



Urteil vom 6. Dezember 2017

Besetzung

Richter Daniel Riedo (Vorsitz),
Richterin Marianne Ryter,
Richter Pascal Mollard,
Gerichtsschreiber Beat König.

Parteien

A. _____ AG,
vertreten durch lic. iur. Stephan Erbe, Advokat,
Beschwerdeführerin,

gegen

Oberzolldirektion (OZD),
Hauptabteilung Abgaben,
Vorinstanz.

Gegenstand

VOC.

Sachverhalt:**A.**

Die A. _____ AG (nachfolgend: Abgabepflichtige) verfügt über eine Bewilligung der Eidgenössischen Oberzolldirektion (OZD) zum Bezug von vorläufig abgabebefreiten flüchtigen organischen Verbindungen («Volatile Organic Compounds», VOC) im Rahmen des Verpflichtungsverfahrens gemäss Art. 21 der Verordnung vom 12. November 1997 über die Lenkungsabgabe auf flüchtigen organischen Verbindungen (VOCV, SR 814.018). Bei der Kontrolle der VOC-Bilanz für das Geschäftsjahr 2015 konstatierte die OZD, dass in den Sendungen der Abgabepflichtigen betreffenden Ausfuhrzollausweisen Nr. [...] vom 17. März 2015, Nr. [...] vom 27. April 2016 und Nr. [...] vom 1. Juni 2016 im «Neuen Computerisierten Transitsystem» (NCTS) anstelle des Veranlagungscodes 25 (für «Rückerstattung / Befreiung der Lenkungsabgabe auf VOC wird geltend gemacht») fälschlicherweise der Code 21 (für das normale Ausfuhrverfahren) festgehalten wurde. Die OZD erklärte gegenüber der Abgabepflichtigen mit Schreiben vom 9. November 2016, dass bei Fehlen korrigierter Ausfuhrzollausweise eine VOC-Menge von 33'378 kg als abgabebelastete diffuse Emission zu behandeln sei und gegebenenfalls VOC-Abgaben nachgefordert werden müssten.

B.

Nachdem die Abgabepflichtige mit Schreiben vom 23. November 2016 beantragt hatte, von der Nacherhebung von VOC-Abgaben sei abzusehen, erliess die OZD (nachfolgend auch: Vorinstanz) am 25. Januar 2017 eine Verfügung, mit welcher sie die Abgabepflichtige zur Nachbezahlung von VOC-Abgaben im Betrag von Fr. 100'024.80 verpflichtete.

C.

Mit Beschwerde vom 21. Februar 2017 lässt die Abgabepflichtige (nachfolgend: Beschwerdeführerin) beim Bundesverwaltungsgericht die Aufhebung der hiervor (Bst. B) genannten Verfügung unter Kosten- und Entschädigungsfolge zulasten der Vorinstanz beantragen. In verfahrensrechtlicher Hinsicht fordert die Beschwerdeführerin die Befragung von B. _____ und C. _____ als Zeugen.

D.

Die Vorinstanz stellt mit Vernehmlassung vom 2. Mai 2017 den Antrag, die Beschwerde sei unter Kostenfolge vollumfänglich abzuweisen.

E.

Auf die Vorbringen der Verfahrensbeteiligten und die eingereichten Akten wird – sofern erforderlich – in den folgenden Erwägungen näher eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:**1.**

Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32) Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche liegt nicht vor. Die OZD ist eine Behörde im Sinn von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist daher für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig.

Soweit das VGG nichts anderes bestimmt, richtet sich gemäss dessen Art. 37 das Verfahren nach dem VwVG.

Die Beschwerdeführerin ist durch den angefochtenen Entscheid berührt und hat ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung (vgl. Art. 48 VwVG).

Auf die frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde (vgl. Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 VwVG) ist einzutreten.

2.

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

2.2

2.2.1 Die Beweiswürdigung endet mit dem richterlichen Entscheid darüber, ob eine rechtserhebliche Tatsache als erwiesen zu gelten hat oder nicht.

Der Beweis ist erbracht, wenn das Gericht gestützt auf die freie Beweiswürdigung zur Überzeugung gelangt ist, dass sich der rechtserhebliche Sachumstand verwirklicht hat (vgl. statt vieler: BGE 130 III 321 E. 3.2; Urteile des BVGer A-5198/2016 vom 5. April 2017 E. 2.2.1, A-279/2014 vom 17. November 2014 E. 2.7.1; MOSER et al., a.a.O., N. 3.141).

2.2.2 Gelangt das Gericht nicht zu diesem Ergebnis, kommen die Beweislastregeln zur Anwendung; es ist zu Ungunsten desjenigen zu urteilen, der die Beweislast trägt (statt vieler: Urteil des BVGer A-5198/2016 vom 5. April 2017 E. 2.2.2). Die Abgabebehörde trägt die Beweislast für Tatsachen, welche die Abgabepflicht als solche begründen oder die Abgabebeforderung erhöhen, d.h. die Beweislast für die abgabebegründenden und -mehrenden Tatsachen. Demgegenüber ist der Abgabepflichtige für die abgabebefreienden und -mindernden Tatsachen, d.h. für solche Tatsachen, welche eine Abgabebefreiung oder Abgabebegünstigung bewirken, beweisbelastet (statt vieler: Urteile des BVGer A-1469/2006 vom 7. Mai 2008 E. 1.4, A-1373/2006 vom 16. November 2007 E. 2.1). Eine vom Abgabepflichtigen zu beweisende Tatsache stellt etwa die abgabebefreite Verwendung dar, d.h. beispielsweise der Export der VOC im Rahmen des sog. Verpflichtungsverfahrens (vgl. Urteil des BVGer A-5198/2016 vom 5. April 2017 E. 2.2.2; siehe dazu hinten E. 3.1 und 3.4).

2.3 Formelle Adressaten von Verwaltungsverordnungen (wie Merkblätter, Richtlinien, Kreisschreiben etc.) sind (einzig) die mit dem Vollzug einer bestimmten öffentlichen Aufgabe betrauten Organe, d.h. die Verwaltungsbehörden mit deren Verwaltungspersonal (BGE 142 II 182 E. 2.3.2, 139 V 122 E. 3.3.4, 137 V 1 E. 5.2.3). Verwaltungsbehörden und ihr Personal sind insoweit durch die Verwaltungsverordnungen gebunden, als die entsprechenden verwaltungsinternen Vorschriften keinen offensichtlich verfassung- oder gesetzwidrigen Inhalt aufweisen (Urteil des BGer 2C_264/2014 vom 17. August 2015 E. 2.4.1, mit Hinweisen).

Anders als sog. Rechtsverordnungen sind Verwaltungsverordnungen für die Justizbehörden nicht verbindlich (BGE 141 V 175 E. 2.1; MOSER et al., a.a.O., N. 2.173 f.). Wird vor dem Bundesverwaltungsgericht ein individuell-konkreter Entscheid angefochten, welcher auch oder ausschliesslich auf einer Verwaltungsverordnung beruht, kann das Gericht die Rechtmässigkeit der betreffenden Verwaltungsverordnung zwar uneingeschränkt überprüfen (vgl. [allerdings zum Verfahren vor dem Bundesgericht] BGE 142 II 182 E. 2.3.3, mit Hinweisen). Die Gerichte sollen Verwaltungsverordnungen bei ihrem Entscheid indessen mitberücksichtigen, sofern

diese eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zulassen (BGE 123 II 16 E. 7; Urteile des BVGer A-2675/2016 vom 25. Oktober 2016 E. 1.4, A-5099/2015 vom 20. Januar 2016 E. 1.6).

2.4 Nach dem Grundsatz der Gesetzmässigkeit bedarf jedes staatliche Handeln einer gesetzlichen Grundlage (Art. 5 Abs. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101]). Inhaltlich verlangt das Legalitätsprinzip, dass staatliches Handeln insbesondere auf einem generell-abstrakten Rechtssatz von hinreichender Normstufe und genügender Bestimmtheit beruht (vgl. dazu anstelle vieler: Urteile des BVGer A-882/2016 vom 6. April 2017 E. 2.1.1). Besondere Bedeutung kommt dem Legalitätsprinzip im Abgaberecht zu: So müssen öffentliche Abgaben nach Art. 164 Abs. 1 Bst. d und Art. 127 Abs. 1 BV sowie gemäss der Rechtsprechung des Bundesgerichts in ihren Grundzügen und wesentlichen Elementen durch ein Gesetz im formellen Sinn festgelegt werden. Zu den in den Grundzügen im Gesetz selbst zu regelnden Elementen gehören der Kreis der Abgabepflichtigen, der Gegenstand der Abgabe und deren Bemessung (BGE 138 V 32 E. 3.1.1, 136 II 149 E. 5.1, 135 I 130 E. 7.2). Dies gilt auch für die VOC-Abgabe (vgl. Urteil des BVGer A-4357/2010 vom 5. Mai 2011 E. 2.1; MICHAEL BEUSCH, Lenkungsabgaben im Strassenverkehr, 1999, S. 138 f.; THOMAS KAPPELER, Verfassungsrechtliche Rahmenbedingungen umweltpolitisch motivierter Lenkungsabgaben, 2000, S. 76 f.).

2.5 Das verfassungsmässige Gebot der Verhältnismässigkeit (Art. 5 Abs. 2 BV) verlangt, dass staatliche Hoheitsakte für das Erreichen eines im übergeordneten Interesse liegenden Zieles geeignet, notwendig und dem Betroffenen zumutbar sind. Ein staatliches Handeln ist namentlich dann unverhältnismässig, wenn eine ebenso geeignete mildere Anordnung für den angestrebten Erfolg ausreicht (vgl. BGE 126 I 122 E. 5b). Für Verhältnismässigkeitsüberlegungen verbleibt jedoch immer dann kein Raum, wenn eine Norm zwar als streng erscheinen mag, aber vom Bundesgesetzgeber so gewollt ist und innerhalb des diesem eröffneten Regelungsermessens liegt (Urteil des BGer 2C_703/2009 und 2C_22/2010 vom 21. September 2010 E. 4.4.2). Denn die rechtsanwendenden Behörden dürfen aufgrund des sog. Anwendungsgebotes von Art. 190 BV von einer klar formulierten Vorschrift des Bundesgesetzgebers, deren Wortlaut dem Sinn und Zweck der Regelung entspricht, nicht abweichen (BGE 140 II 194 E. 5.8.2, 131 II 217 E. 2.3).

3.

3.1 Wer VOC einführt oder wer als Hersteller solche Stoffe in Verkehr bringt oder selbst verwendet, hat dem Bund grundsätzlich eine Lenkungsabgabe zu entrichten (Art. 35a Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 7. Oktober 1983 über den Umweltschutz [Umweltschutzgesetz, USG, SR 814.01], Art. 35c Abs. 1 Bst. a USG. Zum Begriff der abgabepflichtigen VOC vgl. Art. 1 f. VOCV sowie Urteil des BVGer A-5198/2016 vom 5. April 2017 E. 3.1.3).

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

3.2 Gemäss den Vorschriften über das «Verpflichtungsverfahren» in Art. 21-22b VOCV können die abgabepflichtigen Personen die OZD um die Erteilung einer Bewilligung zum Bezug von vorläufig abgabebefreiten VOC nachsuchen. Die OZD kann die Bewilligung erteilen, wenn die entsprechenden (ausschliesslich objektiven) Voraussetzungen erfüllt sind (vgl. Art. 21 VOCV; zum Hintergrund des Verpflichtungsverfahrens vgl. Urteil des BVGer A-5198/2016 vom 5. April 2017 E. 3.1.5 f.).

Bewilligungsinhaber müssen die VOC-Bilanz spätestens sechs Monate nach Abschluss des Geschäftsjahres bei der kantonalen Behörde einreichen (Art. 22 Abs. 1 VOCV). Die Abgabe für VOC, die so verwendet wurden, dass sie nicht von der Abgabe befreit sind, ist nachzubezahlen (Art. 22 Abs. 2 VOCV).

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

3.4 Ziff. 3 des von der OZD herausgegeben Merkblattes für das Verpflichtungsverfahren nach Art. 21 Abs. 1 und Abs. 1^{bis} VOCV mit dem Titel «Ausfuhr» lautet (soweit hier interessierend) wie folgt:

«Für die Kontrolle der VOC-Bilanz muss der Ausfuhrnachweis erbracht werden können.

In der Ausfuhrzollanmeldung sind deshalb folgende Angaben zu machen:

- Ausfuhr im Verfahren e-dec Export
 - Rückerstattungstyp 1 Rückerstattung / Befreiung der Lenkungsabgabe auf VOC wird geltend gemacht
 - VOC-Menge in kg
- Ausfuhr mit NCTS Export
 - Veranlagungscode 25
 - VOC-Menge in kg

[...]

Der VOC-Bilanz sind Kopien der Ausfuhrlisten e-dec Export oder Barcodelisten der getätigten Ausfuhrungen oder die Veranlagungsverfügungen NCTS Export beizulegen.»

4.

4.1 Das Zollverfahren ist (wie gemäss Art. 13 VOCV das Verfahren der Erhebung der VOC-Abgabe [vgl. dazu HANSJÖRG SEILER, in: Vereinigung für Umweltrecht/Helen Keller [Hrsg.], Kommentar zum Umweltschutzgesetz, 2. Aufl. 1999, Art. 35c N. 21]) vom *Selbstdeklarationsprinzip* bestimmt (Art. 18 in Verbindung mit Art. 25 ZG). Zollrechtlich werden an die zollanmeldepflichtige Person hinsichtlich ihrer Sorgfaltspflichten hohe Anforderungen gestellt. Ihr obliegt die Verantwortung für eine ordnungsgemässe – d.h. vollständige und richtige – Zollanmeldung ihrer grenzüberschreitenden Warenbewegungen (vgl. statt vieler: Urteil des BGer 2C_32/2001 vom 7. April 2011 E. 4.2; Urteile des BVGer A-5127/2011 vom 19. Oktober 2012 E. 2.1.2, A-5887/2009 vom 22. Juli 2011 E. 2.2).

Die Zollanmeldung, welche die Grundlage der Zollveranlagung bildet (vgl. Art. 18 Abs. 1 ZG), kann auch elektronisch erfolgen (Art. 28 Abs. 1 Bst. a ZG). Gemäss Art. 28 Abs. 2 ZG in Verbindung mit Art. 6 Abs. 1 der Zollverordnung der EZV (Eidgenössische Zollverwaltung) vom 4. April 2007 (ZV-EZV, SR 631.013) erfolgt die Zollanmeldung elektronisch, sofern diese Verordnung nicht eine andere Form vorsieht. Die elektronische Zollanmeldung erfolgt entweder über das System «e-dec», das System «NCTS» (Art. 6 Abs. 2 Bst. a ZV-EZV) oder die Internetapplikation «e-dec web» (Art. 6 Abs. 2 Bst. b ZV-EZV).

Bei elektronischer Abwicklung des Veranlagungsverfahrens kommt den zollpflichtigen Personen dann, wenn die Veranlagung hauptsächlich oder

ausschliesslich auf ihren Angaben beruht, eine erhöhte Sorgfaltspflicht zu (vgl. Urteil des BGer 2C_745/2015 vom 23. Oktober 2017 E. 3.3.3).

4.2 Gemäss Art. 32 Abs. 1 ZG kann die Zollstelle umfassend oder stichprobenweise prüfen, ob die Zollanmeldung formell richtig und vollständig ist und ob die erforderlichen Beweisdokumente vorliegen. Die formelle Prüfung der Deklaration ist somit nicht obligatorisch (Botschaft des Bundesrates vom 15. Dezember 2003 über ein neues Zollgesetz ZG [nachfolgend: Botschaft ZG], BBl 2004 567 ff., 616 f.). Werden formelle Fehler oder Unvollständigkeiten festgestellt, weist die Zollstelle die Zollanmeldung zur Berichtigung oder Ergänzung zurück. Stellt sie offensichtliche Fehler fest, so berichtigt sie diese im Einvernehmen mit der anmeldepflichtigen Person (Art. 32 Abs. 2 ZG). Allerdings kann die anmeldepflichtige Person keine Rechte daraus ableiten, wenn die Zollstelle einen vorhandenen Mangel nicht festgestellt und die Zollanmeldung nicht zurückgewiesen hat (Art. 32 Abs. 3 ZG).

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

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

4.4

4.4.1 Durch die Annahme der Zollanmeldung wird diese für die anmeldepflichtige Person verbindlich (Art. 33 Abs. 1 ZG). Dieser Grundsatz der Verbindlichkeit der angenommenen Zollanmeldung stellt einen Eckpfeiler des

schweizerischen Zollrechts dar (Botschaft ZG, BBl 2004, 584, 617; RA-EDERSDORF, Kommentar ZG, Art. 33 N. 2; zu den Schranken dieses Grundsatzes vgl. sogleich E. 4.4.2).

4.4.2 Der Grundsatz der Verbindlichkeit (bzw. Unabänderlichkeit) der angenommenen Zollanmeldung (vgl. E. 4.4.1) gilt jedoch nicht absolut. Eine Berichtigung der Zollanmeldung ist unter gewissen Voraussetzungen gemäss Art. 34 ZG möglich (vgl. zum Ganzen Urteil des BVGer A-8199/2015 vom 6. Oktober 2016 E. 2.3).

Ist die Veranlagungsverfügung bereits ergangen, kann die anmeldepflichtige Person der Zollstelle innerhalb einer Frist von 30 Tagen ab dem Zeitpunkt, in dem die Waren den Gewahrsam der Zollverwaltung verlassen haben, ein Gesuch um Änderung der Veranlagung einreichen, wobei gleichzeitig eine berichtigte Zollanmeldung eingereicht werden muss (Art. 34 Abs. 3 ZG; zu den Voraussetzungen, unter welchen die Zollstelle einem solchen Gesuch stattgibt, vgl. Art. 34 Abs. 4 ZG, Art. 89 ZV und Urteil des BVGer A-1746/2016 vom 17. Januar 2017 E. 2.2.5, mit Hinweisen).

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

4.5 Das Bundesverwaltungsgericht hat in seinem Urteil A-201/2015 vom 29. Juni 2015 (in E. 1.2.3) erkannt, dass bei der Ausfuhr gestützt auf das System «NCTS/Ausfuhr» seitens der Zollverwaltung «hoheitlich generierte» Ausfuhrzollausweise grundsätzlich als Veranlagungsverfügungen gelten. Zwar hat das Bundesgericht diesen Entscheid aufgehoben (vgl. Urteil des BGer 2C_745/2015 vom 23. Oktober 2017), doch können die darin gemachten Ausführungen zur Qualifikation der Ausfuhrzollausweise als Veranlagungsverfügungen nach wie vor Geltung beanspruchen. Das Bundesgericht hat nämlich bei der Aufhebung des bundesverwaltungsgerichtlichen Entscheids ausdrücklich offen gelassen, welche Rechtsnatur den Zollausweisen zukommt (vgl. E. 3.3.2 des genannten Urteiles des Bundesgerichtes).

5.

5.1 Im vorliegenden Fall hat die Vorinstanz die zum Bezug von VOC im Rahmen des Verpflichtungsverfahrens berechnete Beschwerdeführerin im Zusammenhang mit den in den Ausfuhrzollausweisen Nr. [...] vom

17. März 2015, Nr. [...] vom 27. April 2016 und Nr. [...] vom 1. Juni 2016 angegebenen VOC mit einem Gesamtgewicht von insgesamt 33'378 kg zu einer Nachzahlung von VOC-Abgaben verpflichtet. Die Beschwerdeführerin bestreitet diese Nachzahlungspflicht. Richtigerweise nicht in Abrede gestellt wird, dass sich der geschuldete Abgabebetrag bei Bestehen dieser Nachzahlungspflicht auf Fr. 100'024.80 belaufen würde.

Vor diesem Hintergrund ist zu prüfen, ob die Voraussetzungen für die Befreiung von der VOC-Abgabe infolge Ausfuhr in Bezug auf die genannten 33'378 kg VOC erfüllt sind.

5.2 Zunächst ist nochmals darauf hinzuweisen, dass für das Verpflichtungsverfahren, soweit (wie vorliegend) die Ausfuhr betroffen ist, die Zollgesetzgebung sinngemäss Anwendung findet (vgl. E. 3.3). Deshalb hat die Beschwerdeführerin die im Rahmen des Verpflichtungsverfahrens mittels ihrer VOC-Bilanz behauptete exportierte VOC-Menge den Anforderungen der Zollgesetzgebung entsprechend nachzuweisen (zur Beweislast vorn E. 2.2.2; vgl. auch E. 3.4). Das bedeutet, dass vorliegend auf die angenommenen (Ausfuhr-)Zollanmeldungen bzw. die aktenkundigen Ausfuhrzollausweise abzustellen ist. Denn zum einen ist die angenommene Zolldeklaration für die anmeldende Person zollrechtlich unter Vorbehalt einer Berichtigung nach Art. 34 ZG verbindlich (vgl. E. 4.4.1 f.) und ist nicht behauptet oder aktenkundig, dass die beim hier zu beurteilenden Fall streitbetroffenen Zollanmeldungen im Sinne dieser Vorschrift berichtigt wurden (oder auch nur ein entsprechendes fristgerechtes Berichtigungsgesuch gestellt worden wäre). Zum anderen wurden die als Veranlagungsverfügungen zu qualifizierenden drei Ausfuhrzollausweise (vgl. E. 4.5) Nr. [...], Nr. [...] und Nr. [...] weder aufgehoben noch abgeändert, zumal die 60-tägige Frist zur Erhebung von Beschwerden gegen diese Veranlagungsverfügungen (vgl. E. 4.4.3) in allen drei Fällen unbenutzt abgelaufen ist.

5.3

5.3.1 In tatsächlicher Hinsicht ist unbestritten, dass bei der Deklaration der in Frage stehenden drei Ausfuhren über das System «NCTS» versehentlich statt des für die Befreiung von der VOC-Abgabe infolge Ausfuhr vorgesehenen Codes 25 der zur Anmeldung von Waren zur normalen Ausfuhr reservierte Code 21 gewählt wurde. Durch die Verwendung eines für eine VOC-Abgabebefreiung falschen Veranlagungscodes sind die vorliegenden Ausfuhrzollausweise (bzw. Veranlagungsverfügungen) mit einem formellen Fehler behaftet. Es fragt sich, ob aufgrund dieses formellen Fehlers von

einer nicht abgabebefreiten Verwendung der streitbetroffenen VOC ausgegangen werden muss und die Beschwerdeführerin deshalb (entsprechend der angefochtenen Verfügung) zur Nachleistung von VOC-Abgaben verpflichtet ist.

5.3.2 An die zollanmeldepflichtige Person werden hinsichtlich ihrer Sorgfaltspflichten namentlich bei elektronischer Zollanmeldung – wie ausgeführt (vgl. E. 4.1) – hohe Anforderungen gestellt. Die der zollanmeldepflichtigen Person nach dem Selbstdeklarationsprinzip auferlegte erhöhte Sorgfaltspflicht ist zumutbar (vgl. schon zum früheren Zollrecht Urteil des BGer 2A.539/2005 vom 12. April 2006 E. 4.5). Sie umfasst insbesondere die Verantwortung für eine formell richtige Ausfuhrdeklaration.

5.3.3 Aus der Ordnung des Veranlagungsverfahrens, der in diesem Verfahren vorgesehenen Pflichtenverteilung gemäss dem Selbstdeklarationsprinzip (vgl. E. 4.1) und der sinngemässen Anwendbarkeit der Zollgesetzgebung (vgl. E. 3.3 und 5.2) ist abzuleiten, dass eine formell korrekte Zollaufuhrdeklaration (auch) zwingendes Erfordernis für die Befreiung von ausgeführten VOC im Sinne von Art. 35a Abs. 3 Bst. b USG bildet. Zur formell korrekten Zollaufuhrdeklaration gehört dabei insbesondere, dass die Geltendmachung der Befreiung von VOC-Abgaben infolge Ausfuhr in eindeutiger Weise erfolgt. Denn es liegt auf der Hand, dass der Nachweis des Exportes von VOC nur dann als ordnungsgemäss erbracht gelten kann, wenn den Zollbehörden anlässlich der Ausfuhrabfertigung Gelegenheit geboten wird, die Berechtigung der Inanspruchnahme der VOC-Abgabebefreiung zu kontrollieren. Diese Kontrolle ist jedoch nur möglich, wenn in der Ausfuhrzolldeklaration klar auf die Geltendmachung der Befreiung von der VOC-Abgabe hingewiesen wird (vgl. [zur Präferenzbehandlung im früheren Zollrecht] Urteil des BGer 2A.539/2005 vom 12. April 2006 E. 4.6).

5.4 Ziff. 3 des Merkblattes für das Verpflichtungsverfahren nach Art. 21 Abs. 1 und Abs. 1^{bis} VOCV setzt für eine über das System NCTS vorgenommene formell korrekte Zollaufuhrdeklaration die Verwendung des Veranlagungscodes 25 voraus (vgl. E. 3.4). Diese (einer uneingeschränkten Rechtskontrolle durch das Bundesverwaltungsgericht zugängliche) Regelung in einer Verwaltungsverordnung (vgl. E. 2.3) erscheint als zulässige und den Verhältnissen des konkreten Falles gerecht werdende Konkretisierung der gesetzlich der anmeldepflichtigen Person auferlegten Sorgfaltspflicht:

Zum einen ist in diesem Zusammenhang zu berücksichtigen, dass bei einer Verwendung des falschen (aber auch zulässigen und nicht die Abgabebefreiung auslösenden) Codes anstelle des für die Befreiung von der VOC-Abgabe infolge Ausfuhr vorgesehenen Codes 25 das System NCTS zum Zeitpunkt der Prüfung der Ausfuhranmeldung nicht erkennen kann, dass tatsächlich eine VOC-abgabebefreite Ausfuhr deklariert werden soll (vgl. auch Urteil des BGer 2C_745/2015 vom 23. Oktober 2017 E. 3.3.3 [irrtümliche Verwendung des Codes 21 statt des für das Ausfuhrverfahren im Veredelungsverkehr vorgesehenen Codes 31]). Letzteres führt dazu, dass spezifische Kontrollen betreffend eine allfällige VOC-Abgabebefreiung infolge Ausfuhr nicht durchgeführt werden (können), und zwar auch dann, wenn – wie vorliegend – in den Ausfuhrdeklarationen die Produkte, deren Eigenmasse in kg, die VOC-Mengen in kg und die VOC-Befreiungsnummer angegeben sind. Ohne die Verwendung des Codes 25 im Rahmen der Anmeldung von Ausfuhr über das System NCTS wird mit anderen Worten nicht in einer für die Zollverwaltung genügend klaren Weise auf die Geltendmachung der Befreiung von der VOC-Abgabe hingewiesen.

Zum anderen geht die hier interessierende Pflicht, den Veranlagungscode 25 zu verwenden, – anders als dies die Beschwerdeführerin suggeriert – nicht über die gesetzlich der anmeldepflichtigen Person übertragenen Sorgfaltspflichten hinaus. Von einer Verletzung des abgaberechtlichen Legalitätsprinzips (vgl. E. 2.4), wie sie in diesem Zusammenhang in der Beschwerde gerügt wird, kann deshalb keine Rede sein.

Schliesslich besteht bei einer Verwendung des falschen Codes im EDV-System grundsätzlich die Möglichkeit einer Berichtigung nach Art. 34 ZG. Mit der Schaffung dieser Möglichkeit hat der Gesetzgeber dem Umstand Rechnung getragen, dass eine starre Anwendung des Grundsatzes der Unabänderlichkeit der Zollanmeldung gerade bei kleinen Versehen im Rahmen der Nutzung von EDV oft gegen das Verhältnismässigkeitsprinzip verstossene abgaberechtliche Folgen zeitigen würden (vgl. Botschaft ZG, BBl 2004 567 ff., 617). Der Umstand, dass vorliegend nicht von dieser Berichtigungsmöglichkeit Gebrauch gemacht wurde, hat sich die Beschwerdeführerin selbst zuzuschreiben. Aus diesem Grund verfängt auch ihr Einwand nicht, der streitbetroffene Abgabennachbezug sei angesichts des kleinen Formfehlers und der Höhe der Nachforderung unverhältnismässig (vgl. dazu Beschwerde, S. 11 ff.). Für die Beschwerdeführerin mag es zwar ärgerlich oder wirtschaftlich sehr belastend sein, einen früheren (unabsichtlichen bzw. fahrlässigen), seitens des von ihr mit der Zollabfertigung

beauftragten Unternehmens begangenen formellen Fehler nicht mehr korrigieren zu können. Dies ist aber als Konsequenz der im vorliegend einschlägigen Bereich der elektronischen Ausführdeklarationen geltenden, schon auf bundesgesetzlicher Ebene angelegten Formstrenge hinzunehmen (vgl. auch Urteil des BGer 2A.539/2005 vom 12. April 2006 E. 4.8). Eine Verletzung des Verhältnismässigkeitsprinzips (vgl. E. 2.5) ist somit nicht gegeben. Im Übrigen ist die Beschwerdeführerin zur allfälligen Belangung des beauftragten Unternehmens auf den Zivilrechtsweg zu verweisen.

5.5 Aus dem Gesagten folgt, dass die Vorinstanz vorliegend zu Recht aufgrund der Verwendung des falschen Veranlagungscodes VOC-Abgaben der Höhe von Fr. 100'024.80 nachgefordert hat. Die Vorbringen der Beschwerdeführerin, die durch die vorangehenden Erwägungen nicht bereits (ausdrücklich oder implizit) widerlegt worden sind, vermögen daran nichts zu ändern:

5.5.1 Die Beschwerdeführerin macht sinngemäss geltend, gemäss dem Urteil des BVGer A-7366/2006 vom 11. Mai 2009 genüge es für den Nachweis der erfolgten Ausfuhr, wenn in der Zolldeklaration die exportierte VOC-Menge in kg korrekt angegeben werde. Freilich hat das Gericht in diesem Urteil (in E. 3.1.2) lediglich erkannt, dass im konkreten Fall für einen für die Zwecke der VOC-Abgabe rechtsgenügenden Nachweis des Exportes von VOC «die vollständige und richtige Deklaration der Ware, mithin namentlich die korrekte Angabe der exportierten VOC-Menge» erforderlich gewesen wäre. Bei der seinerzeit zu beurteilenden Konstellation, bei welcher die Spediteurin die VOC-Menge in kg nicht explizit im Zollformular aufgeführt hatte, war nicht darüber zu befinden und hat das Gericht nicht entschieden, ob die Verwendung des richtigen Veranlagungscodes im System NCTS für den Nachweis der Ausfuhr unabdingbar ist.

5.5.2 Das Bundesverwaltungsgericht hat mit Urteil A-5906/2008 vom 19. Juli 2010 entschieden, dass Art. 22b Abs. 1 VOCV, wonach bei nicht vollständiger oder nicht fristgerechter Einreichung der VOC-Bilanz die Bewilligung zum Bezug von vorläufig befreiten VOC während drei Jahren sistiert wird, nicht für eine Sistierung der Bewilligung zum Bezug von vorläufig befreiten VOC infolge einer bloss um einige Tage verspäteten Einreichung der VOC-Bilanz herangezogen werden kann. Für diesen Entscheid führte das Gericht unter anderem ins Feld, dass mit der Sistierung im betreffenden Fall eine mit einem Bewilligungsentzug vergleichbare Massnahme ver-

fügt worden sei, obschon die sachlichen und persönlichen Voraussetzungen der «Vorteilsgewährung» (bzw. die Bewilligungsvoraussetzungen) erfüllt gewesen seien (vgl. E. 3.2.3 des Urteils).

Die Beschwerdeführerin macht geltend, der vorliegende Sachverhalt sei insofern mit der diesem Urteil zugrunde liegenden Konstellation vergleichbar, als ihr die Abgabebefreiung vorläufig bereits bewilligt worden sei und auch beim gegenwärtig zu würdigenden Fall alle Voraussetzungen der Vorteilsgewährung aufgrund der erstellten «Tatsache des Exports einer genau angegebenen Menge VOC» gegeben seien (Beschwerde, S. 11). Damit stösst sie aber ins Leere. Denn aus den vorstehenden Ausführungen erhellt, dass der Nachweis des Exportes der hier streitigen VOC vorliegend (entgegen der wiederholt geäußerten gegenteiligen Auffassung der Beschwerdeführerin) als nicht erbracht gelten muss, weil der Zollverwaltung durch die Verwendung des falschen Veranlagungscodes die Möglichkeit genommen wurde, die Berechtigung der Inanspruchnahme der VOC-Abgabebefreiung zu kontrollieren (vgl. E. 5.3.3).

5.6 Der Sachverhalt ist genügend erstellt. Das Bundesverwaltungsgericht ist überzeugt, dass die hiervor gezogenen Schlüsse durch weitere Beweiserhebungen selbst dann nicht geändert würden, wenn die angerufenen Zeugen sachverhaltlich bestätigen würden, was die Beschwerdeführerin vorbringt. Aus diesem Grund kann auf die Anhörung dieser Zeugen in antizipierter Beweiswürdigung verzichtet werden (vgl. zur antizipierten Beweiswürdigung BGE 134 I 140 E. 5.3, 131 I 153 E. 3; Urteile des BVGer A-5198/2016 vom 5. April 2017 E. 2.2.3, A-3935/2014 vom 27. April 2015 E. 4.10).

5.7 Nach dem Dargelegten ist die Beschwerde abzuweisen.

6.

Ausgangsgemäss hat die Beschwerdeführerin die Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Diese sind auf Fr. 6'500.- festzusetzen (Art. 2 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Der in gleicher Höhe einbezahlte Kostenvorschuss ist zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden. Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario).

(Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite.)

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 6'500.- werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Der einbezahlte Kostenvorschuss wird zur Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet.

3.

Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen.

4.

Dieses Urteil geht an:

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

Der vorsitzende Richter:

Der Gerichtsschreiber:

Daniel Riedo

Beat König

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 Rechtschrift 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 der Beschwerdeführer in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: