

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf, Adresse1, vertreten durch Sacha Katzensteiner Blauensteiner Rechtsanwälte GmbH, Gartenaugasse 3, 3500 Krems an der Donau , gegen den Bescheid des ZA Salzburg/ Erstattungen vom 24.04.2002, Zahl: 610/0000/8/1996 , betreffend Rückforderung einer an den Zessionar gezahlten Ausfuhrerstattung nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 09.12.2015 im Beisein der Schriftführerin S zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird stattgegeben. Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Am 03.05.1996 hat die GmbH1 , Adresse2 , mit Zollanmeldung WE-Nr. 000/000/00000/01/6 insgesamt 3.111,00 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 EX vom 03.05.1996.

Im "Antrag auf Zahlung von Ausfuhrerstattungen (A1)" vom 13.05.1996 wird vom Ausführer die Auszahlung des entsprechenden Betrages auf das Girokonto Nr. 000-000.000 , BLZ , beantragt. Im Feld "Zahlungsempfänger" ist 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 wurde dem Zollamt die Abtretungsanzeige der Bank Rechtsform1 (inzwischen geändert auf Bf) vom 14.05.1996 vorgelegt, in der unter Bezugnahme auf die oa Zollanmeldung 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 zedierte. 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 der Abtretungsanzeige nicht zu entnehmen.

Der Abtretungsanzeige ist eine Kopie der Abtretungserklärung vom 13.05.1996 angeschlossen. Darin wird die Forderung an den Drittschuldner ZA Salzburg/Erstattungen von ATS 46.927,72 zu Rechnung EX vom 03.05.1996 im Sinne des Mantelzessionsvertrages vom 20.04.1995 abgetreten. An wen die Erklärung gerichtet ist, geht daraus nicht hervor (Empfängerfeld nicht ausgefüllt).

Mit Bescheid vom 28.06.1996, Zahl: 610/0000/1/1996 , hat das damals zuständige ZA Salzburg/Erstattungen dem Ausführer auf Grund des oa Antrages eine Ausfuhrerstattung in Höhe von ATS 78.213,00 gewährt, wobei darauf hingewiesen wurde, dass der Erstattungsbetrag auf das Girokonto Nr. 000-000.000 bei der Bank Rechtsform1 überwiesen wird.

Mit Zahlungsauftrag Nr. 0 wurde das HZA Salzburg angewiesen, den genannten Betrag auf Grund der Abtretungserklärung der GmbH1 auf das Girokonto Nr. 000-000.000 (Sollkonto) der Bank Rechtsform1 zu überweisen.

Nachdem das Zollamt vom Ausführer mit Schreiben vom 18.07.1996 darauf hingewiesen worden ist, dass ein unrichtiger Erstattungssatz zur Anwendung gekommen ist, wurde der Erstattungsbetrag mit Bescheid vom 18.11.1996 auf ATS 46.928,00 festgesetzt.

Nach Durchführung einer Betriebsprüfung beim Ausführer wurde die gewährte Ausfuhrerstattung mit Bescheid vom 07.06.2001, Zahl: 610/0000/3/1996 , 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 ausgeführten Erzeugnisse in der Gemeinschaft nachzuweisen. Dieser Ursprungsnachweis sei bei Erzeugnissen des Produktcodes 0201 3000 150 Voraussetzung für die Zahlung der Ausfuhrerstattung.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 31.05.2007 wurde die dagegen erhobene Berufung abgewiesen. Die Rückforderung gegenüber dem Ausführer ist zwischenzeitlich rechtskräftig (Berufungsentscheidung des unabhängigen Finanzsenates vom 25.11.2010, GZ. ZRV/0212-Z3K/07).

Nachdem der Ausführer den Rückforderungsbetrag nicht entrichtet hat und über die GmbH1 mit Beschluss des LG vom 00.00.2002 der Konkurs eröffnet wurde, hat das ZA Salzburg/Erstattungen die Ausfuhrerstattung in Höhe von EUR 3.410,39 mit Bescheid vom 24.04.2002, Zahl: 610/0000/8/1996 , auch von der Bank Rechtsform1 als Zessionar zurückgefordert.

Die dagegen erhobene Berufung vom 16.05.2002 wurde 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 die Rechtsprechung des VwGH (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 richtet sich die vorliegende Beschwerde an den unabhängigen Finanzsenat vom 17.08.2012, in der die oa Berufungsvorentscheidung dem gesamten Umfang nach angefochten und darüber hinaus beantragt wird, eine mündliche Berufungsverhandlung anzuberaumen.

Gemäß § 323 Abs 38 erster Satz BAO sind die am 31.12.2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht (BFG) als Beschwerden im Sinn des Art 130 Abs 1 B-VG zu erledigen.

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 galt 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 ua den Nachweis voraus, daß es sich um Erzeugnisse mit Ursprung in der Gemeinschaft handelt.

Im verfahrensgegenständlichen Fall konnte der Ursprung der in der Ausfuhranmeldung WE-Nr. 000/000/00000/01/6 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 dreißig 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 den 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 wiedereingezothenen 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 war die gewährte Ausfuhrerstattung vom Ausführer zurückzufordern und kam zusätzlich eine Sanktion zur Anwendung.

Als Ausführer bzw Zedent wird im angefochtenen Rückforderungsbescheid der belangten Behörde sowohl im Spruch als auch in der Begründung fälschlicherweise das zur Gruppe gehörende Unternehmen GmbH2 , Adresse2 , genannt. Dadurch kam es im gegenständlichen Verfahren zu einer gewissen Verwirrung hinsichtlich der Person des Ausführers. Auch im Rechtsbehelfsverfahren wird von der Beschwerdeführerin (nachstehend mit "Bf" bezeichnet) mehrfach ihre Geschäftsverbindungen mit dem irrtümlich genannten Unternehmen dargestellt und damit argumentiert, das Zollamt begründe die Rückforderung mit Feststellungen, die eine andere Gesellschaft, nämlich die GmbH1 , betreffen. Offensichtlich ging die Bf in Unkenntnis der an den Ausführer ergangenen Bescheide davon aus, dass das gegenständliche Rückforderungsverfahren tatsächlich einen "Antrag auf Zahlung von Ausfuhrerstattungen" der GmbH2 betrifft.

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

Laut Ergänzung der Berufung 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 zur Auszahlung gebracht worden. Die Bf wäre in Ansehung des Kontos Nr. 000-000.000 , 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 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.

So wurde dem ZA Salzburg/Erstattungen von der GmbH1 Anfang September 1996 bei Übermittlung der Daten für die Vergabe des Personenkontos mitgeteilt, bei Zahlungsweg 002 (Abtretung) möge die Zahlung auf das Konto Nr. 000-000.000 erfolgen. Dass es sich dabei um das Konto der GmbH2 handelte, war für die Zahlstelle nicht auf den ersten Blick ersichtlich, zumal der Inhaber des Kontos bei der Variante "Abtretung" nicht ausdrücklich anzugeben war.

Der in der Abtretungserklärung des Ausführers angesprochene Mantelzessionsvertrag vom 20.04.1995 war dem vorliegenden Erstattungsdossier nicht angeschlossen.

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 Zession, auf die die Bank Rechtsform1 in der Abtretungsanzeige Bezug nimmt, bestand allerdings zwischen der GmbH2 und der Bank. Die Zahlungen der belangten Behörde auf das Konto Nr. 000-000.000 dienten also allenfalls der Sicherung der Forderungen der Bf gegenüber der GmbH2 ; zwischen der Bf und der GmbH1 war laut Aktenlage weder ein Zessionsvertrag abgeschlossen noch war dieser ein 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.

Im vorliegenden Fall ist die GmbH1 Inhaber der Rechte aus der Ausfuhr Lizenz, die bei der Überführung in das Ausfuhrverfahren abgeschrieben wurde; sie ist zollrechtlicher und erstattungsrechtlicher Ausführer und hat den Antrag auf Zahlung von Ausfuhrerstattungen gestellt.

Das BFG kam nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu dem Schluss, dass die GmbH1 die ihr als Ausführer und Erstattungswerber zustehenden Erstattungsbeträge in Ermangelung eines entsprechenden Vertrages mit der Bf nicht wirksam abgetreten hat und die Bf nicht Zessionar im Sinne von Artikel 11 Absatz 3 der Verordnung (EWG) Nr. 3665/87 werden konnte. Die verfahrensgegenständliche Erstattung konnte demnach nicht an die Bf als Zessionar gezahlt worden sein und diese auch nicht als Gesamtschuldner für die Rückzahlung haften.

Der angefochtene Bescheid wurde daher mit Erkenntnis vom 11.09.2014, RV/4200045/2014, aufgehoben.

Diese Erkenntnis wurde von der Abgabenbehörde angefochten und vom Verwaltungsgerichtshof wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben, weil das BFG nähere Feststellungen zu den Fragen der Abtretung sowie der Anweisungen an das ZA Salzburg/Erstattungen unterlassen habe (19.03.2015, Ra 2014/16/0030).

In der Folge wurden 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. Es fand sowohl ein Erörterungstermin als auch eine (neuerliche) mündliche Verhandlung statt.

Zusammenfassend kann als Ergebnis festgehalten werden, dass es über die bereits im vorangegangenen Verfahren 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.

Der GmbH1 hat die Bf weder einen Kredit eingeräumt noch bestand ihrerseits eine Haftung für die oa Betriebsmittelkredite.

Zu dem Mantelzessionsvertrag vom 20.04. 1995, auf den in der dem Zollamt übermittelten Abtretungserklärung des Ausführers verwiesen wird, ist festzuhalten, dass dieser Vertrag - entgegen den Ausführungen des VwGH in seinem Erkenntnis vom 19.03.2015, Ra 2014/16/0029 - nicht als "weiterer Zedent" von der GmbH1 unterfertigt worden ist. Wie die Bf berechtigterweise vorbringt, führt dieser - vom Erstattungswerber ohnehin nicht unterfertigte - 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 dem "Antrag auf Zahlung von Ausfuhrerstattungen (A1)" geltend gemacht wurden, der zusammen mit der Abtretungsanzeige 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 Rummel³, § 1392 ABGB, Rz 3).

Dieses Erfordernis ist im vorliegenden Fall 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 kommt das BFG zu dem Schluss, dass keine wirksame Zession vorliegt und die Bf im Streitfall nicht als Haftender herangezogen werden darf.

Selbst wenn die Zession trotz der aufgezeigten Mängel wirksam sein sollte, wäre 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.

Im vorliegenden Fall hat die GmbH1 als Inhaber der Rechte aus der Ausfuhr Lizenz und Erstattungswerber veranlasst, den ihr zustehenden Ausfuhrerstattungsbetrag auf das Konto Nr. 000-000.000 zu überweisen. Zu Gute kam diese Zahlung der Kreditnehmerin GmbH2, die selbst keinen Anspruch auf die Zahlung der Ausfuhrerstattung 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 steht der Leistung keine (gleichwertige) Gegenleistung gegenüber. Für die konzerninterne Übertragung des Vermögenswertes der Forderung von der abtretenden GmbH1 auf die Kreditnehmerin GmbH2 zur Bedeckung von deren Kredit bei der Bf bestand keinerlei Rechtsgrund. Auch einem Drittvergleich hält das Geschäft nicht stand, weshalb das BFG davon ausgeht, dass ein Fall von verdeckter Gewinnausschüttung bzw ein Verstoß gegen die Kapitalerhaltungsvorschriften des § 82 GmbH-Gesetz vorliegt.

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 im gegenständlichen Fall aus den genannten Gründen keine wirksame Abtretung von Ansprüchen des Ausführers an die Bf vorliegt und diese somit nicht für die Rückzahlung zu Unrecht gezahlter Beträge im Zusammenhang mit der Ausfuhr vom 03.05.1996, Zollanmeldung WE-Nr. 000/000/00000/01/6, haftet.

Es erübrigt sich daher, auf allfällige verfahrensrechtliche Mängel und das ergänzende Vorbringen der Bf vom 03.12.2015 einzugehen.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes 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 29. Dezember 2015