

Besonderheiten der spanischen Umsatzsteuer bei innergemeinschaftlichen Werkverträgen

von Luis Lamarque, Lamarque & Krieg Tax Advisers,
Member of the WTS-Alliance, Madrid

Geltungsbereich: Spanien.

Rechtsgrundlagen: Durchführungsverordnung zum spanischen Umsatzsteuergesetz (RIVA); 6. EG-Richtlinie (77/388/EG); königliches Gesetzes-Dekret 12/1995; Richtlinie 95/7/EG des Rates v. 10. 4. 1995; Schreiben der spanischen Steuerverwaltung v. 12. 1. 1994; spanisches Umsatzsteuergesetz (LIVA); spanisches Zivilgesetzbuch.

Angesichts der immer wichtiger werdenden Spezialisierung der Unternehmer kommt es in der Praxis immer häufiger vor, dass ein in einem Beitrittsstaat ansässiges Unternehmen ein anderes in einem anderen Beitrittsstaat mit der Herstellung eines bestimmten Werkes oder Produkts beauftragt, um dieses nach dessen Fertigstellung seinen Kunden anbieten zu können. Nach Erteilung der nötigen Anweisungen und, je nach den konkreten Umständen des Einzelfalls, Zusendung des Hauptstoffs oder einzelner Montagematerialien, wird dann in dem Beitrittsstaat des leistenden Unternehmens ein bestimmtes Produkt hergestellt, das anschließend entweder an den Auftraggeber versendet wird, oder direkt an dessen Kunden.

Das spanische Umsatzsteuergesetz (spanische Abkürzung: LIVA) regelt in zahlreichen speziellen Bestimmungen die steuerlichen Implikationen, die aus Werkverträgen herrühren. Der Gegenstand dieses Beitrags ist jedoch die konkrete Problematik der Bestimmung des Leistungsortes und der formellen Verpflichtungen, die sich für einen deutschen Auftraggeber eventuell in Spanien ergeben, wenn das in Auftrag gegebene Produkt in Spanien hergestellt wird und daher das leistende Unternehmen in Spanien ansässig ist.

Ferner muss angemerkt werden, dass sich dieser Beitrag auf die Prüfung der erwähnten Aspekte im Falle von Bauausführungen von beweglichen Gegenständen beschränkt. Da die fertig gestellten Produkte, wie oben erwähnt, an den Auftraggeber oder an dessen Kunden geschickt werden, handelt es sich selbstverständlich nicht um Immobilien, bezüglich derer auch spezielle Regeln zu beachten sind, auf die aber in diesem Beitrag nicht weiter eingegangen wird.

I. Begriff des Werkvertrages

Da die umsatzsteuerliche Behandlung von Werkverträgen speziellen Regeln unterliegt, ist zunächst zu prüfen, unter welchen Voraussetzungen nach spanischem Recht ein solcher Vertrag zustande kommt.

Diese Vertragsart ist weder im spanischen Handelsgesetzbuch noch in speziellen handelsrechtlichen Normen geregelt, weshalb in diesem Zusammenhang auf das spanische Zivilgesetzbuch zurückgegriffen werden muss, welches die Figur des Werkvertrages in seinem Art. 1.588 vorsieht.

Gemäß diesem Artikel verpflichtet sich aufgrund dieses Vertrages eine Partei, die als Unternehmer oder Bauunternehmer bezeichnet wird, zur Herstellung eines Werkes oder einer Bauausführung zugunsten der anderen Partei, die als Eigentümer des Werkes oder der Bauausführung bezeichnet wird.

Der spanischen zivilrechtlichen Lehre folgend, liegt der Unterschied zwischen einem Werkvertrag und einer einfachen Dienstleistung darin, dass sich der Bauunternehmer im Falle des Werkvertrages zur Erbringung eines bestimmten Ergebnisses verpflichtet, während im zweiten Fall die Dienstleistung selbst den Gegenstand des Vertrages bildet.

Ob ein Werkvertrag vorliegt oder nicht, muss folglich anhand der zwischen den Parteien vereinbarten Umstände in jedem Einzelfall geprüft werden.

Maßgebend in dieser Hinsicht ist, wie erwähnt, ob sich das leistende Unternehmen zu einem bestimmten Resultat verpflichtet. Wenn dies aber nicht ausdrücklich so im konkreten Vertrag vereinbart worden ist, kann z. B. darauf abgestellt werden, wann das Eigentum des Produkts oder die Haftung für Schäden, die eventuell vom Produkt herrühren, an den Auftraggeber übergeht. Wenn das Eigentum oder besagte Haftung erst nach Fertigstellung des Produkts an den Auftraggeber übergeht, kann das ein Anhaltspunkt dafür sein, dass ein Werkvertrag vereinbart worden ist. Geht das Eigentum der von dem leistenden Unternehmen möglicherweise beigebrachten Baumaterialien erst auf den Auftraggeber über und wird danach eine Dienstleistung an fremder Ware durchgeführt, so spricht dies eher gegen das Vorliegen eines Werkvertrages. Ferner sind auch andere möglicherweise vereinbarte Klauseln zu beachten, um bestimmen zu können, ob sich das leistende Unternehmen zu einem Ergebnis verpflichtet hat. So werden in Werkverträgen oft auch Garantien von dem Unternehmen gewährleistet, welches das Produkt herstellt, oder es verpflichtet sich, die Mitarbeiter des Auftraggebers in der Bedienung des fertigen Produkts anzulernen. Aus solchen Klauseln kann geschlossen werden, dass sich das leistende Unternehmen verpflichtet hat, das fertige Produkt dem Auftraggeber sozusagen „schlüsselfertig“ zur Verfügung zu stellen, was zur Bejahung des Vorliegens eines Werkvertrages führen würde.

Zusammenfassend kann jedoch gesagt werden, dass sämtliche im Einzelfall vorliegenden Umstände abgewogen werden müssen, um zu bestimmen, ob es sich um einen Werkvertrag handelt oder nicht.

II. Bauausführung von beweglichen Gütern im spanischen Umsatzsteuergesetz (LIVA)

1. Bestimmung des Steuertatbestands: Lieferung oder sonstige Leistung

Gemäß der durch die Richtlinie 95/7/EG des Rates vom 10. 4. 1995 an der 6. EG-Richtlinie (77/388/EG) durchgeführten Änderung, sind Werkverträge, die bewegliche Güter zum Gegenstand haben, immer als Dienstleistung zu verstehen. Diesbezüglich ist es unbedeutend, welche der beiden Parteien die Elemente zwecks Herstellung des in Auftrag gegebenen Produkts beibringt.

Die angesprochene Änderung der 6. EG-Richtlinie wurde in Spanien durch das königliche Gesetzes-Dekret 12/1995 umgesetzt. In Art. 8 LIVA, der den Begriff der Lieferung regelt, werden infolgedessen auch nirgends Werkverträge über bewegliche Güter angeführt, sondern nur Werkverträge über Immobilien, die unter bestimmten Umständen den Umsatzsteuertatbestand einer Lieferung erfüllen. In der Einleitung des königlichen Gesetzes-Dekrets 12/1995 wurde im Gegensatz hierzu erwähnt, dass das Ergebnis des Werkvertrages umsatzsteuerlich eine Lieferung ist, wenn das leistende Unternehmen sämtliche Montagematerialien zwecks Herstellung des in Auftrag gegebenen Produkts stellt.

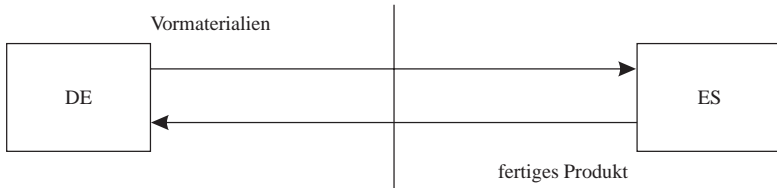
Obwohl, wie gesagt, diese Auffassung letztendlich nicht ausdrücklich im LIVA aufgenommen worden ist, vertritt weiterhin ein Teil der Lehre die Meinung, dass in diesem Fall, wenn also das leistende Unternehmen sämtliche Baumaterialien stellt, der Steuertatbestand einer Lieferung und nicht der einer sonstigen Leistung erfüllt wird. In diesem Sinne kann auch angemerkt werden, dass, obwohl in Art. 8 LIVA Werkverträge über bewegliche Güter nicht angesprochen werden, dieser Sachverhalt eindeutig in die allgemeine in diesem Artikel beinhaltete Definition der Lieferungen subsumiert werden kann. Danach gilt als Lieferung von Wirtschaftsgütern die Übertragung der Verfügungsmacht über diese.

Dieser Auffassung folgend, muss demgemäß bei Werkverträgen, die bewegliche Güter zum Gegenstand haben, zwecks Bestimmung der umsatzsteuerlichen Konsequenzen folgende Unterscheidung gemacht werden:

5 Spanien

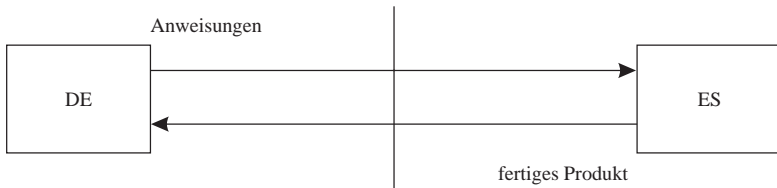
Variante 1: Der deutsche Auftraggeber versendet entweder sämtliche Vormaterialien oder nur bestimmte Stoffe zur Herstellung des Produkts nach Spanien. Das spanische Unternehmen besorgt also entweder keine oder aber nur einen Teil der nötigen Zutaten. Das Produkt wird nach Fertigstellung zurück nach Deutschland geschickt.

Graphisch könnte diese Variante folgenderweise dargestellt werden:



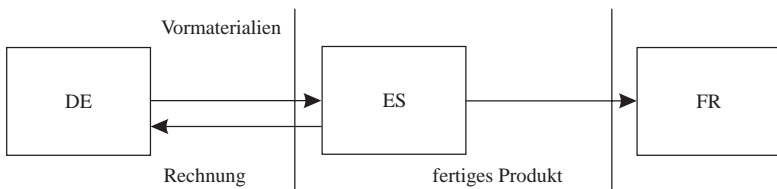
Variante 2: Der deutsche Auftraggeber erteilt lediglich die nötigen Anweisungen zwecks Herstellung des Produkts. Sämtliche Montagematerialien werden von dem spanischen Unternehmen gestellt.

Die entsprechende Graphik sieht wie folgt aus:



Variante 3: Schließlich muss in diesem Zusammenhang auch noch eine dritte Variante erläutert werden, die darin besteht, dass das fertige Produkt nicht an den Auftraggeber geschickt wird, sondern an einen seiner Kunden, der in einem dritten Mitgliedstaat (in dem nachstehenden Beispiel Frankreich) ansässig ist.

Graphisch kann diese Alternative folgenderweise dargestellt werden:



2. Umsatzsteuerliche Konsequenzen

Variante 1:

Als erstes ist anzumerken, dass gem. Art. 9.3.e) LIVA im Vergleich zu 16.2 LIVA die Verbringung der vom deutschen Auftraggeber beigetragenen Vormaterialien nach Spanien nicht als innergemeinschaftliche Verbringung und folglich auch nicht als angeglicherer innergemeinschaftlicher Erwerb in Spanien gilt (vgl. Art. 28.a) Abs. 5.b) 5. Abschnitt der 6. Richtlinie in ihrer Fassung gem. Richtlinie 95/7/EG des Rates v. 10. 4. 1995).

Die von dem spanischen Unternehmer erbrachte Leistung erfüllt den Umsatzsteuertatbestand einer sonstigen Leistung, wobei der Leistungsort der Tätigkeitsort, also Spanien ist (Art. 70.Eins.7.a) LIVA), die Steuerschuldnerschaft aber aufgrund der Verwendung der deutschen Umsatzsteueridentifikationsnummer durch den Auftraggeber auf diesen verlagert wird (Art. 70.Eins.7.b) LIVA).

Folglich hat der deutsche Auftraggeber in Spanien aufgrund dieses Sachverhalts keine formellen Verpflichtungen zu erfüllen.

Variante 2:

In diesem Fall nimmt Spanien, der oben erläuterten Auffassung folgend, eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung des fertigen Produkts nach Deutschland vor.

Auch in diesem Fall hat demzufolge der deutsche Auftraggeber keine formellen Verpflichtungen in Spanien zu erfüllen.

Allerdings würde hier der spanische Unternehmer die innergemeinschaftliche Lieferung melden, was ggf. zu unterschiedlichen Meldungen führen würde, wenn aus deutscher Sicht betrachtet, dieser Vorgang als sonstige Leistung zu bewerten ist.

Variante 3:

Diesbezüglich liegt das Problem darin, dass die Richtlinie 95/7/EG des Rates vom 10. 4. 1995 den 4. Abschnitt des Art. 28.b) Abs. 5.b) der 6. EG-Richtlinie gestrichen hat, so dass dem jetzigen Wortlaut der 6. EG-Richtlinie folgend die in diesem Zusammenhang vorgenommene Verbringung von Montagemaaterialien nach Spanien nicht aus dem Begriff der innergemeinschaftlichen Verbringung ausgeschlossen wird, was zu erheblichen Konsequenzen führen kann, wie nachstehend näher erläutert wird.

Die erwähnte Lücke in der 6. Richtlinie hat der spanische Gesetzgeber mittels des Art. 9.3.d) LIVA füllen wollen, gemäß welchem die Verbringung von Stoffen zu dem nachstehenden Zwecke nicht als innergemeinschaftliche Verbringung gilt:

„Die Erbringung einer Bauausführung für den Steuerpflichtigen, sofern die Wirtschaftsgüter durch den Unternehmer verwendet werden, der die Bauausführung im EU-Mitgliedstaat der Ankunft des Versands oder des Transportes der besagten Güter erbringt, jedoch nur, wenn das hergestellte oder montierte Werk Gegenstand einer steuerfreien Lieferung gemäß Artikel 21 (Ausfuhr) oder 25 (innergemeinschaftliche Lieferung) dieses Gesetzes wird.“

Spiegelbildlich müsste diese Norm gem. Art. 16.2 LIVA in den Fällen entsprechend anzuwenden sein, wenn die Wirtschaftsgüter zwecks Herstellung des Produkts nach Spanien versendet werden, sofern sie nachträglich exportiert oder an einen dritten Mitgliedstaat geliefert werden.

Art. 9.3.d) LIVA kann aber seinem Wortlaut nach in der Praxis nie angewendet werden, weil Bauausführungen an beweglichen Sachen den obigen Ausführungen nach umsatzsteuerlich immer als sonstige Leistung zu behandeln

sind, weshalb das leistende spanische Unternehmen auch technisch gesehen weder eine Ausfuhr noch eine innergemeinschaftliche Lieferung vornehmen kann.

Angesichts dieser Situation und da uns keine Schreiben der spanischen Steuerverwaltung bekannt sind, in denen diese Problematik gelöst oder angesprochen wird, können die drei nachstehenden Auslegungsmöglichkeiten angeführt werden:

a) Wörtliche (konservative) Auslegung

Da Art. 9.3.d) nicht greift, führt der deutsche Auftraggeber eine innergemeinschaftliche Verbringung nach Spanien durch, die hier als angeglicherer innergemeinschaftlicher Erwerb gilt, weshalb sich der deutsche Unternehmer in Spanien umsatzsteuerlich registrieren muss.

Der Ort der vom spanischen Unternehmen erbrachten Leistung ist weiterhin Spanien, doch es erfolgt keine Verlagerung der Steuerschuldnerschaft nach Deutschland auf der Grundlage von Art. 70.Eins.7.b) LIVA, da ja der deutsche Auftraggeber eine spanische Identifikationsnummer verwendet. Folglich muss der spanische Unternehmer spanische Umsatzsteuer für seine Dienstleistung an den deutschen Auftraggeber berechnen.

Die nachträgliche Lieferung von Spanien nach Frankreich erfüllt umsatzsteuerlich den Tatbestand einer innergemeinschaftlichen Lieferung, die vom deutschen Auftraggeber in Spanien vorgenommen wird.

Die umsatzsteuerlichen Verpflichtungen, die der deutsche Unternehmer aufgrund der Vornahme dieser innergemeinschaftlichen Lieferung in Spanien zu erfüllen hat, sind folgende:

- Beantragung einer spanischen Umsatzsteueridentifikationsnummer (NIF), um die nachstehenden informativen Erklärungen abgeben zu können. Der Erhalt dieser Nummer alleine führt nicht zur Begründung einer Betriebsstätte in Spanien (s. Schreiben der spanischen Steuerverwaltung v. 12. 1. 1994). Es ist diese spanische Umsatzsteueridentifikationsnummer und nicht die deutsche, die auf der Rechnung des deutschen Auftraggebers an seine Kunden sowie auf den Rechnungen seiner spanischen Lieferanten zu erscheinen hat.
- Eintragung in das Register innergemeinschaftlich tätiger Unternehmen.
- Quartalsmäßige Einreichung der informativen Erklärung Nr. 349, in der die Tätigkeiten zusammengefasst werden, die mit Steuersubjekten der EU vorgenommen werden (s. Art. 79.1.1° der Durchführungsverordnung zum spanischen Umsatzsteuergesetz [spanische Abkürzung: RIVA]). Diese Erklärung muss nur dann eingereicht werden, wenn in dem entsprechenden Quartal auch solche Vorgänge ausgeführt worden sind.
- Intrastatmeldungen: In dieser monatlich einzureichenden statistischen Erklärung werden Angaben zum Austausch von Waren und Gütern innerhalb der EU angeführt. Diese Pflicht existiert jedoch nur soweit die relevanten Rechtsgeschäfte im vorherigen Jahr die Umsatzschwelle von 130 000 € („*umbral de asimilación*“) überschritten haben. Sollte dieser Betrag jedoch noch im Laufe des Jahres 2005 überschritten werden, so ist das Unternehmen ab jenem Moment verpflichtet, Intrastatmeldungen einzureichen. Diese Umsatzschwelle wird für jedes Jahr neu festgelegt.
- Führung der obligatorischen Mehrwertsteuerregister und insbesondere des Registerbuches über innergemeinschaftliche Tätigkeiten.
- Periodische Einreichung von USt-Voranmeldungen und Einreichung einer jährlichen zusammenfassenden Erklärung, zwecks Geltendmachung der spanischen Vorsteuer.

b) Teleologische (fortschrittliche) Auslegung

Es könnte die Auffassung vertreten werden, dass sich Art. 9.3.d) LIVA nicht auf die von dem spanischen leistenden Unternehmen zu erbringende Dienstleistung bezieht, sondern auf die nachträgliche durch den Auftraggeber vorzunehmende Lieferung. Diese Auslegung trifft wohl am ehesten die Absicht der Richtlinie 95/7/EG des Rates vom 10. 4. 1995, die eindeutig das Ziel verfolgte, den innergemeinschaftlichen Warenverkehr zu vereinfachen. Es muss aber darauf hingewiesen werden, dass, wie erwähnt, diese Auffassung sich nicht aus dem Wortlaut des Art. 9.3.d) LIVA herleiten lässt.

M. E. sollte, um diese Auslegung vertreten zu können, klar zwischen der vom spanischen Unternehmen erbrachten Dienstleistung und der nachträglichen innergemeinschaftlichen Lieferung unterschieden werden können. In diesem Sinne sollte unter Verwendung der von den Parteien gestellten Stoffe ein klar differenzierbares neuartiges Produkt hergestellt werden (z. B. der deutsche Auftraggeber schickt Elektrobausteine nach Spanien, und der spanische Unternehmer besorgt die nötigen Kabel und den Kasten um einen Schaltkasten zu produzieren, der nachträglich von dem Auftraggeber nach Frankreich geliefert wird).

Dieser Auslegung folgend würden die umsatzsteuerlichen Konsequenzen dieses Sachverhalts mit denen, die oben in Bezug auf die Variante 1 erläutert worden sind, übereinstimmen.

c) „Juristische“ Auslegung

Abstellend auf den Moment der Eigentumsübertragung könnte auch folgende Mittellösung vertreten werden: Art. 9.3.d) LIVA im Vergleich zu Art. 16.2 des gleichen Gesetzestextes findet in Bezug auf die Verbringung der Montagematerialien nach Spanien Anwendung, so dass diese nicht als innergemeinschaftliche Verbringung nach Spanien und demnach auch nicht als angeglicher innergemeinschaftlicher Erwerb in Spanien gilt. Infolgedessen muss sich der deutsche Unternehmer wegen dieses Vorgangs umsatzsteuerlich nicht in Spanien registrieren.

In Spanien findet eine Dienstleistung statt, die vom spanischen Unternehmen an den deutschen Auftraggeber erbracht wird. Sofern sich der deutsche Unternehmer aufgrund der nachträglich vorzunehmenden innergemeinschaftlichen Lieferung, die von Spanien nach Frankreich vorgenommen wird, in Spanien noch nicht umsatzsteuerlich registriert hat, würde die Steuerschuldnerschaft nach Deutschland verlagert (Art. 70.Eins.7.b) LIVA). Sollte er sich aus dem erwähnten Grund schon registriert haben, müsste der spanische Unternehmer spanische Umsatzsteuer für seine Dienstleistung an den deutschen Auftraggeber berechnen.

Die Vornahme der innergemeinschaftlichen Lieferung nach Frankreich würde aber zu den formellen Verpflichtungen für den deutschen Auftraggeber führen, die oben in den Erläuterungen zu der wörtlichen Auslegung angeführt worden sind. Deshalb würde diese Auslegung in Anlehnung an die rechtliche Bewertung des Sachverhalts und abstellend auf den Moment der Eigentumsübertragung keine Vorteile für den deutschen Unternehmer mit sich bringen.

III. Fazit

Obwohl es sich bei der Umsatzsteuer um eine europaweit harmonisierte Steuer handelt, zeigt sich immer wieder, dass die verschiedenen Mitgliedstaaten bei der Umsetzung der 6. EG-Richtlinie oft unterschiedlichen Auffassungen gefolgt sind. Erschwerend hat sich in dieser Hinsicht auch das Vorhandensein von Rechtslücken in dieser Richtlinie ausgewirkt.

Die spezialisierte Betreuung durch lokale Berater in jedem Land ist infolgedessen entschieden anzuraten. ◇