

Normen: EWGVtr Art 54-P3LG : N
1 , EWGRL 660/1978 :
N 1, EWGRL 660/1978-
A02P1 : N 3, EWGRL
660/1978-A02P3 : N 4 18
26 27 31 - 34 36, EWGRL
660/1978-A02P5 : N 5
26, EWGRL 660/1978-
A20 : N 6 26, EWGRL
660/1978-A20P1 : N
18 24 25 29, EWGRL
660/1978-A20P3 : N 18,
EWGRL 660/1978-A31 :
N 7, EWGRL 660/1978-
A31P1LC : N 26, EWGRL
660/1978-A31P1LCLBB :
N 18, EWGRL 660/1978-
A31P1LE : N 18 29 30 33
34, EWGRL 660/1978-
A31P2 : N 30 - 32, EWGRL
660/1978-A42L1 : N 8 18
36, 61994J0234-N17 : N
26 31

Urteil des Gerichtshofes (Fünfte Kammer) vom 14. September 1999.
DE + ES Bauunternehmung GmbH gegen Finanzamt Bergheim.
Ersuchen um Vorabentscheidung: Finanzgericht Köln - Deutschland.
Vierte Richtlinie 78/660/EWG - Jahresabschluß - Grundsatz der Bilanzwahrheit
- Vorsichtsprinzip - Grundsatz der Einzelbewertung - Pauschalrückstellungen -
Voraussetzungen.
Rechtssache C-275/97.
Fundstelle

Sammlung der Rechtsprechung 1999 Seite I-05331

Leitsätze

1 Artikel 20 Absatz 1 der Vierten Richtlinie 78/660 aufgrund von Artikel 54 Absatz 3 Buchstabe g des Vertrages über den Jahresabschluß von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen, wonach Rückstellungen auf der Passivseite der Gesellschaftsbilanz auszuweisen sind, schreibt die Passivierung von Gewährleistungsrückstellungen vor, wobei es sich um ihrer Eigenart nach genau umschriebene Lasten handelt, die wahrscheinlich, aber hinsichtlich ihrer Höhe oder dem Zeitpunkt ihres Eintritts unbestimmt sind. Daher ist die Bildung einer Rückstellung für potentielle Gewährleistungsverbindlichkeiten geboten, die rechtlich vor dem Bilanzstichtag entstehen, deren Folgen sich aber erst nach diesem zeigen. Eine andere Auslegung dieser Vorschrift hätte zur Folge, daß solche potentiellen Verbindlichkeiten nicht in der Bilanz erscheinen würden, was zu einer Überbewertung des Vermögens führen würde und nicht nur mit dem Vorsichtsprinzip, sondern auch mit dem Grundsatz der Bilanzwahrheit, dessen Beachtung die Hauptzielsetzung der Richtlinie darstellt, unvereinbar wäre.

2 Nach Artikel 31 Absatz 2 der Vierten Richtlinie 78/660 aufgrund von Artikel 54 Absatz 3 Buchstabe g des Vertrages über den Jahresabschluß von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen sind Abweichungen vom Grundsatz der Einzelbewertung der in den Aktiv- und Passivposten der Gesellschaftsbilanz enthaltenen Vermögensgegenstände in "Ausnahmefällen" zulässig. Da dieser Ausdruck im Licht des mit der Richtlinie verfolgten Zweckes auszulegen ist, wonach die Jahresabschlüsse der erfassten Gesellschaften ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gesellschaften zu vermitteln haben, sind Ausnahmefälle die Fälle, in denen eine Einzelbewertung kein den tatsächlichen Verhältnissen soweit wie möglich entsprechendes Bild der Finanzlage der betreffenden Gesellschaft vermitteln würde. Was eine Rückstellung für Gewährleistungsrisiken angeht, ist eine einheitliche Rückstellung für alle derartigen Risiken zu bilden, wenn eine Pauschalbewertung dieser Rückstellung das geeignete Mittel ist, um ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild von der Höhe der Aufwendungen zu geben, die als Passiva zu verbuchen sein werden.

3 Mangels einer gemeinschaftsrechtlichen Regelung, die die Methode und die Kriterien für die Bewertung der Höhe der Rückstellungen, die nach der Vierten Richtlinie 78/660 aufgrund von Artikel 54 Absatz 3 Buchstabe g des Vertrages über den Jahresabschluß von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen auf der Passivseite der Gesellschaftsbilanz auszuweisen sind, spezifisch erfasst, müssen diese Rückstellungen im Rahmen der in den verschiedenen nationalen Regelungen festgelegten Voraussetzungen bestimmt werden, jedoch mit der Maßgabe, daß der Jahresabschluß ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gesellschaft vermittelt und die Rückstellungen nur in Höhe des für die Gesellschaft notwendigen Betrages angesetzt werden.

Daten:

des Dokuments: 14/09/1999

des Antrags: 16/07/1997

Sachgebiet:

Niederlassungsrecht und freier Dienstleistungsverkehr, Niederlassungsrecht

Verfahren:

Verfahrensart:

Vorabentscheidung

Erklärungen:

Bundesrepublik Deutschland, Niederlande, Vereinigtes Koenigreich, Kommission, Mitgliedstaaten, Organe

Nationalitäten der Parteien:

Bundesrepublik Deutschland

Berichterstatter:

Edward

Generalanwalt:

Léger

Nationales Gericht:

A9 Finanzgericht Köln, Vorlagebeschluß vom 16/07/1997 (13 K 812/97), - Betriebs-Berater 1997 p.1941-1942, - Der Betrieb 1997 p.2158 (résumé), - Entscheidungen der Finanzgerichte 1997 p.1166-1167, - Internationales Steuerrecht 1997 p.494-495, - Recht der internationalen Wirtschaft 1997 p.882 (résumé), - Der Betrieb 1998 Beilage 8/98 p.20 (résumé), - Österreichisches Recht der Wirtschaft 1998 p.37 (résumé), - Moxter, Adolf: Der Betrieb 1998 p.269-272

Doktrin:

Peter, Alexander ; Eichhoff, Tanja: Europäisches Wirtschafts- & Steuerrecht - EWS 1999 p.436-440

Mok, M.R.: Ondernemingsrecht 1999 p.457-458

Dziadkowski, Dieter: DE + ES: Quo vadis, Steuerbilanz?, Internationales Steuerrecht 1999 p.636

Jazottes, Gérard ; Luby, Monique ; Poillot-Peruzzetto, Sylvaine: Droit européen des affaires, Revue trimestrielle de droit commercial et de droit économique 2000 p.267-269

Cardia, Carlo Geronimo: Tributi 2000 n° 2-3 p.277-279

Tserkezis, Giorgos: Armenopoulos 2000 p.446-447

Pasqualini, François ; Pasqualini-Salerno, Valeria: La constitution de provisions globales pour risques et charges à la lumière des principes contenus dans la quatrième directive 78/660 CE concernant les comptes annuels de certaines formes de sociétés, Revue des sociétés 2000 p.341-345

Martín Jiménez, Adolfo J.: Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, Revista española de Derecho Financiero 2000 p.490-493

Wassermeyer, Franz: Die Verpflichtung der obersten Bundesgerichte zur Vorlage von Bilanzierungsfragen an den EuGH, Festschrift für Marcus Lutter zum 70. Geburtstag 2000 p.1633-1648

keine Ausgabeverarbeitung für Zitierungen

keine Ausgabeverarbeitung für Betrifft

HTML-EurLex

Entscheidungsgründe

1 Das Finanzgericht Köln hat mit Beschluß vom 16. Juli 1997, beim Gerichtshof eingegangen am 30. Juli 1997, gemäß Artikel 177 EG-Vertrag (jetzt Artikel 234 EG) zwei Fragen nach der Auslegung der Vierten Richtlinie 78/660/EWG des Rates vom 25. Juli 1978 aufgrund von Artikel 54 Absatz 3 Buchstabe g des Vertrages über den Jahresabschluß von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen (ABl. L 222, S. 11; im folgenden: Richtlinie) zur Vorabentscheidung vorgelegt.

2 Diese Fragen stellen sich in einem Rechtsstreit zwischen der DE + ES Bauunternehmung GmbH (im folgenden: Klägerin), einer Gesellschaft deutschen Rechts, und dem Finanzamt Bergheim (im folgenden: Finanzamt).

Gemeinschaftsrecht

3 Artikel 2 Absatz 1 der Richtlinie bestimmt:

"Der Jahresabschluß besteht aus der Bilanz, der Gewinn- und Verlustrechnung und dem Anhang zum Jahresabschluß. Diese Unterlagen bilden eine Einheit."

4 Artikel 2 Absatz 3 der Richtlinie sieht vor:

"Der Jahresabschluß hat ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gesellschaft zu vermitteln."

5 Artikel 2 Absatz 5 bestimmt:

"Ist in Ausnahmefällen die Anwendung einer Vorschrift dieser Richtlinie mit der in Absatz 3 vorgesehenen Verpflichtung unvereinbar, so muß von der betreffenden Vorschrift abgewichen werden, um sicherzustellen, daß ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild im Sinne des Absatzes 3 vermittelt wird. Die Abweichung ist im Anhang anzugeben und hinreichend zu begründen; ihr Einfluß auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage ist darzulegen. Die Mitgliedstaaten können die Ausnahmefälle bezeichnen und die entsprechende Ausnahmeregelung festlegen."

6 Artikel 20 der Richtlinie sieht vor:

"(1) Als Rückstellungen sind ihrer Eigenart nach genau umschriebene Verluste oder Verbindlichkeiten auszuweisen, die am Bilanzstichtag wahrscheinlich oder sicher, aber hinsichtlich ihrer Höhe oder dem Zeitpunkt ihres Eintritts unbestimmt sind.

(2) Die Mitgliedstaaten können ausserdem die Bildung von Rückstellungen für ihrer Eigenart nach genau umschriebene, dem Geschäftsjahr oder einem früheren Geschäftsjahr zuzuordnende Aufwendungen zulassen, die am Bilanzstichtag als wahrscheinlich oder sicher, aber hinsichtlich ihrer Höhe oder dem Zeitpunkt ihres Eintritts unbestimmt sind.

(3) Rückstellungen dürfen keine Wertberichtigungen zu Aktivposten darstellen."

7 Artikel 31 der Richtlinie bestimmt:

"(1) Die Mitgliedstaaten stellen sicher, daß für die Bewertung der Posten im Jahresabschluß folgende allgemeine Grundsätze gelten:

...

c) Der Grundsatz der Vorsicht muß in jedem Fall beachtet werden. Das bedeutet insbesondere:

aa) Nur die am Bilanzstichtag realisierten Gewinne werden ausgewiesen.

bb) Es müssen alle voraussehbaren Risiken und zu vermutenden Verluste berücksichtigt werden, die in dem Geschäftsjahr entstanden sind, selbst wenn diese Risiken oder Verluste erst zwischen dem Bilanzstichtag und dem Tag der Aufstellung der Bilanz bekanntgeworden sind.

cc) Wertminderungen sind unabhängig davon zu berücksichtigen, ob das Geschäftsjahr mit einem Gewinn oder einem Verlust abschließt.

d) Aufwendungen und Erträge für das Geschäftsjahr, auf das sich der Jahresabschluß bezieht, müssen berücksichtigt werden, ohne Rücksicht auf den Zeitpunkt der Ausgabe oder Einnahme dieser Aufwendungen oder Erträge.

e) Die in den Aktiv- und Passivposten enthaltenen Vermögensgegenstände sind einzeln zu bewerten.

f) Die Eröffnungsbilanz eines Geschäftsjahres muß mit der Schlußbilanz des vorhergehenden Geschäftsjahres übereinstimmen.

(2) Abweichungen von diesen allgemeinen Grundsätzen sind in Ausnahmefällen zulässig. Die Abweichungen sind im Anhang anzugeben und hinreichend zu begründen; ihr Einfluß auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage ist gesondert anzugeben."

8 Artikel 42 der Richtlinie bestimmt:

"Rückstellungen sind nur in Höhe des notwendigen Betrages anzusetzen."

Nationales Recht

9 Die Richtlinie wurde durch das Bilanzrichtliniengesetz vom 19. Dezember 1985 (BGBl. I S. 2355) in deutsches Recht umgesetzt. Dieses Gesetz wurde anschließend in das Dritte Buch (§§ 238 bis 342) des Handelsgesetzbuches (HGB) vom 10. Mai 1897 (BGBl. III S. 4100-1) übernommen.

10 Nach dem Körperschaftsteuergesetz (KStG) berechnet sich die Körperschaftsteuer nach dem Gewinn, der seinerseits nach dem Einkommensteuergesetz (EStG, BGBl. 1990 I S. 1898, ber. 1991 I S. 808) ermittelt wird. Nach dem EStG ist der Gewinn auf der Grundlage der nach den Vorschriften des HGB erstellten Abschlüsse zu ermitteln.

11 Nach § 7 Gewerbesteuergesetz wird die Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer nach dem EStG oder dem KStG und somit ebenfalls nach den Vorschriften des HGB ermittelt.

Der Ausgangsrechtsstreit

12 Die Klägerin setzt zur Ausführung ihrer Aufträge neben eigenen Arbeitnehmern auch Subunternehmer ein. Im Rahmen der Ermittlung der für das Jahr 1993 geschuldeten Körperschaft- und Gewerbesteuer, wollte sie für bestimmte Baustellen betreffende potentielle Gewährleistungsverbindlichkeiten, die vor dem Bilanzstichtag entstanden sind, deren Folgen sich aber erst nach diesem Zeitpunkt zeigen werden, eine Pauschalrückstellung in Höhe von 2 % des Umsatzes bilden. Die Klägerin begehrt demzufolge eine entsprechende Steuerminderung.

13 Sie macht geltend, eine solche Rückstellung sei notwendig, weil sie Verträge aus dem Vorjahr über Bauleistungen mangelhaft ausgeführt habe und deshalb in den nächsten Jahren Mängelrügen und Gewährleistungsaufwand zu erwarten seien.

14 Das Finanzamt bestreitet nicht, daß die Klägerin verpflichtet sei, die Leistungen zu erbringen, die durch die Rückstellungen abgedeckt werden sollen. Diese Rückstellungen umfassten kostenlose Nacharbeiten, Minderungen oder Schadensersatz. Das Finanzamt beanstandet auch nicht die Bildung von Pauschalrückstellungen für Verbindlichkeiten, die nach dem Bilanzstichtag entstehen würden, wirtschaftlich aber in das betreffende Geschäftsjahr fallen.

15 Das Finanzamt lehnt jedoch die Rückstellung in der vorgenommenen Höhe ab und hält eine Rückstellung in Höhe von 0,5 % der Umsätze der letzten beiden Jahre für angemessen. Dabei vertritt es die Auffassung, wenn ein Unternehmen eine höhere Pauschalrückstellung geltend mache, als in der betreffenden Branche üblich sei, so müsse es nachweisen, daß es in der Vergangenheit über das übliche Maß hinaus in Anspruch genommen worden sei.

16 Das vorliegende Gericht führt aus, für die Bildung einer Pauschalrückstellung im deutschen Recht schrieben die insoweit auf einer gefestigten Rechtsprechung beruhenden Einkommensteuer-Richtlinien (EStR) vor, daß es sich um eine vor dem Bilanzstichtag verursachte Verpflichtung handele und daß mit einer Inanspruchnahme aus dieser Verpflichtung ernsthaft zu rechnen sei (R 31c Absatz 2 EStR).

17 Das vorliegende Gericht ist jedoch der Auffassung, die Verpflichtung zur Einzelbewertung der in den Aktiv- und den Passivposten enthaltenen Vermögensgegenstände nach Artikel 31 Absatz 1 Buchstabe e der Richtlinie, von der nach Artikel 31 Absatz 2 nur in begründeten Ausnahmefällen abgewichen werden dürfe, stehe der Aufnahme von Pauschalrückstellungen als Passiva in die Bilanz entgegen.

18 Unter diesen Umständen hat das Finanzgericht Köln das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Entspricht es den in der Vierten Richtlinie vom 25. Juli 1978 (Jahresabschlußrichtlinie - 78/660/EWG; ABl. L 222 vom 14. August 1978, S. 11) getroffenen Bilanzierungsregelungen, nach denen

- der Jahresabschluß ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gesellschaft zu vermitteln hat (Artikel 2 Absatz 3),

- als Rückstellungen ihrer Eigenart nach genau umschriebene Verluste oder Verbindlichkeiten auszuweisen sind, die am Bilanzstichtag wahrscheinlich oder sicher, aber hinsichtlich ihrer Höhe oder dem Zeitpunkt ihres Eintritts unbestimmt sind (Artikel 20 Absatz 1),

- Rückstellungen keine Wertberichtigung zu Aktivposten darstellen dürfen (Artikel 20 Absatz 3),

- alle voraussehbaren Risiken und zu vermutenden Verluste berücksichtigt werden müssen, die in dem Geschäftsjahr oder einem früheren Geschäftsjahr entstanden sind, selbst wenn diese Risiken oder Verluste erst zwischen dem Bilanzstichtag und dem Tag der Aufstellung der Bilanz bekanntgeworden sind (Artikel 31 Absatz 1 Buchstabe c Unterabsatz bb),

- die in den Aktiv- und Passivposten enthaltenen Vermögensgegenstände einzeln zu bewerten sind (Artikel 31 Absatz 1 Buchstabe e),

- Rückstellungen nur in Höhe des notwendigen Betrages anzusetzen sind (Artikel 42 Satz 1),

wenn ein Hochbauunternehmen, das zur Ausführung seiner Aufträge neben eigenen Arbeitnehmern auch Subunternehmer einsetzt, eine Rückstellung für Gewährleistungsverpflichtungen, die erst nach dem Bilanzstichtag entstehen, nicht als Einzelrückstellung unter Berücksichtigung einzelner

in bestimmten Aufträgen liegender Garantierisiken, sondern in einem festen Prozentsatz des garantiebehafteten Umsatzes als Pauschalrückstellung bildet?

2. Bei Bejahung der Frage zu 1:

Unter welchen Voraussetzungen, nach welchen Bewertungskriterien und in Höhe welcher Prozentsätze, gegebenenfalls nach kaufmännischer Selbsteinschätzung, darf eine solche Pauschalrückstellung, auch unter Berücksichtigung eventueller, aber nur beschränkt durchsetzbarer Regressansprüche gegen eigene Arbeitnehmer und Subunternehmer, gebildet werden, und wer trägt bei Zweifeln hinsichtlich der Höhe des notwendigen Rückstellungsbetrages den Nachteil der Nichterweislichkeit?

19 Vorab ist darauf hinzuweisen, daß die Körperschaft- und die Gewerbesteuer in Deutschland auf der Grundlage der nach dem Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie in nationales Recht erstellten Bilanz ermittelt werden.

20 Die Fragen des vorliegenden Gerichts sind dahin zu verstehen, daß sie folgende Probleme aufwerfen, die nacheinander zu prüfen sind.

21 Zunächst ist zu prüfen, ob die Richtlinie einer Rückstellung für mögliche Gewährleistungsverbindlichkeiten entgegensteht, die wie die streitigen vor dem Bilanzstichtag entstehen, deren Folgen sich aber erst nach diesem Zeitpunkt zeigen können.

22 Falls dies zu verneinen ist, wird zweitens zu prüfen sein, ob jedes Gewährleistungsrisiko einzeln zu bewerten ist oder ob es möglich oder gar erforderlich ist, eine Pauschalrückstellung zu bilden, um alle diese Risiken abzudecken.

23 Schließlich wird drittens zu prüfen sein, ob die Bildung einer solchen Rückstellung von vornherein auf einen festen Prozentsatz des garantiebehafteten Umsatzes beschränkt werden kann.

24 Nach Artikel 20 Absatz 1 der Richtlinie besteht die Verpflichtung, die Rückstellungen auf der Passivseite der Gesellschaftsbilanz auszuweisen. Aus dem Wortlaut dieser Vorschrift geht hervor, daß sie die Passivierung von Gewährleistungsrückstellungen vorschreibt, wobei es sich um ihrer Eigenart nach genau umschriebene Lasten handelt, die wahrscheinlich, aber hinsichtlich ihrer Höhe oder dem Zeitpunkt ihres Eintritts unbestimmt sind.

25 Wie die deutsche Regierung vorgetragen hat, können derartige Gewährleistungsverpflichtungen nämlich die Verpflichtung der betroffenen Gesellschaft nach sich ziehen, Nachbesserungsarbeiten durchzuführen, bestimmte Leistungen zu ersetzen, den gezahlten Preis zu mindern oder Schadensersatz wegen Nichterfüllung bestimmter Leistungen zu zahlen. Selbst wenn nur einige dieser Gewährleistungsrisiken eintreten, stellen sie Verbindlichkeiten dar, denen sich die Gesellschaft, nicht entziehen kann, so daß diese potentiellen Verbindlichkeiten passiviert werden müssen, selbst wenn es noch nicht möglich ist, anzugeben, ob und inwieweit die Gesellschaft sie wird tragen müssen oder wie hoch sie genau sein werden.

26 Eine andere Auslegung des Artikels 20 der Richtlinie hätte zur Folge, daß solche potentiellen Verbindlichkeiten nicht in der Bilanz erscheinen würden, was zu einer Überbewertung des Vermögens führen würde. Ein solches Ergebnis wäre nicht nur mit dem Vorsichtsprinzip, das nach Artikel 31 Absatz 1 Buchstabe c der Richtlinie zu beachten ist, sondern auch mit dem Grundsatz der Bilanzwahrheit unvereinbar, dessen Beachtung die Hauptzielsetzung der Richtlinie darstellt (siehe Urteil vom 27. Juni 1996 in der Rechtssache C-234/94, Tomberger, Slg. 1996, I-3133, Randnr. 17, berichtigt durch Beschluß des Gerichtshofes vom 10. Juli 1997, nicht in der amtlichen Sammlung veröffentlicht). Nach diesem Grundsatz müssen die Jahresabschlüsse der Gesellschaften, für die die Richtlinie gilt, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild ihrer Vermögens-, Finanz- und Ertragslage vermitteln (vgl. vierte Begründungserwägung und Artikel 2 Absätze 3 und 5 der Richtlinie).

27 Sodann ist zu unterstreichen, daß der letztgenannte Grundsatz zum einen gebietet, daß die Abschlüsse die Tätigkeiten und Vorgänge wiedergeben, die sie beschreiben sollen, und zum anderen, daß die Angaben so gemacht werden, daß sie möglichst verlässlich und in möglichst geeigneter Weise das Informationsbedürfnis Dritter befriedigen, ohne die Interessen der Gesellschaft zu beeinträchtigen.

28 Es ist daher zu prüfen, ob Gewährleistungsrisiken wie die des Ausgangsverfahrens einzeln zu bewerten sind, so daß eine Einzelrückstellung für jedes Gewährleistungsrisiko erforderlich ist.

29 In diesem Zusammenhang sieht Artikel 31 Absatz 1 Buchstabe e der Richtlinie vor, daß die in den Aktiv- und Passivposten enthaltenen Vermögensgegenstände einzeln zu bewerten sind. Diese Vorschrift gilt auch für Rückstellungen im Sinne von Artikel 20 Absatz 1 der Richtlinie.

30 Der in Artikel 31 Absatz 1 Buchstabe e der Richtlinie genannte Grundsatz der Einzelbewertung gilt jedoch nicht absolut. Nach Artikel 31 Absatz 2 sind in Ausnahmefällen nämlich Abweichungen zulässig.

31 Da in der Richtlinie nicht angegeben wird, was unter "Ausnahmefällen" zu verstehen ist, ist dieser Ausdruck im Licht des mit der Richtlinie verfolgten Zweckes auszulegen, wonach die Jahresabschlüsse der erfassten Gesellschaften - wie in Randnummer 26 dieses Urteils ausgeführt worden ist - ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gesellschaften zu vermitteln haben (siehe auch in diesem Sinne das bereits genannte Urteil Tomberger).

32 Ausnahmefälle im Sinne von Artikel 31 Absatz 2 der Richtlinie sind also die Fälle, in denen eine Einzelbewertung kein den tatsächlichen Verhältnissen soweit wie möglich entsprechendes Bild der Finanzlage der betreffenden Gesellschaft vermitteln würde.

33 Wie bereits ausgeführt worden ist, stellen die im Ausgangsverfahren streitigen Gewährleistungsrisiken potentielle Verbindlichkeiten dar, für die weder die Höhe noch der Zeitpunkt des Eintritts angegeben werden kann. Die Bildung einer Einzelrückstellung für jedes Gewährleistungsrisiko könnte zu einer Verzerrung des Bildes der Finanzlage der betroffenen Gesellschaft führen, was im Widerspruch zum Grundsatz der Bilanzwahrheit stünde.

34 Daraus folgt, daß eine einheitliche Rückstellung für alle derartigen Risiken gebildet werden müsste, wenn eine Pauschalbewertung dieser Rückstellung wie im Ausgangsverfahren das geeignete Mittel ist, um ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild von der Höhe der Aufwendungen zu geben, die als Passiva zu verbuchen sein werden.

35 Was die Berechnung der Höhe der Pauschalrückstellung angeht, ist - wie die deutsche Regierung ausgeführt hat - festzustellen, daß die Richtlinie keine Aussagen darüber enthält, unter welchen Voraussetzungen, nach welchen Bewertungskriterien und in Höhe welcher Prozentsätze die Bildung von Pauschalrückstellungen zulässig ist. Diese Rückstellungen lassen sich folglich nur im Rahmen der in den verschiedenen nationalen Rechtssystemen festgelegten Voraussetzungen bestimmen.

36 Die Befugnis der nationalen Stellen in diesem Zusammenhang ist jedoch durch die Richtlinie begrenzt. Erstens ergibt sich aus dem Hauptzweck der Richtlinie, daß die Jahresabschlüsse ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gesellschaft zu vermitteln haben. Zweitens ergibt sich aus Artikel 42 Absatz 1 der Richtlinie, daß Rückstellungen nur in Höhe des notwendigen Betrages anzusetzen sind. Daraus folgt, daß die von den nationalen Stellen festgelegten Bewertungskriterien diesen beiden Voraussetzungen entsprechen müssen.

37 Die von den nationalen Stellen festgelegten Kriterien für die Bewertung der Pauschalrückstellung müssen es daher zulassen, die Erfahrungen zu berücksichtigen, die die betroffene Gesellschaft oder andere in derselben Branche tätige Unternehmen mit der Inanspruchnahme auf Gewährleistung aus ähnlichen Verträgen gemacht haben. Die in diesem Zusammenhang erheblichen Kriterien könnten u. a. die Art des betreffenden Bauvorhabens, die Wahrscheinlichkeit des Eintritts des Risikos, die sich daraus wahrscheinlich ergebenden Kosten, die Möglichkeit und der Umfang von Regressansprüchen gegen Subunternehmer und schließlich alle sonstigen für die bestmögliche Bewertung der Risiken sachdienlichen Kriterien sein.

38 Die Bildung einer Pauschalrückstellung für Gewährleistungsrisiken kann daher von der Verwaltung nicht vornherein abstrakt auf einen festen Prozentsatz des garantiebehafteten Umsatzes beschränkt werden.

39 Andererseits darf das betreffende Unternehmen eine solche Pauschalrückstellung auch nicht höher festsetzen, als es in Anbetracht des jeweiligen Risikos angemessen erscheint.

40 Auf die Vorlagefragen ist daher zu antworten, daß die Richtlinie die Bildung einer Rückstellung für potentielle Gewährleistungsverbindlichkeiten wie im Ausgangsverfahren vorschreibt, die rechtlich vor dem Bilanzstichtag entstehen, deren Folgen sich aber erst nach diesem zeigen. Eine einheitliche Rückstellung für alle derartigen Risiken ist dann zu bilden, wenn eine Pauschalbewertung dieser Rückstellung wie im vorliegenden Fall das geeignete Mittel ist, um ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild von der Höhe des Aufwands zu geben, der abzusetzen sein wird. Mangels einer gemeinschaftsrechtlichen Regelung, die die Methode und die Kriterien für die Bewertung der Höhe der Rückstellungen spezifisch erfasst, müssen diese Rückstellungen im Rahmen der in den verschiedenen nationalen Regelungen festgelegten Voraussetzungen bestimmt werden, jedoch mit der Maßgabe, daß der Jahresabschluß ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gesellschaft vermittelt und die Rückstellungen nur in Höhe des für die Gesellschaft notwendigen Betrages angesetzt werden.

Kosten

Kosten

41 Die Auslagen der deutschen Regierung, der niederländischen Regierung, der Regierung des Vereinigten Königreichs und der Kommission, die vor dem Gerichtshof Erklärungen abgegeben haben, sind nicht erstattungsfähig. Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem bei dem vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts.

Tenor

Aus diesen Gründen

hat

DER GERICHTSHOF

(Fünfte Kammer)

auf die ihm vom Finanzgericht Köln mit Beschluß vom 16. Juli 1997 vorgelegten Fragen für Recht erkannt:

Die Vierte Richtlinie 78/660/EWG des Rates vom 25. Juli 1978 aufgrund von Artikel 54 Absatz 3 Buchstabe g des Vertrages über den Jahresabschluß von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen schreibt die Bildung einer Rückstellung für potentielle Gewährleistungsverbindlichkeiten wie im Ausgangsverfahren vor, die rechtlich vor dem Bilanzstichtag entstehen, deren Folgen sich aber erst nach diesem zeigen. Eine einheitliche Rückstellung für alle derartigen Risiken ist dann zu bilden, wenn eine Pauschalbewertung dieser Rückstellung wie im vorliegenden Fall das geeignete Mittel ist, um ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild von der Höhe des Aufwands zu geben, der abzusetzen sein wird. Mangels einer gemeinschaftsrechtlichen Regelung, die die Methode und die Kriterien für die Bewertung der Höhe der Rückstellungen spezifisch erfasst, müssen diese Rückstellungen im Rahmen der in den verschiedenen nationalen Regelungen festgelegten Voraussetzungen bestimmt werden, jedoch mit der Maßgabe, daß der Jahresabschluß ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gesellschaft vermittelt und die Rückstellungen nur in Höhe des für die Gesellschaft notwendigen Betrages angesetzt werden.