



---

Abteilung I  
A-6121/2008  
{T 0/2}

## **Urteil vom 6. September 2010**

---

Besetzung

Richterin Salome Zimmermann (Vorsitz),  
Richter Daniel Riedo, Richterin Charlotte Schoder,  
Gerichtsschreiber Jürg Steiger.

---

Parteien

**A.** \_\_\_\_\_,  
Beschwerdeführerin,

gegen

**Oberzolldirektion (OZD),**  
Abteilung Strafsachen, Monbijoustrasse 40, 3003 Bern,  
Vorinstanz.

---

Gegenstand

VOC-Abgabe, solidarische Haftung

**Sachverhalt:****A.**

Die A.\_\_\_\_\_ bezweckt die Fabrikation von und den Handel mit chemisch-technischen Produkten. Am 13. April 2005 führte die Eidgenössische Zollverwaltung (EZV) bei der A.\_\_\_\_\_ wegen Verdachts auf Widerhandlung gegen die Verordnung vom 12. November 1997 über die Lenkungsabgabe auf flüchtigen organischen Verbindungen (VOCV, SR 814.018) eine Betriebsprüfung durch. In der Folge leitete die EZV eine umfangreiche Untersuchung ein.

**B.**

Mit Schreiben vom 10. Juli 2007 teilte die Zollkreisdirektion Basel der A.\_\_\_\_\_ mit, aufgrund ihrer Untersuchungen stehe fest, dass die B.\_\_\_\_\_ in der Zeit vom Juli 2001 bis Februar 2004 41 Sendungen Isopropanol im Umfang von insgesamt 847'980 kg der A.\_\_\_\_\_ ohne Bezahlung der VOC-Abgabe geliefert habe. Im Auftrag der A.\_\_\_\_\_ sei das fragliche Isopropanol durch die C.\_\_\_\_\_ destilliert worden. Die A.\_\_\_\_\_ habe in der Folge das destillierte Isopropanol als Rohstoff für die Herstellung von Autoscheibenreinigungskonzentrat verwendet. Bei dessen Gebrauch seien flüchtige organische Verbindungen in die Atmosphäre entwichen. Gestützt auf Art. 35a und Art. 35c des Bundesgesetzes vom 7. Oktober 1983 über den Umweltschutz (USG, SR 814.01) sowie in Anwendung von Art. 12 Abs. 1 und 2 des Bundesgesetzes vom 22. März 1974 über das Verwaltungsstrafrecht (VStR, SR 313.0) beabsichtige sie, den ausstehenden VOC-Abgabebetrag von Fr. 1'734'567.-- bei der A.\_\_\_\_\_ nachzufordern.

**C.**

Die A.\_\_\_\_\_ nahm am 20. September 2007 zum Schreiben der Zollkreisdirektion Basel vom 10. Juli 2007 Stellung. Sie führte insbesondere aus, die Position der EZV beruhe auf einer in mehrfacher Hinsicht unrichtigen Sachverhaltsfeststellung sowie einer unzutreffenden Auslegung der massgeblichen Bestimmungen. Zu Unrecht gehe die EZV offenbar davon aus, sie sei Herstellerin im Sinn von Art. 35c Abs. 1 Bst. a USG. Richtigerweise habe sie das Isopropanol von der C.\_\_\_\_\_ gekauft. Im Weiteren habe sie die von der C.\_\_\_\_\_ nicht in Rechnung gestellte VOC-Abgabe nicht auf ihre Kunden überwälzt, sich also nicht bereichert. Sie sei deshalb nicht nachleistungspflichtig. Eventualiter sei die Abgabeforderung jedenfalls

in dem Sinne zu korrigieren, als lediglich auf die von der C.\_\_\_\_\_ an die A.\_\_\_\_\_ gelieferte Menge VOC abzustellen sei.

#### **D.**

Am 3. Dezember 2007 erliess die Zollkreisdirektion Basel eine Verfügung, in der sie von der A.\_\_\_\_\_ Fr. 1'734'567.-- nachforderte. Sie wies darauf hin, dass die B.\_\_\_\_\_ für den gleichen Betrag solidarisch leistungspflichtig sei. Gegen diese Verfügung erhob die A.\_\_\_\_\_ am 18. Januar 2008 Beschwerde an die Eidgenössische Oberzolldirektion (OZD). Sie rügte insbesondere, der Verfügung vom 3. Dezember 2007 fehle jegliche Begründung. Die Zollkreisdirektion sei in keiner Art und Weise auf ihre Stellungnahme vom 20. September 2007 eingegangen. Ihr Anspruch auf eine ausreichende Begründung sei deshalb verletzt worden und die Verfügung aufzuheben. Im Übrigen sei sie auch materiell falsch. Die Zollkreisdirektion verkenne insbesondere, dass nicht sie oder die B.\_\_\_\_\_ die VOC-Deklarationspflicht verletzt habe, sondern die C.\_\_\_\_\_.

Die ebenfalls am 18. Januar 2008 beim Bundesverwaltungsgericht eingereichte, inhaltlich identische Beschwerde gegen die Nachbezugsverfügung vom 3. Dezember 2007 schrieb dieses mit Entscheid A-422/2008 vom 7. März 2008 infolge Gegenstandslosigkeit ab.

#### **E.**

Mit Entscheid vom 22. August 2008 wies die OZD die Beschwerde ab und auferlegte der A.\_\_\_\_\_ Verfahrenskosten von Fr. 7'000.--. Zur Begründung führte sie im Wesentlichen aus, die angefochtene Verfügung erwähne das Schreiben vom 10. Juli 2007, weshalb die Begründungspflicht nicht verletzt worden sei. Es genüge, wenn ersichtlich sei, von welchen Überlegungen sich die Behörde habe leiten lassen. Die OZD hielt daran fest, dass die Lieferung von der B.\_\_\_\_\_ an die A.\_\_\_\_\_ erfolgt sei und die C.\_\_\_\_\_ im Auftrag der A.\_\_\_\_\_ das Isopropanol destilliert habe. Die Voraussetzungen für eine Befreiung von der VOC-Abgabe seien nicht erfüllt, da die flüchtigen organischen Verbindungen bei der Verwendung des Auto-scheibenreinigungskonzentrats, welches die A.\_\_\_\_\_ aus dem destillierten Isopropanol hergestellt habe, in die Umwelt gelangt seien. Die A.\_\_\_\_\_ gelte nicht als abgabepflichtige Person nach den Bestimmungen des USG. Sie habe indessen die Waren unentgeltlich beziehen können und sei auf diese Weise in den Genuss eines

unrechtmässigen Vorteils gemäss Art. 12 Abs. 2 VStrR gelangt und deshalb leistungspflichtig. Bei einer vorherigen Entrichtung der VOC-Abgabe hätte das Isopropanol nicht unentgeltlich, sondern allenfalls unter Überwälzung der Abgabe bezogen werden können. Keine Rolle spiele für die Leistungspflicht, dass die A.\_\_\_\_\_ diesen Vorteil nicht an ihre Kunden weitergegeben habe. Es sei erstellt, dass die A.\_\_\_\_\_ die Ware bei der B.\_\_\_\_\_ bezogen habe. Die A.\_\_\_\_\_ sei für die gesamte Menge, die sie unentgeltlich erhalten habe und worauf die VOC-Abgabe nicht entrichtet worden sei, leistungspflichtig.

#### F.

Die A.\_\_\_\_\_ (Beschwerdeführerin) führte am 24. September 2008 gegen den Entscheid der OZD vom 22. August 2008 Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht mit den folgenden Anträgen: „(1) Es sei der Beschwerdeentscheid der Vorinstanz vom 22. August 2008 (Verfahrens-Nr. 64.1.18510.285.05) aufzuheben. (2) Eventualiter sei der Beschwerdeentscheid der Vorinstanz vom 22. August 2008 aufzuheben und es sei festzustellen, dass die Beschwerdeführerin für die VOC-Abgabe auf insgesamt 847'980 kg Isopropanol, welches von der B.\_\_\_\_\_ im Zeitraum Juli 2001 bis Februar 2004 in insgesamt 41 Sendungen an die C.\_\_\_\_\_ geliefert worden sei, nicht nachleistungspflichtig sei. Dementsprechend sei vom Erlass einer Nachbezugsverfügung an die Adresse der Beschwerdeführerin abzu sehen. (3) Subeventualiter sei die Angelegenheit zur Anordnung einer Neubeurteilung durch die Zollkreisdirektion Basel im Sinne der Erwägungen an die Vorinstanz zurückzuweisen. (4) Alles unter Kosten- und Entschädigungsfolge zulasten des Bundes“. Zur Begründung brachte die Beschwerdeführerin im Wesentlichen vor, die Vorinstanz habe, indem sie die Beschwerde gegen die gänzlich unbegründete Nachbezugsverfügung der Zollkreisdirektion nicht ohne weiteres gutgeheissen habe, ihren Anspruch auf ein faires Verfahren sowie ihren Gehörsanspruch verletzt. Im Weiteren habe die Zollkreisdirektion auch die von ihr angebotenen Beweise ohne Begründung nicht abgenommen. So habe sie insbesondere ihren früheren Mitarbeiter, K.\_\_\_\_\_, nicht als Zeugen einvernommen. Alle diese Verfahrensmängel rechtfertigten, den angefochtenen Entscheid ohne weiteres aufzuheben.

Aber auch in materieller Hinsicht erweise sich der angefochtene Entscheid als falsch. Die Vorinstanz stütze sich massgeblich auf die Vereinbarung vom 19. Dezember 2001/10. Januar 2002 zwischen ihr

und der B.\_\_\_\_\_. Die Vorinstanz blende indessen aus, dass diese Vereinbarung bereits chronologisch überhaupt nicht am Anfang des zu beurteilenden Sachverhalts gestanden habe und ihn nicht korrekt wiedergebe. Die Vorinstanz unterschlage, dass die Vereinbarung der bereits über Monate eingespielten (und auch nachher gelebten) tatsächlichen Handhabung widerspreche. Die B.\_\_\_\_\_ wäre gar nicht berechtigt gewesen, ihr Isopropanol zur Entsorgung oder zum Recycling abzugeben, wie dies in der Vereinbarung vorgesehen worden sei. Sie habe zwingend den Abfallcode eines konzessionierten Entsorgungsbetriebes benötigt. Tatsache sei zudem, dass die C.\_\_\_\_\_ ihr bei weitem nicht das gesamte Isopropanol, das jene von der B.\_\_\_\_\_ erhalten und aufbereitet hatte, weiterverkauft habe. Die C.\_\_\_\_\_ habe substantielle Teile des von der B.\_\_\_\_\_ erhaltenen Isopropanols zu eigenen Zwecken verwendet. Zwischen ihr und der C.\_\_\_\_\_ habe kein Auftrag oder Werkvertrag zum Lohnrecycling, sondern ein Kaufvertragsverhältnis bestanden. Die C.\_\_\_\_\_ sei in den Genuss eines unrechtmässigen Vorteils im Sinn von Art. 12 Abs. 2 VStrR gekommen, sei es doch sie gewesen, die das fragliche Isopropanol von der B.\_\_\_\_\_ unentgeltlich erhalten und nach der Aufbereitung an die Beschwerdeführerin sowie weitere Kunden verkauft habe. Der Nichteinbezug der C.\_\_\_\_\_ in das Nachbezugsverfahren erweise sich als willkürlich und widersprüchlich.

Sie habe die ihr nicht in Rechnung gestellte VOC-Abgabe auch nicht auf ihre Kunden überwältzt und deshalb auch keinen Vorteil nach Art. 12 Abs. 2 VStrR erzielt. Im Weiteren seien die von der B.\_\_\_\_\_ an die C.\_\_\_\_\_ abgegebenen Bruttomengen (unter Ausklammerung des VOC-Gehalts) ganz erheblich höher gewesen als jene, welche von der C.\_\_\_\_\_ an sie gegangen seien. Das ergebe sich aus den VOC-Bilanzen der B.\_\_\_\_\_. Allein in den Jahren 2001-2003 betrage die Differenz 275'507 kg. B.\_\_\_\_\_ habe der C.\_\_\_\_\_ 830'160 kg, die C.\_\_\_\_\_ ihr jedoch nur 554'653 kg Isopropanol geliefert. Diese Differenz lasse sich jedenfalls nicht bloss mit Destillationsverlusten erklären. Entweder habe die C.\_\_\_\_\_ ihr keineswegs die gesamte Menge VOC weitergegeben oder die Abgabeforderung, welche bei ihr nachbezogen worden sei, sei deutlich zu hoch bemessen. Werde – mit der Vorinstanz – davon ausgegangen, dass die C.\_\_\_\_\_ ihr sämtliches Isopropanol, welches diese von der B.\_\_\_\_\_ bezogen hatte, weitergegeben habe, könne der VOC-Gehalt der Abfälle, welche die B.\_\_\_\_\_ abgegeben habe, niemals 95% betragen haben. Für die von der C.\_\_\_\_\_ an sie weitergegebenen Mengen lägen

Laboranalysen vor, die den VOC-Gehalt verlässlich nachweisen würden.

**G.**

In ihrer Vernehmlassung vom 21. November 2008 schloss die OZD auf Abweisung der Beschwerde unter Kostenfolge zulasten der Beschwerdeführerin. Sie legte insbesondere dar, nach dem Wortlaut von Art. 12 Abs. 2 VStrR sei derjenige, der in Genuss des unrechtmässigen Vorteils gelangt sei, für die gesamten zu Unrecht nicht entrichteten Abgaben leistungspflichtig. Die Beschwerdeführerin habe das Isopropanol ohne Belastung durch die VOC-Abgabe erhalten. Es handle sich um einen direkten Vorteil, der dem Abgabebetrag entspreche. Für die Abgabeberechnung sei der Zeitpunkt massgebend, in dem das Isopropanol die B.\_\_\_\_\_ verlassen habe.

**H.**

Am 3. Dezember 2008 nahm die Beschwerdeführerin zur Vernehmlassung der OZD vom 21. November 2008 unaufgefordert Stellung. Sie legte insbesondere dar, sie könne höchstens als indirekt Begünstigte im Sinn der Rechtsprechung gelten und demnach könne der Vorteil allemal nicht unbesehen mit dem Betrag der dem Bund entgangenen Abgabe gleichgesetzt werden. Selbst wenn zulasten der B.\_\_\_\_\_ auf die in deren VOC-Bilanz enthaltenen Zahlen zu den Mengen und zum Reinheitsgrad des fraglichen Isopropanols abgestellt werden könne, dürfe dies doch angesichts der aktenkundigen tatsächlichen Verhältnisse nicht zu ihren Lasten erfolgen, zumal sowohl die Mengen als auch der Reinheitsgrad des von der C.\_\_\_\_\_ an sie weiterverkauften Isopropanols im einzelnen bekannt seien.

Mit Duplik vom 22. Januar 2009 hielt die OZD an ihren bisher gemachten Ausführungen fest. Sie führte aus, eine bloss indirekte Begünstigung liege mit dem Erwerb der Ware von der abgabepflichtigen B.\_\_\_\_\_ nicht vor. Da die A.\_\_\_\_\_ das Isopropanol von der B.\_\_\_\_\_ übernommen habe, seien die ursprünglichen VOC-Mengen und nicht diejenigen nach der Aufbereitung durch die C.\_\_\_\_\_ massgebend. Am 30. Januar 2009 nahm die Beschwerdeführerin zu dieser Eingabe der OZD Stellung.

Auf die Eingaben der Parteien wird – soweit entscheidungswesentlich – im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

## **Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:**

### **1.**

**1.1** Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche liegt nicht vor und die OZD ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist daher für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig. Soweit das VGG nichts anderes bestimmt, richtet sich gemäss dessen Art. 37 das Verfahren nach dem VwVG. Auf die frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde ist somit grundsätzlich einzutreten.

**1.2** Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheidung grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführerin kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhaltes (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 Bst. c VwVG; vgl. ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, Rz. 2.149).

### **2.**

**2.1** Die VOC-Abgabe hat ihre gesetzliche Grundlage in Art. 35a USG, und wird in der VOCV näher ausgeführt.

**2.2** VOC ("Volatile Organic Compounds") sind organische Verbindungen mit einem Dampfdruck von mindestens 0.1 mbar bei 20°C oder mit einem Siedepunkt von höchstens 240°C bei 1013.25 mbar (Art. 1 VOCV). Abgabeobjekte gemäss Art. 2 VOCV sind die VOC der Stoff-Positivliste (Anhang 1) sowie diese VOC in eingeführten Gemischen und Gegenständen der Produkte-Positivliste (Anhang 2). Der Abgabesatz beträgt Fr. 2.- je Kilogramm VOC bis 31. Dezember 2002 bzw. Fr. 3.- ab 1. Januar 2003 (Art. 7 VOCV; vgl. hierzu auch Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-7366/2006 vom 11. Mai 2009 E. 2.2.1, A-1704/2006 vom 25. Oktober 2007 E. 2.2.2).

**2.3** 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). Abgabepflichtig sind die bei der Einfuhr nach dem Zollgesetz Zahlungspflichtigen sowie die Hersteller und Erzeuger im Inland (Art. 35c Abs. 1 Bst. a USG). Das basiert auf der Überlegung, dass bei den meisten VOC-haltigen Produkten VOC früher oder später in die Umwelt gelangen (HANSJÖRG SEILER, in Kommentar zum Umweltschutzgesetz, 2. Aufl., Zürich 1999, N. 12 zu Art. 35a USG). Die VOC-Abgabe ist eine Einphasenabgabe. Die VOC sollen nur einmal mit der Abgabe belastet werden (SEILER, a.a.O., N. 49 zu Art. 35a USG). Der Sinn der VOC-Abgabe besteht darin, dass grundsätzlich alle in der Schweiz in Verkehr gesetzten VOC der Abgabe unterliegen. Es müssen daher die in die Schweiz eingeführten und die im Inland hergestellten VOC belastet werden. Nicht belastet ist das Inverkehrbringen oder die Verwendung VOC-haltiger Gemische und Gegenstände im Inland, da die darin verarbeiteten VOC bereits entweder bei der Herstellung im Inland oder beim Import in die Schweiz belastet wurden (SEILER, a.a.O., N. 40 zu Art. 35a). Soweit die Ein- oder Ausfuhr betroffen ist, findet für die Erhebung und Rückerstattung der Abgabe und auf das Verfahren die Zollgesetzgebung sinngemäss Anwendung (Art. 3 VOCV in Verbindung mit Art. 35c Abs. 3 USG). Die EZV vollzieht die VOCV mit Ausnahme der Bestimmungen über die Verteilung des Abgabeertrages (Art. 4 Abs. 1 VOCV).

**2.4** Von der Abgabe befreit sind nach Art. 35a Abs. 3 USG flüchtige organische Verbindungen, 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). Die Regelung, dass keine Abgabe geschuldet ist, wenn die VOC nicht in die Umwelt gelangen können, ist systemkonform. Das Ziel der Abgabe besteht nicht darin, dass möglichst wenig VOC verwendet werden, sondern dass möglichst wenig in die Umwelt gelangen (SEILER, a.a.O., N. 60 zu Art. 35a). Der Begriff der Umwelt ist dabei global zu verstehen. Im Weiteren soll die Abgabe ebenfalls nicht erhoben werden für die VOC, die durch- oder ausgeführt werden. Zwar sind diese für die Umwelt ebenso schädlich wie die Emissionen in der Schweiz, eine Belastung exportierter Produkte würde aber die schweizerischen Exporteure auf dem Weltmarkt gegenüber ihren Konkurrenten benachteiligen (vgl. dazu SEILER, a.a.O., N. 13 zu Art. 35a). Kann erst nach der Abgabenerhebung nachgewiesen werden, dass die Voraussetzungen für eine Abgabebefreiung gegeben sind, so werden die Abgaben zurückerstattet. Der

Bundesrat kann die Anforderungen an den Nachweis festlegen und die Rückerstattung ausschliessen, wenn sie einen unverhältnismässigen Aufwand erfordern würde (Art. 35c Abs. 2 USG; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-7366/2006 vom 11. Mai 2009 E. 2.2.3).

### 3.

**3.1** Gemäss Art. 12 VStrR ist die infolge einer Widerhandlung zu Unrecht nicht erhobene Abgabe ohne Rücksicht auf die Strafbarkeit einer Person nachzuentrichten (Abs. 1). Art. 12 Abs. 2 VStrR definiert, wer zur Nachleistung verpflichtet ist. Für die – im Administrativverfahren zu beurteilende – Leistungs- bzw. Rückleistungspflicht ist bloss vorausgesetzt, dass eine Widerhandlung gegen die Verwaltungsgesetzgebung des Bundes objektiv vorliegt; ein Verschulden und erst recht eine strafrechtliche Verurteilung ist hierfür nicht erforderlich. Ebenso ist die Einleitung eines Strafverfahrens nicht verlangt (BGE 129 II 166 ff. E. 3 mit Hinweisen; Urteil des Bundesgerichts 2A.603/2003 vom 10. Mai 2004 E. 3.2; BGE 114 Ib 94 E. 5c, BGE 106 Ib 218 E. 2c; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1724/2006 vom 2. April 2007 E. 4).

Die Bestimmung von Art. 12 VStrR betreffend die Nach- bzw. Rückleistungspflicht aufgrund einer Widerhandlung unterscheidet trotz Aufnahme in das Verwaltungsstrafrecht klar zwischen dem Administrativverfahren zur Festsetzung des gemäss Art. 12 Abs. 1 und 2 VStrR nachzuentrichtenden Abgabebetrages einerseits (BGE 114 Ib 94 E. 5c) und dem Strafverfahren andererseits (Art. 63 VStrR; BGE 115 Ib 216 E. 3a). Das Verwaltungsstrafrecht ist in verfahrensrechtlicher Hinsicht allein für die hier nicht in Frage stehende Strafverfolgung anwendbar. Für die Festsetzung der nachzuentrichtenden VOC-Abgabe ist hingegen grundsätzlich das VwVG massgebend (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6021/2007 vom 23. Dezember 2009 E. 3.1; vgl. auch Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5906/2008 vom 19. Juli 2010 E. 2.4.1, worin festgehalten wird, das bei der VOC-Abgabe nur bei der Einfuhr die Zollgesetzgebung zu beachten ist, ansonsten aber das Verfahren keine Zollveranlagung sei und dem VwVG unterstehe [Art. 3 Bst. 3 VwVG e contrario]). Ob hingegen der in Art. 2 Abs. 1 VwVG vorgesehene Ausschluss der Anwendung der Art. 12-19 und 30-33 VwVG auch für das Verfahren der Erhebung der VOC-Abgabe als Lenkungsabgabe gilt, kann offengelassen werden, ergeben sich doch entsprechende Verfahrensgarantien direkt aus der Verfassung (insbesondere aus dem rechtlichen Gehör gemäss Art. 29

Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101]), aufgrund derer u.a. die Anhörung von Parteien in bestimmten Fällen geboten sein kann (so auch PIERRE TSCHANNEN, in Auer/Müller/Schindler [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, Zürich/St. Gallen 2008, Art. 2 N. 5; vgl. auch Urteil des Bundesgerichts 2A.110/2000 vom 26. Januar 2001 E. 3b; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2822/2007 vom 27. November 2009 E. 1.5).

Für die Beweiserhebung sind somit nicht die im (Verwaltungs-) Strafverfahren zu beachtenden Garantien einzuhalten. Zudem können auch in anderen Verfahren gewonnene Erkenntnisse verwertet werden, wenn sie förmlich, d.h. namentlich unter Gewährung des rechtlichen Gehörs, in das Verfahren eingebracht worden sind und den Anforderungen an die Erhebung von Beweisen im Verwaltungsverfahren genügen (Urteile des Bundesgerichts 2A.580/2003 und 2A.603/2003 vom 10. Mai 2004 E. 2.4).

### **3.2**

**3.2.1** Art. 12 Abs. 2 VStrR ergänzt, dass zur Nachleistung verpflichtet ist, wer in den Genuss des unrechtmässigen Vorteils gelangt ist, insbesondere der zur Zahlung der Abgabe Verpflichtete oder der Empfänger der Vergütung oder des Beitrages (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1690/2006 vom 13. April 2007 E. 3.1). Darüber hinaus sind weitere Personen leistungspflichtig, wenn sie durch die Widerhandlung in den Genuss des unrechtmässigen Vorteils gelangen bzw. wenn sie aus der Nichtleistung der Abgabe einen wirtschaftlichen Vorteil gezogen haben. Der unrechtmässige Vorteil, in dessen Genuss der Leistungspflichtige nach Art. 12 VStrR gelangen muss, liegt im Vermögensvorteil, der durch die Nichtleistung der Abgabe entstanden ist (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2822/2007 vom 27. November 2009 E. 3.3). Ein Vermögensvorteil braucht nicht in einer Vermehrung der Aktiven, er kann auch in einer Verminderung der Passiven bestehen. Dies trifft regelmässig zu, wenn eine Abgabe, obwohl sie geschuldet ist, infolge einer Widerhandlung nicht erhoben wird (Urteil des Bundesgerichts 2A.199/2004 vom 15. November 2004 E. 2.2.1, mit Hinweisen auf weitere Rechtsprechung; BGE 110 Ib 310 E. 2b). Ein solcher Vorteil liegt beispielsweise vor, wenn unverzollt eingeführte Ware zu einem Preis erworben wird, der günstiger ist als der auf dem legalen Markt übliche (Urteile des Bundesgerichts 2A.458/2004 vom 3. Dezember 2004 E. 4.1, 2A.552/2001 vom 14. Mai

2002 E. 3.4.2, 2A.233/1999 vom 2. Dezember 1999 E. 3b, je mit Hinweisen auf weitere Rechtsprechung). Trotz der Freiwilligkeit der Steuerüberwälzung und der damit verbundenen Unsicherheiten hat das Bundesgericht zudem denjenigen, welcher bei der Einfuhr von Baumaterialien zu Unrecht seine Grossistenerklärung abgegeben hat, gestützt auf Art. 12 Abs. 1 und 2 VStrR in Bezug auf die zu Unrecht nicht entrichtete Warenumsatzsteuer als leistungspflichtig erklärt. Zur Begründung hat es angeführt, es sei davon auszugehen, dass der ausländische Lieferant die Steuer auf den Abnehmer überwälzt hätte und die Kosten des Bauwerks sich entsprechend verteuert hätten, wenn die Umsatzsteuer entrichtet worden wäre. Unter diesen Umständen sei der Bezüger in den Genuss eines unrechtmässigen Vorteils gelangt und er hafte für die nicht entrichteten Steuerbeträge (nicht veröffentlichtes Urteil des Bundesgerichts A 146/986 vom 25. September 1986 E. 3b, berichtet im Entscheid der Eidgenössischen Zollrekurskommission [ZRK], veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 63.73 E. 6c/aa). Ein Vorteil im Sinn von Art. 12 Abs. 2 VStrR muss folglich auch dann gegeben sein, wenn aufgrund der Nichtleistung einer gesetzlich vorgesehenen Lenkungsabgabe Waren günstiger bezogen werden können.

**3.2.2** Das Bundesgericht hat in früheren Urteilen in Frage gestellt, jedoch nicht entschieden, ob Art. 12 Abs. 2 VStrR ausser den unmittelbar durch die Widerhandlung Begünstigten auch die nur indirekt Begünstigten, welche die illegal eingeführte Ware gutgläubig erwerben, der Nachleistungspflicht unterwerfen wolle (Urteil des Bundesgerichts 2A.233/1999 vom 2. Dezember 1999 E. 3d, mit Hinweisen auf weitere unveröffentlichte Urteile des Bundesgerichts). In diesem Zusammenhang hielt die ZRK – sich auf diverse Bundesgerichtsurteile stützend – in konstanter Rechtsprechung dafür, es sei zu unterscheiden zwischen den direkt Bevorteilten und den indirekt Bevorteilten. Von einem direkten Vorteil sei dann auszugehen, wenn er in unmittelbarem Zusammenhang mit dem Nichtbezahlen der Abgaben stehe. Es sei jeweils im Einzelfall zu prüfen, ob der Vorteil ein direkter sei oder nicht. Beim direkt Bevorteilten sei für die Leistungspflicht irrelevant, ob er in gutem Glauben gehandelt habe und die gebotene Vorsicht habe walten lassen. Er hafte so oder anders für den gesamten Abgabebetrag. Ohne bis anhin die Frage nach der Leistungspflicht des indirekt Bevorteilten abschliessend zu beurteilen, stellte die ZRK klar, der Vorteil sei beispielsweise dann indirekt, wenn eine illegal eingeführte Ware im Inland bereits über mehrere

Handelsstufen weiterveräussert worden sei und in diesem Sinne eine gewisse Distanz zum die Gesetzgebung verletzenden Vorfall bestehe. Der bösgläubig indirekt Bevorteilte hafte wie derjenige, der einen direkten Vorteil ziehe. Die ZRK hielt jedoch für problematisch, eine indirekt bevorteilte Person der Abgabepflicht von Art. 12 Abs. 2 VStrR gleicherweise zu unterstellen wie die direkt bevorteilte, wenn sie die Ware in gutem Glauben erworben hat. Eine gutgläubig indirekt bevorteilte Person habe – auch gestützt auf die Rechtsprechung des Bundesgerichts – höchstens für den Wert ihres effektiven Vorteils einzustehen und nicht für den gesamten Betrag der dem Bund vorenthaltenen Abgaben. Anders als beim direkt Begünstigten und beim Bösgläubigen müsse bei ihr die Frage des Umfangs des Vorteils folglich abgeklärt werden (Entscheide der ZRK vom 12. November 2003 [ZRK 2003-013] E. 2a und vom 1. September 1999 [ZRK 1998-011] E. 2b cc, mit zahlreichen Hinweisen). Das Bundesverwaltungsgericht bestätigte diese Rechtsprechung bereits in seinem Urteil A-1690/2006 vom 13. April 2007 E. 3.5 und sieht sich nicht veranlasst, von dieser Rechtsprechung zu Art. 12 VStrR abzuweichen.

**3.2.3** Knüpft das öffentliche Recht an den Begriff der Gutgläubigkeit an, kann – sofern im öffentlichen Recht keine analoge Bestimmung zu finden ist – auf die Regelung im Zivilrecht zurückgegriffen werden, d.h. auf Art. 3 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 10. Dezember 1907 (ZGB; SR 210; vgl. ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2006, Rz. 305). Art. 3 Abs. 1 ZGB bestimmt, dass wo das Gesetz eine Rechtswirkung an den guten Glauben einer Person geknüpft hat, dessen Dasein zu vermuten ist. Wer bei der Aufmerksamkeit, wie sie nach den Umständen von ihm verlangt werden darf, nicht gutgläubig sein konnte, ist nicht berechtigt, sich auf den guten Glauben zu berufen (Art. 3 Abs. 2 ZGB).

#### **4.**

**4.1** Der Anspruch auf rechtliches Gehör als Recht des Privaten, in einem vor einer Verwaltungs- oder Justizbehörde geführten Verfahren mit seinem Begehren angehört zu werden, Einblick in die Akten zu erhalten und zu den für die Entscheidung wesentlichen Punkten Stellung nehmen zu können, ist in Art. 29 Abs. 2 BV niedergelegt. Dem Mitwirkungsrecht entspricht die Pflicht der Behörde, die Argumente und Verfahrensanträge der Partei entgegenzunehmen und zu prüfen sowie die ihr rechtzeitig und formrichtig angebotenen Beweismittel

abzunehmen, es sei denn, diese beträfen eine nicht erhebliche Tatsache oder seien offensichtlich untauglich, über die streitige Tatsache Beweis zu erbringen (BGE 124 I 241 E. 2, 122 II 464 E. 4a). Die Verfahrensbeteiligten sind zur Erhebung wesentlicher Beweise, etwa anlässlich eines Augenscheins oder einer Zeugenbefragung beizuziehen (GEROLD STEINMANN, in Ehrenzeller/Mastronardi/Schweizer/Vallender [Hrsg], Die Schweizerische Bundesverfassung, Kommentar, 2. Auflage, Zürich/St. Gallen 2008, Art. 29 N. 26). Im Weiteren leitet sich aus dem Grundsatz des rechtlichen Gehörs mitunter die Pflicht der Behörden ab, ihre Verfügungen zu begründen (ebenso Art. 35 Abs. 1 VwVG). Die Begründung eines Entscheids muss so abgefasst sein, dass die Betroffenen in die Lage versetzt werden, dessen Tragweite zu beurteilen und ihn in voller Kenntnis der Umstände an eine höhere Instanz weiterzuziehen. Die Behörde ist nicht verpflichtet, sich zu allen Rechtsvorbringen der Parteien zu äussern. Vielmehr kann sie sich auf die für den Entscheid wesentlichen Gesichtspunkte beschränken. Es genügt, wenn ersichtlich ist, von welchen Überlegungen sich die Behörde leiten liess (BGE 129 I 232 E. 3.2, 126 I 97 E. 2b, 112 Ia 107 E. 2b; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 1706; vgl. zum Ganzen: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1738/2006 vom 20. Januar 2009 E. 3.1, A-1425/2006 vom 6. November 2008 E. 6.1).

**4.2** Das erforderliche Begründungsmass von Verfügungen hängt mitunter von der Position der Entscheidungsinstanz innerhalb des Rechtsmittelsystems ab. Von einer erstinstanzlich entscheidenden Behörde dürfen grundsätzlich nicht allzu einlässliche Begründungen verlangt werden. Gestützt auf den Effizienzgrundsatz ist von diesen Instanzen vorab eine speditive Entscheidung der anhängig gemachten Streitigkeit zu fordern (LORENZ KNEUBÜHLER, Die Begründungspflicht, Bern 1998, S. 185). Dies muss insbesondere bei der ersten Verfügung im Verwaltungsverfahren gelten, gegen die eine verwaltungsinterne Beschwerdemöglichkeit besteht.

Der verwaltungsinterne Instanzenzug von der Zollkreisdirektion an die OZD gemäss Art. 116 Abs. 1bis des Zollgesetzes vom 18. März 2005 (ZG, SR 101) hat nach in der Lehre geäusserten Meinung materiell den Charakter eines Einspracheverfahrens trotz der Zuständigkeit einer übergeordneten Instanz. Ähnlich wie das eigentliche Einspracheverfahren zielt es darauf ab, ungenügende Abklärungen oder Fehlbeurteilungen, aber auch Missverständnisse, die den ange-

flichten Verwaltungsverfügungen zugrunde liegen, in einem zwar formalisierten, letztlich aber doch recht flexiblen Verfahren zu erledigen, ohne gleich eine verwaltungsunabhängige Gerichtsbehörde anrufen zu müssen (MARTIN KOCHER, in: Kocher/Clavadetscher [Hrsg.], Handkommentar Zollgesetz, Bern 2009, Art. 116 N. 5 und 54; vgl. zum Einspracheverfahren: BGE 131 V 407 E. 2.1.2.1 mit Hinweisen). Damit soll ein einfaches und rasches verwaltungsinternes Verfahren gewährleistet werden. Gleich wie im eigentlichen Einspracheverfahren müssen auch hier ergänzende Sachverhaltsabklärungen möglich sein. Denn in diesem Verfahren kann die Verwaltung die angefochtene Verfügung nochmals überprüfen und über die strittigen Punkte entscheiden, bevor allenfalls die verwaltungsunabhängige Rechtsmittelinstanz angerufen wird. Spätestens im verwaltungsinternen Beschwerdeverfahren hat die Verwaltung jedoch in rechtsgenügender Form Gelegenheit zu geben, sich zum Verfahren zu äussern (analog dem Einspracheverfahren; vgl. BGE 132 V 368 E. 6.2, 121 V 155 E. 5b; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1566/2006 vom 11. August 2008 E. 1.4.2).

## 5.

Die Beweiswürdigung endet mit der richterlichen Entscheidung darüber, ob eine rechtserhebliche Tatsache als erwiesen zu gelten hat oder nicht. Im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht gilt der Grundsatz der freien Beweiswürdigung (BGE 130 II 485 E. 3.2). Falls eine antizipierte Beweiswürdigung ergibt, dass angebotene Beweise unerheblich sind oder sich der Sachverhalt auch sonst genügend ermitteln lässt, darf das Bundesverwaltungsgericht auf angebotene Beweismittel – so auch auf Auskünfte von Zeugen – verzichten (BGE 131 I 157 E. 3, 130 II 429 E. 2.1). Der Beweis ist geleistet, wenn das Gericht gestützt auf die freie Beweiswürdigung zur Überzeugung gelangt ist, dass sich der rechtserhebliche Sachumstand verwirklicht hat. Gelangt das Gericht nicht zu diesem Ergebnis, kommen die Beweislastregeln zur Anwendung; es ist zu Ungunsten desjenigen zu urteilen, der die Beweislast trägt. Die Abgabebehörde trägt die Beweislast für Tatsachen, welche die Abgabepflicht als solche begründen oder die Abgabebefreiung erhöhen, das heisst für die abgabebegründenden und -mehrenden Tatsachen. Demgegenüber ist der Abgabepflichtige für die abgabebefreienden und -mindernden Tatsachen beweisbelastet, das heisst für solche Tatsachen, welche Abgabebefreiung oder Abgabebegünstigung bewirken (statt vieler: Urteil des Bundesgerichts vom 14. Juli 2005, veröffentlicht in Archiv für

Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 75 S. 495 ff. E. 5.4; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5261/2008 vom 29. März 2010 E. 4.4, A-A-1603/2006 vom 4. März 2010 E. 3.3, A-4057/2009 vom 3. September 2009 E. 2.6).

## 6.

Im vorliegenden Fall ist bezüglich des Sachverhalts Folgendes unbestritten: Bei der B.\_\_\_\_\_ fiel als Produktionsabfall Isopropanol an, welches der Stoff-Positivliste gemäss Anhang 1 der VOCV angehört (vgl. Anhang 1: "Propan-2-ol [Isopropylalkohol, Isopropanol]") und deshalb nach Art. 2 Bst. a VOCV Abgabeobjekt der Lenkungsabgabe bildet. Die C.\_\_\_\_\_ regenerierte das Isopropanol zu einem Destillat höheren Reinheitsgrads. Dieses Regenerat ging zumindest zum grössten Teil an die Beschwerdeführerin, die es zur Herstellung von Reinigungsmittel für Autoscheiben verwendete. Unbestritten ist im Weiteren, dass die B.\_\_\_\_\_ mit der Lieferung des Isopropanols VOC in Verkehr brachte, aber die VOC-Abgabe nicht entrichtete. Im Streit liegt hingegen, ob aus rechtlicher Sicht die Beschwerdeführerin die Abnehmerin des Isopropanols von der B.\_\_\_\_\_ war (E. 8). Ebenso strittig ist, ob die Beschwerdeführerin aufgrund der Nichtentrichtung der VOC-Abgabe einen Vorteil erzielt hat und in der Folge gemäss Art. 12 Abs. 2 VStrR leistungspflichtig ist (E. 9). Im Fall der Bejahung der Leistungspflicht ist die Höhe der Abgabeforderung zu klären (E. 10). Vorweg ist jedoch auf die Rüge einzugehen, der vorinstanzliche Entscheid sei wegen schwerer Verfahrensmängel aufzuheben (E. 7).

## 7.

### 7.1

**7.1.1** Die Beschwerdeführerin macht geltend, der Entscheid der OZD sei bereits deshalb aufzuheben, weil die OZD ihren Einwand, die angefochtene Nachbezugsverfügung der Zollkreisdirektion Basel vom 3. Dezember 2007 habe keine Begründung enthalten, zu Unrecht verworfen habe. Im Weiteren sei auch der angefochtene Entscheid der OZD mangelhaft begründet. Diese Rügen sind zuerst zu prüfen. Die Begründungspflicht von Entscheiden leitet sich aus dem Anspruch auf rechtliches Gehör ab (E. 4.1). Aufgrund der formellen Natur des Gehöranpruchs hätte bei einer Verletzung – ohne materielle Prüfung – eine Rückweisung an die Vorinstanz zu erfolgen (BGE 132 V 387 E. 5.1, 135 III 513 E. 3.6.5)

**7.1.2** Anfechtungsobjekt im vorliegenden Beschwerdeverfahren bildet einzig der Entscheid der OZD vom 22. August 2008 und somit nicht die Nachbezugsverfügung der Zollkreisdirektion Basel. Diese ist nämlich durch den Entscheid der OZD ersetzt worden (sog. Devolutiveffekt; vgl. MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 2.7). Nach der Rechtsprechung ist genügend, wenn spätestens im verwaltungsinternen Beschwerdeverfahren in rechtsgenügender Form das rechtliche Gehör gewährt wird (E. 4.2 in fine). Dies war vorliegend der Fall, setzte sich doch der Beschwerdeentscheid der OZD vom 22. August 2008 – entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin – ausführlich mit ihren Argumenten auseinander. Nicht gefolgt werden kann im Übrigen der Meinung der Beschwerdeführerin, die von der Vorinstanz mehrfach vorgenommene Beurteilung von Einwänden als "irrelevant" stelle eine Verletzung ihres Anspruchs auf rechtliches Gehör dar. Die Vorinstanz zeigte dadurch bloss auf, dass die betreffenden Argumente ihre Rechtsauffassung nicht zu erschüttern und am Resultat nichts zu ändern vermögen. Eine Verletzung der Begründungspflicht ist demnach nicht gegeben. Doch selbst wenn eine solche vorliegen würde, könnte diese im vorliegenden Beschwerdeverfahren geheilt werden, denn das Bundesverwaltungsgericht verfügt über die selbe Überprüfungsbezugnis wie die Vorinstanz und eine besonders schwer wiegende Verletzung wäre nicht gegeben (vgl. BGE 129 I 129 E. 2.2.3, 126 V 130 E. 2b, 126 I 68 E. 2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1681/2006 vom 13. März 2008 E. 2.4).

**7.2** Die Beschwerdeführerin macht weitere formelle Mängel geltend. Die Wahrung des rechtlichen Gehörs verlange, dass die angebotenen Beweise abgenommen würden. Sie habe bereits in ihrer Stellungnahme vom 20. September 2007 dargelegt, dass die Zollkreisdirektion wesentliche Beweise, welche die Rolle der C.\_\_\_\_\_ beleuchteten, nicht abgenommen habe. Insbesondere habe die Zollkreisdirektion ihren früheren Mitarbeiter, K.\_\_\_\_\_, der bei den Gesprächen mit B.\_\_\_\_\_ und C.\_\_\_\_\_ zugegen gewesen sei, nicht einvernommen. Dem Einwand der Beschwerdeführerin ist zu entgegnen, dass sie weder in ihrer Stellungnahme vom 20. September 2007, noch in ihrer Beschwerde vom 18. Januar 2008 je einen Antrag auf Einvernahme des genannten Zeugen gestellt hat. Bereits aus diesem Grund fällt insoweit eine Gehörsverletzung von vornherein ausser Betracht (vgl. E. 4.1). Weitere Ausführungen dazu erübrigen sich, zumal die Beschwerdeführerin auch vor Bundesverwaltungsgericht nicht beantragt, der Zeuge sei im Rechts-

mittelverfahren einzuvernehmen. Im Weiteren ist zu betonen, dass es im vorliegenden Verfahren um die Leistungspflicht der Beschwerdeführerin und nicht um diejenige der C.\_\_\_\_\_ geht. Diese ist denn vorliegend auch nicht Partei. Im Übrigen stellt die Beschwerdeführerin auch keine weiteren konkreten Beweisanträge betreffend die C.\_\_\_\_\_.

## **8.**

Im Folgenden gilt es zu bestimmen, wer aus VOC-abgaberechtlicher Sicht Abnehmerin des Isopropanols der B.\_\_\_\_\_ war.

**8.1** Mit Schreiben vom 21. Dezember 2001 sandte die B.\_\_\_\_\_ der Beschwerdeführerin eine Vereinbarung zu, welche gemäss Begleitschreiben die an einer Sitzung vom 25. Juli 2001 vereinbarten Punkte festhalten sollte. Die von der B.\_\_\_\_\_ am 19. Dezember 2001 unterzeichnete Vereinbarung wurde von der Beschwerdeführerin am 10. Januar 2002 gegengezeichnet (vgl. amtl. Akten Nr. 7.8.5/7). Aus dieser Vereinbarung geht hervor, dass die beiden Parteien eine Zusammenarbeit im Bereich der Wiederverwertung von Isopropanol, welches bei der B.\_\_\_\_\_ anfalle, erwägen (Präambel der Vereinbarung). Bei dem an die Beschwerdeführerin abzugebenden Stoff handle es sich um ein Destillat, bestehend aus ca. 95% Isopropanol (Ziff. 1). Die Meldung, wann das Isopropanol abgeholt werden könne, erfolge in der Regel zwei Arbeitstage im Voraus durch den abgebenden Betrieb an die Beschwerdeführerin (Ziff. 2.1). Der Camion für den Transport werde durch die Beschwerdeführerin organisiert (Ziff. 2.2). Die Abgabe und der Transport des Isopropanols sei für die B.\_\_\_\_\_ auf jeden Fall kostenlos (Ziff. 3). Die Abgabemenge richte sich nach dem Produktionsbudget der B.\_\_\_\_\_. Es werde keine Garantie für eine bestimmte Menge gegeben (Ziff. 4.1). Voraussichtlich könnten durch die Beschwerdeführerin 150 bis max. 600 t pro Jahr abgenommen werden. Falls eine Abnahme nicht mehr möglich sei, erfolge durch die Beschwerdeführerin mindestens eine Woche im Voraus eine Meldung an den abgebenden Betrieb (Ziff. 4.2). Werde das durch die Beschwerdeführerin abgenommene Isopropanol-Destillat keiner Veredelung zugeführt, so verpflichte sich diese, das Isopropanol auf eigene Kosten einer vorschriftskonformen und umweltgerechten Entsorgung zuzuführen (Ziff. 5). Aus dem Begleitbrief zur Vereinbarung geht hervor, dass die der Vereinbarung entsprechende Handhabung im vergangenen Jahr eine "positive Erfahrung" war.

Am 16. November 2001 stellte die C.\_\_\_\_\_ der Beschwerdeführerin eine Offerte (amtl. Akten Nr. 7.8.5/3) für die "Aufarbeitung von Isopropylalkohol" zu. Der Preis betrage Fr. 65.--/100 kg netto Regenerat inkl. Entsorgung der Destillationsrückstände. Diese Offerte wurde offenbar akzeptiert, stellte doch die C.\_\_\_\_\_ in der Folge der Beschwerdeführerin Rechnungen für das Isopropylalkohol-Regenerat zum genannten Preis. Auf den Rechnungen führte sie jeweils auf, welche Mengen Rohwaren angeliefert worden seien und welche Mengen an Regenerat sie geliefert habe (vgl. z.B. Rechnung der C.\_\_\_\_\_ vom 26. Dezember 2001 [amtl. Akten Nr. 7.8.1/6] und vom 25. September 2002 [amtl. Akten Nr. 7.8.2/23]). Den Transport des Isopropanols von der B.\_\_\_\_\_ zur C.\_\_\_\_\_ übernahm dabei eine Transportfirma im Auftrag und auf Kosten der Beschwerdeführerin (vgl. Frachtofferte der [...], amtl. Akten Nr. 7.8.5/2).

**8.2** Aus den genannten Akten geht somit hervor, dass die B.\_\_\_\_\_ die Lieferantin des Isopropanols und die Beschwerdeführerin als ihre Vertragspartnerin die Abnehmerin der Substanz war, wobei diese die Ware bei der B.\_\_\_\_\_ abholen und nach (...) transportieren liess. Es war auch die Beschwerdeführerin, welche die C.\_\_\_\_\_ beauftragt hatte, das Isopropanol zu veredeln resp. zu regenerieren. Indessen hat die C.\_\_\_\_\_ die Annahme des Isopropanols unterschäftlich auf dem Abfallbegleitschein bestätigt. Auf den Begleitscheinen für Sonderabfälle wurde als Abgeberin die B.\_\_\_\_\_ und als Empfängerin die C.\_\_\_\_\_ bezeichnet (vgl. z.B. amtl. Akten Nr. 7.8.2/22). Zwar wurde die C.\_\_\_\_\_ als Abnehmerin des Isopropanols dazwischen geschaltet. Dies bedeutet aber noch nicht, dass sie im Sinn der VOC-Gesetzgebung als Abnehmerin gilt, sondern hatte lediglich den Grund darin, dass die Beschwerdeführerin nicht über eine Bewilligung für die Annahme von Sonderabfällen verfügte. Das geht unzweideutig aus den Aussagen von L.\_\_\_\_\_, einem ehemaligen Mitarbeiter der B.\_\_\_\_\_, (vgl. amtl. Akten Nr. B act. 42) in der Strafuntersuchung hervor. Wie die Vorinstanz in der Vernehmlassung zu Recht darauf hinweist, sind die umweltrechtlichen Vorschriften, die verhindern, dass Isopropanol in der flüssigen Form direkt in den Boden oder die Gewässer gelangt, von den vorliegend relevanten Vorschriften zu unterscheiden, welche zum Ziel haben, mittels einer Lenkungsabgabe Emissionen der im Isopropanol enthaltenen VOC in die Luft zu verringern.

Fehl geht der Hinweis der Beschwerdeführerin, dass eine Vereinbarung über die direkte Lieferung des Isopropanols von der B.\_\_\_\_\_ an sie widerrechtlich und der Vertrag deshalb nach Art. 20 des Obligationenrechts vom 30. März 1911 (OR, SR 220) nichtig gewesen wäre, weil sie nicht über eine Bewilligung für die Annahme von Sonderabfällen verfügt habe. Zum einen würde die Widerrechtlichkeit des Vertrages nichts daran ändern, dass die Beschwerdeführerin Abnehmerin des Isopropanols aus Sicht der VOCV sein kann. Denn die abgaberechtliche Qualifikation von Vorgängen hat nach ständiger Rechtsprechung nicht in erster Linie aus einer zivil-, sprich vertragsrechtlichen Sicht, sondern nach wirtschaftlichen tatsächlichen Kriterien zu erfolgen. Wo die zivilrechtliche Konstruktion nicht der wirtschaftlichen Realität entspricht, muss auf das tatsächliche wirtschaftliche Ergebnis abgestellt werden (Urteil des Bundesgerichts 2A.61/2006 vom 29. November 2006 E. 3.1; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1570/2006 vom 13. September 2008 E. 2.2.1). Zum anderen ist ein Vertrag ohnehin grundsätzlich dann nicht widerrechtlich, wenn sich die verletzte Norm nur gegen die subjektive Beteiligung einer oder beider Parteien richtet (GAUCH/SCHLUEP/SCHMID, Schweizerisches Obligationenrecht, Allgemeiner Teil, 9.A., Zürich 2008, Band I, N 651; BGE 121 IV 365 E. 9a).

**8.3** Weiter macht die Beschwerdeführerin geltend, die erwähnte Vereinbarung stehe nicht am Anfang des zu beurteilenden Sachverhalts. Ihr seien zahlreiche abweichende mündliche Absprachen, eine schriftliche Absprache zwischen der Beschwerdeführerin und der C.\_\_\_\_\_ und eine monatelange abweichende Übung vorangegangen. Dazu ist festzuhalten, dass diese Behauptungen weder durch Aussagen der Herren X.\_\_\_\_\_, L.\_\_\_\_\_ und M.\_\_\_\_\_ in der Strafuntersuchung noch durch entsprechende Dokumente belegt werden. Bereits darauf hingewiesen wurde, dass die tatsächliche Lieferung an die C.\_\_\_\_\_ nicht zwingend dazu führt, dass jene auch Abnehmerin im Rechtssinn ist. Das Gleiche gilt für das Argument, dass die C.\_\_\_\_\_ in den VOC-Bilanzen der B.\_\_\_\_\_ als Abnehmerin aufgeführt ist; diese Nennung ist aufgrund der in E. 8.2 dargelegten Rechtsauffassung des Bundesverwaltungsgerichts schlicht falsch. Das Gleiche gilt übrigens auch für entsprechende Bescheinigungen im Verhältnis C.\_\_\_\_\_ - Beschwerdeführerin. Auf sie abzustellen wäre eine Vorwegnahme des Resultats. Auch dass die C.\_\_\_\_\_ der Beschwerdeführerin nicht das gesamte aus dem Isopropanol gezogene Regenerat lieferte, macht die

C.\_\_\_\_\_ nicht zur Abnehmerin: offenbar entsprach das ihrer Vereinbarung mit der Beschwerdeführerin, welche wohl nicht mehr davon verwenden konnte. Auch dass keine Lagerkosten in Rechnung gestellt wurden, ist kein durchschlagendes Argument. Diese können im Preis für die Regeneration, welcher die Beschwerdeführerin zu bezahlen hatte, berücksichtigt sein. Auch die Hinweise der Beschwerdeführerin auf die Verwendung des Begriffs "Verkaufsprodukt" mögen die Rechtsauffassung des Bundesverwaltungsgerichts nicht umzustossen: Zum einen geht aus der Vereinbarung zwischen der Beschwerdeführerin und der C.\_\_\_\_\_ vom 20. Juli 2001 klar hervor, dass die C.\_\_\_\_\_ Isopropylalkohol aufarbeitet und nicht der Beschwerdeführerin verkauft. Andere Informationen, insbesondere solche über die Verwendung – also auch darüber, ob die gesamte Menge wieder an die Beschwerdeführerin zu retournieren ist – können dem Dokument gerade nicht entnommen werden. Weiter sind auch die von der Beschwerdeführerin aufgeführten Argumente, dass die C.\_\_\_\_\_ – und nicht sie – Eigentümerin der Ware geworden sei, nicht durchschlagend: aus sachenrechtlicher Sicht ist durchaus denkbar, dass die C.\_\_\_\_\_ beim Eigentumserwerb als Stellvertreterin für die Beschwerdeführerin gehandelt hat (vgl. Art. 923 ZGB; EMIL W. STARK, in: Berner Kommentar, Bd. IV, 3. Abteilung, 1. Teilband, Art. 923 N. 8 ff.).

Das von der Beschwerdeführerin weiter angefügte Argument, die C.\_\_\_\_\_ habe ihr teilweise Isopropanol bzw. Isopropanol-Regenerat verkauft, das nicht von der B.\_\_\_\_\_ stammte, und dort VOC-Abgaben in Rechnung gestellt, dient nach Auffassung des Bundesverwaltungsgerichts eher der Stützung des Standpunkts der Vorinstanz als desjenigen der Beschwerdeführerin: Dies zeigt eher, dass die C.\_\_\_\_\_ dort wo effektiv verkauft wurde, die VOC-Abgabe verlangte, und dort, wo Lohndestillation vorlag, dies eben nicht tat. Wie nachfolgend ausgeführt werden wird (E. 9), kann aber zur Beantwortung der Frage, ob die Beschwerdeführerin die Voraussetzungen von Art. 12 Abs. 2 VStrR erfüllt hat, letztlich offen bleiben, ob sie oder die C.\_\_\_\_\_ die (direkte) Abnehmerin der Waren von der B.\_\_\_\_\_ war.

## 9.

**9.1** Aufgrund der Widerhandlung der B.\_\_\_\_\_ gegen das USG wurde dem Bund die VOC-Abgabe auf 847'980 kg Isopropanol nicht abgeliefert. Unabhängig davon, ob die Beschwerdeführerin das

Isopropanol gemäss der Vereinbarung vom 19. Dezember 2001/10. Januar 2002 von der B.\_\_\_\_\_ bezog oder – wie von ihr geltend gemacht – von der C.\_\_\_\_\_ gekauft hat, ist sie durch die Widerhandlung der B.\_\_\_\_\_ in den Genuss eines unrechtmässigen Vorteils gemäss Art. 12 Abs. 2 VStrR gekommen. Sie gehört somit – wie die B.\_\_\_\_\_ – zu den Nachleistungspflichtigen. Ihr Vorteil bestand darin, dass sie das Isopropanol (allenfalls das Regenerat) günstiger erwerben konnte, da davon auszugehen ist, dass die B.\_\_\_\_\_ die Abgabe auf den Abnehmer überwälzt und die Kosten sich entsprechend verteuert hätten, wäre die VOC-Abgabe entrichtet worden (vgl. E. 3.2.1).

Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin gilt sie auf jeden Fall als direkt Bevorteilte im Sinn der Rechtsprechung (vgl. E. 3.2.2). Ihr Vorteil aufgrund der Nichtüberwälzung der VOC-Abgabe steht in unmittelbarem Zusammenhang mit dem Nichtbezahlen der Abgabe durch die B.\_\_\_\_\_. Dies unabhängig davon, ob sie die Ware direkt von der B.\_\_\_\_\_ oder (zumindest formell) über die C.\_\_\_\_\_ als Regenerat bezogen hat. Auch im letzteren Fall kann keine Rede davon sein, dass die Ware bereits über mehrere Handelsstufen weiterveräussert worden sei und eine gewisse Distanz zur Widerhandlung der B.\_\_\_\_\_ bestehe. Sofern die Vereinbarung vom 19. Dezember 2001/10. Januar 2002 nicht die direkte Abnahme des Isopropanols durch die Beschwerdeführerin von der B.\_\_\_\_\_ belegt, dann weist sie doch zumindest eine enge Verflechtung zwischen den beiden Parteien in der Verwertung des Isopropanols und damit eine gewisse Nähe der Widerhandlung der B.\_\_\_\_\_ zum unrechtmässigen Vorteil der Beschwerdeführerin nach. Zudem kann die Beschwerdeführerin nicht als gutgläubig gelten, war sie doch in direkten Verhandlungen mit der B.\_\_\_\_\_ und hätte zumindest um die VOC-Problematik wissen müssen. Sie kann sich deshalb nicht auf den guten Glauben berufen (E. 3.2.3).

**9.2** Fehl geht die Beschwerdeführerin mit der in der Beschwerde (Rz. 33) geäusserten Auffassung, dass sie nur bei Verschulden für den nachbezogenen Abgabebetrag hafte. Die OZD hat sie nicht aufgrund von Art. 12 Abs. 3 VStrR ins Recht gefasst, sondern nach Abs. 2 dieser Bestimmung, weil sie in den Genuss eines unrechtmässigen Vorteils gelangt ist (E. 3.2). Damit spielt es auch keine Rolle, dass das Strafverfahren gegen Herrn X.\_\_\_\_\_ mangels Verschulden eingestellt worden ist.

**9.3** Nicht zu hören ist das Argument der Beschwerdeführerin, dass sie nicht in den Genuss eines Vorteils gelangt sei, weil sie den "Vorteil" aufgrund der Nichtentrichtung der Abgabe durch die B.\_\_\_\_\_ vollständig an ihre Kunden weitergegeben bzw. diesen keine VOC-Abgabe überwältzt habe. Die Kalkulation des Verkaufspreises durch die Beschwerdeführerin ist nicht massgebend für die Frage, ob diese einen Vorteil im Sinn von Art. 12 Abs. 2 VStrR erzielt hat. Massgebend ist einzig, ob sie die Ware günstiger beziehen konnte. Dies war, wie dargelegt, der Fall.

## **10.**

**10.1** Nach dem Gesagten ist die Leistungspflicht der Beschwerdeführerin im Sinn von Art. 12 Abs. 2 VStrR gegeben. Da sie sowohl als direkt Bevorteilte gilt als auch nicht gutgläubig in Bezug auf den Erwerb der Ware ohne Ablieferung der VOC-Abgabe war, haftet sie auf jeden Fall für die gesamte vorenthaltene Abgabe in der vollen Höhe von Fr. 1'734'567.-- (vgl. E. 3.2.2). Der Umfang des Vorteils der Beschwerdeführerin muss nicht weiter abgeklärt werden. Die Beschwerdeführerin wendet dagegen ein, eine derart weite Auslegung von Art. 12 Abs. 2 VStrR halte vor dem Legalitätsprinzip nicht stand. Die Vorschrift ziele auf die Abschöpfung eines tatsächlich erzielten wirtschaftlichen Vorteils. Es könne für die solidarische Mithaftung für die volle Abgabeforderung nicht genügen, dass ihr irgendein Vorteil zugekommen sei. Die Beschwerdeführerin verkennt, dass nach konstanter Rechtsprechung (E. 3.2.2) der direkt und/oder bösgläubige Bevorteilte für den gesamten Abgabebetrag haftet unabhängig von der Höhe seines effektiven Vorteils.

**10.2** Bezüglich des VOC-Satzes macht die Beschwerdeführerin zudem geltend, die Vorinstanz habe den Satz von Fr. 3.-- pro Kilogramm VOC ab dem 1. Januar 2003 zu Unrecht angewendet. Gemäss ausdrücklicher Anweisung der EZV in ihrem Merkblatt „Umgang mit per 31. Dezember 2002 vorhandenen VOC-Lagerbeständen“ vom August 2002 bleibe nämlich der Satz von Fr. 2.-- unverändert anwendbar für Waren, die bereits vor dem 31. Dezember 2002 erworben worden seien. Angesichts der Tatsache, dass die B.\_\_\_\_\_ das Isopropanol im Rahmen ihrer pharmazeutischen Produktion eingesetzt habe, sei es nicht nur wahrscheinlich, sondern zumindest für den überwiegenden Teil des nach dem 1. Januar 2003 in Verkehr gesetzten Isopropanols sogar gewiss, dass es von der B.\_\_\_\_\_ bereits vor dem 31. Dezember 2002 erworben worden sei. Die

Beschwerdeführerin verkennt, dass das Isopropanol bei der B.\_\_\_\_\_ als Produktionsabfall angefallen ist. Aufgrund der Akten ist auch erstellt, dass zwischen dem Anfall des VOC-haltigen Abfalls und der Weitergabe an A.\_\_\_\_\_ bzw. C.\_\_\_\_\_ keine erhebliche zeitliche Verzögerung eintrat, richtete sich die Abgabemenge doch explizit nach dem Produktionsbudget der B.\_\_\_\_\_. Die Meldung, wann das Isopropanol abgeholt werden konnte, erfolgte in der Regel zwei Arbeitstage im Voraus durch B.\_\_\_\_\_ (vgl. Ziff. 2.1. und 4.1 der Vereinbarung vom 19. Dezember 2001/10. Januar 2002). Es ist somit nicht davon auszugehen, dass die B.\_\_\_\_\_ per Ende 2002 über relevante Lagerbestände an Isopropanol verfügt hat. Im Übrigen wäre die Beschwerdeführerin für diese abgabemindernde Tatsache beweisbelastet (vgl. E. 5). Nachweise für ihre Behauptung hat sie keine eingereicht. Hinsichtlich des VOC-Ansatzes war die Berechnung der EZV somit korrekt.

#### **11.**

Dem Gesagten zufolge ist die Beschwerde abzuweisen. Bei diesem Ausgang des Verfahrens werden die Verfahrenskosten, die auf Fr. 25'000.-- festgelegt werden (Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]), der unterlegenen Beschwerdeführerin auferlegt (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario).

### **Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

#### **1.**

Die Beschwerde wird abgewiesen.

#### **2.**

Die Verfahrenskosten von Fr. 25'000.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Sie werden mit geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 25'000.-- verrechnet.

#### **3.**

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

**4.**

Dieses Urteil geht an:

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

Die vorsitzende Richterin:

Der Gerichtsschreiber:

Salome Zimmermann

Jürg Steiger

**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 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [BGG, SR 173.110]). 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 (vgl. Art. 42 BGG).

Versand: