

ANZAHLUNGS-, TEIL- UND SCHLUSSRECHNUNGEN

In der Unternehmenspraxis sind die Ausstellung und der Erhalt von Anzahlungs- und Teilrechnungen inzwischen Standard. Zur Vorfinanzierung größerer Projekte ist eine Aufteilung in Vor- und Teilleistungen notwendig.

In der Praxis gibt es, wie sich immer wieder zeigt, viele Unklarheiten - beginnend mit der Zuordnung der Begriffe "**Anzahlungsrechnungen**" und "Teilrechnungen", über die ertrag- und umsatzsteuerliche Behandlung bis hin zum bilanziellen Ausweis. Der folgende Beitrag gibt anhand konkreter Beispiele Antworten auf diese Fragen.

1. Der Sachverhalt

Der Bauunternehmer Matthias W bietet über die Büroerrichtung GmbH schlüsselfertige Bürogebäude als Gesamtpaket an. Der interessierte Firmenkunde Alexander M möchte sich für seine Steuerberatungs GmbH ein neues dreistöckiges Bürogebäude errichten lassen und optiert zur Umsatzsteuerpflicht gem § 6 UStG. Weiters kommt es zu folgender **Vereinbarung**: Bei Vertragsabschluss ist eine Zahlung iHv 10 % des Bruttokaufpreises fällig, bei Baubeginn weitere 10 % und danach werden nach Fertigstellung jedes Stockwerks jeweils 25 % des vereinbarten Bruttokaufpreises iHv 1.200.00 EUR fällig. Die Endabrechnung erfolgt nach Fertigstellung und Übergabe des Hauses an den Kunden.

Beispiel

Regina K ist Buchhalterin und Bilanziererin der Büroerrichtung GmbH und stellt sich nun folgende Fragen:

- . Was hat es mit den Zahlungen des Alexander M auf sich? Um welche Arten von Zahlungen handelt es sich?
- . Wie sind diese ertrag- und umsatzsteuerlich zu behandeln?

2. Welche Arten von Zahlungen und Rechnungen können unterschieden werden?

Der Unterschied zwischen An-, Teil- und Schlusszahlungen lässt sich danach definieren, ob bereits und wie viel der Leistungen vom Leistenden an den Leistungsempfänger erbracht wurden.

2.1. Anzahlungen - **Anzahlungsrechnungen**

Anzahlungen sind **Vorleistungen** des Leistungsempfängers an den Leistenden zur Erbringung einer zukünftigen Leistung. Dieser Zahlung steht somit noch keine erbrachte, sondern eine zukünftige Leistung gegenüber.

Obwohl noch keine umsatzsteuerliche Leistung gem § 1 Abs 1 UStG erbracht wurde, fallen die Anzahlungen unter die Umsatzsteuerpflicht des § 19 Abs 2 Z 1 lit a UStG. Hier muss jedoch beachtet werden, dass nur die tatsächlich **vereinnahmten Entgelte** der Umsatzsteuer unterliegen. Gleichzeitig kann der Leistungsempfänger die **Vorsteuer für die tatsächlich geleistete Anzahlung** geltend machen. Dies gilt sowohl für Einnahmen-Ausgaben-Rechner gem § 4 Abs 3 EStG, die regelmäßig der Ist-Besteuerung unterliegen, als auch für Gewinnermittler nach § 4 Abs 1 EStG und § 5 Abs 1 EStG, die - von einigen Ausnahmen abgesehen - eigentlich der Soll-Besteuerung unterliegen.

Praxistipp

In der Praxis kommt es häufig vor, dass **Anzahlungsrechnungen** vom Kunden nicht in voller Höhe bezahlt werden. Die Gründe dafür sind vielfältig: Es wird zB bereits von einer Anzahlung Skonto in Abzug gebracht oder der Kunde bezahlt die Anzahlung in mehreren Etappen. Hier ist es sinnvoll, bereits im Vorfeld mit dem Leistungsempfänger eine einheitliche Vorgehensweise zu vereinbaren. Weiters empfiehlt sich die im Folgenden vorgeschlagene Buchungsweise, um alle Rechnungen und Zahlungen evident zu halten.

Die **Ausstellung einer Anzahlungsrechnung** ist nicht Voraussetzung für das Entstehen der Umsatzsteuer-schuld beim Leistenden, jedoch für die Inanspruchnahme des Vorsteuerabzugs beim Leistungsempfänger. Die Pflicht zur Ausstellung einer **Anzahlungsrechnung** besteht gem § 11 Abs 1 UStG, wie bei jeder

anderen Rechnung. Bei den **Rechnungsmerkmalen** ist jedoch darauf zu achten, dass die Bezeichnung "**Anzahlungsrechnung**" eindeutig darauf hinweist, dass es sich um eine solche handelt. Geht aus der Rechnung nicht hervor, dass es sich um eine **Anzahlungsrechnung** handelt, wird die Umsatzsteuer in voller Höhe aufgrund des Ausweises in der Rechnung gem. § 11 Abs 12 UStG geschuldet. Für den Zeitraum der Leistung ist der zukünftig geplante Leistungszeitraum anzugeben oder ein Hinweis darauf, dass noch kein Leistungszeitraum vereinbart wurde.

Ertragsteuerlich wirken sich Anzahlungen nicht aus. Sie sind beim Leistenden als Verbindlichkeit gegenüber dem Leistungsempfänger auszuweisen - wird die Leistung nicht erbracht, ist der Betrag zurückzuzahlen. Beim Leistungsempfänger entsteht spiegelbildlich dazu eine Forderung. Der bilanzielle Ausweis beim Leistenden ist unter "erhaltene Anzahlungen", beim Leistungsempfänger unter "geleistete Anzahlungen" vorzunehmen.

2.2. Teilzahlungen - Teilrechnungen

Als Teilzahlung bezeichnet man **Zahlungen** des Leistungsempfängers **für bereits erbrachte Leistungen**. Meist werden fertig gestellte Teilabschnitte von größeren Projekten, zB die Fertigstellung eines Stockwerks beim Hausbau mit Teilrechnungen vom Leistenden abgerechnet.

Eine Teilrechnung ist umsatzsteuerlich wie jede andere Rechnung zu behandeln. Als zusätzliches Rechnungsmerkmal muss die Teilrechnung als solche gekennzeichnet sein. Die Umsatzsteuer wird beim Gewinnermittler gem § 4 Abs 1 und § 5 Abs 1 EStG im Rahmen der Sollbesteuerung fällig, beim Einnahmen-Ausgaben-Rechner gem § 4 Abs 3 EStG ist jedoch die Ist-Besteuerung (wie bei Anzahlungen) anzuwenden.

Ertragsteuerlich sind Teilrechnungen sofort erfolgswirksam. Der Teilrechnung steht eine bereits erbrachte Teilleistung gegenüber. Bilanziell ist beim Leistenden so lange eine Forderung gegenüber dem Leistungsempfänger auszuweisen, bis die Schuld beglichen ist; beim Leistungsempfänger vice versa.

2.3. Schlusszahlungen - Schlussrechnungen

Die Schlusszahlung des Leistungsempfängers an den Leistenden erfolgt nach Legung der Schlussrechnung und Fertigstellung der vereinbarten Leistung.

Umsatz- und ertragsteuerlich wird die Schlussrechnung wie die Teilrechnung behandelt.

Hinweis

Wie eine Schlussrechnung formal richtig ausgestellt wird, entnehmen Sie bitte dem Beitrag Schlussrechnung.

3. Fortsetzung Beispiel

Lösung

Bei den ersten beiden Zahlungen des Herrn Alexander M für sein Bürogebäude handelt es sich um Anzahlungen. Regina K muss folgende Buchungen vornehmen:

3.1. Ausstellung der Anzahlungsrechnung

Buchung:	Lieferforderung	EUR 120.000,00
	Eingeforderte Anzahlungen (Ver-	EUR 120.000,00

bindlichkeit)

Bezahlung durch Herrn Alexander M

Herr Alexander M hat momentan nicht so viel Geld, um die **Anzahlungsrechnung** der Büroerrichtung GmbH auf einmal zu bezahlen. Er überweist zunächst nur einen Teilbetrag von 60.000 EUR.

Buchung:	Zahlungsmittelkonto	EUR 60.000,00	
	Lieferforderung		EUR 60.000,00
	Eingeforderte Anzahlungen (Verbindlichkeit)	EUR 60.000,00	
	Erhaltene Anzahlungen (Verbindlichkeit)		EUR 50.000,00
	Umsatzsteuer		EUR 10.000,00

Somit bleibt auf dem Konto "Eingeforderte Anzahlungen" noch ein (Brutto-)Restbetrag von 60.000 EUR offen. Die Umsatzsteuer ist nur iHv 20 % des durch Herrn Alexander M geleisteten Betrags an das Finanzamt abzuführen.

Die **Bezahlung des Restbetrags** ist gleich zu behandeln. Ist der Restbetrag bezahlt, ist das Konto "Eingeforderte Anzahlungen" wieder auf Null gestellt, der volle Betrag der Anzahlung steht nun auf dem Konto "Erhaltene Anzahlungen". Von diesem Betrag muss die Umsatzsteuer an das Finanzamt abgeführt worden sein.

Die Behandlung der zweiten **Anzahlungsrechnung** ist der ersten **Anzahlungsrechnung** gleichgestellt.

Hinweis

Werden während eines Geschäftsjahres sowohl Anzahlungen geleistet als auch Leistungen erbracht und erfolgt bis zum Bilanzstichtag keine Endabrechnung der Leistung, sind die erbrachten Leistungen noch nicht in den Erlösen enthalten. In diesem Fall hat zum Bilanzstichtag eine **Bewertung der noch nicht abrechenbaren Leistungen** zu Herstellungskosten zu erfolgen. Dadurch wird die bereits erbrachte, aber noch nicht abgerechnete Leistung des laufenden Geschäftsjahres über die Bestandsveränderung (Gesamtkostenverfahren) berücksichtigt.

Zum Zeitpunkt der Fertigstellung des ersten Bauabschnittes, handelt es sich nicht mehr um Anzahlungen, sondern um Teilrechnungen. Diese sind durch Regina K buchhalterisch wie folgt zu behandeln:

3.2. Ausstellung der Teilrechnung

Buchung:	Lieferforderung	EUR 300.000,00	
	Erlöse		EUR 250.000,00
	Umsatzsteuer		EUR 50.000,00

Während bei der **Anzahlungsrechnung** noch kein Erlös gebucht wurde, fließt die Teilrechnung sofort in die Erlöse ein, da dieser eine Teilleistung gegenübersteht.

Praxistipp

Grundsätzlich ist es auch möglich die bereits bezahlte Anzahlung in der ersten Teilrechnung zu berücksichtigen. Dies hätte zur Folge, dass auch der Betrag der Anzahlungen sofort zum Erlös wird. Dies sollte aber nur unter dem Gesichtspunkt erfolgen, dass die Anzahlung auch die erste Teilrechnung (und somit den ersten Bauabschnitt) direkt betroffen hat.

Bezahlung durch Herrn Alexander M

Herr Alexander M hat einen finanziellen Engpass und überweist - sehr zum Ärger von Herrn Matthias W - wieder nur die Hälfte des Betrags der Teilrechnung.

Buchung:	Zahlungsmittelkonto	EUR 150.000,00	
	Lieferforderung		EUR 150.000,00

Die Umsatzsteuer wird trotzdem schon im Zeitpunkt der Ausstellung der Rechnung in voller Höhe fällig, egal ob Herr Alexander M den vollen oder nur einen Teilbetrag an die Büroerrichtung GmbH überweist. Die Büroerrichtung GmbH muss für den anteiligen Restbetrag der Umsatzsteuer iHv 25.000 EUR, den sie von Herrn Alexander M noch nicht erhalten hat, gegenüber dem Finanzamt in Vorleistung gehen.

Die beiden anderen Teilrechnungen sind gleich zu behandeln.

3.3. Ausstellung der Schlussrechnung

Nach Abschluss der Bauarbeiten soll wie vereinbart der restliche Betrag iHv 5 % des Kaufpreises in Rechnung gestellt werden. Da Herr Alexander M aber noch einen Mehraufwand iHv brutto 12.000 EUR durch das Versetzen von Fenstern und Zwischenwänden verursacht hat, wird dies im Zuge der Schlussrechnung berücksichtigt. Regina K muss die **Schlussrechnung** wie folgt einbuchen:

Buchung:	Lieferforderungen	EUR 312.000,00	
	Erlöse		EUR 260.000,00
	Umsatzsteuer		EUR 52.000,00

Der Betrag von 312.000 EUR setzt sich wie folgt zusammen:

1. **Anzahlungsrechnung** EUR 100.000 + 20 % Umsatzsteuer = EUR 120.000

2. **Anzahlungsrechnung** EUR 100.000 + 20 % Umsatzsteuer = EUR 120.000

Restbetrag EUR 60.000 + 20 % Umsatzsteuer = EUR 72.000

Hinweis

Warum werden die Teilrechnungen bei der Verbuchung der Schlussrechnung nicht mehr erfasst? Die Teilrechnungen sind als abgeschlossene Teilleistungen bereits ertragswirksam verbucht. Eine Einbuchung der gesamten Schlussrechnung würde eine Stornierung der bereits gebuchten Teilrechnungen erfordern. Wird diese Vorgehensweise gewählt, ist es empfehlenswert, ein eigenes Erlöskonto mit der Bezeichnung "Erlöse Teilrechnungen" zu führen.

Abschließend muss die Anzahlung noch umgebucht werden, da es ansonsten zur doppelten Abfuhr der Umsatzsteuer kommen würde (die Umsatzsteuer für die Anzahlungen wurde bereits bezahlt).

Buchung:	Erhaltene Anzahlungen (Verbindlichkeit)	EUR 200.000,00	
	Umsatzsteuer	EUR 40.000,00	
	Lieferforderungen		EUR 240.000,00

Somit wird die Umsatzsteuer nur mehr in Höhe der Restschuld an das Finanzamt abgeführt. Als Lieferforderung bleibt nur der Restbetrag der Schlussrechnung offen, da die Anzahlung ja bereits entrichtet wurde. Diese Buchung kann nur dann in dieser Form durchgeführt werden, wenn die **Anzahlungsrechnungen** in voller Höhe bezahlt wurden.

Was passiert, wenn die Schlussrechnung gestellt wird und die **Anzahlungsrechnungen** noch nicht bezahlt wurden?

Im Normalfall wird in der Schlussrechnung nur der Betrag der **Anzahlungsrechnung(en)** in Abzug gebracht, der auch vom Kunden überwiesen wurde. An Anzahlungen wird jedenfalls nur der Betrag umgebucht, der auch tatsächlich bezahlt wurde.

4. Zusammenfassung

In der Praxis gibt es verschiedene Möglichkeiten der Verbuchung von Anzahlungs-, Teil- und Schlussrechnungen. Wenn die Rechnungen begrifflich richtig eingeordnet werden und die umsatz- und ertragsteuerliche Behandlung korrekt erfolgt, ist es auch möglich, eine andere Buchungstechnik zu wählen. Am Ende muss es jedoch immer zum selben Ergebnis kommen. Die hier gewählte Buchungsweise stellt lediglich einen Vorschlag dar. Damit es in der Praxis, vor allem bei Betriebsprüfungen nicht zum bösen Erwachen kommt, ist es ratsam die ausgestellten Rechnungen und deren umsatz- und ertragsteuerlichen Behandlung regelmäßig zu überprüfen.