SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS FRANCIS G. JACOBS vom 14. Mai 1992 *

Herr Präsident,
meine Herren Richter!

1. In diesem Verfahren ersucht der Bundesfinanzhof um Vorabentscheidung über die Auslegung von Artikel 7 Absatz 1 Buchstabe b der Richtlinie 69/335/EWG des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital (ABl. L 249, S. 25; nachstehend: Richtlinie). Die Richtlinie ist seitdem geändert worden durch die Richtlinie 73/79/EWG des Rates vom 9. April 1973 (ABl. L 103, S. 13), die Richtlinie 73/80/EWG des Rates vom 9. April 1973 (ABl. L 103, S. 15), die Richtlinie 74/553/EWG des Rates vom 7. November 1974 (ABl. L 303, S. 9) und die Richtlinie 85/303/EWG des Rates vom 10. Juni 1985 (ABl. L 156, S. 23); diese Änderungen haben jedoch für die vorliegende Rechtssache keine unmittelbare Bedeutung.

2. Die Richtlinie hat insbesondere die Harmonisierung der auf Einlagen in Gesellschaften zu zahlenden Steuern („Gesellschaftsteuer") zum Ziel. Artikel 3 definiert die Gesellschaften, in bezug auf die die Gesellschaftsteuer zu zahlen ist, und Artikel 4 definiert die Vorgänge, für die die Steuer anfällt. Nach Artikel 7 Absatz 1 Buchstabe a der Richtlinie darf der normale Satz der Gesellschaftsteuer nicht unter 1 % und nicht über 2 % liegen; nach Artikel 7 Absatz 1 Buchstabe b wird der Satz unter bestimmten Voraussetzungen um mindestens 50 % ermäßigt. Die Richtlinie 73/80/EWG setzt, jeweils mit Wirkung vom 1. Januar 1976, den normalen Satz auf 1 % und den ermäßigten Satz auf einen Wert zwischen 0 % und 0,50 % fest.

3. Der ermäßigte Satz des Artikels 7 Absatz 1 Buchstabe b gilt unter bestimmten Voraussetzungen für Einlagen, bei denen

„eine oder mehrere Kapitalgesellschaften ihr gesamtes Gesellschaftsvermögen oder einen oder mehrere Zweige ihrer Tätigkeit in eine oder mehrere Kapitalgesellschaften einbringen, die gegründet werden oder bereits bestehen".

Der Bundesfinanzhof will wissen, wie in dieser Bestimmung der Ausdruck „einen oder mehrere Zweige ihrer Tätigkeit" auszulegen ist.

4. Im Ausgangsverfahren geht es um den Gesellschaftsteuerbetrag, der auf eine Einlage eines der fünf Gründungsaktionäre der Commerz-Credit-Bank AG — Europartner (nachstehend: Europartner), nämlich der Commerzbank AG, Düsseldorf (nachstehend: Commerzbank), zu zahlen ist. Zu den Gründungsaktionären gehörte auch die Crédit Lyonnais SA, Lyon (nachstehend: Crédit Lyonnais). Europartner wurde am 4. April 1974 gegründet; ihr Gesellschaftsvertrag sah vor, daß die Commerzbank und der Crédit Lyonnais jeweils einige ihrer Filialen im Saarland einbrächten. Die Commerzbank

* Originalsprache: Deutsch.

sollte alle von ihr im Saarland unterhaltenen Filialen in Europartner einbringen, der Crédit Lyonnais eine von ihm in Saarbrücken unterhaltene Filiale.

5. Aus dem Vorlagebeschluß ergibt sich, daß die Richtlinie in Deutschland durch das Kapitalverkehrsteuergesetz 1972 (nachstehend: Steuergesetz) umgesetzt ist, wobei insbesondere § 9 Absatz 2 Nr. 3 des Steuergesetzes Artikel 7 Absatz 1 Buchstabe b der Richtlinie umsetzen soll. Das Finanzamt Saarbrücken verweigerte für die Einlage der Commerzbank den ermäßigten Satz des § 9 Absatz 2 Nr. 3, da die von der Commerzbank eingebrachten Filialen kein „Teilbetrieb" dieser Bank im Sinne von § 9 Absatz 2 Nr. 3 seien. Europartner rief gegen diese Entscheidung in letzter Instanz den Bundesfinanzhof an, der dem Gerichtshof folgende Fragen vorgelegt hat:

1) Setzt die in Artikel 7 Absatz 1 Buchstabe b der Richtlinie 69/335/EWG gewählte Formulierung „einen oder mehrere Zweige ihrer Tätigkeit" einen Teilbetrieb im Sinne eines mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestatteten Teils eines Gesamtbetriebs voraus, der für sich lebensfähig ist und dessen Wirtschaftsgüter in ihrer Zusammenfassung einer Betätigung dienen, die sich ihrer Natur nach von der gewerblichen Tätigkeit des übrigen Unternehmens deutlich unterscheidet?

2) Für den Fall, daß die Frage zu 1 zu verneinen sein sollte:

   a) Welche wesentlichen Merkmale machen den „Zweig einer Tätigkeit" im Sinne des Artikel 7 Absatz 1 Buchstabe b der Richtlinie 69/335/EWG aus?

   b) Ist eine Zweigniederlassung im Sinne des § 13 des Handelsgesetzbuches „Zweig einer Tätigkeit" im Sinne des Artikels 7 Absatz 1 Buchstabe b der Richtlinie 69/335/EWG?

Ich werde die beiden Fragen der Reihe nach prüfen.

Frage 1

6. Nach den Ausführungen im Vorlagebeschluß will der Bundesfinanzhof mit der ersten Frage für seine Entscheidung wissen, ob der Begriff „Zweig einer Tätigkeit" in Artikel 7 Absatz 1 Buchstabe b der Richtlinie dem im deutschen Steuerrecht und insbesondere in § 9 Absatz 2 Nr. 3 des Steuergesetzes verwendeten Begriff „Teilbetrieb" entspricht. Die deutsche Fassung der Richtlinie spricht nicht von „Teilbetrieb", sondern vielmehr von „Zweig ihrer Tätigkeit". Die deutschen Gerichte tendierten zu einer engen Auslegung des Ausdrucks „Teilbetrieb", und die einzelnen Filialen einer Bank würden nach dem Ansatz der deutschen Gerichte normalerweise nicht als „Teilbetrieb" der Bank angesehen. Insbesondere darf keine der für den Betrieb eines Teilbetriebs wesentlichen Tätigkeiten zentral von der Hauptniederlassung aus erledigt werden, wenn eine Filiale nach deutschem Recht ei-

nen Teilbetrieb darstellen soll. Laut Bundesfinanzhof werden die Filialen einer Bank dieser Voraussetzung selten genügen, da Tätigkeiten wie die Refinanzierung und der Einkauf von Wertpapieren gewöhnlich zentral erledigt werden.

7. Wie der Gerichtshof kürzlich hervorgehoben hat, muß ein nationales Gericht seine Auslegung nationaler Rechtsvorschriften soweit wie möglich am Wortlaut und Zweck einschlägiger Gemeinschaftsrichtlinien ausrichten (vgl. Urteil in der Rechtssache C-106/89, Marleasing, Slg. 1990, I-4135, Randnr. 8). Es besteht folglich kein Zweifel, daß der Begriff „Teilbetrieb" in § 9 Absatz 2 Nr. 3 des Steuergesetzes im Sinne von „Zweig ihrer Tätigkeit" in Artikel 7 Absatz 1 Buchstabe b der Richtlinie auszulegen ist.

8. Der Begriff „Zweig ihrer Tätigkeit" in Artikel 7 Absatz 1 Buchstabe b wurde kürzlich vom Gerichtshof in seinem Urteil vom 13. Dezember 1991 in der Rechtssache C-164/90, (Muwi Bouwgroep/Staatssecretaris van Financiën, Slg. 1991, I-6049) untersucht. In Randnr. 22 dieses Urteils stellt der Gerichtshof fest, daß diese Bestimmung den Fall regelt, in dem eine Gesellschaft Vermögenswerte in eine andere Gesellschaft einbringt, die eine selbständig funktionsfähige Gesamtheit darstellen. Der genaue Grad an Selbständigkeit, der erforderlich ist, damit eine solche Gesamtheit an Vermögenswerten „Zweig" einer Tätigkeit sein kann, stand in der Rechtssache Muwi Bouwgroep jedoch nicht zur Debatte.

9. Wie die Kommission in ihrem Schriftsatz ausführt und in der Sitzung hervorgehoben hat, zielt der in Artikel 7 Absatz 1 Buchstabe b der Richtlinie vorgesehene ermäßigte Satz der Gesellschaftsteuer darauf ab, eine Kumulierung der Steuerbarkeit bestimmter Gesellschaftszusammenschlüsse zu vermeiden (vgl. dritte Begründungserwägung der Richtlinie 73/80/EWG des Rates). Außerdem ist in der zweiten Begründungserwägung der Richtlinie 85/303/EWG ausgeführt, daß die wirtschaftlichen Auswirkungen der Gesellschaftsteuer für den Zusammenschluß und die Entwicklung der Unternehmen ungünstig sein könnten, weshalb der ermäßigte Steuersatz des ursprünglichen Artikels 7 Absatz 1 Buchstabe b der Richtlinie 69/335/EWG ab dem 1. Januar 1986 durch eine völlige Befreiung von der Gesellschaftsteuer ersetzt wurde (vgl. Artikel 1 Absatz 2 der Richtlinie 85/303/EWG).

10. Die Kommission schlägt nach meinem Dafürhalten zu Recht vor, daß der Begriff „Zweig ihrer Tätigkeit" in Artikel 7 Absatz 1 Buchstabe b der Richtlinie so weit auszulegen ist, daß darunter grundsätzlich alle relevanten Arten von Gesellschaftszusammenschlüssen fallen. Es besteht insbesondere kein Grund, die Übertragung von Filialen eines Unternehmens, die in einigen ihrer Tätigkeiten von ihrer Hauptniederlassung abhängig sind, von der Vergünstigung des Artikels 7 Absatz 1 Buchstabe b auszuschließen, denn die Übertragung solcher Filialen auf andere Unternehmen kann sehr wohl die Geschäftstätigkeit der betroffenen Organisation effizienter machen. Ebensowenig scheint es erforderlich zu sein, daß sich der übertragene Tätigkeitszweig von der Geschäftstätigkeit des übertragenden Unternehmens völlig unterscheidet. Nach meiner Auffassung ist daher die erste Vorlagefrage des Bundesfinanzhofes zu verneinen; somit ist die zweite Vorlagefrage zu beantworten.

Frage 2

11. Mit seiner zweiten Frage will der Bundesfinanzhof wissen, welche Merkmale Wirtschaftsgüter aufweisen müssen, um einen „Zweig einer Tätigkeit" im Sinne von Artikel 7 Absatz 1 Buchstabe b darzustellen, und insbesondere, ob diese Merkmale von einer Zweigniederlassung im Sinne von § 13 des deutschen Handelsgesetzbuches erfüllt werden. Das Finanzamt hat auf eine schriftliche Frage des Gerichtshofes erklärt, daß eine Niederlassung nur dann eine Zweigniederlassung im Sinne von § 13 HGB darstelle, wenn sie unter anderem über eine gewisse Selbständigkeit gegenüber der Hauptniederlassung verfüge, ohne daß sie aber von dieser völlig unabhängig zu sein brauche.

12. Wie wir gesehen haben, hat Artikel 7 Absatz 1 Buchstabe b die Beseitigung von Steuerhindernissen für Gesellschaftszusammenschlüsse zum Ziel. Die Kommission schlägt daher vor, die Vorschrift so auszulegen, daß sie jede Übertragung einer Geschäftstätigkeit umfaßt, die den Zusammenschluß und die Entwicklung der betroffenen Unternehmen fördern soll. Aus dem Wortlaut von Artikel 7 Absatz 1 Buchstabe b ergibt sich, daß eine Übertragung automatisch unter den ermäßigten Steuersatz nach dieser Vorschrift fällt, sofern das gesamte Gesellschaftsvermögen einer Kapitalgesellschaft auf eine neue Gesellschaft übertragen wird. Wird jedoch nur ein Teil des Gesellschaftsvermögens übertragen, so besteht ein zusätzliches Erfordernis. Es genügt nicht, daß ein oder mehrere Wirtschaftsgüter übertragen werden; die Wirtschaftsgüter müssen zusätzlich einen „Zweig einer Tätigkeit" („part of the business", „branche de leur activité") darstellen. Das Haupterfordernis scheint daher darin zu bestehen, daß die Wirtschaftsgüter als Geschäftseinheit übertragen werden. Wie sich aus dem bereits (Nr. 8) zitierten Urteil Muwi Bouwgroep des Gerichtshofes ergibt, muß das übertragene Vermögen eine Gesamtheit darstellen, die in gewissem Maß selbständig funktionsfähig ist; es muß sich um mehr als eine bloße Ansammlung einzelner Wirtschaftsgüter handeln. Zu denken wäre auch daran, daß die Vermögensübertragung, je nach den Umständen, mit der Übertragung von Verbindlichkeiten des Veräußerers, von immateriellen Wirtschaftsgütern wie gewerblichen und Urheberschutzrechten, die zur Verwertung der Wirtschaftsgüter notwendig sind, von Kundenlisten und sogar von in dem übertragenen Tätigkeitszweig beschäftigtem Personal einhergeht, wenn auch kein einzelner Faktor ausschlaggebend sein muß. Wie jedoch bereits festgestellt, muß der übertragene Tätigkeitszweig offensichtlich nicht eine völlig unterschiedliche Art der Geschäftstätigkeit sein. Das vorerwähnte Ziel des Artikels 7 Absatz 1 Buchstabe b ist so zu verstehen, daß es die Aufteilung und den Neuzusammenschluß bestehender Unternehmen auf der Grundlage von beispielsweise getrennten geographischen Bereichen erfaßt. Auch schließt die Tatsache, daß der übertragene Tätigkeitszweig gewisse zentrale Dienstleistungen mit anderen Tätigkeitszweigen gemeinsam hat, nicht unbedingt aus, daß es sich um einen „Zweig einer Tätigkeit" im Sinne von Artikel 7 Absatz 1 Buchstabe b handelt. Aus meiner Sicht wäre eine solche Auslegung eindeutig zu eng, da nur wenige Zweige großer Organisationen völlig selbständig sein werden. Sofern die neue Gesellschaft Dienstleistungen erbringen kann, die für die weitere Verwertung des übertragenen Gesellschaftsvermögens wesentlich sind, hindert die teilweise Abhängigkeit von zentralen Diensten nicht, daß dieses Gesellschaftsvermögen einen Tätigkeitszweig darstellt.

13. Die Anwendung dieser Kriterien soll durch zwei Beispiele veranschaulicht werden, die jeweils eindeutig in die eine oder andere Kategorie fallen. Auf der einen Seite würde die bloße Übertragung nicht benötigter Computer-Hardware auf eine neue Bankgesellschaft zur Verwendung in einem anderen Tätigkeitsbereich des Bankwesens allein keine Übertragung eines „Zweiges einer Tätigkeit" darstellen: die Übertragung beträfe nur eine Ansammlung von Wirtschaftsgütern. Würden auf der anderen Seite alle Filialen einer Bank in einem bestimmten geographischen Gebiet einschließlich Geschäftsräumen und Ausstattung zusammen mit einer großen Zahl von Kundenkonten und Personal auf eine neue Gesellschaft übertragen, die die Filialen für im wesentlichen die gleiche Tätigkeit weiterführte, so würde das Vermögen der Filialen eindeutig als Zweig einer Tätigkeit übertragen. Es ist jedoch Sache des nationalen Gerichts, die Kriterien auf die Umstände des Einzelfalles anzuwenden.

14. Da der Gerichtshof § 13 des deutschen HGB nicht auszulegen hat, stünde es ihm aus meiner Sicht nicht zu, Teil b der Frage gesondert zu beantworten. Da jedoch, wie wir gesehen haben, eine „Zweigniederlassung" im Sinne des § 13 HGB laut Finanzamt eine Einheit ist, die zumindest zum Teil von der Hauptniederlassung unabhängig ist, sollte die Antwort auf Teil a der Frage dem Bundesfinanzhof alle Merkmale an die Hand geben, die er zur Beantwortung von Teil b benötigt.

Anträge

15. Ich bin daher der Auffassung, daß die vom Bundesfinanzhof vorgelegten Fragen wie folgt zu beantworten sind:

1) Für die Zwecke von Artikel 7 Absatz 1 Buchstabe b der Richtlinie 69/335/EWG des Rates ist es nicht erforderlich, daß die von einer Gesellschaft auf eine andere übertragenen Zweige einer Tätigkeit für sich voll lebensfähig sind oder daß sie aus Wirtschaftsgütern bestehen, die ausschließlich zu Tätigkeiten verwendet werden, die sich von der Tätigkeit des übrigen Unternehmens unterscheiden.

2) Übertragung eines „Zweiges einer Tätigkeit" im Sinne von Artikel 7 Absatz 1 Buchstabe b ist die Übertragung einer Einheit, die in gewissem Maß zu eigenständiger Geschäftstätigkeit fähig ist. Zur Entscheidung, ob eine solche Einheit übertragen worden ist, ist allen Umständen der Übertragung Rechnung zu tragen, insbesondere der Art der übertragenen Wirtschaftsgüter und ihren Nutzungszwecken vor und nach der Übertragung, sowie zu berücksichtigen, ob die Übertragung mit der Übertragung von Verbindlichkeiten, Kunden, Personal oder anderen Geschäftsbestandteilen einhergeht.