

DOMSTOLENS DOM (femte avdelningen)
den 14 september 1999 *

I mål C-275/97,

angående en begäran enligt artikel 177 i EG-fördraget (nu artikel 234 EG), från Finanzgericht Köln (Tyskland), att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i det vid den nationella domstolen anhängiga målet mellan

DE + ES Bauunternehmung GmbH

och

Finanzamt Bergheim

angående tolkningen av rådets fjärde direktiv 78/660/EEG av den 25 juli 1978 grundat på artikel 54.3 g i fördraget om årsbokslut i vissa typer av bolag (EGT L 222, s. 11; svensk specialutgåva, område 17, volym 1, s. 17),

meddelar

* Rättegångsspråk: tyska.

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

sammansatt av ordföranden på femte avdelningen J.-P. Puissochet samt domarna P. Jann, D.A.O. Edward (referent), L. Sevón och M. Wathelet,

generaladvokat: P. Léger,

justitiesekreterare: R. Grass,

med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från:

- Finanzamt Bergheim, genom A. Kohls, Regierungsdirektorin und Ständige Vertreterin des Vorstehers,
- Tysklands regering, genom A. Dittrich, Ministerialrat, förbundsjustitieministeriet, och C.-D. Quassowski, Regierungsdirektor, förbundsekonominministeriet, båda i egenskap av ombud,
- Nederländernas regering, genom juridiske rådgivaren A. Bos, utrikesministeriet, i egenskap av ombud,
- Förenade kungarikets regering, genom J.E. Collins, Assistant Treasury Solicitor, i egenskap av ombud,
- Europeiska gemenskapernas kommission, genom juridiske chefsrådgivaren A. Caeiro och A. Buschmann, nationell tjänsteman med förordnande vid kommissionens rättstjänst, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till referentens rapport,

och efter att den 26 november 1998 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

- 1 Finanzgericht Köln har genom beslut av den 16 juli 1997, som inkom till domstolen den 30 juli samma år, med stöd av artikel 177 i EG-fördraget (nu artikel 234 EG) ställt två frågor om tolkningen av rådets fjärde direktiv 78/660/EEG av den 25 juli 1978 grundat på artikel 54.3 g i fördraget om årsbokslut i vissa typer av bolag (EGT L 222, s. 11, svensk specialutgåva, område 17, volym 1, s. 17, nedan kallat direktivet).

- 2 Frågorna har uppkommit i en tvist mellan DE + ES Bauunternehmung GmbH (nedan kallat DE + ES), som är ett byggbolag bildat enligt tysk rätt, och Finanzamt Bergheim (nedan kallad Finanzamt).

Tillämpliga gemenskapsbestämmelser

- 3 I artikel 2.1 i direktivet föreskrivs följande:

”Årsbokslutet skall bestå av balansräkning, resultaträkning och noter. Dessa handlingar bildar en helhet.”

4 I artikel 2.3 i direktivet föreskrivs följande:

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

5 I artikel 2.5 i direktivet föreskrivs följande:

”Om undantagsvis tillämpningen av en föreskrift i detta direktiv är oförenlig med den skyldighet som föreligger enligt punkt 3, skall avsteg göras från den förstnämnda föreskriften så att en rättvisande bild enligt punkt 3 kan ges. Varje sådant avsteg skall anmärkas i en not med upplysning om skälen för avsteget och om den inverkan som detta kan ha på bolagets tillgångar, skulder, ekonomiska ställning och resultat. Medlemsstaterna får bestämma när avsteg kan ske och får föreskriva de undantagsregler som behövs.”

6 I artikel 20 i direktivet föreskrivs följande:

”1. Avsättningar skall 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.

2. Medlemsstaterna får även tillåta att avsättningar görs i avsikt att täcka sådana kostnader som hör till det aktuella räkenskapsåret eller till ett tidigare räkenskapsår och som till sin karaktär är klart bestämda samt på balansdagen är

antingen sannolika eller säkra beträffande sin förekomst, men som är obestämda i fråga om belopp eller tidpunkten då de uppkommer.

3. Avsättningar får inte användas för att justera tillgångarnas värde.”

7 I artikel 31 i direktivet föreskrivs följande:

”1. 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.

f) Den ingående balansen för varje räkenskapsår måste stämma överens med närmast föregående räkenskapsårs utgående balans.

2. Avvikelser från dessa allmänna grunder kan undantagsvis accepteras. Redogörelse för en sådan avvikelse skall lämnas i en not med uppgift om skälen för avvikelsen samt en bedömning av dennas inverkan på tillgångarna, skulderna, den ekonomiska ställningen och resultatet.”

8 I artikel 42 första stycket i direktivet föreskrivs följande:

”Avsättningar för förluster och skulder får inte överstiga erforderliga belopp.”

Tillämpliga nationella bestämmelser

- 9 Direktivet har införlivats med tysk rätt genom Bilanzrichtliniengesetz (lag om allmän bokföringsplan) av den 19 december 1985 (*BGBI.* I, s. 2355). Denna lag har sedan införts i tredje boken (238—342 §§) i Handelsgesetzbuch (handelsbalken, nedan kallad HGB) av den 10 maj 1897 (*BGBI.* III, s. 4100-1).
- 10 Enligt Körperschaftsteuergesetz (lag om bolagsbeskattning, nedan kallad KStG) fastställs inkomstskatten för bolag utifrån de vinster som beräknats genom tillämpning av Einkommensteuergesetz (inkomstskattelagen, nedan kallad EStG, *BGBI.* 1990, s. 1898, rättelse 1991 I, s. 808). Enligt EStG skall inkomsterna värderas på grundval av räkenskaper som upprättats i enlighet med reglerna i HGB.
- 11 Enligt 7 § i Gewerbesteuergesetz (lag om skatt för näringsidkare) beräknas skatteunderlaget för näringsidkare med tillämpning av EStG eller av KStG och således likaledes med tillämpning av reglerna i HGB.

Twisten vid den nationella domstolen

- 12 DE + ES anlitar vid sidan av sina egna anställda även underentreprenörer för att utföra beställda byggnadsarbeten. Vid beräkningen av inkomstskatten och skatten för näringsidkare för år 1993 önskade DE + ES göra en gemensam avsättning för de garantirisker som följde med vissa bygguppdrag i form av förpliktelser som uppstod rättsligt före balansdagen, men vilkas effekter kunde antas visa sig efter balansdagen. Bolaget värderade dessa förpliktelser till två procent av omsättningen och begärde följaktligen en skattebefrielse med motsvarande belopp.

- 13 DE + ES har gjort gällande att en sådan avsättning är nödvändig till följd av byggkontrakt som ingåtts under det föregående året och som utförts felaktigt, vilket sannolikt kommer att leda till reklamationer på grund av konstruktionsfel samt krav på garantiersättning under de påföljande åren.
- 14 Finanzamt har inte bestritt att DE + ES är skyldigt att utföra de reparationer som avses täckas genom avsättningarna för garantirisker. Dessa avsättningar omfattar utförande av reparationer utan ersättning, nedsättning av det erlagda priset eller skadestånd. Finanzamt har inte heller bestritt rätten att göra gemensamma avsättningar som skall täcka de skulder som uppkommer efter balansdagen, men som ekonomiskt hänför sig till det berörda räkenskapsåret.
- 15 Däremot vägrar Finanzamt att godta storleken på den begärda avsättningen och har föreslagit en avsättning motsvarande 0,5 procent av omsättningen de två senaste åren. Finanzamt har i det avseendet gjort gällande att ett företag som gör anspråk på en gemensam avsättning som är högre än vad som allmänt gäller i den berörda branschen måste visa att företaget tidigare har krävts på belopp utöver den sedvanliga nivån.
- 16 Den hänskjutande domstolen har påpekat att för att en sådan avsättning skall kunna göras enligt tysk rätt krävs, enligt cirkulär om inkomstbeskattning (Einkommensteuer-Richtlinien, nedan kallade EStR) och en fast praxis, att orsaken till den förpliktelse som givit upphov till avsättningen skall ha uppstått före balansdagen och att det klart kan förutses att denna förpliktelse kommer att uppkomma (R 31c andra stycket EStR).
- 17 Den hänskjutande domstolen anser emellertid att den skyldighet att värdera de olika aktiv- och passivposternas beståndsdelar var för sig som nämns i artikel 31.1 e i direktivet, från vilken avvikelser endast undantagsvis får göras enligt artikel 31.2 med angivande av skälen för avvikelsen, utgör hinder för att på balansräkningens passivsida bokföra en gemensam avsättning för förluster och skulder.

18 Finanzgericht Köln beslutade mot den bakgrunden att förklara målet vilande och att ställa följande frågor till domstolen:

”1) Följs föreskrifterna om balansräkning i rådets fjärde direktiv av den 25 juli 1978 om årsbokslut i vissa typer av bolag (direktiv 78/660/EEG, EGT L 222, 14.8.1978, s. 11; svensk specialutgåva, område 17, volym 1, s. 17) med avseende på kraven

— att årsbokslutet skall ge en rättvisande bild av bolagets tillgångar, skulder, ekonomiska ställning och resultat (artikel 2.3),

— att avsättningar skall 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),

— att avsättningar inte får användas för att justera tillgångarnas värde (artikel 20.3),

— att hänsyn måste tas till alla förutsebara risker och möjliga förluster som har uppkommit under detta eller tidigare räkenskapsår även om dessa risker och förluster blir kända först efter balansdagen, men före upprättandet av balansräkningen (artikel 31.1 c bb),

— att aktiv- och passivposternas beståndsdelar skall värderas var för sig (artikel 31.1 e),

— att avsättningar för förluster och skulder inte får överstiga erforderliga belopp (artikel 42 första stycket),

i ett fall där avsättning i ett byggnadsföretag, som vid sidan av sina egna anställda även anlitar underentreprenörer för att utföra beställningar, avser garantiåtaganden som inträder först efter balansdagen, dock inte i form av enskilda avsättningar på grund av de konkreta garantirisker som vissa beställningar medför, utan i form av en gemensam avsättning uppgående till en fast procentsats av den del av omsättningen som ligger till grund för garantiåtagandena?

2) Om den första frågan besvaras jakande:

Under vilka förutsättningar och enligt vilka kriterier och procentsatser — i förekommande fall med utgångspunkt i en på företaget ankommande bedömning — får sådan gemensam avsättning ske, vilken inverkan har eventuella regressanspråk — även om sådana anspråk endast kan göras gällande i begränsad utsträckning — gentemot egna arbetstagare och underentreprenörer och vem står faran för att den erforderliga avsättningens storlek inte kan avgöras?”

- 19 Inledningsvis skall det erinras om att inkomstskatt för bolag och skatt för näringsidkare i Tyskland beräknas på grundval av en balansräkning som upprättats med tillämpning av den lag som införlivade direktivet med nationell rätt.

- 20 Den nationella domstolens frågor skall förstås så att de avser flera frågeställningar som skall prövas i tur och ordning.
- 21 Det skall först undersökas om direktivet utgör hinder för en avsättning för garantirisker, såsom i det aktuella fallet, i form av förpliktelser som rättsligt uppkommer före balansdagen, men vilkas effekter kan antas visa sig först efter balansdagen.
- 22 Om svaret på den frågan är nekande skall det sedan undersökas om varje garantirisk måste värderas för sig eller om det är möjligt, eller till och med nödvändigt, att göra en gemensam avsättning för samtliga sådana risker.
- 23 Härefter skall det kontrolleras om det är möjligt att a priori begränsa en sådan avsättning till en bestämd procentsats av den omsättning som garantin avser.
- 24 I artikel 20.1 i direktivet fastställs skyldigheten att bokföra avsättningar för skulder och förluster på passivsidan i bolagets balansräkning. Det framgår av bestämmelsens lydelse att avsättningar för garantirisker skall bokföras på passivsidan, förutsatt att dessa risker till sin karaktär är klart bestämda, men obestämda i fråga om belopp eller tidpunkten då de uppkommer.
- 25 Såsom den tyska regeringen har påpekat kan de förpliktelser som följer av sådana garantier för det berörda bolaget medföra en skyldighet att utföra reparationsarbeten utan ersättning, byta ut vissa prestationer, sätta ned det erlagda priset eller utge skadestånd på grund av underlåtenheten att fullgöra vissa prestationer. Även om det endast är vissa av dessa garantirisker som faktiskt kommer att tas i

anspråk utgör de skulder som bolaget inte kan undkomma om de blir aktuella och som således skall bokföras på passivsidan även om det ännu inte är möjligt att precisera om och i vilken utsträckning som bolaget kommer att bli skyldigt att betala dem eller exakt beräkna deras storlek.

- 26 Varje annan tolkning av artikel 20 i direktivet skulle medföra att sådana potentiella skulder inte togs upp i balansräkningen, vilket skulle leda till en överskattning av tillgångarna. Detta skulle inte bara strida mot försiktighetsprincipen, som föreskrivs i artikel 31.1 c i direktivet, utan även mot principen att det skall ges en rättvisande bild, vars efterlevnad utgör det främsta målet med direktivet (se dom av den 27 juni 1996 i mål C-234/94, Tomberger, REG 1996, s. I-3133, punkt 17, rättad genom domstolens beslut av den 10 juli 1997 som inte publicerats i rättsfallssamlingen). Enligt denna princip skall årsboksluten för de bolag som åsyftas i direktivet ge en rättvisande bild av bolagens tillgångar och skulder, ekonomiska ställning samt resultat (se fjärde övervägandet samt artikel 2.3 och 2.5 i direktivet).
- 27 Det skall härefter framhållas att den senare principen förutsätter dels att bokföringen 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 företagets intressen.
- 28 Det skall således undersökas om garantiriskerna, såsom de i nu aktuellt fall, skall värderas var för sig, vilket skulle innebära att det är nödvändigt att göra en särskild avsättning för varje garantirisk.
- 29 I artikel 31.1 e i direktivet anges i det avseendet att aktiv- och passivsidans beståndsdelar skall värderas var för sig. Denna bestämmelse är även tillämplig på sådana avsättningar som avses i artikel 20.1 i direktivet.

- 30 Principen om värdering var för sig enligt artikel 31.1 e direktivet skall dock inte tillämpas oinskränkt. Med stöd av artikel 31.2 är avvikelser tillåtna i undantagsfall.
- 31 Eftersom det i direktivet inte närmare anges vad som avses med "undantagsfall", skall detta uttryck tolkas mot bakgrund av målet med direktivet vilket, såsom angivits ovan i punkt 26 i denna dom, är att bolagens årsbokslut skall ge en rättvisande bild av bolagens tillgångar och skulder, ekonomiska ställning och resultat (se även domen i det ovannämnda målet Tomberger).
- 32 De undantagsfall som avses i artikel 31.2 i direktivet är således de fall där en värdering var för sig inte skulle ge en så rättvisande bild som möjligt av det berörda bolagets verkliga ekonomiska ställning.
- 33 Såsom redan har anförts utgör garantiriskerna i fråga potentiella skulder beträffande vilka man inte närmare kan ange vare sig storlek eller när de uppkommer. En särskild avsättning för varje garantirisk skulle kunna leda till att bilden av det berörda bolagets ekonomiska ställning snedvreds, vilket skulle strida mot principen om en rättvisande bild.
- 34 Härav följer att en enda avsättning för samtliga risker skall göras när, såsom i målet vid den nationella domstolen, en sammantagen värdering av denna avsättning är lämplig för att säkerställa en rättvisande bild av storleken på de utgifter som kommer att belasta passivsidan.
- 35 Vad gäller beräkningen av storleken på den gemensamma avsättningen skall det konstateras att, såsom den tyska regeringen har påpekat, direktivet inte innehåller några upplysningar om under vilka förutsättningar, enligt vilka

värderingskriterier och till vilken procentsats som det är tillåtet att göra gemensamma avsättningar. Härav följer att dessa avsättningar endast kan bestämmas inom ramen för de villkor som fastställts i de olika nationella lagstiftningarna.

- 36 De nationella myndigheternas behörighet är i detta hänseende begränsad av direktivet. För det första framgår det av det främsta målet med direktivet att årsboksluten skall ge en rättvisande bild av bolagets tillgångar och skulder, ekonomiska ställning samt resultat. För det andra framgår det av artikel 42 första stycket i direktivet att avsättningarna för förluster och skulder inte får överstiga erforderliga belopp. Detta innebär att de nationella myndigheterna måste fastställa värderingskriterier som överensstämmer med dessa två villkor.
- 37 De nationella myndigheterna måste således fastställa kriterier för värderingen av gemensamma avsättningar som gör det möjligt att ta hänsyn till erfarenheter som det berörda bolaget eller andra företag som är verksamma inom samma bransch har gjort vad gäller krav på garantiersättning i fråga om liknande kontrakt. Relevanta kriterier skulle i det avseendet kunna vara vilken typ av byggprojekt det handlar om, sannolikheten för att risken skall realiseras, den sannolika kostnaden om risken realiseras, i vilken omfattning underentreprenörer används, rätten att väcka talan mot dessa underentreprenörer och slutligen samtliga andra kriterier som är relevanta för att uppnå bästa möjliga värdering av riskerna.
- 38 Myndigheterna kan alltså inte a priori och abstrakt begränsa den gemensamma avsättningen för garantirisker till en bestämd procentandel av den omsättning som garantierna gäller.
- 39 Det berörda företaget kan däremot inte fastställa en sådan gemensam avsättning till en nivå som inte är rimlig med hänsyn till den aktuella risken.

- 40 De ställda frågorna skall således besvaras så, att direktivet förutsätter att avsättning görs för sådana garantirisker som de som är i fråga i målet vid den nationella domstolen i form av förpliktelser som rättsligt uppkommer före balansdagen, men vilkas effekter kan antas visa sig efter balansdagen. En enda avsättning för samtliga sådana risker skall göras när, som i förevarande fall, en gemensam värdering av denna avsättning är lämplig för att säkerställa en rättvisande bild av storleken på de utgifter som kommer att belasta passivsidan. I avsaknad av gemenskapsbestämmelser som särskilt reglerar hur och enligt vilka kriterier som avsättningar för förluster och skulder skall värderas, skall avsättningarna bestämmas inom ramen för villkor som fastställts i de olika nationella lagstiftningarna, dock under förutsättning att årsboksluten ger en rättvisande bild av bolagets tillgångar och skulder, ekonomiska ställning samt resultat och att avsättningarna inte överstiger för bolaget erforderliga belopp.

Rättegångskostnader

- 41 De kostnader som har förorsakats av den tyska, den nederländska och den brittiska regeringen samt kommissionen, vilka har inkommit med yttranden till domstolen, är inte ersättningsgilla. Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna.

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

— angående de frågor som genom beslut av den 16 juli 1997 ställts av Finanzgericht Köln — följande dom:

Rådets fjärde direktiv 78/660/EEG av den 25 juli 1978 grundat på artikel 54.3 g i fördraget om årsbokslut i vissa typer av bolag förutsätter att avsättning görs för sådana garantirisker som de som är i fråga i målet vid den nationella domstolen i form av förpliktelser som rättsligt uppkommer före balansdagen, men vilkas effekter kan antas visa sig efter balansdagen. En enda avsättning för samtliga sådana risker skall göras när, som i förevarande fall, en sammantagen värdering av denna avsättning är lämplig för att säkerställa en rättvisande bild av storleken på de utgifter som kommer att belasta passivsidan. I avsaknad av gemenskapsbestämmelser som särskilt reglerar hur och enligt vilka kriterier avsättningar för förluster och skulder skall värderas, skall dessa avsättningar bestämmas inom ramen för villkor som fastställts i de olika nationella lagstiftningarna, dock under förutsättning att årsboksluten ger en rättvisande bild av bolagets tillgångar och skulder, ekonomiska ställning samt resultat och att avsättningarna inte överstiger för bolaget erforderliga belopp.

Puissochet

Jann

Edward

Sevón

Wathelet

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 14 september 1999.

R. Grass

J.-P. Puissochet

Justitiesekreterare

Ordförande på femte avdelningen