FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT PHILIPPE LÉGER

föredraget den 26 november 1998 *

1. Tillåter rådets fjärde direktiv 78/660/EEG av den 25 juli 1998, grundat på artikel 54.3 g i fördraget om årsbokslut i vissa typer av bolag [1] (nedan kallat fjärde direktivet), att schablonmässiga avsättningar för garantirisker i ett bolag med begränsad ansvarighet bokförs på dess balansräknings passivsida? Sådan är i huvudsak den fråga som Finanzgericht Köln (Tyskland) ställer till domstolen i sin begäran om förhandsavgörande.

Relevanta bestämmelser i fjärde direktivet

2. Fjärde direktivet syftar till att samordna de nationella bestämmelserna om uppställningen av och innehållet i årsbokslut och förvaltningsberättelser, om de i dessa handlingar använda värderingsmetoderna och om offentliggörandet av handlingarna främst i fråga om aktiebolag och andra bolag med begränsat ansvar med hänsyn till skyddet av bolagsmännen och tredje man. [2]

3. För att göra detta fastslås i direktivet vissa principer som måste tillämpas vid uppställningen av dessa bokslut.

4. Artikel 2.3 i fjärde direktivet stadgar således att årsbokslutet skall ge en rättvisande bild av bolagets tillgångar, skulder, ekonomiska ställning och resultat (nedan kallad principen om rättvisande bild).

5. I punkt 5 i samma artikel sägs att om tillämpningen av en föreskrift i detta direktiv undantagsvis är oförenlig med principen om en rättvisande bild skall avsteg göras från den förstnämnda föreskriften så att principen efterlevs. Varje sådant avsteg skall anmärkas i en not med upplysning om skälen för avsteget.

6. Artikel 20.1 i fjärde direktivet ger en definition på avsättningar. Sådana har "till syfte att täcka förluster och skulder som till sin karaktär är klart bestämda och som på balansdagen är antingen sannolika eller säkra beträffande sin förekomst, men som

* Originalspråk: franska.

1 — EGT L 222, s. 11; svensk specialutgåva, område 17, volym 1, s. 17.

2 — Första övervägandet.

är obestämda i fråga om belopp eller tidpunkten då de uppkommer".

7. I artikel 31 i fjärde direktivet uppräknas de allmänna grunder som måste iakttas av medlemsstaterna vid värderingen av de poster som ingår i årsboksluten.

8. I artikel 31.1 i fjärde direktivet stadgas således:

"...

c) Värderingen skall ske med iakttagande av rimlig försiktighet. Detta innebär särskilt att

...

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,

...

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.

..."

9. I övrigt tillåter artikel 31.2 i fjärde direktivet endast untantagsvis avvikelser från de allmänna grunder som nämns i artikelns första punkt.

10. Slutligen stadgas följande i artikel 42 första stycket: "Avsättningar för förluster och skulder får inte överstiga erforderliga belopp."

Relevanta nationella bestämmelser

11. Fjärde direktivet har införlivats med tysk rätt genom Bilanzrichtliniengesetz (lagen om allmän bokföringsplan) av den 19 december 1985.[3] Denna lag har införts i Handelsgesetzbuch (handelsbalken, nedan kallad HGB) av den 10 maj 1897, tredje boken (238—342§§).[4]

12. Enligt 243§ första stycket i HGB skall "årsbokslut upprättas i enlighet med principen om vederbörlig bokföring".

13. I 249§ första och andra styckena, stadgas att avsättningar endast får göras om utestående fordringar är osäkra och om risken för att förluster från pågående affärer skall realiseras är överhängande.

14. I 252§ första stycket 3 och 4 samt andra stycket återfinns i huvudsak bestämmelserna i artikel 31.1 c, d och e i fjärde direktivet. Där stadgas att aktiv- och passivposterna skall värderas var för sig på balansdagen, att försiktighetsprincipen skall följas vid värderingen, i synnerhet att alla förutsebara risker och förluster som uppstått fram till balansdagen skall beaktas, även om de inte blivit kända förrän mellan balansdagen och dagen för upprättandet av balansräkningen, och att endast de vinster som realiserats på balansdagen skall beaktas. I övrigt sägs även att avsteg från nämnda principer endast kan göras i undantagsfall och då endast om de är särskilt motiverade.

15. I 253§ första stycket HGB, som motsvarar artikel 42 första stycket i fjärde direktivet, stadgas att "avsättningar inte får göras till högre belopp än det som anses vara nödvändigt efter en rimlig marknadsmässig bedömning".

16. Körperschaftsteuergesetz (lagen om bolagsbeskattning, nedan kallad KStG) och Körperschaftsteuer (inkomstskatt för bolag) bestäms utifrån de vinster som beräknats genom tillämpning av Einkommensteuergesetz (inkomstskattelagen, nedan kallad EStG[5]). Sistnämnda lag stadgar att värderingen av vinster skall göras på grundval av de bokslut som upprättats med tillämpning av reglerna i HGB.

17. Enligt 7§ i Gewerbesteuergesetz (lag om skatt för näringsidkare) beräknas underlaget för den skatt som skall fastställ-

3 — *BGBl*, I, s. 2355.
4 — *BGBl*, III, s. 4100-1.
5 — *BGBl*. 1990, s. 1898, rättelse 1991 I, s. 808.

las enligt den lagen med tillämpning av EStG eller av KStG och således även med tillämpning av reglerna i HGB.

Faktiska omständigheter och förfarande

18. DE + ES Bauunternehmung GmbH (nedan kallat käranden) är ett byggbolag enligt tysk rätt som vid sidan av sina egna anställda även anlitar underentreprenörer för att utföra beställda byggnadsarbeten.

19. Vid beräkningen av den Körperschaftsteuer och den Gewerbesteuer (skatt för näringsidkare) som käranden var skyldig att erlägga för år 1993 önskade käranden göra en schablonmässig avsättning för de garantirisker som följde med vissa bygguppdrag i form av förpliktelser som uppstod före balansdagen, men vars effekter kunde antas visa sig efter balansdagen, och vilka käranden värderade till två procent av den omsättning som belastades av garantiåtagandet. Följdaktligen yrkade käranden skattebefrielse motsvarande det sålunda beräknade beloppet. Det är inte tvistigt att bolaget är skyldigt att reparera de fel i utförda arbeten som visar sig mellan två och fem år efter färdigställandet av arbetena och att utgången av eventuella regressanspråk mot arbetstagarna och underentreprenörer är osäker.

20. Finanzamt Bergheim (nedan kallad svaranden) bestrider inte rätten att göra schablonmässiga avsättningar som täcker denna typ av skulder, men bestrider det belopp som i detta fall yrkas. Svaranden föreslår en avsättning motsvarande 0,5 procent av omsättningen från de två sista åren.

21. Klaganden väckte talan vid Finanzgericht Köln i syfte att uppnå en ändring i det tvistiga taxeringsbeslutet, som skulle innebära att en avsättning för garantirisker motsvarande två procent av omsättningen, eller 88 396 DM, beaktades.

22. Svaranden anser att om ett företag begär att få göra en schablonmässig avsättning med ett högre belopp än vad som vanligen görs i aktuell bransch måste det visa att det tidigare blivit krävt på belopp utöver det vanliga beloppet. I detta fall finner svaranden, som hävdar att den bevisning som käranden åberopat inte är tillräcklig, emellertid att begäran inte kan medges.

23. Den nationella domstolen påpekar att för att en sådan avsättning skall kunna göras enligt tysk rätt krävs, enligt cirkulär om inkomstbeskattning (Einkommen-

steuer-Richtlinien (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).

24. Den nationella domstolen tror emellertid att den skyldighet att värdera de olika aktiv- och passivposterna var för sig som nämns i artikel 31.1 e i fjärde direktivet, från vilken avvikelser endast undantagsvis får göras enligt artikel 31.2 med angivande av skälen för avvikelsen, utgör hinder för att bokföra schablonmässiga avsättningar på balansräkningens passivsida.

25. Även om tvisten i huvudsak avser den direkta beräkningen av två tyska skatter, nämligen Körperschaftsteuer och Gewerbesteuer, en fråga som ligger utanför gemenskapsrättens tillämpningsområde, bedömer den nationella domstolen därför att den inte kan lösa den anhängiggjorda tvisten utan att först ha upplysts om hur vissa regler i fjärde direktivet skall tolkas. Förhandsavgörande begärs därför av domstolen i följande två frågor:

"1) Följs föreskrifterna om balansräkning i rådets fjärde direktiv av den 25 juli 1978 (årsbokslutsdirektivet — 78/660/EEG, EGT L 222, 1978, s. 11) 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 eller 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 form av enskilda avsättningar på grund av de konkreta garantirisker som vissa beställningar medför, utan i form av en schablonmässig 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 schablonmässig avsättning ske, vilken inverkan har eventuella regressanspråk — även om de endast kan vinna begränsad framgång — gentemot egna arbetstagare och underentreprenörer och vem står faran för att den erforderliga avsättningens storlek inte kan avgöras?"

Inledande anmärkning

26. Kommissionen och den tyska regeringen har ifrågasatt domstolens behörighet att besvara de ställda frågorna, eftersom utgången i målet inte beror på en direkt tillämpning av gemenskapsföreskrifter, utan på en nationell lagstiftning vilken ligger utanför domstolens behörighet, nämligen nationella skatterättsliga föreskrifter rörande fastställandet av underlaget för direkta skatter. Kommissionen och den tyska regeringen erkänner nu domstolens behörighet på grund av domstolens avgö-

rande av den 17 juli 1997 i målet Leur-Bloem. [6]

27. Jag delar denna mening. Av nämnda avgörande följer nämligen att det "endast [är] möjligt att avvisa en begäran om förhandsavgörande som har framställts av en nationell domstol, om det framgår att förfarandet i artikel 177 i fördraget missbrukas och att förfarandet i själva verket syftar till att få domstolen att meddela ett förhandsavgörande på grundval av en konstruerad rättstvist eller om det är uppenbart att gemenskapsrätten varken direkt eller indirekt är tillämplig på omständigheterna i fallet...". [7]

Domstolen bedömde att så inte var fallet avseende "... förhandsavgörande[n] beträffande gemenskapsrättsliga bestämmelser i fall då omständigheterna i målet vid den nationella domstolen inte omfattades av gemenskapsrättens tillämpningsområde, men då dessa bestämmelser var tillämpliga antingen enligt nationell rätt eller endast enligt avtalsbestämmelser... [D]e nationella bestämmelser och de avtalsbestämmelser som åter[ger] de gemenskapsrättsliga bestämmelserna [begränsar] uppenbarligen inte... tillämpningen av dessa senare". [8]

28. I föreliggande fall bedömer den nationella domstolen att en tolkning av begreppet "avsättningar" i sitt gemenskapsrättsliga sammanhang är nödvändigt för att lösa den tvist som anhängiggjorts. Detta begrepp, som finns med i fjärde direktivet, har nämligen införlivats i sin helhet med nationell lag och har utvidgats till att omfatta förhållanden som är analoga till de rent interna förhållanden som direktivet åsyftar (nämligen fastställandet av underlaget för direkta skatter).

29. Därför gäller, i överensstämmelse med nämnda rättspraxis, att "[n]är en nationell lagstiftning för lösningen av problem i rent interna situationer anpassas till den lösning som har valts i gemenskapsrätten — för att bland annat undvika att inhemska medborgare diskrimineras... föreligger det ett bestämt gemenskapsrättsligt intresse av att de bestämmelser eller begrepp som har hämtats från gemenskapsrätten blir tolkade på ett enhetligt sätt, oberoende av under vilka omständigheter de skall tillämpas, för att undvika att det i framtiden förekommer tolkningar som skiljer sig åt...". [9]

30. Den omständigheten att utgången i målet vid den nationella domstolen inte beror direkt på tillämpningen av gemenskapsrättsliga föreskrifter är, med hänsyn till förhållandena i målet, inte av den karaktären att domstolens behörighet kan ifrågasättas.

31. Min utredning kommer således att avse frågan om fjärde direktivet ställer hinder i

6 — C-28/95, REG 1997, s. I-4161.
7 — Ibidem, punkt 26.
8 — Ibidem, punkt 27.
9 — Ibidem, punkt 32.

vägen för bokföring på balansräkningens passivsida av schablonmässiga avsättningar för åtaganden som uppstår före balansdagen, men vilkas effekter kan antas visa sig först efter balansdagen, och frågan om direktivet uppställer regler för dessa avsättningar, särskilt vad avser bevisbördan och kriterierna för värderingen av dem.

Den första frågan

32. Av skälen till beslutet att inhämta förhandsavgörande följer att den tyska domstolen genom sin första fråga, trots dess lydelse, vill få klarhet i om principen om en rättvisande bild, försiktighetsprincipen och skyldigheten att värdera passiv- och aktivposternas beståndsdelar var för sig utgör hinder för bokföring på passivsidan av schablonmässiga avsättningar för de garantirisker som följer med vissa beställningar i form av förpliktelser *som inträder före balansdagen och vars effekter kan antas visa sig först efter balansdagen.*

33. Jag tror inte bara att fjärde direktivet, i ett fall jämförbart med det förevarande, inte hindrar att denna typ av avsättningar görs schablonmässigt, utan även att efterlevnaden av dessa principer gör att ett bolag som befinner sig i en sådan situation som är aktuell i förevarande mål måste bokföra avsättningarna på balansräkningens passivsida.

34. Jag vill erinra om att det i målet är fråga om en begäran om att, i ett byggbolag med begränsad ansvarighet, på balansräkningens passivsida få bokföra avsättningar som förklaras av en önskan att kunna klara de ekonomiska konsekvenser som kan bli följden av krav på garantiersättning till följd av de byggarbeten som utförts under ett givet räkenskapsår och beträffande vilka några fel ännu inte visat sig eller beträffande vilka de fel som visat sig ännu inte har lett till att företagets garantiansvar tagits i anspråk. Det rör sig således om risker eller förluster som troligen kommer att realiseras, men som är svåra att exakt värdera, eftersom det är osäkert när garantin kan komma att aktualiseras och hur högt belopp krävd garantiersättning kan komma att uppgå till.

35. Dessa förhållanden motsvarar exakt den definition av avsättningar som finns i artikel 20 i fjärde direktivet.

36. Jag erinrar om att artikel 20.1 definierar avsättningar som sådana som har "till syfte att täcka förluster eller skulder och 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" och att

samma artikels andra punkt tillåter 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".

37. Det råder således knappast något tvivel om att rätten för ett byggbolag som sökanden att göra sådana avsättningar erkänns av fjärde direktivet.

38. Dessutom anser jag att efterlevnaden av principen om en rättvisande bild, av gemenskapslagstiftaren ansedd som fjärde direktivets främsta mål, kräver att avsättningen bokförs på balansräkningens passivsida och även innebär att bolag är skyldiga att värdera sina behov av sådana avsättningar på ett så korrekt vis som möjligt. Jag anser att artikel 20.1 i fjärde direktivet inte bara är en direkt följd av försiktighetsprincipen, till vilken jag återkommer, utan att den likaledes är ett betydelsefullt exempel på principen om en rättvisande bild.

39. Jag erinrar om att denna princip, som kommer till uttryck i artikel 2.3 i fjärde direktivet, ålägger medlemsstaterna att samordna de nationella föreskrifterna rörande uppställningen och innehållet i bolags årsbokslut på så vis att dessa bokslut skall ge en *rättvisande bild* av bolagets tillgångar, skulder, ekonomiska ställning och resultat. Denna princip anses grundläggande och för att understryka dess företräde framför andra principer som anges i fjärde direktivet sägs i samma artikels punkt 5 att "[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...".

40. Domstolen har bekräftat denna tolkning i sin dom av den 27 juni 1996 i målet Tomberger, [10] i vilken domstolen har uttalat att "principen om att det skall ges en rättvisande bild... utgör det främsta målet med [fjärde] direktivet".

41. I förevarande fall är syftet att göra det möjligt för bolagsmän och bolagets borgenärer att få kännedom om bolagets verkliga tillgångar och skulder. Dessa skulle inte kunna bedömas om skulder till följd av skyldigheter som uppstått före balansdagen, men vars effekter visat sig efter balansdagen, inte kan utläsas av balansräkningen. Då stora risker föreligger för att en kostnad eller en förlust kommer att realiseras med-

10 — C-234/94, REG 1996, s. I-3133, punkt 17.

för principen om en rättvisande bild ett krav på att bolaget skall redovisa detta i balansräkningen. Dessutom innebär det företräde som domstolen givit den princip som uttrycks i artikel 2.5 att om denna princip kommer i konflikt med andra principer i fjärde direktivet, skall sistnämnda principer inte tillämpas.

42. Jag kommer nedan att undersöka om bokföringen av en schablonmässig avsättning på balansräkningens passivsida strider mot försiktighetsprincipen och mot principen om värdering var för sig.

43. Enligt artikel 31.1 c i fjärde direktivet krävs att försiktighetsprincipen efterlevs. Principen innebär att bolag åläggs att uppvisa en balansräkning som beaktar samtliga de affärshändelser som kan inverka på den säkerhet i företagets tillgångar som dess borgenärer har. Detta innebär att endast per balansdagen konstaterade intäkter får tas med, men att hänsyn måste tas till *alla förutsebara risker och möjliga förluster* som uppkommit under detta eller tidigare räkenskapsår, även om dessa risker eller förluster blir kända först efter balansdagen men före upprättandet av balansräkningen, värdeförsämringar, vare sig räkenskapsårets resultat är en vinst eller förlust samt att de kostnader och intäkter som avser räkenskapsåret skall tas upp *utan hänsyn till tidpunkten för betalningen* (artikel 31.1 c aa, bb och cc samt 31.1 d).

44. Kostnaderna för färdigställandet av bygguppdragen under räkenskapsåret innefattar sålunda tveklöst beloppet för de skadestånd som kan komma i fråga om den garanti som ställts för uppdragen tas i anspråk. Denna eventuella garantiersättning avser följaktligen ifrågavarande räkenskapsår, även om de belopp som skall betalas till följd av den inte kan antas komma att betalas förrän under kommande räkenskapsår.

45. Försiktighetsprincipen skall således tolkas på så sätt att ett bolag sådant som sökanden måste uppta de förluster eller skulder som följer på de krav på garantiersättning som kan antas bli följden av utförda byggarbeten under ett givet räkenskapsår på balansräkningens passivsida, även om felen ännu inte visat sig eller om de fel som visat sig ännu inte lett till att bolagets garantiansvar faktiskt tagits i anspråk.

46. I domen i det ovannämnda målet Tomberger har domstolen understrukit att efterlevnaden av artikel 31 i fjärde direktivet dessutom förutsätter att en korrekt tillämpning av principen om en rättvisande bild sker.

47. Domstolen har nämligen uttalat att ”[v]ad beträffar artikel 31 i fjärde direktivet är det värt att påminna om att dess syfte är att samordna de nationella bestämmelserna om uppställningen av och innehållet i årsbokslut för vissa typer av bolag... För att samordna innehållet i boksluten

föreskrivs i direktivet principen om att det skall ges en 'rättvisande bild', vars efterlevnad utgör det främsta målet med direktivet..." [11], att "[t]illämpningen av principen att det skall ges en rättvisande bild skall i mån av möjlighet styras av de allmänna principerna i artikel 31 i det fjärde direktivet. De principer som fastslås i artikel 31.1 c aa och 31.1 c bb samt 31.1 d är i det förevarande fallet av särskild betydelse" [12] och att "[a]v dessa bestämmelser följer att beaktandet av samtliga komponenter — konstaterade intäkter, intäkter och kostnader, risker och förluster som verkligen avser räkenskapsåret i fråga möjliggör att efterlevnaden av principen om att det skall ges en rättvisande bild kan säkerställas". [13]

48. Vad gäller skyldigheten att värdera var för sig så är denna inskriven i artikel 31.1 e i fjärde direktivet, som stadgar följande: "Aktiv- och passivposternas beståndsdelar skall värderas var för sig".

49. Den nationella domstolen och kommissionen anser att skyldigheten att värdera dessa olika beståndsdelar var för sig utgör hinder för en schablonmässig värdering av avsättningar och att det krävs extraordinära omständigheter för att avsteg skall kunna göras. Parterna i målet vid den nationella domstolen och intervenerande medlemsstater bedömer däremot att fjärde direktivet tillåter att schablonmässiga avsättningar görs för att täcka flera osäkra skulder av samma karaktär, utan att det är nödvändigt att visa att sådana extraordinära omständigheter som avses i artikel 31.2 föreligger.

50. Enligt min mening står inte begreppen "värdering var för sig" och "schablonmässig värdering" i motsatsförhållande till varandra. Med andra ord, en värdering av balansposterna var för sig kan göras såväl schablonmässigt som per post.

51. Jag åberopar som stöd härför ordalydelsen av artikel 20.1 och 20.2 samt artikel 42 första stycket i fjärde direktivet. Av en samordnad läsning av dessa föreskrifter följer nämligen att avsättningar är tillåtna även om beloppet för förluster eller skulder är obestämt, såvida de inte överstiger vad som är erforderligt. En schablonmässig värdering motsvarar helt denna definition. Mitt svar skulle ha varit ett helt annat om gemenskapslagstiftaren hade stadgat att beloppen för alla aktiv- och passivposters beståndsdelar skulle vara exakt bestämda.

52. Enligt min mening bidrar gemenskapslagstiftaren, genom att påbjuda efterlevnaden av skyldigheten att värdera balansposterna var för sig, till att garantera den korrekta tillämpningen av den allmänna och tvingande regeln enligt vilken "[k]vittning [inte] får... ske mellan tillgångs- och skuldposter eller mellan intäkts- och kostnadsposter", som återfinns i artikel 7 i

11 — Se domen i det ovannämnda målet Tomberger, punkt 17.
12 — Ibidem, punkt 18.
13 — Ibidem, punkt 22.

fjärde direktivet och som upprepas mer precist vad gäller avsättningar i artikel 20.3, i vilken stadgas att "[a]vsättningar inte får... användas för att justera tillgångarnas värde".

53. Min slutsats blir därför att fjärde direktivet inte utgör hinder för bokföring av avsättningar för garantirisker som värderats schablonmässigt på ett bolags balansräknings passivsida. [14]

55. Det skall understrykas att fjärde direktivet inte innehåller någon regel rörande fastställandet av underlaget för direkta skatter. På grund härav finns inte någon regel som gör det möjligt att bestämma till vilket belopp, enligt vilka kriterier och i överensstämmelse med vilka regler ett bolag kan erhålla skatteavdrag för avsättningar som bokförts på dess balansräknings passivsida. Detta förhållande finner sin förklaring i att det i fjärde direktivet inte fastställs något samband mellan innehållet i ett bolags årsbokslut och beskattning, även om förekomsten av ett sådant samband som avspeglas i bokföringen [15] är tillåten.

Den andra frågan

54. Det följer av skälen till beslutet att begära förhandsavgörande att den nationella domstolen genom sin andra fråga, i avsikt att kunna beräkna underlaget för de direkta skatter som sökanden är skyldig att erlägga, vill veta om fjärde direktivet uppställer regler för avsättningar, särskilt avseende kriterierna för värderingen av dem.

56. Som domstolen även nyligen har understrukit i sin dom av den 15 maj 1997 i målet Futura Participations et Singer [16], har "[d]e nationella reglerna om fastställelse av beskattningsunderlag för direkta skatter... ännu inte harmoniserats. Följaktligen fastslår varje medlemsstat sina egna regler för att fastställa såväl vinster, inkomster, utgifter, avdrag och undantag som de belopp som har anknytning härtill och som skall tas med vid beräkningen av den beskattningsbara inkomsten eller av de förluster som kan överföras".

14 — Enligt min kännedom finns i de flesta medlemsstater inga uttryckliga regler om schablonmässig värdering av avsättningar för förluster och risker. Sådana avsättningar är emellertid tydligen tillåtna i fem stater: I Österrike (se särskilt Geist, R. i *"Kommentar zum Handelsgesetzbuch"*, s. 1593 och följande sidor och s. 1689 och följande sidor); i Frankrike (*Code général des impôts*, artikel 39-1-5); i Förenade kungariket (*Statements of Standard Accounting Practice*, 18, rule 6) och, undantagsvis, i den utsträckning de kan motiveras, i Tyskland (*HGB*, 252§ andra stycket) och i Luxemburg (Conseil d'État, av den 7 februari 1962, Comptoir des fers et métaux, nr 5735, och Conseil d'État, av den 8 juli 1953, Mayers-Reiffers, nr 5015).

15 — Se till exempel artikel 30 i fjärde direktivet, i vilken stadgas att "[m]edlemsstaterna får tillåta att skatt på resultatet av den normala verksamheten och skatt på extraordinärt resultat redovisas i en gemensam post i resultaträkningen före 'Övriga skatter som inte ingår i ovanstående poster'. I så fall skall 'Resultatet av den normala verksamheten efter skatt' utgå ur de i artikel 23—26 föreskrivna uppställningsformerna.
Om detta undantag tillämpas, skall bolagen i notform upplysa om hur skatten på resultatet påverkar resultatet av den normala verksamheten och det extraordinära resultatet".

16 — C-250/95, REG 1997, s. I-2471, punkt 33.

57. Jag måste dra slutsatsen att de regler rörande fastställande av underlaget för direkta skatter, som särskilt gäller bevisbördan och kriterierna för värderingen av avsättningar, ligger utanför gemenskapsrättens tillämpningsområde och hör till medlemsstaternas exklusiva behörighet.

Förslag till avgörande

58. Av ovan angivna skäl föreslår jag att domstolen besvarar de frågor som Finanzgericht Köln ställt på följande sätt:

1) 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, hindrar inte att ett byggbolag med begränsat ansvar avsätter ett belopp för garantiåtaganden som ingåtts före balansdagen, men som infriats först därefter, när beloppet inte bestämts med hänsyn till den särskilda risk som är förenad med en viss beställning, utan i form av en schablonmässig avsättning uppgående till en fast procentsats av den del av omsättningen som ligger till grund för garantiåtagandena.

2) Då de nationella bestämmelserna om fastställande av beräkningsgrunden för direkta skatter inte har harmoniserats, är det endast medlemsstaterna som är behöriga att utfärda bestämmelser om avdragsrätt för avsättning för kostnader och risker.