

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 29.05.2002, Zahl: 610/0000/7/1997, betreffend Rückforderung einer als Vorfinanzierung gezahlten Ausfuhrerstattung vom Zessionar nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 22.08.2014 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 19.03.1997 hat die GmbH1, Adresse2, mit Zahlungserklärung WE-Nr. 000/000/000000/01/7 insgesamt 20.901,00 kg (Eigenmasse) Rindfleisch des Produktcodes 0201 3000 9150 zum Zolllagerverfahren (Verfahrenscode: 7600 9) angemeldet und dafür die Zahlung eines Betrages in Höhe der Ausfuhrerstattung beantragt.

Im "Antrag auf Zahlung von Ausfuhrerstattungen (A1)" vom 21.03.1997 wird für die genannte Ware die Vorfinanzierung in der Erstattungs-Lagerung und die Auszahlung des entsprechenden Betrages auf das Girokonto Nr. 000-000.000, BLZ, beantragt. Im Feld "ID-Nummer des Antragstellers" wird der Zahlungsweg 002 angesprochen. Damit bringt der Antragsteller zum Ausdruck, dass die vorfinanzierte Erstattung im Rahmen einer Abtretung auf das genannte Girokonto gezahlt werden soll.

Zusätzlich wurde dem Zollamt die Abtretungsanzeige der Bank Rechtsform1 (inzwischen geändert auf Bf) vom 21.03.1997 vorgelegt, in der unter Bezugnahme auf die obige Zahlungserklärung 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 der Abtretungsanzeige nicht zu entnehmen.

Mit Bescheid vom 30.04.1997, Zahl: 610/0000/1/1997, hat das damals zuständige ZA Salzburg/Erstattungen dem Ausführer auf Grund des ob Antrages gegen entsprechende Sicherheitsleistung eine Vorfinanzierung der Erstattung in Höhe von ATS 290.324,00 gewährt, wobei darauf hingewiesen wurde, dass der Erstattungsbetrag auf Grund der Abtretungserklärung auf das Girokonto Nr. 000-000.000 bei der Bank Rechtsform1 überwiesen wird.

Mit Zahlungsauftrag Nr. 0000/1997 wurde das HZA Salzburg angewiesen, den genannten Betrag an die GmbH1 auf das Girokonto Nr. 000-000.000 bei der Bank Rechtsform1 zu überweisen.

Am 23.05.1997 wurde die Erstattungs-Lagerung beendet und das betreffende Rindfleisch unter WE-Nr. 000/000/000000/01a/7 zur Ausfuhr (Verfahrenscode: 1076 9) angemeldet. Nach Vorlage entsprechender Nachweise über die zugelassene Verwendung oder Bestimmung der Erzeugnisse durch den Ausführer ist die vereinnahmte Sicherheit für die vorstehende Vorfinanzierung freigegeben worden (Mitteilung des Zollamtes vom 06.11.1997).

Nach Durchführung einer Betriebsprüfung beim Ausführer wurde die mit Bescheid vom 30.04.1997 gewährte Vorfinanzierung mit Bescheid vom 01.06.2001, Zahl: 610/0000/2/1997, 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 9150 Voraussetzung für die Zahlung der Ausfuhrerstattung.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 21.02.2008 wurde die dagegen erhobene Berufung abgewiesen. Die Rückforderung gegenüber dem Ausführer ist zwischenzeitlich rechtskräftig (Berufungsentscheidung des unabhängigen Finanzsenates vom 12.10.2009, GZ. ZRV/0114-Z3K/08).

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 vorfinanzierte Erstattung mit Bescheid vom 29.05.2002, Zahl: 610/0000/7/1997, auch von der Bank Rechtsform1 als Zessionar zurückgefordert.

Die dagegen erhobene Berufung vom 18.07.2002 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 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 bei Anwendungen der Verordnung (EWG) Nr. 565/80 für Ausfuhren, für die die Zahlungserklärungen vor dem Datum der Anwendbarkeit dieser Verordnung angenommen worden sind.

Gemäß Artikel 5 Absatz 1 der Verordnung (EWG) Nr. 565/80 des Rates vom 4. März 1980 über die Vorfinanzierung von Ausfuhrerstattungen für landwirtschaftliche Erzeugnisse wird auf Antrag ein der Ausfuhrerstattung entsprechender Betrag gezahlt, sobald die Erzeugnisse oder Waren im Hinblick auf ihre Ausfuhr innerhalb einer bestimmten Frist einem Zolllagerverfahren oder Freizonen- bzw. Freilagerverfahren unterworfen worden sind.

Gemäß Artikel 6 der genannten Verordnung ist für die Anwendung der in dieser Verordnung vorgesehenen Regelung die Stellung einer Kautions erforderlich, durch die die Rückzahlung eines Betrages in Höhe des gezahlten Betrages zuzüglich eines Zusatzbetrages sichergestellt wird.

Unbeschadet von Fällen höherer Gewalt verfällt diese Kautions ganz oder teilweise, wenn kein Erstattungsanspruch besteht oder Anspruch auf einen niedrigeren Erstattung bestand.

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 Zahlungserklärung WE-Nr. 000/000/000000/01/7 angeführten Erzeugnisse in der Gemeinschaft nicht nachgewiesen werden, weshalb aus den genannten Gründen kein Erstattungsanspruch besteht.

Artikel 33 Absatz 1 der Verordnung (EWG) Nr. 3665/87 in der maßgeblichen Fassung lautet:

"Ist der Anspruch auf eine Erstattung für Erzeugnisse oder Waren, auf welche die Vorschriften des Kapitels Anwendung finden, nachgewiesen worden, so wird der betreffende Betrag mit dem vorfinanzierten Betrag verrechnet. Ist der für die Ausfuhrmenge fällige Betrag höher als der vorfinanzierte Betrag, so ist dem Beteiligten die Differenz zu zahlen.

Ist, namentlich im Falle der Anwendung des Absatzes 2, der für die ausgeführte Menge fällige Betrag niedriger als der vorfinanzierte Betrag, so leitet die zuständige Behörde unverzüglich das Verfahren nach Artikel 28 der Verordnung (EWG) Nr. 2220/85 ein, um zu erwirken, daß der Beteiligte den Differenzbetrag erstattet, der um 20% erhöht wird."

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 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 war vom Ausführer der vorfinanzierte Betrag 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 Ausführerstattungen" der GmbH2 betrifft.

Bereits am 30.09.2002 bringt die Bf in Ergänzung der Berufung vom 18.07.2002 vor, sie sei entgegen bisherigen Annahmen nicht als Zessionarin anzusehen. Die Erstattungsbeträge seien nicht ihr als Zessionarin zugekommen, sondern wären direkt an die die Zahlung von Ausführerstattungen 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/Unterschriftsprobenblatt" sowie eine chronologische Aufstellung der Kontobewegungen für das betreffende Konto sind dem Schreiben angeschlossen.

Für das BFG stellt sich der Sachverhalt nach Durchführung der mündlichen Verhandlung am 22.08.2014 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 Ausführerstattungen lukrieren zu können, haben neben der GmbH2 auch andere Firmen der Gruppe , darunter die GmbH1 , bei der Agrarmarkt Austria die Erteilung von Ausfuhrlicenzen oder Vorausfestsetzungsbescheinigungen beantragt und in der Folge Anträge auf Zahlung von Ausführerstattungen bzw Vorfinanzierung 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 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.

Wie in der Praxis häufig üblich, wurden die Exporte, die unter Inanspruchnahme von Ausführerstattungen abgewickelt wurden, von der Bank vorfinanziert. Das geschah in der Weise, dass die Bank die zu erwartende Ausführerstattung über einen Kredit bevorschusste und sich im Gegenzug den Ausführerstattungsanspruch (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 wirksamer 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.

Das BFG kam zu dem Schluss, dass im vorliegenden Fall die GmbH1 Inhaber der Rechte aus der Ausfuhrlizenz ist, die bei der Überführung in die Erstattungs-Lagerung abgeschrieben wurde; sie ist zollrechtlicher und erstattungsrechtlicher Ausführer und hat den Antrag auf Zahlung von Ausfuhrerstattungen gestellt.

In Ermangelung eines entsprechenden Vertrages mit der Bf habe die GmbH1 die ihr als Ausführer und Erstattungswerber zustehenden Erstattungsbeträge nicht wirksam abgetreten und konnte die Bf nicht Zessionar im Sinne von Artikel 11 Absatz 3 der Verordnung (EWG) Nr. 3665/87 werden. Die verfahrensgegenständliche Erstattung habe daher nicht an die Bf als Zessionar gezahlt werden können und hafte diese auch nicht als Gesamtschuldner für die Rückzahlung. Der angefochtene Bescheid wurde daher aufgehoben.

Über die Beschwerde betreffend Vorschreibung eines Zuschlages von 20% gemäß Artikel 33 Absatz 1 der Verordnung (EWG) Nr. 3665/97 wurde gesondert entschieden (ho. GZ. RV/4200072/2014).

Das stattgebende Erkenntnis des BFG vom 11.09.2014, RV/4200186/2012, 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 2014/16/0029).

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. Da am 12.11.2015 ein Erörterungstermin stattfand, wurde von einer neuerliche mündliche Verhandlung abgesehen.

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.

In der dem Zollamt übermittelten Abtretungsanzeige wird auf keinen bestimmten Mantelzessionsvertrag verwiesen. Eine Abtretungserklärung des Ausführers ist dieser nicht angeschlossen. Festzuhalten ist jedoch, dass der Mantelzessionsvertrag vom 20.04.1995 (anders als jener vom 31.07.1995) - 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, führen die vorliegenden Mantelzessionsverträge 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 einem Hinweis (Stempelabdruck) auf die Abtretung - der im vorliegenden Antrag vom 21.03.1997 fehlt - 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 ist zweifelhaft, ob eine wirksame Zession vorliegt und die Bf im Streitfall 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 Ausfuhrlizenz und Erstattungswerber veranlasst, den ihr zustehenden Ausfuhrerstattungsbetrag als Vorfinanzierung 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 kapitaleretzender Gesellschafterdarlehen. Ein Vertrag, der gegen das Verbot der Einlagenrückgewähr oder anderer Zuwendungen an die Gesellschafter verstößt, widerspricht 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 der zu Unrecht freigegebenen Sicherheit im Zusammenhang mit der Vorfinanzierung zu Zahlungserklärung WE-Nr. 000/000/000000/01/7 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 30. Dezember 2015