

(Entscheid der Eidgenössischen Zollrekurskommission vom 5. Februar 2003 in Sachen S. AG [ZRK 2002-127])

Zollpflicht und Lenkungsabgabe für flüchtige organische Verbindungen (VOC). Abgabebefreiung nach Art. 8 Abs. 1 VOCV. Beweislastregel und Beweiswürdigung.

- Lenkungsabgabe auf VOC: Wesen, Objekt, Subjekt, Bemessung, Verfahren, Befreiung (E. 2b).
- Beweislast und Beweiswürdigung im Abgaberecht (E. 2c und 3a).
- Die hier fragliche Druckfarbe figuriert in der Produkt-Positivliste der VOCV und bildet Abgabeobjekt der Lenkungsabgabe auf VOC. Der Abgabebetrag ist bereits aufgrund der Einfuhr gemäss der beschwerdeführerischen Einfuhrdeklaration erfüllt (E. 3a).
- Gemäss Oberzolldirektion enthält die eingeführte Druckfarbe Isopropanol, Isobutanol und ein Xylol-Isomerenmisch. Diese Stoffe sind in der Stoff-Positivliste der VOCV aufgeführt und lösen die Lenkungsabgabe ebenso aus. Der Beschwerdeführer misslingt der Nachweis der abgabeaufhebenden Tatsache, das Produkt habe einen VOC-Anteil von weniger als 3% aufgewiesen (E. 3a).

Obligations douanières et taxe d'incitation pour composés organiques volatils (COV). Exonération de la taxe selon l'art. 8 al. 1 OCOV. Fardeau de la preuve et appréciation des preuves.

- Taxe d'incitation sur les COV: Nature, objet, sujet, appréciation, procédure et exonération (consid. 2b).
  - Fardeau de la preuve et appréciation des preuves en droit fiscal (consid. 2c et 3a).
  - L'encre d'imprimerie dont il est question en l'espèce figure dans la liste positive de l'OCOV et forme l'objet de l'assujettissement à la taxe d'incitation en tant que COV. L'assujettissement résulte déjà de l'importation au regard de la déclaration d'importations remplie par la recourante (consid. 3a).
  - Selon la Direction générale des douanes, l'encre d'imprimerie importée contient de l'acétate d'isobutyle et d'isopropyle, ainsi qu'un mélange d'isomères-Xylènes. Ces substances ressortant de la liste des substances de l'OCOV sont soumises également à la taxe d'incitation. La recourante n'a pas réussi à apporter la preuve de son exonération à la taxe d'incitation dans la mesure où elle n'a pu prouver que le produit avait une teneur en COV inférieure à 3% (consid. 3a).
- Dazi doganali e tassa d'incentivazione sui composti organici volatili (COV). Esenzione dalla tassa secondo l'art. 8 cpv. 1 OCOV. Onere della prova e valutazione delle prove.
- Tassa d'incentivazione sui COV: natura, oggetto, soggetto, calcolo, procedura, esenzione (consid. 2b).
  - Onere della prova e valutazione delle prove nel diritto fiscale (consid. 2c e 3a).
  - L'inchiostro di tipografia della fattispecie figura nella lista positiva dei prodotti dell'OCOV e costituisce l'oggetto dell'assoggettamento alla tassa d'incitamento sui COV. L'assoggettamento risulta già dall'importazione, tenuto conto della dichiarazione d'importazione compilata dalla ricorrente (consid. 3a).
  - Secondo la Direzione generale delle dogane l'inchiostro di tipografia importato contiene isopropanolo, isobutanolo e una miscela di isomero-xilene. Queste sostanze sono elencate nella lista positiva dei prodotti dell'OCOV e sono pure assoggettate alla tassa d'incitamento. La ricorrente non è riuscita a provare che il prodotto ha una parte di COV inferiore al 3%, ciò che avrebbe permesso l'esenzione dalla tassa (consid. 3a).

Zusammenfassung des Sachverhalts:

A. Am 17. Oktober 2000 meldete die D. GmbH für die S. AG beim Zollamt Ramsen «2 Paletten S., Druckfarbe, schwarz, ohne VOC-Abgabe» der Tarifnummer 3215.1100 zur Einfuhr an. Das Zollamt nahm die Deklaration provisorisch an, unterstellte die Sendung jedoch einer zollamtlichen Revision und unterbreitete der Eidgenössischen Oberzolldirektion (OZD), Sektion chemisch-technische Kontrolle, ein Warenmuster zur Überprüfung der Tarifeinreihung bzw. des «VOC-Gehaltes». Die OZD kam am 8. November 2000 zu folgendem Revisionsbefund: «S. (H.) - Schwarz 5729, Druckfarbe für den Rollenoffsetdruck; schwarze, hochviskose Flüssigkeit mit 36.7 Gew.% flüchtigen organischen Verbindungen; Tarifnummer 3215.1100; VOC 001/002». Gestützt auf dieses Revisionsergebnis belastete das Zollamt Ramsen mit definitivem Zollausweis vom 5. Januar 2001 der Zollpflichtigen u. a. eine Lenkungsabgabe auf flüchtigen organischen Verbindungen (VOC) in Höhe von Fr. 1'174.40 nach.

B. Mit Schreiben vom 5. Februar 2001 beantragte die S. AG die Rückerstattung der belasteten Abgaben mit der Begründung, die eingeführten Waren enthielten weniger als 1% «VOC-Lösungsmittel». Die Zollkreisdirektion Schaffhausen nahm dieses Schreiben als Beschwerde entgegen, räumte der S. AG am 30. Juli 2001 eine Nachfrist mit der Möglichkeit ein, den Nachweis für den behaupteten VOC-Gehalt der Sendung zu erbringen (z. B. mittels «sendungsbezogenem Analysenzertifikat»). Die Zollkreisdirektion verwies auf den Revisionsbefund der OZD sowie darauf, dass mit weiteren Untersuchungen ausserdem Isopropanol, Isobutanol und ein Xylol-Isomerenmisch qualitativ habe nachgewiesen werden können.

Mit Brief vom 31. August 2001 teilte die S. AG der Zollkreisdirektion mit, die festgestellten Substanzen seien generell keine Rezepturbestandteile der Rollenoffset H. Druckfarben. Es könne sich dabei nur um technisch bedingte Verunreinigungen aus dem Herstellungsprozess handeln.

C. Mit Entscheid vom 5. Februar 2002 wies die Zollkreisdirektion die Beschwerde der S. AG ab und hielt an der Lenkungsabgabe auf VOC im Betrag von Fr. 1'174.40 fest.

Dagegen führte die S. AG am 4. März 2002 Beschwerde an die OZD mit dem sinnngemässen Antrag, den Entscheid der Zollkreisdirektion aufzuheben.

D. Mit Beschwerdeentscheid vom 19. Juli 2002 wies die OZD die Beschwerde ab. Zur Begründung führte die Verwaltung im Wesentlichen an, die Beschwerdeführerin schulde nach wie vor den Nachweis dafür, dass es sich bei den festgestellten Stoffen Isopropanol, Isobutanol und insbesondere Xylol um herstellungsbedingte Verunreinigungen handle.

Dagegen reicht die S. AG am 13. September 2002 Beschwerde bei der Eidgenössischen Zollrekurskommission (ZRK) ein und stellt sinngemäss den Antrag, den angefochtenen Beschwerdeentscheid aufzuheben. Zur Begründung stützt sich die Beschwerdeführerin im Wesentlichen auf ein durch sie selbst in Auftrag gegebenes Gutachten der B. AG.

Die OZD schliesst in ihrer Vernehmlassung vom 11. November 2002 auf Abweisung der Beschwerde.

E. Mit Instruktionsmassnahme vom 13. Dezember 2002 forderte die ZRK die Vorinstanz auf, weitergehende und detaillierte Angaben über ihren Revisionsbefund, insbesondere Unterlagen über Art und Wesen der eigentlichen chemisch-technischen Untersuchung, wie schriftlich festgehaltene Untersuchungsergebnisse, Untersuchungsprotokolle usw. nachzureichen. Am 18. Dezember 2002 reichte die OZD einen Untersuchungsbericht vom 7. Januar 2002 nach.

Aus den Erwägungen:

1.a. Die ZRK ist gemäss Art. 109 Abs. 1 Bst. c des Zollgesetzes vom 1. Oktober 1925 (ZG, SR 631.0) in Verbindung mit Art. 35c Abs. 3 des Umweltschutzgesetzes vom 7. Oktober 1983 (USG, SR 814.01; s. auch Anhang 2 Ziff. 6 des Mineralölsteuergesetzes vom 21. Juni 1996 [MinöStG], SR 641.61) zur Behandlung der Beschwerde zuständig. Die Eingabe der S. AG vom 13. September 2002 erfüllt bezüglich Frist und Form die gesetzlichen Voraussetzungen (Art. 50 und 52 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 [VwVG], SR 172.021). Die Beschwerdeführerin ist durch den angefochtenen Entscheid zweifelsohne beschwert und hat ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung oder Änderung (Art. 48 VwVG). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

b. Die Abgabe wird in rechnerischer und damit in tatsächlicher Hinsicht nicht, sondern nur dem Grundsatz nach bestritten. Die Beschwerdeführerin hält dafür, die fragliche Sendung beinhalte VOC-Stoffe lediglich im Spurenbereich, weshalb überhaupt keine Lenkungsabgabe geschuldet sei. Wie es sich damit verhält, ist im vorliegenden Verfahren zu entscheiden.

2.a. Jede Wareneinfuhr über die schweizerische Zollgrenze unterliegt grundsätzlich der Zollpflicht (Allgemeine Zollpflicht: Art. 1 Abs. 1 des Zolltarifgesetzes vom 9. Oktober 1986 [ZTG], SR 632.10; Art. 1 Abs. 1 ZG). Gemäss Art. 1 Abs. 2 ZG umfasst die Zollpflicht die Befolgung der Vorschriften für den Verkehr über die Grenze (Zollmeldepflicht) und die Entrichtung der gesetzlichen Abgaben (Zollzahlungspflicht). Die eingeführten Waren müssen nach dem Generaltarif in den Anhängen zum ZTG verzollt werden (Art. 1 Abs. 1 ZTG; Art. 10 ZG). Die Zollzahlungspflicht umfasst auch die Verbindlichkeit zur Entrichtung der Abgaben und Kosten, die gestützt auf andere als zollrechtliche Erlasse (hier z. B. gestützt auf das Umweltschutzgesetz) durch die Zollverwaltung zu erheben sind (Art. 10 ZG). Ausnahmen von der allgemeinen Zollpflicht bedürfen einer ausdrücklichen gesetzlichen oder staatsvertraglichen Grundlage (s. Art. 1 Abs. 2 ZTG).

b. Wer VOC einführt oder wer als Hersteller solche Stoffe in Verkehr bringt oder selbst verwendet, entrichtet dem Bund eine Lenkungsabgabe (Art. 35a Abs. 1 USG). Der Abgabe unterliegt auch die Einfuhr solcher Stoffe in Farben und Lacken (Art. 35a Abs. 2 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). Der Bundesrat regelt das Verfahren für die Erhebung und Rückerstattung der Abgaben auf VOC. Ist die Ein- oder Ausfuhr betroffen, so gelten die entsprechenden Verfahrensbestimmungen der Zollgesetzgebung (Art. 35c Abs. 3 USG). Der Abgabesatz beträgt höchstens Fr. 5.- je Kilogramm VOC zuzüglich der Teuerung ab Inkrafttreten dieser Bestimmung (Art. 35a Abs. 6 USG). Der Bundesrat legt den Abgabesatz im Hinblick auf die Luftreinhalteziele fest und berücksichtigt dabei insbesondere: a) die Belastung der Umwelt mit VOC; b) die Umweltgefährlichkeit dieser Stoffe; c) die Kosten für Massnahmen, mit denen die Einwirkungen dieser Stoffe begrenzt werden können; d) das Preisniveau dieser Stoffe sowie jenes von Ersatzstoffen, welche die Umwelt weniger belasten (Art. 35a Abs. 7 USG).

VOC 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 der Verordnung vom 12. November 1997 über die Lenkungsabgabe auf flüchtigen organischen Verbindungen [VOCV], SR 814.018). Abgabeobjekte sind gemäss Art. 2 VOCV die VOC der Stoff-Positivliste (Anhang 1) sowie die VOC nach dieser Liste in eingeführten Gemischen und Gegenständen der Produkte-Positivliste (Anhang 2). Der Abgabesatz beträgt Fr. 2.- je Kilogramm VOC bis 31. Dezember 2002, Fr. 3.- ab 1. Januar 2003 (Art. 7 VOCV). Werden Gemische und Gegenstände, in denen der VOC-Anteil höchstens 3% beträgt, eingeführt, so wird die Abgabe nicht erhoben (Art. 8 Abs. 1 und 2 VOCV).

Die Stoff-Positivliste führt die Stoffe Isopropanol, Isobutanol und Xylol auf (VOCV, Anhang 1). In der Produkte-Positivliste sind Druckfarben der Zolltarifnummer 3215.1100 enthalten (VOCV, Anhang 2).

c. Die Beweiswürdigung endet mit dem richterlichen Entscheid darüber, ob eine rechtserhebliche Tatsache als erwiesen zu gelten hat oder nicht. Der Beweis ist geleistet, wenn der Richter gestützt auf die freie Beweiswürdigung zur Überzeugung gelangt ist, dass sich der rechtserhebliche Sachumstand verwirklicht hat. Gelangt der Richter aufgrund der Beweiswürdigung nicht zur Überzeugung, die feststellungsbedürftige Tatsache habe sich verwirklicht, so fragt es sich, ob zum Nachteil der Abgabebehörde oder des Abgabepflichtigen zu entscheiden ist, wer also die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen hat. Nach der objektiven Beweislastregel ist bei Beweislosigkeit zu Ungunsten desjenigen zu urteilen, der die Beweislast trägt (Fritz Gygi, Bundesverwaltungsrechtspflege, 2. Aufl., Bern 1983, S. 279 f.; Martin Zweifel, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, Zürich 1989, S. 109 f.). Die Verwaltung trägt die Beweislast für Tatsachen, welche die Abgabepflicht als solche begründen oder die Abgabeforderung erhöhen, d. h. für die abgabebegründenden und -mehrenden Tatsachen. Demgegenüber ist der Abgabepflichtige für die abgabeaufhebenden und -mindernden Tatsachen beweisbelastet, d. h. für solche Tatsachen, welche

Abgabebefreiung oder -begünstigung bewirken (vgl. Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 60 416, 59 634, 55 627; BGE 92 I 255 ff.; Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002, S. 454; Zweifel, a.a.O., S. 48).

3.a. Im vorliegenden Fall liess die Beschwerdeführerin die fragliche Sendung Druckfarbe unter der Tarifnummer 3215.1100 zur Einfuhr anmelden. Druckfarben dieser Tarifnummer figurieren in der Produkte-Positivliste der VOCV und bilden Abgabeobjekt der Lenkungsabgabe (E. 2b hievor). Der Abgabetatbestand ist folglich grundsätzlich bereits aufgrund der Einfuhr gemäss der beschwerdeführerischen Einfuhrdeklaration vom 17. Oktober 2000 erfüllt. Die OZD kam ferner zum Befund, die eingeführte

Druckfarbe enthalte Isopropanol, Isobutanol und ein Xylol-Isomerenmischung. Diese Stoffe sind in der Stoff-Positivliste der VOCV aufgeführt und lösen die Lenkungsabgabe ebenso aus (E. 2b hievov).

All dies stellt die Beschwerdeführerin dem Grundsatz nach nicht ausdrücklich in Abrede. Sie hält vielmehr dafür, dass es sich bei den nachgewiesenen Stoffen Isopropanol, Isobutanol und Xylol lediglich um Verunreinigungen handle. Die VOC seien lediglich im Spurenbereich vorhanden. Sie beruft sich folglich auf die Abgabebefreiung nach Art. 8 Abs. 1 und 2 VOCV, demgemäss Einfuhren von Gemischen mit einem VOC-Anteil von höchstens 3% von der Abgabe befreit sind.

Die Sektion chemisch-technische Kontrolle der OZD hat demgegenüber infolge der Musterentnahme aus der eingeführten Druckfarbe festgestellt, es handle sich um eine hochviskose Flüssigkeit mit 36.7 Gewichtsprozent VOC. Bei der der zollamtlichen Revision unterstellten Druckfarbe handelt es sich unbestrittenermassen um ein Warenmuster aus der in Rede stehenden Wareneinfuhr vom 17. Oktober 2000. Die Beschwerdeführerin vermag nicht glaubhaft darzulegen, dass die durch die Verwaltung festgestellten Werte nicht der Tatsache entsprechen. Zwar kommt das durch die Beschwerdeführerin in Auftrag gegebene Gutachten zum Schluss, es seien in der Druckfarbe H. lediglich geringe Mengen von Xylol nachweisbar (0.03 Gewichtsprozent) und alle übrigen VOC-Stoffe - wenn überhaupt - nur im Spurenbereich. Der Beschwerdeführerin ist jedoch entgegenzuhalten, dass es sich beim begutachteten Produkt nicht um eine Probe aus der am 17. Oktober 2000 eingeführten Sendung handelt. Sie macht auch nicht das Gegenteil geltend. Zur Beurteilung des VOC-Gehaltes der hier zu beurteilenden Wareneinfuhr kann folglich nicht auf das Gutachten der Beschwerdeführerin abgestützt werden. Daran ändert nichts, dass es sich bei der begutachteten Druckfarbe offenbar um ein gleichartiges Produkt handelt wie jenes, das sie am 17. Oktober 2000 einfuhrte.

Unter diesen Umständen besteht kein Anlass, an den Feststellungen der Sektion chemisch-technische Kontrolle der OZD zu zweifeln. Jedenfalls vermag die Beschwerdeführerin mit dem Gutachten nicht den rechtsgenügenden Nachweis dafür zu erbringen, dass die am 17. Oktober 2000 eingeführte Druckfarbe einen VOC-Anteil von höchstens 3% aufwies. Es ist auch von einem weiteren Gutachten über die Druckfarbe abzusehen. Soweit überhaupt noch Druckfarbe aus der fraglichen Einfuhr vorhanden ist (gezogenes Warenmuster), könnte eine entsprechende Expertise dem Richter keine verlässliche Beurteilungsgrundlage vermitteln, selbst wenn der VOC-Anteil der Farbe (nunmehr) weniger als 3% betragen sollte. Denn die VOC des Musters haben sich naturgemäss in der Zwischenzeit zumindest teilweise verflüchtigt, was einen zuverlässigen Befund über den VOC-Gehalt der damals eingeführten Ware zum heutigen Zeitpunkt ausschliesst. Die Beschwerdeführerin hat denn auch keinen entsprechenden Antrag gestellt.

Zusammenfassend ist festzustellen, dass die Beschwerdeführerin aufgrund der eigenen Einfuhrdeklaration und den Feststellungen der OZD im Revisionsverfahren den Abgabebetstand erfüllt. Es besteht kein rechtsgenügender Anlass, an den Feststellungen der Verwaltung über den VOC-Gehalt der eingeführten Druckfarbe zu zweifeln. Namentlich misslingt der Beschwerdeführerin der Nachweis der abgabebefreienden Tatsache, das Produkt habe einen VOC-Anteil von weniger als 3% aufgewiesen.

b. Es bleibt auf die übrigen Argumente der Beschwerdeführerin einzugehen, soweit sie nicht bereits durch die vorangehenden Erwägungen ausdrücklich oder implizite widerlegt sind.

Die Beschwerdeführerin bringt vor, die Farben würden im Rollenoffsetdruck eingesetzt. Dabei handle es sich um mineralölbasierte Farben, welche deshalb keine oder nur geringste Mengen an Lösungsmitteln enthalten dürften, da diese den Druckprozess negativ beeinflussten. Es liege im Interesse des Druckfarbenherstellers, den VOC-Anteil möglichst gering zu halten.

Damit dringt die Beschwerdeführerin nicht durch. Mit der Behauptung, diese Druckmethode setze einen möglichst geringen VOC-Gehalt voraus, ist nicht dargetan, dass dieser zwingend weniger als 3% beträgt. Im vorliegenden Fall ist von einer Lenkungsabgabe jedoch nur abzusehen, wenn - was wie gezeigt nicht der Fall ist - der Nachweis gelingt, dass dieser Grenzwert nicht überschritten ist. Im Übrigen weist die Vorinstanz mit Recht darauf hin, dass Isopropanol im Rollenoffsetdruck durchaus diverse vorteilhafte Eigenschaften aufweist (s. Publikation der BASF Drucksysteme Schweiz GmbH, Alkoholreduzierung im Rollenoffset Heatset / Voraussetzungen und Praxiserfahrungen, online unter: <http://www.basf-drucksysteme.ch/innowaytor/content/news/downloads/alkoholreduzierung.pdf> [Stand: 25. Juni 2003]).

4. Aufgrund dieser Erwägungen ist die Beschwerde abzuweisen. (...)

Dokumente der ZRK