

# Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4007/2016 vom 18. Mai 2018

Bearbeitet durch: Monique Schnell Luchsinger, lic.iur. RA dipl. Steuerexpertin, Gerichtsschreiberin am Bundesverwaltungsgericht

## **Art. 8 Abs. 4 SVAV ist gesetzeswidrig. Der Rückerstattungsanspruch im UKV kann nicht abgetreten werden.**

Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4007/2016 vom 18. Mai 2018 i.S. A. AG und B. AG (Beigeladene) gegen OZD. Grundsatzurteil. Die Beschwerde der A.AG und B.AG (Beigeladene) ans Bundesgericht wurde zurückgezogen (Abschreibungsurteil des BGer 2C-555/2018 vom 28. August 2018).

### **Regeste**

Art. 4 SVAG enthält diverse Ausnahmen und Befreiungen, darunter für Fahrten im unbeleiteten kombinierten Verkehr (UKV; Art. 4 Abs. 3 SVAG). Liegen die Voraussetzungen des «UKV-Privilegs» vor, bleibt es zwar grundsätzlich bei der leistungsabhängigen Abgabepflicht, doch besteht Anspruch auf Erstattung einer Pauschale (E. 3.8). Die Rückerstattungspauschale kann im Einzelfall die Abgabe übertreffen (E. 3.8.3 und 3.8.4). Art. 8 Abs. 4 SVAV limitiert den Rückerstattungsbetrag auf die entrichtete Abgabe der im UKV eingesetzten Fahrzeuge des Antragstellers pro Abgabeperiode (sog. Deckelung, E. 4.5). Diese Deckelung ist gesetzeswidrig (E. 7.2 bis 7.3.3).

Der LSVA-Rückerstattungsanspruch basiert auf einem Rechtsverhältnis zwischen dem hoheitlich tätigen Staat und dem Abgabepflichtigen. Es besteht zwischen den Parteien ein «Bündel von Rechten und Pflichten», welches von keiner der Parteien abgetreten werden kann (E. 7.5.3.7). Der Rückerstattungsanspruch ist damit abtretungsfeindlich (E. 7.5.4). Die gegenteilige Praxis der OZD ist rechtswidrig.

*L'art. 4 LRPL contient plusieurs dérogations et exonérations, notamment pour les trajets effectués dans le trafic combiné non accompagné (TCNA, art. 4 al. 3 LRPL). Si les conditions du «privilege TCNA» sont remplies, l'assujettissement à la redevance liée aux prestations demeure par principe, mais il existe une prétention à un remboursement forfaitaire (consid. 3.8). Le remboursement forfaitaire peut dans un cas spécifique dé-passer la redevance (consid. 3.8.3 et 3.8.4). L'art. 8 al. 4 ORPL limite le montant remboursé par période fiscale à la redevance totale des véhicules du requérant utilisés dans le TCNA («Deckelung»; consid. 4.5), ce qui viole la loi (consid. 7.2 à 7.3.3).*

*La prétention en remboursement de la LRPL se fonde sur un rapport juridique entre l'Etat exerçant la puissance publique et l'assujetti. Il existe entre les parties une combinaison de droits et d'obligations qui ne peut être cédée par aucune des parties (consid. 7.5.3.7),*

*de sorte que la prétention en remboursement est incessible (consid. 7.5.4). La pratique contraire de la DGD n'est pas conforme à la loi.*

*Dritte Sprache: Lorem ipsum dolor sit amet, consectetur adipiscing elit. Donec ultrices fermentum tortor in tempus. Nullam ipsum lorem, semper sed sem viverra, scelerisque porta nunc. Maecenas in ex facilisis, iaculis nulla sed, lobortis ligula. Aenean pretium metus sed scelerisque interdum. Nam facilisis tellus scelerisque, cursus metus in, placerat quam. Praesent quis eros accumsan, euismod odio nec, elementum augue. Cras congue vehicula elit, eget volutpat orci pretium non. Nullam ut porta odio.*

### **Sachverhalt (gekürzt)**

Die A.\_\_\_\_\_ AG (nachfolgend Transportunternehmung) führt mit ihren Lastwagen Strassentransporte aus, unter anderem auch Transporte im Vor- und Nachgang zum sog. unbegleiteten kombinierten Verkehr (nachfolgend UKV). Letztere besorgt sie gelegentlich im Auftrag der B.\_\_\_\_\_ AG (nachfolgend Eisenbahnunternehmung). Die Transportunternehmung entrichtet für ihre Lastwagentransporte leistungsabhängige Schwerverkehrsabgaben (nachfolgend LSVA).

Die beiden Unternehmungen arbeiten sowohl im UKV als auch im Bereich der damit verbundenen pauschalen Rückerstattung der LSVA zusammen. So zediert jeweils die Eisenbahnunternehmung ihre eigenen pauschalen Rückerstattungsansprüche aus dem UKV an die Transportunternehmung. Diese reicht dann die pauschalen Rückerstattungsansprüche der Eisenbahnunternehmung zusammen mit ihren eigenen bei der Oberzoll-direktion (nachfolgend OZD) ein. Bis zum Jahre 2015 gewährte die OZD die pauschale Rückerstattung im UKV in relativ grossem Umfang, wobei sie nur vereinzelt kleinere Korrekturen vornahm.

Dann unterzog die OZD den von der Transportunternehmung geltend gemachten pauschalen Rückerstattungsanspruch einer vertieften Prüfung. Diese zeigte, dass der von der Eisenbahnunternehmung an die Transportunternehmung zedierte pauschale Rückerstattungsanspruch die LSVA-Schulden der Eisenbahnunternehmung überstieg. Nach Auffassung der OZD bestand in Anwendung von Art. 8 Abs. 4 der Verordnung vom 6. März 2000 über eine leistungsabhängige Schwerverkehrsabgabe (Schwerverkehrsabgabeverordnung, SVAV, SR 641.811, in der seit 1. Januar 2005 geltenden Fassung) im Umfang des die LSVA-Schulden der Transportunternehmung übersteigenden Betrages kein Anspruch auf Rückerstattung (sog. Deckelung). In der Folge forderte die OZD mit Verfügung vom 26. Mai 2016 die vorgängig zu viel zurückerstatteten Beträge in der Höhe von insgesamt Fr. 5'374'692.20 von der Transportunternehmung zurück.

Mit Eingabe vom 27. Juni 2016 erhob die Transportunternehmung (nachfolgend auch Beschwerdeführerin) Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht. Es folgte ein mehrfacher Schriftenwechsel.

Mit Zwischenverfügung vom 20. November 2017 teilte die Instruktionsrichterin der Beschwerdeführerin mit, dass sich die Frage einer sog. reformatio in peius stelle und forderte sie auf, dazu Stellung zu nehmen.

Mit Eingabe vom 22. Januar 2018 nahm die Beschwerdeführerin innert erstreckter Frist zur Frage der reformatio in peius Stellung.

Mit Verfügung vom 28. Februar 2018 wurde die Eisenbahnunternehmung (nachfolgend Beigeladene) zum vorliegenden Verfahren beigeladen.

## Aus den Erwägungen

[...]

### 3.

**3.1** Nach den allgemeinen intertemporalen Regeln sind in verfahrensrechtlicher Hinsicht diejenigen Rechtssätze massgebend, welche im Zeitpunkt der Beschwerdebeurteilung Geltung haben (vgl. BGE 130 V 1 E. 3.2); dies unter Vorbehalt spezialgesetzlicher Übergangsbestimmungen. In materieller Hinsicht sind dagegen grundsätzlich diejenigen Rechtssätze massgebend, die bei der Erfüllung des zu Rechtsfolgen führenden Sachverhalts Geltung hatten (vgl. BGE 134 V 315 E. 1.2, 130 V 329 E. 2.3).

**3.2** Gemäss Art. 85 Abs. 1 BV kann der Bund auf dem Schwerverkehr eine leistungs- oder verbrauchsabhängige Abgabe erheben, soweit der Schwerverkehr der Allgemeinheit Kosten verursacht, die nicht durch andere Leistungen oder Abgaben gedeckt sind.

**3.3** Weitere Regelungen hierzu finden sich im SVAG (Bundesgesetz über eine leistungsabhängige Schwerverkehrsabgabe, Schwerverkehrsabgabengesetz, SVAG; SR 641.81) und in der Verordnung vom 6. März 2000 über eine leistungsabhängige Schwerverkehrsabgabe (SVAV; SR 641.811).

**3.4** Verfassung und Gesetz verfolgen mit der LSVA mehrere Ziele (Botschaft vom 11. September 1996 zu einem Bundesgesetz über die leistungsabhängige Schwerverkehrsabgabe, BBl 1996 V 521 [nachfolgend Botschaft 1996], insb. S. 524 zu Ziff. 12; BGE 136 II 337 E. 2.2): Zum einen soll der Schwerverkehr mittels der LSVA die betriebswirtschaftlichen Kosten («Wegekosten») und sozialen Zusatzkosten («externe Kosten») langfristig decken, soweit er für diese nicht bereits durch andere Leistungen oder Abgaben aufkommt (Kostenanlastungsziel gemäss Art. 1 Abs. 1 SVAG). Zum andern dient die LSVA dazu, die Rahmenbedingungen der Schiene im Transportmarkt zu verbessern und

die Güter vermehrt mit der Bahn zu befördern (Umlagerungsziel gemäss Art. 1 Abs. 2 SVAG; dazu KLAUS A. VALLENDER/PETER HETTICH, in: Bernhard Ehrenzeller/Benjamin Schindler/Rainer J. Schweizer/Klaus A. Vallender [Hrsg.], Die Schweizerische Bundesverfassung, 3. Aufl. 2014 [BV-Kommentar], Art. 85 N. 11 ff., insb. 13 f.; MICHAEL BEUSCH, Lenkungsabgaben im Strassenverkehr, 1999 [Lenkungsabgaben], S. 210 f.). Alsdann dient der Ertrag der LSVA auch der Realisation bestimmter Eisenbahngrossprojekte (Finanzierungsziel gemäss Art. 196 Ziff. 3 Abs. 2 Bst. b und Abs. 5 BV bzw. Art. 19 Abs. 2 SVAG; Beusch, Lenkungsabgaben, S. 211; zum Ganzen: Urteil des BGer 2C\_423/2014 vom 30. Juli 2015 E. 2.2.1).

**3.5** Der Bundesrat würdigt die LSVA insgesamt als (reine) Kausalabgabe (Botschaft 1996, S. 545 zu Ziff. 422; S. 547 zu Ziff. 424, Art. 7 SVAG), und zwar als Benützungsgebühr. Die Lehre ist diesbezüglich geteilt (dazu namentlich BEUSCH, Lenkungsabgaben, S. 216 ff.; VALLENDER/HETTICH, Kommentar BV, Art. 85 N. 19 f. m.Hw.; ausführlich HANSJÖRG SEILER, Kommentar zum Umweltschutzgesetz, 2001, Vorbemerkungen zu Art. 35a-35c N. 10-14; zum Ganzen: BGer 2C\_423/2014 vom 30. Juli 2015 E. 2.2.2).

**3.6** Abgabeobjekt ist die Benützung der öffentlichen Strassen durch die in- und ausländischen schweren Motorfahrzeuge und Anhänger für den Güter- und Personentransport (vgl. Art. 2 und 3 SVAG).

**3.7** Abgabesubjekt der LSVA sind vorab die Halterinnen und Halter schwerer Motorfahrzeuge und Anhänger (Art. 5 Abs. 1 SVAG). Halter/in im Sinn von Art. 5 Abs. 1 SVAG ist immer diejenige Person, auf deren Namen das Fahrzeug oder der Anhänger im Sinn von Art. 3 SVAG immatrikuliert ist (Urteile des BVGer A-7220/2013 vom 1. Oktober 2014 E. 2.2, A-3868/2007 vom 28. September 2007 E. 2.2.1).

**3.8** Art. 4 SVAG enthält sodann diverse Ausnahmen und Befreiungen, darunter für Fahrten im UKV (vgl. Art. 4 Abs. 3 SVAG). Liegen die Voraussetzungen des «UKV-Privilegs» vor, bleibt es zwar grundsätzlich bei der leistungsabhängigen Abgabepflicht, doch besteht Anspruch auf Erstattung einer Pauschale (Art. 4 Abs. 3 Satz 1 SVAG; Urteil des BGer 2C\_423/2014 vom 30. Juli 2015 E. 2.2.2).

**3.8.1** Die Sonderregelung für Fahrten im UKV ist vor dem Hintergrund des Lenkungsziels zu sehen. In den beiden verfassungsunmittelbaren Verordnungen vom 12. September 1984 über die (pauschale) Schwerverkehrsabgabe (SVAV 1984; AS 1984 1026; gestützt auf den bis 31. Dezember 1994 befristeten Art. 17 UebBest. der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874, aBV, AS 1 1, in der Fassung vom 26. Februar 1984) und vom 26. Oktober 1994 über die Schwerverkehrsabgabe (SVAV 1994; AS 1994 2509; gestützt auf Art. 21 UebBest. aBV in der Fassung vom 20. Februar 1994) finden sich noch keine Sonderbestimmungen zum UKV. Auch in der ursprünglichen Fassung des SVAG vom 19. Dezember 1997 fehlen solche. Der heutige Art. 4 Abs. 3 SVAG

gelangte erst aufgrund des Bundesgesetzes vom 8. Oktober 1999 zur Verlagerung von alpenquerendem Güterschwerverkehr auf die Schiene (Verkehrsverlagerungsgesetz, AS 2000 2864; BBl 1999 6128) ins Gesetz. Vorangegangen waren «kontroverse Reaktionen» im Vernehmlassungsverfahren (Botschaft vom 23. Juni 1999 zur Genehmigung der sektoriellen Abkommen zwischen der Schweiz und der EG, BBl 1999 6128 [nachfolgend Botschaft 1999], insb. S. 6175 f.; zum Ganzen: Urteil des BGer 2C\_423/2014 vom 30. Juli 2015 E. 2.2.3).

**3.8.2** Art. 4 Abs. 3 SVAG ist gemäss dem Gesetzgeber als Ausnahmebestimmung nur sehr «restriktiv» zu handhaben und hat nur für die Vor- und Nachläufe zu den nächstgelegenen Containerterminals zu gelten (Urteil des BVer A-1608/2016 vom 20. September 2016 E. 2.2 m.Hw. auf den Entscheid der Eidgenössischen Zollrekurskommission [ZRK] vom 15. Juli 2005 [ZRK 2004-111] E. 3.a). Der restriktive Charakter der Norm beschränkt sich jedoch nicht nur auf den Vor- und Nachlauf, sondern ist bei der Auslegung der Bestimmung generell zu berücksichtigen.

**3.8.3** Das Bundesgericht hielt sodann in einem obiter dictum zu Art. 4 Abs. 3 SVAG fest, dass im jeweiligen Einzelfall die Pauschale die leistungsabhängige Abgabe übertreffen oder unterschreiten kann (Urteil des BGer 2C\_423/2014 vom 30. Juli 2015 E. 2.2.2).

**3.8.4** Art. 4 Abs. 3 SVAG wurde durch Art. 6 Ziff. 1 Verkehrsverlagerungsgesetz eingeführt. Letzteres nannte die für die Erreichung des Verlagerungsziels (vgl. Art. 84 BV; Art 36see-xies aBV) im Vordergrund stehenden Instrumente. Ferner diene es der Regelung der sog. Übergangphase (Botschaft 1999, S. 6292). Das Verkehrsverlagerungsgesetz stand in engem Zusammenhang mit dem Abkommen vom 21. Juni 1999 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Europäischen Gemeinschaft über den Güter- und Personenverkehr auf Schiene und Strasse (Landverkehrsabkommen, SR 0.740.72).

Das Landverkehrsabkommen sieht eine koordinierte Landverkehrspolitik zwischen der Schweiz und den EU-Staaten vor, mit dem Ziel der Förderung der nachhaltigen Mobilität und des Umweltschutzes sowie eines effizienten Verkehrsflusses durch freie Wahl der geeigneten Verkehrsmittel. Es handelt sich um ein Liberalisierungsabkommen, welches die schrittweise, gegenseitige Öffnung der Strassen- und Eisenbahn-Verkehrsmärkte für Personen und Güter regelt. Das Abkommen statuiert eine Übergangphase (2001 - 2004) und ein endgültiges Regime ab 2005 bzw. 2007/2008. Es sieht die Erhöhung der in der Schweiz geltenden Gewichtslimite für Lastwagen im Jahr 2001 auf 34 Tonnen, und im Jahr 2005 auf 40 Tonnen vor, parallel zu einer starken Erhöhung der Strassenabgaben, die entscheidend zur verfassungsrechtlich gebotenen Verlagerung des Güterverkehrs von der Strasse auf die Schiene beitragen soll (Botschaft 1999, S. 6131). Das Abkommen ermöglicht die Einführung der leistungsabhängigen Schwerverkehrsabgabe im Einklang mit der Ausrichtung der künftigen Gesetzgebung der EG im Bereich der Strassenfiskali-

tät und ohne Retorsionen befürchten zu müssen (Botschaft 1999, S. 6152). Die Schweiz hat einen grossen Spielraum bei der Ergreifung von Massnahmen zur Verbesserung der Wettbewerbsfähigkeit des kombinierten Verkehrs, sofern solche Massnahmen nicht zu unangemessenen Wettbewerbsverzerrungen zwischen den Unternehmen führen. Der Bundesrat schlägt daher in der Botschaft 1999 vor, diesen Spielraum mit dem Erlass flankierender Massnahmen zu nutzen, die insbesondere schon in der Übergangszeit Anreize für die Verlagerung des Güterschwerverkehrs von der Strasse auf die Schiene schaffen sollen (daselbst, S. 6152).

Weiter heisst es in der oben erwähnten Botschaft 1999: Die LSVA verbessert die Rahmenbedingungen für den Bahngüterverkehr. Es widerspräche deshalb der Zielsetzung dieser Abgabe, wenn der Vor- und Nachlauf des unbegleiteten kombinierten Verkehrs mit der vollen LSVA belastet würde. Der UKV würde durch ein solches Vorgehen sogar verteuert, da im Umkreis von 30 km um die heutigen Terminals im Vor- und Nachlauf des kombinierten Verkehrs bereits die 44-Tonnen-Limite gilt. Der LSVA steht hier somit kein Produktivitätseffekt infolge Gewichtslimitenerhöhung gegenüber, weshalb sich eine gewisse Ausnahmeregelung aufdrängt. Eine vollständige Befreiung auf der gesamten Vor- und Nachlaufstrecke dürfte aber negative Auswirkungen auf den übrigen Güterverkehr haben und zu unverhältnismässig langen strassenseitigen Vor- und Nachläufen führen. Auf der Basis einer vertieften Analyse mehrerer denkbarer Varianten steht deshalb eine Pauschalbefreiung im Umfang einer pauschal festgelegten Distanz (z.B. 40 km) und pro im Vor- bzw. Nachlauf transportiertem Container im Vordergrund. Dies bedeutet z.B. in der Übergangsphase 2001 - 2004, dass die Transporteure pro umgeschlagenen Container eine LSVA-Rückerstattung im Umfang von rund 20 bis 25 Franken erhalten (LSVA für eine 40 km lange Fahrt). Wer einen kürzeren Vorlauf hat, erhält somit de facto mehr rückerstattet, als er an LSVA bezahlt und umgekehrt. Dadurch haben die Transporteure einen hohen Anreiz, den nächstgelegenen geeigneten Terminal anzusteuern. Es ist davon auszugehen, dass zumindest ein Teil der Rückerstattung an die verladende Wirtschaft weitergegeben wird. Damit wird ein Anreiz geschaffen, den unbegleiteten kombinierten Verkehr zu nutzen. Der Bundesrat wird die genaue Ausgestaltung dieser Massnahme in Zusammenarbeit mit den direkt betroffenen Instanzen regeln. Die notwendigen Anpassungen des Strassenverkehrsgesetzes im Rahmen des Landverkehrsabkommens, der Verordnung über die Umladestationen des kombinierten Verkehrs und der Verkehrsregelnverordnung werden rechtzeitig realisiert, so dass diese Massnahme in der schwierigen Übergangsphase voll wirken kann. Die Regelung für den Vor- und Nachlauf des kombinierten Verkehrs wird in der LSVA-Verordnung konkretisiert (Botschaft 1999, S. 6298 f.; vgl. zum Ganzen auch die Ausführungen im Urteil des BGer 2A.71/2003 vom 6. Februar 2004 E. 3.1).

**3.8.5** Art. 4 Abs. 3 SVAG stellt sodann eine Delegationsnorm dar, welche dem Bundesrat ein weites Ermessen einräumt (vgl. Urteil des BGer 2C\_423/2014 vom 30. Juli 2015 E. 4.2.1 f.).

#### 4.

**4.1** Gestützt auf Art. 4 Abs. 3 SVAG sowie auf das Verkehrsverlagerungsgesetzes (seit 1. Januar 2010 Bundesgesetz vom 19. Dezember 2008 über die Verlagerung des alpenquerenden Güterschwerverkehrs von der Strasse auf die Schiene, Güterverkehrsverlagerungsgesetz, GVVG, SR 740.1) erliess der Bundesrat die Art. 8 - 10 SVAV («Fahrten im unbegleiteten kombinierten Verkehr»).

Laut Art. 8 Abs. 1 SVAV erhalten Halterinnen und Halter von der Abgabe unterliegenden Fahrzeugen, mit denen Fahrten im UKV ausgeführt werden, für die Fahrten im Vor- und Nachlauf des UKV von der Zollverwaltung auf Antrag eine Rückerstattung.

**4.2** Art. 9 Abs. 1 SVAV definiert den Begriff der Fahrten im Vor- und Nachlauf des UKV als solche, die von Strassenfahrzeugen mit Ladebehältern (Container, Wechselaufbauten) oder mit Sattelanhängern zwischen dem Verlade- oder Entladeort und einem Umschlagsbahnhof oder Rheinhafen ausgeführt werden, ohne dass das Ladegut beim Übergang vom einen zum anderen Verkehrsträger das Transportgefäss wechselt.

**4.3** Rückerstattungsberechtigt sind die Fahrzeughalter (Art. 8 Abs. 1 SVAV; vgl. auch Urteil des BGer 2C\_423/2014 vom 30. Juli 2015 E. 5.2.3; Urteil des BVerA-3005/2016 vom 6. April 2017 E. 3.2.3).

**4.4** Der Rückerstattungsbetrag besteht in einem pro Ladebehälter oder Sattelanhänger gewährten, grössenabhängigen Pauschalbetrag (Art. 8 Abs. 2 SVAV). Dieser beträgt im Jahr 2015 Fr. 24.– für Ladebehälter oder Sattelanhänger mit einer Länge zwischen 5,5 und 6,1 m oder zwischen 18 und 20 Fuss und Fr. 37.– für Ladebehälter oder Sattelanhänger mit einer Länge von über 6,1 m oder über 20 Fuss.

**4.5** Der Rückerstattungsbetrag darf sodann die gesamte Abgabe der im UKV eingesetzten Fahrzeuge der Antragstellerin oder des Antragstellers pro Abgabeperiode nicht übersteigen (sog. Deckelung; Art. 8 Abs. 4 SVAV, in Kraft seit 1. Januar 2005).

Die OZD hat in ihrer Weisung über die Rückerstattung für Transporte im unbegleiteten Verkehr hierzu ausgeführt, dass im Maximum die Abgabe der im UKV eingesetzten Fahrzeuge zurückerstattet wird (Ziff. 3.2.1 der Weisung der OZD über die Rückerstattung für Transporte im unbegleiteten kombinierten Verkehr [nachfolgend Weisung 2005], in der ab 1. Januar 2005 geltenden Version; Ziff. 3.2.1 der Weisung der OZD über die Rückerstattung für Transporte im unbegleiteten kombinierten Verkehr [nachfolgend Weisung 2008], in der ab 1. Januar 2008 geltenden Version).

4.6 Das Bundesgericht hat in seinem Urteil 2A.71/2003 vom 6. Februar 2004 (noch vor Erlass von Art. 8 Abs. 4 SVAV) zur pauschalen Rückerstattung ausgeführt, dass bei der Ausarbeitung der Bestimmungen in Art. 8 und 9 SVAV ein möglichst einfacher Vollzug im Vordergrund stand. Ferner hat es erkannt, dass es zwar nachvollziehbar sei, dass Transportunternehmen die Pauschale als eine Art Belohnung dafür auffassen würden, dass möglichst kurze Wegstrecken auf der Strasse benutzt würden. Die Rückerstattungs-pauschale sei dennoch keine (verdeckte) Subvention (dasselbst E. 6).

5.

5.1 Art. 10 SVAV (in der bis 29. Februar 2016 geltenden Fassung) räumte dem Eidgenössischen Finanzdepartement (EFD) die Kompetenz ein, in Zusammenarbeit mit dem Eidgenössischen Departement für Umwelt, Verkehr, Energie und Kommunikation (UVEK) Vorschriften über den Nachweis und die Mitwirkung betreffend den Vor- und Nachlauf im UKV zu erlassen. Seit dem 1. März 2016 steht diese Kompetenz dem EFD alleine zu.

Gestützt auf die erwähnte Ermächtigung erliess das EFD in Zusammenarbeit mit dem UVEK die Verordnung vom 1. September 2000 über die Rückerstattung der Schwerverkehrsabgabe für Transporte im Vor- und Nachlauf des UKV (nachfolgend VO-Rückerstattung, SR 641.811.22).

Nachdem seit 1. März 2016 lediglich die Verpflichtung zur Zusammenarbeit zwischen dem EFD und der UVEK entfällt, bleibt die vorstehend genannte Verordnung weiterhin in Kraft.

5.2 Gemäss Art. 1 Abs. 1 VO-Rückerstattung muss der Rückerstattungsantrag die Anzahl der Ladebehälter und Sattelanhänger nach den Kategorien von Art. 8 Abs. 2 SVAV sowie den Namen und die Unterschrift des Antragsstellers enthalten.

Die Rückerstattungsperiode ist der Kalendermonat (Art. 3 Abs. 1 VO-Rückerstattung), wobei pro Monat höchstens ein Rückerstattungsantrag gestellt werden kann (Art. 3 Abs. 2 VO-Rückerstattung).

Der Rückerstattungsbetrag wird – soweit möglich – mit der LSVA verrechnet (vgl. Art. 1 Abs. 2 VO-Rückerstattung).

5.3 Gemäss den Weisungen 2005 und 2008 hat der Antragsteller neben den Angaben auf Form. 56.76 (Angaben zum Antragsteller, Anzahl der Behälter je nach Kategorie; Vernehmlassungsakten, act. 1.1), auch die im UKV verwendeten Fahrzeuge aufzulisten (Ziff. 3.2.1 Weisung 2005, Ziff. 3.2.1 Weisung 2008).

Gestützt die vom Antragsteller gelieferten Angaben ermittelt dann die OZD die LSVA pro im UKV eingesetzten Fahrzeug und vergleicht die Summe der LSVA aller dieser Fahr-



zeuge mit dem pauschalen Rückerstattungsanspruch im UKV des Antragstellers (vgl. Vernehmlassung vom 17. August 2016, S. 11).

**5.4** Gemäss konstanter Praxis der EZV können Fahrzeughalter ihre Rückerstattungsansprüche auch abtreten (Zession; Ziff. 2 sowie 5.1 und 5.2 der Weisung der OZD über die Rückerstattung für Transporte im unbegleiteten Verkehr [Weisung 2000], in der Version vom 20. Dezember 2000; Ziff. 3.3 Weisung 2005; Ziff. 3.3. Weisung 2008; Ziff. 3.3 der Weisung der OZD über die Rückerstattung für Transporte im unbegleiteten kombinierten Verkehr [Weisung 2017], in der ab 1. Januar 2017 geltenden Version), wobei ihre Ansprüche alsdann vom Zessionar gegenüber der OZD geltend gemacht werden.

[...]

**7.2** In einem ersten Schritt ist somit Art. 8 Abs. 4 SVAV auszulegen.

Nach dem Wortlaut der Bestimmung ist die pauschale Rückerstattung im UKV limitiert auf das Total der LSVA aller Fahrzeuge des Antragsstellers, mit denen UKV-Transporte in der entsprechenden Abgabeperiode ausgeführt worden sind. Gemäss dem Wortlaut «die gesamte Abgabe» ist davon auszugehen, dass dazu nicht nur die Fahrten dieser Fahrzeuge im UKV, sondern alle Fahrten zählen. Dies wird durch die nachfolgenden Überlegungen zum Sinn und Zweck der Norm bestätigt.

Die Einführung der Bestimmung steht in engem Zusammenhang mit dem Schlussbericht vom 23. August 2004 der Ergänzungsstudie Vor- und Nachlauf im Kombinierten Ladungsverkehr, Evaluation der LSVA-Rückerstattung [nachfolgend Schlussbericht 2004]. Dieser Bericht wies darauf hin, dass die bestehende UKV-Rückerstattungsregelung eine geringe Verlagerungswirkung habe. Ferner hielt der Schlussbericht 2004 fest, dass die Vor- und Nachlaufdistanzen im Binnenverkehr de facto deutlich weniger betragen würden als im Import- und Exportverkehr. Im Binnenverkehr werde im Vor- und Nachlauf regelmässig gar weniger als 40 km zurückgelegt, sodass die pauschale Rückerstattung im UKV die geschuldete LSVA für die Vor- und Nachlaufdistanzen übersteige (sog. Nettoauszahlungen). Demgegenüber seien die Vor- und Nachlaufdistanzen im Import- und im Exportverkehr regelmässig länger als 40 km, sodass die pauschale Rückerstattung im UKV nur zu einer teilweisen Entlastung von der LSVA führe. Alsdann wurden Zweifel an der Rechtmässigkeit der Nettoauszahlungen geäussert, weil diese über eine eigentliche Rückerstattung hinausgehen würden. Schliesslich wurde im Schlussbericht 2004 die Abschaffung der bestehenden UKV-Rückerstattungsregelung empfohlen (vgl. Vernehmlassungsakten, act. 2.3, S. 13, S. 67 f.).

In Anlehnung an die im Schlussbericht 2004 geäusserte Kritik an den Nettoauszahlungen (vgl. Vernehmlassungsakten, act. 2.3, S. 36) sollten gemäss den Besprechungen der Arbeitsgruppe LSVA solche inskünftig vermieden werden (vgl. Arbeitsunterlage vom 19.

Mai 2004 der Arbeitsgruppe LSVA [nachfolgend Arbeitsunterlage], Vernehmlassungsakten, act. 2.4, S. 15). Hierzu sollte die pauschale Rückerstattung plafoniert werden. Im Maximum sollten die LSVA der im UKV eingesetzten Fahrzeuge zurückerstattet werden. Aus der Tabelle auf S. 13 der Arbeitsunterlage ergibt sich sodann, dass bei Fahrzeugen, die sowohl im gewöhnlichen Strassentransport als auch im UKV eingesetzt würden (sog. gemischt eingesetzte Fahrzeuge), bei dieser Variante eine Besserstellung resultieren würde. Der Grund für die Besserstellung liegt wohl darin, dass hier auch die LSVA aus den übrigen Transporten berücksichtigt werden.

Wortlaut und Absicht des Verordnungsgebers zu Art. 8 Abs. 4 SVAV ergeben demnach, dass maximal die LSVA aller im UKV eingesetzten Fahrzeuge zurückerstattet wird, wobei bei gemischt eingesetzten Fahrzeugen auch die LSVA für die übrigen Strassentransporte in die Berechnung der Deckelung einbezogen wird.

Dieser Auslegung entspricht das Verständnis der Bestimmung, das die OZD in Ziff. 3.2.1 der Weisung 2005 bzw. der Weisung 2008 festhält.

**7.3** Somit bleibt zu prüfen, ob die in Art. 8 Abs. 4 SVAV enthaltene Regelung gesetzeskonform ist, das heisst Art. 4 Abs. 3 SVAG entspricht. Dieser lautet:

Für Fahrten im unbegleiteten kombinierten Verkehr besteht Anspruch auf eine pauschale Rückerstattung. Der Bundesrat regelt die Einzelheiten.

Bei Art. 4 Abs. 3 SVAG handelt es sich um eine Delegationsnorm, die dem Bundesrat ein weites Ermessen einräumt (E. 3.8.5). Gleichwohl hat der Bundesrat den Kerngehalt der Delegationsnorm zu wahren.

**7.3.1** Zum Kerngehalt gehört insbesondere, dass auf Gesetzesebene ein Rechtsanspruch auf Rückerstattung statuiert wurde (vgl. Urteil des BGer 2C\_423/2014 vom 30. Juli 2015 E. 4.2.3). Weiter ist massgeblich, dass die Rückerstattung in Form einer Pauschale erfolgt und dass nach der Absicht des Gesetzgebers negative Auswirkungen auf den übrigen Güterverkehr vermieden werden müssen (E. 3.8.4). Der Gesetzgeber hat zwar zur Bemessung der Pauschale keine ausdrücklichen gesetzlichen Vorgaben gemacht. Er war sich indessen bei der Schaffung der Bestimmung über die Möglichkeit von Nettoauszahlungen bewusst und hat diese gewollt (E. 3.8.4). Die Rechtsprechung zur bisherigen Regelung hat zudem erkannt, dass die Nettoauszahlungen keine (verdeckte) Subvention darstellen würden (E. 4.6). Bei einer Deckelung ist jedoch eine Nettoauszahlung ausgeschlossen. Insoweit liegt eine Vorgabe zur Bemessung der Pauschale vor, die eine Deckelung ausschliesst.

**7.3.2** Aus der Botschaft 1999 ergibt sich ferner, dass die Regelungen zum UKV ursprünglich nur für die Übergangsphase bis zum 31. Dezember 2004 vorgesehen waren (E. 3.8.4).

Indessen unterliess es der Gesetzgeber, Art. 4 Abs. 3 SVAG zu befristen. Ebensovienig wurde die Bestimmung nach Ablauf der Übergangsfrist aufgehoben oder geändert. Insbesondere verzichtete der Gesetzgeber auch nach dem 1. Januar 2005 darauf, die pauschale Rückerstattung im UKV abzuschaffen, obschon im Schlussbericht 2004 (vgl. E. 7.2) eine solche empfohlen worden war.

Daraus folgt, dass auch nach Ablauf der sog. Übergangsfrist am Kerngehalt der pauschalen Rückerstattung im UKV festgehalten wird.

**7.3.3** Die nachfolgende Einführung einer Deckelung auf Verordnungsstufe steht diesem Kerngehalt entgegen und verletzt damit den Rahmen der Delegation (E. 3.8.5). Art. 8 Abs. 4 SVAV ist demzufolge gesetzeswidrig und nicht anzuwenden (E. 2.6).

#### **7.4**

**7.4.1** Dem steht auch nicht entgegen, dass der Schlussbericht 2004 verschiedene Schwächen des Systems aufzeigte, insbesondere dass Nettoauszahlungen vorab im Binnenverkehr anfallen und nicht im Import- und Exportverkehr. Entgegen der Ansicht der Vorinstanz ist darin keine Ungleichbehandlung bzw. Benachteiligung des übrigen Güterverkehrs zu sehen. So weist schon der Schlussbericht 2004 darauf hin, dass die unterschiedliche Bedeutung die Folge unterschiedlich langer Vor- und Nachlaufdistanzen ist (Vernehmlassungsbeilage, act. 2.3 S. 11). Die längeren Vor- und Nachlaufdistanzen dürfen wiederum infrastrukturbedingt sein.

Selbst wenn der Delegationsrahmen nicht verletzt wäre, so gälte es nachfolgende Überlegungen zu berücksichtigen:

**7.4.2** Der in Art. 8 BV verankerte Grundsatz der Rechtsgleichheit verlangt, dass Gleiches nach Massgabe seiner Gleichheit gleich und Ungleiches nach Massgabe seiner Ungleichheit ungleich behandelt wird (BGE 134 I 23 E. 9.1; Urteil des BVGer A6231/2016 vom 5. April 2017 E. 2.6). Ein Erlass, welcher Rechtsetzungsstufe auch immer, verletzt den Grundsatz der Rechtsgleichheit, wenn er rechtliche Unterscheidungen trifft, für die ein vernünftiger sachlicher Grund in den zu regelnden Verhältnissen nach dem Regelungszweck nicht ersichtlich ist, oder wenn er Unterscheidungen unterlässt, die sich aufgrund der Verhältnisse aufdrängen (RAINER J. SCHWEIZER, BV-Kommentar, Art. 8 N. 38; Urteil des BVGer A-5098/2016 vom 4. Juli 2017 E. 2.1). Ein Gesetz kann Ungleichbehandlungen vorsehen, soweit damit ein bestimmter Regelungszweck erreicht werden soll (SCHWEIZER, BV-Kommentar, Art. 8 N. 40).

**7.4.3** Der Grundsatz der sog. Gleichbehandlung der Gewerbetreibenden gemäss Art. 27 BV verbietet Massnahmen, die den Wettbewerb unter direkten Konkurrenten verzerren bzw. nicht wettbewerbsneutral sind, namentlich wenn sie bezwecken, in den Wettbe-

werb einzugreifen, um einzelne Konkurrenten oder Konkurrentengruppen gegenüber anderen zu bevorzugen oder zu benachteiligen (BGE 130 I 26 E. 6.3,3,1 und 125 I 431 E. 4b/aa). So gesehen ergänzt Art. 27 BV das allgemeine Gleichbehandlungsgebot gemäss Art. 8 BV und bietet einen darüber hinausgehenden Schutz (BGE 121 I 129 E. 3d; Urteil des BVerfG A-5098/2016 vom 4. Juli 2017 E. 2.2, KLAUS A. VALLENDER, BV-Kommentar, Art. 27 N. 31).

**7.4.4** Ein Erlass verstösst gegen das Willkürverbot (Art. 9 BV), wenn er sich nicht auf ernsthafte sachliche Gründe stützen lässt oder sinn- und zwecklos ist (anstelle vieler: BGE 136 II 120 E. 3.3.2, 132 V 273 E. 4; Urteil des BVerfGA-7025/2016 vom 5. Juli 2017 E.1.2.3).

**7.4.5** Wie die Beschwerdeführerin zu Recht ausführt, werden sog. gemischt verwendete Fahrzeuge privilegiert, weil hier die übrigen Transporte für die Deckelung mitberücksichtigt werden. Mit der Berücksichtigung der übrigen – nicht im UKV erfolgten – Transporte findet jedoch ein sachfremdes Kriterium Anwendung, für das kein vernünftiger sachlicher Grund vorhanden ist. Zudem steht die Berücksichtigung der weiteren Transporte mit diesen Fahrzeugen dem Regelungszweck der LSVA, insbesondere dem Umlagerungsziel entgegen (E. 3.4). Damit werden die gemischt verwendeten Fahrzeuge gleich behandelt wie die ausschliesslich im UKV eingesetzten Fahrzeuge, obschon eine Gleichbehandlung hier nicht geboten ist. Auch werden Unternehmen, die ihre Fahrzeuge gemischt einsetzen, finanziell privilegiert, weil sie von höheren Limiten profitieren. Damit würde Art. 8 Abs. 4 SVAV dem verfassungsrechtlichen Rechtsgleichheitsgebot (Art. 8 BV) nicht Stand halten bzw. gegen die Wettbewerbsfreiheit (Art. 27 BV) verstossen. Die Bestimmung würde sich zudem als willkürlich (Art. 9 BV) erweisen.

## 7.5

**7.5.1** Erweist sich die Deckelung als unzulässig, ist zu prüfen, ob die Beschwerdeführerin überhaupt Anspruch auf eine pauschale Rückerstattung im UKV hatte.

**7.5.2** Mit Bezug auf die Frage nach der Zulässigkeit der Zession ist vorab auf Art. 164 OR einzugehen.

**7.5.2.1** Gemäss Art. 164 Abs. 1 OR kann die Gläubigerin (Zedentin) eine ihr zustehende Forderung ohne Einwilligung des Schuldners an eine andere Gläubigerin (Zessionarin) abtreten, soweit nicht das Gesetz, eine Vereinbarung oder die Natur des Rechtsverhältnisses entgegenstehen.

Die Abtretung (Zession) ist ein Verfügungsvertrag (DANIEL GIRSBERGER/JOHANNES LUKAS HERMANN, in: Honsell/Vogt/Wiegand [Hrsg.], Obligationenrecht I, 6. Aufl. 2015 [Basler Kommentar], Art. 164 N. 15 und 16). Dieser beruht auf einem Rechtsgrund (causa; GIRSBERGER/HERMANN, Basler-Kommentar, Art. 164 N. 16).

Bei der Inkassoession tritt der Zedent die Forderung zum Inkasso an den Zessionar ab. Der Zessionar wird im Aussenverhältnis vollberechtigter Gläubiger. Im Innenverhältnis vereinbaren Zedent und Zessionar, dass die Forderung nur vertragsgemäss verwendet werden darf (GIRSBERGER/HERMANN, Basler Kommentar, Art. 164 N. 1 und 44).

Abgetreten werden können nur Forderungen. Auch künftige Forderungen sind abtretbar, soweit sie bestimmbar sind (GIRSBERGER/HERMANN, Basler Kommentar, Art. 164 N. 5 und 36). Die Forderung muss jedoch rechtlich abtretbar sein (GIRSBERGER/HERMANN, Basler Kommentar, Art. 164 N. 27 ff.).

**7.5.2.2** Grundsätzlich gelten öffentlich-rechtliche (verwaltungsrechtliche) Rechte und Pflichten als nicht übertragbar (vgl. BGE 132 II 485 E. 7.4.2, 111 Ib 157 E. 3b; VPB 67.22 E. 3b [Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission 2001-085 vom 29.7.2002]; VPB 38/1974 Nr. 58 S. 57 [Entscheid des Bundesrats vom 17.12.1973]; vgl. auch HÄFELIN et al., Verwaltungsrecht, N. 813).

Bei vermögensrechtlichen Forderungen gegenüber dem Staat, ist eine Abtretung jedoch ausnahmsweise möglich, soweit Gesetz, Vereinbarung oder die Natur des Rechtsverhältnisses dies nicht ausschliessen (vgl. Art. 164 Abs. 1 OR; vgl. HÄFELIN et al., Verwaltungsrecht, N. 826).

Die Zulässigkeit der Übertragung, namentlich der Abtretung, von öffentlich-rechtlichen Forderungen ist in jedem Einzelfall aufgrund der massgebenden Gesetzesbestimmungen sowie im Blick auf Ziel und Zweck der Leistung zu beurteilen (vgl. BGE 111 Ib 150 E. 2).

**7.5.2.3** Generell nicht zulässig ist die Abtretung einer dem Staat zustehenden Steuerforderung durch diesen, denn das Gemeinwesen tritt mit hoheitlicher Gewalt auf, um die Einnahmen zur Bestreitung seiner laufenden Ausgaben zu generieren. Damit steht der Abtretung schon die Natur des Rechtsverhältnisses grundsätzlich entgegen (vgl. HÄFELIN et al., Verwaltungsrecht, N. 814; Michael Beusch, Der Untergang der Steuerforderung, 2012 [nachfolgend Untergang], § 8 Fn. 711 m.Hw.; mit Bezug auf die Mehrwertsteuer: MICHAEL BEUSCH, in: Felix Geiger/Regine Schluckebier [Hrsg.], MWSTG, Kommentar, 2012 [OFK-MWSTG], Art. 44 N. 3 m.Hw.; EUGEN SPIRIG, Obligationenrecht, Teilband V 1k, Die Abtretung von Forderungen und die Schuldübernahme, Art. 164 - 174 OR, 1993 [nachfolgend Zürcher-Kommentar], Art. 164 N. 182). Steuerforderungen enthalten letztlich nämlich mehr als eine vermögensrechtliche Komponente. Sie sind «in ein ganzes Bündel von höchstpersönlichen Rechten und Pflichten eingebettet [...] welche einzig dem Steuerpflichtigen Leistungserbringer im Subordinationsverhältnis [zur Steuerbehörde] zustehen (vgl. BEUSCH, Untergang, § 8 Fn. 711 m.Hw.). Gleiches gilt auch für Kausalabgaben (z.B. Gerichtsgebühren; vgl. SPIRIG, Zürcher-Kommentar, Art. 164 N. 182).

Umgekehrt ist auch die Abtretung von Steuerrückzahlungsforderungen gegenüber dem Staat zu verneinen. Auch Letztere umfassen gleichsam wie die Steuerforderung mehr als eine bloss vermögensrechtliche Komponente (vgl. BEUSCH, Untergang, § 8 Fn. 711). Die gleichen Überlegungen verbieten grundsätzlich auch die Abtretung der Rückforderung von Kausalabgaben.

**7.5.2.4** Die Abtretung einer nichtzediblen Forderung ist ungültig, sie gilt als nicht erfolgt. Dies gilt nicht nur für das Verhältnis zwischen Gläubiger und Schuldner, sondern auch zwischen Zedent und Zessionar (GIRSBERGER/HERMANN, Basler Kommentar, Art. 164 N. 52; SPIRIG, Zürcher-Kommentar, Art. 164 N. 183).

**7.5.3** Auf den vorliegenden Fall bezogen ergeben sich aus diesen Grundsätzen folgende Konsequenzen:

**7.5.3.1** Abgetreten werden können einzig Forderungen (E. 7.5.2.1). Nur die LSVA-Kilometer sind somit nicht abtretbar. Soweit mit den vorliegend aktenkundigen Zessionsurkunden einzelne LSAV-Kilometer abgetreten wurden, sind diese Zessionen demnach ohnehin unwirksam. Für die abgetretenen pauschalen Rückforderungsansprüche im UKV gilt Folgendes:

**7.5.3.2** Wohl handelt es sich bei einer Zession grundsätzlich um ein Verfügungsgeschäft (E. 7.5.2.1). Allerdings geht ihre Bedeutung – entgegen der Ansicht der OZD (vgl. Duplik S. 4) – über die eines verfahrenstechnischen Elements im Rückerstattungsprozess hinaus, das heisst es geht nicht nur darum, die «Einziehungsbefugnis», also die Stellung der Forderungsgläubigerin zu übertragen. Vielmehr verschafft die Zession dem Zessionar die Verfügungsmacht über den pauschalen Rückerstattungsanspruch im UKV.

**7.5.3.3** In diesem Zusammenhang stellt sich sodann die Frage nach dem Rechtsgrund für die Zession (E. 7.5.2.1).

Aus dem Sachverhalt ergibt sich, dass zwischen der Eisenbahnunternehmung als Zedentin und der Transportunternehmung als Zessionarin eine Geschäftsverbindung besteht, doch ist die Art dieser geschäftlichen Verbindung nicht umfassend erstellt. Aus den Akten ergibt sich, dass die abgetretenen pauschalen Rückerstattungsansprüche auch Transporte betrafen, die die Zedentin nicht für die Zessionarin, sondern für Dritte ausgeführt hatte. Nach den Ausführungen der Beschwerdeführerin hat sie die erhaltene pauschale Rückerstattung im Umfang der zedierten Ansprüche abzüglich einer kleinen Administrationsgebühr an die Eisenbahnunternehmung weiterzuleiten. Infolgedessen ist auf eine Inkassoession zu schliessen (E. 7.5.2.1).

Die aktenkundigen Inkassozeessionsurkunden enthalten keine betragsmässige Begrenzung, sodass davon auszugehen ist, dass die Rückerstattungsansprüche gesamthaft und nicht nur bis zu einem bestimmten Höchstbetrag abgetreten worden sind.

**7.5.3.4** Der pauschale Rückerstattungsanspruch im UKV ist öffentlich-rechtlicher Natur und damit grundsätzlich abtretungsfeindlich, wobei eine einzelfallweise Prüfung zu erfolgen hat, ob die Abtretung nach Gesetz, nach der Natur der Sache oder nach der Verordnung doch nicht ausgeschlossen ist (E. 7.5.2.2).

**7.5.3.5** Abtretbarkeit würde voraussetzen, dass das Gesetz die Person der der Rückerstattungsanspruch zusteht, nicht verbindlich festlegt. Art. 4 Abs. 3 SVAG äussert sich nicht zum Anspruchsberechtigten, sondern spricht lediglich von der pauschalen Rückerstattung und setzt damit voraus, dass eine solche geleistet wurde. Etwas zurückbekommen kann nur, wer etwas hingegeben hat. Die LSVA und die pauschale Rückerstattung derselben bedingen sich. Daraus muss man schliessen, dass im Erhebungsverfahren und im Rückerstattungsverfahren dieselben Parteien beteiligt sein müssen, was einer Inkassozeession entgegensteht.

Alsdann handelt es sich bei Art. 4 Abs. 3 SVAG um eine restriktiv anzuwendende Bestimmung (E. 3.8.2). Das von der Beschwerdeführerin gewählte Vorgehen würde deren Anwendungsbereich aber massiv erweitern, was ebenfalls gegen die Zulässigkeit einer Inkassozeession spricht.

Die Frage, ob die LSVA als Kausal- oder Lenkungsabgabe qualifiziert wird (vgl. E. 3.5), spielt für die vorliegende Frage keine Rolle und kann deshalb offen bleiben. Entscheidend ist, dass der Staat als Gläubiger bei beiden Qualifikationen seinen LSVA-Anspruch nur gestützt auf eine gesetzliche Grundlage abtreten könnte (E. 7.5.2.2), welche fehlt.

**7.5.3.6** Auch Art. 8 Abs. 1 SVAV spricht von Rückerstattung und impliziert damit gleich wie das Gesetz, dass diese gegenüber dem Abgabepflichtigen selber zu erfolgen hat. Dies wird überdies dadurch verdeutlicht, dass der pauschale Rückerstattungsanspruch dem Halter des im UKV benutzten Fahrzeugs zukommt (E. 4.3), der ja auch der Abgabepflichtige ist (E. 3.7). Insoweit ist der Rückerstattungsberechtigte identisch mit dem Abgabepflichtigen (vgl. Art. 5 Abs. 1 SVAG). Damit schliesst auch Art. 8 Abs. 1 SVAV – im Einklang mit Art. 4 Abs. 3 SVAG – eine Inkassozeession aus.

**7.5.3.7** Der Staat handelt bei der Erhebung der LSVA im Rahmen seiner hoheitlichen Tätigkeit und kann hierbei weder das gesamte «Bündel von Rechten und Pflichten» abtreten, noch einen Teil davon (E. 7.5.2.3), insbesondere auch nicht das Inkasso der Abgabe.

Umgekehrt gründet auch der Anspruch auf pauschale Rückerstattung im UKV wiederum auf einem Rechtsverhältnis zwischen dem Berechtigten und dem Staat, das ebenfalls

aus einem «Bündel von Rechten und Pflichten» besteht, das eine vermögensrechtliche Komponente einschliesst. Dies gilt selbst dann, selbst wenn die Rückerstattung pauschal erfolgt und somit nach anderen Kriterien bemessen wird als die LSVA selbst. Das Rückerstattungsverfahren ist die Folge der Abgabenerhebung und insoweit mit dieser verbunden. Die Bündelung verschiedener Rechte und Pflichten erweist sich demzufolge auch für die Rückerstattung als untrennbar mit der vermögensrechtlichen Komponente verbunden und schliesst zumindest eine Inkassozeession aus. Damit ist eine Inkassozeession auch aufgrund der Natur der Sache ausgeschlossen. Nicht entschieden werden muss vorliegend, wie es sich im Falle einer Unternehmensnachfolge verhalten würde.

Einer Inkassozeession stehen daneben auch praktische Gründe entgegen, denn der Gläubigerwechsel führt zu einem erhöhten Prüfungsaufwand für die OZD. Dies widerspricht nicht nur dem Grundsatz der einfachen Handhabung wie sie der pauschalen Rückerstattung zugrunde liegt (E. 4.6), sondern auch dem Umstand, dass es sich beim Rückerstattungsverfahren um ein Massenverfahren handelt.

**7.5.4** Aus dem Gesagten ergibt sich, dass Inkassozeessionen von pauschalen Rückerstattungsansprüchen im UKV nach Gesetz, Verordnung und der Natur der Sache ausgeschlossen sind.

**7.5.5** Die vorliegend erfolgten Inkassozeessionen sind somit ungültig und damit nicht erfolgt (E. 7.5.2.4). Demnach steht der betroffene pauschale Rückerstattungsanspruch im UKV der Eisenbahnunternehmung zu und die Beschwerdeführerin hat diesen zu Unrecht geltend gemacht bzw. zurückerstattet erhalten.

Die Beschwerdeführerin vermag auch aus dem Hinweis auf das Urteil des BVGer A6623/2008 vom 9. März 2009 E. 1.2.2 nichts zu ihren Gunsten abzuleiten, denn im damaligen Fall lag ein Warenimport bzw. dessen Tarifeinreihung im Streit. Im vorliegenden Fall stellt sich die Frage nach der Gültigkeit der Zeession jedoch deshalb, weil sie als Mittel diente, die Deckelung zu vermeiden.

[...]

**8.1** Die konsequente Anwendung des Inkassozeessionsverbots führt weiter dazu, dass die OZD in der vorliegenden Konstellation auch die zedierten Rückerstattungsansprüche bis zur Deckelung zu Unrecht gewährt hat. Folglich erhöht sich die Rückforderung um diesen Betrag und beläuft sich nunmehr auf Fr. 8'781'728.-.

Die Erhöhung des Rückforderungsbetrages führt für die Beschwerdeführerin zu einer Änderung der angefochtenen Verfügung zu ihren Ungunsten und damit zu einer reformatio in peius. Diese Verschlechterung beruht auf einer Verletzung von Bundesrecht, nämlich der Anwendung von Art. 164 Abs. 1 OR im Sinne einer Inkassozeession auf ei-



ne öffentlich-rechtliche Forderung, deren Natur eine Inkassozeption ausschliesst. Damit erweist sich der angefochtene Entscheid als offensichtlich unrichtig. Dessen Korrektur ist aufgrund der Höhe des zusätzlich nachzufordernden Betrages von erheblicher Bedeutung. Die Beschwerdeführerin hat sodann zur Frage der reformatio in peius Stellung genommen und ausdrücklich von einem Rückzug der Beschwerde abgesehen. Infolgedessen ist eine reformatio in peius vorzunehmen (E. 2.3).

[...]