ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ F. G. JACOBS της 14ης Μαΐου 1992 *

Κύριε Πρόεδρε,
Κύριοι δικαστές,

1. Στο πλαίσιο της παρούσας υποθέσεως το Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας), ζήτησε την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως ως προς την ερμηνεία του άρθρου 7, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας 69/335/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Ιουλίου 1969, περί των εμμέσων φόρων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 20, στο εξής: οδηγία). Η οδηγία τροποποιήθηκε έκτοτε με την οδηγία 73/79/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 9ης Απριλίου 1973 (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 38)· με την οδηγία 73/80/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 9ης Απριλίου 1973 (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 40)· με την οδηγία 74/553/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 7ης Νοεμβρίου 1974 (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 42)· και με την οδηγία 85/303/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 10ης Ιουνίου 1985 (ΕΕ L 156, σ. 23), τροποποιήσεις που ωστόσο δεν ενδιαφέρουν άμεσα εν προκειμένω.

2. Σκοπός της οδηγίας είναι ιδίως η εναρμόνιση των φόρων επί των εισφορών κεφαλαίων σε εταιρίες και επιχειρήσεις («φόρος εισφοράς»). Στο άρθρο 3 καθορίζονται οι εταιρίες και οι επιχειρήσεις, ως προς τις οποίες προβλέπεται φόρος εισφοράς κεφαλαίου και στο άρθρο 4 απαριθμούνται οι πράξεις που υπόκεινται στον εν λόγω φόρο. Στο άρθρο 7, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας προβλέπεται ότι ο συντελεστής του φόρου εισφοράς δεν μπορεί να υπερβαίνει το 2 % ούτε να υπολείπεται του 1 %, στο δε άρθρο 7, παράγραφος 1, στοιχείο β', προβλέπεται μείωση του συντελεστή αυτού τουλάχιστον κατά 50 % σε ορισμένες περιπτώσεις. Με την οδηγία 73/80/ΕΟΚ ο κοινός συντελεστής ορίζεται σε 1 % ενώ ο μειωμένος συντελεστής κυμαίνεται μεταξύ 0 % και 0,50 %, με ισχύ από 1ης Ιανουαρίου 1976.

3. Ο προβλεπόμενος στο άρθρο 7, παράγραφος 1, στοιχείο β', μειωμένος συντελεστής εφαρμόζεται, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, επί εισφορών κεφαλαίου οσάκις:

«μία ή περισσότερες κεφαλαιουχικές εταιρίες εισφέρουν το σύνολο της περιουσίας τους ή έναν ή περισσοτέρους τομείς της δραστηριότητάς τους σε μία ή περισσότερες υπό σύσταση ή υφιστάμενες κεφαλαιουχικές εταιρίες».

Το Bundesfinanzhof ζητεί καθοδήγηση ως προς την ερμηνεία, στο πλαίσιο της διατάξεως αυτής, της φράσεως «έναν ή περισσοτέρους τομείς της δραστηριότητάς τους».

4. Αντικείμενο της κυρίας δίκης είναι το ποσό του φόρου που οφείλεται επί της εισφοράς κεφαλαίου ενός από τους πέντε ιδρυτικούς μετόχους της Commerz-Credit-Bank AG – Europartner (στο εξής: Europartner), ήτοι της Commerzbank AG με έδρα το Düsseldorf (στο εξής: Commerzbank). Μεταξύ των ιδρυτικών μετόχων ήταν και η Credit Lyonnais SA, με έδρα τη Λυών (στο εξής: Lyonnais). Η Europartner ιδρύθηκε στις 4 Απριλίου 1974, στο δε καταστατικό της προβλεπόταν ότι τόσο η Commerzbank όσο και η Lyonnais θα προέβαιναν σε εισφορά κεφαλαίου που θα επραγματοποιείτο με την εισφορά ορισμένων από τα υποκαταστήματά τους στο Sarre. Η Commerzbank θα εισέφερε στην Europartner όλα τα εν λειτουργία υποκαταστήματά της στο Sarre,

* Γλώσσα του πρωτοτύπου: η αγγλική.

ενώ η Lyonnais θα εισέφερε ένα υποκατάστημα που λειτουργούσε στο Saarbrücken.

5. Από τη διάταξη περί παραπομπής προκύπτει ότι η οδηγία μεταφέρθηκε στο γερμανικό δίκαιο με τον Kapitalverkehrsteuergesetz του 1972 (στο εξής: νόμος του 1972) και ειδικότερα ότι το άρθρο 9, παράγραφος 2, σημείο 3, του εν λόγω νόμου αποσκοπεί στη θέση σε εφαρμογή του άρθρου 7, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας. Το Finanzamt του Saarbrücken (στο εξής: Finanzamt) αρνήθηκε να εφαρμόσει ως προς την εισφορά της Commerzbank τον μειωμένο φορολογικό συντελεστή που προβλέπεται στο άρθρο 9, παράγραφος 2, σημείο 3, με την αιτιολογία ότι τα εισφερθέντα από την Commerzbank υποκαταστήματα δεν αποτελούσαν « τομέα » της δραστηριότητας της εν λόγω τράπεζας για τους σκοπούς του άρθρου 9, παράγραφος 2, σημείο 3. Η προσφεύγουσα προσέβαλε την απόφαση αυτή ασκώντας σε τελευταίο βαθμό αναίρεση ενώπιον του Bundesfinanzhof, το οποίο υπέβαλε στο Δικαστήριο τα ακόλουθα ερωτήματα:

« 1) Προϋποθέτει η χρησιμοποιούμενη στο άρθρο 7, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας 69/335/ΕΟΚ " ένας ή περισσότεροι τομείς της δραστηριότητάς τους " διατύπωση ένα " τμήμα επιχειρήσεως ", ήτοι ένα μέρος του συνόλου επιχειρήσεως, χαρακτηριζόμενο από ορισμένη αυτονομία, βιώσιμο αυτό καθαυτό και του οποίου τα περιουσιακά στοιχεία χρησιμεύουν στο σύνολό τους για την άσκηση δραστηριότητας η οποία ως εκ της φύσεώς της διακρίνεται από την εμπορική δραστηριότητα της υπόλοιπης επιχειρήσεως;

2) Σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα:

α) Ποια είναι τα βασικά χαρακτηριστικά του " τομέα δραστηριότητας " κατά την έννοια του άρθρου 7, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας 69/335/ΕΟΚ;

β) Συνιστά ένα κατά την έννοια του άρθρου 13 του Handelsgesetzbuch υποκατάστημα " τομέα δραστηριότητας " υπό την έννοια του άρθρου 7, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας 69/335/ΕΟΚ; »

Στη συνέχεια θα εξετάσω διαδοχικά τα δύο αυτά ερωτήματα.

Πρώτο Ερώτημα

6. Όπως εξηγεί το Bundesfinanzhof στη διάταξη περί παραπομπής, σκοπός του πρώτου ερωτήματός του είναι να του επιτρέψει να κρίνει αν η έννοια του όρου « τομέας δραστηριότητας » στο άρθρο 7, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας ταυτίζεται με την έννοια του όρου Teilbetrieb, που χρησιμοποιείται στη γερμανική φορολογική νομοθεσία και ειδικότερα στο άρθρο 9, παράγραφος 2, σημείο 3, του νόμου του 1972. Ο αντίστοιχος προς την έκφραση « τομέας δραστηριότητος » όρος που χρησιμοποιείται στο γερμανικό κείμενο της οδηγίας δεν είναι Teilbetrieb, αλλά Zweig ihrer Tätigkeit. Φαίνεται ότι τα γερμανικά δικαστήρια έχουν την τάση να ερμηνεύουν συστολτικά τον όρο Teilbetrieb και ότι, βάσει της υιοθετηθείσας από τα γερμανικά δικαστήρια προσέγγισης, τα κατ' ιδίαν υποκαταστήματα τράπεζας δεν θεωρούνται κατά κανόνα ως « τομείς » της δραστηριότητας της τράπεζας. Ειδικότερα, για να μπορεί ένα υποκατάστημα να θεωρηθεί ως Teilbetrieb στα πλαίσια του γερμανικού νόμου, καμία από τις ουσιώδεις για τη λειτουργία του δραστηριό-

τητα δεν πρέπει να διεκπεραιώνεται από το κεντρικό κατάστημα. Όπως επισημαίνει το Bundesfinanzhof, σπάνια τα υποκαταστήματα τράπεζας πληρούν την προϋπόθεση αυτή, αφού δραστηριότητες όπως η αναχρηματοδότηση και η αγορά τίτλων πραγματοποιούνται σε επίπεδο κεντρικής διοίκησης.

7. Όπως τόνισε πρόσφατα το Δικαστήριο, ένα εθνικό δικαστήριο που καλείται να ερμηνεύσει το εθνικό δίκαιο οφείλει να πράξει τούτο κατά το μέτρο του δυνατού υπό το φως του κειμένου και των σκοπών κάθε σχετικής κοινοτικής οδηγίας (βλ. απόφαση της 13ης Νοεμβρίου 1990, C-106/89, Marleasing, Συλλογή 1990, σ. I-4135, σκέψη 8). Κατά συνέπεια, δεν υπάρχει καμία αμφιβολία ότι στον όρο Teilbetrieb του άρθρου 9, παράγραφος 2, σημείο 3, του νόμου του 1972 πρέπει να αποδοθεί η έννοια του Zwieg ihrer Tätigkeit ή « τομέων της δραστηριότητάς τους » του άρθρου 7, παράγραφος 1, στοιχείο β, της οδηγίας.

8. Το Δικαστήριο ασχολήθηκε πρόσφατα με την έννοια του όρου « τομέας δραστηριότητας », που περιέχεται στο άρθρο 7, παράγραφος 1, στοιχείο β', στην υπόθεση C-164/90, Muwi Bouwgroep κατά Staatssecretaris van Financiën (απόφαση της 13ης Δεκεμβρίου 1991, Συλλογή 1991, σ. I-6049). Στη σκέψη 22 της αποφάσεώς του, το Δικαστήριο δέχθηκε ότι η διάταξη αυτή αναφέρεται στην περίπτωση κατά την οποία ορισμένη εταιρία εισφέρει σε άλλη εταιρία περιουσιακά στοιχεία τα οποία απαρτίζουν μια ενότητα ικανή να λειτουργήσει ανεξάρτητα. Ωστόσο, ο ακριβής βαθμός ανεξαρτησίας που απαιτείται προκειμένου το εν λόγω σύνολο περιουσιακών στοιχείων να μπορεί να αναχθεί σε « τομέα » δραστηριότητας δεν αντιμετωπίστηκε στο πλαίσιο της υποθέσεως Muwi Bouwgroep.

9. Όπως επισήμανε η Επιτροπή στις γραπτές παρατηρήσεις της και όπως τόνισε κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, ο μειωμένος συντελεστής φόρου επί της εισφοράς που προβλέπεται στο άρθρο 7, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας αποσκοπεί στην αποφυγή πολλαπλής φορολόγησης ορισμένων τάξεων που συντελούνται στο πλαίσιο της ανασυγκροτήσεως επιχειρήσεων (βλ. σχετικώς την τρίτη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας 73/80/ΕΟΚ του Συμβουλίου). Περαιτέρω, στη δεύτερη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας 85/303/ΕΟΚ του Συμβουλίου επισημαίνεται ότι οι οικονομικές συνέπειες του φόρου εισφοράς μπορεί να είναι επιβλαβείς για την ανασυγκρότηση και την ανάπτυξη των επιχειρήσεων, τον δε μειωμένο φορολογικό συντελεστή που αρχικώς προβλεπόταν στο άρθρο 7, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας αντικατέστησε συνακολούθως, από 1ης Ιανουαρίου 1986, η πλήρης απαλλαγή από τον φόρο εισφοράς (βλ. άρθρο 1, παράγραφος 2, της οδηγίας 85/303/ΕΟΚ).

10. Φρονώ ότι ορθώς η Επιτροπή υποστηρίζει ότι, για τους λόγους αυτούς, η έννοια « τομέας δραστηριότητας » του άρθρου 7, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας πρέπει να ερμηνεύεται κατά τρόπο αρκετά ευρύ ώστε να καλύπτει, κατ' αρχήν, όλες τις σχετικές πράξεις που συντελούνται στο πλαίσιο της ανασυγκρότησης επιχειρήσεων. Δεν υπάρχει ιδίως λόγος να αποκλείονται του πλεονεκτήματος του άρθρου 87, παράγραφος 1, στοιχείο β', οι μεταβιβάσεις τομέων επιχειρήσεως οι οποίοι, όσον αφορά ορισμένες από τις δραστηριότητές τους, εξαρτώνται από την κύρια επιχείρηση· τούτο δε διότι η μεταβίβαση των εν λόγω υποκαταστημάτων σε άλλες επιχειρήσεις μπορεί κάλλιστα να συμβάλλει στην αποτελεσματικότερη λειτουργία των επιχειρήσεων για τις οποίες πρόκειται. Περαιτέρω, δεν θεωρώ αναγκαίο η μεταβιβαζόμενη δραστηριότητα να εμπίπτει σε εντελώς ξεχωριστή σφαίρα της δραστηριότητας του μεταβιβάζοντος. Επομένως, κατά την άποψή μου, στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα του Bundesfinanzhof πρέπει να δοθεί αρνητική απάντηση και ως εκ τούτου θα χρειαστεί να δοθεί απάντηση και στο δεύτερο ερώτημα.

Δεύτερο ερώτημα

11. Το δεύτερο ερώτημα του Bundesfinanzhof αφορά τα κριτήρια βάσει των οποίων περιουσιακά στοιχεία της επιχειρήσεως μπορούν να χαρακτηρισθούν ως απαρτίζοντα « τομέα της δραστηριότητας » για τους σκοπούς του άρθρου 7, παράγραφος 1, στοιχείο β', ειδικότερα δε ερωτάται αν ένα « υποκατάστημα » (Zweigniederlassung) κατά την έννοια του άρθρου 13 του γερμανικού εμπορικού κώδικα θα ανταποκρινόταν στα κριτήρια αυτά. Απαντώντας σε γραπτή ερώτηση του Δικαστηρίου, το Finanzamt εξήγησε ότι, για να αποτελεί « υποκατάστημα » κατά την έννοια του άρθρου 13 του κώδικα, το κατάστημα για το οποίο πρόκειται πρέπει, μεταξύ άλλων, να χαρακτηρίζεται από ορισμένο βαθμό λειτουργικής ανεξαρτησίας από τη μητρική εταιρία, χωρίς ωστόσο να απαιτείται να είναι απολύτως ανεξάρτητο.

12. Όπως προαναφέρθηκε, σκοπός του άρθρου 7, παράγραφος 1, στοιχείο β', είναι να καταργήσει φορολογικά εμπόδια που κωλύουν τη συγκέντρωση εταιριών και την ανασυγκρότησή τους. Κατά συνέπεια, η Επιτροπή υποστηρίζει ότι η εν λόγω διάταξη πρέπει να θεωρηθεί ότι καλύπτει όλες τις μεταβιβάσεις επιχειρηματικής δραστηριότητας που αποσκοπούν στην προώθηση της αναδιοργάνωσης και της ανάπτυξης των οικείων επιχειρήσεων. Από τη διατύπωση του άρθρου 7, παράγραφος 1, στοιχείο β', προκύπτει ότι, οσάκις όλα τα περιουσιακά στοιχεία μιας κεφαλαιουχικής εταιρίας μεταβιβάζονται σε μία νέα εταιρία, αυτομάτως η μεταβίβαση πληροί τις προϋποθέσεις εφαρμογής του μειωμένου φορολογικού συντελεστή δυνάμει της εν λόγω διατάξεως. Όταν, ωστόσο, μεταβιβάζεται μέρος μόνο των περιουσιακών στοιχείων, πρέπει να πληρούται μια επιπλέον προϋπόθεση. Δεν αρκεί η μεταβίβαση ενός ή περισσοτέρων περιουσιακών στοιχείων· επιπλέον, τα στοιχεία αυτά πρέπει να αποτελούν μέρος μιας επιχειρηματικής δραστηριότητας (« τομέα της δραστηριότητάς τους », (Zweig ihrer Tätigkeit). Επομένως η βασική προϋπόθεση, όπως φαίνεται, είναι τα περιουσιακά στοιχεία να μεταβιβάζονται ως λειτουργούσα εμπορική οντότητα. Όπως καθίσταται σαφές από την απόφαση του Δικαστηρίου στην προαναφερθείσα υπόθεση Muwi Bouwgreop, σκέψη 8, τα μεταβιβαζόμενα περιουσιακά στοιχεία πρέπει να απαρτίζουν ένα σύνολο χαρακτηριζόμενο από κάποιο βαθμό αυτοτελούς λειτουργίας: πρέπει να είναι κάτι περισσότερο από μια απλή συγκέντρωση κατ' ιδίαν περιουσιακών στοιχείων. Θα ήταν επίσης φυσικό η μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων, ανάλογα με τις περιστάσεις, να συνοδεύεται από τη μεταβίβαση ορισμένων από τις υποχρεώσεις του μεταβιβάζοντος, ορισμένων αύλων αγαθών, όπως δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας αναγκαία για την εκμετάλλευση των περιουσιακών στοιχείων, καταλόγων πελατών, ακόμη δε και μέρους του προσωπικού που απησχολείτο στο μεταβιβαζόμενο τμήμα της επιχείρησης, καίτοι κανένα από τα στοιχεία αυτά δεν παίζει οπωσδήποτε αποφασιστικό ρόλο. Όπως προαναφέρθηκε πάντως, δεν φαίνεται αναγκαίο το μεταβιβαζόμενο τμήμα της επιχειρήσεως να αντιστοιχεί σε ένα εντελώς διαφορετικό είδος επιχειρηματικής δραστηριότητας. Ο ανωτέρω εκτεθείς σκοπός του άρθρου 7, παράγραφος 1, στοιχείο β', πρέπει να θεωρηθεί ότι εκτείνεται και στις περιπτώσεις κατατμήσεως και αναδιοργανώσεως υφισταμένων επιχειρήσεων επί τη βάσει, παραδείγματος χάριν, καταμερισμού σε διάφορες γεωγραφικές περιοχές. Εξάλλου, το γεγονός ότι ο μεταβιβαζόμενος τομέας δραστηριότητας εξυπηρετείται από ορισμένες κεντρικές υπηρεσίες από κοινού με άλλους τομείς δεν αποκλείει κατ' ανάγκη την ιδιότητά του ως « τομέα δραστηριότητας » για τους σκοπούς του άρθρου 7, παράγραφος 1, στοιχείο β'. Κατά την άποψή μου, μια τέτοια ερμηνεία θα ήταν σαφώς εξαιρετικά περιοριστική, δεδομένου ότι λίγα υποκαταστήματα μεγάλων επιχειρήσεων είναι πιθανό να είναι εντελώς ανεξάρτητα. Υπό την προϋπόθεση ότι όλες οι ζωτικής σημασίας για τη συνέχιση της εκμεταλλεύσεως των μεταβιβασθέντων στοιχείων υπηρεσίες μπορούν να παρασχεθούν στη νέα εταιρία, κάποιος βαθμός εξαρτήσεως από τις κεντρικές υπηρεσίες δεν εμποδίζει τα μεταβιβασθέντα στοιχεία να απαρτίσουν τομέα δραστηριότητας.

13. Η εφαρμογή των κριτηρίων αυτών μπορεί να καταδειχθεί με τη βοήθεια δύο παραδειγμάτων περιπτώσεων που τοποθετούνται σαφώς εκατέρωθεν της διαχωριστικής γραμμής. Αφενός, η απλή μεταβίβαση σε μια νέα τραπεζική εταιρία επιπλέον ηλεκτρονικών υπολογιστών για χρήση σε μία διαφορετική σφαίρα τραπεζικής δραστηριότητας δεν θα συνιστούσε, αυτή καθαυτή, μεταβίβαση « τομέα δραστηριότητας »: η μεταβίβαση θα αφορούσε απλώς ένα σύνολο περιουσιακών στοιχείων. Αν, αντιθέτως, όλα τα υποκαταστήματα μιας τραπέζης σε μια δεδομένη γεωγραφική περιοχή, συμπεριλαμβανομένων των εγκαταστάσεων και του εξοπλισμού, μεταβιβάζονταν, μαζί με μεγάλο μέρος λογαριασμών των πελατών και του προσωπικού, σε μία νέα εταιρία που θα εξακολουθούσε να χρησιμοποιεί τα υποκαταστήματα για την ίδια ουσιαστικά δραστηριότητα, είναι σαφές ότι τα στοιχεία των υποκαταστημάτων θα μεταβιβάζονταν ως τομέας δραστηριότητας της επιχειρήσεως. Ωστόσο, εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο να εφαρμόσει τα εν λόγω κριτήρια στα πραγματικά δεδομένα της υποθέσεως.

14. Δεδομένου ότι το Δικαστήριο δεν είναι αρμόδιο να ερμηνεύσει το άρθρο 13 του γερμανικού εμπορικού κώδικα, δεν είναι κατά τη γνώμη μου σκόπιμο να απαντήσει χωριστά στο δεύτερο σκέλος του προδικαστικού ερωτήματος. Εφόσον, ωστόσο, όπως προαναφέρθηκε, « υποκατάστημα » για τους σκοπούς του άρθρου 13 του κώδικα είναι, κατά το Finanzamt, μία ενότητα που απολαύει τουλάχιστον μερικής ανεξαρτησίας σε σχέση με τη μητέρα επιχείρηση, η προτεινόμενη απάντηση στο πρώτο σκέλος του ερωτήματος θα πρέπει να παράσχει στο Bundesfinanzhof όλα τα στοιχεία που χρειάζεται προκειμένου να απαντήσει στο δεύτερο σκέλος.

Πρόταση

15. Κατά συνέπεια, φρονώ ότι στα υποβληθέντα από το Bundesfinanzhof ερωτήματα πρέπει να δοθούν οι εξής απαντήσεις:

« 1) Για τους σκοπούς του άρθρου 7, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας 67/335/ΕΟΚ του Συμβουλίου δεν απαιτείται οπωσδήποτε οι μεταβιβαζόμενοι από τη μία εταιρία στην άλλη τομείς δραστηριότητας να μπορούν να λειτουργήσουν εντελώς ανεξάρτητα ή να απαρτίζονται από περιουσιακά στοιχεία χρησιμοποιούμενα αποκλειστικά για την άσκηση δραστηριοτήτων που διακρίνονται από τις δραστηριότητες της υπόλοιπης επιχειρήσεως.

2) Η μεταφορά " τομέα δραστηριότητας " για τους σκοπούς του άρθρου 7, παράγραφος 1, στοιχείο β', είναι η μεταφορά μιας ενότητας ικανής να ασκήσει σε κάποιο βαθμό ανεξάρτητη επιχειρηματική δραστηριότητα. Προκειμένου να κριθεί αν πρόκειται για μεταβίβαση μιας τέτοιας ενότητας, επιβάλλεται να εξεταστούν όλες οι περιστάσεις της συναλλαγής και ιδίως η φύση των μεταβιβαζομένων περιουσιακών στοιχείων, οι σκοποί για τους οποίους αυτά χρησιμοποιούνταν πριν και μετά τη μεταβίβαση, καθώς και αν η μεταβίβασή τους συνοδεύεται με μεταβίβαση υποχρεώσεων, πελατών, προσωπικού ή άλλων στοιχείων της επιχειρήσεως. »