SITZUNGSBERICHT
in der Rechtssache C-50/91 *

I — Sachverhalt und Verfahren

A — *Sachverhalt und rechtlicher Rahmen*

Die Commerz-Credit-Bank AG — Europartner (nachstehend: Europartner) ist ein Kreditinstitut nach deutschem Recht. Ihre Aktien werden von der Commerzbank AG, Düsseldorf, und der Crédit Lyonnais SA, Lyon, gehalten.

1974 übertrug die Commerzbank an Europartner als Einlage die fünf von ihr im Saarland unterhaltenen Filialen zum Wert von knapp 9 Millionen DM. Diese Filialen betrieben ausschließlich Bankgeschäfte und waren in die Handelsregister der zuständigen Amtsgerichte eingetragen.

Mit Bescheid vom 11. September 1981 forderte das Finanzamt Saarbrücken von Europartner Gesellschaftsteuer in Höhe von 1 % des Werts dieser Einlage.

Europartner bestritt nicht die Steuerbarkeit der Einlage, beanspruchte jedoch die Anwendung eines ermäßigten Steuersatzes. Sie ist nämlich der Auffassung, daß jede der eingebrachten Filialen einen „Teilbetrieb" darstelle und daß eine solche Einlage nach § 9 Absatz 2 Nr. 3 des Kapitalverkehrsteuergesetzes dem Steuersatz von 0,50 % unterliege. Diese Vorschrift sah im maßgeblichen Zeitpunkt folgendes vor:

„(2) Die Steuer ermäßigt sich um 50 vom Hundert

...

3. beim Erwerb von Gesellschaftsrechten an einer inländischen Kapitalgesellschaft, wenn und soweit auf diese Kapitalgesellschaft als Gegenleistung das gesamte Vermögen, ein Betrieb oder ein Teilbetrieb einer anderen Kapitalgesellschaft übertragen wird ..."

Unter Berufung hierauf legte Europartner beim Finanzamt erfolglos Einspruch ein. Sodann erhob sie beim Finanzgericht des Saarlandes Klage, die am 30. Juni 1987 abgewiesen wurde. Schließlich legte sie beim Bundesfinanzhof Revision ein.

Um die Einlage der Commerzbank rechtlich einzuordnen, stellt der Bundesfinanzhof erstens fest, daß die Einbringung eines „Zweiges einer Tätigkeit" nach Artikel 7 Absatz 1 Buchstabe b der Richtlinie 69/335/EWG

* Verfahrenssprache: Deutsch.

des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital (ABl. L 249, S. 25; nachstehend: Richtlinie) zu einem ermäßigten Satz besteuert werde. Diese Vorschrift hatte damals folgenden Wortlaut:

„(1) Bis zum Inkrafttreten der vom Rat gemäß Absatz 2 zu erlassenden Bestimmungen

a) darf der Satz der Gesellschaftsteuer nicht über 2 v. H. und nicht unter 1 v. H. liegen;

b) wird dieser Satz um 50 v. H. oder mehr ermäßigt, wenn 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."

Zweitens fragt sich der Bundesfinanzhof, ob der gemeinschaftsrechtliche Begriff des Zweiges einer Tätigkeit die gleiche Bedeutung hat wie der des Teilbetriebs, der in dem nationalen Gesetz verwendet wird. Er definiert zunächst den Begriff des Teilbetriebs. Dieser sei der „mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Teil des Gesamtbetriebs, 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". Nach dieser Definition könne eine Bankfiliale in Deutschland kein Teilbetrieb sein, da sie in der Ausübung ihrer Geschäfte nicht selbständig sei und Bankgeschäfte wie die anderen Filialen des Unternehmens vornehme. Diese Definition des Teilbetriebs führe folglich zu einem unannehmbaren Ergebnis: Die Einbringung einer Bankfiliale würde einer Gesellschaftsteuer von 1 % unterliegen, da die Filiale in aller Regel keinen Teilbetrieb darstelle. Der Bundesfinanzhof schlägt daher vor, den Zweig einer Tätigkeit weniger restriktiv nach seiner Funktion zu definieren, und zwar als Mehrheit von Wirtschaftsgütern, die zur Vornahme einer Tätigkeit dienten, wobei es nicht darauf ankomme, daß diese sich ihrer Natur nach von der Tätigkeit des übrigen Unternehmens deutlich unterscheide.

Der Bundesfinanzhof fügt zur Begründung der von ihm vorgeschlagenen Definition ein zweites Argument hinzu. Tatsächlich werde das Vermögen einer Kapitalgesellschaft, das in eine andere Kapitalgesellschaft eingebracht werde, zweimal der Gesellschaftsteuer unterworfen. Es werde ein erstes Mal bei seiner Einbringung in die erstere und ein zweites Mal bei seiner Übertragung in die zweite Kapitalgesellschaft besteuert. Um die Wirkung dieser Doppelbesteuerung abzuschwächen, sei den Kapitalgesellschaften bei der Übertragung eines Zweiges ihrer Tätigkeit an eine andere Kapitalgesellschaft eine Ermäßigung der Gesellschaftsteuer gewährt worden. Um dieses Ziel praktisch wirksam werden zu lassen, dürfe der Begriff des Zweiges einer Tätigkeit nicht restriktiv ausgelegt werden.

Drittens fragt sich der Bundesfinanzhof, ob eine Zweigniederlassung im Sinne des deutschen Handelsrechts ein Zweig einer Tätigkeit sei. Eine Zweigniederlassung sei ein gemäß § 13 des Handelsgesetzbuchs in das Handelsregister eingetragener Unternehmensteil, der über eine bestimmte Entscheidungsfreiheit verfüge und für Rechnung des Unternehmens wesentliche Geschäfte täti-

gen könne. Zweigniederlassungen wie die von der Commerzbank in Europartner eingebrachten stellten Zweige einer Tätigkeit dar, da sie eine Mehrheit von Wirtschaftsgütern seien, die zur Vornahme einer Tätigkeit dienten und somit nach ihrer Funktion unterschieden werden könnten.

B — *Vorabentscheidungsfragen*

Der Bundesfinanzhof ist der Auffassung, daß der Ausgang des Rechtsstreits von der Auslegung des Begriffs „Zweig ihrer Tätigkeit" in Artikel 7 Absatz 1 Buchstabe b der Richtlinie abhänge. Er hat daher mit Beschluß vom 31. Oktober 1990 das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof gemäß Artikel 177 EWG-Vertrag folgende zwei Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

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 Handelsgesetzbuchs „Zweig einer Tätigkeit" im Sinne des Artikels 7 Absatz 1 Buchstabe b der Richtlinie 69/335/EWG?

C — *Verfahren vor dem Gerichtshof*

Der Vorlagebeschluß ist am 4. Februar 1991 in das Register der Kanzlei des Gerichtshofes eingetragen worden.

Gemäß Artikel 20 des Protokolls über die Satzung des Gerichtshofes der EWG haben das Finanzamt Saarbrücken, Beklagter des Ausgangsverfahrens, vertreten durch Regierungsdirektor und Vertreter des Vorstehers Wolfgang Rapräger und durch Regierungsdirektor Alois Rosport am 18. April 1991, und die Kommission, vertreten durch Rechtsberater Henri Etienne als Bevollmächtigten, am 26. September 1991 schriftliche Erklärungen eingereicht.

Der Gerichtshof hat auf Bericht des Berichterstatters nach Anhörung des Generalanwalts beschlossen, die mündliche Verhandlung ohne vorherige Beweisaufnahme zu eröffnen und die Rechtssache gemäß Artikel 95 §§ 1 und 2 der Verfahrensordnung an die Erste Kammer zu verweisen. Er hat dem Finanzamt Saarbrücken eine Frage gestellt; die Frage ist innerhalb der gesetzten Frist beantwortet worden.

II — Beim Gerichtshof eingereichte schriftliche Erklärungen

Zur ersten Frage (nach den Begriffen Zweig einer Tätigkeit und Teilbetrieb)

Das *Finanzamt* macht geltend, daß die Begriffe Zweig einer Tätigkeit und Teilbetrieb gleichbedeutend seien. Die *Kommission* bestreitet dies.

Das *Finanzamt* führt aus, ein Zweig einer Tätigkeit sei ein mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestatteter Teil eines Gesamtbetriebs, der für sich lebensfähig sei und dessen Wirtschaftsgüter in ihrer Zusammenfassung einer Betätigung dienten, die sich ihrer Natur nach von der gewerblichen Tätigkeit des übrigen Unternehmens deutlich unterscheide. Diese von ihm vorgeschlagene Definition stimme mit der Absicht des Richtliniengebers überein. Zwar könne der ermäßigte Steuersatz von 0,5 % in gewissem Umfang verhindern, daß das Vermögen einer Kapitalgesellschaft bei seiner Einbringung in eine andere Kapitalgesellschaft ein zweites Mal der Gesellschaftsteuer von 1 % unterworfen werde. Jedoch sei es nicht das Ziel gewesen, eine Steuerermäßigung für alle durch eine Kapitalgesellschaft eingebrachten Einlagen zu gewähren. Dieser Vorteil sei vielmehr den Geschäftsvorgängen vorbehalten worden, durch die eine Gesellschaft einen Zweig ihrer Tätigkeit an eine andere Gesellschaft übertrage. Im vorliegenden Fall habe die Commerzbank nicht einen Zweig ihrer Tätigkeit aufgegeben, sondern nur den geographischen Umfang ihres Filialnetzes eingeschränkt.

Das Finanzamt verweist im übrigen auf die seinen Erklärungen beigefügten Schriftsätze, die es im Ausgangsverfahren vorgelegt hat. Darin geht es auf die Frage ein, ob die auf Europartner übertragenen Filialen den Merkmalen entsprechen, die nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes die Feststellung ermöglichen, ob eine Betriebseinheit als Teilbetrieb angesehen werden kann. Diese Merkmale seien die folgenden:

Erstens müsse ein Teilbetrieb über eine „organisatorische Selbständigkeit" verfügen. Die Filialen der Commerzbank seien jedoch in allen ihren Tätigkeiten in das Unternehmen eingebettet gewesen. So seien sie an die Weisungen der Zentrale gebunden gewesen, insbesondere was die Kreditbedingungen anbelange.

Zweitens müsse ein Teilbetrieb mit Eigenkapital ausgestattet sein. Dies sei ein wesentlicher Punkt, da die Erlaubnis zur Vornahme bestimmter Bankgeschäfte, insbesondere die Beteiligung an anderen Unternehmen und die Kreditvergabe, von dieser Bedingung abhänge. Die Filialen der Commerzbank seien nicht mit Eigenkapital ausgestattet gewesen. Die benötigten Gelder hätten sie über ein am Sitz der Zentrale in ihrem Namen eröffnetes Konto erhalten.

Drittens müsse ein Teilbetrieb über eine eigene Buchführung und einen eigenen Kundenkreis verfügen. Auch diese Bedingungen seien im vorliegenden Fall nicht erfüllt gewesen. Einzelne Posten des Ergebnisses der Filialen, insbesondere Gemeinkosten und Wertberichtigungen auf Forderungen, seien Teil der Buchführung der Zentrale gewesen.

Außerdem hätten die Filialen keinen eigenen Kundenkreis gehabt, da die meisten Geschäfte nur mit der Zustimmung und aus den Mitteln der Zentrale hätten getätigt werden dürfen.

Schließlich weist das Finanzamt darauf hin, daß Gewinne eines Teilbetriebs nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes gesondert berechnet werden müßten, geht jedoch nicht darauf ein, ob diese Bedingung im vorliegenden Fall erfüllt ist.

Die *Kommission* hält es dagegen nicht für erforderlich, daß eine Betriebseinheit, um als Zweig einer Tätigkeit gelten zu können, eine Tätigkeit ausübt, die sich von der des übrigen Unternehmens deutlich unterscheidet. Sie führt hierzu folgende Argumente an:

Erstens sei der Begriff des Zweiges einer Tätigkeit in den Verhandlungen vor Erlaß der Richtlinie als „Gesamtheit der in der Abteilung einer Gesellschaft bestehenden Investitionsgüter, welche, technisch gesehen, eine autonome Abteilung sind", definiert worden. Artikel 2 Buchstabe i der Richtlinie 90/434/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen (ABl. L 225, S. 1), definiere den Begriff Teilbetrieb („branche d'activité") in ähnlicher Weise als „Gesamtheit der in einem Unternehmensteil einer Gesellschaft vorhandenen aktiven und passiven Wirtschaftsgüter, die in organisatorischer Hinsicht einen selbständigen Betrieb, d. h. eine aus eigenen Mitteln funktionsfähige Einheit, darstellen". Aus diesen beiden Definitionen folgert die Kommission, daß ein Zweig einer Tätigkeit ein selbständiges Gebilde sei, dessen Tätigkeit sich jedoch nicht notwendig von der Tätigkeit des übrigen Unternehmens, zu dem es gehöre, unterscheiden müsse.

Zweitens ist die Kommission der Auffassung, daß die Regelungen, die eine Ermäßigung der Gesellschaftsteuer oder die Befreiung von dieser Steuer vorsähen, insbesondere für den Fall der Einbringung eines Zweiges einer Tätigkeit weit auszulegen seien. Sie schließt dies aus der Absicht, die der Rat mit dem Erlaß verschiedener Richtlinien über die Kapitalverkehrsteuer verfolgt habe. Er habe wegen ihrer „ungünstigen" wirtschaftlichen Auswirkungen die Abschaffung der Gesellschaftsteuer gewünscht, sich dazu aber wegen des Finanzbedarfs der Mitgliedstaaten nicht entschließen können. Der Kompromiß habe daher in der Beibehaltung der Gesellschaftsteuer bestanden, jedoch mit der Maßgabe, daß ihr Satz und ihre Tragweite möglichst gering sein sollten. So gelte für die Einbringung jeglicher Vermögensgesamtheit eine Steuerermäßigung, die später in eine Steuerbefreiung umgewandelt werde.

Drittens sei es Sache der Wirtschaftsteilnehmer, darüber zu befinden, wie sie ihre Unternehmen umzuorganisieren wünschten. Der Gemeinschaftsgesetzgeber dürfe sich nicht in diese Entscheidung einmischen, indem er Gesellschaften bei der Übertragung eines Zweiges ihrer Tätigkeit eine Steuerermäßigung gewähre, diese denselben Gesellschaften aber verweigere, wenn sie nur ihr geographisches Tätigkeitsgebiet einschränkten.

Aufgrund dieser Argumente schlägt die Kommission vor, auf die erste Vorabentscheidungsfrage wie folgt zu antworten:

Die in Artikel 7 Absatz 1 Buchstabe b der Richtlinie 69/335/EWG gewählte Formulierung „einen oder mehrere Zweige ihrer Tätigkeit" setzt nicht 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.

Zur zweiten Frage (nach den wesentlichen Merkmalen eines Zweiges einer Tätigkeit und dem Begriff Zweigniederlassung)

Nach Ansicht des *Finanzamts* erübrigt sich die Beantwortung der zweiten Vorabentscheidungsfrage, da die erste Frage zu bejahen sei.

Die *Kommission* ist der Auffassung, daß eine Gesamtheit von Wirtschaftsgütern, die selbständig arbeiten kann, z. B. eine Zweigniederlassung, einen Zweig einer Tätigkeit darstelle. In ihrem Antwortvorschlag zur zweiten Frage empfiehlt sie eine zweite Definition, in der sie die Voraussetzung der Selbständigkeit fallen läßt. Diese Antwort hat folgenden Wortlaut:

a) Als „Zweig einer Tätigkeit" gilt jede Tätigkeit, deren Einbringen für den Zusammenschluß und die Entwicklung der Unternehmen günstig ist.

b) Eine Zweigniederlassung im Sinne des § 13 des Handelsgesetzbuchs kann ein „Zweig einer Tätigkeit" im Sinne des Artikels 7 Absatz 1 Buchstabe b der Richtlinie 69/335/EWG sein.

III — Antwort auf die Frage des Gerichtshofes

Der Gerichtshof hat das Finanzamt gebeten, den Begriff „Zweigniederlassung" im Hinblick auf § 13 des Handelsgesetzbuches zu erläutern.

Das Finanzamt hat geantwortet, daß darunter eine kaufmännische Niederlassung verstanden werde, die von einer gewissen Dauer sein müsse. Eine Zweigniederlassung erledige die gleichen — aber nicht notwendig alle — Geschäfte wie die Hauptniederlassung; dies geschehe „teils abhängig von der Hauptniederlassung, teils unabhängig von ihr". Eine Zweigniederlassung sei räumlich selbständig und verfüge über eine gesonderte Buchführung; der Leiter einer Zweigniederlassung sei zu selbständigem Handeln „in nicht ganz unwesentlichen Angelegenheiten" befugt.

R. Joliet
Berichterstatter