

# UMSATZSTEUERLICHE IMPLIKATIONEN VON WERKVERTRÄGEN

Madrid, August 2017

## 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 Zivilgesetzbuch 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 „schlüselfertig“ 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 40% 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:*

###### 1.5.1.1 *Werklieferungen eines unbeweglichen Gegenstandes*

Der Ort der Lieferung eines in Spanien belegenen unbeweglichen Gegenstandes ist Spanien.

###### 1.5.1.2 *Werklieferungen 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 und
- der Einbau oder die Montage die Immobilisierung der gelieferten Wirtschaftsgüter mit sich bringt.

##### 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 (Grundstücksbezogene Leistung).

### 1.5.2.2 *Werkleistung in Bezug auf ein bewegliches Produkt*

Ab 01.01.2010 (Inkrafttreten des so genannten USt-Paketes) gilt als Ort der Leistung der Ansässigkeitsort des Empfängers der Leistung. Bis zu diesem Zeitpunkt war Spanien der Ort der Leistung, sofern die Dienstleistung materiell in Spanien erbracht wurde.

## 2 **Definition der umsatzsteuerlichen Betriebsstätte**

Gemäß dem spanischen Umsatzsteuergesetz gilt als umsatzsteuerliche Betriebsstätte jeglicher feste Geschäftsort, an dem 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.

In Bezug auf die umsatzsteuerliche Betriebsstättendefinition ist auf zwei wichtige Neuerungen hinzuweisen:

### 2.1 **Inkrafttreten des sogenannten VAT-Package am 01.01.2010**

Unter anderem wurde durch diese Neuerung die sogenannte *vis attractiva* der umsatzsteuerlichen Betriebsstätte abgeführt. Dementsprechend ist ab dem 01.01.2010 eine Betriebsstätte umsatzsteuerlich nur dann relevant, wenn sie in der Vornahme der entsprechen Vorgänge involviert ist.

In diesem Sinne würde z.B. ein nichtansässiges Unternehmen welches in Spanien ein Warenlager anmietet, hier aber für dessen Verwaltung oder die nötige Logistik über kein Personal verfügt, zwar eine umsatzsteuerliche Betriebstätte begründen, diese wäre aber nicht das Umsatzsteuersubjekt der Lieferungen der Waren aus dem Lager, weil die Betriebstätte bei diesen Lieferungen nicht involviert wäre.

## 2.2 Inkrafttreten der EU Verordnung 282/2011 am 01.07.2011

Gemäß dieser Verordnung, die in Bezug auf spanisches Recht, höherrangiges Recht darstellt und hier direkt anwendbar ist, d. h., keiner Umsetzung bedarf, muss zwecks Bejahung einer umsatzsteuerlichen Betriebstätte ein hinreichender Grad an Beständigkeit und Struktur gegeben sein, die es ihr von der personellen und technischen Ausstattung her erlaubt, Leistungen zu erbringen.

D.h. ab dem 01.07.2011 wird eine umsatzsteuerliche Betriebstätte grundsätzlich nur noch dann begründet, wenn sie auch ertragsteuerlich zu bejahen ist.

## 3 Besteuerung und Verfahren

### 3.1 Registrierung

Eine Registrierungsspflicht existiert nur, wenn der Unternehmer in Spanien eine Betriebstätte 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 Betriebstätte begründet.
- Das Unternehmen wird aufgrund der reverse-charge-Regel Umsatzsteuersubjekt einer in Spanien getätigten Lieferung oder sonstigen Leistung oder es nimmt von Spanien aus innergemeinschaftliche Lieferung oder Exporte auf.

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

Der wesentliche Unterschied zwischen beiden Registrierungsformen liegt darin, dass bei der vollwertigen Registrierung das Unternehmen zur Übermittlung periodischer USt-Voranmeldungen verpflichtet ist, in deren Rahmen die Vorsteuer geltend gemacht werden kann. In diesem Fall kann also kein Vorsteuervergütungsantrag gestellt werden.

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 in Spanien 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 Fiskaldomizil des Steuersubjektes befindet, zuständig ist.

Der Link zur zuständigen Finanzbehörde lautet: [www.aeat.es](http://www.aeat.es)

Zwecks Anmeldung wird eine öffentlich beurkundete Vollmacht der Gesellschaft sowie ihrer Geschäftsführer ggf. mit Übersetzung ins Spanische und Apostille gemäß dem Haager Abkommen vom 05.10.1961 benötigt.

Wenn eine Tochtergesellschaft oder eine Niederlassung angemeldet werden soll, muss vorher eine spanische Identifikationsnummer als nichtansässiges Steuer-subjekt 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 mehrere Betriebsstätten in Spanien, so ist jede Betriebsstätte gesondert zur Umsatzsteuer anzumelden und erhält eine eigene Steuernummer.

Wichtig ist auch, darauf hinzuweisen, dass seit 2010 auf Aufforderung der Steuerverwaltung hin, es obligatorisch ist, einen „elektronischen Briefkasten“ einzurichten. Sämtliche Kommunikationen (Schreiben, Beschlüsse, Bescheide, Anfragen usw.) der Steuerverwaltung sind dann nur noch per Internet einholbar. Dazu benötigt der Unternehmer wiederum eine elektronische Signatur für steuerliche Zwecke.

### 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.

In Bezug auf die Reverse-Charge Regel ist darauf hinzuweisen, dass seit dem 31.10.2012 diese Regel auch im Falle von Bauleistungen greift, wenn diese Leistung die Erschließung von Bauland oder die Errichtung bzw. Renovierung von Gebäuden zum Gegenstand hat (Artikel 84.Uno.2.f) des span. UStG).

Die allgemeine Definition von Gebäuden ist in Spanien weit gefasst. Zu Gebäuden im Sinne des spanischen Umsatzsteuerrechts gehören insbesondere Bauwerke, die dauerhaft mit dem Boden oder anderen unbeweglichen Gegenständen verbunden sind, Bauwerke, die von der Erdoberfläche oder von anderem Baugrund (z. B. im Untergrund) getragen werden und neben Gebäuden im herkömmlichen Sinne auch feste, mit dem (über- oder unterirdischen) Baugrund verbundene Installationen, Häfen, Flughäfen, Straßen, Schienen, etc.

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

### 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. 303)*

##### 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 grundsätzlich nur in der letzten Erklärung des Jahres (die des 4. Quartals) beantragt werden. Bei Erfüllung bestimmter formeller Auflagen (z.B. elektronische Übermittlung der USt-Verzeichnisse, s. dazu die Erläuterungen im nachfolgenden Absatz) kann die Erstattung des Vorsteuerüberhangs auch mit jeder einzelnen USt-Voranmeldung beantragt werden.

Als Alternative kann der Vorsteuerüberhang auch innerhalb einer 4-jährigen Frist ab Entstehung der Umsatzsteuer geltend gemacht werden.

Die Erklärungen werden grundsätzlich elektronisch an das Finanzamt übermittelt, und die Steuerschuld wird vom Bankkonto des Unternehmers abgebucht.

Nullmeldungen oder Meldungen, in denen eine Vorsteuerforderung ausgewiesen wird, müssen ebenfalls übermittelt 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 Erklärung wird grundsätzlich elektronisch an das Finanzamt übermittelt.

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

#### 3.4.2.1 *Monatliche Umsatzsteuervoranmeldungen (Formular Nr. 303)*

Diesbezüglich gilt das unter Absatz 3.4.1.1 Erwähnte, mit folgenden Abweichungen:

Diese Erklärungen müssen monatlich jeweils innerhalb der ersten 20 Kalendertage des Folgemonats eingereicht werden. Die Voranmeldung des Monats Dezember kann bis zum 30. Januar des Folgejahres übermittelt werden. Mit Einführung des Systems über unmittelbare Informationsübermittlung an die Finanzverwaltung ab dem 01.07.2017 (s. nachstehende Erläuterungen hierzu) ist die erwähnte Frist für sämtliche Umsatzsteuervoranmeldungen bis zum 30sten des Folgemonats erweitert worden.

Die Erklärungen werden elektronisch an das Finanzamt übermittelt.

#### 3.4.2.2 *SII („Sistema de Suministro Inmediato“) System der unmittelbaren Übertragung der USt-Verzeichnisse*

Mit Wirkung ab dem 01.07.2017 ist für diese Unternehmer die Verpflichtung eingeführt worden, ihre Umsatzsteuerverzeichnisse alle 4 Tage an das Finanzamt elektronisch zu übermitteln. Konkret muss das Umsatzsteuerverzeichnis über Ausgangsrechnungen innerhalb von 4 Tagen ab Rechnungsdatum und das Verzeichnis über Eingangsrechnungen innerhalb von 4 Tagen ab der Buchung der Rechnung übermittelt werden.

Ferner gilt die erwähnte 4-tägige Frist auch für das Verzeichnis über bestimmte innergemeinschaftliche Vorgänge. Das Verzeichnis über Investitionsgüter muss einmal im Jahr übermittelt werden.

Anstatt der erwähnten 4-tägigen Fristen gilt für das Jahr 2017 als Übergangsregelung eine 8-tägige Frist. Ferner sind die USt-Verzeichnisse mit der Information des ersten Semesters 2017 ebenfalls bis zum 31.12.2017 elektronisch abzugeben.

Mit der Einführung des SII-Systems soll für diese Unternehmer die Verpflichtung, eine USt-Jahresmeldung (Formular 390) abzugeben, abgeschafft werden. Die Information, die in der Jahresmeldung gemeldet wird, und im SII System nicht aufgenommen wird, soll dann in der letzten USt-Voranmeldung gemeldet werden.

### 3.5 Zusammenfassende Meldung

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

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

Wenn die innergemeinschaftlichen Lieferungen von Gütern oder Leistungen im betreffenden Quartal und in den 4 vorhergehenden Quartalen den Betrag von 50.000,- € nicht überstiegen hat, werden diese Meldungen quartalsmäßig in den gleichen Fristen eingereicht, die auch für die quartalsmäßig einzureichenden Umsatzsteuervoranmeldungen vorgesehen sind (siehe Kapitel 3.4.1.1).

Wenn diese Vorgänge den erwähnten Betrag übersteigen, müssen diese Meldungen monatlich 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.

- Nullmeldungen brauchen nicht eingereicht zu werden.
- Die Erklärungen werden grundsätzlich elektronisch an das Finanzamt übermittelt.

### 3.6 Steuersatz

Der allgemeine Steuersatz in Spanien beträgt 21%. Als reduzierte Steuersätze sind 10% 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 10%.

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 21%.

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“.

Wenn der Rechnungsbetrag inklusive USt. weniger als 400,- € beträgt, oder in anderen in Artikel 4 der Rechnungsstellungsverordnung (verabschiedet durch das königliche Dekret 1619/2012, vom 30. November 2012) vorgesehenen Fällen können vereinfachte Rechnungen ausgestellt werden.

#### 4.2 Ausstellung der Rechnungen durch den Rechnungsempfänger

Artikel 5 der Rechnungsstellungsverordnung 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 der Rechnung zukommen lassen.
- Sämtliche Rechnungen müssen vom leistenden Unternehmer gemäß dem zwischen den Parteien vereinbarten Verfahren freigegeben werden.
- Pro Empfänger, der die Rechnungen für das leistende Unternehmen ausstellt, muss ein gesonderter Rechnungsnummernkreis verwendet werden.
- Auf den Rechnungen muss ausdrücklich vermerkt werden, dass diese durch den Leistungsempfänger ausgestellt worden sind.
- 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,
- Gesonderter Rechnungsnummernkreis,

- 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 Verzeichnis 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 (grundstücksbezogene Leistungen), unterliegen der spanischen Umsatzsteuer.

Ansonsten gilt seit dem 01.01.2010 grundsätzlich als Ort der Leistung das Land, in welchem sich der Sitz des Leistungsempfängers befindet, so dass das leistende Unternehmen keine Umsatzsteuer zu berechnen hat, wenn der Empfänger in Spanien nicht ansässig ist und hier auch nicht über eine Betriebsstätte verfügt, die in die Vorgänge involviert ist. Auf den Rechnungen muss ausdrücklich auf die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers hingewiesen werden.

Bezüglich der ab dem 01.01.2013 eingeführten Reverse-Charge Regel bei Bauleistungen verweisen wir auf Absatz 3.2 dieses Beitrages.

## 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 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 aufgrund seiner Leistung keine Betriebsstätte begründet, braucht der Subunternehmer in seinen Rechnungen aufgrund der Reverse-Charge-Regel keine Umsatzsteuer auszuweisen, er muss aber in ihnen angeben, dass der Leistungsempfänger das Steuersubjekt ist.

Wenn keine der beiden Parteien in Spanien ansässig ist und hier auch nicht über eine Betriebsstätte verfügen, der Ort der Leistung aber Spanien ist (z.B. im Falle von grundstücksbezogenen Leistungen), greift die Reverse-Charge-Regel nicht (Artikel 84.Uno.2.a).a') des span. UStG), so dass sich der Subunternehmer in Spanien anmelden und spanische Umsatzsteuer an den Auftraggeber berechnen muss.

Sollte es sich bei der grundstücksbezogenen Leistung um eine Bauleistung handeln, auf die die seit dem 01.01.2013 geltende Reverse-Charge-Regel greift (siehe dazu Absatz 3.2 dieses Beitrages und Artikel 84.Uno.2.f) des span. UStG.), ist es unklar, welche Norm nun den Vorrang hat: Wenn es Artikel 84.Uno.2.a).a') ist, muss sich der Subunternehmer anmelden. Sollte Artikel 84.Uno.2.f) sein, muss sich der Auftragnehmer anmelden.

Wenn der Ort der Leistung nicht Spanien ist, dann braucht sich keines der beiden Unternehmer in Spanien anzumelden, weil der Vorgang ausserhalb des spanischen Anwendungsbereiches stattfindet.

#### **5.5 Zukauf von Werklieferungen oder Werkleistungen durch ausländische Unternehmen**

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

Diesbezüglich ist allerdings hinzuzufügen, dass das Vorliegen eines einheitlichen Steuertatbestandes 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 Verfügung Stellung montiert werden müssen, eine Sonderregelung gilt (siehe Kapitel 5.5.1.2; 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 Betriebstätte, 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.

Wenn auch der in Spanien nicht ansässige Auftraggeber in Spanien nicht über eine Betriebstätte verfügt, muss er sich aufgrund der Reverse-Charge-Regel in Spanien anmelden und die entsprechende spanische Umsatzsteuer melden. 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 dafür über das Veranlagungsverfahren gehen (Einreichung periodischer USt-Voranmeldungen).

##### 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 und der Einbau oder die Montage die Immobilisierung der gelieferten Wirtschaftsgüter mit sich bringt.

Treffen diese Voraussetzungen zu, sind auch hier die Erläuterungen zum vorstehenden Absatz Nr. 5.5.1.1. 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 aufgrund 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 derer die unter Kapitel 1.5.1.2 angegebenen Bedingungen zutreffen, schließen Artikel 9.3.a) im Vergleich z. 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 aufgrund dieser Verbringungen (nach spanischer Sicht aus sind das angeglichene innergemeinschaftliche Erwerbe) in Spanien umsatzsteuerlich registrieren lassen.

Sofern der verbringende Unternehmer in Spanien nicht ansässig ist und hier auch nicht über eine Betriebstätte verfügt, ist die erwähnte Verbringung von der spanischen Umsatzsteuer freigestellt, der Unternehmer hat aber aufgrund 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 grundsätzlich in der letzten Umsatzsteuervoranmeldung des Jahres beantragt werden. Die Beantragung der Rückerstattung mit jeder einzelnen USt-Voranmeldung ist bei Erfüllung bestimmter formeller Verpflichtungen (z.B. monatliche Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldungen und quasi unmittelbare elektronische Übermittlung der USt-Verzeichnisse an die Finanzverwaltung) auch möglich (s. Absatz 3.4.2 dieses Beitrages).

## 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.

Antragsteller, die in der EU ansässig sind, müssen ihre Anträge, die die spanische Vorsteuer betreffen seit dem 01.01.2010 in ihrem Ansässigkeitsstaat stellen. Die Anträge müssen per Internet an die zuständige Steuerverwaltung übermittelt werden. Betreffend der in den jeweiligen Ländern diesbezüglich zu erfüllenden formellen Verpflichtungen verweisen wir auf Steuerexperten des jeweiligen Landes.

Anträge von Unternehmern, die in Drittländern ansässig sind, sind weiterhin bei der spanischen Steuerverwaltung zu stellen, wobei mit dem Antrag auch folgende Unterlagen eingereicht werden müssen:

- Kopien der entsprechenden Eingangsrechnungen,
- Bescheinigung der Finanzverwaltung des Ansässigkeitsstaates, in der bestätigt wird, dass der Antragsteller in jenem Land Umsatzsteuersubjekt und zum 100%-tigen Vorsteuerabzug berechtigt ist,
- Das Original der zugunsten des in Spanien ansässigen Fiskalvertreters ausgestellten Vollmacht.

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

## 7 Vereinfachungsregeln für Auslieferungsläger

Nach spanischem Verständnis gilt das Befüllen eines in Spanien belegenen Konsignationslagers, sofern keine umsatzsteuerliche Betriebstätte vorliegt, die in den Vorgang involviert ist, als eine freigestellte innergemeinschaftliche Verbringung, die in Spanien als freigestellter innergemeinschaftlicher Erwerb betrachtet wird.

Aufgrund der Erfüllung dieses Steuertatbestandes hat das Steuersubjekt 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 Betriebstätte verfügt.

Abweichend zu den obigen Erläuterungen geht die spanische Steuerverwaltung beim Vorliegen bestimmter Voraussetzungen beim Befüllen des Konsignationslagers von einer direkten innergemeinschaftlichen Lieferung an den spanischen Endkunden aus. Dies hat einerseits den Vorteil, dass sich der ausländische Unternehmer in Spanien nicht registrieren muss, weil er den Tatbestand des angeglichenen innergemeinschaftlichen Erwerbes nicht erfüllt. Andererseits hat das aber den Nachteil für dessen spanischen Kunden, dass er die Vorsteuer aus seinem innergemeinschaftlichen Erwerb erst bei Erhalt der Rechnung nach Entnahme von Produkten aus dem Lager geltend machen kann, was u. U. nicht im selben Veranlagungszeitraum der Entstehung der Umsatzsteuer aus dem innergemeinschaftlichen Erwerb passieren kann. In diesen Fällen müsste der Konsignationslagervertrag entsprechend gestaltet werden um diesen Nachteil zu vermeiden.

Die konkreten Umstände, bei denen die spanische Steuerverwaltung von der Durchführung einer direkten innergemeinschaftlichen Lieferung seitens des ausländischen Unternehmers an seinen spanischen Endkunden ausgeht, sind folgende:

- Ab dem Zugang der Waren im Lager erwirbt der Kunde die Verfügungsmacht über die Ware und die Risiken des Verlustes oder Beschädigung der Waren gehen auf ihn über. Er ist verpflichtet, auf eigene Rechnung diesbezüglich eine Versicherung abzuschließen.
- Es ist der Kunde selbst, der die Waren bei Bedarf aus dem Lager entnimmt. Er ist der einzige der Zugang zum Lager hat und auch der einzige Kunde des Lieferanten, der Waren in jenem Lager empfängt. Seine Verfügungsmacht ist folglich uneingeschränkt, obwohl das Eigentum erst bei der Entnahme aus dem Lager auf ihn übergeht.

## 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 oder Verbringungen einerseits und innergemeinschaftliche Erwerbe oder angeglichene innergemeinschaftliche Erwerbe andererseits.

Eine Meldepflicht existiert jedoch nur, soweit die relevanten Operationen im vorherigen oder im laufenden Jahr die Umsatzschwelle von 400.000,- € übersteigen. Ggf. ist eine Ausgangs- und eine Eingangsmeldung abzugeben.

Diese Meldungen sind monatlich innerhalb der ersten 12 Kalendertage des Folgemonats elektronisch zu übermitteln.



Herr Lamarque leitet die Steuerberatungskanzlei “**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 diversen Universitäten und führt Lehrtätigkeiten in Steuerseminaren durch.

Email: [taxadvisers@lamarque-krieg.com](mailto:taxadvisers@lamarque-krieg.com), Tel.: +34 91 737 16 26