RAPPORT TER TERECHTZITTING
in zaak C-50/91 *

I — De feiten en het procesverloop

A — *De feiten en de toepasselijke bepalingen*

Commerz-Credit-Bank AG — Europartner (hierna: „Europartner") is een kredietinstelling naar Duits recht, die als naamloze vennootschap is opgericht. Aandeelhouders zijn Commerzbank AG met zetel te Düsseldorf en Crédit Lyonnais SA met zetel te Lyon.

Commerzbank AG (hierna: „Commerzbank") heeft in 1974 vijf filialen die zij in Saarland had, met een totale waarde van 9 000 000 DM in Europartner ingebracht. Deze filialen hielden zich uitsluitend met bankzaken bezig en waren in het handelsregister van de bevoegde rechtbanken ingeschreven.

Bij beschikking van 11 september 1981 verlangde het Finanzamt Saarbrücken (hierna: „Finanzamt") van Europartner betaling van een recht van 1 % over de waarde van de inbreng.

Europartner betwistte niet, dat de inbreng belastbaar was, doch verzocht om toepassing van een verlaagd belastingtarief. Zij stelde dat de ingebrachte filialen elk een deelbedrijf („Teilbetrieb") waren, op de inbreng waarvan, ingevolge § 9, lid 2, punt 3, van het Duitse Kapitalverkehrsteuergesetz (hierna: „Duitse wet") een tarief van 0,5 % van toepassing is. Ten tijde van de feiten luidde dit artikel:

„(2) De belasting wordt met 50 % verminderd

(...)

3. bij participatie in een binnenlandse kapitaalvennootschap, indien en in zover deze vennootschap het volledige vermogen, een bedrijf (‚Betrieb') of een deelbedrijf (‚Teilbetrieb') van een andere kapitaalvennootschap als tegenprestatie verkrijgt (...)."

Het onder verwijzing naar deze bepaling ingediende bezwaar van Europartner werd door het Finanzamt afgewezen. Vervolgens stelde Europartner beroep in bij het Finanzgericht des Saarlandes, dat het beroep op 30 juni 1987 verwierp. Ten slotte werd bij het Bundesfinanzhof beroep tot „Revision" ingesteld.

Ter kwalificatie van de inbreng van Commerzbank stelt het Bundesfinanzhof in de eerste plaats vast, dat ingevolge artikel 7, lid 1, sub b, van richtlijn 69/335/EEG van de Raad van 17 juli 1969 betreffende de indirecte

* Procestaal: Duits.

belastingen op het bijeenbrengen van kapitaal (PB 1969, L 249, blz. 25; hierna: „richtlijn"), een verlaagd tarief van toepassing is op de inbreng van een tak van bedrijvigheid („Zweig einer Tätigkeit"). Die bepaling luidde toen als volgt:

„1. Tot aan de inwerkingtreding van de overeenkomstig lid 2 door de Raad vast te stellen bepalingen:

a) mag het tarief van het kapitaalrecht niet hoger zijn dan 2 %, en niet lager zijn dan 1 %;

b) wordt dit tarief met 50 % of meer verlaagd 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."

In de tweede plaats vraagt het Bundesfinanzhof zich af, of het communautaire begrip tak van bedrijvigheid („Zweig einer Tätigkeit") dezelfde inhoud heeft als het begrip „Teilbetrieb" in het nationale recht. Het omschrijft om te beginnen „Teilbetrieb" als „een onderdeel van een onderneming, dat over een zekere zelfstandigheid beschikt, op zichzelf kan bestaan en waarvan alle bedrijfsgoederen te zamen dienen tot de uitoefening van een bedrijvigheid, die zich naar haar aard duidelijk onderscheidt van die van de rest van de onderneming". Volgens deze definitie, aldus het Bundesfinanzhof, kan een bankfiliaal in Duitsland geen „Teilbetrieb" zijn, aangezien het in de praktijk niet zelfstandig werkt en haar activiteiten dezelfde zijn als die van de andere filialen van de groep. Deze definitie van „Teilbetrieb" leidt tot een onaanvaardbaar resultaat: de inbreng van bankfilialen zou met een kapitaalrecht van 1 % worden belast, aangezien zij doorgaans niet als een deelbedrijf kunnen worden aangemerkt. Het Bundesfinanzhof stelt daarom voor, tak van bedrijvigheid minder eng te omschrijven naar de functie ervan, en wel als een pluraliteit van bedrijfsgoederen die tot het uitoefenen van een bedrijvigheid dienen, zonder dat die bedrijvigheid naar haar aard duidelijk van die van de rest van de onderneming te onderscheiden moet zijn.

Het Bundesfinanzhof motiveert deze laatste definitie nog met een tweede argument. In feite wordt het vermogen van een kapitaalvennootschap dat in een andere vennootschap wordt ingebracht, twee maal belast: eerst bij de inbreng in de eerste vennootschap en dan nogmaals bij de overdracht aan de tweede. Om de gevolgen van deze dubbele belasting af te zwakken, is voor kapitaalvennootschappen die een tak van hun bedrijvigheid aan een andere kapitaalvennootschap overdragen, in een verlaging van het kapitaalrecht voorzien. Om dit doel in de praktijk te bereiken, mag het begrip tak van bedrijvigheid niet eng worden uitgelegd.

Het Bundesfinanzhof vraagt zich in de derde plaats af, of een filiaal („Zweigniederlassung") in de zin van het Duitse handelsrecht een tak van bedrijvigheid is. Een filiaal is een onderdeel van een onderneming, dat overeenkomstig § 13 van het Handelsgesetzbuch in het handelsregister is ingeschreven, over een zekere beslissingsvrijheid beschikt en voor rekening van de onderneming belang-

rijke verbintenissen kan aangaan. Filialen als die welke Commerzbank in Europartner heeft ingebracht, zijn takken van bedrijvigheid, aangezien zij bestaan uit een pluraliteit van bedrijfsgoederen die tot het uitoefenen van een bedrijvigheid dienen en aldus naar hun functie kunnen worden onderscheiden.

B — *De prejudiciële vragen*

Van oordeel, dat de uitkomst van het geding uiteindelijk afhing van de uitlegging van het begrip tak van bedrijvigheid in artikel 7 van de richtlijn, heeft het Bundesfinanzhof bij beschikking van 31 oktober 1990 besloten de behandeling van de zaak te schorsen en het Hof krachtens artikel 177 EEG-Verdrag de twee volgende prejudiciële vragen te stellen:

„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?"

C — *Het procesverloop voor het Hof*

De verwijzingsbeschikking is op 4 februari 1991 ter griffie van het Hof ingeschreven.

Overeenkomstig artikel 20 van 's Hofs Statuut-EEG zijn schriftelijke opmerkingen ingediend op 18 april 1991 door het Finanzamt Saarbrücken, verweerder in het hoofdgeding, vertegenwoordigd door W. Rapräger, Regierungsdirektor en plaatsvervangend hoofd van het Finanzamt, en A. Rosport, Regierungsdirektor, en op 26 september 1991 door de Commissie, vertegenwoordigd door haar juridisch adviseur H. Étienne als gemachtigde.

Het Hof heeft, op rapport van de rechter-rapporteur en gehoord de advocaat-generaal, besloten zonder instructie tot de mondelinge behandeling over te gaan en overeenkomstig artikel 95, leden 1 en 2, van het Reglement voor de procesvoering de zaak naar de Eerste kamer te verwijzen. Het heeft het Finanzamt Saarbrücken verzocht een vraag te beantwoorden, aan welk verzoek binnen de gestelde termijn is voldaan.

II — Bij het Hof ingediende schriftelijke opmerkingen

De eerste vraag (de begrippen tak van bedrijvigheid en deelbedrijf)

Volgens het *Finanzamt* hebben de begrippen tak van bedrijvigheid en deelbedrijf dezelfde inhoud. De *Commissie* betwist dat.

Volgens het *Finanzamt* is een tak van bedrijvigheid een onderdeel van een onderneming, dat over een zekere zelfstandigheid beschikt, dat op zichzelf kan bestaan en waarvan de bedrijfsgoederen te zamen dienen tot de uitoefening van een bedrijvigheid die zich naar haar aard duidelijk onderscheidt van die van de rest van de onderneming. Deze definitie beantwoordt aan het oogmerk van de richtlijn. Weliswaar kan het verlaagd tarief van 0,5 % in zekere mate voorkomen, dat het vermogen van een kapitaalvennootschap bij de inbreng ervan in een andere kapitaalvennootschap andermaal met een kapitaalrecht van 1 % wordt belast, maar het was niet de bedoeling voor elke inbreng door een kapitaalvennootschap een tariefverlaging toe te staan. Dit voordeel geldt enkel voor verrichtingen waardoor een vennootschap een tak van haar bedrijvigheid aan een andere vennootschap overdraagt. In casu heeft Commerzbank echter geen tak van bedrijvigheid afgestoten, maar enkel haar netwerk van filialen geografisch verkleind.

Voor het overige verwijst het Finanzamt naar de bij haar opmerkingen gevoegde memories die het in het bodemgeding heeft ingediend. In die memories had het onderzocht, of de aan Europartner overgedragen filialen aan de criteria voldoen aan de hand waarvan volgens de rechtspraak van het Bundesfinanzhof kan worden vastgesteld, of een eenheid als een deelbedrijf is aan te merken. Deze criteria zijn de volgende.

In de eerste plaats moet een deelbedrijf over „organisatorische zelfstandigheid" beschikken. De filialen van Commerzbank waren evenwel voor al hun activiteiten in de ondernemingsstructuur opgenomen. Zo moesten zij de instructies van de hoofdvestiging opvolgen, met name wat de kredietvoorwaarden betreft.

In de tweede plaats moet een deelbedrijf over eigen kapitaal beschikken. Dit is essentieel, aangezien de machtiging om bepaalde bankactiviteiten te verrichten, met name het participeren in andere vennootschappen en het verstrekken van krediet, van deze voorwaarde afhankelijk is. De filialen van Commerzbank beschikten niet over eigen kapitaal. Zij kregen hun geld via een rekening op hun naam bij de hoofdvestiging.

In de derde plaats moet een deelbedrijf een eigen boekhouding en een eigen klantenkring hebben. In casu was ook aan deze voorwaarden niet voldaan. Een aantal balansgegevens van de filialen, met name algemene kosten en de herwaardering van schuldvorderingen of effecten, was in de boekhouding van de hoofdvestiging opgenomen. Verder hadden

de filialen geen eigen klantenkring, aangezien zij voor het merendeel van hun verrichtingen op de middelen van de hoofdvestiging waren aangewezen en haar toestemming behoefden.

Ten slotte wijst het Finanzamt erop, dat de winst van een deelbedrijf volgens de rechtspraak van het Bundesfinanzhof afzonderlijk moet worden berekend, doch het laat in het midden, of in casu aan deze voorwaarde is voldaan.

De *Commissie* acht het daarentegen niet noodzakelijk, dat een bedrijfseenheid, om als tak van bedrijvigheid te kunnen worden aangemerkt een bedrijvigheid uitoefent die duidelijk onderscheiden is van die van de andere onderdelen van de onderneming. Daartoe voert zij de volgende argumenten aan.

In de eerste plaats is het begrip tak van bedrijvigheid („Zweig einer Tätigkeit") tijdens de onderhandelingen vóór de vaststelling van de richtlijn omschreven als „het geheel van de in een afdeling van een vennootschap bestaande investeringsgoederen die technisch een zelfstandige afdeling vormen". Artikel 2, sub i, van richtlijn 90/434/EEG van de Raad van 23 juli 1990 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor fusies, splitsingen, inbreng van activa en aandelenruil met betrekking tot vennootschappen uit verschillende Lid-Staten (PB 1990, L 225, blz. 1), geeft een soortgelijke definitie van het begrip tak van bedrijvigheid (de Duitse versie van die richtlijn spreekt van „Teilbetrieb"), te weten „het totaal van de activa en passiva van een afdeling van een vennootschap die uit organisatorisch oogpunt een onafhankelijke exploitatie vormen, dat wil zeggen een geheel dat op eigen kracht kan functioneren". Uit deze twee definities valt af te leiden, dat een tak van bedrijvigheid een zelfstandige eenheid is, doch dat het niet noodzakelijk is, dat zij een bedrijvigheid uitoefent die onderscheiden is van die van de andere onderdelen van de onderneming waartoe zij behoort.

In de tweede plaats is de Commissie van oordeel, dat de regelingen die in een verlaging of in vrijstelling van het kapitaalrecht voorzien, met name wanneer het gaat om de inbreng van een tak van bedrijvigheid, steeds ruim moeten worden uitgelegd. Zij leidt dat af uit het oogmerk van de Raad bij de vaststelling van de diverse richtlijnen over de belasting op het kapitaalverkeer. Wegens de „ongunstige" economische gevolgen ervan had de Raad het kapitaalrecht willen afschaffen, maar de financiële behoeften van de Lid-Staten lieten dat niet toe. Daarbij werd als compromis gevonden, dat het kapitaalrecht zou worden gehandhaafd, doch dat het tarief en de draagwijdte ervan zo gering mogelijk zouden zijn. Zo werd voor de inbreng van elk geheel van bedrijfsgoederen een verlaagd tarief en vervolgens een vrijstelling toegepast.

In de derde plaats moeten de ondernemers zelf uitmaken, hoe zij hun onderneming wensen te reorganiseren. De gemeenschapswetgever mag zich in die beslissing niet mengen door een belastingvermindering toe te kennen aan vennootschappen die een tak van hun bedrijvigheid overdragen, maar ze aan dezelfde vennootschappen te weigeren wanneer zij alleen het geografisch gebied waarin zij bedrijvig zijn, verkleinen.

De Commissie stelt derhalve voor, de eerste prejudiciële vraag te beantwoorden als volgt:

„De uitdrukking ‚een of meer takken van bedrijvigheid' in artikel 7, lid 1, sub b, van richtlijn 69/335/EEG onderstelt niet een ‚Teilbetrieb' in de zin van een onderdeel van een onderneming dat over een zekere zelfstandigheid beschikt, 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."

De tweede vraag (de wezenlijke kenmerken van een tak van bedrijvigheid en het begrip filiaal)

Het *Finanzamt* meent, dat de tweede prejudiciële vraag geen antwoord behoeft, aangezien de eerste vraag bevestigend moet worden beantwoord.

De *Commissie* meent, dat een geheel van bedrijfsgoederen dat zelfstandig kan werken, bijvoorbeeld een filiaal, een tak van bedrijvigheid is. In haar antwoord op de tweede prejudiciële vraag stelt zij dan ook een tweede definitie voor, waarin zij het vereiste van zelfstandigheid laat vallen. Dit antwoord luidt als volgt:

„a) ‚Tak van bedrijvigheid' is te verstaan als elke bedrijvigheid waarvan de inbreng gunstig is voor de hergroepering en ontwikkeling van de onderneming.

b) Een filiaal in de zin van § 13 van het Duitse Handelsgesetzbuch kan een ‚tak van bedrijvigheid' in de zin van artikel 7, lid 1, sub b, van richtlijn 69/335/EEG zijn."

III — Antwoord op een vraag van het Hof

Het Hof heeft het Finanzamt verzocht, het begrip „Zweigniederlassung" in de zin van § 13 van het Handelsgesetzbuch, toe te lichten.

Het Finanzamt heeft geantwoord dat het daarbij gaat om een handelsvestiging met een zekere duurzaamheid. Een „Zweigniederlassung" verricht dezelfde werkzaamheden als de hoofdvestiging, maar niet noodzakelijk alle werkzaamheden van de hoofdvestiging; die werkzaamheden worden „deels afhankelijk van de hoofdvestiging en deels onafhankelijk ervan" uitgeoefend. Een „Zweigniederlassung" beschikt over eigen bedrijfsruimten en over een afzonderlijke boekhouding, en het hoofd ervan kan in „niet geheel van belang ontblote" zaken zelfstandig optreden.

R. Joliet
rechter-rapporteur