Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-5906/2008
{T 0/2}

Urteil vom 19. Juli 2010

Besetzung

Richter Daniel Riedo (Vorsitz), Richter Pascal Mollard,
Richterin Charlotte Schoder,
Gerichtsschreiberin Iris Widmer.

Parteien

X._____AG,
vertreten durch_____,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

VOC-Abgabe; Sistierung der Bewilligung zum Bezug von vorläufig abgabebefreiten VOC (Verpflichtungsverfahren).

Sachverhalt:

A.
Die X._____ AG (Abgabepflichtige, Beschwerdeführerin) bezweckt gemäss ihren eigenen Angaben den Import und Export von sowie den Handel mit chemisch-technischen Rohstoffen, Hilfs- und Kunststoffen und die Verarbeitung dieser Ausgangsstoffe zu Halb- und Fertigprodukten. Sie verfügt seit dem 1. Januar 2001 über die Bewilligung Nr._____ der Oberzolldirektion (OZD) zum Bezug von vorläufig abgabebefreiten VOC («Volatile Organic Compounds» bzw. «flüchtige organische Verbindungen»).

B.
Mit Schreiben vom 8. Juli 2008 entschuldigte sich die Abgabepflichtige bei der OZD dafür, dass sie die VOC-Bilanz nicht fristgerecht (per 30. Juni 2008) beim zuständigen kantonalen Amt eingereicht hatte. Die Verspätung erklärte sie mit einer aussergewöhnlichen Personalfluktuation im Bereich der Administration. Diese habe eine ausreichende Einarbeitung einer Nachfolgerin bzw. eines Nachfolgers verunmöglicht. Die Abgabepflichtige legte dar, die mit einer verspäteten Einreichung der VOC-Bilanz verbundenen Konsequenz, nämlich die Sistierung der Bewilligung während drei Jahren, würde sie schwer treffen und sei namentlich im Hinblick auf ihre Liquiditätssituation nur bedingt tragbar. Sie bat deshalb um «Nachsicht».

C.
Am 4. September 2008 überwies das für die Vorprüfung zuständige kantonale Amt der OZD die vom 8. Juli 2007 [recte: 2008] datierende VOC-Bilanz der Abgabepflichtigen für das Geschäftsjahr 2007. Die VOC-Bilanz wurde grundsätzlich für richtig befunden.

D.
Mit Verfügung vom 16. Juli 2008 sistierte die OZD (Vorinstanz) die Bewilligung Nr. 20515 zum Bezug von vorläufig abgabebefreiten VOC für die Zeit vom 1. Januar 2009 bis zum 31. Dezember 2011. Zur Begründung gab sie an, bei der Frist zur Einreichung der VOC-Bilanz handle es sich um eine gesetzliche und damit nicht erstreckbare Frist. Die Zollverwaltung könne keine Ausnahme gewähren.

E.
Mit Eingabe vom 15. September 2008 erhob die Abgabepflichtige Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht. Sie beantragte die Aufhebung der vorinstanzlichen Verfügung, eventualiter sei die Sache zur neuen Entscheidung an die Vorinstanz zurückzuweisen, und es sei ihr eine angemessene Parteientschädigung zuzusprechen.

In ihrer Vernehmlassung vom 14. November 2008 beantragte die Vorinstanz die kostenfällige Abweisung der Beschwerde.

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 und 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. Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

1.2 Mit Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht steht grundsätzlich ein umfassendes Rechtsmittel offen. Die Beschwerdegründe umfassen allgemein sowohl die Verletzung von Bundesrecht einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, die unrichtige bzw. unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhaltes wie auch die Kontrolle der Angemessenheit vorinstanzlicher Verfügungen (Art. 49 Bst. a-c VwVG).

1.3
1.3.1 Nach dem Grundsatz der Gesetzmässigkeit bedarf jedes staatliche Handeln einer gesetzlichen Grundlage (Art. 5 Abs. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101]). Inhaltlich gebietet das Gesetzmässigkeitsprinzip, dass staatliches Handeln insbesondere auf einem Rechtssatz (generell-abstrakter Struktur) von genügender Normstufe und genügender Bestimmtheit zu beruhen hat (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts

A-1552/2006 vom 22. Juni 2009 E. 2.1, A-1543/2006 vom 14. April 2009 E. 3.1; PIERRE TSCHANNEN/ULRICH ZIMMERLI/MARKUS MÜLLER, Allgemeines Verwaltungsrecht, 3. Aufl., Bern 2009, S. 128; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2006, Rz. 381 ff.).

1.3.2 Werden Rechtssetzungskompetenzen des Gesetzgebers auf den Verordnungsgeber (im Bund an den Bundesrat) übertragen, spricht man von Gesetzesdelegation. Der Gesetzgeber ermächtigt damit im (formellen) Gesetz die Exekutive zum Erlass von (unselbständigen) Verordnungen. Die Gesetzesdelegation gilt grundsätzlich als zulässig (Art. 164 Abs. 1 BV; BGE 128 I 113 E. 3c; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-7518/2009 vom 28. Juli 2009 E. 1.4.2, A-1543/2006 vom 14. April 2009 E. 3.2, 3.3; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 407 mit weiteren Hinweisen).

1.3.3 Bei unselbständigen (also nicht direkt auf der Verfassung beruhenden) Verordnungen (oder einzelnen Verordnungsbestimmungen) werden zwei Kategorien unterschieden: Die *gesetzesvertretenden* Verordnungen ergänzen oder ändern die gesetzliche Regelung und übernehmen damit Gesetzesfunktion. Solche darf der Bundesrat gemäss Art. 164 Abs. 1 BV nur gestützt auf eine besondere Ermächtigung des Gesetzgebers erlassen, d.h. es braucht eine genügende Delegationsnorm im Gesetz (im vorstehenden Sinn, vgl. E. 1.3.2). *Vollziehungsverordnungen* hingegen sollen Gesetzesbestimmungen verdeutlichen und soweit nötig das Verfahren regeln. Sie dürfen – im Vergleich zum Gesetz – nicht zusätzliche Pflichten auferlegen, selbst wenn diese mit dem Gesetzeszweck im Einklang stehen. Ebensowenig dürfen sie Ansprüche, die aus dem Gesetz hervorgehen, beseitigen. Zum Erlass von Vollziehungsverordnungen ist der Bundesrat grundsätzlich aufgrund von Art. 182 Abs. 2 BV auch ohne gesetzliche Ermächtigung befugt (zum Ganzen: BGE 125 V 273 E. 6b; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1543/2006 vom 14. April 2009 E. 3.3; TSCHANNEN/ZIMMERLI/MÜLLER, a.a.O., S. 92 ff., 99 f.; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 135 ff.).

1.4

1.4.1 Das Bundesverwaltungsgericht kann auf Beschwerde hin vorfrageweise Verordnungen des Bundesrates auf ihre Gesetz- und Verfassungsmässigkeit prüfen (konkrete Normenkontrolle). Der Umfang der Kognition hängt davon ab, ob es sich um eine unselbständige oder

aber um eine selbständige Verordnung handelt (ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, Rz. 2.177). Bei unselbständigen Verordnungen, die sich auf eine gesetzliche Delegation stützen (vgl. E. 1.3.2), prüft das Bundesverwaltungsgericht, ob sich der Bundesrat an die Grenzen der ihm im Gesetz eingeräumten Befugnis gehalten hat.

Wird dem Bundesrat durch die gesetzliche Delegation ein sehr weiter Bereich des Ermessens für die Regelung auf Verordnungsstufe eingeräumt, so ist dieser Spielraum nach Art. 190 BV für das Bundesverwaltungsgericht verbindlich. Es darf in diesem Fall bei der Überprüfung der Verordnung nicht sein eigenes Ermessen an die Stelle desjenigen des Bundesrates setzen, sondern hat seine Prüfung darauf zu beschränken, ob die Verordnung den Rahmen der dem Bundesrat im Gesetz delegierten Kompetenz offensichtlich sprengt oder aus andern Gründen gesetz- oder verfassungswidrig ist (BGE 131 II 562 E. 3.2, 130 I 26 E. 2.2.1, 128 IV 177 E. 2.1, Urteil des Bundesgerichts 2C_735/2007 vom 25. Juni 2008 E. 4.2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-7518/2009 vom 28. Juli 2009 E. 1.4.3, A-4620/2008 vom 19. Januar 2009 E. 4.2).

1.4.2 Das Bundesverwaltungsgericht kann namentlich prüfen, ob sich eine Verordnungsbestimmung auf ernsthafte Gründe stützt oder Art. 9 BV widerspricht, weil sie sinn- oder zwecklos ist, rechtliche Unterscheidungen trifft, für die sich ein vernünftiger Grund nicht finden lässt, oder Unterscheidungen unterlässt, die richtigerweise hätten berücksichtigt werden sollen (BGE 131 V 256 E. 5.4, 129 V 330 E. 4.1 mit Hinweisen). Für die Zweckmässigkeit der angeordneten Massnahme trägt aber der Bundesrat die Verantwortung; es ist nicht Aufgabe des Bundesverwaltungsgerichts, sich zu deren wirtschaftlichen oder politischen Sachgerechtigkeit zu äussern (BGE 131 II 162 E. 2.3, 131 V 256 E. 5.4, Urteil des Bundesgerichts 6P.62/2007 vom 27. Oktober 2007 E. 3.1; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-7518/2009 vom 28. Juli 2009 E. 1.4.3, A-1751/2006 vom 25. März 2009 E. 2.4).

1.4.3 Die vorfrageweise Feststellung einer Gesetz- oder Verfassungswidrigkeit führt indes nicht zur Aufhebung einer bundesrätlichen Verordnung, sondern zur Nichtanwendung der entsprechenden Bestimmung und zur Aufhebung der darauf gestützten Verfügung (BGE 107 Ib 243 E. 4b in fine, Urteil des Bundesgerichts 2C_735/729/2007

vom 25. Juni 2008 E. 4.2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4620/2008 vom 19. Januar 2009 E. 4.4).

1.5 Staatliches Handeln muss verhältnismässig sein (Art. 5 Abs. 2 BV). Der Grundsatz der Verhältnismässigkeit beansprucht im ganzen Bereich des öffentlichen Rechts Geltung, sowohl für die Rechtssetzung als auch für die Rechtsanwendung. Der Verordnungsgeber hat Verwaltungsmassnahmen so zu wählen bzw. Vollziehungsverordnungen derart auszugestalten, dass sie für die Erreichung des gesetzten Zieles geeignet, notwendig und für den Betroffenen zumutbar sind. Der angestrebte Zweck muss in einem vernünftigen Verhältnis zu den eingesetzten Mitteln bzw. zu den zu seiner Verfolgung notwendigen Beschränkungen, die den Privaten auferlegt werden, stehen. Die Verwaltungsmassnahme darf in sachlicher, räumlicher, zeitlicher und persoeller Hinsicht nicht einschneidender sein als erforderlich und hat zu unterbleiben, wenn eine gleich geeignete, mildere Massnahme für den angestrebten Erfolg ausreichen würde (BGE 130 I 16 E. 5, 128 II 292 E. 5.1 mit Hinweisen; vgl. auch Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2206/2007 vom 24. November 2008 E. 4.3.2; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 581 ff., 585, 591).

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 des Umweltschutzgesetzes vom 7. Oktober 1983 [USG, SR 814.01]). Mit der Abgabe soll nicht erreicht werden, dass keine VOC verwendet werden, sondern dass möglichst wenige VOC in die Umwelt gelangen, wodurch die ökologische Gefahr erst entsteht (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 kein Geld zu. Der Abgabeertrag wird

vollumfänglich an die Bevölkerung verteilt (Art. 35a Abs. 9 USG; sog. «Staatsquotenneutralität» bzw. «Bundesquotenneutralität»; SEILER, a.a.O., N. 14, 51 zu Art. 35a, N. 2, 17 zu Vorbemerkungen zu Art. 35a-c).

2.2 Da von der Grundidee der Lenkungsabgabe her 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 oder die durch- oder ausgeführt werden (Art. 35a Abs. 3 Bst. a und b USG). Kann erst nach der Abgabeerhebung nachgewiesen werden, dass die Voraussetzungen für eine Abgabebefreiung gegeben sind, so werden die Abgaben – unter gewissen Voraussetzungen – zurückerstattet (vgl. Art. 35c Abs. 2 USG; zum Ganzen auch SEILER, a.a.O., N. 10 ff. zu Art. 35c).

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-haltiger Stoffe an (Art. 35a Abs. 1 USG; vgl. SEILER, a.a.O., N. 12 zu Art. 35a). Aus diesem Grund hat die Lenkungsabgabe zu entrichten, 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; vgl. zum Ganzen auch SEILER, a.a.O., N. 3 zu Art. 35c). Dies führt allerdings dazu, dass aus Gründen der Vollzugspraktikabilität und Verwaltungsökonomie Abgaben vorläufig (d.h. bis zur Rückerstattung, vgl. E. 2.4.2) bezahlt werden müssen, die richtigerweise nicht geschuldet sind (SEILER, a.a.O., N. 17 zu Art. 35c). Durch diese Kapitalbindungen entstehen systemwidrige finanzielle Belastungen (SEILER, a.a.O., N. 15 zu Art. 35c). Um diesen Folgen Rechnung zu tragen, wurde ein sog. «Verpflichtungsverfahren» eingeführt (vgl. näher dazu E. 2.4.3).

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 am 12. November 1997 die Verordnung über die Lenkungsabgabe auf flüchtigen organischen Verbindungen (VOCV, SR 814.018) erlassen. Bei der VOCV handelt es sich somit um eine sog. unselbständige Verordnung (vgl. E. 1.3.2; vgl. auch Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-7518/2006 vom 28. Juli 2009 E. 3.3.1).

2.4.1 Die Verordnung sieht für das Verfahren der Abgabeerhebung 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). Ansonsten gilt aber – da das Verfahren keine Zollveranlagung ist – das VwVG (Art. 3 Bst. e VwVG e contrario; vgl. SEILER, a.a.O., N. 21 zu Art. 35c). 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).

2.4.2 Ergibt sich erst nach der Bezahlung der Abgabe, dass die Voraussetzungen für eine Abgabebefreiung gegeben sind, wird die Abgabe gegen entsprechenden Nachweis zurückerstattet (Art. 18 Abs. 1 und 3 VOCV, vgl. auch Art. 35c Abs. 2 USG; vgl. auch SEILER, a.a.O., N. 12, 16 zu Art. 35c). Rückerstattungsanträge können, soweit sie nicht die Ausfuhr betreffen, nur nach Abschluss des Geschäftsjahres gestellt werden (Art. 18 Abs. 5 VOCV; zur Gesetz- und Verfassungsmässigkeit dieser Bestimmung vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-7518/2006 vom 28. Juli 2009 E. 3.1.3). Auf den zurückzuerstattenden Abgabebetrag wird kein Zins entrichtet (SEILER, a.a.O., N. 15 zu Art. 35c).

2.4.3 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 Übertitel zum 7. Abschnitt). Bereits in der Botschaft wurde in Aussicht gestellt, dass für Verwender von VOC die Möglichkeit geschaffen werden soll, VOC von der Abgabe vorläufig befreit beziehen zu können, nachdem diese sich gegenüber der Vollzugsbehörde schriftlich verpflichtet haben (vgl. BBl 1993 II 1515, 1522 [zu Art. 35a Abs. 3]).

2.4.3.1 Hintergrund des Verpflichtungsverfahrens ist die Vermeidung der aus Gründen der Vollzugspraktikabilität entstehenden unerwünsch-

ten und systemwidrigen finanziellen Belastungen in Form von Kapitalbindungen und Zinsverlusten (vgl. bereits E. 2.3, 2.4.2; vgl. SEILER, a.a.O., N. 31 und 15 zu Art. 35c). Um diesem Umstand Rechnung zu tragen, wurde das Verpflichtungsverfahren überhaupt erst geschaffen. Bewilligungsinhaber können jährlich abrechnen und die Abgabe für VOC, die so verwendet wurden, dass sie nicht von der Abgabe befreit sind, nachbezahlen (Art. 22 Abs. 1 und 2 VOCV). Vergleichbare Regelungen sind aufgrund des Vorliegens ähnlicher Konstellationen bereits im Zoll- und Mineralölsteuerrecht bekannt (Transitverfahren bzw. Zolllagerverfahren nach Art. 49 und 50 ff. des Zollgesetzes vom 18. März 2005 [ZG, SR 631.0]; Verwendungsverpflichtung nach Art. 19 f. des Mineralölsteuergesetzes vom 21. Juni 1996 [MinöStG, SR 641.41]; vgl. auch SEILER, a.a.O., N. 31 zu Art. 35c).

2.4.3.2 Der Bundesrat knüpft namentlich in *mengenmässiger* Hinsicht die Bewilligung an gewisse Voraussetzungen. So muss sich der Bewilligungsinhaber verpflichten, eine Menge von mindestens 50 Tonnen VOC *entweder* so zu verwenden oder zu behandlen, dass sie nicht in die Umwelt gelangen können *oder* zu exportieren (Art. 21 Abs. 1 Bst. a und b VOCV). Die Bewilligung kann auch erteilt werden, sofern ganz bestimmte Stoffe (Styrol u.a.) im Umfang von mindestens 1 Tonne verwendet werden (Art. 21 Abs. 1a VOCV); weiter kann auch Personen eine Bewilligung erteilt werden, die Grosshandel mit VOC betreiben und einen durchschnittlichen Lagerbestand von mindestens 50 Tonnen nachweisen (Art. 21 Abs. 2 VOCV). Sind die genannte Voraussetzungen eingehalten, besteht grundsätzlich ein Rechtsanspruch auf Erteilung einer Bewilligung (SEILER, a.a.O., N. 31 zu Art. 35c).

2.4.3.3 Wer über eine solche Bewilligung verfügt, 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 spätestens sechs Monate nach Abschluss des Geschäftsjahres der kantonalen Behörde eingereicht werden (Art. 4 Abs. 1 i.V.m. Art. 22 Abs. 1 und Art. 22 Abs. 2 i.V.m. Art. 13 Abs. 2 VOCV).

2.4.3.4 Wird die VOC-Bilanz nicht vollständig oder nicht fristgerecht eingereicht, wird gemäss dem am 2. April 2008 eingefügten Art. 22b Abs. 1 VOCV (in Kraft seit dem 1. Juni 2008) die Bewilligung ab Beginn des kommenden Geschäftsjahres für drei Jahre sistiert. Eine Sistie-

rung hat zur Folge, dass die Lenkungsabgabe sowohl bei der Einfuhr von VOC als auch beim Bezug von VOC im Inland stets zu entrichten ist und die abgabepflichtige Person auf den Weg des Rückerstattungsverfahrens verwiesen wird (vgl. E. 2.4.2).

Vor dieser Verordnungsänderung hatte, wer die VOC-Bilanz nicht vollständig oder fristgerecht einreichte, für alle vorläufig von der Abgabe befreiten VOC die Abgabe samt Verzugszins nachzuzahlen (Art. 22 Abs. 3 in der Fassung vom 12. November 1997, AS 1997 2972). Die Bestimmung wurde gemäss den Ausführungen der OZD deswegen aufgehoben, weil die damit verbundenen, schwerwiegenden (finanziellen) Folgen für die betroffenen Unternehmen als unverhältnismässig erachtet wurden. Die in der Lehre zu dieser Bestimmung geäusserte Kritik zielte in dieselbe Richtung: So vertrat SEILER die Auffassung, die Einreichung der VOC-Bilanz sei funktionell mit dem Einreichen der Steuererklärung vergleichbar. Die Missachtung der veranlagungsrechtlichen Pflicht könne nicht dazu führen, dass unwiderruflich der gesamte Abgabebetrag geschuldet sei. Angesichts der in Frage stehenden Beträge würde dies zu unverhältnismässigen Ergebnissen führen. Vielmehr müsse die Behörde eine Nachfrist ansetzen. Dies gelte erst recht, wenn die Bilanz zwar fristgerecht, aber unvollständig eingereicht werde (SEILER, a.a.O., N. 31 zu Art. 35c).

3.

Im vorliegenden Fall macht die Beschwerdeführerin hauptsächlich geltend, die VOC-Bilanz sei wegen Vorliegens aussergewöhnlicher Verhältnisse zu spät eingereicht worden. Weiter bringt sie vor, die OZD habe das ihr vom Gesetzgeber eingeräumte Ermessen nicht ausgeübt und den konkreten Umständen des Einzelfalles nicht genügend Rechnung getragen. Die Sistierung verstosse gegen das Prinzip der Verhältnismässigkeit. Darüber hinaus habe ihr die Behörde zugesichert, eine spätere Einreichung der VOC-Bilanz sei aufgrund der konkreten Sachlage möglich. Ihr Vertrauen in diese Zusicherung sei zu schützen. Die Vorinstanz entgegnet, die in der Verordnungsbestimmung verankerte Frist zur Einreichung der VOC-Bilanz sei eine gesetzliche Frist, die nicht erstreckt werden könne. Ihr komme folglich kein Ermessen zu. Darüber hinaus sei die Sistierung eine verhältnismässige Massnahme: Sie sei «vernünftig», denn mit deren «Androhung» könne die fristgerechte Einreichung der VOC-Bilanz gewährleistet werden. Eine Zusicherung mit dem von der Beschwerdeführerin behaupteten Inhalt sei von Seiten der Behörde nie erfolgt. Vielmehr sei jene rechtzeitig auf

die Folgen einer verspäteten Einreichung aufmerksam gemacht worden.

Unstrittig ist, dass die VOC-Bilanz verspätet eingereicht wurde: Statt per 30. Juni 2008 soll diese am 11. Juli 2008 der Post übergeben worden bzw. nach unwidersprochen gebliebener Darstellung der OZD beim zuständigen kantonalen Amt am 14. Juli 2008 eingegangen sein (Zustellungscouvert liegt nicht bei den Akten). Zu beurteilen ist, ob die OZD aufgrund der um einige Tage (zwischen 11 und 14 Tagen) verspäteten Einreichung die Bewilligung zum Bezug von vorläufig befreiten VOC gestützt auf Art. 22b Abs. 1 VOCV zu Recht während drei Jahren sistiert hat.

3.1 Das Bundesverwaltungsgericht kann im vorliegenden Beschwerdeverfahren im Rahmen der konkreten Normenkontrolle Art. 22b Abs. 1 VOCV vorfrageweise überprüfen. Nachfolgend ist demnach zu untersuchen, ob sich der Bundesrat beim Erlass dieser (unselbständigen) Verordnungsbestimmung (vgl. E. 2.4) im Rahmen der ihm vom USG eingeräumten Befugnisse bewegt hat, und ob die Norm auch sonst gesetz- und verfassungskonform ist. Namentlich ist zu prüfen, ob sie dem Gebot der Verhältnismässigkeit entspricht (vgl. E. 1.3, 1.4, 1.5).

3.2

3.2.1 Art. 22b Abs. 1 VOCV steht im Zusammenhang mit der Regelung des *Verfahrens* zur Erhebung und Rückerstattung der VOC-Abgabe, genauer mit dem *Verpflichtungsverfahren*. Dieses ist ein besonderes Verfahren des *Bezugs* bzw. der *Erhebung* der VOC-Abgabe (vgl. E. 2.4.3). Das USG sieht die bundesrätliche Kompetenz zur Regelung des Verfahrens ausdrücklich vor: Art. 35c USG regelt laut Überschrift «Abgabepflicht und Verfahren». Sein Abs. 3 legt fest, dass der Bundesrat das *Verfahren* für die *Erhebung und Rückerstattung* der Abgaben festzulegen hat (vgl. auch E. 2.4).

3.2.2 Die in Art. 35c Abs. 3 USG enthaltene Gesetzesdelegation zur Regelung des *Verfahrens der Erhebung der Abgabe* auf der Verordnungsstufe ist grundsätzlich zulässig: Aufgrund seiner Vollziehungskompetenz wäre der Bundesrat auch ohne gesetzliche Ermächtigung zur Regelung des Verfahrens befugt gewesen (vgl. E. 1.3.3). Mit dieser Bestimmung wurde dem Bundesrat – mangels gegenteiliger Anordnung innerhalb der Vorgaben des VwVG (vgl. E. 2.4.1) – ein gewisser

Spielraum für die Ausgestaltung des Verfahrens auf Verordnungsstufe eingeräumt. Dieser ist nur insofern eingeschränkt, als in definierten Fällen die Zollgesetzgebung Anwendung findet. Sofern das *Verpflichtungsverfahren* die verfahrensrechtlichen Bestimmungen der Zollgesetzgebung beachtet, ist dieses soweit also zulässig, zumal das Bewilligungsverfahren nichts an den gesetzgeberischen Vorgaben insbesondere betreffend Kreis der Abgabepflichtigen, Abgabeobjekt und Abgabebefreiung ändert.

Mit der Einführung des Verpflichtungsverfahrens kommt der Bundesrat seiner bereits in der Botschaft geäusserten Absicht nach, eine solche Möglichkeit zu schaffen (vgl. E. 2.4.3). Das Verpflichtungsverfahren – das auch in anderen Rechtsgebieten bekannt ist (vgl. E. 2.4.3.1) – stützt sich auf sachliche und ernsthafte Gründe, soll doch dadurch den finanziellen Belastungen bei den Abgabepflichtigen (Kapitalbindung und Zinsverluste) Rechnung getragen werden, die mit Blick auf Sinn und Zweck der VOC-Lenkungsabgabe systemwidrig sind, aber aus erhebungspraktischen Gründen entstehen (vgl. E. 2.4.3.1). Um den ordnungsgemässen Gang des Verpflichtungsverfahrens und damit den Vollzug des Gesetzes sicherzustellen, hat der Bundesrat unter dem Titel «Mangelhafte Einreichung der VOC-Bilanz» in Art. 22b Abs. 1 VOCV das Instrument der Sistierung verankert. Fraglich ist, ob auch hierfür im USG eine genügende gesetzliche Grundlage vorhanden ist.

3.2.3 Bei der Regelung des Verfahrens ist dem Bundesrat ein weiter Ermessensspielraum eingeräumt worden, der für das Bundesverwaltungsgericht grundsätzlich verbindlich ist (vgl. E. 1.4.1; vgl. auch Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-7518/2006 vom 28. Juli 2009 E. 3.1.2). Die Ausübung des Ermessens durch die Vorinstanz hat sich dabei allerdings innerhalb der Vorgaben von Gesetz und Verfassung zu bewegen (vgl. E. 1.4.1). Die Wirkung der Bewilligungssistierung ist mit dem Widerruf begünstigender Verfügungen bzw. mit dem Bewilligungsentzug vergleichbar. Es ist deshalb angezeigt, die dort geltenden Rechtsgrundsätze entsprechend heranzuziehen. Das Bundesgericht verlangt für den Entzug einer Bewilligung eine Grundlage im formellen Gesetz, soweit er nicht allein wegen Wegfalls der Bewilligungsvoraussetzungen erfolgt (Urteil des Bundesgerichts 2A.705/2006 vom 24. April 2007 E. 3.7, vgl. auch BGE 125 V 266 E. 6e). Gerade dies ist aber vorliegend der Fall: Die Sistierung wird angeordnet, obwohl die Betroffenen die sachlichen und persönlichen Voraussetzungen der Vorteilsgewährung erfüllen. Die Pflicht zur Erstellung einer VOC-Bilanz ist

nämlich nicht Bewilligungsvoraussetzung (vgl. E. 2.4.3.2). Die Sistierung wird zudem bereits nach einmaligem Fehlverhalten angeordnet. Die Bewilligungsinhabenden sollen mit dieser Massnahme für die begangene Pflichtverletzung sanktioniert werden. Sie weist somit einen stark repressiven Charakter auf. Eine gesetzliche Grundlage hierfür ist im USG aber nicht vorhanden; es fehlt dort eine explizite Delegationsnorm.

Das Bundesverwaltungsgericht gelangt deshalb zum Ergebnis, dass mit der in Art. 22b Abs. 1 VOCV verankerten Sistierung der Bundesrat über das hinausgeht, was er im Rahmen des Verfahrens zur Erhebung der VOC-Abgabe zulässigerweise auf Verordnungsstufe regeln darf. Die Frage nach der fehlenden gesetzlichen Grundlage von Art. 22b Abs. 1 VOCV kann aber letztlich offen bleiben.

3.3 Denn Art. 22b Abs. 1 VOCV genügt dem Verhältnismässigkeitsprinzip nicht (vgl. E. 1.5):

Für die Beurteilung dieser Frage ist das Veranlagungsverfahren als Ganzes zu betrachten, und es sind die Stellung und Funktion der fristgerechten und vollständigen Einreichung darin zu untersuchen. Denn die fristgerechte und vollständige Einreichung ist kein Selbstzweck. Eigentlicher Sinn und Zweck dieser Bestimmung ist, dass die OZD von den Bewilligungsinhabenden die notwendigen Angaben erhält, um nachträglich die Abgabe berechnen und erheben zu können (vgl. E. 2.4.1, E. 2.4.3.3).

3.3.1 Die Sistierung ist zwar grundsätzlich ein *geeignetes* Instrument, um darauf hinzuwirken, dass die Bewilligungsinhabenden die VOC-Bilanz fristgerecht und vollständig einreichen. Dies wird auch von der Beschwerdeführerin nicht in Abrede gestellt. Die drohende Bewilligungssistierung erhöht den Druck auf die Pflichtigen, ihren veranlagungsrechtlichen Pflichten nachzukommen.

3.3.2 Aber bereits unter dem Gesichtspunkt der Erforderlichkeit ist die Verhältnismässigkeit nicht mehr zu bejahen, stehen doch *mildere Mittel* zur Verfügung, mit denen dasselbe Ziel erreicht werden könnte.

Als milderes Mittel fällt die Mahnung und (bzw. oder) die Mahnung mit zusätzlicher Androhung der fraglichen Sistierung in Betracht. Damit liesse sich das mit der Norm angestrebte Ziel – nämlich die ordnungs-

gemässe Einreichung der VOC-Bilanz – mit einem milderen Mittel erreichen. Mit der Pflicht zur Zahlung eines Verzugszinses für die geschuldete Abgabe, welche in Art. 22b Abs. 3 VOCV verankert ist, verfügt die Vorinstanz zudem bereits über ein milderes Mittel. Schliesslich steht der Behörde – wie dies in anderen Rechtsgebieten ebenfalls vorgesehen ist (z.B. im Mehrwertsteuerrecht) – mit dem Instrument der Schätzung der nachzubezahlenden Abgabe nach pflichtgemässem Ermessen (Art. 22b Abs. 4 VOCV) ein weiteres milderes Mittel zur Verfügung. Es obliegt in solchen Fällen dann dem Bewilligungsinhaber, mithilfe des von ihm zu erbringenden Nachweises – vorab mit der Einreichung der korrekten VOC-Bilanz – die Schätzung der OZD zu widerlegen.

Mit den genannten Massnahmen lässt sich das mit der Sistierung angestrebte Ziel, nämlich die notwendigen Angaben zu erhalten, um die Abgabe erheben zu können, ebenfalls erreichen. Die Bewilligungssistierung während drei Jahren ist hierfür nicht erforderlich.

3.3.3 Unter dem Gesichtspunkt der Zweck-Mittel-Relation *(Zumutbarkeit)* erweist sich überdies die Massnahme klarerweise nicht mehr als verhältnismässig. Die Bewilligungssistierung muss deren Wirkung rechtfertigen. Gegenüber dem Interesse des Betroffenen am Verzicht auf die Massnahme muss das Interesse an der Sistierung überwiegen.

3.3.3.1 Während das Interesse der Öffentlichkeit vorliegend in der ordnungsgemässen Abgabeerhebung besteht, fallen auf der Seite der Beschwerdeführerin die Tatsachen ins Gewicht, dass das Ausmass der Verspätung von rund zwei Wochen gemessen an der dreijährigen Sistierung als äusserst gering zu bezeichnen ist, und dass die VOC-Bilanz überdies grundsätzlich für «richtig» befunden wurde. Zugunsten der Beschwerdeführerin ist auch zu berücksichtigen, dass sie – bis auf das Jahr 2008 – seit der Bewilligungserteilung im Jahr 2001 die VOC-Bilanz stets rechtzeitig eingereicht hat und auch 2009 diese wiederum fristgerecht eingetroffen ist. Die Behauptung der Beschwerdeführerin, wonach die verspätete Eingabe auf eine aussergewöhnliche Personalfluktuation im Bereich der Administration zurückzuführen und also eine *einmalige* Situation gewesen sei, wird sachverhaltsmässig dadurch gestützt. Bei der Beschwerdeführerin liegen folglich keine grundlegenden strukturellen Probleme vor, die eine fristgerechte Einreichung grundsätzlich behindern.

3.3.3.2 Die Folgen der Sistierung für die Beschwerdeführerin sind, dass die Lenkungsabgabe sowohl bei der Einfuhr von VOC als auch beim Bezug von VOC im Inland für die folgenden drei Jahre stets zu entrichten ist (vgl. E. 2.4.3.4). Eine Sistierung kommt somit faktisch einem Bewilligungsentzug während drei Jahren gleich. Die Abgabepflichtige ist für die abgabebefreiten VOC auf das Rückerstattungsverfahren angewiesen. Dies führt dazu, dass die Beschwerdeführerin die aus Gründen der Vollzugspraktikabilität und Verwaltungsökonomie entstehenden, aber an sich systemwidrigen finanziellen Belastungen wie Kapitalbindung und Zinsverluste zu tragen hat, von denen gerade sie als Grosshändlerin sinnvollerweise entlastet werden sollte (vgl. E. 2.3, 2.4.2, 2.4.3.1). Gemäss unwidersprochen gebliebener Darstellung der Beschwerdeführerin führte im Jahr 2000 (also vor Erteilung der Bewilligung) die eingezogene VOC-Abgabe dazu, dass sie über finanzielle Mittel im Umfang von rund Fr. 149'000.-- nicht verfügen konnte. Ohne Bewilligung für das Verpflichtungsverfahren dürfte aktuell diese Belastung aufgrund des seit dem Jahr 2003 geltenden, höheren Abgabesatzes (von Fr. 3.-- statt Fr. 2.-- [vgl. Art. 7 Bst. b VOCV]) noch bedeutender sein. Eine Sistierung der Bewilligung während drei Jahren wirkt sich selbstredend erheblich auf ihre Liquiditätssituation aus, was im Lichte der nur 14-tägigen Verspätung bzw. der Zweck-Mittel-Relation massgeblich ins Gewicht fällt.

3.3.3.3 Die Beschwerdeführerin bringt weiter vor, die Sistierung wirke sich negativ auf ihre Reputation im Industriebereich und auf ihre aktive Mitgliedschaft im Kunststoffverband aus, in dem sie tätig sei. Tatsächlich dürfte ihren Handelspartnern aufgrund der Vorschriften der OZD hinsichtlich der Rechnungsstellung für VOC (vgl. Form. 55.14, Merkblatt für das Verpflichtungsverfahren) die Sistierung nicht unbemerkt bleiben. Zudem wurde die Beschwerdeführerin aufgefordert, ihre Lieferanten über die Sistierung zu informieren (vgl. Ziffer 2 der Verfügung der OZD vom 16. Juli 2008). Negative Auswirkungen auf ihr Ansehen und ihre Vertrauenswürdigkeit sind unter diesen Umständen wahrscheinlich.

3.3.4 Angesichts des geringen Ausmasses der Verspätung einer ansonsten korrekten VOC-Bilanz und in Anbetracht des Umstandes, dass es sich um eine erstmalige Pflichtverletzung handelt, stehen die mit einer drei Jahre lang dauernden Sistierung verbundenen Nachteile, die sie deswegen zu tragen hat (Höhe der finanziellen Belastung, Systemwidrigkeit dieser Belastungen, Ersichtlichkeit der Pflichtverletzung für

Dritte), in ihrem Fall nicht mehr in einem vernünftigen Verhältnis zum angestrebten Zweck (ordnungsgemässe Einreichung der VOC-Bilanz). Zwar kann eine gewisse Standardisierung der angeordneten Rechtsfolge aus Gründen der Praktikabilität und der Verwaltungsökonomie namentlich in Massenverfahren zulässig sein (siehe dazu BEATRICE WEBER-DÜRLER, Verwaltungsökonomie und Praktikabilität im Rechtsstaat, in Schweizerisches Zentralblatt für Staats- und Verwaltungsrecht [ZBl] Band 87/1986, S. 193 ff., 209; vgl. auch JÖRG PAUL MÜLLER/MARKUS SCHEFER, Grundrechte in der Schweiz, 4. Aufl., Bern 2008, S. 671). Im Rahmen der Erhebung der VOC-Abgabe müssen aber ohnehin sämtliche VOC-Bilanzen der Bewilligungsinhabenden je individuell überprüft werden. Davon also, dass eine Einzelfallbeurteilung zu einem zusätzlichen, geradezu übermässigen und unpraktikablen Verwaltungsaufwand führen würde, kann nicht die Rede sein, vor allem nicht im Fall der Beschwerdeführerin, deren ansonsten korrekte VOC-Bilanz spätestens zwei Wochen nach Fristablauf unaufgefordert bei der OZD eintraf. Aus all den diskutierten Gründen ist Art. 22b Abs. 1 VOCV im vorliegenden Fall die Anwendung zu versagen (vgl. E. 1.4.3).

3.4 Die Beschwerde ist somit gutzuheissen und die vorinstanzliche Verfügung vom 16. Juli 2008 aufzuheben. Aus diesem Grund erübrigt sich, auf den Antrag der Beschwerdeführerin auf Einvernahme von Zeugen weiter einzugehen. Aus demselben Grund braucht auch nicht auf die übrigen Vorbringen der Beschwerdeführerin eingegangen zu werden.

4.

Die Beschwerdeführerin hat als obsiegende Partei keine Verfahrenskosten zu tragen. Der Vorinstanz sind ebenfalls keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 und 2 VwVG). Der geleistete Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 3'000.-- ist der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft dieses Urteils zurückzuerstatten.

Die Vorinstanz hat der 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]). Für das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht wird die Parteientschädigung ermessensweise auf Fr. 4'500.-- (inkl. MWST) festgesetzt.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird gutgeheissen, und die Verfügung der OZD vom 16. Juli 2008 wird aufgehoben.

2.
Es werden keine Verfahrenskosten erhoben. Der Kostenvorschuss von Fr. 3'000.-- wird der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft dieses Urteils zurückerstattet.

3.
Die Vorinstanz hat der Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung von Fr. 4'500.-- auszurichten.

4.
Dieses Urteil geht an:

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

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 die beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (vgl. Art. 42 BGG).

Versand: