



Univ.-Ass.
MMag. Dr. Georg Kofler

Halb fertige Bauten im Konkurs des Werkunternehmers

Bestandsaufnahme und Lösungsansätze

I. Abgrenzung zwischen Masse- und Konkursforderungen im Umsatzsteuerrecht

Vor allem für den Zeitraum unmittelbar nach der Konkurseröffnung des Werkunternehmers steht regelmäßig die Abgrenzung von Konkurs- und Masseforderungen im Vordergrund. Während nämlich Konkursforderungen am Ende des Verfahrens bloß quotenmäßig aus der gemeinschaftlichen Masse befriedigt werden, sind gewisse vermögensrechtliche Gläubiger, die Massegläubiger, wegen ihrer Ansprüche vorweg aus der Masse zu befriedigen. Zur Beantwortung der Frage, ob der Fiskus Masse- oder Konkursgläubiger ist, normiert § 46 Abs. 1 Z. 2 KO als Masseforderungen „*alle Auslagen, die mit der Erhaltung, Verwaltung und Bewirtschaftung der Masse verbunden sind, einschließlich [...] der die Masse treffenden Steuern, Gebühren, Zölle, Beiträge zur Sozialversicherung und anderen öffentlichen Abgaben, wenn und soweit der die Abgabepflicht auslösende Sachverhalt während des Konkursverfahrens verwirklicht wird*“.¹ Damit eine Steuerforderung als Masseforderung zu berücksichtigen ist, ist somit zum einen zu prüfen, ob die Forderung die Masse trifft, und zum anderen, wann der die Abgabepflicht auslösende Sachverhalt verwirklicht wird;² irrelevant ist – anders als nach der Rechtslage vor dem IRÄG 1982 – die Fälligkeit der Steuer.³ Im Wesentlichen läuft die Abgrenzungsfrage aus der Sicht des Steuerrechts jedoch darauf hinaus, ob „*der die Abgabepflicht auslösende Sachverhalt während des Konkursverfahrens verwirklicht wird*“.⁴ Nach h.A. ist im Bereich des umsatzsteuerlichen Grundtatbestandes der Lieferungen und sonstigen Leistungen der für die insolvenzrechtliche Qualifikation maßgebliche Sachverhalt i.S.d. § 46 Abs. 1 Z. 2 KO in der Erbringung der Leistung, also der steuerbaren Lieferung oder sonstigen Leistung,

zu sehen.⁵ Irrelevant ist demgegenüber der Zeitpunkt des Entstehens der Umsatzsteuerschuld.⁶ Diese Abgrenzung gilt nach h.A. auch für sogenannte Werklieferungen, wie insb. der Errichtung eines Bauwerkes: Hier kommt es entsprechend darauf an, dass Werklieferungen nach § 3 Abs. 1 i.V.m. Abs. 4 UStG erst mit der Verschaffung der Verfügungsmacht, d.h. mit Übergabe und Abnahme des fertigen Werkes, ausgeführt werden.⁷ Dieser umsatzsteuerliche Lieferungszeitpunkt wird mit der insolvenzrechtlichen Sachverhaltsverwirklichung i.S.d. § 46 Abs. 1 Z. 2 KO gleichgesetzt.⁸

II. Wahlrecht des Masseverwalters nach § 21 KO

Im Konkurs des Bauunternehmers räumt § 21 KO dem Masseverwalter in Bezug auf noch nicht fertig gestellte Bauvorhaben ein Wahlrecht dahin gehend ein, entweder in den Vertrag einzutreten und den Bau fertig zu stellen oder vom Vertrag zurückzutreten und das halbfertige Werk abzurechnen.

A. Erfüllung durch den Masseverwalter

Macht der Masseverwalter vom Wahlrecht des § 21 KO dahingehend Gebrauch, den Bau fertig zu stellen, so ist nach h.A.⁹ die gesamte dafür in Rechnung gestellte Umsatzsteuer als Masseforderung des Fiskus zu qualifizieren: Da die Verfügungsmacht über das Bauwerk zur Gänze erst mit Übergabe und Abnahme des fertigen Werkes verschafft werde, sei auch der maßgebliche Sachverhalt i.S.d. § 46 Abs. 1 Z. 2 KO erst in diesem Zeitpunkt verwirklicht; da dieser Zeitpunkt nach der Konkurseröffnung liege, sei die Umsatzsteuerforderung des Fiskus als Masseforderung zu qualifizieren. Die Gegenauffassung¹⁰ möchte hingegen auf für die Entstehung der Abgabenforderung maßgeblichen Realakte abstellen und eine zeitraumbezogene Aufteilung vorneh-

men. Das Insolvenzrecht erfordere nämlich bei derartigen zeitraumbezogenen Leistungen eine quantitative Aufteilung, der eine rein steuerrechtliche Betrachtung in Form der zeitraumbezogenen Kategorie der Verschaffung der Verfügungsmacht am fertigen Werk nicht gerecht werde. Spiele sich daher ein Dauersachverhalt teilweise vor und teilweise nach Wirkung der Konkurseröffnung ab, sei nur jener Teil als Masseforderung zu qualifizieren, der auf die Zeit nach Konkurseröffnung entfällt. So leiten Beiser/Fink11 insb. aus dem Wortlaut des § 46 Abs. 1 Z. 2 KO, wonach eine Masseforderung vorliegt „*wenn und soweit der die Abgabepflicht auslösende Sachverhalt während des Konkursverfahrens verwirklicht wird*“, ab, dass der Dauersachverhalt insolvenzrechtlich in eine Leistung vor Konkurs- und eine Leistung nach Konkurseröffnung aufzuteilen ist. Wenngleich – insb. bei großem Baufortschritt vor Konkurseröffnung – in wirtschaftlicher Sicht vieles für diese Meinung spricht, so kann ihr m.E. doch zutreffend entgegengehalten werden, dass im Bereich der Werklieferungen der die „*die Abgabepflicht auslösende Sachverhalt*“ eben in der Verschaffung der Verfügungsmacht am fertigen Werk besteht, die unstrittig erst nach Konkurseröffnung erfolgt.¹²

Das wirtschaftlich wünschenswerte Ergebnis der Gegenauffassung kann nach Stimmen im Schrifttum aber auch auf anderem Wege erreicht werden: Es wird empfohlen, dass der Masseverwalter zunächst vom Vertrag zurücktritt – sohin die Umsatzsteuer für das halb fertige Bauwerk nach h.A. als Konkursforderung zu qualifizieren ist¹³ – und sodann über die Fertigstellung des Bauwerkes einen weiteren Vertrag abschließt und sohin wäre nur die auf die Fertigstellung entfallende Umsatzsteuer als Masseforderung zu qualifizieren.¹⁴ Es wird aber diesbezüglich im Hinblick auf die §§ 21 ff BAO auch zu bedenken gegeben, ob in wirtschaft-

licher Betrachtungsweise doch ein einheitliches Rechtsgeschäft vorliegt¹⁵ oder ein Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten¹⁶ bzw. ein Scheingeschäft¹⁷ anzunehmen ist, weshalb auch diesfalls die gesamte auf die Werklieferung entfallende Umsatzsteuer als Masseforderung zu qualifizieren sein könnte.¹⁸ Zu Recht wird man hier jedoch einwenden können, dass eine solche Vorgehensweise ausschließlich außersteuerlichen, nämlich insolvenzrechtlichen Zwecken dient und sohin bezweifelt werden kann, ob dies überhaupt einen Anwendungsfall der §§ 21 ff BAO darstellen kann.¹⁹

B. Rücktritt durch den Masseverwalter

Entscheidet sich der Masseverwalter nach § 21 KO für den Rücktritt vom Vertrag, so unterbleibt zivilrechtlich eine weitere Erfüllung des Vertrages.²⁰ Der Besteller erlangt sohin das unfertige Werk. Aus umsatzsteuerlicher Sicht kommt hier ein Leistungsaustausch zustande, wobei die Leistung in der Verschaffung der Verfügungsmacht am unfertigen Werk besteht.²¹ Nach nunmehr h.A. ist diesfalls die Umsatzsteuer aus der Abrechnung des halb fertigen Werkes als Konkursforderung zu qualifizieren, da die Verfügungsmacht mit der Konkurseröffnung verschafft worden sei.²² Die Erklärung des Masseverwalters, den unfertigen Bau nicht zu Ende führen zu wollen, bedeute nur, dass er die vertragliche Leistung nicht erbringen werde, nicht aber, dass er es sei, der die unfertige Werklieferung ausgeführt hätte. Da der Masseverwalter aber keine Möglichkeit habe, in irgendeiner Weise auf den halbfertigen Bau einzuwirken, folgere, dass der Gegenstand für die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung eben ein anderer geworden ist, dass also Leistungsgegenstand nicht die Erstellung eines fertigen, sondern eben eines unfertigen, eines halbfertigen Bauwerkes sei. Die Bedeutung der Erklärung des Masseverwalters erschöpft sich nach h.A. somit in der Ablehnung und im Ausschluss jeglicher Erfüllungsansprüche sowie in der Klarstellung, dass der Masseverwalter die Vertragspflichten und Vertragsrechte zu keinem Zeitpunkt als Gegenstand des Konkursverfahrens an sich gezogen hat. In umsatzsteuerrechtlicher Sicht bedeute dies, dass der Masseverwalter zugleich für den Gemeinschaftschuldner die Erklärung abgeben konnte und wollte, am tatsächlich erbrachten Teil der Werklieferung sei bereits mit der Konkurseröffnung Verfügungsmacht verschafft worden, so dass die daraus resultierende

Umsatzsteuer nicht als Masse-, sondern als Konkursforderung anzusehen sei.

Die Gegenmeinung²³ geht dahin, dass diese Umsatzsteuerforderung des Fiskus eine Masseforderung sei, weil erst mit der Erklärung des Masseverwalters, den Vertrag nicht bis zum Ende erfüllen zu wollen, dem Besteller des Bauwerkes die Verfügungsmacht an dem halb fertigen Bau verschafft werde. Dieser Auffassung kann freilich entgegengehalten werden, dass – selbst wenn man entgegen der h.A. davon ausgeht, dass mit Konkurseröffnung die Verfügungsmacht am halb fertigen Werk noch nicht verschafft wurde – noch fraglich ist, ob die Umsatzsteuer tatsächlich i.S.d. § 46 Abs. 1 Z. 2 KO die Masse trifft und daher als Masseforderung zu qualifizieren ist. Anerkennt man hier nämlich zutreffend, dass der Rücktritt des Masseverwalters nach § 21 KO eine bloße Mitteilung dahin gehend darstellt, dass keine über die vorkonkurslichen Ansprüche hinausgehende Erfüllung erfolgen soll, trifft die Umsatzsteuerforderung nicht die Masse, sondern vorkonkursliche Leistungen des Gemeinschaftschuldners und ist auch aus diesem Grund als Konkursforderung zu qualifizieren.²⁴

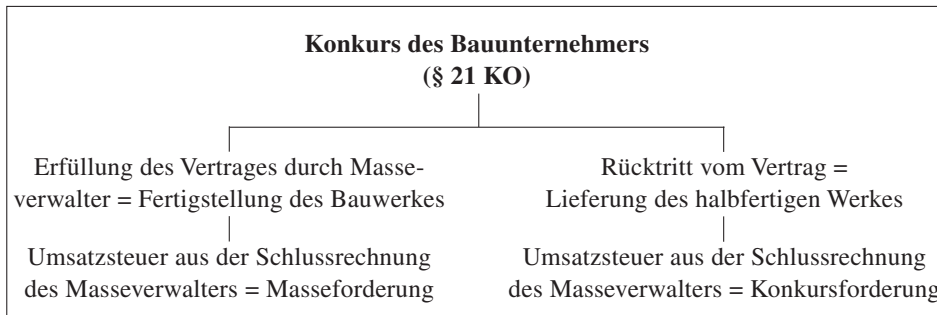
C. Zusammenfassende Übersicht

Im Falle der Vertragserfüllung durch den Masseverwalter aufgrund des Wahlrechtes des § 21 KO erfolgt die Lieferung nach Konkurseröffnung, wobei die gesamte noch nicht abgerechnete Umsatzsteuer eine Masseforderung darstellt. Tritt umgekehrt der Masseverwalter nach § 21 KO vom Vertrag zurück, gilt nach h.A. das halb fertige Werk als mit Konkurseröffnung geliefert, weshalb die Umsatzsteuer aus der Abrechnung des halb fertigen Werkes eine Konkursforderung darstellt. Zusammenfassend lässt sich dies folgendermaßen darstellen:²⁵ (s. S. 28)

III. Vereinnahmung von Anzahlungen vor Konkurseröffnung

A. Problemstellung

Wurden vor Konkurseröffnung bereits – in der Bauwirtschaft häufige – Anzahlungen durch den Bauunternehmer vereinnahmt, so resultiert aus der Anzahlungsbesteuerung nach § 19 Abs. 2 Z. 1 lit. a UStG (Mindest-Istbesteuerung) das Entstehen der Steuerschuld mit Ablauf des Voranmeldungszeitraumes, in dem das Entgelt vereinnahmt worden ist. Strittig ist jedoch die



Frage der insolvenzrechtlichen Einordnung dieser Umsatzsteuer, sofern diese aus vor Konkurseröffnung vereinnahmten Anzahlungen resultierende Umsatzsteuer zum Zeitpunkt der Konkurseröffnung noch nicht abgeführt wurde. Zu dieser Frage haben sich im Schrifttum mehrere Meinungen entwickelt:

B. Meinungsstand

1. Die Vereinnahmung der Anzahlung als Sachverhaltsverwirklichung i.S.d. § 46 Abs. 1 Z. 2 KO

Diese jüngere Auffassung sieht den die Abgabepflicht auslösenden Sachverhalt bei der Mindest-Istbesteuerung nach § 19 Abs. 2 Z. 1 lit. a UStG in der Vereinnahmung der Anzahlung.²⁶ Die Umsatzsteuer aus vor der Konkurseröffnung vereinnahmten Anzahlungen stelle demnach eine Konkursforderung dar, lediglich die bei der Abrechnung des fertigen Bauwerkes unter Berücksichtigung der Anzahlungen fakturierte Rest-Umsatzsteuer bilde eine Masseforderung. Begründet wird diese Auffassung damit, dass durch die Einführung des § 19 Abs. 2 Z. 1 lit. a UStG ein eigener Tatbestand geschaffen wurde, der die Besteuerung von Anzahlungen vorsehe.

2. Die Leistungserbringung als Sachverhaltsverwirklichung i.S.d. § 46 Abs. 1 Z. 2 KO

Herrschende Auffassung im Schrifttum ist jedoch nach wie vor, dass auch die Fälle der Mindest-Istbesteuerung insolvenzrechtlich nicht anders zu behandeln sind als etwa die Abgrenzung von Masse- und Konkursforderung im Fall der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten nach § 17 UStG. Gehe man nämlich davon aus, dass der Zeitpunkt des Entstehens der Umsatzsteuerschuld nach § 19 Abs. 2 ff UStG für die Abgrenzungsfrage des § 46 Abs. 1 Z. 2 KO irrelevant sei²⁷, so sei auch bei der Anzahlungsbesteuerung die umsatzsteuerliche Leistungserbringung – und nicht die Vereinnahmung der Anzahlung – als Sachverhalts-

verwirklichung anzusehen.²⁸ Allerdings setzt sich auch in diesem Bereich der Meinungsstreit hinsichtlich der Frage nach dem zeitlichen Aspekt der umsatz- und insolvenzrechtlichen Leistungserbringung fort:

- Während die Finanzverwaltung früher der Auffassung zuneigte, die Vereinnahmung der Anzahlung als Sachverhaltsverwirklichung i.S.d. § 46 Abs. 1 Z. 2 KO anzusehen²⁹, sieht sie nunmehr auch im Falle der Mindest-Istbesteuerung als maßgebliches Element die Verschaffung der Verfügungsmacht am fertigen Werk an. Tritt sohin der Masseverwalter nach § 21 KO in den Vertrag ein und erfüllt diesen nachfolgend, gelten für den Zeitpunkt der Lieferung die allgemeinen Grundsätze des § 3 Abs. 1 i.V.m. Abs. 4 UStG. Die auf Anzahlungen für im Bau befindliche Werke entfallende Umsatzsteuer ist somit nach dem BMF – ebenso wie die Rest-Umsatzsteuer aus der Schlussrechnung für das fertige Bauwerk – als Masseforderung zu qualifizieren.³⁰ Als praktikabler und wirtschaftlich vernünftiger Ausweg wird hier im Schrifttum die Erbringung eines Werkes in Teillieferungen³¹ empfohlen, um auf diesem Weg eine Abgrenzung zu erreichen.³²
- Ebenfalls ausgehend von der Relevanz der Leistungserbringung für Fragen des § 46 Abs. 1 Z. 2 KO steht der Auffassung des BMF wiederum jener Teil des Schrifttums gegenüber, der eine Aufteilung der zeitraumbezogenen Leistungserbringung in einen vor- und in einen nachkonkurslichen Teil vornehmen will;³³ die Anzahlungen seien dementsprechend dem jeweiligen Teil zuzuordnen und auf diese Weise die Qualifikation als Masse- oder Konkursforderung vorzunehmen.³⁴

C. Stellungnahme

Es ist m.E. jener Auffassung zu folgen, die den die Abgabepflicht auslösenden Sachverhalt bei der Mindest-Istbesteuerung nach § 19 Abs. 2 Z. 1 lit. a UStG in der Ver-

einnahmung der Anzahlung sieht. Es ist zwar auf den ersten Blick den Bedenken von *Beiser/Fink*³⁵ zuzustimmen, dass umsatzsteuerrechtlich nicht die Entrichtung des Entgeltes oder einer Anzahlung, sondern vielmehr Leistungen steuerpflichtig sind. Bei genauerer Betrachtung zeigt sich jedoch, dass die Regelung über die Entstehung der Steuer für vereinnahmte Anzahlungen in § 19 Abs. 2 Z. 1 lit. a UStG – wie auch der BFH³⁶ jüngst zur deutschen Parallelvorschrift judiziert hat – einen selbstständigen und abschließenden Steuerentstehungsstatbestand enthält, der m.E. auch für die insolvenzrechtliche Qualifikation maßgeblich ist: § 19 Abs. 2 Z. 1 lit. a UStG trägt der gemeinschaftsrechtlichen Vorgabe durch Art. 10 Abs. 2 Unterabsatz 2 der 6. MwSt.-RL Rechnung; nach dieser Bestimmung entsteht im Fall der Leistung von Anzahlungen, „*bevor die Lieferung von Gegenständen oder Dienstleistungen bewirkt ist*“, „*der Steueranspruch zum Zeitpunkt der Vereinnahmung entsprechend dem vereinnahmten Betrag*“. Gerade aber auf dieses Entstehen des staatlichen Steueranspruches reflektiert § 46 Abs. 1 Z. 2 KO, indem auf den die Abgabepflicht auslösenden Sachverhalt abgestellt wird. Löst aber bereits die Anzahlung die Abgabepflicht und den Abgabenanspruch aus – ohne dass es nämlich auf die tatsächliche Leistungserbringung ankäme –, so ist dies wohl als Sachverhaltsverwirklichung i.S.d. § 46 Abs. 1 Z. 2 KO aufzufassen. Der Fall der Mindest-Istbesteuerung unterscheidet sich auch insofern von den sonstigen Fällen, in denen das Umsatzsteuergesetz das Entstehen der Steuerschuld regelt, als diese lediglich das Entstehen der Steuerschuld nach Ausführung einer Lieferung oder sonstigen Leistung betreffen und sohin keinen eigenständigen Steuertatbestand bilden.

IV. Zusammenfassung

Befindet sich ein Bauunternehmen im Konkurs, ist dem Masseverwalter durch § 21 KO ein Wahlrecht eingeräumt: Tritt er demnach vom Vertrag zurück, so gilt nach h.A. das halb fertige Werk im Zeitpunkt der Konkurseröffnung als geliefert und stellt die Umsatzsteuer daher eine Konkursforderung dar.³⁷ Tritt der Masseverwalter demgegenüber in den Vertrag ein und erfüllt diesen, so wird dem Auftraggeber die Verfügungsmacht mit Übergabe des fertigen Werkes verschafft; die darauf entfallende Umsatzsteuer ist zur Gänze als Masseforderung zu qualifizieren.³⁸

Komplexer gestaltet sich die Situation jedoch, wenn bereits vor Konkurseröffnung Anzahlungen an das Bauunternehmen geleistet wurden und die Umsatzsteuerschuld aufgrund der Mindest-Istbesteuerung nach § 19 Abs. 2 Z. 1 lit. a UStG bereits entstanden ist, die Umsatzsteuer jedoch bis zur Konkurseröffnung noch nicht abgeführt wurde. Diesfalls ist wohl § 19 Abs. 2 Z. 1 lit. a UStG als eigenständiger und abschließender Steuerentstehungstatbestand aufzufassen³⁹ und daher die auf die Anzahlung entfallende Umsatzsteuer – entgegen dem *BMF*⁴⁰ – als Konkursforderung zu qualifizieren.⁴¹

1 Entsprechend § 23 Z. 2 i.V.m. § 46 Abs. 2 AO; siehe auch *VwGH* 19. 12. 1990, 87/13/0070, *ÖStZB* 1991, 426.
2 Siehe etwa *Kristen/Richter*, *ZIK* 1999, 1; *Mohr in Achatz*, Umsatzsteuer in der Insolvenz, 19 f; *Riel*, *RdW* 1994, 305; *Oberhammer*, *ecolex* 1995, 6.
3 *Kofler/Kristen*², 82; ferner *Riel*, *RdW* 1994, 305; *OGH* 17. 12. 1993, 8 Ob 14/93, *WBI* 1994, 236.
4 So auch z.B. in *OGH* v. 17. 12. 1993, 8 Ob 14/93, *WBI* 1994, 236.
5 Dazu *Ruppe*, *UStG2*, Einf. Tz 111; *Kristen*, *ZIK* 2000/188, 153; *Kofler/Kristen*², 82 ff; *Werndl*, *ÖStZ* 1976, 186; *Werndl*, *ÖStZ* 1983, 87; *Mohr in Achatz*, Umsatzsteuer in der Insolvenz, 25; *OGH* 22. 12. 1988, 8 Ob 20/88, *WBI* 1989, 128; *OGH* 17. 11. 1987, 5 Ob 358/87, *SZ* 60/247 = *EvBl* 1988/86 = *WBI* 1988, 92; zur Mindest-Istbesteuerung jedoch unten III.
6 Dazu etwa *Beiser/Fink*, *ÖJZ* 1997, 134; *Ruppe*, *UStG2*, Einf. Tz 109 ff; *Kofler/Kristen*², 82 ff; siehe auch zur späteren Rechnungslegung *OGH* 17. 11. 1987, 5 Ob 358/87, *SZ* 60/247 = *EvBl* 1988/86 = *WBI* 1988, 92; allgemein z.B. *OGH* 3. 2. 1993, 3 Ob 102/92, *JBI* 1993, 795 m *Anm Schumacher*; *OGH* 27. 11. 1997, 8 Ob 2244/96z, *ecolex* 1998, 206.
7 Allgemein *Rz* 425 *UStR* 2000; dazu auch *Kofler/Kristen*², 104 f mwN.
8 Siehe z.B. *Kristen*, *ZIK* 2000/188, 154; *OGH* 17. 11. 1987, 5 Ob 358/87, *SZ* 60/247 = *EvBl* 1988/86 = *WBI* 1988, 92; dazu auch *Mohr in Achatz*, Umsatzsteuer in der Insolvenz, 25 f; *Ruppe*, *UStG2*, Einf. Tz 119 ff. AA z.B. *Beiser/Fink*, *ÖJZ* 1997, 136 und *ZIK* 1999, 45 ff; *Beiser*, *ZIK* 2001/289, 184 f; *Achatz in Bertl/Mandl/Mandl/Ruppe*, Insolvenz – Sanierung – Liquidation, 230; dazu sogleich unten II.
9 *Rz* 2408 *UStR* 2000; *OGH* 22. 12. 1988, 8 Ob 20/88, *RdW* 1989, 161; *Ruppe*, *UStG2*, Einf. Tz 121; *Kofler/Kristen*², 109 ff; *Kristen*, *ZIK* 2000/188, 154; *Nusterer*, *ZIK* 2001/73, 38; *Werndl*, *ÖStZ* 1983, 100; *Kolacny/Mayer*, *UStG2*, § 16 Anm. 11; *Aigner/Tumpel in Feldbauer-Durstmüller/Schlager*, Krisenmanagement – Sanierung – Insolvenz, 907; *Bachl/Mühleder*, *SWK* 1996, A 254; wohl auch *Gaigg in Achatz*, Umsatzsteuer in der Insolvenz, 76 f.
10 *Beiser/Fink*, *ÖJZ* 1997, 136; *Beiser/Fink*, *ZIK* 1999, 45 ff; *Beiser*, *ZIK* 2001/289, 184 f; *Achatz in Bertl/Mandl/Mandl/Ruppe*, Insolvenz – Sanierung – Liquidation, 230; *Mohr in Achatz*, Umsatzsteuer in der Insolvenz, 26; *Hopf in Achatz*, Umsatzsteuer in der Insolvenz, 88 f; siehe auch *Ruppe*, *UStG2*, Einf. Tz 123.
11 *Beiser/Fink*, *ÖJZ* 1997, 136; *Beiser/Fink*, *ZIK* 1999, 45 ff; *Beiser*, *ZIK* 2001/289, 184 f.
12 Siehe auch *Gaigg in Achatz*, Umsatzsteuer in der Insolvenz, 72 f und 76 f.
13 Dazu sogleich unten II.B.
14 Siehe *Knobbe-Keuk*, *BB* 1977, 760; *Ruppe*, *UStG2*, Einf. Tz 121; *Kofler/Kristen*², 112 ff; *Aigner/Tumpel in Feldbauer-Durstmüller/Schlager*, Krisenmanagement – Sanierung – Insolvenz, 907; *Pernegger*, *ÖStZ* 2000, 187.
15 *Kolacny/Mayer*, *UStG2*, § 3 Anm. 8 lit. c.
16 *Beiser/Fink*, *ÖJZ* 1997, 131.
17 *Kofler/Kristen*², 112 ff.
18 Dazu auch *Ruppe*, *UStG2*, Einf. Tz 121.
19 *Pernegger*, *ÖStZ* 2000/403, 187.

20 *OGH* *SZ* 39/147; *OGH* *SZ* 54/168; *OGH* 17. 11. 1987, 5 Ob 358/87, *SZ* 60/247 = *EvBl* 1988/86 = *WBI* 1988, 92 m *zust Anm. Wilhelm*; siehe auch *Ruppe*, *UStG2*, Einf. Tz 119.
21 *Ruppe*, *UStG2*, Einf. Tz 119; *Kolacny/Scheiner*, *RdW* 1987, 389.
22 *Rz* 425 und 2407 *UStR* 2000; *OGH* 17. 11. 1987, 5 Ob 358/87, *SZ* 60/247 = *EvBl* 1988/86 = *WBI* 1988, 92 m *zust Anm Wilhelm*; *Kofler/Kristen*², 108; *Kristen*, *ZIK* 2000/188, 154; *Nusterer*, *ZIK* 2001/73, 38; *Pernegger*, *ÖStZ* 2000/403, 187; *Hopf in Achatz*, Umsatzsteuer in der Insolvenz, 90 f; *Werndl*, *ÖStZ* 1983, 100; *Knobbe-Keuk*, *DB* 1977, 757 ff; *Mohr in Achatz*, Umsatzsteuer in der Insolvenz, 26 f; *Hackl/Chalupsky*, *WBI* 1988, 67.
23 *Kolacny/Scheiner*, *RdW* 1987, 389; *Kolacny/Scheiner*, *RdW* 1988, 173; siehe auch *VwGH* 11. 9. 1989, 88/15/0075, *ÖStZB* 1990, 135; weitere Nachweise bei *Werndl*, *ÖStZ* 1983, 99.
24 Siehe *Ruppe*, *UStG2*, Einf. Tz 123.
25 Siehe auch die Übersicht bei *Kristen*, *ZIK* 2000/188, 154.
26 So *Bachl/Mühleder*, *SWK* 1996, A 256; *Kofler/Kristen*², 93 ff; *Kristen*, *WT* 4/1997, 23; *Kristen*, *ZIK* 2000/188, 154; *Nusterer*, *ZIK* 2001/73, 38; *Pernegger*, *ÖStZ* 2000/403, 187.
27 So *Beiser/Fink*, *ÖJZ* 1997, 134; *Ruppe*, *UStG2*, Einf. Tz 109 ff; *Kofler/Kristen*², 82 ff; siehe auch zur späteren Rechnungslegung *OGH* 17. 11. 1987, 5 Ob 358/87, *SZ* 60/247 = *EvBl* 1988/86 = *WBI* 1988, 92; allgemein z.B. *OGH* 3. 2. 1993, 3 Ob 102/92, *JBI* 1993, 795 m *Anm Schumacher*; *OGH* 27. 11. 1997, 8 Ob 2244/96z, *ecolex* 1998, 206.
28 Siehe nur *Ruppe*, *UStG2*, Einf. Tz 117 f; *Achatz in Bertl/Mandl/Mandl/Ruppe*, Insolvenz – Sanierung – Liquidation, 231; *Beiser/Fink*, *ÖJZ* 1997, 141; *Mohr in Achatz*, Umsatzsteuer in der Insolvenz, 26.
29 Siehe *Pernegger*, *ÖStZ* 2000/403, 182.
30 *Rz* 2408 i.V.m. *Rz* 2416 *UStR* 2000.
31 Zu den Voraussetzungen *Rz* 2611 ff *UStR* 2000.
32 Siehe *Nusterer*, *ZIK* 2001/73, 39; *Lentsch*, *ZIK* 2001/9, 15 f.
33 Dazu bereits oben II.A.
34 *Achatz in Bertl/Mandl/Mandl/Ruppe*, Insolvenz – Sanierung – Liquidation 231; *Beiser*, *ZIK* 2001/289, 185; *Beiser/Fink*, *ÖJZ* 1997, 141; *Beiser/Fink*, *ZIK* 1999, 46.
35 *Beiser/Fink*, *ÖJZ* 1997, 141; *Beiser*, *ZIK* 2001/289, 185 f; zustimmend *Hopf in Achatz*, Umsatzsteuer in der Insolvenz, 93.
36 *BFH* 21. 6. 2001, V R 68/00, *BFHE* 195, 446, *BSStBl* 2002 II 255.
37 So *Rz* 425 und 2407 *UStR* 2000; *OGH* 17. 11. 1987, 5 Ob 358/87, *SZ* 60/247 = *EvBl* 1988/86 = *WBI* 1988, 92 m *zust Anm Wilhelm*; *Kofler/Kristen*², 108; *Kristen*, *ZIK* 2000/188, 154; *Nusterer*, *ZIK* 2001/73, 38; *Pernegger*, *ÖStZ* 2000/403, 187; *Hopf in Achatz*, Umsatzsteuer in der Insolvenz, 90 f; *Werndl*, *ÖStZ* 1983, 100; *Knobbe-Keuk*, *DB* 1977, 757 ff; *Mohr in Achatz*, Umsatzsteuer in der Insolvenz, 26 f; *Hackl/Chalupsky*, *WBI* 1988, 67; aA *Kolacny/Scheiner*, *RdW* 1987, 389; *Kolacny/Scheiner*, *RdW* 1988, 173.
38 So *Rz* 2408 *UStR* 2000; *OGH* 22. 12. 1988, 8 Ob 20/88, *RdW* 1989, 161; *Ruppe*, *UStG2*, Einf. Tz 121; *Kofler/Kristen*², 109 ff; *Kristen*, *ZIK* 2000/188, 154; *Nusterer*, *ZIK* 2001/73, 38; *Werndl*, *ÖStZ* 1983, 100; *Kolacny/Mayer*, *UStG2*, § 16 Anm. 11; *Aigner/Tumpel in Feldbauer-Durstmüller/Schlager*, Krisenmanagement – Sanierung – Insolvenz, 907; *Bachl/Mühleder*, *SWK* 1996, A 254; *Gaigg in Achatz*, Umsatzsteuer in der Insolvenz, 76 f; aA *Beiser/Fink*, *ÖJZ* 1997, 136; *Beiser/Fink*, *ZIK* 1999, 45 ff; *Beiser*, *ZIK* 2001/289, 184 f; *Achatz in Bertl/Mandl/Mandl/Ruppe*, Insolvenz – Sanierung – Liquidation, 230; *Mohr in Achatz*, Umsatzsteuer in der Insolvenz, 26; *Hopf in Achatz*, Umsatzsteuer in der Insolvenz, 88 f; siehe auch *Ruppe*, *UStG2*, Einf. Tz 123.
39 Siehe auch *BFH* 21. 6. 2001, V R 68/00, *BFHE* 195, 446, *BSStBl* 2002 II 255.
40 *Rz* 2408 i.V.m. *Rz* 2416 *UStR* 2000, entgegen der zuvor wie hier vertretenen Auffassung; dazu *Pernegger*, *ÖStZ* 2000/403, 182; *Kristen*, *ZIK* 2000/188, 154.
41 Ebenso *Bachl/Mühleder*, *SWK* 1996, A 256; *Kofler/Kristen*², 93 ff; *Kristen*, *WT* 4/1997, 23; *Kristen*, *ZIK* 2000/188, 154; *Nusterer*, *ZIK* 2001/73, 38; *Pernegger*, *ÖStZ* 2000/403, 187; für eine Aufteilung in einen vor- und einen nachkonkurslichen Teil und entsprechender Zuordnung der Anzahlungen jedoch *Achatz in Bertl/Mandl/Mandl/Ruppe*, Insolvenz – Sanierung – Liquidation 231; *Beiser*, *ZIK* 2001/289, 185; *Beiser/Fink*, *ÖJZ* 1997, 141; *Beiser/Fink*, *ZIK* 1999, 46.