Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Abteilung I
A-6175/2013

Urteil vom 12. Februar 2015

Besetzung

Richterin Salome Zimmermann (Vorsitz),
Richter Pascal Mollard,
Richter Markus Metz,
Richter Jürg Steiger,
Richter Michael Beusch,
Gerichtsschreiber Beat König.

Parteien

A._____ AG,
vertreten durch Rechtsanwälte Dr. Hans-Ulrich Brunner und Bernhard C. Lauterburg,
Beschwerdeführerin,

gegen

Oberzolldirektion (OZD),
Hauptabteilung Recht und Abgaben,
Vorinstanz.

Gegenstand

Steuerbürgschaft.

Sachverhalt:

A.

A.a Die B._____ AG in Nachlassliquidation (nachfolgend: B._____) schuldete gemäss Selbstdeklaration für den Monat Januar 2012 Mineralölsteuern-, Mineralölsteuerzuschläge sowie CO_2-Abgaben in der Höhe von insgesamt Fr. […]. Per Ende Januar 2012 belief sich die von der B._____ geschuldete Mehrwertsteuer nach Angabe der Oberzolldirektion (OZD) auf Fr. […].

Der zuständige Nachlassrichter in E._____ gewährte der B._____ am 27. Januar 2012 die provisorische Nachlassstundung.

Am 7. März 2012 machte die OZD bei der Nachlassverwalterin Forderungen gegen die B._____ in der Höhe insgesamt Fr. […] geltend, und zwar unter Einschluss der hiervor genannten Forderungen bzw. Schulden.

A.b Mit Schreiben vom 23. Mai 2012 forderte die OZD die A._____ AG auf, ihr einen Betrag von Fr. […] zu bezahlen. Zur Begründung führte sie aus, dass bei der B._____ trotz mehrerer Mahnungen offene Verbindlichkeiten aus Zollabfertigungen bestehen würden. Im Umfang des erwähnten Betrages müsse die A._____ AG gemäss einer von ihr eingegangenen Generalbürgschaft für diese Schulden der B._____ aufkommen.

A.c Nachdem die OZD mit der A._____ AG telefonisch und per E-Mail weitere Korrespondenz geführt hatte, richtete sie am 9. Oktober 2012 ein Betreibungsbegehren an das Betreibungsamt D._____. Das Betreibungsamt stellte der betriebenen A._____ AG am 19. Oktober 2012 den Zahlungsbefehl (Betreibung Nr. […]) zu. Gleichentags erhob die A._____ AG ohne Begründung Rechtsvorschlag.

Der Einzelrichter am Kantonsgericht E._____ genehmigte mit in Rechtskraft erwachsenem Entscheid vom 18. Februar 2013 den Nachlassvertrag für die B._____.

Mit Schreiben vom 15. Mai 2013 reichte die zwischenzeitlich bestimmte Liquidatorin bei der OZD eine Stellungnahme der B._____ zur Forderungseingabe der OZD bzw. der Eidgenössischen Zollverwaltung (EZV) ein. Danach anerkennt die B._____ nebst der erwähnten Mehrwertsteuerforderung in der Höhe von Fr. […] im Umfang von Fr. […] Mineralölsteuerforderungen bzw. Mineralölsteuer-, Mineralölsteuerzuschlag- und CO_2-Abgabeforderungen für die Periode vom 1. Januar bis 27. Januar 2012.

A.d Mit Schreiben vom 25. Juli 2013 verweigerte die OZD die Annahme einer am Vortag eingegangenen Zahlung der A._____ AG in der Höhe von Fr. […]. Zur Begründung erklärte sie, eine von der A._____ AG mit Schreiben vom 17. Juli 2013 betreffend diese Zahlung abgegebene Anrechnungserklärung sei unzulässig und die OZD sei nicht dazu verpflichtet, eine Teilleistung bei einer einheitlichen Geldschuld zu akzeptieren.

B.
Mit Verfügung vom 27. September 2013 stellte die OZD (nachfolgend auch: Vorinstanz) fest,

> «dass die Steuerforderung der EZV zu Lasten der B._____ in der Höhe von Fr. […] für die Mineralölsteuer, den Mineralölsteuerzuschlag und die CO_2-Abgaben aus der Überführung von Mineralölprodukten in den zollrechtlich freien Verkehr in der Periode vom 1. Januar 2012 bis und mit 27. Januar 2012 nicht angefochten wurde und demnach in Rechtskraft erwachsen ist» (Dispositiv-Ziff. 1 der Verfügung).

Die OZD ordnete ferner an, dass die Bürgschaftsschuld der A._____ AG in der Höhe von Fr. […] geschuldet und durch diese Gesellschaft bedingungslos zu entrichten sei (Dispositiv-Ziff. 2 der Verfügung). Ferner verfügte sie, dass der Rechtsvorschlag vom 19. Oktober 2012 der A._____ AG «in der Betreibung Nr. […] vom 11. Oktober 2012 des Betreibungsamtes D._____» aufgehoben werde (Dispositiv-Ziff. 3 der Verfügung), die A._____ AG ab dem 7. Juni 2012 bis zum Datum der rechtskräftigen Überweisung der Bürgschaftsforderung einen Verzugszins von 4 % der Bürgschaftsforderung zu entrichten habe (Dispositiv-Ziff. 4 der Verfügung) und nach Eingang der Zahlung von Fr. […] für die Bürgschaft seitens der OZD der A._____ AG eine Bescheinigung «über die Legalzession als Teilleistung für geschuldete Eingangsabgaben der B._____ aus der 3. Forderungsklasse» ausgestellt werde (Dispositiv-Ziff. 5 der Verfügung).

In der Begründung ihrer Verfügung hielt die OZD insbesondere fest, dass sie zwar «im Sinne eines materiellen Verfügungsbegriffs» gegenüber der B._____ eine Verfügung erlassen habe. Weil jedoch im Verfahren der periodischen Steueranmeldung für die Mineralölsteuer keine eigentliche Zustellung und Eröffnung der Verfügung erfolge, sei es denkbar, dass ein ziviler Rechtsöffnungsrichter dieser Verfügung die Erzwingbarkeit absprechе. Um diesem Prozessrisiko zu entgehen, treffe die OZD die Feststellung gemäss Dispositiv-Ziff. 1 der Verfügung. Bei einer öffentlich-rechtlichen Forderung wie der vorliegenden Schuld der A._____ AG aus der Bürgschaft habe die Verwaltung die Befugnis, zuerst die Betreibung einzuleiten

und mit anschliessender Verfügung den Rechtsvorschlag zu beseitigen. Die Erklärung der A._____ AG, mit welcher diese die Bezahlung der Bürgschaftssumme von Fr. […] von einer Anrechnung des entsprechenden Betrages auf die Mehrwertsteuerschulden der B._____ abhängig zu machen suche, sei einem Bürgen nicht zugänglich. Es widerspreche dem Sinn der Zollbürgschaft, wenn der Bürge die Bürgschaft nur auf die nach dem Schuldbetreibungs- und Konkursrecht besser gewichteten Forderungen anrechnen lassen könnte. Die Zinszahlungspflicht ergebe sich aus der Fälligkeit der Bürgschaftsforderung durch die Gewährung der provisorischen Nachlassstundung zu Gunsten der B._____.

C.
Am 30. Oktober 2013 liess die A._____ AG (nachfolgend: Beschwerdeführerin) Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht erheben. Sie stellt folgende Anträge (Beschwerde, S. 2 f.):

«**I. Rechtsbegehren**

1. Die angefochtene Verfügung ist hinsichtlich aller Ziffern (1-5) als nichtig zu erklären.

2. Eventualiter: Die angefochtene Verfügung sei hinsichtlich aller Ziffern (1-5) aufzuheben.

[…]

II. Sub-Eventualbegehren

3. Ziffer 2 und 5 der angefochtenen Verfügung seien aufzuheben und es sei festzustellen, dass die Beschwerdeführerin im Umfange von CHF […] befreit ist und für die Restanz von CHF […] die Anrechnungserklärung der Beschwerdeführerin Bestand hat oder die Anrechnung gemäss Fälligkeitszeitpunkt der verbürgten Forderungen zu erfolgen hat.

4. Ziffer 4 der angefochtenen Verfügung sei aufzuheben und es sei festzustellen, dass keine Verzugszinsen geschuldet sind.

5. Ziffer 3 der angefochtenen Verfügung sei aufzuheben und der Rechtsvorschlag in der Betreibung Nr. […] sei aufrechtzuerhalten.

[…]

III. Sub-Sub-Eventualbegehren

6. Ziffer 2 und 5 der angefochtenen Verfügung seien aufzuheben und es sei festzustellen, dass die Bürgschaftsverpflichtung der Beschwerdeführerin

weniger als CHF […] beträgt (wobei die Bezifferung nach Durchführung des Beweisverfahrens erfolgt).

7. Ziffer 2 und 5 der angefochtenen Verfügung seien aufzuheben und es sei festzustellen, dass für CHF […] die Anrechnungserklärung der Beschwerdeführerin Bestand hat.

8. Ziffer 4 der angefochtenen Verfügung sei aufzuheben und es sei festzustellen, dass der Verzugszinsenlauf frühestens ab Zustellung der angefochtenen Verfügung auf einem Betrag von höchstens CHF […] zu laufen begann.

[…]

IV. Sub-Sub-Sub-Eventualbegehren

9. Ziffer 2 und 5 der angefochtenen Verfügung seien aufzuheben und es sei festzustellen, dass für CHF […] die Anrechnung gemäss Fälligkeitszeitpunkt der verbürgten Forderungen zu erfolgen hat.

Alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen (zuzüglich Mehrwertsteuer) zu Lasten der Schweizerischen Eidgenossenschaft.»

Zur Begründung macht die Beschwerdeführerin im Wesentlichen geltend, die EZV habe, statt die Sachlage auf dem Verhandlungsweg zu klären, mittels Verfügung versucht, die Rechtslage nach ihrem Gutdünken zu gestalten. Die angefochtene Verfügung sei von einer dazu offensichtlich nicht befugten Behörde erlassen worden. Auch berücksichtige sie zu Unrecht nicht, dass die Beschwerdeführerin nur einen Teil allfälliger Bürgschaftsverpflichtungen aus dem in Frage stehenden Bürgschaftsvertrag schulde, weil nach diesem Vertrag auch die C._____ AG Mitbürgin sei. Die Vorinstanz habe zudem verkannt, dass die von der Beschwerdeführerin geleistete, aber seitens der EZV zurücküberwiesene Zahlung nach bürgschaftsrechtlichen Grundsätzen zur Befreiung des Bürgen führe. Nicht zuletzt masse sich die Vorinstanz mit ihrer Würdigung der Anrechnungserklärung der Beschwerdeführerin die Kompetenz eines Nachlassliquidators bzw. Kollokationsgerichts an.

D.
Mit Vernehmlassung vom 13. Dezember 2013 beantragt die Vorinstanz, die Beschwerde sei unter Kostenfolge vollumfänglich abzuweisen.

E.
Die Beschwerdeführerin hält mit Replik vom 29. Januar 2014 unter Einreichung verschiedener Unterlagen an ihren Beschwerdeanträgen fest.

F.
Mit Duplik vom 6. März 2014 stellt die Vorinstanz – ebenfalls unter Einreichung weiterer Akten – «unverändert den Antrag, die Beschwerde sei unter Kostenfolge vollumfänglich abzuweisen» (Duplik, S. 2).

G.
Mit Stellungnahme zur Duplik vom 16. April 2014 hält die Beschwerdeführerin in vollem Umfang an ihren Anträgen fest.

H.
Auf die weiteren Ausführungen der Verfahrensbeteiligten und die eingereichten Akten wird – soweit sie entscheidwesentlich sind – in den nachfolgenden Erwägungen näher eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.
1.1 Gemäss Art. 31 VGG beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 VwVG, sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche liegt bezüglich des Verfahrensgegenstandes nicht vor und die OZD ist auch eine Behörde im Sinn von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde grundsätzlich zuständig (vgl. jedoch E. 5.1). In verfahrensrechtlicher Hinsicht massgebend ist, soweit das VGG nichts anderes bestimmt, gemäss dessen Art. 37 das VwVG (vgl. dazu E. 2.1.2.1).

1.2 Vorab ist klarzustellen, dass die vorliegend angefochtene Verfügung der OZD zwei Rechtsverhältnisse beschlägt, an denen unterschiedliche Personen beteiligt sind und die nicht zwingend gleicher Natur sein müssen:

Dispositiv-Ziff. 1 der Verfügung betrifft das eigentliche Steuerrechtsverhältnis, nämlich das Rechtsverhältnis zwischen der Zollverwaltung bzw. dem Staat und der B._____ als Steuerpflichtige. Der Rechtsgrund dieses Steuerrechtsverhältnisses liegt ausschliesslich im Gesetz; sein Zustandekommen auf rechtsgeschäftlicher, insbesondere vertraglicher Grundlage ist durch die Natur der Steuer ausgeschlossen. Da die Steuerleistungspflicht auf der öffentlichen Rechtsordnung des Staates beruht, bildet das erwähnte Steuerrechtsverhältnis sodann eine Erscheinung des öffentli-

chen Rechts (vgl. zur Entstehung und der Rechtsnatur des Steuerrechtsverhältnisses ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. A. 2002, S. 15, sowie hinten E. 3.3.2).

Demgegenüber betreffen Dispositiv-Ziff. 2-5 der angefochtenen Verfügung die Bürgschaft, d.h. das Rechtsverhältnis zwischen der Beschwerdeführerin als Bürgin und der Zollverwaltung; die Abgabeschuld der B._____ bildet hier – lediglich – die sog. Hauptschuld. Was für das die Hauptschuld begründende Rechtsverhältnis zwischen der OZD bzw. dem Staat und der B._____ gilt, muss nicht zwingend auch für das Rechtsverhältnis zwischen der Beschwerdeführerin und der Zollverwaltung gelten (vgl. BGE 86 II 71 E. 1, wo offen gelassen wurde, ob die Pflicht, als Bürgin für die Erfüllung einer öffentlich-rechtlichen Forderung einzustehen, aufgrund der Rechtsnatur dieser Forderung als öffentlich-rechtlich zu qualifizieren sei). Dementsprechend wird das Verhältnis zwischen der Bürgin und der Zollverwaltung in den folgenden Erwägungen erst noch zu qualifizieren sein (vgl. E. 3.3).

1.3 Der Klärung der sich stellenden Rechtsfragen vorauszuschicken sind generelle Ausführungen zur nachträglichen und ursprünglichen Verwaltungsgerichtsbarkeit (E. 2.1), zur Verfügungsbefugnis (E. 2.2), zur Rechtsnatur von Verträgen (E. 2.3), zu den Voraussetzungen der Zulässigkeit von verwaltungsrechtlichen Verträgen und zu den sog. mitwirkungsbedürftigen Verfügungen (E. 2.4), zu fehlerhaften Verfügungen (E. 2.5), zur Rechtskraft von Verfügungen, insbesondere bei der Selbstveranlagung (E. 2.6), sowie zur Feststellungsverfügung (E. 2.7). Weiter wird vorab auf die Grundlagen zur Erhebung der Einfuhrsteuer, der Mineralölsteuer, des Mineralölsteuerzuschlages und der CO_2-Abgabe (E. 3.1) sowie auf die Rechtsgrundlagen der Bürgschaft für diese Abgaben und der privatrechtlichen Bürgschaft (E. 3.2) eingegangen. Anschliessend wird die Rechtsnatur der Bürgschaft für die vorliegend interessierenden Abgaben bestimmt (E. 3.3). Sodann sind einige Aspekte der Zwangsvollstreckung von öffentlich-rechtlichen Geldforderungen darzustellen (E. 3.5). Die Anwendung der in diesen Ausführungen erörterten Regeln auf den dem vorliegenden Verfahren zu Grunde liegenden Sachverhalt erfolgt in den E. 4 f.

2.

2.1 Die Rechtstheorie unterscheidet zwischen ursprünglicher und nachträglicher Verwaltungsrechtspflege (vgl. anstelle vieler: Urteil des BVGer A-1247/2010 vom 19. April 2010 E. 1.1; ALFRED KÖLZ et al., Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 3. Aufl. 2013, N. 21 ff.).

2.1.1 Im Rahmen der nachträglichen Verwaltungsgerichtsbarkeit werden Rechtsverhältnisse überprüft bzw. beurteilt, zu denen die zuständige Verwaltungsbehörde vorgängig verbindlich – in Form einer Verfügung – Stellung genommen hat. Insoweit bestimmt die Verfügung den beschwerdeweise weiterziehbaren Anfechtungsgegenstand (BGE 135 V 141 E. 1.4.2, 134 V 418 E. 5.2.1).

Bei der ursprünglichen Verwaltungsgerichtsbarkeit hingegen wird in einem erstinstanzlichen Verfahren über einen Rechtsstreit entschieden; eine Verfügung wird nicht vorausgesetzt. Die ursprüngliche Verwaltungsgerichtsbarkeit wird für die Konstellationen vorgesehen, in denen es der Verwaltung nicht zusteht, ein Rechtsverhältnis einseitig und verbindlich zu regeln (KÖLZ et al., a.a.O., N. 22; MARKUS METZ, Der direkte Verwaltungsprozess in der Bundesrechtspflege, 1980, S. 42).

2.1.2 Diese Unterscheidung zwischen nachträglicher und ursprünglicher Verwaltungsrechtspflege findet sich auch im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht:

2.1.2.1 In seiner primären und weitaus wichtigsten Funktion amtet das Bundesverwaltungsgericht als Beschwerdeinstanz. Diesbezüglich sind aufgrund des Verweises in Art. 37 VGG die Bestimmungen des VwVG anwendbar, soweit das VGG keine davon abweichenden Bestimmungen enthält (Art. 37 VGG; Art. 2 Abs. 4 VwVG). Wie bereits erwähnt (E. 1.1) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht im Rahmen der nachträglichen Verwaltungsrechtspflege gestützt auf Art. 31 VGG Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 VwVG, soweit diese von einer Vorinstanz im Sinne von Art. 33 VGG erlassen wurden und keine der in Art. 32 VGG genannten Ausnahmen vorliegt.

Verfügungen sind nach Art. 5 Abs. 1 VwVG Anordnungen der Behörden im Einzelfall, die sich auf öffentliches Recht des Bundes stützen und die Begründung, Änderung oder Aufhebung von Rechten oder Pflichten (Bst. a), die Feststellung des Bestehens, Nichtbestehens oder Umfanges von Rechten und Pflichten (Bst. b) oder die Abweisung von Begehren auf Begründung, Änderung, Aufhebung oder Feststellung von Rechten und Pflichten oder das Nichteintreten auf ein solches Begehren zum Gegenstand haben (Bst. c). Als Verfügungen gelten mithin autoritative, einseitige, individuell-konkrete Anordnungen der Behörde, die in Anwendung von Verwaltungsrecht ergangen, auf Rechtswirkungen ausgerichtet sowie verbindlich und erzwingbar sind (vgl. BGE 137 II 409 E. 6.1, 135 II 38 E. 4.3, 131

II 13 E. 2.2). Art. 34 und 35 VwVG schreiben den in Anwendung von Bundesverwaltungsrecht handelnden Behörden vor, dass Verfügungen als solche zu bezeichnen und den Adressaten schriftlich, begründet und mit einer Rechtsmittelbelehrung versehen zu eröffnen sind.

Zwischen Verfügungsbegriff und Verfügungsform ist zu unterscheiden. Eine Verfügung ist gegeben, wenn eine Verwaltungshandlung die vom Verfügungsbegriff geforderten Strukturmerkmale (behördliche, hoheitliche und einseitige Anordnung, Anwendung von Verwaltungsrecht etc.) aufweist. Liegen die Strukturmerkmale von Art. 5 VwVG vor, führen Formfehler (wie etwa ein Verstoss gegen die erwähnten Vorschriften von Art. 34 und 35 VwVG) grundsätzlich nicht zum Wegfall des Verfügungscharakters. Denn die betreffend Verfügungen geltenden Formvorschriften sind nicht Voraussetzung, sondern Folge der Verfügung. Massgebend ist mithin ein materieller Verfügungsbegriff, d.h. der tatsächliche rechtliche Gehalt (vgl. BVGE 2013/51 E. 3.2, 2009/43 E. 1.1.4 und E. 1.1.6 f.; Urteile des BVGer B-3844/2013 vom 7. November 2013 E. 1.3.2, A-4357/2010 vom 5. Mai 2011 E. 1.2.1; ULRICH HÄFELIN et al., Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Aufl. 2010, N. 884 ff.; MAGNUS OESCHGER/JÜRG BICKEL, Vom materiellen zum formellen Verfügungsbegriff?, in: Jusletter vom 30. März 2009, N. 5; PIERRE TSCHANNEN et al., Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. Aufl. 2014, § 29 N. 3).

2.1.2.2 Im Rahmen der ursprünglichen Verwaltungsrechtspflege beurteilt das Bundesverwaltungsgericht – soweit hier interessierend – nach Art. 35 Bst. a VGG auf Klage als erste Instanz Streitigkeiten aus öffentlich-rechtlichen Verträgen, an denen der Bund, seine Anstalten oder Betriebe oder Organisationen im Sinne von Art. 33 Bst. h VGG – also Organisationen ausserhalb der Bundesverwaltung, die in Erfüllung ihnen übertragener öffentlich-rechtlicher Aufgaben des Bundes verfügen – beteiligt sind. Die Klage ist unzulässig, wenn ein anderes Bundesgesetz die Erledigung des Streits einer in Art. 33 VGG erwähnten Behörde überträgt (Art. 36 VGG).

2.1.2.3 Vor Inkrafttreten des VGG entschieden nach aArt. 71a Abs. 1 VwVG (vgl. AS 1992 288; ins Gesetz aufgenommen mit Wirkung per 1. Januar 1994) Schiedskommissionen als erste Instanzen und eidgenössische Rekurskommissionen als Beschwerdeinstanzen, soweit andere Bundesgesetze dies vorsahen. Die entsprechenden Vorgängerorganisationen des Bundesverwaltungsgerichts waren somit nur dann als erste Instanzen bzw. als Schiedskommissionen in Klageverfahren zuständig, wenn dies *spezialgesetzlich* statuiert war. Für die im vorliegend einschlägigen Bereich da-

mals sachzuständig gewesene Eidgenössische Zollrekurskommission bestand dabei keine solche spezialgesetzliche Befugnis, auf Klage hin erstinstanzliche Entscheide zu erlassen. Vielmehr war sie – entsprechend ihrer Bezeichnung als Rekurskommission – ausschliesslich zuständig für die Beurteilung von Beschwerden (vgl. dazu RAINER J. SCHWEIZER, Die erstinstanzliche Verwaltungsgerichtsbarkeit des Bundes durch Rekurs- und Schiedskommissionen, 1998, S. 28).

Eine *sachbereichsübergreifende* Zuständigkeit für Klageverfahren, wie sie heute Art. 35 Bst. a VGG bei Streitigkeiten aus öffentlichen Verträgen des Bundes, seiner Anstalten und Betriebe sowie Organisationen im Sinne von Art. 33 Bst. h VGG für das Bundesverwaltungsgericht vorsieht (vgl. E. 2.1.2.2), hatten die früheren Schieds- und Rekurskommissionen des Bundes nicht. Die verfahrensrechtliche Situation hat sich in dieser Hinsicht mit der Justizreform, mit welcher das Bundesverwaltungsgericht geschaffen wurde, bzw. mit dem Inkrafttreten des VGG grundlegend geändert (dies gilt auch deshalb, weil die ursprünglich in Art. 116 Bst. b des früheren Bundesrechtspflegegesetzes vom 16. Dezember 1943 [OG; BS 3 531] vorgesehene Zuständigkeit des Bundesgerichts für die Beurteilung von Klagen über Leistungen aus öffentlich-rechtlichen Verträgen des Bundes, seiner Anstalten oder Betriebe und der Organisationen im Sinne von Art. 98 Bst. h OG [vgl. dazu METZ, a.a.O., S. 79 ff.] schon mit der Revision dieses Gesetzes vom 4. Oktober 1991 abgeschafft worden war [s. dazu Botschaft vom 18. März 1991 betreffend die Änderung des Bundesgesetzes über die Organisation der Bundesrechtspflege sowie die Änderung des Bundesbeschlusses über eine vorübergehende Erhöhung der Zahl der Ersatzrichter und der Urteilsredaktoren des Bundesgerichts vom 18. März 1991, BBl 1991 II 465 ff., 496 ff., 527]).

2.1.2.4 Zur Abgrenzung der nachträglichen von der ursprünglichen Verwaltungsgerichtsbarkeit, insbesondere zur Verhinderung einer Aushebelung der Klageverfahren über den Verfügungsbegriff, hält Art. 5 Abs. 3 VwVG fest, dass Erklärungen über die Ablehnung oder Erhebung von Ansprüchen, die auf dem Klageweg zu verfolgen sind, nicht als Verfügungen gelten (vgl. Urteil des BVGer A-1247/2010 vom 19. April 2010 E. 1.2; FELIX UHLMANN, in: Bernhard Waldmann/Philippe Weissenberger [Hrsg.], Praxiskommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, 2009, Art. 5 N. 119).

2.2

2.2.1 Aufgrund des hoheitlichen und durchsetzbaren Charakters der Verfügung (vgl. dazu E. 2.1.2.1) kann nicht ohne Weiteres von einer Verfügungsbefugnis der Behörde ausgegangen werden. Wer jedoch zur Erfüllung einer Staatsaufgabe nach den massgebenden gesetzlichen Grundlagen sachlich, örtlich und funktionell zuständig ist, ist in der Regel auch zuständig, damit verbundene Verwaltungsrechtsverhältnisse durch Verfügung zu regeln: Verwaltungsbefugnis schliesst grundsätzlich Verfügungsbefugnis ein (vgl. Urteil des BGer 2C_715/2008 vom 15. April 2009 E. 3.2; Urteile des BVGer A-137/2008 vom 21. August 2008 E. 5.1, A-2040/2006 vom 17. April 2007 E. 2.2.2; Entscheid der Rekurskommission UVEK vom 17. Oktober 2000, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 65.63 E. 5.3.1; TSCHANNEN et al., a.a.O., § 28 N. 19). Nichts anderes ist auch BGE 137 II 409 E. 6.1 zu entnehmen, welcher davon spricht, dass die Verfügungskompetenz auf einer genügenden gesetzlichen Grundlage beruhen müsse. Vielmehr ist darunter wohl auch ein Hinweis darauf zu verstehen, dass eine gesetzlich verankerte Verwaltungszuständigkeit gegeben sein muss, diese jedoch grundsätzlich die Verfügungsbefugnis umfasst. Behörden kommt indessen trotz gegebener Verwaltungsbefugnis unter Umständen keine Verfügungsbefugnis zu, dies namentlich wenn das Gesetz andere verwaltungsrechtliche Handlungsformen vorschreibt oder wenn das Rechtsverhältnis unter das Zivilrecht fällt (Urteil des BVGer A-2040/2006 vom 17. April 2007 E. 2.2.2, mit Hinweisen).

2.2.2 Liegt ein öffentlich-rechtlicher Vertrag vor, muss der Bund bzw. die Behörde seit Inkrafttreten der per 1. Januar 2007 erfolgten Revision der Bundesrechtspflege für die Geltendmachung von Ansprüchen aus einem solchen Vertrag grundsätzlich den Klageweg (Art. 35 Bst. a VGG; E. 2.1.2.2) beschreiten. Obwohl der im Sachgebiet zuständigen Behörde an sich stets stillschweigend Verfügungskompetenz zukommt (E. 2.2.1), kann in einem solchen Fall einzig dann auf den Verfügungsweg ausgewichen werden, wenn das Bundesrecht dies vorsieht. Der Ausschluss der (stillschweigenden) Verfügungskompetenz ergibt sich daraus, dass der Rechtsschutz heute in einem Gesetz festgelegt ist, indem eben das VGG für Streitigkeiten aus öffentlich-rechtlichen Verträgen das Klageverfahren statuiert. Ein Abweichen von der gesetzlichen Regelung muss folglich gesetzlich statuiert sein (vgl. BVGE 2009/49 E. 10, 2008/51 E. 2.4.2; Urteil des BVGer B-7957/2007 vom 4. November 2008 E. 4.2).

In der Literatur wird dementsprechend überwiegend davon ausgegangen, dass bei Streitigkeiten betreffend öffentlich-rechtliche Verträge unter Vorbehalt einer abweichenden Regelung im Bundesrecht stets der Klageweg

zu beschreiten ist (TSCHANNEN et al., a.a.O., § 34 N. 7 und § 35 N. 14; ANDRÉ MOSER et al., Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl. 2013, N. 5.3; REGINA KIENER et al., Öffentliches Verfahrensrecht, 2012, N. 1100, ANDREAS ABEGG, Der Verwaltungsvertrag zwischen Staatsverwaltung und Privaten, 2009, S. 130; THOMAS MÜLLER-TSCHUMI, Leistungsstörungen bei verwaltungsrechtlichen Verträgen, in: Isabelle Häner/Bernhard Waldmann [Hrsg.], Der verwaltungsrechtliche Vertrag in der Praxis, 2007 [nachfolgend: Häner/Waldmann [Hrsg.], Vertrag], S. 57 ff., S. 85; THIBAULT BLANCHARD, Le partage du contentieux administratif entre le juge civil et le juge administratif, 2005, S. 420 f.; im gleichen Sinne zum Verwaltungsverfahrensrecht des Kantons Zürich TOBIAS JAAG, in: Alain Griffel [Hrsg.], Kommentar zum Verwaltungsrechtspflegesetz des Kantons Zürich [VRG], 3. Aufl. 2014, Vorbem. zu §§ 81-86 N. 14; zur [stillschweigenden] Wegbedingung der Verfügungskompetenz durch die Zulässigkeit der Klage s. auch MARTIN BERTSCHI, in: Griffel [Hrsg.], a.a.O., Vorbem. zu §§ 32-86 N. 13 [zum Verwaltungsverfahrensrecht des Kantons Zürich] sowie MICHAEL MERKER, Die verwaltungsrechtliche Klage, in: Isabelle Häner/Bernhard Waldmann [Hrsg.], Brennpunkte im Verwaltungsprozess, 2013, S. 87 ff., S. 98).

BERNHARD WALDMANN (Der verwaltungsrechtliche Vertrag, in: Häner/Waldmann [Hrsg.], Vertrag, S. 1 ff., S. 20) ist der Meinung, dass zur Durchsetzung verwaltungsvertraglicher Ansprüche je nach anwendbarem Prozessrecht sowie der Art des Vertrages eine Verfügung erlassen oder der Klageweg beschritten werden muss und die Durchsetzung koordinationsrechtlicher verwaltungsrechtlicher Verträge mangels Verfügungskompetenz der Verwaltungsbehörde immer durch das Gericht erfolgt.

Nach THIERRY TANQUEREL (Manuel de droit administratif, 2011, N. 1020), BLAISE KNAPP (Précis de droit administratif, 4. Aufl. 1991, N. 1546) und PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER (Droit administratif, Bd. II, 3. Aufl. 2011, S. 480) soll die Verwaltungsbehörde zur Durchsetzung verwaltungsrechtlicher Verträge, welche der Zusammenarbeit dienen bzw. die Erfüllung staatlicher Aufgaben durch Private zum Gegenstand haben, verfügen dürfen, soweit das öffentliche Interesse an der ununterbrochenen und ohne Verzug erfolgenden Aufgabenerfüllung dies erfordert.

2.3 Die verwaltungsrechtliche Klage steht nur zur Verfügung, wenn eine öffentlich-rechtliche Streitigkeit vorliegt. Infolgedessen ist jeweils zu prüfen, ob das umstrittene Rechtsverhältnis öffentlich-rechtlicher oder privatrechtlicher Natur ist (vgl. MERKER, a.a.O., S. 106, mit weiteren Hinweisen).

2.3.1 Um Rechtsverhältnisse zum öffentlichen bzw. zum privaten Recht zuzuordnen, können im Wesentlichen diejenigen Unterscheidungskriterien herangezogen werden, welche zur Abgrenzung des Zivilrechts vom öffentlichen Recht entwickelt worden sind (WOLFGANG WIEGAND, Die Überleitung von Rechtsverhältnissen, in: ders. [Hrsg.], Rechtliche Probleme der Privatisierung, 1997, S. 51 ff., S. 69). Das Bundesgericht nimmt die Abgrenzung zwischen Privat- und öffentlichem Recht gestützt auf verschiedene Methoden (z.B. Interessen-, Funktions-, oder Subordinationstheorie) vor, wobei keiner a priori ein Vorrang zukommt und stattdessen in jedem Einzelfall geprüft wird, welches Abgrenzungskriterium den konkreten Gegebenheiten am Besten Rechnung trägt (vgl. anstelle vieler: BGE 138 I 274 E. 1.2, 138 II 134 E. 4.1, 132 V 303 E. 4.4.2).

Wird die Rechtsnatur eines *Vertrages* nicht durch das Gesetz selbst bestimmt, ist das massgebliche Kriterium für die Unterscheidung zwischen verwaltungsrechtlichem und privatrechtlichem Vertrag der Gegenstand der dadurch geregelten Rechtsbeziehungen oder Rechtsverhältnisse. Es kommt auf die Funktion der Regelung oder die damit verfolgten Interessen an: Der verwaltungsrechtliche Vertrag dient unmittelbar der Erfüllung einer öffentlichen Aufgabe oder öffentlichen Interessen oder er betrifft unmittelbar einen öffentlich-rechtlich geregelten Gegenstand; die Wahl des privatrechtlichen Vertrages erfolgt dagegen im Hinblick auf die Verfolgung privater Interessen der Vertragsparteien (in diesem Sinn liegt etwa ein privatrechtlicher Vertrag vor, wenn sich der Staat durch Kauf, Werkvertrag oder Auftrag lediglich Hilfsmittel zur Erfüllung seiner öffentlichen Aufgaben beschafft). Die Rechtsnatur hängt mit anderen Worten davon ab, zu welchem Zweck oder mit welchem Interesse der Vertrag abgeschlossen wird. Keine Rolle spielt die Organisationsform oder die Stellung der Vertragsparteien (BGE 134 II 297 E. 2.2, 128 III 250 E. 2b; Urteil des BVGer A-5237/2008 vom 15. Juli 2008 E. 1.4.2; RENÉ WIEDERKEHR/PAUL RICHLI, Praxis des allgemeinen Verwaltungsrechts, Bd. I, 2012, Rz. 3046; HÄFELIN et al., a.a.O., N. 1057 ff.; WALDMANN, a.a.O., S. 6 ff.; AUGUST MÄCHLER, Vertrag und Verwaltungsrechtspflege, 2005, S. 118; FRANK KLEIN, Die Rechtsfolgen des fehlerhaften verwaltungsrechtlichen Vertrags, 2003, S. 11 ff.; kritisch dazu ABEGG, a.a.O., S. 54 ff., S. 75 f.).

2.3.2 Die gesetzlichen Bestimmungen zum Inhalt eines öffentlich-rechtlichen Vertrages können auf die Bestimmungen des Obligationenrechts vom 30. März 1911 (OR; SR 220) verweisen. Enthält das öffentlich Recht solche Verweise auf das Privatrecht, erlangen die betreffenden Bestimmungen

dadurch öffentlich-rechtlichen Charakter und gelten sie damit als subsidiäres öffentliches Recht (vgl. Urteile des BGer 8C_627/2013 vom 7. Oktober 2013 E. 2.1, 8C_294/2011 vom 19. Januar 2012 E. 3.4; HÄFELIN et al., a.a.O., N. 304).

2.4

2.4.1 Verwaltungsrechtliche Rechte und Pflichten entstehen entsprechend dem Legalitätsprinzip (vgl. Art. 5 Abs. 1 BV; zum Legalitätsprinzip im Steuerrecht s. Art. 127 Abs. 1 BV) in der Regel unmittelbar aufgrund eines Gesetzes oder in Anwendung eines solchen mittels Verwaltungsverfügung. Die Begründung und Ausgestaltung von verwaltungsrechtlichen Rechten und Pflichten durch einen verwaltungsrechtlichen Vertrag als Handlungsform der Verwaltung ist aber heute anerkannt und weit verbreitet. Um zu vermeiden, dass das Legalitätsprinzip ausgehöhlt wird, müssen für die Zulässigkeit verwaltungsrechtlicher Verträge allerdings nach der Praxis zwei Voraussetzungen gegeben sein: Erstens muss ein Rechtssatz entweder diese Handlungsform vorsehen, dafür Raum lassen oder sie jedenfalls nicht ausdrücklich ausschliessen; eine ausdrückliche gesetzliche Ermächtigung ist nicht erforderlich. Zweitens muss der verwaltungsrechtliche Vertrag nach Sinn und Zweck der Regelung, welche er im Einzelfall konkretisiert, die zur Erreichung des Gesetzeszwecks geeignetere Handlungsform darstellen als die Verfügung (s. zum Ganzen anstelle vieler: BGE 136 I 142 E. 4.1; Urteil des BVGer A-4977/2014 vom 11. Februar 2015 E. 1.1.5; HÄFELIN et al., a.a.O., N. 1071. An der zweitgenannten Voraussetzung, dass der Vertrag die bessere Handlungsform als die Verfügung sein muss, hält das Bundesgericht nicht konsequent fest [vgl. Urteil des BGer 2P.136/2005 vom 14. Dezember 2005 E. 3.2]. Auch wird diese Voraussetzung in der Literatur verschiedentlich kritisiert [vgl. WIEDERKEHR/RICHLI, a.a.O., Rz. 3060, mit weiteren Hinweisen]).

Nach einer überzeugenden, in der Doktrin vertretenen Auffassung ist für die Frage, ob ein Verwaltungsrechtsverhältnis vertraglich zu begründen ist, vor allem die psychologische Perspektive massgebend: Ein Vertrag, unter welchen beide Parteien typischerweise ihre Unterschrift setzen (ein psychologisch sehr bedeutungsvoller Akt), drängt sich auf, wenn eine Partnerschaft mit wechselseitigen Rechten und Pflichten angestrebt wird (WIEDERKEHR/RICHLI, a.a.O., Rz. 3060).

2.4.2 Eine Vielzahl von Verfügungen kommt nur auf Antrag oder mit Zustimmung der beteiligten Privaten zustande (sog. mitwirkungsbedürftige Verfügung; vgl. HÄFELIN et al., a.a.O., N. 898; UHLMANN, a.a.O., Art. 5

N. 25). Es stellt sich die Frage nach der Abgrenzung zwischen solchen mitwirkungsbedürftigen Verfügungen und verwaltungsrechtlichen Verträgen.

Soweit für eine bestimmte Frage keine einschlägige Regelung der Handlungsform der Verwaltung besteht, ist für die Abgrenzung zwischen mitwirkungsbedürftiger Verfügung und verwaltungsrechtlichem Vertrag entscheidend, ob sich Private und Verwaltungsbehörden als gleichberechtigte Partner gegenüberstehen, die sich im Rahmen einer offenen, unbestimmten gesetzlichen Regelung auf den tatsächlichen Inhalt des zwischen ihnen zu begründenden Rechtsverhältnisses einigen, oder ob die Verwaltungsbehörden autoritativ nach Massgabe der anwendbaren Gesetze die Rechte und Pflichten der Privaten festsetzen (vgl. HÄFELIN et al., a.a.O., N. 899, 1053 f.; 1071 ff.; UHLMANN, a.a.O., Art. 5 N. 26; s. dazu ferner Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich PB.2004.00074 vom 12. Januar 2005 E. 3.5). Während im ersteren Fall von einem verwaltungsrechtlichen Vertrag auszugehen ist, steht in letzterem Fall – mit Blick auf den Umstand, dass hier das Gesetz keinen Raum für eine konsensuale Lösung lässt (vgl. E. 2.4.1) – der Erlass einer mitwirkungsbedürftigen Verfügung zur Diskussion. Von einem vertraglich begründeten Verhältnis ist mit anderen Worten auszugehen, wenn der wesentliche Inhalt der Rechtsbeziehung zwischen dem Staat und dem Privaten von diesen im Rahmen einer offenen, unbestimmten gesetzlichen Regelung verhältnismässig frei gestaltet werden kann. Demgegenüber werden bei einer Verfügung die Rechte sowie Pflichten der Verwaltungsbehörde und des Privaten autoritativ durch die Behörde festgesetzt, wobei sich diese Rechte und Pflichten im Wesentlichen nach Massgabe der anwendbaren Gesetze bestimmen (vgl. TANQUEREL, a.a.O., N. 976; WIEDERKEHR/RICHLI, a.a.O., Rz. 3052). Wie bei privatrechtlichen Verträgen kann jedoch der Gesetzgeber auch für öffentlich-rechtliche Verträge Teile des Vertragsinhaltes zwingend vorschreiben, was beispielsweise bei öffentlich-rechtlichen Arbeitsverträgen in nicht unerheblichem Mass der Fall ist.

Für die Abgrenzung zwischen mitwirkungsbedürftiger Verfügung und verwaltungsrechtlichem Vertrag ist auf den tatsächlichen Inhalt des Rechtsverhältnisses sowie die typischen inhaltlichen Strukturelemente einer Verfügung bzw. eines Vertrages und nicht auf die Bezeichnung der gewählten Handlungsform als «Verfügung» oder «Vertrag» abzustellen (vgl. WIEDERKEHR/RICHLI, a.a.O., Rz. 3054, mit Hinweisen).

2.5

2.5.1 Eine nichtige Verfügung entfaltet keinerlei Rechtswirkungen und ist ex tunc sowie ohne amtliche Aufhebung rechtlich unverbindlich (BGE 132

II 342 E. 2.3, 129 I 361 E. 2.3; HÄFELIN et al., a.a.O., N. 955). Nach höchstrichterlicher Rechtsprechung ist die Nichtigkeit eines Entscheides jederzeit und von sämtlichen rechtsanwendenden Behörden von Amtes wegen zu beachten. Sie kann auch im Rechtsmittelverfahren sowie selbst noch im Vollstreckungsverfahren geltend gemacht werden (BGE 138 II 501 E. 3.1, 137 I 273 E. 3.1, 136 II 415 E. 1.2, 132 II 342 E. 2.1, 129 I 361 E. 2).

Eine nichtige Verfügung kann aufgrund ihrer fehlenden Rechtswirkung kein Anfechtungsobjekt einer Verwaltungsgerichtsbeschwerde sein. Auf die Beschwerde gegen eine nichtige Verfügung ist daher nicht einzutreten, jedoch ist die Nichtigkeit im Dispositiv festzustellen (BGE 132 II 342 E. 2.3, 129 V 485 E. 2.3, 127 II 32 E. 3g; Urteil des BGer 2C_381/2010 vom 17. November 2011 E. 1.4; BVGE 2008/59 E. 4.3; Urteile des BVGer C-1520/2012 vom 27. Juni 2014 E. 5.2, A-6729/2010 vom 5. April 2011 E. 2.2.3, A-5011/2009 vom 18. März 2010).

2.5.2 Fehlerhafte Verfügungen sind grundsätzlich anfechtbar und nur ausnahmsweise nichtig. Nichtig ist eine Verfügung nach der sog. Evidenztheorie nur dann, wenn sie einen besonders schweren Mangel aufweist, der Mangel offensichtlich oder zumindest leicht erkennbar ist und die Annahme der Nichtigkeit die Rechtssicherheit nicht ernsthaft gefährdet (BGE 132 II 342 E. 2.1, 129 I 361 E. 2.1; BVGE 2008/8 E. 6.2; Urteile des BVGer A-5540/2013 vom 6. Januar 2014 E. 2.2.1, A-2468/2011 vom 5. Juni 2012 E. 2.2, A-6639/2010 vom 21. Juni 2011 E. 2.1, A-6829/2010 vom 4. Februar 2011 E. 2.2.1; MOOR/POLTIER, a.a.O., S. 364 ff.; HÄFELIN et al., a.a.O., N. 956; TSCHANNEN et al., a.a.O., § 31 N. 13 ff.). Als Nichtigkeitsgründe fallen namentlich schwerwiegende Zuständigkeitsfehler und schwerwiegende Verfahrens- und Formfehler in Betracht (BGE 132 II 21 E. 3.1; Urteile des BGer 1C_280/2010 vom 16. September 2010 E. 3.1, 8C_1065/2009 vom 31. August 2010 E. 4.2.3, mit weiteren Hinweisen). So führt etwa die sachliche Unzuständigkeit praxisgemäss zur Nichtigkeit des betreffenden Entscheides, es sei denn, der verfügenden Behörde komme auf dem betreffenden Gebiet allgemeine Entscheidungsgewalt zu (BGE 129 V 485 E. 2.3, mit Hinweisen; HÄFELIN et al., a.a.O., N. 961 ff.). Inhaltliche Mängel haben in der Regel nur die Anfechtbarkeit der Verfügung zur Folge. In seltenen Ausnahmefällen führt aber auch ein ausserordentlich schwer wiegender inhaltlicher Mangel zur Nichtigkeit (BGE 132 II 21 E. 3.1).

2.5.3 Im Zivilprozessrecht wird unter anderem dann Nichtigkeit angenommen, wenn ein Entscheid gefällt wurde, ohne dass Klage erhoben worden wäre (FABIENNE HOHL, Procédure civile, Bd. II, 2. Aufl. 2010, N. 548; WAL-

TER J. HABSCHEID, Schweizerisches Zivilprozess- und Gerichtsorganisationsrecht, 2. Aufl. 1990, N. 459). Es ist kein Grund ersichtlich, weshalb dies jedenfalls in Fällen, bei welchen einer Behörde die Verfügungsbefugnis fehlt, nicht auch im öffentlichen Recht gelten soll (vgl. Urteile des BVGer A-6729/2010 vom 5. April 2011 E. 2.2.2, A-6829/2010 vom 4. Februar 2011 E. 2.2.2). Infolgedessen ist dann, wenn eine Behörde einseitig einen Entscheid getroffen hat, obschon sie nach dem anwendbaren Verfahrensrecht hätte klagen müssen, regelmässig Nichtigkeit der in Frage stehenden Verfügung gegeben (vgl. auch MARKUS MÜLLER, in: Christoph Auer et al. [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren [VwVG], 2008, Art. 5 N. 16, wonach dort, wo nach dem Gesetz der Klageweg zu beschreiten ist, der Beschwerdeweg gänzlich entfällt und behördliche Erklärungen folglich nicht als Verfügung gelten können).

2.5.4 Ungeachtet der von der Praxis und Doktrin herausgearbeiteten Fallgruppen ist die Grenze zwischen Anfechtbarkeit und Nichtigkeit stets im Einzelfall aufgrund einer Interessenabwägung zwischen dem Interesse an der Rechtssicherheit und dem Interesse an der richtigen Rechtsanwendung zu ziehen (vgl. Entscheid der Eidgenössischen Personalrekurskommission vom 16. Juni 2004, veröffentlicht in VPB 68.150 E. 3a, mit Hinweisen).

2.6

2.6.1 Eine Verfügung, welche nicht nichtig ist, wird formell rechtskräftig, wenn sie endgültig ist; wenn die Frist für die Einlegung eines ordentlichen Rechtsmittels unbenutzt abgelaufen ist; wenn die Parteien rechtsgültig darauf verzichtet haben, ein solches einzulegen; oder wenn sie das Rechtsmittel zurückgezogen haben. Mit der formellen Rechtskraft wird der Entscheid grundsätzlich vollstreckbar (Art. 39 VwVG; nach Art. 72 Abs. 2 des Zollgesetzes vom 18. März 2005 [ZG; SR 631.0] sind freilich Verfügungen über die Zollschuld sofort vollstreckbar; vgl. allgemein zur formellen Rechtskraft KÖLZ et al., a.a.O., N. 664).

Die materielle Rechtskraft einer Verfügung bedeutet, dass die Verfügung unabänderlich ist, also auch von Seiten der Verwaltungsbehörden nicht mehr widerrufen werden kann. Die materielle Rechtskraft setzt voraus, dass die Verfügung in formelle Rechtskraft erwachsen ist. Im Übrigen sind jedoch formelle und materielle Rechtskraft streng auseinanderzuhalten. Die materielle Rechtskraft beschlägt die Frage der Bindung der Behörden an eine Verfügung, d.h. die Frage der Widerrufbarkeit einer Verfügung; bei der formellen Rechtskraft hingegen geht es um die Anfechtbarkeit der Ver-

fügung seitens der Betroffenen. Die Verwaltungsbehörden können Verfügungen, selbst wenn sie in formelle Rechtskraft erwachsen sind, unter bestimmten Voraussetzungen ändern. In diesem Sinne werden die Verfügungen in der Regel nicht materiell rechtskräftig (Urteil des BVGer A-1766/2006 und A-55/2007 vom 25. September 2008 E. 2.1.2; HÄFELIN et al., a.a.O., N. 992 ff.).

2.6.2 Zwar entfaltet eine Selbstveranlagung unter Umständen gegenüber dem Pflichtigen weitgehend die gleichen Wirkungen wie eine rechtskräftige Verfügung (vgl. Urteil des BGer 2C_650/2011 vom 16. Februar 2012 E. 3.2.1). Eine gesetzlich vorgeschriebene Selbstveranlagung wird jedoch nicht zur «Verfügung in eigener Sache», da der Steuerpflichtige keine Verfügungsbefugnis hat. Im Gegensatz zu den anderen Steuern, bei welchen die Steuerschuld mittels formeller Veranlagungsverfügung verbindlich festgelegt wird, fehlt bei Selbstveranlagungssteuern ein verbindlicher Entscheid über die Steuerschuld, der in Rechtskraft erwachsen könnte (Urteil des BGer 2A.321/2002 vom 2. Juni 2003 E. 2.4.3.4).

2.7

2.7.1 Einem Feststellungsbegehren ist nach Art. 25 Abs. 2 VwVG nur zu entsprechen, wenn der Gesuchsteller ein schutzwürdiges Interesse nachweist. Als solches gilt ein rechtliches oder tatsächliches und aktuelles Interesse an der sofortigen Feststellung des Bestehens oder Nichtbestehens eines Rechtsverhältnisses. Ein Feststellungsbegehren ist weiter nur zulässig, wenn das schutzwürdige Interesse nicht ebenso gut mit einer Leistungs- oder Gestaltungsverfügung gewahrt werden kann (Subsidiarität der Feststellungsverfügung). Dieses Erfordernis gilt allerdings nicht absolut. Kann das schutzwürdige Interesse mit einer Feststellungsverfügung besser gewahrt werden als mit einer Leistungs- oder Gestaltungsverfügung, reicht dies aus (vgl. BGE 137 II 199 E. 6.5, 135 III 378 E. 2.2; Urteile des BVGer A-3505/2012 vom 24. Juni 2014 E. 1.3, A-3343/2013 vom 10. Dezember 2013 E. 1.3.1, A-1067/2011 vom 30. Mai 2012 E. 3.1; ISABELLE HÄNER, in: Waldmann/Weissberger [Hrsg.], a.a.O., Art. 25 N. 16 ff.).

2.7.2 Soll eine Feststellungsverfügung von Amtes wegen erlassen werden, bedarf es dafür eines spezifischen, dem schutzwürdigen Interesse einer gesuchstellenden Person analoges öffentliches Feststellungsinteresses (BGE 137 II 199 E. 6.5.1; KÖLZ et al., a.a.O., N. 348). Das erwähnte Gebot der Subsidiarität der Feststellungsverfügung gilt auch dann, wenn ein Behörde im Rahmen von Vollzugsaufgaben von sich aus eine Verfügung erlässt (BVGE 2009/9 E. 2.2; Urteil des BVGer A-7169/2008 vom 19. Februar

2010 E. 2.7; KÖLZ et al., a.a.O., N. 351; ANDREAS KLEY, Die Feststellungsverfügung, in: Bernhard Ehrenzeller et al. [Hrsg.], Festschrift für Yvo Hangartner, 1998, S. 230 ff., S. 239).

2.7.3 Eine ohne die Erfüllung der hiervor (E. 2.7.1 f.) genannten Voraussetzungen erlassene Feststellungsverfügung ist nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung aufzuheben (Urteil des BGer 2C_737/2010 vom 18. Juni 2011 E. 4.6; vgl. auch KÖLZ et al., a.a.O., N. 357). Eine solche Feststellungsverfügung ist somit grundsätzlich lediglich anfechtbar und nicht nichtig (vgl. zur Nichtigkeit E. 2.3).

2.7.4 Für den Erlass einer Feststellungsverfügung (vgl. Art. 25 VwVG) zuständig ist die in der Sachfrage kompetente Behörde (KÖLZ et al., a.a.O., N. 356, mit weiteren Hinweisen).

3.

3.1

3.1.1 Am 1. Januar 2010 ist das Bundesgesetz vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20) in Kraft getreten. Die bisherigen gesetzlichen Bestimmungen sowie die darauf gestützt erlassenen Vorschriften bleiben grundsätzlich weiterhin auf alle während ihrer Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar (Art. 112 Abs. 1 MWSTG). Das bisherige Recht (Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer [aMWSTG; AS 2000 1300]; Verordnung vom 29. März 2000 zum aMWSTG [aMWSTGV; AS 2000 1347]) gilt u.a. für die Einfuhr von Gegenständen, bei denen die Einfuhrsteuerschuld vor Inkrafttreten des MWSTG entstanden ist (Art. 112 Abs. 2 MWSTG).

Der vorliegende Fall betrifft Grenzübertritte bzw. Inlandtransporte in den Jahren 2011 und 2012 und damit nach dem Inkrafttreten des neuen Rechts am 1. Januar 2010 entstandene Einfuhrsteuerschulden (vgl. Akten Vorinstanz, act. 00175/00114-00134). Infolgedessen ist vorliegend mehrwertsteuerlich das MWSTG massgebend.

Steuerobjekt der Einfuhrsteuer ist die Einfuhr von Gegenständen einschliesslich der darin enthaltenen Dienstleistungen ins (Zoll-)inland (Art. 52 Abs. 1 Bst. a MWSTG). Für das Auslösen der Steuer genügt es, dass der Gegenstand über die Zollgrenze verbracht wird (vgl. Urteil des BVGer A-5061/2013 vom 5. März 2014 E. 3.5; ALOIS CAMENZIND et al., Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 3. Aufl. 2012, N. 2469 ff.). Die Einfuhrsteuer wird von der EZV erhoben (Art. 62 Abs. 1 MWSTG), zu welcher

namentlich die OZD zählt (vgl. Art. 91 ZG). Das Verfahren der Einfuhrsteuerveranlagung wird vom Selbstdeklarationsprinzip bestimmt (vgl. Art. 21, 25 und 26 ZG in Verbindung mit Art. 50 MWSTG [zu letzterer Bestimmung s. auch hinten E. 3.2.1]; s. zum Ganzen auch [anstelle vieler] Urteil des BVGer A-5061/2013 vom 5. März 2014 E. 3.3).

3.1.2 Gemäss Art. 3 Abs. 1 Bst. b in Verbindung mit Art. 1 f. des Mineralölsteuergesetzes vom 21. Juni 1996 (MinöStG, SR 641.61) unterliegt u.a. die Einfuhr von Treibstoffen im Sinn dieses Gesetzes der Mineralölsteuer und wird darauf der Mineralölsteuerzuschlag erhoben. Steuerbehörde bei der Mineralölsteuer und dem Mineralölsteuerzuschlag ist die EZV (vgl. Art. 5 Abs. 1 MinöStG).

Die Mineralölsteuer und der Mineralölsteuerzuschlag sind von der steuerpflichtigen Person unaufgefordert zu veranlagen, sofern sie eine periodische Steueranmeldung vornehmen muss (vgl. Art. 21 Abs. 1 MinöStG sowie Art. 44 Abs. 1 der Mineralölsteuerverordnung vom 20. November 1996 [MinöStV; SR 641.611]). Nach Art. 21 Abs. 2 MinöStG setzt die Steuerbehörde «in den anderen Fällen» den Steuerbetrag fest.

Periodisch eine definitive Steueranmeldung abgeben müssen insbesondere zugelassene Lagerinhaber (vgl. Art. 20 Abs. 1 MinöStG). Die Steueranmeldung ist für die Person, welche sie ausgestellt hat, als Grundlage für die Festsetzung des Steuerbetrages verbindlich (Art. 21 Abs. 3 Satz 1 MinöStG). Vorbehalten bleibt das Ergebnis einer amtlichen Prüfung (Art. 21 Abs. 3 Satz 2 MinöStG).

3.1.3 Gemäss Art. 29 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 23. Dezember 2011 über die Reduktion der CO_2-Emissionen (CO_2-Gesetz; in Kraft seit dem 1. Januar 2013; SR 641.71 [im Folgenden: CO_2-Gesetz]) erhebt der Bund eine CO_2-Abgabe auf der Herstellung, Gewinnung und Einfuhr von Brennstoffen (zum früheren Recht vgl. Art. 6 ff. des Bundesgesetzes vom 8. Oktober 1999 über die Reduktion der CO_2-Emissionen [CO_2-Gesetz; in Kraft vom 1. Mai 2000 bis 31. Dezember 2013; AS 2000 979 ff.; im Folgenden aCO_2-Gesetz] in Verbindung mit Art. 1 ff. der [früheren] Verordnung vom 8. Juni 2007 über die CO_2-Abgabe [CO_2-Verordnung; in Kraft vom 1. Juli 2007 bis 31. Dezember 2012; AS 2007 2915 ff.]). Für die Erhebung der CO_2-Abgabe gelten unter Vorbehalt einer Ausnahme (Ein- und Ausfuhr von Kohle) – sowohl nach dem früheren, als auch nach dem heute geltenden Recht – die Verfahrensbestimmungen der Mineralölsteuergesetzgebung (vgl. Art. 33 CO_2-Gesetz; Art. 11 Abs. 1 und 2 aCO_2-Gesetz).

3.2

3.2.1 Für die Steuer auf der Einfuhr von Gegenständen gilt die Zollgesetzgebung, soweit Art. 51-64 MWSTG nichts Abweichendes anordnen (Art. 50 MWSTG). Dementsprechend sind auf die vorliegend streitbetroffene Einfuhrmehrwertsteuer insbesondere die Vorschriften des Zollgesetzes zur Sicherstellung und zur Zollbürgschaft (Art. 76 ff. ZG) sowie die zugehörigen Ausführungsvorschriften von Art. 189 ff. der Zollverordnung vom 1. November 2006 (ZV; SR 631.01) anwendbar (dabei gilt nach Art. 189 ZV, soweit die dieser Vorschrift folgenden Bestimmungen [Art. 190 ff. ZV] keine abweichenden Regelungen enthalten, Art. 49 der Finanzhaushaltsverordnung vom 5. April 2006 [SR 611.01]).

Gemäss Art. 76 Abs. 1 ZG hat die Zollschuldnerin die Zollforderung durch Barhinterlage, durch Hinterlegung sicherer und markgängiger Wertpapiere oder durch Zollbürgschaft sicherzustellen. Laut Art. 77 Abs. 1 ZG können durch Zollbürgschaft als Solidarbürgschaft eine bestimmte Zollforderung (Einzelbürgschaft; Bst. a) oder sämtliche Zollforderungen gegenüber dem Zollschuldner (Generalbürgschaft; Bst. b) sichergestellt werden. Die Zollverwaltung legt den Höchstbetrag der Haftung (Bürgschaftssumme) fest (Art. 198 ZV). Die Bürgschaft ist unter Angabe insbesondere des Höchstbetrages der Haftung auf amtlichem Formular zu errichten (Art. 77 Abs. 2 ZG). Die Unterschrift des Bürgen auf dem amtlichen Bürgschaftsformular ist Gültigkeitserfordernis für das Eingehen der Bürgschaft (Art. 199 Abs. 1 ZV). Gemäss Art. 80 ZG bestimmt sich die Rechtsstellung des Zollschuldners und des Bürgen gegenüber dem Bund nach dem Zollgesetz (Abs. 1) und gilt im Übrigen das Obligationenrecht (Abs. 2).

3.2.2 Zwar sieht Art. 200 ZV mit dem Titel «Umfang der Bürgschaft» hinsichtlich der Zollbürgschaft vor, dass der Bürge u.a. nicht nur für Zollabgaben und Zinsen, sondern auch für Abgaben sowie Zinsen nach nichtzollrechtlichen Bundeserlassen haftet (vgl. Bst. a und b der Bestimmung). Die Bürgschaft für Mineralölsteuer-, Mineralölsteuerzuschlag- und CO_2-Abgabeforderungen richtet sich jedoch nicht nach den Vorschriften zur Zollbürgschaft, sondern nach anderen (für *bestimmte* Abgaben nach nichtzollrechtlichen Erlassen des Bundes geltenden und damit *leges speciales* bildenden und somit vorgehenden) Vorschriften der Mineralölsteuer- und CO_2-Abgabegesetzgebung:

Gemäss Art. 30 Satz 1 MinöStG leisten die zugelassenen Lagerinhaber für die *Mineralölsteuer* und für den *Mineralölsteuerzuschlag* eine angemessene Sicherheit. In Art. 8 Abs. 1 MinöStV wird festgehalten, dass Sicherheit leisten muss, wer zur periodischen Steueranmeldung berechtigt ist, wer

unversteuerte Waren befördert oder wer zugelassener Lagerinhaber ist. Die Sicherheitsleistung dient insbesondere zur Sicherung unbezahlter Mineralölsteuer- und Mineralölsteuerzuschlagforderungen (vgl. Art. 8 Abs. 2 Bst. c MinöStV). Nach Art. 9 Abs. 1 MinöStV legt die OZD die Höhe der Sicherheitsleistung fest, und zwar unter Berücksichtigung insbesondere der Mengen, welche durchschnittlich in den steuerrechtlich freien Verkehr überführt werden, und der unversteuerten Mengen in zugelassenen Lagern. Laut Art. 9 Abs. 2 MinöStV wird die Sicherheit durch Bürgschaft, Barhinterlage oder Hinterlage von Wertpapieren geleistet. Art. 10-12 MinöStV regeln nähere Einzelheiten der Bürgschaft. Gemäss Art. 13 MinöStV gelten «im Übrigen» die Vorschriften des Obligationenrechts.

3.2.3 Mit Bezug auf die *CO_2-Abgabe* greifen die hiervor in E. 3.2.2 Abs. 2 erwähnten Regelungen ebenfalls. Denn – wie erwähnt – gilt für die Erhebung dieser Abgabe die Mineralölsteuergesetzgebung (vgl. Art. 33 CO_2-Gesetz bzw. Art. 11 Abs. 1 und 2 aCO_2-Gesetz sowie E. 3.1.3). Die Bürgschaft für die *CO_2-Abgabe* ist dabei als Mittel der Sicherstellung aus systematischer Sicht zur Erhebung der Abgabe zu zählen (vgl. dazu ferner die Gesetzessystematik des Zollgesetzes, dessen Vorschriften zur Zollbürgschaft von Art. 76 Abs. 1 ZG und Art. 77 ff. ZG unter dem 3. Titel des Gesetzes mit der Bezeichnung «Erhebung der Zollabgaben» figurieren).

3.2.4

3.2.4.1 Bei der im XX. Titel des OR (Art. 492 ff. OR) geregelten privatrechtlichen Bürgschaft verspricht die Bürgin der Gläubigerin, für die Erfüllung einer Schuld der Hauptschuldnerin einzustehen (Art. 492 Abs. 1 OR). Die Bürgschaft ist ein einseitig verpflichtender Vertrag zwischen der Bürgin und der Gläubigerin, d.h. es erwirbt lediglich die Gläubigerin eine Forderung gegen die Bürgin und nicht auch die Bürgin eine solche gegen die Gläubigerin (vgl. CLAIRE HUGUENIN, Obligationenrecht – Besonderer Teil, 2012, N. 3554).

Das Bürgschaftsrecht des OR enthält zahlreiche zwingende Bestimmungen, so insbesondere bezüglich der Entstehung (vgl. Art. 493 f. OR), des Inhalts (vgl. Art. 499 Abs. 1 OR und Art. 500 Abs. 1 Satz 2 OR) und der Beendigung (Art. 509 OR) der Bürgschaft; zwingend sind namentlich auch die Vorschriften von Art. 496 Abs. 1, Art. 497 Abs. 2 und 3, Art. 501 Abs. 1-3, Art. 502, 503, Art. 504 Abs. 1 und 2, Art. 505 Abs. 1 und 2, Art. 506, Art. 508 Abs. 3, Art. 510 und 511 OR (vgl. zu den zwingenden Vorschriften des privaten Bürgschaftsrechts GEORGES SYBOZ, Garantievertrag und Bürgschaft, in: Frank Vischer [Hrsg.], Schweizerisches Privatrecht, Band 7, 2. Halbband, Obligationenrecht, 1979, S. 315 ff., S. 355).

Bei der Solidarbürgschaft kann die Gläubigerin die Solidarbürgin bereits in Anspruch nehmen, wenn die Hauptschuldnerin mit ihrer Leistung im Rückstand und erfolglos gemahnt worden oder ihre Zahlungsunfähigkeit offenkundig ist (Art. 496 Abs. 1 OR); namentlich muss die Hauptschuldnerin weder in Konkurs gefallen sein, noch Nachlassstundung erhalten haben und auch nicht von der Gläubigerin unter Anwendung der erforderlichen Sorgfalt bis zur Ausstellung eines definitiven Verlustscheins betrieben worden sein (vgl. dazu Art. 495 Abs. 1 OR für die einfache Bürgschaft). Der Solidarbürge übernimmt nicht nur eine subsidiäre, sondern eine primäre Leistungspflicht; seine Verpflichtung ist jedoch akzessorisch, also von der Hauptschuld abhängig (Urteil des BGer 4C.114/2003 vom 15. Oktober 2003 E. 2.1).

3.2.4.2 Das OR enthält verschiedene Sondervorschriften für Bürgschaften, die gegenüber der Eidgenossenschaft oder ihren öffentlich-rechtlichen Anstalten oder gegenüber einem Kanton für öffentlich-rechtliche Verpflichtungen, wie Zölle, Steuern u. dgl. oder für Frachten eingegangen werden: So hält Art. 493 Abs. 3 OR fest, dass diese Bürgschaften in allen Fällen lediglich der schriftlichen Erklärung des Bürgen und der Angabe des zahlenmässig bestimmten Höchstbetrages seiner Haftung in der Bürgschaftsurkunde selbst bedürfen. Die Bürgschaftserklärung natürlicher Personen muss bei solchen Bürgschaften – anders als bei anderen Bürgschaften mit einem Haftungsbetrag von mehr als Fr. 2'000.- (vgl. Art. 493 Abs. 2 OR) – nicht öffentlich beurkundet werden. Anders als bei anderen Bürgschaften natürlicher Personen verringert sich sodann bei Bürgschaften für die erwähnten öffentlich-rechtlichen Verpflichtungen (sowie bei bestimmten weiteren, hier nicht interessierenden Bürgschaften) der Haftungsbetrag nicht durch Zeitablauf (vgl. Art. 500 OR) und fallen diese Bürgschaften auch nicht nach Ablauf von 20 Jahren nach ihrer Eingehung dahin (Art. 509 Abs. 3 OR).

Art. 77-80 ZG bleiben gegenüber den im vorstehenden Absatz genannten Vorschriften des OR vorbehalten (vgl. Abs. 3 der Übergangsbestimmungen zum XX. Titel des OR).

3.3 Im Folgenden gilt es vorab, die Rechtsnatur der Zollbürgschaft und der Bürgschaft für die Mineralölsteuer, den Mineralölsteuerzuschlag sowie die CO_2-Abgabe zu bestimmen, und zwar in doppelter Hinsicht: Zum einen ist zu untersuchen, ob es sich um ein privat- oder öffentlich-rechtliches Rechtsverhältnis handelt (nachfolgend E. 3.3.2). Sollte es sich um ein öf-

fentlich-rechtliches Rechtsverhältnis handeln, ist zu prüfen, ob diese Bürgschaften mittels Vertrag oder mit Verfügung begründet werden (nachfolgend E. 3.3.3).

Zur Klärung der Rechtsnatur der genannten Bürgschaften sind die einschlägigen Bestimmungen auszulegen, nämlich bezüglich der (für die Einfuhrsteuer massgebenden) Zollbürgschaft (nachfolgend auch «Bürgschaft nach dem ZG») die Art. 77-80 ZG sowie Art. 197-207 ZV und hinsichtlich der Bürgschaft für die Mineralölsteuer, den Mineralölsteuerzuschlag und die CO_2-Abgabe (nachfolgend auch «Bürgschaft nach der MinöStV») die Art. 9-13 MinöStV.

3.3.1 Ausgangspunkt jeder Auslegung bildet der *Wortlaut* der Bestimmung (sog. grammatikalische Auslegung). Ist der Text nicht ganz klar und sind verschiedene Interpretationen möglich, so muss nach der wahren Tragweite der Bestimmung gesucht werden, und zwar unter Hinzuziehung aller Auslegungselemente (sog. «Methodenpluralismus»; vgl. BGE 136 II 149 E. 3; Urteil des BGer 1C_156/2011 vom 15. Juli 2011 E. 3.5.1; statt vieler: BVGE 2014/3 E. 2.4.1; HÄFELIN et al., a.a.O., N. 217). Zu berücksichtigen sind namentlich die *Entstehungsgeschichte* der Norm (sog. historische Auslegung), der *Zusammenhang*, in dem sie mit anderen Gesetzesbestimmungen steht (sog. systematische Auslegung) sowie ihr *Sinn und Zweck* (sog. teleologische Auslegung). Die *Gesetzesmaterialien* sind zwar nicht unmittelbar entscheidend, dienen aber im Rahmen der historischen Auslegung als Hilfsmittel, den Sinn der Norm zu erkennen. Namentlich bei neueren Texten kommt den Materialien eine besondere Stellung zu, weil noch keine veränderten Umstände oder ein gewandeltes Rechtsverständnis bestehen, die eine andere Lösung nahelegen würden (BGE 136 II 149 E. 3, 128 I 288 E. 2.4; BVGE 2014/8 E. 3.3). Von einem klaren Wortlaut darf abgewichen werden, wenn sich im Lichte der übrigen Auslegungselemente triftige Gründe für die Annahme ergeben, dass er nicht den wahren Sinn der Regelung wiedergibt (vgl. BGE 131 II 562 E. 3.5, 125 III 57 E. 2b; BVGE 2014/8 E. 3.3).

3.3.2 Zunächst gilt es – wie ausgeführt – zu entscheiden, ob es sich bei der Bürgschaft nach dem ZG und der Bürgschaft nach der MinöStV um ein privatrechtliches oder ein öffentlich-rechtliches Rechtsverhältnis handelt. In diesem Zusammenhang kann im Wesentlichen auf die in der Praxis entwickelten Unterscheidungskriterien bei der Zuordnung von Normen zum Privat- oder öffentlichen Recht abgestellt werden (E. 2.3.1). Die Rechtsnatur eines Vertragsverhältnisses hängt davon ab, zu welchem Zweck oder mit welchen Interessen der Vertrag abgeschlossen wird, ob er der Erfüllung

einer öffentlich-rechtlichen Aufgabe dient oder einen öffentlich-rechtlich geregelten Gegenstand betrifft (E. 2.3.1).

Die zur Diskussion stehenden Bürgschaften dienen der Sicherung öffentlich-rechtlicher Abgabeforderungen. Die Vorschriften von Art. 77-80 ZG und Art. 197-207 ZV zum einen und die Art. 9-13 MinöStV zum anderen stehen folglich unmittelbar mit fiskalischen Interessen in Zusammenhang. Mit Blick auf diesen Umstand und angesichts die Tatsache, dass das Abgabenrecht klarerweise dem öffentlichen Recht zuzuordnen ist (vgl. MARKUS REICH, Steuerrecht, 2. Aufl. 2012, § 1 N. 8 f.), sind diese Vorschriften öffentlich-rechtlicher Natur. Dementsprechend ist davon auszugehen, dass die mit diesen Bestimmungen geregelten Bürgschaften öffentlich-rechtlich sind.

Zu diesem Ergebnis passt, dass sowohl die Bürgschaft nach dem ZG als auch jene nach der MinöStV – wie aufgezeigt (vgl. E. 3.2.1 und E. 3.2.2) – in den entsprechenden öffentlich-rechtlichen Spezialgesetzen eine ausdrückliche Regelung erfahren haben. Dass durch Art. 80 Abs. 2 ZG und Art. 13 MinöStV auf die für die privatrechtlichen Bürgschaften geltenden Bestimmungen verwiesen wird, hat nicht zur Folge, dass die dadurch anwendbaren Vorschriften des OR im vorliegenden Kontext als privatrechtlich zu qualifizieren wären und die Bürgschaften für die hier interessierenden Abgaben damit privatrechtlicher Rechtsnatur wären. Denn bei den entsprechenden, qua Verweisung anwendbaren Vorschriften des OR handelt es sich um subsidiäres öffentliches Recht (vgl. E. 2.3.2).

Auch unter der (im Folgenden [E. 3.3.3] zu überprüfenden) Annahme, dass es sich bei der Bürgschaft nach dem ZG und der Bürgschaft nach der MinöStV um Verträge handeln würde, muss von öffentlich-rechtlichen Rechtsverhältnissen ausgegangen werden. Denn gegebenenfalls wäre für die Zuordnung dieser Rechtsverhältnisse zum öffentlichen Recht insbesondere ausschlaggebend, dass diese Verträge zu einem fiskalischen Zweck abgeschlossen werden und sie einen öffentlich-rechtlich geregelten Gegenstand betreffen (vgl. E. 2.3.1).

3.3.3 Es gilt nunmehr zu prüfen, ob die Bürgschaft nach dem ZG und diejenige nach der MinöStV als öffentlich-rechtliche Rechtsverhältnisse (vgl. E. 3.3.2) durch *Vertrag* begründet werden.

Die Voraussetzungen der Zulässigkeit verwaltungsrechtlicher Verträge sind in E. 2.3.1 aufgezeigt worden. Entsprechend diesen Ausführungen ist mittels Auslegung zu untersuchen, (a) ob ein Rechtssatz für die Bürgschaft

nach dem ZG und diejenige nach der MinöStV die Vertragsform vorsieht, dafür Raum lässt oder sie jedenfalls nicht ausdrücklich ausschliesst (nachfolgend E. 3.3.3.1) und (b) ob der verwaltungsrechtliche Vertrag die zur Erreichung des Gesetzeszweckes geeignetere Handlungsform darstellt als die Verfügung (nachfolgend E. 3.3.3.3).

3.3.3.1 Vorab ist festzuhalten, dass die hier interessierenden Vorschriften (Art. 77-80 ZG und Art. 197-207 ZV für die Bürgschaft nach dem ZG zum einen und Art. 9-13 MinöStV für die Bürgschaft nach der MinöStV zum anderen) für die Begründung der Bürgschaften weder ausdrücklich, noch stillschweigend die Verfügungsform vorsehen. Die fraglichen Bestimmungen schliessen somit die Vertragsform nicht etwa dadurch aus, dass sie für die Begründung der Bürgschaften den Erlass einer Verfügung vorschreiben.

Sodann ist in diesen Vorschriften jeweils von «Bürgschaft» die Rede. Darunter ist nach dem üblichen Wortsinn ein Vertrag gemeint, nämlich eine Vereinbarung zwischen einer Drittperson und einem Gläubiger, dass die Drittperson eine Schuld von dessen Schuldner «verbürgt» (vgl. E. 3.2.4.1).

3.3.3.2 Im Lichte der übrigen Auslegungselemente (vgl. E. 3.3.1) ergeben sich keine triftigen Gründe für die Annahme, dass die hier interessierenden Vorschriften abweichend von ihrem diesbezüglich klaren Wortlaut eine vertragliche Begründung der Bürgschaft nach dem ZG und derjenigen nach der MinöStV ausschliessen:

Die Botschaft über ein neues Zollgesetz vom 15. Dezember 2003, (BBl 2004 567 ff.; nachfolgend: Botschaft zum ZG) – der erhöhte Bedeutung zukommt, weil es sich beim ZG um ein neueres Gesetz handelt (E. 3.3.1) – betont, die Zollbürgschaft sei der zivilrechtlichen Bürgschaft nachgebildet. Sie hält ferner fest, dass der Bürge nach Art. 77 Abs. 1 ZG «über die Bürgschaftsverpflichtung *vertraglich* […] für die Erfüllung der Zollschuld» haftet (Botschaft zum ZG, BBl 2004 647). Da der Gesetzgeber somit in den Materialien ausdrücklich von einer vertraglichen Haftung spricht, ergibt die *historische* Auslegungsmethode jedenfalls für die Bürgschaft nach dem ZG, dass diese vertraglicher Natur ist.

Auch der Beizug des *systematischen* Auslegungselementes zeigt in diese Richtung: Zum einen kennt das OR – wie ausgeführt (E. 3.2.4.2) – Bestimmungen, die nur für Bürgschaften für bestimmte öffentlich-rechtliche Forderungen gelten. Dabei impliziert das Gesetz, dass diese Bürgschaften, zu welchen nach dem OR (unter Vorbehalt der Art. 77-80 ZG) auch Zölle und Steuern zählen können, wie die übrigen Bürgschaften vertraglicher Natur

sind. Zum anderen verweisen sowohl das ZG als auch die MinöStV mit Art. 80 Abs. 2 ZG und Art. 13 MinöStV ausdrücklich auf die Bestimmungen des Obligationenrechts als subsidiär anwendbares öffentliches Recht (vgl. E. 2.3.2 und E. 3.2.1 f.). Aufgrund dieser Verweisungsnormen kommen deshalb auch die obligationenrechtlichen Regeln über die Entstehung der Obligationen durch Vertrag (vgl. Art. 1 ff. OR) zur Anwendung, soweit die Entstehung der Bürgschaften nach dem ZG und nach der MinöStV in den diesbezüglich einschlägigen öffentlich-rechtlichen Erlassen nicht abweichend geregelt ist. Eine in dieser Weise abweichende Regelung, welche die vertragliche Begründung der Bürgschaftsverhältnisse ausschliesst, findet sich – wie erwähnt (vgl. E. 3.3.3.1) – nicht. Vielmehr zeigt die Bezugnahme auf vertragliche Bestimmungen, dass der Gesetz- bzw. der Verordnungsgeber bei Erlass des ZG und der MinöStV davon ausging, dass es sich bei der Bürgschaft nach dem ZG und derjenigen nach der MinöStV um ein vertragliches Verhältnis handelt.

Die Pflicht, die hier interessierenden Bürgschaften auf einem amtlichen Formular zu errichten (Art. 77 Abs. 2 ZG bzw. Art. 10 Abs. 2 MinöStV), spricht im Rahmen der systematischen Auslegung nicht gegen deren vertraglichen Charakter. Dies gilt umso mehr, als auch im sonstigen Vertragsrecht verschiedentlich zwingende Formvorschriften vergleichbarer Art gelten: So kann beispielsweise der Mietvertrag nur mit amtlichem Formular gekündigt werden (Art. 266l Abs. 2 OR) und eine Mietzinserhöhung nur auf einem amtlichen Formular mitgeteilt werden (Art. 269d Abs. 1 OR). Das Erfordernis der Errichtung auf einem amtlichen Formular bildet zudem im Vergleich zum Erfordernis der öffentlichen Beurkundung bei privatrechtlichen Bürgschaftserklärungen natürlicher Personen betreffend Haftungsbeträgen von mehr als Fr. 2'000.- (vgl. Art. 493 Abs. 2 OR) eine Erleichterung der Formerfordernisse (noch weniger strenge Anforderungen an die Form der Errichtung gelten für die herkömmliche Steuerbürgschaft, welche gemäss Art. 493 Abs. 3 OR stets lediglich der schriftlichen Erklärung des Bürgen sowie der Angabe des zahlenmässig bestimmten Höchstbetrages seiner Haftung in der Bürgschaftsurkunde bedarf).

Auch die Möglichkeit der Zollverwaltung bzw. der OZD, die Bürgschaften jederzeit aufzuheben (Art. 79 Abs. 3 ZG bzw. Art. 12 Abs. 3 MinöStV), ist kein Indiz gegen deren vertraglichen Charakter. Auch in anderen öffentlich-rechtlichen Erlassen ist mitunter die Möglichkeit der Kündigung von öffentlich-rechtlichen Verträgen durch die Verwaltungsbehörden ausdrücklich statuiert (vgl. etwa Art. 9 Abs. 2 der Verordnung vom 6. Juli 1983 über die allgemeinen Grundsätze der Vorratshaltung [Vorratshalteverordnung; SR

531.211] zur Kündigung von Pflichtlagerverträgen durch das Bundesamt für wirtschaftliche Landesversorgung; zur Rechtsnatur von Pflichtlagerverträgen vgl. BGE 135 II 38 E. 3.3). Es kommt hinzu, dass bei der Generalbürgschaft nach dem ZG und der Bürgschaft nach der MinöStV auch der Bürge nach Ablauf eines Jahres nach der Errichtung der Bürgschaft kündigen kann (vgl. Art. 79 Abs. 2 ZG sowie Art. 12 Abs. 2 MinöStV).

Bei der systematischen Auslegung ist auch zu berücksichtigen, dass gewisse Vorschriften des Obligationenrechts direkt in die Zoll- bzw. in die Mineralölsteuergesetzgebung aufgenommen wurden: So die Vorschrift, dass der Höchstbetrag der Haftung auf dem Formular genannt werden muss (Art. 493 Abs. 1 OR; Art. 77 Abs. 2 ZG bzw. Art. 10 Abs. 2 MinöStV) sowie die Bestimmung darüber, welche Einreden die Bürgin vorbringen kann (Art. 502 Abs. 1 OR; Art. 78 Abs. 3 ZG bzw. Art. 11 MinöStV).

In systematischer Hinsicht ist sodann darauf hinzuweisen, dass die weiteren Arten von Sicherheitsleistungen, welche in Art. 76 Abs. 1 ZG und Art. 9 Abs. 2 MinöStV nebst der Zollbürgschaft und der Bürgschaft nach der MinöStV genannt sind (Barhinterlage und Hinterlegung von Wertpapieren), (ebenfalls) *rechtsgeschäftliche* Sicherungsmittel darstellen (vgl. ERNST BLUMENSTEIN, Grundzüge des schweizerischen Zollrechts, 1931, S. 52 ff.).

Berücksichtigt man das *teleologische* Auslegungselement, ist Ziel und Zweck der beiden Bürgschaftsregelungen, die entsprechenden Abgabeforderungen namentlich durch Finanzinstitute sichern zu können, welche die Absicherungen von Geschäften Anderer professionell betreiben (vgl. auch Art. 197 Abs. 1 ZV, wonach bei der Zollgeneralbürgschaft nur unter Aufsicht der Eidgenössischen Finanzmarktaufsicht stehende Banken mit Sitz in der Schweiz oder unter Bundesaufsicht stehende Versicherungen mit Sitz in der Schweiz anerkannt werden können). Solche Institute betreiben ihr Geschäft auf vertraglicher Basis, insbesondere auch weil sie die damit verbundenen beachtlichen Risiken im Auge behalten können müssen.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die relevanten Bestimmungen der Zoll- und Mineralölsteuergesetzgebung die vertragliche Form für den Abschluss der hier zur Diskussion stehenden Bürgschaften ausdrücklich vorsehen, weshalb unter diesem Gesichtspunkt das Verwaltungshandeln in Vertragsform nicht nur zulässig, sondern geboten ist.

3.3.3.3 Der Abschluss eines verwaltungsrechtlichen Vertrages ist jedoch praxisgemäss nur beim Vorliegen einer weiteren Voraussetzung zulässig: Der Vertrag muss die zur Erreichung des Gesetzeszweckes geeignetere

Handlungsform sein (E. 2.3.1), d.h. der Gesetzeszweck muss erfordern, dass anstelle des Erlasses einer Verfügung ein Vertrag abgeschlossen wird. In diesem Kontext ist in erster Linie in Erinnerung zu rufen, dass seitens der Verwaltung insoweit ein Interesse an der Sicherstellung der Einbringlichkeit der hier interessierenden Abgaben besteht und diese Sicherstellung grundsätzlich nicht nur durch Realsicherheiten (Barhinterlage und Hinterlage von Wertpapieren), sondern auch durch Personalsicherheit erfolgen kann (vgl. dazu auch ROGER M. CADOSCH, in: Martin Kocher/Diego Clavadetscher [Hrsg.], Stämpflis Handkommentar Zollgesetz, 2009, Art. 76 N. 5).

Die Sicherheitsleistung im Sinne von Art. 76 ff. ZG, die – wie erwähnt – in Form der Bürgschaft nach dem ZG erbracht werden kann (vgl. E. 3.2.1), erfolgt laut der Botschaft zum ZG «in der Regel dann, wenn eine Zollschuldnerin oder ein Zollschuldner sich dadurch eine *vorteilhafte zollrechtliche Behandlung* verschaffen kann, sei dies, dass eine Zollforderung nur bedingt entsteht, oder sei dies, dass die Zollverwaltung darauf Zahlungserleichterungen gewährt» (Botschaft zum ZG, BBl 2004 646). Auch die Bürgschaft nach der MinöStV ist regelmässig eng mit einer solchen vorteilhaften abgaberechtlichen Behandlung des Abgabepflichtigen verknüpft. Eine Erleichterung für den Abgabepflichtigen besteht nämlich namentlich dann, wenn die Pflicht zur Sicherheitsleistung nach Art. 8 Abs. 1 MinöStV aufgrund der Berechtigung zur periodischen Steueranmeldung greift (vgl. E. 3.2.2), da das Recht zur periodischen Steueranmeldung bedeutet, dass die steuerpflichtige Person «für Waren, die aus zugelassenen Lagern in den steuerrechtlich freien Verkehr überführt werden, […] nicht für jede einzelne Auslagerung, sondern [lediglich] gesamthaft für alle während einer bestimmten Periode ausgelagerten Waren eine Steueranmeldung abgeben» muss (vgl. Botschaft vom 5. April 1995 betreffend das Mineralölsteuergesetz, BBl 1995 III 137 ff., 156).

Der Umstand, dass die hier in Frage stehenden Bürgschaften (mitunter) einen Ausgleich für eine vorteilhafte Behandlung des Abgabepflichtigen schaffen (sollen), legt eine Handlungsform der Verwaltung nahe, welche das Zustandekommen solcher Bürgschaften – insbesondere im Interesse des Abgabepflichtigen – begünstigt. Es stellt sich damit die Frage, ob die Bereitschaft von ausstehenden Drittpersonen, sich freiwillig dazu verpflichten, für fremde Abgabeverpflichtungen einzustehen, bei vertraglicher oder bei verfügungsmässiger Begründung der Bürgschaften grösser ist.

Von der die Bürgschaft leistenden Drittperson her betrachtet, ist die Freiwilligkeit zentral: Die Bürgin hat gegenüber der Zollverwaltung keinerlei

Verpflichtung, diese Aufgabe zu übernehmen. Nicht von ungefähr wird denn auch die Zollbürgschaft in der Doktrin als Form der «freiwilligen» Sicherstellung mittels Personalsicherheit bezeichnet (vgl. CADOSCH, a.a.O., Art. 76 N. 5). Die Motivation, für die Abgabeschulden zu bürgen, dürfte regelmässig darin bestehen, mit Leistungen, welche die Bürgin von Abgabeschuldnern erhält (wie Provisionen etc.), dieses Sicherungsgeschäft gewinnbringend zu betreiben. Aus der psychologischen Perspektive (vgl. E. 2.4.1) macht es dabei aus Sicht der Bürgin einen wesentlichen Unterschied, ob ihr die Verpflichtung zum Einstehenmüssen für eine fremde Abgabeschuld trotz ihrer freiwillig erklärten Bereitschaft, als Bürgin zu fungieren, einseitig und autoritativ mittels Verfügung auferlegt wird oder ob sie diese Verpflichtung auf Vertragsbasis – in Partnerschaft sowohl mit der Verwaltung als auch mit dem Hauptschuldner – eingeht.

Vor diesem Hintergrund stellt die vertragliche Form für die Begründung einer Bürgschaft für Forderungen aus der Zoll- bzw. Mineralölsteuergesetzgebung die geeignetere Form dar als die Verfügung.

3.3.3.4 Der hier gezogene Schluss, dass die Bürgschaften nach dem ZG und der MinöStV verwaltungsrechtliche Verträge bilden, ist auch mit Blick auf die Abgrenzung zwischen öffentlich-rechtlichen Verträgen und mitwirkungsbedürftigen Verfügungen gerechtfertigt (vgl. E. 2.4.2):

Private können nach den entsprechenden Vorschriften behördlicherseits nicht einseitig dazu verpflichtet werden, als Bürginnen bzw. Bürgen die Bürgschaftsverhältnisse einzugehen. Das Eingehen einer entsprechenden Bürgschaftsverpflichtung geschieht seitens der Privaten auf freiwilliger Basis. Zwar setzt die Zollverwaltung gemäss Art. 198 ZV den Höchstbetrag der Haftung (Bürgschaftssumme) fest. Dabei kann sie aber selbstredend nicht über denjenigen Betrag hinausgehen, welchen der Bürge im amtlichen Formular über die Errichtung der Bürgschaft als Bürgschaftssumme angegeben hat bzw. zu welchem dieser zustimmt. Sodann schränken die einschlägigen öffentlich-rechtlichen Vorschriften, insbesondere die hiervor in E. 3.3.3.2 erwähnten Formvorschriften und Kündigungsregelungen, die Freiheit des Bürgen zur inhaltlichen Gestaltung der Bürgschaftsverhältnisse – namentlich mit Blick auf die erwähnten, auch im Bürgschaftsrecht nach Art. 492 ff. OR bestehenden zahlreichen sowie bedeutenden zwingenden Vorschriften (vgl. E. 3.2.4.1 sowie SCYBOZ, a.a.O., S. 355) – nicht in einem Ausmass ein, dass dem Begründungsakt der einschlägigen Rechtsbeziehungen zum Staat die charakteristischen Merkmale eines Vertrages abzusprechen wären. Es ist in diesem Zusammenhang nicht zuletzt

zu berücksichtigen, dass hinsichtlich der inhaltlichen Ausgestaltung von öffentlich-rechtlichen Vertragsverhältnissen «selbstverständlich keine vergleichbare Gestaltungsfreiheit wie im Privatrecht» besteht (so zutreffend WIEDERKEHR/RICHLI, a.a.O, Rz. 3063).

Im Übrigen ist darauf hinzuweisen, dass zumindest der Verordnungsgeber mitunter selbst dann das Vorliegen eines öffentlich-rechtlichen Vertrages nicht auszuschliessen scheint, wenn der Private einzig vor die Wahl gestellt ist, ein inhaltlich bereits determiniertes Rechtsverhältnis einzugehen oder nicht: So ist etwa im Bereich der wirtschaftlichen Landesversorgung regelmässig vorgesehen, dass Einzelheiten der Pflichtlagerhaltung durch *einheitlich lautende* Pflichtlagerverträge zwischen dem Bundesamt für wirtschaftliche Landesversorgung und den Pflichtlagerhaltern zu regeln sind (vgl. beispielsweise Art. 5 der Verordnung vom 1983 über die Pflichtlagerhaltung von Arzneimitteln [SR 531.215.31] sowie Art. 3 der Verordnung vom 9. Mai 2003 über die Pflichtlagerhaltung von Erdgas [Erdgaspflichtlagerverordnung; SR 531.215.42]; zur Rechtsnatur von Pflichtlagerverträgen vgl. BGE 135 II 38 E. 3.3).

3.3.3.5 Zusammenfassend ist festzuhalten, dass es sich bei der Bürgschaft nach dem ZG bzw. nach der MinöStV um ein vertragliches Verhältnis zwischen der Behörde und dem Bürgen bzw. der Bürgin handelt. Dieses Resultat deckt sich mit den spärlichen Erläuterungen in der Literatur:

Schon ERNST BLUMENSTEIN hält zum alten Zollgesetz vom 1. Oktober 1925 (aZG; BS 6 465) fest, die Mitverpflichtung im Sinne einer solidarischen Mithaftung für die Zollschuld könne «auch vertraglich übernommen werden durch Zollbürgschaft» (BLUMENSTEIN, a.a.O., S. 20). Auf derselben Seite führt er Folgendes aus: «Die Mithaftung des Bürgen unterscheidet sich von derjenigen der [durch Verfügung in Anspruch genommenen] übrigen Mitverpflichteten nur [aber eben gerade] in verfahrungsrechtlicher Hinsicht.» Da der Gesetzgeber bei Erlass des ZG erklärte, die Art. 77 ff. ZG würden materiell im Wesentlichen den altrechtlichen Bestimmungen zur Zollbürgschaft entsprechen (Botschaft zum ZG, BBl 2004 647), behält diese Aussage ihre Gültigkeit. Wie bereits erwähnt (E. 3.3.3.2) hält die Botschaft zum ZG ausdrücklich fest, dass der Bürge über die Zollbürgschaftsverpflichtung *vertraglich* solidarisch hafte (BBl 2004 647).

Nach BLUMENSTEIN/LOCHER (a.a.O., S. 329) handelt es sich bei der herkömmlichen Steuerbürgschaft und der Zollbürgschaft um Sicherungen der

Abgabeforderung durch Rechtsgeschäft, somit um Verträge (ebenso SCYBOZ, a.a.O., S. 439). Dieser Auffassung ist nach dem Gesagten mit Bezug auf die Bürgschaft nach dem ZG und diejenige nach der MinöStV zu folgen.

Nichts daran zu ändern vermag der Umstand, dass nach einer in der Literatur vertretenen Auffassung «im Rahmen der Kerntätigkeiten der Zollverwaltung kein Raum für öffentlich-rechtliche Verträge» besteht (so MARTIN KOCHER, in: ders./Diego Clavadetscher [Hrsg.], a.a.O., Art. 116 N. 6). Denn die Sicherung von Abgabeforderungen mittels Bürgschaften zählt nicht zum Kernbereich der Aufgaben der Zoll- bzw. Steuerbehörden.

3.3.4 Nach dem Gesagten ist davon auszugehen, dass die Bürgschaften nach dem ZG bzw. nach der MinöStV durch öffentlich-rechtliche Verträge begründet und geregelt werden.

3.4

3.4.1 Verfügungen auf Geldzahlungen sind auf dem Wege der Schuldbetreibung nach dem Bundesgesetz vom 11. April 1889 über Schuldbetreibung und Konkurs (SchKG; SR 281.1) zu vollstrecken (vgl. Art. 40 VwVG). Demnach gelten für die zwangsweise Durchsetzung öffentlich-rechtlicher Geldforderungen an sich dieselben Regeln wie für privatrechtliche Geldforderungen. Das SchKG enthält indes zahlreiche Privilegien für die Vollstreckung öffentlich-rechtlicher Geldforderungen (THOMAS GÄCHTER/PHILIPP EGLI, in: Auer et al. [Hrsg.], a.a.O., Art. 40 N. 4 ff.). Zu beachten sind in diesem Kontext insbesondere Art. 79 und 80 SchKG. Diese Vorschriften wurden per 1. Januar 2011 mit der Einführung der Schweizerischen Zivilprozessordnung vom 18. Dezember 2009 (ZPO; SR 272) revidiert (AS 2010 1739). Ob das alte oder neue Recht zur Anwendung gelangt, beurteilt sich nach den Übergangsbestimmungen für die ZPO (Art. 404 ff. ZPO). Nach diesen Übergangsbestimmungen gilt – soweit hier interessierend – das neue Recht, soweit ein Verfahren erst nach Inkrafttreten der ZPO eingeleitet wurde (vgl. Art. 404 Abs. 1 und Art. 405 Abs. 1 ZPO; vgl. zum Ganzen Urteil des BVGer A-3230/2011 vom 8. November 2011 E. 5.1).

3.4.2 Gemäss Art. 79 Abs. 1 SchKG in der seit 1. Januar 2011 in Kraft stehenden Fassung hat der Gläubiger, gegen dessen Betreibung Rechtsvorschlag erhoben worden ist, seinen Anspruch im Zivilprozess oder im Verwaltungsverfahren geltend zu machen. Er kann die Fortsetzung der Betreibung nur aufgrund eines rechtskräftigen Entscheides erwirken, welcher den Rechtsvorschlag ausdrücklich beseitigt.

3.4.3 Nach Art. 80 Abs. 1 SchKG in der seit 1. Januar 2011 in Kraft stehenden Fassung kann der Gläubiger beim Richter die Aufhebung des Rechtsvorschlages (definitive Rechtsöffnung) verlangen, wenn die Forderung auf einem vollstreckbaren gerichtlichen Entscheid beruht. Nach Art. 80 Abs. 2 Ziff. 2 SchKG in der seit 1. Januar 2011 in Kraft stehenden Fassung sind Verfügungen schweizerischer Verwaltungsbehörden gerichtlichen Entscheiden gleichgestellt. Für rechtskräftige Verfügungen der Zollverwaltung sieht Art. 88 Abs. 3 ZG in ähnlicher Weise vor, dass diese einem gerichtlichen Urteil im Sinne von Art. 80 SchKG gleichgestellt sind.

3.4.4 Soweit eine Betreibung eine öffentlich-rechtliche Geldforderung betrifft, kann die Verwaltungsbehörde, deren materielle Verfügungen im Rechtsöffnungsverfahren zur definitiven Rechtsöffnung berechtigen würden, den Rechtsvorschlag selber beseitigen (BGE 134 II 115 E. 3.2, 107 III 60 E. 3). Ein Rechtsöffnungsverfahren erübrigt sich in diesen Fällen, da die Verwaltungsbehörde (auch) als Vollstreckungsrichterin fungiert (BGE 134 III 115 E. 4.1 f., 132 III 140 E. 4.1.1, 128 III 39 E. 2 = Praxis 2002 Nr. 111 S. 640; GÄCHTER/EGLI, a.a.O., Art. 40 N. 18 f.). Mit anderen Worten kann die Verwaltungsbehörde zur Durchsetzung öffentlich-rechtlicher Geldforderungen auch ohne rechtskräftigen Rechtsöffnungstitel die Betreibung einleiten, im Falle des Rechtsvorschlages nachträglich eine formelle Verfügung, nämlich einen Sachentscheid über die Verpflichtung des Schuldners zu einer Geldzahlung und zugleich die Anordnung der Aufhebung des Rechtsvorschlages, erlassen und nach Eintritt der Rechtskraft derselben ohne Durchlaufen des Rechtsöffnungsverfahrens im Sinn von Art. 80 Abs. 1 SchKG die Betreibung fortsetzen (vgl. BGE 119 V 329 E. 2b). Diese Möglichkeit steht der Verwaltungsbehörde indes nur zu, wenn sie über den in Betreibung gesetzten Anspruch erst *nach* erhobenem Rechtsvorschlag und zusammen mit dessen Beseitigung entscheidet. Hat die Verwaltungsbehörde bereits vor Einleitung der Betreibung über eine öffentlich-rechtliche Forderung befunden, so kann sie nicht nachträglich den Rechtsvorschlag beseitigen. Stattdessen muss sie den Rechtsvorschlag im Verfahren der definitiven Rechtsöffnung beseitigen lassen (BGE 134 III 115 E. 4.1.1; MICHAEL BEUSCH, Der Untergang der Steuerforderung, 2012, S. 118 f.; JOLANTA KREN KOSTKIEWICZ/HANS ULRICH WALDER, SchKG Kommentar, 18. Aufl. 2012, Art. 79 N. 10). Ebenso wenig ist sie, wenn sie vor Einleitung der Betreibung rechtskräftig in der Sache entschieden hat, befugt, ihre materielle Verfügung nach erhobenem Rechtsvorschlag zu bestätigen, um diesen beseitigen zu können (BGE 134 III 115 E. 4.1.1; Urteil des BVGer A-3230/2011 vom 8. November 2011 E. 5.2, mit weiteren Hinweisen).

4.

4.1 Im vorliegenden Fall mittels Beschwerde angefochten ist eine Verfügung der OZD, mit welcher sie feststellt, dass eine Steuerforderung der EZV gegen die B._____ in Rechtskraft erwachsen ist (Dispositiv-Ziff. 1 der Verfügung), in der sie verschiedene Anordnungen betreffend eine Bürgschaftsschuld trifft (Dispositiv-Ziff. 2, 4 und 5 der Verfügung) und weiter den Rechtsvorschlag der Beschwerdeführerin in einem gegen diese gerichteten Betreibungsverfahren aufhebt (Dispositiv-Ziff. 3 der Verfügung).

Vorab ist zu prüfen, ob die streitbetroffene Verfügung – wie die Beschwerdeführerin geltend macht – nichtig ist (vgl. E. 2.5). Eine solche Prüfung vorzunehmen, ist das Bundesverwaltungsgericht von Amtes wegen verpflichtet (vgl. E. 2.5.1). Ob Nichtigkeit gegeben ist, wird im Folgenden zunächst betreffend die mit dem angefochtenen Entscheid getroffene Rechtskraftfeststellung (nachfolgend E. 4.2) und danach hinsichtlich der vorinstanzlichen Anordnungen im Zusammenhang mit der streitigen Bürgschaftsverpflichtung geprüft (nachfolgend E. 4.3). Schliesslich wird die Rechtswirksamkeit der von der Vorinstanz verfügten Aufhebung des Rechtsvorschlages untersucht (nachfolgend E. 4.4). Sofern sich die streitbetroffene Verfügung als teilweise oder vollumfänglich nichtig erweisen sollte, wird anschliessend zu klären sein, ob und gegebenenfalls wie sich die entsprechende Nichtigkeit auf das vorliegenden Beschwerdeverfahren auswirkt (vgl. dazu nachfolgend E. 5).

4.2

4.2.1 Die angefochtene Feststellung der Rechtskraft der Steuerforderung gegenüber der B._____ betrifft die Mineralölsteuer, den Mineralölsteuerzuschlag sowie die CO_2-Abgaben aus der Überführung von Mineralölprodukten in den zollrechtlich freien Verkehr in der Periode vom 1. bis 27. Januar 2012 (vgl. Dispositiv-Ziff. 1 der angefochtenen Verfügung). Die OZD wäre als sachkompetente Behörde zwar grundsätzlich zuständig für den Erlass von Feststellungsverfügungen im Bereich dieser Abgaben (vgl. E. 2.5.4 und E. 3.1.2 f.) und damit auch zuständig für die Ausstellung von Rechtskraft*bescheinigungen,* d.h. für Bestätigungen, dass ihre Verfügungen in Rechtskraft erwachsen sind (vgl. Urteil des BVGer A-3198/2009 vom 2. September 2010 E. 1.4.3, mit weiteren Hinweisen).

4.2.2 Die von der Vorinstanz getroffene Feststellung, dass die fragliche Abgabeforderung gegenüber der B._____ in der Höhe von insgesamt Fr. […] mangels Anfechtung in Rechtskraft erwachsen ist, trifft aber nach Auffassung des Bundesverwaltungsgerichts nicht zu.

Voraussetzung dafür, dass eine Verfügung in Rechtskraft erwachen kann, ist, dass überhaupt eine Verfügung vorliegt, und das ist nicht der Fall: Die B._____ war unbestrittenermassen zugelassene Lagerinhaberin (vgl. Akten Vorinstanz, act. 000117). Sie war deshalb zur periodischen Steueranmeldung verpflichtet und hatte folglich die Mineralölsteuer, den Mineralölsteuerzuschlag sowie die CO_2-Abgabe selbst zu veranlagen (vgl. E. 3.1.2). Die Vorinstanz hat vor Erlass der vorliegend angefochtenen Verfügung – soweit ersichtlich – die hier in Frage stehende Steuerforderung nicht mittels Veranlagungsverfügung festgesetzt. Unter diesen Umständen fehlte es an einer Verfügung im Sinne eines verbindlichen Entscheides über die entsprechende Steuerschuld, welche hätte in Rechtskraft erwachsen können (vgl. E. 2.6.2). Daran ändert der Umstand nichts, dass die Steueranmeldungen, welche die B._____ ausgestellt hat, für diese als Grundlage für die Festsetzung des Steuerbetrages verbindlich sind (vgl. E. 3.1.2). Eine Verfügung einer Behörde liegt nicht vor.

Ebenso wenig kann (entgegen der Auffassung der Vorinstanz) unter Berufung auf den materiellen Verfügungsbegriff (vgl. E. 2.1.2.1) von einem verbindlichen Entscheid betreffend die streitbetroffene Steuerschuld ausgegangen werden, ist doch auch für eine solche Verfügung auf jeden Fall eine Anordnung *einer Behörde* unabdingbar (vgl. Art. 5 Abs. 1 VwVG und E. 2.1.2.1). Die Steueranmeldung durch die Steuerpflichtige selber ist keine Anordnung einer Behörde. Ebenfalls mangels behördlicher Anordnung kann die Rechtskraft der in Frage stehenden Mineralölsteuer-, Mineralölsteuerzuschlag- und CO_2-Abgabeforderung auch nicht mit der Begründung bejaht werden, die B._____ habe diese Forderung gemäss dem aktenkundigen Schreiben der Liquidatorin vom 15. Mai 2013 anerkannt.

4.2.3 Zwar macht die Vorinstanz geltend, die fragliche Feststellung sei geboten gewesen, um der Gefahr zu begegnen, dass «ein ziviler Rechtsöffnungsrichter» die Beseitigung des Rechtsvorschlages mit der Begründung verweigere, dass es an der vollstreckungsrechtlich erforderlichen Eröffnung der Verfügung an den Schuldner fehle. Diese Gefahr habe bestanden, weil bei periodischen Steueranmeldungen im Normalfall keine schriftlichen Verfügungen zugestellt würden und deshalb vorliegend keine solche Verfügung vorhanden gewesen sei.

Ein solches Vorbringen lässt jedoch Dispositiv-Ziff. 1 der angefochtenen Verfügung mit Blick auf das Ausgeführte (E. 4.2.2) nicht als korrekt erscheinen. Vielmehr gesteht die Vorinstanz damit selbst ein, dass es an einer Handlung der Steuerbehörde fehlt und somit, wie gesagt, keine «Verfügung einer Behörde» vorliegt. Korrekt wäre ein Vorgehen gewesen, mit

welchem die Vorinstanz die B._____ mit einer Leistungsverfügung zur Bezahlung der Steuerforderung verpflichtet hätte, und erst, wenn diese (etwa mangels Anfechtung) in Rechtskraft erwachsen wäre, eine Rechtskraftfeststellung getroffen hätte.

4.2.4 Mit Dispositiv-Ziff. 1 der angefochtenen Verfügung wird im Ergebnis die Selbstveranlagung der Steuerpflichtigen zur «Veranlagung in eigener Sache» gemacht und damit der steuerpflichtigen B._____ Verfügungsbefugnis zugeschrieben (vgl. E. 2.6.2). Dies bildet einen Verfahrensfehler, welcher über die (gemäss bundesgerichtlicher Praxis [vgl. E. 2.7.3] zur blossen Anfechtbarkeit des betreffenden Entscheides führenden) Missachtung der hiervor in E. 2.7.1 f. genannten Voraussetzungen für die Zulässigkeit einer Feststellungsverfügung hinausgeht. Vielmehr liegt ein schwerwiegender Mangel vor, der zudem leicht zu erkennen ist. Weil ein ersatzloses Dahinfallen von Dispositiv-Ziff. 1 der angefochtenen Verfügung lediglich die Prozessparteien sowie die B._____ betrifft und damit nicht mit einer ernsthaften Gefährdung der Rechtssicherheit verbunden ist, muss er vor diesem Hintergrund zur Nichtigkeit der fraglichen Anordnung führen (vgl. E. 2.5.2; zu den prozessualen Folgen der Nichtigkeit vgl. sogleich E. 4.3.1 und hinten E. 5).

4.3

4.3.1 Dass Ziff. 1 der angefochtenen Verfügung nichtig ist, bedeutet aber noch nicht, dass die Bürgin nicht belangt werden könnte. Das Vorliegen eines rechtskräftigen Entscheides gegenüber der B._____ ist keine Voraussetzung dafür, dass die Vorinstanz die Bürgschaft gegenüber der Beschwerdeführerin geltend machen kann. Die Beschwerdeführerin hat sich nämlich als Solidarbürgin verpflichtet, was nach Art. 496 Abs. 1 OR – der mittels des Verweises in Art. 80 Abs. 2 ZG bzw. Art. 13 MinöStV vorliegend anwendbar ist (E. 3.2.1 f.) – bedeutet, dass sie vor der Hauptschuldnerin belangt werden kann, sofern diese mit ihrer Zahlung im Rückstand und erfolglos gemahnt worden oder ihre Zahlungsunfähigkeit offenkundig ist (E. 3.2.4.1). Letzteres ist vorliegend unbestrittenermassen der Fall. Damit spielt es bezüglich der Frage, ob die Beschwerdeführerin zahlungspflichtig ist, grundsätzlich keine Rolle, dass Dispositiv-Ziff. 1 der angefochtenen Verfügung vom 27. September 2013 nichtig ist.

Wesentlich ist jedoch, dass die Beschwerdeführerin Gelegenheit haben muss, Einwendungen sowohl gegen die Zahlungspflicht der Hauptschuldnerin als auch solche gegen ihre eigene Zahlungspflicht als Bürgin in einem rechtlich geordneten Verfahren vorzubringen (dazu auch nachfolgend E. 4.3.4.4).

4.3.2 Gemäss der angefochtenen Verfügung hat die Beschwerdeführerin der Vorinstanz aufgrund einer Bürgschaft für Mehrwertsteuer-, Mineralölsteuer-, Mineralölsteuerzuschlag- und CO_2-Abgabeschulden der B._____ einen Betrag von Fr. […] zuzüglich Verzugszins zu bezahlen (Dispositiv-Ziff. 2 und 4 der angefochtenen Verfügung). Die streitbetroffenen Mehrwertsteuerschulden, die sich nach dem angefochtenen Entscheid per Ende Januar 2012 auf Fr. […] beliefen (vgl. S. 1 des angefochtenen Entscheides), bestehen ausschliesslich aus Einfuhrmehrwertsteuerschulden der B._____ (vgl. Forderungseingabe der OZD vom 7. März 2012 in Akten Vorinstanz, act. 000175/00113).

In Frage stehen somit Zahlungspflichten aufgrund einer Bürgschaft nach dem ZG für Einfuhrsteuerschulden und einer Bürgschaft nach der MinöStV für die übrigen Abgaben. Bei beiden Bürgschaften handelt es sich um Verwaltungsrechtsverhältnisse, die durch verwaltungsrechtlichen Vertrag zwischen der Beschwerdeführerin (sowie allenfalls der C._____ AG; zur Rechtsstellung dieser Gesellschaft vgl. E. 5.3) zum einen und dem Bund zum anderen begründet wurden (vgl. E. 3.3).

Zu klären ist nun, wie die OZD Ansprüche, die auf dem vorliegenden verwaltungsrechtlichen Vertrag basieren, geltend machen muss. Insbesondere ist zu prüfen, ob sie entsprechende Ansprüche durch Erlass einer Verfügung erheben kann, wie sie dies in der angefochtenen Verfügung mit den Dispositiv-Ziff. 2 und 4 getan hat.

4.3.3 Wie in E. 2.2.2 ausgeführt, wäre – weil vorliegend vertragliche Rechte geltend gemacht werden – der Verfügungsweg zulässig, wenn das Bundesrecht die Möglichkeit vorsehen würde, dass die OZD ihre Ansprüche aus dem Bürgschaftsvertrag zur Sicherung von Mehrwertsteuer-, Mineralölsteuer-, Mineralölsteuerzuschlag- und CO_2-Abgabeschulden mittels Verfügung geltend machen kann; dass eine Verankerung der Verfügungsbefugnis im Bundesrecht erforderlich ist, ergibt sich daraus, dass Art. 35 Bst. a VGG zur Durchsetzung von Ansprüchen aus öffentliche-rechtlichen Verträgen den Weg der Klage beim Bundesverwaltungsgericht vorsieht (vgl. E. 2.2.2).

Eine Vorschrift des Bundesrechts, welche der Vorinstanz ausdrücklich die Befugnis einräumt, gegenüber dem Bürgen mittels Verfügung Ansprüche aus Bürgschaften für Einfuhrsteuer-, Mineralölsteuer-, Mineralölsteuerzuschlag- und CO_2-Abgabeforderungen geltend zu machen, findet sich weder im ZG, noch in der ZV oder in der MinöStV. Zwar wirken nach Art. 11 Abs.

2 Satz 2 MinöStV vollstreckbare Titel gegenüber der steuerpflichtigen Person auch gegenüber dem Bürgen und sieht Art. 78 Abs. 3 Satz 2 ZG für die Zollbürgschaft ebenfalls vor, dass vollstreckbare Titel gegenüber der Zollschuldnerin auch gegenüber dem Bürgen wirken. Die Rede ist jedoch von vollstreckbaren Titeln gegenüber der Zollschuldnerin bzw. der Steuerpflichtigen, also sehen diese Vorschriften nicht und schon gar nicht ausdrücklich vor, dass die Vorinstanz gegenüber dem Bürgen über dessen Verpflichtungen aus der Bürgschaft Verfügungen erlassen kann. Ebenso wenig ist in Art. 80 Abs. 1 ZG, wonach sich die Rechtsstellung des Zollschuldners und der Bürgin gegenüber dem Bund nach dem Zollgesetz richtet, bzw. in Art. 9 ff. MinöStV eine Verfügungskompetenz der Zollverwaltung bezüglich der Geltendmachung von Ansprüchen aus den entsprechenden Bürgschaften statuiert. Auch anderswo gibt es keine Bestimmung, welche der OZD ausdrücklich die Kompetenz gibt, die Bürgschaftsforderung gegen den Bürgen mittels Verfügung geltend zu machen.

Die nach dem Gesagten fehlende Verfügungskompetenz erscheint vorliegend als sachrichtig, zumal kein öffentliches Interesse an der sofortigen sowie unterbruchslosen Erfüllung von staatlichen Aufgaben in Frage steht, welche mittels verwaltungsrechtlichem Vertrag auf die Beschwerdeführerin übertragen worden wären (vgl. E. 2.2.2 in fine).

Es ergibt sich somit, dass die OZD die in Frage stehenden Bürgschaftsforderung und den darauf ihrer Ansicht nach geschuldeten Verzugszins nicht mittels Verfügung hätte geltend machen dürfen. Stattdessen hätte sie diesbezüglich beim Bundesverwaltungsgericht Klage erheben müssen (vgl. E. 2.1.2.2 und E. 2.2.2).

4.3.4 War die Vorinstanz nicht befugt, (mit Dispositiv-Ziff. 2 und 4 des angefochtenen Entscheides) eine Verfügung betreffend die Bürgschaftsschuld und den darauf geschuldeten Verzugszins zu erlassen, stand es ihr auch nicht zu, der Beschwerdeführerin mittels Verfügung eine Bescheinigung «über die Legalzession als Teilleistung für geschuldete Eingangsabgaben der B._____ aus der 3. Forderungsklasse» für den Fall der Erfüllung der Bürgschaftsverpflichtung in Aussicht zu stellen (vgl. dazu Dispositiv-Ziff. 5 des angefochtenen Entscheides). Ob deshalb auf die Nichtigkeit der Dispositiv-Ziff. 2, 3 und 4 des angefochtenen Entscheides zu schliessen ist, muss unter Berücksichtigung der Umstände des vorliegenden Einzelfalles beurteilt werden (vgl. E. 2.3.4).

4.3.4.1 Die Vorinstanz erklärte in einem Schreiben vom 25. Juli 2013 gegenüber der Beschwerdeführerin unter anderem, sie sei der Ansicht, «dass

der Rechtsgrund für die Schuld der A._____ AG der Bürgschaftsvertrag mit der EZV» sei (vgl. Akten Vorinstanz, act. 00193). Folgerichtig hat denn auch die Beschwerdeführerin bereits vor Erlass der angefochtenen Verfügung geltend gemacht, dass nicht nur sie, sondern auch die OZD «bis anhin immer von einem Vertragsverhältnis» ausgegangen sei (vgl. Stellungnahme der Beschwerdeführerin vom 13. September 2013 [= Beschwerdebeilage 22], S. 1 f.). Im gegenwärtigen Beschwerdeverfahren sprechen die Verfahrensbeteiligten sodann übereinstimmend von einem Bürgschaftsvertrag mit der OZD (vgl. Duplik S. 3; Vernehmlassung, S. 12; Beschwerde, S. 12 f.). Dass vorliegend die Durchsetzung von (allfälligen) *vertraglichen* Verpflichtungen der Beschwerdeführerin in Frage steht, lag somit für beide Verfahrensbeteiligte offensichtlich auf der Hand und wird namentlich von der Vorinstanz nicht näher begründet, geschweige denn in Abrede gestellt.

Sodann ist zu berücksichtigen, dass die Beschwerdeführerin bereits vor Erlass der angefochtenen Verfügung (zu Recht) geltend gemacht hatte, dass es der OZD an der Verfügungsbefugnis fehle, weil die Zollbürgschaft (recte: Steuerbürgschaft) einen Vertrag bilde (vgl. Stellungnahme der Beschwerdeführerin vom 13. September 2013 [= Beschwerdebeilage 22], S. 1 f.). Die Vorinstanz hat dieses Vorbringen im angefochtenen Entscheid explizit erwähnt (vgl. S. 4 des angefochtenen Entscheides, wonach die Beschwerdeführerin geltend gemacht habe, dass «die OZD keine Verfügungsbefugnis zur Einforderung der Bürgschaft hätte, weil es sich bei der Zollbürgschaft um ein rein vertragliches Verhältnis zwischen der OZD und der Bürgin handle»), ohne dass jedoch ausdrücklich darauf eingegangen oder gar überzeugend erklärt wird, weshalb das Vorbringen der Beschwerdeführerin, es fehle der OZD *infolge der vertraglichen Natur der Bürgschaft* an der Verfügungsbefugnis, unbegründet sein soll (vgl. dazu sogleich E. 4.3.4.2). Es kommt hinzu, dass keine Rechtsprechung besteht, wonach Verfügungen zulässige Mittel zur Durchsetzung von Bürgschaften der hier interessierenden Art bilden. Vor diesem Hintergrund ist unschwer erkennbar, dass die Vorinstanz nicht verfügungsweise hätte handeln dürfen, um die fraglichen Bürgschaftsverpflichtungen geltend zu machen.

4.3.4.2 Die Missachtung des vorgeschriebenen Klageweges bildet einen schwerwiegenden Verfahrensfehler (vgl. E. 2.5.2 f.):

Zwar unterscheidet sich das Klageverfahren von einem Beschwerdeverfahren weder hinsichtlich der Zuständigkeit des Bundesverwaltungsgerichts noch bezüglich dessen Kognition. Unterschiede bestehen aber vor allem insofern, als die Rolle einer Verfügungsadressatin und Beschwerde-

führerin arbeitsintensiver und risikobehafteter ist als diejenige einer Beklagten, beispielsweise bezüglich der Einhaltung einer Beschwerdefrist und der Pflicht zur Leistung eines Kostenvorschusses sowie bezüglich der Substantiierungs- und Beweislast. Infolgedessen läuft die Missachtung des Klageweges durch Erlass einer Verfügung darauf hinaus, dass die Vorinstanz die in diesem Sinne bequemere «Beklagtenrolle» für den möglicherweise nachfolgenden Prozess sich selbst zuweist und sie zugleich die Beschwerdeführerin in die unbequemere «Klägerrolle» drängt (vgl. Urteil des BVGer B-7957/2007 vom E. 4.5, wo freilich die Frage der Nichtigkeit einer in Missachtung des Klageweges erlassenen Verfügung nicht geprüft wurde; s. zu den bei Beschwerde- und Klageverfahren unterschiedlichen Anforderungen an die Parteien ferner KÖLZ et al., a.a.O., N. 1229 ff.). Dies mag zwar für sich allein den Verfahrensfehler nicht als schwerwiegend erscheinen lassen (vgl. auch UHLMANN, a.a.O., Art. 5 N. 27, wonach eine trotz vorgeschriebenem Klageweg erlassene Verfügung unter Vorbehalt der seltenen Fälle der Nichtigkeit «ohne Weiteres Gegenstand eines Beschwerdeverfahrens» bilden kann). Im vorliegenden Fall kommt indessen Weiteres hinzu:

Wie ausgeführt, hat die Beschwerdeführerin bereits vor Erlass der angefochtenen Verfügung geltend gemacht, dass es der Vorinstanz an der Verfügungsbefugnis fehle, weil es sich bei der Zollbürgschaft um ein rein vertragliches Verhältnis handle. Dies hat die Vorinstanz in der angefochtenen Verfügung – wie ebenfalls bereits erwähnt – zutreffend festgehalten. Ihre in diesem Entscheid angestellten Erwägungen zur Verfügungsbefugnis, welche sich im Wesentlichen auf die Verneinung eines die (angebliche) Verfügungskompetenz verdrängenden Anspruches der Beschwerdeführerin «auf eine vertragliche Konfliktlösung» beschränken (vgl. S. 4 f. des angefochtenen Entscheides), zielen jedoch am genannten Vorbringen der Beschwerdeführerin vorbei. Insbesondere kann diesen Ausführungen nicht entnommen werden, weshalb die Vorinstanz den von der Beschwerdeführerin vor Erlass des angefochtenen Entscheides zu Recht angerufenen, entscheidenden Zusammenhang zwischen der vertraglichen Begründung der Bürgschaftsverpflichtungen und der (fehlenden) Verfügungsbefugnis der OZD bezüglich der Durchsetzung dieser Verpflichtungen nicht als rechtserheblich erachtete.

Vor diesem Hintergrund ist zumindest fraglich, ob der angefochtene Entscheid der aus dem Anspruch auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 BV) fliessenden und in Art. 35 Abs. 1 VwVG gesetzlich verankerten Begründungspflicht der Behörden genügt: Zwar darf sich die Begründung eines

Entscheides auf diejenigen Aspekte beschränken, welche die Behörde willkürfrei als wesentlich betrachtet. Die Behörde muss jedoch begründen, weshalb sie vorgebrachte Parteistandpunkte für nicht erheblich, unrichtig oder allenfalls unzulässig hält (vgl. Urteile des BVGer A-6600/2013 vom 11. Februar 2014 E. 1.5, B-463/2010 vom 19. Dezember 2013 E. 4; MICHELE ALBERTINI, Der verfassungsmässige Anspruch auf rechtliches Gehör im Verwaltungsverfahren des modernen Staates, 2000, S. 369, 404).

Das für die Nichtigkeit der genannten Anordnungen von Dispositiv-Ziff. 2, 4 und 5 des angefochtenen Entscheides sprechende Kriterium der Gravität der Rechtsverletzung ist nach dem Gesagten erfüllt, und zwar aufgrund der Missachtung des vorgeschriebenen Klageweges sowie infolge des Umstandes, dass der angefochtene Entscheid den Anforderungen an die Begründungspflicht in diesem Zusammenhang jedenfalls nicht mehr als nur knapp genügt

4.3.4.3 Da die Annahme der Nichtigkeit der Dispositiv-Ziff. 2, 4 und 5 der angefochtenen Verfügung einzig Folgen für die Verfahrensbeteiligten nach sich zieht, ist auch die Rechtssicherheit nicht ernsthaft gefährdet (vgl. E. 2.5.2 f.). Diese Teile des Dispositivs der angefochtenen Verfügung sind deshalb (ebenfalls) als nichtig zu qualifizieren.

4.3.4.4 Zu betonen bleibt, dass die vorliegende Konstellation, in welcher auch über die verbürgten Abgabeforderungen auf dem Klageweg zu entscheiden ist, damit zusammenhängt, dass über die Abgabeschuldnerin, die B._____, das Nachlassverfahren eröffnet worden war, ohne dass zuvor über die Abgabeforderungen rechtskräftig verfügt worden wäre. Wie in E. 4.2.2 dargelegt, hängt dies damit zusammen, dass bei zugelassenen Lagerinhabern keine Veranlagung durch die Zollbehörde erfolgt. Hätte eine rechtskräftige Verfügung vorgelegen, wäre diese nach Art. 78 Abs. 3 Satz 2 ZG und Art. 11 Abs. 2 Satz 2 MinöStV nämlich auch gegenüber der Bürgin gültig. Im «Normalfall» kann die Zollverwaltung somit über die Steuerforderung auf dem Verfügungsweg entscheiden. Dies ist auch der Grund, weshalb sich der Bürge gegen alle Verwaltungsverfügungen, die sich auf die Zollforderung beziehen, zur Wehr setzen können muss (Botschaft zum ZG, BBl 2004 648; CADOSCH, a.a.O., Art. 78 N. 13).

4.4

4.4.1 Es ist weiter zu untersuchen, ob die Vorinstanz befugt war, den Rechtsvorschlag der Beschwerdeführerin vom 19. Oktober 2012 in der gegen letztere eingeleiteten Betreibung Nr. […] aufzuheben (vgl. Dispositiv-Ziff. 3 der angefochtenen Verfügung).

Da die vorliegend interessierende Betreibung mit Betreibungsbegehren vom 9. Oktober 2012 angehoben wurde, gelten im vorliegenden Fall Art. 79 und 80 SchKG in der seit dem 1. Januar 2011 geltenden Fassung (vgl. E. 3.4.1).

4.4.2 Zwar sind Verfügungen schweizerischer Verwaltungsbehörden im Verfahren der definitiven Rechtsöffnung gerichtlichen Entscheiden gleichgestellt (vgl. E. 3.4.3). Auch kann gemäss der Botschaft zum Zollgesetz in einem gegen den Zollbürgen gerichteten Schuldbetreibungs- oder Konkursverfahren aufgrund von Art. 78 Abs. 3 ZG mit einer gegen den Hauptschuldner ergangenen sowie rechtskräftig gewordenen Verfügung über zollrechtliche Ansprüche die definitive Rechtsöffnung verlangt werden (vgl. Botschaft zum ZG, BBl 2004 648). Indessen fehlt es vorliegend wegen der Nichtigkeit von Dispositiv-Ziff. 1 und 2 der angefochtenen Verfügung (vgl. E. 4.2 f.) an für die Beseitigung des Rechtsvorschlages auf jeden Fall unabdingbaren Sachentscheiden, nämlich an einem solchen über die Leistungspflicht der B._____ und an einem weiteren Sachentscheid, welcher die Beschwerdeführerin als Bürgin ausdrücklich zum Einstehenmüssen für die abgaberechtlichen Schulden der B._____ als Hauptschuldnerin verpflichtet. Entsprechende Sachentscheide liegen auch nicht in Form eines gerichtlichen Urteils des Vollstreckungsrichters vor. Infolgedessen waren und sind die Voraussetzungen für eine Aufhebung des Rechtsvorschlages in der gegen die Beschwerdeführerin eingeleiteten Betreibung Nr. […] nicht erfüllt (vgl. E. 3.4.4).

4.4.3 Dass der OZD keine Verfügungsbefugnis bezüglich der Bürgschaftsverpflichtungen zusteht (vgl. E. 4.3), hat eine weitere Konsequenz: Sie kann nämlich den in Frage stehenden Entscheid über die Beseitigung des Rechtsvorschlages nicht mit einer Sachverfügung betreffend die Bürgschaftsverpflichtungen verbinden. Folglich fehlt ihr, was die Aufhebung des Rechtsvorschlages angeht, jegliche Entscheidkompetenz. Sachlich zuständig für die Beseitigung des Rechtsvorschlages wäre der (ordentliche) Rechtsöffnungsrichter (vgl. E. 3.4.4). Diese sachliche Unzuständigkeit der OZD bezüglich der Dispositiv-Ziff. 3 der angefochtenen Verfügung zieht die Nichtigkeit auch dieser Anordnung mit sich. Denn die OZD hat auf dem einschlägigen Gebiet des Rechtsöffnungsverfahrens keine allgemeine Entscheidungsgewalt, zudem ist der Zuständigkeitsfehler leicht erkennbar und erscheint durch die Annahme der Nichtigkeit – da das Betreibungsverfahren lediglich die Beschwerdeführerin betrifft – die Rechtssicherheit nicht als ernstlich gefährdet (vgl. E. 2.3.2; s. dazu auch Urteil des BVGer C-1520/2012 vom 27. Juni 2014 E. 5.3, wo unter anderem infolge Aufhebung

des Rechtsvorschlages durch die unzuständige Behörde ein Nichtigkeitsgrund bejaht wurde).

5.
Damit ist die angefochtene Verfügung vollumfänglich nichtig, was die nachfolgenden prozessualen Konsequenzen nach sich zieht:

5.1 Es fehlt an einem tauglichen Anfechtungsobjekt. Infolgedessen ist insoweit nicht auf die Beschwerde einzutreten, als damit eventualiter, subeventualiter, sub-sub-eventualiter sowie sub-sub-sub-eventualiter um Aufhebung der Dispositiv-Ziff. 1–5 der angefochtenen Verfügung ersucht wird. Weil die mit der streitigen Bürgschaftsverpflichtung zusammenhängenden Anordnungen – wie aufgezeigt – im Rahmen eines Klageverfahrens zu erwirken sind und das Dispositiv des vorinstanzlichen Entscheides insoweit nichtig ist (vgl. E. 4.3), kann auch auf die mit der Beschwerde sub-, sub-sub-, und sub-sub-subeventualiter gestellten, ausnahmslos den Bestand, die Modalitäten oder die Erfüllung der Bürgschaftsverpflichtung betreffenden Feststellungsbegehren nicht eingetreten werden.

5.2 Es bleibt, dem Hauptantrag der Beschwerdeführerin entsprechend, im Dispositiv des vorliegenden Urteils die Nichtigkeit der angefochtenen Verfügung festzustellen (vgl. E. 2.5.1). Letzteres bedeutet freilich nicht, dass mit Bezug auf diesen Antrag auf die Beschwerde eingetreten würde (vgl. dazu das Dispositiv des Urteils des BVGer E-4934/2009 vom 20. Oktober 2009, wo in einem ähnlich gelagerten Fall die Rüge des Beschwerdeführers, die angefochtene Verfügung sei nichtig, als begründet erachtet wurde).

5.3 Bei diesem Verfahrensausgang kann eine ganze Reihe von Fragen offen gelassen werden, so insbesondere, ob die Vorinstanz zu Recht nur die Beschwerdeführerin und nicht auch die C._____ AG ins Recht gefasst hat, ob es sich aufgrund des verwendeten Formulars um eine Bürgschaft nach den Art. 77 ff. ZG und/oder den Art. 10 ff. MinöStV handelt, ob sich die Beschwerdeführerin zu Recht auf die Art. 86 ff. OR beruft und ob die Bürgschaftsforderung nach Art. 504 Abs. 2 OR untergegangen ist.

6.
Zu befinden ist schliesslich über die Verfahrenskosten und eine allfällige Parteientschädigung.

6.1 In der Regel werden die Verfahrenskosten bei einem Nichteintreten der beschwerdeführenden Partei auferlegt und es wird von der Zusprechung

einer Parteientschädigung abgesehen (vgl. Art. 63 Abs. 1 VwVG, Art. 64 Abs. 1 VwVG in Verbindung mit Art. 7 Abs. 1 und 2 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Da vorliegend die Nichtigkeit, welche zum Nichteintreten geführt hat, jedoch nur aufgrund einer Beschwerde festgestellt werden konnte und die Beschwerdeführerin an der Feststellung der Nichtigkeit ein Interesse hatte, rechtfertigt es sich, die Bestimmungen über die Kosten- und Entschädigungsfolgen bei Gegenstandslosigkeit von Verfahren analog anzuwenden (Urteile des BVGer A-5410/2012 vom 28. Mai 2013 E. 7.2, A-6683/2010 vom 25. August 2011 E. 5.1, A-6639/2010 vom 21. Juni 2011 E. 5.1 und A-6829/2010 vom 4. Februar 2011 E. 4).

Wird ein Verfahren gegenstandslos, sind die Verfahrenskosten in der Regel jener Partei aufzuerlegen, deren Verhalten die Gegenstandslosigkeit bewirkt hat (vgl. Art. 5 VGKE). Vorinstanzen oder beschwerdeführenden und unterliegenden Bundesbehörden können keine Kosten auferlegt werden (Art. 63 Abs. 2 VwVG).

Damit die Nichtigkeit der Verfügung der OZD vom 27. September 2013 festgestellt werden konnte, musste die Beschwerdeführerin die vorliegende Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht einreichen. Das Verfahren wurde somit wegen des Verhaltens der Vorinstanz notwendig, deren Verfügung – wie dargelegt – aus mehreren Gründen als nichtig zu betrachten ist. Der Vorinstanz können jedoch keine Kosten auferlegt werden (vgl. Art. 63 Abs. 2 VwVG). Der Beschwerdeführerin sind nach dem Gesagten ebenfalls keine Kosten aufzuerlegen. Folglich sind keine Verfahrenskosten zu erheben. Der Kostenvorschuss ist der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten.

6.2 Bei Gegenstandslosigkeit des Verfahrens prüft das Gericht, ob eine Parteientschädigung zuzusprechen ist, wobei Art. 5 VGKE sinngemäss gilt (Art. 15 VGKE).

Da sich die Beschwerde als gerechtfertigt erweist – nur so konnte die Nichtigkeit der angefochtenen Verfügung festgestellt werden –, ist der anwaltlich vertretenen Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung zuzusprechen, welche gemäss Art. 6 ff. VGKE festzusetzen ist. Unter Berücksichtigung der Komplexität des Falles, der eingereichten Rechtsschriften, des notwendigen Aufwandes sowie eines durchschnittlichen Stundenansatzes erachtet das Bundesverwaltungsgericht eine Entschädigung von Fr. 50'000.- (MWST inbegriffen) als angemessen.

(Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite.)

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Auf die Beschwerde wird im Sinne der Erwägungen nicht eingetreten.

Es wird festgestellt, dass die Verfügung der Vorinstanz vom 27. September 2013 nichtig ist.

2.
Es werden keine Verfahrenskosten erhoben. Der von der Beschwerdeführerin einbezahlte Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 50'000.- wird ihr nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

3.
Die Vorinstanz wird verpflichtet, der Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung in der Höhe von Fr. 50'000.- (inkl. MWST) zu bezahlen.

4.
Dieses Urteil geht an:

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

Die vorsitzende Richterin:	Der Gerichtsschreiber:
Salome Zimmermann	Beat König

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 Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie der Beschwerdeführer in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: