CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL P. LÉGER

van 26 november 1998 *

1. Staat de Vierde richtlijn (78/660/EEG) van de Raad van 25 juli 1978 op de grondslag van artikel 54, lid 3, sub g, van het Verdrag betreffende de jaarrekening van bepaalde vennootschapsvormen [1] (hierna: „Vierde richtlijn") toe, dat forfaitair gewaardeerde voorzieningen voor vrijwaringsrisico's aan de passiefzijde van de balans van een vennootschap met beperkte aansprakelijkheid worden opgenomen? Dit is, zakelijk weergegeven, de prejudiciële vraag die het Finanzgericht Köln (Duitsland) aan het Hof stelt.

De relevante bepalingen van de Vierde richtlijn

2. De Vierde richtlijn beoogt de nationale voorschriften inzake de indeling en de inhoud van de jaarrekening en het jaarverslag, de waarderingsmethoden en de openbaarmaking van deze stukken, met name voor wat de naamloze vennootschap en de vennootschap met beperkte aansprakelijkheid betreft, te coördineren ter bescherming van de deelnemers in deze vennootschappen en van derden. [2]

3. Zij formuleert daartoe een aantal bij de opstelling van die jaarrekening in acht te nemen beginselen.

4. Artikel 2, lid 3, van de Vierde richtlijn bepaalt aldus, dat de jaarrekening een getrouw beeld moet geven van het vermogen, de financiële positie en het resultaat van de vennootschap (hierna: „beginsel van het getrouwe beeld").

5. Artikel 2, lid 5, preciseert, dat indien in uitzonderingsgevallen blijkt, dat toepassing van een bepaling van deze richtlijn in strijd is met het beginsel van het getrouwe beeld, van deze bepaling dient te worden afgeweken om te verzekeren dat dit beginsel wordt nageleefd, en dat zulk een afwijking in de toelichting moet worden medegedeeld en naar behoren moet worden gemotiveerd.

6. Artikel 20, lid 1, van de Vierde richtlijn omschrijft de voorzieningen voor risico's en verplichtingen. Zij „beogen een dekking te vormen voor naar hun aard duidelijk omschreven verliezen of verplichtingen die op de balansdatum als waarschijnlijk of als vaststaand worden beschouwd, doch waar-

* Oorspronkelijke taal: Frans.

1 — PB L 222, blz. 11.

2 — Eerste overweging van de considerans.

van niet bekend is in welke omvang of wanneer zij zullen ontstaan".

7. Artikel 31 van de Vierde richtlijn stelt de algemene beginselen vast die door de lidstaten moeten worden nageleefd bij de waardering van de posten in de jaarrekening.

8. Artikel 31, lid 1, van de Vierde richtlijn bepaalt aldus:

„(...)

c) het voorzichtigheidsbeginsel moet steeds in acht worden genomen en in het bijzonder geldt het volgende:

(...)

bb) alle voorzienbare risico's en mogelijke verliezen die hun oorsprong hebben in het boekjaar of in een vorig boekjaar, moeten in aanmerking worden genomen, ook als deze risico's en verliezen pas bekend worden tussen de balansdatum en de datum waarop de balans wordt opgesteld;

(...)

d) lasten en baten betreffende het boekjaar waarop de jaarrekening betrekking heeft, moeten in aanmerking worden genomen, ongeacht het tijdstip van betaling van deze lasten of ontvangst van deze baten;

e) de activa en passiva worden elk afzonderlijk gewaardeerd;

(...)"

9. Verder bepaalt artikel 31, lid 2, van de Vierde richtlijn, dat afwijking van de in lid 1 genoemde beginselen slechts in uitzonderingsgevallen is toegestaan.

10. Artikel 42, eerste alinea, van de richtlijn, ten slotte, bepaalt: „Het bedrag van de voorzieningen voor risico's en verplichtingen mag niet hoger zijn dan noodzakelijk is."

De relevante nationale bepalingen

11. De Vierde richtlijn is in het Duitse recht omgezet bij het Bilanzrichtliniengesetz van 19 december 1985.[3] Deze wet is ingelast in het derde boek (§§ 238-342) van het Handelsgesetzbuch (hierna: „HGB") van 10 mei 1897.[4]

12. Ingevolge § 243, lid 1, HGB „wordt de jaarrekening opgesteld volgens het beginsel van een regelmatige boekhouding".

13. § 249, leden 1 en 3, preciseert, dat voorzieningen alleen kunnen worden gevormd wanneer de verplichtingen onzeker zijn en de lopende zaken verliezen met zich dreigen te brengen.

14. § 252, lid 1, punten 3 en 4, en lid 2, HGB herhaalt in wezen de bepalingen van artikel 31, lid 1, sub c, d en e, van de Vierde richtlijn. Deze paragraaf bepaalt immers, dat de activa en passiva elk afzonderlijk moeten worden gewaardeerd op de balansdatum, dat bij de waardering het voorzichtigheidsbeginsel in acht moet worden genomen, met name dat alle voorzienbare risico's en verliezen die vóór de balansdatum zijn ontstaan, in aanmerking moeten worden genomen, ook als zij pas bekend worden tussen de balansdatum en de datum waarop de balans wordt opgesteld, en dat winsten slechts mogen worden opgenomen voor zover zij op de balansdatum zijn gerealiseerd. Verder wordt ook bepaald, dat afwijking van genoemde beginselen slechts in uitzonderingsgevallen is toegestaan en naar behoren moet worden gemotiveerd.

15. § 253, lid 1, HGB, dat artikel 42, eerste alinea, van de Vierde richtlijn in het Duitse recht omzet, bepaalt dat „de voorzieningen het bedrag dat volgens een redelijke commerciële beoordeling nodig is, niet te boven mogen gaan".

16. Het Körperschaftsteuergesetz (hierna: „KStG") en de Körperschaftsteuer gaan uit van de exploitatiewinst, die op haar beurt wordt berekend overeenkomstig het Einkommensteuergesetz (hierna: „EStG"[5]). Laatstgenoemde wet eist, dat de winst wordt gewaardeerd op basis van de rekeningen die volgens de regels van het HGB moeten worden opgemaakt.

17. Volgens artikel 7 van het Gewerbesteuergesetz wordt de grondslag van de bij deze wet opgelegde belasting berekend

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

overeenkomstig het EStG of het KStG en dus ook overeenkomstig de regels van het HGB.

Feiten en procesverloop

18. DE + ES Bauunternehmung GmbH (hierna: „verzoekster"), een bouwonderneming naar Duits recht, voert de haar toegewezen opdrachten niet alleen met eigen werknemers uit, maar doet daarnaast ook een beroep op onderaannemers.

19. Bij de berekening van de over het jaar 1993 verschuldigde Körperschaftsteuer en Gewerbesteuer wilde verzoekster een forfaitaire voorziening voor de aan bepaalde opdrachten verbonden vrijwaringsrisico's vormen ter voldoening aan verplichtingen die rechtens vóór de balansdatum waren ontstaan, maar waarvan de concrete aard en omvang pas later zouden komen vast te staan. Zij begrootte die voorziening op 2 % van de omzet die door vorderingen tot vrijwaring zou kunnen worden bezwaard. Bijgevolg vroeg zij belastingvrijstelling aan ten belope van het aldus begrote bedrag. Niet betwist wordt, dat zij de herstelling moet waarborgen van de gebreken die in een periode van twee tot vijf jaar vanaf de voltooiing der werken zouden opduiken, en dat de uitkomst van verhaal op de arbeiders of de onderaannemers onzeker is.

20. Het Finanzamt Bergheim (hierna: „verweerder") betwist niet, dat voor dit soort verplichtingen forfaitaire voorzieningen mogen worden gevormd, maar gaat niet akkoord met het in casu gevraagde bedrag. Het stelt een voorziening ten belope van 0,5 % van de omzet van de laatste twee jaar voor.

21. Verzoekster wendt zich tot het Finanzgericht Köln om te verkrijgen dat de aangevochten belastingaanslag aldus wordt gewijzigd dat een voorziening voor vrijwaringsrisico's ten belope van 2 % van de omzet, hetzij 88 396 DM, in aanmerking wordt genomen.

22. Verweerder is van mening, dat wanneer een onderneming verzoekt om een hogere forfaitaire voorziening dan volgens de vaststellingen in de betrokken sector gebruikelijk is, zij moet aantonen, dat zij door vroegere ervaringen ertoe is aangezet, het gebruikelijke niveau te overschrijden. In casu betoogt verweerder, dat de door verzoekster aangedragen bewijzen niet volstaan om haar verzoek te rechtvaardigen, en concludeert hij, dat dit verzoek dient te worden afgewezen.

23. De verwijzende rechter is van oordeel, dat naar Duits recht, volgens de richtlijnen inzake de inkomstenbelasting (Einkommensteuer-Richtlinien; hierna: „EStR") en

volgens vaste rechtspraak, een forfaitaire voorziening slechts mag worden gevormd wanneer de verplichting waarvoor de voorziening wordt gevormd, haar oorsprong vindt in het aan de balansdatum voorafgaande boekjaar en er een reële kans bestaat, dat die verplichting een concrete vorm zal aannemen (§ R 31c, lid 2, EStR).

24. Hij is evenwel van mening, dat de in artikel 31, lid 1, sub e, van de Vierde richtlijn geformuleerde verplichting om de activa en passiva elk afzonderlijk te waarderen — waarvan volgens artikel 31, lid 2, alleen in uitzonderingsgevallen mag worden afgeweken, mits deze afwijking naar behoren wordt gemotiveerd — zich ertegen verzet, dat forfaitaire voorzieningen voor risico's en verplichtingen aan de passiefzijde van de balans worden opgenomen.

25. Om die reden, en hoewel het hoofdgeding rechtstreeks betrekking heeft op de berekening van de maatstaf van heffing voor twee Duitse belastingen, namelijk de Körperschaftsteuer en de Gewerbesteuer, materies die buiten het toepassingsgebied van het gemeenschapsrecht vallen, is de verwijzende rechter van oordeel, dat hij het aanhangige geding niet kan beslechten, zonder eerst duidelijkheid te hebben gekregen over de uitlegging van een aantal bepalingen van de Vierde richtlijn, en stelt hij het Hof twee prejudiciële vragen, die luiden als volgt:

„1) Is het met de bij de Vierde richtlijn (78/660/EEG) van de Raad van 25 juli 1978 betreffende de jaarrekening van bepaalde vennootschapsvormen (PB L 222, blz. 11), ingestelde regeling voor het opstellen van de balans, volgens welke

— de jaarrekening een getrouw beeld moet geven van het vermogen, de financiële positie en het resultaat van de vennootschap (artikel 2, lid 3),

— de voorzieningen voor risico's en verplichtingen een dekking beogen te vormen voor naar hun aard duidelijk omschreven verliezen of verplichtingen, die op de balansdatum als waarschijnlijk of als vaststaand worden beschouwd, doch waarvan niet bekend is in welke omvang of wanneer zij zullen ontstaan (artikel 20, lid 1),

— voorzieningen niet mogen worden gebruikt voor waardecorrecties op activa (artikel 20, lid 3),

— alle voorzienbare risico's en mogelijke verliezen die hun oorsprong

hebben in het boekjaar of in een vorig boekjaar, in aanmerking moeten worden genomen, ook als deze risico's en verliezen pas bekend worden tussen de balansdatum en de datum waarop de balans wordt opgesteld (artikel 31, lid 1, sub c-bb),

— de activa en passiva elk afzonderlijk moeten worden gewaardeerd (artikel 31, lid 1, sub e),

— het bedrag van de voorzieningen niet hoger mag zijn dan noodzakelijk is (artikel 42, eerste alinea),

een vast percentage van de omzet die door vorderingen tot vrijwaring kan worden bezwaard?

2) Indien de eerste vraag bevestigend wordt beantwoord:

onder welke voorwaarden, volgens welke waarderingscriteria en ten belope van welk percentage, in voorkomend geval door de handelaar zelf te beoordelen, mag een dergelijke forfaitaire voorziening, mede in aanmerking genomen de mogelijkheid van een, zij het beperkt, verhaal op eigen werknemers en onderaannemers, worden gevormd en wie draagt bij twijfel omtrent de hoogte van het bedrag dat voor de voorziening nodig is, het nadeel van de niet-bewijsbaarheid ervan?"

Voorafgaande opmerking

verenigbaar, dat een bouwonderneming die de hem toegewezen opdrachten niet alleen met eigen werknemers uitvoert, maar daarnaast ook een beroep doet op onderaannemers, ter voldoening aan vrijwaringsverplichtingen die pas na de balansdatum ontstaan, geen afzonderlijke voorzieningen voor bijzondere aan bepaalde opdrachten verbonden vrijwaringsrisico's vormt, maar één forfaitaire voorziening ter grootte van

26. De Commissie en de Duitse regering werpen de vraag op, of het Hof bevoegd is om op de gestelde vragen te antwoorden, aangezien de uitkomst van het hoofdgeding niet rechtstreeks afhangt van de toepassing van gemeenschapsrecht, maar van een nationale wettelijke regeling die niet onder de bevoegdheid van het Hof valt — namelijk nationale belastingregels inzake de vaststelling van de grondslag van directe belastingen —, maar geven vervolgens op

grond van het arrest van het Hof van 17 juli 1997, Leur-Bloem [6], toe dat het Hof bevoegd is.

27. Ik deel deze mening. Uit dit arrest blijkt immers, dat „[e]en verzoek van een nationale rechterlijke instantie (...) slechts [kan] worden afgewezen, indien blijkt dat van de procedure van artikel 177 van het Verdrag een oneigenlijk gebruik wordt gemaakt en wel om via een geconstrueerd geschil een uitspraak van het Hof uit te lokken, of wanneer duidelijk is dat het gemeenschapsrecht rechtstreeks noch indirect van toepassing kan zijn op de omstandigheden van het geval". [7]

Dit is naar het oordeel van het Hof niet het geval bij „verzoeken om een prejudiciële beslissing betreffende bepalingen van gemeenschapsrecht (...) in situaties waarin de feiten van het hoofdgeding buiten de werkingssfeer van het gemeenschapsrecht [vallen], doch waarin deze bepalingen van toepassing waren gemaakt hetzij door middel van het nationale recht, hetzij door middel van eenvoudige contractuele bepalingen (...). (...) zowel de bepalingen van nationaal recht als de contractuele bepalingen waarin de communautaire bepalingen waren overgenomen, [beperken] de toepassing van deze laatste kennelijk niet" [8].

28. In casu is de verwijzende rechter van oordeel, dat de uitlegging van het in zijn communautaire context geplaatste begrip „voorzieningen voor risico's en verplichtingen" noodzakelijk is voor de beslechting van het aanhangige geding. Dit begrip uit de Vierde richtlijn is immers volledig in het nationale recht omgezet en uitgebreid tot situaties die analoog zijn aan de door de richtlijn bedoelde zuiver interne situaties (namelijk de vaststelling van de grondslag van directe belastingen).

29. Daarom dient overeenkomstig die rechtspraak te worden aangenomen, dat „[w]anneer een nationale wettelijke regeling zich voor haar oplossingen voor zuiver interne situaties conformeert aan de in het gemeenschapsrecht gekozen oplossingen, teneinde inzonderheid discriminaties ten nadele van nationale onderdanen (...) te voorkomen, (...) de Gemeenschap er (...) stellig belang bij [heeft], dat ter vermijding van uiteenlopende uitleggingen in de toekomst de overgenomen bepalingen of begrippen van het gemeenschapsrecht op eenvormige wijze worden uitgelegd, ongeacht de omstandigheden waaronder zij toepassing moeten vinden" [9].

30. De omstandigheid dat de uitkomst van het hoofdgeding niet rechtstreeks afhangt van de toepassing van communautaire voorschriften, is in casu niet van dien aard, dat er twijfel rijst omtrent de bevoegdheid van het Hof.

31. Ik zal dus onderzoeken, of de Vierde richtlijn zich ertegen verzet, dat forfaitaire

6 — C-28/95, Jurispr. blz. I-4161.
7 — Ibidem, punt 26.
8 — Ibidem, punt 27.
9 — Ibidem, punt 32.

voorzieningen ter voldoening aan verplichtingen die vóór de balansdatum zijn ontstaan, maar waarvan de concrete aard en omvang pas later vast komen te staan, aan de passiefzijde van de balans worden opgenomen, en of deze richtlijn voorziet in een regeling voor deze voorzieningen, met name wat de bewijslast en de criteria voor de waardering ervan betreft.

De eerste vraag

32. Uit de rechtsoverwegingen van de verwijzingsbeschikking blijkt, dat de nationale rechter met zijn eerste vraag — anders dan de formulering ervan laat uitschijnen — wenst te vernemen, of het beginsel van het getrouwe beeld, het voorzichtigheidsbeginsel en de verplichting, de passiva en activa elk afzonderlijk te waarderen, zich ertegen verzetten, dat forfaitaire voorzieningen voor aan bepaalde opdrachten verbonden vrijwaringsrisico's ter voldoening aan verplichtingen *die vóór de balansdatum zijn ontstaan, maar waarvan de concrete aard en omvang pas later vast komen te staan*, aan de passiefzijde van de balans worden opgenomen.

33. Ik ben niet alleen van mening, dat de Vierde richtlijn zich er niet tegen verzet, dat in een geval als het hoofdgeding dit soort voorzieningen forfaitair wordt gewaardeerd, maar ook dat de inachtneming van deze beginselen gebiedt, dat een vennootschap in omstandigheden als die van het hoofdgeding deze voorzieningen aan de passiefzijde van de balans opneemt.

34. Er zij aan herinnerd, dat het hier gaat om een verzoek van een bouwonderneming met beperkte aansprakelijkheid om aan de passiefzijde van de balans voorzieningen op te nemen teneinde het hoofd te bieden aan de financiële gevolgen van vorderingen tot vrijwaring die zouden kunnen worden ingesteld naar aanleiding van in een bepaald boekjaar uitgevoerde bouwwerken waarvan de gebreken nog niet zichtbaar zijn geworden, of waarvan de reeds zichtbare gebreken nog niet ertoe hebben geleid, dat de onderneming daadwerkelijk aansprakelijk wordt gesteld. Het gaat dus om risico's die hoogstwaarschijnlijk zullen intreden of verplichtingen die hoogstwaarschijnlijk een concrete vorm zullen aannemen, maar die moeilijk nauwkeurig kunnen worden gewaardeerd aangezien niet zeker is wanneer daadwerkelijk een beroep zal worden gedaan op de vrijwaring of hoe groot het bedrag van de gevorderde vergoeding zal zijn.

35. Deze hypotheses beantwoorden perfect aan de omschrijving van voorzieningen voor risico's en verplichtingen in artikel 20 van de Vierde richtlijn.

36. Dit artikel 20, lid 1, bepaalt immers, dat voorzieningen voor risico's en verplichtingen „beogen een dekking te vormen voor naar hun aard duidelijk omschreven verliezen of verplichtingen die op de balansdatum als waarschijnlijk of als vaststaand worden beschouwd, doch waarvan niet bekend is in welke omvang of wanneer zij zullen ontstaan", en artikel 20, lid 2, staat

toe, dat „voorzieningen worden gevormd voor naar hun aard duidelijk omschreven kosten die hun oorsprong hebben in het boekjaar of in een vorig boekjaar en die op de balansdatum als waarschijnlijk of als vaststaand worden beschouwd, doch waarvan niet bekend is in welke omvang of wanneer zij zullen worden gemaakt".

37. Het lijdt dus nauwelijks twijfel, dat het recht van bouwondernemingen als verzoekster om dergelijke voorzieningen te vormen, door de Vierde richtlijn wordt erkend.

38. Ik ben bovendien van mening, dat de inachtneming van het beginsel van het getrouwe beeld, dat door de gemeenschapswetgever als het voornaamste doel van de Vierde richtlijn wordt beschouwd, vereist dat de voorzieningen voor risico's en verplichtingen aan de passiefzijde van de balans worden opgenomen, en de vennootschappen gebiedt, hun behoeften dienaangaande zo precies mogelijk te waarderen. Mijns inziens is artikel 20, lid 1, van de Vierde richtlijn niet alleen rechtstreeks ingegeven door het voorzichtigheidsbeginsel — ik kom hier verder op terug —, maar is deze bepaling ook een belangrijke toepassing van het beginsel van het getrouwe beeld.

39. Dit in artikel 2, lid 3, van de Vierde richtlijn geformuleerde beginsel legt de lidstaten op, de nationale voorschriften inzake de indeling en de inhoud van de jaarrekening van vennootschappen te coördineren, zodat deze jaarrekening een *getrouw beeld* geeft van het vermogen, de financiële positie en het resultaat van de vennootschap. Dit wordt als een basisbeginsel beschouwd en om te benadrukken dat het voorrang heeft boven de andere in de Vierde richtlijn geformuleerde beginselen, bepaalt artikel 2, lid 5, dat „[i]ndien in uitzonderingsgevallen blijkt, dat toepassing van een bepaling van deze richtlijn in strijd is met de in lid 3 bedoelde verplichting, (...) van deze bepaling [dient] te worden afgeweken opdat een getrouw beeld in de zin van lid 3 wordt gegeven".

40. Het Hof heeft deze uitlegging bevestigd in het arrest van 27 juni 1996, Tomberger[10], waarin het voor recht heeft verklaard, dat „het beginsel van het getrouwe beeld (...) de voornaamste doelstelling is [van de Vierde richtlijn]".

41. In casu gaat het erom, de aandeelhouders en de schuldeisers van de betrokken vennootschap in staat te stellen haar werkelijke vermogenstoestand te kennen; dit kunnen zij niet indien vóór de balansdatum ontstane verplichtingen, waarvan de concrete aard en omvang pas later vast komen te staan, niet op de balans voorkomen. Zodra er een grote kans bestaat dat een verplichting een concrete vorm zal aannemen of dat een verlies zal ontstaan, vereist het beginsel van het getrouwe beeld bijgevolg, dat de vennootschap deze verplichting of dit verlies in de balans opneemt. De

10 — C-234/94, blz. I-3133, punt 17.

voorrang die het Hof aan het beginsel van artikel 2, lid 5, verleent, brengt bovendien mee, dat indien dit beginsel samenloopt met andere door de Vierde richtlijn geformuleerde beginselen, deze hiervoor moeten wijken.

42. Laten wij nagaan, of de opname van een forfaitaire voorziening voor risico's en verplichtingen aan de passiefzijde van de balans niet strijdig is met het voorzichtigheidsbeginsel en met het beginsel van afzonderlijke waardering.

43. Artikel 31, lid 1, sub c, van de Vierde richtlijn bepaalt, dat het voorzichtigheidsbeginsel in acht moet worden genomen. Dit beginsel legt de vennootschappen op, een balans over te leggen waarin rekening wordt gehouden met alle gebeurtenissen die de vermogensgaranties van de schuldeisers van de onderneming kunnen aantasten. Dat betekent, dat winsten slechts mogen worden opgenomen voor zover zij op de balansdatum gerealiseerd zijn, maar ook dat rekening moet worden gehouden met alle voorzienbare risico's en mogelijke verliezen die hun oorsprong hebben in het boekjaar of in een vorig boekjaar, ook als deze risico's en verliezen pas bekend worden tussen de balansdatum en de datum waarop de balans wordt opgesteld, met de waardeverminderingen ongeacht het resultaat van het boekjaar, en met de lasten en baten betreffende het boekjaar waarop de jaarrekening betrekking heeft, *ongeacht het tijdstip van betaling van deze lasten of ontvangst van deze baten* (artikel 31, lid 1, sub c-aa, bb en cc, en sub d).

44. Het is dus duidelijk, dat de kosten van de uitvoering van de opdrachten tijdens het boekjaar het bedrag omvatten van de schadevergoeding die verschuldigd is ingeval een beroep wordt gedaan op de voor die werken verleende vrijwaring. Bijgevolg heeft het bedrag van die eventuele vrijwaring betrekking op dat boekjaar, ook al kunnen de uit dien hoofde verschuldigde bedragen slechts in de volgende boekjaren worden uitgekeerd.

45. Het voorzichtigheidsbeginsel moet bijgevolg aldus worden uitgelegd, dat het een vennootschap als verzoekster oplegt, de verliezen of verplichtingen die voortvloeien uit vorderingen tot vrijwaring die naar aanleiding van in een bepaald boekjaar uitgevoerde bouwwerken kunnen worden ingesteld, aan de passiefzijde van de balans op te nemen, zelfs wanneer de gebreken van die werken nog niet zichtbaar zijn geworden of de reeds zichtbare gebreken nog niet ertoe hebben geleid, dat de vennootschap daadwerkelijk aansprakelijk wordt gesteld.

46. In bovengenoemd arrest Tomberger heeft het Hof benadrukt, dat de inachtneming van artikel 31 van de Vierde richtlijn bovendien bepalend is voor de correcte naleving van het beginsel van het getrouwe beeld.

47. Het Hof heeft immers voor recht verklaard, dat „[w]at artikel 31 van de Vierde richtlijn betreft, (...) eraan [zij] herinnerd dat deze richtlijn de nationale voorschriften inzake de indeling en de inhoud van de jaarrekening van bepaalde vennootschapsvormen beoogt te coördineren (...) Bij de coördinatie van de inhoud van de jaar-

rekening gaat deze richtlijn uit van [de eerbiediging van] het beginsel van het ‚getrouwe beeld', (...) de voornaamste doelstelling [van de richtlijn] (...)" [11] Voorts heeft het Hof verklaard, dat „[h]et beginsel van het getrouwe beeld (...) zo veel mogelijk [dient] te worden toegepast langs de lijnen van de in artikel 31 van de Vierde richtlijn neergelegde algemene beginselen. In casu zijn de in artikel 31, lid 1, sub c-aa en bb, en sub d, genoemde beginselen van bijzonder belang." [12] Ten slotte heeft het Hof geoordeeld, dat „[u]it deze bepalingen volgt, dat wanneer alle elementen — gerealiseerde winsten, lasten, baten, risico's en verliezen — die werkelijk op het betrokken boekjaar betrekking hebben, in aanmerking worden genomen, de eerbiediging van het beginsel van het getrouwe beeld is gewaarborgd". [13]

48. De verplichting tot afzonderlijke waardering is opgelegd bij artikel 31, lid 1, sub e, van de Vierde richtlijn, volgens hetwelk „de activa en passiva (...) elk afzonderlijk [worden] gewaardeerd".

49. De verwijzende rechter en de Commissie zijn van oordeel, dat de verplichting om de activa en passiva elk afzonderlijk te waarderen, zich verzet tegen een forfaitaire waardering van de voorzieningen voor risico's en verplichtingen, en dat afwijking hiervan slechts in uitzonderingsgevallen is toegestaan. De partijen in het hoofdgeding en de interveniërende lidstaten zijn daarentegen van mening, dat de Vierde richtlijn toestaat, dat een forfaitaire voorziening voor verschillende, niet nader bepaalde, gelijksoortige verplichtingen wordt gevormd zonder dat er sprake is van een uitzonderingsgeval in de zin van artikel 31, lid 2.

50. Mijns inziens zijn de begrippen „afzonderlijke waardering" en „forfaitaire waardering" tegengesteld noch tegenstrijdig. Met andere woorden, een afzonderlijke waardering kan op forfaitaire wijze geschieden.

51. Dit blijkt volgens mij uit de formulering van de artikelen 20, leden 1 en 2, en 42, eerste alinea, van de Vierde richtlijn. Uit de onderlinge samenhang van deze bepalingen blijkt immers, dat het vormen van voorzieningen voor risico's en verplichtingen ook is toegestaan wanneer het bedrag van de verliezen of van de verplichtingen onbekend is, op voorwaarde dat het bedrag van de voorzieningen niet hoger is dan noodzakelijk. Een forfaitaire waardering beantwoordt zeker aan die omschrijving. Mijn antwoord zou anders hebben geluid, indien de gemeenschapswetgever had geëist, dat het bedrag van alle activa en passiva nauwkeurig wordt vastgesteld.

52. Door afzonderlijke waardering verplicht te stellen, verzekert de gemeenschapswetgever mijns inziens mede de correcte toepassing van de algemene en dwingende regel van artikel 7 van de Vierde richtlijn, volgens welke „[v]errekening tussen actief- en passiefposten en tussen baten- en lastenposten (...) niet [is] toege-

11 — Arrest Tomberger, reeds aangehaald, punt 17.
12 — Ibidem, punt 18.
13 — Ibidem, punt 22.

staan" en die meer in het bijzonder ter zake van de vorming van voorzieningen voor risico's en verplichtingen wordt herhaald in artikel 20, lid 3, volgens hetwelk „[v]oorzieningen (...) niet [mogen] worden gebruikt voor waardecorrecties op activa".

53. Derhalve concludeer ik, dat de Vierde richtlijn zich er niet tegen verzet, dat forfaitaire voorzieningen voor vrijwaringsrisico's aan de passiefzijde van de vennootschapsbalans worden opgenomen. [14]

De tweede vraag

54. Uit de rechtsoverwegingen van de verwijzingsbeschikking blijkt, dat de verwijzende rechter, met het oog op de berekening van de grondslag van de door verzoekster verschuldigde directe belastingen, met zijn tweede vraag wenst te vernemen, of de Vierde richtlijn voorziet in een regeling voor voorzieningen voor risico's en verplichtingen, met name wat de criteria voor de waardering van het bedrag ervan betreft.

55. Opgemerkt zij, dat de Vierde richtlijn geen enkele bepaling inzake de vaststelling van de grondslag van de directe belastingen bevat. Bijgevolg bevat zij geen enkele regel aan de hand waarvan kan worden nagegaan, ten belope van welk bedrag, volgens welke criteria en volgens welk stelsel een vennootschap de fiscale aftrek van aan de passiefzijde van haar balans opgenomen voorzieningen voor risico's en verplichtingen kan verkrijgen. Deze logische conclusie vindt steun in het feit dat de Vierde richtlijn geen enkel verband legt tussen de inhoud van de jaarrekening van vennootschappen en de belasting, ook al is het toegestaan, dat een dergelijk verband in de jaarrekening tot uiting komt. [15]

56. Zoals het Hof onlangs nog heeft benadrukt in zijn arrest van 15 mei 1997, Futura Participations en Singer [16], „is (...) niet voorzien in een harmonisatie van de nationale bepalingen inzake de bepaling van de maatstaf van heffing voor de rechtstreekse belastingen. Bijgevolg stelt elke lidstaat zijn eigen regels vast ter bepaling van de winst, het inkomen, de kosten, de aftrek en vrijstellingen, alsook van de desbetreffende bedragen die in aanmerking komen bij de berekening van de belastbare inkomsten of bij de berekening van de over te brengen verliezen."

14 — Bij mijn weten bestaan er in de meeste lidstaten geen uitdrukkelijke regels inzake forfaitaire waardering van voorzieningen voor risico's en verplichtingen. Forfaitaire voorzieningen zijn evenwel duidelijk toegestaan in vijf lidstaten: in Oostenrijk (zie met name Geist, R., in: *Kommentar zum Handelsgesetzbuch*, blz. 1593 e.v. en blz. 1689 e.v.), Frankrijk (*Code général des impôts*, artikel 39-1-5°), het Verenigd Koninkrijk (*Statements of Standard Accounting Practice*, 18, rule 6), en, in uitzonderingsgevallen, voor zover ze naar behoren zijn gemotiveerd, in Duitsland (HGB, § 252, lid 2) en Luxemburg (Conseil d'Etat, 7 februari 1962, Comptoir des fers et métaux, nr. 5735, en Conseil d'Etat, 8 juli 1953, Mayer-Reiffers, nr. 5015).

15 — Zie bijvoorbeeld artikel 30 van de Vierde richtlijn, dat bepaalt: „De lidstaten kunnen toestaan dat de belastingen op de winst uit de normale bedrijfsuitoefening en de belastingen op het buitengewone resultaat in de winst- en verliesrekening worden samengevoegd in een post die komt te staan voor de post ‚Overige belastingen, niet opgenomen onder voorgaande posten'. In dat geval blijft de post ‚Resultaat van de normale bedrijfsuitoefening na aftrek van belastingen', die voorkomt in de schema's van de artikelen 23 tot en met 26, achterwege.
Wanneer deze afwijking wordt toegepast, moeten de vennootschappen in de toelichting gegevens verstrekken over de mate waarin de belastingen op het resultaat drukken op het resultaat van de normale bedrijfsuitoefening en op het buitengewone resultaat."

16 — C-250/95, Jurispr. blz. I-2471, punt 33.

57. Hieruit moet worden geconcludeerd, dat de regels inzake de vaststelling van de grondslag van de directe belastingen, met name wat de bewijslast en de criteria voor de beoordeling van de voorzieningen voor risico's en verplichtingen betreft, niet onder het toepassingsgebied van het gemeenschapsrecht vallen, maar tot de uitsluitende bevoegdheid van de lidstaten behoren.

Conclusie

58. Mitsdien geef ik het Hof in overweging, de door het Finanzgericht Köln voorgelegde vragen te beantwoorden als volgt:

„1) De Vierde richtlijn (78/660/EEG) van de Raad van 25 juli 1978 op de grondslag van artikel 54, lid 3, sub g, van het Verdrag betreffende de jaarrekening van bepaalde vennootschapsvormen, verzet zich er niet tegen, dat een bouwonderneming met beperkte aansprakelijkheid, ter voldoening aan verplichtingen die vóór de balansdatum ontstaan, maar waarvan de concrete aard en omvang pas later vast komen te staan, geen afzonderlijke voorzieningen voor bijzondere, aan bepaalde opdrachten verbonden vrijwaringsrisico's vormt, maar één forfaitaire voorziening ter grootte van een vast percentage van de omzet die door vorderingen tot vrijwaring kan worden bezwaard.

2) Aangezien de nationale regels inzake de vaststelling van de grondslag van de directe belastingen niet zijn geharmoniseerd, zijn alleen de lidstaten bevoegd om de regels inzake de fiscale aftrekbaarheid van de voorzieningen voor risico's en verplichtingen vast te stellen."