

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in den Beschwerdesachen Bf, Adresse1, vertreten durch Sacha Katzensteiner Blauensteiner Rechtsanwälte GmbH, Gartenaugasse 3, 3500 Krems an der Donau, über die Beschwerden vom 17.08.2012 gegen die Bescheide des ZA Salzburg/Erstattungen vom 25.04.2002, Zahlen: 610/00000/7/1996a, 610/00000/7/1996b und 610/00000/7/1996c, betreffend die Rückforderung zu Unrecht gewährter Ausfuhrerstattungen vom Zessionar zu Recht erkannt:

Den Beschwerden wird stattgegeben. Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Mit Zollanmeldung WE-Nr. 000/000/000000/01/6a hat die GmbH1, Adresse2, am 13.05.1996 eine Sendung mit 3.265,10 kg (Eigenmasse) Rindfleisch des Produktcodes 0201 3000 150 zum Ausfuhrverfahren (Verfahrenscode: 1000 9) angemeldet und dafür die Zahlung von Ausfuhrerstattungen beantragt. Beigefügt ist ua die Rechnung Nr. EXa vom 13.05.1996 an den Käufer in Malta.

Am 15.05.1996 hat das genannte Unternehmen mit Zollanmeldung WE-Nr. 000/000/000000/01/6b eine weitere Sendung mit 3.233,40 kg (Eigenmasse) Rindfleisch des Produktcodes 0201 3000 150 zum Ausfuhrverfahren (Verfahrenscode: 1000 9) angemeldet und dafür ebenfalls die Zahlung von Ausfuhrerstattungen beantragt. Beigefügt ist ua die Rechnung Nr. EXb vom 15.05.1996 an denselben Käufer.

Schließlich wurde am 17.05.1996 mit Zollanmeldung WE-Nr. 000/000/000000/01/6c vom selben Ausführer noch eine Sendung mit 3.297,20 kg (Eigenmasse) Rindfleisch des Produktcodes 0201 3000 150 zum Ausfuhrverfahren (Verfahrenscode: 1000 9) angemeldet und auch dafür die Zahlung von Ausfuhrerstattungen beantragt. Beigefügt ist ua die Rechnung Nr. EXc vom 17.05.1996 an den oa Käufer.

In den "Anträgen auf Zahlung von Ausfuhrerstattungen (A1)" vom 10.06.1996 wird vom Ausführer die Auszahlung des entsprechenden Betrages auf das Girokonto Nr. 000-000.000, BLZ, beantragt. Im Feld "Zahlungsempfänger" ist jeweils ein

Stempelabdruck angebracht, wonach dieser Fakturenbetrag unwiderruflich an die Bank mit allen Rechten und Pflichten abgetreten werde und Zahlungen mit schuldbefreiender Wirkung daher nur an das genannte Kreditinstitut auf das genannte Konto möglich seien.

Zusätzlich sind dem Zollamt die Abtretungsanzeigen der Bank Rechtsform1 (inzwischen geändert auf Bf) vom 12.06.1996 vorgelegt worden, in denen unter Bezugnahme auf die oa Zollanmeldungen darauf hingewiesen wird, dass der Zedent GmbH1, Adresse2, seine (ihre) aus der Geschäftsverbindung mit dem Zollamt gegen das Zollamt zustehende(n) bereits entstandenen und künftig entstehenden Forderung(en) an die genannte Bank zediert hat. Zahlungen auf die zedierte(n) Forderung(en) könnten ab nun mit schuldbefreiender Wirkung nur mehr an die genannte Bank erfolgen. Durch diese Zession trete jedoch keine Veränderung der vereinbarten Zahlungstermine ein. Das Zollamt werde höflich ersucht, diese Abtretung zur Kenntnis zu nehmen.

Angaben, auf welches Konto die Zahlungen zu leisten sind, sind den Abtretungsanzeigen nicht zu entnehmen.

Mit Bescheiden vom 21.06.1996, Zahl: 610/00000/1/1996a, und vom 22.06.1996, Zahlen: 610/00000/1/1996b und 610/00000/1/1996c, hat die seinerzeit zuständige Zahlstelle ZA Salzburg/Erstattungen dem Ausführer antragsgemäß Ausfuhrerstattungen in Höhe von ATS 49.303,00 zu WE-Nr. 000/000/000000/01/6a sowie ATS 48.826,00 zu WE-Nr. 000/000/000000/01/6b und ATS 49.789,00 zu WE-Nr. 000/000/000000/01/6c gewährt, wobei lediglich darauf hingewiesen wurde, dass die Erstattungsbeträge auf das Girokonto Nr. 000-000.000 bei der Bank Rechtsform1 überwiesen werden.

Mit Zahlungsaufträgen Nr. 000000a, 000000b und 000000c/1996 wurde das HZA Salzburg angewiesen, die genannten Beträge auf Grund der Abtretungserklärung der GmbH1 auf das Girokonto Nr. 000-000.000 (Sollkonto) bei der Bank Rechtsform1 zu überweisen.

Nach Durchführung einer Betriebsprüfung beim Ausführer wurden die für das betreffende Rindfleisch gewährten Ausfuhrerstattungen mit Bescheiden vom 08.06.2001, Zahl: 610/00000/2/1996a, vom 11.06.2001, Zahl: 610/00000/2/1996b, und vom 12.06.2001, Zahl: 610/00000/2/1996c, von der GmbH1 zurückgefordert sowie eine Sanktion gemäß Artikel 11 Absatz 1 Buchstabe a) der Verordnung (EWG) Nr. 3665/87 zur Anwendung gebracht. Die Rückforderung wird im Wesentlichen damit begründet, dass es dem Ausführer nicht gelungen sei, den Ursprung der betreffenden Erzeugnisse in der Gemeinschaft nachzuweisen. Dieser Ursprungsnachweis sei bei Erzeugnissen der Produktcodes 0201 3000 150 Voraussetzung für die Zahlung der Ausfuhrerstattung.

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 01. sowie vom 04. und 05.06.2007 wurden die dagegen erhobenen Berufungen abgewiesen. Die Rückforderungen gegenüber dem Ausführer sind zwischenzeitlich rechtskräftig (Berufungsentscheidungen des unabhängigen Finanzsenates vom 02.12.2010, GZ. ZRV/0216-Z3K/07, vom 08.11.2010, GZ. ZRV/0217-Z3K/07, und vom 11.11.2010, GZ.ZRV/0218-Z3K/07).

Nachdem der Ausführer die Rückforderungsbeträge nicht entrichtet hat, hat das ZA Salzburg/Erstattungen die Ausfuhrerstattungen in Höhe von EUR 3.583,03 bzw EUR 3.548,35 und EUR 3.618,36 mit Bescheiden vom 25.04.2002, Zahlen: 610/00000/7/1996a , 610/00000/7/1996b und 610/00000/7/1996c , auch von der Bank Rechtsform1 als Zessionar zurückgefordert.

Mit Beschluss des LG wurde in der Folge über die GmbH1 der Konkurs eröffnet.

Die dagegen erhobenen Berufungen vom 16.05.2002 wurden vom inzwischen zuständigen ZA Salzburg mit (Sammel-) Berufungsvorentscheidung vom 16.07.2012, Zahl: 600000/AE/0000/12/1996 , als unbegründet abgewiesen. In der Begründung des Bescheides verweist das Zollamt im Wesentlichen auf das Erkenntnis des VwGH vom 05.11.2003, 2002/17/0297, wonach der im Gemeinschaftsrecht in Artikel 11 Absatz 3 der Verordnung (EWG) Nr. 3665/87 verwendete Begriff "Zessionar" auch den Neugläubiger einer Sicherungszession bezeichnet, dem die Forderung durch einen Zedenten abgetreten wurde.

Dagegen richten sich die vorliegenden Beschwerden an den unabhängigen Finanzsenat (UFS) vom 17.08.2012, in denen die oa Berufungsvorentscheidungen dem gesamten Umfang nach angefochten und darüber hinaus beantragt wird, eine mündliche Berufungsverhandlung anzuberaumen.

Der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung wurde mit Schreiben der Bf vom 11.04.2016 zurückgenommen.

Übergangsbestimmungen

Mit 01.01.2014 wurde der UFS aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31.12.2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren geht gemäß Art 151 Abs 51 Z 8 B-VG auf das Bundesfinanzgericht (BFG) über.

Gemäß § 323 Abs 38 erster Satz BAO sind die am 31.12.2013 beim UFS als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom BFG als Beschwerden im Sinn des Art 130 Abs 1 B-VG zu erledigen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Auf Erstattungen sind gemäß § 1 Abs 5 Ausfuhrerstattungsgesetz - AEG die für Zölle geltenden Rechtsvorschriften sinngemäß anzuwenden, soweit im gemeinschaftlichen Marktordnungsrecht oder in diesem Bundesgesetz nicht anderes bestimmt ist.

Die Verordnung (EWG) Nr. 3665/87 wurde mit Artikel 54 der ab dem 01.07.1999 geltenden Verordnung (EG) Nr. 800/1999 aufgehoben. Sie gilt jedoch weiterhin für Ausfuhren, für die die Ausfuhranmeldungen vor dem Datum der Anwendbarkeit dieser Verordnung angenommen worden sind.

Der Anspruch auf Gewährung von Ausfuhrerstattungen setzt nach Artikel 13 Absatz 9 der hier noch anzuwendenden Verordnung (EWG) Nr. 805/68 des Rates vom 27. Juni 1968 über die gemeinsame Marktorganisation für Rindfleisch in der Fassung der Verordnung (EG) Nr. 3290/94 des Rates vom 22. Dezember 1994 ua den Nachweis voraus, dass es sich um Erzeugnisse mit Ursprung in der Gemeinschaft handelt.

In den verfahrensgegenständlichen Fällen konnte der Ursprung der in den Ausfuhranmeldung WE-Nrn. 000/000/000000/01/6a , 000/000/000000/01/6b und 000/000/000000/01/6c angeführten Erzeugnisse in der Gemeinschaft nicht nachgewiesen werden, weshalb aus den genannten Gründen kein Erstattungsanspruch besteht.

Artikel 11 Absatz 3 der hier noch anzuwendenden Verordnung (EWG) Nr. 3665/87 lautete in der Fassung der Verordnung (EG) Nr. 2945/94 vom 2. Dezember 1994:

"Unbeschadet der Verpflichtung, gemäß Absatz 1 vierter Unterabsatz einen negativen Betrag zu berücksichtigen, wenn eine Erstattung unrechtmäßig gewährt wird, erstattet der Begünstigte unter Einbeziehung aller nach Absatz 1 erster Unterabsatz fälligen Sanktionen den unrechtmäßig erhaltenen Betrag zuzüglich Zinsen für die Zeit zwischen der Gewährung der Erstattung und ihrer Rückerstattung.

Dabei gilt jedoch folgendes:

- Ist die Erstattung durch eine noch nicht freigegebene Sicherheit gedeckt, so entspricht die Einbehaltung dieser Sicherheit gemäß Artikel 23 Absatz 1 und Artikel 33 Absatz 1 der Wiedereinziehung der fälligen Beträge;*
- ist die Sicherheit bereits freigegeben, so erstattet der Ausführer den entsprechenden Betrag samt Zinsen für die Zeit zwischen der Freigabe und dem Tag vor dem Tag der Erstattungsgewährung.*

Die Zahlung erfolgt innerhalb von dreizig Tagen nach Eingang des Antrags auf Erstattung.

Der anwendbare Zinssatz wird nach den einschlägigen Bestimmungen des Landesrechts berechnet. Er darf jedoch nicht niedriger sein als der Zinssatz, der im Fall einer Wiedereinziehung auf einzelstaatlicher Ebene anwendbar ist.

Erfolgt die unrechtmäßige Zahlung durch Verschulden der zuständigen Behörde, so fallen keine Zinsen an. Allenfalls wird ein vom Mitgliedstaat nach Maßgabe des unrechtmäßig erzielten Vorteils festzulegender Betrag erhoben.

Wird die Erstattung einem Zessionar gewährt, so haften er und der Zedent als Gesamtschuldner für die Rückzahlung unrechtmäßig gezahlter Beträge, freigegebener Sicherheiten und der im Zusammenhang mit der betreffenden Ausfuhr anfallenden Zinsen. Die Verantwortung des Zessionars beschränkt sich jedoch auf den ihm gezahlten Betrag einschließlich Zinsen."

In der Erwägungsgründen zu Verordnung (EG) Nr. 2945/94 zur Änderung der Verordnung (EWG) Nr. 3665/87 über gemeinsame Durchführungsvorschriften für Ausfuhrerstattungen bei landwirtschaftlichen Erzeugnissen hinsichtlich Sanktionen und der Rückforderung zu Unrecht gezahlter Beträge führt die Kommission dazu auszugsweise aus:

"Die Angaben eines Ausführers könnten, sofern der wahre Sachverhalt nicht erkannt wird, unrechtmäßige Zahlungen zur Folge haben. Wird der wahre Sachverhalt festgestellt, so erscheint es angemessen, den Ausführer nach Maßgabe des Betrags zu bestrafen, den er sonst zu Unrecht erhalten hätte. Bewusst falsche Angaben sollten billigerweise noch schärfer geahndet werden."

Gemäß Artikel 8 Absatz 1 der Verordnung (EWG) Nr. 729/70 des Rates vom 21. April 1970 über die Finanzierung der gemeinsamen Agrarpolitik, zuletzt geändert durch die Verordnung (EWG) Nr. 2048/88, sind die Mitgliedstaaten verpflichtet, die infolge von Unregelmäßigkeiten oder Versäumnissen gezahlten Beträge wiedereinzuziehen. Um die Gleichbehandlung aller Exporteure in den Mitgliedstaaten zu gewährleisten, ist hinsichtlich der Ausfuhrerstattungen ausdrücklich vorzusehen, daß jeder zu Unrecht gezahlte Betrag vom Begünstigten mit Zinsen zurückzuzahlen ist. Dazu sind die Rückzahlungsmodalitäten zu regeln. Zum besseren Schutz der finanziellen Belange der Gemeinschaft sollte die vorgenannte Verpflichtung bei Abtretung des Erstattungsanspruchs auch für den Zessionar gelten. Die wiedereingezogenen Beträge, die erhobenen Zinsen und die Sanktionen sind dem Europäischen Ausrichtungs- und Garantiefonds für die Landwirtschaft gemäß Artikel 8 Absatz 2 der Verordnung (EWG) Nr. 729/70 gutzuschreiben."

Nachdem die Erfahrung bei der Anwendung der Sanktion gemäß Artikel 11 der Verordnung (EWG) Nr. 3665/87 gezeigt hat, dass einige Vorschriften deutlicher gefasst und geändert werden müssen, wurde der Text von Artikel 11 aus Gründen der Klarheit mit Verordnung (EG) Nr. 495/97 der Kommission vom 18. März 1997 ersetzt. Artikel 11 Absatz 3 sechster Unterabsatz erhielt folgende Fassung:

"Wird die Erstattung einem Zessionar gezahlt, so haften er und der Zedent als Gesamtschuldner für die Rückzahlung zu Unrecht gezahlter Beträge, zu Unrecht freigegebener Sicherheiten und anfallender Zinsen im Zusammenhang mit der betreffenden Ausfuhr. Die Verantwortung des Zessionars beschränkt sich jedoch auf den ihm gezahlten Betrag einschließlich Zinsen."

Aus den genannten Gründen waren die für das Rindfleisch der Produktcodes 0201 3000 150 gewährten Ausfuhrerstattungen vom Ausführer gemäß § 5 Abs 1 AEG zurückzufordern und kam zusätzlich eine Sanktion zur Anwendung.

Die Bf bringt in den Berufungen gegen die drei Rückforderungsbescheide vom 25.04.2002 (in deren Spruch und Begründung als Ausführer irrtümlich dieGmbH2 angeführt ist, was in der Folge zu Verwirrung führt) ua vor, die Haftung des Zessionars gemäß Artikel 11 Absatz 3 der Verordnung (EWG) Nr. 3665/87 widerspreche Rechtsgrundsätzen europäischen Verfassungsrechts und greife in privatrechtlich erlaubte Geschäfte ein, ohne dass ein erstattungsrechtlicher Anknüpfungspunkt bei der Bank ersichtlich sei. Rücksichtlich der bedeutsamen Rolle der Banken für die Exportwirtschaft stelle sich die gesamtschuldnerische Haftung des Zessionars als unverhältnismäßige Regelung dar, zumal bei den auf die Erstattungen bezogenen Zessionsgeschäften

kein spezifisch erstattungsrechtlicher Vorteil der Bank ersichtlich sei. Die durch die abgeschlossenen Zessionsverträge erzeugte privatrechtliche Position der Bf werde durch die garantieähnliche Haftungsbestimmung in unverhältnismäßiger Weise beeinträchtigt. Die Bf hätte auf die ihr abgetretenen Erstattungsbeträge 75% vorfinanziert. Sobald der Bank die mit den Abtretungen übereigneten Erstattungsbeträge zukamen, habe die Bank den restlichen (nicht bereits im Wege der Vorfinanzierung ausgezahlten) Anteil dem Ausführer zur Verfügung gestellt. Gemäß § 1437 ABGB ist der Empfänger einer bezahlten Nichtschuld als ein redlicher oder unredlicher Besitzer anzusehen, je nachdem er den Irrtum des Gebers (der Abgabenbehörde) gewusst hat oder aus den Umständen vermuten musste oder nicht. Nach dem Gesagten sei die Bf in Bezug auf sämtliche Geschäftsfälle als redlicher Besitzer der ihr geleisteten Erstattungsbeträge anzusehen. Nicht ihr wären indes in wirtschaftlicher Hinsicht die Erstattungen bezahlt worden, sondern derGmbH2 , zumal die berufungswerbende Bank hier als Vorfinanzierer zur Verfügung gestanden sei. Aus diesem Grund könne von einer Bereicherung der Bf nicht die Rede sein.

Auch eine analoge Heranziehung der anfechtungsrechtlichen Judikatur zum Kontokorrentkredit unterstreiche diesen Gesichtspunkt.

Insgesamt widerspreche die Heranziehung der Bf zur Rückzahlung von Erstattungen der Billigkeit, weil die Vorgangsweise in Bezug auf die berechtigten Interessen der berufungswerbenden Partei unangemessen erscheine.

Bereits am 19.08.2002 bringt die Bf in Ergänzung der Berufungen vom 16.05.2002 vor, sie sei entgegen bisherigen Annahmen nicht als Zessionarin anzusehen.

Laut Ergänzung der Berufungen mit Schreiben vom 30.09.2002 seien die Erstattungsbeträge nicht ihr als Zessionarin zugekommen, sondern wären direkt an die die Zahlung von Ausfuhrerstattungen beantragende GmbH2 (tatsächlicher Antragsteller war die GmbH1) zur Auszahlung gebracht worden. Kontoinhaber des Kontos Nr. 000-000.000 sei dieGmbH2 gewesen. Die Bf wäre in Ansehung des Kontos, auf welches die Auszahlungen erfolgten, zwar kontoführende Bank, nicht jedoch Empfänger und/oder Dispositionsberechtigter. Der kontoführenden Bank seien keinerlei Rechte zugestanden, direkt auf das Konto zuzugreifen, vielmehr wäre es dem Kontoinhaber freigestanden, über Guthaben zu disponieren.

Ein "Kontoeröffnungsantrag/Unterschriftenprobenblatt" sowie eine chronologische Aufstellung der Kontobewegungen für das betreffende Konto sind dem Schreiben angeschlossen.

Für das BFG stellt sich der Sachverhalt so dar, dass Inhaber des Kontos Nr. 000-000.000 bei der Bank Rechtsform1 tatsächlich die GmbH2 gewesen ist.

Um beim Export von Rindfleisch in Drittländer für eine möglichst große Menge Ausfuhrerstattungen lukrieren zu können, haben neben der GmbH2 auch andere Firmen der Gruppe , darunter die GmbH1 , bei der Agrarmarkt Austria die Erteilung von Ausfuhrlizenzen oder Vorausfestsetzungsbescheinigungen beantragt und in der Folge Anträge auf Zahlung von Ausfuhrerstattungen gestellt. Die Prokuristin der GmbH2 war gleichzeitig (handelsrechtliche) Geschäftsführerin der GmbH1 ; die Firmen hatten auch

dieselbe Geschäftsanschrift. In der Praxis litt darunter die Abgrenzung der Geschäfte der einzelnen Firmen.

In einer vorliegenden Abtretungserklärung vom 11.06.1996 werden die Forderungen zu den Fakturen EXa , EXb und EXc von der GmbH1 im Sinne des Mantelzessionsvertrages vom 20.04.1995 abgetreten. An wen die Erklärung gerichtet ist, ist nicht ersichtlich (Adressfeld nicht ausgefüllt). Ein Mantelzessionsvertrag ist den vorliegenden Erstattungsdossiers nicht angeschlossen.

Im weiteren Verfahren hat die Bf den Mantelzessionsvertrag zwischen ihr und dem Kreditnehmer/Zedenten GmbH2 vom 20.04.1995 vorgelegt. Dieser Vertrag ist von mehreren Unternehmen der Gruppe als "weiterer Zedent" unterfertigt, nicht jedoch von der GmbH1 .

Wie in der Praxis häufig üblich, wurden die Exporte, die unter Inanspruchnahme von Ausfuhrerstattungen abgewickelt wurden, von der Bank vorfinanziert. Das geschah in der Weise, dass die Bank die zu erwartende Ausfuhrerstattung über einen Kredit bevorschusste und sich im Gegenzug den Ausfuhrerstattungsanspruch (teilweise) zur Sicherung ihres Anspruchs aus dem Kreditvertrag sicherungshalber abtreten ließ.

Die Zahlungen der belangten Behörde auf das Konto Nr. 000-000.000 dienten allerdings der Sicherung der Forderungen der Bf gegenüber der GmbH2 ; der GmbH1 war laut Aktenlage kein Kredit eingeräumt.

Freilich kommt es nicht allein auf den reinen unmittelbaren Zahlungsweg an. Wesentlich ist nicht, unter wessen Namen das Bankkonto, auf welches die Erstattungsbeträge überwiesen werden, geführt wird, sondern wer Leistungsempfänger der Zahlung ist.

In den vorliegenden Fällen ist die GmbH1 Inhaber der Rechte aus den Ausfuhrlizenzen, die bei der Überführung in das Ausfuhrverfahren abgeschrieben worden sind; sie ist zollrechtlicher und erstattungsrechtlicher Ausführer und hat die Anträge auf Zahlung von Ausfuhrerstattungen gestellt.

Das BFG hat - unter besonderer Berücksichtigung der Erkenntnisse des VwGH vom 19.03.2015, Ra 2014/16/0029 und Ra 2014/16/0030 - ergänzende Ermittlungen durchgeführt und Zeugen einvernommen, um ua zu klären, ob und gegebenenfalls welche schriftlichen (oder mündlichen) Erklärungen zwischen Vertretern der GmbH1 in deren Namen und der Bf abgegeben worden waren. Zudem fand auch ein Erörterungstermin mit den Parteien statt.

Zusammenfassend kann als Ergebnis festgehalten werden, dass es über die vorliegenden schriftlichen Erklärungen hinaus keine Abtretungsvereinbarungen gegeben hat. Es war zwar die GmbH1 , die sich im März 1995 zwecks Einräumung eines Rahmens ca. bis zu ATS 2.000.000,-- an die Bank gewandt hatte, Kreditnehmerin war dann aber die GmbH2 , die als Inhaberin des Kontos, auf welches die Erstattungsbeträge überwiesen wurden, auch Zahlungsempfängerin war. Sie verpflichtete sich der Bf (Kreditgeber) gegenüber für die Erfüllung der in den Kreditverträgen eingegangenen Verpflichtungen genehme Forderungen abzutreten, die mit maximal 85% des jeweiligen Betrages belehnt wurden.

Eine Sicherungsabrede bestand laut den vorliegenden Kreditverträgen ausschließlich mit der Kreditnehmerin.

Zu dem oa Mantelzessionsvertrag ist festzuhalten, dass dieser Vertrag als "weiterer Zedent" gar nicht von der GmbH1 unterfertigt worden ist. Wie die Bf berechtigterweise vorbringt, führt dieser Mantelzessionsvertrag grundsätzlich auch nicht zur Abtretung einer Forderung, sondern stellt lediglich inhaltlich die Vereinbarung zwischen der Bf als Kreditgeberin und der Kreditnehmerin GmbH2 dar, dass von dieser in Zukunft Forderungen abgetreten werden.

Die Mantelzession ist eine Unterart der Sicherungszession. Aus dem Sicherungscharakter einer derartigen Zession folgt, dass die von Lehre und Rechtsprechung für Sicherungszessionen entwickelten Grundsätze zu berücksichtigen sind.

Erheblich ist in diesem Zusammenhang, dass es sich bei den Forderungen auf Zahlung von Ausfuhrerstattungen, die mit den "Anträgen auf Zahlung von Ausfuhrerstattungen (A1)" geltend gemacht wurden, die zusammen mit den Abtretungsanzeigen an die zuständige Zahlstelle übermittelt wurde, nicht um Buchforderungen handelt. Aus der Buchhaltung des Erstattungswerbers sind diese Forderungen nicht ersichtlich.

Nach österreichischem Recht wird bei Sicherungszessionen - um eine Umgehung der Vorschriften über die Pfandbegründung zu vermeiden - die Einhaltung eines besonderen modus gefordert, bei Nichtbuchforderungen etwa die Verständigung des Schuldners und eine schriftliche Festlegung des Rechtsgeschäfts (*Ertl in Rummel*³, § 1392 ABGB, Rz 3).

Dieses Erfordernis ist in den vorliegenden Fällen nicht erfüllt. Durch Übermittlung eines Formulars "Antrag auf Zahlung von Ausfuhrerstattungen (A1)" mit dem genannten Hinweis (Stempelabdruck) und einer Abtretungsanzeige des Kreditgebers an die Zollbehörde, kann ein Dritter nicht Kenntnis von einer Abtretung erlangen. Ein effektiver Gläubigerschutz ist dadurch nicht garantiert.

Schon aus den genannten Gründen bezweifelt das BFG, dass eine wirksame Zession vorliegt und die Bf in den Streitfällen als Haftender herangezogen werden darf.

Selbst wenn die Zession wirksam sein sollte, ist jedoch zusätzlich zu prüfen, ob eine verbotene Leistung im Sinne von § 82 GmbH-Gesetz vorliegt.

§ 82 Abs 1 GmbH-Gesetz in der maßgebenden Fassung lautet:

"Die Gesellschafter können ihre Stammeinlage nicht zurückfordern; sie haben, solange die Gesellschaft besteht, nur Anspruch auf den nach dem Jahresabschluß als Überschuß der Aktiven über die Passiven sich ergebenden Bilanzgewinn, soweit dieser nicht aus dem Gesellschaftsvertrag oder durch einen Beschluß der Gesellschafter von der Verteilung ausgeschlossen ist."

Diese Norm, der nach einhelliger Meinung von Rechtsprechung und Literatur zwingender Charakter zukommt, verbietet nicht nur die offene Verletzung des Rückgewährverbots und der Auszahlungsbeschränkung durch den Bilanzgewinn, sondern erfasst jede Begünstigung der Gesellschafter. Unzulässig ist jeder Vermögenstransfer von der

Gesellschaft zum Gesellschafter in Vertragsform oder auf andere Weise, der den Gesellschafter auf Grund des Gesellschaftsverhältnisses zu Lasten des gemeinsamen Sondervermögens bevorteilt.

In den vorliegenden Fällen hat die GmbH1 als Inhaber der Rechte aus den Ausfuhrlizenzen und Erstattungswerber veranlasst, die ihr zustehenden Ausfuhrerstattungsbeträge auf das Konto Nr. 000-000.000 zu überweisen. Zu Gute kamen diese Zahlungen der Kreditnehmerin GmbH2, die selbst keinen Anspruch auf die Zahlung der Ausfuhrerstattungen hatte. Welche Gegenleistung von dieser dafür erbracht wurde, ist nicht ersichtlich und konnte auch von der Zeugin X, die sowohl Geschäftsführerin der GmbH1 als auch Prokuristin der GmbH2 gewesen ist, nicht beantwortet werden. Laut Aktenlage stehen den Leistungen keine (gleichwertigen) Gegenleistungen gegenüber. Für die konzerninterne Übertragung der Vermögenswerte der Forderungen von der abtretenden GmbH1 auf die Kreditnehmerin GmbH2 zur Bedeckung von deren Kredit bei der Bf bestand keinerlei Rechtsgrund. Auch einem Drittvergleich halten die Geschäfte nicht stand, weshalb das BFG davon ausgeht, dass Fälle von verdeckter Gewinnausschüttung bzw Verstöße gegen die Kapitalerhaltungsvorschriften des § 82 GmbH-Gesetz vorliegen.

Leistungen an Nichtgesellschafter sind dem Gesellschafter dann zuzurechnen, wenn sie von ihm veranlasst sind, also zB dann, wenn die Gesellschaft eine Verbindlichkeit des Gesellschafters begleicht. Auch Leistungen an Unternehmen, die dem Gesellschafter konzernverbunden sind, können ihm zuzurechnen sein (vgl *Scholz/Westermann* § 30 Rn 24, *Hachenburg/Goerdeler/Müller* § 30 Rn 52, jeweils mwN). Umstände, die zur Tatbestandsmäßigkeit von Leistungen an Dritte führen, sind im Kontext des § 82 nicht anders zu beurteilen als bei der Rückzahlung kapitalersetzender Gesellschafterdarlehen.

Ein Vertrag, der gegen das Verbot der Einlagenrückgewähr oder anderer Zuwendungen an die Gesellschafter verstößt, widerstreitet der zwingenden Norm des § 82 Abs 1 GmbH-Gesetz und ist daher ohne rechtliche Wirkung (§ 879 ABGB, vgl OGH 25.10.1978, 1 Ob 719/78, *Gellis/Feil* Anm 2). Aus der Nichtigkeit der Verpflichtung folgt, dass auch das Verfügungsgeschäft nicht wirksam zustande kommen kann.

Zusammenfassend ist daher unter Verwertung aller dem BFG vorliegenden Beweise festzustellen, dass in den gegenständlichen Fällen aus den genannten Gründen keine wirksamen Abtretungen von Ansprüchen des Ausführers an die Bf vorliegen und diese somit nicht für die Rückzahlung zu Unrecht gezahlter Beträge im Zusammenhang mit den Ausfuhren vom 13.05.1996, Zollanmeldung WE-Nr. 000/000/000000/01/6a, vom 15.05.1996, Zollanmeldung WE-Nr. 000/000/000000/01/6b, und vom 17.05.1996, Zollanmeldung WE-Nr. 000/000/000000/01/6c, haftet.

Es erübrigt sich daher, auf allfällige verfahrensrechtliche Mängel und ergänzende Vorbringen der Bf einzugehen.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des BFG ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Da hinsichtlich der Wirksamkeit der Zession im Hinblick auf die zitierten Entscheidungen - insbesondere des OGH - keine offene Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vorliegt, ist eine (ordentliche) Revision nicht zulässig.

Salzburg-Aigen, am 11. Juli 2016