



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 8. November 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 7. Oktober 2010, mit dem der Berufungswerber gemäß § 9 iVm § 80 BAO für aushaftende Abgabenschuldigkeiten der Fa. XY GmbH i.L. im Ausmaß von 15.647,00 € in Anspruch genommen wurde, nach der am 10. Juli 2012 durchgeführten mündlichen Verhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben. Die Haftungsinanspruchnahme wird auf folgende Abgabenschuldigkeiten eingeschränkt:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeit	Betrag in €
Körperschaftsteuer	2006	28.07.2008	10.154,17
Anspruchszinsen	2006	28.07.2008	402,37
Säumniszuschlag 1	2008	19.09.2008	211,57
Eintreibungsgebühr	2008	19.11.2008	111,89
Eintreibungsgebühr	2008	19.11.2008	0,40
Säumniszuschlag 2	2008	17.12.2008	105,75
Säumniszuschlag 3	2008	16.03.2009	105,75
Eintreibungsgebühr	2009	24.04.2009	115,12
Eintreibungsgebühr	2009	24.04.2009	2,99
Körperschaftsteuer	07-09/09	17.08.2009	353,30
Körperschaftsteuer	10-12/09	16.11.2009	354,91
Körperschaftsteuer	01-03/10	15.02.2010	352,49
Summe			12.270,71

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Gesellschaftsvertrag vom 9.7.1993 war die Firma X Ges.m.b.H. (FN 00000s) gegründet worden, als deren Geschäftsführer der Berufungswerber seit 9.9.1993 fungierte. Gegenstand dieses Unternehmens war die Ausübung des Bau- und Zimmermeistergewerbes. Der Gesellschaftsvertrag wurde wiederholt geändert, mit Generalversammlungsbeschluss vom 21.8.2001 wurde unter anderem die Firma in XY GmbH geändert. Gegenstand dieses Unternehmens der Primärschuldnerin war die Vermietung und Verpachtung beweglicher und unbeweglicher Sachen. Gesellschafter waren seit 2001 der Berufungswerber und H, die ihre Gesellschaftsanteile jedoch als Treuhänderin für den Berufungswerber hielt (Treuhandvertrag vom 21.8.2001).

Mit Bescheid vom 19.6.2008 wurde die Primärschuldnerin zur Körperschaftsteuer 2006 veranlagt. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurden erklärungsgemäß mit 403.740,25 € in Ansatz gebracht, der Verlustabzug betrug unter Berücksichtigung eines Sanierungsgewinnes 317.805,19 €, sodass sich ein steuerpflichtiges Einkommen in Höhe von 85.935,06 € ergab. Die Körperschaftsteuer wurde mit 15.076,78 € festgesetzt, sodass sich unter Berücksichtigung einer Vorauszahlung von 1.750,00 € eine Nachforderung von 13.326,78 € ergab. Ferner wurden mit weiterem Bescheid vom 19.6.2008 für das Jahr 2006 Anspruchszinsen in Höhe von 497,70 € festgesetzt. Sowohl die Nachforderung an Körperschaftsteuer als auch die Anspruchszinsen waren am 28.7.2008 fällig.

Mit Eingabe vom 6.8.2008 wurde die Nachsicht der Körperschaftsteuernachforderung sowie der Anspruchszinsen gemäß § 236 BAO beantragt, da die Einhebung derselben nach Ansicht der Primärschuldnerin aus näher angeführten Gründen sachlich unbillig sei.

Das Finanzamt wies dieses Nachsichtsansuchen mit Bescheid vom 16.10.2008 im Wesentlichen mit der Begründung ab, dass eine sachliche Unbilligkeit in der Einhebung einer Körperschaftsteuernachforderung bei Versteuerung eines Sanierungsgewinnes nicht zu erblicken sei, weil es sich dabei lediglich um die Auswirkung genereller Normen handle.

Gegen diesen Bescheid wurde mit Eingabe vom 17.11.2008 Berufung erhoben und das Vorliegen einer persönlich bedingten Unbilligkeit behauptet. Diese bestehe in einem wirtschaftlichen Missverhältnis zwischen der Einhebung der Abgabe und den im Bereich der Abgabepflichtigen entstehenden Nachteilen. Diese Nachteile seien darin gelegen, dass aufgrund dieser Nachforderung und der Tatsache, dass diese Mittel nicht vorhanden seien, bzw. seitens einer Bank aufgrund der weltweiten Finanzkrise derzeit überhaupt nicht daran zu denken sei, dass eine Bank Kredit gewähre, ein Konkursgrund vorliegen würde (Zahlungsunfähigkeit), und somit die Existenz der Gesellschaft vernichtet werden würde. Der Umfang der

Geschäftstätigkeit erlaube eine Bedeckung der laufenden Ausgaben, nicht aber der KÖSt-Nachzahlung. Schließlich seien noch größere Verlustvorträge (aus der früheren Geschäftstätigkeit) vorhanden, welche jedoch aus jetziger Sicht zukünftig nicht mehr zur Gänze aufgebraucht werden könnten, sodass auch diesbezüglich eine Härte vorliege. Auch insofern erscheine es gerechtfertigt, eine Nachsicht zu bewilligen.

Gleichzeitig wurde mit dieser Berufung auch die Aussetzung der Einhebung der Körperschaftsteuernachforderung 2006 sowie der Anspruchszinsen gemäß § 212a BAO beantragt. Diesen Aussetzungsantrag wies das Finanzamt mit Bescheid vom 24.11.2008 ab.

Die Berufung gegen den abweislichen Nachsichtsbescheid wurde mit Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 2.11.2009, RV/1294-L/08, abgewiesen.

Daraufhin forderte das Finanzamt die Primärschuldnerin auf, innerhalb von zwei Wochen mindestens 75 % des aushaftenden Rückstandes einzuzahlen und für den verbleibenden Rückstand einen realistischen Abstattungsvorschlag zu unterbreiten, andernfalls vom Finanzamt ein Antrag auf Eröffnung des Konkursverfahrens gestellt würde.

Da nach Auskunft der steuerlichen Vertreterin der Primärschuldnerin diese keinerlei Zahlungen leisten könnte, brachte das Finanzamt einen Konkursantrag ein. Mit Beschluss des Landesgerichtes Linz vom 9.4.2010 wurde das Konkursverfahren über das Vermögen der Primärschuldnerin eröffnet.

Mit Beschluss vom 7.7.2010 wurde das Konkursverfahren aufgehoben. Die Massegläubiger konnten lediglich zum Teil befriedigt werden, an die Konkursgläubiger wurde keine Quote ausgeschüttet. Am 20.10.2010 wurde die Firma der Primärschuldnerin im Firmenbuch gelöscht.

In einem Vorhalt vom 8.9.2010 wies das Finanzamt den Berufungswerber darauf hin, dass er als Geschäftsführer für die Entrichtung der Abgaben aus den Gesellschaftsmitteln verantwortlich gewesen sei. Folgenden Abgaben, die vor Konkurseröffnung fällig gewesen wären, seien nicht entrichtet worden:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag
Körperschaftsteuer	2006	13.059,95
Anspruchszinsen	2006	497,70
Säumniszuschlag 1	2008	261,73
Eintreibungsgebühr	2008	138,46
Eintreibungsgebühr	2008	0,55
Säumniszuschlag 2	2008	130,87

Säumniszuschlag 3	2008	130,87
Eintreibungsgebühr	2009	142,47
Eintreibungsgebühr	2009	3,75
Körperschaftsteuer	07-09/09	437,00
Körperschaftsteuer	10-12/09	439,00
Körperschaftsteuer	01-03/10	436,00
Umsatzsteuer	10-12/09	251,15
Körperschaftsteuer	07-09/10	218,00
Summe		16.147,50

Diese Abgabenschuldigkeiten seien bei der Gesellschaft uneinbringlich. Er möge darlegen, weshalb er nicht dafür Sorge tragen habe können, dass die Abgaben entrichtet wurden (z.B. Fehlen ausreichender Mittel, Zessionsvereinbarung, Einstellung der Überweisungen durch die Hausbank, Weisungen der Gesellschafter usw.). Die entsprechenden Unterlagen zum Beweis seiner Rechtfertigung wären vorzulegen. Falls vorhandene Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet worden wären, sei dies durch geeignete Unterlagen zu belegen.

In einer Stellungnahme vom 21.9.2010 referierte die steuerliche Vertreterin zunächst allgemeine Aussagen des Verwaltungsgerichtshofes zur Geschäftsführerhaftung und vertrat sodann die Ansicht, dass die Frage der Beachtung des Gleichbehandlungsgebotes bzw. die Ermittlung jener Quote, die der Abgabengläubiger bei Gleichbehandlung aller Gläubiger erhalten hätte, anhand der Zahlungstheorie zu beantworten sei. Der steuerliche Vertreter bezog sich dabei auf Burgstaller, Abgabenrechtliche Geschäftsführerhaftung und Gleichbehandlungspflicht, SWK, 28/2005. Dies bedeute, dass sich die haftungsbestimmende Tilgungsquote ausschließlich aus dem Verhältnis von Gesamtzahlungen zu Gesamtverbindlichkeiten ergeben müsse. Der Haftungszeitraum beginne mit der ersten Säumnis und ende in den Zeitpunkt, in dem sich keine Mittel mehr in der Verwaltungssphäre des Vertreters befänden (z.B. Konkursöffnung). Im gegenständlichen Fall ergebe sich daraus für die Körperschaftsteuer 2006 inklusive Anspruchszinsen ein Haftungszeitraum vom 29.7.2008 (erstmalige Säumnis) bis 9.4.2010 (Bekanntmachung des Konkurses). Am "28. bzw. 29.7.2010" (gemeint wohl: 2008) hätten die Gesamtverbindlichkeiten der Gesellschaft 15.331,35 € betragen. Diese unterteilten sich in Abgabenverbindlichkeiten in Höhe von 13.326,78 "(KSt + Zinsen)" (tatsächlich waren diese Abgaben am "28. bzw. 29.7.2008" mit einem Betrag von 13.725,11 € offen) und sonstige Verbindlichkeiten in Höhe von 1.506,87 €. Da bis zum 9.4.2010 keine Tilgungsleistungen mehr erbracht werden hätten können bzw. nicht stattgefunden hätten, erübrige sich die Berechnung einer etwaigen Tilgungsquote. Auch

die Frage des Verschuldens des Berufungswerbers könne "daher unbehandelt bleiben". Dieser hatte "daher" nicht für unbeglichene Abgabenschulden der Primärschuldnerin.

Mit Haftungsbescheid vom 7.10.2010 nahm das Finanzamt den Berufungswerber für folgende Abgaben in Höhe von insgesamt 15.647,00 € in Anspruch:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeit	Betrag
Körperschaftsteuer	2006	28.07.2008	12.559,90
Anspruchszinsen	2006	28.07.2008	497,70
Säumniszuschlag 1	2008	19.09.2008	261,70
Eintreibungsgebühr	2008	19.11.2008	138,40
Eintreibungsgebühr	2008	19.11.2008	0,50
Säumniszuschlag 2	2008	17.12.2008	130,80
Säumniszuschlag 3	2008	16.03.2009	130,80
Eintreibungsgebühr	2009	24.04.2009	142,40
Eintreibungsgebühr	2009	24.04.2009	3,70
Körperschaftsteuer	07-09/09	17.08.2009	437,00
Körperschaftsteuer	10-12/09	16.11.2009	439,00
Körperschaftsteuer	01-03/10	15.02.2010	436,00
Umsatzsteuer	10-12/09	15.02.2010	251,10
Körperschaftsteuer	07-09/10	16.08.2010	218,00
Summe			15.647,00

In der Begründung wurden die allgemeinen Haftungsvoraussetzungen dargestellt, und das Vorliegen einer schuldhaften Pflichtverletzung damit begründet, dass das Ergänzungsersuchen vom 8.9.2010 zwar beantwortet worden sei, jedoch ohne Vorlage jeglicher Beweise.

Gegen diesen Bescheid wurde mit Eingabe vom 8.11.2010 Berufung erhoben, und darin das bisherige Vorbringen wiederholt. Die steuerliche Vertreterin berief sich neuerlich auf die ihrer Ansicht nach maßgebliche Zahlungstheorie. Bei der Gesellschaft hätten am "28. bzw. 29.7.2010" (gemeint auch hier wohl: 2008) Gesamtverbindlichkeiten in Höhe von 15.771,98 € bestanden. Ebenfalls zu berücksichtigen seien noch die ersten beiden Säumniszuschläge sowie die Exekutionsgebühren November 2008, insgesamt somit 531,61 €. Am 7.1.2009 habe die einzige Tilgungsleistung stattgefunden, weshalb später angefallene Abgabenschulden nicht einzubeziehen seien. Die somit vorliegenden Gesamtverbindlichkeiten von 16.303,59 € unterteilten sich in Abgabenverbindlichkeiten von 14.256,72 (KÖSt + Zinsen + SZ1 + SZ2 + EG) und sonstige Verbindlichkeiten in Höhe von 2.046,87 €. Die Tilgungsleistungen seien ebenfalls getrennt nach Abgabentrachtungen und allen sonstigen Zahlungen aufzustellen.

Bis zum 9.4.2010 habe nur eine Tilgungsleistung am 7.1.2009 in Höhe von 540,00 € stattgefunden, die eine sonstige Verbindlichkeit betroffen habe. Die Tilgungsquote ergebe sich aus dem Verhältnis von Gesamttilgungen zu Gesamtverbindlichkeiten. Dadurch ergebe sich im vorliegenden Fall eine Tilgungsquote von 3 % (540 € / 16.303,59 €). Die Abgabenschuld hätte also in Höhe von 427,70 € beglichen werden müssen. Bezüglich aller danach entstehenden Abgabenschulden betrage die Tilgungsquote 0 %. Aufgrund mangelnder Mittel hätten keine weiteren Verbindlichkeiten mehr befriedigt werden können, weshalb sich daraus kein höherer Fehlbetrag ermitteln könne. Diese Angaben seien aus den Beilagen problemlos ersichtlich. Der Berufungswerber hafte daher nur für einen Betrag von 427,70 €. Die steuerliche Vertreterin beantragte die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Der Berufung wurden OP-Listen der Primärschuldnerin zum 28.7.2008, 19.9.2008, 17.12.2008, 16.3.2009, 24.4.2009, 17.8.2009, 16.11.2009 und 15.2.2009 (Fälligkeitstermine der haftungsgegenständlichen Abgaben mit Ausnahme der am 19.11.2008 fällig gewesenen Eintreibungsgebühren) sowie Saldenlisten zum 31.3.2010, 31.12.2009 und 31.12.2008 angeschlossen.

Mit Wirksamkeit 23.11.2010 überwies der Berufungswerber einen Betrag von 427,70 € auf das Abgabenkonto der Primärschuldnerin zur Abdeckung der ihn seiner Ansicht nach treffenden Haftungsschuld.

Nach Vorlage der Berufung durch das Finanzamt wurde der Berufungswerber in einem Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates vom 5.4.2012 aufgefordert zu folgenden Punkten Stellung zu nehmen und die angesprochenen Unterlagen vorzulegen:

Der Verwaltungsgerichtshof vertritt in ständiger Rechtsprechung zur Haftung des Vertreters einer juristischen Person für die Abgabenschulden der vertretenen Gesellschaft nach § 9 BAO nicht die von Ihrem steuerlichen Vertreter ins Treffen geführte Zahlungstheorie, sondern die Mitteltheorie (vgl. zuletzt etwa VwGH 9.11.2011, [2011/16/0116](#) mit Hinweis auf VwGH 23.3.2010, [2007/13/0137](#) und VwGH 24.2.2010, [2006/13/0110](#) mwN).

Das Fehlen jeglicher bzw. ausreichender Gesellschaftsmittel im haftungsrelevanten Zeitraum (28.7.2008 bis 9.4.2010) wurde bisher trotz Aufforderung durch das Finanzamt nicht nachgewiesen. Aus dem Akteninhalt bzw. den bisher vorgelegten Unterlagen ergibt sich, dass der Gesellschaft im haftungsrelevanten Zeitraum jedenfalls Mittel zur Verfügung standen. Allein das Abgabenkonto weist in diesem Zeitraum Zahlungen in Höhe von 4.998,65 € aus. Bis Juni 2009 (UVA 04-06/2009) wurden Umsätze erklärt. Laut Saldenlisten zum 31.12.2008 und zum

31.12.2009 fanden sowohl am Girokonto bei der Raika X als auch am Kassakonto noch beträchtliche Ein- bzw. Ausgänge statt.

Da somit jedenfalls Gesellschaftsmittel zur Verfügung standen, wird Ihnen hiermit nochmals Gelegenheit geboten, anhand der Mitteltheorie hinsichtlich aller haftungsgegenständlichen Abgaben allfällige Differenzquoten (somit den Anteil der Abgaben, der bei anteiliger Mittelverwendung an den Abgabengläubiger zu entrichten gewesen wäre) zu ermitteln.

Die Ermittlung der Quoten ist anhand geeigneter Unterlagen zu belegen; jedenfalls sind für den gesamten haftungsrelevanten Zeitraum lückenlos die Bankkontoauszüge zum Girokonto bei der Raika X (Konto-Nr. 0) sowie die Kassaberichte vorzulegen.

In einer Stellungnahme vom 8.5.2012 legte die steuerliche Vertreterin Aufstellungen der Einnahmen und Ausgaben für die Jahre 2008 (ab Fälligkeitsdatum 28.7.2008) und 2009 vor.

Ferner wurden Buchungsjournale zum 31.12.2008, 31.12.2009 und 31.12.2010, die Kassaberichte für die Jahre 2008 bis 2010, Aufstellungen der Umsätze am Bankkonto für den haftungsrelevanten Zeitraum, sowie OP-Listen zu den haftungsrelevanten Fälligkeitsterminen vorgelegt.

Die im Zeitraum 28.7.2008 bis 31.12.2008 erzielten Einnahmen in Höhe von 76.693,92 € wurden den Ausgaben in Höhe von 74.053,93 € gegenübergestellt. Die Einnahmen des Jahres 2009 wurden mit nur mehr 13.514,50 €, die Ausgaben in diesem Zeitraum mit 18.074,02 € beziffert. Für das Jahr 2010 wurde darauf hingewiesen, dass keine Einnahmen mehr erzielt worden seien und nur geringfügige Zahlungen geleistet worden wären.

Die im gesamten haftungsrelevanten Zeitraum (28.7.2008 bis 9.4.2010) geleisteten Zahlungen wurden mit 92.127,95 € (74.053,93 € aus 2008 zuzüglich 18.074,02 € aus 2009) ermittelt, und diese den haftungsgegenständlichen Abgabenforderungen in Höhe von 15.647,50 € abzüglich der vom Berufungswerber auf die Haftungsschuld bereits geleisteten Zahlung in Höhe von 427,70 € (somit 15.219,80 €) gegenübergestellt. Sodann wurde eine Summe aus den geleisteten Zahlungen (92.127,95 €) und den Finanzamtsverbindlichkeiten (15.219,80 €) in Höhe von 107.347,75 € gebildet, und aufgrund einer Prozentrechnung der prozentuelle Anteil der Finanzamtsverbindlichkeiten an den Gesamtverbindlichkeiten mit 14,15 % ermittelt. Dieser Prozentsatz wurde sodann auf die Finanzamtsverbindlichkeiten angewendet, woraus sich nach Ansicht der steuerlichen Vertreterin ein Anteil der Abgaben, der bei anteiliger Mittelverwendung zu entrichten gewesen wäre, in Höhe von 2.158,17 € ergäbe. In der Stellungnahme vom 8.5.2012 wurde noch ausgeführt, dass "die Ausgaben in Höhe der Einnahmen verwendet wurden bzw. die Ausgaben die Einnahmen überstiegen".

Der Unabhängige Finanzsenat teilte der steuerlichen Vertreterin am 15.5.2012 mit dem gleichzeitigen Ersuchen um Stellungnahme Folgendes mit:

In Ihrer Stellungnahme vom 8.5.2012 wurden die vorhandenen Gesellschaftsmittel und deren Verwendung nachvollziehbar dargestellt, auch die Ermittlung des prozentuellen Anteils der Abgabenschulden an den Gesamtverbindlichkeiten erfolgte mit 14,18 % korrekt. Allerdings wurde davon ausgehend der Anteil der Abgaben, der an das Finanzamt zu entrichten gewesen wäre, falsch berechnet.

Übereinstimmend kann davon ausgegangen werden, dass die geleisteten Zahlungen von 92.127,95 € im Wesentlichen den im haftungsrelevanten Zeitraum vorhandenen Mitteln entsprachen. Die Gesamtverbindlichkeiten betrugen einschließlich der Verbindlichkeiten Finanzamt wie von Ihnen ermittelt 107.347,75 €. Die Finanzamtsverbindlichkeiten betrugen daher 14,18 % der Gesamtverbindlichkeiten, die übrigen Verbindlichkeiten somit 85,82 % der Gesamtverbindlichkeiten.

*Bei der Differenzquote im Sinne der bereits aufgezeigten VwGH-Rechtsprechung handelt es sich um jenen Betrag, welcher bei **anteilsmäßiger** Befriedigung der Forderungen aus den vorhandenen Gesellschaftsmitteln (somit bei aliquoter Verteilung der vorhandenen Mittel an die Gläubiger entsprechend dem jeweiligen prozentuellen Anteil der Verbindlichkeiten an den Gesamtverbindlichkeiten) an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre. **Die von Ihnen ermittelten Prozentsätze (prozentuelle Anteile an den Gesamtverbindlichkeiten) sind daher auf die insgesamt vorhandenen Mittel von 92.127,95 € anzuwenden.** Bei Gleichbehandlung hätten daher die übrigen Gläubiger 85,82 % von 92.127,95 € (somit nur 79.064,21 €) und das Finanzamt 14,18 % von 92.127,95 € (13.063,74 €) erhalten. Die Haftung bestünde demnach nicht bloß für 2.158,17 € zu Recht, wie dies in der Stellungnahme ausgeführt wurde, sondern für 13.063,74 €. Dieser Betrag von 13.063,74 € entspricht wiederum einer Quote von 85,82 % der Finanzamtsverbindlichkeiten von 15.219,80 €. Nur in diesem Fall wäre daher tatsächlich gleich behandelt worden: das Finanzamt hätte 85,82 % seiner Forderungen erhalten ebenso wie die übrigen Gläubiger 85,82 % ihrer Forderungen erhalten hätten.*

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeit	Betrag	Quote
K	2006	28.07.2008	12.132,25	10.413,58
ZI	2006	28.07.2008	497,70	427,20
SZA	2008	19.09.2008	261,73	224,65
EG	2008	19.11.2008	138,46	118,85
BAL	2008	19.11.2008	0,55	0,47
SZB	2008	17.12.2008	130,87	112,33
SZC	2008	16.03.2009	130,87	112,33
EG	2009	24.04.2009	142,47	122,29

BAL	2009	24.04.2009	3,75	3,22
K	07-09/09	17.08.2009	437,00	375,09
K	10-12/09	16.11.2009	439,00	376,81
K	01-03/10	15.02.2010	436,00	374,24
U	10-12/09	15.02.2010	251,15	215,57
K	07-09/10	16.08.2010	218,00	187,12
			<u>15.219,80</u>	<u>13.063,74</u>

Aus der Haftung werden allerdings noch die Umsatzsteuer 10-12/09 und die Körperschaftsteuer 07-09/2010 auszuscheiden sein, da es sich bei der USt zur Gänze um anlässlich der Konkurseröffnung rückverrechnete Vorsteuern handelt, und die Körperschaftsteuer nach Konkurseröffnung fällig war. Die Haftung reduziert sich dadurch auf 12.661,05 €.

In einer Stellungnahme vom 18.6.2012 führte die steuerliche Vertreterin dazu aus, dass der Berufungswerber aus seinem Privatvermögen Zahlungen getätigt hat, um den laufenden Geschäftsbetrieb aufrechtzuerhalten (siehe Buchungsjournal). Diesbezüglich hätten keine gesetzlichen Verpflichtungen bestanden. Hätte er diese Zahlungen nicht getätigt, wäre ein Konkursverfahren bereits früher eröffnet worden. Für die Haftung nach § 9 BAO sei nur die schuldhafte Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten von Bedeutung. Werde eine Abgabe nicht entrichtet, weil der Vertretene (Vermietung und Verpachtung GmbH) überhaupt keine liquiden Mittel habe, so verletzte der Vertreter dadurch keine abgabenrechtlichen Pflichten (Ritz, BAO Kommentar⁴, § 9 Rz 9ff). Hierzu sei festzuhalten, dass die Primärschuldnerin nicht vollständig über eigene liquide Mittel verfügt habe. Der Berufungswerber habe Zahlungen von seinem Privatvermögen geleistet, um damit die notwendigsten Einkäufe und Zahlungen tätigen zu können, um die Einnahmen bzw. Projekte aufrechtzuerhalten zu können. Hier könne von keinem Verschulden bzw. einer Verletzung von abgabenrechtlichen Pflichten gesprochen werden, wenn ein Gesellschafter aus dem Privatvermögen Zahlungen tätigt um den Geschäftsbetrieb aufrechtzuerhalten. Somit wäre von der Summe der laufenden Zahlungen iHv € 92.127,95 die Zahlungen an den Gesellschafter in Höhe der Differenz von € 17.400,00 abzuziehen, sowie die Zahlungsausgänge, die nicht aus den liquiden Mitteln der GmbH stammten und für Ausgaben verwendet wurden, iHv € 35.100,00. Ebenso wären die Zahlungen an das Finanzamt iHv € 4.998,65 abzuziehen (da diese Verbindlichkeiten ohnedies zu 100 % erfüllt wurden). Somit ergäbe dies eine Summe an laufenden geleisteten Zahlungen von € 34.629,30. Hätte der Berufungswerber die notwendigsten Einkäufe (mit dem Geld aus seinem Privatvermögen) nicht vorgenommen, wäre der Schaden der Abgabenbehörde gleichbleibend gewesen bzw. hätte sich dieser Schaden auf keinen Fall verkleinert oder vergrößert. Wie bereits erwähnt sei für die Haftung nach § 9 BAO nur die schuldhafte Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten von Bedeutung. In diesem Fall liege keine Ungleichbehandlung der Abgabenbehörde und kein Verschulden abgabenrechtlicher Pflichten vor. Die Haftungs-

inanspruchnahme liege im Ermessen der Abgabenbehörde (Ritz, BAO Kommentar⁴, § 7 Rz 5 ff iVm § 9 Rz 28, vgl VereinsRL 2001, Rz 833ff). Neben der Nachrangigkeit (der Subsidiarität als Ermessensrichtlinie) seien bei der Ermessensübung beispielsweise persönliche und wirtschaftliche Verhältnisse, die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit (etwa die Höhe des Einkommens) des Haftungspflichtigen, die Uneinbringlichkeit beim Haftungspflichtigen selbst zu berücksichtigen. Der (angeschlossene) Einkommensteuerbescheid 2010 weise ein Einkommen von € 9.701,70 aus. Für das Jahr 2011 und 2012 ergäben sich keine wesentlichen Änderungen bezüglich der Höhe des Einkommens. Somit könne der Berufungswerber aufgrund seiner Einkommenssituation nicht zur vollen Haftung herangezogen werden und es wäre ein Quote von 14,18 % (Berechnung vom 8.5.2012) angemessen.

Aus den bereits im Zuge der Stellungnahme vom 8.5.2012 vorgelegten Unterlagen ergibt sich, dass die im Haftungszeitraum an das Finanzamt geleisteten Zahlungen von 4.998,65 € in der Aufstellung der Ausgaben lt. Buchungsjournal (getätigte Zahlungen) und damit in der Summe der geleisteten Zahlungen enthalten sind. Ferner sind den vorgelegten Buchungsjournalen zahlreiche Buchungen betreffend ein Gesellschaftsdarlehen zu entnehmen. Demnach wurden im haftungsrelevanten Zeitraum der Gesellschaft vom Berufungswerber zwar laufend neue Mittel (in Höhe von insgesamt 35.100,00 €) zur Verfügung gestellt, im selben Zeitraum erfolgten aber an ihn auch Rückzahlungen in Höhe von 52.500,00 € (Differenz 17.400,00 €).

In der am 10.7.2012 durchgeführten mündliche Verhandlung, zu der nur ein informierter Angestellter der steuerlichen Vertreterin des Berufungswerbers erschienen ist, wurde im Wesentlichen neuerlich darauf hingewiesen, dass nur durch die Zurverfügungstellung von Mitteln durch den Berufungswerber die Gesellschaft noch zahlungsfähig war. Die näheren Umstände für das bereits im Jahr 2004 ausgewiesene Darlehen in Höhe von damals 77.700,00 € (Stand per 31.12.2004) konnten zwar nicht erläutert werden, die Darlehensgewährung durch den Berufungswerber steht jedoch fest. Unbestritten ist allerdings auch der Umstand, dass im haftungsrelevanten Zeitraum die Rückzahlungen an den Berufungswerber höher waren als dessen Einzahlungen (vgl. dazu die bereits oben erwähnte Differenz von 17.400,00 €). Die Einzahlungen erfolgten entweder auf das Bankkonto der Gesellschaft oder gingen in die Kasse der Primärschuldnerin.

Ferner wurde in der mündlichen Verhandlung die bereits im Zuge des eingangs erwähnten Nachsichtsverfahrens angeführten Gründe wiederholt, welche die Heranziehung des Berufungswerbers zur Haftung unbillig erscheinen lassen würden. Die der Gesellschaft zustehenden und ordnungsgemäß geprüften Verlustvorträge hätten nie mehr geltend gemacht werden können.

Schließlich wurde in der mündlichen Verhandlung zu den wirtschaftlichen Verhältnissen des Berufungswerbers noch festgestellt, dass dieser Geschäftsführer (und Gesellschafter) der im vorgelegten Einkommensteuerbescheid 2010 angeführten Gesellschaft (Fa. L GmbH), sowie ferner auch noch unbeschränkt haftender Gesellschafter der Fa. W+L KG sowie Kommanditist der Fa. G KG ist. Ferner ist er Alleineigentümer der (wenn auch nicht lastenfreien) Liegenschaft KG 000 A, EZ 00.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 9 Abs. 1 BAO haften die in den §§ 80 ff bezeichneten Vertreter neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffenden Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden können.

Gemäß § 80 Abs. 1 leg. cit. haben die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen und die gesetzlichen Vertreter natürlicher Personen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen, und sind befugt, die diesen zustehenden Rechte wahrzunehmen. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.

Voraussetzung für die Haftung sind eine Abgabeforderung gegen den Vertretenen, die Stellung als Vertreter, die Uneinbringlichkeit der Abgabeforderung, eine Pflichtverletzung des Vertreters, dessen Verschulden an der Pflichtverletzung und die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit.

Die haftungsgegenständlichen Abgabeforderungen gegen die Primärschuldnerin sind im vorliegenden Fall ebenso unstrittig wie die Stellung des Berufungswerbers als alleiniger Geschäftsführer der Gesellschaft im haftungsrelevanten Zeitraum.

Auch die Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Gesellschaft steht fest. Das Konkursverfahren wurde mit Beschluss vom 7.7.2010 aufgehoben. Die Massegläubiger konnten lediglich zum Teil befriedigt werden, an die Konkursgläubiger wurde keine Quote ausgeschüttet. Die Firma der Gesellschaft wurde im Firmenbuch bereits gelöscht.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat der Vertreter darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich gewesen ist, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO annehmen darf (Judikurnachweise bei Ritz, BAO⁴, § 9 Tz 22).

Der Vertreter haftet nicht für sämtliche Abgabenschulden des Vertretenen in voller Höhe, sondern - was sich aus dem Wort "insoweit" in § 9 BAO eindeutig ergibt - nur in dem Umfang, in dem eine Kausalität zwischen der (schuldhaften) Pflichtverletzung des Vertreters und dem Entgang von Abgaben besteht. Reichten somit die liquiden Mittel nicht zur Begleichung sämtlicher Schulden und haftet der Vertreter nur deswegen, weil er die Abgabeforderungen nicht wenigstens anteilig befriedigt und somit den Abgabengläubiger benachteiligt hat, so erstreckt sich die Haftung des Vertreters auch nur auf jenen Betrag, um den bei gleichmäßiger Behandlung sämtlicher Gläubiger die Abgabenbehörde mehr erlangt hätte als sie infolge des pflichtwidrigen Verhaltens des Vertreters tatsächlich bekommen hat. Der Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger - bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits - an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, obliegt dem Vertreter. Vermag er nachzuweisen, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, so haftet er nur für die Differenz zwischen diesem und der tatsächlich erfolgten Zahlung. Wird dieser Nachweis nicht angetreten, kann dem Vertreter die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden (VwGH 24.10.2000, [95/14/0090](#); weitere Judikurnachweise bei Ritz, BAO³, § 9 Tz 27).

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist grundsätzlich eine summarische Betrachtung des gesamten haftungsrelevanten Zeitraumes nicht zulässig, sondern auf den jeweiligen Fälligkeitstermin abzustellen (z.B. VwGH 19.11.1998, [97/15/0115](#); vgl. auch VwGH 26.11.2002, [2000/15/0081](#)). Der Unabhängige Finanzsenat hat dagegen aber bereits wiederholt eine Zeitrumbetrachtung zugelassen, da eine auf einzelne Fälligkeitstage abgestellte Betrachtung in der Praxis oft nur schwer möglich ist und auch zu Verzerrungen führen könnte (etwa bei Zahlungsverzügen), sodass eine Zeitrumbetrachtung nicht nur praktikabler ist, sondern auch zu sachgerechteren Ergebnissen führt (UFS 11.12.2008, RV/1409-L/07 mit Hinweis auf UFS 10.10.2007, RV/1907-W/07 und UFS 8.10.2007, RV/2322-W/05; siehe auch Ritz, BAO⁴, § 9 Tz 27 mit Hinweis auf diese Rechtsprechung sowie die Judikatur des BFH, die ebenfalls für die Berechnung der Tilgungsquote nicht auf einen einzelnen Zeitpunkt, sondern auf einen längeren Haftungszeitraum abstellt). Schließlich vertritt auch der Verwaltungsgerichtshof selbst die Ansicht, dass unter Umständen auch eine überschlägige Ermittlung der Quote erforderlich sein kann, weil Sorgfalts- und Mitwirkungspflichten nicht über das Maß des Möglichen und Zumutbaren hinaus überspannt werden dürfen (VwGH 24.2.2010, [2005/13/0124](#)).

Bereits im Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates vom 5.4.2012 wurde unter Zitierung einschlägiger Judikatur darauf hingewiesen, dass der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung zur Haftung des Vertreters einer juristischen Person für die Abgabenschulden

der vertretenen Gesellschaft nach § 9 BAO nicht die Zahlungs-, sondern die Mitteltheorie vertritt. Von der steuerlichen Vertreterin wurden daraufhin in der Stellungnahme vom 8.5.2012 die im haftungsrelevanten Zeitraum vorhandenen Mittel, die im Wesentlichen den an die übrigen Gläubiger geleisteten Zahlungen entsprechen, dargestellt. Ausgehend davon wurden die Gesamtverbindlichkeiten ermittelt und den haftungsgegenständlichen Finanzamtsverbindlichkeiten gegenüber gestellt. Diese betrugen 14,18 % der Gesamtverbindlichkeiten, die übrigen Verbindlichkeiten somit 85,82 % der Gesamtverbindlichkeiten. Insgesamt hätte sich daraus die bereits oben tabellarisch dargestellte Differenzquote in Höhe von 13.063,74 € ergeben, die der steuerlichen Vertreterin zur Kenntnis gebracht wurde.

Daraufhin versuchte diese in ihrer Stellungnahme vom 18.6.2012 die Summe der laufenden Zahlungen durch die oben zitierten Einwendungen zu reduzieren, um so eine geringere Differenzquote ermitteln zu können. Mit diesen Einwendungen ist die steuerliche Vertreterin aber nur zum Teil im Recht:

Zutreffend ist die Ansicht, dass bei einer Gegenüberstellung der an das Finanzamt geleisteten Zahlungen und den Zahlungen an die übrigen Gläubiger die bisher in der Summe von 92.127,95 € enthaltenen Zahlungen an das Finanzamt in Höhe von 4.998,65 € auszuscheiden sind.

Verfehlt ist dagegen die Ansicht, dass die im Rahmen des Gesellschaftsdarlehens der Gesellschaft vom Berufungswerber (als Gesellschafter) zur Verfügung gestellten Mittel ebenfalls auszuscheiden wären. Es trifft zwar zu, dass die dem Vertreter im Sinne des § 80 BAO auferlegte Verpflichtung zur Entrichtung von Abgaben sich auf jene Mittel beschränkt, deren Verwaltung ihm obliegt, weshalb keine Verpflichtung zur Entrichtung von Abgaben aus eigenen Mitteln besteht (VwGH 13.11.1987, [85/17/0035](#)). Stellt aber ein Gesellschafter "seiner" GmbH Geldmittel entweder auf schuldrechtlicher Grundlage (Darlehen) oder auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage (Einlage) zur Verfügung, liegen in beiden Fällen eigene Mittel der GmbH iSd § 80 BAO vor, die zur zumindest anteiligen Befriedigung aller Gläubiger verwendet werden müssen (UFS 29.10.2007, RV/1044-L/06; in diesem Sinne auch UFS 18.5.2009, RV/0905-L/08). Die einschlägige Rechtsprechung des BFH geht in diesem Zusammenhang sogar noch weiter: dieser vertritt die Ansicht, dass ein Gesellschafter, der Schulden der Gesellschaft auch ohne unmittelbare Berührung der Vermögenssphäre der Gesellschaft (etwa durch eine Einlage oder ein Darlehen) begleicht, dadurch mittelbar der Gesellschaft Vermögensmittel in einer Weise zur Verfügung stellt, die es rechtfertigt, die Gesellschaft steuerrechtlich genauso wie bei entsprechender Verwendung eigener Mittel zu behandeln (BFH 22.11.2005, VII R 21/05 betreffend Haftung des Gesellschafter-Geschäftsführers für Lohnsteuer bei Zahlung von Löhnen aus seinem eigenen Vermögen).

Der Differenzquotenberechnung sind daher folgende Beträge zu Grunde zu legen:

Zahlungen an andere Gläubiger in Höhe von 87.129,30 € (bisher 92.127,95 € abzüglich 4.998,65 € geleistete Finanzamtszahlungen), gesamte im Haftungszeitraum angefallene Verbindlichkeiten gegenüber dem Finanzamt in Höhe von 20.646,15 € (4.998,65 € bezahlt, 15.647,50 nicht bezahlt und daher vom Haftungsbescheid umfasst), Gesamtverbindlichkeiten im Haftungszeitraum 107.775,45 € (87.129,30 € + 20.646,15 €).

Die Differenzquote errechnet sich somit wie folgt:

Der Anteil der Finanzamtsverbindlichkeiten an den Gesamtverbindlichkeiten beläuft sich auf 19,15663 % (20.646,15 / 107.775,45), der Anteil der übrigen Verbindlichkeiten beträgt dagegen 80,84337 % (87.129,30 / 107.775,45).

Dem Finanzamt wäre daher ein Anteil von 19,15663 % an den insgesamt im Haftungsraum vorhandenen und an die Gläubiger verteilten Mittel von 92.127,95 €, somit ein Betrag von 17.648,61 € zugestanden. Tatsächlich wurde nur ein Betrag von 4.998,65 € bezahlt, die Differenzquote beträgt daher 12.649,96 € (17.648,61 € abzüglich 4.998,65 €).

Die Art der Differenzquotenberechnung entspricht dem Berechnungsmodell vom 15.5.2012; auf die dortigen Ausführungen wird zur Vermeidung von Wiederholungen verwiesen. Es wurden hier lediglich die Berechnungsgrundlagen modifiziert.

Die haftungsgegenständlichen Abgaben reduzieren sich daher aliquot auf die Differenzquote wie folgt:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeit	Betrag	Quote	Haftung
Körperschaftsteuer	2006	28.07.2008	12.559,90	10.154,17	10.154,17
Anspruchszinsen	2006	28.07.2008	497,70	402,37	402,37
Säumniszuschlag 1	2008	19.09.2008	261,70	211,57	211,57
Eintreibungsgebühr	2008	19.11.2008	138,40	111,89	111,89
Eintreibungsgebühr	2008	19.11.2008	0,50	0,40	0,40
Säumniszuschlag 2	2008	17.12.2008	130,80	105,75	105,75
Säumniszuschlag 3	2008	16.03.2009	130,80	105,75	105,75
Eintreibungsgebühr	2009	24.04.2009	142,40	115,12	115,12
Eintreibungsgebühr	2009	24.04.2009	3,70	2,99	2,99
Körperschaftsteuer	07-09/09	17.08.2009	437,00	353,30	353,30
Körperschaftsteuer	10-12/09	16.11.2009	439,00	354,91	354,91
Körperschaftsteuer	01-03/10	15.02.2010	436,00	352,49	352,49
Umsatzsteuer	10-12/09	15.02.2010	251,10	203,00	0,00
Körperschaftsteuer	07-09/10	16.08.2010	218,00	176,24	0,00
			15.647,00	12.649,96	12.270,71

Aus der Haftung sind – wie bereits im Schreiben vom 15.5.2012 erwähnt - die Umsatzsteuer 10-12/09 und die Körperschaftsteuer 07-09/2010 auszuscheiden, da es sich bei der Umsatzsteuer zur Gänze um anlässlich der Konkurseröffnung rückverrechnete Vorsteuern handelt, und die Körperschaftsteuer erst nach Konkurseröffnung fällig war. Die Haftung reduziert sich dadurch auf 12.270,71 €.

Die vom Berufungswerber auf die Haftungsschuld bereits geleistete Zahlung von 427,70 € vermindert zwar den von ihm noch zu entrichtenden Haftungsbetrag auf nur mehr 11.843,91 € (12.270,71 € abzüglich 427,70 €), ändert aber nichts an dem im Haftungsbescheid (bzw. in der Berufungsentscheidung) aufzuerlegenden Umfang der Haftungspflicht (VwGH 27.1.2000, [97/15/0191](#)).

Im Falle des Vorliegens einer schuldhaften Pflichtverletzung (hier: Verletzung des Gleichbehandlungsgebotes gegenüber dem Abgabengläubiger) spricht nach der ständigen Rechtsprechung eine Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben durch die Pflichtverletzung (Ritz, BAO⁴, § 9 Tz 24 mit Judikaturnachweisen). Es wurden keinerlei Gründe vorgebracht, die Anhaltspunkte für einen Ausschluss des Kausal- bzw. des Rechtswidrigkeitszusammenhanges bieten würden, insbesondere wird ein solcher auch nicht mit dem Einwand in der Stellungnahme vom 18.6.2012 dargetan, wenn dort ausgeführt wird, dass im Fall der Nichtvornahme der notwendigsten Einkäufe mit dem Geld aus dem Privatvermögen des Berufungswerbers (welches durch die Darlehensgewährung tatsächlich Teil der Gesellschaftsmittel wurde) "der Schaden der Abgabenbehörde *gleichbleibend* gewesen" wäre bzw. "sich dieser Schaden auf keinen Fall verkleinert oder vergrößert" hätte.

Die Geltendmachung der Haftung stellt die letzte Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabenanspruches dar. Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftungsnorm folgt, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel dann ermessenskonform ist, wenn die betreffende Abgabe beim Primärschuldner uneinbringlich ist. Dieser öffentliche Auftrag zur Ergreifung aller Mittel, vollstreckbare Abgaben einzubringen, überwiegt bei einer vorzuwerfenden Pflichtverletzung meist auch allfällige Billigkeitsgründe, die für eine Abstandnahme von der Heranziehung zur Haftung ins Treffen geführt werden.

In der mündlichen Verhandlung wurden die bereits im Zuge des Nachsichtsverfahrens der Gesellschaft angeführten Gründe wiederholt, welche auch die Heranziehung des Berufungswerbers zur Haftung unbillig erscheinen lassen würden. Dem ist entgegenzuhalten, dass in der Einhebung der haftungsgegenständlichen Körperschaftsteuer 2006 gerade keine Unbilligkeit lag, weshalb die Berufung gegen den Bescheid betreffend Nachsicht auch mit Berufungsentscheidung vom 2.11.2009 abgewiesen worden war. Andere Gründe als im

Nachsichtsverfahren wurden aber auch im Haftungsverfahren nicht vorgebracht, weshalb nicht ersichtlich ist, inwiefern die Heranziehung zur Haftung für diese Abgabe unbillig sein sollte bzw. die für die Geltendmachung der Geschäftsführerhaftung sprechenden Gründen überweisen würde.

In der Stellungnahme vom 8.5.2012 wurde auf die angespannte Einkommenssituation des Berufungswerbers hingewiesen. Dabei wird jedoch übersehen, dass die Haftung keineswegs etwa nur bis zur Höhe der aktuellen Einkünfte bzw. des aktuellen Vermögens des Haftungspflichtigen geltend gemacht werden darf (VwGH 28.5.2008, [2006/15/0007](#); VwGH 29.6.1999, [99/14/0128](#)). Die Geltendmachung der Haftung kann selbst dann zweckmäßig sein, wenn die Haftungsschuld im Zeitpunkt der Geltendmachung uneinbringlich wäre, da dies nicht ausschließt, dass künftig neu hervorgekommenes Vermögen oder künftig erzielte Einkünfte zur Einbringlichkeit führen können (VwGH 28.11.2002, [97/13/0177](#); VwGH 14.12.2006, [2006/14/0044](#)). Die wirtschaftliche Lage des Haftungspflichtigen, eine allfällige Vermögenslosigkeit oder selbst das Fehlen von Einkünften stehen für sich allein noch in keinem erkennbaren Zusammenhang mit der Geltendmachung der Haftung (VwGH 23.4.2008, [2004/13/0142](#); VwGH 28.5.2008, [2006/15/0089](#)). Abgesehen davon ist der Berufungswerber nicht nur Geschäftsführer (und Gesellschafter) der im vorgelegten Einkommensteuerbescheid angeführten Gesellschaft (Fa. L GmbH), sondern auch noch unbeschränkt haftender Gesellschafter der Fa. W+L KG sowie Kommanditist der Fa. G KG. Ferner ist er Alleineigentümer der (wenn auch nicht lastenfreien) Liegenschaft KG 000 A, EZ 00. Der Berufungswerber ist 50 Jahre alt (geb. tt.mm.1962) und damit noch geraume Zeit erwerbsfähig. Insgesamt gesehen war nicht von vornherein davon auszugehen, dass die haftungsgegenständlichen Abgaben auch beim Berufungswerber zur Gänze und auf Dauer uneinbringlich wären, weshalb die Geltendmachung der Haftung zweckmäßig war. Ein Teilbetrag auf die Haftungsschuld wurde auch bereits bezahlt (427,70 €).

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 19. Juli 2012