



Urteil vom 18. Mai 2018

Besetzung

Richterin Salome Zimmermann (Vorsitz),
Richter Michael Beusch, Richter Daniel Riedo,
Gerichtsschreiberin Monique Schnell Luchsinger.

Parteien

A. _____ AG,
vertreten durch Diego Clavadetscher, Rechtsanwalt,
Beschwerdeführerin,

B. _____ AG,
vertreten durch Dr. Marcel Lustenberger, Rechtsanwalt, und
MICArb Urs Boller, LL.M., Rechtsanwalt,
Beigeladene,

gegen

Oberzolldirektion (OZD),
Hauptabteilung Abgaben,
Monbijoustrasse 40, 3003 Bern,
Vorinstanz.

Gegenstand

LSVA (Art. 8 Abs. 4 SVAV).

Sachverhalt:**A.**

Die A._____ AG (nachfolgend Transportunternehmung) ist eine Unternehmung mit Sitz in (...), die Güter im In- und Ausland transportiert (vgl. Online-Handelsregisterauszug des Kantons [...] vom 28. Juni 2016).

Sie 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).

B.

Die Eisenbahnunternehmung mit Sitz in (...) betreibt ein Bahnunternehmen und bezweckt unter anderem die Vermietung von Containern und Wechselbehältern, führt Zollabfertigungen und Transitverfahren durch sowie den Handel mit Anschluss- und Abstellgleisen (vgl. Online-Handelsregisterauszug des Kantons [...] vom 3. August 2017). Seit dem 1. September 2010 ist sie eine 100%ige Konzerngesellschaft der C._____ Gruppe.

Im Zusammenhang mit dem Gütertransport per Bahn besorgt sie auf Wunsch auch den sog. Vor- und Nachlauf per Lastwagen. Sie verfügt hierfür über eigene Lastwagen. In Spitzenzeiten delegiert sie jedoch einzelne Vor- und Nachläufe an die Transportunternehmung oder andere Subunternehmer. Sie ist für die C._____ Gruppe, aber auch für weitere Auftraggeber tätig. Die Eisenbahnunternehmung entrichtet ebenfalls LSVA.

C.

Die beiden Unternehmungen arbeiten nicht nur im UKV, sondern 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 den ihrigen bei der Oberzolldirektion (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.

D.

Indessen unterzog die OZD den von der Transportunternehmung geltend

gemachten pauschalen Rückerstattungsanspruch für Dezember 2015 einer vertieften Prüfung. Diese zeigte, dass der von der Eisenbahnunternehmung an die Transportunternehmung zedierete pauschale Rückerstattungsanspruch die LSVA-Schulden der Eisenbahnunternehmung überstieg. Weitere Abklärungen folgten und ergaben, dass dieselbe Konstellation für die gesamten zwölf Monate des Jahres 2015 gegeben gewesen war. 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.

E.

Mit Eingabe vom 27. Juni 2016 erhob die Transportunternehmung (nachfolgend auch Beschwerdeführerin) Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht. Sie beantragt, die Verfügung vom 26. Mai 2016 sei aufzuheben. Für den Fall, dass die Zessionen der Rückerstattungsansprüche der Eisenbahnunternehmung an die Beschwerdeführerin als unzulässig qualifiziert würden, sei festzustellen, dass Art. 8 Abs. 4 SVAV übergeordnetem Recht widerspreche und dass die Eisenbahnunternehmung Anspruch auf den vollen Betrag der auf sie entfallenden UKV-Rückerstattungen habe, auch wenn dieser Betrag die LSVA-Schuld der Eisenbahnunternehmung pro Abgabeperiode übersteige; unter Kosten- und Entschädigungsfolge.

Die Beschwerdeführerin begründet ihre Anträge im Wesentlichen damit, dass die OZD seit jeher Zessionen von Rückerstattungsansprüchen zulasse. Die Zession der UKV-Rückerstattungsansprüche dürfe – entgegen der Ansicht der OZD – nicht auf den Anwendungsfall beschränkt werden, bei welchem der Subunternehmer seine Rückerstattungsansprüche an seinen Auftraggeber zediere. Bisher habe die OZD für die Berechnung der in Art. 8 Abs. 4 SVAV vorgesehenen Deckelung des Rückerstattungsbetrages stets die LSVA-Schuld des Zedenten und des Zessionars zusammengezählt. Die Limitierung sei nicht nur gesetzes-, sondern auch verfassungswidrig, indem sie das Gleichbehandlungsgebot verletze. Schliesslich sei die einjährige Rückerforderungsfrist von Art. 85 des Zollgesetzes vom 18. März 2005 (ZG, SR 631.0) verwirkt.

F.

Am 17. August 2016 beantragte die OZD (nachfolgend auch Vorinstanz) vernehmlassungsweise die Abweisung der Beschwerde, unter Kostenfolge.

Sie stellt sich hierbei im Wesentlichen auf den Standpunkt, dass sich die Geschäftsbeziehung zwischen der Beschwerdeführerin und der Eisenbahnunternehmung darauf beschränke, dass Erstere der Letzteren ihre LSVA-Kilometer zur Verfügung stelle, um damit die Deckelung des pauschalen Rückerstattungsbetrages zu umgehen. Sinn und Zweck einer Zession im UKV sei die Abtretung des pauschalen Rückerstattungsanspruchs des Subunternehmers an seinen Auftraggeber, denn damit werde dem Fahrzeughalter ermöglicht, bei weitervergebenen Aufträgen einen einzigen den gesamten Transport umfassenden Rückerstattungsantrag einzureichen. Dies reduziere den administrativen Aufwand und der Hauptauftragnehmer könne auf eine separate Abrechnung sowie den Geldtransfer mit dem Subunternehmer verzichten. Die Zession müsse jeweils pro Fahrzeug erfolgen. Ein pauschaler Rückerstattungsanspruch könne indes nur entstehen, wenn eine bestimmte Anzahl Containerumschläge und eine LSVA-Schuld bei derselben Person zusammen fielen. Die Rückforderungsfrist gemäss Art. 85 ZG sei gewahrt, denn die OZD habe die Beschwerdeführerin mit Schreiben vom 17. März 2016 über die festgestellten Unstimmigkeiten informiert und die Korrektur der Rückerstattungsanträge für die Monate Januar bis Dezember 2015 in Aussicht gestellt.

G.

Am 22. September 2016 replizierte die Beschwerdeführerin, dass die Deckelung der pauschalen UKV-Rückerstattung nach Art. 8 Abs. 4 SVAV rechtswidrig und die Bestimmung daher vom Gericht nicht anzuwenden sei. Die Frage der Zulässigkeit der Zession sei nicht Thema des vorliegenden Verfahrens, denn die OZD praktiziere diese grundsätzlich weiterhin. Eventualiter sei im Falle einer Zession eine Gesamtbetrachtung vorzunehmen, wobei die pauschalen UKV-Guthaben sowie die LSVA-Schulden von Zedent und Zessionar zusammengerechnet werden müssten. Im Übrigen habe die OZD eine solche Auslegung während Jahren selbst praktiziert. Eine Praxisänderung wäre unzulässig. Die Beschwerdeführerin sei in ihrem berechtigten Vertrauen auf die bisherige Praxis zu schützen.

H.

In der Duplik vom 27. Oktober 2016 ergänzte die Vorinstanz, dass einzig

der UKV-Verkehr von und zu Terminals bzw. sog. Umschlagbahnhöfen privilegiert werde.

Die Eisenbahnunternehmung betreibe jedoch keinen Terminal-, sondern einen Freiladecontainerverkehr. Im Terminalcontainerverkehr sei eine Nettoauszahlung mit Bezug auf den Kalendermonat als Abrechnungsperiode eher unwahrscheinlich. Die Container auf einem Zug seien in der Regel für verschiedene Empfänger mit unterschiedlichem Domizil bestimmt. Daraus ergäben sich unterschiedliche Rückerstattungsbeträge für jeden Container in Relation zur betroffenen Abgabe für diese Vor- und Nachläufe. Im hier zu beurteilenden Freiladecontainerverkehr der Eisenbahnunternehmung seien die Vor- und Nachlaufstrecken vordefiniert und würden stets die gleiche Länge aufweisen. In der gängigen Praxis der OZD sei der Freiladecontainerverkehr dennoch toleriert worden, sofern ein reeller Vor- bzw. Nachlauf stattgefunden habe, obwohl dabei kein gewöhnlicher Umschlagbahnhof benutzt worden sei. Die Geschäftstätigkeit der Eisenbahnunternehmung sei speziell, weil hier der Containertransport von Haus zu Haus von einer einzigen Unternehmung mit eigenen Transportmitteln (Bahn- und Lastwagen) organisiert werde und wegen der kurzen Vor- und Nachläufe sehr tiefe LSVA anfallen würden. Die Deckelung der pauschalen Rückerstattung treffe die Eisenbahnunternehmung in aussergewöhnlich hohem Masse. Die Eisenbahnunternehmung habe jedoch ihr Geschäftsmodell zu einem Zeitpunkt aufgebaut, in welchem die rechtlichen Grundlagen inkl. Deckelung bereits seit längerer Zeit in Kraft und bekannt gewesen seien. Der von der Eisenbahnunternehmung praktizierte Freiladecontainerverkehr habe in der Gesetzgebungsdebatte nie zur Diskussion gestanden. Die Sonderregelung des UKV's sei vor dem Hintergrund des „Lenkungsziels“ zu sehen. Mit dem Freiladecontainerverkehr werde dieses Ziel jedoch unterwandert und die UKV-Rückerstattungen würden zu einer Subvention des Bahnverkehrs verkommen. Dies widerspreche Art. 1 des Bundesgesetzes vom 19. Dezember 1997 über eine leistungsabhängige Schwerverkehrsabgabe (Schwerverkehrsabgabegesetz, SVAG, SR 641.81).

Die von der Beschwerdeführerin und der Eisenbahnunternehmung praktizierte Vorgehensweise bei der Rückerstattung verletze die seit der Einführung der LSVA bestehende Praxis. Die Zession sei ein verfahrenstechnisches Element im Rückerstattungsprozess. Die informatikmässige Umsetzung des Rückerstattungsprozesses durch die OZD sei im Sinne der Subunternehmertätigkeit realisiert worden, wobei die Deckelung der Rückerstattungsansprüche des Zedenten nicht automatisch überprüft worden sei.

Die vorliegend betroffenen beiden Unternehmen hätten von der mangelhaften systemtechnischen Implementierung und dem ungenügenden Risikomanagement der OZD profitiert.

I.

Mit Eingabe vom 8. Dezember 2016 nahm die Beschwerdeführerin zur Duplik Stellung, insbesondere zu den von der Vorinstanz verwendeten Begriffen Terminal- und Freiladcontainerverkehr.

J.

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. Würde man nämlich im vorliegenden Fall auf eine Inkassozeession schliessen, mit welcher die Eisenbahnunternehmung ihre Rückforderungsansprüche an die Beschwerdeführerin abgetreten habe, und wäre eine solche unzulässig, so wäre dies nicht nur im über die sog. Deckelung hinausgehenden Betrag der Fall, sondern auch im von der OZD nicht zurückgeforderten Betrag. Dies würde zu einer Erhöhung des Rückforderungsbetrages auf total Fr. 8'781'728.- führen. Ferner erhielt die Beschwerdeführerin die Gelegenheit, ihre Beschwerde bis zum 20. Dezember 2017 zurückzuziehen.

K.

Mit Eingabe vom 22. Januar 2018 nahm die Beschwerdeführerin innert erstreckter Frist zur Frage der reformatio in peius Stellung. Ergänzend ersuchte sie um Beiladung der Eisenbahnunternehmung. Sie führt hierbei im Wesentlichen aus, die Eisenbahnunternehmung sei die Zedentin der strittigen Ansprüche und daher die eigentlich von der angefochtenen Verfügung betroffene Partei. Im Übrigen stellt sich die Beschwerdeführerin sinngemäss auf den Standpunkt, die Frage der Zulässigkeit der Zeession sei nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens. Eine reformatio in peius sei daher nicht zulässig. Eine solche sei nur als eigentliche Notbremse einzusetzen. Auch eine Substitution des Rechtsgrundes sei nur unter eingeschränkten Voraussetzungen zulässig. Die UKV-Rückerstattungsforderung sei nicht höchstpersönlicher Natur. Schliesslich verbiete es der Grundsatz von Treu und Glauben, den Parteien entgegen zuhalten, die Zeession sei ungültig. Die Frage der Gesetzes- und Verfassungsmässigkeit sei in jedem Fall zu beurteilen, allenfalls im Rahmen eines Feststellungsentscheides. Auch bei der Verlegung der Verfahrenskosten sei zu berücksichtigen, dass die ODZ das Vorgehen der Parteien grundsätzlich akzeptiert habe.

L.

Am 19. Januar 2018 ersuchte auch die Eisenbahnunternehmung um Beiladung zum vorliegenden Verfahren und bestätigte, in diesem Zusammenhang, dass sie die Anträge und die Begründungen der Beschwerdeführerin unterstütze.

M.

Mit Zwischenverfügung vom 30. Januar 2018 erhielt die Vorinstanz die Möglichkeit zur Frage der Beiladung Stellung zu nehmen.

N.

Mit Verfügung vom 28. Februar 2018 wurde die Eisenbahnunternehmung (nachfolgend Beigeladene) zum vorliegenden Verfahren beigeladen. Ferner erhielt die Vorinstanz die Gelegenheit, zur Eingabe der Beschwerdeführerin vom 22. Januar 2018 Stellung zu nehmen. Die Vorinstanz liess sich hierzu nicht vernehmen.

O.

Mit Schreiben vom 23. März 2018 teilte Rechtsanwältin (...) mit, dass sie aufgrund ihrer Wahl zur Richterin am Bundesverwaltungsgericht die Beschwerdeführerin nicht mehr vertrete.

Auf die einzelnen Vorbringen der Parteien ist nachfolgend insoweit einzugehen als dies für den vorliegenden Entscheid wesentlich ist.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:**1.**

1.1 Verfügungen der Vorinstanz betreffend die LSVA, die keine erstinstanzlichen Veranlagungsverfügungen sind, können gemäss Art. 23 Abs. 4 SVAG in Verbindung mit Art. 31 ff. VGG beim Bundesverwaltungsgericht angefochten werden. Das Schreiben der OZD vom 26. Mai 2016 ist eine solche Verfügung, und deren Überprüfung fällt in den Zuständigkeitsbereich des Bundesverwaltungsgerichts.

Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG).

1.2 Zur Beschwerde ist nach Art. 48 Abs. 1 VwVG berechtigt, wer vor der Vorinstanz am Verfahren teilgenommen hat oder keine Möglichkeit zur Teilnahme erhalten hat, durch die angefochtene Verfügung besonders berührt ist und ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung oder Änderung hat. Die Beschwerdeführerin ist als Adressatin der angefochtenen Verfügung zur Beschwerde legitimiert.

1.3 Die Beiladung ist im Verwaltungsverfahren des Bundes nicht ausdrücklich geregelt, wird aber von der Praxis anerkannt (vgl. Urteil des BGer 2C_373/2016 vom 17. November 2016 E. 2.1). Mit der Beiladung werden Dritte, deren Interessen durch einen Entscheid berührt sind, in ein Verfahren einbezogen und daran beteiligt. Der Einbezug eines Beteiligten in den Schriftenwechsel (vgl. Art. 57 Abs. 1 VwVG) hat den Sinn, die Rechtskraft des Urteils auf ihn auszudehnen, so dass dieser in einem später gegen ihn gerichteten Prozess dieses Urteil gegen sich gelten lassen muss (vgl. Urteil des BGer 2C_373/2016 vom 17. November 2016 E. 2.1). Die beizuladenden Dritten müssen durch den Ausgang des gerichtlichen Verfahrens in rechtlicher oder tatsächlicher Weise hinreichend berührt sein, ohne dass eine derart intensive Betroffenheit verlangt wird, dass sie formell als Gegenparteien auftreten könnten (vgl. Urteil des BGer 2C_64/2013 vom 26. September 2014 E. 1.4.1). Die Beiladung ermöglicht es, dem Recht auf vorgängige Anhörung Rechnung zu tragen, bevor ein nachteiliger Entscheid ergeht; damit ist die Beiladung auch Ausfluss des rechtlichen Gehörs (Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101]). Der beizuladende Dritte muss in einer besonders engen Beziehung zu dem das Prozessthema bildenden Rechtsverhältnis stehen (vgl. BGE 135 II 384 E. 1.2.1, 130 V 501 E. 1.2; Urteile des BGer 2C_373/2016 vom 17. November 2016 E. 2.1; 2C_824/2015 vom 21. Juli 2016 E. 1.5.3; MARANTELLI/HUBER, in: Waldmann/Weissenberger [Hrsg.], Praxiskommentar zum VwVG, 2. Aufl. 2016, Art. 6 VwVG N. 61 f.; vgl. zum Ganzen Urteil des BVGer B-3170/2017 vom 20. März 2018 E. 2.1).

Die Instruktionsrichterin bejahte mit Zwischenverfügung vom 28. Februar 2018 die vorgenannten Voraussetzungen mit Bezug auf die Eisenbahnunternehmung (nachfolgend auch Beigeladene) und lud sie zum vorliegenden Verfahren bei. Hierbei ging sie aufgrund der Ausführungen in der Eingabe vom 19. Januar 2018 davon aus, dass die Beigeladene über den bisherigen Verfahrensstand vollständig informiert ist und sich Weiterungen erübrigen. Dem wurde nicht widersprochen.

1.4 Anfechtungsgegenstand im verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahren bilden Rechtsverhältnisse über die mittels einer Verfügung im Sinne von Art. 5 VwVG befunden wurde. Der angefochtene Teil definiert den Streitgegenstand. Das Gericht kann grundsätzlich nur über Streitgegenstände entscheiden, hinsichtlich derer die Verwaltung verfügt hat (BGE 131 V 164 E. 2.1) oder über welche sie gemäss dem Untersuchungsgrundsatz und dem Prinzip der Rechtsanwendung von Amtes wegen hätte verfügen müssen (BGE 116 V 23 E. 3c und d; Urteil des BGer, 9C_766/2007 vom 3. Januar 2008 E. 4). Nicht strittige Teile des Anfechtungsgegenstands prüft das Bundesverwaltungsgericht nur, wenn sie in engem Sachzusammenhang zum Streitgegenstand stehen (vgl. BGE 125 V 413 E. 1b).

Für die begriffliche Umschreibung des Streitgegenstandes und seine Abgrenzung vom Anfechtungsgegenstand nicht von Bedeutung sind die bestimmenden Elemente ("Teilaspekte", "aspects") des oder der verfügungsweise festgelegten Rechtsverhältnisse. Teilaspekte eines verfügungsweise festgelegten Rechtsverhältnisses dienen in der Regel lediglich der Begründung der Verfügung und sind daher grundsätzlich nicht selbstständig anfechtbar (vgl. BGE 125 V 413 E. 1b, 106 V 92 E. 1).

Anfechtungsgegenstand im vorliegenden Verfahren bildet die Rückforderung (nachfolgend Wiedereinforderung) gemäss Verfügung vom 26. Mai 2016. Mit dieser Verfügung machte die OZD die zuvor gewährte pauschale Rückerstattung im UKV für das Jahr 2015 teilweise rückgängig, nämlich im Umfang, in welchem die von der Eisenbahnunternehmung an die Beschwerdeführerin zedierten Rückerstattungsansprüche die LSVA-Schuld der Eisenbahnunternehmung im jeweiligen Kalendermonat überschritten.

Die Beschwerdeführerin beanstandet die Wiedereinforderung durch die OZD. Streitgegenstand ist demnach die Wiedereinforderung der pauschalen Rückerstattung im UKV.

Allerdings besteht im vorliegenden Fall die Besonderheit, dass die OZD die Wiedereinforderung auch damit begründete, dass im Umfang des wieder eingeforderten Betrages kein pauschaler Rückerstattungsanspruch bestanden habe, zum einen, weil der pauschale Rückerstattungsanspruch gedeckelt sei, zum andern, weil die Beschwerdeführerin zur Geltendmachung des Rückerstattungsanspruchs nicht berechtigt gewesen sei, da der Anspruch auf einer Zession beruhe. Für den über den gedeckelten Anteil hinausgehenden Rückerstattungsanspruch sei eine Zession gar

nicht möglich. Eine Zession sei ohnehin nur für pauschale Rückerstattungsansprüche im UKV zulässig, die vom Subunternehmer an den Hauptfrachtführer abgetreten würden. Mit dem letzten Argument negiert die Vorinstanz nicht nur den Rückerstattungsanspruch für den von ihr wieder eingeforderten Teil, sondern den gesamten Rückerstattungsanspruch der Eisenbahnunternehmung. Insoweit stellt sich die Frage nach dem Umfang des wieder eingeforderten Rückerstattungsanspruchs. Infolgedessen liegt der gesamte auf die Eisenbahnunternehmung entfallende pauschale Rückerstattungsanspruch im UKV im Streit. Darauf ist unter dem Gesichtspunkt einer sog. *reformatio in peius* einzugehen (E. 2.3 und 8.1).

1.5 Gemäss Art. 25 Abs. 1 VwVG kann die in der Sache zuständige Behörde über den Bestand, den Nichtbestand oder den Umfang öffentlich-rechtlicher Rechte und Pflichten auf Begehren oder von Amtes wegen eine Feststellungsverfügung treffen. Einem derartigen Begehren ist nach Art. 25 Abs. 2 VwVG zu entsprechen, wenn die gesuchstellende Person ein entsprechendes schutzwürdiges Interesse nachweist. Laut bundesgerichtlicher Rechtsprechung ist der Anspruch auf Erlass einer Feststellungsverfügung subsidiär gegenüber einer Leistungs- oder Gestaltungsverfügung. Eine Feststellungsverfügung ist nur zu treffen, wenn das Interesse daran nicht durch eine rechtsgestaltende Verfügung gewahrt werden kann (BGE 137 II 199 E. 6.5; Urteil des BGer 2C_726/2009 vom 20. Januar 2010 E. 1.3; Urteil des BVerger A-2777/2016 vom 4. Juli 2017 E. 1.2).

Ziff. 2 des Rechtsbegehrens der Beschwerdeführerin enthält ein Feststellungsbegehren. Da es sich hierbei um einen Eventualantrag handelt, stellt sich die Frage, ob darauf einzutreten ist, erst, wenn über das Hauptbegehren entschieden worden ist. Allerdings ist es dem Bundesverwaltungsgericht verwehrt, festzustellen, ob die Eisenbahnunternehmung einen die Deckelung übersteigenden pauschalen Rückerstattungsanspruch im UKV hat, da die Eisenbahnunternehmung nur als Beigeladene und nicht als Hauptpartei am vorliegenden Verfahren beteiligt ist. Insoweit ist auf das Begehren zum Vornherein nicht einzutreten. Soweit die in Ziff. 2 des Rechtsbegehrens verwendete Formulierung kein eigentlicher Antrag ist, sondern sich auf die Feststellung beschränken sollte, dass Art. 8 Abs. 4 SVAV übergeordnetem Recht widerspreche, ist darauf bei der Behandlung des Hauptantrages einzugehen, weil lediglich eine Rechtsauffassung zum Ausdruck gebracht wird.

1.6 Auf die im Übrigen frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG) ist demnach – unter Vorbehalt der Ausführungen in E. 1.5 – einzutreten.

2.

2.1 Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführerin kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Unangemessenheit rügen (Art. 49 Bst. c VwVG; ANDRÉ MOSER et al., Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl. 2013, N. 2.149 ff.; ULRICH HÄFELIN et al., Allgemeines Verwaltungsrecht, 7. Aufl. 2016 [nachfolgend Verwaltungsrecht], N. 1146 ff.).

2.2 Das Bundesverwaltungsgericht wendet das Recht von Amtes wegen an und ist an die Begründung der Begehren der Parteien nicht gebunden (Art. 62 Abs. 4 VwVG). Der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen verpflichtet Verwaltung und Gericht zudem, auf den festgestellten Sachverhalt jenen Rechtssatz anzuwenden, den sie als den zutreffenden erachten, und ihm jene Auslegung zu geben, von der sie überzeugt sind (MOSER et al., a.a.O., N. 1.54; Urteil des BVGer A-1608/2016 vom 20. September 2016 E. 1.3.2).

2.3 Gemäss Art. 62 Abs. 2 VwVG kann das Bundesverwaltungsgericht eine angefochtene Verfügung zuungunsten einer Partei ändern, wenn die Verfügung Bundesrecht verletzt oder auf einer unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des Sachverhalts beruht. Eine solche Berichtigung zuungunsten einer Partei (reformatio in peius) wird nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts nur vorgenommen, wenn der betroffene Entscheid offensichtlich unrichtig und die Korrektur von erheblicher Bedeutung ist (BGE 142 V 337 E. 3.1; Urteile des BVGer A-5431/2015 vom 28. April 2016 E. 1.3.1, A-667/2015 vom 15. September 2015 E. 1.7, A-2657/2014 vom 1. Juni 2015 E. 2.2 m.Hw.). Wegen Unangemessenheit darf die angefochtene Verfügung nur ausnahmsweise zuungunsten einer Partei geändert werden. Beabsichtigt das Bundesverwaltungsgericht, die angefochtene Verfügung zuungunsten einer Partei zu ändern, so bringt es der Partei diese Absicht zur Kenntnis, räumt ihr Gelegenheit zur Gegenäusserung ein (Art. 62 Abs. 3 VwVG) und gewährt ihr die Möglichkeit, ihre Beschwerde zurückzuziehen (BGE 129 II 385 E. 4.4.3).

2.4 Als Ausgangspunkt jeder Auslegung ist der Wortlaut einer Gesetzesbestimmung zu betrachten. Ist dieser nicht ganz klar bzw. bestehen Gründe für die Annahme, er gebe nicht den wahren Sinn der Vorschrift wieder, muss unter Berücksichtigung aller Auslegungselemente nach der wahren Tragweite gesucht werden. Diesfalls ist namentlich auf die Entstehungsgeschichte der Norm (historische Auslegung), auf ihren Sinn und Zweck (teleologische Auslegung) und auf die Bedeutung, die der Norm im Kontext mit anderen Bestimmungen zukommt (systematische Auslegung), abzustellen. Das Bundesgericht hat sich dabei stets von einem Methodenpluralismus leiten lassen (statt vieler: BGE 141 V 197 E. 5.2; Urteil des BVGer A-3824/2016 vom 14. Juni 2017 E. 2.4.2; HÄFELIN et al., Verwaltungsrecht, N. 175 ff.).

2.5 Verwaltungsverordnungen (wie namentlich Kreisschreiben) sind Meinungsäusserungen der Verwaltung über die Auslegung der anwendbaren Gesetzesbestimmungen (vgl. Urteil des BGer 2C_544/2015 vom 18. Juli 2016 E. 3.2). Für die Justizbehörden sind Verwaltungsverordnungen nicht verbindlich (MOSER et al., a.a.O., N. 2.173 f.). Die Gerichte sollen Verwaltungsverordnungen bei ihrer Entscheidung allerdings mitberücksichtigen, sofern diese eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zulassen (BGE 142 II 182 E. 2.3.2; Urteil des BVGer A-3014/2016 vom 18. November 2016 E. 1.6).

2.6 Das Bundesverwaltungsgericht kann auf Beschwerde hin vorfrageweise Verordnungen des Bundesrates auf ihre Gesetz- und Verfassungsmässigkeit prüfen (konkrete Normenkontrolle; vgl. MOSER et al., a.a.O., N. 2.177 f.). Bei unselbständigen Verordnungen des Bundesrates, d.h. bei bundesrätlichen, sich auf eine gesetzliche Delegation von Rechtsetzungskompetenzen stützenden Verordnungen, klärt das Gericht im Rahmen einer konkreten Normenkontrolle, ob sich der Bundesrat an die Grenzen der ihm im Gesetz eingeräumten Befugnisse gehalten hat. Soweit das Gesetz den Bundesrat nicht ermächtigt, von der Verfassung abzuweichen bzw. seine Regelung nicht lediglich eine bereits im Gesetzesrecht angelegte Verfassungswidrigkeit übernimmt, beurteilt es auch deren Verfassungsmässigkeit. Wird dem Bundesrat durch die gesetzliche Delegation ein sehr weiter Spielraum des Ermessens für die Regelung auf Verordnungsebene eingeräumt, so ist dieser Spielraum nach Art. 190 BV für das Bundesverwaltungsgericht verbindlich. Es darf in diesem Fall nicht sein Ermessen an die Stelle desjenigen des Bundesrates setzen, sondern hat sich auf die Kontrolle zu beschränken, ob dessen Regelung den Rahmen der ihm im

Gesetz delegierten Kompetenzen offensichtlich sprengt oder aus anderen Gründen gesetzes- oder verfassungswidrig ist (BGE 141 II 169 E. 3.4; ULRICH HÄFELIN et al., Schweizerisches Bundesstaatsrecht, 9. Aufl. 2016 [Bundesstaatsrecht], N. 2099). Dabei kann es 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 ein vernünftiger Grund in den tatsächlichen Verhältnissen fehlt, oder Unterscheidungen unterlässt, die richtigerweise hätten getroffen werden sollen. Für die Zweckmässigkeit der angeordneten Massnahme trägt der Bundesrat die Verantwortung; es ist nicht Aufgabe des Bundesverwaltungsgerichts, sich zu deren wirtschaftlicher oder politischer Sachgerechtigkeit zu äussern (vgl. BGE 137 III 217 E. 2.3, 136 II 337 E. 5.1 zur LSVA; Urteil des BVGer A-307/2015 vom 18. November 2015 E. 3.3).

Einer Verordnung, die gegen die Delegationsnorm verstösst oder sich als verfassungswidrig erweist, ist – unter Vorbehalt von Art. 190 BV – die Anwendung zu versagen (vgl. Urteil des BGer 2C_423/2014 vom 30. Juli 2015 E. 2.3.2 und 2.3.5; PIERRE TSCHANNEN et al., Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. Aufl. 2014 [AV], § 19 N. 40).

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 materiel-ler 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 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 leis-

tungsabhängige 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 Vorausset-

zungen 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 BVGer 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 36sexies aBV) im Vordergrund stehenden Instrumente. Ferner diene es der Regelung der sog. Übergangsphase (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 Übergangsphase (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 Strassenfiskalität 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 Verkehrsverlagerungsgesetz (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 BVer A-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 Rückerstattungspauschale 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 Antragstellers 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 Fahrzeuge 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.

6.

6.1 Nach Art. 85 ZG kann die Zollverwaltung den geschuldeten Zollabgabenbetrag nachfordern, wenn sie irrtümlich eine von ihr zu erhebende Zollabgabe nicht oder zu niedrig oder einen zurückzuerstattenden Zollabgabenbetrag zu hoch festgesetzt hat und die entsprechende Absicht innerhalb eines Jahres nach dem Ausstellen der Veranlagungsverfügung mitteilt. Der Nachforderungsanspruch nach Art. 85 ZG stellt demnach eine spezialgesetzlich geregelte Möglichkeit dar, eine rechtskräftig veranlagte Zollsuld der Revision zu unterziehen.

Nach der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts ist diese Bestimmung auch für die Nachforderung der LSVA anwendbar (Urteil des BVGer A-3005/2016 vom 6. April 2017 E. 3.7.3; a.M. MICHAEL BEUSCH, in KOCHER/CLAVADETSCHER [Hrsg.], Zollgesetz (ZG), 2009 [nachfolgend Zollkommentar], Art. 85 N. 24 m.Hw.).

6.2 Von der Nachforderung gemäss Art. 85 ZG strikt zu unterscheiden ist die Nacherhebung von Abgaben gestützt auf Art. 12 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 22. März 1974 über das Verwaltungsstrafrecht (Verwaltungsstrafrechtsgesetz, VStrR; SR 313.0), wonach die infolge einer Widerhandlung gegen die Verwaltungsstrafgesetzgebung des Bundes zu Unrecht

nicht erhobene, zurückerstattete, ermässigte oder erlassene Abgabe, Vergütung, Beitrag oder nicht eingeforderter Betrag inkl. Zins, ohne Rücksicht auf die Strafbarkeit einer bestimmten Person nachzuentrichten oder zurückzuerstatten ist (vgl. BEUSCH, Zollkommentar, Art. 85 N. 36).

6.3 Nach Art. 20 SVAG wird mit Busse bestraft, wer ungerechtfertigt eine Vergünstigung oder Rückerstattung erwirkt oder in einem Rückerstattungs-gesuch unrichtige Angaben macht. Art. 14 – 16 VStrR bleiben vorbehalten.

6.4 Voraussetzung für die Anwendbarkeit von Art. 12 Abs. 1 VStrR ist eine *objektive Widerhandlung* gegen die Verwaltungsgesetzgebung des Bundes (BGE 129 II 160 E. 3.1). Nicht verlangt ist eine strafrechtliche Verantwortlichkeit, ein Verschulden oder gar die Einleitung eines Strafverfahrens. Vielmehr genügt es, dass der durch die Nichtleistung der Abgabe entstandene unrechtmässige Vorteil seinen Grund in einer Widerhandlung im objektiven Sinn hat (BGE 129 II 160 E. 3.2; Urteil des BGer 2C_591/2015 vom 5. Februar 2016 E. 3.3; Urteile des BVGer A-2997/2016 vom 6. April 2017 E. 3.4.1, A-1225/2013 vom 27. März 2014 E. 2.5.1).

6.5 Rückleistungspflichtig ist nach Art. 12 Abs. 2 VStrR, wer in den Genuss des unrechtmässigen Vorteils gelangt ist, insbesondere der zur Zahlung der Abgabe Verpflichtete oder der Empfänger der Vergütung oder des Beitrages (BGE 114 Ib 94 E. 4a; Urteile des BVGer A-2997/2016 vom 6. April 2017 E. 3.4.2, A-5311/2015 vom 28. Oktober 2015 E. 2.3.1).

6.6 Für die Verjährung der Leistungs- bzw. Rückleistungspflicht ist Art. 12 Abs. 4 VStR zu berücksichtigen.

7.

7.1 Im vorliegenden Fall stellt sich zum einen die Frage nach dem Bestand des pauschalen Rückerstattungsanspruchs im UKV und dessen Umfang. In diesem Zusammenhang ist die Zulässigkeit der Deckelung (E. 4.5) des pauschalen Rückerstattungsanspruchs im UKV zu untersuchen (nachfolgend E. 7.2). Hierbei ist die Bestimmung insbesondere auf ihre Gesetzes- (nachfolgend E. 7.3 ff.) und Verfassungskonformität (nachfolgend E. 7.4.2 ff.) zu prüfen. Erweist sich die in Art. 8 Abs. 4 SVAV verankerte Deckelung als gesetzes- und verfassungswidrig, darf die Bestimmung nicht angewendet werden (E. 2.6). Alsdann ist zu prüfen, ob die Beschwerdeführerin zur Geltendmachung des „ungedeckelten“ pauschalen Rückerstattungsanspruchs im UKV überhaupt berechtigt war. Hierbei stellt sich die Frage nach der Zulässigkeit der Zession im vorliegenden Fall (nachfolgend

E. 7.5.1 ff.). Erweist sich die vorliegende Zession als unzulässig, ist zu prüfen, ob die OZD die pauschale Rückerstattung im UKV wieder einfordern kann, und wenn ja, in welchem Umfang. In diesem Zusammenhang stellt sich die Frage nach der Anwendbarkeit von Art. 85 ZG bzw. Art. 12 Abs. 1 VStrR (nachfolgend E. 7.6). Weiter zu prüfen ist, ob die Beschwerdeführerin in ihrem Vertrauen (Art. 9 BV) auf die bisherige Rückerstattungspraxis der OZD zu schützen ist (nachfolgend E. 7.7).

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. Als dann 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 ge-

mäss 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 er-
kannt, dass die Nettoauszahlungen keine (verdeckte) Subvention darstel-
len würden (E. 4.6). Bei einer Deckelung ist jedoch eine Nettoauszahlung
ausgeschlossen. Insoweit liegt eine Vorgabe zur Bemessung der Pau-
schale 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. Ebensowenig wurde die Bestimmung nach
Ablauf der Übergangsfrist aufgehoben oder geändert. Insbesondere ver-
zichtete der Gesetzgeber auch nach dem 1. Januar 2005 darauf, die pau-
schale 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 Kernge-
halt 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 De-
legation (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 ver-
schiedene Schwächen des Systems aufzeigte, insbesondere dass Netto-
auszahlungen vorab im Binnenverkehr anfallen und nicht im Import- und
Exportverkehr. Entgegen der Ansicht der Vorinstanz ist darin keine Un-
gleichbehandlung bzw. Benachteiligung des übrigen Güterverkehrs zu se-
hen. So weist schon der Schlussbericht 2004 darauf hin, dass die unter-
schiedliche Bedeutung die Folge unterschiedlich langer Vor- und Nachlauf-
distanzen ist (Vernehmlassungsbeilage, act. 2.3 S. 11). Die längeren Vor-
und Nachlaufdistanzen dürften wiederum infrastrukturbedingt sein.

Selbst wenn der Delegationsrahmen nicht verletzt wäre, so gälte es nach-
folgende 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 A-6231/2016 vom 5. April 2017 E. 2.6). Ein Er-
lass, 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 Wettbewerb 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 BVGer 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 BVGer A-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 Inkassozeession 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 betreffen, 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 Inkassozeession 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 Rückerstattungsanspruch 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 A-6623/2008 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.

7.6 Demzufolge bleibt zu prüfen, ob die OZD die zu Unrecht zurückerstatteten Beträge wieder einfordern kann. Die Beschwerdeführerin negiert dies unter Anrufung der einjährigen Verwirkungsfrist von Art. 85 ZG.

Die Frage der Verwirkung kann jedoch offen bleiben, da vorliegend die pauschale Rückerstattung im UKV – wie vorstehend ausgeführt – gegenüber der Beschwerdeführerin zu hoch ausgefallen ist, sie somit eine ungerechtfertigte Rückerstattung erwirkt hat, womit der objektive Tatbestand von Art. 20 SVAG erfüllt wurde (E. 6.3) und der Rückerstattungsbetrag nicht

nach Art. 85 ZG, sondern in Anwendung von Art. 12 Abs. 1 VStrR zurückzufordern ist (E. 6.4). Hierbei ist der Eintritt der Verjährung gemäss Art. 12 Abs. 4 VStrR noch kein Hinderungsgrund (E. 6.6).

7.7 Damit ist noch auf den Einwand der Beschwerdeführerin einzugehen, mit dem sie sich auf die von Lehre und Rechtsprechung entwickelten Grundsätze zur Praxisänderung und zum Vertrauensschutz beruft. In diesem Zusammenhang ist vorab auf die Weisung der OZD betreffend die Rückerstattung für Transporte im unbegleiteten Verkehr (E. 5.3) einzugehen, nach welcher die Zession von Rückerstattungsansprüchen zulässig ist.

Die Weisung der OZD gibt die entsprechende Verwaltungspraxis wieder (E. 2.5). Sie widerspricht – wie vorstehend gezeigt – Art. 4 Abs. 3 SVAG und erfordert eine Korrektur.

Eine neue Rechtsprechung ist grundsätzlich sofort und in allen hängigen Verfahren anzuwenden. Im Einzelfall kann dieser Regel der Schutz von Treu und Glauben (vgl. Art. 5 Abs. 3 und Art. 9 BV) entgegenstehen. Von Bedeutung sind in diesem Zusammenhang vor allem Grundsatzentscheide, deren Ziel es unter anderem ist, in einer umstrittenen Frage Sicherheit und Gewissheit zu schaffen. Der Vertrauensschutz hat sich dabei insbesondere bei verfahrensrechtlichen Änderungen im Bereich der Frist- und Formvorschriften sowie bei der Zulässigkeit von Rechtsmitteln durchgesetzt; diesfalls darf die neue Praxis nicht ohne vorgängige Ankündigung Anwendung finden (vgl. BGE 142 V 551 E. 4.1, 140 II 334 E. 8, Urteile des BVGer A-7871/2015 vom 10. November 2016 E. 3, A-1374/2011 vom 5. Januar 2012 E. 3.5.1).

Mit Bezug auf die mit dem vorliegenden Verfahren von der Beschwerdeführerin zurückgeforderten Beträge handelt es sich um eine Grundsatzfrage, die weder eine Frist noch eine Formvorschrift betrifft. Des Weiteren ist das rechtstaatliche Interesse an der richtigen Rechtsanwendung höher zu gewichten als das auf der fraglichen Weisung basierende Vertrauen der Beschwerdeführerin in die vermeintliche Rechtmässigkeit ihres Handelns. Infolgedessen besteht kein Anspruch auf Vertrauensschutz. Damit ist nicht mehr auf den Einwand der Beschwerdeführerin einzugehen, wonach der Wortlaut der Weisung der OZD eine Zession ausserhalb der in der Weisung genannten Subunternehmerkonstellation zulasse. Ebenso wenig braucht die allfällige Praxis der OZD betreffend die Zusammenrechnung der LSVA-Schulden des Zedenten und des Zessionars geprüft zu werden.

7.8 Nicht geprüft werden muss vorliegend, wie es sich mit dem Vertrauensschutz betreffend die pauschalen Rückerstattungsansprüche im UKV verhält, wenn diese von der Eisenbahnunternehmung im eigenen Namen für das Jahr 2015 geltend gemacht werden. Diese Frage ist nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens.

8.

8.1 Die konsequente Anwendung des Inkassozeptionsverbots 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 Inkassozeption auf eine 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).

8.2 Die Beschwerde ist demzufolge abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist. Hingegen ist aufgrund der *reformatio in peius* Ziff. 1 des Dispositivs der Verfügung der OZD vom 26. Mai 2016 aufzuheben und der Betrag der pauschalen Rückerstattung im UKV für das Jahr 2015 auf Fr. 8'781'728.- festzusetzen. Diesen Betrag hat die Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzubezahlen.

9.

9.1 Die Verfahrenskosten sind auf Fr. 32'500.- festzusetzen und der unterliegenden Beschwerdeführerin sowie der Beigeladenen je hälftig aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 1 ff. des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]), da letztere als Prozesspartei ebenfalls kostenpflichtig ist (ISABELLE HÄNER, in: Auer/Müller/Schindler [Hrsg.], VwVG, Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren,

2008, Art. 6 N. 10, 12 und 17) und sie die Anträge sowie die Begründungen der Beschwerdeführerin unterstützt. Der von der Beschwerdeführerin einbezahlte Kostenvorschuss von Fr. 32'500.- ist im Umfang von Fr. 16'250.- zur Begleichung ihres Anteils an den Verfahrenskosten zu verwenden. Im Mehrbetrag von Fr. 16'250.- ist ihr der Kostenvorschuss nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten. Die Beigeladene hat ihren Kostenanteil in der Höhe von Fr. 16'250.- nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils innerhalb 30 Tage ab Rechnungsstellung zu begleichen.

9.2 Angesichts ihres Unterliegens stehen weder der Beschwerdeführerin noch der Beigeladenen eine Parteientschädigung zu (Art. 64 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

2.

Ziff. 1 des Dispositivs der Verfügung der OZD vom 26. Mai 2016 wird aufgehoben und der Rückforderungsbetrag der pauschalen Rückerstattung im UKV für das Jahr 2015 auf Fr. 8'781'728.- festgesetzt. Die Beschwerdeführerin wird verpflichtet, diesen Betrag nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzubezahlen.

3.

Der Verfahrenskosten von Fr. 32'500.- werden der Beschwerdeführerin und der Beigeladenen je in der Höhe von Fr. 16'250.- auferlegt. Der von der Beschwerdeführerin einbezahlte Kostenvorschuss von Fr. 32'500.- wird im Umfang von Fr. 16'250.- zur Begleichung ihres Anteils an den Verfahrenskosten verwendet. Im Mehrbetrag von Fr. 16'250.- wird der Kostenvorschuss der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft zurückerstattet. Der auf die Beigeladene entfallende Kostenanteil von Fr. 16'250.- wird nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils mit separater Post in Rechnung gestellt und ist innerhalb von 30 Tagen ab Rechnungsdatum zu Gunsten der Gerichtskasse zu überweisen.

4.

Es werden keine Parteientschädigungen zugesprochen.

5.

Dieses Urteil geht an:

- die Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde)
- die Beigeladene (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. [...]; Gerichtsurkunde)

Die vorsitzende Richterin:

Die Gerichtsschreiberin:

Salome Zimmermann

Monique Schnell Luchsinger

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 BGG). Die Rechtschrift 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 (Art. 42 BGG).

Versand: