CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL F. G. JACOBS van 14 mei 1992 *

Mijnheer de President,
mijne heren Rechters,

1. In de onderhavige zaak heeft het Bundesfinanzhof om een prejudiciële beslissing verzocht over de uitlegging van artikel 7, lid 1, sub b, van richtlijn 69/335/EEG van de Raad van 17 juli 1969 betreffende de indirecte belastingen op het bijeenbrengen van kapitaal (PB 1969, L 249, blz. 25; hierna: „richtlijn"). Deze richtlijn is nadien gewijzigd bij 's Raads richtlijnen 73/79/EEG van 9 april 1973 (PB 1973, L 103, blz. 13), 73/80/EEG van 9 april 1973 (PB 1973, L 103, blz. 15), 74/553/EEG van 7 november 1974 (PB 1974, L 303, blz. 9) en 85/303/EEG van 10 juni 1985 (PB 1985, L 156, blz. 23), maar die wijzigingen hebben hier geen belang.

2. De richtlijn beoogt met name de belasting op de inbreng van kapitaal in vennootschappen (kapitaalrecht) te harmoniseren. Artikel 3 noemt de vennootschappen en artikel 4 de verrichtingen die aan kapitaalrecht zijn onderworpen. Artikel 7, lid 1, sub a, van de richtlijn bepaalt, dat het tarief van het kapitaalrecht niet lager dan 1 % en niet hoger dan 2 % mag zijn, en artikel 7, lid 1, sub b, bepaalt, dat het tarief in bepaalde gevallen met ten minste 50 % wordt verlaagd. Richtlijn 73/80 stelt het tarief vast op 1 % en het verlaagde tarief op 0 % tot 0,5 %, in beide gevallen met ingang van 1 januari 1976.

3. Het in artikel 7, lid 1, sub b, vastgestelde verlaagde tarief is onder bepaalde voorwaarden van toepassing op kapitaalinbreng, wanneer

„een of meer kapitaalvennootschappen hun gehele vermogen of een of meer takken van bedrijvigheid inbrengen in een of meer kapitaalvennootschappen die in oprichting zijn of reeds bestonden".

Het Bundesfinanzhof vraagt om uitlegging van de uitdrukking „een of meer takken van bedrijvigheid" in dat artikel.

4. Het hoofdgeding betreft de vraag, welk bedrag aan kapitaalrecht verschuldigd is over een inbreng door een van de vijf oprichters/aandeelhouders van Commerz-Credit-Bank AG — Europartner (hierna: „Europartner"), te weten de inbreng van Commerzbank AG te Düsseldorf (hierna: „Commerzbank"). Een van de andere oprichters/aandeelhouders van Europartner was Crédit Lyonnais SA te Lyon (hierna: „Crédit Lyonnais"). Europartner is op 4 april 1974 opgericht en de oprichtingsakte bepaalde, dat Commerzbank en Crédit Lyonnais een aantal van hun filialen in Saarland zouden inbrengen. Commerzbank zou

* Oorspronkelijke taal: Engels.

al haar filialen in Saarland inbrengen en Crédit Lyonnais haar filiaal in Saarbrücken.

5. Blijkens de verwijzingsbeschikking is de richtlijn in Duits recht omgezet door het Kapitalverkehrsteuergesetz van 1972 (hierna: „wet van 1972"), waarvan § 9, lid 2, punt 3, uitvoering geeft aan artikel 7, lid 1, sub b, van de richtlijn. Het Finanzamt Saarbrücken (hierna: „Finanzamt") weigerde het in § 9, lid 2, punt 3, bepaalde verlaagde tarief toe te passen op de inbreng van Commerzbank, omdat de door Commerzbank ingebrachte filialen niet konden worden aangemerkt als een deelbedrijf („Teilbetrieb") in de zin van die bepaling. Verzoekster ging hiertegen in beroep tot bij het Bundesfinanzhof, dat het Hof de volgende vragen heeft gesteld:

„1) Onderstelt de in artikel 7, lid 1, sub b, van richtlijn 69/335/EEG gebruikte uitdrukking ‚een of meer takken van bedrijvigheid' een ‚Teilbetrieb' [deelbedrijf] in de zin van een over een zekere zelfstandigheid beschikkend onderdeel van een onderneming, dat op zichzelf kan bestaan en waarvan alle bedrijfsgoederen te zamen dienen tot uitoefening van een werkzaamheid die naar haar aard duidelijk onderscheiden is van de bedrijfsactiviteit van de rest van de onderneming?

2) Zo neen:

a) Wat zijn de wezenlijke kenmerken van een ‚een tak van bedrijvigheid' in de zin van artikel 7, lid 1, sub b, van richtlijn 69/335/EEG?

b) Is een ‚Zweigniederlassung' [filiaal] in de zin van § 13 van het Handelsgesetzbuch een ‚tak van bedrijvigheid' in de zin van artikel 7, lid 1, sub b, van richtlijn 69/335/EEG?"

Ik zal deze twee vragen achtereenvolgens bespreken.

De eerste vraag

6. Zoals het Bundesfinanzhof in de verwijzingsbeschikking uiteenzet, heeft het de eerste vraag gesteld om te kunnen bepalen, of het begrip „tak van bedrijvigheid" in artikel 7, lid 1, sub b, van de richtlijn dezelfde inhoud heeft als het begrip „Teilbetrieb" in de Duitse belastingwetgeving, met name in § 9, lid 2, punt 3, van de wet van 1972. In de Duitse versie van de richtlijn is „tak van bedrijvigheid" niet vertaald met „Teilbetrieb", maar met „Zweig ihrer Tätigkeit". De Duitse rechterlijke instanties lijken geneigd het begrip „Teilbetrieb" eng uit te leggen, en indien hun uitlegging werd gevolgd, zouden de filialen van een bank in de regel niet als „takken" van de bedrijvigheid van die bank zijn te beschouwen. In de zin van de Duitse wetgeving schijnt een filiaal slechts een „Teilbetrieb" te kunnen zijn, wanneer geen enkele

voor haar werking wezenlijke activiteit centraal door de hoofdvestiging wordt behandeld. Het Bundesfinanzhof wijst erop, dat bankfilialen zelden aan die voorwaarde voldoen, aangezien activiteiten als herfinanciering en de aankoop van effecten doorgaans centraal worden verricht.

7. Recentelijk heeft het Hof erop gewezen, dat de nationale rechter, bij de toepassing van het nationale recht, dit zoveel mogelijk moet uitleggen in het licht van de bewoordingen en het doel van de betrokken gemeenschapsrichtlijn (arrest van 13 november 1990, zaak C-106/89, Marleasing, Jurispr. 1990, blz. I-4135, r. o. 8). Het begrip „Teilbetrieb" in § 9, lid 2, punt 3, van de wet van 1972 moet dus ongetwijfeld worden uitgelegd in de zin van „Zweig ihrer Tätigkeit" of „tak van bedrijvigheid" in artikel 7, lid 1, sub b, van de richtlijn.

8. Het begrip „tak van bedrijvigheid" in artikel 7, lid 1, sub b, is onlangs door het Hof onderzocht in zijn arrest van 13 december 1991 (zaak C-164/90, Muwi Bouwgroep, Jurispr. 1991, blz. I-6049, r. o. 22). Het Hof verklaarde, dat genoemd artikel ziet op het geval van een vennootschap die in een andere vennootschap vermogensbestanddelen inbrengt, die één geheel vormen dat op eigen kracht kan functioneren. De vraag echter, hoe ver precies die zelfstandigheid moet gaan om een dergelijk geheel van vermogensbestanddelen als een tak van bedrijvigheid te kunnen aanmerken, was in die zaak niet aan de orde.

9. Zoals de Commissie in haar schriftelijke opmerkingen aanduidde en ter terechtzitting beklemtoonde, is het in artikel 7, lid 1, sub b, van de richtlijn vastgestelde verlaagde tarief van het kapitaalrecht bedoeld om een cumulatie van belastingen bij hergroepering van vennootschappen tegen te gaan (derde considerans van richtlijn 73/80). Voorts wordt in de tweede considerans van richtlijn 85/303 gezegd, dat het kapitaalrecht een ongunstige economische weerslag op de hergroepering en ontwikkeling van ondernemingen kan hebben, en daarom werd het aanvankelijk in lid 1, sub b, van de richtlijn vastgestelde verlaagde tarief met ingang van 1 januari 1986 door een volledige vrijstelling van kapitaalrecht vervangen (zie artikel 1, lid 2, van richtlijn 85/303).

10. Mijns inziens heeft de Commissie dan ook gelijk met haar voorstel, het begrip tak van bedrijvigheid in artikel 7, lid 1, sub b, van de richtlijn voldoende ruim uit te leggen om het op alle relevante hergroeperingsverrichtingen van vennootschappen te kunnen toepassen. Met name is er geen reden om genoemde bepaling niet toe te passen op de overdracht van filialen die voor een aantal activiteiten afhankelijk zijn van hun moederonderneming; de overdracht van die filialen aan een andere onderneming kan immers wel degelijk een meer doelmatige werking van de betrokken vennootschappen bevorderen. Evenmin lijkt het nodig dat de overgedragen tak van bedrijvigheid volledig onderscheiden is van de bedrijvigheid van de overdrager. Ik meen derhalve dat de eerste vraag van het Bundesfinanzhof ontkennend moet worden beantwoord, en het is daarom noodzakelijk ook op de tweede vraag in te gaan.

De tweede vraag

11. Met zijn tweede vraag wenst het Bundesfinanzhof te worden voorgelicht over de kenmerken die het overgedragen deelbedrijf moet vertonen om als een tak van bedrijvigheid in de zin van artikel 7, lid 1, sub b, te kunnen gelden. Het vraagt in het bijzonder, of een „filiaal" („Zweigniederlassung") in de zin van § 13 van het Handelsgesetzbuch die kenmerken bezit. Op een schriftelijke vraag van het Hof heeft het Finanzamt geantwoord, dat een vestiging, om een filiaal in de zin van § 13 van het Handelsgesetzbuch te zijn, onder meer een zekere functionele zelfstandigheid ten opzichte van de hoofdvestiging moet hebben, maar dat het niet nodig is dat zij er volledig onafhankelijk van is.

12. Zoals al gezegd, beoogt artikel 7, lid 1, sub b, fiscale belemmeringen bij hergroepering en reorganisatie van vennootschappen op te heffen. De Commissie meent daarom, dat deze bepaling aldus moet worden uitgelegd, dat zij op elke overdracht van bedrijvigheden met het oog op de hergroepering en ontwikkeling van de betrokken ondernemingen van toepassing is. Uit de bewoordingen van artikel 7, lid 1, sub b, blijkt, dat bij overdracht van het gehele vermogen van een kapitaalvennootschap aan een andere vennootschap zonder meer is voldaan aan de door deze bepaling gestelde voorwaarden voor toepassing van het verlaagde tarief. Wordt echter slechts een deel van het vermogen overgedragen, dan komt er een voorwaarde bij. Overdracht van een of meer vermogensbestanddelen is niet voldoende; die bestanddelen moeten bovendien een „tak van bedrijvigheid" („branche de leur activité", „Zweig ihrer Tätigkeit") vormen. De essentiële voorwaarde lijkt dus te zijn, dat vermogensbestanddelen worden overgedragen die een commerciële eenheid vormen. Blijkens 's Hofs arrest in de zaak Muwi Bouwgroep (reeds aangehaald, zie punt 8 supra) moeten de overgedragen bestanddelen één geheel vormen dat tot op zekere hoogte zelfstandig kan werken: zij moeten meer zijn dan een losse verzameling vermogensbestanddelen. Die overdracht zou, naar gelang van de omstandigheden, gepaard moeten gaan met de overdracht van bepaalde verbintenissen van de overdrager, van bepaalde onlichamelijke zaken zoals intellectueleeigendomsrechten die nodig zijn voor de exploitatie van het bedrijf, van klantenbestanden en zelfs van een deel van het personeel van de overgedragen tak van bedrijvigheid, hoewel geen enkele van deze aspecten echt beslissend behoeft te zijn. Zoals al gezegd, lijkt het echter niet noodzakelijk, dat de overgedragen tak van bedrijvigheid een volledig onderscheiden soort bedrijvigheid is. Genoemde doelstelling van artikel 7, lid 1, sub b, moet worden geacht mede betrekking te hebben op de splitsing en hergroepering van bestaande ondernemingen naar, bij voorbeeld, geografisch gebied. Ook het feit dat de overgedragen tak van bedrijvigheid een aantal centrale diensten met andere takken deelt, belet niet dat van een „tak van bedrijvigheid" in de zin van artikel 7, lid 1, sub b, wordt gesproken. Een dergelijke uitlegging zou kennelijk te restrictief zijn, aangezien maar weinig grote organisaties volledig onafhankelijke filialen hebben. Zolang de nieuwe vennootschap maar de diensten kan verrichten die van wezenlijk belang zijn voor de verdere exploitatie van de overgedragen vermogensbestanddelen, vormt een zekere mate van afhankelijkheid van de centrale diensten geen beletsel om van een tak van bedrijvigheid te kunnen spreken.

13. Ik illustreer de toepassing van deze criteria met twee voorbeelden, die duidelijk aan weerszijden van de scheidslijn liggen. De simpele overdracht aan een nieuwe bankinstelling van overtollige computer hardware voor gebruik voor een geheel andere bankbedrijvigheid is op zich geen overdracht van een „tak van bedrijvigheid": de overdracht omvat enkel een verzameling vermogensbestanddelen. Wanneer daarentegen alle bankfilialen in een bepaald geografisch gebied, met inbegrip van bedrijfsruimten en uitrusting en met een groot deel van hun cliëntenrekeningen en personeel, aan een nieuwe vennootschap worden overgedragen, die de filialen voor in wezen dezelfde bedrijvigheid blijft gebruiken, dan wordt duidelijk een tak van bedrijvigheid overgedragen. Het staat evenwel aan de nationale rechter deze criteria op de feiten van de zaak toe te passen.

14. Aangezien het niet op de weg van het Hof ligt, § 13 van het Duitse Handelsgesetzbuch uit te leggen, behoeft mijns inziens onderdeel b) van de vraag niet afzonderlijk te worden beantwoord. Aangezien een filiaal in de zin van artikel 13 van genoemd wetboek, zoals al gezegd, volgens het Finanzamt een eenheid is die op zijn minst gedeeltelijk onafhankelijk is van de hoofdvestiging, heeft het Bundesfinanzhof met het op onderdeel a) voorgestelde antwoord alle nodige gegevens in de hand om onderdeel b) te kunnen beantwoorden.

Conclusie

15. Mitsdien stel ik voor, de door het Bundesfinanzhof gestelde vragen te beantwoorden als volgt:

„1) Artikel 7, lid 1, sub b, van richtlijn 69/335/EEG onderstelt niet, dat de takken van bedrijvigheid die door een vennootschap aan een andere worden overgedragen, volledig zelfstandig kunnen bestaan, of dat zij bestaan uit vermogensbestanddelen die uitsluitend worden gebruikt voor het uitoefenen van bedrijvigheden die onderscheiden zijn van de bedrijfsactiviteit van de rest van de onderneming.

2) De overdracht van een ‚tak van bedrijvigheid' in de zin van artikel 7, lid 1, sub b, is de overdracht van een eenheid die tot op zekere hoogte zelfstandig kan werken. Om vast te stellen of de overgedragen eenheid dat kenmerk vertoont, moet rekening worden gehouden met alle omstandigheden van de overdracht, met name de aard van de overgedragen goederen en het doel waarmee zij voor en na de overdracht worden gebruikt, en moet worden nagegaan of de overdracht met een overdracht van verbintenissen, klanten, personeel of andere bedrijfsbestanddelen gepaard ging."