

Geprüft wird die Überschuldung durch einen Vergleich der Aktiva mit den Passiva (**rechnerische Überschuldung**) sowie eine Fortbestehensprognose (Prognose über die weitere wirtschaftliche Lebensfähigkeit des Unternehmens). Insolvenzzrechtliche Überschuldung liegt in diesem Sinne vor, wenn neben der rechnerischen Überschuldung des Unternehmens auch die Fortbestehensprognose negativ ausfällt.

Die Judikatur¹² geht demgemäß von einem zweistufigen Überschuldungsbegriff aus. Zum einen erfolgt eine statische Prüfung anhand der Vermögenswerte. Die Überschuldung setzt daher eine Bewertung des Vermögens voraus, die aber nicht nach abgabenrechtlichen Grundsätzen zu erfolgen hat, sondern zu **Liquidationswerten**. Dabei sind auch stille Reserven gegebenenfalls aufzudecken.

Bei der **Fortbestehensprognose** wird geprüft, ob das Unternehmen in Zukunft zahlungs- und damit auch lebensfähig bleiben wird. Prognoseziel ist demgemäß die Erhaltung der zukünftigen Zahlungsfähigkeit und Beseitigung der rechnerischen Überschuldung. Die Fortbestehensprognose ist auf einen bestimmten Planungszeitraum auszurichten. Die Dauer des Planungszeitraums ist nicht vorgegeben. Die Höchstgrenze bildet aber jener Zeitraum, der überhaupt noch vernünftig planbar bzw. überschaubar ist. Vielfach wird von einem Zeitraum von maximal zwei Jahren ausgegangen.¹³

Tipp

Die Frage der Überschuldung kann maßgeblich für eine strafrechtliche (→ siehe Kapitel 8.), aber auch zivilrechtliche (→ siehe Kapitel 7.) Verantwortung sein. Es empfiehlt sich daher im Falle begründeter Zweifel, eine Überschuldungsbilanz durch einen Wirtschaftsprüfer oder Steuerberater erstellen zu lassen.

2.3. Das Insolvenzverfahren (Sanierungs- und Konkursverfahren) im Detail

2.3.1. Vorverfahren

Zur Insolvenzantragstellung sind Schuldner und Gläubiger gleichermaßen legitimiert. In bestimmten Fällen erfolgt die Insolvenzeröffnung von Amts wegen (etwa in § 157f IO).

Auf Antrag des Schuldners wird das Insolvenzverfahren sofort eröffnet. Der Antrag des Schuldners bedarf keiner besonderen Form, es genügt auch eine vom Schuldner an das Gericht erstattete Anzeige von der Zahlungseinstellung. Der Schuldner muss die Zahlungsunfähigkeit nicht glaubhaft machen, weil im Allgemeinen davon ausgegangen werden kann, dass kein Schuldner grundlos eine Insolvenzeröffnung beantragt.¹⁴

12 OGH 3.12.1986 ÖBA 1987, 332.

13 *Karollus*, Die Fortbestehensprognose im Rahmen der Überschuldungsprüfung (1997) 35.

14 OGH 8 Ob 133/08d.

den Bestimmungen der EO. Zuständig ist das Bezirksgericht, in dem die Liegenschaft gelegen ist. Im Falle der gerichtlichen Versteigerung ist eine Genehmigung durch den Gläubigerausschuss oder durch das Gericht nicht notwendig.

Tipp

Im Internet ist unter www.edikte.justiz.gv.at eine eigene Seite über aktuelle Liegenschaftsversteigerungen eingerichtet.

Von der Insolvenzmasse ausgenommen sind jene Sachen, die für den Schuldner für eine bescheidene Lebensführung unerlässlich sind (§ 5 Abs 2 IO). Dazu zählen etwa die Kleidung oder Ausstattungsgegenstände für einen einfachen Haushalt. Das Insolvenzgericht hat dem Schuldner die Miet- und sonstigen Nutzungsrechte an Wohnungen zur freien Verfügung zu überlassen, wenn sie Wohnräume betreffen, die für den Schuldner und die mit ihm im gemeinsamen Haushalt lebenden Familienangehörigen unentbehrlich sind. Die Überlassung von solchen Mietrechten zur freien Verfügung des Gemeinschuldners bewirkt ihre Ausscheidung aus der Insolvenzmasse.

Die Bestimmungen über die Ausscheidung sind auch auf **Häuser und Eigentumswohnungen** anzuwenden. Die Weiterbenützung durch den Schuldner hindert jedoch eine Verwertung der Eigentumswohnung **nicht**.⁴¹ Über den Umfang der zu überlassenden Räume entscheidet das Gericht, solange das Eigentumsrecht des Schuldners besteht. Wird das Objekt verkauft und das Eigentumsrecht an einen Dritten übertragen, ist § 5 Abs 2 IO nicht mehr anwendbar.

Praxistipp

Die Überlassung des unentbehrlichen Wohnraums ist vom Gericht zwar von Amts wegen wahrzunehmen, in den meisten Fällen ist ein Antrag des Schuldners an das Konkursgericht auf Überlassung aber empfehlenswert.

Hinweis

Näheres zu dem Thema „Wohnung und Schuldner“ → siehe auch im Teil „Privatkonkurs“ im Kapitel 5.5.

Ab der Beschlussfassung über die Ausscheidung obliegt dem Schuldner die Bezahlung der Wohnung (Miete, Betriebskosten etc) und der damit zusammenhängenden Ausgaben.⁴²

Bezüge, die das Existenzminimum nach der EO (→ siehe Kapitel 6.) nicht übersteigen, gehören nicht in die Insolvenzmasse.⁴³ Das unpfändbare Einkommen hat daher dem **unselbständigen Schuldner** zu verbleiben.

41 *Buchegger* in *Bartsch/Pollak/Buchegger*, InsR I § 5 KO Rz 34.

42 *Kodek*, Handbuch Privatkonkurs Rn 210.

43 *Mohr*, Insolvenzordnung (2012) E 151 zu § 119 IO.

Zeitpunkt des Vertragsabschlusses die schlechte Vermögenslage bekannt (§ 21 Abs 3 IO).

Beispiel

Der Schuldner X bestellt beim Händler A Fenster, wobei vereinbart ist, dass die Bezahlung erst nach vollständiger Leistungserbringung zu erfolgen hat. Die Lieferung und Montage wurde erst zur Hälfte erbracht, als über das Vermögen von X das Insolvenzverfahren eröffnet wird. Tritt der Insolvenzverwalter in das Geschäft ein, so kann A von der Insolvenzmasse die Beibringung einer Sicherheit im Ausmaß der noch offenen Leistung verlangen, wenn er von den finanziellen Problemen nichts wusste oder wissen musste.

Das **Wahlrecht** steht dem Masseverwalter auch dann noch zu, wenn der Schuldner den **Werkvertrag** nur **mangelhaft erfüllt** und der andere Teil noch keine oder eine noch nicht vollständige Zahlung auf den vereinbarten Werklohn geleistet hat.⁵⁷

Auf Fixgeschäfte – das sind jene Geschäfte, bei denen die Leistung des einen Teils genau zu einer fest bestimmten Zeit innerhalb einer fest bestimmten Frist bewirkt werden soll – lässt sich dieses Wahlrecht des Insolvenzverwalters nicht anwenden. Es ist nämlich mit der Insolvenzeröffnung die Sicherheit der Erfüllung verloren gegangen. Darum verwandelt sich der Anspruch aus einem Fixgeschäft über Waren, die einen Markt- oder Börsenpreis haben, notwendig in einen solchen auf Schadenersatz wegen Nichterfüllung (§ 22 IO).

Der Insolvenzverwalter hat dem Insolvenzgericht mindestens acht Tage im Vorhinein zusammen mit der Äußerung des Gläubigerausschusses mitzuteilen, ob er die Erfüllung oder Aufhebung von zweiseitigen Verträgen beabsichtigt. Eine solche Mitteilung ist dann nicht erforderlich, wenn der Wert € 100.000,- nicht übersteigt (§ 116 IO).

Besondere Bestimmungen über die erschwerte Auflösungsmöglichkeit von für das insolvente Unternehmen unbedingt notwendigen Verträgen brachte das IRÄG 2010:

Wenn die Vertragsauflösung die Fortführung des Unternehmens gefährden könnte, können Vertragspartner des Schuldners bis zum Ablauf von sechs Monaten nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens mit dem Schuldner geschlossene Verträge nur aus wichtigem Grund auflösen (§ 25a IO). Nicht als wichtiger Grund gelten:

- eine Verschlechterung der wirtschaftlichen Situation der Schuldner,
- Verzug des Schuldners mit der Erfüllung von vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens fällig gewordenen Forderungen.

⁵⁷ OGH 10.2.1988 SZ 61/31 = wbl 1988, 203.

Dienstnehmer haben ihre Insolvenzforderung im Insolvenzverfahren anzumelden, wie alle übrigen Insolvenzgläubiger. Für die Anmeldung ist es empfehlenswert, eine detaillierte Abrechnung in **brutto und netto** vorzulegen.

2.4.15. Exkurs: Dienstnehmerschutz nach dem IESG

Vielfach werden Dienstnehmer durch Insolvenzverfahren nicht nur durch den Verlust des Arbeitsplatzes, sondern auch durch Lohnentgang besonders hart getroffen.

Ein in der Regel längere Zeit dauerndes Insolvenzverfahren führt schließlich dazu, dass Arbeitnehmer, die das Entgelt zur Bestreitung ihres Lebensunterhaltes und des Lebensunterhaltes ihrer Familie dringend benötigen, meist monatelang warten müssen, bis sie das ihnen für ihre Arbeitsleistung zustehende Entgelt nachgezahlt erhalten. Der Gesetzgeber hat deshalb mit der Schaffung des IESG (Insolvenz-Entgeltsicherungsgesetz) eine Art Versicherung zur Abdeckung des Risikos des Ausfalls der Arbeitnehmerforderungen eingerichtet, hierfür wurde der IEF (**Insolvenzentgeltfonds**) geschaffen. Die Verwaltung erfolgt über die **IEF-Service GmbH**, die in den Bundesländern eingerichtet ist.

Anspruch auf Insolvenz-Ausfallgeld haben Arbeitnehmer, freie Dienstnehmer iS des § 4 Abs 4 ASVG, Heimarbeiter und ihre Hinterbliebenen sowie ihre Rechtsnachfolger von Todes wegen für die nach dem IESG gesicherten Ansprüche, wenn über das Vermögen des Arbeitgebers das Insolvenzverfahren eröffnet wird. Ansprüche stehen auch zu, wenn das Arbeitsverhältnis im Zeitpunkt der Insolvenzeröffnung bereits beendet war.

Der Insolvenzeröffnung stehen gleich:

1. die Anordnung der Geschäftsaufsicht;
2. die **Nichteröffnung des Insolvenzverfahrens** mangels kostendeckenden Vermögens und die Ablehnung der Insolvenzeröffnung wegen Vermögenslosigkeit gem § 68 IO oder Löschung gem § 40 oder § 42 FBG;
3. die **Zurückweisung eines Insolvenzeröffnungsantrages**, wenn im Inland kein Vermögen feststellbar ist (§ 63 IO);
4. im Falle der Abstandnahme von einem **Verlassenschaftsverfahren**, wenn sich **Vermögenslosigkeit** herausstellt (§§ 72 Abs 1 bzw 73 Abs 1 AußerstreitG).

Durch den Fonds sind folgende Ansprüche gesichert:

Entgelt, insbesondere laufendes Entgelt und Ansprüche aus der Beendigung des Arbeitsverhältnisses, Schadenersatzansprüche, sonstige Ansprüche gegen den Arbeitgeber und zur zweckentsprechenden Rechtsverfolgung notwendige Kosten (insb Prozesskosten, Exekutionskosten, Barauslagen).

Kein Insolvenzausfallgeld gebührt für Ansprüche aus anfechtbaren Rechtshandlungen, Ansprüche, die auf Einzelvereinbarungen beruhen, die nach dem Antrag

will.⁷³ Im Falle der Insolvenz ist daher ein vertragliches Aufrechnungsverbot **unwirksam**. Fällt das Kompensationsverbot mit der Insolvenzeröffnung weg, so liegt eine bereits zur Zeit der Insolvenzeröffnung aufrechenbare Forderung vor.

Die **Aufrechnung ist unzulässig**, wenn ein Insolvenzgläubiger erst nach der Insolvenzeröffnung Schuldner der Insolvenzmasse geworden oder wenn die Forderung gegen den Schuldner erst nach der Insolvenzeröffnung erworben worden ist. Das Gleiche gilt, wenn der Schuldner die Gegenforderung zwar vor der Insolvenzeröffnung erworben hat, jedoch zur Zeit des Erwerbes von der Zahlungsunfähigkeit des Schuldners Kenntnis hatte oder Kenntnis haben musste. Der Erwerb der Forderung muss **innerhalb von sechs Monaten** vor der Insolvenzeröffnung erfolgt sein.

Im Insolvenzverfahren ist auch die Aufrechnung mit einer **bedingten Forderung** möglich, wobei es gleichgültig ist, ob die Forderung des Insolvenzgläubigers oder des Schuldners bedingt ist. Diese Aufrechnungsmöglichkeit ist von Bedeutung, weil sie sowohl für rechtsgeschäftlich als auch für gesetzlich bedingte Forderungen gilt. Zu bedingten Forderungen zählt etwa der Rückgriffsanspruch von Bürgen und Mitschuldnern gemäß § 896 ABGB oder Pfandbestellern. Auch mit Forderungen, die dem Grunde nach bestehen, aber noch nicht fällig sind (betagte Forderungen), kann aufgerechnet werden.

Praxistipp

In diesem Zusammenhang erweist sich die Vereinbarung eines Hafnrücklasses als sinnvoll: Wird über das Vermögen des Werkunternehmers das Insolvenzverfahren eröffnet, so kann der Auftraggeber gegen eine noch offene Forderung am Hafnrücklass des Schuldners mit seiner Forderung aus Gewährleistung oder Schadenersatz aufrechnen.

Ein häufiger Anwendungsfall findet sich bei Banken. Der Schuldner ist gleichzeitig Inhaber eines Kreditkontos und eines Girokontos. Im Falle der Insolvenz des Schuldners können diese beiden Konten miteinander verrechnet werden.⁷⁴

2.4.16.2. Sonderfall der „trägerübergreifenden Aufrechnung“ bei Leistungen durch die Sozialversicherungsträger

Mit dem Steuerreformgesetz 2000 (BGBl I 1999/106) hat der Gesetzgeber durch eine Novellierung des § 103 ASVG die Möglichkeiten der Aufrechnung durch die Sozialversicherungsträger erweitert: Seither kann ein zur Leistung (zB Pensionsauszahlung) verpflichteter Sozialversicherungsträger auch mit der Gegenforderung eines anderen Sozialversicherungsträgers **aufrechnen**. Dies hat zur Folge, dass den Sozialversicherungsträgern ein **bevorzugtes Befriedigungsrecht ähnlich einem Absonderungsrecht zusteht** (→ siehe auch im vorherigen Kapitel 2.4.16.1.).

⁷³ ZIK 1995, 26.

⁷⁴ OGH 4.12.1996, 7 Ob 2177/96i.

3. Die Europäische Insolvenzverordnung

3.1. Allgemeines

Seit 31.5.2002 ist die **Europäische Insolvenzverordnung (EuInsVO)** (Amtsblatt C 300 vom 20.10.2000, S 15–31) in allen Staaten der Europäischen Union mit Ausnahme von Dänemark in Kraft. Sinn und Zweck dieser Vorschrift soll die Schaffung einheitlicher Regelungen in den Bereichen internationale Zuständigkeit für die Eröffnung von Insolvenzverfahren, Klärung der Frage des anzuwendenden Rechtes und Anerkennung und Vollstreckung insolvenzrechtlicher Entscheidungen ausländischer Gerichte sein.

Am 26.6.2017 trat die Neufassung (VO 848/2015) in Kraft.

Auf europäischer Ebene stellt die Verordnung einen Versuch dar, das so genannte „Forumshopping“ zu verhindern. Damit ist gemeint, dass Vermögensgegenstände oder Rechtsstreitigkeiten in einen anderen Mitgliedstaat verlagert werden, um auf diese Weise zu einem persönlich günstigeren Insolvenzrecht und somit zu einer besseren Rechtsstellung zu kommen.¹⁴⁹ Mit der Neufassung wurde ein weiterer Schritt in Richtung Harmonisierung der insolvenzrechtlichen Rahmenbedingungen in den Mitgliedstaaten gesetzt, wobei durch die EuInsVO nach wie vor kein europaweit einheitliches Insolvenzrecht geschaffen wurde, sondern im Wesentlichen die internationale Zuständigkeit, das anwendbare Recht, die Anerkennung gerichtlicher Entscheidungen, sowie auch sonstige Einzelaspekte vereinheitlicht wurden (zB über die Anmeldung von Forderungen, die Gläubigerteilnahme, Koordination von Konzerninsolvenzen, Schaffung von vernetzten Insolvenzregistern etc).

In sachlicher Hinsicht kommt sie sowohl für Private (Privatkonkurs) als auch für Unternehmenskonkurse in Betracht, ausgenommen vom Anwendungsbereich sind Insolvenzen von Versicherungsunternehmen, Kreditinstituten und Wertpapierfirmen sowie von Organismen für gemeinsame Anlagen.

Das Gesetz unterscheidet „Hauptinsolvenzverfahren“, „Partikularverfahren“ und „Sekundärverfahren“ (dazu gleich unten).

Das Gericht hat in der Entscheidung über die Konkurseröffnung auszusprechen, welches dieser Verfahren vorliegt, und dies im Edikt zu veröffentlichen.

3.2. Internationale Zuständigkeit

In jenem Mitgliedstaat, in dem der Schuldner den „**Mittelpunkt seiner hauptsächlichlichen Interessen**“ (center of main interests – „COMI“)¹⁵⁰ hat, wird das

¹⁴⁹ Feuchtinger, SWK 2002, W 873.

¹⁵⁰ Konecny, ZIK 1/2005, 2.

digung bietet.²³⁵ Zwar ist das Eingehen von neuen Schulden, die bei Fälligkeit nicht bezahlt werden können, seit der Insolvenzrechtsnovelle 2002 explizit ein Grund für eine Einstellung des Abschöpfungsverfahrens (§ 211 Abs 1 Z 1 IO). Den Antrag müsste jedoch ein Konkursgläubiger stellen – der im Regelfall jedoch kein Interesse daran haben wird. Dem betroffenen Neugläubiger ist dieser Antrag verwehrt.

Auch bei Eigenverwaltung im Schuldenregulierungsverfahren kommt es grundsätzlich zu einer **Prozesssperre**.²³⁶ Das Führen von Prozessen kann jedoch vom Gericht genehmigt werden. Bei Eigenverwaltung steht die Prozessführung dem Schuldner zu. Ebenso kommt es zu einer **Exekutionssperre (Ausnahme** zB Unterhaltsgläubiger in die ihnen zustehende Sondermasse → siehe auch Kapitel 6.2. „Lohnpfändung“).

5.3.2. Verwertungshandlungen im Privatkonkurs

Wenn ein **Masseverwalter** bestellt wurde, hat immer dieser **das zur Konkursmasse gehörige Vermögen** zu verwerten und zu verwalten (→ siehe auch im Kapitel 2.4.7.). Mit **Zustimmung des Konkursgerichtes** kann der Schuldner **bei Eigenverwaltung bewegliche Sachen** auch **freihändig verkaufen**, wobei das Gericht dafür einen Mindestpreis festsetzen kann. Nicht genehmigte Verkäufe sind den Gläubigern gegenüber unwirksam. Öfter kommt jedoch in der Praxis die **gerichtliche Verwertung** vor, wobei hierfür der **Schuldner bei beweglichen Sachen einen Antrag stellen kann**. Der Antrag ist jedoch nicht Voraussetzung für die gerichtliche Verwertung.²³⁷ Dagegen besteht hinsichtlich **unbeweglicher Sachen kein Antragsrecht des Schuldners** auf gerichtliche Veräußerung (§ 181 Abs 1 Z 6 IO). Das Konkursgericht kann die unbeweglichen Sachen selbst veräußern oder – bei gerichtlicher Veräußerung – dafür das zuständige Exekutionsgericht ersuchen (§ 190 Abs 3 IO).²³⁸

Wurde eine **Liegenschaft** im Schuldenregulierungsverfahren durch den Masseverwalter **freihändig veräußert**, kommt jedoch die Bestimmung des § 156 Abs 2 EO, nach der der **Zuschlag einen Exekutionstitel** für eine zwangsweise Räumung bildet, **nicht zur Anwendung**.²³⁹

Die Betreuung der Zwangsverwaltung oder Zwangsversteigerung von unbeweglichen Sachen der Konkursmasse steht dem Schuldner nicht zu (§ 187 Abs 1 Z 6 IO).

Das Gericht kann auch für einzelne Tätigkeiten (zB zur Prozessführung) auf Antrag eines Konkursgläubigers oder des Schuldners einen Masseverwalter bestellen (§ 190 Abs 2 IO).

235 Vgl auch bei *Deixler-Hübner*, Privatkonkurs (1995) Rn 124.

236 OGH 3.9.2008, 3 Ob 171/08f ZIK 2009/161, 99.

237 *Kodek*, Handbuch Privatkonkurs, Rn 25.

238 *Kodek*, Handbuch Privatkonkurs, Rn 287.

239 OGH 15.4.2004, 8 Ob 145/03m ÖJZ 2004, 193. In diesem Fall befanden sich noch andere, nicht mit dem Schuldner verwandte Personen auf der Liegenschaft.

7. Das zivil- und abgabenrechtliche Haftungsrisiko von Vertretern/Aufsichtsräten, faktischen Geschäftsführern und Gesellschaftern

7.1. Allgemeine Erläuterungen/Begriffsbestimmungen

Das vertretungsbefugte Organ einer GmbH ist (bzw sind) der (bzw die) handelsrechtliche(n) Geschäftsführer, bei einer AG sind dies die Vorstandsmitglieder und bei einem Verein die Mitglieder des Vereinsvorstandes.

Die Geschäftsführerpflichten bestehen bereits ab Bestellung – die Eintragung ins Firmenbuch ist ebenso wie die Löschung nur deklarativ.

Der **handelsrechtliche (bzw „unternehmensrechtliche“) Geschäftsführer** einer GmbH kann mit einer 14-tägigen Frist – aus wichtigem Grund mit sofortiger Wirkung – gegenüber den Gesellschaftern seinen Rücktritt erklären. Für die Wirksamkeit des Rücktritts ist die Löschung im Firmenbuch nicht erforderlich – diese hat bloß deklarative Wirkung: *„Der organschaftliche Rücktritt ist von der (lediglich deklarativ wirkenden) Eintragung im Firmenbuch unabhängig und bereits nach dem Zugang der Erklärung (bzw beim Fehlen eines wichtigen Grundes nach Ablauf von 14 Tagen) wirksam [...]“*³³² Zu beachten ist jedoch, dass ein **Rücktritt zur Unzeit** – also in einer für die Gesellschaft besonders ungünstigen Situation – **unter Umständen den handelsrechtlichen Geschäftsführer schadenersatzpflichtig machen kann**. Ist der handelsrechtliche Geschäftsführer Dienstnehmer, müssten außerdem die arbeitsrechtliche Kündigungsfrist und der Kündigungstermin eingehalten werden, wobei aber die Einhaltung dieser arbeitsrechtlichen Vorgaben für die handelsrechtliche Wirksamkeit der Rücktrittserklärung ohne Belang ist.

Hinsichtlich der **Form des Rücktritts** des handelsrechtlichen Geschäftsführers bestimmt § 16a Abs 2 GmbHG, **dass dieser gegenüber der Generalversammlung, wenn dies in der Tagesordnung angekündigt wurde, oder gegenüber allen Gesellschaftern zu erklären ist**. Auch allfällige Mitgeschäftsführer und ein allenfalls bestehender Aufsichtsrat sind zu verständigen. **Der Geschäftsführer kann dann selbst beim Firmenbuch die Löschung seiner Funktion unter Bescheinigung des Zugangs der Rücktrittserklärung beantragen**, wobei – wie bereits oben dargestellt – die Löschung als solche bloß deklarative Wirkung hat. Auch im Falle einer Abberufung des Geschäftsführers durch die Generalversammlung könnte der Geschäftsführer selbst die Löschung unter Bescheinigung der Abberufung beantragen.

332 OGH 16.3.2014, 12 Os 156/13b.

Ein überzogener privater Aufwand kann sogar zu einer Verurteilung nach dem Tatbestand der betrügerischen Krida führen, wenn der dafür notwendige Vorsatz für die Herbeiführung der Zahlungsunfähigkeit gegeben ist.

- Es wird die **Führung von Geschäftsbüchern** oder **geschäftlichen Aufzeichnungen unterlassen**, oder diese Bücher werden so geführt, dass ein **zeitnaher Überblick** über die wahre Vermögens-, Finanz- und Ertragslage **erheblich erschwert wird**, oder es werden sonstige geeignete und erforderliche **Kontrollmaßnahmen unterlassen**, die einen solchen Überblick verschaffen (Z 4).

Dazu eine Entscheidung⁴¹¹: „Den Tatbestand verwirklicht, wer Geschäftsbücher oder geschäftliche Aufzeichnungen so führte, dass ein zeitnaher Überblick über die wahre Vermögenslage der Gesellschaft erheblich erschwert war und sonst geeignete und erforderliche Kontrollmaßnahmen, die ihm einen solchen Überblick verschaffen, unterließ, indem er ein Bankkonto im Rechnungswesen nicht erfasste, keine Finanzpläne oder Soll-Ist-Vergleiche erstellte und auch keine sonstigen internen Kontrollmaßnahmen einrichtete und umsetzte; Jahresabschlüsse für die Jahre 2002–2004, zu deren Erstellung er verpflichtet war, so spät erstellte, dass ein zeitnaher Überblick über die wahre Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gesellschaft erheblich erschwert wurde.“

- Es wird die **Erstellung von Jahresabschlüssen**, zu deren Erstellung der Schuldner **verpflichtet ist, unterlassen** oder auf eine solche Weise oder **so spät erstellt**, dass ein zeitnaher Überblick über seine wahre Vermögens-, Finanz- und Ertragslage erheblich erschwert wird (Z 5).

Hervorzuheben ist, dass – wie bei allen „kridaträchtigen Handlungen“ – die Strafbarkeit nur eintritt, wenn das Unterlassen des Führens von Geschäftsbüchern (bzw die mangelhafte Führung derselben) bzw das Unterlassen des Erstellens von Jahresabschlüssen, soweit diese gesetzlich verpflichtend sind, **kausal** ist, dass also jenes Handeln bzw Unterlassen zur Zahlungsunfähigkeit bzw Gläubigerbeeinträchtigung geführt hat.

Abgesehen von der Pflicht zur Erstellung von Jahresabschlüssen kraft gesetzlicher Anordnung sollen auch kleinere Unternehmer interne Maßnahmen vornehmen, die eine ähnliche Kontrolle ermöglichen. Die Anforderungen an einen zeitnahen Überblick orientieren sich dabei an der Unternehmensgröße, dem Umfang des Geschäftsbetriebes und dem Geschäftsrisiko.⁴¹²

Strittig ist, ob die Pflicht zur Führung von Geschäftsbüchern auch die Pflicht zur Führung einer **zukunftsbezogenen Planrechnung** beinhaltet. Von *Dellinger*⁴¹³ wird das mit der Begründung verneint, dass der Gesetzgeber nur auf das Erfordernis eines *zeitnahen* Überblickes über die Vermögens- und Ertragslage abstelle. Es solle der Unternehmer, der nicht kraft gesetzlicher

411 OGH 11.9.2014, 14 Os 80/14t.

412 *Rosbaud/Manquet*, Die „fahrlässige Krida“ geht – was bleibt? wbl 2001, 97.

413 *Dellinger* in *Fuchs/Keppert*, Grundfragen des Kridastrafrechts (2001) 58 ff; aA *Lendl*, Die Reform der „fahrlässigen Krida“ – eine erste Analyse, RZ 2001, 30.

erbringt er mit den Umsätzen, die er aus und mit der Konkursmasse tätigt, Leistungen auf Rechnung und im Namen des Schuldners. Der Schuldner bleibt Eigentümer seines Vermögens, es wird ihm lediglich die Verfügungsmacht entzogen. Daraus folgt, dass der Schuldner als Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuergesetzes anzusehen ist.⁴⁹¹

Die Eröffnung des Insolvenzverfahrens führt weder zu einer Unterbrechung noch zu einer Beendigung des Voranmeldungs- bzw Veranlagungszeitraumes. Ein laufendes Veranlagungsverfahren wird ebenfalls nicht unterbrochen.

10.4.2. Einordnung der Umsatzsteuer als Masseforderung oder Insolvenzforderung

Im Umsatzsteuergesetz wird hinsichtlich der Entstehung der Steuerschuld zwischen zwei Besteuerungsarten unterschieden:

- a) **Sollbesteuerung**, das ist die Besteuerung nach **vereinbarten Entgelten**. Die Steuerschuld entsteht mit Ablauf des Kalendermonats, in dem die Lieferung oder Leistung ausgeführt wurde.
- b) **Istbesteuerung**, das ist die Besteuerung nach **vereinnahmten Entgelten**. Für das Entstehen der Steuerschuld wird auf den Zeitpunkt der Vereinnahmung des Entgeltes abgestellt.

Beide Besteuerungsarten führen zum gleichen Besteuerungsergebnis. Aufgrund der Berichtigungsvorschrift des § 16 UStG bildet letztlich auch bei der Besteuerung nach vereinbarten Entgelten nur das tatsächlich vereinnahmte Entgelt die Besteuerungsgrundlage.

Die Insolvenzeröffnung würde nun dazu führen, dass das Besteuerungsergebnis keinesfalls gleich zu bleiben hat. Liegt nämlich die Leistungserbringung vor und die Vereinnahmung des Entgeltes nach Insolvenzeröffnung, so stellt im Falle der Sollbesteuerung die Umsatzsteuer eine Insolvenzforderung dar und kann der Masseverwalter das vereinnahmte Bruttoentgelt zur Gänze in die Masse vereinnahmen. Im Falle der Istbesteuerung wäre die Umsatzsteuer eine Masseforderung und flösse lediglich das Nettoentgelt in die Masse ein.

Insolvenzrechtlich wird daher die steuerschuldrechtliche Regelung der Istbesteuerung ausgeblendet. Insolvenzrechtlich zählen nur solche Steuern zu den Masseforderungen, die mit der Verwaltung und Bewirtschaftung der Masse zu tun haben. Da die Vereinnahmung des Entgeltes eine bloße Auswirkung bereits ausgeführter Leistungen ist, kann – insolvenzrechtlich betrachtet – nur die Ausführung einer entgeltlichen Leistung als für die Abgabepflicht auslösend eingestuft werden.⁴⁹² Daher ist auch bei der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten davon

491 Ruppe, UStG (1994) Rn 105.

492 OGH 22.12.1988 RdW 1989, 161.