SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS PHILIPPE LÉGER

vom 26. November 1998 *

1. Läßt die Vierte Richtlinie 78/660/EWG des Rates vom 25. Juli 1978 aufgrund von Artikel 54 Absatz 3 Buchstabe g des Vertrages über den Jahresabschluß von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen [1] (im folgenden: Vierte Richtlinie) es zu, pauschal bewertete Rückstellungen für Gewährleistungsverpflichtungen in der Bilanz einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung zu passivieren? So lautet im wesentlichen die Frage, die das Finanzgericht Köln (Deutschland) Ihnen zur Vorabentscheidung vorlegt.

Die einschlägigen Vorschriften der Vierten Richtlinie

2. Im Interesse des Schutzes von Gesellschaftern und Dritten soll die Vierte Richtlinie die einzelstaatlichen Vorschriften über die Gliederung und den Inhalt des Jahresabschlusses und des Lageberichts sowie über die Bewertungsmethoden und die Offenlegung dieser Unterlagen, insbesondere bei der Aktiengesellschaft und der Gesellschaft mit beschränkter Haftung, koordinieren [2].

3. Zu diesem Zweck stellt sie einige Grundsätze auf, die bei der Aufstellung dieses Jahresabschlusses anzuwenden sind.

4. So sieht Artikel 2 Absatz 3 der Vierten Richtlinie vor, daß der Jahresabschluß einer Gesellschaft ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild ihrer Vermögens-, Finanz- und Ertragslage zu vermitteln hat (im folgenden: Grundsatz der Bilanzwahrheit).

5. Ist in Ausnahmefällen die Anwendung einer Vorschrift der Vierten Richtlinie mit dem Grundsatz der Bilanzwahrheit unvereinbar, so muß nach Artikel 2 Absatz 5 von ihr abgewichen werden, um die Beachtung dieses Grundsatzes sicherzustellen; zuvor ist diese Abweichung im Anhang anzugeben und hinreichend zu begründen.

6. In Artikel 20 Absatz 1 der Vierten Richtlinie werden Rückstellungen definiert. Als solche „sind ihrer Eigenart nach genau umschriebene Verluste oder Verbindlichkeiten auszuweisen, die am Bilanzstichtag wahrscheinlich oder sicher, aber hinsicht-

* Originalsprache: Französisch.

1 — ABl. L 222, S. 11.

2 — Erste Begründungserwägung.

lich ihrer Höhe oder dem Zeitpunkt ihres Eintritts unbestimmt sind".

7. Artikel 31 der Vierten Richtlinie enthält die allgemeinen Grundsätze, deren Geltung für die Bewertung der Posten im Jahresabschluß die Mitgliedstaaten sicherzustellen haben.

8. So bestimmt Artikel 31 Absatz 1 der Vierten Richtlinie:

„...

c) Der Grundsatz der Vorsicht muß in jedem Fall beachtet werden. Das bedeutet insbesondere:

...

bb) Es müssen alle voraussehbaren Risiken und zu vermutenden Verluste berücksichtigt werden, die in dem Geschäftsjahr entstanden sind, selbst wenn diese Risiken oder Verluste erst zwischen dem Bilanzstichtag und dem Tag der Aufstellung der Bilanz bekanntgeworden sind.

d) Aufwendungen und Erträge für das Geschäftsjahr, auf das sich der Jahresabschluß bezieht, müssen berücksichtigt werden, ohne Rücksicht auf den Zeitpunkt der Ausgabe oder Einnahme dieser Aufwendungen oder Erträge.

e) Die in den Aktiv- und Passivposten enthaltenen Vermögensgegenstände sind einzeln zu bewerten.

..."

...

9. Außerdem läßt Artikel 31 Absatz 2 der Vierten Richtlinie Abweichungen von den in Absatz 1 aufgestellten Grundsätzen nur in Ausnahmefällen zu.

10. Schließlich heißt es in Artikel 42 Absatz 1: „Rückstellungen sind nur in Höhe des notwendigen Betrages anzusetzen."

Die einschlägigen nationalen Vorschriften

11. Die Vierte Richtlinie wurde durch das Bilanzrichtliniengesetz vom 19. Dezember 1985 [3] in deutsches Recht umgesetzt. Dieses Gesetz wurde in das Dritte Buch (§§ 238 bis 342) des Handelsgesetzbuches (HGB) vom 10. Mai 1897 [4] übernommen.

12. § 243 Absatz 1 HGB lautet: „Der Jahresabschluß ist nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchhaltung aufzustellen."

13. Nach § 249 Absätze 1 und 3 können Rückstellungen nur für ungewisse Verbindlichkeiten und für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften gebildet werden.

14. § 252 Absatz 1 Nummern 3 und 4 sowie Absatz 2 HGB übernimmt im wesentlichen die Vorschriften des Artikels 31 Absatz 1 Buchstaben c, d und e der Vierten Richtlinie. Danach sind die Vermögensgegenstände und Schulden bis zum Abschlußstichtag einzeln und vorsichtig zu bewerten; namentlich sind alle vorhersehbaren Risiken und Verluste, die bis zum Abschlußstichtag entstanden sind, zu berücksichtigen, selbst wenn sie erst zwischen dem Abschlußstichtag und dem Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses bekannt geworden sind. Gewinne sind nur zu berücksichtigen, wenn sie am Abschlußstichtag realisiert sind. Ferner heißt es dort, daß nur in begründeten Ausnahmefällen von diesen Grundsätzen abgewichen werden darf.

15. Nach § 253 Absatz 1 HGB, mit dem Artikel 42 Absatz 1 der Vierten Richtlinie umgesetzt wurde, sind „Rückstellungen nur in Höhe des Betrages anzusetzen, der nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendig ist".

16. Das Körperschaftsteuergesetz (KStG) und die Körperschaftsteuer richten sich nach dem Gewinn, der seinerseits nach dem Einkommensteuergesetz (EStG) [5] berechnet wird. Nach dem EStG hat die Gewinnermittlung auf der Grundlage des nach den Vorschriften des HGB erstellten Abschlusses zu erfolgen.

17. Nach § 7 Gewerbesteuergesetz wird die Grundlage der nach diesem Gesetz erhobenen Steuer nach dem EStG oder dem

3 — BGBl. I S. 2355.
4 — BGBl. III 4100-1.
5 — BGBl. 1990 S. 1898, ber. 1991 I S. 808.

KStG und somit ebenfalls nach den Vorschriften des HGB berechnet.

Sachverhalt und Verfahren

18. Die DE + ES Bauunternehmung GmbH (im folgenden: Klägerin), eine Gesellschaft deutschen Rechts, setzt zur Ausführung ihrer Aufträge neben eigenen Arbeitnehmern auch Subunternehmer ein.

19. Bei der Ermittlung der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer, die sie für das Jahr 1993 schuldete, wollte die Klägerin eine Pauschalrückstellung für bereits vor dem Bilanzstichtag entstandene, jedoch möglicherweise erst danach bekannt werdende Gewährleistungsverpflichtungen aus bestimmten Aufträgen bilden, die sie mit 2 % des garantiebehafteten Umsatzes bewertete. Sie beantragte daher eine Steuerbefreiung in Höhe dieses Prozentsatzes. Es ist unstreitig, daß sie das Gewährleistungsrisiko für die Behebung von Baumängeln trägt, die in zwei oder fünf Jahren nach Abschluß der Bauleistungen auftreten können, und daß die Durchsetzbarkeit eventueller Regreßansprüche gegen Arbeitnehmer oder Subunternehmer ungewiß ist.

20. Das Finanzamt Bergheim (im folgenden: Beklagter) beanstandete nicht die Ordnungsmäßigkeit der Bildung von Pauschalrückstellungen für diese Art von Verbindlichkeiten, sondern die Höhe der im vorliegenden Fall beantragten Rückstellung. Es schlug eine Rückstellung in Höhe von 0,5 % der Umsätze der letzten beiden Jahre vor.

21. Die Klägerin erhob Klage beim Finanzgericht Köln und begehrt die Änderung der angefochtenen Steuerbescheide dahin, daß eine Gewährleistungsrückstellung in Höhe von 2 % des Umsatzes oder von 88 396 DM berücksichtigt wird.

22. Nach Ansicht des Beklagten muß ein Unternehmen, das eine die branchenüblichen Erfahrungssätze überschreitende Pauschalrückstellung geltend macht, nachweisen, in der Vergangenheit über diese Erfahrungssätze hinaus in Anspruch genommen worden zu sein. Im vorliegenden Fall beantragt der Beklagte, der meint, daß die Klägerin dies nicht hinreichend nachgewiesen habe, ihre Klage abzuweisen.

23. Das vorlegende Gericht führt aus, daß das deutsche Recht eine derartige Rückstellung nach den Einkommensteuer-Richtlinien (EStR) und nach ständiger Rechtsprechung davon abhängig mache, daß es

sich um eine vor dem Bilanzstichtag verursachte Verpflichtung handele, aus der ernsthaft mit einer Inanspruchnahme zu rechnen sei (R 31c Absatz 2 EStR).

24. Das vorlegende Gericht meint, daß die Pflicht zur Einzelbewertung der in den Aktiv- und Passivposten enthaltenen Vermögensgegenstände, die Artikel 31 Absatz 1 Buchstabe e der Vierten Richtlinie begründe, von der nach Artikel 31 Absatz 2 nur in begründeten Ausnahmefällen abgewichen werden dürfe, die Passivierung von Pauschalrückstellungen in der Bilanz verbiete.

25. Obgleich das Ausgangsverfahren unmittelbar die Berechnung der Bemessungsgrundlage für zwei deutsche Steuern, die Körperschaftsteuer und die Gewerbesteuer, betrifft und dieses Sachgebiet nicht in den Anwendungsbereich des Gemeinschaftsrechts fällt, sieht sich das vorlegende Gericht außerstande, über den bei ihm anhängigen Rechtsstreit zu entscheiden, ohne zuvor Klarheit über die Auslegung einiger Vorschriften der Vierten Richtlinie gewonnen zu haben, und legt Ihnen daher die folgenden beiden Fragen zur Vorabentscheidung vor:

1. Entspricht es den in der Vierten Richtlinie vom 25. Juli 1978 (Jahresabschlußrichtlinie — 78/660/EWG; ABl. L 222 vom 14. August 1978, S. 11) getroffenen Bilanzierungsregelungen, nach denen

— der Jahresabschluß ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gesellschaft zu vermitteln hat (Artikel 2 Absatz 3),

— als Rückstellungen ihrer Eigenart nach genau umschriebene Verluste oder Verbindlichkeiten auszuweisen sind, die am Bilanzstichtag wahrscheinlich oder sicher, aber hinsichtlich ihrer Höhe oder dem Zeitpunkt ihres Eintritts unbestimmt sind (Artikel 20 Absatz 1),

— Rückstellungen keine Wertberichtigung zu Aktivposten darstellen dürfen (Artikel 20 Absatz 3),

— alle voraussehbaren Risiken und zu vermutenden Verluste berücksichtigt werden müssen, die in dem Geschäftsjahr oder einem früheren Geschäftsjahr entstanden sind, selbst wenn diese Risiken oder

Verluste erst zwischen dem Bilanzstichtag und dem Tag der Aufstellung der Bilanz bekanntgeworden sind (Artikel 31 Absatz 1 Buchstabe c Unterabsatz bb),

— die in den Aktiv- und Passivposten enthaltenen Vermögensgegenstände einzeln zu bewerten sind (Artikel 31 Absatz 1 Buchstabe e),

— Rückstellungen nur in Höhe des notwendigen Betrages anzusetzen sind (Artikel 42 Satz 1),

wenn ein Hochbauunternehmen, das zur Ausführung seiner Aufträge neben eigenen Arbeitnehmern auch Subunternehmer einsetzt, eine Rückstellung für Gewährleistungsverpflichtungen, die erst nach dem Bilanzstichtag entstehen, nicht als Einzelrückstellung unter Berücksichtigung einzelner in bestimmten Aufträgen liegenden Garantierisiken, sondern in einem festen Prozentsatz des garantiebehafteten Umsatzes als Pauschalrückstellung bildet?

2. Bei Bejahung der Frage zu 1:

Unter welchen Voraussetzungen, nach welchen Bewertungskriterien und in Höhe welcher Prozentsätze, gegebenenfalls nach kaufmännischer Selbsteinschätzung, darf eine solche Pauschalrückstellung, auch unter Berücksichtigung eventueller, aber nur beschränkt durchsetzbarer Regreßansprüche gegen eigene Arbeitnehmer und Subunternehmer, gebildet werden und wer trägt bei Zweifeln hinsichtlich der Höhe des notwendigen Rückstellungsbetrags den Nachteil der Nichterweislichkeit?

Vorbemerkung

26. Die Kommission und die deutsche Regierung stellen sich zunächst die Frage nach der Zuständigkeit des Gerichtshofes für die Beantwortung der vorgelegten Fragen, da die Entscheidung im Ausgangsverfahren nicht unmittelbar von der Anwendung des Gemeinschaftsrechts, sondern vom nationalen Recht — und zwar von den nationalen steuerrechtlichen Vorschriften über die Ermittlung der Bemessungsgrundlage für direkte Steuern — abhänge, das Ihrer

Zuständigkeit entzogen sei, erkennen diese Zuständigkeit dann jedoch aufgrund Ihres Urteils Leur-Bloem vom 17. Juli 1997 an [6].

27. Ich teile diese Auffassung. Aus diesem Urteil geht nämlich hervor, daß „ein von einem nationalen Gericht gestelltes Ersuchen... nur zurückgewiesen werden [kann], wenn sich zeigt, daß das Verfahren des Artikels 177 EG-Vertrag zweckentfremdet wurde und der Gerichtshof in Wirklichkeit mittels eines konstruierten Rechtsstreits zu einer Entscheidung veranlaßt werden soll, oder wenn es auf der Hand liegt, daß das Gemeinschaftsrecht auf den konkreten Sachverhalt weder unmittelbar noch mittelbar angewandt werden kann" [7].

Dies ist Ihrer Ansicht nach nicht der Fall bei „Vorabentscheidungsersuchen..., die Gemeinschaftsvorschriften in Fällen betr[ef]fen, in denen der Sachverhalt des Ausgangsverfahrens nicht unter das Gemeinschaftsrecht [fällt], aber die genannten Vorschriften entweder durch das nationale Recht oder aufgrund bloßer Vertragsbestimmungen für anwendbar erklärt worden [sind]... Die nationalen oder vertraglichen Bestimmungen, die die Gemeinschaftsvorschriften übernehmen, [schränken] deren Anwendung... nicht ein" [8].

28. Im vorliegenden Fall ist das vorlegende Gericht der Ansicht, daß die Auslegung des Begriffes „Rückstellungen" in seinem gemeinschaftsrechtlichen Kontext für die Entscheidung über den ihm vorliegenden Rechtsstreit erforderlich sei. Tatsächlich wurde dieser Begriff, der in der Vierten Richtlinie vorkommt, in vollem Umfang in das nationale Gesetz zu ihrer Umsetzung übernommen und auf vergleichbare, rein innerstaatliche Sachverhalte (nämlich die Ermittlung der Bemessungsgrundlage für direkte Steuern) ausgedehnt.

29. Deshalb gilt nach dieser Rechtsprechung folgendes: „Richten sich nationale Rechtsvorschriften zur Regelung rein innerstaatlicher Sachverhalte nach den im Gemeinschaftsrecht getroffenen Regelungen, um insbesondere zu verhindern, daß es zu Benachteiligungen der eigenen Staatsangehörigen... kommt, so besteht ein klares Interesse der Gemeinschaft daran, daß die aus dem Gemeinschaftsrecht übernommenen Bestimmungen oder Begriffe unabhängig davon, unter welchen Voraussetzungen sie angewandt werden sollen, einheitlich ausgelegt werden, um künftige Auslegungsunterschiede zu verhindern" [9].

30. Daß die Entscheidung im Ausgangsverfahren nicht unmittelbar von der Anwendung gemeinschaftsrechtlicher Bestimmungen abhängt, kann unter den Umständen des vorliegenden Falles keine Zweifel an Ihrer Zuständigkeit begründen.

31. Ich werde somit die Frage prüfen, ob die Vierte Richtlinie die Passivierung von Pauschalrückstellungen für Verpflichtungen verbietet, die vor dem Bilanzstichtag entstanden sind, deren Wirkungen möglicher-

6 — Rechtssache C-28/95 (Slg. 1997, I-4161).
7 — Ebenda, Randnr. 26.
8 — Ebenda, Randnr. 27.
9 — Ebenda, Randnr. 32.

weise jedoch erst danach eintreten, und ob sie diese Rückstellungen — insbesondere im Hinblick auf die Beweislast und die Bewertungskriterien für die Berechnung ihrer Höhe — näher regelt.

Zur ersten Frage

32. Aus der Begründung des Vorlagebeschlusses geht hervor, daß das nationale Gericht — obgleich seine erste Frage anders formuliert ist — wissen will, ob die Grundsätze der Bilanzwahrheit und der Vorsicht sowie die Pflicht zur Einzelbewertung der in den Aktiv- und Passivposten enthaltenen Vermögensgegenstände die Passivierung von pauschal bewerteten Rückstellungen für einzelne, in bestimmten Aufträgen liegende Gewährleistungsverpflichtungen, *die vor dem Bilanzstichtag entstanden sind, deren Wirkungen jedoch möglicherweise erst danach eintreten*, verbieten.

33. Ich bin nicht nur der Auffassung, daß die Vierte Richtlinie es nicht verbietet, in einem Fall wie dem des Ausgangsverfahrens derartige Rückstellungen pauschal zu bewerten, sondern daß die Beachtung dieser Grundsätze ein Unternehmen in der Lage der Klägerin des Ausgangsverfahrens verpflichtet, sie zu passivieren.

34. Wir haben es hier mit einem Antrag eines Bauunternehmens in Form einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung zu tun, das Rückstellungen zur Abdeckung der finanziellen Folgen bilden will, die sich daraus ergeben können, daß nach Abschluß der in einem bestimmten Geschäftsjahr durchgeführten Bauleistungen, deren Mängel jedoch noch nicht zutage getreten sind oder bereits zutage getreten sind, für die das Unternehmen jedoch noch nicht tatsächlich in Anspruch genommen worden ist, möglicherweise Gewährleistungsansprüche geltend gemacht werden. Es geht also um den Eintritt von Risiken oder um Aufwendungen, mit denen sehr wahrscheinlich zu rechnen ist, deren genaue Bewertung jedoch schwierig ist, weil noch nicht feststeht, wann und in welcher Höhe Gewährleistungsansprüche tatsächlich geltend gemacht werden.

35. Diese Fälle lassen sich ganz genau unter den in Artikel 20 der Vierten Richtlinie definierten Rückstellungsbegriff subsumieren.

36. Als Rückstellungen definiert Artikel 20 Absatz 1 nämlich „ihrer Eigenart nach genau umschriebene Verluste oder Verbindlichkeiten..., die am Bilanzstichtag wahrscheinlich oder sicher, aber hinsichtlich ihrer Höhe oder dem Zeitpunkt ihres Eintritts unbestimmt sind". Artikel 20 Absatz 2 läßt „Rückstellungen für ihrer Eigenart nach genau umschriebene, dem Geschäftsjahr

oder einem früheren Geschäftsjahr zuzuordnende Aufwendungen zu..., die am Bilanzstichtag... wahrscheinlich oder sicher, aber hinsichtlich ihrer Höhe oder dem Zeitpunkt ihres Eintritts unbestimmt sind".

37. Es kann somit kaum zweifelhaft sein, daß die Vierte Richtlinie Bauunternehmen wie der Klägerin einen Anspruch auf Bildung solcher Rückstellungen zuerkennt.

38. Meiner Ansicht nach verlangt außerdem die vom Gemeinschaftsgesetzgeber als Hauptzielsetzung der Vierten Richtlinie erachtete Beachtung des Grundsatzes der Bilanzwahrheit die Bildung von Rückstellungen und verpflichtet die Unternehmen, ihren entsprechenden Bedarf so genau wie möglich zu ermitteln. Meines Erachtens beruht Artikel 20 Absatz 1 der Vierten Richtlinie — wie wir noch sehen werden — nicht nur unmittelbar auf dem Grundsatz der Vorsicht, sondern ist auch ein wichtiger Anwendungsfall des Grundsatzes der Bilanzwahrheit.

39. Ich möchte daran erinnern, daß dieser in Artikel 2 Absatz 3 der Vierten Richtlinie verankerte Grundsatz die Mitgliedstaaten verpflichtet, die nationalen Vorschriften über die Gliederung und den Inhalt der Jahresabschlüsse der Gesellschaften zu koordinieren, so daß diese Abschlüsse *ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild* ihrer Vermögens-, Finanz- und Ertragslage vermitteln. Dieser Grundsatz wird als wesentlicher Grundsatz angesehen; um seinen Vorrang vor anderen, in der Vierten Richtlinie verankerten Grundsätzen hervorzuheben, heißt es in Artikel 2 Absatz 5: „Ist in Ausnahmefällen die Anwendung einer Vorschrift dieser Richtlinie mit der in Absatz 3 vorgesehenen Verpflichtung unvereinbar, so muß von der betreffenden Vorschrift abgewichen werden, um sicherzustellen, daß ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild im Sinne des Absatzes 3 vermittelt wird."

40. Diese Auslegung haben Sie im Urteil Tomberger vom 27. Juni 1996 [10] bestätigt, in dem Sie entschieden haben, daß der „Grundsatz der Bilanzwahrheit... [die] Hauptzielsetzung [der Vierten Richtlinie] darstellt".

41. Im vorliegenden Fall müssen die Gesellschafter und Gläubiger der betreffenden Gesellschaft in die Lage versetzt werden, sich ein Bild von der tatsächlichen Vermögenslage der Gesellschaft zu verschaffen; sie könnten diese jedoch nicht beurteilen, wenn Aufwendungen, die sich aus vor dem Bilanzstichtag entstandenen Verpflichtungen ergeben, deren Wirkungen jedoch erst danach eintreten, in der Bilanz nicht erscheinen würden. Wenn also Aufwendungen oder Verluste sehr wahrscheinlich zu erwarten sind, ist die Gesellschaft nach dem Grundsatz der Bilanzwahrheit gezwungen, sie in der Bilanz erscheinen zu lassen. Daß der Gerichtshof dem in Artikel 2 Absatz 5 aufgestellten Grundsatz Vorrang einräumt, bedeutet, daß andere, ebenfalls in der

10 — Rechtssache C-234/94 (Slg. 1996, I-3133, Randnr. 17).

Vierten Richtlinie verankerte Grundsätze im Fall eines Konflikts mit diesem Grundsatz hinter diesem zurücktreten müssen.

42. Prüfen wir also, ob eine pauschal bewertete Rückstellung gegen die Grundsätze der Vorsicht und der Einzelbewertung verstößt.

43. Die Beachtung des Grundsatzes der Vorsicht schreibt Artikel 31 Absatz 1 Buchstabe c der Vierten Richtlinie vor. Er verpflichtet die Gesellschaften, eine Bilanz vorzulegen, die alle Ereignisse berücksichtigt, die Einfluß auf die Sicherheiten haben könnten, die das Vermögen der Unternehmen ihren Gläubigern bietet. Das bedeutet, daß nur die am Bilanzstichtag realisierten Gewinne ausgewiesen werden dürfen, daß aber alle *voraussehbaren Risiken und zu vermutenden Verluste*, selbst wenn diese Risiken oder Verluste zwischen dem Bilanzstichtag und dem Tag der Aufstellung der Bilanz bekannt geworden sind, die Wertminderungen unabhängig davon, ob das Geschäftsjahr mit einem Gewinn oder einem Verlust abschließt, sowie die Aufwendungen und Erträge für das Geschäftsjahr, auf das sich der Jahresabschluß bezieht, *ohne Rücksicht auf den Zeitpunkt der Ausgabe oder Einnahme dieser Aufwendungen und Erträge,* berücksichtigt werden müssen (Artikel 31 Absatz 1 Buchstabe c Unterabsätze aa, bb und cc und Buchstabe d).

44. Zu den Kosten der im Geschäftsjahr erbrachten Bauleistungen gehören somit eindeutig die Beträge, die im Fall einer Inanspruchnahme des Unternehmens aufgrund seiner Gewährleistungspflicht für diese Bauleistungen aufgewendet werden müssen. Folglich betreffen die Kosten dieser eventuellen Gewährleistung das fragliche Geschäftsjahr, auch wenn die Beträge möglicherweise erst in späteren Jahren gezahlt werden.

45. Der Grundsatz der Vorsicht ist somit dahin auszulegen, daß er eine Gesellschaft wie die Klägerin verpflichtet, die Verluste oder Verbindlichkeiten, die sich daraus ergeben, daß nach Abschluß der in einem bestimmten Geschäftsjahr erbrachten Bauleistungen möglicherweise Gewährleistungsansprüche geltend gemacht werden, selbst dann in ihrer Bilanz zu passivieren, wenn noch keine Mängel aufgetreten sind oder die aufgetretenen Mängel noch nicht zu einer tatsächlichen Inanspruchnahme des Unternehmens geführt haben.

46. In Ihrem Urteil Tomberger haben Sie ausgeführt, daß die sachgerechte Anwendung des Grundsatzes der Bilanzwahrheit außerdem davon abhängt, daß Artikel 31 der Vierten Richtlinie beachtet wird.

47. Sie haben nämlich entschieden: „Was Artikel 31 der Vierten Richtlinie betrifft, so soll mit dieser Richtlinie eine Koordinierung der einzelstaatlichen Vorschriften über die Gliederung und den Inhalt des Jahresabschlusses von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen erreicht werden ... Zur Koordinierung des Inhalts der Jahresabschlüsse sieht diese Richtlinie den Grund-

satz der Bilanzwahrheit vor, dessen Beachtung ihre Hauptzielsetzung darstellt." [11] Sie haben ferner ausgeführt, daß sich „die Anwendung des Grundsatzes der Bilanzwahrheit... möglichst weitgehend an den in Artikel 31 der Vierten Richtlinie enthaltenen allgemeinen Grundsätzen zu orientieren [hat]. Im vorliegenden Fall kommt den in Artikel 31 Absatz 1 Buchstabe c Unterabsätze aa und bb und Buchstabe d vorgesehenen Grundsätzen besondere Bedeutung zu." [12] Nach diesen Bestimmungen gestattet es „die Berücksichtigung aller Faktoren — realisierte Gewinne, Aufwendungen, Erträge, Risiken und Verluste —, die sich tatsächlich auf das fragliche Geschäftsjahr beziehen, die Beachtung des Grundsatzes der Bilanzwahrheit sicherzustellen" [13].

48. Die Pflicht zur Einzelbewertung ist in Artikel 31 Absatz 1 Buchstabe e der Vierten Richtlinie verankert, wo es heißt: „Die in den Aktiv- und Passivposten enthaltenen Vermögensgegenstände sind einzeln zu bewerten."

49. Das vorlegende Gericht und die Kommission sind der Ansicht, daß die Pflicht zur Einzelbewertung dieser Posten pauschale Rückstellungen verbiete und daß außergewöhnliche Umstände vorliegen müßten, um von diesem Grundsatz abweichen zu können. Die Parteien des Ausgangsverfahrens und die beteiligten Mitgliedstaaten sind hingegen der Auffassung, daß die Vierte Richtlinie die Bildung einer Pauschalrückstellung zur Abdeckung mehrerer, in ihrer Eigenart ähnlicher Verbindlichkeiten zulasse, ohne daß nach Artikel 31 Absatz 2 das Vorliegen außergewöhnlicher Umstände geltend gemacht werden müsse.

50. Meiner Ansicht nach stehen sich die Begriffe „Einzelbewertung" und „Pauschalbewertung" weder entgegen, noch widersprechen sie sich. Mit anderen Worten, eine Einzelbewertung kann pauschal oder global vorgenommen werden.

51. Dabei stütze ich mich auf den Wortlaut der Artikel 20 Absätze 1 und 2 und 42 Absatz 1 der Vierten Richtlinie. Aus Artikel 20 Absätze 1 und 2 in Verbindung mit Artikel 42 Absatz 1 ergibt sich nämlich, daß die Bildung von Rückstellungen auch dann zulässig ist, wenn Verluste oder Verbindlichkeiten ihrer Höhe nach unbestimmt sind, sofern sie nur in Höhe des notwendigen Betrages angesetzt werden. Eine Pauschalbewertung entspricht dieser Definition zwangsläufig. Die Frage wäre ganz anders zu beantworten, wenn der Gemeinschaftsgesetzgeber vorgeschrieben hätte, daß alle Aktiv- und Passivposten genau bestimmt sein müßten.

52. Meiner Ansicht nach trägt der Gemeinschaftsgesetzgeber mit der Begründung einer Einzelbewertungspflicht zur sachgerechten Anwendung des in Artikel 7 der Vierten Richtlinie aufgestellten allgemeinen und zwingenden Grundsatzes bei, daß „eine Verrechnung zwischen Aktiv- und Passivposten... unzulässig [ist]", der im Hinblick auf Rückstellungen in Artikel 20 Absatz 3 konkretisiert wird, wo es heißt:

11 — Urteil Tomberger (zitiert in Fußnote 10, Randnr. 17).
12 — Ebenda, Randnr. 18.
13 — Ebenda, Randnr. 22.

„Rückstellungen dürfen keine Wertberichtigungen zu Aktivposten darstellen."

53. Ich komme daher zu dem Ergebnis, daß die Vierte Richtlinie die Passivierung von Rückstellungen für pauschal bewertete Gewährleistungsrisiken in der Bilanz von Gesellschaften nicht verbietet [14].

55. Die Vierte Richtlinie enthält keine Grundsätze für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage direkter Steuern. Sie stellt daher auch keinen Grundsatz auf, nach dem sich bestimmen ließe, in welcher Höhe, nach welchen Kriterien und nach welchen Vorschriften eine Gesellschaft Rückstellungen von der Steuer abziehen kann. Der Grund dafür liegt darin, daß die Vierte Richtlinie keine Verknüpfung zwischen dem Inhalt der Jahresabschlüsse von Gesellschaften und der Besteuerung herstellt, wenngleich eine solche, sich in den Abschlüssen niederschlagende Verknüpfung zulässig ist [15].

Zur zweiten Frage

54. Aus der Begründung des Vorlagebeschlusses geht hervor, daß das vorlegende Gericht mit seiner zweiten Frage im Hinblick auf die Ermittlung der Bemessungsgrundlage der von der Klägerin geschuldeten direkten Steuern wissen möchte, ob die Vierte Richtlinie eine konkrete Regelung für Rückstellungen enthält und ob sie insbesondere die Bewertungskriterien festlegt, nach denen ihre Höhe zu ermitteln wäre.

56. Wie der Gerichtshof erst unlängst im Urteil Futura Participations und Singer vom 15. Mai 1997 [16] ausgeführt hat, „sind... die nationalen Vorschriften über die Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die direkten Steuern nicht harmonisiert. Daher stellt jeder Mitgliedstaat seine eigenen Vorschriften für die Ermittlung der Gewinne, Einkünfte, Betriebsausgaben, Abzüge und Befreiungen sowie ihrer jeweiligen Höhe auf, die bei der Berechnung der steuerbaren Einkünfte oder eines Verlustvortrags berücksichtigt werden."

14 — Meines Wissens gibt es in den meisten Mitgliedstaaten keine ausdrücklichen Vorschriften für die pauschale Bewertung von Rückstellungen. In fünf Mitgliedstaaten sind sie jedoch eindeutig zulässig, so in Österreich (vgl. u. a. R. Geist: *Kommentar zum Handelsgesetzbuch*, S. 1593 ff. und 1689 ff.), in Frankreich (*Code général des impôts*, Artikel 39-1-5°), im Vereinigten Königreich (*Statements of Standard Accounting Practice*, 18, rule 6) und ausnahmsweise, sofern sie ordnungsgemäß begründet werden, in Deutschland (HGB, § 252 Absatz 2) und in Luxemburg (Conseil d'État vom 7. Februar 1962, Comptoir des fers et métaux, Nr. 5735, und Conseil d'État vom 8. Juli 1953, Mayer-Reiffers, Nr. 5015).

15 — Vgl. etwa Artikel 30 der Vierten Richtlinie, der bestimmt: „Die Mitgliedstaaten können zulassen, daß die Steuern auf das Ergebnis der normalen Geschäftstätigkeit und die Steuern auf das außerordentliche Ergebnis zusammengefaßt und in der Gewinn- und Verlustrechnung unter einem Posten ausgewiesen werden, der vor dem Posten ‚Sonstige Steuern, soweit nicht unter obigem Posten enthalten' steht. In diesem Fall wird der Posten ‚Ergebnis der normalen Geschäftstätigkeit nach Abzug der Steuern' in den Gliederungen der Artikel 23 bis 26 gestrichen.
Wird diese Ausnahmeregelung angewandt, so müssen die Gesellschaften im Anhang angeben, in welchem Umfang die Steuern auf das Ergebnis das Ergebnis der normalen Geschäftstätigkeit und das außerordentliche Ergebnis belasten."

16 — Rechtssache C-250/95 (Slg. 1997, I-2471, Randnr. 33).

57. Daraus ist zu schließen, daß die Grundsätze für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage für direkte Steuern insbesondere in bezug auf die Beweislast und die Bewertungskriterien für Rückstellungen nicht in den Anwendungsbereich des Gemeinschaftsrechts, sondern ausschließlich in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten fallen.

Ergebnis

58. Aus diesen Gründen schlage ich Ihnen vor, die vom Finanzgericht Köln vorgelegten Fragen wie folgt zu beantworten:

1. Die Vierte Richtlinie 78/660/EWG des Rates vom 25. Juli 1978 aufgrund von Artikel 54 Absatz 3 Buchstabe g des Vertrages über den Jahresabschluß von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen verbietet es nicht, daß ein Bauunternehmen in Form einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung eine Rückstellung für Gewährleistungsverpflichtungen, die vor dem Bilanzstichtag entstehen, deren Wirkungen jedoch erst danach eintreten, nicht als Einzelrückstellung unter Berücksichtigung einzelner, in bestimmten Aufträgen liegender Garantierisiken, sondern in einem festen Prozentsatz des garantiebehafteten Umsatzes als Pauschalrückstellung bildet.

2. Da die nationalen Vorschriften über die Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die direkten Steuern nicht harmonisiert sind, sind ausschließlich die Mitgliedstaaten dafür zuständig, die steuerliche Abzugsfähigkeit von Rückstellungen zu regeln.