

Grundsatzurteil – Arrêt de principe

Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6175/2013 vom 12. Februar 2015

Bearbeitet durch: Dr. iur. Susanne Raas, Gerichtsschreiberin am Bundesverwaltungsgericht.

Steuerbürgschaft

Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6175/2013 vom 12. Februar 2015 i.S. A. AG gegen Oberzolldirektion. Noch nicht entschiedene Rechtsfrage

Regesten

Bei der Zollbürgschaft handelt es sich um einen öffentlich-rechtlichen Vertrag zwischen der Behörde und dem Bürgen. Gleich verhält es sich mit der Bürgschaft betreffend die Mineralölsteuer (insb. E. 3.3.3 und 4.3). Im konkreten Fall ist die von der Zollverwaltung erlassene Verfügung betreffend die Bürgschaft nichtig (E. 4.3.4). Es hätte der Klageweg beschritten werden müssen. Der Bürge muss sich gegen alle Verfügungsverfügungen, die sich auf eine solche Forderung beziehen, zur Wehr setzen können (E. 4.3.4.4).

Le cautionnement douanier constitue un contrat de droit public entre l'autorité et la caution. Il en va de même en ce qui concerne le cautionnement dans le cadre de l'impôt sur les huiles minérales (cf. tout particulièrement consid. 3.3.3 et 4.3). Dans le cas concret, la décision rendue par l'administration des douanes à l'encontre de la caution a été déclarée nulle (consid. 4.3.4). Il aurait fallu procéder par voie d'action. La caution doit pouvoir contester toutes les décisions de l'administration qui se rapportent à une telle prétention (consid. 4.3.4.4).

La fideiussione doganale costituisce un contratto di diritto pubblico tra l'autorità e il fideiussore. La fideiussione concernente l'imposta sugli oli minerali è regolata nel medesimo modo (in particolare consid. 3.3.3 et 4.3). Nel caso concreto, la decisione emanata dall'Amministrazione delle dogane in merito alla fideiussione è nulla (consid. 4.3.4). La procedura avrebbe dovuto essere promossa mediante azione. Il fideiussore deve poter contestare tutte le decisioni dell'Amministrazione concernenti una tale pretesa (consid. 4.3.4.4).

Sachverhalt (Zusammenfassung)

Die B. in Nachlassliquidation schuldete für den Monat Januar 2012 Mineralölsteuern-, Mineralölsteuerzuschläge sowie CO₂-Abgaben.

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

Am 7. März 2012 machte die OZD bei der Nachlassverwalterin Forderungen gegen die B. geltend, unter Einschluss der hiervor genannten Forderungen bzw. Schulden.

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.

Der Einzelrichter 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 CO₂-Abgabeforderungen für die Periode vom 1. Januar bis 27. Januar 2012.

Mit Verfügung vom 27. September 2013 ordnete die OZD unter anderem an, dass die Bürgschaftsschuld der A. AG geschuldet und durch diese Gesellschaft bedingungslos zu entrichten sei. Ferner verfügte sie, dass der Rechtsvorschlag der A. AG aufgehoben werde.

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 abspreche. Um diesem Prozessrisiko zu entgehen, treffe die OZD die Feststellung, dass die Steuerforderung nicht angefochten und daher in Rechtskraft erwachsen sei. 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 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.

Am 30. Oktober 2013 liess die A. AG (nachfolgend: Beschwerdeführerin) Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht erheben. Sie verlangt im Hauptantrag, die angefochtene Verfügung für nichtig zu erklären. Zur Begründung macht sie 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.

Aus den Erwägungen

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 öffentlichen 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 vor auszuschicken 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 CO₂-

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 BVerG <http://entscheide.weblaw.ch/cache/f.php?url=links.weblaw.ch%2FBVGer-19-04-2010-A-1247-2010A-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 amtiert 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). [D]as Bundesverwaltungsgericht [beurteilt] 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 Umfangs 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 BVerG 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/JÜRIG BICKEL, Vom materiellen zum formellen Verfügungsbegriff?, in: Jusletter 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 damals 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 BVerG 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 ausge-

gangen 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 BVerger 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 BVerger 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 BVerger 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; THIBAUT 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 BERTSCH, 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 beschränkt 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 BVerG 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 BVerG 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). [...]

2.5.2 - 2.5.4 [Ausführungen zur Nichtigkeit]

2.6 [Ausführungen zur Rechtskraft]

2.7 [Ausführungen zu Feststellungsbegehren und zur Feststellungsverfügung]

3.

3.1 [Grundlagen zur Erhebung der Einfuhrsteuer, der Mineralölsteuer, des Mineralölsteuerzuschlages und der CO₂-Abgabe]

3.2

3.2.1 Für die Steuer auf der Einfuhr von Gegenständen gilt die Zollgesetzgebung, soweit Art. 51–64 MWSTG (Bundesgesetz vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer [MWSTG, SR 641.20]) nichts Abweichendes anordnet (Art. 50 MWSTG). Dementsprechend sind auf die vorliegend streitbetreffene 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 CO₂-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 CO₂-Abgabegesetzgebung:

Gemäss Art. 30 Satz 1 MinöStG (Mineralölsteuergesetz vom 21. Juni 1996 [MinöStG; SR 641.61]) leisten die zugelassenen Lagerinhaber für die Mineralölsteuer und für den Mineralölsteuerzuschlag eine angemessene Sicherheit. In Art. 8 Abs. 1 MinöStV (Mineralölsteuerverordnung vom 20. November 1996 [MinöStV; SR 641.611]) 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 CO₂-Abgabe greifen die hiervor in E. 3.2.2 Abs. 2 erwähnten Regelungen ebenfalls. Denn [es] gilt für die Erhebung dieser Abgabe die Mineralölsteuergesetzgebung (vgl. Art. 33 CO₂-Gesetz bzw. Art. 11 Abs. 1 und 2 aCO₂-Gesetz [...]). Die Bürgschaft für die CO₂-Abgabe ist dabei als Mittel der Sicherstellung aus systematischer Sicht zur Erhebung der Abgabe zu zählen (vgl. dazu ferner die Gesetzssystematik 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 CO₂-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 öffentlich-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 CO₂-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 We-

sentlichen 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 ausdrück-

lich 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. 3.3.1.3).

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. 266I Abs. 2 OR) und eine Mietzinserhöhung nur auf einem amtlichen Formular mitgeteilt werden (Art. 269d Abs. 1OR). 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 Abgabebeforderungen 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.], Stämpfli 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 verfügbungsmässiger 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 Abgabeschuldern 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 Zollschild 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] üb-

rigen Mitverpflichteten nur [aber eben gerade] in verfahrensrechtlicher 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 [...]

4.

4.1 [...]

4.2 [Feststellung, dass gegenüber der B. keine rechtskräftige Verfügung betreffend die Abgabeforderung vorliegt]

4.3

4.3.1 Dass Ziff. 1 der angefochtenen Verfügung [mit der die Rechtskraft der Forderung festgestellt wurde] 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 be-

züglich 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 CO₂-Abgabeschulden der B. einen Betrag von Fr. [...] zuzüglich Verzugszins zu bezahlen [...]. Die streitbetroffenen Mehrwertsteuerschulden, die sich nach dem angefochtenen Entscheid per Ende Januar 2012 auf Fr. [...] beliefen ([...]), bestehen ausschliesslich aus Einfuhrmehrwertsteuerschulden der B. ([...]).

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 ([...]) 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 [...] 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 vorgesehen würde, dass die OZD ihre Ansprüche aus dem Bürgschaftsvertrag zur Sicherung von Mehrwertsteuer-, Mineralölsteuer-, Mineralölsteuerzuschlag- und CO₂-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 CO₂-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 unterbrochslosen 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, ([...]) 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 ([...]). 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 ([...]). 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 ([...]). Im gegenwärtigen Beschwerdeverfahren sprechen die Verfahrensbeteiligten sodann übereinstimmend von einem Bürgschaftsvertrag mit der OZD ([...]). 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 ([...]). 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. [Nichtigkeit]):

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 Beschwerdeführerin 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 BVerG B-7957/2007 vom [4. November 2008] 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 ([...]), 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 BVerG 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 [...]