Downloaded via the EU tax law app / web

Mål C?293/06

Deutsche Shell GmbH

mot

Finanzamt für Großunternehmen in Hamburg

(begäran om förhandsavgörande från Finanzgericht Hamburg)

”Etableringsfrihet – Bolagsskatt – Valutaeffekter vid hemtagning av insatskapital som ett bolag med hemvist i en medlemsstat tilldelat ett fast driftställe som tillhör bolaget och som är beläget i en annan medlemsstat”

Sammanfattning av domen

Fri rörlighet för personer – Etableringsfrihet – Skattelagstiftning – Bolagsskatt – Förlustavdrag

(EG?fördraget, artikel 52 (nu artikel 43 EG i ändrad lydelse) och artikel 58 (nu artikel 48 EG))

Artiklarna 52 i EG?fördraget (nu artikel 43 EG i ändrad lydelse) och 58 i EG?fördraget (nu artikel 48 EG) utgör hinder för att en medlemsstat utesluter en valutakursförlust som ett bolag med stadgeenligt säte i denna stat lider vid hemtagningen av det insatskapital som det hade tilldelat ett fast driftställe som tillhör bolaget, och som är beläget i en annan medlemsstat, när den beräknar det inhemska beskattningsunderlaget. Dessa bestämmelser utgör även hinder för att en valutakursförlust får dras av som driftskostnad för ett företag som har sitt säte i en medlemsstat bara om det fasta driftställe som tillhör företaget, och som är beläget i en annan medlemsstat, inte har redovisat någon skattefri vinst.

En sådan skattelagstiftning ökar nämligen den ekonomiska risken för ett bolag med hemvist i en medlemsstat som önskar bilda en enhet i en annan medlemsstat, när en annan valuta än den i ursprungsstaten används, och utgör därmed ett hinder för etableringsfriheten. Den kan inte rättfärdigas av behovet av att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang eftersom det saknas direkt samband mellan valutakursförluster, å ena sidan, och valutakursvinster, å andra sidan. Detta hinder kan för övrigt inte rättfärdigas av förekomsten av ett avtal för att undvika dubbelbeskattning. Etableringsfriheten kan visserligen inte förstås så, att en medlemsstat är skyldig att utforma sina skattebestämmelser utifrån en annan medlemsstats skattebestämmelser för att i alla situationer säkerställa en beskattning som överbryggar alla olikheter till följd av de nationella skattelagstiftningarna, med hänsyn till att de beslut som ett bolag fattar i fråga om etablering av företagsstrukturer i utlandet – beroende på omständigheterna – kan vara mer eller mindre fördelaktiga eller ofördelaktiga för ett sådant bolag. Den ifrågavarande skattemässiga nackdelen avser dock en särskild rörelserelaterad omständighet som endast huvudföretagets skattemyndigheter har möjlighet att beakta.

Inte heller den begränsning av avdragsrätten för valutakursförluster i det fasta driftstället som görs utifrån dess resultat kan rättfärdigas med argumentet att det finns en risk att det företag som innehar denna etablering kan komma att åtnjuta dubbla fördelar avseende valutakursförlusten. En medlemsstat som har avstått från att utöva sin beskattningsrätt genom att ingå ett avtal för att undvika dubbelbeskattning kan nämligen inte åberopa avsaknaden av beskattningsrätt med avseende på resultatet i ett fast driftställe som tillhör ett bolag med hemvist i denna stat, för att

rättfärdiga ett nekat avdrag för kostnader som detta bolag har haft och som till sin art är sådana att de inte kan beaktas i den medlemsstat där driftstället är beläget.

(se punkterna 30, 32, 40, 43–45, 47, 50, 51 och 53 samt punkterna 1 och 2 i domslutet)

DOMSTOLENS DOM (fjärde avdelningen)

den 28 februari 2008 (*)

”Etableringsfrihet – Bolagsskatt – Valutaeffekter vid hemtagning av insatskapital som ett bolag med hemvist i en medlemsstat tilldelat ett fast driftställe som tillhör bolaget och som är beläget i en annan medlemsstat”

I mål C?293/06,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, framställd av Finanzgericht Hamburg (Tyskland) genom beslut av den 8 juni 2006, som inkom till domstolen den 3 juli 2006, i målet

Deutsche Shell GmbH

mot

Finanzamt für Großunternehmen in Hamburg,

meddelar

DOMSTOLEN (fjärde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden K. Lenaerts samt domarna G. Arestis, R. Silva de Lapuerta (referent), J. Malenovský och T. von Danwitz,

generaladvokat: E. Sharpston,

justitiesekreterare: handläggaren C. Strömholm,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 13 september 2007,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

– Deutsche Shell GmbH, genom A. Raupach och D. Pohl, Rechtsanwälte,

– Finanzamt für Großunternehmen in Hamburg, genom M. Fromm, i egenskap av ombud,

– Tysklands regering, genom M. Lumma och C. Blaschke, båda i egenskap av ombud,

– Nederländernas regering, genom H.G. Sevenster och M. de Mol samt genom M. de Grave, samtliga i egenskap av ombud,

– Europeiska gemenskapernas kommission, genom R. Lyal och G. Wilms, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 8 november 2007 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 52 i EG?fördraget (nu artikel 43 EG i ändrad lydelse) och 58 i EG?fördraget (nu artikel 48 EG).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Deutsche Shell GmbH (nedan kallat Deutsche Shell) och Finanzamt für Großunternehmen in Hamburg (nedan kallat Finanzamt) angående den skattemässiga behandling som Förbundsrepubliken Tysklands myndigheter har tillämpat i fråga om försämringen av penningvärdet på ett kapital (nedan kallat insatskapital) – som nämnda bolag tillskjutit till ett fast driftställe som tillhör bolaget och som är beläget i en annan medlemsstat – vid hemtagningen av detta kapital.

Tillämpliga bestämmelser

Avtalet för att undvika dubbelbeskattning

3 Enligt artikel 3 i det avtal för att undvika dubbelbeskattning som ingicks den 31 oktober 1925 mellan Tyskland och Italien (RGBl. 1925 II, s. 1146) (nedan kallat avtalet) gäller följande:

”1. Objektskatt som påförs inkomst av rörelse som avser handel, industri eller annan yrkesmässig verksamhet av vad slag det än må vara, tas endast ut i den stat inom vars territorium företaget har sitt fasta driftställe; ...

...

3. Har företaget fasta driftställen i båda de avtalsslutande staterna skall vardera staten ta ut objektskatt på den del av inkomsten som uppbärs i de fasta driftställen som är belägna inom deras respektive territorier. ...”

4 I avtalets artikel 11 föreskrivs följande:

”Subjektskatt som påförs den skattskyldiges totala inkomst tas ut av vardera avtalsslutande stat i enlighet med följande bestämmelser:

(1) Inkomst

…

(c) av rörelse som avser handel, industri eller annan yrkesmässig verksamhet, inbegripet inkomst som hänför sig till sjöfartsrörelse,

…

omfattas av samma bestämmelser som de som föreskrivs för dessa inkomster.

…”

Den tyska skattelagstiftning som var tillämplig vid tidpunkten för omständigheterna i målet vid den nationella domstolen

5 I 1 § i lagen om skatt på juridiska personer (Körperschaftsteuergesetz) av den 11 mars 1991 (BGBl. 1991 I, s. 637) (nedan kallad KStG) föreskrivs följande:

”1. Följande juridiska personer, … vars företagsledning eller säte finns inom landet, är obegränsat skattskyldiga för skatt på juridiska personer:

1) Kapitalbolag (aktiebolag, bolag med begränsat ansvar för delägarna);

…

2. Den obegränsade skyldigheten att erlägga skatt på juridiska personer omfattar samtliga inkomster.”

6 Enligt 12 § i den tyska lagen om skatter och avgifter (Abgabenordnung) gäller följande:

”1. Med fast driftställe avses varje stadigvarande plats för affärsverksamhet och varje stadigvarande anläggning som används för ett företags verksamhet.

2. Uttrycket fast driftställe innefattar särskilt:

…

– filialer.”

7 2 a § tredje stycket i lagen om inkomstskatt (Einkommensteuergesetz) av den 7 september 1990 (BGBl. 1990 I, s. 1898) (nedan kallad EStG) har följande avfattning:

”Är inkomst av näringsverksamhet från ett i utlandet beläget fast driftställe inte inkomstskattepliktig för en obegränsat skattskyldig person till följd av ett avtal för att undvika dubbelbeskattning skall, på ansökan av den skattskyldige, en förlust som uppstått i samband med inkomstens förvärvarande enligt bestämmelserna i den inhemska skattelagstiftningen dras av vid fastställandet av den totala inkomsten, såvitt den skattskyldige hade kunnat utjämna eller dra av förlusten om inkomsten inte varit undantagen från inkomstskatteplikt och i den mån förlusten överstiger överskottet av näringsverksamhet från andra i denna utländska stat belägna fasta driftställen som skall undantas från inkomstskatteplikt enligt avtalet. ... Det enligt första och andra meningarna avdragna beloppet skall, såvitt den inkomst av näringsverksamhet från i denna utländska stat belägna fasta driftställen som skall undantas från inkomstskatteplikt enligt avtalet vid en samlad beräkning uppvisar ett överskott under ett senare taxeringsår, återföras till beskattning vid fastställandet av den totala inkomsten under detta senare taxeringsår. …”

8 I 3 c § första stycket EStG föreskrivs följande:

”Om utgifter har ett omedelbart rörelsesamband med skattefria inkomster får de inte dras av som driftskostnader eller kostnader för intäkternas förvärvande, säkerställande och bibehållande.”

Tvisten i målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

9 Deutsche Shell är ett kapitalbolag med säte och ledning i Tyskland, som år 1974 grundade ett fast driftställe i Italien för att utvinna naturgas- och oljefyndigheter (nedan kallat det fasta driftstället). Mellan åren 1974 och 1991 tilldelade Deutsche Shell det fasta driftstället kapital i form av ett insatskapital.

10 De vinster som togs hem till Tyskland från det fasta driftstället drogs av från insatskapitalet till värden som beräknades efter de kurser på tyska mark (DEM) och italienska lire (ITL) som gällde vid varje betalning från detta fasta driftställe till Deutsche Shell.

11 Det minskade penningvärdet av det insatskapital som det fasta driftstället erhållit beaktades inte i Italien vid beskattningen av vinsten i nämnda driftställe, eftersom beskattningsunderlaget fastställdes i italienska lire.

12 Enligt 1 § första stycket punkt 1 KStG är Deutsche Shell obegränsat skattskyldigt i Tyskland för sin världsvida inkomst.

13 Den 28 februari 1992 överförde Deutsche Shell tillgångarna i sitt fasta driftställe till ett italienskt dotterbolag, nämligen bolaget Sierra Gas Srl, varvid dolda reserver redovisades. Överföringen av dessa tillgångar innebar att det fasta driftstället upphörde att existera. Samma dag överlät Deutsche Shell sina andelar i bolaget Sierra Gas Srl till bolaget Edison Gas SpA.

14 Det belopp i italienska lire som erhölls på grund av ovannämnda transaktioner betalades ut till Deutsche Shell den 17 juli 1992 som en återbetalning av insatskapitalet.

15 Omräknat i tyska mark enligt den växelkurs som gällde vid nämnda tidpunkt, det vill säga 1 000 ITL för 1,3372 DEM, kom det sålunda återbetalade insatskapitalet på 83 658 896 927 ITL att uppgå till 111 868 677 DEM.

16 Deutsche Shell ansåg den negativa differensen på 122 698 502 DEM mellan beloppet på 111 868 677 DEM och insatskapitalet utgöra en ”valutakursförlust”.

17 Finanzamt beslutade vid beräkningen av Deutsche Shells beskattningsbara inkomst för taxeringsåret 1992 att inte beakta nämnda förlust i det taxeringsbeslut avseende skatt på juridiska personer som tillställdes Deutsche Shell den 19 september 1997.

18 Den 2 oktober 1997 begärde Deutsche Shell omprövning av nämnda taxeringsbeslut.

19 Efter att den 16 november 2001 och den 5 augusti 2003 ha gjort vissa ändringar i taxeringsbeslutet av skäl som inte är relevanta i målet vid den nationella domstolen, omprövade Finanzamt taxeringsbeslutet utan att ändra det genom beslut av den 7 augusti 2003. Finanzamt fann bland annat att Deutsche Shell inte hade lidit någon verklig ekonomisk förlust, att det försämrade penningvärdet av insatskapitalet endast utgjorde en del av resultatet i det fasta driftstället och att detta bolag även med beaktande av nämnda värdeförsämring hade uppnått ett positivt resultat under det ifrågavarande taxeringsåret.

20 Den 14 augusti 2003 överklagade Deutsche Shell Finanzamts omprövningsbeslut till Finanzgericht Hamburg.

21 Deutsche Shell hävdade vid denna domstol att den nekade rätten att vid beräkningen av skatten på juridiska personer dra av den valutakursförlust som det lidit är oförenligt med etableringsfriheten. Deutsche Shell gjorde bland annat gällande att det i förevarande fall befinner sig i en mer oförmånlig situation än om insatskapitalet hade investerats i ett bolag med hemvist i Tyskland.

22 Finanzgericht, som fann att lösningen av tvisten som den har att avgöra fordrar en tolkning av de bestämmelser i fördraget som avser etableringsfriheten, beslutade att vilandeförklara målet och hänskjuta följande tolkningsfrågor till domstolen:

”1) Utgör [artiklarna 52 och 58 i fördraget] ... hinder mot att Förbundsrepubliken Tyskland i egenskap av hemviststat behandlar en valutakursförlust, som ett inhemskt moderföretag lider vid hemtagningen av ett så kallat insatskapital som beviljats ett fast driftställe i Italien, som en del av resultatet i det fasta driftstället, och med stöd av den skattefrihet som gäller enligt artikel 3.1 och 3.3 samt artikel 11.1 c i [avtalet] undantar förlusten från beräkningen av beskattningsunderlaget vid den tyska beskattningen, trots att valutakursförlusten inte kan tas med vid beräkningen av det i Italien skattepliktiga resultatet i det fasta driftstället, vilket leder till att förlusten varken beaktas i hemviststaten eller i den stat där det fasta driftstället är beläget?

2) Om denna fråga skall besvaras jakande utgör då [artiklarna 52 och 58 i fördraget] ... hinder för att nämnda valutakursförlust visserligen tas med vid beräkningen av det tyska beskattningsunderlaget men får dras av som rörelsekostnad bara i den mån inga skattefria vinster erhålls från det fasta driftstället i Italien?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första frågan

23 Den hänskjutande domstolen har ställt denna fråga för att få klarhet i huruvida artiklarna 52 och 58 i fördraget utgör hinder för att en medlemsstat utesluter en valutakursförlust som ett bolag med stadgeenligt säte i denna stat lider vid hemtagningen av det insatskapital som det hade tilldelat ett fast driftställe, som tillhör bolaget och som är beläget i en annan medlemsstat, när den beräknar det inhemska beskattningsunderlaget.

24 När det gäller den faktiska situation som gett upphov till den tvist som föranlett begäran om förhandsavgörande, har Finanzamt och den tyska regeringen gjort gällande att det i det förevarande fallet inte uppstått någon verklig ekonomisk förlust till följd av den valutakurs som gällde vid överlåtelsen av det fasta driftstället och hemtagningen av insatskapitalet från detta driftställe. De har även understrukit att Deutsche Shell och det fasta driftstället bildade en odelbar ekonomisk enhet och att det i koncernens resultat- och balansräkning ständigt förekom ekonomiska fluktuationer till följd av valutakursutvecklingen.

25 På denna punkt skall det påpekas att det är den hänskjutande domstolen som har att avgöra huruvida de fluktuationer i penningvärdet som gjorts gällande i målet vid den nationella domstolen har orsakat en valutakursförlust, vilken utgör en verklig ekonomisk förlust, som inverkar på Deutsche Shells resultat det ifrågavarande taxeringsåret.

26 Däremot ankommer det på domstolen att besvara begäran om förhandsavgörande på grundval av de bedömningar som den hänskjutande domstolen har tillhandahållit och att ge den senare samtliga användbara upplysningar för att den skall kunna avgöra den anhängiggjorda tvisten.

27 Under dessa förutsättningar har domstolen att avgöra huruvida, för det fall det existerar en valutakursförlust som utgör en verklig ekonomisk förlust, Finanzamts beslut att utesluta en sådan förlust från beräkningen av beskattningsunderlaget för nämnda bolag kan utgöra ett hinder för utövandet av etableringsfriheten.

28 Det skall erinras om att enligt fast rättspraxis skall varje åtgärd som innebär att utövandet av nämnda frihet förbjuds, hindras eller blir mindre attraktivt anses utgöra ett hinder (se dom av den 30 november 1995 i mål C?55/94, Gebhard, REG 1995, s. I?4165, punkt 37, och av den 5 oktober 2004 i mål C?442/02, CaixaBank France, REG 2004, s. I?8961, punkt 11).

29 Domstolen har särskilt slagit fast att en sådan inskränkande verkan kan följa bland annat av att ett bolag, på grund av en skattelagstiftning, kan avhållas från att bilda underordnade enheter, i form av exempelvis ett fast driftställe, i andra medlemsstater och bedriva sin verksamhet via sådana enheter (se dom av den 13 december 2005 i mål C?446/03, Marks & Spencer, REG 2005, s. I?10837, punkterna 32 och 33, och dom av den 23 februari 2006 i mål C?471/04, Keller Holding, REG 2006, s. I?2107, punkt 35).

30 Som generaladvokaten påpekade i punkterna 43 och 44 i sitt förslag till avgörande ökar den skattelagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen den ekonomiska risken för ett bolag med hemvist i en medlemsstat som önskar bilda en enhet i en annan medlemsstat, när en annan valuta än den i ursprungsstaten används. I en sådan situation måste den huvudsakliga etableringen hantera inte bara de sedvanliga risker som är förenade med bildandet av en sådan enhet, utan även stå en ytterligare risk av skattemässig natur när den tillhandahåller enheten insatskapital.

31 När det gäller målet vid den nationella domstolen skall det noteras att Deutsche Shell genom att utöva sin etableringsfrihet led en ekonomisk förlust som de nationella skattemyndigheterna inte beaktade vid fastställandet av underlaget för skatten på juridiska personer i Tyskland, och den beaktades inte heller när dess fasta driftställe beskattades i Italien.

32 Det skall konstateras att den skattelagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen utgör ett hinder för etableringsfriheten.

33 När det gäller ett eventuellt rättfärdigande av detta hinder har Finanzamt och den tyska regeringen i andra hand gjort gällande att detta rättfärdigande vilar på dels upprätthållandet av skattesystemets inre sammanhang, dels fördelningen av beskattningsrätten mellan de två berörda medlemsstaterna.

34 När det gäller det första argumentet för rättfärdigande har det hävdats att om valutakursförlusten beaktas vid fastställandet av beskattningsunderlaget för Deutsche Shell i Tyskland kommer detta att leda till att skattesystemets inre sammanhang brister, eftersom en eventuell valutakursvinst som uppnås vid en jämförbar situation inte skulle komma att beaktas. Den nackdel som följer av att en valutakursförlust inte beaktas är alltså en konsekvens av den fördel som följer av att inte heller en valutakursvinst tas med i detta beskattningsunderlag.

35 När det gäller det andra argumentet för rättfärdigande avser detta att den i avtalet föreskrivna fördelningen av beskattningsrätten mellan Förbundsrepubliken Tyskland och Republiken Italien utgör ett legitimt ändamål. Medlemsstaterna äger nämligen behörighet att fastställa kriterierna för fördelningen av beskattningsrätten, oavsett om detta sker ensidigt eller genom bilaterala avtal. Genom nämnda avtal beslutade de båda berörda medlemsstaterna att undanta sådana inkomster från skatteplikt som härrör från fasta driftställen belägna i den stat som utgör motpart i avtalet, och därmed beaktas inte den nu ifrågavarande valutakursförlusten.

36 Dessa två argument kan inte godtas.

37 Vad för det första gäller argumentet avseende upprätthållandet av skattesystemets inre sammanhang, erinrar domstolen om att den har godtagit att behovet av att upprätthålla ett sådant sammanhang kan rättfärdiga en inskränkning i utövandet av de grundläggande friheter som säkerställs i fördraget (se dom av den 28 januari 1992 i mål C?204/90, Bachmann, REG 1992, s. I?249, punkt 28, svensk specialutgåva, tillägg, s. 31, och i mål C?300/90, kommissionen mot Belgien, REG 1992, s. I?305, punkt 21, samt domen i det ovannämnda målet Keller Holding, punkt 40, och dom av den 8 november 2007 i mål C?379/05, Amurta, REG 2007, s. I?0000, punkt 46).

38 Domstolen har emellertid slagit fast att det, för att ett sådant argument för rättfärdigande skall kunna godtas, måste visas att det finns ett direkt samband mellan den berörda skattefördelen och kompensationen för denna fördel genom ett visst skatteuttag (se dom av den 14 november 1995 i mål C?484/93, Svensson och Gustavsson, REG 1995, s. I?3955, punkt 58, och av den 21 november 2002 i mål C?436/00, X och Y, REG 2002, s. I?10829, punkt 52, samt domen i det ovannämnda målet Keller Holding, punkt 40, och dom av den 14 september 2006 i mål C?386/04, Centro di Musicologia Walter Stauffer, REG 2006, s. I?8203, punkterna 54–56).

39 Med hänsyn till det ändamål som eftersträvas med den ifrågavarande skattelagstiftningen skall sambandets direkta karaktär dessutom visas på de berörda skattskyldiga personernas nivå genom en strikt överensstämmelse mellan det som får dras av och det som beskattas (se, för ett liknande resonemang, dom av den 11 augusti 1995 i mål C?80/94, Wielockx, REG 1995, s. I?2493, punkt 24).

40 När det gäller den skattelagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen skall det betonas att jämförelsen mellan valutakursförluster, å ena sidan, och valutakursvinster, å andra sidan, saknar betydelse eftersom det inte finns något direkt samband mellan dessa i den mening som avses i den rättspraxis som anges i de två föregående punkterna. Att en valutakursförlust inte beaktas vid fastställandet av beskattningsunderlaget för Deutsche Shell avseende taxeringsåret 1992 kompenseras inte av någon som helst skattefördel i den medlemsstat där detta bolag har sitt säte och inte heller i den medlemsstat där dess fasta driftställe är beläget.

41 När det för det andra gäller det argument som avser existensen av det avtal i vilket beskattningsrätten fördelas mellan de båda berörda medlemsstaterna, erinrar domstolen om att enligt fast rättspraxis har medlemsstaterna i avsaknad av enhetliga eller harmoniserande gemenskapsbestämmelser fortfarande behörighet att fastställa kriterierna för beskattning av inkomst och kapital i syfte att, i förekommande fall genom avtal, undanröja dubbelbeskattning (se dom av den 3 oktober 2006 i mål C?290/04, FKP Scorpio Konzertproduktionen, REG 2006, s. I?9461, punkt 54, av den 12 december 2006 i mål C?374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, REG 2006, s. I?11673, punkt 52, och av den 18 juli 2007 i mål C?231/05, Oy AA, REG 2007, s. I?0000, punkt 52).

42 Nämnda behörighet innebär också att en medlemsstat inte kan vara skyldig att vid tillämpningen av sin skattelagstiftning beakta underskott i ett fast driftställe, som är beläget i en

annan medlemsstat och som tillhör ett bolag vars säte är beläget i förstnämnda stat, endast av den anledningen att sådana underskott inte kan beaktas i skattemässigt hänseende i den medlemsstat där det fasta driftstället är beläget.

43 Etableringsfriheten kan nämligen inte förstås så, att en medlemsstat är skyldig att utforma sina skattebestämmelser utifrån en annan medlemsstats skattebestämmelser för att i alla situationer säkerställa en beskattning som överbryggar alla olikheter till följd av de nationella skattelagstiftningarna, med hänsyn till att de beslut som ett bolag fattar i fråga om etablering av företagsstrukturer i utlandet – beroende på omständigheterna – kan vara mer eller mindre fördelaktiga eller ofördelaktiga för ett sådant bolag (se, analogt, dom av den 12 juli 2005 i mål C?403/03, Schempp, REG 2005, s. I?6421, punkt 45).

44 Vad beträffar målet vid den nationella domstolen skall det påpekas att den ifrågavarande skattemässiga nackdelen avser en särskild rörelserelaterad omständighet som endast de tyska skattemyndigheterna har möjlighet att beakta. Även om det är riktigt att varje medlemsstat som har ingått ett avtal för att undvika dubbelbeskattning är skyldig att genomföra ett sådant avtal med tillämpning av sin egen skattelagstiftning och att sålunda fastställa de inkomster som är hänförliga till ett fast driftställe, så kan det inte tillåtas att en medlemsstat utesluter att valutakursförluster beaktas vid fastställandet av beskattningsunderlaget för den huvudsakliga etableringen, vilka till sin art är sådana att de aldrig kan drabba det fasta driftstället.

45 Den första frågan skall följaktligen besvaras på följande sätt. Artiklarna 52 och 58 i fördraget utgör hinder för att en medlemsstat utesluter en valutakursförlust som ett bolag med stadgeenligt säte i denna stat lider vid hemtagningen av det insatskapital som det hade tilldelat ett fast driftställe som tillhör bolaget och som är beläget i en annan medlemsstat, när den beräknar det inhemska beskattningsunderlaget.

Den andra frågan

46 Den hänskjutande domstolen har ställt denna fråga för att, för det fall den första frågan besvaras jakande, få klarhet i huruvida artiklarna 52 och 58 i fördraget även utgör hinder för att den valutakursförlust som är i fråga får dras av som driftskostnad för ett företag som har sitt säte i en medlemsstat bara om det fasta driftställe som tillhör företaget, och som är beläget i en annan medlemsstat, inte har redovisat någon skattefri vinst.

47 Som framgår av de överväganden som redovisats i punkterna 30 och 31 i förevarande dom, kan en begränsning av avdragsrätten för valutakursförluster i det fasta driftstället som görs utifrån dess resultat också avhålla ett bolag från att fullfölja sin gränsöverskridande verksamhet inom Europeiska gemenskapen via en sådan enhet, och denna begränsning måste följaktligen anses utgöra ett hinder för etableringsfriheten.

48 Vad beträffar ett eventuellt rättfärdigande av denna inskränkning har Finanzamt och den tyska regeringen upprepat sin ståndpunkt att skattelagstiftningen motiveras av behovet av att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang och av fördelningen av beskattningsrätten mellan de två berörda medlemsstaterna, varvid de förklaringar som lämnats i detta avseende ligger i linje med dem som nämnts ovan i punkterna 34 och 35 i förevarande dom.

49 Finanzamt och den tyska regeringen anser även att syftet med den skattelagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen är att det skall undvikas att förluster beaktas två gånger, genom att avdrag för utgifter i samband med förvärvandet av inkomst i utlandet inte medges, eftersom nämnda inkomst är undantagen från skatteplikt enligt avtalet. Om valutakursförlusten beaktades som driftskostnad för företaget i Tyskland, skulle nämligen Deutsche Shell åtnjuta en dubbel skattefördel med hänsyn till att det positiva resultatet i dess fasta

driftställe är undantaget från skatteplikt i Tyskland enligt avtalet, utan att valutakursförlusten kan beaktas vid beskattningen i Italien. Med andra ord skulle ett och samma ekonomiska förlopp bli föremål för en artificiell uppdelning till förmån för bolaget Deutsche Shell, genom att inkomsten i det fasta driftstället undantas från skatteplikt enligt avtalet och valutakursförlusten behandlas som en från övriga kostnader i företaget avskild driftskostnad.

50 Med hänsyn till att två av de argument som Finanzamt och den tyska regeringen har åberopat i allt väsentligt återger vad dessa har anfört med avseende på den första frågan, räcker det att hänvisa till punkterna 37–44 i förevarande dom, där det framgår att ett bortseende från valutakursförlusten inte kan rättfärdigas av de skäl som nämnts i punkt 48 i förevarande dom.

51 När det gäller det specifika argumentet att det finns en risk att Deutsche Shell kan komma att åtnjuta dubbla fördelar avseende valutakursförlusten, skall det påpekas att en medlemsstat som har avstått från att utöva sin beskattningsrätt genom att ingå ett sådant bilateralt skatteavtal som det som är tillämpligt i målet vid den nationella domstolen inte kan åberopa avsaknaden av beskattningsrätt med avseende på resultatet i ett fast driftställe som tillhör ett bolag med hemvist i denna stat för att rättfärdiga ett nekat avdrag för kostnader som detta bolag har haft och som till sin art är sådana att de inte kan beaktas i den medlemsstat där driftstället är beläget.

52 Det skall tilläggas att det faktum att det fasta driftstället har genererat vinst saknar betydelse i fråga om Deutsche Shells rätt att dra av hela valutakursförlusten, som orsakas av hemtagningen av det insatskapital som tilldelats detta driftställe, såsom driftskostnad i företaget. Om så inte var fallet skulle valutakursförlusten inte kunna beaktas vare sig av den medlemsstat där bolaget har sitt säte eller av den medlemsstat där det fasta driftstället är beläget, eftersom driftställets bokföring, som upprättats i den nationella valutan, inte skulle komma att utvisa någon försämring av penningvärdet på insatskapitalet.

53 Den andra frågan skall således besvaras på följande sätt. Artiklarna 52 och 58 i fördraget utgör även hinder för att en valutakursförlust får dras av som driftskostnad för ett företag som har sitt säte i en medlemsstat bara om det fasta driftställe som tillhör företaget, och som är beläget i en annan medlemsstat, inte har redovisat någon skattefri vinst.

Rättegångskostnader

54 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (fjärde avdelningen) följande:

1) **Artiklarna 52 i EG?fördraget (nu artikel 43 EG i ändrad lydelse) och 58 i EG?fördraget (nu artikel 48 EG) utgör hinder för att en medlemsstat utesluter en valutakursförlust som ett bolag med stadgeenligt säte i denna stat lider vid hemtagningen av det insatskapital som det hade tilldelat ett fast driftställe som tillhör bolaget, och som är beläget i en annan medlemsstat, när den beräknar det inhemska beskattningsunderlaget.**

2) **Artiklarna 52 i EG?fördraget (nu artikel 43 EG i ändrad lydelse) och 58 i EG?fördraget (nu artikel 48 EG) utgör även hinder för att en valutakursförlust får dras av som driftskostnad för ett företag som har sitt säte i en medlemsstat bara om det fasta driftställe som tillhör företaget, och som är beläget i en annan medlemsstat, inte har redovisat någon skattefri vinst.**

Underskrifter

* Rättegångsspråk: tyska.