

# Merkblatt

Öffentlicher Sektor  
Praxishinweise zur Umsatz-  
steuersenkung vom 1. Juli  
bis 31. Dezember 2020

## ÖFFENTLICHER SEKTOR

# Praxishinweise zur geplanten Senkung der Umsatzsteuer vom 1. Juli bis 31. Dezember 2020

Am 12.6.2020 hat das BMF im Entwurf erläuternde Anweisungen zum Beschluss vom 3.6.2020 der Regierungskoalition erlassen. Im Rahmen eines Paketes zur Stärkung der Konjunktur in Deutschland soll der Mehrwertsteuersatz befristet auf den Zeitraum vom 1.7.2020 bis zum 31.12.2020 von 19 % auf 16 % und von 7 % auf 5 % gesenkt werden.

Zwar ist die Absenkung des Umsatzsteuersatzes primär darauf ausgerichtet, den privaten Konsum anzuregen, sie kann jedoch auch positive Auswirkungen auf die **nicht zum Vorsteuerabzug** berechtigenden Tätigkeiten von **juristischen Personen des öffentlichen Rechts** haben, denn die Steuersatzsenkung wirkt im Fall von **Eingangsleistungen** unmittelbar preissenkend und damit **kostenparend**.

Im Folgenden haben wir dazu einige Praxishinweise zusammengetragen. Die mit der Umsatzsteuersenkung verbundenen allgemeinen Auswirkungen haben wir in unserer Publikation „PKF Spezial Absenkung des Umsatzsteuersatzes 1.7.2020 bis 31.12.2020“ zusammengefasst ([www.pkf-fasselt.de/infotehke/pkf-spezial](http://www.pkf-fasselt.de/infotehke/pkf-spezial)), auf die wir an dieser Stelle gerne verweisen möchten.

### 1. Wirkungsweise der Steuersatzsenkung

Die verminderten Steuersätze sollen nur für Lieferungen und Leistungen gelten, die im Zeitraum 1.7.2020 bis 31.12.2020 (**Senkungszeitraum**) ausgeführt werden. Unbeachtlich ist hingegen grundsätzlich der Zeitpunkt des Vertragsschlusses, der Rechnungsstellung oder der Zahlung. Sofern Anzahlungen vor dem 1.7.2020 geleistet, die Leistung jedoch im Senkungszeitraum ausgeführt wird, unterfällt das gesamte Entgelt dem verminderten Steuersatz. Anzahlungen für Leistungen im Senkungszeitraum dürfen nach dem Entwurf des BMF-Schreibens bereits zum gesenkten Steuersatz geleistet werden. Alternativ besteht ggfs. ein Erstattungsanspruch für die zu viel gezahlte Mehrwertsteuer.

### 2. Verschiebung oder Vorziehen von Beschaffungen

Geplante Investitionen und sonstige Anschaffungen sollten - wenn möglich - ins 2. Halbjahr 2020 verschoben oder ggfs. aus 2021 vorgezogen werden. Dies gilt auch für Bestellungen im EU-Ausland (innergemeinschaftliche Erwerbe) und für sonstige Leistungen, für die die Steuer

nach § 13b UStG geschuldet wird (bspw. Dienstleistungen ausländischer Künstler, Instandhaltungen oder Wartungen an Gebäuden durch ausländische Unternehmer). Bei zeitlich begrenzten Dauerleistungen (z. B. Wartungs- und Instandhaltungsverträge) ist die Leistung mit Ende des Leistungsabschnitts ausgeführt. Bestehende und noch abzuschließende Verträge sollten daher möglichst im Senkungszeitraum enden.

### 3. Bezug von Bauleistungen

Betragsmäßig besonders bedeutsam ist der Bereich von Bauleistungen, also von Investitionen und Erhaltungsarbeiten an Infrastruktur und Bauten. Bauleistungen werden üblicherweise in Form von Werklieferungen oder Werkleistungen erbracht. Der Zeitpunkt ihrer Ausführung entscheidet vorliegend über den anzuwendenden Mehrwertsteuersatz und somit über höhere oder niedrigere Kosten.

#### » Werklieferungen und Werkleistungen

Nach ständiger Rechtsprechung wird die Verfügungsmacht bei Werklieferungen grundsätzlich mit der **Übergabe und Abnahme** des fertigen Werks verschafft; dieser Zeitpunkt ist maßgeblich für die Entstehung der Umsatzsteuer. Unter Abnahme ist die Billigung der ordnungsgemäßen vertraglichen Leistungserfüllung i. S. des § 640 BGB durch den Auftraggeber zu verstehen. Nicht maßgebend ist die baubehördliche Abnahme. Im Senkungszeitraum ausgeführte Werklieferungen unterliegen dem herabgesetzten Steuersatz.

Auch Werkleistungen sind im Zeitpunkt ihrer Vollendung ausgeführt.

#### » Teilleistungen

Teilleistungen sind wirtschaftlich abgrenzbare Teile einheitlicher Werklieferungen oder Werkleistungen, für die das

Entgelt gesondert vereinbart wird und statt der Gesamtleistung geschuldet wird. Der Leistende und der Leistungsempfänger müssen sich darüber einig sein, dass eine bestimmte Gesamtleistung wirtschaftlich, rechtlich und tatsächlich in Teilleistungen aufgespalten werden soll. Danach muss dann auch verfahren werden.

Die Steuer für Teilleistungen entsteht mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die **Teilleistung ausgeführt** worden ist.

Teilleistungen liegen unter folgenden Voraussetzungen vor:

- » wirtschaftliche Teilbarkeit der Leistung
- » gesonderte Abnahme bei einer Werklieferung/Vollendung bei einer Werkleistung
- » gesonderte Vereinbarung
- » gesonderte Abrechnung

Die Annahme von Teilleistungen erfordert die **tatsächliche Durchführung** der vertraglichen Vereinbarungen, beispielsweise die Schriftform. Es sind auch die Fälligkeit der Vergütung, die Umkehr der Beweislast für die Mangelhaftigkeit des Werks sowie der Übergang der Gefahr des Untergangs der Teilleistung auf den Besteller/Auf-

traggeber des Werks für die Abnahme der Teilleistung sicherzustellen.

Teilleistungen sind mit 16 % zu berechnen, wenn sie **im Senkungszeitraum abgenommen bzw. vollendet** werden. Entsprechende Teilleistungsvereinbarungen sollten vor dem Inkrafttreten der Senkung am 1.7.2020 abgeschlossen sein.

» **Anzahlungen**

Die Regelungen zur steuerlichen Behandlung von Anzahlungen haben wir in der unten stehenden Tabelle zusammengefasst.

**4. Behandlung der Ausgangsumsätze**

Werden von Juristischen Personen des öffentlichen Rechts umsatzsteuerpflichtige Ausgangsumsätze erbracht, ist gleichermaßen die zutreffende Besteuerung zwischen dem 1.7.2020 und 31.12.2020 zu beachten. Dies gilt insbesondere für eine zutreffende Rechnungsstellung, denn ein zu hoch ausgewiesener Steuerbetrag wird auch geschuldet.

**Übersicht: Steuerliche Behandlung von Anzahlungen**

Leistungserbringung	Anzahlung	Steuerliche Behandlung
Leistung oder Teilleistung erbracht bis 30.6.2020	Ob Anzahlungen geleistet worden sind, ist unerheblich	Die Leistung unterliegt dem Regelsteuersatz i. H. v. 19 % bzw. dem ermäßigten Steuersatz i. H. v. 7 %.
Leistung oder Teilleistung erbracht nach dem 30.6.2020 und vor dem 1.1.2021	Anzahlungen sind vor dem 1.7.2020 nicht geflossen	Die Leistung unterliegt dem Regelsteuersatz i. H. v. 16 % bzw. dem ermäßigten Steuersatz i. H. v. 5 %.
	Anzahlungen sind ganz oder teilweise vor dem 1.7.2020 geflossen	Die Anzahlungen vor dem 1.7.2020 sind mit 19 % bzw. 7 % besteuert worden. Bei Ausführung der Leistung in der Zeit ab dem 1.7.2020 bis 31.12.2020 sind die Leistungen mit 3 % bzw. 2 % zu entlasten.  Der leistende Unternehmer könnte auch schon in der Anzahlungsrechnung für Leistungen, die in der Zeit ab dem 1.7.2020 bis 31.12.2020 ausgeführt werden – soweit dies sicher ist -, den Regelsteuersatz mit 16 % bzw. 5 % angeben.
Leistung oder Teilleistung erbracht nach dem 31.12.2020	Anzahlungen sind vor dem 1.1.2021 nicht geflossen	Die Leistung unterliegt dem Regelsteuersatz i. H. v. 19 % bzw. dem ermäßigten Steuersatz i. H. v. 7 %
	Anzahlungen sind ganz oder teilweise in der Zeit zwischen dem 1.7.2020 und dem 31.12.2020 geflossen	Die Anzahlungen können mit 16 % bzw. 5 % besteuert werden. Bei Ausführung der Leistungen ab 2021 sind die Anzahlungen mit 3 % bzw. 2 % nachzuersteuern.  Der leistende Unternehmer könnte auch schon in der Anzahlungsrechnung für Leistungen, die in 2021 ausgeführt werden, den Regelsteuersatz mit 19 % bzw. 7 % angeben.

Dies betrifft eine Vielzahl der Umsätze im Öffentlichen Sektor, wie z. B. die Eintrittspreise der Bäder und der Eisbahnen, die Einzelfahrscheine für den Personennahverkehr oder Tickets für Veranstaltungen, die gewerbliche Containergestellung, die Krematoriumsleistung. Bei der Auftragsforschung wird das Thema Anzahlungen und / oder Vorliegen von Teilleistungen von Relevanz sein.

### **Besonderheiten oder Vereinfachungen sind bspw. bei den folgenden Umsätzen zu berücksichtigen:**

#### » **Dauerleistungen**

Dauerleistungen erstrecken sich über einen längeren Zeitraum. Typische Dauerleistungen sind z. B. Personalgestellungen, Betriebsführungs- oder sonstige Serviceleistungen, Leistungen im Zusammenhang mit dem Dualen System, Vermietungen, ggf. „aktives“ Sponsoring. Dauerleistungen werden im Falle einer sonstigen Leistung an dem Tag ausgeführt, an dem der vereinbarte Leistungszeitraum endet (bspw. Kalendervierteljahr, ½ Jahr, 1 Kalenderjahr, 5 Jahre). Im Falle von wiederkehrenden Lieferungen werden Dauerleistungen grundsätzlich am Tag jeder einzelnen Lieferung ausgeführt.

#### » **Jahreskarten, Abonnements, 10er-Karten (z. B. bei Schwimmbädern, Saunabädern etc.), Gutscheine, u. ä.**

Nach herrschender Meinung stellen **Jahreskarten, Abonnements, u. ä.** Vorauszahlungen für eine einheitliche Leistung dar. Bei Zahlung zu Beginn des Leistungszeitraums entsteht die Umsatzsteuer aufgrund der Vereinnahmung, aber die Leistung wird erst am Ende der Laufzeit ausgeführt. Die zutreffende Umsatzsteuer entsteht nach den gesetzlichen Grundlagen am Ende des jeweiligen Leistungszeitraums.

Auch **10-er Karten** stellen Vorauszahlungen für Teilleistungen dar. Bei Zahlung der 10-er Karte entsteht die Umsatzsteuer aufgrund der Vereinnahmung. Es erfolgt eine anteilige Entlastung bzw. Nachversteuerung, insoweit eine Leistung nach dem jeweiligen Steuersatzwechsel in Anspruch genommen wird. Grundsätzlich kann eine Entlastung aber nur dann erfolgen, wenn in einem Abrechnungspapier entweder keine Umsatzsteuer gesondert ausgewiesen wurde oder eine Abrechnung berichtet wird.

Nach Ansicht der Finanzverwaltung können vor dem 1.7.2020 erzielte **Einnahmen aus Verkäufen von Fahrausweisen für Beförderungsleistungen**, sofern die Gültigkeitsdauer der Fahrausweise über den 30.6.2020 hin-

ausreicht, im Schätzungswege auf die vor dem 1.7.2020 und nach dem 30.6.2020 erbrachten Leistungen aufgeteilt werden.

Bei sog. **Einzweck-Gutscheinen** ist der maßgebliche Zeitpunkt für die Besteuerung der Leistungsfiktion die Ausgabe des ausgegebenen Unternehmers an den Kunden. Die spätere Gutscheineinlösung, also die tatsächliche Lieferung bzw. Leistungserbringung, ist für die umsatzsteuerliche Würdigung nicht mehr relevant, da diese nicht als unabhängiger Umsatz gilt.

#### » **Strom-, Gas und Wärmelieferungen**

Die Lieferungen von Strom, Gas und Wärme durch Versorgungsunternehmen an Tarifabnehmer werden nach Ablesezeiträumen abgerechnet. Sofern die Ablesezeiträume nicht am 30.6.2020, sondern zwischen einem Zeitpunkt zwischen dem 1.7.2020 und 31.12.2020 enden, sind grundsätzlich die Lieferungen des gesamten Ablesezeitraums dem Steuersatz von 16 % zu unterwerfen. Das soll nicht gelten, wenn die innerhalb der Ablesezeiträume vor dem 1.7.2020 ausgeführten Lieferungen in Übereinstimmung mit den zugrundeliegenden Liefer- und Vertragsbedingungen gesondert abgerechnet werden. Die vor dem 1.7.2020 ausgeführten Lieferungen unterliegen in diesem Falle ohne Rücksicht auf den Ablauf des – sonst üblichen – Ablesezeitraums dem allgemeinen Umsatzsteuersatz von 19%.

Umsatzsteuerrechtlich bestehen keine Bedenken dagegen, diese Abrechnungen bei Tarifabnehmern in der Weise vorzunehmen, dass die Ergebnisse der Ablesezeiträume, in die der Stichtag 1.7.2020 fällt, im Verhältnis zwischen den Tagen vor und ab dem Stichtag aufgeteilt werden. Ist der Ablesezeitraum länger als drei Monate, hat das Versorgungsunternehmen bei der Aufteilung grundsätzlich eine Gewichtung vorzunehmen, damit die Verbrauchunterschiede in den Zeiträumen vor und ab dem Stichtag entsprechend berücksichtigt werden. Soweit wesentliche Verbrauchunterschiede nicht bestehen, kann mit Genehmigung des Finanzamts auf die Gewichtung verzichtet werden.

#### » **Telekommunikationsleistungen**

Telekommunikationsleistungen sind nach Ansicht der Finanzverwaltung den Dauerleistungen zuzurechnen, sofern sie auf Verträgen beruhen, die auf unbestimmte Zeit oder für eine Mindestzeit (meist zwischen sechs und 24 Monaten) abgeschlossen werden und periodische Abrechnungszeiträume vorsehen. Es sind in diesen Fällen sind Teilleistungen anzuerkennen, die am Ende des

vereinbarten Abrechnungszeitraums als erbracht gelten. Fällt der 1.7.2020 in den vereinbarten Abrechnungszeitraum, ist es auch nicht zu beanstanden, wenn einmalig ein zusätzlicher Abrechnungszeitraum eingerichtet wird, der am 30.6.2020 endet.

» **Umsätze im Gastgewerbe (z. B. Museums-Café, Ratskeller, Schwimmbadrestaurant)**

Für die Restaurations- und Verpflegungsdienstleistungen gilt ab dem 1.7.2020 bis zum 31.12.2020 der Steuersatz in Höhe von 5%, danach bis zum 30.6.2021 der Steuersatz von 7% und anschließend wieder der Regelsteuersatz in Höhe von 19%.

**5. Technische Umsetzung der Steuersenkung**

Das Buchhaltungs-/ERP-Systeme ist insoweit anzupassen (z. B. neue Konten oder Steuerschlüssel), dass eine zutreffende buchhalterische Abbildung der geänderten Steuersätze erfolgt und eine „Verprobung“ durchgeführt werden kann.

In der Umsatzsteuer-Voranmeldung sind die Umsätze zu den Steuersätzen 16% und 5% sowie der darauf entfallende, selbst berechnete Steuerbetrag insgesamt in der Zeile 28 bzw. in der Umsatzsteuererklärung für das Kalenderjahr in der Zeile 48 einzutragen.

**Ihre Ansprechpartnerin bei PKF Fasselt Schlage**



**WP/StB Urte Lickfett**  
 Partnerin  
 Branchenleiterin  
 Öffentlicher Sektor  
 Tel.: +49 203 30001 263  
 urte.lickfett@pkf-fasselt.de

**PKF Fasselt Schlage Partnerschaft mbB**  
 Wirtschaftsprüfungsgesellschaft · Steuerberatungsgesellschaft · Rechtsanwälte

Informationen zu unseren Standorten und Ansprechpartnern unter [www.pkf-fasselt.de](http://www.pkf-fasselt.de)

Die Inhalte dieser PKF\* Publikation können weder eine umfassende Darstellung der jeweiligen Problemstellungen sein noch den auf die Besonderheiten von Einzelfällen abgestimmten steuerlichen oder sonstigen fachlichen Rat ersetzen. Wir sind außerdem bestrebt sicherzustellen, dass die Inhalte der PKF Nachrichten dem aktuellen Rechtsstand entsprechen, weisen aber darauf hin, dass Änderungen der Gesetzgebung, der Rechtsprechung oder der Verwaltungsauffassung immer wieder auch kurzfristig eintreten können. Deshalb sollten Sie sich unbedingt individuell beraten lassen, bevor Sie konkrete Maßnahmen treffen oder unterlassen.  
 \*PKF Fasselt Schlage ist ein Mitgliedsunternehmen des PKF International Limited Netzwerks und in Deutschland Mitglied eines Netzwerks von Wirtschaftsprüfern gemäß § 319 b HGB. Das Netzwerk besteht aus rechtlich unabhängigen Mitgliedsunternehmen. PKF Fasselt Schlage übernimmt keine Verantwortung oder Haftung für Handlungen oder Unterlassungen anderer Mitgliedsunternehmen. Die Angaben nach der Dienstleistungsinformationspflichten-Verordnung sind unter [www.pkf-fasselt.de](http://www.pkf-fasselt.de) einsehbar.