

Ugeskrift for Skat 2010.0006

## Kapitalfriheden og skatteministerens forslag om ændring af beskatningen af kursgevinster

*Lovforslag L112 om ændring af kursgevinstbeskatningsloven medfører, at privatpersoners kursgevinster beskattes, uanset om disse er i danske kroner eller fremmed valuta. Før L112 var visse gevinster på fordringer i danske kroner skattefrie. Ændringen har været nødvendig for at bringe KGL i overensstemmelse med EU-skatte retten. Men er KGL fortsat i strid med kapitalfriheden i EU? Er der andre danske skatteregler, som strider mod kapitalfrihedsreglerne?*

*Af Niels Jacobsen, advokatfuldmægtig, LOGOS advokatanpartsselskab*

### 1. Indledning

Skatteministeren fremsatte den 27. januar 2010 lovforslag L112 (i det følgende "lovforslaget" eller L112) om ændring af kursgevinstbeskatningsloven ("KGL"), hvor beskatningen af fordringer bringes i overensstemmelse med EU-retten, herunder Lissabon-traktatens(1) (i det følgende kaldet "traktaten") bestemmelse om kapitalens frie bevægelighed (herefter benævnt "kapitalfriheden"). Lovforslaget medfører, at privatpersoners kursgevinster beskattes, uanset om disse er i danske kroner eller fremmed valuta. Før L112 var visse gevinster på fordringer i danske kroner skattefrie, se nærmere denne artikels afsnit 5 nedenfor.

På den baggrund, og på baggrund af åbningsskrivelsen fra EU-kommissionen, som har afstedkommet lovforslaget, giver ændringen af KGL anledning til at undersøge

- om ændringen af KGL er nødvendig (afsnit 5.1 nedenfor)
- om der fortsat er danske skatteregler, som kunne stride mod kapitalfriheden (afsnit 5.2 nedenfor)

Forinden en konkluderende diskussion i afsnit 5 vil artiklens emne blive defineret og afgrænset (afsnit 2). Som baggrund for dette diskussionsafsnit skitseres regelgrundlaget, dets historie og EF-Domstolens ("Domstolens") praksis om kapitalfriheden siden Maastricht-traktaten (afsnit 3-4).

### 2. Emnet

Denne artikel vedrører alene kapitalfrihedens betydning for medlemsstaternes regulering inden for direkte beskatning (blot "EU-skatte retten"). Endvidere behandles alene kapitalfrihedens indhold for så vidt angår kapitalbevægelser mellem medlemsstater(2).

### 3. Traktatsbestemmelserne

Kapitalens frie bevægelighed er én af EF-traktatens grundlæggende frihedsrettigheder. Reglerne om kapitalfriheden findes i traktatens kapitel 4 (artikel 63-66). Artikel 63 fastslår hovedreglen om uhindret bevægelighed, og de øvrige bestemmelser er undtagelser til hovedreglen. Efter artikel 64 gælder en såkaldt "stand still" eller "Grandfather clause", som tillader en opretholdelse af hindringer i forhold til tredjelande, som eksisterede indtil d. 31. januar 1993. I forhold til Maastricht-traktaten er der med Lissabon indføjet en yderligere stand still for så vidt angår national lovgivning i Bulgarien, Estland og Ungarn, som eksisterede den 31. december 1999 og før. Derudover indeholder artikel 65 en generel skatteundtagelsesbestemmelse, som i praksis næppe har nogen selvstændig betydning, jf. afsnit 4 nedenfor om praksis. Dertil kommer undtagelsesbestemmelserne i art 66, som indeholder hjemmel til at indskrænke kapitalbevægelser til tredjelande i helt ekstraordinære situationer.

Det nærmere indhold af disse bestemmelser fastsættes i Domstolens praksis. Domstolens praksis om andre frihedsrettigheder end kapitalfriheden kan tillige være relevant, idet der er en vis og formentlig stigende konvergens mellem frihedsrettighederne(3)-(4). Dette er formentlig også årsagen til, at den juridiske litteratur i større eller mindre grad fremstiller frihedsrettighedernes betydning for skatte retten helt eller delvist samlet(5). Ikke desto mindre er særskilt undersøgelse af de enkelte frihedsrettigheder fortsat væsentlig. Dette følger allerede af, at der skal gennemføres en retlig subsumption af, om givet faktum er omfattet af begrebet "kapital", "vare" osv.

### 4. Kapitalfriheden - fra det politiske krybespor til den juridiske overhalingsbane

#### a. Bestemmelsernes baggrund: Kapitaldirektivet og Maastricht-traktaten

Frihedsrettighedernes tendens til gensidig konvergens stemmer overens med disses bagvedliggende ideologi - ideen om det indre marked. Denne ide om produktionsfaktorerens frie bevægelighed har i sig selv været et af EU's hovedmål og samtidig en drivende kraft i EU's såkaldte negative integration. Dette gælder navnlig inden for skatte retten, hvor Domstolens praksis har betydet mere for en europæisering af skatte retten end f.eks. EF-traktatens artikel 96, hvorefter EU's politiske institutioner kan regulere området for direkte beskatning i medlemslandene.

En produktionsfaktor har dog oprindeligt haft særstatus, nemlig kapitalen. Kapitalen var - indtil Maastricht-traktaten ("Maastricht") - ikke tiltænkt en uhindret bevægelighed på tværs af landegrænser. Modstanden var bl.a. begrundet i medlemslandenes ønske om at kunne lave pengepolitiske regler eller indgreb.

Situationen blev ændret, efter at der opnåedes enighed til projektet om "The Internal Market". Dette projekt søgte at skærpe den igangværende proces mod harmoni af markedsvilkårene inden for EU via positiv integration. I den forbindelse blev direktiv 88/361/EF (kapitaldirektivet) vedtaget. Direktivets formål var i vidt omfang at etablere en uhindret bevægelighed af kapital mellem medlemsstaterne(6). Dette direktiv kom også til at danne grundlag for Maastrichts ændringer, som resulterede i de nugældende traktatsbestemmelser om kapitalens frie bevægelighed. Det er disse ændringer, som gav kapitalens frie bevægelighed en betydelig større relevans i forhold til medlemsstaternes nationale skatteregler(7).

Det politiske skift fra medlemsstaternes side frem til Maastrichts mere liberale tilgang skal bl.a. ses i lyset af, at EU ved Maastricht ønskede at sætte rammebetingelserne for en fælleseuropæisk valuta(8). Det er klart, at en ophævelse af medlemsstaternes mulighed for at føre en selvstændig pengepolitik mindsker eventuelle argumenter imod frie kapitalbevægelser. Det virker dog ikke til, at man fra politisk side - i

hvert fald ikke i Danmark - på daværende tidspunkt forventede, at Domstolen ville udvikle sin praksis som der senere har vist sig. I hvert fald udtalte den daværende skatteminister Carsten Koch i 1996 i R&R:

*"Det er min fornemmelse, at EF-Domstolen vil vige tilbage fra at træffe afgørelser ... som har større betydning for landenes skatteregler. Jeg ser derfor med sindsro på de sager, der måtte komme fremover, og jeg tvivler på, at Domstolen med frihedsrettighederne i hånden vil underkende fundamentale danske beskatningsprincipper"*(9).

Ser man på Domstolens efterfølgende praksis, er det ikke just det billede man får.

## b. Domstolens praksis efter Maastricht

Hvis man inddeler Domstolens praksis efter Maastricht ud fra, om domstolsafgørelserne faldt ud til skatteyderens eller medlemsstaternes fordel, kan man tale om 3 perioder eller bølger(10).

Den første periode (1994-2000) var kendetegnet ved Domstolens markering af, at skatteretten ikke per se kunne forvente nogen særstatus i forhold til frihedsrettighederne. Udgjorde en skatteregel en usaglig hindring, blev reglen uanvendelig. I forhold til kapitalfriheden er denne periode kendetegnet ved afgørelser som Svensson & Gustavsson (C-484/93), Sandoz-dommen (C-439/97) eller Íslandsbanki-FBA(11). I denne periode vandt skatteyderen de fleste sager, men det forekom også, at medlemsstaterne vandt. Afgørelserne i denne periode markerer også Domstolens betydning inden for området for direkte beskatning.

Denne første periode skabte altså et grundlag for, at skatterådgivningsbranchen begynder at tænke EU-retten ind i deres klienters forhold. Til illustration afsiges der fra 2000 og frem til midten af 2005 mindst 20 grundlæggende domme om frihedsrettighederne og reglerne for direkte beskatning. Medlemsstaternes taber i disse 4 år hver eneste sag.

Ligesom Svensson & Gustavsson kan ses som startskuddet til første bølge af sagerne om kapitalbevægelserne, er Verkooijen (C-35/98) begyndelsen på anden bølge inden for dette område. Sagen bliver den første i en hel serie af afgørelser om skattereglers (u)forenelighed med kapitalbevægelsesreglerne, som f.eks. Anneliese Lenz(12) og Manninen(13) begge fra 2004.

Domstolens praksis frem til 2004 gør det således klart, at det er i modstrid med artikel 56, hvis en skatteregel de jure eller de facto gør det mindre attraktivt at modtage midler fra udlandet end tilsvarende indenlandske overførsler. Skal man drage en parallel til det internationale skatterets begrebsapparat, kan man sige, at Domstolen hermed forbyder ethvert medlemsland at hindre borgernes valg mellem "outbound" og "inbound"-aktiviteter inden for fællesskabet(14). Det er tillige interessant at se, hvordan Domstolen har behandlet staternes forskellige argumenter om, at deres skattereglers restriktive effekt skulle være retfærdiggjort af alment tvingende hensyn. For en gennemgang af, hvilke hensyn der kan være alment tvingende, henvises til litteraturen(15). Det synes dog klart, at medlemsstaterne i denne periode havde svært ved at efterkomme de betingelser, som Domstolen opstillede, for at medlemsstaternes skatteregler kunne udgøre en proportional og saglig hindring for kapitalfriheden. Dette illustreres af, at medlemsstaterne fik underkendt alle de omtvistede skatteregler i denne periode.

Formentlig som konsekvens af, at skatterådgiverne under anden bølge i større grad så mulighederne i EU-retten, skulle Domstolen i en periode på under 2 år forholde sig til over 29 skattesager(16), hvilket er mere end en fordobling i forhold til anden bølge. Det som rådgiverne havde erkendt som muligheder, blev af medlemsstaterne muligvis set som trusler. De fleste af disse sager er tydeligvis også såkaldte "Test Claimant"-sager, hvor diverse rådgivere konstruerer skatteoptimeringsplaner ved at sammenholde medlemsstaternes skattelove med kapitalbevægelsesreglerne - eller måske rettere grænserne for kapitalbevægelsesreglerne(17). Staterne begyndte derfor også at allokere flere ressourcer til området, og staterne begynder f.eks. i denne periode at koordi-

ner deres sager medlemsstaterne imellem. Denne tredje bølge påbegyndes med D- og Marks & Spencer-sagerne(18). Denne periode er kendetegnet ved, at Domstolen begynder at kvalificere flere hensyn som saglige og/eller proportionale i forhold til at opstille en skattemæssig hindring for produktionsfaktorernes frie bevægelighed.

Udviklingen, med en stadig mere restriktiv praksis over for medlemslandenes skatteregler, ændres i 2005. En *antydning* ses allerede i D-sagen fra 2005, omhandlende eksistensen af et princip om "*most favoured nations*" inden for EU(19). Domstolen afviste, at der gjaldt et sådant princip mellem medlemslandenes respektive dobbeltbeskatningsoverenskomster. En konsekvent anvendelse af restriktionsforbudet havde formentlig talt for et sådant princip(20). *Konsekvenserne* af et "*most favoured nations*"-princip imellem alle medlemsstaternes DBO, har muligvis været medvirkende til, at Domstolen, efter denne sag, ikke i samme omfang/tempo som tidligere har villet udvide hindringsbegrebet.

Som illustration af Domstolens mindre restriktive praksis kan Marks & Spencer-sagen(21) fremhæves. Marks & Spencer omhandlede imidlertid etableringsfriheden, men afgørelsen kan dog ikke desto mindre bruges som skæringspunkt for en ny fortolkningsstil hos Domstolen. Som eksempler på afgørelser om kapitalfriheden er ACT Group Test Claimant-sagen (C-374/04) og FII Group Test Claimant (C-446/04) gode eksempler. Det må antages, at disse sagers udfald var uafhængige af, om forholdet blev kvalificeret efter frihedsreglerne om etablering eller kapitalbevægelser(22).

Domstolen ser i begge sager ud til at lade sig inspirere af generaladvokaten Geelhoeds argumenter. I generaladvokatens forslag til sagernes afgørelse plæderes der, *dels* imod den rene attraktivitetslære, og *dels* for et system, som i højere grad bygger på et diskriminationsforbud. Dette gør han gennem en sondring mellem "*kvasirestriktion*" og "*egentlige*" hindringer(23). Essensen af en sådan sondring er selvfølgelig, at medlemsstaternes beskatningskompetence inden for deres territorium bliver større - dvs. en udvidelse af territorialprincippet retfærdiggørende virkning. Da Domstolen afgjorde sagen, når den frem til, at ACT-situationen ikke var EU-stridig, hvorimod FII-situationen var EU-stridig.

Disse forskelle i udfald kan for mig at se kun begrundes i graden af territorialprincippet retfærdiggørende virkning. Dette må tolkes som, at det i visse tilfælde - som ACT - kan retfærdiggøres, at der *ikke gives kredit* for udbytter, som et medlemsland ikke beskatter. Nærmere bestemt var England ikke forpligtet til at give kredit for udbytter, som forlod landet, fordi England heller ikke beskattede udbytter, som forlod landet. Heraf må følge modsætningsvist, at hvis England ville gøre brug af sin kildebeskatningsret til udbytterne, ville England også skulle give kredit til det ikke-hjemmehørende udbyttedragende moderselskab.

Derimod kan territorialprincippet ikke retfærdiggøre, at England giver moderselskaber skattecredit for udbytter, som modtages fra datterselskaber, men ikke giver de samme skattecreditter til udbytter fra ikke-hjemmehørende datterselskaber (FII). Man kunne principielt sige, at ACT og FII ikke er en praksisændring i forhold til Verkooijen eller Manninen, idet disse kan kvalificeres som "incoming"-situationer. Det virker dog til, at teorien opfatter sagerne som vendepunkter, idet Domstolen - især i ACT - øger territorialprincippet betydning(24).

I hvert fald har Domstolen ved ACT og FII - i modsætning til kapital-sagerne forhen - ikke yderligere indskrænket staternes beskatningsprærogativ. Denne tendens ses også i efterfølgende sager, hvor Domstolen har markeret, at den ikke vil udvide sin tidligere praksis(25). Domstolen har dog ikke eksplicit, og formentlig heller ikke implicit, skiftet praksis med hensyn til de etablerede begrænsninger af medlemsstaternes beskatningsadgang, se f.eks. Meilicke(26) fra marts 2007 eller STEKO fra 2009(27), som begge bekræfter afgørelserne fra 2000 og frem til 2005.

I lyset heraf kan den rene attraktivitetsbedømmelse formentlig ikke længere anses som gældende praksis - i hvert fald ikke som i Sandoz. Med denne praksis som baggrund bør det undersøges, om KGL's forskellige behandlinger af fordringer i danske kroner mod fordringer i fremmed valuta udgør en EU-stridig hindring af kapitalfriheden, og om denne forskelsbehandling i så fald kan retfærdiggøres.

## 5. Konklusioner i forhold til dansk skatteret

### a. Er KGL i strid med kapitalfriheden?

Som nævnt indledningsvist har skatteministeren fremsat forslag om ændring af KGL for at bringe denne i overensstemmelse med EU-skatte retten.

For at undersøge om et medlemslands tiltag er i modstrid med EU-retten, kan følgende undersøgelsesspørgsmål bruges:

- 1) Hvilken frihedsrettighed - om nogen - omfatter sagsforholdet?
- 2) Er det et rent internt anliggende?
- 3) Forskelsbehandler det nationale tiltag direkte eller indirekte sammenlignelige forhold på baggrund af nationalitet? (Diskriminationsforbuddet)
- 4) Gør bestemmelsen det mindre attraktivt at udøve en af frihedsrettighederne? (Restriktionsforbuddet)
- 5) Kan en eventuel hindring retfærdiggøres? (Tvingende almene hensyn)
- 6) Er de alment tvingende hensyn varetaget proportionalt?

Det er i dag den etablerede opfattelse, at Domstolen er gået fra et diskriminations- til et restriktionsforbud(28)-(29). I takt med denne udvidelse af frihedsrettighedernes anvendelsesområde, er undersøgelsesspørgsmålene 5)-6) blevet stadig mere relevante, hvortil der må henvises til litteraturen for en nærmere gennemgang.

I forhold til 1) er det umiddelbart klart, at fordringer er omfattet af kapitalfrihedsreglerne. Der er ikke nogen tilgrænsende frihedsrettighed, som kunne være mere relevant.

Hvis vi fortsætter med at følge ovennævnte undersøgelsesspørgsmål, må det endvidere bemærkes, at idet KGL § 16 omhandler forholdet til "valutaer fra andre medlemslande"(30) er forholdet ikke "et rent internt anliggende".

Der næst antages, at der ikke er objektive forskelle mellem forskellige valutaer - dvs. der er tale om sammenlignelige situationer. Tilbage står spørgsmålene, om KGL § 16 udgør en hindring af kapitalfriheden, og eventuelt om denne hindring har sin berettigelse i en proportional varetagelse af tvingende almene hensyn.

Sammenholder vi med hindringsbegrebets udvikling - som kort blev skitseret i afsnit 4. b. - må vi konkludere, at Domstolen formentlig har forladt sin praksis fra Sandoz, hvorfor selve det at beskatte noget grænseoverskridende *ikke i sig selv* er en restriktion. Forskelsbehandlingen af dansk og fremmed valuta udgør imidlertid fortsat en restriktion. Til illustration kan Trummer & Mayer-sagen nævnes:

I 1999 afgjorde Domstolen Trummer & Mayer. Mayer ønskede ved salget af sin faste ejendom, at overdragelsesprisen blev beregnet i Deutsche Mark (DM), hvorfor Mayer også gerne ville have sin panteret i ejendommen tinglyst som et DM-beløb. Østrig havde imidlertid et forbud mod tinglysning af pant i fremmed valuta. I forbindelse med Domstolens restriktionsrationale er det værd at bemærke, at den opstillede to separate undersøgelseskriterier. Det første kriterium (p. 26), hvor det bemærkes, at der er tale om en restriktion, idet reglen - på grund af fordringen og panterettens naturlige gensidige tilknytning - "kan tænkes" at bevirke en forringelse af den sikrede fordrings værdi pga. eventuelle kurssvingninger mellem fordrings- og pantevalutaen. Det andet kriterium (p. 27), hvor Domstolen "i øvrigt" konstaterede, at der er tale om en restriktion, idet der er "risiko" for, at parterne - pga. af den østrigske regel - påføres yderligere udgifter i form af ellers

utilsigtede valutakonverteringer. Da Østrig ikke kunne retfærdiggøre reglen, var reglen uvirksom, og Mayer skulle tillades tinglysning.

Der er således tale om en restriktion, hvis optagelse af lån i anden europæisk valuta hindres, jf. Eurobond, hvorefter en restriktion er "foranstaltninger, som kan afholde medlemsstatens borgere fra at optage lån eller foretage investeringer i andre medlemsstater"(31).

Det kan indvendes, at KGL § 16 ikke direkte forhindrer, at der optages et lån i euro i en dansk bank. Dette er dog heller ikke nødvendigt, for at reglen opfattes som (indirekte) diskrimination. Og det er klart, at en beskatning af udenlandsk valuta kan gøre det mindre attraktivt at vælge lån i fremmed valuta, hvorfor der som udgangspunkt er tale om indirekte diskrimination.

At skatteyderen ved udenlandsk valuta har fradragsret ved eventuelle tab - i modsætning til fordringer i danske kroner - ændrer ikke ved bestemmelsens restriktive karakter efter Domstolens faste praksis om, at kompensationsbetragtninger ikke kan retfærdiggøre en hindring af kapitalfriheden, jf. f.eks. Asscher p. 51-53(32). En konstatering af, at det kan være en fordel at erhverve fordringer i andre europæiske valutaer frem for danske kroner, er tilstrækkeligt. Det skal derfor undersøges om denne skjulte diskrimination kan retfærdiggøres. En sådan retfærdiggørelse vil være medlemsstaternes bevisbyrde.

I forhold til kapitalfrihedens traktatfæstede undtagelser må artikel 57 kort nævnes. Denne tilsiger, at hindringer fra før for 1994 fortsat kan opretholdes. Det følger dog af bestemmelsens ordlyd, at den alene tillader restriktioner i forhold til tredjelande.

Opindeligt behandlede den danske lovgivning om kursgevinstbeskatning ikke udenlandsk og dansk valuta i forhold til privates gevinster forskelligt. Først ved lovforslag, LFF 1990-12-27 nr. 6, og den senere lov, L394 1991, med baggrund i betænkningerne 1991-05-24 nr. 6, indføres forskellen på, hvorledes fordringer i danske kroner og fremmed valuta, som opfylder mindsterenten bliver beskattet. At man ophørte med at ligebehandle kursgevinster i danske kroner og fremmed valuta skyldes, at kursgevinster i fremmed valuta, som tilfaldt erhvervsdrivende på det tidspunkt var skattepligtige. Den daværende regering ville "afbureaukratisere" en række love, og som led i dette anså man det for mere gennemskueligt, hvis kursgevinster i fremmed valuta blev behandlet ens.

Det er dog tvivlsomt, om Domstolen anerkender lovsymmetriske eller "afbureaukratiserings" overvejelser som et alment tvingende hensyn. I hvert fald ville Danmark have haft bevisbyrden for dette, samt for at dette hensyn (såfremt det er sagligt) ikke kan varetages mere proportionalt. Denne bevisbyrde ville blive svær at løfte, bl.a. fordi Danmark tidligere *ikke* sondrede mellem valutaernes oprindelse. Det er derfor sandsynligt, at Domstolen ville have fået underkendt KGL § 16 som værende i strid med kapitalfriheden. L 112 ser således ud til at være nødvendig, såfremt Domstolen ikke skulle have underkendt de danske regler.

### b. Er der fortsat danske skatteregler, som strider mod kapitalfriheden?

Indledningsvist goes opmærksom på, at denne artikel alene omhandler forholdet om kapitalfrihed mellem medlemsstater.

Som muligt eksempel på en regel, der kunne blive den næste danske skattebestemmelse til at blive "europæiseret", kan ligningslovens ("LL") § 8 H nævnes.

Ligningslovens § 8 H indeholder en fradragsadgang for visse gaver for selskaber(33). Fradraget er betinget af, at udgiften angår gaver til almennyttige organisationer, som anvender de modtagne midler til forskning. Fradraget er dog betinget af, at organisationen er "hjemmehørende her i landet".

Bestemmelsen kan bl.a. sammenholdes med to afgørelser, Staufferdommen fra 2006 og Perche-dommen fra 2009.

I Stauffer blev det fastslået, at kapitalfriheden er til hinder for regler, som betinger beskatningsfritagelse af almentnyttige organisationer af, at disse er fuldt skattepligtige. I sagen udtalte Domstolen, at medlemsstaterne gerne må stille krav til, *hvad der opfattes som velgørende*. Tysklands egen definition af "velgørelse" var dog ikke betinget af, at det velgørende blev foretaget i Tyskland. Derfor skulle skattefriheden også indrømmes til andre "velgørende" organisationer, som ikke var hjemmehørende i Tyskland.

Som resultat af Stauffer blev LL §§ 8 A og 12 om fradrag til velgørende organisationer ændret til også at omfatte velgørende organisationer inden for EØS/EU.

Tyskland og en række andre europæiske lande fortolkede Staufferdommen mere indskrænkende end Danmark. Disse lande mente kun, at dommen omhandlede foreningers skatteundtagelse og ikke bidragsyderes fradragsadgang(34). At Domstolens ræsonnement - som så ofte før - var båret af principielle overvejelser, blev dog klart sidste år, hvor Persche-dommen(35) blev afsagt.

I denne sag havde Persche mod kvittering givet naturalier til en velgørende organisation i Portugal. Ifølge tysk skatte- og forfatningsret var det utilstrækkeligt at lægge en selvangivelse og en kvittering til grund uden en vis kontrol, jf. p. 17.

Domstolen udtalte i sagen, *dels* at velgørelsesbidrag var omfattet af kapitalbevægelsesreglerne, uanset om de skete i naturalier, *dels* at hvis en organisations virke anses for velgørende i hjemstaten, er der ingen grund til, at en tilsvarende organisation i et andet medlemsland ikke nyder samme status, og *dels* at det er tilladt at pålægge skatteyderen en proportional bevisbyrde for den udenlandske organisations velgørende aktivitet - dvs. skattemyndighederne er ikke forpligtede til at samkøre deres viden med andre medlemslandenes viden på dette område. Det var dog *ikke* proportionalt, at Tyskland ville opstille formlig.

Afgørelsen implicerer dog *ikke* et princip om ubetinget gensidig anerkendelse af velgørelse på tværs af fællesskabet, idet det fortsat er op til medlemsstaterne at definere, hvilke aktiviteter staten anser som velgørende.

Men dommen lægger op til, at hvis en medlemsstat har kvalificeret noget som velgørende, kan denne aktivitet ikke begrænses ud fra et kriterium om "hjemmehørende". Det er på den baggrund, at man kan spørge, om LL § 8 H kan opretholdes i sin nuværende form, idet støtte til velgørende foreningers forskning hjemmehørende i Danmark muligvis ikke sagligt kan adskilles fra støtte til velgørende ikke-hjemmehørende foreningers forskning.

Domstolen har i hvert fald været forholdsvis afvisende over for retfærdiggørelses hensyn, om at forskelsbehandling skal sikre et højt hjemligt uddannelsesniveau. Domstolen udtalte hertil i Staufferdommen, at dette hensyn ikke kunne retfærdiggøre forskelsbehandling, idet bestemmelsen "*ikke forudsætter, at den virksomhed, der udøves af almentnyttige institutioner, kommer den nationale befolkning til gode*", jf. p. 45.

I forhold til LL § 8 H kan man bl.a. bemærke, at forskning - dvs. det at ny viden skaffes - ofte i høj grad er grænseoverskridende. Hvis noget én gang er blevet opfundet, bevist eller sandsynliggjort, kan dette være brugbart på tværs af landegrænser. Sagt på en anden måde, hvis det *eneste* man ønsker med LL § 8 H, er at skabe mere forskning, kan der formentlig opnås lige så meget forskning for disse penge i Danmark som i andre medlemsstater. På den baggrund kan der sættes spørgsmålstegn ved reglens forenelighed med traktatens kapitalfrihed.

## 6. Afslutning

Afslutningsvist kan man sige, at det næppe bliver sidste gang, at en dansk skatteregel ændres som følge af EU-retten, og der er således ikke tvivl om, at Carsten Kochs udtalelser fra 1996 nok må genovervejes.

På den anden side ser det dog også ud til, at Domstolen for tiden ikke ekspanderer sine beføjelser. Det ville i så fald ikke være første gang, at Domstolen i en periode har holdt tilbage med at udvide frihedsrettighedernes betydning for medlemsstaterne. F.eks. foretog Domstolen ovenpå de - i hvert fald inden for skatteretten - banebrydende afgørelser som Avoir Fiscal (C-270/83) og Biehl (C-175/88) en tilsvarende mindre tilbagetrækning med Bachmann (C-226/90). Dette var dog blot "die Ruhe vor dem Sturm"(36), og Domstolen genoptog efter en årrække sin ekspansion af frihedsrettighedernes betydning inden for det skatteretlige område.

Der kan naturligvis kun gisnes om, hvor vidt Domstolen igen vil lade sine bølger skylle ind over medlemsstaternes beskatningskompetence - navnlig bliver det interessant at se, om Domstolen har vundet forøget legitimitet i den retning med vedtagelsen af Lissabon-traktaten.

I dag er der dog næppe en skatteminister, som "*med sindsro ser på de sager, som måtte komme fremover*"(37).

- (1) Lissabon-traktaten trådte i kraft 1. december 2009, og regler om produktionsfaktorenes frie bevægelighed findes i traktatens afsnit om "Traktaten om den Europæiske Unions funktionsmåde".
- (2) Ét af kapitalfrihedens kendetegn er, at kapitalfriheden som den eneste af traktatens frihedsrettigheder også udstrækker sig til stater uden for EU (også kaldet tredjelande). Spørgsmålet om indholdet af denne begrænsning af medlemsstaternes adgang til at opstille diskriminerende eller restriktive regler (under ét kaldet hindringer) i forhold til kapitalbevægelse til og fra tredjelande er fortsat uafklaret. Problematikken er behandlet i litteraturen, hvortil henvises til f.eks. Der Schweizer Treuhänder: 2008 nr. 4, EC Tax Review: 2007-6 s. 252 ff., 2006-4 s. 203 ff., EC Tax Review: 2004-2, s. 47 ff., European Taxation: 2007 8/9 s. 371 ff., eller INTERTAX vol. 37 nr. 5 (2007).
- (3) Axel Cordewener: Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht: "Konvergenz" des Gemeinschaftsrechts und "Kohärenz" der direkten Steuern in der Rechtsprechung des EuGH (i det følgende forkortet til Cordewener), s. 103 ff.
- (4) Domstolen henviser ofte til f.eks. Bachmann om arbejdskraft uanset sagens konkrete frihed, se Wielockx om etablering (C-80/94, p. 23).
- (5) Niels Winther-Sørensen: Skatteretten 3, 4. udgave, afsnit I, kapitel 11 (herefter Winther-Sørensen), Karsten Engsig Sørensen: EU-retten, 3. udgave, kapitel 15 (Engsig Sørensen) eller Cordewener.
- (6) Kapitaldirektivet artikel 1, nr. 1.
- (7) Fra 1957 til 1989 foreligger der kun omkring 10 afgørelser om kapitalbevægelighed i *almindelighed*. I de sidste 10 år foreligger der mindst 19 afgørelser om kapitalbevægelighedsreglernes betydning i forhold til *direkte beskatning*.
- (8) Engsig Sørensen, s. 646 f.
- (9) R&R, nr. 7, 1996, s. 12.
- (10) Common Market Law Review 2007, nr. 44, s. 1321 ff.
- (11) E-1/100 Islandsbanki-FBA (2000). EØS-sager kan umiddelbart *ikke* antages at influere på EF-Domstolens afgørelser, idet retsgrundlaget ikke helt svarer til EU-traktaten, og da EØS-domstolen har en anden sammensætning end Domstolen. Denne sag må dog være en undtagelse, idet EF-Domstolen selv i 2006, Fidium C-452/04 p. 34, henviser til netop denne EØS-sag, og dermed forudsætningsvist må tillægges den retskildemæssig værdi. Der findes vist ikke andre eksempler på henvisninger til EØS-sager af EF-Domstolen, se tillige Common Market Law Review, 2007, nr. 44, s. 1491, note 21.
- (12) C-315/02.
- (13) C-319/02.
- (14) EC Tax Review: 2007-5, s. 210.
- (15) Stockholm.
- (16) EC Tax Review: 2007-5, s. 210.
- (17) EC Tax Review: 2007-5, s. 210.
- (18) C-376/03 og C-446/03.
- (19) C-376/03, p. 60-63.
- (20) Common Market Law Review, 2007, nr. 44, s. 1321 ff.
- (21) C-446/03.
- (22) Generaladvokatens forslag til ACT, pkt. 26-30 og i FII pkt. 30 ff.
- (23) Generaladvokaten i ACT-sagen, pkt. 36-73.
- (24) Common Market Law Review, 2007, nr. 44, s. 1321.
- (25) D-sagen C-376/03, p. 37, 38 og 43 om formuebeskatning i udlandet.
- (26) C-292/04, p. 24.
- (27) C-377/07, p. 23-24.
- (28) Cordewener, s. 104 ff.
- (29) Domstolen brugte første gang en ren restriktionsbetragtning i skattesagen i Futura (C-250/95, p. 24-25).
- (30) C-222/97, Trummer & Mayer, p. 18-19, 25-26 og 34.
- (31) C-478/98, p. 18.
- (32) C-107/94
- (33) Selskaber som er omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 1-2 a, 2d-2e, 2 g og 3a-6, samt § 2, stk. 1, litra a.
- (34) [http://www.tax.org.uk/attach.pl/7893/9333/024-025\\_TA\\_0309\\_Charitable%20donations.pdf](http://www.tax.org.uk/attach.pl/7893/9333/024-025_TA_0309_Charitable%20donations.pdf).