

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (viides jaosto)

14 päivänä syyskuuta 1999 *

Asiassa C-275/97,

jonka Finanzgericht Köln (Saksa) on saattanut EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan (josta on tullut EY 234 artikla) nojalla yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi saadaksean tässä kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa

DE + ES Bauunternehmung GmbH

vastaan

Finanzamt Bergheim

ennakkoratkaisun perustamissopimuksen 54 artiklan 3 kohdan g alakohdan nojalla yhtiömuodoltaan tietynlaisten yhtiöiden tilinpäätöksistä 25 päivänä heinäkuuta 1978 annetun neljännen neuvoston direktiivin 78/660/ETY (EYVL L 222, s. 11) tulkinnasta,

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (viides jaosto),

toimien kokoonpanossa: viidennen jaoston puheenjohtaja J.-P. Puissochet sekä tuomarit P. Jann, D. A. O. Edward (esittelevä tuomari), L. Sevón ja M. Wathelet,

julkisasiamies: P. Léger,

kirjaaja: R. Grass,

ottaen huomioon kirjalliset huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Finanzamt Bergheim, edustajanaan ylijohtaja ja esimiehensä vakituisena sijaisena toimiva henkilö A. Kohls,
- Saksan hallitus, asiamiehinään liittovaltion oikeusministeriön ministerineuvos A. Dittrich ja liittovaltion talousministeriön ylijohtaja C.-D. Quasowski,
- Alankomaiden hallitus, asiamiehenään ulkoasiainministeriön oikeudellinen neuvonantaja A. Bos,
- Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehenään Assistant Treasury Solicitor J. E. Collins,
- Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään oikeudellinen pääneuvonantaja A. Caeiro ja oikeudellisessa yksikössä toimiva kansallinen virkamies A. Buschmann,

ottaen huomioon esittelevän tuomarin kertomuksen,

kuultuaan julkisasiamiehen 26.11.1998 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

- 1 Finanzgericht Köln on esittänyt 16.7.1997 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 30.7.1997, EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan (josta on tullut EY 234 artikla) nojalla kaksi ennakkoratkaisukysymystä perustamissopimuksen 54 artiklan 3 kohdan g alakohdan nojalla yhtiömuodoltaan tietyntyyppisten yhtiöiden tilinpäätöksistä 25 päivänä heinäkuuta 1978 annetun neljännen neuvoston direktiivin 78/660/ETY (EYVL L 222, s. 11; jäljempänä direktiivi) tulkinnasta.
- 2 Nämä kysymykset on esitetty oikeusriidassa, jossa ovat vastakkain DE + ES Bauunternehmung GmbH (jäljempänä DE + ES), joka on Saksan oikeuden mukaan perustettu rakennusyhtiö, ja Finanzamt Bergheim (jäljempänä Finanzamt).

Asiaa koskeva yhteisön lainsäädäntö

- 3 Direktiivin 2 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Tilinpäätös käsittää taseen, tuloslaskelman ja liitetiedot. Nämä asiakirjat muodostavat yhden kokonaisuuden.”

4 Direktiivin 2 artiklan 3 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Tilinpäätöksen on annettava oikea ja riittävä kuva yhtiön varoista ja vastuista, rahoitusasemasta sekä tuloksesta.”

5 Saman artiklan 5 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Jos jonkin tämän direktiivin säännöksen soveltaminen poikkeustapauksissa johtaa ristiriitaan 3 kohdan kanssa, tuosta säännöksestä on poikettava, jotta voidaan antaa 3 kohdassa tarkoitettu oikea ja riittävä kuva. Poikkeamiset sekä selvitys niiden perusteluista ja vaikutuksista varoihin ja vastuisiin, rahoitusasemaan sekä tulokseen on ilmoitettava liitetiedoissa. Jäsenvaltiot voivat määritellä kyseiset poikkeustapaukset ja antaa tarvittavat erityissäännökset.”

6 Direktiivin 20 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Varaukset on tarkoitettu sellaisia luonteeltaan selvästi määriteltyjä menetyksiä tai velkoja varten, jotka tilinpäätöspäivänä ovat joko todennäköisiä tai varmoja mutta joiden määrä ja syntymisen ajankohta on epävarma.

2. Jäsenvaltiot voivat myös sallia varaukset sellaisia tilikaudelta tai aikaisemmilta tilikausilta peräisin olevia menoja varten, jotka ovat tilinpäätöspäivänä joko

todennäköisiä tai varmoja mutta joiden määrä ja syntymisen ajankohta on epävarma.

3. Varauksia ei saa merkitä suoraan vastaaviin merkittyjen erien arvovähennyksiksi.”

7 Direktiivin 31 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Jäsenvaltioiden on huolehdittava, että tilinpäätöksissä ilmoitettavat erät arvostetaan seuraavia yleisiä periaatteita noudattaen:

c) arvostuksessa on noudatettava varovaisuutta ja erityisesti:

aa) ainoastaan tilikauden loppuun mennessä toteutuneet voitot saadaan ilmoittaa tilinpäätöksessä,

bb) kaikki sellaiset ennakoitavissa olevat vastuut ja mahdolliset menetykset, jotka liittyvät kyseiseen tai sitä edeltäneeseen tilikauteen, on otettava huomioon, vaikka tällaiset vastuut ja menetykset tulisivat tietoon vasta tilinpäätöspäivän ja tilinpäätöksen laatimisen välisenä aikana,

- cc) kaikki arvon vähentyminen on otettava huomioon riippumatta siitä, onko tilikauden tulos voitollinen vai tappiollinen;

- d) kaikki tilikauden tuotot ja kulut on otettava huomioon riippumatta tällaisen tuoton tai kulun saanti- tai maksupäivästä;

- e) vastaaviin ja vastattaviin kuuluvat omaisuuserät on arvostettava erikseen;

- f) kunkin tilikauden aloittavan taseen on vastattava edellisen tilikauden päätävää tasetta.

2. Näistä yleisistä periaatteista saadaan poiketa poikkeustapauksissa. Poikkeaminen ja sen perustelut on ilmoitettava liitetiedoissa, joihin on myös sisällytettävä arvio poikkeamisen vaikutuksista varoihin ja vastuisiin, rahoitusasemaan sekä tulokseen.”

8 Direktiivin 42 artiklan ensimmäisessä kohdassa säädetään seuraavaa:

”Tehdyt varaukset eivät saa määrältään olla suurempia kuin on tarpeen.”

Asiaa koskeva kansallinen lainsäädäntö

- 9 Direktiivi saatettiin osaksi Saksan lainsäädäntöä 19.12.1985 annetulla *Bilanzrichtliniengesetz*illä (tilinpäätöstä koskeva yleislaki; Bundesgesetzblatt, jäljempänä BGBl., I, s. 2355). Kyseinen laki sisällytettiin tämän jälkeen 10.5.1997 annetun *Handelsgesetzbuchin* (Saksan kauppalaki, jäljempänä HGB; BGBl. III, s. 4101-1) kolmanteen osaan (238—242 §).
- 10 *Körperschaftsteuergesetzin* (yhteisöverolaki, jäljempänä KStG) mukaan yhteisövero määritetään *Einkommenssteuergesetzin* (tuloverolaki, jäljempänä EStG; BGBl. 1990, s. 1898, korj. 1991 I, s. 808) mukaisesti lasketun voiton perusteella. EStG:n mukaan voiton määrittäminen on tehtävä HGB:hen sisältyvien säännösten mukaisesti laaditun tilinpäätöksen perusteella.
- 11 *Gewerbesteuer*gesetzin (elinkeinoverolaki) 7 §:n mukaan elinkeinoveron määräytymisperuste lasketaan EStG:n tai KStG:n mukaisesti ja siten HGB:hen sisältyvien säännösten mukaisesti.

Pääasian kohteena oleva oikeusriita

- 12 DE + ES käyttää sille annettujen urakoiden suorittamisessa omien työntekijöidensä lisäksi aliurakoitsijoita. Määritettäessä DE + ES:n yhteisöveroa ja elinkeinoveroa vuodelle 1993 DE + ES halusi tehdä tiettyihin urakoihin liittyvien takuuvastuiden osalta kokonaisvarauksen, jonka suuruudeksi se arvioi kaksi prosenttia liikevaihdosta, sillä perusteella, että kyseessä ovat velvoitteet, jotka oikeudellisesti syntyvät ennen tilinpäätöspäivää mutta joiden vaikutukset voivat ilmetä vasta kyseisen päivän jälkeen. Näin ollen kantaja vaatii arvioimaansa määrää vastaavaa vähennysoikeutta verotuksessa.

- 13 DE + ES väittää, että kyseinen varaus on tarpeen edeltävänä vuonna tehtyjen sellaisten rakennussopimusten takia, joiden täyttäminen on puutteellista ja jotka luultavasti aiheuttavat lähivuosina rakennusvirheistä seuraavia reklamaatioita sekä takuusta aiheutuvia kustannuksia.
- 14 Finanzamt ei kiistä sitä, että DE + ES on velvollinen antamaan takuun tiettyjen töiden korjaamisesta, joista aiheutuvat kustannukset on tarkoitettu katettaviksi takuuvastuita koskevilla varauksilla. Varaukset kattavat ilmaisten korjaustöiden tekemisen, hinnanalennuksen ja vahingonkorvauksen maksamisen. Finanzamt ei myöskään kiistä sitä, että kokonaisvarauksia saadaan tehdä sellaisten velkojen kattamiseksi, jotka syntyvät tilinpäätöspäivän jälkeen mutta jotka taloudellisesti katsoen kuuluvat asianomaiseen tilikauteen.
- 15 Finanzamt sitä vastoin kieltäytyy hyväksymästä varauksen esitettyä määrää ja ehdottaa varausta, joka vastaisi puolta prosenttia kahden edellisen vuoden liikevaihdosta. Se katsoo tältä osin, että jos yritys vaatii kokonaisvarausta, joka on määrältään suurempi kuin kyseisellä alalla takuista yleensä aiheutuneet kustannukset, yrityksen on voitava osoittaa, että aikaisempina tilivuosina sille on aiheutunut tätä tavanomaista tasoa enemmän kustannuksia takuusitoumusten vuoksi.
- 16 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että jotta Saksan lainsäädännön mukainen kokonaisvaraus voidaan tehdä, tuloveroa koskevissa soveltamisohjeissa (*Einkommensteuer-Richtlinien*, jäljempänä EStR), jotka perustuvat hyvin vakiintuneeseen oikeuskäytäntöön, edellytetään, että varauksen perustana olevan velvoitteen syy edeltää tilinpäätöspäivää ja on todennäköistä, että verosubjektille aiheutuu velvoitteen perusteella kustannuksia (EStR:n R 31 c §:n 2 momentti).
- 17 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo kuitenkin, että direktiivin 31 artiklan 1 kohdan e alakohdassa säädetty velvoite, jonka mukaan vastattaviin ja vastaaviin kuuluvat erät on arvostettava erikseen ja josta voidaan saman artiklan 2 kohdan mukaan poiketa ainoastaan perustelluissa poikkeustapauksissa, estää sen, että taseen vastattaviin kirjataan kokonaisvarauksia.

18 Finanzgericht Köln on tässä tilanteessa päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1. Vastaako tietynlaisten yhtiöiden tilinpäätöksiä koskevassa, 25.7.1978 annettussa neljännessä direktiivissä (direktiivi 78/660/ETY, EYVL L 222, 14.8.1978, s. 11; jäljempänä direktiivi) säädettyjä tilinpäätössäännöksiä, joiden mukaan

— tilinpäätöksen on annettava oikea ja riittävä kuva yhtiön varoista ja vastuista, rahoitusasemasta sekä tuloksesta (direktiivin 2 artiklan 3 kohta),

— varaukset on tarkoitettu sellaisia luonteeltaan selvästi määriteltyjä menetyksiä tai velkoja varten, jotka tilinpäätöspäivänä ovat joko todennäköisiä tai varmoja mutta joiden määrä ja syntymisen ajankohta on epävarma (direktiivin 20 artiklan 1 kohta),

— varauksia ei saa merkitä suoraan vastaaviin merkittyjen erien arvonnähennyksiksi (direktiivin 20 artiklan 3 kohta),

— kaikki sellaiset ennakoitavissa olevat vastuut ja mahdolliset menetykset, jotka liittyvät kyseiseen tai sitä edeltäneeseen tilikauteen, on otettava huomioon, vaikka tällaiset vastuut ja menetykset tulisivat tietoon vasta tilinpäätöspäivän ja tilinpäätöksen laatimisen välisenä aikana (direktiivin 31 artiklan 1 kohdan c alakohdan bb alakohta),

- vastaaviin ja vastattaviin kuuluvat omaisuuserät on arvostettava erikseen (direktiivin 31 artiklan 1 kohdan e alakohta) ja

- tehdyt varaukset eivät saa määrältään olla suurempia kuin on tarpeen (direktiivin 42 artiklan 1 kohta),

se, että talonrakennusyritys, joka urakoidensa suorittamiseksi käyttää omien työntekijöidensä ohella myös aliurakoitsijoita, ei tee sellaisista takuuvastuista, jotka syntyvät vasta tilinpäätöspäivän jälkeen, erillisiä varauksia sen mukaan, millaisia yksittäisiä takuuvastuita tiettyihin urakoihin liittyy, vaan tekee kokonaisvarauksen, joka on kiinteä prosenttiosuus liikevaihdosta, johon takuu liittyy?

2. Jos vastaus ensimmäiseen kysymykseen on myöntävä,

millä edellytyksillä, millä arvostusperusteilla ja minkä suuruisina prosenttiosuuksina — tarvittaessa yrittäjän oman arvion perusteella — saadaan tehdä tällainen kokonaisvaraus ottaen myös huomioon mahdolliset, mutta vain rajoitetusti sallitut takautumisvaatimukset omia työntekijöitä ja aliurakoitsijoita kohtaan, ja kenen haitaksi on epäselvässä tilanteessa katsottava se, ettei tarpeellisten varausten määrää voida osoittaa?”

¹⁹ Alustavasti on todettava, että yhteisövero ja elinkeinovero lasketaan Saksassa sen lain mukaisesti laaditun tilinpäätöksen perusteella, jolla direktiivi on saatettu osaksi kansallista lainsäädäntöä.

- 20 Kansallisen tuomioistuimen esittämien kysymysten on katsottava tuovan esiin useita ongelmia, joita on tarkasteltava peräkkäin.
- 21 Aluksi on määritettävä, onko direktiivin vastaista varauksen tekeminen sellaisista takuuvastuista, joista on kyse käsiteltävänä olevassa asiassa ja jotka perustuvat velvoitteisiin, jotka oikeudellisesti syntyvät ennen tilinpäätöspäivää mutta joiden vaikutukset voivat ilmetä vasta kyseisen päivän jälkeen.
- 22 Jos vastaus tähän kysymykseen on kieltävä, toiseksi on tarkasteltava sitä, onko kukin takuuvastuu arvostettava erikseen vai onko mahdollista tai tarpeen vaatiessa jopa välttämätöntä tehdä kokonaisvaraus kaikkien tällaisten vastuiden kattamiseksi.
- 23 Kolmanneksi on tutkittava, voidaanko tällaisen varauksen tekeminen lähtökohdaisesti rajoittaa kiinteään prosenttiosuuteen siitä liikevaihdosta, jota takuu koskee.
- 24 Direktiivin 20 artiklan 1 kohdassa säädetään velvoitteesta kirjata varaukset yhtiön taseen vastattaviin. Kyseisen säännöksen sanamuodosta ilmenee, että takuuvastuita koskevat varaukset on kirjattava vastattaviin edellyttäen, että nämä varaukset ovat sellaisia vastuita varten, jotka ovat selvästi määriteltyjä ja todennäköisiä mutta joiden määrä ja syntymisen ajankohta on epävarma.
- 25 Kuten Saksan hallitus on todennut, tällaisista takuista johtuvat velvoitteet voivat itse asiassa merkitä asianomaiselle yhtiölle velvollisuutta suorittaa korjaustöitä ilmaiseksi, korvata tiettyjä palveluja toisilla, alentaa maksettua hintaa tai maksaa

vahingonkorvausta tiettyjen palvelujen puutteellisen suorittamisen takia. Vaikka kyseisistä takuuvastuista ainoastaan osa toteutuisi, kyseessä ovat kuitenkin velat, joita yhtiö ei niiden toteutuessa voi välttää, joten kyseiset potentiaaliset velat olisi kirjattava vastattaviin, vaikkei vielä olisi mahdollista täsmentää, onko, ja missä määrin, yhtiön vastattava niistä, eikä arvioida niiden tarkkaa määrää.

- 26 Direktiivin 20 artiklalle annettava muu tulkinta merkitsisi sitä, etteivät tällaiset potentiaaliset velat esiintyisi taseessa, mikä johtaisi varojen yliarvostukseen. Kyseinen lopputulos olisi yhteensopimaton paitsi varovaisuusperiaatteen kanssa, jonka noudattamisesta säädetään direktiivin 31 artiklan 1 kohdan c alakohdassa, myös oikean ja riittävän kuvan periaatteen kanssa, jonka noudattaminen on direktiivin keskeinen tarkoitus (ks. asia C-234/94, Tomberger, tuomio 27.6.1996, Kok. 1996, s. I-3133, 17 kohta, jota on korjattu yhteisöjen tuomioistuimen 10.7.1997 antamalla määräyksellä, ei julkaistu oikeustapauskokoelmassa); kyseisen periaatteen mukaan neljännessä direktiivissä tarkoitettujen yhtiöiden tilinpäätösten on annettava oikea ja riittävä kuva yhtiöiden varoista ja vastuista, rahoitusasemasta ja tuloksesta (ks. direktiivin neljäs perustelukappale ja 2 artiklan 3 ja 5 kohta).
- 27 Tämän jälkeen on korostettava, että viimeksi mainittu periaate edellyttää toisaalta sitä, että tilinpäätös toisaalta kuvastaa niitä toimintoja ja liiketoimia, joita sillä on tarkoitus kuvata, ja toisaalta sitä, että tilinpäätöstiedot annetaan sellaisessa mahdollisimman päteväksi katsotussa muodossa, jolla voidaan parhaiten tyydyttää ulkopuolisten tiedon tarve yhtiön etuja loukkaamatta.
- 28 Näin ollen on tutkittava, onko sellaiset takuuvastuut, joista on kyse pääasiassa, arvostettava erikseen siten, että kunkin takuuvastuun osalta on tarpeen tehdä erillinen varaus.
- 29 Tältä osin direktiivin 31 artiklan 1 kohdan e alakohdassa säädetään, että vastaaviin ja vastattaviin kuuluvat erät on arvostettava erikseen. Kyseistä säännöstä sovelletaan myös direktiivin 20 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuihin varauksiin.

30 Direktiivin 31 artiklan 1 kohdan e alakohdassa mainittua erillisen arvostuksen periaatetta ei kuitenkaan sovelleta ehdottomasti. Kyseisen artiklan 2 kohdan nojalla poikkeukset ovat nimittäin sallittuja poikkeustapauksissa.

31 Koska direktiivissä ei täsmennetä sitä, mitä ”poikkeustapauksilla” tarkoitetaan, kyseistä ilmaisua on tulkittava ottaen huomioon kyseisen direktiivin tarkoitus eli se, että — kuten tämän tuomion 26 kohdassa on todettu — direktiivissä tarkoitettujen yhtiöiden tilinpäätösten on annettava oikea ja riittävä kuva yhtiöiden varoista ja vastuista, rahoitusasemasta ja tuloksesta (ks. myös vastaavasti em. asiassa Tomberger annettu tuomio).

32 Direktiivin 31 artiklan 2 kohdassa tarkoitetut poikkeustapaukset ovat näin ollen sellaisia tapauksia, joissa erillinen arvostus ei antaisi mahdollisimman oikeaa ja riittävää kuvaa asianomaisen yhtiön todellisesta rahoitusasemasta.

33 Kuten edellä on jo todettu, pääasiassa kyseessä olevat takuuvastuut ovat potentiaalisia velkoja, joiden määrää tai syntymisen ajankohtaa ei voida täsmentää. Erillisen varauksen tekeminen kunkin takuuvastuun osalta voisi johtaa vääristyneeseen kuvaan asianomaisen yhtiön rahoitusasemasta, mikä olisi oikean ja riittävän kuvan periaatteen vastaista.

34 Tästä seuraa, että kaikkien tällaisten vastuuiden osalta pitäisi tehdä yhteinen varaus silloin kun, kuten käsiteltävänä olevassa asiassa, tällaisen varauksen kokonaisarvostus on asianmukainen keino oikean ja riittävän kuvan antamiseksi vastattaviin kirjattavien menojen määrästä.

35 Kokonaisvarauksen määrän laskemisen osalta on todettava, kuten Saksan hallitus on todennut, ettei direktiivissä millään tavalla osoiteta sitä, millä edellytyksillä, millä arvostusperusteilla ja minkä suuruisina prosenttimäärinä

kokonaisvarausten tekeminen on sallittua. Tästä seuraa, että kyseiset varaukset voidaan määrittää ainoastaan kansallisissa säännöksissä vahvistettujen edellytysten mukaisesti.

- 36 Direktiivillä kuitenkin rajoitetaan kansallisten viranomaisten toimivaltaa tältä osin. Ensinnäkin direktiivin pääasiallisesta tarkoituksesta seuraa, että tilinpäätöksen on annettava oikea ja riittävä kuva yhtiön varoista ja vastuista, rahoitusasemasta sekä tuloksesta. Direktiivin 42 artiklan 1 kohdasta ilmenee toiseksi, että varaukset eivät saa määrältään olla suurempia kuin on tarpeen. Tästä seuraa, että kansallisten viranomaisten vahvistamien arvostusperusteiden on täytettävä nämä kaksi edellytystä.
- 37 Kansallisten viranomaisten vahvistamien kokonaisvarauksia koskevien arvostusperusteiden on näin ollen sallittava se, että voidaan ottaa huomioon asianomaisen yrityksen tai muiden samalla alalla toimivien yritysten hankkima kokemus siitä, missä määrin takuuseen vedotaan samankaltaisten sopimusten osalta. Asiaankuuluvia perusteita voivat tällöin olla erityisesti se, minkälaisesta rakennustyöstä on kyse, vastuun toteutumisen todennäköisyys, vastuun toteutumisesta todennäköisesti aiheutuvat kustannukset, aliurakoitsijoiden käytön laajuus, takautumisoikeus aliurakoitsijoita kohtaan sekä lopuksi kaikki muut perusteet, jotka ovat asiaankuuluvia parhaan mahdollisen vastuita koskevan arvostuksen suorittamiseksi.
- 38 Viranomaiset eivät näin ollen voi rajoittaa takuuvastuiden perusteella tehtävää kokonaisvarausta etukäteen ja abstraktisti kiinteään prosenttiosuuteen liikevaihdosta, jota takuu koskee.
- 39 Asianomainen yritys ei sitä vastoin saa tehdä asianomaiseen vastuuseen nähden perusteettoman suurta kokonaisvarausta.

- 40 Esitettyihin kysymyksiin on näin ollen vastattava, että direktiivissä veloitetaan tekemään varaus sellaisista takuuvastuista, joista on kyse pääasiassa ja jotka perustuvat velvoitteisiin, jotka oikeudellisesti syntyvät ennen tilinpäätöspäivää mutta joiden vaikutukset voivat ilmetä vasta kyseisen päivän jälkeen. Kaikkien tällaisten vastuiden osalta on tehtävä yhteinen varaus silloin kun, kuten käsiteltävänä olevassa asiassa, tällaisen varauksen kokonaisarvostus on asianmukainen keino oikean ja riittävän kuvan antamiseksi vastattaviin kirjattavien menojen määrästä. Koska ei ole olemassa yhteisön lainsäädäntöä, joka koskee erityisesti varausten arvostamismenetelmää ja -perusteita, kyseiset varaukset on määritettävä kansallisissa säännöksissä vahvistettujen edellytysten mukaisesti, kuitenkin edellyttäen, että tilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuvan yhtiön varoista ja vastuista, rahoitusasemasta ja tuloksesta ja että varausten määrä ei ylitä kyseisen yhtiön tarpeita.

Oikeudenkäyntikulut

- 41 Yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa esittäneille Saksan, Alankomaiden ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksille ja Euroopan yhteisöjen komissiolle aiheutuneita oikeudenkäyntikuluja ei voida määrätä korvattaviksi. Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta.

Näillä perusteilla

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (viides jaosto)

on ratkaissut Finanzgericht Kölnin 16.7.1997 tekemällään päätöksellä esittämät kysymykset seuraavasti:

Perustamissopimuksen 54 artiklan 3 kohdan g alakohdan nojalla yhtiömuodollaan tietynlaisten yhtiöiden tilinpäätöksistä 25 päivänä heinäkuuta 1978 annetussa neljännessä neuvoston direktiivissä 78/660/ETY velvoitetaan tekemään varaus sellaisista takuuvastuista, joista on kyse pääasiassa ja jotka perustuvat velvoitteisiin, jotka oikeudellisesti syntyvät ennen tilinpäätöspäivää mutta joiden vaikutukset voivat ilmetä vasta kyseisen päivän jälkeen. Kaikkien tällaisten vastuisten osalta on tehtävä yhteinen varaus silloin kun, kuten käsiteltävänä olevassa asiassa, tällaisen varauksen kokonaisarvostus on asianmukainen keino oikean ja riittävän kuvan antamiseksi vastattaviin kirjattavien menojen määrästä. Koska ei ole olemassa yhteisön lainsäädäntöä, joka koskee erityisesti varausten arvostamismenetelmää ja -perusteita, kyseiset varaukset on määritettävä kansallisissa säännöksissä vahvistettujen edellytysten mukaisesti, kuitenkin edellyttäen, että tilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuvan yhtiön varoista ja vastuista, rahoitusasemasta ja tuloksesta ja että varausten määrä ei ylitä kyseisen yhtiön tarpeita.

Puissochet

Jann

Edward

Sevón

Wathelet

Julistettiin Luxemburgissa 14 päivänä syyskuuta 1999.

R. Grass

J.-P. Puissochet

kirjaaja

viidennen jaoston puheenjohtaja