JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
PHILIPPE LÉGER
26 päivänä marraskuuta 1998 *

1. Sallitaanko perustamissopimuksen 54 artiklan 3 kohdan g alakohdan nojalla yhtiömuodoltaan tietynlaisten yhtiöiden tilinpäätöksistä 25 päivänä heinäkuuta 1978 annetussa neljännessä neuvoston direktiivissä 78/660/ETY [1] (jäljempänä neljäs direktiivi) se, että rajavastuuyhtiön taseen vastattaviin kirjataan kokonaisuutena arvostettuja varauksia takuuvastuista? Tämä on pääasiallisesti se kysymys, jonka Finanzgericht Köln (Saksa) esittää yhteisöjen tuomioistuimelle.

Asiaa koskevat neljännen direktiivin säännökset

2. Neljännen direktiivin tarkoituksena on erityisesti osakeyhtiöiden ja rajavastuuyhtiöiden osalta yhtiön osakkaiden ja ulkopuolisten suojaamiseksi sovittaa yhteen kansallisia säännöksiä, jotka koskevat tilinpäätösten ja toimintakertomusten esittämistä ja sisältöä, niitä laadittaessa käytettäviä arvostusmenetelmiä sekä niiden julkistamista. [2]

3. Tätä varten direktiivissä ilmaistaan tietyt periaatteet, joita on noudatettava tilinpäätöstä laadittaessa.

4. Neljännen direktiivin 2 artiklan 3 kohdassa säädetään siten, että tilinpäätöksen on annettava oikea ja riittävä kuva yhtiön varoista ja vastuista, rahoitusasemasta sekä tuloksesta (jäljempänä oikean ja riittävän kuvan periaate).

5. Saman artiklan 5 kohdassa täsmennetään, että jos neljännen direktiivin jonkin säännöksen soveltaminen poikkeustapauksissa osoittautuu oikean ja riittävän kuvan periaatteen vastaiseksi, tästä säännöksestä on poikettava kyseisen periaatteen noudattamisen varmistamiseksi. Poikkeaminen on perusteltava asianmukaisesti ja siitä on ilmoitettava liitetiedoissa.

6. Neljännen direktiivin 20 artiklan 1 kohdassa määritellään varaukset. Ne "on tarkoitettu sellaisia luonteeltaan selvästi määriteltyjä menetyksiä tai velkoja varten, jotka tilinpäätöspäivänä ovat joko toden-

* Alkuperäinen kieli: ranska.
1 — EYVL L 222, s. 11.
2 — Ensimmäinen perustelukappale.

näköisiä tai varmoja mutta joiden määrä ja syntymisen ajankohta on epävarma".

7. Neljännen direktiivin 31 artiklassa ilmaistaan ne yleiset periaatteet, jotka jäsenvaltioiden on otettava huomioon tilinpäätöksessä ilmoitettavien erien arvostamisen osalta.

8. Neljännen direktiivin 31 artiklan 1 kohdassa säädetään siten seuraavaa:

" — —

c) arvostuksessa on noudatettava varovaisuutta ja erityisesti:

— —

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;

— —

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;

— — "

9. Neljännen direktiivin 31 artiklan 2 kohdan mukaan 1 kohdassa ilmaistuista periaatteista saadaan poiketa ainoastaan poikkeustapauksissa.

10. Direktiivin 42 artiklan ensimmäisessä kohdassa todetaan lopuksi seuraavaa: "Tehdyt varaukset eivät saa määrältään olla suurempia kuin on tarpeen."

Asiaa koskeva kansallinen lainsäädäntö

11. Neljäs direktiivi saatettiin osaksi Saksan lainsäädäntöä 19.12.1985 annetulla *Bilanzrichtliniengesetz*illä (tilinpäätöstä koskeva yleislaki).[3] Kyseinen laki on sisällytetty 10.5.1897 annetun *Handelsgesetzbuch*in (kauppalaki; jäljempänä HGB)[4] kolmanteen osaan (238—342 §).

12. HGB:n 243 §:n 1 momentin mukaan "tilinpäätös laaditaan hyvän kirjanpitotavan mukaisesti".

13. HGB:n 249 §:n 1 ja 3 momentissa täsmennetään, että varauksia voidaan tehdä ainoastaan, jos velat ovat epävarmoja ja jos keskeneräisistä liiketoimista aiheutuvat menetykset ovat välittömästi uhkaavia.

14. HGB:n 252 §:n 1 momentin 3 ja 4 kohta ja 2 momentti ovat pääasiallisesti samansisältöiset kuin neljännen direktiivin 31 artiklan 1 kohdan c, d ja e alakohta. Kyseisessä pykälässä nimittäin säädetään, että vastaaviin ja vastattaviin kuuluvat erät on tilinpäätöspäivänä arvostettava erikseen, että arvostuksessa on noudatettava varovaisuusperiaatetta erityisesti siten, että kaikki ennakoitavissa olevat vastuut ja menetykset, jotka ovat syntyneet ennen tilinpäätöspäivää, otetaan huomioon, vaikka ne tulisivat tietoon vasta tilinpäätöspäivän ja tilinpäätöksen laatimisen välisenä aikana, ja että ainoastaan tilikauden loppuun mennessä toteutuneet voitot voidaan ottaa huomioon. Pykälässä todetaan myös, että mainituista periaatteista voidaan poiketa ainoastaan perustelluissa poikkeustapauksissa.

15. HGB:n 253 §:n 1 momentissa, jolla pannaan täytäntöön neljännen direktiivin 42 artiklan ensimmäinen kohta, säädetään, että "varaukset eivät saa määrältään olla suurempia kuin on liiketaloudellisesti perusteltua".

16. *Körperschaftsteuergesetz*in (yhteisöverolaki, jäljempänä KStG) mukaan Körperschaftsteuer (yhteisövero) määritetään puolestaan *Einkommensteuergesetz*in (tuloverolaki, jäljempänä EStG[5]) mukaisesti lasketun voiton perusteella. Viimeksi mainitussa laissa edellytetään, että voiton määrittäminen on tehtävä HGB:hen sisältyvien säännösten mukaisesti laaditun tilinpäätöksen perusteella.

17. *Gewerbesteuergesetz*in (elinkeinoverolaki) 7 §:n mukaan elinkeinoveron määräytymisperuste lasketaan EStG:n tai

3 — Bundesgesetzblatt (jäljempänä BGBl.) I, s. 2355.
4 — BGBl. III, s. 4100-1.
5 — BGBl. 1990, s. 1898, korjaus BGBl. 1991 I, s. 808.

KStG:n mukaisesti ja siten HGB:hen sisältyvien säännösten mukaisesti.

varmaa, voidaanko maksetut määrät saada takautumisoikeutta käyttäen työntekijöiltä ja alihankkijoilta.

Tosiseikat ja asian käsittelyn vaiheet

18. DE + ES Bauunternehmung GmbH (jäljempänä kantaja) on Saksan oikeuden mukaan perustettu rakennusyhtiö, joka käyttää sille annettujen urakoiden suorittamisessa omien työntekijöidensä lisäksi aliurakoitsijoita.

19. Kun kantajan yhteisöveroa ja elinkeinoveroa vuodeksi 1993 määritettiin, se halusi tehdä tiettyihin urakoihin liittyvien takuuvastuiden osalta kokonaisvarauksen, jonka suuruudeksi se arvioi kaksi prosenttia takuun kattamasta 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. Ei ole kiistetty sitä, että kantaja on velvollinen antamaan takuun sellaisten puutteellisten töiden korjaamisesta, joiden puutteellisuus ilmenee 2—5 vuoden aikana töiden päättämisen jälkeen, ja että on epä-

20. Finanzamt Bergheim (jäljempänä vastaaja) ei kiistänyt tällaiset velat kattavan kokonaisvarauksen tekemisen lainmukaisuutta, mutta se kieltäytyi hyväksymästä tässä tapauksessa esitetyn varauksen määrää. Se ehdotti varausta, joka vastaisi puolta prosenttia kahden edellisen vuoden liikevaihdosta.

21. Kantaja saattoi asian Finanzgericht Kölnin käsiteltäväksi saadakseen muutetuksi riidanalaisia verotuspäätöksiä muun muassa siten, että niissä otettaisiin huomioon takuuvastuita koskeva varaus, jonka suuruus on kaksi prosenttia liikevaihdosta eli 88 396 Saksan markkaa.

22. Vastaaja katsoo, että jos yritys vaatii kokonaisvarausta, joka on määrältään suurempi kuin kyseisellä alalla tavanomaisesti tehtävät varaukset, sen on voitava osoittaa, että sille on aikaisemmin aiheutunut tavanomaista tasoa enemmän kustannuksia. Vastaaja väittää käsiteltävänä olevassa asiassa, että kantajan esittämä näyttö ei riitä sen vaatimuksen perustelemiseksi, ja vaatii siten kanteen hylkäämistä.

23. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että tuloveroa koskevissa soveltamisohjeissa (*Einkommensteuer-Richtlinien*, jäljempänä EStR) ja hyvin vakiintuneessa oikeuskäytännössä edellyte-

tään Saksan lainsäädännön mukaisen kokonaisvarauksen tekemiseksi, 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).

24. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo kuitenkin, että neljännen 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 asianmukaisesti perustelluissa poikkeustapauksissa, estää sen, että taseen vastattaviin kirjataan kokonaisvarauksia.

25. Vaikka pääasia koskee suoraan kahden saksalaisen veron eli yhteisöveron ja elinkeinoveron määräytymisperusteen laskemista, joka ei kuulu yhteisön oikeuden soveltamisalaan, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ei edellä esitettyjen seikkojen takia katso voivansa ratkaista sen käsiteltäväksi saatettua asiaa saamatta ensin selvennystä neljännen direktiivin tiettyjen säännösten tulkinnasta, ja se esittää siten yhteisöjen tuomioistuimelle kaksi seuraavaa ennakkoratkaisukysymystä:

"1) Vastaako tietynlaisten yhtiöiden tilinpäätöksiä koskevassa, 25.7.1978 annetussa 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 arvonvähennyksiksi (direktiivin 20 artiklan 3 kohta),

— kaikki sellaiset ennakoitavissa olevat vastuut ja mahdolliset mene-

tykset, 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 ensimmäinen 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 osuus 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?"

Alustava huomautus

26. Komissio ja Saksan hallitus ovat ensin nostaneet esille kysymyksen siitä, onko yhteisöjen tuomioistuimella toimivalta vastata esitettyihin kysymyksiin siltä osin kuin pääasian ratkaisu ei riipu suoraan yhteisön sääntöjen soveltamisesta vaan yhteisöjen tuomioistuimen toimivaltaan kuulumattoman kansallisen lainsäädännön — eli välittömien verojen määräytymisperusteen vahvistamista koskevien kansallisten verosäännösten — soveltamisesta; ne ovat kuitenkin sittemmin myöntäneet tuomioistuimen olevan toimivaltainen asiassa

Leur-Bloem, 17.7.1997 annetun tuomion perusteella. [6]

27. Olen samaa mieltä. Kyseisestä tuomiosta nimittäin ilmenee, että "kansallisen tuomioistuimen tekemä ennakkoratkaisupyyntö voidaan — — jättää tutkimatta ainoastaan silloin, kun on ilmeistä, että perustamissopimuksen 177 artiklan mukaista menettelyä käytetään väärään tarkoitukseen ja että sillä itse asiassa pyritään saamaan yhteisöjen tuomioistuimen ratkaisu näennäisen oikeudenkäyntiasian avulla, tai kun on selvää, että yhteisön oikeutta ei suoraan eikä välillisesti sovelleta kyseisen asian olosuhteissa". [7]

Yhteisöjen tuomioistuin on myös katsonut seuraavasti: " — — sillä on toimivalta ratkaista yhteisön oikeuden säännöksiä koskevia ennakkoratkaisukysymyksiä sellaisissa tapauksissa, joissa pääasian tosiseikat jäävät yhteisön oikeuden soveltamisalan ulkopuolelle mutta joissa yhteisön oikeuden säännöksiä sovelletaan joko kansallisen oikeuden nojalla tai pelkkien sopimusmääräysten nojalla — — . Niillä kansallisilla säännöksillä ja sopimusmääräyksillä, joiden osaksi yhteisön oikeuden säännökset on otettu, ei nimittäin [rajoiteta] yhteisön oikeuden säännösten soveltamista." [8]

28. Käsiteltävänä olevassa asiassa ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin katsoo, että varausten käsitteen tulkinta kyseisen käsitteen yhteisöoikeudellisessa merkityksessä on tarpeen tuomioistuimen käsiteltäväksi saatetun asian ratkaisemiseksi. Kyseinen neljännessä direktiivissä oleva käsite on nimittäin saatettu kokonaisuudessaan osaksi kansallista lakia ja se on ulotettu koskemaan tilanteita, jotka ovat samanlaisia kuin direktiivissä tarkoitetut yksinomaan valtion sisäiset tilanteet (eli välittömien verojen määräytymisperusteen vahvistamista).

29. Tämän takia on kyseisen oikeuskäytännön mukaisesti katsottava, että "kun kansallisen lainsäädännön mukaan yksinomaisesti valtion sisäisten tilanteiden ratkaisemisessa on noudatettava yhteisön oikeudessa annettuja ratkaisuja, jotta muun muassa vältettäisiin se, että maan omia kansalaisia syrjitään — — yhteisöllä — — on selvä intressi sen osalta, että yhteisön oikeudesta omaksuttuja säännöksiä ja käsitteitä tulkitaan yhdenmukaisesti, jotta vältettäisiin myöhemmät tulkintaerot, eikä tämä riipu siitä, missä olosuhteissa näitä säännöksiä ja käsitteitä sovelletaan — — ". [9]

30. Se, ettei pääasian ratkaisu riipu suoraan yhteisön oikeuden säännösten soveltamisesta, ei käsiteltävänä olevan asian olosuhteissa ole omiaan asettamaan yhteisöjen tuomioistuimen toimivaltaisuutta kyseenalaiseksi.

31. Tarkasteluni koskee näin ollen sitä, estääkö neljäs direktiivi sen, että taseen

6 — Asia C-28/95, Kok. 1997, s. I-4161.
7 — Em. asia, tuomion 26 kohta.
8 — Em. asia, tuomion 27 kohta.
9 — Em. asia, tuomion 32 kohta.

vastattaviin kirjataan kokonaisvaraus, joka koskee sellaisia velvoitteita, jotka syntyvät ennen tilinpäätöspäivää mutta joiden vaikutukset ilmenevät vasta kyseisen päivän jälkeen, ja säädetäänkö direktiivissä varauksia koskevasta järjestelmästä erityisesti todistustaakan ja arvostusperusteiden osalta.

Ensimmäinen kysymys

32. Ennakkoratkaisupyynnön perusteluista ilmenee, että toisin kuin ensimmäisen kysymyksen sanamuodosta ilmenee, kansallinen tuomioistuin haluaa selvittää, estävätkö oikean ja riittävän kuvan periaate ja varovaisuusperiaate sekä velvoite arvostaa vastaaviin ja vastattaviin kuuluvat erät erikseen sen, että taseen vastattaviin kirjataan kokonaisuutena arvostettuja varauksia tiettyihin urakoihin liittyvistä takuuvastuista, kun nämä ovat velvoitteita, *jotka syntyvät ennen tilinpäätöspäivää mutta joiden vaikutukset voivat ilmetä vasta kyseisen päivän jälkeen.*

33. Katson, ettei neljäs direktiivi sellaisessa tapauksessa, josta on kyse pääasiassa, estä sitä, että tällaiset varaukset arvostetaan kokonaisuutena. Katson päinvastoin, että kyseisten periaatteiden noudattaminen edellyttää sitä, että yritys, joka on sellaisessa tilanteessa kuin pääasiassa kyseessä oleva yritys, on velvollinen kirjaamaan kyseiset varaukset taseen vastattaviin.

34. On muistettava, että käsiteltävänä oleva asia koskee talonrakennusalalla toimivan rajavastuuyhtiön pyyntöä voida kirjata taseensa vastattaviin varauksia, koska kyseinen yritys haluaa varautua sellaisiin takuisiin perustuviin, rahallisia seuraamuksia aiheuttaviin vaatimuksiin, joita voidaan esittää tietyn tilikauden aikana tehtyjen rakennustöiden jälkeen, kun kyseisten töiden puutteellisuudet eivät vielä ole ilmenneet tai kun ne ovat ilmenneet, mutta niiden korvaamista ei ole vielä vaadittu. Kyse on näin ollen vastuista, jotka toteutuvat erittäin todennäköisesti mutta joiden täsmällinen arvostaminen on vaikeaa sen epätietoisuuden takia, joka liittyy takuun tosiasiallisen toteutumisen ajankohtaan tai takuumaksujen määrään.

35. Nämä oletetut tilanteet vastaavat hyvin tarkasti neljännen direktiivin 20 artiklassa esitettyä varausten määritelmää.

36. On nimittäin muistettava, että 20 artiklan 1 kohdassa määritellään varaukset siten, että ne "on tarkoitettu sellaisia luonteeltaan selvästi määriteltyjä menetyksiä tai velkoja varten, jotka tilinpäätöspäivänä ovat joko todennäköisiä tai varmoja mutta joiden määrä ja syntymisen ajan-

kohta on epävarma" ja että saman artiklan 2 kohdassa sallitaan "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".

37. Näin ollen ei ole epäilystä siitä, että neljännessä direktiivissä myönnetään rakennusyhtiöille, kuten kantajalle, oikeus tehdä tällaisia varauksia.

38. Katson lisäksi, että oikean ja riittävän kuvan periaatteen noudattaminen, jota yhteisön lainsäätäjä pitää neljännen direktiivin keskeisenä tarkoituksena, edellyttää varausten tekemistä ja sitä, että yhtiöt arvostavat mahdollisimman tarkasti tarpeensa tältä osin. Nähdäkseni neljännen direktiivin 20 artiklan 1 kohta ei perustu ainoastaan suoraan varovaisuusperiaatteeseen, jota käsittelen jäljempänä, vaan merkittäviltä osin myös oikean ja riittävän kuvan periaatteeseen.

39. On muistettava, että kyseinen periaate, joka on ilmaistu neljännen direktiivin 2 artiklan 3 kohdassa, merkitsee sitä, että jäsenvaltioiden on yhteensovitettava yhtiöiden tilinpäätösten rakennetta ja sisältöä koskevia kansallisia säännöksiä siten, että tilinpäätös antaa *oikean ja riittävän kuvan* yhtiön varoista ja vastuista, rahoitusasemasta sekä tuloksesta. Tätä periaatetta pidetään perustavanlaatuisena ja sen ensisijaisuuden korostamiseksi suhteessa muihin neljännessä direktiivissä ilmaistuihin periaatteisiin 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 — — ."

40. Yhteisöjen tuomioistuin on vahvistanut tämän tulkinnan asiassa Tomberger 27.6.1996 antamassaan tuomiossa, [10] jossa se totesi, että oikean ja riittävän kuvan periaatteen "noudattaminen on [neljännen] direktiivin keskeinen tarkoitus".

41. Käsiteltävänä olevassa asiassa on kyse siitä, että asianomaisen yhtiön osakkaiden ja velkojien on mahdollista saada tietoonsa yhtiön todellinen varallisuusasema, jota ne eivät pystyisi arvioimaan, jos sellaiset kulut, jotka perustuvat ennen tilinpäätöspäivää syntyneisiin velvoitteisiin mutta joiden vaikutukset ilmenevät vasta kyseisen päivän jälkeen, eivät ilmenisi taseesta. Silloin, kun kulu tai menetys hyvin todennäköisesti toteutuu, oikean ja riittävän kuvan periaate edellyttää edellä mainitun vuoksi sitä, että yhtiö kirjaa sen taseeseensa. Lisäksi se ensisijaisuus, jonka yhteisöjen tuomioistuin on antanut 2 artiklan 5 kohdassa ilmaistulle periaatteelle, merkitsee

10 — Asia C-234/94, Kok. 1994, s. I-3133, 17 kohta.

sitä, että jos kyseinen periaate joutuu ristiriitaan muiden neljännessä direktiivissä tarkoitettujen periaatteiden kanssa, viimeksi mainittujen on väistyttävä ensiksi mainitun hyväksi.

42. On tarkistettava, ettei kokonaisuutena arvostettujen varausten kirjaaminen taseen vastattaviin ole ristiriidassa varovaisuusperiaatteen ja erillisen arvostuksen periaatteen kanssa.

43. Varovaisuusperiaatteen noudattamisesta säädetään neljännen direktiivin 31 artiklan 1 kohdan c alakohdassa. Siinä asetetaan yhtiöille velvollisuus laatia tilinpäätös, jossa on otettu huomioon kaikki sellaiset tapahtumat, jotka ovat omiaan vaikuttamaan yrityksen velkojien omaisuutta koskeviin takeisiin. Tämä merkitsee sitä, että ainoastaan tilikauden loppuun mennessä toteutuneet voitot voidaan kirjata taseeseen, mutta huomioon on otettava *kaikki* sellaiset *ennakoitavissa olevat vastuut ja mahdolliset menetykset*, jotka liittyvät kyseiseen tai sitä edeltäneeseen tilikauteen, vaikka tällaiset vastuut ja menetykset tulisivat tietoon vasta tilinpäätöspäivän ja tilinpäätöksen laatimisen välisenä aikana, arvon vähentyminen riippumatta siitä, onko tilikauden tulos voitollinen vai tappiollinen, sekä tilikauden tuotot ja kulut *riippumatta tällaisen tuoton tai kulun saanti- tai maksupäivästä* (31 artiklan 1 kohdan c alakohdan aa, bb ja cc alakohta ja d alakohta).

44. Urakan toteuttamiskustannuksiin tilikauden aikana kuuluu näin ollen selvästi niiden korvausten määrä, jotka on vastaisuudessa maksettava töistä annetun takuun perusteella. Tästä seuraa, että tämän mahdollisen takuun määrä liittyy kyseiseen tilikauteen, vaikka tältä osin suoritettavat summat olisi maksettava tulevien tilikausien kuluessa.

45. Varovaisuusperiaatetta on näin ollen tulkittava siten, että se merkitsee sellaisen yhtiön kuin kantajan velvollisuutta kirjata taseensa vastattaviin sellaisista takuuvaatimuksista aiheutuvat menetykset tai velat, joita sitä vastaan voidaan esittää tietyn tilikauden kuluessa toteutettujen rakennustöiden johdosta, kun kyseisten töiden puutteellisuudet eivät vielä ole ilmenneet tai kun ne ovat jo ilmenneet mutta niiden korvaamista ei ole vielä vaadittu.

46. Yhteisöjen tuomioistuin on edellä mainitussa asiassa Tomberger korostanut sitä, että neljännen direktiivin 31 artiklan noudattaminen edellyttää lisäksi oikean ja riittävän kuvan periaatteen asianmukaista soveltamista.

47. Yhteisöjen tuomioistuin on nimittäin todennut seuraavasti: " — — neljännen direktiivin 31 artiklan osalta on todettava, että sillä on tarkoitus yhteensovittaa kansallisia säännöksiä, jotka koskevat tietynlaisten yhtiöiden tilinpäätösten rakennetta ja sisältöä — — . Tilinpäätösten sisällön yhteensovittamiseksi tässä direktiivissä säädetään oikean ja riittävän kuvan periaatteesta, jonka noudattaminen on direk-

tiivin keskeinen tarkoitus — — ";[11] että "oikean ja riittävän kuvan periaatteen soveltamisessa on noudatettava — mikäli mahdollista — neljännen direktiivin 31 artiklassa säädettyjä yleisiä periaatteita. Käsiteltävänä olevassa tapauksessa erityistä merkitystä on 31 artiklan 1 kohdan c alakohdan aa ja bb alakohdassa ja d alakohdassa säädetyillä periaatteilla"[12] ja että "näistä säännöksistä ilmenee, että ainoastaan kaikkien kyseistä tilikautta koskevien seikkojen — toteutuneiden voittojen, kulujen, tuottojen, vastuiden ja menetysten — huomioon ottamisella taataan oikean ja riittävän kuvan periaatteen noudattaminen".[13]

48. Erillisen arvostuksen periaate on kirjattu neljännen direktiivin 31 artiklan 1 kohdan e alakohtaan, jossa säädetään, että "vastaaviin ja vastattaviin kuuluvat omaisuuserät on arvostettava erikseen".

49. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ja komissio katsovat, että velvollisuus arvostaa kyseiset erät erikseen on esteenä varauksia koskevalle kokonaisarvostukselle ja että kyseisestä velvollisuudesta poikkeaminen on perusteltava poikkeuksellisilla olosuhteilla. Pääasian asianosaiset ja väliintulijoina olevat jäsenvaltiot katsovat sitä vastoin, että neljännessä direktiivissä sallitaan sellaisen kokonaisvarauksen tekeminen, joka kattaa useita samanlaisia epävarmoja velkoja, ilman, että tätä olisi direktiivin 31 artiklan 2 kohdan mukaan tarpeen perustella poikkeuksellisilla olosuhteilla.

50. Nähdäkseni erillisen arvostuksen ja kokonaisarvostuksen käsitteet eivät ole toisiinsa nähden vastakkaisia eivätkä ristiriidassa keskenään. Erillinen arvostus voidaan toisin sanoen suorittaa kokonaisuutena tai kokonaisvaltaisesti.

51. Tukeudun todisteena neljännen direktiivin 20 artiklan 1 ja 2 kohtaan ja 42 artiklan ensimmäiseen kohtaan. Yhdessä tarkasteltuina näistä säännöksistä ilmenee, että varausten tekeminen on sallittua, vaikka menetysten tai velkojen määrä on epävarma, edellyttäen, ettei määrä ole suurempi kuin on tarpeen. Kokonaisarvostus täyttää ehdottomasti tämän määritelmän. Vastaukseni olisi täysin erilainen, jos yhteisön lainsäätäjä olisi edellyttänyt, että kaikkien vastattaviin ja vastaaviin kuuluvien erien määrä on määriteltävä täsmällisesti.

52. Yhteisön lainsäätäjä on velvoittaessaan noudattamaan erillisen arvostuksen periaatetta nähdäkseni pyrkinyt varmistamaan neljännen direktiivin 7 artiklassa olevan sellaisen yleisen ja pakottavan säännön asianmukaisen soveltamisen, jonka mukaan "vastaaviin ja vastattaviin kuuluvien erien taikka tuottojen ja kulujen kuittaaminen toisiaan vastaan on kiellettyä".

11 — Em. asia Tomberger, tuomion 17 kohta.
12 — Em. asia, tuomion 18 kohta.
13 — Em. asia, tuomion 22 kohta.

Varausten tekemisen osalta kyseinen sääntö esitetään täsmällisemmin direktiivin 20 artiklan 3 kohdassa, jossa säädetään seuraavaa: "Varauksia ei saa merkitä suoraan vastaaviin merkittyjen erien arvonvähennyksiksi."

53. Näin ollen on todettava, ettei neljäs direktiivi estä sitä, että yhtiön taseeseen kirjataan takuuvastuita koskevia varauksia, joiden määrä on arvostettu kokonaisuutena. [14]

55. On korostettava, ettei neljäs direktiivi sisällä minkäänlaista sääntöä, joka koskisi välittömien verojen määräytymisperusteen vahvistamista. Direktiivissä ei näin ollen ole yhtään sääntöä, jonka perusteella voitaisiin määrittää, missä määrin ja minkä perusteiden ja järjestelmän mukaisesti yhtiö voi saada verovähennystä sen taseeseen kirjatuista varauksista. Tämä päätelmä on perusteltavissa sillä, ettei neljännessä direktiivissä ole säädetty yhtiöiden tilinpäätösten sisällön ja verotuksen välisestä yhteydestä, vaikka tällainen tilinpäätöksestä ilmenevän yhteyden [15] olemassaolo on sallittu.

Toinen kysymys

54. Ennakkoratkaisupyyntöä koskevan päätöksen perusteluista ilmenee, että voidakseen laskea sen veron määräytymisperusteen, jonka kantaja on velvollinen maksamaan, ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin haluaa selvittää, säädetäänkö neljännessä direktiivissä varauksia koskevasta järjestelmästä erityisesti niiden määrän arvostusperusteiden osalta.

56. Yhteisöjen tuomioistuin on asiassa Futura Participations ja Singer 15.5.1997 antamassaan tuomiossa [16] äskettäin todennut aiheesta näin: " — — välittömien verojen määräytymisperusteen vahvistamisesta ei — — ole — — annettu mitään säännöksiä, joilla tätä koskevia säännöksiä yhdenmukaistettaisiin. Tämän vuoksi jokainen jäsenvaltio voi säännellä sitä, miten voitot, tulot, menot, vähennykset ja vapautukset määritellään ja miten vahvistetaan näitä koskevat määrät, jotka on otettava huomioon laskettaessa verotettavaa tuloa tai niiden tappioiden suuruutta, jotka voivat olla tappiontasauksen kohteena."

14 — Tietojeni mukaan suurimmassa osassa jäsenvaltioita ei ole varausten kokonaisarvostusta koskevia nimenomaisia sääntöjä. Kokonaisvaraukset sitä vastoin sallitaan selvästi viidessä valtiossa: Itävallassa (ks. mm. Geist, R., teoksessa *Kommentar zum Handelsgesetzbuch*, s. 1593 ja sitä seuraavat sivut sekä s. 1689 ja sitä seuraavat sivut); Ranskassa (*Code général des impôts*, 39-1 §:n 5 momentti); Yhdistyneessä kuningaskunnassa (*Statements of Standard Accounting Practice*, 18, rule 6) sekä poikkeuksellisesti, siinä määrin kuin ne perustellaan asianmukaisesti, Saksassa (HGB:n 252 §:n 2 momentti) ja Luxemburgissa (Conseil d'État, 7.2.1962, Comptoir des fers et métaux, nro 5735 ja Conseil d'État, 8.7.1953, Mayer-Reiffers, nro 5015).

15 — Ks. esim. neljännen direktiivin 30 artikla, jossa säädetään seuraavaa: "Jäsenvaltiot voivat sallia, että verot varsinaisen toiminnan tuloksesta ja muun kuin varsinaisen toiminnan tuloksesta lasketaan yhteen ja ilmoitetaan yhtenä tuloslaskelman eränä ennen kohtaa 'verot, joita ei ilmoiteta edellä mainituissa erissä'. Tällöin erä 'varsinaisen toiminnan tulos verojen jälkeen' jätetään pois 23—26 artiklassa annetuista kaavoista.
Jos tätä poikkeusta sovelletaan, yhtiöiden on tilinpäätöksen liitetiedoissa ilmoitettava, miltä osin verot tuloksesta koskevat varsinaisen toiminnan tulosta ja muun kuin varsinaisen toiminnan tulosta."

16 — Asia C-250/95, Kok. 1997, s. I-2471, 33 kohta.

57. Tästä on pääteltävä, että välittömien verojen määräytymisperusteen vahvistamista erityisesti todistustaakan ja varausten arvostusperusteiden osalta koskevat säännöt eivät kuulu yhteisön oikeuden soveltamisalaan vaan jäsenvaltioiden yksinomaisen toimivallan alaan.

Ratkaisuehdotus

58. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa Finanzgericht Kölnin esittämiin kysymyksiin seuraavasti:

1) Perustamissopimuksen 54 artiklan 3 kohdan g alakohdan nojalla yhtiömuodoltaan tietynlaisten yhtiöiden tilinpäätöksistä 25 päivänä heinäkuuta 1978 annettu neljäs neuvoston direktiivi 78/660/ETY ei estä sitä, että talonrakennusalalla toimiva rajavastuuyhtiö ei tee yksittäisiä varauksia sellaisista takuuvastuista, jotka perustuvat ennen tilinpäätöspäivää syntyviin mutta kyseisen päivän jälkeen toteutuviin velvoitteisiin, sen mukaan millaisia yksittäisiä takuuvastuita tiettyihin urakoihin liittyy, vaan tekee kokonaisvarauksen, joka on kiinteä prosenttiosuus takuun kattamasta liikevaihdosta.

2) Koska välittömien verojen määräytymisperusteen vahvistamista koskevia kansallisia sääntöjä ei ole yhdenmukaistettu, jäsenvaltioilla on yksinomainen toimivalta vahvistaa säännöt, jotka koskevat varausten verovähennyskelpoisuutta.