La Kanzlei

Das „Reverse Charge“-Verfahren bei der Umsatzbesteuerung von grenzüberschreitenden Dienstleistungsgeschäften am Beispiel von Bauleistungen

Steuerrecht



Dr. Christophe Kühl

Unternehmen, die in Frankreich Bauleistungen erbringen, unterliegen vom Grundsatz her der **französischen Mehrwertsteuer**, denn es gilt die Grundregel, dass bei Bauleistungen die Mehrwertsteuer dem **Ort der Leistung** folgt. Dies bedeutet, dass der Leistungserbringer dem Leistungsempfänger die französische Mehrwertsteuer in Rechnung stellt. Der Leistungserbringer führt dann die Mehrwertsteuer an das französische Finanzamt ab.

Für **grenzüberschreitende Leistungen** ausländischer Unternehmen mit französischen Kunden hieß das bisher, dass das ausländische Unternehmen in Frankreich umsatzsteuerpflichtig war und sich zur Abführung der Steuer registrieren musste. Der ausländische Leistungserbringer stellte dann seine Rechnungen mit französischer Mehrwertsteuer aus.

Mit dem Inkrafttreten des Gesetzes 2005-1720 zum 1. September 2006 ändert sich dieses Verfahren. Das sogenannte **„Reverse Charge“-Verfahren**, das bis dato nur für bestimmte Geschäfte zur Anwendung kam, wird mit diesem Gesetz zur allgemeinen und verbindlichen Regel für grenzüberschreitende Geschäfte, bei denen der Lieferant oder Dienstleister in Frankreich nicht zur Mehrwertsteuer registriert ist, der Kunde hingegen in Frankreich vorsteuerabzugsberechtigt ist. Nach Artikel 94 des oben genannten Gesetzes, der als Artikel 283-1 Eingang in das französische Steuergesetzbuch gefunden hat, ist nunmehr bei grenzüberschreitenden Leistungen im Prinzip der in Frankreich vorsteuerabzugsberechtigte Leistungsempfänger dazu verpflichtet, die Mehrwertsteuer abzuführen. Das „Reverse Charge“-Verfahren bezeichnet also die in diesem Fall zum Tragen kommende Verlagerung der Umsatzsteuerschuldnerschaft vom Leistenden auf den Leistungsempfänger.

Hintergrund dieser Gesetzgebung war der erhebliche Steuerverlust des französischen Staates bei grenzüberschreitenden Geschäften. So machte es die bisherige Regelung dem in Frankreich ansässigen Leistungsempfänger möglich, vom französischen Fiskus die Rückzahlung der Mehrwertsteuer als Vorsteuer zu verlangen, während der ausländische Leistungserbringer es versäumte, die vom Leistungsempfänger einkassierte Vorsteuer an den französischen Staat abzuführen.

Wendet der ausländische Leistungserbringer das Reverse-Charge-Verfahren an, so erhält der französische Leistungsempfänger von ihm eine Rechnung ohne Mehrwertsteuer. Auf der ordnungsgemäßen Rechnung erscheinen der Name und die Adresse des Kunden, die Mehrwertsteueridentnummer des ausländischen Leistungserbringers (z. B. DE …), die Mehrwertsteueridentnummer des französischen Kunden (FR …), der Gesamtbetrag ohne Mehrwertsteuer und der Verweis auf die entsprechende Regelung des französischen Steuergesetzbuchs (Artikel 283-1 CGI).

Der französische Kunde muss nun die Erklärung des Nettorechnungs- und des dazugehörigen Mehrwertsteuerbetrages gegenüber seinem französischen Finanzamt vornehmen. Die sich daraus für ihn ergebende Steuerzahllast kann er umgekehrt als geleistete Vorsteuer geltend machen. Sein ausländischer Geschäftspartner hingegen ist durch das Reverse-ChargeVerfahren von der Erklärungspflicht der Mehrwertsteuer gegenüber dem französischen Finanzamt befreit.

Beispiel: Der deutsche Sanitäranlagenbauer Weber erbringt für die französische Gesellschaft Dupont an deren französischem Firmensitz Bauleistungen. Weber rechnet auf der Grundlage seiner DE-Nummer und der FR-Nummer von Dupont seine Leistung ohne Mehrwertsteuer ab (Reverse-Charge-Verfahren).

Der ausländische Leistungserbringer kann allerdings bei der Erbringung von Dienstleistungen in Frankreich ein Interesse daran haben, am **System der Abführung der Mehrwertsteuer** teilzunehmen. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn er in Frankreich Einkäufe tätigt oder Leistungen Dritter in Anspruch nimmt, bei denen er selbst Mehrwertsteuer entrichten muss. Bei der Beibehaltung des vorherigen Systems der Berechnung der französischen Mehrwertsteuer besteht weiterhin die Möglichkeit der **Verrechnung** der einkassierten Vorsteuer mit der gezahlten Mehrwertsteuer.

Wird hingegen das neue System der Rechnungsstellung ohne Mehrwertsteuer, das ReverseCharge-Verfahren, angewandt, muss die Rückzahlung der geleisteten Vorsteuer in einem langen Verfahren geltend gemacht werden („Demande de remboursement de TVA“). Der Antrag ist mit dem französischen Formular Nr. 3559 beim zuständigen französischen Amt DRESG, Service de remboursement de la TVA, 10, rue du Centre, TSA 60015 in 93465 Noisy le Grand zu stellen. Der Antrag muss spätestens bis zum 30. Juni des Folgejahres der Zahlung der Mehrwertsteuer eingereicht werden.

Will der Leistungserbringer folglich das alte System beibehalten, so muss er einen so genannten **„Répondant“** (steuerlicher Ansprechpartner) beauftragen. Dies ist ein in Frankreich ansässiges Unternehmen, das für die Erklärung der Mehrwertsteuer zuständig ist.

Dieses Unternehmen muss durch die französische Steuerverwaltung als „Répondant“ zugelassen sein. Auf der Rechnung des Leistungserbringers hinsichtlich seiner erbrachten Dienstleistung in Frankreich muss die komplette Adresse des „Répondant“ angegeben sein.

Weiterhin muss als Voraussetzung zur Teilnahme am alten System **ein schriftliches Übereinkommen** zwischen dem ausländischen Leistungserbringer und seinem vorsteuerabzugsberechtigten Kunden getroffen werden. Dieses Übereinkommen regelt, dass die vom französischen Leistungsempfänger normalerweise abzuführende Mehrwertsteuer im Namen und auf Rechnung des Kunden vom ausländischen Leistungserbringer über das erforderliche französische Formular CA 3 an das französische Finanzamt abgeführt wird. Rechtlich gesehen bleibt der französische Leistungsempfänger steuerpflichtig. In diesem Fall wird die französische Mehrwertsteuererklärung des ausländischen Leistungserbringers von dem „Répondant“ vorgenommen. Der Vorteil dieses Verfahrens ist, dass so weiterhin für den ausländischen Leistungserbringer die Möglichkeit zum Abzug der Vorsteuer von der zu zahlenden Mehrwertsteuer besteht.

Beachtet werden muss allerdings, dass der Leistungserbringer für jeden Vertrag über eine Bauleistung mit seinem Leistungsempfänger ein entsprechendes schriftliches Übereinkommen treffen muss. Ein genereller Hinweis auf das Bestehen eines „Répondant“ ist nicht ausreichend.

Beispiel: Der deutsche Sanitäranlagenbauer Weber erbringt für die französische Gesellschaft Dupont an deren französischem Firmensitz Bauleistungen. Hierzu hat Weber Material in Frankreich gekauft und die französische Mehrwertsteuer gezahlt. Weber verfügt in Frankreich über einen „Répondant“. Um nun eine Verrechnung dieser von ihm geleisteten Mehrwertsteuer zu erreichen, schließt er mit Dupont eine Vereinbarung, das Reverse-Charge-Verfahren nicht anzuwenden, also die Mehrwertsteuer in seinem Namen und auf seine Rechnung abzuführen, und die Mehrwertsteuererklärung über seinen „Répondant“ zu erbringen. Weber erstellt die Rechnung mit französischer Mehrwertsteuer.

Das alte System **muss** dagegen beibehalten werden, wenn der französische Leistungsempfänger in Frankreich nicht vorsteuerabzugsberechtigt ist. Das ist dann der Fall, wenn der französische Kunde über keine Mehrwertsteueridentifikationsnummer verfügt. Dies ist beispielsweise bei Privatkunden, öffentlichen Kunden oder Ärzten gegeben. Folglich besteht für den ausländischen Leistungserbringer weiterhin die Pflicht zur Mehrwertsteuererklärung in Frankreich.

Beispiel: Der deutsche Sanitäranlagenbauer Weber erbringt für die Eheleute Truffes an deren französischem Wohnsitz Bauleistungen. Weber rechnet seine Leistung gegenüber den Eheleuten Truffes mit französischer Mehrwertsteuer ab.

Eine zusätzliche Fallgestaltung entsteht, wenn ein deutsches Unternehmen für einen französischen Kunden eine Dienstleistung erbringt, dabei aber auf die Dienste **eines deutschen Subunternehmens** zurückgreift.

Beispiele:

1. Das in Frankreich vorsteuerabzugsberechtigte Unternehmen Dupont Sarl beauftragt die

deutsche Generalbau GmbH mit dem Bau eines Hauses in Frankreich. Die Generalbau GmbH beauftragt in diesem Rahmen die deutsche Karl Kachel GmbH, mit der sie langjährige Geschäftsbeziehungen hat, mit der Fliesenverlegung. Das französische Unternehmen verfügt über eine FR-Identnummer und die beiden deutschen Unternehmen verfügen über eine DE-Identnummer.

Die Abrechnung der Leistungen erfolgt hinsichtlich der Hauptleistung zwischen der Dupont Sarl und der Generalbau GmbH und hinsichtlich der Subunternehmerleistung zwischen der Generalbau GmbH und der Karl Kachel GmbH. Nach dem oben beschriebenen Reverse-Charge-Verfahren berechnet die Generalbau GmbH gegenüber der Dupont SARL einen Rechnungsendbetrag von beispielsweise 100 000 € ohne Mehrwertsteuer. Die Deklarierung der Mehrwertsteuer wird von der vorsteuerabzugsberechtigten Dupont SARL vorgenommen, die in ihrer Mehrwertsteuererklärung selbst den fälligen französischen Mehrwertsteuersatz von 19,6 % anwendet.

Da die Karl Kachel GmbH für die Generalbau GmbH ihre Leistung ebenfalls in Frankreich erbracht hat, muss auch zwischen den beiden deutschen Unternehmen der französische Mehrwertsteuersatz von 19,6 % angewendet werden. Da keines der beiden Unternehmen in Frankreich über eine französische Identnummer verfügt, kann das Reverse-Charge-Verfahren nicht zur Anwendung kommen. Vielmehr muss die Karl Kachel GmbH gegenüber der Generalbau GmbH ihre Leistung im Gegenwert von beispielsweise 10 000 € zzgl. 19,6 % französische Mehrwertsteuer abrechnen. Die Karl Kachel GmbH stellt also eine Rechnung über 11 960 € aus und führt davon 1 960 € ans französische Finanzamt ab. Die Karl Kachel GmbH muss sich folglich in Frankreich steuerlich registrieren lassen. Die Generalbau GmbH hingegen muss das aufwändige Verfahren zur Erstattung gezahlter Mehrwertsteuer betreiben.

Um diesen Antrag, der ein langwieriges Verfahren nach sich zieht, nicht stellen zu müssen, könnte die Generalbau GmbH die selbständige Abführung der Mehrwertsteuer aus dem Geschäft mit der Dupont SARL wählen. In diesem Fall müsste sie wie oben beschrieben einen „Répondant“ benennen und eine entsprechende Vereinbarung mit der Dupont SARL treffen. Sie würde dann die Leistung gegenüber der Dupont Sarl mit 119 600 €, also zuzüglich der französischen Mehrwertsteuer, abrechnen. Die gezahlte Mehrwertsteuer aus dem Vertragsverhältnis der Subunternehmerin Karl Kachel GmbH sowie andere angefallene Mehrwertsteuerposten aus möglicherweise in Frankreich getätigten Einkäufen können dann als Vorsteuer mit der abzuführenden Mehrwertsteuer aus dem Geschäft mit der Dupont SARL verrechnet werden.

2. Denkbar wäre im Rahmen von Subunternehmerleistungen auch die Fallkonstellation, dass der Generalunternehmer Teilleistungen an französische Subunternehmen delegiert. Der Generalunternehmer bliebe gegenüber dem Bauherrn einziger Vertragspartner und würde wie oben beschrieben das Reverse-Charge-Verfahren anwenden. Für eine Leistung, die der deutsche Generalunternehmer von einem französischen Subunternehmer empfängt, wird ihm die französische Mehrwertsteuer in Rechnung gestellt.

3. Die französischen Eheleute Truffes beauftragen die deutsche Generalbau GmbH mit dem Bau eines Hauses in Frankreich. Die Generalbau GmbH beauftragt in diesem Rahmen die deutsche

Karl Kachel GmbH mit der Fliesenverlegung.

Da die französischen Eheleute nicht vorsteuerabzugsberechtigt sind, muss die Generalbau GmbH ihre Leistung mit französischer Mehrwertsteuer abrechnen. Um dies durchführen zu können, muss sie in Frankreich eine französische Steuernummer beantragen. Sie hat also folgerichtig eine FR-Identnummer.

Die Karl Kachel GmbH hat nunmehr die Pflicht, ihre Leistung ohne die französische Mehrwertsteuer abzurechnen, da ihr Leistungsempfänger, die Generalbau GmbH, in Frankreich steuerlich registriert ist und insofern die aus der Subunternehmerleistung anfallende Mehrwertsteuer in Frankreich selber deklarieren kann. Die Karl Kachel GmbH rechnet ihre Leistung gegenüber der Generalbau GmbH beispielsweise mit 10 000 € ohne Mehrwertsteuer ab.

In einer Fallalternative könnte die Karl Kachel GmbH aufgrund in Frankreich getätigter Einkäufe für das Bauvorhaben ein Interesse daran haben, in Frankreich zum Vorsteuerabzug zu optieren und gegenüber der Generalbau GmbH ihre Leistung zuzüglich der französischen Mehrwertsteuer abzurechnen. Insofern müsste sie selbst über einen „Répondant“ in Frankreich verfügt und die oben genannte Übereinkunft mit der Generalbau GmbH getroffen haben. In diesem Fall würde sie ihre Leistung gegenüber der Generalbau GmbH beispielsweise mit 10 000 € zuzüglich 19,6% Mehrwertsteuer, also gesamt 11 960 € abrechnen.

4. Die französischen Eheleute Truffes beauftragen die deutsche Generalbau GmbH mit dem Bau eines Hauses in Frankreich. Die Generalbau GmbH beauftragt in diesem Rahmen die französische Gesellschaft Château Sarl mit der Fliesenverlegung.

   Da die französischen Eheleute nicht vorsteuerabzugsberechtigt sind, muss die Generalbau GmbH ihre Leistung mit französischer Mehrwertsteuer abrechnen. Um dies durchführen zu können, muss sie in Frankreich eine französische Steuernummer beantragen. Sie hat also folgerichtig eine FR-Nummer.

   Die Château Sarl ist in Frankreich steuerlich registriert und rechnet ihre Leistung gegenüber der Generalbau GmbH französischer Mehrwertsteuer ab. Sie erstellt also gegenüber der Generalbau GmbH eine Rechnung über beispielsweise 10 000 € zzgl. 19,6 % französische Mehrwertsteuer, also in einer Gesamthöhe von 11 960 €.

2007-08-15

Qivive
Rechtsanwalts GmbH

qivive.com

Köln[D]
Konrad-Adenauer-Ufer 71
D – 50668 Köln
T + 49 (0) 221 139 96 96 - 0
F + 49 (0) 221 139 96 96 - 69
koeln@qivive.com

Paris[F]
50 avenue Marceau
F – 75008 Paris
T + 33 (0) 1 81 51 65 58
F + 33 (0) 1 81 51 65 59
paris@qivive.com

Lyon[F]
4 Pl. Amédée Bonnet
F – 69002 Lyon
T + 33 (0) 4 27 46 51 50
F + 33 (0) 4 27 46 51 51
lyon@qivive.com

Strasbourg[F]
10 Pl. Gutenberg
F – 67000 Straßburg
T + 33 (0) 3 92 12 02 20
F + 33 (0) 3 92 12 02 21
strasbourg@qivive.com