

Spanien

1 Werkverträge

1.1 Definition 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 Zivilgesetz. Buch zurückgegriffen werden muss, welches die Figur des Werkvertrages in seinem Artikel 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 Produktes oder die Haftung für Schäden, die eventuell vom Produkt herrühren, auf den Auftraggeber übergeht. Wenn das Eigentum oder besagte Haftung erst nach Fertigstellung des Produktes 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

Produktes 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 ein Werkvertrag vorliegt.

1.2 Werklieferung oder Werkleistung

Je nach dem, ob das Ergebnis ein bewegliches Produkt oder ein unbewegliches Gut ist und abhängig davon, welche der beiden Parteien (das leistende Unternehmen oder der Auftraggeber) die Montagematerialien erbringt, ist der Sachverhalt als Lieferung oder als sonstige Leistung zu bewerten. Dies wiederum wirkt sich auf die nach der Bestimmung des Steuertatbestandes anzuwendenden Normen (z. B. betreffend den Ort der Lieferung oder Leistung, die Entstehung der Steuerschuld oder den Steuersatz), aus.

Wenn ein unbewegliches Wirtschaftsgut errichtet wird, wird der Steuertatbestand einer Lieferung erfüllt, sofern der Bauunternehmer mehr als 20% der Materialien erbringt. Ist dies nicht der Fall, liegt eine Dienstleistung vor.

Bei einem beweglichen Gut wird in der Regel eine Dienstleistung durchgeführt, es sei denn, das Unternehmen, das die Montage vornimmt, liefert sämtliche zu diesem Zwecke nötigen Elemente.

1.3 Nebentätigkeiten zur innergemeinschaftlichen Güterbeförderung

Nach spanischem Verständnis gelten als Nebentätigkeiten zur innergemeinschaftlichen Güterbeförderung das Beladen, Entladen, Verstauen, Auspacken, Umschlagen, u. U. auch das Lagern und analoge Nebenleistungen.

Montagetätigkeiten haben u. E. genügend eigene Relevanz, um nicht als Nebenleistung zum innergemeinschaftlichen Gütertransport betrachtet werden zu können.

1.4 Maschinenlieferung mit Montageüberwachung

Auch bei dieser möglichen Vertragsgestaltung ist zu prüfen, ob die oben unter Absatz 1.1 erläuterten Merkmale des Werkvertrages vorliegen oder nicht. Wenn dies nicht der Fall ist, so sind die umsatzsteuerlichen Implikationen beider Steuertatbestände gesondert zu bestimmen, es sei denn, es wird eine einheitliche Leistung erbracht.

Das Vorliegen einer einheitlichen Leistung kann dann bejaht werden, wenn der Leistungsumfang der Nebenleistung nicht mehr als 15% jenes der Haupttätigkeit beträgt und zu deren Ausübung beiträgt.

1.5 Leistungsort

Hier muss nochmals unterschieden werden, ob der Tatbestand einer Werklieferung oder einer Werkleistung erfüllt wird (s. diesbezüglich die Ausführungen unter Absatz 1.2). Ferner muss die Unterscheidung gemacht werden, ob der Gegenstand der Lieferung oder Leistung ein bewegliches oder ein unbewegliches Gut ist.

1.5.1 *Werklieferung:*

Werklieferung eines unbeweglichen Gegenstandes:

- Der Ort der Lieferung eines in Spanien belegenen unbeweglichen Gegenstandes ist Spanien.
- Werklieferung eines beweglichen Produktes.

Die Lieferung eines beweglichen Gutes, das in Spanien montiert wird, gilt nur dann als in Spanien vorgenommen, sofern

- die Montage in Spanien vollendet wird,
- der Einbau oder die Montage die Stilllegung der gelieferten Wirtschaftsgüter mit sich bringt und
- ihre Kosten mehr als 15% der gesamten, auf die Lieferung der eingebauten Wirtschaftsgüter entfallenden Gegenleistung ausmachen.

1.5.2 Werkleistung:

1.5.2.1 Werkleistung, die ein unbewegliches Wirtschaftsgut betrifft

Der Ort der Leistung, die ein in Spanien belegenes unbewegliches Gut betrifft, ist Spanien.

1.5.2.2 Werkleistung in Bezug auf ein bewegliches Produkt

Sofern diese Dienstleistung materiell in Spanien erbracht wird, gilt als Ort der Leistung Spanien.

2 Definition der umsatzsteuerlichen Betriebsstätte

Gemäß dem spanischen Umsatzsteuergesetz gilt als umsatzsteuerliche Betriebsstätte jeglicher feste Geschäftsort, wo die Unternehmer oder Gewerbetreibenden ihren wirtschaftlichen Tätigkeiten nachgehen.

Insbesondere gelten als solche:

- der Sitz der Leitung, Niederlassungen, Büros, Fabriken, Werkstätten, Einrichtungen, Geschäfte und, im Allgemeinen, Agenturen oder Vertretungen, die zum Vertragsabschluss im Namen und auf Rechnung des Steuerpflichtigen befugt sind.
- Bergwerke, Steinbrüche oder Abraumhalden, Öl- oder Gasquellen und andere Orte der Entnahme von Naturprodukten.
- Bauwerke, Installationen oder Montagearbeiten, deren Dauer mehr als zwölf Monate beträgt.
- Land-, forst- und viehwirtschaftliche Betriebe.
- Durch ein Umsatzsteuersubjekt mit dauerhaftem Charakter zur Lagerung und anschließenden Lieferung seiner Handelsware genutzten Einrichtungen.
- Zentren zum Kauf von Wirtschaftsgütern oder dem Erwerb von Dienstleistungen.
- Unbewegliche Wirtschaftsgüter, die auf irgendeine Weise zur Vermietung oder Verpachtung genutzt werden.

3 Besteuerung und Verfahren

3.1 Registrierung

Eine Registrierungspflicht existiert nur, wenn der Unternehmer in Spanien eine Betriebsstätte begründet, oder Umsatzsteuersubjekt der spanischen Umsatzsteuer wird.

Ferner kann zwischen einer „vollwertigen Registrierung“ und einer „beschränkten Registrierung“ unterschieden werden.

Eine „vollwertige Umsatzsteuerregistrierung“ ist in folgenden Fällen vorzunehmen:

- Es wird in Spanien eine Betriebsstätte begründet.
- Das Unternehmen wird Steuersubjekt einer in Spanien getätigten Lieferung oder sonstigen Leistung oder einer von Spanien aus vorgenommenen innergemeinschaftlichen Lieferung oder eines Exportes.

Eine „beschränkte Registrierungspflicht“ ist nötig wenn das Unternehmen z. B. Verbringungen, innergemeinschaftliche Erwerbe oder Importe durchführt.

Der wesentliche Unterschied zwischen beiden Registrierungsformen liegt darin, dass bei der vollwertigen Registrierung das Unternehmen zur Einreichung periodischer USt-Voranmeldungen verpflichtet ist, in deren Rahmen die Vorsteuer geltend gemacht werden kann.

Bei der „beschränkten Registrierung“ kann das Unternehmen die spanische Vorsteuer ggf. über das Vergütungsverfahren zurückfordern.

Unternehmer, die in EU-Mitgliedstaaten ansässig sind, brauchen keinen in Spanien ansässigen Fiskalvertreter zu ernennen. Dieser Verpflichtung unterliegen nur Unternehmer, die in Drittstaaten ansässig sind.

Bei nicht ansässigen Steuersubjekten, die in Spanien nicht über eine Betriebsstätte verfügen, ist das zuständige Amt die „Agencia Estatal de Administración Tributaria, Delegación de Madrid“ in der Strasse Guzmán el Bueno Nummer 139, 28003 Madrid.

Im Falle von hier ansässigen Steuersubjekten oder in Spanien begründeten Betriebsstätten ist die Delegation der „Agencia Estatal de Administración Tributaria“ kompetent, die für den Ort, in welchem sich das Fiskaldomizils des Steuersubjektes befindet, zuständig ist.

Der Link zur zuständigen Finanzbehörde lautet: www.aeat.es.

Zwecks Anmeldung wird eine öffentlich beurkundete Vollmacht ggf. mit Übersetzung ins Spanische und Apostille gemäß dem Haager Abkommen vom 5.10.1961 benötigt.

Wenn eine Tochtergesellschaft oder eine Niederlassung angemeldet werden soll, muss vorher eine spanische Identifikationsnummer als nichtansässiges Steuersubjekt für die Muttergesellschaft bzw. das Mutterhaus beantragt werden. Ferner muss in diesem Fall auch die entsprechende im zuständigen Handelsregister eingetragene öffentliche Gründungsurkunde eingereicht werden.

Bestehen gleichzeitig mehreren Betriebsstätten in Spanien, so ist jede Betriebsstätte gesondert zur Umsatzsteuer anzumelden und erhält eine eigene Steuernummer.

3.2 Vereinfachungsregeln

Als Vereinfachungsregeln ist die Steuerschuldnerschaft des Lieferungs- oder Leistungsempfängers (Reverse-Charge-Regel) zu vermerken, die grundsätzlich dann greift, wenn das liefernde oder leistende Unternehmen in Spanien weder ansässig ist noch hier über eine Betriebsstätte verfügt.

Ferner sieht das spanische Umsatzsteuergesetz auch eine Vereinfachungsregel für Dreiecksgeschäfte vor.

Schließlich kann diesbezüglich auch darauf hingewiesen werden, dass, wie unter Absatz 1.5.2.b) erwähnt, bezüglich der Arbeiten, die in Spanien an beweglichen Wirtschaftsgütern vorgenommen werden, als Ort der Leistung grundsätzlich Spanien gilt, es sei denn, der Leistungsempfänger meldet dem leistenden Unternehmer eine Umsatzsteueridentifikationsnummer, die von einem anderen Mitgliedstaat zugewiesen worden ist, und die Wirtschaftsgüter, auf die sich die Dienstleistungen beziehen, werden aus Spanien hinaus versandt oder transportiert.

3.3 Entstehung der Steuerschuld

Bei Werkverträgen sind hinsichtlich der Entstehung der Steuerschuld folgende grundsätzliche Regeln zu berücksichtigen:

- Bei Werkverträgen, die den Steuertatbestand einer Lieferung erfüllen, bei der das gesamte Ergebnis des Vertrages nach Beendigung der Montagearbeiten übertragen wird, entsteht die Steuer zum Zeitpunkt, in dem besagtes Ergebnis zur Verfügung gestellt wird.
- Handelt es sich um Werkverträge, die als Leistung zu verstehen sind, entsteht die Steuer in dem Zeitpunkt, in dem die Wirtschaftsgüter, auf die sich die Leistungen beziehen, dem empfangenden Unternehmer zur Verfügung gestellt werden.

- Bei Werkverträgen, bei denen der Auftraggeber die öffentliche Verwaltung ist, entsteht die Steuer im Zeitpunkt der Abnahme des Gegenstandes des Vertrages Gemäß dem, was im Gesetz über die Verträge mit der öffentlichen Verwaltung vorgesehen ist.
- Im Falle von Werkverträgen, bei denen sich der Bauunternehmer verpflichtet, das Ergebnis in Abschnitten oder nach Vermessungen (s. Artikel 1.592 des spanischen Bürgerlichen Gesetzbuches) zu liefern oder zu erbringen, entsteht die Steuer in dem Maße, in dem die teilweisen Lieferungen oder Leistungen erfolgen.
- Darüber hinaus ist zu beachten, dass Anzahlungen zur Entstehung der entsprechenden Steuer führen.

3.4 Voranmeldung und Veranlagung

3.4.1 Unternehmer, deren Jahresumsatz den Betrag von 6.010.121,04 € nicht übersteigt

3.4.1.1 Quartalsmäßige Umsatzsteuervoranmeldungen (Formular Nr. 300)

Einreichungsfristen:

1. Quartal des Jahres X: 1. – 20. April des Jahres X
2. Quartal des Jahres X: 1. – 20. Juli des Jahres X
3. Quartal des Jahres X: 1. – 20. Oktober des Jahres X
4. Quartal des Jahres X: 1. – 30. Januar des Jahres X+1

Die Umsatzsteuervergütung kann nur in der letzten Erklärung des Jahres (die des 4. Quartals) beantragt werden. Als Alternative kann die überschüssige Vorsteuer auch in zukünftig einzureichenden Erklärungen innerhalb einer 4-jährigen Frist ab Entstehung der Umsatzsteuer geltend gemacht werden.

Die Einreichung erfolgt bei der Bank, wenn eine Steuerschuld an das Finanzamt entrichtet werden muss.

Nullmeldungen oder Meldungen, in denen eine Vorsteuerforderung ausgewiesen wird, müssen bei der Steuerverwaltung eingereicht werden.

Die Erklärungen können auch per Internet eingereicht werden.

3.4.1.2 *Jahreserklärung (Formular Nr. 390)*

Es handelt sich um eine informative Erklärung, in der keine neuen Steuerschulden ausgewiesen werden.

Einreichungsfrist: 1.–30. Januar des Folgejahres (gleiche Frist wie bei der USt-Voranmeldung des letzten Quartals).

Die Einreichung erfolgt bei der Steuerverwaltung oder per Internet.

3.4.2 *Unternehmer, deren Jahresumsatz den Betrag von 6.010.121,04 € übersteigt*

3.4.2.1 *Monatliche Umsatzsteuervoranmeldungen (Formular Nr. 320)*

Diesbezüglich gilt das unter Absatz 3.4.1.a) Erwähnte, mit folgenden Abweichungen:

Diese Erklärungen müssen monatlich jeweils innerhalb der ersten 20 Kalendertage des Folgemonats eingereicht werden, wobei aber die Voranmeldung des Monats Juli erst im September (zusammen mit der Erklärung des Monats August) eingereicht werden muss. Des Weiteren kann die Voranmeldung des Monats Dezember bis zum 30. Januar eingereicht werden.

Die Erklärungen müssen per Internet eingereicht werden.

3.4.2.2 *Jahreserklärung (Formular Nr. 392)*

Hier gilt das unter Absatz 3.4.1.b) Erläuterte.

3.5 Zusammenfassende Meldung

In den zusammenfassenden Meldungen über innergemeinschaftliche Tätigkeiten sind folgende Vorgänge zu melden:

- Innergemeinschaftliche Erwerbe
- Innergemeinschaftliche Lieferungen
- Innergemeinschaftliche Verbringungen nach Spanien (hier als innergemeinschaftliche Erwerbe betrachtet)
- Dreiecksgeschäfte, bei denen der Zwischenhändler mittels einer von der spanischen Steuerverwaltung zugewiesenen USt-Identifikationsnummer agiert.

Diese Meldungen werden quartalsmäßig in den gleichen Fristen eingereicht, die auch für die quartalsmäßig einzureichenden Umsatzsteuervoranmeldungen vorgesehen sind (siehe Kapitel 3.4.1.a).

- Nullmeldungen brauchen nicht eingereicht zu werden.
- Die Erklärungen werden bei der Steuerverwaltung oder per Internet eingereicht.

3.6 Steuersatz

Der allgemeine Steuersatz in Spanien beträgt 16%. Als reduzierte Steuersätze sind 7% und 4% vorgesehen.

Bei Werkverträgen sind in diesem Zusammenhang allerdings folgende besondere Regeln zu berücksichtigen:

3.6.1 Gebäude

Werkverträge, die direkt zwischen dem Bauträger und dem Bauunternehmer geschlossen werden und die den Bau oder die Sanierung von Gebäuden oder Teilen davon zum Gegenstand haben, die grundsätzlich zum Wohnen bestimmt sind, einschließlich der Geschäftsräume, Anbauten Garagen, Installationen und ergänzenden Einrichtungen in ihnen unterliegen dem reduzierten Steuersatz von 7%.

Diesbezüglich ist es unerheblich, ob der Werkvertrag den Steuertatbestand einer Lieferung oder einer Leistung erfüllt.

3.6.2 Bewegliche Güter

Werkverträge, die die Lieferung eines beweglichen Gutes zum Gegenstand haben, unterliegen dem allgemeinen Steuersatz von 16%.

Dagegen kann in Bezug auf Werkverträge, die den Steuertatbestand der Dienstleistung erfüllen, deren Ergebnis ein bewegliches Gut ist und die die unmittelbare Herstellung eines der Wirtschaftsgüter zum Ziel haben, auf deren Lieferung ein ermäßigter Steuersatz anwendbar ist, ebenfalls der entsprechende ermäßigte Steuersatz angewendet werden.

4 Abrechnung

4.1 Allgemeine Rechnungsangaben

- Vollständiger Name und vollständige Anschrift des leistenden Unternehmers,
- Vollständiger Name und vollständige Anschrift des Leistungsempfängers,
- USt-IdNr. beider Unternehmen,
- Ausstellungsdatum und Leistungszeitpunkt oder Zeitraum, wenn dieser nicht mit dem Ausstellungsdatum übereinstimmt,
- Einmalige fortlaufende Rechnungsnummer,
- Menge und handelsübliche Bezeichnung des Gegenstandes der Lieferung oder Art und Umfang der sonstigen Leistung,
- Zeitpunkt der Lieferung oder sonstigen Leistung oder der Vereinnahmung des Entgelts oder eines Teils des Entgelts in den Fällen von Voraus-, An, und Abschlagszahlungen, sofern dieser Zeitpunkt feststeht und nicht mit dem Ausstellungsdatum der Rechnung identisch ist,
- Entgelt – ggf. aufgeschlüsselt nach Steuersätzen und einzelnen Steuerbefreiungen,
- Jede im Voraus vereinbarte Minderung des Entgelts, sofern sie nicht bereits im Entgelt berücksichtigt ist,
- Steuersatz,
- Gesondert ausgewiesener Steuerbetrag oder Hinweis auf Steuerbefreiung, Nichtentstehung der USt. oder Anwendung der Reverse-Charge-Regel. Die Anmerkung, dass die Reverse-Charge-Regel greift kann dabei folgenderweise lauten: „According to article 68 (bei Lieferungen), 69 / 70 (Leistungen) in relation to article 84 of the Spanish VAT Law you owe Spanish VAT due to the Reverse-Charge mechanism“.

4.2 Ausstellung der Rechnungen durch den Rechnungsempfänger

Artikel 5 des königlichen Dekrets 1496/2003 erlaubt es grundsätzlich, dass der Rechnungsempfänger die Rechnungen im Namen des leistenden Unternehmens ausstellt.

Diesbezüglich sieht diese Norm allerdings folgende formellen Pflichten vor:

- Diese Vorgehensweise muss vor deren Beginn von den Parteien schriftlich vereinbart werden (um das Datum der Vereinbarung nachweisen zu können, sollte diese öffentlich beurkundet oder zumindest die Unterschriften der Vertragsparteien notariell beglaubigt werden).
- Der Aussteller muss dem Lieferanten oder dem leistenden Unternehmen eine Kopie innerhalb der Frist zukommen lassen, die für die Ausstellung der Rechnung bestimmt ist.
- Sämtliche Rechnungen müssen vom leistenden Unternehmer innerhalb der Frist von 15 Tagen ab der Zustellung der Kopie freigegeben werden.
- Pro Empfänger, der die Rechnungen für das leistende Unternehmen ausstellt, muss ein gesonderter Nummernkreis (Serie) verwendet werden.
- Schließlich muss hervorgehoben werden, dass es das leistende Unternehmen ist, welches für die Richtigkeit der Rechnungen verantwortlich ist und daher ggf. von der Finanzverwaltung zur Haftung gezogen wird.

4.3 Korrekturrechnungen

- Sämtliche Angaben allgemeiner Rechnungen müssen auch hier gemacht werden,
- Frist: 4 Jahre ab Entstehung der Steuerschuld oder Änderung der Bemessungsgrundlage,
- Eigener Nummernkreis (gesonderte Serie),
- Ausdrücklicher Hinweis „documento rectificativo“ (Korrekturrechnung),
- Identifizierung der korrigierten Rechnungen und Angabe der Ursache der Korrektur,
- Mittels einer Korrekturrechnung können mehrere Rechnungen korrigiert werden.

4.4 Elektronische Abrechnung

Die elektronische Abrechnung ist unter folgenden Voraussetzungen möglich:

- Vorherige Zustimmung des Rechnungsempfängers,
- Die Mittel zur elektronischen Versendung müssen die Echtheit der Herkunft und des gesamten Rechnungsinhaltes gewährleisten (z. B. digitale Unterschrift),

- Es muss ferner sichergestellt sein, dass die elektronische Versendung es ermöglicht, die Rechnungen aufzubewahren und in das Register über Ausgangsrechnungen (was ebenfalls elektronisch geführt werden kann) zu übertragen.

5 Eingangsleistungen

5.1 Behandlung von Zukäufen in Spanien

5.1.1 Zukäufe von Material

Lieferungen, die in Spanien stattfinden, unterliegen der spanischen Umsatzsteuer. Verfügt der Empfänger der Komponenten in Spanien über eine Betriebsstätte, kann diese Umsatzsteuer im Rahmen der periodisch von der Betriebsstätte einzureichenden Umsatzsteuervoranmeldungen geltend gemacht werden.

Ist eine Betriebsstätte nicht vorhanden, kann der ausländische Unternehmer die spanische Vorsteuer in der Regel über das Vergütungsverfahren zurückfordern.

5.1.2 Zukäufe von Dienstleistungen

Dienstleistungen, die im Zusammenhang mit in Spanien belegenen unbeweglichen Gütern vorgenommen werden, unterliegen der spanischen Umsatzsteuer. Darüber hinaus fällt auch in Bezug auf Dienstleistungen, die materiell in Spanien an beweglichen Gütern erbracht werden, in der Regel spanische Umsatzsteuer an. Dem gemäß gelten auch hier entsprechend die obigen Erläuterungen zu Absatz 5.1.1.

Abweichend hierzu gilt im Falle von Katalogleistungen als Ort der Leistung das Land, in welchem sich der Sitz des Leistungsempfängers befindet, so dass das leistende Unternehmen keine Umsatzsteuer zu berechnen hat, auf seinen Rechnungen aber ausdrücklich auf die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers hinweisen muss.

5.2 Behandlung von Zukäufen aus anderen EU-Ländern mit Direktlieferung auf die Baustelle

Der Zukauf von Bauelementen aus anderen EU-Ländern erfüllt den Steuertatbestand des innergemeinschaftlichen Erwerbes in Spanien, der von der Umsatzsteuer freigestellt ist, wenn der Käufer in Spanien nicht ansässig ist und hier auch nicht über eine Betriebsstätte verfügt.

Dennoch muss der Käufer folgende formelle Pflichten in Spanien erfüllen, es sei denn die Vereinfachungsregeln über Dreiecksgeschäfte finden Anwendung:

- Beantragung einer spanischen USt-Identifikationsnummer als nichtansässiges Steuersubjekt,
- Eintragung in das Register innergemeinschaftlich tätiger Unternehmer,
- Einreichung zusammenfassender Meldungen über innergemeinschaftliche Vorgänge,
- Einreichung von Intrastat-Meldungen bei Überschreiten der relevanten Umsatzschwelle.

5.3 Behandlung von Zukäufen aus Drittstaaten mit Direktlieferung auf die Baustelle

Dieser Sachverhalt erfüllt den Umsatzsteuertatbestand der Einfuhr, deren Steuersubjekt der Käufer der Materialien ist. Zwecks Meldung und Abführung der Einfuhrumsatzsteuer muss sich dieser aber in Spanien umsatzsteuerlich registrieren lassen.

Die entrichtete Umsatzsteuer kann unter Vorweis des Zollbeleges („DUA“) als Vorsteuer geltend gemacht werden.

5.4 Zukauf von Dienstleistungen, die vor Ort von ausländischen Unternehmern erbracht werden

Wenn der Auftraggeber in Spanien über eine Betriebsstätte verfügt, der Subunternehmer aber keine begründet hat und auch auf Grund seiner Leistung keine Betriebsstätte begründet, braucht der Subunternehmer in seinen Rechnungen auf Grund der Reverse-Charge-Regel keine Umsatzsteuer auszuweisen, er muss aber in ihnen angeben, dass der Leistungsempfänger das Steuersubjekt ist. Die spanische Betriebsstätte muss dementsprechend eine so genannte Eigenrechnung („Autofactura“) an sich selbst ausstellen, in welcher der gleiche Betrag als Umsatz- und als Vorsteuer angegeben wird, und demzufolge keine Steuerschuld ausgewiesen wird.

Wenn keine der beiden Parteien in Spanien ansässig ist und hier auch nicht über eine Betriebsstätte verfügen, greift die Reverse-Charge-Regel im Falle von Dienstleistungen grundsätzlich nicht, so dass sich der Subunternehmer in Spanien anmelden und spanische Umsatzsteuer an den Auftraggeber berechnen muss.

Davon abweichend ist weiterhin die Reverse-Charge-Regel z. B. dann anwendbar, wenn Arbeiten an beweglichen Gütern in Spanien vorgenommen werden und der nichtansässige Auftraggeber dem nichtansässigen Subunternehmer eine von der spanischen Steuerverwaltung zugewiesene USt-Identifikationsnummer mitteilt.

5.5 Zukauf von Werklieferungen oder Werkleistungen durch ausländische Unternehmen

Handelt es sich nicht um einen Werkvertrag (s. Ausführungen unter Absatz 1.1 dieses Merkblattes), sind in diesem Zusammenhang die obigen Erläuterungen unter den Absätzen 5.1 bis 5.4 beide einschließlich, zu berücksichtigen, das heißt, jeder einzelne Steueratbestand und seine umsatzsteuerlichen Implikationen ist gesondert zu prüfen.

Diesbezüglich ist allerdings hinzuzufügen, dass das Vorliegen eines einheitlichen Steueratbestandes vertreten werden kann, wenn der Leistungsumfang der Nebenleistung nicht mehr als 15% jenes der Haupttätigkeit beträgt und zu deren Ausübung beiträgt.

Ferner muss in diesem Zusammenhang hervorgehoben werden, dass für die Lieferung von beweglichen Wirtschaftsgütern, die vor ihrer zur Verfügungstellung montiert werden müssen, eine Sonderregelung gilt (siehe Kapitel 5.5.1.b; (Werklieferung eines beweglichen Gutes).

Bei Werkverträgen sind diesbezüglich folgende Regeln zu beachten:

5.5.1 Werklieferung

5.5.1.1 Werklieferung eines unbeweglichen Gutes

Verfügt der ausländische Auftraggeber in Spanien über eine Betriebsstätte, der ausländische Subunternehmer aber nicht, greift die Reverse-Charge-Regel, weshalb der Subunternehmer keine Umsatzsteuer zu berechnen braucht, in seiner Rechnung jedoch anzugeben hat, dass der Lieferungsempfänger das Steuersubjekt ist. Die spanische Betriebsstätte muss dementsprechend eine so genannte Eigenrechnung („Autofactura“) an sich selbst ausstellen, in welcher der gleiche Betrag als Umsatz- wie als Vorsteuer angegeben wird und demzufolge keine Steuerschuld ausgewiesen wird.

Wenn auch der in Spanien nicht ansässige Auftraggeber in Spanien nicht über eine Betriebsstätte verfügt, muss er sich auf Grund der Reverse-Charge-Regel in Spanien anmelden und die entsprechende spanische Umsatzsteuer mittels einer Eigenrechnung an sich selbst berechnen und gleichzeitig als Vorsteuer abziehen (nur bei Dienstleistungen – s. o. Absatz 5.4 – ist die Reverse-Charge-Regel grundsätzlich nicht anwendbar, wenn keine der Parteien in Spanien ansässig ist und sie in Spanien auch nicht über eine Betriebsstätte

verfügen). Da darüber hinaus der Auftraggeber somit Umsatzsteuersubjekt der spanischen Umsatzsteuer wird, kann er die spanische Vorsteuer, mit der er ggf. in Spanien belastet wird, nicht mehr über das Vergütungsverfahren geltend machen, sondern muss periodische Umsatzsteueranmeldungen einreichen.

5.5.1.2 Werklieferung eines beweglichen Gutes

Die Lieferung eines beweglichen Gutes, das in Spanien montiert wird, gilt nur dann als in Spanien vorgenommen, wenn die Montage in Spanien vollendet wird, der Einbau oder die Montage die Stilllegung der gelieferten Wirtschaftsgüter mit sich bringt, und ihre Kosten mehr als 15% der gesamten, auf die Lieferung der eingebauten Wirtschaftsgüter entfallenden Gegenleistung ausmachen.

Treffen diese Voraussetzungen zu, sind auch hier die Erläuterungen zum vorstehenden Buchstaben a) anwendbar.

Anderenfalls gilt nach spanischem Verständnis die Lieferung als im Ausland vorgenommen, weshalb der Auftraggeber in Spanien nachträglich entweder einen Import oder einen (angeglichenen) innergemeinschaftlichen Erwerb auf Grund der Verbringung des Produktes durchführt, demzufolge er sich in Spanien umsatzsteuerlich anmelden müsste, wenn nicht der Import direkt von dem Endabnehmer durchgeführt wird, die Vereinfachungsregeln über Dreiecksgeschäfte greifen oder der Vorgang Gemäß Artikel 17 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie 2006/112/EG (umgesetzt ins spanische Recht durch Artikel 9.3 im Vergleich zu Artikel 16.2 des spanischen UStG) aus dem Begriff der innergemeinschaftlichen Verbringung und somit auch des entsprechenden angeglichenen Erwerbes in Spanien ausgeschlossen ist.

5.5.2 Werkleistung

Diesbezüglich gelten die unter Absatz 5.4 angeführten Erläuterungen.

5.6 Verbringung von Bestandteilen auf die Baustelle

Nur im Falle der Werklieferung eines beweglichen Gegenstandes, bezüglich dessen die unter Kapitel 1.5.1.b) angegebenen Bedingungen zutreffen, schließen Artikel 9.3.a) im Vergleich zu.. Artikel 16.2 des spanischen Umsatzsteuergesetzes die Warenbewegung nach Spanien aus dem Begriff des innergemeinschaftlichen Erwerbes in Spanien aus.

In sämtlichen anderen Fällen muss sich daher der leistende Unternehmer auf Grund dieser Verbringungen (nach spanischer Sicht aus angeglichenem innergemeinschaftlichem Erwerbe) in Spanien umsatzsteuerlich registrieren lassen.

Sofern der verbringende Unternehmer in Spanien nicht ansässig ist und hier auch nicht über eine Betriebsstätte verfügt, ist die erwähnte Verbringung von der spanischen Umsatzsteuer freigestellt, der Unternehmer hat aber auf Grund der Verbringung die unter Absatz 5.2 angeführten Formalien zu erfüllen.

6 Vorsteuererstattung

6.1 Vorsteuerabzugsverbote

Als Vorsteuerabzugsverbote sind insbesondere folgende hervorzuheben:

- Lieferungen oder Leistungen, die nicht direkt und ausschließlich der unternehmerischen Tätigkeit zugeschrieben werden (Ausnahme Investitionsgüter),
- Schmuckgegenstände,
- Lebensmittel, Getränke und Tabak,
- Wirtschaftsgüter oder Leistungen, die als Zuwendungen gegenüber Kunden, Mitarbeitern oder Dritten verwendet werden,
- Vorsteuern aus Reisekosten (Beförderung, Kost, Logis) es sei denn der entsprechende Aufwand ist ertragssteuerlich abzugsfähig (Beweisproblem).

6.2 Vorsteuererstattung bei Registrierung

Im Falle der „vollwertigen Umsatzsteuerregistrierung“ (siehe Kapitel 3.1) können die Vorsteuern im Rahmen der Umsatzsteuervoranmeldungen geltend gemacht werden.

Die Rückerstattung des eventuell angefallenen Vorsteuerüberhangs kann aber nur in der letzten Umsatzsteuervoranmeldung des Jahres beantragt werden.

6.3 Vorsteuererstattung ohne Registrierung

Ohne Registrierung oder wenn diese nur „beschränkt“ ist (siehe Kapitel 3.1) kann die Vorsteuer nur im Rahmen des Vorsteuervergütungsverfahrens geltend gemacht werden.

Zu diesem Zwecke muss bei der zuständigen Finanzverwaltung der entsprechende Antrag zusammen mit folgenden Unterlagen eingereicht werden:

- Fotokopien der entsprechenden Eingangsrechnungen,
- Bescheinigung der Finanzverwaltung des Ansässigkeitsstaates, in der bestätigt wird, dass der Antragsteller in jenem Land Umsatzsteuersubjekt und zum 100%igen Vorsteuerabzug berechtigt ist,
- Ggf. (im Falle von Antragstellern, die in Drittstaaten ansässig sind) das Original der zugunsten des in Spanien ansässigen Fiskalvertreters ausgestellten Vollmacht.

Die Vergütungsverfahren können entweder quartalsmäßig oder aber für ein gesamtes Jahre in beiden Fällen immer bis zum 30. Juni des Folgejahres eingeleitet werden.

7 Vereinfachungsregeln für Auslieferungsläger

Nach spanischem Verständnis gilt das Befüllen eines in Spanien belegenen Konsignationslagers, sofern es keine umsatzsteuerliche Betriebsstätte (z. B. wegen der Anmietung von Lagerräumen) begründet, als eine freigestellte innergemeinschaftliche Verbringung, die in Spanien als freigestellter innergemeinschaftlicher Erwerb betrachtet wird.

Auf Grund der Erfüllung dieses Steuertatbestandes hat das Steuersubjekt immerhin folgende formelle Verpflichtungen in Spanien zu erfüllen:

- Beantragung einer spanischen USt-Identifikationsnummer als nichtansässiges Steuersubjekt,
- Eintragung in das Register innergemeinschaftlich tätiger Unternehmer,
- Einreichung zusammenfassender Meldungen über innergemeinschaftliche Vorgänge,
- Einreichung von Intrastat-Meldungen bei Überschreiten der relevanten Umsatzschwelle.

Vereinfachungsregeln sind nach spanischem Recht in diesem Zusammenhang also nicht anwendbar, weil die Ware nicht unmittelbar an den Endabnehmer, sondern in einem ersten Schritt in ein Lager und erst nachträglich an den Kunden versandt wird.

Die nachträgliche Lieferung an den Kunden unterliegt der spanischen Umsatzsteuer wobei aber die Reverse-Charge-Regel greift, sofern das liefernde Unternehmen in Spanien nicht über eine Betriebsstätte verfügt.

8 Intrastat

Mittels dieser Meldungen werden zu statistischen Zwecken Angaben zum Austausch von Waren und Gütern innerhalb der EU angeführt.

Die zu meldenden Vorgänge sind innergemeinschaftliche Lieferungen einerseits und innergemeinschaftliche Erwerbe oder Erwerbe auf Grund von Verbringungen andererseits.

Eine Meldepflicht existiert jedoch nur, soweit die relevanten Operationen im vorherigen oder im laufenden Jahr die Umsatzschwelle von 140.000,- € (für das Jahr 2006) übersteigen. Im das Jahr 2007 wird diese Schwelle voraussichtlich bei 200.000,- € liegen (die relevante Norm ist zum Zeitpunkt der Vorbereitung dieses Merkblattes noch nicht verabschiedet worden).

Diese Meldungen sind monatlich innerhalb der ersten 12 Kalendertage des Folgemonats einzureichen.

Wird der Betrag von 6 Mio. € an innergemeinschaftlichen Lieferungen oder Erwerben überstiegen, müssen diese Meldungen per Internet eingereicht werden.



Herr Lamarque ist Rechtsanwalt und Steuerberater in der Steuerberatungsabteilung einer der Big Four in Madrid. Er leitet die Steuerberatungskanzlei WTS Lamarque & Krieg Tax Advisers mit Sitz in Madrid, die auf die Betreuung vorwiegend deutschsprachiger Mandanten bei ihren Investitionen in Spanien spezialisiert ist. Schwerpunkt seiner Tätigkeit ist die grenzüberschreitende Gestaltungsberatung. Herr Lamarque hält Vorlesungen im Steuerrecht an der Universität Carlos III in Madrid und führt Lehrtätigkeiten in Seminaren an den Universitäten ICADE und UNED in Madrid und an der Universität Trier durch.

E-Mail: taxadvisers@lamarque-krieg.com, Tel.: 034 91-4 06 29 26