RETSMØDERAPPORT
i sag C-50/91 *

I — Faktiske omstændigheder og retsforhandlinger

A — *Faktiske omstændigheder og retlig baggrund*

Commerz-Credit-Bank AG — Europartner (herefter benævnt »Europartner«) er et tysk pengeinstitut, der er oprettet i form af et aktieselskab. Aktionærerne er Commerzbank AG, Düsseldorf, og Crédit Lyonnais SA, Lyon.

I 1974 indskød Commerzbank AG (herefter benævnt »Commerzbank«) fem af sine filialer i Saarland i Europartner. Disse filialer — til en værdi af knap 9 mio. DM — drev udelukkende bankvirksomhed, og de var indført i handelsregistret ved de pågældende underretter (Amtsgerichte).

Ved afgørelse af 11. september 1981, truffet af Finanzamt Saarbrücken (herefter benævnt »Finanzamt«), blev Europartner afkrævet en kapitaltilførselsafgift på 1% af indskuddets værdi.

Europartner bestred ikke, at indskuddet var afgiftspligtigt, men krævede en nedsat afgiftssats bragt i anvendelse. Europartner gjorde til støtte herfor gældende, at hver enkelt af de indskudte filialer udgjorde en selvstændig del af en virksomhed (»Teilbetrieb«), og at der af et sådant indskud skulle svares afgift med 0,50%, jf. § 9, stk. 2, nr. 3, i Kapitalverkehrsteuergesetz (den tyske lov om kapitalomsætningsafgifter). På det pågældende tidspunkt indeholdt lovens § 9, stk. 2, nr. 3, følgende bestemmelse:

»(2) Afgiften nedsættes med 50%

...

3. i tilfælde af erhvervelse af selskabsrettigheder i et indenlandsk kapitalselskab, såfremt og i det omfang der til kapitalselskabet som modydelse overføres et andet kapitalselskabs samlede aktiver, en bedrift ('Betrieb') under et andet kapitalselskab eller en del af et andet kapitalselskabs virksomhed ('Teilbetrieb') ...«

Under henvisning hertil påklagede Europartner afgørelsen over for Finanzamt, men fik ikke medhold. Europartner anlagde derefter sag ved Finanzgericht des Saarlandes, som frifandt sagsøgte ved dom af 30. juni 1987. Europartner indbragte dommen for Bundesfinanzhof ved revisionsanke.

Bundesfinanzhof fastslog for det første — med henblik på den retlige kvalifikation af Commerzbank's indskud — at der for indskud af en del af en virksomhed (»Zweig einer Tätigkeit«) var fastsat en nedsat afgifts-

* Processprog: tysk.

sats i medfør af artikel 7, stk. 1, litra b), i Rådets direktiv 69/335/EØF af 17. juli 1969 om kapitaltilførselsafgifter (EFT 1969 II, s. 405). Bestemmelsen havde på daværende tidspunkt følgende ordlyd:

»1. Indtil de bestemmelser træder i kraft, der udstedes af Rådet i henhold til stk. 2,

a) må kapitaltilførselsafgiftens sats ikke ligge over 2% og ikke under 1%

b) nedsættes denne sats med 50% eller mere, 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.«

For det andet opstod der for Bundesfinanzhof spørgsmål om, hvorvidt det fællesskabsretlige begreb »del af en virksomhed« (»Zweig einer Tätigkeit«) var det samme som det begreb, der var anvendt i den tyske lov (»Teilbetrieb«). Bundesfinanzhof definerede Teilbetrieb som »en del af den samlede virksomhed, som har en vis selvstændighed, 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«. Efter denne definition kan en bankfilial i Tyskland således ikke udgøre en selvstændig del af en virksomhed (»Teilbetrieb«), da den ikke driver sin virksomhed selvstændigt, og blot udfører bankforretninger på linje med de øvrige filialer. Denne definition ville således føre til det uacceptable resultat, at der skulle betales kapitaltilførselsafgift med 1% af indskud af en bankfilial, da en sådan filial normalt ikke vil udgøre en selvstændig del af en virksomhed. Bundesfinanzhof kunne derfor gå ind for en mindre restriktiv fortolkning ud fra virksomhedsdelens funktion, nemlig som en helhed af erhvervsaktiver, der tjener til en erhvervsudøvelse, og således at det afgørende ikke er, at den erhvervsmæssige virksomhed efter sin karakter klart adskiller sig fra den, der udøves af den øvrige del af virksomheden.

Som et yderligere argument til støtte for den foreslåede definition henviste Bundesfinanzhof til, at erhvervsaktiver, som af et kapitalselskab indskydes i et andet kapitalselskab, pålægges afgift to gange, nemlig først ved indskuddet i det selskab, aktiverne overføres fra, og dernæst i forbindelse med overførslen til det andet kapitalselskab. For at afbøde virkningerne af denne dobbeltbeskatning har man for kapitalselskaber, der overfører en del af deres virksomhed til et andet kapitalselskab, fastsat en lavere afgiftssats. Af hensyn til den praktiske gennemførelse bør begrebet »del af en virksomhed« derfor ikke fortolkes snævert.

For Bundesfinanzhof opstod der for det tredje spørgsmål om, hvorvidt en filial, som dette begreb forstås i tysk handelsret, udgør »del af en virksomhed«. Ved en filial (»Zweigniederlassung«) forstås en virksomhedsdel, som i henhold til § 13 i Handelsgesetzbuch er indført i handelsregistret, som i et vist omfang kan disponere selvstændigt, og som for virksomhedens regning kan udføre

væsentlige forretninger. Filialer som dem, Commerzbank indskød i Europartner, måtte efter Bundesfinanzhof's opfattelse udgøre dele af en virksomhed (»Zweige einer Tätigkeit«), da de består af en helhed af erhvervsaktiver, der tjener til en erhvervsudøvelse, og de dermed efter deres funktion kan opfattes særskilt.

B — *De præjudicielle spørgsmål*

På denne baggrund fandt Bundesfinanzhof, at sagens afgørelse måtte bero på fortolkningen af udtrykket »dele af deres virksomhed« i direktivets artikel 7, stk. 1, litra b). Bundesfinanzhof har derfor ved kendelse af 31. oktober 1990 udsat sagen og forelagt Domstolen følgende to spørgsmål til præjudiciel afgørelse i medfør af EØF-traktatens artikel 177:

»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 erhvervsmæssige aktiviteter?

2) Såfremt det første spørgsmål besvares benægtende:

a) Hvad er hovedkriterierne for, at der foreligger '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?«

C — *Retsforhandlingerne for Domstolen*

Forelæggelseskendelsen er registreret på Domstolens Justitskontor den 4. februar 1991.

I medfør af artikel 20 i protokollen vedrørende EØF-statutten for Domstolen er der indgivet skriftlige indlæg den 18. april 1991 af sagsøgte i hovedsagen, Finanzamt Saarbrücken, ved Regierungsdirektor und Vertreter des Vorstehers Wolfgang Rapräger og Regierungsdirektor Alois Rosport, og den 26. september 1991 af Kommissionen ved juridisk konsulent Henri Étienne som befuldmægtiget.

På grundlag af den refererende dommers rapport og efter at have hørt generaladvokaten har Domstolen besluttet at indlede den mundtlige forhandling uden forudgående bevisoptagelse og i medfør af procesreglementets artikel 95, stk. 1 og 2, at henvise sagen til Første Afdeling. Domstolen har dog anmodet Finanzamt Saarbrücken om at besvare et spørgsmål. Anmodningen er blevet efterkommet inden for den fastsatte frist.

II — Skriftlige indlæg til Domstolen

Første spørgsmål (vedrørende udtrykkene »en eller flere dele af deres virksomhed« og en selvstændig del af en virksomhed (»Teilbetrieb«))

Finanzamt har gjort gældende, at de to begreber har samme indhold. Dette standpunkt har *Kommissionen* bestridt.

Til støtte for sin opfattelse har *Finanzamt* anført, at »en del af en virksomhed« må forstås således, at der skal være tale om en virksomhedsdel, som i forhold til hele virksomheden har en vis selvstændighed, i sig selv er levedygtig og hvis samlede erhvervsaktiviteter benyttes på en måde, som efter sin karakter tydeligt adskiller sig fra virksomhedens øvrige erhvervsmæssige aktiviteter. Efter Finanzamts opfattelse er denne foreslåede definition i overensstemmelse med, hvad der var hensigten ved udstedelsen af direktivet. Den nedsatte afgiftssats på 0,5% kan ganske vist i et vist omfang forhindre, at et kapitalselskabs aktiver endnu en gang undergives kapitaltilførselsafgiften på 1%, når de indskydes i et andet kapitalselskab. Formålet har imidlertid ikke været at indrømme en afgiftslettelse for alle indskud, som foretages af et kapitalselskab. Denne fordel har man derimod forbeholdt for dispositioner, hvorved et selskab overfører en del af sin virksomhed til et andet selskab. I det foreliggende tilfælde har Commerzbank ikke givet afkald på en del af sin virksomhed, men har kun rent geografisk begrænset sit filialnet til et mindre område.

Finanzamt har i øvrigt i sit indlæg henvist til processkrifter, som myndigheden har fremlagt under hovedsagen. Deri har Finanzamt behandlet spørgsmålet om, hvorvidt de filialer, der blev overført til Europartner, opfyldte de betingelser, der i Bundesfinanzhof's praksis er opstillet for, om en bedriftsenhed (»Betriebseinheit«) kan betragtes som en selvstændig del af en virksomhed (»Teilbetrieb«). Disse betingelser er følgende:

For det første skal der organisatorisk være tale om en selvstændig virksomhedsdel. Commerzbank's filialer var imidlertid i hele deres virksomhed integreret i banken. De skulle følge anvisninger fra hovedsædet, særlig med hensyn til de kreditvilkår, der kunne indrømmes.

For det andet skal en selvstændig virksomhedsdel råde over en egenkapital. Dette er et væsentligt element, da tilladelse til at udføre bestemte bankforretninger, især erhvervelse af kapitalinteresser i andre virksomheder samt kreditgivning afhænger af denne betingelse. Commerzbank's filialer havde ingen egenkapital, men modtog de nødvendige midler over en konto i deres navn hos hovedsædet.

For det tredje skal en selvstændig virksomhedsdel have sin egen bogføring og sin egen kundekreds. Heller ikke denne betingelse var opfyldt i det foreliggende tilfælde. Nogle af filialernes regnskabsposter, specielt generalomkostninger og værdikorrektioner på fordringer og værdipapirer, indgik således i hovedsædets bogholderi, og desuden havde

filialerne ikke deres egen kundekreds, da de fleste forretninger kun måtte udføres med hovedsædets godkendelse og ved hjælp af midler fra hovedsædet.

Endelig har Finanzamt henvist til, at der i Bundesfinanzhof's praksis stilles krav om, at en virksomhedsdels overskud beregnes særskilt. Finanzamt har dog ikke nærmere anført, om denne betingelse er opfyldt i det foreliggende tilfælde.

Heroverfor har *Kommissionen* anført, at det ikke er nødvendigt, at en virksomhedsdel udøver aktiviteter, der klart adskiller sig fra dem, der udøves af de øvrige dele af virksomheden, for at den kan betragtes som »en del af en virksomhed« i direktivets forstand.

Til støtte herfor har Kommissionen for det første anført, at »en del af en virksomhed« (»Zweig einer Tätigkeit«) under forhandlingerne forud for vedtagelsen af direktivet blev defineret som »en helhed af investeringsgoder, der indgår som en afdeling af et selskab, og som teknisk set udgør en selvstændig afdeling«. I artikel 2, litra i), i Rådets direktiv 90/434/EØF af 23. juli 1990 om en fælles beskatningsordning ved fusion, spaltning, tilførsel af aktiver og ombytning af aktier vedrørende selskaber i forskellige medlemsstater (EFT L 225, s. 1) defineres en »gren« af en virksomhed (i den tyske version af direktivet »Teilbetrieb«) på tilsvarende måde som »alle aktiver og passiver i en afdeling af et selskab, som ud fra et organisationsmæssigt synspunkt udgør en selvstændig bedrift, dvs. en samlet enhed, der kan fungere ved hjælp af egne midler«. Af disse to definitioner udleder Kommissionen, at »en del af en virksomhed« skal forstås som en selvstændig enhed, men at den aktivitet, enheden udøver, ikke nødvendigvis skal adskille sig fra den, der udøves af de øvrige dele af den virksomhed, enheden tilhører.

For det andet er Kommissionen af den opfattelse, at alle reglerne om nedsættelse af eller fritagelse for kapitaltilførselsafgift, særlig for tilfælde af indskud af en del af en virksomhed, bør fortolkes vidt. Dette må kunne udledes af, hvad Rådet har haft til hensigt ved udstedelsen af en række direktiver om kapitalomsætningsafgift. Rådet har således ønsket at afskaffe kapitaltilførselsafgiften på grund af dens »ugunstige« virkninger for erhvervene, men det har ikke kunnet træffe beslutning herom på grund af medlemsstaternes finansielle behov. Kompromisløsningen har derfor været at opretholde kapitaltilførselsafgiften, men på betingelse af, at afgiftssatsen og afgiftens anvendelsesområde begrænses i videst muligt omfang. Dette er baggrunden for, at der for ethvert indskud af en helhed af formuegoder har været fastsat en afgiftsnedsættelse, som senere er blevet ændret til en afgiftsfritagelse.

For det tredje må det være de erhvervsdrivendes egen afgørelse, på hvilken måde de ønsker at omstrukturere deres virksomheder. Dette forhold bør der ikke gribes ind i ved udstedelse af fællesskabsretsakter, hvorved der indrømmes en afgiftsnedsættelse for det tilfælde, at selskaber overfører dele af deres virksomhed, men ikke for det tilfælde, at der blot sker en indskrænkning af det geografiske område, hvor selskaberne driver virksomhed.

På denne baggrund har Kommissionen foreslået følgende besvarelse af det første præjudicielle spørgsmål:

»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') forudsætter ikke, 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 erhvervsmæssige aktiviteter.«

Andet spørgsmål (hovedkriterierne for »en del af en virksomhed« samt begrebet »filial«)

Finanzamt har anført, at det første spørgsmål bør besvares bekræftende, og at det andet spørgsmål derfor bortfalder.

Kommissionen har gjort gældende, at en helhed af erhvervsaktiver, hvormed der kan drives selvstændig virksomhed, f.eks. en filial, må antages at udgøre »en del af en virksomhed«. I Kommissionens forslag til besvarelse af det andet præjudicielle spørgsmål går den ind for at opstille en ny definition, hvori kravet om »selvstændig virksomhed« ikke medtages. Kommissionens forslag er følgende:

»a) Ved en del af en virksomhed skal forstås enhver aktivitet, som indskydes med henblik på en omgruppering og videreudvikling af virksomhederne.

b) En filial som omhandlet i Handelsgesetzbuch's § 13 kan udgøre en 'del af en virksomhed', jf. artikel 7, stk. 1, litra b), i direktiv 69/335/EØF.«

III — Besvarelse af et spørgsmål fra Domstolen

Domstolen har anmodet Finanzamt om nærmere at redegøre for filialbegrebet i Handelsgesetzbuch's § 13.

Finanzamt har svaret, at en filial er en handlendes driftssted af en vis varig karakter. En filial udfører de samme — men ikke nødvendigvis alle — forretninger som hovedforretningsstedet. Dette sker »til dels afhængigt af hovedforretningsstedet, til dels uafhængigt af dette«. En filial har egne lokaler og eget bogholderi, og filialledereren har beføjelse til at handle selvstændigt »i ikke helt uvæsentligt anliggender«.

R. Joliet
Refererende dommer