ERWEITERUNG DES REVERSE-CHARGE-VERFAHRENS IN FRANKREICH

Inhalt der Neuregelung und Auswirkungen für Schweizer Unternehmer mit Geschäftstätigkeit in Frankreich*

JAN OLE LUUK
ARIANE BEETSCHEN

Die französische Regierung ist bestrebt, die durch MWST-Betrug [1] bedingten Steuerausfälle zu reduzieren. In Art. 94 des Nachtrags zum Haushaltsgesetz 2005 vom 30.12.2005 hat sie eine Änderung des französischen Steuergesetzbuches (Code Général des Impôts) eingeführt, die weitreichende Konsequenzen für französische, vor allem aber für ausländische und damit auch Schweizer Unternehmer hat, welche in Frankreich MWST-pflichtige Leistungen erbringen.

1. EINLEITUNG

Seit dem 1.9.2006 gilt das sog. Reverse-Charge-Verfahren (Autoliquidation de la TVA) – von einigen Ausnahmen abgesehen – für sämtliche in Frankreich steuerpflichtigen Lieferungen und Dienstleistungen von nicht in Frankreich ansässigen Unternehmen. Vor diesem Hintergrund müssen Schweizer Unternehmer mit MWST-pflichtiger Geschäftstätigkeit in Frankreich die steuerliche Behandlung ihrer Auslandumsätze überprüfen.

Bei im Inland steuerbaren und steuerpflichtigen Umsätzen ist nach dem Gemeinschaftsrecht grundsätzlich der leistende Unternehmer der Steuerschuldner [2]. Nur in Ausnahmefällen wird die Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger verlagert. Dies bezeichnet man als sog. Reverse-Charge-Verfahren. Im Anwendungsbereich des Reverse-Charge-Verfahrens fallen Steuerschuldnerschaft und Vorsteuerabzug zusammen. Dadurch wird das dem MWST-System innewohnende Risiko des Fiskus, dass der leistende Unternehmer die *Mehrwertsteuer (MWST)* nicht entrichtet, der Leistungsempfänger aber den Vorsteuerabzug geltend macht, beseitigt.

Der Steueranspruch des Fiskus ist besonders dann gefährdet, wenn er gegen einen im Ausland ansässigen Unternehmer durchgesetzt werden müsste. Gemeinschaftsrechtliche Grundlage für die Verlagerung der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger ist für die Fallgruppe der Leistungen ausländischer Unternehmer Art. 21 Abs. 1 Bst. a Satz 2 der 6. MWST-Richtlinie. Danach können die EU-Mitgliedstaaten «gemäss den von Ihnen festgelegten Bedingungen» vorsehen, dass der Empfänger die MWST schuldet, wenn die steuerpflichtige Lieferung oder Dienstleistung von einem nicht im Inland ansässigen Unternehmer erbracht wird [3].

In der Schweiz verwirklicht der Empfänger einer Dienstleistung von einem im Ausland ansässigen Unternehmen zwar gesetzestechnisch einen «Umsatz» (sog. Dienstleistungsbezug aus dem Ausland), für den er die Steuer schuldet [4]. Von der materiellen Wirkung her wird er jedoch so behandelt, als sei er – wie in den Fällen des Art. 21 Abs. 1 Bst. b Alt. 1 der 6. MWST-Richtlinie – als Leistungsempfänger Schuldner der MWST für eine im Inland steuerpflichtige Dienstleistung eines im Ausland ansässigen Leistungserbringers [5].

2. NEUREGELUNG

Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass die nachfolgend beschriebene Neuregelung in Frankreich das bereits vor dem 1.9.2006 bestehende Reverse-Charge-Verfahren nicht ersetzt, sondern dessen Anwendungsbereich erweitert. Leistungen, die also bereits vor dem 1.9.2006 zu einer Verlagerung der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger geführt haben [6], bleiben von der Neuregelung unberührt.

2.1 Sachlicher Anwendungsbereich. Der sachliche Anwendungsbereich des Reverse-Charge-Verfahrens wird durch den neu eingeführten Satz 2 des Art. 283 Abs. 1 des Code Général des Impôts erheblich erweitert. Die Steuerschuld geht danach mit Wirkung seit dem 1.9.2006 bei Vorliegen der persönlichen Voraussetzungen auf seiten des Leistungsempfängers – von einigen Ausnahmen abgesehen – für sämtliche Leistungen von nicht in Frankreich ansässigen Unternehmen auf den Leistungsempfänger über.

Dies betrifft neu insbesondere folgende Umsätze von im EU-Ausland oder nicht in der EU ansässigen Unternehmen: → Lieferungen von Gegenständen in Frankreich; → Werklieferungen in Frankreich (einschliesslich Montage- oder Installationslieferungen); → Dienstleistungen im Zusam-

JAN OLE LUUK, LL.M.,
RECHTSANWALT,
MWST-EXPERTE FH;
CMS VON ERLACH HENRICI
RECHTSANWÄLTE, ZÜRICH

ARIANE BEETSCHEN,
AVOCAT, DIPLÔMÉE ESSEC;
CMS BUREAU FRANCIS
LEFEBVRE,
NEUILLY-SUR-SEINE/F

menhang mit einem in Frankreich gelegenen Grundstück oder Gebäude; → in Frankreich erbrachte kulturelle, künstlerische, sportliche, wissenschaftliche, unterrichtende oder unterhaltende Dienstleistungen; → Vermietung von Beförderungsmitteln durch nicht in der EU ansässige Unternehmer, die in Frankreich benutzt werden.

Lediglich für einige wenige, spezielle Leistungen ist ein Übergang der Steuerschuld nicht vorgesehen [7].

Entgegen der bisherigen Regelung, nach welcher der im Ausland ansässige leistende Unternehmer und der Leistungsempfänger gesamtschuldnerisch für die MWST-Schuld hafteten, sieht die Neuregelung keine Haftung des ausländischen Leistungserbringers mehr für den Fall vor, dass der französische oder in Frankreich für MWST-Zwecke registrierte ausländische Leistungsempfänger seinen steuerlichen Pflichten nicht nachkommt.

2.2 Persönlicher Anwendungsbereich

2.2.1 Voraussetzungen hinsichtlich des Leistungsempfängers. Empfänger der Leistung im Sinne des Art. 283 Abs. 1 des Code Général des Impôts ist grundsätzlich derjenige, der nach dem zugrunde liegenden Rechtsverhältnis, insbesondere als Vertragspartner (Auftraggeber) die Gegenleistung schuldet. Leistungsempfänger ist folglich auch derjenige, der die Leistung von einem Dritten (Subakkordanten) als sog. Generalunternehmer bezieht und diese damit zugleich als eigene gegenüber seinem Auftraggeber erbringt.

Die Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens hängt nicht davon ab, ob der Leistungsempfänger in Frankreich ansässig ist. Eine Verlagerung der Steuerschuld auf den in- oder ausländischen Leistungsempfänger tritt nach der gesetzlichen Neuregelung jedoch nur dann ein, wenn er in Frankreich für MWST-Zwecke «identifiziert» ist, d. h. über eine französische MWST-Nr. verfügt [8]. Folglich bleibt der im Ausland ansässige Leistungserbringer Steuerschuldner der französischen MWST, wenn er seine in Frankreich steuerpflichtige Leistung an einen nichtsteuerpflichtigen, französischen Abnehmer ohne französische MWST-Nr. oder an ein ausländisches, in Frankreich aber nicht für MWST-Zwecke registriertes Unternehmen erbringt.

Zu beachten ist insoweit, dass auch nichtsteuerpflichtige Personen [9] über eine französische MWST-Nr. verfügen können, z. B. wenn sie Umsätze erklären müssen, welche die Vergabe einer solchen Nummer erforderlich machen [10], oder wenn sie zur MWST-Pflicht optieren. Ferner wird in der Praxis generell das Problem des ggf. veränderlichen Status des Leistungsempfängers zu lösen sein. Für die Frage, ob eine Verlagerung der Steuerschuld eintritt, kommt es grundsätzlich allein darauf an, ob der Leistungsempfänger im Zeitpunkt der Leistungserbringung tatsächlich über eine französische MWST-Nr. verfügt, und nicht etwa darauf, ob er zu diesem Zeitpunkt für MWST-Zwecke registriert sein müsste.

2.2.2 Voraussetzungen hinsichtlich des Leistungserbringers. Hinsichtlich der Person des Leistungserbringers ist – wie bereits vor der Neuregelung – massgebend, dass dieser nicht in Frankreich ansässig ist. Eine Verlagerung der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger findet demnach nur dann statt, wenn das Unternehmen, dem die fragliche Leistung nach dem zugrunde liegenden Rechtsverhältnis zuzurechnen ist (Auftragnehmer), in Frankreich weder den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat noch eine Zweigniederlassung unterhält, welche die Kriterien einer «festen Niederlassung» im Sinne des Gemeinschaftsrecht erfüllt [11].

Der Umstand allein, dass ein ausländischer Unternehmer in Frankreich ggf. für MWST-Zwecke registriert ist und ihm eine französische MWST-Nr. erteilt wurde, ist allerdings kein Merkmal dafür, dass er in Frankreich ansässig ist und hindert daher – anders als in der Schweiz [12] – die Anwendbarkeit des Reverse-Charge-Verfahrens nicht.

«Hinsichtlich der Person des Leistungserbringers ist – wie bereits vor der Neuregelung – massgebend, dass dieser nicht in Frankreich ansässig ist.»

3. BILLIGKEITSREGELUNG DER VERWALTUNGSPRAXIS

Für die Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens besteht grundsätzlich kein Wahlrecht, d. h., die Steuerschuld geht bei Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen zwingend auf den Leistungsempfänger über. Allerdings hat die französische Direction Générale des Impôts in ihrer Verwaltungsanweisung vom 23. 6. 2006 [13] eine Billigkeitsregelung («Tolérance administrative») eingeführt, nach welcher der Leistungsempfänger und der jeweilige leistende Unternehmer einvernehmlich auf die Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens verzichten können. Dies setzt allerdings voraus, dass der leistende Unternehmer der für die Steuererhebung zuständigen Behörde einen in Frankreich ansässigen Bürgen («Répondant») benennt, welcher sich verpflichtet, die dem ausländischen Steuerpflichtigen obliegenden Formalitäten zu erledigen und die Steuer an seiner Stelle abzuführen. Bei einem nicht in der EU ansässigen Unternehmer ist dies zwingend dessen französischer Fiskalvertreter («Représentant fiscal»). Ausserdem muss ein Verzicht schriftlich und mindestens für die Dauer eines Jahres vereinbart werden.

Die Anwendung der Billigkeitsregelung könnte sich – unter Cash-Flow-Gesichtspunkten – insbesondere dann als vorteilhaft erweisen, wenn ein bisher nicht in Frankreich für MWST-Zwecke registrierter Unternehmer in erheblichem Umfang vorsteuerbelastete Leistungen in Frankreich bezieht. Die Rückerstattung dieser Vorsteuern müsste dann nämlich nicht über das administrativ und zeitlich aufwendige Verfahren nach der 8. bzw. 13. MWST-Richtlinie – in dessen Rahmen u. a. sämtliche Originalrechnungen vorzulegen sind – beantragt werden, sondern könnte unmittelbar durch Verrechnung mit der Ausgangssteuer in der MWST-Abrechnung erfolgen. Aber auch für in Frankreich für MWST-Zwecke registrierte ausländische Unternehmer, die in ihren Abrechnungen

regelmässig Vorsteuerüberhänge ausweisen, kann die Anwendung der Billigkeitsregelung interessant sein.

Ob der Leistungsempfänger allerdings im Einzelfall der Anwendung der Billigkeitsregelung zustimmen wird, darf vor dem Hintergrund der in diesem Fall eingreifenden Haftung für die MWST des leistenden Unternehmers bezweifelt werden. In der Praxis wird daher der Verzicht auf die Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens wohl hauptsächlich bei verbundenen Unternehmen in Betracht kommen. Da der Verzicht mit jedem Leistungsempfänger einzeln vereinbart werden muss, wird die Regelung vor dem Hintergrund des damit einhergehenden administrativen Aufwands einschliesslich des Managements der – bei einer Vielzahl von Abnehmern – ggf. verschiedenen MWST-Regime, aber auch aus Sicht des ausländischen Leistungserbringers eher kritisch zu betrachten sein.

4. SONDERFÄLLE

4.1 Innergemeinschaftliche Erwerbe. Ausländische Unternehmen, die lediglich innergemeinschaftliche Erwerbe und anschliessende Inlandslieferungen in Frankreich ausführen, müssen seit dem 1. 9. 2006 keine MWST-Abrechnungen mehr abgegeben. Die Steuerschuld aus ihren Lieferungen geht auf den Empfänger über und es besteht insoweit keine Deklarationspflicht mehr. Der innergemeinschaftliche Erwerb ist zudem gemäss Art. 262ter Abs. 2 Satz 3 des Code Général des Impôts steuerbefreit und muss nicht erklärt werden. Allfällige Vorsteuern aus in Anspruch genommenen Eingangsleistungen können in diesen Fällen ausschliesslich im Verfahren nach der 8. bzw. 13. MWST-Richtlinie geltend gemacht werden, sofern im übrigen nur Umsätze ausgeführt werden, für welche der Leistungsempfänger die Steuer schuldet. Allerdings muss die mehrwertsteuerliche Registrierung in Frankreich aufrechterhalten werden, da eine MWST-Nr. für die Steuerfreistellung der innergemeinschaftlichen Lieferung des Vorlieferanten erforderlich ist und zudem weiterhin für den innergemeinschaftlichen Erwerb Intrastat-Meldungen unter der französischen MWST-Nr. abzugeben sind.

4.2 Innergemeinschaftliche Lieferungen/Ausfuhrlieferungen. Sofern Lieferungen aus Frankreich in andere EU-Mitgliedstaaten oder in das Drittlandgebiet ausgeführt werden, müssen die ausländischen Unternehmen in Frankreich ebenfalls registriert bleiben. Zwar muss bei Vorliegen der materiellen und formellen Voraussetzungen der Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen oder Ausfuhrlieferungen keine französische MWST ausgewiesen und abgeführt werden. Es sind jedoch weiterhin MWST-Abrechnungen einzureichen, in denen diese steuerfreien Umsätze zu deklarieren sind. In diesen Abrechnungen können nicht nur die mit diesen Umsätzen zusammenhängenden, sondern – nach den allgemeinen Voraussetzungen – sämtliche französischen Vorsteuern abgezogen werden. Erstattungsanträge nach der 8. bzw. 13. MWST-Richtlinie sind in diesen Fällen also nicht erforderlich.

4.3 Leistungsketten ausländischer Unternehmer. In Fällen, in denen mehrere ausländische Unternehmer in die Erbringung einer in Frankreich steuerpflichtigen Leistung nacheinander eingeschaltet sind, ist die Prüfung, ob das Reverse-Charge-Verfahren zur Anwendung gelangt, jeweils einzeln und strikt nach den gesetzlichen Voraussetzungen vorzunehmen.

Sollte z. B. ein Schweizer Unternehmer in Frankreich unter Verwendung von aus der Schweiz eingeführten Materialien eine Werklieferung an einen steuerpflichtigen, französischen Auftraggeber erbringen und sich dabei eines italienischen Subakkordanten bedienen, so wäre der italienische Subakkordant verpflichtet, sich in Frankreich für MWST-Zwecke zu registrieren und mit französischer MWST abzurechnen, sofern der Schweizer Generalunternehmer nicht über eine französische MWST-Nr. verfügt [14]. Auf die Leistung des Schweizer Generalunternehmers gegenüber dem französischen Auftraggeber fände hingegen das Reverse-Charge-Verfahren Anwendung, mit der Folge, dass dieser ohne MWST abrechnen müsste und die an den italienischen Subakkordanten gezahlte Vorsteuer (und die getragene Einfuhrsteuer auf den in Frankreich eingeführten Materialien) nur über das Erstattungsverfahren nach der 13. MWST-Richtlinie geltend machen könnte [15]. Sollte das italienische Unternehmen in der Folge einen weiteren ausländischen Subakkordanten einschalten, würde dessen Steuerschuld wiederum auf das für MWST-Zwecke in Frankreich registrierte italienische Unternehmen übergehen.

«In der Schweiz ansässige leistende Unternehmer sind auch im Anwendungsbereich des novellierten Reverse-Charge-Verfahrens weiterhin verpflichtet, Rechnungen über ihre in Frankreich steuerpflichtigen Leistungen auszustellen.»

Aus diesem Beispielsfall wird deutlich, dass gerade bei Leistungsketten mehrerer ausländischer Unternehmer eine vorherige Abstimmung der Vertragspartner unbedingt erforderlich ist, da die Frage der Erfassung eines der beteiligten ausländischen Unternehmen für MWST-Zwecke in Frankreich die mehrwertsteuerliche Abwicklung der von diesem Unternehmen bezogenen Leistungen determiniert.

5. PRAKTISCHE KONSEQUENZEN FÜR SCHWEIZER UNTERNEHMER

Grundsätzlich bedeutet die Erweiterung des Reverse-Charge-Verfahrens in Frankreich für die davon als Leistungserbringer betroffenen Schweizer Unternehmer eine erhebliche Erleichterung hinsichtlich der von ihnen in Frankreich zu erfüllenden mehrwertsteuerlichen Pflichten: Im Anwendungsbereich des Reverse-Charge-Verfahrens sind Schweizer Unternehmer als Leistungserbringer von der subjektiven Steuerpflicht befreit und müssen sich folglich nicht mehr für MWST-Zwecke in Frankreich registrieren bzw. eine bestehende

Registrierung aufrechterhalten [16]. Ferner sind sie nicht mehr für die Entrichtung der MWST in bezug auf ihre in Frankreich ausgeführten Umsätze verantwortlich und müssen in Frankreich keinen Erklärungspflichten nachkommen.

Im einzelnen gilt es folgende Konsequenzen zu beachten:

5.1 Rechnungsstellung. In der Schweiz ansässige leistende Unternehmer sind auch im Anwendungsbereich des novellierten Reverse-Charge-Verfahrens weiterhin verpflichtet, Rechnungen über ihre in Frankreich steuerpflichtigen Leistungen auszustellen [17]. Jedoch sollte in diesen Rechnungen – an in Frankreich für MWST-Zwecke registrierte, in- oder ausländische Leistungsempfänger – MWST nicht ausgewiesen werden. Die Verwaltungsanweisung vom 23. 6. 2006 [18] ist allerdings gerade in diesem Punkt unglücklich formuliert, denn dort heisst es, dass auf den Ausweis der MWST verzichtet werden könne («Il est admis que la facture [...] ne fasse pas mention de la TVA exigible»). Wegen des gemeinschaftsrechtlichen Grundsatzes, dass Steuerschuldner auch derjenige ist, der MWST in einer Rechnung (oder einem ähnlichen Dokument) ausweist [19], und eingedenk der nicht fern liegenden Möglichkeit, dass der Leistungsempfänger eine ausgewiesene MWST zu Unrecht abzieht, den Umsatz irrtümlich aber nicht unter dem Reverse-Charge-Verfahren deklariert, hätte es näher gelegen, den MWST-Ausweis für unzulässig zu erklären [20] statt den Nichtausweis der MWST «zuzulassen».

Ferner müssen Rechnungen einen Hinweis auf die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers enthalten, z. B.: «La TVA est due par le client (article 21-1-a de la 6ème directive TVA) oder (article 283-1 CGI)». Nach Auffassung der Verfasser geht die Steuerschuldnerschaft allerdings kraft Gesetzes auf den Leistungsempfänger über und ist folglich nicht davon abhängig, dass die Rechnung diesen Hinweis enthält und alle weiteren gesetzlichen Rechnungsanforderungen [21] erfüllt (z. B. die MWST-Nr. des Fiskalvertreters, sein vollständiger Name und seine Anschrift bei nicht in der EU ansässigen registrierten Unternehmen).

5.2 Mehrwertsteuerliche Registrierung in Frankreich

5.2.1 Löschung der Registrierung. Sofern Schweizer Unternehmen in Frankreich ausschliesslich Leistungen erbringen, für welche nach dem novellierten Reverse-Charge-Verfahren ein Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger vorgesehen ist, sind sie seit dem 1. 9. 2006 grundsätzlich nicht mehr verpflichtet, sich in Frankreich für MWST-Zwecke zu registrieren und einen inländischen Fiskalvertreter zu bestellen. Für diese Unternehmen ist daher eine Löschung der Registrierung zu beantragen, sofern sie aufgrund der alten Rechtslage registriert waren.

Im Einzellfall kann allerdings die Aufrechterhaltung der Registrierung zwecks Erfüllung fortbestehender Meldepflichten erforderlich sein [22].

5.2.2 Aufrechterhaltung der Registrierung. In verschiedenen Fallkonstellationen kann auch nach der Novellierung des Reverse-Charge-Verfahrens eine Verpflichtung bestehen, sich als Schweizer Unternehmen für MWST-Zwecke in Frankreich zu registrieren oder eine bestehende Registrierung aufrechtzuerhalten.

Praktisch relevant sind insbesondere folgende Geschäftsvorfälle:

→ in Frankreich der MWST unterliegende Leistungen an nicht steuerpflichtige Leistungsempfänger ohne französische MWST-Nr.; → Lieferungen von Gegenständen in das französische Warenlager eines Schweizer Unternehmens, die aus anderen EU-Mitgliedstaaten bezogen werden (innergemeinschaftlicher Erwerb) [23]; → Lieferungen von Gegenständen aus Frankreich an Abnehmer im EU-Ausland (innergemeinschaftliche Lieferungen) oder im Drittlandsgebiet (Ausfuhrlieferungen); → Leistungen von Veranstaltern kultureller, künstlerischer, sportlicher, wissenschaftlicher, unterrichtender oder unterhaltender Anlässe in Frankreich, die gegenüber für MWST-Zwecke in Frankreich nicht registrierten Personen abrechnen; → in Frankreich steuerpflichtige Umsätze, die unter die Versandhandelsregelung fallen.

5.3 Erstattung der französischen Vorsteuer. Schweizer Unternehmen, die in Frankreich ausschliesslich Leistungen erbringen, für welche seit dem 1. 9. 2006 ein Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger vorgesehen ist, können die Rückerstattung der von ihnen getragenen französischen MWST im Rahmen des Verfahrens nach der 13. MWST-Richtlinie beantragen.

6. FAZIT

Schweizer Unternehmen, die in Frankreich steuerpflichtige Lieferungen von Gegenständen oder Dienstleistungen erbringen oder als dort für MWST-Zwecke registrierte Unternehmen von im Ausland ansässigen Unternehmen empfangen, müssen analysieren, welche Auswirkungen die Erweiterung des Reverse-Charge-Verfahrens auf die mehrwertsteuerliche Behandlung ihrer Geschäftsvorfälle hat.

In diesem Zusammenhang gilt es für in Frankreich gegenwärtig für MWST-Zwecke registrierte Unternehmen, zunächst festzustellen, ob sie als ausländisches Unternehmen ohne feste Niederlassung im Inland oder über eine französische Zweigniederlassung registriert sind. Im ersten Fall schliesst sich die Prüfung an, ob die Registrierung nunmehr gelöscht werden kann oder aufrechterhalten werden muss. Diese Frage kann nur in bezug auf sämtliche nach den allgemeinen Ortbestimmungsregeln in Frankreich steuerbaren Geschäftsvorfälle des leistenden Unternehmers und unter Berücksichtigung des mehrwertsteuerlichen Status der jeweiligen Leistungsempfänger in Frankreich beantwortet werden.

Da der Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger massgeblich davon abhängt, ob dieser für MWST-Zwecke in Frankreich registriert ist oder nicht, sollten die betroffenen Schweizer Unternehmen sämtliche Leistungsempfänger, gegenüber denen sie unter die Reverse-Charge-Regelung fallende und in Frankreich steuerpflichtige Leistungen erbringen, in einer Datenbank erfassen (und diesen Datenbestand pflegen). Soweit die betroffenen Leistungsempfänger über eine französische MWST-Nr. verfügen, empfiehlt es sich, zumindest die Gültigkeit der MWST-Nr. über

das MWST-Informationsaustauschsystem (MIAS) der Europäischen Kommission zu überprüfen [24], da der Schweizer Unternehmer im Zweifelsfall belegen muss, an ein Unternehmen mit gültiger französischer MWST-Nr. geleistet zu haben.

Je nach Ausgang der vorstehend beschriebenen Analyse sind die erforderlichen Anpassungen im ERP-System, in der Buchhaltung und im Rechnungswesen vorzunehmen.

Schliesslich kann erwogen werden, ob der Cash-Flow-Vorteil durch die Verrechnung der französischen Vorsteuern mit der Ausgangssteuer oder die Vermeidung der besonderen Risiken des Erstattungsverfahrens nach der 13. MWST-Richtlinie einen Verzicht auf die Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens rechtfertigt. ■

Anmerkungen: * Für eine umfassende Darstellung der neuen Reverse-Charge-Regelung in Frankreich sei auf die Monographie: «L'autoliquidation de la TVA», Rédaction des Editions Francis Lefebvre, Beetschen u. a., Dossiers pratiques (November 2006) verwiesen. **1)** Betreffend den MWST-Betrug hat die Europäische Kommission am 16. 4. 2004 einen Bericht über die EU-weite Zusammenarbeit bei der Betrugsbekämpfung vorgelegt (KOM[2004] 260 endgültig). Die genaue Höhe der betrugsbedingten Einnahmenverluste lässt sich kaum ermitteln, jedoch schätzen einige EU-Mitgliedstaaten, dass ihnen dadurch bis zu 10% des Netto-MWST-Aufkommens entgeht. Vgl. auch die Mitteilung der Kommission v. 31. 5. 2006 (KOM[2006] 254 endgültig) zur Notwendigkeit der Entwicklung einer koordinierten Strategie zur Verbesserung der Bekämpfung des Steuerbetrugs einschliesslich des MWST-Betrugs sowie zur Frage der Vorsteuerabzugsberechtigung von unwissentlich in einen MWST-Betrug einbezogenen Steuerpflichtigen: EuGH, Urteil v. 12. 1. 2006 – verbundene Rs. C-354/03, C-355/03 und C-484/03 (Optigen u. a.), ABl. EU, C 74 v. 25. 3. 2006, 1 (noch nicht in Slg. veröffentlicht) sowie dazu bereits Luuk/Oesterhelt/Winzap, EuGH Report 2/06, StR 2006, 423 ff.; Urteil v. 11. 5. 2006 – Rs. C-384/04 (FTI u. a.), ABl. EU, C-165 v. 15. 7. 2006, 7 (noch nicht in Slg. veröffentlicht) sowie dazu bereits Luuk/Oesterhelt/Winzap, EuGH Report 3/06, StR 2006, 649 ff.; Urteil v. 6. 7. 2006 – verbundene Rs. C-439/04 und C-440/04 (Kittel u. a.), noch nicht in Slg. veröffentlicht sowie dazu bereits Luuk/Oesterhelt/Winzap, EuGH-Report 4/06, StR 2006, Seite 885 ff. **2)** Vgl. Art. 21 Abs. 1 Bst. a Satz 1 der 6. MWST-Richtlinie. **3)** Gemeinschaftsrechtlich zwingend vorgeschrieben ist das Reverse-Charge-Verfahren allerdings nur beim Bezug von sog. Katalogdienstleistungen im Sinne des Art. 9 Abs. 2 Bst. e der 6. MWST-Richtlinie, die ein im Ausland ansässiger Steuerpflichtiger erbringt, sowie beim Empfang von innergemeinschaftlichen Güterbeförderungen oder selbständigen Nebenleistungen hierzu oder von Vermittlungsleistungen oder Arbeiten an beweglichen körperlichen Gegenständen. Ebenfalls zwingend geht die Steuerschuldnerschaft auf den letzten Empfänger einer Lieferung von Gegenständen im sog. innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäft über, wenn er im Inland ansässig ist und die Rechnung des nicht im Inland ansässigen Zwischenhändlers den formellen Anforderungen entspricht. **4)** Vgl. Art. 5 Bst. d und Art. 10 Bst. a i. V. m. Art. 14 Abs. 3 MWSTG (CH). **5)** Vor diesem Hintergrund wird auch die Ausnahme des ausländischen Leistungserbringers von der subjektiven Steuerpflicht in Art. 25 Abs. 1 Bst. c erster Halbsatz MWSTG (CH) verständlich. **6)** Dies betrifft die in Anm. 3 bezeichneten Fälle des gemeinschaftsrechtlich zwingend vorgeschriebenen Reverse-Charge-Verfahrens. **7)** U. a. Gebäudevermietung (für die zur MWST optiert wurde), der Margenbesteuerung unterliegende Umsätze und Einfuhren. **8)** Dass der Leistungsempfänger im Inland für Zwecke der MWST erfasst ist, wird in Art. 21 Abs. 1 Bst. b der 6. MWST-Richtlinie bei den in Art. 28b Teil C, D, E und F genannten Dienstleistungen explizit verlangt. Dessen ungeachtet halten einige EU-Mitgliedstaaten – u. a. Deutschland – die Registrierung des Leistungsempfängers im Inland für MWST-Zwecke nicht für eine Anwendungsvoraussetzung des Reverse-Charge-Verfahrens (vgl. Schreiben des Bundesministeriums für Finanzen v. 5. 12. 2001 – VI D1 – S7279 – 5/01, BStBl. 2001, I-1013). Diese gemeinschaftswidrige und teleologisch nicht gerechtfertigte Praxis kann im Einzelfall dazu führen, dass ein im Ausland ansässiges Unternehmen ohne Umsätze im Inland infolge des Bezugs einer dem Reverse-Charge-Verfahren unterfallenden Leistung von einem ebenfalls im Ausland ansässigen Unternehmer im Inland steuerpflichtig wird. **9)** Nichtsteuerpflichtige juristische Personen, steuerbefreite Personen, der Freibetragsregelung unterliegende Steuerpflichtige (Kleinunternehmer) und pauschalierende Landwirte. **10)** Z. B. bei Überschreiten des Schwellenwertes von EUR 10 000 pro Jahr bei innergemeinschaftlichen Erwerben. **11)** Der EuGH fordert als Voraussetzung einer «festen Niederlassung» im Sinne des Art. 9 Abs. 1 der 6. MWST-Richtlinie ein ständiges Zusammenwirken von persönlichen und Sachmitteln, die für die Erbringung der betreffenden Dienstleistung erforderlich sind [vgl. EuGH, Urteil v. 4. 7. 1985 – Rs. 168/84 (Berkholz), Slg. 1985, 2251, Rz. 17 f.; Urteil v. 2. 5. 1996 – Rs. C-231/94 (Faaborg-Gelting-Linien), Slg. 1998, I-2395 Rz. 17; Urteil v. 20. 2. 1997- Rs. C-260/95 (DFDS), Slg. 1997, I-1005179 Rz. 20]. Eine Niederlassung muss mithin über einen hinreichenden Grad an Beständigkeit verfügen, in deren Rahmen Verträge abgefasst oder Entscheidungen über die Geschäftsführung getroffen werden können, d. h. eine Struktur haben, die von der personellen und technischen Ausstattung her eine autonome Erbringung der Leistungen ermöglicht [vgl. EuGH, Urteil v. 17. 7. 1997 – Rs. C-190/95 (ARO Lease), Slg. 1997, I-4383, Rz. 16, 19; Urteil v. 7. 5. 1998 – Rs. C-390/96 (Lease Plan), Slg. 1998, I-2553, Rz. 24, 26]. Zu beachten ist insoweit, dass ein ausländisches Unternehmen, das über eine feste Niederlassung in Frankreich verfügt, sowohl die von der Niederlassung in Frankreich erbrachten Leistungen als auch diejenigen des ausländischen Hauptsitzes zu versteuern hat. **12)** Art. 10a MWSTG (CH) beschränkt den Anwendungsbereich des Reverse-Charge-Verfahrens auf (Dienst-)Leistungen nach Art. 14 Abs. 3 MWSTG (CH), «die ein im Inland nicht steuerpflichtiger Unternehmer mit Sitz im Ausland im Inland erbringt, der nicht zur Steuerpflicht optiert hat». Dies hat zur Folge, dass ein in der Schweiz für MWST-Zwecke registriertes Unternehmen über sämtliche Inlandumsätze mit der Eidg. Steuerverwaltung abrechnen muss. **13)** Bulletin Officiel des Impôts, 3 A-9-06 N° 105. **14)** Vgl. Ausführungen zu Ziff. 2.2.1 oben. **15)** In diesen Zusammenhang müsste der Schweizer Generalunternehmer allerdings der Direction Générale des Impôts einen in Frankreich ansässigen Fiskalvertreter benennen, der sich verpflichtet, die dem Schweizer Unternehmen im Rahmen des Erstattungsverfahren obliegenden Formalitäten zu erledigen und allfällig zu Unrecht erstattete Vorsteuern zurückzuzahlen. **16)** Soweit allerdings vorsteuerbelastete Leistungen in Frankreich bezogen werden, kann gerade die Löschung der Registrierung für MWST-Zwecke in Frankreich auch einen Nachteil bedeuten, da das Erstattungsverfahren nach der 13. MWST-Richtlinie – nicht zuletzt wegen der erfahrungsgemäss strikten Prüfung der formellen Rechnungsanforderungen (vgl. dazu die Verwaltungsanweisung der Direction Générale des Impôts v. 7. 8. 2003, Bulletin Officiel des Impôts, 3 C. A. N° 136) in Bezug auf die einzureichenden Originalbelege durch die französische Steuerverwaltung – häufig zu Vorsteuerverlusten führt. Auf die im Verhältnis zum französischen Veranlagungsverfahren (mit Verrechnung der französischen MWST und Vorsteuer) nachteiligen Cash-Flow-Aspekte des Erstattungsverfahrens wurde bereits unter Ziff. 3 hingewiesen. **17)** Dass das Recht auf Vorsteuerabzug bei dem Reverse-Charge-Verfahren unterliegenden Eingangsleistungen nach dem Urteil des EuGH v. 1. 4. 2004 – Rs. C-90/02 (Bockemühl) nicht von der Ausstellung einer ordnungsgemässen Rechnung abhängt (vgl. dazu ausführlich: Luuk, Dienstleistungsbezüge aus dem Ausland – Vorsteuerabzug ohne Rechnung?, FStR 2004, 287 ff.), ändert hieran nichts. **18)** Vgl. Anm. 13. **19)** Vgl. Art. 21 Abs. 1 Bst. d der 6. MWST-Richtlinie. **20)** So z. B. in Deutschland (vgl. § 14a Abs. 5 Satz 3 USTG (DE) und Schreiben des Bundesministeriums für Finanzen v. 5. 12. 2001 – VI D1 – S7279 – 5/01, BStBl. 2001, I-1013, Rz. 16). **21)** Vgl. dazu die Verwaltungsanweisung der Direction Générale des Impôts v. 7. 8. 2003, Bulletin Officiel des Impôts, 3 C. A. N° 136. **22)** Vgl. Ausführungen zu Ziff. 4.1 oben. **23)** Einschliesslich des fiktiven innergemeinschaftlichen Erwerbs in Fällen des Verbringens eigener Waren aus dem EU-Ausland nach Frankreich. **24)** http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/de/vieshome.htm. Allerdings kann über die MIAS-Datenbank der Europäischen Kommission nicht geprüft werden, welchem Unternehmen die fragliche MWST-Nr. erteilt worden ist. Ggf. sollte daher eine qualifizierte Anfrage unter Einschluss der Überprüfung des Namens und der Anschrift des Abnehmers, dessen MWST-Nr. überprüft werden soll, an die Direction Générale des Impôts gerichtet werden. I. d. R. wird eine einmalige bzw. einmal jährliche Überprüfung genügen. Sollte es sich im Einzelfall jedoch um sehr hohe Summen handeln, kann es empfehlenswert sein, die MWST-Nr. vor jeder Transaktion zu überprüfen, um Irrtümer durch Änderungen des MWST-lichen Status des Leistungsempfängers oder betrügerische Absichten auszuschliessen.

RÉSUMÉ

Élargissement du dispositif d'auto-liquidation en France: nouvelle donne pour les opérateurs suisses

La date du 1er septembre 2006 marque, en France, un bouleversement majeur dans l'application des règles relatives au redevable de la TVA pour les entreprises étrangères effectuant des opérations imposables en France et leurs clients identifiés à la TVA dans ce pays. Depuis cette date, en effet, les clients identifiés à la TVA en France doivent procéder à l'autoliquidation de la TVA sur leurs achats imposables en France auprès d'un fournisseur ou d'un prestataire qui n'est pas établi dans ce pays. C'est en conséquence toute l'approche de la gestion de la TVA qui est modifiée pour les opérateurs français et étrangers, parmi lesquels figurent les opérateurs établis en Suisse. Ce nouveau cas d'autoliquidation de la taxe par le client (ou «reverse charge») est d'une très large portée et a pour objectif affiché la lutte contre la fraude en matière de TVA.

Champ d'application et opérations non concernées

Le nouveau dispositif d'autoliquidation mis en place le 1er septembre 2006 n'a pas eu pour conséquence de modifier toutes les règles de TVA applicables. Les règles autres que celles concernant le redevable de la taxe n'ont, en effet, pas été affectées par la réforme. Mais les acteurs économiques doivent désormais appréhender et appliquer ces règles dans le cadre du nouveau régime d'autoliquidation.

Demeurent ainsi inchangées les règles de territorialité des livraisons de biens, des prestations de services et des acquisitions intracommunautaires, ainsi que les règles relatives à la délivrance et à l'utilisation du numéro d'identification à la TVA (étant observé que le nouveau régime d'autoliquidation a pour conséquence de réduire les cas où les opérateurs étrangers doivent être identifiés à la TVA en France).

Il en va de même des règles relatives aux obligations des entreprises étrangères qui réalisent en France des opérations pour lesquelles elles sont soumises à des obligations déclaratives dans ce pays (désignation d'un représentant fiscal pour les entreprises établies en dehors de la Communauté européenne, possibilité de désignation d'un mandataire pour les entreprises établies dans un autre Etat membre).

Demeurent également inchangées les règles de récupération de la TVA par les entreprises étrangères (procédure interne de droit commun si l'entreprise réalise en France des opérations ouvrant droit à déduction ou procédure spécifique «8ème/13ème directives TVA» si l'entreprise non établie en France ne réalise pas d'opérations imposables en France).

En outre, le nouveau dispositif d'autoliquidation ne se substitue pas aux autres dispositifs d'autoliquidation qui existaient déjà avant le 1er septembre 2006. Les opérations pour lesquelles un mécanisme d'autoliquidation était déjà prévu avant cette date restent donc soumises aux règles qui leur sont propres (prestations immatérielles, services intracommunautaires, acquisitions intracommunautaires, etc.).

Enfin, certaines opérations particulières, pour lesquelles des dispositions du Code Général des Impôts «CGI» définissent un redevable différent ou fixent des modalités particulières, ne sont pas concernées par le nouveau dispositif d'autoliquidation et restent également soumises aux règles qui leur sont propres. Tel est notamment le cas des locations de locaux nus soumises à la TVA sur option, des opérations soumises à la TVA «sur marge» et des importations.

Opérations concernées

Ce dispositif a vocation à s'appliquer à toutes les livraisons de biens et prestations de services imposables en France autres que celles déjà couvertes par un dispositif d'autoliquidation spécifique ou pour lesquelles des dispositions du CGI définissent un redevable différent ou fixent des modalités particulières.

En pratique, sont notamment concernées dès lors que les autres conditions sont remplies: les livraisons internes de biens (achat-revente par une entreprise étrangère de biens situés en France, importation en France suivie d'une vente interne, etc.), les livraisons de biens après montage ou installation, les prestations des services se rattachant à un immeuble situé en France, les prestations de transport interne, les prestations culturelles, artistiques, sportives, scientifiques, éducatives ou récréatives matériellement exécutées en France.

Clients concernés

Sont susceptibles d'être concernés par le nouveau dispositif d'autoliquidation, tous les clients des opérateurs établis hors France dès lors qu'ils sont identifiés à la TVA en France en vertu de l'un des trois alinéas de l'article 286ter du CGI, et ce qu'ils soient eux-mêmes établis ou non en France. Entrent ainsi dans le champ d'application du nouveau dispositif: les entreprises françaises (y compris monégasques), les établissements stables français des sociétés étrangères, les entreprises étrangères établies dans la Communauté européenne ou en dehors de celle-ci lorsqu'elles sont tenues d'être identifiées à la TVA en France, les personnes qui sont susceptibles d'entrer dans la catégorie des PBRD (personnes bénéficiant du régime dérogatoire à la taxation des acquisitions intracommunautaires des biens) mais qui ne bénéficient pas du régime dérogatoire ou qui ont exercé l'option pour soumettre leurs acquisitions intracommunautaires à la taxe.

En revanche, le dispositif d'autoliquidation ne s'applique pas lorsque le client ne dispose pas d'un numéro d'identification TVA en France (particulier, étranger non-identifié à la TVA en France, PBRD).

Fournisseurs et prestataires concernés

Le nouveau dispositif d'autoliquidation concerne les opérations effectuées par les fournisseurs et prestataires de servi-

RÉSUMÉ

ces établis hors de France. Sont donc visés, sans distinction, tous les assujettis établis dans un autre Etat membre de la Communauté européenne ainsi que tous ceux établis en dehors de la Communauté européenne. La détention d'un numéro d'identification TVA en France par l'assujetti étranger n'a aucune incidence sur l'application du nouveau dispositif dès lors qu'il n'est pas établi en France.

Conséquences pratiques pour le client

Les opérations qui relèvent du nouveau dispositif d'autoliquidation doivent être facturées dans les conditions de droit commun prévues par la réglementation française. Les factures des fournisseurs ou prestataires doivent ainsi faire apparaître toutes les mentions obligatoires. Toutefois, elles ne doivent pas faire mention de la TVA exigible. En effet, la taxe étant autoliquidée par le client, les factures doivent faire apparaître distinctement que la TVA est due par ce dernier et mentionner les dispositions du CGI (art. 283-1) ou de la 6ème directive TVA (art. 21-1-a) justifiant que la taxe ne soit pas collectée par le fournisseur ou le prestataire.

Conéquences pratiques pour le fournisseur ou le prestataire étranger

Dans le cadre du nouveau dispositif d'autoliquidation, il est donc capital pour le fournisseur ou le prestataire étranger de savoir si ses clients disposent ou non d'un numéro d'identification TVA en France. Outre le fait que cette connaissance a une incidence sur ses obligations en matière de facturation, ce renseignement peut conditionner sa propre situation au regard d'une identification à la TVA en France ainsi que ses obligations en matière de déclaration et de paiement de la taxe. Le fournisseur ou le prestataire étranger doit donc répertorier l'ensemble de ses clients (français ou étrangers) avec lesquels il réalise des opérations soumises à la TVA en France relevant du régime d'autoliquidation afin de leur demander s'ils disposent d'un numéro d'identification TVA en France et, dans l'affirmative, de le lui fournir. Il est recommandé de vérifier la validité du numéro ainsi fourni par le biais du système VIES (VAT Information Exchange System) de la Commission de l'Union européenne.

Lorsqu'il réalise exclusivement des opérations pour lesquelles la taxe doit être autoliquidée par le client, le fournisseur ou le prestataire étranger n'a plus l'obligation (ni la possibilité) de s'identifier à la TVA en France à ce titre. En revanche, cette obligation demeure lorsqu'il réalise des opérations au titre desquelles il est redevable de la taxe (opérations réalisées avec des clients non identifiés à la TVA en France) ou pour lesquelles il doit accomplir en France des formalités déclaratives (acquisitions intracommunautaires exonérées, exportations, livraisons intracommunautaires exonérées, etc.). Dans cette hypothèse, il doit lui-même tirer toutes les conséquences de cette identification vis-à-vis de ses propres fournisseurs ou prestataires étrangers non établis en France.

En ce qui concerne les modalités d'exercice du droit à déduction, lorsque le fournisseur ou le prestataire étranger réalise en France exclusivement des opérations donnant lieu à autoliquidation de la taxe par le client, il peut obtenir le remboursement de la taxe ayant grevé les dépenses qu'il a engagées en France pour les besoins de son activité ouvrant droit à déduction selon la procédure «8ème/13ème directives TVA». Lorsque les opérations réalisées en France ne sont pas exclusivement des opérations donnant lieu à autoliquidation, le fournisseur ou le prestataire étranger peut exercer la déduction de la taxe d'amont supportée en France dans les conditions de droit commun.

Tolérance administrative du répondant

Le nouveau dispositif d'autoliquidation constitue un régime auquel, en principe, les opérateurs ne peuvent déroger. Toutefois, il est apparu que les contraintes financières et administratives que comporte ce dispositif pouvaient, notamment, constituer un obstacle aux échanges commerciaux avec l'étranger, le coût du portage financier de la TVA pour les entreprises étrangères étant en particulier susceptible d'entraîner une délocalisation par ces dernières de leurs flux commerciaux dans certaines situations.

Afin de remédier à ces inconvénients, l'administration a prévu une tolérance (le régime dit du «répondant») qui permet de maintenir une sorte de statu quo par rapport au régime antérieur au 1er septembre 2006. Ainsi, sur accord des parties, le fournisseur ou le prestataire étranger peut acquitter la taxe au nom et pour le compte du client en désignant à cet effet un assujetti tiers (le «répondant») qui s'engage à payer la taxe au nom du fournisseur ou du prestataire (sur une déclaration déposée au nom de ce dernier), étant toutefois observé que le client demeure le redevable légal de la taxe et qu'il reste donc tenu d'acquitter celle-ci lorsqu'elle n'a pas été payée par le «répondant».

Cet aménagement, qui permet au fournisseur ou prestataire étranger d'imputer la TVA qu'il supporte sur ses dépenses sur la TVA ainsi déclarée, concerne principalement les sociétés françaises et étrangères faisant partie d'un même groupe. Sa mise en œuvre effective est donc beaucoup plus délicate entre parties tierces.

Conclusion

Les opérateurs suisses qui réalisent des opérations soumises à la TVA en France auprès de clients identifiés à la TVA en France (clients français ou étrangers) ou qui sont eux-mêmes les bénéficiaires de telles opérations effectuées par d'autres fournisseurs étrangers doivent analyser et mesurer les conséquences de cette réforme sur leur statut au regard de la TVA française et veiller dans toute la mesure possible à la mise en place d'un régime qui permette la neutralité de cette taxe. *AB*