Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (nionde avdelningen)

den 15 juni 2017*

”Begäran om förhandsavgörande — Direktiv 78/660/EEG — Årsbokslut i vissa typer av bolag — Principen om en rättvisande bild — Försiktighetsprincipen — Bolag som har utställt en aktieoption och bokfört försäljningspriset för denna option under det räkenskapsår som denna option löses in eller dess löptid går ut”

I de förenade målen C-444/16 och C-445/16,

angående två beslut att begära förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, från Cour d’appel de Mons (Appellationsdomstolen i Mons, Belgien), av den 3 augusti 2016, som inkom till domstolen den 8 augusti 2016, i målen

Immo Chiaradia SPRL (C-444/16),

Docteur De Bruyne SPRL (C-445/16)

mot

État belge,

meddelar

DOMSTOLEN (nionde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden E. Juhász samt domarna C. Vajda (referent) och K. Jürimäe,

generaladvokat: M. Bobek,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Immo Chiaradia SPRL och Docteur De Bruyne SPRL, genom J.-J. Vandenbroucke, avocat,

— Europeiska kommissionen, genom H. Støvlbæk och N. Gossement, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

* Rättegångsspråk: franska.

Dom

1 Respektive begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av rådets fjärde direktiv 78/660/EEG av den 25 juli 1978 grundat på artikel [50.2 g FEUF] om årsbokslut i vissa typer av bolag (EGT L 222, 1978, s. 11; svensk specialutgåva, område 17, volym 16, s. 17), i dess lydelse enligt Europaparlamentets och rådets direktiv 2003/51/EG av den 18 juni 2003 (EUT L 178, 2003, s.1) (nedan kallat direktiv 78/660).

2 Respektive begäran har framställts i mål mellan Immo Chiaradia SPRL, i det ena målet, och Docteur De Bruyne SPRL, i det andra målet, och État belge (belgiska staten). Målen rör bolagsskatt som klagandena i de nationella målen skulle betala för beskattningsåren 2006 respektive 2008.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 I tredje skälet i direktiv 78/660 anges följande:

”[Det är nödvändigt] att inom gemenskapen uppställa likvärdiga rättsliga minimikrav på omfattningen av den ekonomiska information som konkurrerande bolag skall vara skyldiga att låta allmänheten ta del av.”

4 I artikel 2.3 i direktiv 78/660 föreskrivs följande:

”Årsbokslutet skall ge en rättvisande bild av bolagets tillgångar, skulder, ekonomiska ställning och resultat.”

5 I artikel 20.1 i direktiv 78/660 föreskrivs följande:

”Avsättningar skall ha till syfte att täcka skulder som till sin karaktär är klart bestämda och som på balansdagen är antingen sannolika eller säkra beträffande sin förekomst, men som är obestämda i fråga om belopp eller tidpunkten då de uppkommer.”

6 Artikel 31.1 i direktiv 78/660 har följande lydelse:

”Medlemsstaterna skall svara för att de i boksluten redovisade posterna värderas enligt följande allmänna grunder:

…

c) Värderingen skall ske med iakttagande av rimlig försiktighet. Detta innebär särskilt att
   aa) endast per balansdagen konstaterade intäkter får tas med,
   bb) hänsyn måste tas till alla förutsebara risker och möjliga förluster som har uppkommit under detta eller tidigare räkenskapsår, även om dessa risker eller förluster blir kända först efter balansdagen men före upprättandet av balansräkningen,
   cc) hänsyn måste tas till värdeförsämringar vare sig räkenskapsårets resultat är en vinst eller en förlust.

d) De intäkter och kostnader som avser räkenskapsåret skall tas upp utan hänsyn till tidpunkten för betalningen.

e) Aktiv- och passivposternas beståndsdelar skall värderas var för sig.

…”

Belgisk rätt

7 Artikel 41 i loi du 26 mars 1999 relative au plan d’action belge pour l’emploi 1998 et portant des diverses dispositions (lagen av den 26 mars 1999 om den belgiska handlingsplanen för sysselsättning 1998 och innehållande diverse bestämmelser) (*Moniteur belge* av den 1 april 1999, s. 10904), i den lydelse som är tillämplig på de nationella målen (nedan kallad lagen av den 26 mars 1999), föreskriver följande:

”I detta avsnitt används de beteckningar med de betydelser som här anges:

1° *bolag*: varje belgiskt eller utländskt bolag som är en juridisk person;

2° *aktie*: varje aktie, andel eller preferensaktie i ett bolag;

3° *option*: rätten att vid en ökning av kapitalet i ett bolag köpa eller teckna ett bestämt antal aktier till ett pris som är bestämt eller som kan bestämmas under en viss period;

…

5° *börs*: varje reglerad marknad eller annan regelbundet aktiv öppen marknad.”

Målen vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

8 Av beslutet om hänskjutande i mål C-444/16 framgår att Immo Chiaradia utställde en aktieoption mot vederlag till sin företagsledare den 11 februari 2002 avseende 2 360 aktier i ett annat bolag inom ramen för lagen av den 26 mars 1999. Priset för optionen var 12 942 euro, vilket motsvarade dess värde som skattepliktig förmån i enlighet med den lagen, det vill säga 20 procent av aktiernas värde på 64 709,36 euro.

9 Den 26 augusti 2005 utställde Immo Chiaradia en ny aktieoption mot vederlag till förmån för sin företagsledare avseende 18 423 aktier i ett annat bolag inom ramen för lagen av den 26 mars 1999. Priset för optionen var 9 996,35 euro, vilket motsvarade dess värde som skattepliktig förmån i enlighet med den lagen, det vill säga 20 procent av aktiernas värde på 49 981,77 euro.

10 Priset för optionerna bokfördes på kontot för upplupna intäkter i balansräkningen för Immo Chiarada och bokfördes således inte som en intäktspost i resultaträkningen.

11 Under beskattningsåret 2006 löste företagsledaren för Immo Chiarada delvis in sin andra optionsrätt, varvid Immo Chiarada bokförde en värdeminskning på 3 265 euro.

12 Den 13 november 2008 tillställde skattemyndigheten Immo Chiaradia ett beslut om ändrad beskattning och tillkännagav sin avsikt att omedelbart beskatta en dold reserv av priserna för optionerna för beskattningsåret 2006 med ett belopp på 22 708,35 euro.

13 Trots att Immo Chiaradia invände mot beslutet, meddelade skattemyndigheten ett taxeringsbeslut, i vilket den fastställde sin avsikt att på grund av övervärdering av skuld beskatta det pris som företagsledaren hade betalat för optionen, vilket myndigheten menade utgjorde en skattepliktig förmån som skulle bokföras som en intäkt för beskattningsåret 2006, med balansdag den 31 december 2005. Den 23 december 2008 påförde skattemyndigheten Immo Chiaradia följaktligen ytterligare skatt för beskattningsåret 2006.

14 Den begäran om omprövning som Immo Chiaradia inkom med den 14 januari 2009 mot denna beskattning avslogs av myndigheten genom beslut av den 24 maj 2012.

15 Den 6 augusti 2012 lämnade Immo Chiaradia in ett överklagande om ogiltigförklaring av den omtvistade beskattningen till Tribunal de première instance du Hainaut, division de Mons (Förstainstansdomstolen i Hainaut, avdelningen Mons, Belgien), som ogillade överklagandet i avgörande av den 3 april 2014.

16 Immo Chiaradia överklagade avgörandet till Cour d'appel de Mons (Appellationsdomstolen i Mons) den 30 juni 2014. Bolaget yrkade ogiltigförklaring av den omtvistade beskattningen på den grunden att det inte finns någon lagbestämmelse som föreskriver ett bokföringssätt eller inför ett särskilt skattesystem för den aktuella optionen. Immo Chiarada gjorde gällande att bolaget bokförde transaktionen i enlighet med utlåtande 167/1 från Commission des Normes Comptables (kommissionen för redovisningsstandard) (CNC) och valde att betrakta det pris som erhållits av utställaren av en optionsrätt som vederlaget för den risk som utställaren tar under optionens löptid, och att det är först när löptiden gått ut som det belopp som erhållits verkligen har tjänats in ekonomiskt sett, och kan tas med i resultaträkningen.

17 Den hänskjutande domstolen har noterat att den i flera av sina domar har funnit att skattemyndigheten inte har kunnat beskatta priset för optionen som en dold reserv. I dessa domar angav den att den beskattningsbara vinsten fastställs i enlighet med redovisningsreglerna i avsaknad av uttryckligt undantag i skattereglerna. Därefter granskade den tre utlåtanden från CNC, däribland utlåtande 167/1.

18 I de nämnda domarna påpekade den hänskjutande domstolen att utlåtande 167/1 föreslår två tillvägagångssätt för redovisningen av det pris som erhålls som vederlag för den utställda optionsrätten. Enligt det första tillvägagångssättet redovisas priset för optionen omedelbart i resultaträkningen. Enligt det andra tillvägagångssättet anses priset utgöra en förutbetald intäkt fram till dess att optionen löper ut, och bokförs därefter som en intäkt som ska återföras. Den hänskjutande domstolen bedömde att det andra tillvägagångssättet var motiverat, samtidigt som den noterade att detta tillvägagångssätt föredrogs av CNC med tillämpning av försiktighetsprincipen.

19 Belgiska staten ifrågasätter huruvida det andra tillvägagångssättet är förenligt med direktiv 78/660. Den undrar nämligen om den omständigheten att ett bolag som har utställt en aktieoption kan bokföra priset för denna option som en intäkt i resultaträkningen under det räkenskapsår som denna option löses in eller dess löptid går ut för att beakta den risk som optionsutställaren tar och inte under det räkenskapsår som försäljningen av optionen genomförs och dess pris slutgiltigt fastställs, och risken som optionsutställaren åtar sig då värderas separat genom en avsättning, är förenlig med direktivet.

20 Av beslutet om hänskjutande i mål C-445/16 framgår det att Docteur De Bruyne i ett avtal av den 12 december 2006 utställde en aktieoption mot vederlag till sin företagsledare avseende 540 aktier i ett annat bolag inom ramen för lagen av den 26 mars 1999. Priset för optionen var 12 550,68 euro, vilket motsvarade dess värde som skattepliktig förmån i enlighet med den lagen, det vill säga 20 procent av aktiernas värde på 62 753,40 euro.

21 Priset för optionen bokfördes på kontot för upplupna intäkter i balansräkningen för Docteur De Bruyne och bokfördes således inte som en intäktspost i resultaträkningen.

22 Den 16 november 2009 tillställde skattemyndigheten Docteur De Bruyne ett beslut om ändrad beskattning, i vilket myndigheten vad gällde beskattningsåret 2008 meddelade att optionspriset på 12 550,68 euro utgjorde en slutgiltig intäkt för bolaget och därför ska bokföras under ett konto för intäkter för räkenskapsåret 2007.

23 Trots att Docteur De Bruyne invände mot beslutet, meddelade skattemyndigheten ett taxeringsbeslut den 21 december 2009, i vilket den upprepade sin avsikt att beskatta priset för optionen, vilket myndigheten menade utgjorde en skattepliktig förmån som skulle bokföras som en intäkt för beskattningsåret 2008, med balansdag den 31 december 2007. Den 14 januari 2010 påförde skattemyndigheten Docteur De Bruyne följaktligen ytterligare skatt för beskattningsåret 2008.

24 Den begäran om omprövning som Docteur De Bruyne inkom med den 5 mars 2010 mot denna beskattning avslogs av skattemyndigheten genom beslut av den 26 april 2012.

25 Den 18 juli 2012 lämnade Docteur De Bruyne in ett överklagande om ogiltigförklaring av den omtvistade beskattningen till Tribunal de première instance du Hainaut, division de Mons (Förstainstansdomstolen i Hainaut, avdelningen Mons), som ogillade överklagandet i avgörande av den 8 maj 2014.

26 Docteur De Bruyne överklagade avgörandet till Cour d'appel de Mons (Appellationsdomstolen i Mons) den 4 juli 2014.

27 Mot denna bakgrund beslutade Cour d'appel de Mons (Appellationsdomstolen i Mons), av liknande skäl i båda målen, att vilandeförklara målen och hänskjuta följande tolkningsfråga, som är identisk i båda målen, till domstolen:

”Är det förenligt med föreskrifterna om balansräkning i [direktiv 78/660] med avseende på kraven

— att årsbokslutet ska ge en rättvisande bild av bolagets tillgångar, skulder, ekonomiska ställning och resultat (artikel 2.3 i direktiv 78/660),

— att avsättningar ska ha till syfte att täcka förluster eller skulder som till sin karaktär är klart bestämda och som på balansdagen är antingen sannolika eller säkra beträffande sin förekomst, men som är obestämda i fråga om belopp eller tidpunkten då de uppkommer (artikel 20.1 i direktivet 78/660),

— att värderingen ska ske med iakttagande av rimlig försiktighet, vilket särskilt innebär att

  — endast per balansdagen konstaterade intäkter får tas med,

  — hänsyn måste tas till alla förutsebara risker och möjliga förluster som har uppkommit under detta eller tidigare räkenskapsår även om dessa risker eller förluster blir kända först efter balansdagen, men före upprättandet av balansräkningen [artikel 31.1 c aa och bb i direktiv 78/660],

— att de intäkter och kostnader som avser räkenskapsåret skall tas upp utan hänsyn till tidpunkten för betalningen [artikel 31.1 d i direktiv 78/660],

— att aktiv- och passivposternas beståndsdelar ska värderas var för sig [artikel 31.1 e i direktiv 78/660]

att ett bolag som har utställt en aktieoption kan bokföra försäljningspriset för denna option som en intäkt i resultaträkningen under det räkenskapsår som denna option löses in eller dess löptid går ut för att beakta den risk som optionsutställaren tar [och] inte under det räkenskapsår som försäljningen av optionen genomförs och dess pris slutgiltigt fastställs, och risken som optionsutställaren åtar sig då värderas separat genom en avsättning?”

28 EU-domstolens ordförande förenade genom beslut av den 13 september 2016 målen C-444/16 och C-445/16 vad gäller den skriftliga och muntliga delen av förfarandet samt domen.

Prövning av tolkningsfrågan

Huruvida tolkningsfrågan kan tas upp till prövning

29 Frågan om huruvida tolkningsfrågan kan tas upp till prövning har ställts av såväl klagandena i de nationella målen som Europeiska kommissionen.

30 För det första har kommissionen anmärkt att de nationella målen rör skatt. Tolkningsfrågan rör emellertid tolkningen av direktiv 78/660 om årsbokslut i vissa typer av bolag.

31 Visserligen har direktiv 78/660 inte till syfte att ange villkoren för när dessa bokslut kan eller ska tjäna som underlag för medlemsstaternas skattemyndigheter när de fastställer skattebasen och skattebeloppet, såsom den i de nationella målen aktuella bolagsskatten (se, för ett liknande resonemang, dom av den 3 oktober 2013, GIMLE, C-322/12, EU:C:2013:632, punkt 28).

32 Av detta kan emellertid inte dras den slutsatsen att tolkningsfrågan inte kan tas upp till prövning. En tolknings- eller giltighetsfråga från en nationell domstol kan bara avvisas då det är uppenbart att den begärda tolkningen av unionsrätten inte har något samband med de verkliga omständigheterna eller föremålet för det nationella målet eller då frågorna är hypotetiska eller EU-domstolen inte förfogar över sådana uppgifter om de faktiska eller rättsliga omständigheterna som är nödvändiga för att kunna ge ett användbart svar på de frågor som ställts till den (dom av den 17 mars 2016, Aspiro, C-40/15, EU:C:2016:172, punkt 17 och där angiven rättspraxis).

33 Härvidlag ska det erinras om att domstolen har slagit fast att bolagens årsbokslut kan användas som referensram för beskattningen i medlemsstaterna (se, för ett liknande resonemang, dom av den 3 oktober 2013, GIMLE, C-322/12, EU:C:2013:632, punkt 28 och där angiven rättspraxis). Det framgår emellertid av besluten om hänskjutande att belgisk rätt föreskriver att den beskattningsbara vinsten fastställs i enlighet med redovisningsreglerna i avsaknad av uttryckligt undantag i skattereglerna och att den relevanta belgiska lagstiftningen inte reglerar sättet för att bokföra optionens pris.

34 Under dessa förhållanden saknar inte den begärda tolkningen av unionsrätten uppenbart samband med de verkliga omständigheterna eller saken i målen vid den nationella domstolen.

35 Klagandena i de nationella målen undrar i huvudsak om belgiska staten med rätta kan göra gällande direktiv 78/660 i de nationella målen, med hänsyn till att direktivet inte konkret har införlivats med belgisk rätt enligt klagandena.

36 Härvidlag ska det anges att de bestämmelser i nationell rätt som är aktuella i de nationella målen visserligen inte bokstavligen återger bestämmelserna i direktiv 78/660. Det är emellertid ostridigt att bolags årsbokslut upprättas med iakttagande av direktivets föremål, principer och bestämmelser, varför EU-domstolens tolkning av bestämmelserna i nämnda direktiv är bindande för den hänskjutande domstolen när den avgör de nationella målen (se, analogt, dom av den 7 januari 2003, BIAO, C-306/99, EU:C:2003:3, punkterna 92 och 93). I enlighet med domstolens fasta rättspraxis ankommer det mot denna bakgrund på den hänskjutande domstolen att i den utsträckning det är möjligt tolka den nationella rätten mot bakgrund av unionsrätten och, i förevarande fall, av direktiv 78/660 (se, analogt, dom av den 17 mars 2016, Aspiro, C-40/15, EU:C:2016:172, punkt 18).

37 Tolkningsfrågan kan följaktligen tas upp till prövning.

Prövning i sak

38 Den hänskjutande domstolen har ställt sin fråga för att få klarhet särskilt i huruvida principerna om en rättvisande bild och om försiktighet i artikel 2.3 respektive artikel 31.1 c i direktiv 78/660 ska tolkas så, att de utgör hinder mot ett bokföringssätt varigenom ett bolag som har utställt en aktieoption bokför försäljningspriset för denna option som en intäkt i resultaträkningen under det räkenskapsår som denna option löses in eller dess löptid går ut.

39 Det ska inledningsvis understrykas att direktiv 78/660, enligt dess tredje skäl, endast syftar till att uppställa minimikrav på omfattningen av den ekonomiska information som allmänheten ska kunna ta del av (dom av den 3 oktober 2013, GIMLE, C-322/12, EU:C:2013:632, punkt 29 och där angiven rättspraxis).

40 Såsom framgår av domstolens rättspraxis utgör principen om en rättvisande bild det grundläggande syftet med direktiv 78/660. Enligt denna princip, som återfinns i artikel 2.3 i direktivet, ska årsboksluten ge en rättvisande bild av bolagets tillgångar, skulder, ekonomiska ställning och resultat (se, för ett liknande resonemang, dom av den 3 oktober 2013, GIMLE, C-322/12, EU:C:2013:632, punkt 30 och där angiven rättspraxis).

41 Domstolen har tolkat denna princip extensivt med beaktande av att den kräver dels att bokslut avspeglar den verksamhet och de transaktioner som de förmodas beskriva, dels att uppgifterna i bokföringen lämnas i den form som anses vara den mest korrekta och bäst anpassade för att svara mot tredje mans behov av information, utan att skada det berörda bolagets intressen (dom av den 14 september 1999, DE + ES Bauunternehmung, C-275/97, EU:C:1999:406, punkt 27).

42 Domstolen har redan tidigare preciserat att tillämpningen av principen om en rättvisande bild i möjligaste mån ska styras av de allmänna principerna i artikel 31 i direktiv 78/660, av vilka försiktighetsprincipen i artikel 31.1 c är av särskild betydelse (dom av den 3 oktober 2013, GIMLE, C-322/12, EU:C:2013:632, punkt 32 och där angiven rättspraxis).

43 Enligt artikel 31.1 c i direktiv 78/660, där försiktighetsprincipen fastslås, säkerställs att principen om en rättvisande bild iakttas om samtliga komponenter – konstaterade intäkter, intäkter och kostnader, risker och förluster – som verkligen avser räkenskapsåret i fråga beaktas (dom av den 3 oktober 2013, GIMLE, C-322/12, EU:C:2013:632, punkt 33 och där angiven rättspraxis).

44 Vad gäller aktieoptioner, som dem i de nationella målen, saknar direktivet konkreta anvisningar om hur priset för dessa optioner ska bokföras. Såsom kommissionen har påpekat i de yttranden som har inkommit till domstolen finns det alltså med nödvändighet olika metoder som är förenliga med direktiv 78/660, så länge de iakttar de allmänna principerna i direktivet.

45 Av de handlingar som har inkommit till domstolen framgår det inte att ett bokföringssätt, som det i de nationella målen, varigenom ett bolag som har utställt en aktieoption bokför försäljningspriset för denna option som en intäkt i resultaträkningen under det räkenskapsår som denna option löses in eller dess löptid går ut, inte iakttar nämnda principer.

46 Den omständigheten att ett bolag som utställer en aktieoption bokför försäljningspriset för denna option som en intäkt i resultaträkningen först efter det att optionen har lösts in eller den har löpt ut, strider inte mot försiktighetsprincipen. Det framgår nämligen av besluten om hänskjutande att priset utgör vederlaget för den risk som det utställande bolaget tar under optionens löptid. Med beaktande av försiktighetsprincipen är det således motiverat att bokföra priset som en intäkt i resultaträkningen först när det är möjligt att med säkerhet fastställa om risken, med vilken priset är nära förbundet, har förverkligats eller inte.

47 Vidare kan det inte uteslutas, såsom klagandena i de nationella målen har gjort gällande i yttranden som har inkommit till domstolen, att när optionens försäljningspris bokförs som en intäkt i resultaträkningen under det räkenskapsår som optionen utställs och innan den löses in eller, i förekommande fall, löper ut, uppvisar de utställande bolagens redovisning för senare räkenskapsår efter det att optionen har ställts ut en större risk än den som uppvisas vid bokföring under det räkenskapsår då optionen löses in eller löper ut. Den risk som uppstår med anledning av en eventuell ökning av kursvärdena på optionernas underliggande aktier kan nämligen i praktiken minskas med försäljningspriset för optionen, som utgör ett vederlag för den risken. Mot denna bakgrund strider ett sådant bokföringssätt som det i de nationella målen inte mot principen om en rättvisande bild.

48 Det ska tilläggas att även om tolkningsfrågan hänvisar till artikel 20 i direktiv 78/660, är den artikeln inte relevant för att besvara frågan som i huvudsak avser bokföringen av priset för optionen och inte bokföringen av en avsättning för att täcka förluster eller skulder som antingen är sannolika eller säkra.

49 Mot denna bakgrund ska den hänskjutna frågan besvaras enligt följande. Principerna om en rättvisande bild och om försiktighet i artikel 2.3 respektive artikel 31.1 c i direktiv 78/660 ska tolkas så, att de inte utgör hinder mot ett bokföringssätt varigenom ett bolag som har utställt en aktieoption bokför försäljningspriset för denna option som en intäkt i resultaträkningen under det räkenskapsår som denna option löses in eller dess löptid går ut.

Rättegångskostnader

50 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i de nationella målen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (nionde avdelningen) följande:

Principerna om en rättvisande bild och om försiktighet i artikel 2.3 respektive artikel 31.1 c i rådets direktiv 78/660/EEG av den 25 juli 1978 grundat på artikel [50.2 g FEUF] om årsbokslut i vissa typer av bolag, i dess lydelse enligt Europaparlamentets och rådets direktiv 2003/51/EG av den 18 juni 2003 ska tolkas så, att de inte utgör hinder mot ett bokföringssätt varigenom ett bolag som har utställt en aktieoption bokför försäljningspriset för denna option som en intäkt i resultaträkningen under det räkenskapsår som denna option löses in eller dess löptid går ut.

Underskrifter