



Abteilung I
A-6124/2008
{T 0/2}

Urteil vom 6. September 2010

Besetzung

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

Parteien

A. _____,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

VOC-Abgabe (Nachbezugsverfügung,
Verpflichtungsverfahren)

Sachverhalt:**A.**

Die A._____ ist ein Pharmaunternehmen mit Hauptsitz in (...). Am 13. April 2005 führten das Zollinspektorat Basel-Dreirosen und die Zollkreisdirektion Basel bei ihr wegen Verdachts auf Widerhandlung gegen die Verordnung vom 12. November 1997 über die Lenkungsabgabe auf flüchtigen organischen Verbindungen (VOCV, SR 814.018) eine Betriebsprüfung durch. Danach wurde eine umfangreiche Untersuchung eingeleitet.

B.

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

C.

Die A._____ nahm am 24. September 2007 zum Schreiben der Zollkreisdirektion Basel vom 10. Juli 2007 Stellung. Sie führte insbesondere aus, der in Aussicht gestellte Nachbezug von VOC-Abgaben beruhe auf der unzutreffenden Annahme, dass sie das Isopropanol der B._____ geliefert habe. Die Eidgenössische Zollverwaltung (EZV) stütze ihre Annahme einzig auf eine Vereinbarung zwischen ihr und der B._____. Das Isopropanol sei bei ihr in den Jahren 2001 bis 2005 als Abfallprodukt angefallen. Sie habe es nicht an die B._____, sondern an die C._____ zur Entsorgung geliefert, wo es veredelt bzw. „regeneriert“ worden sei. Die B._____ habe schliesslich das „Regenerat“ von der C._____ gekauft. Das Isopropanol sei somit von der C._____ durch

Regeneration entsorgt und als neuartige Ware an die B._____ sowie an Dritte verkauft worden. Das Isopropanol sei Sonderabfall und habe einzig an die C._____ abgegeben werden dürfen, da diese über die entsprechende Bewilligung verfüge. Sie habe das Isopropanol durch Abgabe an die konzessionierte C._____ fachgerecht entsorgt und müsse keine VOC-Abgabe bezahlen.

D.

Am 3. Dezember 2007 erliess die Zollkreisdirektion eine Verfügung, in der sie von der A._____ Fr. 1'734'567.-- nachforderte. Sie wies darauf hin, dass die B._____ für den gleichen Betrag solidarisch leistungspflichtig sei. Gegen diese Verfügung erhob die A._____ am 21. Januar 2008 Beschwerde an die Eidgenössische Oberzolldirektion (OZD). Sie rügte insbesondere, die Verfügung vom 3. Dezember 2007 sei in keiner Art und Weise auf ihre Stellungnahme vom 24. September 2007 eingegangen. Ihr Anspruch auf rechtliches Gehör sei deshalb verletzt worden und die Verfügung verfassungswidrig. Die ebenfalls am 21. Januar 2008 beim Bundesverwaltungsgericht eingereichte, inhaltlich identische Beschwerde gegen die Nachbezugsverfügung vom 3. Dezember 2007 schrieb dieses mit Entscheid A-394/2008 vom 7. März 2008 infolge Gegenstandslosigkeit ab.

E.

Mit Entscheid vom 22. August 2008 wies die OZD die Beschwerde ab und auferlegte der A._____ Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 7'000.--. Zur Begründung führte sie im Wesentlichen aus, die angefochtene Verfügung erwähne das Schreiben vom 10. Juli 2007, weshalb die Begründungspflicht nicht verletzt worden sei. Es genüge, wenn ersichtlich sei, von welchen Überlegungen sich die Behörde habe leiten lassen. Die OZD hielt an ihrer Ansicht fest, dass die Lieferung von der A._____ an die B._____ erfolgte und die C._____ im Auftrag der B._____ das Isopropanol destilliert habe. Die Voraussetzungen für eine Befreiung von der VOC-Abgabe seien nicht erfüllt, da die flüchtigen organischen Verbindungen bei der Verwendung des Autoscheibenreinigungskonzentrats, welches die B._____ aus dem destillierten Isopropanol hergestellt habe, in die Umwelt gelangt seien. Befreit seien nur die VOC, die als Abfall anfallen und nachweisbar fachgerecht entsorgt werden. Die fraglichen Lieferungen Isopropanol unterständen somit der Abgabepflicht, womit der Tatbestand der Widerhandlung gegen das USG erfüllt sei. Als

Importeurin oder Herstellerin des Isopropanols gehöre die A. _____ zum Kreis der zur Zahlung der Abgabe Verpflichteten.

F.

Die A. _____ (Beschwerdeführerin) führte am 24. September 2008 gegen den Entscheid der OZD vom 22. August 2008 Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht mit den folgenden Anträgen: „(1) Es seien der Beschwerdeentscheid der OZD vom 22. August 2008 (Aktenzeichen 64.1.18510.000285.05) und die Nachbezugsverfügung der Zollkreisdirektion Basel vom 3. Dezember 2007 (Aktenzeichen 64.1.18510.000285.05) aufzuheben und es sei vom vorinstanzlich verfügten Nachbezug von VOC-Abgaben in der Höhe von Fr. 1'734'567.00 abzusehen. (2) Eventualiter seien der Beschwerdeentscheid der OZD vom 22. August 2008 und die Nachbezugsverfügung der Zollkreisdirektion Basel vom 3. Dezember 2007 aufzuheben, und es sei die Angelegenheit an die Vorinstanz zurückzuweisen mit der Auflage, die Durchführung eines erstinstanzlichen Verfahrens durch die Zollkreisdirektion Basel anzuordnen. Alles unter Kosten- und Entschädigungsfolge zulasten der Vorinstanz.“ Zur Begründung brachte die Beschwerdeführerin im Wesentlichen vor, sowohl sie als auch die C. _____ unterständen dem Verpflichtungsverfahren. Die Vorinstanz nehme zu Unrecht an, auch bei der Lieferung von VOC unter Parteien, die beide dem Verpflichtungsverfahren unterstehen, werde die liefernde Partei VOC-abgabepflichtig, falls am Ende VOC in die Luft gerate. Diese Auffassung stehe im Widerspruch zu verschiedenen Merkblättern der OZD. Bei Lieferungen durch einen dem Verpflichtungsverfahren Unterstellten an einen anderen Unterstellten müsse der Lieferant die Abgabe vorläufig nicht entrichten. Diese Verpflichtung werde auf den VOC-Empfänger übertragen, d.h. vorliegend auf die C. _____.

Im Weiteren ergebe eine Auslegung der Vereinbarung zwischen ihr und der B. _____ vom 19. Dezember 2001/10. Januar 2002 nach dem übereinstimmenden wirklichen Willen gemäss Art. 18 Abs. 1 des Obligationenrechts vom 30. März 1911 (OR, SR 220), dass sie das Isopropanol der C. _____ abgegeben und die B. _____ bei dieser das Isopropanol-Regenerat gekauft habe. Im Übrigen würde ein Vertrag, wonach sie sich zur Lieferung von Isopropanol-Abfällen an die B. _____ verpflichte, gegen zwingende abfallrechtliche Vorschriften verstossen, welche Lieferungen von Sonderabfällen nur an speziell lizenzierte Abfallentsorgungsunternehmen erlaubten und wäre folglich

gemäss Art. 20 OR nichtig. Hinzu komme, dass der Vertrag vom 19. Dezember 2001/10. Januar 2002 von juristischen Laien formuliert worden sei.

Im Weiteren stelle die Rezyklierung des Isopropanols durch die C._____ eine Entsorgung dar. Die OZD blende vollständig aus, dass sämtliche umweltrechtlichen Pflichten im Umgang mit Abfall den Abfallinhaber treffen würden. Dies bedeute, dass sie ihrer Entsorgungspflicht nachgekommen sei, als sie das Isopropanol an die C._____, einem zur Entsorgung zugelassenen Betrieb, abgegeben habe. Sie habe nicht wissen können, ob und gegebenenfalls in welchem Ausmass nach der Veredelung Isopropanol in die Umwelt gelangen könne.

Zur Begründung ihres Eventualantrags brachte die Beschwerdeführerin vor, es sei kein ordnungsgemässes Verwaltungsverfahren durchgeführt worden. Einzige verwaltungsrechtliche Handlung der Zollkreisdirektion sei der „Anhörbrief“ vom 10. Juli 2007 gewesen. Ihre Stellungnahme dazu sei nicht berücksichtigt worden. Die Nachbezugsverfügung vom 3. Dezember 2007 habe überhaupt keine materielle Begründung enthalten. Aufgrund ihres verfassungsrechtlichen Anspruchs auf rechtliches Gehör nach Art. 29 Abs. 2 BV wäre die Zollkreisdirektion über die blosser Kenntnisnahme ihrer Eingabe vom 24. September 2007 hinaus verpflichtet gewesen, sich mit den darin enthaltenen Argumenten sachgerecht auseinanderzusetzen. Diese habe ihre Stellungnahme jedoch schlichtweg ignoriert. Sie habe Anspruch auf ein erstinstanzliches Verwaltungsverfahren, das auf ihre Einwände eingehe. Auch der Hinweis der OZD auf die Beweisabnahmen in separaten Verwaltungsstrafverfahren gegen die Herren X._____, Y._____ und Z._____ könnten am Gesagten nichts ändern, denn diese Verfahren seien unter Ausschluss der Beschwerdeführerin vorgenommen worden.

In ihrer Vernehmlassung vom 21. November 2008 schloss die OZD auf Abweisung der Beschwerde unter Kostenfolge.

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

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

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

1.2 Nicht eingetreten werden kann auf die Beschwerde jedoch insoweit, als die Aufhebung der Nachbezugsverfügung der Zollkreisdirektion Basel vom 3. Dezember 2007 verlangt wird. Anfechtungsobjekt im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht bildet einzig der vorinstanzliche Entscheid, nicht auch allfällige Entscheide unterer Instanzen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1719/2006 vom 14. Januar 2009 E. 1.1; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, Rz. 2.7).

1.3 Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführerin kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhaltes (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 Bst. c VwVG; vgl. MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 2.149).

2.

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

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

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

2.4 Von der Abgabe befreit sind nach Art. 35a Abs. 3 USG flüchtige organische Verbindungen, die als Treib- oder Brennstoffe verwendet (Bst. a), durch- oder ausgeführt (Bst. b), oder so verwendet oder behandelt werden, dass die Verbindungen nicht in die Umwelt gelangen können (Bst. c). Die Regelung, dass keine Abgabe

geschuldet ist, wenn die VOC nicht in die Umwelt gelangen können, ist systemkonform. Das Ziel der Abgabe besteht nicht darin, dass möglichst wenig VOC verwendet werden, sondern dass möglichst wenig in die Umwelt gelangen (SEILER, a.a.O., N. 60 zu Art. 35a). Der Begriff der Umwelt ist dabei global zu verstehen. Im Weiteren soll die Abgabe ebenfalls nicht erhoben werden für die VOC, die durch- oder ausgeführt werden. Zwar sind diese für die Umwelt ebenso schädlich wie die Emissionen in der Schweiz, eine Belastung exportierter Produkte würde aber die schweizerischen Exporteure auf dem Weltmarkt gegenüber ihren Konkurrenten benachteiligen (vgl. dazu SEILER, a.a.O., N. 13 zu Art. 35a). Kann erst nach der Abgabebefreiung nachgewiesen werden, dass die Voraussetzungen für eine Abgabebefreiung gegeben sind, so werden die Abgaben zurückerstattet. Der Bundesrat kann die Anforderungen an den Nachweis festlegen und die Rückerstattung ausschliessen, wenn sie einen unverhältnismässigen Aufwand erfordern würde (Art. 35c Abs. 2 USG; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-7366/2006 vom 11. Mai 2009 E. 2.2.3).

2.5 Gestützt auf Art. 21 Abs. 1 VOCV kann die OZD Personen eine Bewilligung zum Bezug von vorläufig abgabebefreiten VOC erteilen, wenn sie sich verpflichten, insgesamt jährlich mindestens 50 t VOC entweder so zu verwenden oder so zu behandeln, dass sie nicht in die Umwelt gelangen können (Bst. a) oder zu exportieren (Bst. b) (sog. Verpflichtungsverfahren). Auf diesem Weg wird eine übermässige Kapitalbindung vermieden (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5906/2008 vom 19. Juli 2010 E. 2.4.3.1, A-7366/2006 vom 11. Mai 2009 E. 3.3). Der Bewilligungsinhaber muss eine VOC-Bilanz erstellen (Art. 10 VOCV) und diese jeweils binnen sechs Monaten nach Abschluss des Geschäftsjahres der zuständigen kantonalen Behörde einreichen (Art. 22 Abs. 1 VOCV). Die kantonalen Behörden sind auch zuständig für die Überprüfung der VOC-Bilanzen (Art. 4 Abs. 1 VOCV). Für VOC, die gemäss dem Ergebnis der überprüften VOC-Bilanz so verwendet wurden, dass sie nicht von der Abgabe befreit sind, muss die Abgabe nachbezahlt werden (Art. 22 Abs. 2 VOCV; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1703/2006 vom 2. Oktober 2008 E. 2.2.3).

2.5.1 Werden die im Inland hergestellten VOC-haltigen Waren an einen Abnehmer mit Bewilligung zum vorläufig abgabebefreiten Bezug geliefert, ist Schuldner der Nachzahlung nicht der ursprünglich abgabepflichtige Hersteller, sondern der Inhaber der Bewilligung zum

(vorläufig) abgabebefreiten Bezug. Normalerweise wird – analog der Mehrwertsteuer – der abgabepflichtige Hersteller oder Importeur den Abgabebetrag auf den Käufer überwälzen, welcher somit wirtschaftlich die Abgabe trägt. Liefert der Hersteller oder Importeur jedoch Ware an Inhaber einer Bewilligung zum vorläufig abgabebefreiten Bezug, so schuldet er auf der gelieferten Menge keine Abgabe. Der Kaufpreis des Produkts wird entsprechend verbilligt. Erweist sich nachträglich, dass der Bewilligungsinhaber die Ware trotzdem zu einem nicht abgabebefreiten Zweck verwendet hat, so ist der Bezüger ungerechtfertigt bereichert bzw. gelangt in den Genuss eines ungerechtfertigten Vorteils und schuldet daher gemäss Art. 12 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 22. März 1974 über das Verwaltungsstrafrecht (VStrR, SR 313.0) den nachzubehaltenden Betrag (vgl. SEILER, a.a.O., N. 31 in fine zu Art. 35c USG; vgl. auch unveröffentlichten BGE vom 25. September 1986 [A 146/986] i.S. B. E. 3b betreffen die WUST, zusammengefasst im Entscheid der Eidgenössischen Zollrekurskommission [ZRK] vom 8. Oktober 1998, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 63.73 E. 6c/aa).

2.5.2 Zu Lieferungen von Personen mit Bewilligung im Verpflichtungsverfahren an eine Person, die ebenfalls dem Verpflichtungsverfahren unterstellt ist, führt das Allgemeine Merkblatt der OZD zur Lenkungsabgabe auf flüchtigen organischen Verbindungen (Form. 55.10 d) vom September 2004 näher aus, dass der Lieferant die Abgabe vorläufig nicht entrichten müsse. Diese Deklaration und Verpflichtung werde mittels Angaben auf der Rechnung nach Ziff. 5 des Merkblatts Form. 55.14 bzw. 55.16 der OZD auf den Empfänger übertragen (Ziff. 6.1 des Allgemeinen Merkblatts). Gemäss diesen Merkblättern sind folgende Angaben auf der Rechnung unerlässlich: die VOC-Menge (in kg oder in Gewichtsprozenten), der Vermerk „vorläufig von der Lenkungsabgabe auf VOC befreit“ und die Bewilligungsnummer des Empfängers (vgl. Ziff. 5 des Merkblatts für das Verpflichtungsverfahren nach Art. 21 Abs. 1 und Abs. 1a VOCV der OZD, Form 55.14, bzw. Ziff. 5 des Merkblatts für das Verpflichtungsverfahren für Grosshändler, Form. 55.16).

3.

3.1 Gemäss Art. 12 VStrR ist die infolge einer Widerhandlung zu Unrecht nicht erhobene Abgabe ohne Rücksicht auf die Strafbarkeit einer Person nachzuentrichten (Abs. 1). Art. 12 Abs. 2 VStrR definiert, wer zur Nachleistung verpflichtet ist. Für die – im Administra-

tivverfahren zu beurteilende – Leistungs- bzw. Rückleistungspflicht ist bloss vorausgesetzt, dass eine Widerhandlung gegen die Verwaltungsgesetzgebung des Bundes objektiv vorliegt; ein Verschulden und erst recht eine strafrechtliche Verurteilung ist hierfür nicht erforderlich. Ebenso ist die Einleitung eines Strafverfahrens nicht verlangt (BGE 129 II 160 E. 3 mit Hinweisen; Urteile des Bundesgerichts 2C_132/2009 vom 7. Januar 2010 E. 4.1, 2A.603/2003 vom 10. Mai 2004 E. 3.2; BGE 114 Ib 94 E. 5c, BGE 106 Ib 218 E. 2c; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1724/2006 vom 2. April 2007 E. 4).

3.2 Die Bestimmung von Art. 12 VStrR betreffend die Nach- bzw. Rückleistungspflicht aufgrund einer Widerhandlung unterscheidet trotz Aufnahme in das Verwaltungsstrafrecht klar zwischen dem Administrativverfahren zur Festsetzung des gemäss Art. 12 Abs. 1 und 2 VStrR nachzuentrichtenden Abgabebetrages einerseits (BGE 114 Ib 94 E. 5c) und dem Strafverfahren andererseits (Art. 63 VStrR; BGE 115 Ib 216 E. 3a). Das Verwaltungsstrafrecht ist in verfahrensrechtlicher Hinsicht allein für die hier nicht in Frage stehende Strafverfolgung anwendbar. Für die Festsetzung der nachzuentrichtenden VOC-Abgabe ist hingegen grundsätzlich das VwVG massgebend (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6021/2007 vom 23. Dezember 2009 E. 3.1). Ob hingegen der in Art. 2 Abs. 1 VwVG vorgesehene Ausschluss der Anwendung der Art. 12-19 und 30-33 VwVG auch für das Verfahren der Erhebung der VOC-Abgabe als Lenkungsabgabe gilt, kann offengelassen werden, ergeben sich doch entsprechende Verfahrensgarantien direkt aus der Verfassung (insbesondere aus dem rechtlichen Gehör gemäss Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101]; vgl. dazu unten E. 4.1), aufgrund derer u.a. die Anhörung von Parteien in bestimmten Fällen geboten sein kann (so auch PIERRE TSCHANNEN, in Auer/Müller/Schindler [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, Zürich/St. Gallen 2008, Art. 2 N. 5; vgl. auch Urteil des Bundesgerichts 2A.110/2000 vom 26. Januar 2001 E. 3b; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2822/2007 vom 27. November 2009 E. 1.5).

Für die Beweiserhebung sind somit nicht die im (Verwaltungs-)Strafverfahren zu beachtenden Garantien einzuhalten. Ausserdem können auch in anderen Verfahren gewonnene Erkenntnisse verwertet werden, wenn sie namentlich unter Gewährung des rechtlichen Gehörs in das Verfahren eingebracht worden sind und den Anforderungen an die

Erhebung von Beweisen im Verwaltungsverfahren genügen. Ob sie auch strafrechtlich verwertbar sind, spielt dabei keine Rolle. Art. 12 Abs. 2 VStrR ist somit keine eigentliche Strafbestimmung, sondern eine (normale) Abgabennorm (vgl. zum Ganzen: Urteile des Bundesgerichts 2A.603/2003 vom 10. Mai 2004 E. 2.4 und 2.5, 2A.580/2003 vom 10. Mai 2004 E. 2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1719/2006 vom 14. Januar 2009 E. 6.3.2).

3.3 Der Vollzug der VOCV obliegt der EZV (Art. 4 Abs. 1 VOCV). Die VOCV sieht für das Verfahren der Abgabenerhebung das Prinzip der Selbstdeklaration vor (Art. 13 VOCV). Die Zollgesetzgebung findet sinngemäss Anwendung auf die Erhebung und Rückerstattung der Abgabe und das Verfahren, soweit die Ein- oder Ausfuhr betroffen ist (Art. 3 VOCV). Ansonsten gilt aber – da das Verfahren keine Zollveranlagung ist – grundsätzlich das VwVG (Art. 3 Bst. e VwVG e contrario; Urteil des Bundesverwaltungsgericht A-5906/2008 vom 19. Juli 2010 E. 2.4.1).

4.

4.1 Der Anspruch auf rechtliches Gehör als Recht des Privaten, in einem vor einer Verwaltungs- oder Justizbehörde geführten Verfahren mit seinem Begehren angehört zu werden, Einblick in die Akten zu erhalten und zu den für die Entscheidung wesentlichen Punkten Stellung nehmen zu können, ist in Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV, SR 101) niedergelegt. Aus dem Grundsatz des rechtlichen Gehörs leitet sich mitunter die Pflicht der Behörden ab, ihre Verfügungen zu begründen (ebenso Art. 35 Abs. 1 VwVG). Die Begründung eines Entscheids muss so abgefasst sein, dass die Betroffenen in die Lage versetzt werden, dessen Tragweite zu beurteilen und ihn in voller Kenntnis der Umstände an eine höhere Instanz weiterzuziehen. Die Behörde ist nicht verpflichtet, sich zu allen Rechtsvorbringen der Parteien zu äussern. Vielmehr kann sie sich auf die für den Entscheid wesentlichen Gesichtspunkte beschränken. Es genügt, wenn ersichtlich ist, von welchen Überlegungen sich die Behörde leiten liess (BGE 129 I 232 E. 3.2, 126 I 97 E. 2b, 112 Ia 107 E. 2b; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2006, Rz. 1706; vgl. zum Ganzen: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1738/2006 vom 20. Januar 2009 E. 3.1, A-1425/2006 vom 6. November 2008 E. 6.1).

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

Der verwaltungsinterne Instanzenzug von der Zollkreisdirektion an die Oberzolldirektion gemäss Art. 116 Abs. 1bis des Zollgesetzes vom 18. März 2005 (ZG, SR 101) hat nach in der Lehre geäusserten Meinung materiell den Charakter eines Einspracheverfahrens trotz der Zuständigkeit einer übergeordneten Behörde. Ähnlich wie das eigentliche Einspracheverfahren zielt es darauf ab, ungenügende Abklärungen oder Fehlbeurteilungen, aber auch Missverständnisse, die den angefochtenen Verfügungen zugrunde liegen, in einem zwar formalisierten, letztlich aber doch recht flexiblen Verfahren zu erledigen, ohne gleich eine verwaltungsunabhängige Gerichtsbehörde anrufen zu müssen (MARTIN KOCHER, in: Kocher/Clavadetscher [Hrsg.], Handkommentar Zollgesetz, Bern 2009, Art. 116 N. 5 und 54; vgl. zum Einspracheverfahren: BGE 131 V 407 E. 2.1.2.1 mit Hinweisen). Damit soll ein einfaches und rasches verwaltungsinternes Verfahren gewährleistet werden. Gleich wie im eigentlichen Einspracheverfahren müssen auch hier ergänzende Sachverhaltsabklärungen möglich sein. Denn in diesem Verfahren kann die Verwaltung die angefochtene Verfügung nochmals überprüfen und über die strittigen Punkte entscheiden, bevor allenfalls die verwaltungsunabhängige Rechtsmittelinstanz angerufen wird. Spätestens im verwaltungsinternen Beschwerdeverfahren hat die Verwaltung jedoch in rechtsgenügender Form Gelegenheit zu geben, sich zum Verfahren zu äussern (analog dem Einspracheverfahren; vgl. BGE 132 V 368 E. 6.2, 121 V 155 E. 5b; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1566/2006 vom 11. August 2008 E. 1.4.2).

5.

Die Beweiswürdigung endet mit dem richterlichen Entscheid darüber, ob eine rechtserhebliche Tatsache als erwiesen zu gelten hat oder nicht. Im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht gilt der

Grundsatz der freien Beweiswürdigung (BGE 130 II 485 E. 3.2). Falls eine antizipierte Beweiswürdigung ergibt, dass angebotene Beweise unerheblich sind oder sich der Sachverhalt auch sonst genügend ermitteln lässt, darf das Bundesverwaltungsgericht auf angebotene Beweismittel – so auch auf Auskünfte von Zeugen – verzichten (BGE 131 I 157 E. 3, 130 II 429 E. 2.1). Der Beweis ist geleistet, wenn das Gericht gestützt auf die freie Beweiswürdigung zur Überzeugung gelangt ist, dass sich der rechtserhebliche Sachumstand verwirklicht hat. Gelangt das Gericht nicht zu diesem Ergebnis, kommen die Beweislastregeln zur Anwendung; es ist zu Ungunsten desjenigen zu urteilen, der die Beweislast trägt. Die Abgabebehörde trägt die Beweislast für Tatsachen, welche die Abgabepflicht als solche begründen oder die Abgabeforderung erhöhen, das heisst für die abgabebegründenden und -mehrenden Tatsachen. Demgegenüber ist der Abgabepflichtige für die abgabebefreienden und -mindernden Tatsachen beweisbelastet, das heisst für solche Tatsachen, welche Abgabebefreiung oder Abgabebegünstigung bewirken (statt vieler: Urteil des Bundesgerichts vom 14. Juli 2005, veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 75 S. 495 ff. E. 5.4; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5261/2008 vom 29. März 2010 E. 4.4, A-A-1603/2006 vom 4. März 2010 E. 3.3, A-4057/2009 vom 3. September 2009 E. 2.6).

6.

Im vorliegenden Fall ist bezüglich des Sachverhalts Folgendes unbestritten: Bei der Beschwerdeführerin fiel als Produktionsabfall Isopropanol an, welches der Stoff-Positivliste gemäss Anhang 1 der VOCV angehört (vgl. Anhang 1: „Propan-2-ol [Isopropylalkohol, Isopropanol]“) und deshalb nach Art. 2 Bst. a VOCV Abgabeobjekt der Lenkungsabgabe bildet. Die C._____ regenerierte das Isopropanol zu einem Destillat höheren Reinheitsgrads. Dieses Regenerat ging an die B._____, die es zur Herstellung von Reinigungsmittel für Autoscheiben verwendete. Unbestritten ist im Weiteren, dass auf dem Isopropanol nie eine VOC-Abgabe abgeliefert wurde und dass sowohl die Beschwerdeführerin als auch die C._____ über eine Bewilligung zur Anwendung des Verpflichtungsverfahrens gemäss Art. 21 f. VOCV verfügten. Im Streit liegt hingegen, ob die C._____ aus rechtlicher Sicht die Abnehmerin des Isopropanols von der Beschwerdeführerin gewesen (E. 7.2) und in Folge des Verpflichtungsverfahrens die Verpflichtung für eine (nachträgliche) Bezahlung der VOC-Abgabe auf diese übergegangen ist (E. 7.3). Im Weiteren ist nach Ansicht der

Beschwerdeführerin ohnehin keine VOC-Abgabe geschuldet, da die Rezyklierung des Isopropanols durch die C._____ eine Entsorgungsart darstelle. Im Übrigen sei die C._____ und nicht sie für eine umweltgerechte Entsorgung verantwortlich gewesen. Falls nach der Umarbeitung des Isopropanols in Scheibenreinigungsmittel bei deren Verwendung VOC in die Umwelt gelangt seien, gehe sie dies nichts mehr an (E. 7.4). Zur Begründung ihres Eventualantrags bringt die Beschwerdeführerin zudem vor, der erstinstanzliche Entscheid sei wegen schwerer Verfahrensmängel ungültig (E. 7.1).

7.

7.1

7.1.1 Das Eventualbegehren der Beschwerdeführerin ist zuerst zu prüfen, da bei dessen Bejahung – ohne materielle Prüfung – eine Rückweisung an die Vorinstanz zu erfolgen hätte. Die Beschwerdeführerin macht geltend, ihr Recht auf ein erstinstanzliches Verfahren sei verletzt worden. Insbesondere habe sich die erste Instanz nicht mit ihrer Eingabe vom 24. September 2007 auseinandergesetzt. Im Weiteren sei sie bei sämtlichen Beweiserhebungen in den Verwaltungsstrafverfahren gegen die Herren X._____, Y._____ und Z._____ ausgeschlossen worden. Sie habe bei den betreffenden Einvernahmen keine Zusatzfragen stellen können. Ihr Anspruch auf rechtliches Gehör sei damit mehrfach verletzt worden.

7.1.2 Anfechtungsobjekt im vorliegenden Beschwerdeverfahren bildet einzig der Entscheid der OZD vom 22. August 2008 und somit nicht die Nachbezugsverfügung der Zollkreisdirektion Basel. Diese ist nämlich durch den Entscheid der OZD ersetzt worden (sog. Devolutiveffekt; vgl. MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 2.7). Nach der Rechtsprechung ist genügend, wenn spätestens im verwaltungsinternen Beschwerdeverfahren in rechtsgenügender Form das rechtliche Gehör gewährt wird (E. 4.2 in fine). Dies war vorliegend der Fall, setzte sich doch der Beschwerdeentscheid der OZD vom 22. August 2008 ausführlich mit den Argumenten der Beschwerdeführerin auseinander.

Im Weiteren war es zulässig, dass die Zollkreisdirektion die im Verwaltungsstrafverfahren gegen die Herren X._____, Y._____ und Z._____ gewonnenen Erkenntnisse im vorliegenden Verfahren verwertet hat. Diese Erkenntnisse wurden unter Gewährung des rechtlichen Gehörs in das Verwaltungsverfahren eingebracht (vgl. E. 3.2). Die Beschwerdeführerin hatte vollständige Akteneinsicht und

konnte sich zu den Erkenntnissen aus der strafrechtlichen Untersuchung äussern. Der Umstand, dass sie keine Zusatzfragen an die Beschuldigten X._____, Y._____ und Z._____ richten konnte, stellt vorliegend – entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin – keine Verletzung ihres Anspruchs auf rechtliches Gehör dar. Die genannten Personen wurden als Beschuldigte (Art. 39 VStrR) im Rahmen der Strafuntersuchung und nicht als Zeugen in einem Verwaltungsverfahren einvernommen. Ob diese Einvernahmen in einem allfälligen Strafverfahren verwertbar sind, ist hier nicht zu beurteilen (E. 3.2). Die Einvernahmeprotokolle können demnach für das vorliegende Verfahren beigezogen werden. Im Übrigen wäre es der Beschwerdeführerin freigestanden, im Verwaltungsverfahren die Einvernahme dieser Personen als Zeugen und die Stellung von konkreten Zusatzfragen zu verlangen, was sie indessen nicht getan hat.

7.2

7.2.1 Die Beschwerdeführerin macht materiell zunächst geltend, die Verpflichtung zur Bezahlung einer allfällig geschuldeten VOC-Abgabe sei infolge des Verpflichtungsverfahrens nach Art. 21 f. VOCV auf die C._____ übergegangen. Um zu beurteilen, ob diese Feststellung zutreffend ist, muss das Verhältnis zwischen der Beschwerdeführerin und der C._____ bzw. der B._____ untersucht werden.

Mit Schreiben vom 21. Dezember 2001 sandte die Beschwerdeführerin der B._____ eine Vereinbarung zu, welche gemäss Begleitschreiben die an einer Sitzung vom 25. Juli 2001 vereinbarten Punkte festhalten sollte. Die von der Beschwerdeführerin am 19. Dezember 2001 unterzeichnete Vereinbarung wurde von der B._____ am 10. Januar 2002 gegengezeichnet (vgl. amtl. Akten Nr. 7.8.5/7). Aus dieser Vereinbarung geht hervor, dass die beiden Parteien eine Zusammenarbeit im Bereich der Wiederverwertung von Isopropanol, welches bei der Beschwerdeführerin anfalle, erwägen (Präambel der Vereinbarung). Bei dem an die B._____ abzugebenden Stoff handle es sich um ein Destillat, bestehend aus ca. 95% Isopropanol (Ziff. 1). Die Meldung, wann das Isopropanol abgeholt werden könne, erfolge in der Regel zwei Arbeitstage im Voraus durch den abgebenden Betrieb an die B._____ (Ziff. 2.1). Der Camion für den Transport werde durch die B._____ organisiert (Ziff. 2.2). Die Abgabe und der Transport des Isopropanols sei für die Beschwerdeführerin auf jeden Fall kostenlos (Ziff. 3). Die Abgabemenge richte sich nach dem Produktionsbudget

der Beschwerdeführerin. Es werde keine Garantie für eine bestimmte Menge gegeben (Ziff. 4.1). Voraussichtlich könnten durch die B._____ 150 bis max. 600 t pro Jahr abgenommen werden. Falls eine Abnahme nicht mehr möglich sei, erfolge durch die B._____ mindestens eine Woche im Voraus eine Meldung an den abgebenden Betrieb (Ziff. 4.2). Werde das durch die B._____ abgenommene Isopropanol-Destillat keiner Veredelung zugeführt, so verpflichte sich diese, das Isopropanol auf eigene Kosten einer vorschriftskonformen und umweltgerechten Entsorgung zuzuführen (Ziff. 5). Aus dem Begleitbrief zur Vereinbarung geht hervor, dass die der Vereinbarung entsprechende Handhabung im vergangenen Jahr eine „positive Erfahrung“ war.

Am 16. November 2001 stellte die C._____ der B._____ eine Offerte (amtl. Akten Nr. 7.8.5/3) für die „Aufarbeitung von Isopropylalkohol“ zu. Der Preis betrage Fr. 65.--/100 kg netto Regenerat inkl. Entsorgung der Destillationsrückstände. Diese Offerte wurde offenbar akzeptiert, stellte doch die C._____ in der Folge der B._____ Rechnungen für das Isopropylalkohl-Regenerat zum genannten Preis. Auf den Rechnungen führte sie jeweils auf, welche Mengen Rohwaren angeliefert worden seien und welche Mengen an Regenerat sie geliefert habe (vgl. z.B. Rechnung der C._____ vom 26. Dezember 2001 [amtl. Akten Nr. 7.8.1/6] und vom 25. September 2002 [amtl. Akten Nr. 7.8.2/23]). Den Transport des Isopropanols von der Beschwerdeführerin zur C._____ übernahm dabei eine Transportfirma im Auftrag und auf Kosten der B._____ (vgl. Frachtofferte der [...], amtl. Akten Nr. 7.8.5/2). Das Gleiche ergibt sich aus den Aussagen von (Einvernahme-Protokoll, S. 13; amtl. Akten Nr. B. 42).

7.2.2 Aus den genannten Akten geht somit hervor, dass die Beschwerdeführerin die Lieferantin des Isopropanols und die B._____ als ihre Vertragspartnerin die Abnehmerin der Substanz war, wobei diese die Ware bei der Beschwerdeführerin abholen und nach (...) transportieren liess. Es war auch die B._____, welche die C._____ beauftragt hatte, das Isopropanol zu veredeln resp. zu regenerieren. Die Beschwerdeführerin wendet ein, die C._____ habe ihr die Annahme des Isopropanols unterschriftlich auf dem Abfallbegleitschein bestätigt. Dieser Einwand ist an sich richtig. Auf den Begleitscheinen für Sonderabfälle wurde als Abgeberin die Beschwerdeführerin und als Empfängerin die C._____ bezeichnet

(vgl. z.B. amtl. Akten Nr. 7.8.2/22). Zumindest formell wurde demnach die C._____ als Abnehmerin des Isopropanols dazwischen geschaltet. Dies hatte aber lediglich den Grund darin, dass die B._____ nicht über eine Bewilligung für die Annahme von Sonderabfällen verfügte. Das geht unzweideutig aus den Aussagen von X._____ und der Strafuntersuchung hervor.

Die Beschwerdeführerin will der Vereinbarung vom 19. Dezember 2001/ 10. Januar 2002 gestützt auf Art. 18 OR einen anderen Sinn geben. Diese Ausführungen gehen jedoch ins Leere: Hätten sich die Parteien – wie die Beschwerdeführerin glauben machen will – wirklich auf ein zweistufiges Vorgehen geeinigt (in einem ersten Schritt Übertragung an die C._____ und erst in einem zweiten Schritt Verkauf von dieser an die B._____) wäre der erste Vertrag gestützt auf Art. 18 OR als simuliertes Rechtsgeschäft zu betrachten und damit unwirksam, während die dissimulierte Vereinbarung (jene mit der B._____) gültig wäre (zum simulierten und dissimulierten Vertrag vgl. GAUCH/SCHLUP/SCHMID, Schweizerisches Obligationenrecht, Allgemeiner Teil, 9.A., Zürich 2008, Band I, N 1017 ff). Dies entspricht auch der im Abgaberecht grundsätzlich massgebenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise. Die abgaberechtliche Qualifikation von Vorgängen hat nach ständiger Rechtsprechung nicht in erster Linie aus einer zivil-, sprich vertragsrechtlichen Sicht, sondern nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien zu erfolgen. Wo die zivilrechtliche Konstruktion nicht der wirtschaftlichen Realität entspricht, muss auf das tatsächliche wirtschaftliche Ergebnis abgestellt werden (Urteil des Bundesgerichts 2A.61/2006 vom 29. November 2006 E. 3.1, Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1570/2006 vom 13. September 2008 E. 2.2.1).

Fehl geht der Hinweis der Beschwerdeführerin, dass eine Vereinbarung über die direkte Lieferung des Isopropanols an die B._____ widerrechtlich und der Vertrag deshalb nach Art. 20 des Obligationenrechts vom 30. März 1911 (OR, SR 220) nichtig gewesen wäre, weil jene nicht über eine Bewilligung für die Annahme von Sonderabfällen verfügt habe. Zum einen würde die Widerrechtlichkeit des Vertrages nichts daran ändern, dass die B._____ Abnehmerin des Isopropanols aus Sicht der VOCV sein kann. Denn die abgaberechtliche Qualifikation von Vorgängen hat – wie gesehen – in erster Linie nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien zu erfolgen. Zum anderen ist ein Vertrag ohnehin grundsätzlich dann nicht

widerrechtlich, wenn sich die verletzte Norm nur gegen die subjektive Beteiligung einer oder beider Parteien richtet (GAUCH/ SCHLUEP/SCHMID, Schweizerisches Obligationenrecht, Allgemeiner Teil, 9.A., Zürich 2008, Band I, N 651; BGE 121 IV 365 E. 9a).

Letztlich kann vorliegend aber offen bleiben, ob damit die C._____ als Bezügerin im Sinn von Art. 21 Abs. 1 VOCV gilt, denn die Voraussetzungen eines abgabebefreiten Bezugs im Verpflichtungsverfahren wären ohnehin nicht erfüllt (vgl. E. 7.3).

7.3

7.3.1 Die C._____ verfügt unbestrittenermassen über eine Bewilligung für den Bezug von vorläufig abgabebefreiten VOC. Insoweit könnte das Verpflichtungsverfahren bei einer Abgabe des Isopropanols von der Beschwerdeführerin an die C._____ zur Anwendung kommen. Weitere Voraussetzungen für den abgabebefreiten Bezug im Verpflichtungsverfahren sind jedoch, dass auf der Rechnung die VOC-Menge und die Bewilligungsnummer des Empfängers angegeben sowie der Vermerk „vorläufig von der Lenkungsabgabe auf VOC befreit“ angebracht werden (vgl. E. 2.5.2). Dies hat die Beschwerdeführerin nicht getan, weshalb das Verpflichtungsverfahren von vornherein nicht zur Anwendung kommen kann.

7.3.2 Die Beschwerdeführerin wendet ein, die Angabe auf der Rechnung „vorläufig von der Lenkungsabgabe befreit“ sei zwar in einem Merkblatt vorgeschrieben, bilde aber keine konstitutive Voraussetzung für die Anwendung des Verpflichtungsverfahrens. Aus dem Gesetzes- und Verordnungsrecht lasse sich dies nicht ableiten. Die Beschwerdeführerin verkennt, dass die EZV die VOCV zu vollziehen hat (Art. 4 Abs. 1 VOCV). Der Bundesrat hat der EZV somit die Vollzugskompetenz übertragen. Sie hat hierzu alle erforderlichen Weisungen zu erlassen. Diese müssen, wie jede Verwaltungstätigkeit, dem Grundsatz der Verhältnismässigkeit entsprechen, der verlangt, dass die Verwaltungsmassnahme das richtige Mittel zur Verwirklichung des im öffentlichen Interesse liegenden Zieles ist. Zudem darf der Eingriff nicht schärfer sein, als der Zweck der Massnahme es verlangt; lässt sich das im öffentlichen Interesse liegende Ziel mit einem schonenderen Mittel erreichen, so ist dieses zu wählen (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5906/2008 vom 19. Juli 2010 E. 1.5, 3.3.2, A-1684/2009 vom 14. September 2009 E. 7.1, A-499/2007 vom 20. September 2007 E. 7.3). Schliesslich muss die administrative

Anordnung durch ein hinreichend gewichtiges öffentliches Interesse gefordert sein (zum Ganzen: BGE 123 II 16 E. 9a). Die vorliegende Praxis der EZV, die für die Anwendung des Verpflichtungsverfahrens verschiedene Angaben auf der Rechnung verlangt, ist sachgerecht. Die Angabe der Bewilligungsnummer des Empfängers ist für die Kontrolle durch die EZV entscheidend und verhindert, dass Empfänger ohne Bewilligung das Verpflichtungsverfahren anwenden. Zudem braucht es den Vermerk „vorläufig von der Lenkungsabgabe auf VOC befreit“, damit der Empfänger weiss, dass die VOC-Abgabe noch nicht erhoben wurde und er allenfalls – sofern kein Befreiungstatbestand greift – die Abgabe nachzuentrichten hat. Im Weiteren muss der Empfänger die VOC-Menge kennen, für die er sich verpflichtet. Die verlangten Angaben auf der Rechnung bilden das richtige Mittel, um den vorläufig abgabebefreiten Bezug gemäss Art. 21 VOCV zu regeln. Mit ihnen wird einerseits sichergestellt, dass der Empfänger Kenntnis von seiner Verpflichtung zur allfälligen Nachzahlung der Abgabe und zu deren mutmasslicher Höhe erhält und andererseits wird der EZV die Kontrolle ermöglicht. Im Weiteren sind keine milderen Mittel ersichtlich, die den selben Zweck erfüllen würden. Die Weisungen in den entsprechenden Merkblättern der OZD (vgl. E. 2.5.2) erweisen sich somit als rechtmässig.

7.3.3 Die Beschwerdeführerin bringt weiter vor, bei Lieferungen an einen dem Verpflichtungsverfahren Unterstellten dürfe davon ausgegangen werden, dass dieser seiner Verpflichtung nachkomme und kein VOC in die Luft lasse. Das und nur das und nicht etwa ein zuweilen rein zufälliger Rechnungsvermerk sei die Grundlage für die Abgabefreiheit. Dieser Einwand ist nicht stichhaltig. Erstens geht es um den Bezug von „vorläufig“ abgabebefreiten VOC. Im Weiteren besteht – entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin – bei Anwendung des Verpflichtungsverfahrens nicht eine Verpflichtung des Bezügers, keine VOC in die Luft zu lassen, sondern eine solche, die VOC-Abgabe nachzuentrichten, falls VOC in die Umwelt gelangen. Dazu benötigt er die oben dargelegten (E. 7.3.1) Angaben auf der Rechnung.

7.4 Zu prüfen ist schliesslich, ob – wie von der Beschwerdeführerin behauptet – die VOC durch die C._____ als Abfall entsorgt worden sind und deshalb überhaupt keine VOC-Abgabe geschuldet ist. Die Rezyklierung des Isopropanols stelle eine Entsorgungsart dar. Im Weiteren sei nicht sie, sondern die C._____ für eine umweltgerechte

Entsorgung verantwortlich gewesen. Sie habe keine Möglichkeit gehabt zu kontrollieren, wie die Behandlungsabläufe innerhalb der C._____ ausgestaltet seien. Auf dem Annahmeschein der C._____ sei vermerkt worden „Abfall wird behandelt weitergeleitet, wobei durch diese Behandlung neue Abfallart entstand“. Es bestehe keine Rechtsgrundlage, sie dafür verantwortlich zu machen, dass gegebenenfalls Isopropanol bei der Verwendung des Scheibenreinigungsmittels in die Atmosphäre gelangt sei. Im Übrigen habe die Vorinstanz keine Beweise darüber erhoben, ob und gegebenenfalls wie viel VOC in die Umwelt gelangt seien.

Zunächst ist festzuhalten, dass die VOC-Abgabe gemäss Art. 35a Abs. 1 USG beim Import bzw. der Herstellung von VOC bzw. VOC-haltigen Stoffen ansetzt. Das basiert auf der Überlegung, dass bei den meisten VOC-haltigen Produkten VOC früher oder später in die Umwelt gelangen (E. 2.3). Die Beschwerdeführerin als Erzeugerin des Isopropanols hat somit die VOC-Abgabe abzuliefern, sofern sie keine Abgabebefreiung geltend machen kann, wofür sie – und entgegen ihren Ausführungen nicht die OZD – die Beweislast trägt, handelt es sich doch um eine abgabebefreiende Tatsache (E. 5). Für die Erhebung der VOC-Abgabe bei der Beschwerdeführerin besteht somit sehr wohl eine rechtliche Grundlage. Die Herstellung des Isopropanols wäre vorliegend nur dann von der Abgabe befreit, wenn die VOC gemäss Art. 35a Abs. 3 Bst. c USG so verwendet oder behandelt worden wären, dass die Verbindungen nicht in die Umwelt gelangen konnten.

Diesen Nachweis hat die Beschwerdeführerin nicht erbracht. Die vorliegenden Begleitscheine für Sonderabfälle stellen dafür keine tauglichen Beweismittel dar. In ihnen ist lediglich bei der Rubrik „Behandlung“ der Code Nr. 05 für „Recycling“ und bei der Rubrik „Weiterleitung“ der Code Nr. 21 für „Abfall wird behandelt weitergeleitet, wobei durch diese Behandlung (eine) neue Abfallart(en) entstand(en)“ vermerkt. Es ist nicht die Rede davon, dass die VOC eliminiert würden, wie dies z.B. bei einer Verbrennung in einer Kehrichtverbrennungsanlage der Fall wäre. Der Umstand, dass die Beschwerdeführerin keine Möglichkeit gehabt habe, zu kontrollieren, wie die Behandlungsabläufe innerhalb der C._____ ausgestaltet seien, ist bei diesem Ergebnis nicht relevant. Ebenso irrelevant ist, ob F._____, Angestellter der Beschwerdeführerin, davon ausging, die C._____ Sorge dafür, dass keine VOC in die Umwelt gelangten. Im

Sinn einer antizipierten Beweiswürdigung kann deshalb auf die angebotene Zeugenbefragung verzichtet werden (E. 5). Im Übrigen zeigen die VOC-Nachweise der C._____ zuhanden der B._____ (vgl. z.B. amtl. Akten Nr. 7.8.1/2 und 7.8.2/2) auf, welche Mengen an VOC bei der Rezyklierung wiedergewonnen wurden bzw. als Destillationsrückstände verblieben sind. Die Beschwerdeführerin konnte auch in diese Akten Einsicht nehmen. Im Weiteren bringt sie keine konkreten Einwände hinsichtlich der Berechnung der VOC-Abgabe vor.

7.5 Die weiteren Argumente der Beschwerdeführerin können an diesem Resultat nichts ändern. Irrelevant ist, wer wann Eigentum an dem Isopropanol erworben hat. Denkbar wäre im Übrigen auch, dass die C._____ beim Eigentumserwerb als Stellvertreterin für die B._____ gehandelt hat (vgl. Art. 923 des Schweizerisches Zivilgesetzbuches vom 10. Dezember 1907 [ZGB, SR 210]; EMIL W. STARK, in: Berner Kommentar, Bd. IV, 3. Abteilung, 1. Teilband, Art. 923 N. 8 ff.). Ebenso irrelevant ist, ob sich das Geschäft für die Beschwerdeführerin lohnt, wenn sie die VOC-Abgabe bezahlen muss. Sie hat sich an die von ihr vorgenommene formelle Gestaltung ihrer Rechtsbeziehungen behaften zu lassen (Urteil des Bundesgerichts 2A.420/2000 vom 11. November 2001 E. 3c; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1555/2006 vom 27. Juni 2008 E. 2.6, A-1428/2006 vom 29. August 2007 E. 3.5, A-1689/2006 vom 13. August 2007 E. 2.4).

7.6 Zusammenfassend hat die Beschwerdeführerin gegen Art. 35a Abs. 1 USG verstossen, da sie zwar VOC als Erzeugerin mit der Lieferung an die B._____, allenfalls an die C._____ in Verkehr brachte, aber die VOC-Abgabe nicht entrichtete, ohne dass ein Befreiungstatbestand vorlag. Sie hat deshalb gemäss Art. 12 Abs. 1 VStR die Abgabe nachzuentrichten. Die Beschwerde ist somit abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

8.

Bei diesem Verfahrensausgang sind der Beschwerdeführerin als unterliegende Partei sämtliche Kosten für das Beschwerdeverfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht aufzuerlegen (vgl. Art. 63 Abs. 1 VwVG). Die Verfahrenskosten des Beschwerdeverfahrens werden auf Fr. 25'000.-- festgesetzt (Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesver-

waltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]) und der Beschwerdeführerin zur Zahlung auferlegt. Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

2.

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

3.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

4.

Dieses Urteil geht an:

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

Die vorsitzende Richterin:

Der Gerichtsschreiber:

Salome Zimmermann

Jürg Steiger

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [BGG, SR 173.110]). Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die

Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie die beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (vgl. Art. 42 BGG).

Versand: