FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT F. G. JACOBS

fremsat den 14. maj 1992 *

Hr. afdelingsformand,
De herrer dommere,

1. I denne sag har Bundesfinanzhof anmodet om en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af artikel 7, stk. 1, litra b), i Rådets direktiv 69/335/EØF af 17. juli 1969 om kapitaltilførselsafgifter (EFT 1969 II, s. 405, i det følgende benævnt »direktivet«). Direktivet er senere blevet ændret ved Rådets direktiv 73/79/EØF af 9. april 1973 (EFT L 103, s. 13), Rådets direktiv 73/80/EØF af 9. april 1973 (EFT L 103, s. 15), Rådets direktiv 74/553/EØF af 7. november 1974 (EFT L 303, s. 9), samt Rådets direktiv 85/303/EØF af 10. juni 1985 (EFT L 156, s. 23). Ændringerne er dog ikke direkte relevante for denne sag.

2. Formålet med direktivet er specielt at harmonisere de afgifter, der opkræves af kapitalindskud i selskaber mv. (»kapitaltilførselsafgifter«). I direktivets artikel 3 opregnes de selskaber mv., som afgiftstilsvaret vedrører, og i artikel 4 angives de afgiftspligtige dispositioner. I direktivets artikel 7, stk. 1, litra a), bestemmes det, at den normale afgiftssats ikke må ligge over 2% og ikke under 1%, og i henhold til artikel 7, stk. 1, litra b), nedsættes denne sats med 50% eller mere, når særlige omstændigheder foreligger. Ved direktiv 73/80 blev den normale afgiftssats fastsat til 1% og den nedsatte sats til mellem 0% og 0,50%, for begge satsers vedkommende med virkning fra den 1. januar 1976.

3. Den nedsatte afgiftssats i henhold til artikel 7, stk. 1, litra b), gælder på nærmere fastsatte betingelser for kapitaltilførsler, når:

»... et eller flere kapitalselskaber indskyder deres samlede selskabsformue eller en eller flere dele af deres virksomhed i et eller flere kapitalselskaber, der er under stiftelse eller allerede består«.

I den foreliggende sag ønsker Bundesfinanzhof oplyst, hvorledes udtrykket »en eller flere dele af deres virksomhed« i denne bestemmelse skal fortolkes.

4. Sagen for den nationale ret drejer sig om, hvilket afgiftsbeløb der skal betales af en kapitaltilførsel fra en af de fem stiftende aktionærer i Commerz-Credit-Bank AG — Europartner (herefter benævnt »Europartner«), nemlig Commerzbank AG, Düsseldorf (herefter benævnt »Commerzbank«). En af de andre stiftende aktionærer var Crédit Lyonnais SA, Lyon (herefter benævnt »Crédit Lyonnais«). Europartner blev stiftet den 4. april 1974, og i henhold til selskabets vedtægter skulle Commerzbank og Crédit Lyonnais hver især foretage kapitaltilførsler i form af nogle af deres filialer i Saarland. Commerzbank ville indskyde alle bankens

* Originalsprog: engelsk.

filialer i Saarland i Europartner, mens Crédit Lyonnais ville indskyde en filial, som denne bank drev i Saarbrücken.

5. Det fremgår af forelæggelseskendelsen, at direktivet er blevet gennemført i Tyskland ved Kapitalverkehrsteuergesetz af 1972 (den tyske lov om kapitalomsætningsafgifter, herefter benævnt »afgiftsloven«), og at afgiftslovens § 9, stk. 2, nr. 3, specielt er udstedt til gennemførelse af direktivets artikel 7, stk. 1, litra b). Finanzamt Saarbrücken (herefter benævnt »Finanzamt«) afslog at bringe den nedsatte afgiftssats i henhold til afgiftslovens § 9, stk. 2, nr. 3, i anvendelse på Commerzbank's kapitaltilførsel med den begrundelse, at de filialer, Commerzbank indskød, ikke udgjorde en »del« af den indskydende banks virksomhed i § 9, stk. 2, nr. 3's forstand. Commerzbank indbragte afgørelsen for domstolene, i sidste instans for Bundesfinanzhof, som har forelagt Domstolen følgende spørgsmål:

»1) Forudsætter den i artikel 7, stk. 1, litra b), i direktiv 69/335/EØF valgte formulering 'en eller flere dele af deres virksomhed' ('einen oder mehrere Zweige ihrer Tätigkeit'), at der er tale om en del af en virksomhed ('Teilbetrieb'), som har en vis selvstændighed i forhold til hele virksomheden, som i sig selv er levedygtig, og hvis erhvervsaktiver som helhed benyttes på en måde, der efter sin karakter klart adskiller sig fra virksomhedens øvrige økonomiske aktiviteter?

2) Såfremt det første spørgsmål besvares benægtende:

a) Hvad er hovedkriterierne for, at der forligger 'en del af en virksomhed', jf. artikel 7, stk. 1, litra b), i direktiv 69/335/EØF?

b) Er en filial ('Zweigniederlassung'), jf. § 13 i Handelsgesetzbuch, en 'del af en virksomhed' som omhandlet i artikel 7, stk. 1, litra b), i direktiv 69/335/EØF?«

I det følgende skal jeg behandle spørgsmålene i den angivne rækkefølge.

Spørgsmål 1

6. Som Bundesfinanzhof har forklaret i forelæggelseskendelsen, er formålet med det første spørgsmål at sætte den i stand til at afgøre, om begrebet »en eller flere dele af deres virksomhed« i direktivets artikel 7, stk. 1, litra b), har samme indhold som begrebet »Teilbetrieb« (en selvstændig del af en virksomhed), der benyttes i den tyske skatte- og afgiftslovgivning og specielt i § 9, stk. 2, nr. 3, i den her omhandlede afgiftslov. Det udtryk, der er benyttet i den tyske version af direktivet, er ikke »Teilbetrieb«, men »Zweig ihrer Tätigkeit«. Det er oplyst, at man i tysk retspraksis har anlagt en snæver fortolkning af »Teilbetrieb«, og at individuelle bankfilialer efter det resultat, de tyske domstole er nået frem til, normalt ikke vil blive betragtet som selvstændige dele af bankens virksomhed. Det er nærmere oplyst, at det er en betingelse for, at en filial kan udgøre en »Teilbetrieb« efter tysk ret, at ingen aktiviteter, som er væsentlige for filia-

lens drift, varetages fra bankens hovedsæde. Som Bundesfinanzhof har gjort opmærksom på, vil bankfilialer sjældent opfylde dette krav, da f.eks refinansiering og indkøb af værdipapirer normalt varetages af hovedsædet.

7. Som Domstolen for nylig har fastslået, er en national domstol ved fortolkningen af nationale retsforskrifter forpligtet til i videst muligt omfang at tage hensyn til eventuelle fællesskabsdirektivers ordlyd og formål (jf. dom af 13.11.1990, sag C-106/89, Marleasing, Sml. I, s. 4135, præmis 8). Der er således ingen tvivl om, at begrebet »Teilbetrieb« i afgiftslovens § 9, stk. 2, nr. 3, skal fortolkes i overensstemmelse med »Zweig ihrer Tätigkeit« (del af deres virksomhed) i direktivets artikel 7, stk. 1, litra b).

8. Domstolen har for nylig taget stilling til udtrykket »del af en virksomhed« i artikel 7, stk. 1, litra b), i dom af 13. december 1991 (sag C-164/90, Muwi Bouwgroep mod Staatssecretaris van Financïen, Sml. I, s. 6049). I præmis 22 udtalte Domstolen, at bestemmelsen tager sigte på det tilfælde, at et selskab i et andet selskab indskyder bestanddele af selskabsformuen, der udgør en helhed, som er i stand til at fungere selvstændigt. I sagen Muwi Bouwgroep skulle der dog ikke tages stilling til, nøjagtigt hvilken grad af selvstændighed der er nødvendig, for at en sådan helhed af erhvervsaktiver kan udgøre en »del af en virksomhed«.

9. Som Kommissionen har anført i sit skriftlige indlæg og yderligere fremhævet under retsmødet, tager den nedsatte sats for kapitaltilførselsafgiften i henhold til direktivets artikel 7, stk. 1, litra b), sigte på at undgå de kumulative virkninger af afgiftstilsvaret i forbindelse med visse former for omgruppering af selskaber (jf. tredje betragtning til Rådets direktiv 73/80). Desuden udtales det i anden betragtning til Rådets direktiv 85/303, at de økonomiske virkninger af kapitaltilførselsafgiften hæmmer virksomhedsomgrupperinger og virksomhedernes udvikling. Som følge heraf blev den nedsatte afgiftssats, som oprindelig var blevet fastsat i artikel 7, stk. 1, litra b), i direktiv 69/335, med virkning fra den 1. januar 1986 afløst af en fuldstændig fritagelse for kapitaltilførselsafgift (jf. artikel 1, nr. 2, i direktiv 85/303).

10. Efter min opfattelse har Kommissionen med rette anført, at udtrykket »del af en virksomhed« i direktivets artikel 7, stk. 1, litra b), af de nævnte grunde bør fortolkes så vidt, at det principielt kan omfatte alle relevante former for selskabsrekonstruktioner. Der er specielt ikke nogen grund til, at overførsler af virksomhedsafdelinger — som med hensyn til en del af deres aktiviteter er afhængige af hovedvirksomheden — ikke skulle være omfattet af den fordelagtige afgiftssats efter artikel 7, stk. 1, litra b). En overførsel af sådanne afdelinger til andre virksomheder kan nemlig meget vel bidrage til, at de involverede foretagender kan drives mere effektivt. Det forekommer heller ikke at være nødvendigt, at den overførte virksomhedsdel skal udgøre et helt adskilt område inden for den overførende virksomheds erhvervsmæssige aktiviteter. Efter min opfattelse bør det første spørgsmål, Bundesfinanzhof har stillet, herefter besvares benægtende, og jeg skal derfor også tage stilling til det andet spørgsmål, der er forelagt.

Spørgsmål 2

11. Med det andet spørgsmål ønsker Bundesfinanzhof oplyst, hvad kriterierne er for, at erhvervsaktiver kan udgøre »en del af en virksomhed«, jf. artikel 7, stk. 1, litra b), og specielt om en filial (»Zweigniederlassung«), som omhandlet i den tyske Handelsgesetzbuch's § 13, er i overensstemmelse med kriterierne. Som svar på et skriftligt spørgsmål fra Domstolen har Finanzamt oplyst, at der kun foreligger en filial som omhandlet i Handelsgesetzbuch's § 13, hvis der er tale om en vis funktionel uafhængighed i forhold til hovedvirksomheden, uden at filialen dog behøver at være fuldstændig uafhængig af denne.

12. Som vi allerede har set, har artikel 7, stk. 1, litra b), til formål at fjerne de afgiftsmæssige hindringer for omgruppering og rekonstruktion af selskaber. I konsekvens heraf har Kommissionen foreslået, at bestemmelsen fortolkes således, at den omfatter enhver overførsel af erhvervsmæssige aktiviteter, som foretages for at fremme omgruppering og udvikling af de involverede foretagender. Det fremgår af selve ordlyden af artikel 7, stk. 1, litra b), at i tilfælde hvor et kapitalselskabs »samlede selskabsformue« overføres til et andet selskab, er overførslen automatisk omfattet af den nedsatte afgiftssats i henhold til bestemmelsen. Når kun en del af selskabsformuen overføres, stilles der endnu et krav. Det er ikke tilstrækkeligt, at et eller flere erhvervsaktiver overføres, de skal også udgøre en del af selskabernes virksomhed (»branche de leur activité«, »Zweig ihrer Tätigkeit«). Hovedbetingelsen synes således at være, at aktiverne skal overføres som en driftsenhed. Som det fremgår af Domstolens dom i sagen Muwi Bouwgroep, jf. ovenfor i punkt 8, skal de overførte erhvervsaktiver udgøre en helhed, som i et vist omfang er i stand til at fungere selvstændigt, dvs. at de skal udgøre mere end blot en samling af individuelle aktiver. Det kan måske også forventes, at overførslen af aktiverne, alt efter omstændighederne, ledsages af en overførsel af nogle af den overførende virksomheds forpligtelser, visse immaterielle aktiver, som f.eks. ophavsrettigheder, der er nødvendige for at udnytte aktiverne, kundefortegnelser og endog en del af personalet i den overførte virksomhedsdel, selv om intet enkeltelement nødvendigvis er afgørende. Som nævnt i det foregående, forekommer det dog ikke at være nødvendigt, at den overførte virksomhedsdel skal udgøre en helt adskilt erhvervsmæssig virksomhed. Det nævnte formål med artikel 7, stk. 1, litra b), må antages at have en rækkevidde, der omfatter opsplitning og omgruppering af eksisterende foretagender på grundlag af f.eks. særskilte geografiske områder. Det ses heller ikke, at den omstændighed, at den overførte virksomhedsdel benytter nærmere bestemte centrale serviceydelser i fællesskab med andre virksomhedsdele, nødvendigvis skulle forhindre den i at udgøre »en del af en virksomhed« i artikel 7, stk. 1, litra b)'s forstand. Efter min opfattelse vil en sådan fortolkning klart være for snæver, da kun få afdelinger af større foretagender vil være fuldstændig uafhængige. Hvis blot de serviceydelser, der er nødvendige for den fortsatte drift af de overførte aktiver, kan ydes af det nye selskab, kan en vis afhængighed af centrale serviceydelser ikke være til hinder for, at aktiverne udgør »en del af en virksomhed«.

13. Anvendelsen af disse kriterier kan illustreres ved hjælp af to eksempler, som meget klart falder på hver sin side af skillelinjen. På den ene side vil en ren overførsel af overskydende edb-udstyr til et nyt bankselskab til brug på et andet område inden for bankvirksomhed ikke i sig selv udgøre en overførsel af »en del af en virksomhed«. Overførslen vil her blot bestå i overførsel af en samling af erhvervsaktiver. Hvis på den anden side alle en banks filialer i et bestemt geografisk område, herunder lokaler og udstyr, overføres — sammen med mange af kundekontiene og en stor del af personalet — til et nyt selskab, som fortsat benytter filialerne til hovedsagelig samme form for virksomhed, vil filialernes aktiver klart være overført som en del af en virksomhed. Det tilkommer imidlertid den nationale retsinstans at bringe kriterierne i anvendelse på de i sagen foreliggende omstændigheder.

14. Da Domstolen ikke har kompetence til at fortolke den tyske Handelsgesetzbuch's § 13, vil det efter min opfattelse ikke være på sin plads, at Domstolen giver en særskilt besvarelse af spørgsmålets litra b). Da en filial i Handelsgesetzbuch's § 13's forstand, som allerede nævnt, ifølge oplysninger fra Finanzamt er en enhed, som har i det mindste en vis selvstændighed over for hovedvirksomheden, vil det svar, jeg har foreslået på spørgsmålets litra a), kunne give Bundesfinanzhof alle de fortolkningselementer, den har brug for med henblik på besvarelsen af spørgsmålets litra b).

Forslag til afgørelse

15. Sammenfattende skal jeg foreslå Domstolen at besvare de af Bundesfinanzhof forelagte spørgsmål som følger:

»1) Med henblik på artikel 7, stk. 1, litra b), i Rådets direktiv 69/335/EØF er det ikke nødvendigt, at de dele af en virksomhed, som overføres fra ét selskab til et andet, skal være levedygtige som fuldt selvstændige enheder, eller at de skal bestå af erhvervsaktiver, som udelukkende benyttes med henblik på at udøve en virksomhed, der adskiller sig fra virksomhedens øvrige aktiviteter.

2) Ved overførsel af en 'del af en virksomhed', jf. artikel 7, stk. 1, litra b), skal forstås overførsel af en sådan del, som i et vist omfang kan fungere selvstændigt. Ved afgørelsen af, om dette er tilfældet med hensyn til den overførte del, må der foretages en vurdering af alle vilkårene i forbindelse med dispositionen, navnlig arten af de overførte erhvervsaktiver og de formål, med henblik på hvilke de benyttes før og efter overførslen, ligesom det må undersøges, om overførslen også omfatter overførsel af forpligtelser, kunder, ansatte eller andre aktiver, der er forbundet med den pågældende virksomhed.«