FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT F.G. JACOBS

fremsat den 15. november 2001 [1]

1. Denne anmodning om præjudiciel afgørelse fra Finanzgericht Hamburg rejser et væsentligt spørgsmål om rækkevidden af Domstolens kompetence til at træffe afgørelse om spørgsmål, der forelægges af nationale domstole, og den giver Domstolen lejlighed til at tage sine afgørelser i Leur-Bloem-sagen [2] og Giloy-sagen [3] op til fornyet overvejelse.

2. Den forelæggende ret har stillet en række detaljerede spørgsmål om fortolkningen af nogle tekniske bestemmelser i fjerde selskabsdirektiv om årsregnskaber [4]. Spørgsmålene er imidlertid stillet i forbindelse med en sag om den regnskabsmæssige behandling med henblik på beskatningen — der ikke er omfattet af direktivet — af en hensættelse i balancen for en erhvervsdrivende, der falder uden for direktivets anvendelsesområde. Direktivets bestemmelser er derfor kun relevante, fordi den nationale lovgivning indeholder en række komplicerede henvisninger og antagelser.

3. Hovedsagen vedrører skatteansættelsen for 1989 af en fransk banks filial i Hamburg. Hverken filialer eller banker er omfattet af fjerde direktivs anvendelsesområde. Størrelsen af den skyldige skat afhænger af den korrekte værdiansættelse af en hensættelse i balancen pr. 31. december 1989. De nationale lovbestemmelser, hvorefter den erhvervsdrivendes skattepligtige indkomst opgøres, er i det væsentlige følgende:

— Den tyske lov om erhvervsskat henviser (med forbehold af specielle bestemmelser om erhvervsskatten) til tysk lovgivning om selskabs- og indkomstskat.

— Den tyske lovgivning om selskabsskat henviser (med forbehold af specielle bestemmelser om selskabsskatten) til tysk lovgivning om indkomstskat.

1 — Originalsprog: engelsk.

2 — Dom af 17.7.1997, sag C-28/95, Sml. I, s. 4161.

3 — Dom af 17.7.1997, sag C-130/95, Sml. I, s. 4291.

4 — Rådets fjerde direktiv 78/660/EØF af 25.7.1978 på grundlag af traktatens artikel 54, stk. 3, litra g), om årsregnskaberne for visse selskabsformer, EFT L 222, s. 11.

— Den tyske lovgivning om indkomstskat henviser (med forbehold af specielle bestemmelser om indkomstskatten) til de »handelsretlige principper for god regnskabsskik«.

— Det antages, at dette begreb henviser til handelslovbogens regnskabsregler, der gælder for alle erhvervsdrivende.

— Det antages, at de omtvistede bestemmelser i fjerde direktiv er gennemført i national ret ved hjælp af visse af disse regler, ikke alene med henblik på de erhvervsdrivende, der er omfattet af direktivet, men tillige alle andre erhvervsdrivende.

4. Efter min opfattelse rejser der sig spørgsmål, om Domstolen på denne baggrund har kompetence til at fortolke bestemmelser i fjerde direktiv, og den nationale ret har da også udtrykkeligt stillet tre spørgsmål om formaliteten.

De præjudicielle spørgsmål

5. Finanzgericht Hamburg har forelagt Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»I. EF-Domstolens kompetence til at træffe præjudiciel afgørelse

Har EF-Domstolen inden for rammerne af den præjudicielle forelæggelsesprocedure efter EF-traktatens artikel 177 [artikel 234 EF i den fra den 1.5.1999 gældende affattelse som fastsat ved Amsterdam-traktaten af 2.10.1997] med hensyn til fortolkningen af Rådets fjerde direktiv af 25. juli 1978 om årsregnskaberne for visse selskabsformer (årsregnskabsdirektivet, 78/660/EØF, EFT L 222, s. 11) ikke kun kompetence i tilfælde, hvor der er tvivl om, hvorvidt de nationale handelsretlige bestemmelser om kapitalselskabers årsregnskaber (her §§ 264 ff. i Handelsgesetzbuch (den tyske handelslovbog, HGB)) anvendes i overensstemmelse med direktivet, men også kompetence:

1) for så vidt som elementer i årsregnskabsdirektivet ved gennemførelsen heraf i national ret [...] er overtaget i de for alle erhvervsdrivende gældende nationale handelsretlige regler om årsregnskaber (her HGB's §§ 238 ff.),

også selv om man for disse personers vedkommende ikke i lovteksten har overtaget det overordnede påbud i henhold til direktivets præambel og artikel 2 om et »pålideligt billede« (»true and fair view«, et retvisende billede) (i modsætning til hvad der er tilfældet for kapitalselskaber, jf. HGB's § 264, stk. 2, og § 289, stk. 1)

b) for så vidt som de specielle regnskabsbestemmelser for kapitalselskaber (HGB's §§ 264 ff.) er relevante

3) for så vidt som national skatteret i anden sammenhæng støttes på begreber eller kriterier i den handelsretlige regulering af regnskaber?

2) for så vidt som man i national skatteret (her § 5, stk. 1, første punktum, i Einkommensteuergesetz (den tyske lov om indkomstskat, EStG), sammenholdt med § 8, stk. 1, i Körperschaftsteuergesetz (den tyske lov om selskabsskat, KStG) og § 7 i Gewerbesteuergesetz (den tyske lov om erhvervsskat, GewStG) i forbindelse med regnskabspligtige erhvervsdrivendes opgørelse af deres overskud tager udgangspunkt i, at handelsretlige principper for god regnskabsskik finder anvendelse og

II. Den regnskabsmæssige behandling af kreditrisici

1) Skal der for ydede udlandskreditter opføres en landerisiko (valuta- og transfereringsrisiko) som en værdiregulering i balancen, nærmere bestemt — svarende til, at afskrivninger på udlandsfordringer foretages på aktivsiden [årsregnskabsdirektivets artikel 19, og artikel 39, stk. 1, litra b) og c), samt HGB's § 253, stk. 3 og 4] — også på passivsiden gennem hensættelser (årsregnskabsdirektivets artikel 20, stk. 1, og HGB's § 249, stk. 1, første punktum) på eventualforpligtelser, som opføres under balancen, ifølge avaler eller garantier for andenmands udlandsfordringer (årsregnskabsdirektivets artikel 14 og HGB's § 251 »Risk Subparticipation Agreement«)?

a) for så vidt som disse principper er reguleret i de [...] harmoniserede retsforskrifter for alle erhvervsdrivende (HGB's §§ 238 ff.), eller

2) Er det foreneligt med kravet om, at balanceposter skal værdiansættes hver for sig [årsregnskabsdirektivets artikel 31, stk. 1, litra e), og HGB's § 252, stk. 1, nr. 3] at tage hensyn til risici, ikke i form af rene individuelle værdireguleringer eller hensættelser, men alternativt i form af standardiserede værdireguleringer eller hensættelser, også når en misligholdelse af kreditten ikke er overvejende sandsynlig i det konkrete tilfælde:

   a) Kan der tages hensyn til en ikke akut, men kun latent kreditværdighedsrisiko ved hjælp af en standardiseret værdiregulering, nærmere bestemt ikke kun i form af en afskrivning på en fordring, men også gennem en hensættelse på en (aval- eller garanti-) eventualforpligtelse?

   b) Kan der tages hensyn til en ikke overvejende sandsynlig landerisiko ved hjælp af en standardiseret værdiregulering i relation til det pågældende land (standardiseret værdiregulering af enkeltposter), ikke kun i form af en afskrivning på en fordring, men også ved hjælp af en hensættelse på en (aval- eller garanti-) eventualforpligtelse?

3) Er det tilladt eller påbudt at opgøre landerisikoen på grundlag af egne forbindelser, erfaringer og oplysninger eller ved hjælp af forhold, der er oplyst inden for branchen, kreditvurderingstabeller eller gennem en kombination af disse metoder eller sammen med en anden bedømmelse?

4) Er det også tilladt at tage hensyn til en risiko,

   a) når risikoen allerede bestod, da det pågældende engagement blev indledt, og

   b) når den er mange gange større end den deraf følgende fortjeneste eller det deraf følgende provenu (her avalrente i kortere tidsrum end et år)?

5) Skal der i givet fald tages hensyn til landerisiko og kreditværdighedsrisiko ved siden af hinanden i forbindelse med samme kredit ved hjælp af værdiregulering, henholdsvis hensættelse, enten i form af ét beløb eller særskilte beløb?

6) Er det også tilladt at træffe foranstaltninger til imødegåelse af risici, når den ene risiko opgøres individuelt, og den anden risiko opgøres på standardiseret grundlag?

7) Er det materielt korrekt til undgåelse af, at der to gange træffes foranstaltning til imødegåelse af risici, at man efter at have taget hensyn til den ene risiko kun lægger det kreditbeløb, som matematisk fremkommer ved fradrag af den trufne foranstaltning, til grund ved opgørelsen af den resterende anden risiko?

III. Ændret værdiansættelse

1) Skal der ud over ordlyden af årsregnskabsdirektivets artikel 31, stk. 1, litra c), bb) (HGB's § 252 stk. 1, nr. 4, første punktum) ikke kun tages hensyn til risikoforøgelser, men også til risikoformindskelser med henblik på ændret værdiansættelse?

2) Udgør en tilbagebetaling på en kredit, som har fundet sted mellem balancetidspunktet og det tidspunkt, hvor årsregnskabet udarbejdes, et forhold, som (med tilbagevirkende kraft) kan medføre en ændret værdiansættelse, og ikke kun et forhold, som har indvirkning på værdien, og som kun har betydning i det år, hvor tilbagebetalingen finder sted?

3) Er det tilladt, at man i forbindelse med en ændret værdiansættelse af risici, som er af forholdsvis ringe betydning for den pågældende virksomhed, ikke lægger vægt på tidsrummet, indtil årsregnskabet underskrives eller endeligt fastsættes, men derimod lægger vægt på, på hvilket tidspunkt værdiansættelsen af den pågældende balancepost afsluttes?«

Fjerde selskabsdirektiv

6. Fjerde direktiv krævede oprindelig[5], at direktivet skulle gennemføres i Tyskland med henblik på tre typer af selskaber, nemlig Aktiengesellschaften (aktieselskaber), Kommanditgesellschaften auf Aktien (kommanditaktieselskaber) og Gesellschaften mit beschränkter Haftung (anpartsselskaber)[6]. Tyskland var ikke forpligtet til at gennemføre direktivet med henblik på andre erhvervsdrivende, herunder filialer af selskaber, der var hjemmehørende i andre medlemsstater[7]. Direktivet finder derfor ikke anvendelse i den foreliggende sag.

7. Endvidere finder fjerde direktiv ikke anvendelse på banker og andre kreditinstitutter[8], som er underlagt et senere samord-

5 — Direktivet blev senere — på et tidspunkt efter omstændighederne i hovedsagen — ændret ved Rådets direktiv 90/605/EØF af 8.11.1990 om ændring af direktiv 78/660/EØF og 83/349/EØF om henholdsvis årsregnskaber og konsoliderede regnskaber, for så vidt angår deres anvendelsesområde, EFT L 317, s. 60. Herved kom direktivet til at omfatte andre foretagender, herunder GmbH & Co. KG, dvs. kommanditselskaber med et anpartsselskab som komplementar.

6 — Artikel 1, stk. 1.

7 — Selv om Tyskland nu skal kræve, at sådanne filialer offentliggør selskabets årsregnskabsdokumenter, »således som de er udarbejdet, revideret og offentliggjort efter retsreglerne i den stat, som selskabet henhører under«, i henhold til bl.a. fjerde direktiv: jf. Rådets ellevte direktiv 89/666/EØF af 21.12.1989 om offentlighed vedrørende filialer oprettet i en medlemsstat af visse former for selskaber henhørende under en anden stats retsregler, EFT L 395, s. 36. Direktivet skulle gennemføres med virkning fra den 1.1.1993 (artikel 16, stk. 2) og er derfor allerede af denne grund uden betydning for den foreliggende sag.

8 — Artikel 1, stk. 2.

ningsdirektiv, direktiv 86/635 [9], der på det relevante tidspunkt endnu ikke var gennemført i Tyskland [10]. I henhold til direktiv 86/635 skal visse af bestemmelserne i fjerde direktiv, herunder de omtvistede bestemmelser i den foreliggende sag, gælde for banker og andre penge- og finansieringsinstitutter, medmindre andet er bestemt i direktiv 86/635 [11]. Filialer af kreditinstitutter og finansieringsinstitutter er ikke omfattet af direktiv 86/635 [12], selv om sådanne filialer i medfør af direktiv 89/117 [13], som skulle være gennemført senest den 1. januar 1991 [14], skal offentliggøre årsregnskaberne for det pågældende kredit- eller finansieringsinstitut [15]. Det kan ikke kræves, at filialer offentliggør årsregnskaber, der angår filialens egen virksomhed [16].

8. I fjerde betragtning til fjerde direktiv hedder det:

»Årsregnskabet bør give et pålideligt billede af selskabets aktiver og passiver, økonomiske stilling og resultat...«

9. Artikel 2, stk. 3, bestemmer:

»Årsregnskabet skal give et pålideligt billede af selskabets aktiver og passiver, økonomiske stilling samt resultatet.«

10. Domstolen har fastslået, at princippet om et »pålideligt billede« er det overordnede mål med fjerde direktiv [17].

11. Direktivet indeholder bestemmelser om bl.a. den regnskabsmæssige behandling af garantiforpligtelser (artikel 14), værdiregulering af balanceposter [artikel 19 og artikel 39, stk. 1, litra b) og c)], hensættelser til omkostninger og uforudsete udgifter (artikel 20, stk. 1, og artikel 42), særskilt værdiansættelse af balanceposter [artikel 31, stk. 1, litra e)] og værdiansættelse af forpligtelser og tab opstået efter statustidspunktet [artikel 31, stk. 1, litra c), bb)]. Hovedsagen angår alle eller en del af de

9 — Rådets direktiv af 8.12.1986 om bankers og andre penge- og finansieringsinstitutters årsregnskaber og konsoliderede regnskaber, EFT L 372, s. 1.

10 — Direktiv 86/635 skulle gennemføres senest den 31.12.1990. Det blev i Tyskland gennemført ved Bankbilanzrichtlinie-Gesetz af 30.11.1990, *Bundesgesetzblatt* I, s. 2570, og ved Verordnung über die Rechnungslegung der Kreditinstitute (herefter »RechKredV«) af 10.2.1992, *Bundesgesetzblatt* I, s. 203.

11 — Artikel 1, stk. 1, i direktiv 86/635.

12 — Artikel 2, stk. 1.

13 — Rådets direktiv af 13.2.1989 om de forpligtelser med hensyn til offentliggørelse af årsregnskabsdokumenter, der påhviler de i en medlemsstat etablerede filialer af kreditinstitutter og finansieringsinstitutter med hjemsted uden for denne medlemsstat, EFT L 44, s. 40.

14 — Artikel 6, stk. 1. Direktiv 89/117 blev gennemført i Tyskland ved RechKredV, der er nævnt i fodnote 10.

15 — Artikel 2, stk. 1.

16 — Artikel 2, stk. 3.

17 — Dom af 27.6.1996, sag C-234/94, Tomberger, Sml. I, s. 3133, præmis 17.

spørgsmål, der omfattes af disse bestemmelser, men der er uenighed om deres betydning for afgørelsen af hovedsagen.

billede«) i direktivets præambel og artikel 2 er ikke gengivet ordret i HGB's tredje bog, første afsnit, der finder anvendelse på alle erhvervsdrivende.

Den nationale regnskabslovgivning og det første spørgsmål om Domstolens kompetence

15. I § 238, stk. 1, bestemmes det (for så vidt det er relevant):

12. Den forelæggende ret har i forelæggelseskendelsen forklaret, at den tyske lovgivning, hvorefter erhvervsdrivende skal udarbejde årsregnskaber, er delt op i bestemmelser, der gælder for alle erhvervsdrivende, dvs. også filialer af selskaber (tilsyneladende inklusive banker), der er hjemmehørende i andre lande, og bestemmelser, der alene gælder for kapitalselskaber.

»Enhver erhvervsdrivende har pligt til at føre bøger og til i disse at registrere alle transaktioner og sine aktiver og passiver efter principperne om god regnskabsskik. Bogføringen skal tilrettelægges således, at den inden for rimelig tid kan give en kyndig tredjemand et overblik over virksomhedens situation.«

13. Bestemmelserne findes i tredje bog i Handelsgesetzbuch (den tyske handelslovbog, herefter »HGB«), som gennemfører fjerde direktiv på en sådan måde, at nogle elementer er indarbejdet i første afsnit (§§ 238-263), der gælder for alle erhvervsdrivende, mens andre elementer er indarbejdet i andet afsnit (§§ 264-365), der særligt gælder for kapitalselskaber.

16. § 239, stk. 2, bestemmer:

14. Kravet om et »pålideligt billede« (o.a.: i denne sag også gengivet med »et retvisende

»Registreringerne i bøgerne og de øvrige optegnelser, der er nødvendige, skal fore-

tages fuldstændigt, rigtigt, tidstro og velordnet.«

17. § 242, stk. 1, bestemmer følgende (for så vidt det er relevant):

»Den erhvervsdrivende skal på det tidspunkt, hvor den erhvervsmæssige virksomhed påbegyndes, og ved hvert regnskabsårs afslutning udarbejde en opgørelse, hvoraf hans aktiver og passiver fremgår (åbningsbalance, balance).«

18. § 243, stk. 1 og 2, har følgende ordlyd:

»1) Årsregnskabet skal udarbejdes efter principperne om god regnskabsskik.

2) Det skal være klart og overskueligt.«

19. Den forelæggende ret har endvidere anført, at selv om man ikke ordret har overtaget påbuddet om et »pålideligt billede«, må de bestemmelser, der gælder for alle erhvervsdrivende, forstås således, at balancen i henhold til § 242, stk. 1, første punktum, skal give et retvisende billede af aktiverne og passiverne.

20. De særlige bestemmelser om kapitalselskabers årsregnskaber findes fra og med HGB's § 264, og heri har man udtrykkeligt overtaget påbuddet om et »pålideligt billede«.

21. § 264, stk. 2, har følgende ordlyd:

»Kapitalselskabers årsregnskab skal i overensstemmelse med principperne om god regnskabsskik give et pålideligt billede (*ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild*) af kapitalselskabets situation med hensyn til dets aktiver og passiver, økonomiske stilling og resultat. Fører særlige omstændigheder til, at årsregnskabet ikke giver et billede, som er pålideligt i første punktums forstand, skal der gives yderligere oplysninger i noterne.«

22. § 289, stk, 1, bestemmer følgende (for så vidt det er relevant):

»I årsberetningen skal der mindst gives oplysning om kapitalselskabets forretningsforløb og stilling på en sådan måde, at den giver et pålideligt billede (*ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild*). De risici, der er forbundet med den fremtidige udvikling, skal også omtales.«

23. Den forelæggende ret anfører, at det er gjort gældende, at den tyske lovgiver havde til hensigt, at fjerde direktiv alene skulle gennemføres ved hjælp af HGB's tredje bog, andet afsnit. Det erkendes dog, at visse regnskabsregler, der tidligere havde været gældende for alle erhvervsdrivende, og som også afspejledes i direktivet, blev indført i HGB's tredje bog, første afsnit. Blandt disse bestemmelser findes de særlige direktivbestemmelser, den foreliggende sag drejer sig om [18].

24. Den forelæggende ret tilføjer, at Domstolen i overensstemmelse hermed har antaget, at den, når det drejer sig om et kapitalselskab, har kompetence til at fortolke årsregnskabsdirektivet i forbindelse med, om en bestemmelse i HGB's tredje bog, første afsnit, er anvendt i overensstemmelse med direktivet [19]. Den foreliggende sag vedrører imidlertid anvendelsen af HGB's tredje bog, første afsnit, på andre erhvervsdrivende, som ikke er omfattet af fjerde direktiv, men som i den nationale lovgivning behandles på samme måde som kapitalselskaber.

25. Dette er baggrunden for den nationale rets første spørgsmål om Domstolens kompetence til at træffe præjudiciel afgørelse om fortolkningen af fjerde direktiv. Mere specifikt ønsker den nationale ret oplyst, om Domstolen har kompetence i tilfælde, hvor elementer i årsregnskabsdirektivet ved gennemførelsen heraf i national ret er overtaget i de for alle erhvervsdrivende gældende nationale handelsretlige regler om årsregnskaber, også selv om man for disse personers vedkommende (i modsætning til, hvad der er tilfældet for kapitalselskaber) ikke i lovteksten har overtaget påbuddet i henhold til direktivets præambel og artikel 2 om et »pålideligt billede« (retvisende billede).

26. Den forelæggende ret finder, at Domstolens hidtidige praksis tyder på, at den har en sådan kompetence. Ifølge denne praksis (Leur-Bloem-dommen [20] og Giloydommen [21]) har Domstolen i præjudicielle sager kompetence til at fortolke fælles-

18 — Jf. punkt 11 ovenfor. Bestemmelserne findes i HGB's tredje bog, første afsnit, i § 251 (direktivets artikel 14), § 253, stk. 3 og 4 [artikel 19 og artikel 39, stk. 1, litra b) og c)], § 249, stk. 1 (artikel 20, stk. 1), § 253, stk. 1 og 4 [artikel 31, stk. 1, litra c), bb)] samt § 252, stk. 1 og 3 [artikel 31, stk. 1, litra e)].

19 — Tomberger-dommen, nævnt i fodnote 17. Faktisk blev HGB hverken nævnt i det præjudicielle spørgsmål eller i dommen, som begge henviser direkte til de relevante bestemmelser i fjerde direktiv.

20 — Nævnt i fodnote 2.

21 — Nævnt i fodnote 3.

skabsretten, hvor denne ikke umiddelbart regulerer det forhold, sagen angår, men hvor den nationale lovgiver ved gennemførelsen af direktivets bestemmelser i national ret har fastsat, at rent interne forhold skal behandles på samme måde som forhold, der er omfattet af direktivet, dvs. at den nationale lovgivning er blevet tilpasset fællesskabsretten. Når den nationale ret forelægger en sag for Domstolen, tilkommer det den nationale ret at vurdere den nøjagtige rækkevidde af den henvisning til fællesskabsretten, der findes i de nationale bestemmelser.

National skatteret og det andet og tredje spørgsmål om Domstolens kompetence

27. § 7 i GewStG (den tyske lov om erhvervsskat) bestemmer (for så vidt det er relevant):

»Ved erhvervsvirksomhedens resultat forstås det overskud af den erhvervsmæssige virksomhed, som skal opgøres efter indkomstskattelovens (EStG's) eller selskabsskattelovens (KStG's) bestemmelser, og som skal lægges til grund for opgørelsen af indkomsten i det tidsrum, skatteansættelsen angår [...].«

28. KStG's § 8, stk. 1, har følgende ordlyd:

»Hvad der skal betragtes som indkomst, og hvorledes denne indkomst skal opgøres, bestemmes efter indkomstskatteloven og denne lov.«

29. EStG's § 5, stk. 1, første punktum, bestemmer følgende:

»For erhvervsdrivende, som ifølge lovforskrifter har pligt til at føre bøger og til med regelmæssige mellemrum at udarbejde regnskaber, eller som uden at være forpligtet hertil fører bøger eller med regelmæssige mellemrum udarbejder regnskaber, skal der ved regnskabsårets udløb ansættes den erhvervsformue (§ 4, stk. 1, første punktum), som skal opføres efter handelsretlige principper for god regnskabsskik.«

30. Den forelæggende ret anfører, at efter denne bestemmelse er de handelsretlige »principper for god regnskabsskik« afgørende, hvis der ikke findes specielle skatteretlige regler om balancen, der har forrang.

31. Den forelæggende ret anfører endvidere, at som følge af ovennævnte henvisninger i loven gælder principperne for god regnskabsskik ikke kun for fysiske personers indkomstskatteopgørelse, men også for beregningsgrundlagene for kapitalselskabers selskabsskat og for den i den foreliggende sag omtvistede erhvervsskat. Henvisningen til principperne for god regnskabsskik i EStG's § 5, stk. 1, første punktum, omfatter ligeledes de principper for god regnskabsskik, som ifølge handelslovgivningen er bindende for alle erhvervsdrivende, jf. HGB's § 238, stk. 1, første punktum[22], samt § 243, stk. 1[23], som kodificeret i HGB's tredje bog, første afsnit. Disse principper omfatter ud over de formelle krav også reglerne om årsregnskabernes materielle indhold og reglerne om regnskabsopstilling og værdiansættelse, der også er indeholdt i HGB's tredje bog, første afsnit[24]. Principperne for god regnskabsskik finder således også anvendelse på hensættelser og (medmindre EStG's § 6 indeholder mere specielle regler, jf. nedenfor[25]) værdiansættelsen af hensættelserne.

32. Den nationale ret tilføjer, at det kan diskuteres, om og i hvilken udstrækning kravet om et »retvisende billede« ud over de for alle erhvervsdrivende gældende principper for god regnskabsskik finder anvendelse i medfør af EStG's § 5, stk. 1, første punktum.

22 — Nævnt i fodnote 15.
23 — Nævnt i fodnote 18.
24 — §§ 246-256.
25 — Punkt 38.

33. Med den nationale rets andet spørgsmål ønskes det oplyst, om Domstolen har kompetence til at fortolke årsregnskabsdirektivet, når national skatteret i forbindelse med regnskabspligtige erhvervsdrivendes opgørelse af deres overskud tager udgangspunkt i, at handelsretlige principper for god regnskabsskik er afgørende, og

a) for så vidt som disse principper er reguleret i (de ved loven om gennemførelse af direktivet) harmoniserede retsforskrifter for alle erhvervsdrivende (HGB's tredje bog, første afsnit), eller

b) for så vidt som de specielle regnskabsbestemmelser for kapitalselskaber (HGB's tredje bog, andet afsnit) er relevante.

34. Med hensyn til spørgsmål a) finder den forelæggende ret, at Domstolen er kompetent til at fortolke direktivet, fordi de handelsretlige principper for god regnskabsskik finder anvendelse inden for skatteretten, og fordi bestemmelserne i HGB's tredje bog, første afsnit, som gælder for alle erhvervsdrivende, i) er omfattet af henvisningen i skatteretten og ii) gennemfører elementer fra årsregnskabsdirektivet, der gælder for kapitalselskaber, på lige fod hermed for andre erhvervsdrivende.

35. Hvad angår spørgsmål b) synes den forelæggende ret, der henviser til generaladvokat Légers forslag til afgørelse i sagen DE + ES Bauunternehmung [26], også at være af den opfattelse, af Domstolen er kompetent.

36. Endelig bemærkes det i forelæggelseskendelsen, at der i de nationale lovbestemmelser om den regnskabsmæssige behandling af hensættelser, som er genstand for hovedsagen, sondres mellem hensættelser til tab og hensættelser til forpligtelser.

37. I forbindelse med hensættelser til tab omfatter de principper for god regnskabsskik, der finder anvendelse i medfør af EStG's § 5, stk. 1, første punktum, princippet om, at hensættelser ikke må overstige det beløb, der efter en rimelig handelsmæssig vurdering er nødvendigt. Dette princip er opstillet i HGB's § 253, stk. 1, og i direktivets artikel 42.

38. Situationen er imidlertid en anden, når der er tale om hensættelser til forpligtelser. Som nævnt ovenfor [27], finder principperne for god regnskabsskik i henhold til EStG's § 5, stk. 1, første punktum, kun anvendelse, såfremt de ikke fortrænges af specielle skatteretlige regler med forrang. EStG indeholder sådanne specielle regler [28] om værdiansættelsen af en hensættelse til forpligtelser. I det væsentlige kræver disse regler også, at der foretages en rimelig handelsmæssig vurdering. Ifølge den forelæggende ret anerkendes det i retspraksis, at principperne for god regnskabsskik også skal anvendes i forbindelse med disse regler.

39. Med sit tredje spørgsmål ønsker den nationale ret oplyst, om Domstolen har kompetence til at fortolke årsregnskabsdirektivet, når national skatteret i anden sammenhæng (nemlig på anden måde end gennem EStG's § 5, stk. 1, første punktum) støttes på begreber eller kriterier i de handelsretlige bestemmelser for regnskaber.

Domstolens kompetence

40. Kompetencespørgsmålet er blevet udførligt behandlet af alle parter, der har afgivet indlæg — i form af skriftlige indlæg fra Finanzamt für Großunternehmen in Hamburg (sagsøgte i hovedsagen), den

26 — Dom af 14.9.1999, sag C-275/97, Sml. I, s. 5331, punkt 26 f. Domstolen traf afgørelse i sagen, efter at Finanzgericht Hamburg havde forelagt den de præjudicielle spørgsmål i den foreliggende sag. Jf. nærmere i punkt 48 nedenfor.

27 — Jf. punkt 30 ovenfor.

28 — Den nationale ret anfører, at disse specielle regler findes i EStG's § 6, stk. 1 og 3, sammenholdt med nr. 1 og 2, som specifikt finder anvendelse i henhold til EStG's § 5, stk. 5 (nu § 5, stk. 6), der anvendes analogt.

tyske regering og Kommissionen, og i form af mundtlige indlæg fra den tyske regering og Kommissionen.

41. I det væsentlige finder både den tyske regering og Kommissionen, at Domstolen har kompetence som følge af Leur-Bloem-dommen [29] og Giloy-dommen [30], som jeg vil vende tilbage til i det følgende. Derimod har Finanzamt für Großunternehmen in Hamburg gjort gældende, at fortolkningen af fjerde direktiv er uden betydning for sagens afgørelse. Medlemsstaterne har enekompetence til at bestemme, i hvilken udstrækning hensættelser er fradragsberettigede i skattemæssig henseende. Henvisningen til regnskabsprincipperne i EStG's § 5, stk. 1, blev først indsat i EStG i 1934, og det er den version, der stadig gælder i dag. Under alle omstændigheder foreskriver hverken fjerde direktiv eller den tyske handelsretlige lovgivning, hvorledes hensættelser skal værdiansættes [31]. Derfor kan tvister om sådanne værdiansættelser ikke løses under henvisning til sammenhængen mellem virksomheds- og skatteregnskaber. EStG's specielle regler om værdiansættelse af hensættelser [32] fastlægger et selvstændigt kriterium på det nationale skatteretlige område. Denne selvstændighed består fortsat, selv når resultatet er, at dette kriterium i det væsentlige eller fuldstændigt falder sammen med handelsretlige principper.

42. Spørgsmålet, om Domstolen har kompetence til at fortolke bestemmelser i national lovgivning, som i realiteten anvender fællesskabsbestemmelser på situationer, hvor de lovgivning efter fællesskabsretten ikke kræves anvendt, er blevet behandlet mest udførligt i Leur-Bloem-dommen og Giloy-dommen.

43. I Leur-Bloem-sagen var Domstolen blevet anmodet om at fortolke udtrykket »ombytning af aktier« i fusionsbeskatningsdirektivets artikel 2, litra d) [33]. Formålet med dette direktiv er at fjerne skattemæssige hindringer for fusioner, spaltninger, tilførsel af aktiver og ombytning af aktier inden for Fællesskabet. Direktivet finder kun anvendelse på »ombytning af aktier, som vedrører selskaber i to eller flere medlemsstater« [34]. Den transaktion, der var genstand for hovedsagen, vedrørte ikke selskaber fra forskellige medlemsstater, men var en rent intern nederlandsk transaktion og faldt derfor uden for direktivets materielle anvendelsesområde. Den forelæggende ret var imidlertid af den opfattelse, at det havde været den nederlandske lovgivers hensigt, at den nationale lovgivning om fusion ved ombytning af

29 — Nævnt i fodnote 2.
30 — Nævnt i fodnote 3.
31 — DE + ES Bauunternehmung-dommen, nævnt i fodnote 26.
32 — Jf. fodnote 28.
33 — Rådets direktiv 90/434/EØF af 23.7.1990 om en fælles beskatningsordning ved fusion, spaltning, tilførsel af aktiver og ombytning af aktier vedrørende selskaber i forskellige medlemsstater, EFT L 225, s. 1.
34 — Artikel 1.

aktier skulle fortolkes på samme måde, uanset om der var tale om indenlandske fusioner eller fusioner inden for Fællesskabet. Den forelæggende ret nåede frem til denne konklusion ud fra ordlyden af de respektive bestemmelser, som var den samme for indenlandske transaktioner og transaktioner inden for Fællesskabet, og forarbejderne til bestemmelserne, især en udtalelse i Finansministeriets bemærkninger til lovforslaget om, at selv om fællesskabsretten ikke formelt krævede samme betingelser opfyldt for indenlandske fusioner som for fusioner inden for Fællesskabet, var det med henblik på gennemførelsen af det indre marked ønskeligt, at de to typer transaktioner blev behandlet ens.

44. Domstolen udtalte følgende:

»Det fremgår således af fast retspraksis, at den i traktatens artikel 177 foreskrevne procedure er et instrument i samarbejdet mellem Domstolen og de nationale retter. Heraf følger, at det alene tilkommer de nationale retter, som behandler tvisten, og som har ansvaret for den retslige afgørelse, der skal træffes, at vurdere — under hensyn til hver enkelt sags særegenheder — både nødvendigheden af en præjudiciel afgørelse for at kunne afsige dom og relevansen af de spørgsmål, som de forelægger Domstolen (jf. bl.a. dom af 18.10.1990, forenede sager C-297/88 og C-197/89, Dzodzi, Sml. I, s. 3763, præmis 33 og 34, og Gmurzynska-Bscher-dommen, præmis 18 og 19).

Når de af de nationale retter forelagte spørgsmål vedrører fortolkningen af en bestemmelse i fællesskabsretten, er Domstolen derfor i princippet forpligtet til at træffe afgørelse herom (jf. Dzodzi-dommen, præmis 35, og Gmurzynska-Bscher-dommen, præmis [20]). Det fremgår således hverken af ordlyden af artikel 177 eller af formålet med den ved denne artikel indførte procedure, at traktatens ophavsmand har villet frakende Domstolen kompetence med hensyn til de anmodninger om præjudiciel afgørelse, der angår en fællesskabsretlig bestemmelse i det særlige tilfælde, hvor en medlemsstats lovgivning henviser til indholdet af denne bestemmelse for at fastlægge de bestemmelser, der finder anvendelse på en rent intern situation i denne stat (jf. Dzodzi-dommen, præmis 36, og Gmurzynska-Bscher-dommen, præmis 25).

En anmodning fra en national ret ville derfor kun kunne afvises, såfremt det er klart, at proceduren efter artikel 177 er blevet anvendt i strid med sit formål og i virkeligheden tilsigter at foranledige Domstolen til at træffe afgørelse om en konstrueret tvist, eller såfremt det er åbenlyst, at fællesskabsretten ikke finder anvendelse i

den foreliggende sag, hverken direkte eller indirekte (jf. i denne retning Dzodzi-dommen, præmis 40, og Gmurzynska-Bscher-dommen, præmis 23).

I overensstemmelse med denne praksis har Domstolen i en række afgørelser fastslået, at den er kompetent til at træffe afgørelse om præjudicielle spørgsmål, der vedrører fællesskabsretlige bestemmelser i tilfælde, hvor de faktiske omstændigheder i hovedsagen ligger uden for fællesskabsrettens anvendelsesområde, men hvor det enten følger af national ret eller af kontraktbestemmelser, at fællesskabsretten skal finde anvendelse (jf. om fællesskabsrettens anvendelse i henhold til national ret Dzodzi-dommen og Gmurzynska-dommen, dom af 26.9.1985, sag 166/84, Thomasdünger, Sml. s. 3001, og af 24.1.1991, sag C-384/89, Tomatis og Fulchiron, Sml. I, s. 127, jf. om anvendelse af fællesskabsretten i henhold til kontraktbestemmelser dom af 25.6.1992, sag C-88/91, Federconsorzi, Sml. I, s. 4035, og af 12.11.1992, sag C-73/89, Fournier, Sml. I, s. 5621, herefter »Domstolens Dzodzi-praksis«). I ovennævnte sager var der hverken ved de nationale bestemmelser eller kontraktbestemmelser, der gengav de fællesskabsretlige bestemmelser, sket en begrænsning af disses anvendelse.

I Kleinwort Benson-dommen erklærede Domstolen sig derimod inkompetent til at påkende en præjudiciel anmodning vedrørende [Bruxelles-]konventionen.

I denne dom understregede Domstolen i præmis 19, at det — til forskel fra Domstolens Dzodzi-praksis — ikke i den pågældende kontraherende stats ret var blevet bestemt, at de konventionsbestemmelser, der var forelagt Domstolen til fortolkning, skulle gælde som sådanne. Domstolen bemærkede således i dommens præmis 16, at den pågældende nationale lovgivning blot anvendte konventionen som forbillede og kun til dels gengav konventionens bestemmelser. Domstolen fastslog endvidere i præmis 18, at den omhandlede nationale lov udtrykkeligt gav myndighederne i den pågældende kontraherende stat hjemmel til at vedtage ændringer, der er beregnet på at »fremkalde divergenser« mellem lovens bestemmelser og de tilsvarende bestemmelser i konventionen. Efter loven sondredes der tillige udtrykkeligt mellem bestemmelser, der fandt anvendelse på henholdsvis fællesskabsretlige forhold og nationale forhold. I det første tilfælde var de nationale retter ved deres fortolkning af de relevante bestemmelser i loven bundet af Domstolens praksis vedrørende konventionen, mens de i det andet tilfælde blot kunne, men ikke skulle tage hensyn hertil.

Dette er imidlertid ikke tilfældet i den foreliggende sag.

Den nationale ret har henvist til, at en fortolkning af begrebet »fusion ved ombytning af aktier« i dets fællesskabsretlige betydning er nødvendig for, at retten kan afgøre den tvist, der er indbragt for den, at begrebet findes i direktivet, at det er gentaget i den nationale lov, hvorved direktivet gennemføres, samt at det er blevet bestemt, at det ligeledes skal finde anvendelse på rent interne forhold.

Såfremt den i national ret valgte regulering af rent interne forhold er tilpasset fællesskabsretten, bl.a. for at undgå forskelsbehandling af statens egne statsborgere, eller, som i hovedsagen, for at undgå konkurrencefordrejninger, er det afgjort i Fællesskabets interesse, at bestemmelser eller begreber, der er hentet fra fællesskabsretten, fortolkes ensartet, uanset de vilkår, hvorunder de skal anvendes, således at senere fortolkningsuoverensstemmelser undgås (jf. i denne retning Dzodzi-dommen, præmis 37).

Det bemærkes imidlertid, at det i et sådant tilfælde, under hensyn til kompetencefordelingen mellem de nationale retter og Domstolen i henhold til artikel 177, alene tilkommer den nationale retsinstans at vurdere de nøjagtige retsvirkninger af denne henvisning til fællesskabsretten, da Domstolens kompetence er begrænset til en undersøgelse af de fællesskabsretlige bestemmelser alene (Dzodzi-dommen, præmis 41 og 42, og Federconsorzi-dommen, præmis 10). Spørgsmålet om de begrænsninger, som den nationale lovgiver måtte have opstillet med hensyn til anvendelsen af fællesskabsretten på rent nationale forhold, henhører under national ret og dermed under medlemsstatens retsinstansers eksklusive kompetence (Dzodzi-dommen, præmis 42, og Fournier-dommen, præmis 23).

Heraf følger, at det første spørgsmål må besvares med, at Domstolen i medfør af traktatens artikel 177 har kompetence til at fortolke fællesskabsretten, hvor denne ikke umiddelbart regulerer det forhold, sagen angår, men hvor den nationale lovgiver ved gennemførelsen af direktivets bestemmelser i national ret har fastsat, at rent interne forhold skal behandles på samme måde som forhold, der er omfattet af direktivet, dvs. at den nationale lovgivning er tilpasset fællesskabsretten« [35].

45. I Giloy-sagen var Domstolen blevet anmodet om at fortolke en bestemmelse i EF-toldkodeksen [36]. Hovedsagen vedrørte imidlertid ikke importafgifter, men moms, som var omfattet af toldkodeksen ifølge den tyske momslov, der indeholdt en generel bestemmelse om, at toldbestemmelserne fandt tilsvarende anvendelse på importmoms.

46. Domstolen gentog præmis 24-29 i Leur-Bloem-dommen (de første seks afsnit i ovenstående uddrag) [37] og fortsatte herefter således:

»I den foreliggende sag er der intet grundlag for at antage, at tvisten i hovedsagen

35 — Præmis 24-34.

36 — Rådets forordning (EØF) nr. 2913/92 af 12.10.1992 om indførelse af en EF-toldkodeks, EFT L 302, s. 1.

37 — De tilsvarende præmisser er præmis 20-25 i Giloy-dommen.

ikke skal afgøres på grundlag af fællesskabsretlige bestemmelser.

Det fremgår således klart af sagens akter, at de omtvistede bestemmelser i national ret finder anvendelse uden forskel — og undertiden endog samtidig — på forhold, der dels er omfattet af national ret, dels af fællesskabsretten. Ifølge national ret skal disse bestemmelser fortolkes og anvendes ensartet, uanset om det er national ret eller fællesskabsretten, der finder anvendelse. Ved anvendelse på forhold, der er omfattet af fællesskabsretten, skal bestemmelserne fortolkes og anvendes i overensstemmelse med toldkodeksens artikel 244. Efter national ret kræves det således, at de omtvistede nationale bestemmelser altid anvendes i overensstemmelse med denne artikel.

Forholdet er herefter det, at såfremt den i national ret valgte løsning af et internt forhold er tilpasset fællesskabsretten for at sikre, at sammenlignelige forhold behandles efter én og samme procedure, er det afgjort i Fællesskabets interesse, at bestemmelser og begreber, der er hentet fra fællesskabsretten, fortolkes ensartet, uanset de vilkår, hvorunder bestemmelserne skal anvendes, således at senere fortolkningsuoverensstemmelser undgås (jf. i denne retning Dzodzi-dommen, præmis 37).

Det følger af det anførte, at Domstolen har kompetence til at afgøre de forelagte spørgsmål« [38].

47. I den foreliggende sag har Domstolen fået, hvad Kommissionen under retsmødet har beskrevet som en glimrende anledning til at tage sine afgørelser i Leur-Bloem-sagen og Giloy-sagen op til fornyet overvejelse, idet den nationale ret udtrykkeligt har spurgt, om Domstolen er kompetent til at træffe afgørelse i en tilsvarende sammenhæng. Domstolen, der har besluttet at behandle den foreliggende sag i plenum, bør efter min opfattelse benytte sig af denne lejlighed og modstå enhver fristelse til at undgå at behandle dette vanskelige formalitetsspørgsmål.

48. Ganske vist har Domstolen i flere domme [39] efter afsigelsen af Leur-Bloem-dommen og Giloy-dommen erklæret sig kompetent til at fortolke fællesskabsretlige bestemmelser, som efter national ret er anvendt på situationer, der falder uden for fællesskabsrettens anvendelsesområde. Det er derfor nærliggende at antage, at disse afgørelser er blevet bekræftet og tilsammen udgør en fast retspraksis. Denne faste retspraksis er imidlertid efter min opfattelse mere tilsyneladende end reel. Schoonbroodt-dommen blev afsagt af Domstolens Første Afdeling og Adam-dommen af dens Anden Afdeling. I begge sager antog Domstolen, at den havde kompetence på grundlag af en henvisning til de tidligere afgørelser, uden at den satte spørgsmålstegn ved

38 — Præmis 26-29.

39 — Dom af 3.12.1998, sag C-247/97, Schoonbroodt, Sml. I, s. 8095, DE + ES Bauunternehmung-dommen, der er nævnt i fodnote 26, dom af 11.1.2001, sag C-1/99, Kofisa Italia, Sml. I, s. 207, og dom af 11.10.2001, sag C-267/99, Adam, Sml. I, s. 7467.

disses holdbarhed. I DE + ES Bauunternehmung-sagen behandlede Femte Afdeling end ikke spørgsmålet, men tog blot stilling til realiteten. Kun i Kofisa-dommen behandlede Domstolen kompetencespørgsmålet. Men denne sag blev også afgjort af en afdeling (igen Femte Afdeling), som meget vel kan have følt sig bundet af de tidligere afgørelser. Endvidere citeres der i dommen i vidt omfang fra Giloy-dommen. For så vidt spørgsmålet overhovedet behandles, sker det ved at gentage argumenter, som generaladvokat Ruiz-Jarabo Colomer på overbevisende måde havde påvist svaghederne ved, og ved fuldstændig at se bort fra de vægtige argumenter mod, at Domstolen skulle have kompetence. I Adam-dommen henvises der heller ikke til generaladvokat Tizzanos velovervejede og overbevisende gennemgang, som førte til den konklusion, at Domstolen ikke var kompetent.

49. Selv bortset fra de nævnte forbehold finder jeg ikke, at Domstolens praksis kan betragtes som fuldstændig konsekvent. Det må ikke glemmes, at Domstolen i Kleinwort Benson-dommen konkluderede, at den ikke havde kompetence til at fortolke Bruxelles-konventionen, idet konventionen ikke som sådan var gjort anvendelig ved en national retsforskrift, men derimod var anvendt som forbillede for den nationale lovgivning, som kun til dels gengav konventionens bestemmelser. Det fremgår klart af dommen, at Domstolen fandt, at der var to forhold i den pågældende nationale lovgivning, der gjorde det ganske umuligt for Domstolen at erklære sig kompetent. For det første indeholdt lovgivningen ikke »en direkte og ubetinget henvisning til fællesskabsretten, hvorefter denne skal gælde i den nationale retsorden« [40], og for det andet var de nationale retter ifølge loven ikke forpligtet til »absolut og ubetinget at anvende den fortolkning«, Domstolen havde anvist, ved afgørelsen af de sager, der blev indbragt for dem [41].

50. Domstolen nævnte ikke Kleinwort Benson-dommen i Schoonbroodt-dommen. I Kofisa-dommen — og også i Leur-Bloem-dommen og Giloy-dommen — blev det påpeget, at omstændighederne i Kleinwort Benson-sagen adskilte sig fra dem, der forelå i de andre sager, idet den nationale lovgivning, Kleinwort Benson-sagen angik, indeholdt ændringer, »hvorved der kan opstå afvigelser« mellem lovens bestemmelser og de tilsvarende bestemmelser i Bruxelles-konventionen, og idet de nationale retter ikke var bundet af Domstolens praksis vedrørende konventionen. Men det forekommer mig, at en national lovgiver altid vil kunne ændre en national lovgivning, der går ud over, hvad der er nødvendigt for at gennemføre et direktiv, uanset om lovgiver finder udtrykkelig hjemmel til dette i selve lovgivningen. Med hensyn til den bindende virkning for nationale retter, når de afgør tvister, som er opstået som

40 — Præmis 16.
41 — Præmis 20.

følge af denne lovgivning, af Domstolens afgørelser vedrørende den parallelle fællesskabslovgivning har de parter, der i den foreliggende sag har afgivet mundtlige indlæg, ikke været i stand til på tilfredsstillende måde at gøre rede for de tyske domstoles opfattelse, selv om Domstolen udtrykkeligt har anmodet parterne om at koncentrere sig om dette spørgsmål under retsmødet. At spørgsmålet er kontroversielt, synes at være blevet bekræftet af en nyere dom afsagt af Bundesfinanzhof, som Kommissionen har henvist til under retsmødet[42], og hvori Bundesfinanzhof — hvis afgørelser ikke kan appelleres — har indtaget det standpunkt, at den i et sådant tilfælde ikke er forpligtet til at anmode Domstolen om en præjudiciel afgørelse om fortolkningen af fællesskabslovgivningen, idet sagen drejede sig om anvendelsen af national ret.

51. Men selv om det antages, at det i Leur-Bloem-dommen og Giloy-dommen opstillede princip har status som fast retspraksis, er den foreliggende sag efter min opfattelse et godt eksempel på de problemer, denne retspraksis giver anledning til.

52. I fortolkningsspørgsmål er konteksten, som almindeligt antaget af Domstolen, af største betydning.

53. Domstolen er i denne sag blevet anmodet om at fortolke meget tekniske bestemmelser i fjerde direktiv, som EF-lovgiver har udstedt for at forpligte selskaber, men ikke disses filialer og ikke banker[43] til (på det relevante tidspunkt) at offentliggøre deres årsregnskaber. Disse bestemmelser er i Tyskland blevet gennemført ved en lovgivning, hvorefter alle erhvervsdrivende, dvs. også filialer af banker etableret i en anden medlemsstat, skal udarbejde og offentliggøre årsregnskaber i overensstemmelse med nærmere bestemte krav. Disse omfatter ikke et udtrykkeligt krav om, at regnskaber for andre erhvervsdrivende end selskaber skal give et retvisende billede af deres økonomiske stilling, men et sådant krav er indeholdt i fjerde direktiv og i andre tyske gennemførelsesbestemmelser. Ifølge tysk skattelovgivning skal erhvervsdrivende med henblik på skatteansættelsen værdiansætte deres aktiver i overensstemmelse med de handelsretlige principper for god regnskabsskik. Skattelovgivningen giver imidlertid mulighed for væsentlige fravigelser fra disse principper[44].

54. Der synes ikke at være enighed om, hvorvidt disse principper for god regnskabsskik, for så vidt angår erhvervsdrivende, der ikke er selskaber, omfatter principperne om, at årsregnskaber skal give et retvisende billede af sådanne erhvervsdrivendes økonomiske stilling. Ifølge den forelæggende ret — som ganske vist modsiges af Finanzamt — indgår disse principper i de lovgivningsmæssige krav, som alle erhvervsdrivende skal opfylde, når de udarbejder årsregnskaber.

42 — Dom af 28.3.2000, VIII R 77/96, BFHE 191, s. 339.

43 — Selv om der ved direktiv 86/635 (nævnt i fodnote 9) senere er stillet mange tilsvarende krav til banker, er det oplyst, at dette direktiv på tidspunktet for omstændighederne i hovedsagen ikke var blevet gennemført i Tyskland, jf. fodnote 10.

44 — Jf. punkt 38 ovenfor.

55. Endvidere anfægter Finanzamt den forelæggende rets synspunkt om, at henvisningen til principperne for god regnskabsskik udgør en tilstrækkelig sammenhæng med den lovgivning, der gennemfører fjerde direktiv, med den begrundelse, at henvisningen allerede havde eksisteret i flere årtier, før direktivet blev udstedt. Det fremgår endvidere af Kommissionens indlæg under retsmødet, at Bundesfinanzhof er af den opfattelse, at der i den foreliggende type af sager ikke er tilstrækkelig sammenhæng med fællesskabsretten til at begrunde en anmodning til Domstolen om en præjudiciel afgørelse [45]. Finanzamt anfører endvidere, at det under alle omstændigheder er af den opfattelse, at direktivet ikke løser det hovedspørgsmål, der er forelagt den nationale ret. Endelig har den nationale skattelovgivning sine egne regler for værdiansættelse af en hensættelse til forpligtelser. Tilsyneladende anerkendes det i national retspraksis, at disse regler skal anvendes under hensyntagen til principperne for god regnskabsskik, men der er dog ikke for Domstolen blevet redegjort fuldt ud for denne retspraksis.

56. Det er således klart, at den sammenhæng, i hvilken de omtvistede bestemmelser finder anvendelse på tvisten i hovedsagen — på flere punkter — ligger fjernt fra den i fjerde direktiv forudsatte sammenhæng. Fjerde direktiv har hjemmel i EF-traktatens artikel 54, stk. 3, litra g) [efter ændring nu artikel 44, stk. 2, litra g), EF], hvorefter Rådet og Kommissionen — i forbindelse med selskabers etableringsret — bemyndiges til »med det formål at gøre dem lige byrdefulde at samordne de garantier, som kræves i medlemsstaterne af [...] selskaber til beskyttelse af såvel selskabsdeltagernes som tredjemands interesser«. I direktivets præambel gentages temaet om »beskyttelse af selskabsdeltagere og tredjemand« [46] gennem obligatorisk offentliggørelse af sammenlignelige oplysninger [47]. Direktivet søger ikke at regulere nationale selvangivelsers form og indhold, og den lovgivning, som vedrører selvangivelser, kan, som jeg vil omtale nærmere i det følgende [48], have et helt andet sigte end den lovgivning om regnskabsaflæggelse, der gælder for selskabers årsregnskaber.

57. Det forekommer mig endvidere sandsynligt, at lignende vanskeligheder vil kunne opstå, hver gang et direktiv gennemføres i national ret uden for den tilsigtede sammenhæng. Det vil f.eks. være nødvendigt at undersøge, om direktivet er gennemført i sin helhed, at gennemgå sammenhængen i national lovgivning og at overveje, om Domstolens afgørelse vil være bindende for de nationale domstole i medfør af national ret. Denne opgave vil ofte kræve, at Domstolen tager stilling til spørgsmål vedrørende national ret, der — som i den foreliggende sag — meget vel kan være både komplekse og kontroversielle.

58. Domstolen har nu mulighed for, i den foreliggende sag, at tage sin konklusion i Leur-Bloem-dommen og Giloy-dommen op til fornyet overvejelse — eller i det mindste for på ny at overveje konklusionens rækkevidde. Efter min opfattelse viser de nævnte forhold, at dette er nødvendigt.

45 — Jf. den i fodnote 42 nævnte dom.

46 — Første betragtning.

47 — Tredje, fjerde, femte og sjette betragtning.

48 — Jf. punkt 60 nedenfor.

Da argumenterne for ikke at lade Domstolen antage, at den har kompetence i denne type af sager, er fyldigt beskrevet i mit forslag til afgørelse i Leur-Bloem-sagen og Giloy-sagen og bekræftes på overbevisende måde i generaladvokat Ruiz-Jarabo Colomers forslag til afgørelse i Kofisa-sagen [49], vil jeg ikke gentage dem her. Jeg skal dog bemærke, at jeg finder, at den foreliggende sag sætter nogle af mine argumenter imod at lade Domstolen antage, at den har kompetence, i relief. Jeg skal især nævnte følgende punkter.

59. For det første er det vanskeligt at se, hvorledes det tjener formålet med artikel 234 EF, som tillægger Domstolen kompetence til at afgøre præjudicielle spørgsmål om gyldigheden og fortolkningen af retsakter udstedt af Fællesskabets institutioner, at Domstolen fortolker fællesskabsbestemmelser, når disse er overtaget i national lovgivning og anvendes på en situation, der helt åbenbart ligger uden for bestemmelsernes anvendelsesområde og dermed også falder uden for bestemmelsernes tilsigtede rækkevidde. Når Domstolen antager, at den har kompetence i sådanne spørgsmål, nærmer man sig faretruende en situation, hvor Domstolen påtager sig opgaver, der ikke er foreskrevet i traktaterne, især på områder som direkte beskatning, der indtil videre må anses for at høre under medlemsstaternes kompetence.

60. Det fremgår klart af det anførte, at fjerde direktivs formål og materielle og personelle anvendelsesområde adskiller sig væsentligt fra formålet med og anvendelsesområdet for de skatteretlige bestemmelser, der er genstand for hovedsagen. Denne forskellige sammenhæng bringer mig frem til det andet punkt, jeg vil fremføre, nemlig at den foreliggende sag er en perfekt illustration af princippet om, at tilsyneladende identiske bestemmelser kan have forskellige betydninger i forskellige sammenhænge. De selskabsretlige bestemmelser om årsregnskaber — der nu er harmoniseret på fællesskabsplan — tager sigte på at beskytte aktionærer og tredjemand (f.eks. aktuelle og potentielle kreditorer og ansatte) ved at pålægge selskaberne at offentliggøre foreskrevne oplysninger. De nationale bestemmelser om udarbejdelse af skatteregnskaber har derimod til formål at forøge og beskytte statens indtægter. Der er således tale om to vidt forskellige sammenhænge, og i flere medlemsstater forholder det endog således, at der udarbejdes særskilte regnskaber, et skatteregnskab og et virksomhedsregnskab.

61. For det tredje vil den forelæggende ret ikke efter fællesskabsretten være bundet af Domstolens dom, der således uvægerligt (igen i henhold til fællesskabsretten) vil få rent vejledende karakter. En sådan konse-

49 — Jf. også generaladvokat Tesauros forslag til afgørelse i Kleinwort Benson-sagen og generaladvokat Tizzanos forslag til afgørelse i Adam-sagen, sammenholdt med de tidligere forslag til afgørelse fra generaladvokat Mancini i Thomasdünger-sagen (dom af 26.9.1985, sag 166/84, Sml. s. 3001) og generaladvokat Darmons forslag til afgørelse i Dzodzi-sagen (dom af 18.10.1990, forenede sager C-297/88 og C-197/89, Sml. I, s. 3763).

kvens ændrer klart den funktion, traktaten tillægger Domstolen [50], og den rejser tillige spørgsmål om den korrekte fordeling af domstolsressourcer [51].

62. For det fjerde ville Domstolens kompetence hermed ikke være tillagt Domstolen ved traktaten, men ville bero fuldstændig på national lovgivning, i den foreliggende sag gennem en række henvisninger, hvis nøjagtige rækkevidde der synes at være nogen uenighed om på nationalt plan. Denne svage forbindelse illustrerer på udmærket måde, at fællesskabsrettens eventuelle relevans i en sådan sammenhæng i sig selv er et nationalretligt spørgsmål, som kan være kontroversielt.

63. For det femte viser den foreliggende sag, at fællesskabsinteressen, når den påberåbes som begrundelse for, at Domstolen i lignende tilfælde har kompetence, kan vise sig at være et tveægget sværd. Domstolen fremhævede i Leur-Bloem-dommen og Giloy-dommen, at det »afgjort [er] i Fællesskabets interesse, at bestemmelser eller begreber, der er hentet fra fællesskabsretten, fortolkes ensartet, uanset de vilkår, hvorunder de skal anvendes, således at senere fortolkningsuoverensstemmelser undgås« [52]. Det kan imidlertid ikke være i Fællesskabets interesse, at Domstolens kompetence i en bestemt sag alene beror på national ret, eller at Domstolen afsiger en dom, som den nationale domstol, dommen er rettet til, ikke er forpligtet til at følge.

64. Endelig viser de nævnte punkter, sammenholdt med parternes indlæg i den foreliggende sag, at det kriterium, Domstolen har opstillet i Leur-Bloem-dommen og Giloy-dommen, savner den fornødne retlige bestemthed. Kommissionen har under retsmødet anført, at der er stor usikkerhed om de omstændigheder, hvorunder Domstolen vil eller ikke vil have kompetence i denne type af sager, og har anmodet Domstolen om at fjerne denne usikkerhed ved at bekræfte sin dom i Leur-Bloem-sagen. Da det imidlertid er netop denne dom, der har givet anledning til usikkerheden, kan jeg ikke se, hvorledes en ren bekræftelse af dommen vil kunne hjælpe.

65. Jeg finder således fortsat indsigelserne mod, at Domstolen antager at have kompetence til at fortolke fællesskabsretlige bestemmelser, som i medfør af national ret finder anvendelse på personer eller situationer, der falder uden for den pågældende fællesskabslovgivnings anvendelsesområde, overbevisende. Det kan tilføjes, at disse indsigelser synes at være stærke nok i sig selv, også selv om man ser bort fra de yderligere praktiske vanskeligheder, der ganske givet vil opstå, hvis Domstolen antager at have kompetence i sådanne sager, f.eks. de større vanskeligheder ved at afgøre sagerne, den betydelig større arbejdsbyrde for Domstolen og det heraf følgende pres på de begrænsede domstolsressourcer.

50 — Jf. udtalelse 1/91, Sml. I, s. 6079, punkt 61.

51 — Jf. nærmere i punkt 65 nedenfor.

52 — Leur-Bloem-dommens præmis 32 og Giloy-dommens præmis 28.

66. Det kan desuden tilføjes, at de nævnte indsigelser støttes af juridiske forfattere, idet Domstolens domme i Leur-Bloem-sagen og Giloy-sagen generelt er blevet modtaget med kritik af kommentatorer [53].

67. Efter min opfattelse bør Domstolen derfor benytte den lejlighed, den har fået i den foreliggende sag, til at ændre den retspraksis, den har fastlagt i Leur-Bloem-dommen og Giloy-dommen (og den dertil knyttede retspraksis), hvori den erklærede sig kompetent til at fortolke fællesskabsretlige bestemmelser, som i medfør af national ret finder anvendelse på personer eller situationer, der falder uden for den pågældende fællesskabslovgivnings anvendelsesområde.

68. Er Domstolen imidlertid ikke overbevist om nødvendigheden af at gå så langt som til at ændre denne praksis, er der en anden mulighed, som efter min opfattelse vil, om ikke løse, så dog i det mindste formindske de vanskeligheder, som de tidligere domme medfører. Denne anden mulighed er, at Domstolen fastholder de kriterier, den opstillede i Kleinwort Benson-dommen [54] (og derefter så bort fra i de senere sager), nemlig at det, hvis Domstolen skal kunne erklære sig kompetent, er nødvendigt, at den pågældende nationale lovgivning både indeholder en »direkte og ubetinget henvisning til fællesskabsretten« og et krav om, at de nationale retter »absolut og ubetinget« anvender den fortolkning, Domstolen har anvist dem, ved afgørelsen af de sager, der er indbragt for dem. Det skal bemærkes, at det var denne løsning, generaladvokat Ruiz-Jarabo Colomer foretrak i Kofisa-sagen [55].

69. Også denne løsning vil naturligvis indebære, at den foreliggende sag ikke kan antages til påkendelse, idet ingen af betingelserne er opfyldt. Men selv om Domstolen skulle vælge at bekræfte sine domme i Leur-Bloem-sagen og Giloy-sagen, finder jeg det — på baggrund af usikkerheden med hensyn til dommenes rækkevidde og direktivets relevans for national lovgivning i den foreliggende sag — tvivlsomt, om praksis i henhold til disse domme overhovedet kan anvendes i den foreliggende sag.

70. Den tanke opstår muligvis, at der herefter ikke er noget behov for at tage Leur-Bloem-dommen og Giloy-dommen op til fornyet overvejelse, og at der i stedet bør sondres mellem den foreliggende sag og de tidligere sager. Jeg er imidlertid af den opfattelse, at hvis Domstolen ikke klart afgør spørgsmålet nu, vil det fortsat skabe usikkerhed i fremtidige sager. Endvidere viser den foreliggende sag — igen af de allerede nævnte grunde — at der er god grund til at genoverveje de tidligere domme.

53 — Jf. f.eks. Anthony Arnull, *The European Union and its Court of Justice* (1999), s. 53-56, Hjalte Rasmussen, »Remedying the crumbling EC judicial system«, *Common Market Law Review* nr. 37 (2000), s. 1071, på s. 1082 og 1083, G. Tesauro, *Diritto Comunitario* (2001), s. 275-277, og Peter Oliver, »La Recevabilité des questions préjudicielles: la jurisprudence des années 1990«, *Cahiers de droit européen* [2000] nr. 15, s. 35-38.

54 — Jf. dommens præmis 16 og 20.

55 — Jf. fodnote 39 samt punkt 38, 50 og 51 i dette forslag til afgørelse, men også de indvendinger mod Domstolens standpunkt i Kleinwort Benson-dommen, der er fremstillet i mit forslag til afgørelse i Leur-Bloem-sagen og Giloy-sagen, punkt 67-74.

Forslag til afgørelse

71. Jeg konkluderer derfor, at Domstolen bør besvare de spørgsmål, der er forelagt af Finanzgericht Hamburg, med, at Domstolen ikke har kompetence til at fortolke fællesskabsretlige bestemmelser, som i medfør af national ret finder anvendelse på personer eller situationer, der ikke er omfattet af fællesskabsbestemmelsernes anvendelsesområde.