Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}

2C 1065/2015

Urteil vom 15. September 2016

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Seiler, Präsident,
Bundesrichter Zünd,
Bundesrichterin Aubry Girardin,
Bundesrichter Donzallaz,
Bundesrichter Stadelmann,
Gerichtsschreiber Mösching.

Verfahrensbeteiligte
X._____ AG,
Beschwerdeführerin,
vertreten durch Herren Rechtsanwälte Dr. Marc Bernheim und Gaudenz Geiger,

gegen

Oberzolldirektion.

Gegenstand
CO2 -Abgabe (Steuersatzerhöhung vom 1.1.2014),

Beschwerde gegen das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts, Abteilung I,
vom 21. Oktober 2015.

Sachverhalt:

A.
Die X._____ AG ist seit dem 1. Januar 1997 zugelassene Lagerinhaberin i.S.v. Art. 2 Abs. 3 Bst. c des Mineralölsteuergesetzes vom 21. Juni 1996 (MinöStG; SR 641.61) und erhielt von der Oberzolldirektion (nachfolgend: OZD) eine dementsprechende Bewilligung. Als zugelassene Lagerinhaberin ist die X._____ AG verpflichtet, für Produkte, die sie in den steuerrechtlich freien Verkehr bringt, bei der OZD eine definitive Steueranmeldung abzugeben (Art. 19 Abs. 1 MinöStG). Als nach Art. 26 des Zollgesetzes vom 18. März 2005 (ZG; SR 631.0) anmeldepflichtige und nach dem MinöStG steuerpflichtige Person hat die X._____ AG auch die CO2 -Abgabe zu entrichten (Art. 30 des Bundesgesetzes vom 23. Dezember 2011 über die Reduktion der CO2 -Emissionen [CO2 -Gesetz; SR 641.71]). Die Erhebung derselben richtet sich in der Regel nach den Bestimmungen des MinöStG (Art. 33 Abs. 2 CO2 -Gesetz).

B.
Am 4 Februar 2014 meldete die X._____ AG im Rahmen der periodischen Steueranmeldung für die Steuerperiode Januar 2014 verschiedene Produkte, die der CO2 -Abgabe unterliegen, als in den steuerrechtlich freien Verkehr überführt an. Die elektronische Steueranmeldung wurde als verbindlich angenommen und die X._____ AG bezahlte am 17. Februar 2014 die daraus resultierende Gesamtforderung. Am 6. März 2014 erhob die X._____ AG gegen die Steueranmeldung/Veranlagungsverfügung Einsprache und beantragte, die Verfügung der OZD sei aufzuheben, soweit sie auf dem per 1. Januar 2014 in Kraft getretenen erhöhten Abgabesatz von Fr. 60.-- pro Tonne CO2 beruhe. Die Abgabe sei auf den Betrag zu reduzieren, der sich bei Anwendung des vor dem 1. Januar 2014 gültig gewesenen Abgabesatzes von Fr. 36.-- pro Tonne ergebe. Sie behalte sich zudem die Rückforderung der zu viel geleisteten Abgabebeträge vor. Im Weiteren stellte sie die prozessualen Anträge, die Einsprache sei auch als gültige Einsprache für die künftigen

monatlichen Steueranmeldungen zu betrachten. Die zukünftigen Einspracheverfahren seien bis zum Abschluss des Verfahrens zu sistieren und auf die Erhebung eines jeweiligen Kostenvorschusses sei zu verzichten. Die OZD bewilligte die
prozessualen Anträge mit Zwischenverfügung vom 17. März 2014. Mit Entscheid vom 6. Juni 2014 wies die OZD die Einsprache der X._____ AG ab. Dagegen gelangte die X._____ AG am 10. Juli 2014 an das Bundesverwaltungsgericht, welches die Beschwerde mit Entscheid vom 21. Oktober 2015 abwies, soweit es darauf eintrat.

C.
Die X._____ AG legt mit Eingabe vom 27. November 2015 Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht ein. Sie beantragt, das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts sei aufzuheben und die Steueranmeldung/Veranlagungsverfügung vom 4. Februar 2014 sei aufzuheben, soweit sie auf dem per 1. Januar 2014 in Kraft getretenen erhöhten Abgabesatz von Fr. 60.-- je Tonne CO2 beruht, und es sei die Abgabe auf den Betrag zu reduzieren, der sich bei Anwendung des vor dem 1. Januar 2014 gültig gewesenen Abgabesatz von Fr. 36.-- je Tonne CO2ergibt. Eventualiter sei das Urteil des Bundesverwaltungsgericht aufzuheben und das Verfahren zur Neubeurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen.
Die OZD beantragt in ihrer Vernehmlassung, die Beschwerde sei abzuweisen, soweit darauf einzutreten sei. Das Bundesverwaltungsgericht verzichtet auf die Stellung eines Antrags. Die X._____ AG nimmt zum Vernehmlassungsergebnis abschliessend Stellung und hält an ihren Rechtsbegehren fest.

Erwägungen:

1.

1.1. Beim angefochtenen Urteil handelt es sich um einen verfahrensabschliessenden Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts. Er kann beim Bundesgericht mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten angefochten werden (Art. 82 lit. a, Art. 83, Art. 86 Abs. 1 lit. a, Art. 89 Abs. 1, Art. 90 BGG).

1.2. Der Ausschlussgrund von Art. 83 lit. l BGG ist hier nicht gegeben: Diese Bestimmung hat zum Ziel, die aufgrund nicht justiziabler Kriterien erfolgte Zollveranlagung der Überprüfung durch das Bundesgericht zu entziehen (vgl. THOMAS HÄBERLI, in: Basler Kommentar BGG, 2. Aufl. 2011, N. 208 zu Art. 83 BGG). Im vorliegenden Fall wird zwar formell die Anwendung eines niedrigeren Zolltarifs beantragt. Materiell stellen sich hingegen reine Rechtsfragen im Zusammenhang mit der Veranlagung, die auf einem Tarif beruht (vgl. Urteile 2C 201/2013 vom 24. Januar 2014 E. 1.1, nicht publ. in: BGE 140 II 194; 2C 1174/2012 vom 16. August 2013 E. 1.2, in: ASA 82 146; 2C 723/2013 vom 1. Dezember 2014 E. 1.2.2).

1.3. Als Abgabepflichtige ist die Beschwerdeführerin, welche am vorinstanzlichen Verfahren teilgenommen hat, zur Ergreifung dieses Rechtsmittels legitimiert (Art. 89 Abs. 1 BGG). Auf die frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten. Nicht einzutreten ist auf die Beschwerde jedoch insofern, als auch die Aufhebung der Steueranmeldung/Veranlagungsverfügung der OZD vom 4. Februar 2014 und die Reduktion des Abgabebetrags beantragt wird. Diese ist durch das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts ersetzt worden (sog. Devolutiveffekt); sie gilt jedoch immerhin als inhaltlich mitangefochten (BGE 134 II 142 E. 1.4 S. 144 mit Hinweis).

1.4. Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann eine Rechtsverletzung nach Art. 95 und 96 BGG gerügt werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG), doch prüft es, unter Berücksichtigung der allgemeinen Rüge- und Begründungspflicht (Art. 42 Abs. 1 und 2 BGG), grundsätzlich nur die geltend gemachten Vorbringen, sofern allfällige weitere rechtliche Mängel nicht geradezu offensichtlich sind (BGE 138 I 274 E. 1.6 S. 280 f. mit Hinweis). Die Verletzung von Grundrechten (Art. 7-34 BV, nebst den übrigen verfassungsmässigen Rechten der BV [BGE 134 I 23 E. 6.1 S. 31; 133 III 638 E. 2 S. 640] und den Rechtsansprüchen der EMRK [BGE 138 I 97 E. 4.3 S. 106]) untersucht das Bundesgericht in jedem Fall nur, soweit eine Rüge in der Beschwerde vorgebracht und begründet worden ist (Art. 106 Abs. 2 BGG). Solche Rügen sind klar und detailliert anhand der Erwägungen des angefochtenen Entscheids darzulegen. Auf bloss allgemein gehaltene, appellatorische Kritik am vorinstanzlichen Entscheid tritt das Bundesgericht nicht ein (BGE 139 I 138 E. 3.8 S. 144; 138 I 171 E. 1.4 S. 176; 137 IV 1 E. 4.2.3 S. 5; 137 V 57 E. 1.3 S. 60; Urteil 2C 170/2013 vom 20. Juni 2013 E. 1.2).

1.5. Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Die vorinstanzlichen Feststellungen können nur berichtigt werden, sofern sie entweder offensichtlich unrichtig, d.h. willkürlich ermittelt worden sind (Art. 9 BV; BGE 137 II 353 E. 5.1 S. 356) oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen (Art. 105 Abs. 2 BGG). Zudem hat die beschwerdeführende Partei aufzuzeigen, dass die Behebung des Mangels für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG; BGE 137 III 226 E. 4.2 S. 234).

1.6. Neue Tatsachen und Beweismittel dürfen aufgrund von Art. 99 Abs. 1 BGG nur so weit vorgebracht werden, als der angefochtene Entscheid hierzu Anlass gibt. Echte Noven, d.h. Tatsachen, die erst nach dem angefochtenen Urteil eingetreten sind, bleiben im bundesgerichtlichen Verfahren in jedem Fall unberücksichtigt (vgl. BGE 139 III 120 E. 3.1.2 S. 123; 133 IV 342 E. 2.1 S. 343 f.; je mit Hinweisen).

2.
Wie bereits die Vorinstanz (E. 2.2 des angefochtenen Entscheids) ausführlich dargelegt hat, hat sich die Schweiz international zur Reduktion von Treibhausgasen verpflichtet. Die beiden wichtigsten völkerrechtlichen Vereinbarungen in diesem Zusammenhang sind das Rahmenübereinkommen vom 9. Mai 1992 der Vereinten Nationen über Klimaänderungen (Rahmenübereinkommen; SR 0.814.01) und das Protokoll von Kyoto vom 11. Dezember 1997 zum Rahmenübereinkommen der Vereinten Nationen über Klimaänderungen (Kyoto-Protokoll; SR 0.814.011). Auf nationaler Ebene stellt das Bundesgesetz vom 23. Dezember 2011 über die Reduktion der CO2 -Emissionen (CO2 -Gesetz; SR 641.71) den gesetzlichen Rahmen dar. Hauptpfeiler sind die explizit formulierten Emissionsreduktionsziele und die freiwilligen Vereinbarungen sowie die CO2 -Abgabe (Bundesamt für Umwelt, Wald und Landschaft [Buwal; Hrsg.], Flexible Massnahmen des Kyoto-Protokolls, Umwelt-Materialien Nr. 125, 2000, S. 10).

2.1. Art. 29 Abs. 1 CO2 -Gesetz sieht vor, dass der Bund eine CO2 -Abgabe auf der Herstellung, Gewinnung und Einfuhr von Brennstoffen erhebt. Als Brennstoffe gelten dabei fossile Energieträger, die zur Gewinnung von Wärme, zur Erzeugung von Licht, in thermischen Anlagen zur Stromproduktion oder für den Betrieb von Wärmekraft-Koppelungsanlagen verwendet werden (Art. 2 Abs. 1 CO2 -Gesetz). Sie unterscheiden sich dadurch von den Treibstoffen, bei welchen es sich um fossile Energieträger handelt, die in Verbrennungsmotoren zur Krafterzeugung eingesetzt werden (Art. 2 Abs. 2 CO2 -Gesetz). Zweck der CO2 -Abgabe ist die Reduktion der Treibhausgasemissionen (insb. CO2 -Emissionen), die aus der energetischen Nutzung fossiler Energieträger resultieren. Das Reduktionsziel von Art. 3 Abs. 1 CO2 -Gesetz ist, die Treibhausgasemissionen im Inland bis zum Jahr 2020 gegenüber 1990 um 20 Prozent zu vermindern.

2.2. Das CO2 -Gesetz überträgt dem Bundesrat verschiedene Kompetenzen. Er kann, um eine Reduktion der Treibhausgase bis ins Jahr 2020 gegenüber dem Stand von 1990 zu erreichen, sektorielle Zwischenziele festlegen (Art. 3 Abs. 1 Satz 2 CO2 -Gesetz). Zudem ist der Bundesrat befugt, den Abgabesatz je Tonne CO2, welcher ursprünglich Fr. 36.-- betrug, auf höchstens Fr. 120.-- zu erhöhen, falls die gemäss Art. 3 für die Brennstoffe festgelegten Zwischenziele nicht erreicht werden (Art. 29 Abs. 2 CO2 -Gesetz). Der Bundesrat hat in Art. 94 Abs. 1 lit. a der Verordnung vom 30. November 2012 über die Reduktion der CO2 -Emissionen (CO2 -Verordnung; SR 641.711) bestimmt, dass der Abgabesatz für die CO2 -Abgabe ab dem 1. Januar 2014 auf Fr. 60.-- je Tonne steigt, falls die CO2 -Emissionen aus Brennstoffen im Jahr 2012 mehr als 79% der Emissionen des Jahres 1990 betragen. Für die Erhebung und die Rückerstattung der CO2 -Abgabe gelten die Verfahrensbestimmungen der Mineralölsteuergesetzgebung mit Ausnahme der Ein- und Ausfuhr von Kohle (Art. 33 CO2 -Gesetz). Art. 34 des Mineralölsteuergesetzes vom 21. Juni 1996 (MinöStG; SR 641.61) wiederum verweist für das Einspracheverfahren auf das Verwaltungsverfahrensgesetz (VwVG; SR 172.021).

3.
Die Beschwerdeführerin rügt eine Verletzung des rechtlichen Gehörs (Art. 29 Abs. 2 BV), der Rechtsweggarantie (Art. 29a BV) und des Untersuchungsgrundsatzes von Art. 12 VwVG. Zudem sei Art. 94 Abs. 1 lit. a CO2 -Verordnung in willkürlicher Weise (Art. 9 BV) angewendet worden.

3.1. Die Beschwerdeführerin verzichtet jedoch darauf, die im Verfahren vor der Vorinstanz erhobenen Rügen, wonach Art. 94 Abs. 1 lit. a CO2 -Verordnung auf einer mangelhaften Gesetzesdelegation beruhe und eine unzulässige Rückwirkung beinhalte, erneut geltend zu machen. Sie beschränkt sich auf die aus ihrer Sicht zentrale Frage, ob die CO2 -Statistik vom 3. Juli 2013 eine genügende

Grundlage darstellt, um zu belegen, dass die Zielvorgabe in Art. 94 Abs. 1 lit. a CO2 -Verordnung als nicht erreicht gilt und der Abgabesatz der CO2 -Abgabe auf Fr. 60.-- je Tonne CO2erhöht werden darf.

3.2. Gemäss Ansicht der Beschwerdeführerin hat es die Vorinstanz unterlassen, die der Abgabeerhöhung zugrunde liegende CO2 -Statistik vom 3. Juli 2013 resp. die Gesamtenergiestatistik (GEST) vom 1. Juli 2013 auf welcher die CO2 -Statistik basiert, inhaltlich zu hinterfragen, obschon diese offensichtlich fehlerhaft gewesen seien. Die Vorinstanz habe ihre Prüfung darauf beschränkt, ob die relevanten Statistiken gemäss den anerkannten Grundsätzen der Statistik erstellt worden seien; die inhaltliche Richtigkeit der Statistiken habe sie jedoch nicht untersucht. Damit verletze der angefochtene Entscheid den Anspruch der Beschwerdeführerin auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 BV) und die Rechtsweggarantie (Art. 29a BV).

3.3. Vorab zur Rechtsweggarantie: Diese vermittelt das Recht, die mit der Streitigkeit verbundenen Rechtsfragen und den zugrunde liegenden Sachverhalt vollumfänglich von einem unabhängigen Gericht prüfen zu lassen (ANDREAS KLEY, in: St. Galler Kommentar zur Schweizerischen Bundesverfassung, 3. Aufl. 2014, N. 4 zu Art. 29a BV). Eine gerichtliche Kontrolle der Angemessenheit der angefochtenen Entscheide verlangt Art. 29a BV nicht. Zulässig ist auch eine richterliche Zurückhaltung bei der Beurteilung von technischen Sachverhalten. Damit sind die Gerichte in der Lage, den Handlungsspielraum der zuständigen unterinstanzlichen Behörden zu respektieren (137 I 235 E. 2.5 S. 239 mit Hinweisen). Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin ist es deshalb grundsätzlich nicht zu beanstanden, wenn die Vorinstanz nicht in den Beurteilungsspielraum der rechtsanwendenden Behörde eingegriffen hat.

3.4. Die Beschwerdeführerin bestreitet jedoch, dass die OZD betreffend der GEST bzw. CO2 -Statistik über ein besonderes Fachwissen verfügt, weil diese Statistiken durch andere Bundesämter erstellt worden seien. Die OZD stehe deshalb den technischen Verhältnissen nicht näher als das Bundesverwaltungsgericht, welches dementsprechend seine Kognitionsbefugnisse nicht hätte zurücknehmen dürfen.

3.4.1. Die GEST wird gemäss Ziff. 167 des Anhangs der Verordnung vom 30. Juni 1993 über die Durchführung von statistischen Erhebungen des Bundes (Statistikerhebungsverordnung; SR 431.012.1) durch das Bundesamt für Energie (BFE) erstellt. Die CO2 -Statistik wiederum beruht auf dem Treibhausgasinventar, welches gemäss Ziff. 117 des Anhangs der Statistikerhebungsverordnung durch das Bundesamt für Umwelt (BAFU) nach den Richtlinien der Intergovernmental Panel on Climate Change (IPCC) und der United Nations Framework Convention on Climate Change (UNFCCC) erhoben wird. Gestützt auf das Treibhausgasinventar berechnet das BAFU, ob das Reduktionsziel nach Art. 3 des CO2 -Gesetzes erreicht wurde (Art. 131 CO2 -Verordnung). Die CO2 -Statistik muss die CO2 -Emissionen gemäss Art. 2 CO2 -Gesetz erfassen, wenn sie der Aufgabe, die sie zu erfüllen hat, gerecht werden soll. Die fossilen Energieträger, die in die CO2 -Statistik einfliessen müssen, sind in den Anhängen 10 und 11 zur CO2 -Verordnung definiert, wo auch deren Zolltarifnummern zu finden sind.

3.4.2. Die Eidgenössische Zollverwaltung wiederum ist mit der Erhebung von Abgaben beauftragt (u.a. Mineralölsteuer sowie Schwerverkehrsabgabe), welche erfahrungsgemäss mit einem gewissem rechnerischen Aufwand verbunden ist. Ebenfalls ist sie zuständig für die Erstellung verschiedener Statistiken wie z.B. betreffend den Aussenhandel oder den Transitverkehr (vgl. Homepage der Eidgenössischen Zollverwaltung unter Startseite/Die EZV [besucht am 26. Juli 2016] sowie Art. 94 ff. des Zollgesetzes vom 18. März 2005 [ZG; SR 631.0]). Darüber hinaus stand die OZD in Kontakt mit den Bundesämtern, welche die GEST und die CO2 -Statistik erstellt haben. Es handelt sich bei der OZD somit um eine Behörde, die mit dem notwendigen Fachwissen im Bereich der Abgabeerhebung und der dafür zugrunde liegenden Statistiken ausgestattet ist, selbst wenn sie die massgeblichen Statistiken nicht selbst erstellt hat. Die Vorinstanz hat somit die Rechtsweggarantie nicht verletzt, indem sie den Beurteilungsspielraum der OZD bei diesem technischen Sachverhalt respektiert hat.

4.
Der verfassungsmässige Anspruch auf rechtliches Gehör verlangt u.a., dass die Behörde die Vorbringen der Beschwerdeführerin tatsächlich hört, ernsthaft prüft und in ihrer Entscheidung angemessen berücksichtigt (BGE 123 I 31 E. 2c S. 34 mit Hinweisen). Allerdings ist es einer Rechtsmittelbehörde auch unter dem Aspekt des Anspruchs auf rechtliches Gehör, gleich wie bei der Rechtsweggarantie (vgl. E. 3.3), nicht verwehrt, sich eine gewisse Zurückhaltung aufzuerlegen, wenn es um die Beurteilung technischer oder wirtschaftlicher Spezialfragen geht (BGE 136 I 184 E. 2.2.1 S. 189; 131 II 680 E. 2.3.2 S. 683 f. mit Hinweisen). Hat die Vorinstanz des

Bundesverwaltungsgerichts eine besondere Fachkompetenz, die dem Gericht selber abgeht, so kann und soll das Gericht in Gewichtungsfragen deren Beurteilungsspielraum, inkl. "technischem Ermessen", respektieren, jedenfalls soweit die Fachinstanz die für den Entscheid wesentlichen Gesichtspunkte geprüft und die erforderlichen Abklärungen sorgfältig und umfassend durchgeführt hat. Das Gericht soll nicht aus eigenem Gutdünken, sondern nur aus triftigen Gründen von der Beurteilung durch die zuständige Fachbehörde abweichen, auch wenn ihm bei Sachverhaltsfragen die freie Kognition zusteht.
Insbesondere ist es nicht Sache der Gerichte, Energie- respektive Umweltpolitik zu betreiben oder die Rolle von Aufsichtsbehörden zu übernehmen (BGE 139 II 185 E. 9.3 S. 199 mit Hinweisen).

4.1. Die Beschwerdeführerin bringt verschiedene Mängel der GEST bzw. der CO2 -Statistik vor, mit welchen sich die Vorinstanz nicht auseinander gesetzt habe: Erstens übersteige gemäss der GEST 2012 vom 1. Juli 2013 der angebliche Verbrauch von Heizöl Extraleicht den Absatz von Heizöl Extraleicht bei weitem und könne nicht durch Lagerabbauten oder ähnliches erklärt werden. Dieser Fehler sei dem BFE bereits bekannt gewesen als es die GEST 2012 publizierte, welche der CO2 -Statistik vom 3. Juli 2013 und somit der Abgabeerhöhung zugrunde liegt. Es seien damit jährliche Mehrabgaben von mehreren hundert Millionen Franken in unzulässiger Weise generiert worden. Zweitens könne die GEST sowie die CO2 -Statistik stets und rückwirkend geändert werden, was auch regelmässig geschehe. Dies betreffe nicht nur die jährlichen CO2 -Emissionen ab 1991, sondern auch den Referenzwert aus dem Jahre 1990, was aber nicht zulässig sei. Bei einem entsprechend fixierten Referenzwert wären die Zwischenziele gemäss Art. 94 Abs. 1 lit. a CO2 -Verordnung gemäss der CO2 -Statistik vom 3. Juli 2013 erreicht worden. Drittens könne aufgrund der zahlreichen Überarbeitungen und Revisionen der GEST und in der Folge der CO2 -Statistik gar nicht festgestellt werden, wie
viel CO2 aus Brennstoffen im Jahre 2012 im Vergleich zum Referenzjahr 1990 überhaupt ausgestossen worden sei.

4.2.

4.2.1. Wie bereits erläutert, ist es grundsätzlich zulässig, wenn sich die Vorinstanz darauf beschränkt, die Statistiken auf ihre Vereinbarkeit mit den anerkannten Grundsätzen der Statistik zu prüfen. Die OZD verfügt in diesem Bereich über ein besonderes Fachwissen, wodurch sich eine Zurückhaltung in den von der Beschwerdeführerin aufgeworfenen wissenschaftlich-technischen Fachfragen rechtfertigt (E. 3.4). Es bestehen keine Indizien dafür, dass die Statistiken widersprüchlich, rechtsungleich oder willkürlich erstellt resp. angewendet worden sind. Sind die Ausführungen der OZD zu den wesentlichen Gesichtspunkten inhaltlich nachvollziehbar, besteht gestützt auf den Anspruch auf rechtliches Gehör kein Anlass zu weiteren Abklärungen seitens des Gerichts. Es ist in diesem Fall an der Gesuchstellerin, zu belegen, dass und inwiefern der Entscheid der Fachbehörde auf einer unsorgfältig erarbeiteten oder lückenhaften Grundlage beruht und deshalb eine unabhängige wissenschaftliche Analyse im gerichtlichen Verfahren erforderlich erscheint (BGE 136 I 184 E. 2.2.2 S. 189).

4.2.2. Trotz dieser gewissen Zurückhaltung die sich die Vorinstanz bei der Prüfung auferlegt hat, erfolgte entgegen den Behauptungen der Beschwerdeführerin auch eine inhaltliche Auseinandersetzung mit den fraglichen Statistiken. So hat die Vorinstanz in E. 4.10 ihres Entscheides ausführlich dargelegt, aus welchen Gründen die Diskrepanz zwischen Absatz und Verbrauch von Heizöl Extraleicht zustande gekommen ist. Es wurde eine zulässige, aber unpräzise Methode bei der Datenerhebung verwendet. Dementsprechend passte das BFE die Methodik an und wendete die präziseren Daten auf die ganze Zeitreihe an, für die sie vorlagen. Andernfalls hätten die ungenauen Zahlen vorangegangener Jahre mit den genaueren Zahlen zukünftiger Jahre verglichen werden müssen. Die Revision der GEST 2012 nahm eine gewisse Zeit in Anspruch und wurde am 2. Mai 2014 publiziert. Ein solches Vorgehen entspricht den statistischen Grundsätzen und daraus folgt nicht, dass die ursprünglich publizierte GEST 2012 falsch gewesen wäre. Wie die Vorinstanz zutreffend ausführte, darf es als gerichtsnotorisch gelten, dass sich die Wissenschaft laufend weiterentwickelt. Es besteht somit immer die Möglichkeit, dass nachträglich präzisere Daten sowie bessere Methoden und
Erkenntnisse zur Verfügung stehen. Das kann aber nicht bedeuten, dass sich die Abgabehöhe nachträglich ändert. Aus Gründen der Rechtssicherheit kann nur diejenige Statistik verwendet werden, die zum fraglichen Zeitpunkt bereits publiziert wurde. Eine Ausnahme wäre nur angebracht, wenn diese bewusst regelwidrig erstellt worden wäre (vgl. E. 4.3.2 des angefochtenen Entscheids). Dafür bestehen jedoch keine Anhaltspunkte. Zumindest das Treibhausgasinventar, auf welchem die CO2 -Statistik basiert, ist unbestritten durch UNO-Experten kontrolliert worden. Diese hatten keine

Beanstandungen anzubringen (vgl. E. 4.6 des angefochtenen Entscheids). Unerheblich ist, ob die bessere Statistik bereits im Erstellungsstadium ist. Die GEST muss jährlich publiziert werden (Ziffer 167 des Anhangs zur Statistikerhebungsverordnung), ist die bessere Version noch nicht fertig, kann damit nicht zugewartet werden. Ausserdem sind auch gemäss der revidierten Version der GEST vom 2. Mai 2014 die von Art. 94 Abs. 1 lit. a CO2 -Verordnung festgelegten Ziele nicht erreicht worden (vgl. E. 4.4), d.h. die CO2 -Abgabe hätte auch gestützt auf die neue CO2 -Statistik erhöht werden müssen. Eine Verletzung des rechtlichen Gehörs ist unter diesem Aspekt nicht ersichtlich.

4.3. Gleiches gilt für den Vorwurf, dass die jährlichen CO2 -Emissionen ab dem Jahr 1991 sowie der Referenzwert, d.h. der CO2 -Ausstoss im Jahr 1990, nachträglich abgeändert werden könnten, was nicht zulässig sei.

4.3.1. Wie die Vorinstanz zu den Grundsätzen der Statistik eingehend ausgeführt hat, ist eine Revision von Statistiken und eine damit einhergehende rückwirkende Anpassung der ganzen Zeitreihe ohne Weiteres nicht nur erlaubt (E. 2.5.3.3 des angefochtenen Entscheides), sondern wird von den internationalen Richtlinien IPCC, als "good practice" sogar ausdrücklich gefordert, wie die OZD in ihrer Stellungnahme (Rz. 23) präzisiert hat. Nicht erlaubt wäre hingegen, wie soeben erwähnt, die rückwirkende Abänderung der Abgabehöhe. Die Vorinstanz hat sich auf die Richtlinien IPCC abgestützt und Ziff. 117 des Anhangs zur Statistikerhebungsverordnung erklärt sie als massgebend für das Treibhausgasinventar (vgl. E. 3.4.1), so dass es sich entgegen der Meinung der Beschwerdeführerin dabei nicht um unzulässige neue Beweismittel handelt. Die Möglichkeit zur Abänderung von Statistiken, wird auch nicht dadurch beeinträchtigt, dass im Rahmen des Kyoto-Protokolls im Hinblick auf die Überprüfung der nationalen Zielerreichung in der 1. Verpflichtungsperiode (2008-2012) ein Referenzwert für das Jahr 1990 fixiert wurde, welcher nicht nachträglich abgeändert werden kann. Für die 2. Verpflichtungsperiode (2013-2020) wurde ein neuer Initial Report gemäss den überarbeiteten Richtlinien sowie dem aktuellen Wissensstand erstellt, der einen gegenüber dem 1. Initial Report (für die 1. Verpflichtungsperiode 2008-2012) veränderten Referenzwert aufweist (BAFU, Emissionen von Treibhausgasen nach revidiertem CO2 -Gesetz und Kyoto-Protokoll, 2. Verpflichtungsperiode [2013-2020], S. 1 f. einsehbar auf der Homepage des BAFU unter Startseite/Klima/Fachinformationen/Klimapolitik/CO2 -Abgabe [besucht am 26. Juli 2016]). Somit erfährt auch der Referenzwert eine regelmässige, wenn auch nicht jährliche Anpassung und ist nicht für immer festgelegt. Zudem ergibt sich weder aus der Fixierung des Referenzwertes der totalen Treibhausgasemissionen im Jahr 1990 im jeweiligen Initial Report zur Überprüfung der nationalen Ziele noch aus Art. 3 CO2 -Gesetz, dass diese Referenzwerte für die Vorgaben nach Art. 94 CO2 -Verordnung massgebend sind. Der 2. Initial Report datiert vom 15. April 2016 (Schweizerische Eidgenossenschaft, Switzerland's Second Initial Report under the Kyoto Protocol, S. 1, einsehbar auf der Homepage des BAFU unter Startseite/Klima/Daten, Indikatoren und Karten/Daten/Climate Reporting [besucht am 26. Juli 2016]) und war zum Zeitpunkt des Entscheids über die Erhöhung der CO2 -Abgabe (Juli 2013) noch gar nicht verfügbar. Die Verwendung der alten, im 1. Initial Report festgelegten Daten, erscheint hingegen wenig sinnvoll, wenn neuere, präzisere Werte vorhanden sind, die im Einklang mit den Grundsätzen der Statistik stehen.

4.3.2. Zwar trifft es zu, dass sich die Vorinstanz in E. 4.5.2 zur vorliegenden Rüge der Beschwerdeführerin missverständlich und unpräzise geäussert hat. Art. 29 Abs. 2 BV vermittelt jedoch keinen Anspruch darauf, dass sich die Behörde mit allen Parteistandpunkten einlässlich auseinandersetzt und jedes einzelne Vorbringen ausdrücklich widerlegt. Vielmehr kann sie sich auf die für den Entscheid wesentlichen Punkte beschränken. 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 (vgl. BGE 136 I 229 E. 5.2 S. 236; 134 I 83 E. 4.1 S. 88 mit Hinweisen). In dieser Hinsicht sind die Ausführungen der Vorinstanz eindeutig. Sie hat bei der Erstellung und Anwendung der CO2 -Statistik keine Verletzung der statistischen Grundsätze erblickt. Die Vorinstanz war nicht gehalten, auf sämtliche von der Beschwerdeführerin geäusserten Vermutungen bezüglich wissenschaftlicher Anforderungen an Statistiken, die in der vorliegenden Eingabe unter dem Titel der Verweigerung des rechtlichen Gehörs umfassend wiederholt wurden, im Einzelnen einzugehen. Wie sie bereits erwähnt hat (E. 4.3.3 des angefochtenen Entscheides), ist es nicht Sache der Gerichtsbehörden, der Beschwerdeführerin die verschiedenen Statistiken umfassend zu erläutern. Es wäre an der Beschwerdeführerin gelegen, u.a. mit zusätzlichem wissenschaftlichem Material

darzutun, dass und weshalb die technische Einschätzung der OZD falsch erschien und weitere gerichtliche Abklärungen notwendig machen würde (BGE 136 I 184 E. 2.2.4 S. 190). Dazu reicht es nicht aus, wenn die Beschwerdeführerin behauptet, dass "ihrem Verständnis nach" eine nachträgliche Abänderung des Referenzwertes nicht zulässig und der Heizölverbrauch 1990 zum jetzigen Zeitpunkt nicht exakter bestimmbar sei als damals.

4.4. Der Vorwurf der Beschwerdeführerin, es könne gar nicht festgestellt werden, wie viel CO2 aus Brennstoffen im Jahre 2012 im Vergleich zum Referenzjahr 1990 überhaupt ausgestossen worden sei, trifft ebenfalls nicht zu. Aus der massgebenden CO2 -Statistik 2012 (publiziert vom BAFU am 3. Juli 2013) ergibt sich, dass die CO2 -Emissionen aus dem Verbrauch von Brennstoffen im Jahr 2012 82.5% des Werts von 1990 betrugen. Das Zwischenziel von 79% gemäss Art. 94 Abs. 1 lit. a CO2 -Verordnung wurde somit eindeutig verfehlt. Im Übrigen weisen auch die revidierte CO2 -Statistik vom 14. Juli 2014 sowie die aktuelle CO2 -Statistik vom 15. April 2016 einen deutlichen höheren Wert als das Zwischenziel auf (82.1% resp. 82%). Die Behauptung, bei einem auf das Referenzjahr 1990 fixierten Grenzwert wäre das Zwischenziel von Art. 94 Abs. 1 lit. a CO2 -Verordnung erreicht worden, belegt die Beschwerdeführerin nicht weiter. Auch unter diesem Blickwinkel besteht keine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör der Beschwerdeführerin.

4.5. Insgesamt hat sich das Bundesverwaltungsgericht eingehend mit den Grundsätzen öffentlicher Statistiken auseinandergesetzt und ist dabei soweit notwendig auch auf die inhaltlichen Beanstandungen der Beschwerdeführerin eingegangen. Eine Verletzung des rechtlichen Gehörs liegt nicht vor.

5.
Die Beschwerdeführerin rügt weiter, dass der angefochtene Entscheid sowohl Art. 94 Abs. 1 lit. a CO2 -Verordnung als auch das Willkürverbot von Art. 9 BV verletze. Die Vorinstanz habe festgestellt, es sei mittels CO2 -Statistik vom 3. Juli 2013 nicht nachgewiesen worden, dass das Zwischenziel gemäss Art. 94 Abs. 1 lit. a CO2 -Verordnung nicht erreicht worden sei. In der Folge habe es die Vorinstanz jedoch unterlassen, diese Erkenntnis auf den vorliegenden Entscheid anzuwenden und die CO2 -Abgabe in Widerspruch zu den rechtlichen Vorgaben willkürlich erhöht.

5.1. Die Beschwerdeführerin gibt die Feststellung der Vorinstanz sinnentstellend verkürzt wider. Diese hat ausgeführt, es sei der Beschwerdeführerin zwar durchaus Recht zu geben, wenn sie geltend mache, mittels der CO2 -Statistik sei nicht eindeutig nachgewiesen, dass das Zwischenziel nicht erreicht worden sei. Die Vorinstanz legt sodann in der Folge dar, weshalb es darauf nicht ankomme. Wie sie bei der Beschreibung der statistischen Grundsätze ausgeführt hat, strebt eine Statistik eine möglichst genaue, wenn auch fehleranfällige Umschreibung der Wirklichkeit an. Eine Statistik ist nie "richtig" oder "falsch", sondern lediglich abhängig von der Grunddatenmenge und den angewendeten Methoden. Mittels Statistik kann kein eigentlicher Beweis erbracht werden (E. 2.5.3.1 des angefochtenen Entscheids). Damit kann allerdings nur ein mathematischer Beweis gemeint sein, welcher absoluter Gewissheit bedarf. Rechtlich ist hingegen ein Beweis erbracht, wenn das Gericht gestützt auf die Beweiswürdigung nach objektiven Gesichtspunkten zur Überzeugung gelangt, dass sich der rechtserhebliche Sachumstand verwirklicht hat. Absolute Gewissheit kann dabei nicht verlangt werden. Es reicht aus, wenn das Gericht am Vorliegen der behaupteten Tatsachen keine ernsthaften Zweifel mehr hat oder eventuell verbleibende Zweifel als leicht erscheinen (BGE 130 III 321 E. 3.2 S. 324). Somit ist es grundsätzlich möglich, einen rechtlichen Beweis anhand von Statistiken zu erbringen, auch wenn mit ihnen gewisse Unsicherheiten verbunden sind. Andernfalls wäre es nicht sinnvoll, in Gesetzen Zielvorgaben festzuhalten, die auf Statistiken beruhen, weil das Erreichen der quantifizierten Zielvorgabe rechtlich nicht zu belegen wäre. Das Parlament hat sich bei der Zielsetzung von Art. 3 CO2 -Gesetz bewusst auf Zahlen abgestützt, die sich nur aus Statistiken ermitteln lassen und hat die damit verbundenen Unsicherheiten in Kauf genommen. Gleiches gilt für den Bundesrat und die Zielsetzungen in Art. 94 Abs. 1 CO2 -Verordnung. Auch Art. 5 Kyoto-Protokoll geht davon aus, dass die Treibhausgasemissionen gemäss von der Sachverständigengruppe vereinbarten Methoden zu schätzen sind, d.h. keine absolut exakten Zahlen festgestellt werden können.

5.2. Wie bereits erläutert, handelt es sich bei der Beurteilung der Qualität der beiden Statistiken (GEST und CO2 -Statistik) um eine technische Frage, bei der sich die Gerichte Zurückhaltung auferlegen. Solange im konkreten Fall keine Anhaltspunkte für eine unrichtige oder unvollständige Feststellung des Sachverhalts bestehen und die spezialisierte Vorinstanz die für den Entscheid wesentlichen Gesichtspunkte geprüft und ihre Abklärungen sorgfältig und umfassend vorgenommen hat, ist deshalb nur aus triftigen Gründen von der Beurteilung durch die zuständige Fachbehörde

abzuweichen (vgl. E. 4). Unter Berücksichtigung dieser Vorgaben gelangte die Vorinstanz, entgegen der Meinung der Beschwerdeführerin, zum Beweisergebnis, dass der in Art. 94 Abs. 1 lit. a CO2 -Verordnung bestimmte Zielwert nicht erreicht worden ist (vgl. E. 4.15 des angefochtenen Entscheides).

5.3. Es ist an der Beschwerdeführerin, den Gegenbeweis zu erbringen, in dem sie erhebliche Zweifel an der Richtigkeit der Sachbehauptungen wecken kann, die Gegenstand des Hauptbeweises bilden (BGE 130 III 321 E. 3.4 S. 326), d.h. sie müsste die Glaubwürdigkeit der in der CO2 -Statistik ausgewiesenen Zielwerte in Zweifel ziehen.

5.3.1. Sie beruft sich dazu erneut auf den unzulänglich erhobenen Verbrauch von Heizöl Extraleicht. Zudem sei, wie im Strassenverkehrsrecht bei der Geschwindigkeitsmessung, eine Toleranzmenge notwendig, welche vom Messergebnis abgezogen werden müsse. Zur Unterstützung ihrer Ausführungen reicht sie den Bericht "Bestandeserhebung Heizöl extra leicht - Tankvolumina und Füllgrade" der Y._____ AG vom 12. Dezember 2009 ein (Bericht Y._____). Dieser hätte jedoch ohne Weiteres bereits im vorinstanzlichen Verfahren eingebracht werden können, um die behauptete mangelnde Qualität der CO2 -Statistik zu belegen. Es trifft nicht zu, dass erst der vorinstanzliche Entscheid Anlass zur Einreichung des Berichts gegeben hat. Es wäre an der Beschwerdeführerin gelegen, das notwendige wissenschaftliche Material einzureichen, welches ihre Vorbringen bezüglich der mangelhaften Qualität der CO2 -Statistik unterstützt (E. 4.2.1). Es handelt sich somit um ein unzulässiges Novum (vgl. E. 1.6).

5.3.2. Wie die Beschwerdeführerin selbst ausführt, veranlasste der Bericht Y._____ die Überarbeitung der GEST und die folgende Abänderung der CO2 -Statistik. Die nachträgliche Anpassung der CO2 -Statistik aufgrund der besseren Datenlage zum Verbrauch von Heizöl Extraleicht führt jedoch nicht dazu, dass die ursprüngliche CO2 -Statistik fehlerhaft wird (E. 4.2.2). Ebenso wenig folgt aus der Tatsache, dass Statistiken Fehler beinhalten können, dass die vorliegende CO2 -Statistik eine Toleranzmarge zugunsten der Abgabepflichtigen berücksichtigen muss. Gemäss Vorinstanz (E. 4.5.4 des angefochtenen Entscheids) handelt es sich sowohl bei der GEST als auch bei der daraus abgeleiteten CO2 -Statistik um Synthesestatistiken, welche nicht auf Hochrechnungen von Stichprobeerhebungen basieren, sondern vorhandene Grundlagen zusammenfassen und analysieren. Die daraus folgenden Resultate beruhen auf den zum Zeitpunkt der Ausarbeitung vorhandenen statistischen Grundlagen und enthalten Ungenauigkeiten in beide Richtungen, welche gleich zu berücksichtigen sind (also ohne Toleranzmarge in eine Richtung). Massgebend für den Vergleich mit einem Zielwert, wie es Art. 3 CO2 -Gesetz sowie 94 Abs. 1 CO2 -Verordnung verlangen, ist deshalb der Mittelwert
als bester Schätzwert (wahrscheinlichster Wert). Im Gegensatz etwa zur vom Beschwerdeführer vorgebrachten Richtlinie 2008/50/EG über Luftqualität und saubere Luft in Europa oder der Verordnung des Astra vom 22. Mai 2008 zur Strassenverkehrskontrollverordnung (VSKV-ASTRA, SR 741.013.1) besteht im Bereich der CO2 -Gesetzgebung auch keine rechtliche Vorgabe für eine Toleranzmarge, die in eine bestimmte Richtung zu berücksichtigen gewesen wäre.

5.3.3. Im Weiteren lässt sich aus dem Bericht Y._____ nicht ableiten, dass eine Abweichung von 4-7% besteht und somit der Zielwert für die Erhöhung der CO2 -Abgabe nicht erreicht worden wäre, wenn man diese Toleranzmarge zugunsten der Beschwerdeführerin berücksichtigt. Es kann deshalb offen bleiben, ob die Toleranzmarge, wie von der Beschwerdeführerin verlangt, tatsächlich zugunsten der Endverbraucher in dem Sinne zu berücksichtigen wäre, so dass eine möglichst tiefe CO2 -Abgabe zu entrichten wäre oder es für die Endverbraucher nicht besser wäre, eine möglichst hohe CO2 -Abgabe zu erheben. Diese Ansicht vertritt die Vorinstanz, weil aufgrund der teilweisen Rückerstattung etliche Endverbraucher von einer leichten Umverteilung profitieren und dem Umweltschutz als Menschenschutz vom Verfassungsgeber (Art. 74 Abs. 1 BV) hohes Gewicht beizumessen sei.

5.3.4. Insgesamt gelingt es der Beschwerdeführerin nicht, die in der GEST und CO2 -Statistik ausgewiesenen Werte ernsthaft in Zweifel zu ziehen. Die Vorinstanz hat die massgebenden Aspekte im Einzelnen und umfassend geprüft. Dabei durfte sie sich in der Begründung und dem Ergebnis der OZD (als Behörde mit dem notwendigen Fachwissen) anschliessen. Dabei gelangte sie, entgegen der Meinung der Beschwerdeführerin, zum Beweisergebnis, dass der in Art. 94 Abs. 1 lit. a CO2 -Verordnung bestimmte Zielwert nicht erreicht worden ist (vgl. E. 4.15 des angefochtenen Entscheides). Dies ist nicht zu beanstanden.

5.4. Steht fest, dass der in Art. 94 Abs. 1 lit. a CO2 -Verordnung vorgegebene Zielwert verfehlt

wurde, ist die anschliessende Erhöhung der CO2 -Abgabe zwingend vorgesehen. Die Vorinstanz hat somit das Bundesrecht zutreffend und willkürfrei angewendet.

6.
Die Beschwerdeführerin rügt weiter eine Verletzung von Art. 12 VwVG, weil die Vorinstanz den Sachverhalt ungenügend erstellt habe. Aufgrund der bestehenden Zweifel an der Richtigkeit der CO2 -Statistik wäre das Bundesverwaltungsgericht gehalten gewesen, ein Expertengutachten anzuordnen. Dieses hätte überprüfen sollen, ob das durch Art. 94 Abs. 1 lit. a CO2 -Verordnung vorgegebene Ziel tatsächlich verfehlt worden sei. Im Rechtsmittelverfahren ist die Einholung eines Gutachtens geboten, wenn die Feststellungen der vorinstanzlich mitwirkenden Fachstelle Anlass zu Zweifeln geben (PATRICK KRAUSKOPF/KATRIN EMMENEGGER/FABIO BABEY, in: Waldmann/Weissenberger [Hrsg.], Praxiskommentar Verwaltungsverfahrensgesetz, 2. Aufl. 2016, N. 162 zu Art. 12 VwVG). Sowohl die GEST als auch die CO2 -Statistik wurden gemäss den Vorgaben des Statistikgesetzes und in Übereinstimmung mit den internationalen Regeln zur Erstellung von Statistiken erstellt. Es gelingt der Beschwerdeführerin nicht, die Richtigkeit der in der Statistik ausgewiesenen Ergebnisse in Frage zu stellen (E. 5.3). Das Verwaltungsgericht war deshalb nicht gehalten, ein Gutachten einzuholen, welches überprüft, ob die Zielvorgaben von Art. 94 Abs. 1 lit. a CO2 -Verordnung erreicht wurden
oder nicht.

7.

7.1. Die Beschwerde erweist sich damit als unbegründet und ist abzuweisen. Die Beschwerdeführerin trägt die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens (Art. 66 Abs. 1 BGG).

7.2. Der OZD, die in ihrem amtlichen Wirkungskreis obsiegt, ist keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 68 Abs. 3 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.

2.
Die Gerichtskosten von Fr. 4'000.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt.

3.
Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten und dem Bundesverwaltungsgericht, Abteilung I, schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 15. September 2016

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Seiler

Der Gerichtsschreiber: Mösching