



---

Abteilung I  
A-5409/2009

## Urteil vom 4. Februar 2011

---

Besetzung

Richter Daniel Riedo (Vorsitz),  
Richterin Salome Zimmermann, Richter Pascal Mollard,  
Gerichtsschreiberin Iris Widmer.

---

Parteien

**X.** \_\_\_\_\_,  
vertreten durch ...,  
Beschwerdeführerin,

gegen

**Oberzolldirektion (OZD),**  
Sektion chemische Erzeugnisse und VOC,  
Monbijoustrasse 40, 3003 Bern,  
Vorinstanz.

---

Gegenstand

VOC-Abgabe.

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

Die X. \_\_\_\_\_ (vormals: Y. \_\_\_\_\_ AG), eine Zweigniederlassung der Z. \_\_\_\_\_, [Ort], war bis zur Einstellung der Produktion an diesem Standort im Jahr 2006 im Bereich der Herstellung von Leimen und Klebstoffen tätig. Sie verfügte seit dem 1. Januar 2000 über eine Bewilligung der Oberzolldirektion (OZD) zum Bezug von vorläufig abgabebefreiten VOC («Volatile Organic Compounds» bzw. «flüchtige organische Verbindungen»). Der mit der Bewilligung verbundenen Pflicht zur Führung einer VOC-Bilanz kam die X. \_\_\_\_\_ (nachfolgend: Abgabepflichtige) nach. Die VOC-Bilanzen wurden stets fristgerecht eingereicht. Gestützt auf diese Deklarationen verfügte die OZD – teilweise nach Vornahme kleinerer Korrekturen – die zu bezahlenden Abgaben.

**B.**

**B.a** Am 7. Juni 2004 beauftragte die OZD das zuständige Zollinspektorat mit der Durchführung einer Betriebskontrolle bei der Abgabepflichtigen. Sie bat um die Überprüfung der in den VOC-Bilanzen (in Pauschalen) ausgewiesenen «Überfüllungen» der von der Abgabepflichtigen hergestellten Produkte. Zudem bat sie um eine stichprobeweise Kontrolle des VOC-Gehalts der Produkte anhand von Rezepturen und (sofern vorhanden) der Fabrikationsrapporte. Die Kontrolle fand zwischen dem 10. August 2006 und dem 15. Dezember 2006 statt. Das Zollinspektorat kam zum Ergebnis, es lägen auf der Ein- und Ausgabenseite der Bilanz verschiedene Unstimmigkeiten vor. Am 11. Dezember 2006 eröffnete die Zollkreisdirektion Basel, Sektion Untersuchung (heute: Zollfahndung), gegen die Abgabepflichtige eine Zollstrafuntersuchung wegen Widerhandlungen gegen das Umweltschutzgesetz vom 7. Oktober 1983 (USG, SR 814.01) sowie wegen Hinterziehung von Lenkungsabgaben, die gestützt auf die Verordnung vom 12. November 1997 über die Lenkungsabgabe auf flüchtigen organischen Verbindungen (VOCV, SR 814.018) erhoben werden. Zur Sicherung der Beweise wurden verschiedene Dokumente beschlagnahmt. Es wurden verschiedene Untersuchungshandlungen vorgenommen und Zeugen befragt.

**B.b** In der Folge forderte die Zollkreisdirektion Basel mit Verfügung vom 25. September 2007 mit dem Betreff «Widerhandlung gegen das Bundesgesetz über den Umweltschutz; Hinterziehung von Lenkungsabgaben auf flüchtigen organischen Verbindungen (VOC);

Deklaration falscher VOC-Bilanzen für die Jahre 2000 bis 2005; Nachbezugsverfahren» von der Abgabepflichtigen Fr. 1'519'736.85 nach.

Die Nachforderung wurde damit begründet, dass für die von der Abgabepflichtigen bei den *Einkäufen* geltend gemachten *Minderlieferungen* im Umfang von 1% keine konkreten Nachweise vorlägen («Nicht nachweisbare Minderlieferungen beim Wareneingang»). Auf der *Ausgangsseite* seien zu hohe VOC-Gehalte angegeben worden: So sei eine *Überfüllung* der Gebinde bzw. Behältnisse von 3% bzw. 3.25% der Abfüllmenge deklariert worden, obwohl diese tatsächlich nur 0.5% betragen habe («Überfüllung der Behältnisse beim Wareneingang»). Zudem habe die Abgabepflichtige für die *Viskositätseinstellung* der von ihr hergestellten Produkte höhere VOC-Gehalte bilanziert, als die Originalrezepturen für diese Produkte vorsehen würden («Viskositätseinstellung zusätzlich zur Rezeptur»). Die von der Abgabepflichtigen derart vorgenommenen Korrektur

### C.

**C.a** Dagegen beschwerte sich die Abgabepflichtige am 31. Oktober 2007 bei der OZD. Sie beantragte die Aufhebung der Verfügung vom 25. September 2007. Es sei festzustellen, dass sie keine weiteren Lenkungsabgaben auf VOC für die Jahre 2000 bis 2005 schulde; eventualiter sei die Angelegenheit zur weiteren Abklärung an das zuständige kantonale Amt für Umwelt (AfU) zurückzuweisen. Sie legte im Wesentlichen dar, aus dem Entwurf der ersten VOC-Bilanz für das Jahr 2000 hätten sich «diffuse Emissionen» in einer Höhe ergeben, welche unmöglich habe stimmen können. Die «diffusen Emissionen» hätten nämlich dem Zehnfachen der Ergebnisse der Abluftmessung des AfU entsprochen. In der Folge seien in Zusammenarbeit mit dem AfU drei Ursachen eruiert worden, nämlich (erstens) die *Minderlieferungen*, (zweitens) der – gegenüber den Originalrezepturen – Mehrverbrauch durch die zusätzliche, manuelle Beigabe VOC-haltiger Inhaltsstoffe für die *Viskositätseinstellungen* bei der Leimproduktion sowie (drittens) die *Überfüllungen* der Gebinde. Damit habe die diffuse Emission auf ein «realistisches Niveau» gesenkt werden können. Das AfU habe diese Ursachen bei seiner Prüfung der VOC-Bilanz als «plausibel akzeptiert». Diese Ursachen seien auch der OZD bekannt gewesen, habe das AfU doch bei der Überweisung der VOC-Bilanz an die OZD in seinem Begleitschreiben die von ihr geltend gemachten Pauschalen jeweils erläutert. Jahrelang sei dies so akzeptiert worden. Nun solle dies alles plötzlich «nicht mehr stimmen», und solle sie – die Abgabepflichtige – angeblich versucht haben, durch «buchhalterische Tricks Abgaben zu hinterziehen». Dies sei völlig falsch. Die Ursachen seien nicht einfach «erfunden», sondern seien plausibel und könnten belegt werden. Die Abgabepflichtige brachte weiter vor, sie könne nicht gezwungen werden, «eine diffuse Emission zu bezahlen», welche, wie die Abluftmessung

zeige, offensichtlich nicht vorliege. Der Entscheid beruhe auf einer falschen Sachverhaltsfeststellung sowie einer falschen Rechtsanwendung. Darüber hinaus könne sie sich auf den Vertrauensgrundsatz berufen. Schliesslich liege kein Widerrufgrund für die ursprünglichen Rechnungen der OZD vor. Ferner seien ihre Verfahrensrechte namentlich dadurch verletzt worden, dass sie bei der Zeugenbefragung dem Vertreter des AfU keine Ergänzungsfragen habe stellen dürfen. Schliesslich sei die vollständige Verweigerung der geltend gemachten Korrekturmassnahmen unangemessen.

**C.b** Am 24. Juni 2009 wies die OZD die Beschwerde ab. Sie begründete ihren Entscheid hauptsächlich damit, die Abgabepflichtige sei den Beweis für die *Minderlieferungen* schuldig geblieben. Der geltend gemachte Mehrverbrauch für die *Viskositätseinstellung* sei nicht glaubhaft. Die *Überfüllung* werde dem Grundsatz nach akzeptiert, allerdings nur im Umfang von 0.5% (statt 3% bzw. 3.25%). Eine Vertrauensgrundlage sei keinesfalls entstanden, habe das AfU die Minderlieferungen und die Überfüllungen doch nie selber eingehend nachgeprüft. Das AfU habe die VOC-Bilanz lediglich auf die «formale Richtigkeit und Vollständigkeit sowie auf Plausibilität und Nachvollziehbarkeit» hin geprüft. Eine Abklärung der materiellen Richtigkeit der VOC-Bilanz werde den kantonalen Fachstellen nicht abverlangt. Die «diffusen Emissionen» berechneten sich aus der Differenz zwischen den VOC-Eingängen und den VOC-Ausgängen. Somit setzten sich diese «für die Bilanzierung» einerseits aus den tatsächlichen Emissionen und andererseits aus den nicht nachgewiesenen Ausgängen zusammen. Abgaben für die – wie vorliegend – eine befreite Verwendung nicht nachgewiesen werden könne, müssten nachbezahlt werden. Entgegen dem Vorwurf der Abgabepflichtigen würde keine unvollständige oder falsche Sachverhaltsabklärung vorliegen. Abgabemindernde Tatsachen müssten von der Abgabepflichtigen nachgewiesen werden, wobei im Abgaberecht der «Grundsatz des strikten Beweises» gelte. Diesen habe die Abgabepflichtige nicht erbracht. Eine Rückweisung an das AfU oder sonstige Abklärungen seien nicht notwendig. Wie es sich damit verhalte, dass die Abgabepflichtige dem Vertreter des AfU keine Ergänzungsfragen habe stellen können, sei nicht im vorliegenden Verwaltungsverfahren, sondern im Strafverfahren zu prüfen. Ausserdem hätten die Untersuchungshandlungen im Verwaltungsstrafverfahren ohnehin innert drei Tagen mit Beschwerde angefochten werden müssen, was unterlassen worden sei.

**D.**

**D.a** Mit Eingabe vom 26. August 2009 erhob die Abgabepflichtige (nachfolgend: Beschwerdeführerin) Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht. Sie beantragte – unter Kosten und Entschädigungsfolge – die Aufhebung des vorinstanzlichen Entscheides sowie die Feststellung, dass sie für die Jahre 2000 bis 2005 keine weiteren Lenkungsabgaben auf VOC mehr schulde. Eventualiter beantragte sie die Aufhebung der Verfügung insoweit, als der von ihr geschuldete Nachbezugsbetrag Fr. 116'724.15 übersteige. Subeventualiter beantragte sie die Rückweisung der Angelegenheit an die Vorinstanz zur Neuurteilung. Sie machte im Wesentlichen geltend, die angefochtene Verfügung bzw. die Erhebung der Nachbezugsabgabe verletze unter den gegebenen Umständen das Vertrauensprinzip. Aber auch unabhängig davon, ob dieses Prinzip verletzt worden sei oder nicht, seien die VOC-Bilanzen 2000 bis 2005 ohne Weiteres plausibel und die sog. Korrekturfaktoren (*Minderlieferungen, Viskositätseinstellung, Überfüllung*) durch Messungen bestätigt; dies ganz im Gegensatz zu den Grundlagen, auf denen die Vorinstanz den Nachbezugsbetrag erhebe. Die von der Vorinstanz angewandten Regeln zur Sachverhaltsermittlung und zur Beweislast seien unzutreffend, gelte im Verwaltungs- bzw. Verwaltungsstrafrecht doch der Untersuchungsgrundsatz. Die Vorinstanz könne die Abgabe auch nicht gestützt auf einen Irrtum geltend machen, denn die Frist hierzu sei verstrichen (Art. 16 VOCV). Selbst wenn die vorgebrachten Gründe nicht zutreffend sein sollten, erweise sich die Berechnung der Nachforderung als fehlerhaft. Geschuldet werde – unter Berücksichtigung ihres abgabebefreiten Exportanteils – höchstens Fr. 116'724.15.

**D.b** Nach gewährter Fristerstreckung schloss die Vorinstanz in ihrer Vernehmlassung vom 14. Dezember 2009 auf Abweisung der Beschwerde.

**D.c** Mit Eingabe vom 8. Februar 2010 nahm die Beschwerdeführerin hierzu unaufgefordert Stellung. Jene wurde der Vorinstanz am 11. Februar 2010 zur Kenntnis gebracht.

**Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:**

**1.**

**1.1.** 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.

**1.2.** Mit Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht steht den Rechtsuchenden grundsätzlich ein umfassendes Rechtsmittel zur Verfügung. Neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhaltes (Art. 49 Bst. b VwVG) kann auch die Rüge der Unangemessenheit erhoben werden (Art. 49 Bst. c VwVG; vgl. ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, Rz. 2.149).

**1.3.** Die Beschwerdeführerin stellt den Antrag, es sei festzustellen, dass sie für die Jahre 2000 bis 2005 keine weiteren Lenkungsabgaben auf VOC mehr schulde. Sie begründet dies damit, die Vorinstanz könnte versucht sein, die Abgabe trotz Gutheissung der Beschwerde dennoch erheben zu wollen.

Gemäss Art. 25 Abs. 2 VwVG ist dem Begehren um Erlass einer Feststellungsverfügung zu entsprechen, wenn die Gesuchstellerin ein entsprechendes schutzwürdiges Interesse nachweist. Laut bundesgerichtlicher Rechtsprechung ist der Anspruch auf Erlass einer Feststellungsverfügung subsidiär gegenüber rechtsgestaltenden Verfügungen (BGE 119 V 13 E. 2a, Urteil des Bundesgerichts 1C\_6/2007 vom 22. August 2007 E. 3.3; RENÉ RHINOW/BEAT KRÄHENMANN, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Ergänzungsband, Basel 1990, Nr. 36, S. 109 f.). Soweit die Beschwerdeführerin ihren Antrag formell als Feststellungsbegehren stellt, fehlt ihr ein schutzwürdiges Interesse, weil bereits das negative Leistungsbegehren, nämlich der Antrag auf Aufhebung des vorinstanzlichen Entscheides, gestellt worden ist. Damit kann anhand des konkreten Falls entschieden werden, ob die fragliche Nachbelastung zu Recht besteht, was das Feststellungsinteresse hinfällig werden lässt (Urteil des Bundesgerichts 2C\_726/2009 vom 20. Januar 2010 E. 1.3; BVGE 2007/24 E. 1.3, Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-8017/2009 vom 2. September 2010 E. 1.2). Die Begründung der Beschwerdeführerin beruht zudem auf einer blossen Mutmassung, die ein hinreichend schutzwürdiges Interesse nicht zu begründen vermag.

Folglich ist auf den formellen Antrag nicht einzutreten, soweit er als Feststellungsbegehren formuliert ist. Auf die im Übrigen form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

**1.4.** Im Verfahren der nachträglichen Verwaltungsrechtspflege ist Streitgegenstand das Rechtsverhältnis, das Gegenstand der angefochtenen Verfügung bildet, soweit es im Streit liegt (RENÉ RHINOW/HEINRICH KOLLER/ CHRISTINA KISS, Öffentliches Prozessrecht und Justizverfassungsrecht des Bundes, Basel 1996, Rz. 901 und 1220). In einem Rechtsmittelverfahren vor oberer Instanz kann der Streitgegenstand grundsätzlich nur eingeschränkt, jedoch nicht mehr erweitert werden. Das bedeutet auch, dass die Rechtsmittelinstanz im Rahmen des Rechtsmittelverfahrens die Verfügung nur insoweit überprüfen darf, als sie angefochten ist (BGE 131 II 200 E. 3.2).

Gemäss dem vorinstanzlichen Entscheid gründet die Nachforderung unter anderem auf Falschbuchungen von Lieferungen an die Firma S.\_\_\_\_\_ (vgl. Entscheid S. 8, Ziffer 10). Diese seien fälschlicherweise nicht als «belastete» Ausgänge bilanziert worden. Es handelt sich dabei um Lieferungen VOC-haltiger Waren, ausmachend einen Abgabebetrag von insgesamt Fr. 7'546.80 (Fr. 3'494.60 für das Jahr 2001 und Fr. 4'052.20 für das Jahr 2002). Vor Bundesverwaltungsgericht führt die Beschwerdeführerin aus, sie sei in ihrer Beschwerde vom 31. Oktober 2007 an die Vorinstanz auf die entsprechende Nachforderung nicht eingegangen. Sie habe sich nicht dazu veranlasst gesehen, weil sie der OZD die Ursache für diese unbestrittenermassen fehlerhaften Verbuchungen anlässlich der Betriebskontrolle (vgl. vorne Bst. B.a) bereits mitgeteilt habe; womit die Sache für sie geklärt gewesen sei (vgl. Beschwerde, S. 65). Für das vorliegende Verfahren ist aus diesen Ausführungen zu schliessen, dass die Beschwerdeführerin die erwähnte Teilnachforderung nicht bestreitet. Das beschwerdeführerische Rechtsbegehren auf Aufhebung des vorinstanzlichen Entscheides ist folglich insofern zu präzisieren, als es sich auf Fr. 1'512'190.05 beschränkt.

**1.5.** Die Beweiswürdigung endet mit dem richterlichen Entscheid darüber, ob eine rechtserhebliche Tatsache als erwiesen zu gelten hat oder nicht. Der Beweis ist geleistet, wenn das Gericht gestützt auf die freie Beweiswürdigung zur Überzeugung gelangt ist, dass sich der rechtserhebliche Sachumstand verwirklicht hat. Gemäss der allgemeinen Beweislastregel hat, wo das Gesetz es nicht anders bestimmt, derjenige das Vorhandensein einer behaupteten Tatsache zu beweisen, der aus ihr Rechte ableitet (Art. 8 des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs vom 10. Dezember 1907 [ZGB, SR 210]). Bei Beweislosigkeit ist gemäss dieser Regel folglich zu Ungunsten desjenigen zu entscheiden, der die Beweislast trägt (BGE 121 II 257 E. 4c.aa, Urteil des Bundesgerichts vom 14. Juli 2005, veröffentlicht in: Archiv für schweizerisches Abgaberecht [ASA] 75 S. 495 ff. E. 5.4; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 3.149 ff.). Abgesehen von Besonderheiten, welche die Natur des

Selbstdeklarationsprinzips mit sich bringt, gilt auch im Rechtsgebiet der VOC-Lenkungsabgabe – wie allgemein im Abgaberecht – der Grundsatz, wonach die Behörde die Beweislast für Tatsachen trägt, welche die Abgabepflicht begründen oder die Abgabeforderung erhöhen; demgegenüber die abgabepflichtige bzw. abgabebegünstigte Person für die abgabeaufhebenden und -mindernden Tatsachen beweisbelastet ist (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-4617/2007 vom 14. Januar 2009 E. 2.6, A-1753/2006 vom 23. Juni 2008 E. 2.7.3, A-1687/2006 vom 18. Juni 2007 E. 2.4; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 3.151; ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des Schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002, S. 453 f.).

## 2.

**2.1.** Die ökologische Problematik von VOC besteht darin, dass sie zusammen mit Stickoxid die Bildung von atmosphärischem Ozon bewirken. Das Ozon greift als starkes Oxidationsmittel beim Menschen Atem- und Lungengewebe an und verursacht Schäden an Pflanzen. Mittels einer umweltrechtlichen Lenkungsabgabe – der sog. VOC-Abgabe – soll die Ozon-Belastung verringert werden (HANSJÖRG SEILER, in: Kommentar zum Umweltschutzgesetz, 2. Aufl., Zürich 1999, N. 3, 12, 88 zu Art. 35a USG). Mit der Abgabe soll nicht erreicht werden, dass keine VOC verwendet werden, sondern dass möglichst wenige VOC in die Umwelt gelangen. Denn erst durch diesen Vorgang entsteht die ökologische Gefahr (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5906/2008 vom 19. Juli 2010 E. 2.1; SEILER, a.a.O., N. 12, 60 zu Art. 35a). Zweck der Abgabe ist deshalb die Belastung der durch die VOC verursachten Umweltbeeinträchtigungen und nicht die fiskalische Besteuerung eines finanziellen Ertrages. Die VOC-Abgabe ist aus diesem Grund als *reine Lenkungsabgabe* konzipiert. Lenkungsabgaben sind ein alternatives Steuerungsmittel zu polizeirechtlichen Verboten und Geboten. Das unerwünschte Verhalten wird nicht verboten, sondern wirtschaftlich uninteressant gemacht. Dem Staat fliesst dabei per Saldo kein Geld zu. Der Abgabeertrag wird vollumfänglich an die Bevölkerung verteilt (Art. 35a Abs. 9 USG; sog. «Staatsquotenneutralität» bzw. «Bundesquotenneutralität»; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5906/2008 vom 19. Juli 2010 E. 2.1; SEILER, a.a.O., N. 14, 51 zu Art. 35a, N. 2, 17 zu Vorbemerkungen zu Art. 35a-c).

**2.2.** Da gemäss Grundidee der Lenkungsabgabe grundsätzlich nur diejenigen VOC mit der Abgabe belastet werden sollen, welche auch tatsächlich in die Umwelt gelangen (vgl. Botschaft zu einer Änderung des



Bundesgesetzes über den Umweltschutz [USG], BBl 1993 II 1515, 1522), sind VOC, die so verwendet oder behandelt werden, dass sie nicht in die Umwelt gelangen, von der Abgabe befreit (Art. 35a Abs. 3 Bst. c USG). Abgabebefreit sind auch VOC, die als Treib- oder Brennstoffe verwendet werden, da bei deren Verbrennung nur ein geringer Teil an die Umwelt abgegeben wird (Art. 35a Abs. 3 Bst. a USG; vgl. SEILER, a.a.O., N. 56 zu Art. 35a). Ebenfalls abgabebefreit sind diejenigen VOC, die durch- oder ausgeführt werden (Art. 35a Abs. 3 Bst. b USG; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5906/2008 vom 19. Juli 2010 E. 2.2). Zwar sind letztere 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 (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6124/2008 vom 6. September 2010 E. 2.4; vgl. dazu SEILER, a.a.O., N. 13 zu Art. 35a).

**2.3.** Aus praktischen Gründen können VOC im Zeitpunkt ihrer *Emission* in die Umwelt abgaberechtlich nicht erfasst werden. Basierend auf der Überlegung, dass bei den meisten VOC-haltigen Produkten VOC früher oder später in die Umwelt gelangen, setzt die Abgabepflicht daher bereits beim *Import* bzw. bei der *Herstellung* von VOC bzw. VOC-haltigen Stoffen an). Abgabepflichtig ist, wer VOC einführt oder wer als Hersteller solche Stoffe in Verkehr bringt oder selbst verwendet (Art. 35a Abs. 1 und Art. 35c Abs. 1 Bst. a USG; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5906/2008 vom 19. Juli 2010 E. 2.3; vgl. zum Ganzen auch SEILER, a.a.O., N. 12 zu Art. 35a, N. 3 zu Art. 35c).

Die VOC-Abgabe ist eine Einphasensteuer. Die VOC soll nur einmal mit der Abgabe belastet werden. Sie muss deshalb nicht jeden Umsatz, sondern nur die Ware insgesamt einmal erfassen. Sie greift daher auch nur dann ein, wenn der Hersteller die VOC in Verkehr setzt oder selber verwendet (sei es, indem er sie selber verbraucht, oder indem er sie in ein anderes Produkt verarbeitet; vgl. SEILER, a.a.O., N. 49, N. 52 zu Art. 35a). Nicht belastet ist das Inverkehrbringen oder die Verwendung VOC-haltiger Gemische und Gegenstände im Inland (durch andere Personen als den Hersteller), da die darin verarbeiteten VOC bereits entweder bei ihrer Herstellung im Inland oder beim Import in die Schweiz belastet wurden. Eine Abgabe auf der (weiteren) Herstellung von Gemischen und Gegenständen in der Schweiz würde deshalb zu einer Doppelbelastung führen (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6124/2008 vom 6. September 2010 E. 2.3; vgl. SEILER, a.a.O., N. 40 zu Art. 35a).

**2.4.** Der Gesetzgeber hat dem Bundesrat die Kompetenz zur Regelung des Verfahrens für die Erhebung und Rückerstattung der Abgabe eingeräumt (Art. 35c Abs. 3 USG). Für die Fälle der Ein- oder Ausfuhr von VOC schreibt das Gesetz vor, dass die entsprechenden

Verfahrensbestimmungen der Zollgesetzgebung zur Anwendung kommen sollen (Art. 35c Abs. 3 USG). In Ausübung seiner Kompetenz hat der Bundesrat die VOCV erlassen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5906/2008 vom 19. Juli 2010 E. 2.4).

**2.5.** Die Verordnung sieht für das Verfahren der Abgabenerhebung das Prinzip der Selbstdeklaration vor (Art. 13 VOCV; SEILER, a.a.O., N. 21 zu Art. 35c). Bei der Einfuhr ist die Zollgesetzgebung zu beachten (vgl. E. 2.4). 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 A-5906/2008 vom 19. Juli 2010 E. 2.4.1, worin festgehalten wird, dass 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. e VwVG e contrario]). Ob hingegen der in Art. 2 Abs. 1 VwVG vorgesehene Ausschluss der Anwendung der Art. 12 bis 19 und 30 bis 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; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6121/2008 vom 6. September 2010 E. 3.1, A-2822/2007 vom 27. November 2009 E. 1.5). Die Deklaration dient der OZD als Grundlage für die Festsetzung der Abgabe, die sie mittels Verfügung festlegt (Art. 13 Abs. 4, Art. 15 Abs. 1 VOCV).

## **2.6.**

**2.6.1.** Kann erst nach der Abgabenerhebung nachgewiesen werden, dass die Voraussetzungen für eine Abgabebefreiung gegeben sind, so werden die Abgaben gegen entsprechenden Nachweis zurückerstattet (vgl. Art. 35c Abs. 2 USG i.V.m. Art. 18 Abs. 1 und 3 VOCV, vgl. auch SEILER, a.a.O., N. 12, 16 zu Art. 35c). Anstelle des Rückerstattungsverfahrens können die abgabepflichtigen Personen die OZD um die Erteilung einer Bewilligung zum Bezug von vorläufig abgabebefreiten VOC nachsuchen («Verpflichtungsverfahren», vgl. Art. 21 VOCV und Titel zum

7. Abschnitt). Die Bewilligung ist, namentlich in mengenmässiger Hinsicht, an gewisse Voraussetzungen geknüpft (vgl. Art. 21 Abs. 1 VOCV; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6124/2008 vom 6. September 2010 E. 2.4, A-5906/2008 vom 19. Juli 2010 E. 2.2, A-7366/2006 vom 11. Mai 2009 E. 2.2.3; zum Ganzen auch SEILER, a.a.O., N. 10 ff. zu Art. 35c).

**2.6.2.** Wer eine solche Bewilligung beansprucht, muss eine VOC-Buchhaltung führen und eine VOC-Bilanz erstellen (Art. 10 VOCV; zur Gesetz- und Verfassungsmässigkeit dieser Bestimmung vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-7518/2006 vom 28. Juli 2009 E. 3.1.3). Die VOC-Bilanz muss gemäss Art. 10 Abs. 2 Bst. a bis e VOCV folgende Punkte umfassen: Eingänge, Lagerbestand, Ausgänge (Bst. a); in Gemischen oder Gegenständen verarbeitete Mengen (Bst. b); wiedergewonnene Mengen (Bst. c); im eigenen oder externen Betrieb eliminierte Mengen oder umgewandelte Mengen (Bst. d) und Restemissionen (Bst. e). Die OZD kann weitere Angaben verlangen (Art. 10 Abs. 3 VOCV). Die VOC-Bilanz ist auf einem amtlichen Formular zu erstellen, wobei die OZD auch andere Formen zulassen kann (Art. 10 Abs. 4 VOCV, vgl. Form. 55.30 «VOC-Bilanz» mit bzw. ohne Verpflichtungsverfahren, abrufbar unter [www.ezv.admin.ch](http://www.ezv.admin.ch), Zollinformation Firmen > Steuern und Abgaben > VOC, zuletzt besucht am 4. Februar 2011. Ist der Aufwand für die Erstellung der VOC-Bilanzen unverhältnismässig hoch, so kann die OZD Ausnahmen gewähren (Art. 10 Abs. 5 VOCV).

**2.7.** Der *Vollzug* der VOCV obliegt grundsätzlich der OZD (Art. 4 Abs. 1 VOCV). Sie zieht die Kantone (konkret sind dies die kantonalen Luftreinhaltefachstellen) zur Unterstützung des Vollzugs bei. Die Kantone haben insbesondere die VOC-Bilanzen zu prüfen (Art. 4 Abs. 1 VOCV [in der Fassung vom 12. November 1997; AS 1997 2972; heute in Abs. 1<sup>bis</sup> – Wortlaut unverändert – geregelt] i.V.m. Art. 10 VOCV).

Die Vollzugsbehörden können unangemeldet Kontrollen durchführen, insbesondere bei den Abgabepflichtigen sowie bei Personen, die eine VOC-Bilanz erstellen müssen (Art. 6 VOCV).

Die Aufgabe der Kantone bei der Überprüfung der VOC-Bilanz hat die Zollverwaltung im Merkblatt Form. 55.20 näher ausgeführt. Gemäss Ziffer 1.5 («Grundsätze der Bilanzierung») muss die VOC-Bilanz **«für die zuständige kantonale Behörde nachvollziehbar und plausibel sein»** [Hervorhebung im Original]. Die kantonale Behörde kann verlangen, dass «verschiedene VOC-relevante Unterlagen gesammelt, Betriebsparameter aufgezeichnet und Analysen durchgeführt» werden. Diese Auflagen sind vorgängig zwischen Unternehmen und Behörde abzusprechen. In Ziffer 1.8 (Lemmata 1-4) desselben Merkblattes wird die von den Kantonen erwartete Kontrolle näher umschrieben. Demnach prüfen die Kantone die

Angaben auf «formale Richtigkeit und Vollständigkeit» sowie «Plausibilität und Nachvollziehbarkeit» (1. und 2. Lemma). Bei Bedarf können sie weitere Unterlagen verlangen; zudem überprüfen sie die Angaben «im Rahmen von Betriebsbesuchen (Stichproben)» (3. und 4. Lemma).

## 2.8.

**2.8.1.** Der Grundsatz von Treu und Glauben gebietet ein *loyales und vertrauenswürdigen Verhalten* im Rechtsverkehr. Er ist für die Beziehungen unter den Privaten wie für das Verhältnis zwischen dem Gemeinwesen und den Privaten elementar. Für den Bereich des öffentlichen Rechts bedeutet er, dass die Behörden und die Privaten in ihren Rechtsbeziehungen gegenseitig aufeinander Rücksicht zu nehmen haben. Der Grundsatz von Treu und Glauben wirkt sich im Verwaltungsrecht vor allem in zweifacher Hinsicht aus: In Form des *Vertrauensschutzes* verleiht er erstens den Privaten einen Anspruch auf Schutz ihres berechtigten Vertrauens in das bestimmte Erwartungen begründende Verhalten der Behörden. Als *Verbot widersprüchlichen Verhaltens* und als *Verbot des Rechtsmissbrauchs* verbietet der Grundsatz von Treu und Glauben zweitens sowohl den staatlichen Behörden wie auch den Privaten, sich in ihren öffentlich-rechtlichen Beziehungen widersprüchlich oder rechtsmissbräuchlich zu verhalten. In dieser Ausgestaltung bindet das Prinzip von Treu und Glauben also nicht nur den Staat, sondern auch die Privaten (vgl. Urteil des Bundesgerichts 1P.701/2004 vom 7. April 2005 E. 4.2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6642/2008 vom 8. November 2010 E. 4.2, A-5555/2008 vom 28. Oktober 2009 E. 1.6; statt vieler: ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Aufl., Zürich 2010, Rz. 622 ff.).

Die Bundesverfassung statuiert den Grundsatz von Treu und Glauben einerseits als Regel für das Verhalten von Staat und Privaten in Art. 5 Abs. 3 BV und andererseits in Art. 9 BV als grundrechtlichen Anspruch der Privaten gegenüber dem Staat auf Schutz des berechtigten Vertrauens in behördliche Zusicherungen oder sonstige, bestimmte Erwartungen begründendes Verhalten der Behörden (BGE 132 II 240 E. 3.2.2, 126 II 377 E. 3, Urteil des Bundesgerichts 1P.701/2004 vom 7. April 2005 E. 4.2; BVGE 2007/9 E. 5.1.2; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 624).

**2.8.2.** Äusserungen im Verkehr zwischen Behörden und Privaten sind so zu interpretieren, wie die jeweils andere Seite sie nach Treu und Glauben verstehen durfte (Art. 5 Abs. 3 BV; BGE 126 II 97 E. 4, 124 II 265 E. 4a, 113 Ia 225 E. 1b/bb). Die Verwaltungsbehörden dürfen sich gegenüber Privaten nicht widersprüchlich verhalten. Sie dürfen insbesondere nicht einen einmal in einer Angelegenheit eingenommenen Standpunkt ohne sachlichen Grund wechseln (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts

A-6642/2008 vom 8. November 2010 E. 4.2.2, A-5555/2008 vom 28. Oktober 2009 E. 1.6; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 707 ff., mit Hinweisen auf die Rechtsprechung).

**2.8.3.** Der Grundsatz des Vertrauensschutzes (Art. 9 BV) bedeutet wie erwähnt, dass die Privaten Anspruch darauf haben, in ihrem berechtigten Vertrauen in die behördliche Zusicherungen oder in anderes, bestimmte Erwartungen begründendes Verhalten der Behörden geschützt zu werden (BGE 129 I 161 E. 4.1, 126 II 377 E. 3a; HÄFELIN/ MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 626 ff.; PIERRE MOOR, Droit administratif, Band I, 2. Aufl., Bern 1994, S. 428 ff.). Zunächst einmal bedarf jedoch der Vertrauensschutz eines Anknüpfungspunktes. Es muss ein *Vertrauenstatbestand* bzw. eine *Vertrauensgrundlage* vorhanden sein. Darunter ist das Verhalten eines staatlichen Organs zu verstehen, das bei den betroffenen Privaten bestimmte Erwartungen auslöst. Dies kann auch durch (selbst unrichtige) behördliche Zusicherungen entstehen. Dabei kommt es nicht auf die Rechtsnatur eines staatlichen Aktes an, sondern nur auf dessen Bestimmtheitsgrad, der so gross sein muss, dass der Private daraus die für seine Dispositionen massgebenden Informationen entnehmen kann (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6642/2008 vom 8. November 2010 E. 4.2.1; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 631).

Es müssen verschiedene Voraussetzungen *kumulativ* erfüllt sein, damit sich der Private mit Erfolg auf Treu und Glauben berufen kann. Das Verhalten der Verwaltungsbehörde ist nur bindend,

- wenn die Behörde in einer konkreten Situation mit Bezug auf bestimmte Personen gehandelt hat;
- wenn sie im fraglichen Bereich zuständig war oder wenn der Private die Behörde aus zureichenden Gründen als zuständig betrachten durfte;
- wenn gleichzeitig der Private nicht ohne Weiteres erkennen konnte, dass die Behörde sich falsch verhält; wobei auf die individuellen Fähigkeiten und Kenntnisse der sich auf den Vertrauensschutz berufenden Person abzustellen ist;
- wenn der Private im Vertrauen auf die Richtigkeit des Verhaltens der Behörde Dispositionen getroffen hat, die nicht ohne Nachteil rückgängig gemacht werden können und
- wenn die gesetzliche Ordnung seither keine Änderung erfahren hat.

Zudem muss das private Interesse am Vertrauensschutz das öffentliche Interesse an der richtigen Rechtsanwendung überwiegen, damit die Berufung auf Treu und Glauben durchdringen kann (BGE 131 II 627 E. 6.1, 129 I 161 E. 4.1, 127 I 31 E. 3a, Urteil des Bundesgerichts 2C\_123/2010 vom 5. Mai 2010 E. 4.1; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-3198/2009 vom 2. September 2010 E. 2.6.2 mit zahlreichen Hinweisen; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 626 ff., 668 ff.; BEATRICE WEBER-DÜRLER, Vertrauensschutz im Öffentlichen Recht, Basel 1983, S. 79 ff., 128 ff.).

**2.8.4.** Als Folge der Bedeutung des Legalitätsprinzips im Abgaberecht ist der Vertrauensschutz in diesem Bereich zudem praxisgemäss nur mit Zurückhaltung zu gewähren (BGE 131 II 627 E. 6.1). Eine vom Gesetz abweichende Behandlung eines Abgabepflichtigen kann nur in Betracht fallen, wenn die Voraussetzungen des Vertrauensschutzes klar und eindeutig erfüllt sind. Einem Abgabepflichtigen darf aufgrund einer unrichtigen Auskunft oder einer bis anhin tolerierten gesetzwidrigen Behandlung nicht ein Vorteil erwachsen, der zu einer krassen Ungleichbehandlung führen würde (BGE 118 Ib 312 E. 3b, Urteile des Bundesgerichts 2C\_123/2010 vom 5. Mai 2010 E. 4.1, 2A.261/2001 vom 29. Oktober 2001 E. 2d/cc; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-3198/2009 vom 2. September 2010 E. 2.6.3, A-7703/2007 vom 15. Februar 2010 E. 4.1, A-8485/2007 vom 22. Dezember 2009 E. 2.4).

**2.8.5.** Als Dispositionen können auch Unterlassungen gelten. Relevant ist, dass der Adressat die Disposition im Vertrauen auf die Richtigkeit der Auskunft getroffen bzw. unterlassen hat. Die behördliche Auskunft muss somit für die nachteilige Disposition kausal gewesen sein. Ein solcher Kausalzusammenhang ist gegeben, wenn angenommen werden kann, der Adressat hätte sich ohne die fehlerhafte Auskunft anders verhalten. An den Beweis des Kausalzusammenhangs zwischen Auskunft und Disposition bzw. Unterlassung werden nicht allzu strenge Anforderungen gestellt. Der erforderliche Kausalitätsbeweis darf schon als geleistet gelten, wenn es aufgrund der allgemeinen Lebenserfahrung als glaubhaft erscheint, dass sich der Betreffende ohne die fragliche Auskunft anders verhalten hätte (BGE 121 V 65 E. 2.b; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-3198/2009 vom 2. September 2010 E. 2.6.4, A-498/2007 vom 15. März 2010 E. 4.1; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 686 ff.).

### **3.**

Im vorliegenden Fall beruft sich die Beschwerdeführerin vor dem Bundesverwaltungsgericht in erster Linie auf den Vertrauensschutz. Bevor auf dieses Argument eingegangen wird, ist zuerst die Frage zu

klären, wie die Beschwerdeführerin bei der Bilanzierung ihrer VOC vorgegangen ist und ob sie sich dabei eine unrichtige Deklaration vorwerfen zu lassen hat.

Die Beschwerdeführerin ist bei der Deklaration ihrer VOC auf der *Eingangsseite* (vgl. E. 3.1) und auf der *Ausgangsseite* (vgl. E. 3.2) wie folgt vorgegangen:

### **3.1. *Eingangsseite*:**

Auf der *Eingangsseite* hat die Beschwerdeführerin bei den Einkäufen von VOC-Einzelstoffen und VOC-haltigen Produkten pauschal 1% in Abzug gebracht (vgl. Ziffer 1 und 2 der Bilanz). Sie nennt hierfür unter dem Titel «Minderlieferungen» drei Gründe: *Erstens* die sog. *Gasrückführung* (vgl. E. 3.1.1), *zweitens* die tatsächlichen *Untertieferungen* durch die Lieferanten (vgl. E. 3.1.2), und *drittens* die im *Tank* verbleibende *Restmenge* (vgl. E. 3.1.3).

**3.1.1.** Die Beschwerdeführerin erklärt betreffend die *Gasrückführung*, es handle sich um den *physikalischen Vorgang* bei der Anlieferung von VOC-haltigen Lösungsmitteln über die – aus Sicherheitsgründen verwendete – Gaspendelleitung. Dabei werde ein gewisser Prozentsatz an VOC vom Lagertank der Beschwerdeführerin in den Lastwagentank des Lieferanten zurückgedrängt. Dies führe dazu, dass der Lieferant einen gewissen Prozentsatz an VOC wieder zurücknehme. Der zurückgeführte Anteil lasse sich für jedes chemische Produkt einzeln berechnen (Beilage 23: Graphische Darstellung des Systems einer Gaspendelleitung; Beilage 25: Modellrechnungen; vgl. auch Beilage 24: Beispiel für die Berechnung der Gasrückführung). Diese Berechnungen belegten, dass im Schnitt 0.5% der angelieferten VOC vom Lieferanten wieder mitgenommen werde.

**3.1.2.** Bei der *Untertieferung* gehe es, so die Beschwerdeführerin, um Folgendes: Die Lieferanten – die mit Tankwagen anlieferten – würden regelmässig rund 1% weniger liefern als sie fakturieren würden. Die Lieferanten würden ihre vertraglichen Verpflichtungen nämlich auch dann erfüllen, wenn sie 1-2% weniger lieferten als vereinbart. Aus verständlichen Gründen würde das keine Firma bestätigen, dies vor allem auch deshalb nicht, weil sie sonst selber Unstimmigkeiten in ihrer VOC-Bilanzen hätte.

**3.1.3.** Als letzter Grund für die «Minderlieferungen» nennt die Beschwerdeführerin die Erfahrungstatsache, dass beim Ausladen von Flüssigkeiten eine *Restmenge im Tank* verbleibe, die nicht entleert werden könne.

**3.1.4.** Die Beschwerdeführerin ist der Auffassung, dass die «Minderlieferungen» insgesamt 1.5% ausmachen würden (0.5% *Gasrückführung*; 1% *echte Minderlieferungen* und *Restmenge im Tank*). Jedenfalls habe sie damit «Minderlieferungen» im Umfang von mindestens 1% plausibilisiert, wie das die OZD gestützt auf das Merkblatt (vgl. E. 2.7) verlange.

### **3.2. Ausgangsseite:**

**3.2.1.** Auch auf der Ausgangsseite ihrer VOC-Bilanz hat die Beschwerdeführerin Korrekturen vorgenommen. Hierzu gehört die sog. *Überfüllung*. Die Beschwerdeführerin führt aus, ihre Mitarbeiter seien angewiesen gewesen, die Gebinde zu überfüllen. Damit habe man Kundenreklamationen verhindern sowie mögliche Haftungsforderungen von Seiten der Kunden abwenden wollen. Die Überfüllung sei abhängig von der Viskosität des Produktes, der Genauigkeit des abfüllenden Mitarbeiters, der Schnelligkeit der Abfüllanlage, der Gebindegrösse etc. Nach diversen Rückfragen bei den Produktionsmitarbeitern sei eine Überfüllung von 3% (bzw. im Jahr 2002 von 3.25%) als plausibler Durchschnittswert beurteilt worden.

**3.2.2.** Ebenfalls die Ausgangsseite der VOC-Bilanz beschlägt die sog. *Viskositätseinstellung*. Dabei handle es sich um den Umstand, dass für die von der Beschwerdeführerin hergestellten Leime bzw. Klebstoffe die sogenannte *Viskosität* (Fließfähigkeit des Leimes) von grosser Bedeutung sei. Sei der Leim zu dickflüssig, würden beim Abnehmer die Leimdrüsen verstopft, sei er zu dünnflüssig, könne sich dies auf die Qualität des Endproduktes auswirken. Der Anteil an Lösungsmitteln, welcher zur Erreichung der gewünschten Viskosität erforderlich sei, sei chargenabhängig (d.h. abhängig von der Temperatur, Qualität der Rohstoffe, Mischgenauigkeit etc.). Es sei deshalb nicht möglich, den für die Erzielung der gewünschten Viskosität notwendigen Lösungsmittelanteil im Rahmen der Grundrezeptur genau festzulegen. Die Rezeptur enthalte aus diesem Grund das absolute Minimum. Im Verlaufe der Produktion werde manuell zusätzliches Lösungsmittel beigelegt. Der zusätzlich verwendete Lösungsmittelanteil sei jeweils handschriftlich auf den Fertigungsblättern eingetragen worden. Zudem seien diese Mengen auch vom EDV-unterstützten Lagerbuchhaltungssystem (BRAIN) erfasst worden: Für jedes dem Lager entnommene Produkt sei nämlich elektronisch ein entsprechender sog. «Transportauftrag» erstellt worden. Diese die Viskositätseinstellung betreffenden Lagerausgänge seien mit einem speziellen



Buchungsschlüssel im BRAIN erfasst worden (Schlüssel «MVP»: Mehrverbrauch für Produktion, enthaltend Angaben betreffend Datum, Artikel-Nr., Menge). Über diesen Schlüssel könnten die entsprechenden, gespeicherten Daten abgerufen werden. Somit könne genau festgestellt werden, welche Menge an Lösungsmitteln jährlich für die Viskositätseinstellungen verbraucht worden sei. Dieses System sei am 1. Januar 2001 installiert worden, um die internen Betriebsabläufe zu optimieren. Der effektive Mehrverbrauch an VOC habe gemäss diesen Aufzeichnungen durchschnittlich 3.01% betragen. In die VOC-Bilanz sei aber nicht der effektive Mehrverbrauch gemäss BRAIN aufgenommen worden, sondern es sei jeweils pro Produkt ein pauschaler Zuschlag von lediglich 2% gemacht worden (d.h. VOC-Gehalt der Grundrezeptur plus 2% davon). Dieser pauschale Zuschlag sei in der Buchhaltung integriert gewesen (d.h. automatisch hinzu gerechnet worden).

**3.3.** Die Beschwerdeführerin äussert sich zu den Gründen der genannten Korrekturen wie folgt: Bei der Einführung der VOC-Abgabe habe sich im ersten Entwurf der VOC-Bilanz eine «diffuse Emission» (vgl. Ziffer 21 der VOC-Bilanz) ergeben, welche umfangmässig (nämlich gegen 100 Tonnen VOC) offensichtlich nicht habe stimmen können, sei bei ihr das Produktionssystem doch grundsätzlich geschlossen. In den daraufhin durchgeführten betrieblichen Untersuchungen sei sie auf die genannten Ursachen gestossen. Damit habe plausibel erklärt werden können, warum die «diffusen Emissionen» tatsächlich wesentlich tiefer waren. Die in der Folge in der Bilanz jeweils ausgewiesenen «diffusen Emissionen» seien in der Grössenordnung durch die vom AfU veranlassten Abluftmessungen bestätigt worden (vgl. Beilagen 17-19: Messberichte).

#### **4.**

**4.1.** Im vorliegenden Fall hat die Beschwerdeführerin aus den dargelegten Gründen (E. 3.3) die VOC-Bilanzen unter Verwendung von «pauschalisierten Korrekturwerten» erstellt. In den VOC-Bilanzen wurden die «Minderlieferungen» und die «Überfüllungen» unter den Titeln «Korrektur Rückführung» und «Überfüllung» ausgewiesen (vgl. z.B. Vernehmlassungsbeilage [nachfolgend: VB] 5-10: VOC-Bilanzen 2000-2005 samt Anhängen). In ihrer Vernehmlassung anerkennt die Vorinstanz mittlerweile, dass die Überlegungen der Beschwerdeführerin betreffend die *Gasrückführung* (vgl. E. 3.1.1) grundsätzlich richtig seien. Allerdings sei der totale Verlust zu hoch veranschlagt. Für das Jahr 2006 beispielsweise (das allerdings nicht Streitgegenstand der vorliegenden Beschwerde sei), dürfte er nur

0.4% (statt 0.5%) betragen haben. Eine genauere Bestimmung der Verluste für die weiter zurückliegenden Perioden sei jedoch aufwändig bzw. mangels Dokumentation unmöglich. Aus formellen und praktischen Gründen müssten diese Rückführungen zudem in der VOC-Bilanz erscheinen, ansonsten letztere widersprüchlich sei. Die Beschwerdeführerin verlangt zur Klärung dieser Frage die Anordnung eines vom Gericht einzuholenden Gutachtens. Den Umstand der *Untertieferungen* (vgl. E. 3.1.2) hält die Vorinstanz für ausgeschlossen, ohne allerdings den von der Beschwerdeführerin hierzu angebotenen Zeugenbeweis abgenommen zu haben, und ohne näher darzulegen, weshalb dieser untauglich sein soll. Hinsichtlich der nicht entleerten *Tankrestmenge* bei der Anlieferung stellt sich die Vorinstanz auf den Standpunkt, dass deren Anteil unbedeutend sei. Den Umstand der *Überfüllung* (vgl. E. 3.2) hat die Vorinstanz stets anerkannt, allerdings nur im Umfang von 0.5%. In ihrer Vernehmlassung anerkennt die Vorinstanz nun, dass für die *Viskositätseinstellung* zusätzliche Mengen an VOC beigegeben wurden. Allerdings bestreitet sie deren Umfang, ohne sich aber auf einen möglicherweise zu akzeptierenden Anteil festzulegen.

Insgesamt lässt sich aus den Ausführungen der Vorinstanz schliessen, dass sie sowohl bei den «Überfüllungen» als auch bei den «Minderlieferungen» grundsätzlich – wenn auch nicht in dem von der Beschwerdeführerin geltend gemachten Umfang – einen pauschalen Abzug bzw. Zuschlag für gerechtfertigt hält. Mit Bezug auf die Beschwerdeführerin bekundete sie zudem explizit den Willen, solche pauschalen Abzüge bzw. Zuschläge zulassen zu wollen, indem sie nämlich anlässlich der Kontrolle der beschwerdeführerischen VOC-Bilanz im Jahr 2000 selber die «Überfüllungspauschale» verhältnismässig auf die «befreiten» und «unbefreiten» VOC-Ausgänge aufteilte und diese Korrektur von der Beschwerdeführerin visieren liess (vgl. VB 16: Schreiben der OZD an die Beschwerdeführerin vom 29. August 2001). Im Übrigen wendet die Vorinstanz bis heute nicht ein, dass die Erstellung der VOC-Bilanz unter Verwendung von solchen Vereinfachungen in Form von pauschalen Abzügen bzw. Zuschlägen grundsätzlich nicht zulässig sei.

**4.2.** Ist der Aufwand für die Erstellung einer VOC-Bilanz unverhältnismässig hoch, kann die OZD Ausnahmen von der Bilanzierungspflicht gewähren (vgl. E. 2.6.2). Vor dem Hintergrund dieses Grundsatzes erscheint es dem Bundesverwaltungsgericht sachgerecht und zweckmässig, wenn die OZD – im Sinne einer weniger weit gehenden, milderer Massnahme – solche Vereinfachungen in Form von pauschalierten Korrekturwerten zulassen will, zumal auch von Seiten des Kantons diesbezüglich keine Einwände erhoben wurden (vgl. dazu sogleich unten E. 4.3). Derartige «pauschale Korrekturwerte» sind mit den Pauschalierungen vergleichbar, die verschiedentlich im Abgaberecht

eingesetzt werden (so z.B. bei den direkten Steuern Art. 26 und 32 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG, SR 642.11] betreffend Berufskosten und Vermögensverwaltungskosten; für die Mehrwertsteuer Art. 37 des Mehrwertsteuergesetzes vom 12. Juni 2009 [MWSTG, SR 641.20] betreffend Saldo- und Pauschalsteuersätze). Pauschalen dienen der administrativen Vereinfachung und sollen den Aufwand für die Veranlagung der steuerpflichtigen Person in vertretbarem Rahmen halten. Die durch die Verwendung von Pauschalen erzielte Vereinfachung wirkt sich sowohl auf die Abgabepflichtigen als auch auf die Veranlagungsbehörden aus. So muss – beispielsweise im Bereich der direkten Steuern – die steuerpflichtige Person die entsprechenden Kleinbelege nicht aufbewahren und die Behörde kann im Gegenzug auf eine Kontrolle verzichten (FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN/HANS ULRICH MEUTER, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl., Zürich 2009, N. 112 zu Art. 26). Im Bereich der direkten Steuern begründen Pauschalen die unwiderlegbare Rechtsvermutung (Fiktion), die Pauschale entspreche den Tatsachen (vgl. RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., N. 116 zu Art. 26).

**4.3.** Für das AfU war die Plausibilität der beschwerdeführerischen Bilanz gegeben und es befand die deklarierten Zahlen mitsamt den pauschalierten Korrekturwerten für richtig. So erklärte der Sachzuständige beim AfU gegenüber der OZD, er habe die Plausibilität der Bilanz «im Betrieb abgeklärt»; die «angegebenen Zahlen» habe er «kontrolliert und als richtig befunden» (vgl. VB 12-14: Begleitschreiben [mit jeweils identischem Text] des AfU zur Überweisung der VOC-Bilanzen 2002-2004).

Das AfU wies die Vorinstanz betreffend die «Minderlieferungen» im Umfang von 1% ausdrücklich darauf hin, dass die Beschwerdeführerin keine Brückenwaage besitze, um eine Kontrolle durchführen zu können. Mehr noch, das AfU stellte sich sogar auf den Standpunkt, dass eine solche «Eigenkontrolle» auch «nicht sinnvoll» wäre. So unterrichtete es die Vorinstanz betreffend die von der Beschwerdeführerin aus den dargelegten Gründen geltend gemachten «Minderlieferungen» wie folgt:

«95% der Lösungsmittel werden mit Tanklastwagen angeliefert. Dabei dürfen die Minderlieferungen bis zu 2% betragen. Die Lieferanten reizen diese Möglichkeit aus und liefern im Durchschnitt 1% weniger als sie fakturieren. Eine Kontrolle kann das Unternehmen nicht durchführen, da sie keine Brückenwaage besitzt. Zudem wäre eine solche Eigenkontrolle auch nicht sinnvoll. Daher wird, wie schon in den letzten Jahren, von allen Eingängen 1% abgezogen» (vgl. VB

12-14: Begleitschreiben [mit jeweils identischem Text] des AfU zur Überweisung der VOC-Bilanzen 2002-2004).

Hinsichtlich den «Überfüllungen» klärte das AfU in seinen Begleitschreiben die OZD (vgl. VB 12-14: Begleitschreiben [mit jeweils identischem Text] des AfU zur Überweisung der VOC-Bilanzen 2002-2004) über die Gründe, den Umfang und die Vorgehensweise bei der Ermittlung der Überfüllungspauschale auf:

«Bei den Produktlieferungen wird, wie schon in den letzten Jahren, eine Überfüllung von 3.25% ausgewiesen. Um Kundenreklamationen über Unterfüllung zu vermeiden, muss generell mehr Produkt abgewogen werden. Diese halbautomatischen Abfüllsysteme werden so eingestellt, dass der untere Fehlerbereich das Sollgewicht ist. Bei hochviskosen Produkten ist die Abwäggenauigkeit gering. Ermittelt wurden die 3.25% mit durchschnittlichen Produktionszahlen» (vgl. VB 12-14: Begleitschreiben [mit jeweils identischem Text] des AfU zur Überweisung der VOC-Bilanzen 2002-2004).

Folglich wusste die Vorinstanz, wie die pauschalierten Korrekturwerte ermittelt wurden, dass ihre Höhe auf Durchschnittswerten beruhten, und dass namentlich hinsichtlich der «Minderlieferungen» ein exakter Nachweis erschwert bzw. das AfU einen solchen auch gar nicht für sinnvoll hielt. Somit kannte die Vorinstanz die Gründe und die Umstände des Zustandekommens der pauschalierten Korrekturwerte hinreichend. Sie verhält sich in rechtswesentlichem Masse widersprüchlich, wenn sie im vorliegenden Fall pauschalierte Korrekturwerte zwar grundsätzlich zulassen will (vgl. oben E. 4.1), hierfür aber (und im Nachhinein) den strikten Beweis für die mittels pauschalierten Korrekturwerten vermittelten Tatsachen, die – vergleichbar mit den Pauschalen – wesensgemäss gerade eben nicht im Einzelnen detailliert und effektiv nachgewiesen werden müssen (vgl. E. 4.2), verlangt. Ihr Verhalten verstösst insofern gegen Treu und Glauben (E. 2.6.1, 2.6.2). Hätte sie die pauschalierten Korrekturwerte nicht bzw. nicht im geltend gemachten Umfang zulassen wollen, hätte sie früher intervenieren und allenfalls die Kriterien für deren Bemessung – allenfalls zusammen mit dem AfU – definieren müssen.

**4.4.** Aus den Akten geht nicht hervor, dass die OZD durch das AfU über die Pauschale für die *Viskositätseinstellung* informiert gewesen wäre. Es erübrigt sich aber, diesbezüglich weitere Abklärungen zu treffen, weil die Beschwerdeführerin den Nachweis des mengenmässigen Umfangs der im Rahmen der *Viskositätseinstellung* zusätzlich verwendeten VOC im Umfang von 2% effektiv erbracht hat:

Mittels der computergestützten Lagerbuchhaltung kann die Beschwerdeführerin den Beweis für den effektiven Mehrverbrauch im Rahmen der Viskositätseinstellung für die Jahre 2001 bis 2005 ohne Weiteres erbringen. Aus der eingereichten Übersicht lässt sich jede Buchung im Rahmen des Mehrverbrauchs für die Viskositätseinstellung einzeln mit Datum, Menge, Artikel, Benutzer etc. ersehen und nachvollziehen (vgl. Beilage 22: BRAIN Printouts, Listen für den Mehrverbrauch Produktion; Beilage 10 zur Beschwerde an die Vorinstanz: Beispiel eines Transportauftrages; Beilage 9 zur Beschwerde an die Vorinstanz: Beispiele von Fertigungsblättern). Der Mehrverbrauch wird seit 1. Januar 2001 mit einem speziellen

Buchungsschlüssel erfasst (vgl. E. 3.2.2). Gestützt auf diese Aufzeichnungen in der Lagerbuchhaltung – bei denen es sich somit entgegen der Auffassung der Vorinstanz nicht um «reine Zahlenkolonnen» ohne «Aussagekraft» handelt – liegt der Mehrverbrauch im Schnitt bei 3.01%. Für das Jahr 2000 lässt sich dieser aufgrund der in der Folge unbestrittenermassen gleich gebliebenen Verhältnisse ohne Weiteres schätzen.

In die VOC-Buchhaltung (und VOC-Bilanz) hat sie aber nicht diesen Wert (von 3.01%) aus dem BRAIN übernommen, sondern sie programmierte für die von ihr hergestellten Produkte einen pauschalen Zuschlag von lediglich 2% (d.h. plus 2% vom in der jeweiligen Rezeptur angegebenen VOC-Gehalt). Wie ihr Informatiker nachvollziehbar ausführt, wählte sie dieses Vorgehen, «damit dem Kunden ein gleich bleibender VOC-Gehalt (verbindliche Preisliste) verrechnet» habe werden können (Aussage des externen IT-Fachberaters E.\_\_\_\_\_, Einvernahmeprotokoll, act. 37 des Untersuchungs-journals, S. 29). Die 2% sind den Produkten denn auch tatsächlich belastet worden: Sie waren auf den *Rechnungen ausgewiesen* und folglich an die Kunden *überwälzt* worden (Beilage 27: Beispielrechnungen und dazugehörige Rezepturen). Wenn die Beschwerdeführerin in ihrer VOC-Bilanz nicht den effektiven Verbrauch, sondern aus nachvollziehbaren Gründen weniger, nämlich – entsprechend den Kundenrechnungen – «nur» 2% deklariert, kann ihr gegenüber nicht der Vorwurf erhoben werden, sie habe auf diese Weise unrechtmässig ihre VOC-Ausgänge *erhöhen* wollen, mit dem Ziel, die Abgabe zu schmälern. Im Ergebnis führt dieses Vorgehen nämlich dazu, dass sich die Differenz (von 1.01%) zu ihren Ungunsten auswirkt. Von einer «Falschdeklaration» kann folglich keine Rede sein.

**4.5.** Während bezüglich der «Minderlieferung» und der «Überfüllung» ein Beanstanden der pauschalierten Korrekturwerte gegen Treu und Glauben verstösst, kann der Beschwerdeführerin bezüglich der «Viskositätseinstellung» nicht eine bundesrechtswidrige Deklaration vorgeworfen werden. Die Beschwerde ist in diesem Punkt deshalb bereits aus diesen Gründen gutzuheissen.

## **5.**

Darüber hinaus geniesst die Beschwerdeführerin Vertrauensschutz:

**5.1.** Die Vorinstanz hat das Vorliegen einer Vertrauensgrundlage im Wesentlichen deswegen verneint, weil keine schriftliche Auskunft oder Zusicherung von Seiten der Behörden an die Beschwerdeführerin ergangen sei. Sie verkennt dabei allerdings, dass die Vertrauensgrundlage durch jedes – eine bestimmte Erwartung auslösende – Verhalten der Behörden entstehen kann (vgl. E. 2.8.3). Nach Auffassung des Bundesverwaltungsgerichts schuf das Verhalten des AfU die Vertrauensgrundlage. Zu ihrer Bildung trug Folgendes bei:

**5.1.1.** Zwischen dem AfU und der Beschwerdeführerin fanden unbestrittenermassen regelmässig Gespräche und Sitzungen statt. Auch wenn diese Kontakte nicht immer protokolliert worden sind (vgl. Einvernahmeprotokoll B.\_\_\_\_\_, Sachzuständiger beim AfU, act. 58 des Untersuchungs Journals, S. 10), belegen die bei den Akten liegenden Unterlagen diese hinreichend (vgl. Beilage 23 zur Beschwerde an die Vorinstanz: handschriftliche Notiz des Vertreters des AfU, vgl. hierzu auch Einvernahmeprotokoll B.\_\_\_\_\_, a.a.O., S. 10; vgl. auch Beilagen 19 und 20 zur Beschwerde an die Vorinstanz: Protokolle von Jahresgesprächen 2004 und 2005 zwischen dem AfU und der Beschwerdeführerin). Das AfU führte bei der Beschwerdeführerin auch regelmässig Betriebsinspektionen durch (vgl. Beilagen 22, 26, 27 und 33 zur Beschwerde an die Vorinstanz: verschiedene Inspektionsrapporte).

Wie aus den Akten hervorgeht, wusste das AfU von den anfänglichen Schwierigkeiten (Höhe der diffusen Emissionen, vgl. E. 3.3) der Beschwerdeführerin bei der Erstellung der VOC-Bilanz; es wusste auch von den durch die Beschwerdeführerin daraufhin getroffenen Abklärungen (Einvernahmeprotokoll B.\_\_\_\_\_, a.a.O., S. 8). Auch über die von der Beschwerdeführerin im Rahmen dieser Abklärungen festgestellten Ursachen für die Abweichungen war das AfU informiert: So hatte es von der *Gasrückführung* Kenntnis (Beilage 23 zur Beschwerde an die Vorinstanz: Handschriftliche Notizen des Vertreters des AfU). Der Umstand der im *Tank* verbleibenden *Restmenge* war dem AfU ebenfalls bekannt (Einvernahmeprotokoll B.\_\_\_\_\_, a.a.O., S. 8). Schliesslich wusste es auch über die *Unterlieferungen* und die *Überfüllungen* Bescheid (vgl. VB 12-14: Begleitschreiben des AfU zur Überweisung der VOC-Bilanzen 2002-2004). Hinsichtlich der *Viskositätseinstellung* bringt die Beschwerdeführerin vor, das AfU sei auch betreffend dieser «pauschalierten Korrekturwerten» informiert gewesen, und es habe diese für richtig befunden. In den Akten finden sich zwar keine Hinweise darauf, ob diese besprochen worden ist. Allerdings sind nicht sämtliche Kontakte zwischen dem AfU und der Beschwerdeführerin protokolliert worden (Einvernahmeprotokoll B.\_\_\_\_\_, a.a.O., S. 10), so dass nicht ausgeschlossen werden kann, dass dieser «pauschalierte Korrekturwert» gelegentlich ebenfalls diskutiert worden ist. Der Vertreter des AfU wurde hierzu nicht einvernommen (möglicherweise wollte die Vorinstanz ihn unter dem Stichwort «massive Unstimmigkeiten bei den Rezepturen» befragen, dieser Punkt wurde jedoch nicht weiter vertieft, auch wurde kein Zusammenhang zu der 2% Pauschale hergestellt; vgl. Einvernahmeprotokoll B.\_\_\_\_\_, a.a.O., S. 18 f.).

Mit dem Abschluss der Kooperationsvereinbarung im Jahr 2003 zwischen der Beschwerdeführerin und dem Bau- und Justizdepartement des Kantons A.\_\_\_\_\_, vertreten u.a. durch den Chef des AfU, wurde zudem der Wille zum institutionalisierten Kontakt und zur vertieften Zusammenarbeit in Fragen des Umweltschutzes bekräftigt (Beilage 10: Kooperationsvereinbarung; Beilage 11: Medienmitteilung). Ziel und Zweck dieser Vereinbarung war die Regelung der Zusammenarbeit zwischen dem Kanton und der Beschwerdeführerin im Bereich des Umweltschutzes (vgl. Ziffer 1): Durch einen institutionalisierten Informationsaustausch und durch Elemente gemeinsamer Umweltplanung sollten ein Vertrauensverhältnis zwischen Unternehmen und Behörden geschaffen und gestärkt werden sowie Doppelspurigkeiten

zwischen Tätigkeiten des Unternehmens und der Behörde beseitigt werden. Die kantonale Behörde verpflichtete sich mit der Kooperationsvereinbarung zudem, der Beschwerdeführerin zuhanden Dritter deren «legal compliance», «d.h. ihre Konformität mit den anwendbaren gesetzlichen Umweltvorschriften zu bestätigen» (Ziffer 4.2). Im Zuge dieser Kooperationsvereinbarung wurden auch Sondervereinbarungen – den gesamten Umweltschutzbereich erfassend – zwischen dem AfU und der Beschwerdeführerin getroffen (vgl. Beilage 21 zur Beschwerde an die Vorinstanz: Sondervereinbarung vom 31. Dezember 2004). So wurde beispielsweise hinsichtlich der VOC für das Jahr 2005 eine VOC-Emissionsmessung vereinbart (Ziffer 2.4).

**5.1.2.** Die VOC-Bilanzen wurden vom AfU im Betrieb der Beschwerdeführerin kontrolliert (VB 12-14: Begleitschreiben des AfU zur Überweisung der VOC-Bilanzen; vgl. auch Beilagen 26 und 27 zur Beschwerde an die Vorinstanz: Inspektionsrapporte vom 30. August 2004 und vom 21. September 2005). Die Prüfdichte der Kontrolle lässt sich aus den Inspektionsrapporten ersehen, die anlässlich der Bereinigung der VOC-Bilanzen (durchgeführt ebenfalls im Betrieb der Beschwerdeführerin) erstellt wurden. Daraus ergibt sich, dass die VOC-Bilanzen vom AfU sehr detailliert kontrolliert wurden: Die Inspektion beispielsweise vom 25. August 2004 (vgl. Beilage 26 zur Beschwerde an die Vorinstanz) diente der Bereinigung der VOC-Bilanz 2003 (Ziffer 1 des Rapportes). Insbesondere wurde nach Gründen für die zu niedrigen «diffusen Emissionen» gesucht. Diese konnten schliesslich auf zwei «Falschbuchungen» zurückgeführt werden (Ziffer 2 des Rapportes). Auch aus dem Inspektionsrapport vom 20. September 2005 (Beilage 27 zur Beschwerde an die Vorinstanz) geht hervor, dass die einzelnen Ziffern der VOC-Bilanz eingehend und mittels Stichproben überprüft worden sind. Entgegen der Auffassung der Vorinstanz beschränkte sich folglich die Kontrolle des AfU keineswegs lediglich auf die Kontrolle der Emissionen aus Gründen der Luftreinhaltung.

Die Kontrolle durch das AfU umfasste zweifellos auch die pauschalierten Korrekturwerte: Zwar will der Vertreter des AfU – wie er anlässlich seiner Einvernahme zu Protokoll gibt – diese nicht selber kontrolliert haben. Aus seinen Schreiben an die Vorinstanz (vgl. oben E. 4.3) geht aber unmissverständlich hervor, dass seine Bilanzüberprüfung auch die pauschalierten Korrekturwerte umfasste, und dass er aus eigener Erkenntnis von deren Richtigkeit überzeugt war. Nicht anders wäre denn auch zu erklären, dass er der Beschwerdeführerin diesbezüglich nie Auflagen gemacht oder Bedingungen gestellt hat. Überhaupt wurden die pauschalierten Korrekturwerte von Seiten des AfU zu keinem Zeitpunkt in Frage gestellt. Es hat der Beschwerdeführerin gegenüber diesbezüglich weder irgendwelche Zweifel geäussert noch verwies es die Beschwerdeführerin für weitere Abklärungen an die OZD. Auch in den bei den Akten liegenden Protokollen der Jahresgespräche zwischen dem AfU und der Beschwerdeführerin finden sich keine Hinweise, wonach es Probleme oder Unstimmigkeiten im Zusammenhang mit den VOC-Bilanzen gegeben hätte oder die Beschwerdeführerin bei der VOC-Bilanzierung etwas ändern oder zusätzliche Beweismittel für ihre

pauschalieren Korrekturwerte produzieren müsste (Beilagen 19 und 20 zur Beschwerde an die Vorinstanz: Protokolle der Jahre 2004 und 2005, vgl. zu den VOC Ziffer 3.2.4). Im Übrigen sagte der Vertreter des AfU gleichzeitig selber aus, dass die pauschalieren Korrekturwerte «sicher mehrere Male – vertieft einmal» besprochen worden seien (Einvernahmeprotokoll B.\_\_\_\_\_, a.a.O., S. 21). Wäre er mit den pauschalieren Korrekturwerten nicht einverstanden gewesen, hätte er – wie bereits erwähnt – zweifellos Auflagen gemacht oder Bedingungen gestellt bzw. stellen müssen. Sicherlich aber hätte er sich gegenüber der Vorinstanz nicht zustimmend zur VOC-Bilanz der Beschwerdeführerin geäußert (vgl. VB 12-14: Begleitschreiben des AfU zur Überweisung der VOC-Bilanzen 2002-2004). Unter den gesamten Umständen muss deshalb davon ausgegangen werden, dass der Vertreter des AfU sich gegenüber der Beschwerdeführerin derart verhalten hat, dass sie daraus schliessen durfte, das AfU sei mit ihrem Vorgehen im Zusammenhang mit den pauschalieren Korrekturwerten einverstanden.

**5.1.3.** Aus dem Dargelegten ergibt sich für das Bundesverwaltungsgericht zusammenfassend, dass das AfU durch sein Handeln und Auftreten gegenüber der Beschwerdeführerin in rechtswesentlich konkludenter Weise die Grundlage schuf, auf welche die Beschwerdeführerin dahingehend vertrauen durfte, dass sie bei der Erstellung ihrer VOC-Bilanz hinsichtlich der pauschalieren Korrekturwerte gesetzeskonform vorgegangen ist.

## **5.2.**

**5.2.1.** Im Übrigen durfte die Beschwerdeführerin das AfU als die für die Überprüfung der VOC-Bilanz zuständige Behörde halten. Dies aus den folgenden Gründen:

Die Kompetenz der Kantone zur Prüfung der VOC-Bilanz ergibt sich bereits aus der Verordnung (vgl. E. 2.7). Wie eben ausgeführt, hat das AfU bei der Beschwerdeführerin jährlich Betriebsinspektionen durchgeführt und die VOC-Bilanzen eingehend kontrolliert. Dabei hat es die Beschwerdeführerin insbesondere zu Fragen betreffend die Zulässigkeit von pauschalieren Korrekturwerten nie an die OZD verwiesen, was zeigt, dass es sich selbst in dieser Frage als zuständig erachtete. Durch sein Handeln hat es die Beschwerdeführerin im Vertrauen in die Gesetzmässigkeit ihrer VOC-Bilanz bestätigt (vgl. E. 5.1.). Zwar kann gestützt auf die Verordnungsbestimmung auch die Zollverwaltung Betriebskontrollen vornehmen (Art. 6 VOCV; vgl. E. 2.7). Die Vorinstanz stellt sich sogar auf den Standpunkt, das kantonale Amt führe lediglich eine sog. *formelle* Überprüfung der VOC-Bilanzen durch, während sie selber diese auch in *materieller* Hinsicht prüfe. Aus ihrer Sicht liegt deshalb die massgebliche Prüfzuständigkeit bei ihr, der OZD. Eine Einschränkung der kantonalen Kompetenz auf eine derartige bloss «formelle Prüfungsbefugnis» (was genau auch immer darunter zu verstehen wäre) lässt sich – entgegen der Auffassung der Vorinstanz – aus dem Wortlaut von aArt. 4 Abs. 1 Satz 3 VOCV («Die Kantone überprüfen insbesondere die VOC-Bilanzen» [entspricht Satz 2 von Art. 4 Abs. <sup>1bis</sup> VOCV]) nicht ableiten. Die Auffassung der Vorinstanz findet auch keine Stütze in dem von ihr herausgegebenen Merkblatt (vgl. E. 2.6.2). Die Prüfung der Plausibilität und Nachvollziehbarkeit – wie im Merkblatt verlangt – lässt sich ohne eine inhaltliche Prüfung zudem nicht



sinnvoll durchführen. Abgesehen davon hat im vorliegenden Fall das AfU eine materielle Prüfung denn auch tatsächlich vorgenommen (Einvernahmeprotokoll B.\_\_\_\_\_, a.a.O., S. 6).

Die Auffassung der Vorinstanz lässt sich auch angesichts der übrigen Informationen von Seiten der Behörden nicht halten. Das Bundesamt für Umwelt (BAFU) betont auf seiner Homepage die wichtige Rolle der kantonalen Fachämter im Bereich des Umweltschutzes. So informiert es zum Thema «Vollzug» der VOC die Bürgerinnen und Bürger folgendermassen:

«Die kantonalen Luftreinhaltefachstellen sind zuständig für die Kontrolle der Gesuche der VOC-Bilanzen sowie des Verpflichtungsverfahrens. Nach erfolgter Prüfung leiten sie diese mit einer entsprechenden Empfehlung zur Genehmigung oder Ablehnung an die OZD weiter. Den kantonalen Luftreinhaltefachstellen obliegt ebenfalls die Beratung der Unternehmungen sowie die Zustellung der für den Vollzug erforderlichen Unterlagen» (vgl. [www.bafu.admin.ch](http://www.bafu.admin.ch) > Startseite > Themen > VOC-Lenkungsabgabe > Vollzug > Fachstellen bei Bund und Kanton > Kantonale Luftreinhaltefachstelle, zuletzt besucht am 4. Februar 2011).

Eine Einschränkung der Kompetenz des AfU in der durch die OZD geltend gemachten Art lässt sich auch hier nicht ableiten. In seinen anlässlich der Einführung der VOCV erstellten «Ausführungen zur VOCV» äusserte sich das BAFU zudem zu den Aufgaben der Kantone im Zusammenhang mit der Einreichung der VOC-Bilanz. Es kommentiert Art. 4 VOCV dahingehend:

«Den Kantonen kommt beim Vollzug der Verordnung eine wichtige Aufgabe zu. So haben sie die VOC-Bilanzen, Rückerstattungsanträge und Befreiungsgesuche im Sinne von Artikel 9 zu prüfen und diese anschliessend an die Zollverwaltung weiterzuleiten. Die Kantone werden für diesen Aufwand angemessen entschädigt. Sie können Vollzugsaufgaben auch Dritten übertragen. Artikel 43 USG ermächtigt die Vollzugsbehörde, Aussenstehende mit Aufgaben zur Durchsetzung des USG zu betrauen. Die Verantwortlichkeit liegt auch in diesem Fall bei den Kantonen. Sie bleiben die Ansprechpartner der Zollverwaltung» (vgl. «Ausführungen zur VOCV» des vom Oktober 2002, S. 7, zum Thema «Vollzug», abrufbar unter [www.bafu.admin.ch](http://www.bafu.admin.ch), Themen > VOC > Rechtsgrundlagen [aufgeschaltet am 22. August 2006]).

Das BAFU betont, die Kantone seien in der Regel durch den Vollzug der Luftreinhalte-Verordnung vom 16. Dezember 1985 (LRV, SR 814.318.142.1) mit den Betriebsverhältnissen eines Unternehmens vertraut (vgl. «Ausführungen zur VOCV», a.a.O., S. 4).

**5.2.2.** Angesichts des Verordnungstextes sowie der einschlägigen Merkblätter und Informationen von Seiten der Behörden sind die kontrollierende Instanz und die Ansprechpartner für Fragen in Sachen VOC sowie für die Erstellung der VOC-Bilanz *in erster Linie* die kantonalen Umweltschutzfachstellen. Die Beschwerdeführerin durfte deshalb davon ausgehen, dass die massgebliche Kompetenz zur Prüfung ihrer VOC-Bilanzen dem AfU obliegt: Denn unbestrittenermassen sind es

die kantonalen Umweltschutzfachstellen, die über die notwendige Fachkompetenz im Bereich des Umweltschutzes verfügen, weshalb sie die Abgabepflichtigen bei der Umsetzung der VOCV auch beraten sollen. Zudem befinden sich diese viel näher bei der Sache und am Geschehen als die OZD. Jedenfalls musste die Beschwerdeführerin vor diesem Hintergrund nicht damit rechnen, die Vorinstanz korrigiere die durch die zuständige kantonale Fachbehörde in Fragen des Umweltschutzes begutachteten und nicht weiter beanstandeten VOC-Bilanzen.

**5.3.** Schliesslich sind auch die übrigen Voraussetzungen des Vertrauensschutzes «klar und eindeutig» erfüllt (vgl. E. 2.8.3, E. 2.8.4 und E. 2.8.5):

Wie sich bereits aus dem Voranstehenden ergibt, durfte die Beschwerdeführerin darauf vertrauen, dass das AfU für die Kontrolle der VOC-Bilanz zuständig war und sie nach unbeanstandet gebliebener Überprüfung derselben in den hier relevanten Fragen im guten Glauben davon ausgehen durfte, dass sie diese im Einklang mit den gesetzlichen Bestimmungen erstellt hatte. Im Vertrauen in die Richtigkeit des Verhaltens des AfU hat die Beschwerdeführerin für sie nachteilige Dispositionen (wie sich herausstellt im Umfang von Fr. 1'512'190.05) getroffen bzw. unterlassen, die nicht rückgängig gemacht werden können: Hätte die Beschwerdeführerin nämlich nicht in die Richtigkeit ihrer VOC-Bilanzen vertraut, hätte sie – um die Mehrkosten überwälzen zu können – den Produktpreis anders festgelegt. Zudem hätte sie – wie die Beschwerdeführerin glaubhaft (vgl. E. 2.8.5) darlegt – eine Brückenwaage angeschafft, um die Eingänge überprüfen und exakt nachweisen zu können. Schliesslich ist die gesetzliche Ordnung seither unverändert geblieben und ein dem Vertrauensschutz entgegenstehendes öffentliches Interesse oder eine «krasse Ungleichbehandlung» sind nicht ersichtlich.

**5.4.** Somit ist die Beschwerde in diesem Punkt auch gestützt auf das Vertrauensschutzprinzip gutzuheissen.

## **6.**

**6.1.** Die Vorinstanz stützt schliesslich die Nachforderung, ohne allerdings den genauen Betrag zu beziffern, auf die Tatsache, dass die Beschwerdeführerin die *Minderlieferung* sowie die *Überfüllung* auch auf sog. «Handelswaren» geltend gemacht habe, also auf solchen Produkten, die bei der Beschwerdeführerin keinerlei Verarbeitung

erfahren hätten und die unverändert an den Kunden weitergegeben worden seien.

**6.2.** Die Beschwerdeführerin gesteht zu, dass dieses Vorgehen grundsätzlich nicht korrekt gewesen sei. Sie entgegnet aber, sie habe die der Überfüllung entsprechende VOC-Abgabe nicht an die Kunden überwältzt. Da die Handelswaren im *Inland* verkauft worden seien, habe sie somit die Abgabe für die deklarierte Überfüllungspauschale selber bezahlt. Der Vorwurf, sie habe die Abgabe nicht entrichten wollen, sei deshalb haltlos. Eine allfällige Korrektur sowohl des Abzuges bei den VOC-Eingängen als auch bei den VOC-Ausgängen würde zudem zu einer unwesentlichen Anpassung der Berechnung führen, weshalb der Einfachheit halber diese Unschärfe in Kauf genommen worden sei.

**6.3.** Bei Durchsicht der eingereichten Bilanzen hat sich gezeigt, dass die Handelswaren (vgl. unter Ziffer 2 der Bilanz, «eingekaufte VOC-haltige Produkte») bis auf wenige Ausnahmen im *Inland* verkauft worden sind. Für diese Produkte wurden tatsächlich die Minderlieferungs- und Überfüllungspauschalen unbestrittenermassen zu Unrecht geltend gemacht. Dieser Anteil wurde aber nach unwidersprochen gebliebener Darstellung der Beschwerdeführerin *nicht auf die Kunden überwältzt*. Dies hat zur Folge, dass sie – obwohl sie jeweils eine *Minderlieferung* (von 1%) deklarierte – aufgrund der ebenfalls deklarierten *Überfüllung* (von 3%) sich schliesslich selber mit der Abgabe belastet hat.

Die Beschwerde ist deshalb in diesem Punkt ebenfalls gutzuheissen.

## 7.

**7.1.** Unter dem Stichwort «Gratis- und Musterlieferungen im Inland» macht die Vorinstanz eine Nachforderung im Umfang von Fr. 32'929.20 geltend. Diese VOC-Ausgänge seien zu Unrecht als «befreit» bilanziert worden.

**7.2.** Die Beschwerdeführerin führt aus, bei diesen Lieferungen habe es sich zu 98% um Lieferungen an die G.\_\_\_\_\_ AG gehandelt. Diese habe im Sinne einer sog. «verlängerten Werkbank» (Veredelung innerhalb des Fertigungsprozesses) den Wirkstoff in Tuben abgefüllt. Diese Tuben seien anschliessend zur Bemusterung an die Kunden verschickt worden. Die Beschwerdeführerin bestreitet nicht, dass diese Ausgänge fälschlicherweise als «befreit» ausgewiesen worden seien. Diese seien aber entsprechend auch wieder als VOC-Eingänge verbucht worden. Danach seien sie den Kunden rechtmässig, d.h. inkl. VOC-

Abgabe, verrechnet worden. Allein schon der Umstand, dass die VOC-Abgabe für diese «Gratis- und Musterlieferungen» Fr. 32'929.20 betrage, zeige, dass es sich kaum um eigentliche *Gratis*lieferungen gehandelt haben könne, würde der effektive Wert dieser Waren doch mehrere hunderttausend Franken ausmachen.

**7.3.** Aus den Akten ist nicht ersichtlich, ob die fraglichen VOC tatsächlich – wie die Beschwerdeführerin behauptet – nach der Verarbeitung bei der G\_\_\_\_\_ AG als Eingänge verbucht worden sind und ob diese anschliessend den Kunden in Rechnung gestellt worden sind. Aufgrund der Beweislastverteilung hat die Beschwerdeführerin die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen (vgl. E. 1.5).

Die Beschwerde ist in diesem Punkt deshalb abzuweisen.

## **8.**

**8.1.** Die Beschwerdeführerin erhebt sodann verschiedene formelle Rügen. Sie kritisiert das Verfahren vor der Zollfahndung Basel. Namentlich bemängelt sie die Zeugeneinvernahmen. Es seien suggestive Fragen gestellt worden, der Fragenkatalog sei lückenhaft und die Protokollierung mangelhaft gewesen. Der Zeuge B.\_\_\_\_\_ vom AfU sei offensichtlich eingeschüchtert gewesen oder habe sich zumindest stark unter Druck gesetzt gefühlt. Nur so lasse sich erklären, dass er seine gegenüber der Beschwerdeführerin wahrgenommene beratende Tätigkeit relativierte. Weiter bringt sie vor, die Zollverwaltung sei keinesfalls auf die Zeugeneinvernahme angewiesen gewesen, habe sich der Sachverhalt doch bereits zweifelsfrei aus den Unterlagen ergeben. Die Einvernahme von B.\_\_\_\_\_ sei neben dem Umstand, dass dieser eingeschüchtert worden sei, aber auch wegen der Subsidiarität der Zeugenbefragung zur Sachverhaltsermittlung unverwertbar bzw. überall dort, wo Dokumente zur Ermittlung herbeigezogen werden könnten, mindestens nicht zu beachten. Da die Vorinstanz auf die von ihr geübte Kritik an der Verwertbarkeit seiner Aussagen nicht näher eingegangen sei und sie zudem viele ihrer Auffassungen mit den Einvernahmeprotokollen von B.\_\_\_\_\_ untermauert habe, habe die Vorinstanz die vorliegenden Beweise willkürlich gewürdigt und ihr rechtliches Gehör verletzt. Sodann kritisiert sie, ihr sei das Recht, bei der Zeugeneinvernahme Ergänzungsfragen stellen zu dürfen, verweigert worden, was ebenfalls eine Verletzung des rechtlichen Gehörs darstelle.

**8.2.** Die Vorwürfe der Beschwerdeführerin beziehen sich primär auf das Vorgehen der Vorinstanz mit Bezug auf die pauschalierten Korrekturwerte

(vgl. E. 4 und E. 5). Da die Beschwerde diesbezüglich gutgeheissen wird, erübrigt es sich, auf die dargestellten Rügen näher einzugehen. Ob sich die beschwerdeführerischen Vorwürfe auch auf den untergeordneten, abgewiesenen Punkt der «Gratis- und Musterlieferungen» (vgl. E. 7.3) erstrecken, wäre höchst fraglich. In diesem Zusammenhang wäre ohnehin festzuhalten, dass die Vorinstanz im Entscheid über die «Gratis- und Musterlieferungen» die Zeugenaussagen nicht verwendet hat. Abgesehen davon wäre die Beschwerdeführerin darauf hinzuweisen, dass die Bestimmung von Art. 12 des Bundesgesetzes vom 22. März 1974 über das Verwaltungsstrafrecht (VStrR, SR 313.0) betreffend die Nach- bzw. Rückleistungspflicht aufgrund einer Widerhandlung, trotz Aufnahme in das Verwaltungsstrafrecht, zwischen dem Administrativverfahren zur Festsetzung des gemäss Art. 12 Abs. 1 und 2 VStrR nachzuentrichtenden Abgabebetrages einerseits (Art. 63 VStrR; BGE 114 Ib 94 E. 5c) und dem Strafverfahren andererseits (Art. 62 VStrR; BGE 115 Ib 216 E. 3a, Urteil des Bundesgerichts 2C\_112/2010 vom 30. September 2010 E. 3.2) unterscheidet. Das Verwaltungsstrafrecht wäre in verfahrensrechtlicher Hinsicht allein für die hier nicht in Frage stehende Strafverfolgung anwendbar (Art. 62 Abs. 2 USG). Für die Festsetzung des nachzuentrichtenden Abgabebetrages ist hingegen das VwVG massgebend (vgl. E. 2.5).

Die Einvernahme des Zeugen B. \_\_\_\_\_ wurde im Rahmen des Verwaltungsstrafverfahrens durchgeführt, weshalb hierfür das VStrR zur Anwendung gelangte. Der beschwerdeführerische Vorwurf der Verweigerung des Rechts, diesem Ergänzungsfragen zu stellen, wäre deshalb im Strafverfahren zu beurteilen, weshalb darauf im vorliegenden Verfahren sowieso nicht eingetreten werden könnte. Nur am Rande sei bemerkt, dass Untersuchungshandlungen des untersuchenden Beamten im Verwaltungsstrafverfahren ohnehin zunächst innert drei Tagen mit Beschwerde an den Direktor bzw. Chef der beteiligten Verwaltung bzw. an die Anklagekammer des Bundesgerichts (Art. 27 i.V.m. Art. 28 VStrR; heute: Beschwerdekammer des Bundesstrafgerichts; Ausdruck gemäss Anhang Ziff. 10 des Strafgerichtsgesetzes vom 4. Oktober 2002, in Kraft seit 1. April 2004 [SR 173.71]) hätten angefochten werden müssen (vgl. BGE 115 Ib 216 E. 6), was hier offenbar nicht geschehen ist. Solches könnte im vorliegenden Verwaltungsjustizverfahren aber nicht nachgeholt werden (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.603/2003 vom 10. Mai 2004 E. 2.3; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1719/2006 vom 14. Januar 2009 E. 6.3.3).

## 9.

Ausgangsgemäss ist die Beschwerde im Sinne der Erwägungen teilweise gutzuheissen, soweit darauf einzutreten ist, im Übrigen jedoch abzuweisen.

**9.1.** Da die teilweise obsiegende Beschwerdeführerin nur in einem untergeordneten Punkt unterliegt, sind ihr die Verfahrenskosten zu erlassen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Auch der Vorinstanz sind keine Kosten aufzuerlegen (Art. 63 Abs.2 VwVG). Der geleistete Kostenvorschuss von Fr. 25'000.-- ist der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft dieses Urteils zurückzuerstatten.

## **9.2.**

**9.2.1.** Die Vorinstanz hat der teilweise obsiegenden Beschwerdeführerin die ihr erwachsenen notwendigen Kosten zu entschädigen (Art. 64 Abs. 1 und 2 VwVG, Art. 7 ff. des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]); eine Kürzung der Parteientschädigung allein aufgrund des teilweisen Unterliegens ist nicht angezeigt, weil dieses nur sehr untergeordneter Natur ist. Die Parteientschädigung umfasst die Kosten der Vertretung und allfällige weitere Auslagen der Partei, inklusive Mehrwertsteuer (Art. 8 VGKE). Das Gericht setzt die Parteientschädigung aufgrund der eingereichten Kostennote oder, mangels Einreichung einer solchen, aufgrund der Akten fest (Art. 14 Abs. 2 VGKE). Das Anwaltshonorar wird dabei nach dem notwendigen Zeitaufwand bemessen, wobei der Stundenansatz mindestens Fr. 200.-- und höchstens Fr. 400.-- beträgt (Art. 10 Abs. 2 VGKE). Die Auslagen der Vertretung werden aufgrund der tatsächlichen Kosten ausbezahlt (Art. 11 VGKE).

Am 2. November 2009 und am 8. April 2010 haben die Rechtsvertreter der Beschwerdeführerin für das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht total Fr. 49'218.70 (inkl. Mehrwertsteuer) in Rechnung gestellt. Die einzelnen Arbeitsschritte und der benötigte Arbeitsaufwand je Mitarbeiter sind darin detailliert aufgelistet. Unter Berücksichtigung des notwendig erscheinenden Zeitaufwandes für die Instruktion, die umfangreichen Sachverhalts- und Rechtsabklärungen – welche insbesondere auch zahlreiche komplexe technische Fragen umfassen –, des Verfassens und der Durchsicht der Beschwerdeschrift wird die Parteientschädigung auf Fr. 49'218.70.-- (inkl. MWST und Auslagen) angesetzt. Angesichts des Umstandes, dass sich die Beschwerdeführerin in ihrer Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht erstmals mit einem substantiiert begründeten Entscheid der Zollverwaltung auseinander zu setzen hatte, erscheint die Höhe der Parteientschädigung jedenfalls nicht als unangemessen. Die Vorinstanz hat der anwaltlich vertretenen Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung in der Höhe von Fr. 49'218.70.-- (inkl. MWST und Auslagen) auszurichten.

**9.2.2.** Die Beschwerdeführerin hat auch für das vorinstanzliche Verfahren eine Parteientschädigung geltend gemacht. Für den Fall, dass die (teilweise) obsiegende Beschwerdeführerin bereits in einem vorinstanzlichen Beschwerdeverfahren vertreten war, gilt grundsätzlich,

dass im Gesamtbetrag, den das Bundesverwaltungsgericht zu sprechen hat, auch diese Aufwendungen (anteilmässig) zu berücksichtigen sind (vgl. MOSER/ BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., N. 4.87).

Zur Frage der Parteientschädigung für das vorinstanzliche Verfahren ist Folgendes festzuhalten: Im vorliegenden Fall hat zuerst die Zollkreisdirektion gestützt auf Art. 35a und 35c USG sowie Art. 12 Abs. 1 VStrR verfügt (vgl. Verfügung mit dem Betreff: «Widerhandlung gegen das Bundesgesetz über den Umweltschutz; Hinterziehung von Lenkungsabgaben auf flüchtigen organischen Verbindungen [VOC]; Deklaration falscher VOC-Bilanzen für die Jahre 2000 bis 2005; Nachbezugsverfahren», vgl. oben Bst. B.b). In der Rechtsmittelbelehrung wurde die OZD als Beschwerdeinstanz genannt.

Gemäss Art. 61a Abs. 3 USG verfolgt und beurteilt die Zollverwaltung Widerhandlungen gegen die Vorschriften über die Lenkungsabgaben nach den Verfahrensbestimmungen des Zollgesetzes vom 18. März 2005 (ZG, SR 631.0). Gemäss Art. 62 Abs. 2 USG gelten die Bestimmungen des VStrR (vgl. auch Art. 128 Abs.1 ZG). Das ZG nennt als verfolgende und urteilende Behörde ganz allgemein die Zollverwaltung (Art. 128 Abs.2 ZG). Näheres ist in der Verordnung vom 4. April 2007 über die Strafkompetenz der EZV (SR 631.09) geregelt. Gemäss Art. 2 dieser Verordnung ist zum Erlass von Strafbescheiden und selbständigen Einziehungsbescheiden die *Zollkreisdirektion* bei Hinterziehung oder Gefährdung der Lenkungsabgabe zuständig, sofern der vorgesehene Bussenbetrag Fr. 5'000.-- nicht übersteigt (vgl. Art. 2 Bst. a Ziff. 1 der Verordnung), ansonsten die OZD (vgl. Art. 1 Abs. 2 der Verordnung). Wie aber bereits oben ausgeführt (E. 8.2), ist zwischen dem *Strafverfahren* einerseits (Art. 62 VStrR) und dem *Administrativverfahren* zur Festsetzung des gemäss Art. 12 Abs. 1 und 2 VStrR nachzuentrichtenden Abgabebetragtes andererseits (Art. 63 VStrR) zu unterscheiden. Art. 63 VStrR regelt betreffend Zuständigkeit und Verfahren, dass die nachzuentrichtenden oder zurückzuerstattenden Abgaben gemäss den Vorschriften des betreffenden Verwaltungsgesetzes geltend zu machen sind. Gemäss den einschlägigen, spezialrechtlichen Bestimmungen ist die zuständige Behörde, die die Lenkungsabgabe verfügt, die OZD (Art. 15 VOCV). Folglich wäre, da der Nachbezug gemäss Art. 12 VStrR i.V.m. Art. 63 VStrR in einem reinen Administrativverfahren erfolgt, erstinstanzlich die OZD zum Erlass der Nachbezugsverfügung zuständig. Demnach wäre kein vorinstanzliches «Beschwerdeverfahren» vorgesehen, für das allenfalls eine Parteientschädigung zuzusprechen wäre.

Wie auch immer es sich mit der Zuständigkeit genau verhält, die Frage spielt im vorliegenden Fall keine Rolle. Massgebend ist, dass die Vorinstanz als Beschwerdeinstanz wirkte und die Beschwerdeführerin sie auch als solche betrachten durfte. Die OZD hat damit ein «Beschwerdeverfahren» geschaffen, für das der Beschwerdeführerin aufgrund ihres Obsiegens ebenfalls eine Parteientschädigung zusteht. Aus diesem Grund ist die Sache zur Festsetzung der Parteientschädigung für das vorinstanzliche Verfahren an die Vorinstanz zurückzuweisen.

**Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

**1.**

Die Beschwerde wird im Sinne der Erwägungen teilweise gutgeheissen, soweit darauf eingetreten wird. Im Übrigen wird sie abgewiesen.

**2.**

Es werden keine Verfahrenskosten erhoben. Der geleistete Kostenvorschuss von Fr. 25'000.-- wird der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft dieses Urteils zurückerstattet.

**3.**

Der Beschwerdeführerin wird eine Parteientschädigung von Fr. 49'218.70.-- zugesprochen.

**4.**

Die Sache wird zur Festsetzung der Parteientschädigung für das vorinstanzliche Verfahren an die Vorinstanz zurückgewiesen.

**5.**

Dieses Urteil geht an:

- die Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. 64.1.18510.000808.06; Gerichtsurkunde)

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Der vorsitzende Richter:

Die Gerichtsschreiberin:

Daniel Riedo

Iris Widmer

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

Versand: