FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT PHILIPPE LÉGER

fremsat den 26. november 1998 *

1. Er det i medfør af Rådets fjerde direktiv 78/660/EØF af 25. juli 1978 på grundlag af traktatens artikel 54, stk. 3, litra g), om årsregnskaberne for visse selskabsformer [1] (herefter »fjerde direktiv«) tilladt at opføre samlede hensættelser til imødegåelse af garantiforpligtelser under passivposterne i et anpartsselskabs 3

status, når hensættelserne opgøres skønsmæssigt? Dette er kort sagt det præjudicielle spørgsmål, som Finanzgericht Köln (Tyskland) har forelagt Domstolen.

De relevante bestemmelser i fjerde direktiv

2. Fjerde direktiv har til formål at samordne de nationale bestemmelser vedrørende opstilling og indhold af årsregnskab og årsberetning, værdiansættelsesmetoder samt offentliggørelse af disse dokumenter bl.a. for så vidt angår aktieselskaber og anpartsselskaber med henblik på at beskytte selskabsdeltagerne og tredjemand [2].

3. Til dette formål opstilles en række principper, der skal anvendes ved udarbejdelsen af regnskaber.

4. Det er således bestemt i fjerde direktivs artikel 2, stk. 3, at årsregnskabet skal give et pålideligt billede af selskabets aktiver og passiver, økonomiske stilling samt resultatet (herefter »princippet om et pålideligt billede«).

5. Det præciseres i bestemmelsens stk. 5, at hvis det i særlige tilfælde viser sig, at anvendelsen af en bestemmelse i fjerde direktiv vil stride imod princippet om et pålideligt billede, skal der ske undtagelse fra bestemmelsen, for at der kan gives et pålideligt billede. En sådan undtagelse skal anføres i noterne og skal behørigt begrundes.

6. I fjerde direktivs artikel 20, stk. 1, defineres hensættelser til omkostninger, herunder uforudsete udgifter. De har »til formål at dække tab eller gæld, hvis karakter er klart defineret, og som på statustidspunktet enten anses for sandsynlige eller sikre, men som er ubestemmelige med hensyn til deres

* Originalsprog: fransk.
1 — EFT L 222, s. 11.
2 — Første betragtning.

størrelse eller tidspunktet for deres afholdelse«.

7. De generelle principper, som medlemsstaterne skal følge i forbindelse med værdiansættelsen af årsregnskabets poster, er anført i fjerde direktivs artikel 31.

8. Fjerde direktivs artikel 31, stk. 1, har følgende ordlyd:

» ...

c) værdiansættelsen skal i alle tilfælde ske under udvisning af behørig forsigtighed og især:

...

bb) skal der tages hensyn til alle forudseelige risici og eventuelle tab, som er opstået i løbet af det regnskabsår, årsregnskabet vedrører, eller i et tidligere regnskabsår, selv om disse risici eller tab først bliver kendt mellem statustidspunktet og det tidspunkt, hvor det udarbejdes

...

d) der skal tages hensyn til indtægter og udgifter vedrørende det år, som regnskabet omfatter, uden hensyn til det tidspunkt hvor disse indtægter indgår eller udgifter udbetales

e) aktiv- og passivposternes bestanddele skal værdiansættes hver for sig

...«

9. Desuden tillades afvigelser fra de i stk. 1 nævnte principper kun i undtagelsestilfælde, jf. artikel 31, stk. 2.

10. Endelig bestemmes det i artikel 42, stk. 1: »Hensættelser til omkostninger, herunder uforudsete udgifter, må ikke overstige det beløb, som er nødvendigt.«

De relevante nationale bestemmelser

11. Fjerde direktiv er blevet gennemført i tysk ret ved Bilanzrichtliniengesetz (den tyske lov om gennemførelse af regnskabsdirektiverne) af 19. december 1985 [3]. Denne lov er blevet indføjet i tredje bog (§ 238-342) i Handelsgesetzbuch (herefter »HGB«) af 10. maj 1897 [4].

12. I henhold til HGB's § 243, stk. 1, skal »årsregnskaberne udarbejdes i overensstemmelse med principperne om forskriftsmæssig bogføring«.

13. Det bestemmes i § 249, stk. 1 og 3, at der kun kan foretages hensættelser til imødegåelse af usikre forpligtelser og truende tab i forbindelse med igangværende forretninger.

14. HGB's § artikel 252, stk. 1, nr. 3 og 4, og artikel 252, stk. 2, gentager i det væsentlige bestemmelserne i fjerde direktivs artikel 31, stk. 1, litra c), d) og e). Det bestemmes, at aktivernes og passivernes bestanddele skal værdiansættes hver for sig på statustidspunktet, at værdiansættelsen skal ske i overensstemmelse med forsigtighedsprincippet, herunder særlig at der skal tages hensyn til alle forudseelige risici og tab, som er opstået indtil statustidspunktet, selv om de først bliver kendt mellem statustidspunktet og det tidspunkt, på hvilket regnskabet udarbejdes, og at der alene tages hensyn til overskud, der er opnået på statustidspunktet. Desuden bestemmes det, at særligt begrundede afvigelser fra de nævnte principper kun er mulige i undtagelsestilfælde.

15. I HGB's § 253, stk. 1, der gennemfører fjerde direktivs artikel 42, stk. 1, bestemmes det, at »hensættelserne ikke må overstige det beløb, der er nødvendigt ud fra en rimelig handelsmæssig vurdering«.

16. I henhold til Körperschaftsteuergesetz (den tyske selskabsskattelov, herefter »KStG«) ansættes selskabsskatten på grundlag af overskuddet opgjort efter Einkommenssteuergesetz (den tyske lov om indkomstskat, herefter »EStG« [5]). I henhold til EStG skal overskuddet fastsættes på grundlag regnskabet, som udarbejdet efter reglerne i HGB.

17. I overensstemmelse med § 7 i Gewerbesteuergesetz (den tyske lov om erhvervsskat) opgøres beskatningsgrundlaget for

3 — BGBl. I, s. 2355.
4 — BGBl. III, s. 4100-1.

5 — BGBl. 1990, s. 1898, berigtigelse 1991 I, s. 808.

erhvervsskat efter EStG eller KStG og dermed tillige efter bestemmelserne i HGB.

Faktiske omstændigheder og sagsbehandlingen

18. DE + ES Bauunternehmung GmbH (herefter »sagsøgeren«), der er et tysk byggefirma, benytter ud over sine egne ansatte tillige underentreprenører ved gennemførelsen af byggerier, som det har fået ordre på.

19. Med henblik på ansættelsen af sagsøgerens selskabsskat og erhvervsskat for året 1993, ønskede sagsøgeren at foretage en samlet hensættelse til imødegåelse af garantirisici i forbindelse med visse byggerier. Hensættelserne blev skønsmæssigt fastsat til 2% af den pågældende omsætning, som forpligtelser der retligt set var opstået inden statustidspunktet, men hvis virkninger først ville vise sig efter denne dato. Som følge heraf anmodede sagsøgeren om en skattefritagelse svarende til dette beløb. Det er ubestridt, at sagsøgeren er forpligtet til at garantere reparation af arbejder med mangler, der måtte vise sig i to eller fem år efter, at arbejderne er blevet udført, og at resultatet af de eventuelle regreskrav, der måtte blive iværksat over for ansatte eller underentreprenører, er usikkert.

20. Finanzamt Bergheim (herefter »sagsøgte«) har ikke bestridt, at det er lovligt at foretage samlede hensættelser til denne type forpligtelser, men har bestridt det beløb, der ønskes hensat. Finanzamt har foreslået en hensættelse, der svarer til 0,5% af omsætningen i de to seneste år.

21. Sagsøgeren har anlagt sag ved Finanzgericht Köln med henblik på at opnå en ændring af de omtvistede skatteansættelser, herunder en accept af en hensættelse til imødegåelse af garantirisici på 2% af omsætningen, dvs. et beløb på 88 396 DEM.

22. Sagsøgte er af den opfattelse, at hvis en virksomhed ønsker at foretage en samlet hensættelse, der er større end den, der er sædvanlig i sektoren, skal virksomheden bevise, at den også tidligere har skullet afholde større udgifter end det normale. Sagsøgte har gjort gældende, at de af sagsøgeren fremlagte beviser er utilstrækkelige til at godtgøre hensættelsen, og sagsøgte har derfor nægtet at anerkende den.

23. Den forelæggende ret har oplyst, at det i henhold til bekendtgørelserne om indkomstskat (Einkommensteuer-Richtlinien, herefter »EStR«), der hviler på en fast

praksis, kræves, at årsagen til den forpligtelse, der ligger til grund for hensættelsen, er opstået inden statustidspunktet, og at kravet efter al sandsynlighed vil blive gjort gældende (R 31c, stk. 2, i EStR).

24. Den forelæggende ret har dog fundet, at forpligtelsen i henhold til fjerde direktivs artikel 31, stk. 1, litra e), til at værdiansætte aktiv- og passivposternes bestanddele særskilt — som i overensstemmelse med stk. 2 kun kan fraviges i undtagelsestilfælde, når dette er behørigt begrundet — er til hinder for, at samlede hensættelser til omkostninger, herunder uforudsete udgifter, opføres under passivposterne i status.

25. Selv om hovedsagen direkte vedrører beregningen af beskatningsgrundlaget for to tyske skatter, Körperschaftsteuer og Gewerbesteuer, der falder uden for fællesskabsrettens anvendelsesområde, finder retten ikke, at den kan træffe afgørelse i den for retten verserende sag, inden der er blevet klarlagt, hvorledes visse bestemmelser i fjerde direktiv skal fortolkes, og retten har derfor forelagt Domstolen følgende spørgsmål:

»1) Er det i overensstemmelse med de i fjerde direktiv af 25. juli 1978 (årsregnskabsdirektivet — 78/660/EØF, EFT L 222 af 14.8.1978, s. 11) indeholdte regnskabsregler, hvorefter

— årsregnskabet skal give et pålideligt billede af selskabets aktiver og passiver, økonomiske stilling samt resultatet (artikel 2, stk. 3)

— hensættelser til omkostninger, herunder uforudsete udgifter, har til formål at dække tab eller gæld, hvis karakter er klart defineret, og som på statustidspunktet enten anses for sandsynlige eller sikre, men som er ubestemmelige med hensyn til deres størrelse eller tidspunktet for deres afholdelse (artikel 20, stk. 1)

— hensættelser til omkostninger, herunder uforudsete udgifter, ikke må anvendes til regulering af aktivernes værdi (artikel 20, stk. 3)

— der skal tages hensyn til alle forudseelige risici og eventuelle tab,

som er opstået i løbet af det regnskabsår, årsregnskabet vedrører, eller i et tidligere regnskabsår, selv om disse risici eller tab først bliver kendt mellem statustidspunktet og det tidspunkt, hvor det udarbejdes [artikel 31, stk. 1, litra c), bb)]

— aktiv- og passivposternes bestanddele skal værdiansættes hver for sig [artikel 31, stk. 1, litra e)]

— hensættelser til omkostninger, herunder uforudsete udgifter, ikke må overstige det beløb, som er nødvendigt (artikel 42, stk. 1),

såfremt et byggefirma, der foruden egne ansatte tillige benytter underentreprenører for at opfylde sine kontrakter, foretager hensættelse til garantiforpligtelser, der først opstår efter statustidspunktet, når hensættelserne ikke har form af individuelle hensættelser på grundlag af konkrete garantirisici ifølge bestemte kontrakter, men sker i form af en skønsmæssig hensættelse med en fast procentsats af den del af omsætningen, der giver anledning til garantiforpligtelser?

2) Såfremt spørgsmål 1 besvares bekræftende:

På hvilke betingelser, efter hvilke kriterier og med hvilke procentsatser, i givet fald efter egen handelsmæssig vurdering, kan der foretages en sådan skønsmæssig hensættelse, idet der tillige tages hensyn til eventuelle regreskrav, der kun i begrænset omfang kan gøres gældende, over for egne arbejdstagere og underentreprenører, og hvem kommer det til skade, at det i tvivlstilfælde ikke kan afgøres, hvor store hensættelser det er nødvendigt at foretage?«

Indledende bemærkning

26. Kommissionen og den tyske regering har rejst spørgsmål om, hvorvidt Domstolen er kompetent til at besvare de forelagte spørgsmål, idet afgørelsen af hovedsagen ikke er direkte afhængig af fællesskabsrettens anvendelse, men afhænger af en national lovgivning — dvs. nationale skatteregler om opgørelsen af beskatningsgrundlaget for direkte skatter — der falder uden for Domstolens kompetence. De har dog på grundlag af dommen af 17. juli

1997 i Leur-Bloem-sagen [6] sluttet, at Domstolen er kompetent.

27. Jeg deler denne opfattelse. Det følger af denne dom, at »[e]n anmodning fra en national ret ... kun [vil] 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 ...« [7].

Domstolen udtalte, at dette ikke er tilfældet for så vidt angår » ... 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 ... [Hverken ved de] nationale bestemmelser eller kontraktbestemmelser[ne] ... [var der sket en begrænsning] af disses anvendelse« [8].

28. Den forelæggende ret finder, at en fortolkning af begrebet »hensættelser til omkostninger, herunder uforudsete udgifter« i fællesskabsretlig sammenhæng er nødvendig, for at retten kan træffe afgørelse i den for retten verserende sag. Dette begreb, som benyttes i fjerde direktiv, er fuldt ud gennemført i national ret og er blevet udvidet til at omfatte tilfælde, der svarer til de rent interne situationer, der er omfattet af direktivet (nemlig fastsættelsen af beskatningsgrundlaget for direkte skatter).

29. I overensstemmelse med retspraksis bør det derfor antages, at »[s]åfremt den i national ret valgte regulering af rent interne forhold er tilpasset fællesskabsretten, bl.a. for at undgå forskelsbehandling af statens egne statsborgere ... 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 ...« [9].

30. Det forhold, at afgørelsen af hovedsagen ikke direkte afhænger af fællesskabsrettens anvendelse, kan under disse omstændigheder ikke rejse tvivl om Domstolens kompetence.

31. Jeg vil derfor i det følgende undersøge, om fjerde direktiv er til hinder for, at

6 — Sag C-28/95, Sml. I, s. 4161.
7 — Præmis 26.
8 — Præmis 27.
9 — Præmis 32.

samlede hensættelser til omkostninger, herunder uforudsete udgifter, opføres under passivposterne i status som en forpligtelse, der er opstået inden statustidspunktet, men hvis virkninger først vil vise sig efter denne dato, og om der i direktivet fastsættes regler for disse hensættelser, navnlig for så vidt angår bevisbyrden og værdiansættelseskriterierne.

Første spørgsmål

32. Det fremgår af forelæggelseskendelsens begrundelse, at den nationale ret med sit første spørgsmål på trods spørgsmålets ordlyd ønsker at få oplyst, om princippet om et pålideligt billede og forsigtighedsprincippet samt forpligtelsen til særskilt værdiansættelse af aktiv- og passivposternes bestanddele er til hinder for, at skønsmæssigt værdiansatte hensættelser til imødegåelse af garantirisici forbundet med visse byggerier opføres under passivposterne i status som forpligtelser, *der er opstået inden statustidspunktet, og hvis virkninger muligvis først viser sig efter denne dato.*

33. Jeg er ikke alene af den opfattelse, at fjerde direktiv i sager svarende til hovedsagen ikke er til hinder for, at denne form for hensættelser værdiansættes skønsmæssigt, men tillige at overholdelsen af disse principper kræver, at et selskab, der befinder sig i en situation som den, der foreligger i hovedsagen, opfører disse på passivsiden i status.

34. Det bemærkes, at vi her har at gøre med et spørgsmål om at opføre hensættelser under passivposterne i status i et byggefirma, der drives i form af et anpartsselskab. Dette var begrundet i hensynet til at imødegå de økonomiske konsekvenser, som søgsmål til opfyldelse af garantiforpligtelser ville kunne give anledning til som følge af byggerier, der var blevet gennemført i et givet regnskabsår, og hvis fejl og mangler endnu ikke havde vist sig, eller hvor selskabets ansvar for de fejl og mangler, der havde vist sig, endnu ikke var blevet gjort gældende. Det drejer sig dermed om omkostninger eller udgifter, som efter al sandsynlighed vil opstå, men hvis nøjagtige værdiansættelse er vanskelig på grund af usikkerheden med hensyn til det tidspunkt, hvor garantien vil blive gjort gældende, og det krævede garantibeløb.

35. Disse tilfælde svarer nøjagtigt til den definition af hensættelser til omkostninger, herunder uforudsete udgifter, der findes i fjerde direktivs artikel 20.

36. Det bemærkes, at hensættelser til omkostninger, herunder uforudsete udgifter, i artikel 20, stk. 1, defineres således, at de »har til formål at dække tab eller gæld, hvis karakter er klart defineret, og som på statustidspunktet enten anses for sandsynlige eller sikre, men som er ubestemmelige med hensyn til deres størrelse eller tidspunktet for deres afholdelse«, og at det i

medfør af samme artikels stk. 2 er tilladt at foretage »hensættelser, der har til formål at dække omkostninger, der hidrører fra samme eller et tidligere regnskabsår, hvis karakter er klart defineret, og som på statustidspunktet enten anses for sandsynlige eller sikre, men som er ubestemmelige med hensyn til deres størrelse eller tidspunktet for deres afholdelse«.

37. Der er således næppe tvivl om, at byggefirmaer som sagsøgeren i henhold til fjerde direktiv har ret til at foretage sådanne hensættelser.

38. Desuden finder jeg, at overholdelsen af princippet om et pålideligt billede, som fællesskabslovgiver anser for fjerde direktivs overordnede formål, kræver, at hensættelser til omkostninger, herunder uforudsete udgifter, opføres under passiverne i status, og forpligter selskaberne til så nøjagtigt som muligt at værdiansætte deres forpligtelser i den forbindelse. For mig at se er fjerde direktivs artikel 20, stk. 1, ikke alene direkte inspireret af forsigtighedsprincippet, som jeg kommer tilbage til, men er tillige et betydningsfuldt udtryk for princippet om et pålideligt billede.

39. Det bemærkes, at princippet i henhold til fjerde direktivs artikel 2, stk. 3, foreskriver, at medlemsstaterne skal samordne de nationale bestemmelser om opstilling og indhold af selskabers årsregnskaber således, at regnskaberne giver et *pålideligt billede* af selskabets aktiver og passiver, økonomiske stilling samt resultatet. Dette princip anses for grundlæggende, og for at understrege dets forrang i forhold til de andre principper, der er nævnt i fjerde direktiv, bestemmes det i samme artikels stk. 5, at »[h]vis det i særlige tilfælde viser sig, at anvendelsen af en bestemmelse i dette direktiv vil stride imod den forpligtelse, der er fastsat i stk. 3, skal der ske undtagelse fra denne bestemmelse, for at der kan gives et pålideligt billede i henhold til stk. 3 ...«.

40. Domstolen har bekræftet denne fortolkning i Tomberger-dommen af 27. juni 1996 [10], hvori det fastslås, at »princippet om et 'pålideligt billede' ... er det overordnede mål [med fjerde direktiv]«.

41. Det drejer sig om at give selskabsdeltagerne og kreditorerne mulighed for at kende selskabets reelle økonomiske stilling, som de ikke ville være i stand til at bedømme, såfremt udgifter, der følger af forpligtelser, som er opstået inden statustidspunktet, men hvis virkninger først viser sig efter denne dato, ikke medtages i status. Princippet om et pålideligt billede kræver derfor, at selskabet opfører udgifter eller tab i status, når der er stor sandsynlighed for, at de realiseres. Desuden inde-

10 — Sag C-234/94, Sml. I, s. 3133, præmis 17.

bærer den forrang, som Domstolen har tillagt princippet i artikel 2, stk. 5, at hvis der opstår konflikt med andre principper i fjerde direktiv, skal sidstnævnte vige til fordel for dette princip.

42. Det bør derfor undersøges, om det forhold, at der opføres skønsmæssigt værdiansatte hensættelser til omkostninger, herunder uforudsete udgifter, under passivposterne i status, ikke strider mod forsigtighedsprincippet og princippet om særskilt værdiansættelse.

43. Forsigtighedsprincippet kræves overholdt i henhold til fjerde direktivs artikel 31, stk. 1, litra c). Det pålægger selskaberne at fremlægge et regnskab, hvori der tages hensyn til samtlige forhold, der kan påvirke selskabskreditorernes økonomiske garantier. Dette betyder, at kun den fortjeneste, der er konstateret på statustidspunktet, må medtages, men at der skal tages hensyn til *alle forudseelige risici og eventuelle tab*, som er opstået i løbet af det regnskabsår, årsregnskabet vedrører, eller i et tidligere regnskabsår, selv om disse risici eller tab først bliver kendt mellem statustidspunktet og det tidspunkt, hvor det udarbejdes, til enhver værdiforringelse, hvad enten årsregnskabet udviser tab eller fortjeneste, og til indtægter og udgifter vedrørende det år, som regnskabet omfatter, *uden hensyn til det tidspunkt hvor disse indtægter indgår eller udgifter udbetales* [artikel 31, stk. 1, litra c), aa), bb), cc), og litra d)].

44. Omkostningerne ved gennemførelsen af byggerier i et regnskabsår omfatter dermed klart et beløb til erstatninger, der vil skulle betales, såfremt der bliver gjort brug af den garanti, der er stillet for disse arbejder. Heraf følger, at et eventuelt garantibeløb vedrører det pågældende regnskabsår, selv om de skyldige beløb først vil blive betalt i senere regnskabsår.

45. Forsigtighedsprincippet skal derfor fortolkes således, at det pålægger et selskab som sagsøgeren på passivsiden at opføre tab eller gæld, som søgsmål til opfyldelse af garantiforpligtelsen vil kunne give anledning til som følge af byggerier, der er blevet gennemført i et givet regnskabsår, selv om der endnu ikke har vist sig fejl og mangler, eller hvor selskabets ansvar for de fejl og mangler, der har vist sig, endnu ikke er blevet gjort gældende.

46. I Tomberger-dommen er det blev understreget, at overholdelsen af artikel 31 i fjerde direktiv desuden er en forudsætning for en korrekt anvendelse af princippet om et pålideligt billede.

47. Domstolen udtalte, at »hvad angår fjerde direktivs artikel 31 bemærkes, at formålet hermed er at samordne de enkelte medlemsstaters bestemmelser vedrørende opstilling og indhold af årsregnskab for visse selskabsformer ... Med henblik på at samordne indholdet af årsregnskabet fastslås i direktivet princippet om et 'pålideligt

billede', som er det overordnede mål med direktivet ...« [11], at »princippet om et pålideligt billede ... i størst muligt omfang [skal] gennemføres ved anvendelse af de almindelige principper i fjerde direktivs artikel 31. I dette tilfælde er navnlig principperne i artikel 31, stk. 1, litra c), aa) og bb), og litra d), af betydning ...« [12], og at »det fremgår af disse bestemmelser, at overholdelsen af princippet om et pålideligt billede sikres ved, at der tages hensyn til alle forhold — konstateret fortjeneste, indtægter og udgifter, risici og tab — som faktisk vedrører det pågældende regnskabsår« [13].

48. Forpligtelsen til særskilt værdiansættelse er fastsat i artikel 31, stk. 1, litra e), i fjerde direktiv, hvori det hedder, at »aktiv- og passivposternes bestanddele skal værdiansættes hver for sig«.

49. Den forelæggende ret og Kommissionen er af den opfattelse, at forpligtelsen til særskilt værdiansættelse af de forskellige bestanddele er til hinder for en skønsmæssig værdiansættelse af hensættelser til omkostninger, herunder uforudsete udgifter, og at det, for at kunne gøre undtagelse herfra, skal godtgøres, at der foreligger særlige omstændigheder. Parterne i hovedsagen og de medlemsstater, der har afgivet indlæg i sagen, finder derimod, at fjerde direktiv tillader, at der foretages samlede hensættelser til flere ubestemte gældsposter af samme type, uden at det er nødvendigt at godtgøre, at der foreligger særlige omstændigheder som omhandlet i artikel 31, stk. 2.

50. Efter min opfattelse udelukker begreberne »særskilt værdiansættelse« og »skønsmæssig værdiansættelse« ikke hinanden og er ikke modstridende. Med andre ord kan en særskilt værdiansættelse foretages skønsmæssigt eller samlet.

51. Til støtte herfor kan der henvises til artikel 20, stk. 1 og 2, og artikel 42, stk. 1, i fjerde direktiv. Af en sammenholdelse af bestemmelserne fremgår det, at det er tilladt at foretage hensættelser til omkostninger, herunder uforudsete udgifter, selv om størrelsen af tabene eller gælden ikke er bestemt, forudsat at hensættelserne ikke overstiger det beløb, der er nødvendigt. En skønsmæssig værdiansættelse falder nødvendigvis ind under denne definition. Min besvarelse ville have været en anden, såfremt fællesskabslovgiver havde krævet, at alle aktiv- og passivposternes bestanddele var nøjagtigt angivet med et beløb.

52. Ved at forlange, at forpligtelsen til særskilt værdiansættelse overholdes, er fællesskabslovgiver efter min opfattelse medvirkende til at sikre en korrekt anvendelse af den almindelige og bindende regel i artikel 7 i fjerde direktiv, hvorefter »enhver modregning mellem aktiv- og passivposter eller mellem udgifts- og indtægtsposter er forbudt«, og som præciseres nærmere for

11 — Tomberger-dommen, præmis 17.
12 — Præmis 18.
13 — Præmis 22.

så vidt angår foretagelse af hensættelser til omkostninger, herunder uforudsete udgifter, i artikel 20, stk. 3, hvori det hedder, at »hensættelser til omkostninger, herunder uforudsete udgifter ... ikke [må] anvendes til regulering af aktivernes værdi«.

53. Det må herefter fastslås, at fjerde direktiv ikke er til hinder for, at hensættelser til imødegåelse af garantiforpligtelser, der er værdiansat skønsmæssigt, opføres på passivsiden i selskabers status [14].

55. Det skal understreges, at fjerde direktiv ikke indeholder bestemmelser om fastsættelse af beskatningsgrundlaget for direkte skatter. Der er dermed ikke fastsat nogen bestemmelse, der gør det muligt at fastslå, for hvilket beløb, efter hvilke kriterier og i henhold til hvilke regler et selskab kan opnå skattefradrag for hensættelser til omkostninger, herunder uforudsete udgifter, der er opført på passivsiden i status. Denne systematik er berettiget, da der ved fjerde direktiv ikke er knyttet en forbindelse mellem indholdet af selskabers årsregnskaber og beskatningen, selv om en sådan forbindelse, der viser sig i regnskaberne [15], er tilladt.

Andet spørgsmål

54. Det fremgår af forelæggelseskendelsens begrundelse, at den forelæggende ret for at beregne beskatningsgrundlaget for de direkte skatter, som sagsøgeren skal svare, med det andet spørgsmål ønsker at få oplyst, om der i fjerde direktiv er fastsat nærmere regler vedrørende hensættelser til omkostninger, herunder uforudsete udgifter, navnlig for så vidt angår værdiansættelseskriterier.

56. Som Domstolen for nylig har understreget i dom af 15. maj 1997 i sagen Futura Participations og Singer [16], » ... er der ikke truffet bestemmelse om harmonisering af de nationale regler om opgørelse af beskatningsgrundlaget for direkte skatter. Hver enkelt medlemsstat fastsætter derfor sine egne regler, såvel om fortjeneste, indkomst, omkostninger, fradrag og lempelser som om, hvilke beløb der skal medtages i opgørelsen af den skattepligtige indkomst, og underskud, der kan fremføres«.

14 — Så vidt ses, findes der i flertallet af medlemsstaterne ikke udtrykkelige regler om skønsmæssig værdiansættelse af hensættelser til omkostninger, herunder uforudsete udgifter. De er dog klart tilladt i fem stater: i Østrig (jf. bl.a. R. Geist i *Kommentar zum Handelsgesetzbuch*, s. 1593 f. og s. 1689 f.), i Frankrig (*Code général des impôts*, artikel 39-1-5°), i Det Forenede Kongerige (*Statements of Standard Accounting Practice*, 18, regel 6) og undtagelsesvist i Tyskland, såfremt de er behørigt begrundet (*HGB*, artikel 252, stk. 2), samt i Luxembourg (Conseil d'État af 7.2.1962, Comptoir des fers et métaux, nr. 5735, og Conseil d'État af 8.7.1953, Mayer-Reiffers, nr. 5015).

15 — Jf. f.eks. artikel 30 i fjerde direktiv, hvori det hedder: »Medlemsstaterne kan tillade, at skat af resultatet fra den ordinære virksomhed og skat af det ekstraordinære resultat sammendrages og opføres resultatopgørelsen i en enkelt post før posten 'andre skatter, der ikke er opført ovenfor'. I så fald udgår posten 'resultat af den ordinære virksomhed efter fradrag af skat' i skemaerne i artikel 23-26.
Såfremt denne afvigelse anvendes, skal selskaberne give oplysninger i noterne om, i hvilket omfang skat af resultatet påvirker resultatet af den ordinære virksomhed og det ekstraordinære resultat.«

16 — Sag C-250/95, Sml. I, s. 2471, præmis 33.

57. Jeg må heraf konkludere, at bestemmelserne om fastlæggelse af beskatningsgrundlaget for direkte skatter, navnlig for så vidt angår bevisbyrden og værdiansættelseskriterier for hensættelser til omkostninger, herunder uforudsete udgifter, ikke falder ind under fællesskabsrettens anvendelsesområde, men henhører under medlemsstaternes enekompetence.

Forslag til afgørelse

58. Følgelig foreslår jeg Domstolen at besvare de af Finanzgericht Köln forelagte spørgsmål således:

»1) Rådets fjerde direktiv 78/660/EØF af 25. juli 1978 på grundlag af traktatens artikel 54, stk. 3, litra g), om årsregnskaberne for visse selskabsformer er ikke til hinder for, at et byggefirma, der drives i form af et anpartsselskab, foretager en hensættelse til imødegåelse af garantirisici — som en forpligtelse, der er opstået inden statustidspunktet, men hvis virkninger først vil vise sig efter denne dato — selv om denne hensættelse foretages i form af en samlet hensættelse med en fast procentsats af den del af omsætningen, der giver anledning til garantiforpligtelser, og ikke særskilt på grundlag af særlige garantirisici i forbindelse med visse byggerier.

2) I mangel af harmonisering af nationale bestemmelser om fastsættelsen af beskatningsgrundlaget for direkte skatter er kun medlemsstaterne kompetente til at fastsætte bestemmelser om skattefradrag for hensættelser til omkostninger, herunder uforudsete udgifter.«