

ARREST VAN HET HOF (Derde kamer)

14 september 2006\*

In zaak C-386/04,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door het Bundesfinanzhof (Duitsland) bij beslissing van 14 juli 2004, ingekomen bij het Hof op 8 september 2004, in de procedure

**Centro di Musicologia Walter Stauffer**

tegen

**Finanzamt München für Körperschaften,**

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Derde kamer),

samengesteld als volgt: A. Rosas, kamerpresident, J. Malenovský, S. von Bahr, A. Borg Barthet en U. Löhmus (rapporteur), rechters,

\* Procestaal: Duits.

advocaat-generaal: C. Stix-Hackl,  
griffier: M. Ferreira, hoofdadministrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 13 oktober 2005,

gelet op de opmerkingen van:

- het Centro di Musicologia Walter Stauffer, vertegenwoordigd door O. Thömmes, Rechtsanwalt,
- het Finanzamt München für Körperschaften, vertegenwoordigd door C. Anneser en K. Schmid als gemachtigden,
- de Duitse regering, vertegenwoordigd door A. Tiemann en U. Forsthoff als gemachtigden,
- Ierland, vertegenwoordigd door D. O'Hagan als gemachtigde, D. Moloney, BL, en K. Maguire, BL,
- de Italiaanse regering, vertegenwoordigd door I. M. Braguglia als gemachtigde, bijgestaan door P. Gentili, avvocato dello Stato,

- de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door C. White als gemachtigde, bijgestaan door R. Hill, barrister,
  
- de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door K. Gross en R. Lyal als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 15 december 2005,

het navolgende

### **Arrest**

- 1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de artikelen 52 EG-Verdrag (thans, na wijziging, artikel 43 EG), 58 EG-Verdrag (thans artikel 48 EG), 59 EG-Verdrag (thans, na wijziging, artikel 49 EG), 66 EG-Verdrag (thans artikel 55 EG) en 73 B EG-Verdrag (thans artikel 56 EG).
  
- 2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen het Centro di Musicologia Walter Stauffer, een stichting naar Italiaans recht (hierna: „stichting”), en het Finanzamt München für Körperschaften (hierna: „Finanzamt”), ter zake van de onderwerping van bepaalde inkomsten aan vennootschapsbelasting over het belastingjaar 1997.

## Toepasselijke bepalingen

### *De gemeenschapsregeling*

- 3 Bijlage I bij richtlijn 88/361/EEG van de Raad van 24 juni 1988 voor de uitvoering van artikel 67 van het Verdrag [ingetrokken bij het Verdrag van Amsterdam] (PB L 178, blz. 5), met het opschrift „Nomenclatuur van het kapitaalverkeer bedoeld in artikel 1 van de richtlijn”, vermeldt in de inleiding het volgende:

„In de onderhavige nomenclatuur worden de kapitaalbewegingen ingedeeld volgens de economische aard van de, in nationale valuta of in buitenlandse valuta's luidende, tegoeden en verplichtingen waarop zij betrekking hebben.

De in deze nomenclatuur opgesomde kapitaalbewegingen omvatten:

- alle voor het verwezenlijken van de kapitaalbewegingen noodzakelijke verrichtingen: sluiten en uitvoeren van de transactie en desbetreffende overmakingen; de transactie vindt in het algemeen tussen ingezetenen van verschillende lidstaten plaats; het komt echter voor, dat bepaalde kapitaalbewegingen door één persoon voor eigen rekening tot stand worden gebracht (bijvoorbeeld overmaking van tegoeden van emigranten);
  
- door natuurlijke of rechtspersonen uitgevoerde verrichtingen [...];

- de toegang tot alle financiële technieken die beschikbaar zijn op de markt waarop voor het verwezenlijken van de verrichting een beroep wordt gedaan. Zo betreft de verwerving van effecten en andere financiële instrumenten niet alleen contante verrichtingen, maar alle beschikbare verhandelingstechnieken: termijnverrichtingen, verrichtingen met opties of warrants, ruil tegen andere activa enz. [...];
  
- de liquidatie of de overdracht van gevormde vermogenswaarden, de repatriëring van de opbrengst van deze liquidatie of de aanwending ter plaatse van deze opbrengst binnen de grenzen van de communautaire verplichtingen;
  
- de aflossing van de kredieten of leningen.

Deze nomenclatuur vormt geen limitatieve omschrijving van het begrip kapitaalverkeer; derhalve is een rubriek XIII. F ‚Overig kapitaalverkeer — Diversen’ opgenomen. De nomenclatuur mag dus niet worden geïnterpreteerd als een beperking van de draagwijdte van het beginsel van een volledige liberalisatie van het kapitaalverkeer zoals dat is neergelegd in artikel 1 van deze richtlijn.”

- 4 Genoemde nomenclatuur omvat dertien verschillende categorieën kapitaalverkeer. Onder rubriek II, met het opschrift „Beleggingen in onroerende goederen”, is opgenomen:

„A. Beleggingen door niet-ingezetenen in onroerende goederen in het binnenland

[...]”.

*De nationale regeling*

- 5 De toepasselijke bepalingen van het Körperschaftsteuergesetz 1996 (Duitse wet van 1996 op de vennootschapsbelasting; hierna: „KStG”) luiden als volgt:

„§ 2: Beperkte belastingplicht

Beperkt onderworpen aan de vennootschapsbelasting zijn:

1. rechtspersonen, personenverenigingen en vermogensmassa's, die noch hun zetel noch hun bestuur in het binnenland hebben, voor hun binnenlandse inkomsten; [...]

§ 5: Vrijstellingen

1) Vrijgesteld van de vennootschapsbelasting zijn:

[...]

9. rechtspersonen, personenverenigingen en vermogensmassa's die volgens hun statuten, op grond van hun oprichtingsakte of anderszins en door hun

daadwerkelijke bedrijfsvoering uitsluitend en rechtstreeks een doel van algemeen nut, een liefdadigheidsdoel of een kerkelijk doel nastreven [§§ 51 tot en met 68 van de Abgabenordnung 1977 (Duitse belastingwet van 1977); hierna: „AO”]. Voor door hen uitgeoefende commerciële bedrijfsactiviteiten is vrijstelling uitgesloten. De tweede volzin geldt niet voor bosbedrijven die rechtstreeks door hun eigenaar worden geëxploiteerd;

2) De vrijstelling krachtens lid 1 geldt niet:

[...]

3. voor beperkt belastingplichtigen in de zin van § 2, lid 1.

[...]

§ 8: Vaststelling van inkomsten

1) Wat als inkomsten wordt aangemerkt en hoe de inkomsten worden berekend, wordt bepaald volgens de voorschriften van de onderhavige wet juncto het Einkommensteuergesetz. [...]"

- 6 De toepasselijke bepalingen van het Einkommensteuergesetz 1990 (Duitse wet op de inkomstenbelasting; hierna: „EStG”) luiden als volgt:

„§ 21: Verhuur en verpachting

1) Inkomsten uit verhuur en verpachting zijn:

1. inkomsten uit verhuur en verpachting van onroerende goederen, met name grond, gebouwen en delen van gebouwen [...].

§ 49: Beperkt belastbare inkomsten

- 1) Binnenlandse inkomsten in de zin van de beperkte inkomstenbelastingplicht (§ 1, lid 4) zijn:

[...]

6. inkomsten uit verhuur en verpachting, wanneer het onroerend goed, het vermogen of de rechten zich in het binnenland bevinden [...].”



## Het hoofdgeding en de prejudiciële vraag

- 7 De stichting, die naar Italiaans recht is erkend als stichting van algemeen nut, is eigenaresse van een bedrijfspand in München.
  
- 8 Het Finanzamt heeft de inkomsten die de stichting betreft uit de verhuur en verpachting van dit bedrijfspand onderworpen aan vennootschapsbelasting over het belastingjaar 1997. De stichting bezit in Duitsland geen panden voor de uitoefening van haar activiteiten en heeft geen dochtermaatschappijen. De diensten in verband met de verhuur en verpachting van voornoemd bedrijfspand worden verricht door een Duitse beheerder.
  
- 9 Blijkens de in het litigieuze belastingjaar geldende statuten heeft de stichting geen winstoogmerk. Zij streeft uitsluitend culturele doelstellingen na die betrekking hebben op opleiding en vorming, door het ondersteunen van het onderricht in de klassieke vervaardiging van snaar- en strijkinstrumenten, alsmede in de muziekgeschiedenis en de muzikwetenschap in het algemeen. De stichting kan een of meer studiebeurzen verlenen, die jonge Zwitsers, bij voorkeur uit Bern (Zwitserland), in staat moeten stellen gedurende de gehele periode van het onderricht te Cremona (Italië) te verblijven.
  
- 10 Uit de door de verwijzende rechter verstrekte informatie blijkt dat de stichting gedurende het litigieuze belastingjaar doelen van algemeen nut in de zin van de §§ 51 tot en met 68 AO heeft nagestreefd. Volgens deze rechter is voor het bevorderen van de belangen van de gemeenschap, in de zin van § 52 van voornoemde wet, niet vereist dat de bevorderingsmaatregelen ten goede komen aan Duitse onderdanen. Bijgevolg is de stichting in beginsel overeenkomstig § 5, lid 1, sub 9, eerste zin, KStG vrijgesteld van vennootschapsbelasting, zonder dat zij voor haar inkomsten overeenkomstig de tweede en derde volzin van deze bepaling

belastingplichtig is, aangezien de verhuur niet buiten het kader van het vermogensbeheer treedt en geen commerciële ondernemingsactiviteit in de zin van § 14, lid 1, AO vormt.

- 11 Aangezien de stichting echter haar zetel en bestuur in Italië heeft, heeft zij in Duitsland inkomsten uit verhuur in het kader van haar beperkte belastingplicht. Bijgevolg moet § 5, lid 2, sub 3, KStG worden toegepast, volgens welke bepaling de belastingvrijstelling die onder meer geldt voor rechtspersonen die uitsluitend en rechtstreeks doelen van algemeen nut nastreven, niet geldt voor beperkt belastingplichtigen. Uit deze bepaling volgt dat de stichting over haar inkomsten in Duitsland uit de verhuur van het bedrijfspand is onderworpen aan vennootschapsbelasting.
- 12 De stichting heeft bezwaar aangetekend tegen de aanslag van 1997 met het betoog dat zij als stichting van algemeen nut had moeten worden vrijgesteld van belasting. Dit bezwaar werd afgewezen. Daarop heeft zij beroep ingesteld bij het Finanzgericht München. Dit beroep werd verworpen. Vervolgens heeft de stichting beroep in Revision ingesteld bij het Bundesfinanzhof, dat wenst te vernemen of de uitsluiting van rechtspersonen van de belastingvrijstelling, zoals voorzien in § 5, lid 2, sub 3, KStG, verenigbaar is met de vereisten van het gemeenschapsrecht.
- 13 In deze omstandigheden heeft het Bundesfinanzhof de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vraag voorgelegd:

„Is het in strijd met artikel 52 EG-Verdrag juncto artikel 58 EG-Verdrag, artikel 59 EG-Verdrag junctis de artikelen 66 en 58 EG-Verdrag, alsmede artikel 73 B EG-Verdrag, wanneer een privaatrechtelijke stichting van algemeen nut naar het recht van een andere lidstaat, die in het binnenland voor inkomsten uit verhuur beperkt

belastingplichtig is, anders dan een in het binnenland onbeperkt belastingplichtige stichting van algemeen nut met gelijksoortige inkomsten niet is vrijgesteld van de vennootschapsbelasting?”

### **Beantwoording van de prejudiciële vraag**

- 14 Met zijn vraag wenst het Bundesfinanzhof in wezen te vernemen, of de bepalingen van het EG-Verdrag inzake het recht van vestiging, het vrij verrichten van diensten en/of het vrije kapitaalverkeer zich ertegen verzetten, dat een lidstaat die de inkomsten uit verhuur die in beginsel onbeperkt belastingplichtige stichtingen van algemeen nut in het binnenland genieten vrijstelt van vennootschapsbelasting wanneer deze stichtingen in deze staat zijn gevestigd, weigert om diezelfde vrijstelling voor gelijksoortige inkomsten toe te kennen aan een privaatrechtelijke stichting van algemeen nut, op grond van het feit dat deze stichting is gevestigd in een andere lidstaat en in het binnenland slechts beperkt belastingplichtig is.
- 15 Om te beginnen zij eraan herinnerd, dat ofschoon de directe belastingen tot de bevoegdheid van de lidstaten behoren, deze niettemin verplicht zijn die bevoegdheid in overeenstemming met het gemeenschapsrecht uit te oefenen (zie onder meer arresten van 11 augustus 1995, *Wielockx*, C-80/94, Jurispr. blz. I-2493, punt 16; 10 maart 2005, *Laboratoires Fournier*, C-39/04, Jurispr. blz. I-2057, punt 14, en 23 februari 2006, *Van Hilten-van der Heijden*, C-513/03, Jurispr. blz. I-1957, punt 36).
- 16 Vervolgens moet worden nagegaan of, gelet op de feiten van de zaak, de stichting zich kan beroepen op de regels inzake het recht van vestiging, de regels inzake het vrij verrichten van diensten en/of de regels inzake het vrije kapitaalverkeer.

- 17 De vrijheid van vestiging, die in artikel 52 van het Verdrag aan de gemeenschaps-  
onderdanen wordt toegekend en die voor hen de toegang tot en de uitoefening van  
werkzaamheden anders dan in loondienst alsmede de oprichting en het bestuur van  
ondernemingen omvat onder dezelfde voorwaarden als in de wetgeving van de  
lidstaat van vestiging voor eigen onderdanen zijn vastgesteld, brengt overeenkomstig  
artikel 58 van het Verdrag voor de vennootschappen die in overeenstemming met de  
wetgeving van een lidstaat zijn opgericht en die hun statutaire zetel, hun  
hoofdbestuur of hun hoofdvestiging binnen de Gemeenschap hebben, het recht  
mee om in de betrokken lidstaat hun bedrijfsactiviteit uit te oefenen door middel van  
een dochteronderneming, een filiaal of een agentschap (arresten van 21 september  
1999, Saint-Gobain ZN, C-307/97, Jurispr. blz. I-6161, punt 35; 13 december 2005,  
Marks & Spencer, C-446/03, Jurispr. blz. I-10837, punt 30, en 23 februari 2006,  
Keller Holding, C-471/04, Jurispr. blz. I-2107, punt 29).
- 18 Volgens de rechtspraak van het Hof is het begrip „vestiging” in de zin van het  
Verdrag zeer ruim en houdt het in dat een gemeenschapsonderdaan duurzaam kan  
deelnemen aan het economisch leven van een andere lidstaat dan zijn staat van  
herkomst, daar voordeel uit kan halen en op die wijze de economische en sociale  
vervlochten in de Gemeenschap op het gebied van niet in loondienst verrichte  
werkzaamheden kan bevorderen (zie in die zin arresten van 21 juni 1974, Reyners,  
2/74, Jurispr. blz. 631, punt 21, en 30 november 1995, Gebhard, C-55/94, Jurispr.  
blz. I-4165, punt 25).
- 19 Niettemin kunnen de regels inzake het recht van vestiging in beginsel slechts  
worden toegepast indien een permanente aanwezigheid in de lidstaat van ontvangst  
verzekerd is en, in het geval van verwerving en bezit van onroerende goederen, deze  
goederen actief worden beheerd. Uit de omschrijving van de feiten door de  
verwijzende rechter blijkt evenwel dat de stichting in Duitsland geen panden bezit  
voor de uitoefening van haar activiteiten en dat de diensten die verband houden met  
de verhuur en verpachting van de onroerende zaak worden verricht door een Duitse  
beheerder.
- 20 Bijgevolg moet worden geconcludeerd dat de bepalingen betreffende de vrijheid van  
vestiging in omstandigheden als die van het hoofdgeding niet van toepassing zijn.

- 21 Vervolgens moet worden uitgemaakt of de stichting zich op de artikelen 73 B tot en met 73 G van het Verdrag inzake het vrije kapitaalverkeer kan beroepen.
- 22 In dit verband zij opgemerkt dat het EG-Verdrag geen definitie geeft van de begrippen „kapitaalverkeer” en „betalingsverkeer”. Het is evenwel vaste rechtspraak dat, voor zover artikel 73 B van het Verdrag in hoofdzaak de inhoud van artikel 1 van richtlijn 88/361 heeft overgenomen, de nomenclatuur van het „kapitaalverkeer” gehecht in bijlage bij die richtlijn, ook al is deze laatste vastgesteld op basis van de artikelen 69 en 70, lid 1, EEG-Verdrag (de artikelen 67 tot en met 73 EEG-Verdrag zijn vervangen door de artikelen 73 B tot en met 73 G EG-Verdrag, thans artikelen 56 EG tot en met 60 EG), de indicatieve waarde behoudt die zij vóór hun inwerkingtreding bezat voor de definitie van het begrip kapitaalverkeer, aangezien de lijst die zij bevat, gelijk in de inleiding te kennen wordt gegeven, geenszins uitputtend is (zie onder meer arresten van 16 maart 1999, Trummer en Mayer, C-222/97, Jurispr. blz. I-1661, punt 21; 5 maart 2002, Reisch e.a., gevoegde zaken C-515/99, C-519/99–C-524/99 en C-526/99–C-540/99, Jurispr. blz. I-2157, punt 30, en arrest Van Hilten-van der Heijden, reeds aangehaald, punt 39).
- 23 Vaststaat dat de stichting, die haar zetel heeft in Italië, in München beschikt over een bedrijfspand dat door haar wordt verhuurd. Tot de kapitaalbewegingen vermeld in bijlage I bij richtlijn 88/361 behoren, onder categorie II, getiteld „Beleggingen in onroerende goederen”, beleggingen door niet-ingezetenen in onroerende goederen in het binnenland.
- 24 Hieruit volgt dat zowel de eigendom als de exploitatie van deze onroerende goederen onder het vrije kapitaalverkeer valt. Bijgevolg hoeft niet te worden onderzocht of de stichting optreedt als dienstverlener.
- 25 Luidens artikel 73 B van het Verdrag zijn alle beperkingen van het kapitaalverkeer tussen de lidstaten verboden.

- 26 Om te kunnen beoordelen of een nationale regeling als die waar het in het hoofdgeding om gaat, een beperking van het vrije kapitaalverkeer in de zin van artikel 73 B van het Verdrag vormt, moet worden onderzocht of de toepassing ervan een restrictief gevolg heeft voor stichtingen van algemeen nut die zijn gevestigd in andere lidstaten, voor zover zij deze stichtingen voor de in het binnenland ontvangen inkomsten uit verhuur niet de vrijstelling verleent waarvoor gelijksoortige, in het binnenland onbeperkt belastingplichtige stichtingen wel in aanmerking komen.
- 27 De omstandigheid dat de belastingvrijstelling voor inkomsten uit verhuur enkel wordt toegepast ten gunste van stichtingen van algemeen nut die in beginsel in Duitsland onbeperkt belastingplichtig zijn, benadeelt stichtingen die hun zetel in een andere lidstaat hebben en kan een belemmering van het vrije kapitaal- en betalingsverkeer vormen.
- 28 Hieruit volgt dat een regeling als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, een beperking van het vrije kapitaalverkeer vormt die ingevolge artikel 73 B van het Verdrag in beginsel verboden is.
- 29 Evenwel moet worden nagegaan of deze beperking kan worden gerechtvaardigd op basis van de bepalingen van het Verdrag.
- 30 Dienaangaande zij eraan herinnerd dat volgens artikel 73 D, lid 1, sub a, van het Verdrag het bepaalde in artikel 73 B niet afdoet aan het recht van de lidstaten om de ter zake dienende bepalingen van hun belastingwetgeving toe te passen die onderscheid maken tussen belastingplichtigen die niet in dezelfde situatie verkeren met betrekking tot hun vestigingsplaats of de plaats waar hun kapitaal is belegd.

31 Artikel 73 D, lid 1, sub a, van het Verdrag, dat als afwijking van het fundamentele beginsel van vrij kapitaalverkeer strikt moet worden uitgelegd, kan evenwel niet aldus worden uitgelegd dat elke belastingwetgeving die onderscheid maakt tussen belastingplichtigen op grond van hun vestigingsplaats of de lidstaat waar zij hun kapitaal beleggen, automatisch verenigbaar is met het Verdrag. De in artikel 73 D, lid 1, sub a, van het Verdrag bedoelde afwijking wordt immers op haar beurt beperkt door artikel 73 D, lid 3, van dit Verdrag, dat bepaalt dat de in lid 1 van dit artikel bedoelde nationale maatregelen „geen middel tot willekeurige discriminatie [mogen] vormen, noch een verkapte beperking van het vrije kapitaalverkeer en betalingsverkeer als omschreven in artikel 73 B” (zie arrest van 7 september 2004, Manninen, C-319/02, Jurispr. blz. I-7477, punt 28).

32 Derhalve moet onderscheid worden gemaakt tussen de krachtens artikel 73 D, lid 1, sub a, van het Verdrag toegestane ongelijke behandelingen en de willekeurige discriminaties of verkapte beperkingen die lid 3 van dit artikel verbiedt. Volgens de rechtspraak kan een nationale belastingregeling als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, die onderscheid maakt tussen onbeperkt belastingplichtige en beperkt belastingplichtige stichtingen, slechts verenigbaar met de verdragsbepalingen betreffende het vrije kapitaalverkeer worden geacht indien het verschil in behandeling betrekking heeft op situaties die niet objectief vergelijkbaar zijn of wordt gerechtvaardigd door dwingende redenen van algemeen belang, zoals de noodzaak om de samenhang van het belastingstelsel te behouden en de doeltreffendheid van de belastingcontroles (zie in die zin arrest van 6 juni 2000, Verkooijen, C-35/98, Jurispr. blz. I-4071, punt 43, en arrest Manninen, reeds aangehaald, punt 29). Bovendien is het verschil in behandeling tussen, enerzijds, stichtingen van algemeen nut die in Duitsland onbeperkt belastingplichtig zijn en, anderzijds, gelijksoortige stichtingen die in andere lidstaten zijn gevestigd, slechts gerechtvaardigd indien het niet verder gaat dan nodig is om het door de betrokken regeling nagestreefde doel te bereiken.

33 Het Finanzamt, de Duitse regering en de regering van het Verenigd Koninkrijk voeren aan dat een onbeperkt belastingplichtige stichting van algemeen nut niet in een vergelijkbare situatie verkeert als verzoekster, die slechts beperkt belastingplichtig is omdat zij in het buitenland is gevestigd.

- 34 Zij betogen dat eerstgenoemde stichting is geïntegreerd in het Duitse sociale leven en taken verricht die anders door de gemeenschap of door de nationale autoriteiten zouden worden uitgevoerd en de rijksbegroting zouden belasten, terwijl de statutaire en daadwerkelijke activiteiten van algemeen nut van verzoekster enkel de Italiaanse Republiek en de Zwitserse Bondsstaat betreffen.
- 35 Voorts betogen zij dat de voorwaarden waaronder de lidstaten een stichting erkennen als van algemeen nut, welke erkenning leidt tot de toekenning van belastingvoordelen en andere voorrechten, per lidstaat verschillen, al naar gelang hetgeen elk van hen verstaat onder „algemeen nut” en de reikwijdte die zij aan dit begrip toekennen. Hieruit volgt dat een stichting die voldoet aan de door de Italiaanse wetgeving opgelegde voorwaarden zich niet bevindt in een situatie die vergelijkbaar is met die van een stichting die voldoet aan de door de Duitse wetgeving opgelegde voorwaarden, aangezien elk van deze lidstaten zeer waarschijnlijk andere voorwaarden hanteert voor de erkenning als stichting van algemeen nut.
- 36 Geen van deze argumenten kan worden aanvaard.
- 37 In de eerste plaats mogen de lidstaten weliswaar verlangen dat er een voldoende nauw verband bestaat tussen de stichtingen die zij, met het oog op de toekenning van bepaalde belastingvoordelen, erkennen als van algemeen nut en de door deze stichtingen verrichte activiteiten, maar blijkens de verwijzingsbeslissing is het al dan niet bestaan van een dergelijk verband voor de oplossing van het hoofdgeding irrelevant.
- 38 § 52 AO bepaalt immers dat een rechtspersoon een doel van algemeen nut heeft wanneer haar activiteiten erop gericht zijn de belangen van de gemeenschap belangeloos te bevorderen, zonder dat deze bepaling een onderscheid maakt al naar gelang deze activiteit in het binnenland of in het buitenland wordt uitgeoefend. De verwijzende rechter stelt dat de bevordering van de belangen van de gemeenschap in de zin van deze bepaling niet vereist dat deze bevorderende maatregelen ten goede komen aan de onderdanen of de ingezetenen van de Bondsrepubliek Duitsland.



- 39 In de tweede plaats verplicht het gemeenschapsrecht, zoals de advocaat-generaal in punt 94 van haar conclusie opmerkt, de lidstaten niet om ervoor zorg te dragen dat buitenlandse stichtingen die in hun lidstaat van herkomst zijn erkend als van algemeen nut, op hun grondgebied automatisch dezelfde erkenning krijgen. De lidstaten beschikken in dit opzicht immers over een beoordelingsmarge waarvan zij in overeenstemming met het gemeenschapsrecht gebruik moeten maken (zie in die zin arrest van 9 februari 2006, Kinderopvang Enschede, C-415/04, Jurispr. blz. I-1385, punt 23). In deze omstandigheden kunnen zij vrijelijk beslissen, welke belangen van de gemeenschap zij willen bevorderen door het toekennen van voordelen aan verenigingen en stichtingen die belangeloos met deze belangen verbonden doelstellingen nastreven.
- 40 Dit neemt niet weg dat wanneer een stichting die in een lidstaat is erkend als van algemeen nut tevens voldoet aan de daartoe in de wetgeving van een andere lidstaat gestelde voorwaarden en de bevordering van identieke gemeenschapsbelangen nastreeft, hetgeen de nationale autoriteiten van deze laatste staat, de rechterlijke instanties daaronder begrepen, dienen te beoordelen, de autoriteiten van deze lidstaat deze stichting het recht op gelijke behandeling niet kunnen weigeren op de enkele grond dat zij niet op hun grondgebied is gevestigd.
- 41 In het hoofdgeding heeft de verwijzende rechter bevestigd dat de stichting gedurende het litigieuze belastingjaar doelen van algemeen nut in de zin van de §§ 51 tot en met 68 AO heeft nagestreefd en dat zij tevens voldeed aan de statutaire voorwaarden voor vrijstelling van de vennootschapsbelasting overeenkomstig § 5, lid 1, sub 9, eerste volzin, KStG.
- 42 Bijgevolg leidt, in omstandigheden zoals die van het hoofdgeding, § 5, lid 2, sub 3, KStG ertoe dat stichtingen die zich in een objectief vergelijkbare situatie bevinden verschillend worden behandeld op grond van hun vestigingsplaats. Hieruit volgt dat een dergelijke belastingmaatregel in beginsel niet een ingevolge artikel 73 D, lid 1, sub a, van het Verdrag toegestane ongelijke behandeling kan vormen, tenzij zij kan worden gerechtvaardigd door een dwingende reden van algemeen belang (zie in die zin reeds aangehaalde arresten Verkooijen, punt 46, en Manninen, punt 29, alsmede arrest van 19 januari 2006, Bouanich, C-265/04, Jurispr. blz. I-923, punt 38).

- 43 Ter rechtvaardiging van het verschil in behandeling tussen, enerzijds, stichtingen van algemeen nut die onbeperkt belastingplichtig zijn in Duitsland en, anderzijds, stichtingen die niet in deze lidstaat gevestigd zijn, zijn voor het Hof doelstellingen aangevoerd die betrekking hebben op onder meer de bevordering van de cultuur, de opleiding en vorming, de doeltreffendheid van de belastingcontroles, de noodzaak om de samenhang van het nationale belastingstelsel te bewaren, de noodzaak de belastinggrondslag te vrijwaren en de bestrijding van criminaliteit.
- 44 In de eerste plaats is het Finanzamt van oordeel dat het belastingvoordeel voor nationale stichtingen die culturele doelstellingen nastreven wordt gedekt door de artikelen 92, lid 3, sub d, EG-Verdrag (thans, na wijziging, artikel 87, lid 3, sub d, EG) en 128 EG-Verdrag (thans, na wijziging, artikel 151 EG), en dat derhalve de afwijkende regeling die van toepassing is op nationale stichtingen die uitsluitend doelstellingen nastreven op het gebied van opleiding en vorming, verenigbaar is met het gemeenschapsrecht.
- 45 Dit argument kan niet worden aanvaard. Het is juist, dat bepaalde doelstellingen die verband houden met de bevordering, op nationaal vlak, van cultuur en onderwijs van hoog niveau dwingende redenen van algemeen belang kunnen vormen (zie in die zin arresten van 26 februari 1991, Commissie/Griekenland, C-198/89, Jurispr. blz. I-727, en 13 november 2003, Neri, C-153/02, Jurispr. blz. I-13555, punt 46), doch uit de informatie waarover het Hof beschikt blijkt niet dat de betrokken vrijstellingsregeling dergelijke doelstellingen nastreeft of een steunmaatregel vormt die wordt beheerst door de artikelen 92 en 93 EG-Verdrag. Volgens de verwijzingsbeslissing vooronderstelt § 52 AO namelijk niet dat de activiteiten van stichtingen van algemeen nut ten goede komen aan de gemeenschap in het binnenland.
- 46 In de tweede plaats betogen zowel het Finanzamt als de Ierse regering en de regering van het Verenigd Koninkrijk dat de belastingregeling die in het hoofdgeding aan de orde is in de eerste plaats gerechtvaardigd is omdat moeilijk valt na te gaan of, en in welke mate, een in het buitenland gevestigde stichting van algemeen nut daadwerkelijk haar statutaire doelstellingen in de zin van de nationale wetgeving vervult en, in de tweede plaats, omdat moet worden toegezien op het daadwerkelijke beheer van deze stichting.

- 47 Het Hof heeft herhaaldelijk geoordeeld dat de doeltreffendheid van de fiscale controles een dwingende reden van algemeen belang vormt, die een beperking van de door het Verdrag gewaarborgde fundamentele vrijheden kan rechtvaardigen (zie met name arresten van 20 februari 1979, *Rewe-Zentral*, „*Cassis de Dijon*”, 120/78, Jurispr. blz. 649, punt 8, en 15 mei 1997, *Futura Participations en Singer*, C-250/95, Jurispr. blz. I-2471, punt 31).
- 48 Zo is het een lidstaat toegestaan om, alvorens een belastingvrijstelling toe te kennen aan een stichting, maatregelen toe te passen die hem in staat stellen duidelijk en nauwkeurig na te gaan of zij voldoet aan de voorwaarden die de nationale wetgeving stelt om hiervoor in aanmerking te komen, en toe te zien op het daadwerkelijke beheer ervan, bijvoorbeeld op basis van de presentatie van jaarrekeningen en een activiteitenverslag. Weliswaar kan het in geval van in andere lidstaten gevestigde stichtingen moeilijker blijken om de noodzakelijke verificaties te verrichten, doch dit betreft slechts administratieve ongemakken, die niet volstaan om een weigering door de betrokken lidstaat om aan deze stichtingen dezelfde belastingvrijstellingen toe te kennen als aan gelijksoortige stichtingen die in die staat in beginsel onbeperkt belastingplichtig zijn, te rechtvaardigen (zie in die zin arrest van 4 maart 2004, *Commissie/Frankrijk*, C-334/02, Jurispr. blz. I-2229, punt 29).
- 49 In dit verband zij eraan herinnerd dat niets de betrokken belastingautoriteiten belet, van een stichting van algemeen nut die in aanmerking wenst te komen voor belastingvrijstelling, de overlegging te verlangen van de relevante bewijsstukken aan de hand waarvan zij de nodige verificaties kunnen verrichten. Voor het overige kan de doeltreffendheid van fiscale controles geen rechtvaardiging vormen voor een nationale regeling die een belastingplichtige volstrekt belet dergelijke bewijsstukken over te leggen (zie in die zin arrest *Laboratoires Fournier*, reeds aangehaald, punt 25).
- 50 Bovendien kunnen de betrokken belastingautoriteiten uit hoofde van richtlijn 77/799/EEG van de Raad van 19 december 1977 betreffende de wederzijdse bijstand van de bevoegde autoriteiten van de lidstaten op het gebied van de directe belastingen (PB L 336, blz. 15), zoals gewijzigd bij richtlijn 2004/106/EG van de Raad

van 16 november 2004 (PB L 359, blz. 30), zich tot de autoriteiten van een andere lidstaat wenden teneinde elke inlichting te verkrijgen die noodzakelijk blijkt te zijn om het juiste bedrag van de belasting van een belastingplichtige te bepalen, daaronder begrepen de mogelijkheid hem een belastingvrijstelling toe te kennen (zie in die zin arresten van 28 oktober 1999, Vestergaard, C-55/98, Jurispr. blz. I-7641, punt 26, en 26 juni 2003, Skandia en Ramstedt, C-422/01, Jurispr. blz. I-6817, punt 42).

- 51 In de derde plaats voert de Duitse regering aan dat het toekennen van vrijstelling van vennootschapsbelasting aan niet in het binnenland gevestigde stichtingen voor inkomsten uit het beheer van vermogen waarover zij in Duitsland beschikken, de samenhang van het nationale belastingstelsel in gevaar brengt. Volgens deze regering moet door de vrijstelling een belastingplicht vervallen voor activiteiten van algemeen nut die worden verricht door stichtingen van algemeen nut. Voor zover laatstgenoemde stichtingen rechtstreeks de verantwoordelijkheid op zich nemen voor het algemeen nut, treden zij in de plaats van de staat, die hun daarvoor een belastingvoordeel kan toekennen zonder zijn verplichting tot gelijke behandeling te schenden.
- 52 In dit verband zij eraan herinnerd dat volgens de rechtspraak van het Hof de noodzaak, de samenhang van een belastingstelsel te behouden, een beperking van de door het Verdrag gewaarborgde fundamentele vrijheden kan rechtvaardigen (arresten van 28 januari 1992, Bachmann, C-204/90, Jurispr. blz. I-249, punt 28, en 28 januari 1992, Commissie/België, C-300/90, Jurispr. blz. I-305, punt 21).
- 53 Een op een dergelijke rechtvaardiging gebaseerd argument kan echter slechts slagen indien wordt bewezen dat er een rechtstreeks verband bestaat tussen het betrokken fiscale voordeel en de compensatie van dit voordeel door een bepaalde belastingheffing (zie in die zin arresten van 14 november 1995, Svensson en Gustavsson, C-484/93, Jurispr. blz. I-3955, punt 18; 27 juni 1996, Asscher, C-107/94, Jurispr. blz. I-3089, punt 58; 16 juli 1998, ICI, C-264/96, Jurispr. blz. I-4695, punt 29; arrest Vestergaard, reeds aangehaald, punt 24, en arrest van 21 november 2002, X en Y, C-436/00, Jurispr. blz. I-10829, punt 52).

- 54 Zoals uit de punten 21 tot en met 23 van het arrest Bachmann, reeds aangehaald, en 14 tot en met 16 van het arrest Commissie/België, reeds aangehaald, blijkt, berusten deze arresten op de vaststelling dat er naar Belgisch recht bij dezelfde naar het inkomen belastingplichtige persoon een rechtstreeks verband bestond tussen de mogelijkheid om verzekeringspremies van het belastbare inkomen af te trekken en de latere belasting van de door de verzekeraars uitgekeerde bedragen (arrest Manninen, reeds aangehaald, punt 42).
- 55 Het argument van de Duitse regering dat de beperking van het vrije kapitaalverkeer wordt gerechtvaardigd door de noodzaak om de samenhang van haar belastingstelsel te verzekeren, kan evenwel niet worden aanvaard.
- 56 Enerzijds staat tegenover het belastingvoordeel dat bestaat in de belastingvrijstelling voor de inkomsten uit verhuur namelijk geen belasting die de in beginsel onbeperkt belastingplichtige stichtingen treft. Met andere woorden, er bestaat in het kader van de belastingregeling gezien geen rechtstreeks verband tussen deze vrijstelling en een compensatie van dit voordeel door een bepaalde belastingheffing.
- 57 Anderzijds mag de wens om het voordeel van de belastingvrijstelling voor te behouden aan stichtingen van algemeen nut die de beleidsdoelstellingen van die lidstaat nastreven, op het eerste gezicht gerechtvaardigd lijken, doch dit neemt niet weg dat, gelet op de informatie die de verwijzende rechter aan het Hof heeft verstrekt, § 52 AO niet vooronderstelt dat de bevorderende maatregelen ten goede komen aan de gemeenschap in het binnenland. Om die reden concludeert deze rechter dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde stichting in aanmerking zou kunnen komen voor de vrijstelling indien zij, met behoud van dezelfde doelstellingen, haar zetel naar Duitsland zou verplaatsen.
- 58 In de vierde plaats beklemt de Duitse regering dat de weigering om de belastingvrijstelling toe te kennen aan beperkt belastingplichtige stichtingen wordt gerechtvaardigd door de noodzaak de belastinggrondslag te vrijwaren.

- 59 De erkenning van een recht op vrijstelling van vennootschapsbelasting ten gunste van in het buitenland gevestigde stichtingen van algemeen nut, zal voor de Bondsrepubliek Duitsland stellig een derving van haar inkomsten uit de vennootschapsbelasting meebrengen. Volgens vaste rechtspraak kan derving van belastinginkomsten evenwel niet worden aangemerkt als een dwingende reden van algemeen belang die kan worden ingeroepen ter rechtvaardiging van een maatregel die in beginsel in strijd is met een fundamentele vrijheid (zie in die zin arrest Verkooijen, reeds aangehaald, punt 59; arrest van 3 oktober 2002, Danner, C-136/00, Jurispr. blz. I-8147, punt 56; arrest X en Y, reeds aangehaald, punt 50, alsmede arrest Manninen, reeds aangehaald, punt 49).
- 60 In de vijfde plaats is ter terechtzitting, met name door het Finanzamt en de Duitse regering, betoogd dat het niet uitgesloten is dat misdadige en terroristische organisaties de rechtsvorm van de stichting aannemen voor het witwassen van geld en het illegaal doorsluizen daarvan tussen lidstaten.
- 61 Al aangenomen dat de reden waarom de autoriteiten van een lidstaat een belastingvrijstelling voorbehouden aan in het binnenland gevestigde stichtingen van algemeen nut is gelegen in de wens om de criminaliteit te bestrijden, dit neemt niet weg dat een algemeen vermoeden van misdadige activiteit niet kan worden gebaseerd op de omstandigheid dat een stichting in een andere lidstaat is gevestigd. Bovendien moet het niet toekennen van een belastingvrijstelling aan dergelijke stichtingen ofschoon er diverse middelen zijn om de rekeningen en de activiteiten van deze stichtingen te controleren, worden beschouwd als een maatregel die verder gaat dan ter bestrijding van criminaliteit noodzakelijk is (zie in die zin arrest van 6 november 2003, Gambelli e.a., C-243/01, Jurispr. blz. I-13031, punt 74).
- 62 Gelet op bovenstaande overwegingen moet op de gestelde vraag worden geantwoord, dat artikel 73 B van het Verdrag juncto artikel 73 D van het Verdrag aldus moet worden uitgelegd dat het zich ertegen verzet dat een lidstaat die de inkomsten uit verhuur die in beginsel onbeperkt belastingplichtige stichtingen van algemeen

nut in het binnenland genieten vrijstelt van vennootschapsbelasting wanneer deze stichtingen in deze staat zijn gevestigd, weigert om diezelfde vrijstelling voor gelijksoortige inkomsten toe te kennen aan een privaatrechtelijke stichting van algemeen nut op de enkele grond dat deze stichting is gevestigd in een andere lidstaat en in het binnenland slechts beperkt belastingplichtig is.

## Kosten

- 63 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof van Justitie (Derde kamer) verklaart:

**Artikel 73 B EG-Verdrag juncto artikel 73 D EG-Verdrag moet aldus worden uitgelegd dat het zich ertegen verzet dat een lidstaat die de inkomsten uit verhuur die in beginsel onbeperkt belastingplichtige stichtingen van algemeen nut in het binnenland genieten vrijstelt van vennootschapsbelasting wanneer deze stichtingen in deze staat zijn gevestigd, weigert om diezelfde vrijstelling voor gelijksoortige inkomsten toe te kennen aan een privaatrechtelijke stichting van algemeen nut op de enkele grond dat deze stichting is gevestigd in een andere lidstaat en in het binnenland slechts beperkt belastingplichtig is.**

ondertekeningen