

## Grundsatzurteil – Arrêt de principe

### Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1400/2016 vom 25. Oktober 2017

Bearbeitet durch:

#### Mineralölsteuer, Mineralölsteuerzuschlag und CO<sub>2</sub>-Abgabe.

Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1400/2016 vom 25. Oktober 2017 i.S. A. \_\_\_\_\_ AG in Nachlassliquidation gegen Oberzolldirektion. Grundsatzurteil.

#### Regeste

Der Schwerpunkt einer allfälligen paulianischen (Absichts-)Anfechtung von öffentlich-rechtlichen Abgaben, welche eine Gesellschaft vor Bewilligung der provisorischen Nachlassstundung bezahlt hat, liegt auf der zwangsvollstreckungsrechtlichen Rechtsfolge. Deshalb sind nach Art. 1 Bst. c ZPO die Zivilgerichte für die Beurteilung eines entsprechenden Anfechtungsanspruchs zuständig (E. 5.2 [Zusammenfassung von BGE 143 III 395]).

Eine ohne hinreichendes Feststellungsinteresse erlassene Feststellungsverfügung ist aufzuheben (E. 7.2). Prinzipielles Fehlen eines verbindlichen, rechtskraftfähigen Entscheides über die Steuerschuld bei Selbstveranlagung (E. 7.3).

*L'essentiel de l'action révocatoire (en cas de dol) pour les redevances de droit public payées par une société avant l'autorisation provisionnelle du sursis concordataire relève d'une conséquence juridique du droit de l'exécution forcée. Sont dès lors compétents les tribunaux civils selon l'art. 1 let. c CPC pour connaître d'une telle prétention révocatoire (consid. 5.2 [résumé de l'arrêt ATF 143 III 395])*

Une décision en constatation rendue en l'absence d'intérêt suffisant à la constatation doit être annulée (consid. 7.2). Absence, en cas d'auto-déclaration, de décision définitive susceptible d'entrer en force fixant la dette fiscale (consid. 7.3).

*Une décision en constatation rendue en l'absence d'intérêt suffisant à la constatation doit être annulée (consid. 7.2). Absence, en cas d'auto-déclaration, de décision définitive susceptible d'entrer en force fixant la dette fiscale (consid. 7.3).*

*Il punto cruciale di un'eventuale azione revocatoria in rapporto a dei tributi di diritto pubblico, pagati da una società prima della concessione della moratoria concordataria provvisoria, è la conseguente esecuzione forzata. Di conseguenza, giusta l'art. 1 lett. c CPC sono competenti i tribunali civili per statuire circa un specifico diritto di contestazione (con-*

sid. 5.2 [riassunto della sentenza DTF 143 III 395]).

Una decisione di accertamento pronunciata in assenza di un interesse sufficiente all'accertamento è da annullare (consid. 7.2). Assenza per principio di una decisione vincolante suscettibile di passare in giudicato in merito al debito fiscale in caso di autodichiarazione (consid. 7.3).

### **Sachverhalt (gekürzt)**

Die A. \_\_\_\_\_ AG (nachfolgend: A. \_\_\_\_\_) mit Sitz in D. \_\_\_\_\_ bildete Teil der E. \_\_\_\_\_-Gruppe. Die Gesellschaft bezweckte insbesondere den Transport, die Lagerung sowie den Vertrieb von Erdöl, Mineralölen und Erdgas. Als zugelassene Lagerinhaberin im Sinne von Art. 20 Abs. 1 des Mineralölsteuergesetzes vom 21. Juni 1996 (MinöStG, SR 641.61) war sie zur periodischen Steueranmeldung verpflichtet und hatte folglich die Mineralölsteuer, den Mineralölsteuerzuschlag sowie die CO<sub>2</sub>-Abgabe selbst zu veranlagern.

Am 12. Januar 2012 meldete die A. \_\_\_\_\_ der Oberzolldirektion (nachfolgend auch: OZD oder Vorinstanz) auf elektronischem Weg eine im Dezember 2011 erfolgte Einfuhr von Mineralölprodukten. Für diese Einfuhr veranlagte sie einen Mineralölsteuer-, Mineralölsteuerzuschlags- und CO<sub>2</sub>-Abgabebetrag von insgesamt Fr. 77'947'760.35. Die A. \_\_\_\_\_ bezahlte der Schweizerischen Eidgenossenschaft diesen Abgabebetrag am 16. Januar 2012 (Valutadatum).

Am 25. Januar 2012 beantragte die A. \_\_\_\_\_ beim zuständigen Nachlassrichter in D. \_\_\_\_\_ provisorische Nachlassstundung. Diese wurde am 27. Januar 2012 bewilligt und am 27. März 2012 in eine definitive Nachlassstundung umgewandelt. Ein in der Folge ausgehandelter Nachlassvertrag mit Vermögensabtretung wurde am 18. Februar 2013 gerichtlich genehmigt. Die A. \_\_\_\_\_ befindet sich seither in Nachlassliquidation.

Mit Schreiben vom 19. Dezember 2014 erklärte die A. \_\_\_\_\_ in Nachlassliquidation gegenüber der OZD, die Zahlung vom 16. Januar 2012 nach Art. 288 in Verbindung mit Art. 331 Abs. 1 und 2 des Bundesgesetzes vom 11. April 1889 über Schuldbetreibung und Konkurs (SchKG, SR 281.1) anzufechten. Zugleich forderte die A. \_\_\_\_\_ in Nachlassliquidation, ihr sei ein Betrag von Fr. 77'947'760.- zuzüglich Zins zurückzuzahlen.

Zur Begründung führte die Gesellschaft aus, die Zahlung vom 16. Januar 2012 an die Schweizerische Eidgenossenschaft sei unmittelbar vor der Nachlassstundung erfolgt und habe die übrigen Gläubiger geschädigt. Die A. \_\_\_\_\_ habe diese Schädigung zumindest in Kauf genommen. Zudem habe die OZD [...] Kenntnis von der drohenden Insolvenz der A. \_\_\_\_\_ gehabt und damit die Schädigungsabsicht der Gesellschaft erkennen können.

Die A. \_\_\_\_\_ in Nachlassliquidation liess am 18. Februar 2015 beim Obergericht des Kantons Bern mit einer gegen den Bund erhobenen paulianischen Anfechtungsklage die Rückzahlung des mit Valuta vom 16. Januar 2012 bezahlten Betrages von Fr. 77'947'760.- zuzüglich Zins verlangen.

Mit Verfügung vom 18. September 2015 stellte die OZD fest, dass die Mineralölsteuer, der Mineralölsteuerzuschlag und die CO<sub>2</sub>-Abgabe für die periodische Steueranmeldung der gesamten Periode vom Dezember 2011 [...] gemäss der Selbstdекlaration der A.\_\_\_\_\_ Fr. 77'947'760.35 betrage. Ferner wies sie den Antrag auf Rückzahlung der Abgaben für die periodische Steueranmeldung der gesamten Periode vom Dezember 2011 in der Höhe von Fr. 77'947'760.– ab. Mit Einspracheentscheid vom 29. Januar 2016 bestätigte sie diese Verfügung.

Mit Zwischenentscheid vom 18. Februar 2016 bejahte das Obergericht des Kantons Bern seine Zuständigkeit zur Beurteilung des von der A.\_\_\_\_\_ in Nachlassliquidation mittels der Klage vom 18. Februar 2015 geltend gemachten paulianischen Anspruchs.

Die A.\_\_\_\_\_ in Nachlassliquidation (nachfolgend auch: Beschwerdeführerin) beschwerte sich am 2. März 2016 beim Bundesverwaltungsgericht gegen den Einspracheentscheid der OZD vom 29. Januar 2016 und liess folgende materielle Anträge stellen:

«

2. Auf den Antrag der Beschwerdeführerin vom 17. Februar 2015 um Erlass eines verwaltungsrechtlichen Entscheids über den von ihr geltend gemachten paulianischen Anfechtungsanspruch sei mangels Zuständigkeit der Verwaltungsbehörden nicht einzutreten.
  
3. Eventualiter sei der Antrag der Beschwerdeführerin vom 17. Februar 2015 gutzuheissen und die Beschwerdegegnerin [recte: die Vorinstanz] sei zur Restitution von CHF 77'947'760.00 zuzüglich Zins zu fünf Prozent seit 20. Dezember 2014 zu verpflichten.
  
4. Der Beschwerdeführerin seien für die Steuerperiode Dezember 2011 keine Mineralölsteuer, Mineralölsteuerzuschlag und CO<sub>2</sub>-Abgabe zu belasten.
  
5. Für den Fall der Abweisung der Beschwerde seien die Verfahrenskosten für das vorinstanzliche Einspracheverfahren auf maximal CHF 5'000.00 zu reduzieren.
  
6. Alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der Beschwerdegegnerin [recte: der Vorinstanz].1. Der Einspracheentscheid der Oberzolldirektion vom 29. Januar 2016 (inklusive Verfügung vom 18. September 2015) sei aufzuheben, soweit nicht bereits seine Nichtigkeit festgestellt wird.

2. *Auf den Antrag der Beschwerdeführerin vom 17. Februar 2015 um Erlass eines verwaltungsrechtlichen Entscheids über den von ihr geltend gemachten paulianischen Anfechtungsanspruch sei mangels Zuständigkeit der Verwaltungsbehörden nicht einzutreten.*
3. *Eventualiter sei der Antrag der Beschwerdeführerin vom 17. Februar 2015 gutzuheissen und die Beschwerdegegnerin [recte: die Vorinstanz] sei zur Restitution von CHF 77'947'760.00 zuzüglich Zins zu fünf Prozent seit 20. Dezember 2014 zu verpflichten.*
4. *Der Beschwerdeführerin seien für die Steuerperiode Dezember 2011 keine Mineralölsteuer, Mineralölsteuerzuschlag und CO<sub>2</sub>-Abgabe zu belasten.*
5. *Für den Fall der Abweisung der Beschwerde seien die Verfahrenskosten für das vorinstanzliche Einspracheverfahren auf maximal CHF 5'000.00 zu reduzieren.*
6. *Alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der Beschwerdegegnerin [recte: der Vorinstanz].»*

*Die Beschwerdeführerin verlangt ferner, das Verfahren sei zu sistieren, und zwar solange, «bis im parallel hängigen Zivilverfahren über die Frage der Zuständigkeit bezüglich des [...] geltend gemachten paulianischen Anfechtungsanspruchs rechtskräftig entschieden worden ist», bzw. – im Fall «der rechtskräftig festgestellten, zivilgerichtlichen Zuständigkeit» – «bis zum rechtskräftigen Entscheid über den geltend gemachten paulianischen Anfechtungsanspruch» (Beschwerde, S. 2). Schliesslich fordert die Beschwerdeführerin, ihr sei im Fall «der rechtskräftigen Gutheissung des paulianischen Anfechtungsanspruchs im Zivilverfahren und der Wiederaufnahme des vorliegenden Beschwerdeverfahrens» eine Nachfrist zur Ergänzung der Beschwerde anzusetzen (Beschwerde, S. 3).*

## **Aus den Erwägungen**

[...]

**4.1.1.1** *Steuerbehörde bei der Mineralölsteuer und dem Mineralölsteuerzuschlag ist die Eidgenössische Zollverwaltung ([EZV]; vgl. Art. 5 Abs. 1 MinöStG). Diese gliedert sich in die OZD, die Zollkreisdirektionen und die Zollstellen (Art. 91 Abs. 1 des Zollgesetzes vom 18. März 2005 [ZG, SR 631.0]).*

*Bei periodischer Steueranmeldung wird der Steuerbetrag aufgrund der definitiven Steueranmeldung erhoben (Art. 21 Abs. 1 MinöStG), während in den übrigen Fällen die Steuerbehörde den Steuerbetrag festsetzt (Art. 21 Abs. 2 MinöStG). Die Steueranmeldung ist für*

die Person, welche sie ausgestellt hat, als Grundlage für die Festsetzung des Steuerbetrages verbindlich (Art. 21 Abs. 3 Satz 1 MinöStG). Vorbehalten bleibt das Ergebnis einer amtlichen Prüfung (Art. 21 Abs. 3 Satz 2 MinöStG).

Bei periodischer Steueranmeldung hat die steuerpflichtige Person die Steuer unaufgefordert zu veranlagen (vgl. Art. 44 Abs. 1 der Mineralölsteuerverordnung vom 20. November 1996 [MinöStV, SR 641.611]).

**4.1.1.2** Für die Erhebung der CO<sub>2</sub>-Abgabe gelten unter Vorbehalt einer Ausnahme (Ein- und Ausfuhr von Kohle) die Verfahrensbestimmungen der Mineralölsteuergesetzgebung (vgl. Art. 33 des Bundesgesetzes vom 23. Dezember 2011 über die Reduktion der CO<sub>2</sub>-Emissionen [CO<sub>2</sub>-Gesetz, SR 641.71]).

**4.1.2** Aus der genannten Ordnung erhellt, dass die OZD jedenfalls dann, wenn nach einer periodischen Steueranmeldung und einer Selbstveranlagung durch die steuer- bzw. abgabepflichtige Person eine amtliche Prüfung erfolgt, dazu befugt ist, gegenüber dieser Person Verfügungen betreffend Mineralölsteuer-, Mineralölsteuerzuschlags- und CO<sub>2</sub>-Abgabebeforderungen zu erlassen (vgl. dazu auch Botschaft des Bundesrates vom 5. April 1995 betreffend das Mineralölsteuergesetz, BBl 1995 III 137 ff., 160, wonach Verfügungen im Bereich des Mineralölsteuergesetzes grundsätzlich durch die OZD erlassen werden).

**4.1.3** Vorliegend hat die OZD mit der Klärung der Frage, ob für die Steuerperiode Dezember 2011 zu Recht ein Mineralölsteuer-, Mineralölsteuerzuschlags- und CO<sub>2</sub>-Abgabebetrag von Fr. 77'947'760.35 veranlagt wurde, im Ergebnis eine amtliche Kontrolle einer von der Beschwerdeführerin im Rahmen einer periodischen Steueranmeldung vorgenommenen Selbstveranlagung durchgeführt. Deshalb wird beim hier zu beurteilenden Fall richtigerweise nicht in Abrede gestellt, dass die Vorinstanz grundsätzlich die für den Erlass von Verfügungen zur Mineralölsteuer, zum Mineralölsteuerzuschlag und zur CO<sub>2</sub>-Abgabe kompetente Behörde ist (vgl. E. 4.1.1.3). Jedenfalls soweit der angefochtene Einspracheentscheid allein die Entstehung und die Höhe der (nach übereinstimmender Ansicht der Verfahrensbeteiligten mit der Zahlung vom 16. Januar 2012 beglichenen) Mineralölsteuer-, Mineralölsteuerzuschlags- und CO<sub>2</sub>-Abgabebeforderung für die Steuerperiode Dezember 2011 betrifft, ist die OZD mit anderen Worten als die in der Sachfrage zuständige Behörde zu qualifizieren. Dies gilt auch unter Berücksichtigung des Umstandes, dass die OZD mit ihrer Anordnung in Dispositiv-Ziff. 2 des angefochtenen Einspracheentscheids eine Feststellungsverfügung getroffen hat. Denn für den Erlass einer Feststellungsverfügung (vgl. Art. 25 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 [VwVG, SR 172.021]) ist die in der Sachfrage kompetente Behörde zuständig (vgl. BVGE 2015/15 E. 2.7.4, mit Hinweis).

**4.2** In funktioneller Hinsicht war die OZD zuständig, als Einsprachebehörde Dispositiv-Ziff. 1 ihrer Verfügung vom 18. September 2015 zur Festsetzung der Mineralölsteuer, des Mineralölsteuerzuschlages und der CO<sub>2</sub>-Abgabe für die Steuerperiode Dezember 2011 zu

überprüfen. Gegen erstinstanzliche Verfügungen der OZD, welche keine Sicherstellung betreffen, kann nämlich gemäss Art. 34 Abs. 1 MinöStG (in Bezug auf CO<sub>2</sub>-Abgabe: in Verbindung mit Art. 33 CO<sub>2</sub>-Gesetz [vgl. E. 4.1.1.2]) Einsprache erhoben werden.

## 5.

**5.1** Zu prüfen ist sodann die sachliche Zuständigkeit der OZD zur Beurteilung einer paulianischen Anfechtung (im Sinne von Art. 285 ff. SchKG) bzw. – konkreter – einer Absichtsanfechtung (im Sinne von Art. 288 SchKG) einer von der Beschwerdeführerin vor der provisorischen Nachlassstundung vorgenommenen Bezahlung eines Mineralölsteuer-, Mineralölsteuerzuschlags- und CO<sub>2</sub>-Abgabebetrages an die Schweizerische Eidgenossenschaft.

**5.2** Das Bundesgericht erwog in seinem die Beschwerdeführerin und den vorliegenden Sachverhalt betreffenden Urteil 5A\_243/2016 vom 12. Juni 2017 (inzwischen publiziert: BGE 143 III 395), dass die paulianische Anfechtungsklage, die gemäss Art. 289 SchKG am Wohnsitz des Beklagten (bzw. am Pfändungs- oder Konkursort) einzureichen sei, zu den in der Schweizerischen Zivilprozessordnung vom 19. Dezember 2008 (Zivilprozessordnung, ZPO, SR 272) als gerichtliche Angelegenheiten des Schuldbetreibungs- und Konkursrechts geregelten Verfahren vor den kantonalen Instanzen (vgl. Art. 1 Bst. c ZPO) zähle. Im vorliegenden Fall schliesse allein der Umstand, dass die angefochtene Rechtshandlung, also die Bezahlung der öffentlich-rechtlichen Abgaben durch die Beschwerdeführerin, dem öffentlichen Recht unterstehe und sich die paulianische Anfechtung gegen den Fiskus richte, den entsprechenden Rechtsweg zum Zivilrichter nicht aus (vgl. E. 3.3 und E. 4 des Urteils). Weil die Funktion der paulianischen Anfechtung die Wiederherstellung der Exekutionsrechte der Gläubiger sei und die materielle Gültigkeit der angefochtenen Rechtshandlung weder zu beurteilen sei noch beeinflusst werde, liege der Schwerpunkt des allfälligen Anfechtungsanspruchs betreffend die Zahlung der in Frage stehenden Abgaben «auf der zwangsvollstreckungsrechtlichen Rechtsfolge (Sanktion) von Rechtshandlungen mit Bezug auf das Schuldnervermögen». Deshalb sei die von der Beschwerdeführerin erhobene Anfechtungsklage nicht von den Verwaltungsbehörden und -gerichten, sondern als gerichtliche Angelegenheit des Schuldbetreibungs- und Konkursrechts im Sinne von Art. 1 Bst c ZPO von den Zivilgerichten zu behandeln (vgl. E. 5.3 des Urteils). Der Umstand, dass am 17. Februar 2017, also am Tag vor der Erhebung der Anfechtungsklage beim Obergericht des Kantons Bern betreffend den nämlichen Anfechtungsanspruch ein Verwaltungsverfahren anhängig gemacht worden sei, schliesse die Zuständigkeit der Zivilgerichte nicht aus (E. 6 des Urteils). Indes sei das Obergericht des Kantons Bern nicht als einzige kantonale Instanz für die Beurteilung des paulianischen Anfechtungsanspruchs zuständig (E. 7 f. des Urteils).

**5.3** Die hiervor zusammengefasst wiedergegebenen Ausführungen des Bundesgerichts sind im vorliegenden Verfahren insoweit massgebend, als dieses Gericht die Zuständigkeit der

Verwaltungsbehörden und -gerichte zur Beurteilung der streitigen paulianischen Anfechtung verneint hat. Die Vorbringen der Vorinstanz erscheinen nämlich nicht als geeignet, die erwähnten bundesgerichtlichen Erwägungen ernstlich in Frage zu stellen und die Zuständigkeit der OZD zur Beurteilung der paulianischen Anfechtung abweichend von der Auffassung des Bundesgerichts zu bejahen:

Zum einen decken sich die Ausführungen der OZD in der Vernehmlassung zur hier interessierenden Zuständigkeitsfrage weitgehend mit den vom Bundesgericht bereits explizit oder implizit als nicht stichhaltig gewürdigten Rügen in der Beschwerde in Zivilsachen vom 1. April 2016 (vgl. Vernehmlassung, S. 4 ff.; Akten Vorinstanz, S. 1131 ff., insbesondere S. 1145 ff.). So wurde vor dem Bundesgericht mit letzterem Rechtsmittel namentlich bereits geltend gemacht, dass Art. 289 SchKG nur die örtliche Zuständigkeit regle. Ebenso wurde schon mit der Beschwerde in Zivilsachen vorgebracht, dass eine paulianische Anfechtung statt mittels Klage auch einredeweise geltend gemacht werden könne. Nicht neu ist ferner das Argument, dass mit Blick auf die Praxis zum Kollokationsverfahren davon auszugehen sei, dass bei sämtlichen im SchKG geregelten Verfahren, bei welchen es um Streitigkeiten betreffend im öffentlichen Recht begründete, noch nicht rechtskräftige Forderungen gehe, der Prozessweg vor den zuständigen Verwaltungsbehörden zu beschreiten sei. Nicht zuletzt wurde im bundesgerichtlichen Verfahren – ebenso wie vorliegend – gerügt, das Obergericht des Kantons Bern habe in seiner Zwischenverfügung vom 18. Februar 2016 zur Verneinung der Zuständigkeit der Verwaltungsbehörden ein vorliegend nicht einschlägiges Urteil (BGE 140 III 355) herangezogen. All diese Vorbringen, welche die OZD seinerzeit als Vertreterin des beschwerdeführenden Bundes beim Bundesgericht vorgetragen hat, hat dieses Gericht im Ergebnis für unbegründet erachtet.

Zum anderen hat die Vorinstanz zwar (soweit ersichtlich) nur vor dem Bundesverwaltungsgericht in ausführlicher Form geltend gemacht, bei der Klärung der Frage, ob die Tatbestandsvoraussetzungen der Absichtsanfechtung von Art. 288 SchKG erfüllt sind, müssten Rechtsgrundlage, Bestand und Höhe der in Frage stehenden öffentlich-rechtlichen Forderung in jedem Fall geprüft werden (vgl. Vernehmlassung, S. 8 ff., insbesondere S. 10). In dessen hat das Bundesgericht mit seinen Ausführungen, wonach bei den Tatbeständen von Art. 285 ff. SchKG – auch im vorliegenden Fall – «die materielle Gültigkeit der angefochtenen Rechtshandlung nicht beurteilt werden muss oder beeinflusst wird» (BGE 143 III 395 E. 5.3), sinngemäss mitentschieden, dass sich unter Berufung auf Fragen, welche bei der Beurteilung einer paulianischen Anfechtung der Bezahlung von öffentlich-rechtlichen Abgabeforderungen der hier streitbetroffenen Art zu klären sind, keine Zuständigkeit der Verwaltungsbehörden begründen lässt.

Nicht stichhaltig ist auch das Vorbringen der Vorinstanz, der im Zwischenentscheid des Obergerichtes des Kantons Bern vom 18. Februar 2016 erwähnte BGE 135 III 265 ff. betreffe einen mit dem vorliegenden Fall nicht vergleichbaren Sachverhalt. Das Obergericht des

Kantons Bern hat diesen Bundesgerichtsentscheid nämlich im Wesentlichen nur herangezogen, um die – vom Bundesgericht in der Folge unter Hinweis auf BGE 114 III 110 E. 3d bestätigte – Zuordnung der paulianischen Anfechtung zu den betriebsrechtlichen Streitigkeiten mit Reflexwirkung auf das Recht zu begründen (vgl. BGE 143 III 395 E. 5.1; Zwischenentscheid des Obergerichtes des Kantons Bern vom 18. Februar 2016 E. 15.2). Ob und inwieweit gegebenenfalls der mit BGE 135 III 265 ff. gewürdigte Sachverhalt mit der vorliegend zu beurteilenden Konstellation vergleichbar ist, spielt für die Frage der Zuständigkeit der OZD zur Beurteilung der streitbetroffenen Absichtsanfechtung keine Rolle.

Schliesslich ist in diesem Kontext darauf hinzuweisen, dass sich die OZD in ihrer Stellungnahme vom 29. August 2017 bezeichnenderweise nicht mit BGE 143 III 395 und den darin enthaltenen überzeugenden Erwägungen zur ausschliesslichen Zuständigkeit der Zivilbehörden auseinandergesetzt hat.

5.4 Es steht aufgrund des Gesagten fest, dass die OZD sachlich nicht zuständig war, über die geltend gemachte paulianische Anfechtung zu entscheiden. Diese sachliche Unzuständigkeit der OZD hat zur Folge, dass der angefochtene Entscheid insoweit nichtig ist, als damit der Antrag der Beschwerdeführerin auf Rückzahlung der Mineralölsteuer, des Mineralölsteuerzuschlages und der CO<sub>2</sub>-Abgabe der Steuerperiode Dezember 2011 abgewiesen und in diesem Punkt der Einsprache vom 21. Oktober 2015 nicht entsprochen wurde (vgl. Dispositiv-Ziff. 1 und 3 des angefochtenen Einspracheentscheids). Denn die OZD hat auf dem einschlägigen Gebiet der paulianischen Anfechtung keine allgemeine Entscheidungsgewalt, zudem ist der Zuständigkeitsfehler leicht erkennbar und erscheint durch die Annahme der Nichtigkeit die Rechtssicherheit nicht als ernstlich gefährdet (vgl. E. 2.2.2).

## 6.

Soweit sich der Einspracheentscheid als nichtig erweist (vgl. E. 5.4), ist auf die Beschwerde mangels Anfechtungsobjektes nicht einzutreten (vgl. E. 2.2.1). Damit wird im Ergebnis zugleich dem Begehren entsprochen, auf den Antrag der Beschwerdeführerin vom 17. Februar 2015, einen Entscheid über die Begründetheit der paulianischen Anfechtung zu treffen, sei nicht einzutreten (vgl. Beschwerde, S. 2).

Ebenfalls nicht einzutreten ist auf die Beschwerde, soweit damit die Aufhebung der Verfügung der OZD vom 18. September 2015 beantragt wird. Diese Verfügung wurde nämlich durch den Einspracheentscheid der OZD vom 29. Januar 2016 ersetzt und kann somit nicht mehr angefochten werden (vgl. statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-4789/2012 vom 30. Januar 2014 E.1.2.1; A-1566/2006 vom 11. August 2008 E. 1.3), selbst wenn ihre Nichtigkeit in Frage stehen sollte (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2771/2015 vom 27. Oktober 2015 E. 1.2).



Soweit es vorliegend nicht entsprechend den vorstehenden Ausführungen wegen Nichtigkeit des angefochtenen Einspracheentscheids an einem Anfechtungsobjekt fehlt und sich die Beschwerde gegen diesen Entscheid richtet, ist das Bundesverwaltungsgericht zur Beurteilung des Rechtsmittels zuständig (vgl. E. 2.1), die Beschwerdeführerin als Entscheidadressatin gemäss Art. 48 Abs. 1 VwVG zu dessen Erhebung legitimiert und wurde das Rechtsmittel frist- und formgerecht erhoben (vgl. Art. 50 und 52 VwVG). Insoweit ist folglich auf die Beschwerde einzutreten.

7.

**7.1** In materieller Hinsicht bleibt die vorinstanzliche Feststellung zu überprüfen, wonach die Mineralölsteuer, der Mineralölsteuerzuschlag und die CO<sub>2</sub>-Abgabe für die Steuerperiode Dezember 2011 Fr. 77'947'760.35 betrage. In diese Prüfung mit eingeschlossen ist die Untersuchung der Frage, ob die Vorinstanz zu Recht die Einsprache der Beschwerdeführerin insoweit abgewiesen hat, als sie sich gegen die gleiche, bereits mit Dispositiv-Ziff. 1 der Verfügung der OZD vom 18. September 2015 getroffene Feststellung richtete.

**7.2** Einem Feststellungsbegehren ist nach Art. 25 Abs. 2 VwVG nur zu entsprechen, wenn der Gesuchsteller ein schutzwürdiges Interesse nachweist (Art. 25 Abs. 2 VwVG ist mangels *lex specialis* jedenfalls dann anwendbar, wenn [wie vorliegend] eine periodische Steueranmeldung erfolgte [vgl. E. 4.1.1 und 4.1.3]). Als solches gilt ein rechtliches oder tatsächliches und aktuelles Interesse an der sofortigen Feststellung des Bestehens oder Nichtbestehens eines Rechtsverhältnisses (vgl. BGE 137 II 199 E. 6.5; 135 III 378 E. 2.2; BVGE 2015/15 E. 2.7.1; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-3505/2012 vom 24. Juni 2014 E. 1.3; A-4956/2012 vom 15. Januar 2013 E. 2.3). Soll eine Feststellungsverfügung von Amtes wegen erlassen werden, bedarfes dafür eines spezifischen, dem schutzwürdigen Interesse einer gesuchstellenden Person analogen öffentlichen Feststellungsinteresses (BGE 137 II 199 E. 6.5.1; BVGE 2015/15 E. 2.7.2; ALFRED KÖLZ ET AL., *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 3. Aufl. 2013, N. 348).

Eine ohne hinreichendes Feststellungsinteresse erlassene Feststellungsverfügung ist nach der Rechtsprechung aufzuheben (Urteil des Bundesgerichts 2C\_737/2010 vom 18. Juni 2011 E. 4.6; vgl. auch KÖLZ ET AL., a.a.O., N. 357). Eine solche Feststellungsverfügung ist somit grundsätzlich lediglich anfechtbar und nicht nichtig (BVGE 2015/15 E. 2.7.3; allgemein zur Nichtigkeit vorne E. 2.2).

**7.3** Im vorliegenden Fall bestreitet die Beschwerdeführerin zu Recht das Vorliegen eines genügenden Feststellungsinteresses betreffend die Anordnung, «dass die Mineralölsteuer, der Mineralölsteuerzuschlag und die CO<sub>2</sub>-Abgabe für die periodische Steueranmeldung der Steuerperiode Dezember 2011 [...] Fr. 77'947'760.35» betrage (Dispositiv-Ziff. 2 des angefochtenen Einspracheentscheids):

Zum einen hat die Beschwerdeführerin weder in ihrem Schreiben an die Vorinstanz vom 17. Februar 2015 noch mit ihrer Einsprache eine sofortige Feststellung betreffend die Höhe der Abgabeforderung bzw. eine verfügungsweise Festsetzung des veranlagten (sowie bereits entrichteten) Abgabebetrages verlangt. Namentlich kann ihr Antrag, es seien ihr für die Steuerperiode Dezember 2011 keine Mineralölsteuern (Einsprache, S. 2 [= Akten Vorinstanz, S. 255]) bzw. «keine Mineralölsteuer, Mineralölsteuerzuschlag und CO<sub>2</sub>-Abgabe zu belasten» (Beschwerde, S. 2), nach Treu und Glauben nur als Begehren um ersatzlose Aufhebung der (mit der Verfügung vom 18. September 2015 bzw. dem angefochtenen Einspracheentscheid getroffenen) Feststellungsanordnung der Vorinstanz verstanden werden. Denn weder im Einspracheverfahren noch vor dem Bundesverwaltungsgericht hat die Beschwerdeführerin erklärt, sie habe ein schutzwürdiges Interesse an der unverzüglichen Feststellung, für die Steuerperiode Dezember 2011 einen anderen als den selbst veranlagten Mineralölsteuer-, Mineralölsteuerzuschlags- und CO<sub>2</sub>-Abgabebetrag (oder gar keinen solchen Abgabebetrag) geschuldet zu haben. Die Richtigkeit ihrer Selbstveranlagung hat die Beschwerdeführerin vielmehr nicht bestritten. Dies wird denn auch von der Vorinstanz nicht in Abrede gestellt.

Zum anderen fehlte es zwar bei den vorliegend in Frage stehenden Selbstveranlagungsabgaben bis zum Erlass der Verfügung der OZD vom 18. September 2015 an einem verbindlichen Entscheid über die Abgabeschuld, welcher hätte in Rechtskraft erwachsen können (vgl. BVE 2015/15 E. 2.6.2). Das Vorliegen eines solchen Entscheids ist aber entgegen der Auffassung der Vorinstanz (vgl. insbesondere Vernehmlassung, S. 22) für den Entscheid über die streitbetroffene paulianische Anfechtung nicht erforderlich, hat die Pauliana doch – wie das Obergericht des Kantons Bern in seiner insoweit vom Bundesgericht nicht beanstandeten Zwischenverfügung vom 18. Februar 2016 zutreffend ausgeführt hat – «den Bestand der Forderung (z.B. die Gültigkeit des zugrundeliegenden Rechtsgeschäfts) und deren Umfang nicht» zum Thema (E. 20.3.2 der genannten Zwischenverfügung). Ein spezifisches, dem schutzwürdigen Feststellungsinteresse einer gesuchstellenden Person analoges öffentliches Interesse an der in Frage stehenden Feststellung bestand bei dieser Sachlage nicht.

Es ergibt sich somit, dass Dispositiv-Ziff. 2 des angefochtenen Einspracheentscheids als ohne hinreichendes Feststellungsinteresse erlassene Feststellungsanordnung aufzuheben ist (vgl. E. 7.2). Gleichermassen aufzuheben ist aufgrund des Gesagten Dispositiv-Ziff. 1 des angefochtenen Einspracheentscheids, soweit damit sinngemäss – mittels Abweisung der Einsprache der Beschwerdeführerin – Dispositiv-Ziff. 1 der Verfügung der OZD vom 18. September 2015 bestätigt wird.

[...]