscheidung wird im Übrigen in Art. 3 VOCV wiederholt (vgl. auch E. 3.2). Insofern überzeugt die in der Beschwerdeschrift geäusserte Auffassung, die «anspruchs begründenden Verfahren» würden in der VOCV – und nicht im Zollrecht – geregelt, selbst dann nicht, wenn man den Umstand ausblendet, dass die VOCV ohnehin auf einer tieferen Normstufe angesiedelt ist als Art. 35c USG. Der gesetzgeberische Entscheid, nichtzollrechtliche Erlasse im Rahmen der Ein- und/oder Ausfuhr im Zollverfahren zu vollziehen, findet sich in sämtlichen vom BAZG zu vollziehenden nichtzollrechtlichen Erlassen (statt vieler: Art. 50 des Bundesgesetzes vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer, SR 641.20; Art. 7 des Automobilsteuergesetzes vom 21. Juni 1996, SR 641.51) und findet sich in der korrespondierenden Anordnung in Art. 61 Abs. 2 Bst. d ZG.

5.3 Mit diesem Entscheid für das Zollverfahren hat sich der Gesetzgeber für ein formstrenge Verfahren entschieden, das mit dem Selbstdeklarationsprinzip hohe Anforderungen an die Verfahrensbeteiligten – hier: die Bewilligungsinhaber – stellt (vorne, E. 3.2.2, 3.3.1, 3.4.1). Es zielt darauf ab, auf auszuführende Waren das Zollrecht und die mit diesem verbundenen nichtzollrechtlichen Erlasse bei der Ausfuhr zur Anwendung zu bringen. Dies geschieht aufgrund der Zollanmeldung, die – nach allfälliger Prüfung – mit ihrer Annahme durch die Zollverwaltung verbindlich wird (vorne, E. 3.3.2 bis 3.4). Vorbehalten bleibt hierzu einzig die Berichtigungsmöglichkeit gemäss Art. 34 Abs. 3 und 4 ZG (i.V.m. Art. 89 ZV; vorne, E. 3.4.2 ff.). Auch diese Berichtigungsmöglichkeit steht nicht im Widerspruch zur Ordnung der VOCV, denn auch diese nimmt explizit durch eine Ergänzung der Voraussetzungen von Art. 89 ZV auf das Berichtigungsverfahren Bezug (Art. 22a VOCV).

5.4 Die VOC-Bilanz dient den Inhabern einer Bewilligung zum Bezug von vorläufig abgabebefreiten VOC der «Abrechnung» (Randtitel zu Art. 22 VOCV). Konkret geht es um die Feststellung der Menge an VOC, die so verwendet wurden, dass sie von der Abgabe nicht befreit sind; für diese ist die Lenkungsabgabe nachzuentrichten (Art. 22 Abs. 2 VOCV). Zu diesem Zweck verweist Art. 22 Abs. 1 VOCV eben auf die VOC-Bilanz, die gemäss Art. 10 Abs. 2 VOCV die Eingänge, Lagerbestand, Ausgänge (Bst. a), die in Gemischen oder Gegenständen verarbeitete Mengen (Bst. b), wiedergewonnene Mengen (Bst. c), die im eigenen oder externen Betrieb eliminierten Mengen oder umgewandelte Mengen (Bst. d) und schliesslich die Restemissionen (Bst. e) auszuweisen hat. Dies spiegelt auch das entsprechende Formular wieder (vgl. EZV-act. 2): Einerseits werden darin die VOC-Eingänge im betreffenden Geschäftsjahr, einschliesslich des Lagerbestandes zu dessen Beginn und abzüglich des Lagerbestandes zu dessen Ende, erfasst (Ziff. 1-11); andererseits werden auch die VOC-Ausgänge erfasst, unterteilt in mit der Lenkungsabgabe belasteten oder von dieser befreite Kategorien (Ziff. 12-22; Summen in Ziff. 23-25). Aus den Totalen der VOC-Eingänge und der belasteten Ausgänge ergibt sich die (allenfalls) nachzubehaltende oder rückzuerstattende Lenkungsabgabe. Es ergibt sich aus der Gestaltung des Prozesses ohne weiteres, dass die Abrechnung aufgrund der VOC-Bilanz der Festsetzung der Nachzahlung (resp. der Rückerstattung) dient.

Dieser Abrechnungsprozess dient nicht der Neubeurteilung der in den einzelnen Kategorien bereits rechtskräftig erfolgten Feststellungen, vorliegend der Veranlagungen im Rahmen der Zollanmeldungen. Es kann in 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 respektive müssen (vorne, E. 3.5). Dies gilt namentlich auch aufgrund des Umstandes, dass die Frist zur Geltendmachung einer Berichtigung der Zollanmeldung eine Verwirkungsfrist ist (vorne, E. 3.4.3). Wäre dies anders, könnten also die rechtskräftigen Veranlagungen (aus dem Zollverfahren) anlässlich der Erstellung der VOC-Bilanz neu aufgerollt werden. Der gesetzgeberische Verweis auf das formstrenge Zollverfahren hätte mit dem ihm eigenen Berichtigungs- und Rechtsmittelverfahren keinen Sinn.

5.5 Die Beschwerdeführerin folgert unter Bezugnahme auf Art. 35c Abs. 2 VOCV, der die Rückerstattung regelt, die VOCV regle den nachträglichen Beweis für eine Rückerstattung nicht, insbesondere habe der Bundesrat

vom Recht, die Beweismittelfreiheit einzuschränken, keinen Gebrauch gemacht (vorne, E. 4.4.2). Dem ist nicht so. Der Verweis in Art. 35c Abs. 3 Satz 2 USG auf die Verfahren der Zollgesetzgebung schränkt – wie die Vorinstanz korrekt festhält (E. 4.5.1) – die Regelungsbefugnis des Bundesrates in Art. 35c Abs. 3 Satz 1 USG auf Sachverhalte ein, die nicht die Ein- oder Ausfuhr beschlagen. Folgerichtig hält der Bundesrat zur Bestätigung dieses Umstandes in Art. 3 VOCV fest, sofern die Ein- oder Ausfuhr betroffen sei, sei die Zollgesetzgebung sinngemäss für die Erhebung und die Rückerstattung und das Verfahren anwendbar.

5.6 Das Bundesverwaltungsgericht hat in seiner Rechtsprechung aufgrund der vorstehend skizzierten Grundlagen (E. 3) in ähnlich gelagerten Fällen bei einer Diskrepanz zwischen den Angaben der VOC-Bilanz und den rechtskräftigen Zollveranlagungen die Angaben in den Zollanmeldungen für massgeblich erklärt (Urteil des BVGer A-5198/2016 vom 5. April 2017 E. 4, insb. E. 4.3 m.w.H.), dies auch in einem ähnlich gelagerten Fall, in dem im System NCTS für Ausfuhren der Veranlagungscode 21 (für das normale Ausfuhrverfahren) statt 25 (für «Rückerstattung/ Befreiung wird geltend gemacht») gesetzt worden war (Urteil des BVGer A-1123/2017 vom 6. Dezember 2017 E. 5.3.1, E. 5.4; vgl. auch Urteil des BVGer A-4453/2021 E. 5.3, 6). Das Bundesverwaltungsgericht hielt fest, zur formell korrekten Zollausfuhrdeklaration gehöre gerade auch die eindeutige Geltendmachung der Abgabebefreiung. Denn der Nachweis des Exportes könne nur dann als ordnungsgemäss erbracht gelten, wenn die Zollbehörden anlässlich der Ausfuhrabfertigung Gelegenheit gehabt hätten, die Berechtigung der Inanspruchnahme der VOC-Abgabebefreiung zu kontrollieren (a.a.O. E. 5.3.3; zur Überprüfung der Gültigkeit der dem Ganzen zugrundeliegenden Verwaltungsverordnung vgl. ebenda, E. 2.3 und 5.4). Aus dem vorstehenden (vorne, E. 5.1 bis 5.5) ergibt sich, dass im vorliegenden Fall auf Beschwerdeebene nicht überzeugend dargelegt wurde, dass an dieser Rechtsprechung nicht festzuhalten wäre. Der Nachweis der abgabebefreiten Ausfuhr der gegenständlichen VOC hat damit als nicht erbracht zu gelten.

5.7 Die Beschwerdeführerin rügt in der Beschwerde (vorne, E. 4.2.3), die Zuweisung der nicht als ausgeführt anerkannten VOC zu den «diffusen Emissionen» sei willkürlich. Die Vorinstanz habe den Nachweis der Emission zu erbringen, was ihr nicht gelinge. Damit verkennt die Beschwerdeführerin zweierlei:

5.7.1 Die Einfuhr oder Herstellung, verbunden mit der Verwendung oder des Inverkehrbringens von VOC führt grundsätzlich zur Abgabepflicht (vorne, E. 3.1.1), es sei denn, es liege ein Abgabebefreiungssachverhalt vor (vorne, E. 3.1.2). Der Nachweis der abgabebegründenden Sachverhalte ergibt sich aus den mit der VOC-Bilanz ausgewiesenen respektive dieser zugrundeliegenden Nachweise über die Eingänge und die nicht abgabefreien Ausgänge. Die Vorinstanz erbringt diesen Beweis also mit der pflichtgemässen Deklaration (für deren Korrektheit die Beschwerdeführerin beweislasterlastet ist). Die Beweislast für den Ausnahmestatbestand der Abgabebefreiung trägt die Beschwerdeführerin (vgl. zu den Beweislastregeln vorne, E. 1.6); im besonderen Fall der Abgabebefreiung infolge Ausfuhr – wie dargetan – mittels der rechtskräftigen Zolldeklaration. Gelingt ihr der Nachweis der abgabebefreiten Ausfuhr mittels Zolldeklaration nicht, so trägt sie die Folgen der nicht erfüllten Beweislast. Es obliegt demgegenüber nicht der Vorinstanz, den Beweis für die tatsächliche Emission zu erbringen. Ein solcher Beweis wäre faktisch kaum möglich, können doch aus praktischen Gründen die VOC im Zeitpunkt ihrer Emission in die Umwelt abgaberechtlich nicht erfasst werden (vgl. etwa Urteil des BVGer A- 3410/2012 vom 21. Oktober 2013 E. 2.1.5).

5.7.2 Eine Bilanz ist begriffsnotwendig ausgeglichen. Für die VOC-Bilanz bedeutet dies, dass sich das Total der VOC-Eingänge einerseits und die Summe der abgabebelasteten und -befreiten Ausgänge andererseits entsprechen müssen. Nach der Verwaltungspraxis wird der Ausgleich der Bilanz mit der Position der «diffusen Emissionen» erreicht. Das Bundesverwaltungsgericht hat diese Praxis eingehend geprüft und gutgeheissen (Urteil des BVGer A-5198/2016 vom 5. April 2017 E. 5.2). Für den vorliegenden Fall bedeutet das, dass die in dieser Kategorie eingeordneten VOC nicht nachweislich emittiert wurden. Vielmehr sind sie dieser Kategorie wegen des nicht gelungenen Beweises der abgabefreiten Ausfuhr zuzuordnen.

5.8 Vorliegend ist auf die rechtskräftigen Zollveranlagungen abzustellen. Eine nachträgliche Beweisführung über die Ausfuhr abgabebefreiter VOC ist folglich nicht möglich. Damit erübrigt sich eine Würdigung der seitens der Beschwerdeführerin eingereichten Belege und eine weitere Beweisführung über den VOC-Gehalt der konkret ausgeführten Substanzen.

5.9 Die Beschwerde ist nach dem Dargelegten abzuweisen.

6.

Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens sind dessen Kosten der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Diese werden in Anwendung der massgeblichen Grundsätze (Art. 1 ff. des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]) auf Fr. 6'000.– festgesetzt und dem in derselben Höhe geleisteten Vorschuss entnommen. Eine Parteientschädigung steht der unterliegenden Beschwerdeführerin nicht zu (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Das Gesuch um Fristwiederherstellung vom 18. März 2020 wird als gegenstandslos geworden abgeschrieben.

2.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

3.

Die Verfahrenskosten von Fr. 6'000.– werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Dieser Betrag wird dem in gleicher Höhe geleisteten Kostenvorschuss entnommen.

4.

Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

5.

Dieses Urteil geht an die Beschwerdeführerin und die Vorinstanz.

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Die vorsitzende Richterin:

Der Gerichtsschreiber:

Iris Widmer

Thomas Bischof

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 BGG). Die Frist ist gewahrt, wenn die Beschwerde spätestens am letzten Tag der Frist beim Bundesgericht eingereicht oder zu dessen Händen der Schweizerischen Post oder einer schweizerischen diplomatischen oder konsularischen Vertretung übergeben worden ist (Art. 48 Abs. 1 BGG). Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie die beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand:

Zustellung erfolgt an:

- die Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. [...]; Gerichtsurkunde)