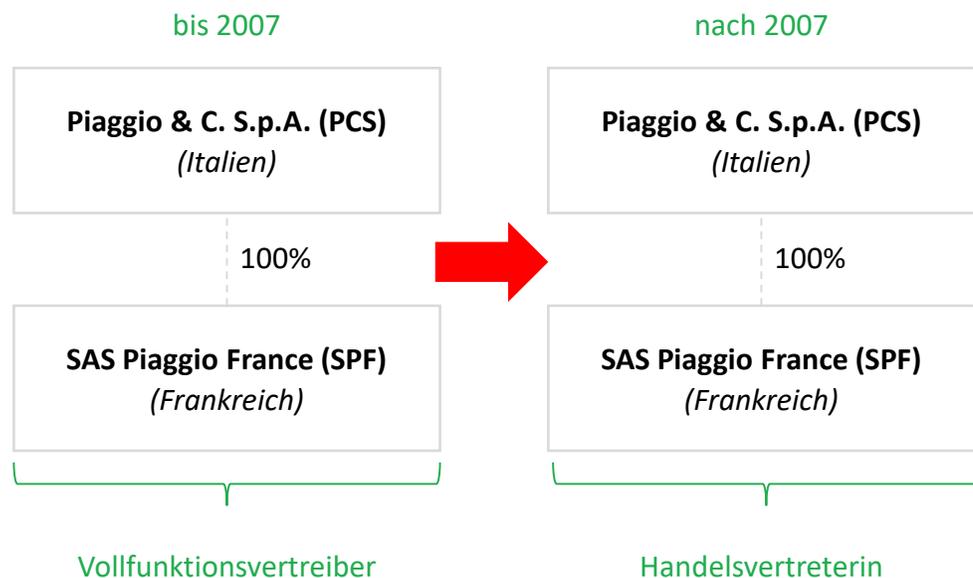




Struktur



Sachverhalt

- SAS Piaggio France (SPF), eine indirekte Tochter (100%) der italien. Gesellschaft Piaggio & C. S.p.A. (PCS), wurde 1977 gegründet und war bis 2007 als exklusive Vertriebsgesellschaft von Fahrzeugen der Marke "Piaggio" in Frankreich (FR) tätig
- In dieser Funktion kaufte und verkaufte SPF Fahrzeuge und verkaufte diese anschliessend in eigenem Namen an Händler weiter - SPF entwickelte eine eigenständige Strategie zur Einführung der Produkte der Piaggio-Gruppe und zur Durchdringung des franz. Marktes
- Zu diesem Zweck hat SPF ein **umfangreiches Händlernetz aufgebaut und verwaltet**, für welches sie die abzunehmenden Mengen/Modelle sowie eine eigene Geschäftspolitik hinsichtlich der Preisgestaltung und des Kundendienstes festlegte – damit baute SPF in Frankreich einen bedeutenden **Kundenstamm** auf
- SPF übernahm zudem sämtliche **Risiken** i.Z.m. dem in ihrem Besitz befindlichen Lagerbestand sowie die Geschäftsrisiken für nicht bezahlte oder nicht verkaufte Produkte – zusammenfassend konnte SPF damit als **Vollfunktionsvertreiber** qualifiziert werden
- Nach einer Umstrukturierung des italien. Piaggio-Konzerns wurde SPF per Agenturvertrag vom 02.01.2007 **zu einer Handelsvertreterin der PCS "abgeschmolzen"**
- **Buchprüfung im Jahr 2007:** Die franz. Steuerbehörde vertrat die Ansicht, die Änderung im F&R-Profil habe zu einer **entschädigungspflichtigen Übertragung des Kundenstamms** von SPF auf PCS geführt – der steuerbare Gewinn von SPF wurde entsprechend erhöht



Fragestellung

- Basierend auf **Art. 57** des franz. allgem. Steuergesetzbuchs (code général des impôts [CGI]) wurde der steuerbare Gewinn von SPF durch die Steuerbehörde in Frankreich um EUR 7'969'529 erhöht
- Führt die **funktionale Abschmelzung** von einem Vollfunktionsvertreiber zu einem Handelsvertreter vorliegend zu einer **entschädigungspflichtigen Übertragung des Kundenstamms** von SPF auf PCS?



Urteil

Position der franz. Steuerbehörde

- **Art. 57 CGI** hält den **Fremdvergleichsgrundsatz** fest: *Pour l'établissement de l'impôt sur le revenu dû par les entreprises qui sont sous la dépendance ou qui possèdent le contrôle d'entreprises situées hors de France, les bénéficiaires indirectement transférés à ces dernières, soit par voie de majoration ou de diminution des prix d'achat ou de vente, soit par tout autre moyen, sont incorporés aux résultats accusés par les comptabilités. Il est procédé de même à l'égard des entreprises qui sont sous la dépendance d'une entreprise ou d'un groupe possédant également le contrôle d'entreprises situées hors de France.*
- Inwieweit durch die Umstrukturierung von Vertriebsgesellschaften ein immaterielles Wirtschaftsgut (i.c. Kundenstamm) verlagert wird (bei fehlender Vergütung) und somit eine verdeckte Gewinnausschüttung bewirkt wird, ist **anhand des jeweiligen Sachverhalts zu prüfen und rechtlich zu würdigen**
- Vorliegend kam die Steuerbehörde zum Schluss, dass **sich SPF einen eigenen Kundenstamm erarbeitet hat**, der in FR aus dem Händlernetz besteht
- Im Rahmen der Umwandlung von SPF von einem Vollfunktionsvertreiber zu einer Handelsvertreterin hat folglich eine Übertragung des Kundenstamms an PCS (**Gewinntransfer**) stattgefunden – fremde Dritte wären bereit gewesen, SPF dafür fremdvergleichskonform zu entschädigen

Position der Gesellschaft

- SPF macht geltend, dass **nur Risiken, aber keine immat. Wirtschaftsgüter** (Kundenstamm & Know-how) **übertragen** worden seien – daher gebe es keine Grundlage für die Erhebung zusätzlicher Steuern oder den Einbehalt von Quellensteuern auf verdeckten Gewinnausschüttungen
- **Dieselbe Tätigkeit** sei lediglich **in anderer Form fortgesetzt** worden, indem sie das franz. Händlernetz in genau gleicher Weise wie vor der Statusänderung weiterentwickelt und kommerziell belebt habe – auch sei der Umsatzrückgang keineswegs einer Verlagerung des Kundenstamms geschuldet, sondern durch die Änderung der Vergütungsmethode in Übereinstimmung mit dem reduzierten F&R-Profil verursacht worden
- Die **relevanten Vertragsdokumente sehen keine Übertragung eines Kundenstamms vor** – ausserdem sei noch nie eine Vertriebsgesellschaft von Piaggio für die Übertragung eines Kundenstamms entschädigt worden, nachdem diese ihre Tätigkeit als Händler einstellten

Urteil

- In seinem Urteil vom 04.10.2019 gab der Verwaltungsgerichtshof (cour administrative d'appel [CAA]) von Versailles den **Steuerbehörden Recht** und rechnete bei SPF einen zusätzlichen Gewinn i.H.v. EUR 7'969'529 für die Übertragung des Kundenstamms an ihre italien. Muttergesellschaft auf
- Da SPF hierfür keine Gegenleistung erhalten hatte, wurden **auf der verdeckten Gewinnausschüttung basierend auf Art. 57 CGI zudem Quellensteuern** erhoben
- Selbst wenn man davon ausgehen würde, dass sich die Betriebseinnahmen von SPF nicht verschlechtert hätten, die Zahl der Beschäftigten beibehalten und keine andere Gruppengesellschaft auf ähnliche Art und Weise entschädigt worden wäre, sind diese **Umstände nicht geeignet, das Fehlen einer Übertragung des eigenen Kundenstamms an die Muttergesellschaft zu belegen**
- Folglich durfte die Steuerbehörde zu Recht davon ausgehen, dass SPF durch die Übertragung ihres Kundenstamms und ihres Know-hows einen Vorteil an PCS gewährte und dadurch ein **Gewinntransfer i.S.v. Art. 57 CGI** stattgefunden hat – es oblag damit SPF nachzuweisen (was die Gesellschaft jedoch nicht getan hat), dass dieser Gewinntransfer mit einer angemessenen Gegenleistung verbunden war und damit einem Drittmannstest standhält



Implikationen

- Wird der **Kundenstamm auf eine Konzerngesellschaft übertragen**, besteht die **Verpflichtung zur Leistung einer Ausgleichszahlung** (siehe auch OECD-RL, Kapitel IX (Geschäftsumstrukturierungen), Paragraph 9.55 ff.)
- Für die **Bewertung des Kundenstamms** ist der Preis zu ermitteln, den ein unabhängiger Dritter für den Kundenstamm zu zahlen bereit wäre – da i.d.R. keine Marktpreise beobachtet werden können, ist der **Income Approach** anwendbar
- Um den Wert des Kundenstamms zu bestimmen eignet sich dabei die **Mehrgewinnmethode** (im Rahmen dieser Methode erfolgt ein Vergleich zwischen den zukünftig zu erwartenden Cashflows aus dem Unternehmen inklusive des zu bewertenden immateriellen Vermögenswertes und den entsprechenden Cashflows eines fiktiven Vergleichsunternehmens exklusive des immateriellen Vermögenswertes): Die Differenz aus dem Gewinn, den ein unabhängiger Dritter ohne den Kundenstamm im Vergleich zu dem Unternehmen mit dem Kundenstamm erwirtschaftet, bildet den Wert des Kundenstamms