

## PIECES JOINTES

### **PJ n° 1 : Arrêt de la CJCE Hein Persche/Finanzamt Lüdenscheid, du 27 janvier 2009, C-318/07.**

ARRÊT DE LA COUR (grande chambre)

27 janvier 2009 (\*)

«Libre circulation des capitaux – Impôt sur le revenu – Déductibilité de dons faits à des organismes reconnus d'intérêt général – Limitation de la déductibilité aux dons faits aux organismes nationaux – Dons en nature – Directive 77/799/CEE – Assistance mutuelle des autorités compétentes des États membres dans le domaine des impôts directs»

Dans l'affaire C-318/07,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 234 CE, introduite par le Bundesfinanzhof (Allemagne), par décision du 9 juillet 2007, parvenue à la Cour le 11 juillet 2007, dans la procédure

**Hein Persche**

contre

**Finanzamt Lüdenscheid,**

LA COUR (grande chambre),

composée de M. V. Skouris, président, MM. P. Jann, A. Rosas, K. Lenaerts (rapporteur), J.-C. Bonichot et T. von Danwitz, présidents de chambre, M<sup>me</sup> R. Silva de Lapuerta, MM. K. Schiemann, J. Makarczyk, P. Kūris et E. Juhász, juges,

avocat général: M. P. Mengozzi,

greffier: M. B. Fülöp, administrateur,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 17 juin 2008,

considérant les observations présentées:

- pour le Finanzamt Lüdenscheid, par M. H. Brandenburg, Leitender Ministerialrat,
- pour le gouvernement allemand, par MM. M. Lumma et C. Blaschke, en qualité d'agents,
- pour le gouvernement grec, par M. S. Spyropoulos ainsi que par M<sup>mes</sup> Z. Chatzipavlou et I. Pouli, en qualité d'agents,
- pour le gouvernement espagnol, par M. M. Muñoz Pérez, en qualité d'agent,

- pour le gouvernement français, par MM. J.-C. Gracia, G. de Bergues et J.-C. Niollet, en qualité d’agents,
  - pour l’Irlande, par MM. D. O’Hagan et G. Hogan, en qualité d’agents, assistés de M<sup>me</sup> E. Barrington, BL,
  - pour le gouvernement du Royaume-Uni, par M<sup>me</sup> I. Rao et M. R. Hill, en qualité d’agents,
  - pour la Commission des Communautés européennes, par MM. R. Lyal et W. Mölls, en qualité d’agents,
  - pour l’Autorité de surveillance AELE, par M. P. Bjørgan et M<sup>me</sup> I. Hauger, en qualité d’agents,
- ayant entendu l’avocat général en ses conclusions à l’audience du 14 octobre 2008,

rend le présent

### **Arrêt**

- 1 La demande de décision préjudicielle porte sur l’interprétation des articles 56 CE à 58 CE.
- 2 Cette demande a été présentée dans le cadre d’un litige opposant M. Persche, conseiller fiscal établi en Allemagne, au Finanzamt Lüdenscheid (ci-après le «Finanzamt») au sujet de la déductibilité fiscale d’un don en nature fait à un organisme reconnu d’intérêt général situé au Portugal.

### **Le cadre juridique**

#### *La réglementation communautaire*

3 L’article 1<sup>er</sup>, paragraphe 1, de la directive 77/799/CEE du Conseil, du 19 décembre 1977, concernant l’assistance mutuelle des autorités compétentes des États membres dans le domaine des impôts directs et indirects (JO L 336, p. 15), telle que modifiée par l’acte relatif aux conditions d’adhésion de la République d’Autriche, de la République de Finlande et du Royaume de Suède et aux adaptations des traités sur lesquels est fondée l’Union européenne (JO 1994, C 241, p. 21, et JO 1995, L 1, p. 1, ci-après la «directive 77/799»), dispose:

«Les autorités compétentes des États membres échangent, conformément à la présente directive, toutes les informations susceptibles de leur permettre l’établissement correct des impôts sur le revenu et sur la fortune [...]»

4 L’article 2, paragraphe 1, de la directive 77/799 prévoit:

«L’autorité compétente d’un État membre peut demander à l’autorité compétente d’un autre État membre de lui communiquer les informations visées à l’article 1<sup>er</sup>, paragraphe 1, en ce qui concerne un cas précis. L’autorité compétente de l’État requis n’est pas tenue de donner une suite favorable à cette demande lorsqu’il apparaît que l’autorité compétente de l’État requérant n’a pas épuisé ses propres sources habituelles d’information, qu’elle aurait pu, selon les circonstances, utiliser pour obtenir les informations demandées sans risquer de nuire à l’obtention du résultat recherché.»

#### *La réglementation nationale*

5 En vertu de l’article 10b, paragraphe 1, de la loi allemande relative à l’impôt sur le revenu (Einkommensteuergesetz, ci-après l’«EStG»), les contribuables peuvent déduire du total de leurs

revenus, à titre de charges exceptionnelles déductibles et dans certaines limites, les versements effectués au profit d'œuvres ayant un caractère philanthropique, culturel, religieux ou scientifique, ou d'œuvres reconnues d'intérêt général. En vertu du paragraphe 3 du même article, une telle déductibilité vaut également pour les dons en nature.

6 Selon l'article 49 du règlement d'application de la loi relative à l'impôt sur le revenu (Einkommensteuer-Durchführungsverordnung, ci-après l'«EStDV»), la déductibilité fiscale est limitée aux dons dont le bénéficiaire est soit une personne morale nationale de droit public ou un service public national, soit une personne morale, un groupement de personnes ou une masse de biens au sens de l'article 5, paragraphe 1, point 9, de la loi relative à l'impôt sur les sociétés (Körperschaftsteuergesetz, ci-après le «KStG»). Cette dernière disposition définit l'ensemble des organismes, à savoir les personnes morales, les groupements de personnes et les masses de biens, qui sont exonérés de l'impôt sur les sociétés, c'est-à-dire ceux qui, en application de leur statut et eu égard à leur gestion effective, poursuivent exclusivement et directement des fins d'intérêt général, philanthropiques ou culturelles. Toutefois, en vertu de l'article 5, paragraphe 2, point 2, du KStG, cette exonération ne s'applique qu'aux organismes établis sur le territoire allemand.

7 En vertu de l'article 50, paragraphe 1, de l'EStDV, les dons au sens de l'article 10b de l'EStG – sous réserve des dispositions spéciales applicables aux dons d'une valeur maximale de 100 euros – ne peuvent être déduits que sur présentation d'un formulaire administratif rempli par l'organisme bénéficiaire. Dans le cadre de l'imposition du donateur au titre de l'impôt sur le revenu, ce formulaire constitue une preuve suffisante que le bénéficiaire du don remplit les conditions imposées par la loi. Il n'incombe donc pas à l'administration fiscale chargée de la liquidation de l'impôt du donateur de contrôler le respect, par l'organisme bénéficiaire, des conditions qui ouvrent droit à l'exonération de l'impôt sur les sociétés.

8 Les articles 51 à 68 du code général des impôts allemand (Abgabenordnung, ci-après l'«AO») définissent les fins qu'un organisme doit poursuivre et la manière dont ces fins doivent être poursuivies pour bénéficier de l'exonération fiscale.

9 Selon l'article 52, paragraphes 1 et 2, point 2, de l'AO, un organisme exerce son activité à des fins d'intérêt général lorsque son activité vise à promouvoir les intérêts de la collectivité, notamment par le soutien de l'aide à l'enfance et aux personnes âgées. Conformément à l'article 55, paragraphe 1, points 1 et 5, de l'AO, l'organisme doit agir de manière désintéressée, ce qui signifie par exemple qu'il doit employer ses moyens en temps utile et exclusivement aux fins fiscalement favorisées, et non au profit de ses membres. En vertu de l'article 59 de l'AO, un tel organisme ne peut bénéficier d'avantages fiscaux que si ses statuts font apparaître qu'il poursuit exclusivement et directement des fins qui remplissent les conditions définies aux articles 52 à 55 de l'AO.

10 Aux termes de l'article 63, paragraphe 3, de l'AO, il incombe à un tel organisme d'établir, au moyen d'une comptabilité régulière de ses recettes et de ses dépenses, que son activité est effectivement conduite dans l'optique de réaliser exclusivement et directement des fins fiscalement favorisées. En cas de dons en nature, l'article 50, paragraphe 4, seconde phrase, de l'EStDV oblige l'organisme bénéficiaire à conserver des pièces justificatives de la valeur du don qu'il déclare.

11 Conformément aux articles 193 et suivants de l'AO, la question de savoir si un organisme est effectivement géré de manière conforme à ses statuts et si ses moyens sont employés de manière désintéressée ainsi qu'en temps utile peut être vérifiée par un contrôle sur place. Si l'organisme remplit les conditions ouvrant droit à l'exonération fiscale, celui-ci est en droit de délivrer des reçus pour les dons qui lui sont faits, en utilisant le formulaire administratif prévu à cette fin. Si un organisme remplit un reçu de don inexact, que ce soit de manière volontaire ou manifestation négligente, il est responsable de la perte de recettes fiscales subséquente, ainsi que cela ressort de l'article 10b, paragraphe 4, deuxième phrase, de l'EStG.

## **Le litige au principal et les questions préjudicielles**

12 Dans sa déclaration de revenu pour l'année 2003, M. Persche a demandé la déduction, au titre de charge exceptionnelle déductible, d'un don en nature de linge de lit et de bain ainsi que de déambulateurs et d'automobiles miniatures pour enfants qu'il a fait au Centro Popular de Lagoa (Portugal, ci-après le «centre») pour une valeur totale de 18 180 euros. Ledit centre serait une maison de retraite à laquelle est rattaché un foyer d'enfants et qui se situe dans une localité où le requérant au principal posséderait un logement.

13 M. Persche a joint à sa déclaration fiscale un document en date du 31 juillet 2003 par lequel le centre confirme la réception de ce don ainsi qu'une déclaration du directeur du centre local pour la solidarité et l'assurance sociale de Faro (Portugal), en date du 21 mars 2001, certifiant que ledit centre a été enregistré en 1982 auprès de la direction générale de l'action sociale comme organisme privé de solidarité sociale et qu'il jouit, à ce titre, de l'ensemble des exonérations et des avantages fiscaux que la loi portugaise accorde aux organismes d'intérêt général. Selon le requérant au principal, le reçu original du don suffit, en droit portugais, pour ouvrir droit à une déduction fiscale.

14 Le Finanzamt a refusé la déduction sollicitée dans son avis d'imposition pour l'année 2003. Il a également rejeté comme non fondée la réclamation introduite contre cet avis par le requérant au principal. Le recours que celui-ci a engagé devant le Finanzgericht Münster est également demeuré sans succès. Par la suite, le requérant au principal a introduit un pourvoi en «Revision» devant le Bundesfinanzhof.

15 Dans sa décision de renvoi, cette juridiction fait observer que le Finanzamt a dû refuser la déduction du don en cause dès lors que, au regard du droit allemand, le bénéficiaire du don n'était pas établi en Allemagne et que le contribuable n'avait pas présenté un reçu de ce don en bonne et due forme. Ladite juridiction s'interroge toutefois sur la question de savoir si un don en nature sous forme de biens de consommation courants relève des articles 56 CE à 58 CE et, le cas échéant, si ces articles s'opposent à ce qu'un État membre ne permette la déductibilité fiscale d'un tel don que si le bénéficiaire est établi sur le territoire national.

16 À cet égard, la juridiction de renvoi relève que, dans son arrêt du 14 septembre 2006, *Centro di Musicologia Walter Stauffer* (C-386/04, Rec. p. I-8203), la Cour a reconnu qu'il incombe aux États membres de décider quels sont les intérêts de la collectivité qu'ils veulent promouvoir par des avantages fiscaux, tout en reprenant l'opinion du juge de renvoi dans cette affaire selon laquelle la promotion desdits intérêts, au sens de l'article 52 de l'AO, n'implique pas que ces mesures de promotion doivent profiter aux ressortissants ou aux résidents allemands. Or, dans l'affaire en cause au principal, la juridiction de renvoi précise que, en droit allemand, cette thèse est débattue.

17 Elle rappelle ensuite que, au point 49 de son arrêt *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, précité, la Cour a considéré que la nécessité pour un État membre de vérifier le respect des conditions auxquelles est soumis l'octroi d'une exonération fiscale à une fondation ne justifie pas le refus de cette exonération lorsque la fondation est établie dans un autre État membre dans la mesure où les autorités fiscales du premier État membre peuvent exiger de ladite fondation qu'elle fournisse tous les justificatifs pertinents. À cet égard, la juridiction de renvoi fait observer que, selon la jurisprudence du Bundesverfassungsgericht, le principe de l'égalité devant l'impôt interdit de liquider un impôt sur le seul fondement d'une déclaration et d'indications fournies par le contribuable, mais exige que la procédure de déclaration puisse être complétée par des vérifications sur place.

18 Dans ce contexte, ladite juridiction de renvoi se demande, d'une part, si l'assistance mutuelle découlant de la directive 77/799 peut contraindre les autorités de l'État membre d'établissement de l'organisme en cause d'effectuer une vérification sur place et, d'autre part, même si cela était possible, s'il ne serait pas contraire au principe de proportionnalité d'exiger des autorités fiscales allemandes, lorsque des situations telles que celle de l'affaire au principal se présentent, qu'elles effectuent des

contrôles sur la nature des organismes bénéficiaires afin de déterminer la déductibilité fiscale des dons qui leur sont faits, et ce quelle que soit la valeur de ces dons.

19 Dans ces circonstances, le Bundesfinanzhof a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

«1) Les dons en nature faits par le ressortissant d'un État membre sous forme de biens de consommation courants à des organismes ayant leur siège dans un autre État membre et reconnus d'intérêt général selon le droit de ce dernier sont-ils soumis au principe de libre circulation des capitaux (article 56 CE)?

2) En cas de réponse [affirmative] à la première question, une disposition d'un État membre ne favorisant fiscalement les dons à des organismes d'intérêt général que si ces derniers ont leur siège sur le territoire national est-elle contraire au principe de libre circulation des capitaux (article 56 CE), compte tenu, d'une part, de l'obligation incombant à l'administration fiscale de vérifier les déclarations du contribuable et, d'autre part, du principe de proportionnalité (article 5, troisième alinéa, CE)?

3) En cas de réponse [affirmative] à la deuxième question, la directive [77/799] oblige-t-elle l'administration fiscale d'un État membre à recourir à l'aide d'un autre État membre pour faire la lumière sur un fait relevant de celui-ci ou bien est-il possible d'opposer au contribuable que, en vertu du droit procédural de son État membre, c'est à lui qu'il appartient de prouver les faits survenus à l'étranger (charge de la preuve)?»

### **Sur les questions préjudicielles**

#### *Sur la première question*

20 Par sa première question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si, lorsqu'un contribuable sollicite dans un État membre la déductibilité fiscale de dons faits à des organismes établis et reconnus d'intérêt général dans un autre État membre, de tels dons relèvent des dispositions du traité CE relatives à la libre circulation des capitaux, même s'ils sont effectués en nature sous forme de biens de consommation courants.

21 Dans leurs observations, le Finanzamt, les gouvernements allemand, espagnol et français ainsi que l'Irlande font valoir que ces dispositions ne portent que sur des mouvements de capitaux réalisés en vue d'une activité économique et non pas sur les dons faits pour des motifs altruistes à des organismes gérés de manière désintéressée et dont les activités ne doivent pas être lucratives. Le gouvernement grec, quant à lui, estime que le transfert, qui n'est pas effectué à des fins d'investissement, de biens de consommation courants qui ne constituent pas des moyens de paiement relève exclusivement de la libre circulation des marchandises.

22 La Commission des Communautés européennes et l'Autorité de surveillance AELE estiment, quant à elles, que les dons en nature faits à des organismes d'intérêt général établis dans un autre État membre que celui en charge de l'imposition du donateur relèvent des articles 56 CE à 58 CE.

23 Il convient de rappeler que l'article 56, paragraphe 1, CE interdit de façon générale les restrictions aux mouvements de capitaux entre les États membres.

24 En l'absence, dans le traité, de définition de la notion de «mouvements de capitaux» au sens de l'article 56, paragraphe 1, CE, la Cour a précédemment reconnu une valeur indicative à la nomenclature annexée à la directive 88/361/CEE du Conseil, du 24 juin 1988, pour la mise en œuvre de l'article 67 du traité [article abrogé par le traité d'Amsterdam] (JO L 178, p. 5), même si celle-ci a été adoptée sur le fondement des articles 69 et 70, paragraphe 1, du traité CEE (les articles 67 à 73 du

traité CEE ont été remplacés par les articles 73 B à 73 G du traité CE, eux-mêmes devenus articles 56 CE à 60 CE), étant entendu que, conformément à son introduction, la liste qu'elle contient ne présente pas un caractère exhaustif (voir, notamment, arrêts du 23 février 2006, van Hilten-van der Heijden, C-513/03, Rec. p. I-1957, point 39; Centro di Musicologia Walter Stauffer, précité, point 22, et du 11 septembre 2008, Eckelkamp, C-11/07, non encore publié au Recueil, point 38). Or, les dons et les dotations apparaissent sous la rubrique XI, intitulée «Mouvements de capitaux à caractère personnel», de l'annexe I de la directive 88/361.

25 Lorsqu'un contribuable d'un État membre sollicite la déductibilité fiscale d'une somme reflétant la valeur de dons faits à des personnes tierces résidant dans un autre État membre, il n'est pas pertinent de savoir, afin de déterminer si la législation nationale en cause relève des dispositions du traité relatives aux mouvements de capitaux, si les dons sous-jacents ont été effectués en espèces ou en nature.

26 En effet, la reprise, sous la rubrique XI de l'annexe I de la directive 88/361, des successions et des legs démontre que, afin de déterminer si le traitement fiscal par un État membre de certaines opérations relève des dispositions relatives à la libre circulation des capitaux, il n'y a pas lieu de distinguer entre les opérations effectuées en espèces et celles faites en nature. Ainsi, la Cour a rappelé que les successions consistent en une transmission à une ou à plusieurs personnes du patrimoine laissé par une personne décédée ou, en d'autres termes, en un transfert aux héritiers de la propriété des différents biens et droits dont est composé ce patrimoine (voir, notamment, arrêts précités van Hilten-van der Heijden, point 42, et Eckelkamp, point 39). Il s'ensuit qu'une législation fiscale nationale peut relever des articles 56 CE à 58 CE même si elle concerne le transfert d'un patrimoine susceptible de comprendre tant des sommes d'argent que des biens immeubles et meubles.

27 À l'instar de l'impôt prélevé sur les successions, le traitement fiscal de dons faits en espèces ou en nature relève donc des dispositions du traité relatives aux mouvements de capitaux, à l'exception des cas où les éléments constitutifs des opérations concernées se cantonnent à l'intérieur d'un seul État membre (voir, en ce sens, arrêt Eckelkamp, précité, point 39 et jurisprudence citée).

28 Quant à la question de savoir si, ainsi que le soutient le gouvernement grec, un don de biens de consommation ne devrait pas plutôt relever des dispositions du traité relatives à la libre circulation des marchandises, il convient de rappeler que, selon une jurisprudence à présent bien établie, afin de déterminer si une législation nationale relève de l'une ou l'autre des libertés, il y a lieu de prendre en considération l'objet de la législation en cause (voir, notamment, arrêt du 24 mai 2007, Holböck, C-157/05, Rec. p. I-4051, point 22 et jurisprudence citée).

29 À cet égard, il suffit de relever que la législation nationale en cause au principal exclut la déductibilité de dons effectués à des organismes établis dans d'autres États membres indépendamment de la question de savoir si ces dons se font en espèces ou en nature et, dans le cas d'un don en nature, du lieu d'achat des biens offerts. Il ne ressort donc aucunement de l'objet de cette réglementation qu'elle relève des dispositions du traité relatives à la libre circulation des marchandises plutôt que de celles relatives à la libre circulation des capitaux.

30 Il convient donc de répondre à la première question préjudicielle que, lorsqu'un contribuable sollicite dans un État membre la déductibilité fiscale de dons faits à des organismes établis et reconnus d'intérêt général dans un autre État membre, de tels dons relèvent des dispositions du traité relatives à la libre circulation des capitaux, même s'ils sont effectués en nature sous forme de biens de consommation courants.

#### *Sur les deuxième et troisième questions*

31 Par ses deuxième et troisième questions, qu'il convient de traiter ensemble, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 56 CE s'oppose à une législation d'un État membre qui

n'accorde le bénéfice de la déduction fiscale qu'aux dons effectués en faveur d'organismes d'intérêt général établis sur le territoire national, compte tenu du fait que les autorités fiscales dudit État membre doivent pouvoir vérifier les déclarations du contribuable et ne sauraient être obligées d'agir en violation du principe de proportionnalité. Elle se demande, dans ce contexte, si la directive 77/799 oblige ces autorités fiscales à recourir à l'aide des autorités compétentes de l'État membre d'établissement de l'organisme bénéficiaire pour obtenir les informations nécessaires ou si, en revanche, lesdites autorités fiscales peuvent exiger du contribuable qu'il apporte lui-même l'ensemble des preuves nécessaires.

32 À cet égard, le Finanzamt, les gouvernements allemand, espagnol et français ainsi que l'Irlande et le gouvernement du Royaume-Uni font valoir qu'il n'est pas contraire aux dispositions du traité relatives à la libre circulation des capitaux qu'un État membre ne prévoie la déductibilité fiscale de dons que lorsque ceux-ci bénéficient à des organismes situés sur son territoire. Tout d'abord, les organismes d'intérêt général nationaux et ceux établis à l'étranger ne se trouveraient pas dans une situation comparable au sens de l'article 58, paragraphe 1, sous a), CE. En outre, la limitation d'avantages fiscaux aux dons faits à des organismes d'intérêt général nationaux serait justifiée par la nécessité de garantir l'efficacité des contrôles fiscaux.

33 Les gouvernements allemand et du Royaume-Uni estiment que, dans le cas d'un don versé par un contribuable à un organisme établi dans un autre État membre, l'État membre d'imposition du donateur (ci-après l'«État membre du donateur») n'est obligé de se procurer les informations nécessaires à l'imposition de ce dernier ni par ses propres moyens ni par le mécanisme d'assistance mutuelle prévue par la directive 77/799.

34 Selon le gouvernement allemand, l'Irlande et le gouvernement du Royaume-Uni, il serait, en tout cas, contraire au principe de proportionnalité de contraindre l'État membre du donateur à vérifier ou à faire vérifier le respect des conditions imposées aux organismes d'intérêt général pour chaque don effectué par un contribuable à des organismes situés dans un ou plusieurs autres États membres, et ce quelle que soit la valeur du ou des dons effectués.

35 En revanche, la Commission et l'Autorité de surveillance AELE estiment que la législation nationale en cause au principal constitue une restriction à la libre circulation des capitaux qui ne peut être justifiée par la nécessité de préserver l'efficacité des contrôles fiscaux.

36 Selon la Commission, même si la directive 77/799 elle-même n'oblige pas un État membre à recourir à l'aide d'un autre État membre afin de le renseigner sur un fait dont les éléments sont situés dans cet autre État membre, ce premier État serait toutefois tenu, dans le champ d'application de l'article 56 CE, de recourir aux possibilités offertes par cette directive pour exclure tout traitement moins favorable de situations transfrontalières par rapport aux situations purement nationales. L'Autorité de surveillance AELE, quant à elle, estime que, même si le contribuable sollicitant un avantage fiscal peut être tenu d'apporter les preuves nécessaires, les autorités fiscales ne peuvent refuser cet avantage en raison de doutes quant à l'authenticité des informations fournies sans avoir eu recours aux autres moyens disponibles pour obtenir ou vérifier lesdites informations.

37 En l'occurrence, la législation allemande prévoit la déduction fiscale de dons versés à des organismes d'intérêt général situés en Allemagne qui remplissent les autres conditions fixées par cette législation, tout en excluant cet avantage fiscal pour les dons versés à des organismes établis et reconnus d'intérêt général dans un autre État membre.

38 Ainsi que l'a relevé M. l'avocat général aux points 47 et 48 de ses conclusions, dès lors que la possibilité d'obtenir une déduction fiscale est susceptible d'influer de façon significative sur l'attitude du donateur, la non-déductibilité en Allemagne des dons versés à des organismes reconnus d'intérêt général lorsqu'ils sont établis dans d'autres États membres est de nature à affecter la disponibilité des contribuables allemands à effectuer des dons à leur profit.

39 Une telle législation constitue donc une restriction à la libre circulation des capitaux prohibée, en principe, par l'article 56 CE.

40 Il est vrai que, en vertu de l'article 58, paragraphe 1, sous a), CE, l'article 56 CE ne porte pas atteinte au droit qu'ont les États membres d'établir, dans leur législation fiscale, une distinction entre les contribuables qui ne se trouvent pas dans la même situation en ce qui concerne le lieu où leurs capitaux sont investis.

41 Toutefois, il importe de distinguer les traitements inégaux permis au titre de l'article 58, paragraphe 1, sous a), CE des discriminations arbitraires ou des restrictions déguisées interdites par le paragraphe 3 de ce même article. En effet, pour qu'une réglementation fiscale nationale telle que celle en cause au principal, qui opère une distinction entre les organismes nationaux et ceux établis dans un autre État membre, puisse être considérée comme compatible avec les dispositions du traité relatives à la libre circulation des capitaux, il faut que la différence de traitement concerne des situations qui ne sont pas objectivement comparables ou qu'elle soit justifiée par une raison impérieuse d'intérêt général, telle que la nécessité de sauvegarder l'efficacité des contrôles fiscaux. En outre, pour être justifiée, la différence de traitement ne doit pas aller au-delà de ce qui est nécessaire pour que l'objectif poursuivi par la réglementation en cause soit atteint (voir, en ce sens, arrêt *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, précité, point 32 et jurisprudence citée).

Sur le caractère comparable des organismes reconnus d'intérêt général nationaux et ceux établis dans un autre État membre

42 Les gouvernements allemand, espagnol et français ainsi que l'Irlande et le gouvernement du Royaume-Uni font observer que les dons faits à des organismes nationaux et ceux en faveur des organismes établis dans un autre État membre ne sont pas comparables en ce sens que les États membres concernés, d'une part, peuvent appliquer des notions de bienfaisance ainsi que des conditions de reconnaissance d'œuvres de bienfaisance différentes et, d'autre part, ne sont en mesure de contrôler le respect des exigences qu'ils imposent que par rapport aux organismes nationaux. Les gouvernements allemand, espagnol et français ajoutent que, si un État membre renonce à percevoir certaines recettes fiscales en exonérant les dons effectués au profit des organismes d'intérêt général situés sur son territoire, cela résulte du fait que de tels organismes déchargent cet État membre de certaines missions d'intérêt général qu'il devrait autrement remplir lui-même en employant des recettes fiscales.

43 D'emblée, il convient de relever qu'il incombe à chaque État membre de déterminer si, afin d'encourager certaines activités reconnues comme étant d'intérêt général, il prévoit des avantages fiscaux en faveur tant des organismes privés ou publics qui s'occupent desdites activités que des contribuables qui leur versent des dons.

44 S'il est légitime pour un État membre de réserver l'octroi d'avantages fiscaux aux organismes poursuivant certains de ses objectifs d'intérêt général (voir, en ce sens, arrêt *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, précité, point 57), un État membre ne saurait toutefois réserver le bénéfice de tels avantages aux seuls organismes établis sur son territoire et dont les activités sont donc susceptibles de le décharger de certaines de ses responsabilités.

45 Certes, en incitant les contribuables, par la perspective d'une déductibilité fiscale des dons faits à des organismes reconnus d'intérêt général, à soutenir les activités de ces derniers, un État membre encourage de tels organismes à développer des activités d'intérêt général dont normalement il se charge ou peut se charger lui-même. Il ne peut donc être exclu qu'une législation nationale prévoyant la déductibilité fiscale des dons effectués au profit d'organismes d'intérêt général puisse encourager de tels organismes à se substituer aux autorités publiques dans la prise en charge de certaines responsabilités, ni qu'une telle prise en charge puisse conduire à une réduction des dépenses de l'État



membre concerné susceptible de compenser, au moins partiellement, la diminution de ses recettes fiscales qu'entraîne la déductibilité des dons.

46 Toutefois, il n'en résulte pas pour autant qu'un État membre puisse introduire une différence de traitement, en matière de déductibilité fiscale de dons, entre les organismes reconnus d'intérêt général nationaux et ceux établis dans un autre État membre au motif que les dons effectués au profit de ces derniers, et ce même si leurs activités s'inscrivent dans les objectifs de la législation du premier État membre, ne peuvent conduire à une telle compensation budgétaire. En effet, il ressort d'une jurisprudence constante que la nécessité de prévenir la réduction de recettes fiscales ne figure ni parmi les objectifs énoncés à l'article 58 CE, ni parmi les raisons impérieuses d'intérêt général susceptibles de justifier une restriction à une liberté instituée par le traité (voir, en ce sens, arrêts du 7 septembre 2004, Manninen, C-319/02, Rec. p. I-7477, point 49, et Centro di Musicologia Walter Stauffer, précité, point 59; voir, par analogie, pour ce qui concerne la libre prestation des services, arrêts du 3 octobre 2002, Danner, C-136/00, Rec. p. I-8147, point 56, ainsi que du 11 septembre 2007, Schwarz et Gootjes-Schwarz, C-76/05, Rec. p. I-6849, point 77).

47 En revanche, il est loisible à un État membre, dans le cadre de sa législation relative à la déductibilité fiscale de dons, d'appliquer une différence de traitement entre les organismes reconnus d'intérêt général nationaux et ceux établis dans d'autres États membres lorsque ces derniers poursuivent des objectifs autres que ceux préconisés par sa propre législation.

48 En effet, tout comme la Cour l'a jugé dans son arrêt Centro di Musicologia Walter Stauffer, précité (point 39), le droit communautaire n'impose pas aux États membres de faire en sorte que les organismes étrangers reconnus d'intérêt général dans leur État membre d'origine bénéficient automatiquement de la même reconnaissance sur leur territoire. Les États membres disposent, à cet égard, d'un pouvoir d'appréciation qu'ils doivent exercer conformément au droit communautaire. Ils sont libres, dans ces conditions, de définir les intérêts de la collectivité qu'ils veulent promouvoir, en octroyant des avantages à des associations et à des organismes qui poursuivent de manière désintéressée des objectifs liés auxdits intérêts et respectent les exigences relatives à la mise en œuvre desdits objectifs.

49 Il n'en demeure pas moins que, lorsqu'un organisme reconnu d'intérêt général dans un État membre remplit les conditions imposées à cette fin par la législation d'un autre État membre et a comme objectif la promotion d'intérêts de la collectivité identiques, de sorte qu'il serait susceptible d'être reconnu d'intérêt général dans ce dernier État membre, ce qu'il appartient aux autorités nationales de ce même État membre, y compris les juridictions, d'apprécier, les autorités de cet État membre ne sauraient refuser à cet organisme le droit à l'égalité de traitement pour la seule raison qu'il n'est pas établi sur le territoire dudit État membre (voir, en ce sens, arrêt Centro di Musicologia Walter Stauffer, précité, point 40; voir, par analogie, pour ce qui concerne la libre prestation de services, arrêt Schwarz et Gootjes-Schwarz, précité, point 81).

50 En effet, contrairement à ce que soutiennent à cet égard les gouvernements ayant déposé des observations, un organisme établi dans un État membre et qui remplit les conditions imposées à cette fin par un autre État membre pour l'octroi d'avantages fiscaux, se trouve, à l'égard de l'octroi par ce dernier État membre d'avantages fiscaux visant à encourager les activités d'intérêt général concernées, dans une situation comparable à celle des organismes reconnus d'intérêt général qui sont établis dans ce dernier État membre.

Sur la justification tirée de la nécessité de préserver l'efficacité des contrôles fiscaux

51 Il y a lieu de relever que, contrairement à ce que soutiennent les gouvernements ayant déposé des observations, l'exclusion de la déductibilité fiscale de dons versés à des organismes établis et reconnus d'intérêt général dans un État membre autre que celui du donateur ne saurait être justifiée par la difficulté, pour l'État membre du donateur, de vérifier si de tels organismes remplissent

effectivement les objectifs statutaires au sens de la législation nationale ainsi que par la nécessité de contrôler la gestion effective de ces organismes.

52 Certes, la nécessité de garantir l'efficacité des contrôles fiscaux constitue une raison impérieuse d'intérêt général susceptible de justifier une restriction à l'exercice des libertés de circulation garanties par le traité. Toutefois, une mesure restrictive, pour pouvoir être justifiée, doit respecter le principe de proportionnalité, en ce sens qu'elle doit être propre à garantir la réalisation de l'objectif qu'elle poursuit et ne doit pas aller au-delà de ce qui est nécessaire pour l'atteindre (arrêt du 18 décembre 2007, A, C-101/05, Rec. p. I-11531, points 55 et 56 ainsi que jurisprudence citée).

53 Dans ce contexte, la Cour a considéré qu'il ne saurait être exclu a priori que le contribuable soit en mesure de fournir les pièces justificatives pertinentes permettant aux autorités fiscales de l'État membre d'imposition de vérifier, de façon claire et précise, la réalité et la nature des dépenses engagées dans d'autres États membres (arrêts du 8 juillet 1999, *Baxter e.a.*, C-254/97, Rec. p. I-4809, point 20, ainsi que du 10 mars 2005, *Laboratoires Fournier*, C-39/04, Rec. p. I-2057, point 25).

54 En effet, rien n'empêcherait les autorités fiscales concernées d'exiger du contribuable les preuves qu'elles jugent nécessaires pour apprécier si les conditions de déductibilité de dépenses prévues par la législation en cause sont réunies et, en conséquence, s'il y a lieu ou non d'accorder la déduction demandée (voir, en ce sens, arrêts *Danner*, précité, point 50, ainsi que du 26 juin 2003, *Skandia et Ramstedt*, C-422/01, Rec. p. I-6817, point 43).

55 Au regard des principes dégagés par la Cour dans son arrêt *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, précité (point 48), avant d'accorder une exonération fiscale à un organisme établi et reconnu d'intérêt général dans un autre État membre, un État membre est autorisé à appliquer des mesures lui permettant de vérifier, de façon claire et précise, si cet organisme remplit les conditions exigées par la législation nationale pour en bénéficier ainsi qu'à contrôler sa gestion effective sur la base, par exemple, de la présentation des comptes annuels et d'un rapport d'activité. Les éventuels inconvénients administratifs qui découleraient du fait que de tels organismes soient établis dans un autre État membre ne sont pas suffisants pour justifier un refus de la part des autorités de l'État concerné d'accorder auxdits organismes les mêmes exonérations fiscales qu'aux organismes nationaux du même type.

56 Il en va de même dans le cas d'un contribuable qui sollicite dans un État membre la déductibilité fiscale d'un don versé à un organisme établi et reconnu d'intérêt général dans un autre État membre, même si, dans une telle situation, et contrairement à ce qui était le cas dans l'affaire ayant conduit à l'arrêt *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, précité, le contribuable dont les autorités fiscales doivent obtenir les informations nécessaires est non pas l'organisme bénéficiaire du don, mais bien le propre donateur.

57 S'il est vrai que, contrairement à un tel organisme bénéficiaire, le donateur ne dispose pas lui-même de toutes les informations nécessaires aux autorités fiscales pour vérifier si cet organisme remplit les conditions exigées par la législation nationale pour l'octroi d'avantages fiscaux, notamment celles relatives à la manière dont les fonds versés seront gérés, il est normalement possible, pour un donateur, d'obtenir auprès dudit organisme des documents susceptibles de confirmer le montant et la nature du don versé, d'identifier les objectifs poursuivis par cet organisme ainsi que de certifier la régularité de la gestion des dons qui lui ont été versés au cours des années précédentes.

58 À cet égard, ne sauraient être dépourvues de pertinence les attestations établies par un organisme qui remplit, dans son État membre d'établissement, les conditions fixées par la législation de cet État membre pour l'octroi d'avantages fiscaux, notamment lorsque cette législation soumet à des conditions identiques l'octroi d'avantages fiscaux visant à encourager des activités d'intérêt général.

59 Quant à la charge administrative que la préparation de tels documents peut impliquer pour les organismes concernés, il suffit de relever qu'il incombe à ces organismes de décider s'ils estiment opportun d'investir des ressources dans l'établissement, la distribution et l'éventuelle traduction de documents destinés aux donateurs établis dans d'autres États membres et souhaitant y bénéficier d'avantages fiscaux.

60 Dans la mesure où rien n'empêche les autorités fiscales de l'État membre d'imposition d'exiger d'un contribuable, souhaitant obtenir la déductibilité fiscale des dons effectués au bénéfice d'organismes établis dans un autre État membre, de fournir les justificatifs pertinents, cet État membre d'imposition ne saurait invoquer la nécessité de préserver l'efficacité des contrôles fiscaux pour justifier une réglementation nationale qui empêche de manière absolue le contribuable d'apporter de telles preuves.

61 En outre, les autorités fiscales concernées peuvent s'adresser, en vertu de la directive 77/799, aux autorités d'un autre État membre pour obtenir tout renseignement qui s'avère nécessaire à l'établissement correct de l'impôt d'un contribuable (arrêt *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, précité, point 50). En effet, cette directive prévoit, en vue de prévenir la fraude fiscale, la faculté pour les administrations fiscales nationales de demander des informations qu'elles ne peuvent pas obtenir elles-mêmes (arrêt du 27 septembre 2007, *Twoh International*, C-184/05, Rec. p. I-7897, point 32).

62 Contrairement à ce que soutiennent l'Irlande et le gouvernement du Royaume-Uni, une demande d'informations par les autorités fiscales d'un État membre relative à un organisme établi dans un autre État membre, afin de pouvoir déterminer si un don versé à cet organisme peut bénéficier d'un avantage fiscal, ne sort aucunement du champ d'application de la directive 77/799. En effet, les informations dont la directive 77/799 permet aux autorités compétentes d'un État membre de demander la communication sont précisément toutes celles qui leur paraissent nécessaires afin d'établir le montant correct de l'impôt par rapport à la législation qu'elles sont appelées à appliquer elles-mêmes (arrêt *Twoh International*, précité, point 36). Or, les informations requises en vue de compléter celles qu'un contribuable a fournies aux autorités fiscales d'un État membre en vue d'obtenir un avantage fiscal constituent des informations susceptibles de permettre à chaque autorité compétente des États membres concernés l'établissement correct de l'impôt sur le revenu dans un cas précis au sens des articles 1<sup>er</sup>, paragraphe 1, et 2, paragraphe 1, de la directive 77/799.

63 Cependant, la directive 77/799 n'affecte aucunement la compétence des autorités compétentes de l'État membre du donateur pour apprécier notamment si les conditions auxquelles leur législation subordonne l'octroi d'un avantage fiscal sont remplies (voir, en ce sens, arrêt *Twoh International*, précité, point 36). Ainsi, s'agissant d'un organisme établi et reconnu d'intérêt général dans un autre État membre, l'État membre du donateur ne doit accorder un traitement fiscal identique à celui appliqué aux dons faits aux organismes nationaux que si cet organisme remplit les conditions fixées par la législation de ce dernier État membre pour l'octroi d'avantages fiscaux, parmi lesquels figure la poursuite d'objectifs identiques à ceux promus par la législation fiscale dudit État membre. Il incombe aux autorités nationales compétentes, y inclus les juridictions nationales, de vérifier si, conformément aux règles du droit national, la preuve a été rapportée du respect des conditions imposées par cet État membre pour l'octroi de l'avantage fiscal en question.

64 En outre, la directive 77/799 ne requiert pas de l'État membre du donateur qu'il ait recours au mécanisme d'assistance mutuelle prévue par cette directive chaque fois que les informations fournies par ce donateur ne suffisent pas pour vérifier si l'organisme bénéficiaire remplit les conditions fixées par la législation nationale pour l'octroi d'avantages fiscaux.

65 En effet, la directive 77/799 prévoyant la faculté pour les administrations fiscales nationales de demander des informations qu'elles ne peuvent obtenir elles-mêmes, la Cour a relevé que la référence, à l'article 2, paragraphe 1, de la directive 77/799, au terme «peut» est de nature à indiquer que, si lesdites administrations ont la possibilité de demander des informations à l'autorité compétente d'un

autre État membre, une telle demande ne constitue nullement une obligation. Il appartient à chaque État membre d'apprécier les cas spécifiques dans lesquels des informations concernant les transactions effectuées par les assujettis établis sur son territoire font défaut et de décider si ces cas justifient la présentation d'une demande d'information à un autre État membre (arrêt *Twoh International*, précité, point 32).

66 Enfin, un État membre ne saurait non plus exclure l'octroi d'avantages fiscaux pour des dons versés à un organisme établi et reconnu d'intérêt général dans un autre État membre au seul motif que, par rapport à de tels organismes, les autorités fiscales du premier État membre ne disposent pas de la possibilité de vérifier sur place le respect des exigences que leur législation fiscale impose.

67 En effet, ainsi que l'a expliqué le gouvernement allemand lors de l'audience, même par rapport aux organismes d'intérêt général nationaux, une vérification sur place ne s'impose normalement pas dans la mesure où le contrôle du respect des conditions fixées par la législation nationale s'effectue, de manière générale, par une vérification des informations fournies par lesdits organismes.

68 En outre, lorsque l'État membre d'établissement de l'organisme bénéficiaire connaît un système d'avantages fiscaux visant à soutenir les activités des organismes reconnus d'intérêt général, il suffira normalement pour l'État membre du donateur qu'il soit informé par l'autre État membre, dans le cadre de l'assistance mutuelle prévue par la directive 77/799, de l'objet et des modalités de contrôle auxquels sont soumis de tels organismes pour que les autorités fiscales de l'État membre d'imposition puissent identifier, d'une manière suffisamment précise, les informations complémentaires dont elles ont besoin pour vérifier si l'organisme bénéficiaire remplit les conditions fixées par la législation nationale pour l'octroi d'avantages fiscaux.

69 Par ailleurs, si la vérification des informations fournies par le contribuable s'avère difficile, notamment en raison des limites de l'échange des informations prévues à l'article 8 de la directive 77/799, rien n'empêche les autorités fiscales concernées de refuser la déduction demandée si les preuves qu'elles jugent nécessaires pour l'établissement correct de l'impôt ne sont pas fournies (voir, en ce sens, arrêts du 28 janvier 1992, *Bachmann*, C-204/90, Rec. p. I-249, point 20; du 11 octobre 2007, *ELISA*, C-451/05, Rec. p. I-8251, point 95, et *A*, précité, point 58).

70 S'agissant d'organismes d'intérêt général situés dans un pays tiers, il y a lieu d'ajouter qu'il est, en principe, légitime pour l'État membre d'imposition de refuser l'octroi d'un tel avantage fiscal si, notamment en raison de l'absence d'une obligation conventionnelle de ce pays tiers de fournir des informations, il s'avère impossible d'obtenir dudit pays les informations nécessaires (voir, en ce sens, arrêt *A*, précité, point 63).

71 Dans ces conditions, il convient d'écarter l'argument du gouvernement allemand, de l'Irlande et du gouvernement du Royaume-Uni selon lequel il serait contraire au principe de proportionnalité de contraindre l'État membre du donateur de vérifier ou de faire vérifier, dès qu'un contribuable sollicite le bénéfice de la déductibilité des dons qu'il a versés au profit d'organismes établis dans un autre État membre, le respect des conditions imposées aux organismes d'intérêt général nationaux.

72 Il convient donc de répondre aux deuxième et troisième questions que l'article 56 CE s'oppose à une législation d'un État membre en vertu de laquelle, en ce qui concerne les dons faits à des organismes reconnus d'intérêt général, le bénéfice de la déduction fiscale n'est accordé que par rapport aux dons effectués à des organismes établis sur le territoire national, sans possibilité aucune pour le contribuable de démontrer qu'un don versé à un organisme établi dans un autre État membre satisfait aux conditions imposées par ladite législation pour l'octroi d'un tel bénéfice.

### **Sur les dépens**

73 La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (grande chambre) dit pour droit:

**1) Lorsqu'un contribuable sollicite dans un État membre la déductibilité fiscale de dons faits à des organismes établis et reconnus d'intérêt général dans un autre État membre, de tels dons relèvent des dispositions du traité CE relatives à la libre circulation des capitaux, même s'ils sont effectués en nature sous forme de biens de consommation courants.**

**2) L'article 56 CE s'oppose à une législation d'un État membre en vertu de laquelle, en ce qui concerne les dons faits à des organismes reconnus d'intérêt général, le bénéfice de la déduction fiscale n'est accordé que par rapport aux dons effectués à des organismes établis sur le territoire national, sans possibilité aucune pour le contribuable de démontrer qu'un don versé à un organisme établi dans un autre État membre satisfait aux conditions imposées par ladite législation pour l'octroi d'un tel bénéfice.**

Signatures

---

\* Langue de procédure: l'allemand.

**PJ n° 2 : Arrêt de la CJCE Centro di Musicologia Walter Stauffer/Finanzamt München für Körperschaften, du 14 septembre 2006, C – 386/04.**

ARRÊT DE LA COUR (troisième chambre)

14 septembre 2006 (\*)

«Libre circulation des capitaux – Impôt sur les sociétés– Exonération des revenus locatifs – Condition de résidence – Fondation de droit privé reconnue d'intérêt général»

Dans l'affaire C-386/04,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 234 CE, introduite par le Bundesfinanzhof (Allemagne), par décision du 14 juillet 2004, parvenue à la Cour le 8 septembre 2004, dans la procédure

**Centro di Musicologia Walter Stauffer**

contre

**Finanzamt München für Körperschaften,**

LA COUR (troisième chambre),

composée de M. A. Rosas, président de chambre, MM. J. Malenovský, S. von Bahr, A. Borg Barthet et U. Løhmus (rapporteur), juges,

avocat général: M<sup>me</sup> C. Stix-Hackl,

greffier: M<sup>me</sup> M. Ferreira, administrateur principal,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 13 octobre 2005,

considérant les observations présentées:

- pour le Centro di Musicologia Walter Stauffer, par M<sup>e</sup> O. Thömmes, Rechtsanwalt,
- pour le Finanzamt München für Körperschaften, par M. C. Anneser et M<sup>me</sup> K. Schmid, en qualité d'agents,
- pour le gouvernement allemand, par M<sup>me</sup> A. Tiemann et M. U. Forsthoff, en qualité d'agents,
- pour l'Irlande, par M. D. O'Hagan, en qualité d'agent, et MM. D. Moloney, BL, et K. Maguire, BL,
- pour le gouvernement italien, par M. I. M. Braguglia, en qualité d'agent, assisté de P. Gentili, avvocato dello Stato,
- pour le gouvernement du Royaume-Uni, par M<sup>me</sup> C. White, en qualité d'agent, assistée de M. R. Hill, barrister,

– pour la Commission des Communautés européennes, par MM. K. Gross et R. Lyal, en qualité d’agents,

ayant entendu l’avocat général en ses conclusions à l’audience du 15 décembre 2005,

rend le présent

### **Arrêt**

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l’interprétation des articles 52 du traité CE (devenu, après modification, article 43 CE), 58 du traité CE (devenu article 48 CE), 59 du traité CE (devenu, après modification, article 49 CE), 66 du traité CE (devenu article 55 CE), et 73 B du traité CE (devenu article 56 CE).

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d’un litige opposant le Centro di Musicologia Walter Stauffer, fondation de droit italien (ci-après la «fondation»), au Finanzamt München für Körperschaften (ci-après le «Finanzamt»), au sujet de l’assujettissement de certains revenus à l’impôt sur les sociétés au titre de l’exercice 1997.

### **Le cadre juridique**

#### *La réglementation communautaire*

3 L’annexe I de la directive 88/361/CEE du Conseil, du 24 juin 1988, pour la mise en œuvre de l’article 67 du traité [abrogé par le traité d’Amsterdam] (JO L 178, p. 5), intitulée «Nomenclature des mouvements de capitaux visés à l’article 1<sup>er</sup> de la directive», précise, dans son introduction:

«Dans la présente nomenclature, les mouvements de capitaux sont classés selon la nature économique des avoirs et engagements, libellés en monnaie nationale ou en devises étrangères, sur lesquels ils portent.

Les mouvements de capitaux énumérés dans la présente nomenclature s’entendent comme couvrant:

- l’ensemble des opérations nécessaires à la réalisation des mouvements de capitaux: conclusion et exécution de la transaction et transferts y afférents. La transaction s’effectue généralement entre résidents de différents États membres; il arrive, toutefois, que certains mouvements de capitaux soient effectués par une seule personne pour son propre compte (cas, par exemple, des transferts d’avoirs d’émigrants),
- les opérations effectuées par toute personne physique ou morale [...],
- l’accès de l’opérateur à toutes les techniques financières disponibles sur le marché sollicité pour la réalisation de l’opération. Par exemple, la notion d’acquisition de titres et d’autres instruments financiers couvre non seulement les opérations au comptant mais toutes les techniques de négociation disponibles: opérations à terme, opérations à option ou à warrant, opérations d’échange contre d’autres actifs etc. [...],
- les opérations de liquidation ou de cession des avoirs constitués, le rapatriement du produit de cette liquidation [...] ou l’utilisation sur place de ce produit dans les limites des obligations communautaires,
- les opérations de remboursement des crédits ou prêts.

La présente nomenclature n'est pas limitative de la notion de mouvement de capitaux, d'où la présence d'une rubrique XIII – F 'Autres mouvements de capitaux: Divers'. Elle ne saurait donc être interprétée comme restreignant la portée du principe d'une libération complète des mouvements de capitaux, tel qu'énoncé à l'article 1<sup>er</sup> de la directive.»

4 Ladite nomenclature comprend treize catégories différentes de mouvements de capitaux. Sous la rubrique II, intitulée «Investissements immobiliers», figure:

«A. Investissements immobiliers effectués sur le territoire national par des non-résidents

[...].»

#### *La réglementation nationale*

5 Les dispositions pertinentes de la loi de 1996 relative à l'impôt sur les sociétés (Körperschaftsteuergesetz 1996, ci-après le «KStG») sont libellées comme suit:

«Article 2: Assujettissement partiel

Sont partiellement assujetties à l'impôt sur les personnes morales:

1. les personnes morales, groupements de personnes et masses de biens dont ni le siège ni la direction ne se trouve sur le territoire national, au titre des revenus perçus sur le territoire national; [...]

Article 5: Exonérations

1) Sont exonérées de l'impôt sur les personnes morales:

[...]

9. les personnes morales, groupements de personnes et masses de biens qui, en application de leur statut et eu égard à leur gestion effective, poursuivent exclusivement et directement des objectifs qui ressortissent à l'intérêt général, à la bienfaisance ou au service d'une église [articles 51 à 68 du code des impôts de 1977 (Abgabenordnung 1977), ci-après l'«AO»]. Lorsqu'ils tiennent des établissements commerciaux, l'exonération est exclue à cet égard. La deuxième phrase ne s'applique pas aux exploitations forestières directement exploitées par leur propriétaire;

2) L'exonération prévue au paragraphe 1 ne s'applique pas:

[...]

3. aux contribuables partiellement assujettis au sens de l'article 2, point 1.

[...]

Article 8: Détermination du revenu

1) Les dispositions combinées de la présente loi et de la loi relative à l'impôt sur le revenu déterminent ce qui est considéré comme revenu et la façon dont celui-ci doit être calculé. [...].»

6 Les dispositions pertinentes de la loi de 1990 relative à l'impôt sur le revenu (Einkommensteuergesetz 1990, ci-après l'«EStG») sont libellées comme suit:



«Article 21: Baux à loyer et à ferme

1) Sont considérés comme revenus de baux à loyer et à ferme:

1. les revenus tirés de la location de bien immeubles, notamment de terrains, bâtiments, corps de bâtiments, [...].

Article 49: Revenus partiellement assujettis

1) Sont des revenus perçus sur le territoire national aux fins de l'assujettissement partiel à l'impôt sur le revenu (article 1<sup>er</sup>, paragraphe 4):

[...]

6. les revenus de baux à loyer et à ferme, lorsque le bien immeuble, le patrimoine ou les droits sont [...] situés dans le pays [...].»

### **Le litige au principal et la question préjudicielle**

7 La fondation, reconnue comme étant d'intérêt général conformément au droit italien, est propriétaire d'une surface commerciale à Munich.

8 Le Finanzamt a soumis les revenus que la fondation tire de la location de cette surface commerciale à l'impôt sur les sociétés au titre de l'exercice 1997. La fondation ne possède pas de locaux en Allemagne pour l'exercice de ses activités et ne détient pas de filiales. Les prestations que requiert la location de ladite surface commerciale sont fournies par un syndic allemand.

9 Il résulte des statuts en vigueur lors de l'exercice litigieux que la fondation n'a pas de but lucratif. Elle poursuit des objectifs exclusivement culturels qui visent la formation et l'éducation, par la promotion de l'enseignement tant de la fabrication classique des instruments à cordes et d'instruments à archet que de l'histoire de la musique et de la musicologie en général. La fondation peut créer une ou plusieurs bourses destinées à permettre à des jeunes suisses, de préférence originaires de Berne (Suisse), de séjourner à Crémone (Italie) pour toute la durée de l'enseignement.

10 Il ressort des informations fournies par la juridiction de renvoi que, au cours de l'exercice litigieux, la fondation a poursuivi des objectifs d'intérêt général au sens des articles 51 à 68 de l'AO. Selon cette juridiction, la promotion des intérêts de la collectivité au sens de l'article 52 de ladite loi ne présuppose pas que les mesures de promotion profitent aux ressortissants allemands. Par conséquent, la fondation serait en principe exonérée de l'impôt sur les sociétés en vertu de l'article 5, paragraphe 1, point 9, première phrase, du KStG, sans qu'il y ait lieu de l'assujettir à l'impôt au titre de ses revenus conformément aux deuxième et troisième phrases de cette même disposition, du fait que la location n'excéderait pas le cadre de la gestion du patrimoine et ne constituerait pas une opération d'entreprise commerciale au sens de l'article 14, paragraphe 1, de l'AO.

11 Cependant la fondation ayant son siège et sa direction en Italie, elle perçoit en Allemagne ses revenus locatifs dans le cadre de son assujettissement partiel à l'impôt. Il s'ensuit qu'il faut alors appliquer l'article 5, paragraphe 2, point 3, du KStG, conformément auquel l'exonération fiscale, qui s'applique notamment aux personnes morales poursuivant exclusivement et directement des objectifs d'intérêt général, ne vaut pas pour les contribuables partiellement assujettis à l'impôt. Il résulte de cette disposition qu'en raison des revenus locatifs qu'elle perçoit en Allemagne pour la location de la surface commerciale, la fondation a été soumise à l'impôt sur les sociétés.

12 La fondation a introduit une réclamation contre l'avis d'imposition de 1997 au motif que, étant une fondation reconnue d'intérêt général, elle aurait dû être exonérée de l'impôt, réclamation qui a été rejetée. Elle a alors engagé un recours devant le Finanzgericht München qui est demeuré sans succès. La fondation a, ensuite, introduit un pourvoi en «Revision» devant le Bundesfinanzhof lequel se demande si l'exclusion de l'exonération fiscale des personnes morales, prévue à l'article 5, paragraphe 2, point 3, du KStG, est conciliable avec les exigences du droit communautaire.

13 Dans ces conditions, le Bundesfinanzhof a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante:

«Est-il compatible avec l'article 52 du traité CE, lu en combinaison avec l'article 58 du traité CE; avec l'article 59 du traité CE, lu en combinaison avec les articles 66 et 58 du traité CE, ainsi qu'avec l'article 73 B du traité CE, qu'une fondation d'intérêt général de droit privé d'un autre État membre qui, parce qu'elle perçoit des revenus locatifs, est assujettie à l'impôt de manière limitée sur le territoire national ne soit pas exonérée de l'impôt sur les personnes morales contrairement à une fondation d'intérêt général qui, percevant des revenus de même type, est soumise à l'impôt de manière illimitée sur le territoire national?»

### **Sur la question préjudicielle**

14 Par sa question, le Bundesfinanzhof demande, en substance, si les dispositions du traité CE relatives au droit d'établissement, à la libre prestation de services et/ou à la libre circulation des capitaux s'opposent à ce qu'un État membre, qui exonère de l'impôt sur les sociétés les revenus locatifs perçus sur le territoire national par des fondations reconnues d'intérêt général en principe soumises à l'impôt de manière illimitée si elles sont établies dans cet État, refuse d'accorder la même exonération pour des revenus de même type à une fondation de droit privé reconnue d'intérêt général du fait que, étant établie dans un autre État membre, elle n'est assujettie à l'impôt sur son territoire que de manière limitée.

15 À titre liminaire, il y a lieu de rappeler que, si la fiscalité directe relève de la compétence des États membres, ces derniers doivent toutefois exercer celle-ci dans le respect du droit communautaire (voir, notamment, arrêts du 11 août 1995, Wielockx, C-80/94, Rec. p. I-2493, point 16; du 10 mars 2005, Laboratoires Fournier, C-39/04, Rec. p. I-2057, point 14, et du 23 février 2006, Van Hilten-van der Heijden, C-513/03, non encore publié au Recueil, point 36).

16 Il y a lieu d'examiner, ensuite, si, eu égard aux faits de l'espèce, la fondation peut se prévaloir des règles relatives au droit d'établissement, de celles relatives à la libre prestation des services et/ou de celles régissant la libre circulation des capitaux.

17 La liberté d'établissement, que l'article 52 du traité reconnaît aux ressortissants communautaires et qui comporte pour eux l'accès aux activités non salariées et leur exercice, ainsi que la constitution et la gestion d'entreprises, dans les mêmes conditions que celles définies par la législation de l'État membre d'établissement pour ses propres ressortissants, comprend, conformément à l'article 58 du traité, pour les sociétés constituées en conformité avec la législation d'un État membre et ayant leur siège statutaire, leur administration centrale ou leur principal établissement à l'intérieur de la Communauté, le droit d'exercer leur activité dans l'État membre concerné par l'intermédiaire d'une filiale, d'une succursale ou d'une agence (arrêts du 21 septembre 1999, Saint-Gobain ZN, C-307/97, Rec. p. I-6161, point 35; du 13 décembre 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Rec. p. I-10837, point 30, et du 23 février 2006, Keller Holding, C-471/04, non encore publié au Recueil, point 29).

18 Selon la jurisprudence de la Cour, la notion d'établissement au sens du traité est une notion très large, impliquant la possibilité pour un ressortissant communautaire de participer, de façon stable et continue, à la vie économique d'un État membre autre que son État d'origine, et d'en tirer profit, favorisant ainsi l'interpénétration économique et sociale à l'intérieur de la Communauté dans le

domaine des activités non salariées (voir, en ce sens, arrêts du 21 juin 1974, *Reyners*, 2/74, Rec. p. 631, point 21, et du 30 novembre 1995, *Gebhard*, C-55/94, Rec. p. I-4165, point 25).

19 Toutefois, pour que les dispositions relatives au droit d'établissement puissent s'appliquer, il est en principe nécessaire qu'une présence permanente dans l'État membre d'accueil soit assurée et, en cas d'acquisition et de possession des biens immobiliers, que la gestion de ces biens soit active. Or, il découle de la description des faits fournie par la juridiction de renvoi que la fondation ne possède pas de locaux en Allemagne pour l'exercice de ses activités et que les prestations que requiert la location du bien immobilier sont fournies par un syndicat allemand.

20 Par conséquent, il y a lieu de conclure que les dispositions régissant la liberté d'établissement ne trouvent pas à s'appliquer dans des circonstances telles que celles du litige au principal.

21 Il convient de déterminer, ensuite, si la fondation peut se prévaloir des dispositions des articles 73 B à 73 G du traité concernant la libre circulation des capitaux.

22 À cet égard, il y a lieu d'observer que le traité ne définit pas les notions de «mouvements de capitaux» et de «paiements». Cependant, il est de jurisprudence constante que, dans la mesure où l'article 73 B du traité a repris en substance le contenu de l'article 1<sup>er</sup> de la directive 88/361 et même si celle-ci a été adoptée sur le fondement des articles 69 et 70, paragraphe 1, du traité CEE (les articles 67 à 73 du traité CEE ont été remplacés par les articles 73 B à 73 G du traité CE, devenus articles 56 CE à 60 CE), la nomenclature des «mouvements de capitaux» qui lui est annexée conserve la valeur indicative qui était la sienne avant leur entrée en vigueur pour définir la notion de mouvements de capitaux, étant entendu que, conformément à son introduction, la liste qu'elle contient ne présente pas un caractère exhaustif (voir, notamment, arrêts du 16 mars 1999, *Trummer et Mayer*, C-222/97, Rec. p. I-1661, point 21; du 5 mars 2002, *Reisch e.a.*, C-515/99, C-519/99 à C-524/99 et C-526/99 à C-540/99, Rec. p. I-2157, point 30, et *Van Hilten-van der Heijden*, précité, point 39).

23 Il est constant que la fondation, dont le siège se trouve en Italie, dispose, à Munich, d'une surface commerciale qu'elle donne en location. Parmi les mouvements de capitaux énumérés à l'annexe I de la directive 88/361 figurent, sous la rubrique II, intitulée «Investissements immobiliers», les investissements immobiliers réalisés sur le territoire national par des non-résidents.

24 Il s'ensuit que tant le fait d'être propriétaire dudit bien immobilier que celui de l'exploiter relèvent de la libre circulation des capitaux. Par conséquent, il n'y a pas lieu d'examiner si la fondation agit en tant que prestataire de services.

25 Aux termes de l'article 73 B du traité, toutes les restrictions aux mouvements de capitaux entre les États membres sont interdites.

26 Afin de déterminer si une réglementation nationale, telle que celle en cause dans l'affaire au principal, entraîne une restriction à la libre circulation des capitaux au sens de l'article 73 B du traité, il importe d'examiner si l'application de celle-ci produit un effet restrictif à l'égard des fondations reconnues comme étant d'intérêt général et établies dans d'autres États membres en ce qu'elle ne leur accorde pas, pour les revenus locatifs perçus sur le territoire national, l'exonération dont bénéficient les fondations du même type, soumises à l'impôt de manière illimitée sur ce territoire.

27 Or, le fait que l'exonération fiscale sur les revenus locatifs s'applique uniquement en faveur des fondations reconnues comme étant d'intérêt général et en principe soumises à l'impôt de manière illimitée sur le territoire allemand désavantage les fondations dont le siège est situé dans un autre État membre et est susceptible de constituer une entrave à la libre circulation de capitaux et de paiements.

28 Il résulte de ce qui précède qu'une réglementation telle que celle en cause au principal constitue une restriction à la liberté de mouvements des capitaux prohibée, en principe, par l'article 73 B du traité.

29 Il convient, toutefois, d'examiner si une telle restriction est susceptible d'être justifiée au regard des dispositions du traité.

30 À cet égard, il importe de rappeler que, conformément à l'article 73 D, paragraphe 1, sous a), du traité, l'article 73 B ne porte pas atteinte au droit dont disposent les États membres d'appliquer les dispositions pertinentes de leur législation fiscale établissant une distinction entre les contribuables qui ne se trouvent pas dans la même situation en ce qui concerne leur résidence ou le lieu où leurs capitaux sont investis.

31 Toutefois, l'article 73 D, paragraphe 1, sous a), du traité, qui, en tant que dérogation au principe fondamental de la libre circulation des capitaux, doit faire l'objet d'une interprétation stricte, ne saurait être interprété en ce sens que toute législation fiscale comportant une distinction entre les contribuables en fonction du lieu où ils résident ou de l'État membre dans lequel ils investissent leurs capitaux serait automatiquement compatible avec le traité. En effet, la dérogation prévue à l'article 73 D, paragraphe 1, sous a), du traité est elle-même limitée par l'article 73 D, paragraphe 3, de ce même traité qui prévoit que les dispositions nationales visées au paragraphe 1 de cet article «ne doivent constituer ni un moyen de discrimination arbitraire ni une restriction déguisée à la libre circulation des capitaux et des paiements telle que définie à l'article 73 B» (voir arrêt du 7 septembre 2004, Manninen, C-319/02, Rec. p. I-7477, point 28).

32 Il y a donc lieu de distinguer les traitements inégaux permis au titre de l'article 73 D, paragraphe 1, sous a), du traité des discriminations arbitraires ou des restrictions déguisées interdites par le paragraphe 3 de ce même article. Or, il ressort de la jurisprudence que, pour qu'une réglementation fiscale nationale telle que celle en cause au principal, qui opère une distinction entre les fondations soumises à l'impôt de manière illimitée et celles partiellement assujetties, puisse être considérée comme compatible avec les dispositions du traité relatives à la libre circulation des capitaux, il faut que la différence de traitement concerne des situations qui ne sont pas objectivement comparables ou soit justifiée par une raison impérieuse d'intérêt général, telles que la nécessité de sauvegarder la cohérence du régime fiscal et l'efficacité des contrôles fiscaux (voir, en ce sens, arrêts du 6 juin 2000, Verkooijen, C-35/98, Rec. p. I-4071, point 43, et Manninen, précité, point 29). En outre, pour être justifiée, la différence de traitement entre, d'une part, les fondations reconnues d'intérêt général et soumises à l'impôt de manière illimitée sur le territoire allemand et, d'autre part, les fondations du même type établies dans d'autres États membres, ne doit pas aller au-delà de ce qui est nécessaire pour que l'objectif poursuivi par la réglementation en cause soit atteint.

33 Le Finanzamt ainsi que les gouvernements allemand et du Royaume-Uni font valoir qu'une fondation reconnue d'intérêt général assujettie à l'impôt de manière illimitée et la requérante, qui n'est assujettie que de manière limitée du fait qu'elle est non-résidente, ne se trouvent pas dans une situation comparable.

34 D'une part, la première serait intégrée dans la vie sociale allemande et se chargerait de missions qui devraient autrement être assurées par la collectivité ou par les autorités nationales, ce qui grèverait le budget de l'État, tandis que les activités d'intérêt général de la seconde, à la fois statutaires et effectives, ne concerneraient que la République italienne et la Confédération suisse.

35 D'autre part, les conditions par lesquelles les États membres reconnaîtraient une fondation comme étant d'intérêt général, ce qui comporterait l'octroi d'avantages fiscaux et d'autres privilèges, diffèreraient d'un État membre à l'autre, en fonction de la perception par chacun de l'utilité publique et de la portée qu'ils accorderaient à la notion d'«intérêt général». Il s'ensuivrait qu'une fondation satisfaisant aux conditions imposées par la législation italienne ne se trouverait pas dans une situation

comparable à celle d'une fondation qui satisferait aux conditions imposées par la législation allemande car il serait très probable que les conditions applicables dans chaque État membre en ce qui concerne la reconnaissance du statut d'intérêt général soient différentes.

36 Aucun de ces arguments ne saurait être retenu.

37 En premier lieu, si les États membres sont en droit d'exiger l'existence d'un lien suffisamment étroit entre les fondations qu'ils reconnaissent comme étant d'intérêt général aux fins de l'octroi de certains avantages fiscaux et les activités qu'elles exercent, il ressort de la décision de renvoi que l'existence ou non d'un tel lien n'est pas pertinente pour la solution dans l'affaire au principal.

38 En effet, l'article 52 de l'AO reconnaît qu'une personne morale poursuit des objectifs d'intérêt général lorsque son activité vise à promouvoir, de manière désintéressée, les intérêts de la collectivité, sans établir, toutefois, de distinction selon qu'elle s'effectue sur le territoire national ou à l'étranger. La juridiction de renvoi indique que la promotion des intérêts de la collectivité au sens de cette disposition n'implique pas que ces mesures de promotion profitent aux citoyens de la République fédérale d'Allemagne ni à ses habitants.

39 En second lieu, il est vrai que, ainsi que le relève M<sup>me</sup> l'avocat général au point 94 de ses conclusions, le droit communautaire n'impose pas aux États membres de faire en sorte que les fondations étrangères reconnues d'intérêt général dans leur État membre d'origine bénéficient automatiquement de la même reconnaissance sur leur territoire. En effet, les États membres disposent, à cet égard, d'un pouvoir d'appréciation qu'ils doivent exercer conformément au droit communautaire (voir, en ce sens, arrêt du 9 février 2006, *Kinderopvang Enschede*, C-415/04, non encore publié au Recueil, point 23). Ils sont libres, dans ces conditions, de décider quels sont les intérêts de la collectivité qu'ils veulent promouvoir, en octroyant des avantages à des associations et à des fondations qui poursuivent de manière désintéressée des objectifs liés auxdits intérêts.

40 Il n'en demeure pas moins que, lorsque une fondation reconnue d'intérêt général dans un État membre remplit également les conditions imposées à cette fin par la législation d'un autre État membre et a comme objectif la promotion d'intérêts de la collectivité identiques, ce qu'il appartient aux autorités nationales de ce dernier État, y compris les juridictions, d'apprécier, les autorités de cet État membre ne sauraient refuser à cette fondation le droit à l'égalité de traitement pour la seule raison qu'elle n'est pas établie sur leur territoire.

41 Or, dans l'affaire au principal, la juridiction de renvoi affirme que, au cours de l'exercice litigieux, la fondation a poursuivi des objectifs d'intérêt général au sens des articles 51 à 68 de l'AO et qu'elle remplissait également les conditions statutaires lui permettant de bénéficier de l'exonération de l'impôt sur les sociétés conformément à l'article 5, paragraphe 1, point 9, première phrase, du KStG.

42 Par conséquent, dans des circonstances telles que celles de l'espèce au principal, l'article 5, paragraphe 2, point 3, du KStG, aboutit à traiter de façon différente en raison de leur résidence des fondations qui se trouvent dans une situation objectivement comparable. Il s'ensuit qu'une telle mesure fiscale ne saurait, en principe, constituer un traitement inégal permis au titre de l'article 73 D, paragraphe 1, sous a), du traité, à moins qu'elle puisse être justifiée par une raison impérieuse d'intérêt général (voir, en ce sens, arrêts précités *Verkooijen*, point 46, et *Manninen*, point 29, ainsi que arrêt du 19 janvier 2006, *Bouanich*, C-265/04, Rec. p. I-923, point 38).

43 Afin de justifier la différence de traitement entre, d'une part, les fondations reconnues comme étant d'intérêt général et soumises à l'impôt de manière illimitée sur le territoire allemand, et d'autre part, celles qui ne sont pas établies dans cet État membre, ont été avancés devant la Cour des objectifs relatifs notamment à la promotion de la culture, à la formation et à l'éducation, à l'efficacité des contrôles fiscaux, à la nécessité d'assurer la cohérence du régime fiscal national, à la nécessité de préserver l'assiette fiscale, ainsi qu'à la lutte contre la criminalité.

44 En premier lieu, le Finanzamt considère que le privilège fiscal des fondations nationales poursuivant des objectifs culturels est couvert par les articles 92, paragraphe 3, sous d), du traité CE [devenu, après modification, article 87, paragraphe 3, sous d), CE] et 128 du traité CE (devenu, après modification, article 151 CE), et que, dès lors, les règles dérogatoires applicables aux fondations nationales qui poursuivent exclusivement des objectifs d'éducation et de formation sont donc compatibles avec le droit communautaire.

45 Cet argument ne saurait être retenu. S'il est vrai que certains objectifs liés à la promotion, au niveau national, de la culture et d'une formation de haut niveau peuvent constituer des raisons impérieuses d'intérêt général (voir, en ce sens, arrêts du 26 février 1991, Commission/Grèce, C-198/89, Rec. p. I-727, et du 13 novembre 2003, Neri, C-153/02, Rec. p. I-13555, point 46), il n'en demeure pas moins qu'il n'apparaît pas, à la lumière des informations dont dispose la Cour, que le régime d'exonération fiscale en cause poursuit de tels objectifs ou qu'il constitue une aide, régie par les articles 92 et 93 du traité CE. En effet, il ressort de la décision de renvoi que l'article 52 de l'AO ne présuppose pas que l'activité des fondations reconnues comme étant d'intérêt général profite à la collectivité nationale.

46 En deuxième lieu, tant le Finanzamt que le gouvernement allemand, l'Irlande et le gouvernement du Royaume-Uni soutiennent que la réglementation fiscale en cause dans l'affaire au principal est justifiée, premièrement, par la difficulté de vérifier si, et dans quelle mesure, une fondation reconnue d'intérêt général établie à l'étranger remplit effectivement les objectifs statutaires au sens de la législation nationale, et, deuxièmement, par la nécessité de contrôler la gestion effective de cette fondation.

47 La Cour a jugé, à maintes reprises, que l'efficacité des contrôles fiscaux constitue une raison impérieuse d'intérêt général susceptible de justifier une restriction à l'exercice des libertés fondamentales garanties par le traité (voir, notamment, arrêts du 20 février 1979, Rewe-Zentral, dit «Cassis de Dijon», 120/78, Rec. p. 649, point 8, et du 15 mai 1997, Futura Participations et Singer, C-250/95, Rec. p. I-2471, point 31).

48 Ainsi, avant d'accorder une exonération fiscale à une fondation, un État membre est autorisé à appliquer des mesures lui permettant de vérifier, de façon claire et précise, si elle remplit les conditions exigées par la législation nationale pour en bénéficier et à contrôler sa gestion effective sur la base, par exemple, de la présentation des comptes annuels et d'un rapport d'activité. Certes, en cas de fondations établies dans d'autres États membres, il peut s'avérer plus difficile de procéder aux vérifications nécessaires. Cependant, il s'agit de simples inconvénients administratifs qui ne sont pas suffisants pour justifier un refus de la part des autorités de l'État concerné d'accorder auxdites fondations les mêmes exonérations fiscales qu'aux fondations du même type, en principe soumises à l'impôt de manière illimitée dans cet État (voir, en ce sens, arrêt du 4 mars 2004, Commission/France, C-334/02, Rec. p. I-2229, point 29).

49 Il convient de rappeler, à cet égard, que rien n'empêche les autorités fiscales concernées d'exiger de la fondation reconnue d'intérêt général réclamant le bénéfice de l'exonération fiscale de fournir des justificatifs pertinents leur permettant de procéder aux vérifications nécessaires. Par ailleurs, ne saurait être justifiée au titre de l'efficacité des contrôles fiscaux une réglementation nationale qui empêche de manière absolue le contribuable d'apporter de telles preuves (voir, en ce sens, arrêt Laboratoires Fournier, précité, point 25).

50 En outre, les autorités fiscales concernées peuvent s'adresser, en vertu de la directive 77/799/CEE du Conseil, du 19 décembre 1977, concernant l'assistance mutuelle des autorités compétentes des États membres dans le domaine des impôts directs (JO L 336, p. 15), modifiée par la directive 2004/106/CE du Conseil, du 16 novembre 2004 (JO L 359, p. 30), aux autorités d'un autre État membre pour obtenir tout renseignement qui s'avère nécessaire à l'établissement correct de l'impôt d'un contribuable, y compris la possibilité de lui accorder une exonération fiscale (voir, en ce

sens, arrêts du 28 octobre 1999, Vestergaard, C-55/98, Rec. p. I-7641, point 26, et du 26 juin 2003, Skandia et Ramstedt, C-422/01, Rec. p. I-6817, point 42).

51 En troisième lieu, le gouvernement allemand fait valoir que l'exonération de l'impôt sur les sociétés, octroyée aux fondations non-résidentes au titre des revenus qu'elles tirent de la gestion du patrimoine dont elles disposent en Allemagne, met en cause la cohérence du régime fiscal national. Selon ce gouvernement, l'exonération viserait à supprimer une obligation fiscale en raison des activités vouées à l'intérêt public qu'exercent les fondations reconnues d'intérêt général. Dans la mesure où ces dernières prendraient directement en charge la responsabilité du bien commun, elles se substitueraient à l'État le quel pourrait, en contrepartie, leur accorder un avantage fiscal sans enfreindre son obligation d'égalité de traitement.

52 À cet égard, il y a lieu de rappeler que la Cour a admis que la nécessité de préserver la cohérence d'un régime fiscal peut justifier une restriction à l'exercice des libertés fondamentales garanties par le traité (arrêts du 28 janvier 1992, Bachmann, C-204/90, Rec. p. I-249, point 28, et du 28 janvier 1992, Commission/Belgique, C-300/90, Rec. p. I-305, point 21).

53 Toutefois, pour qu'un argument fondé sur une telle justification puisse prospérer, il faut que soit établie l'existence d'un lien direct entre l'avantage fiscal concerné et la compensation de cet avantage par un prélèvement fiscal déterminé (voir, en ce sens, arrêts du 14 novembre 1995, Svensson et Gustavsson, C-484/93, Rec. p. I-3955, point 18; du 27 juin 1996, Asscher, C-107/94, Rec. p. I-3089, point 58; du 16 juillet 1998, ICI, C-264/96, Rec. p. I-4695, point 29; Vestergaard, précité, point 24; du 21 novembre 2002, X et Y, C-436/00, Rec. p. I-10829, point 52).

54 Ainsi qu'il ressort des points 21 à 23 de l'arrêt Bachmann, précité, et 14 à 16 de l'arrêt Commission/Belgique, précité, ces arrêts reposent sur le constat qu'il existait, en droit belge, un lien direct, dans le chef du même contribuable soumis à l'impôt sur le revenu, entre la faculté de déduire des cotisations d'assurance des revenus imposables et l'imposition ultérieure des sommes versées par les assureurs (arrêt Manninen, précité, point 42).

55 L'argument du gouvernement allemand visant à justifier la restriction à la libre circulation des capitaux par la nécessité d'assurer la cohérence de son régime fiscal ne saurait toutefois être accueilli.

56 En effet, d'une part, à l'avantage fiscal qui consiste en l'exonération fiscale des revenus locatifs ne correspond pas une charge frappant les fondations en principe soumises à l'impôt de manière illimitée. En d'autres termes, il n'existe pas de lien direct, du point de vue du régime fiscal, entre cette exonération et une compensation de cet avantage par un prélèvement fiscal déterminé.

57 D'autre part, si le souhait de réserver le bénéfice de l'exonération fiscale aux fondations reconnues d'intérêt général poursuivant des objectifs politiques de cet État membre peut paraître à première vue légitime, il n'en demeure pas moins que, eu égard aux informations soumises à la Cour par la juridiction de renvoi, l'article 52 de l'AO ne présuppose pas que les mesures de promotion profitent à la collectivité nationale. Sur cette base, ladite juridiction conclut que la fondation en cause au principal pourrait bénéficier de l'exonération si, tout en conservant les mêmes objectifs, elle établissait son siège en Allemagne.

58 En quatrième lieu, le gouvernement allemand souligne que le refus d'accorder aux fondations partiellement assujetties l'exonération fiscale est justifié par la nécessité de préserver l'assiette fiscale.

59 Certes, la reconnaissance d'un droit à l'exonération de l'impôt sur les sociétés au bénéfice des fondations d'intérêt général non-résidentes entraînera pour la République fédérale d'Allemagne une diminution des recettes fiscales au titre de l'impôt sur les sociétés. Toutefois, il ressort d'une jurisprudence constante que la réduction de recettes fiscales ne saurait être considérée comme une raison impérieuse d'intérêt général pouvant être invoquée pour justifier une mesure en principe

contraire à une liberté fondamentale (voir, en ce sens, arrêts Verkooijen, précité, point 59; du 3 octobre 2002, Danner, C-136/00, Rec. p. I-8147, point 56; X et Y, précité, point 50, ainsi que Manninen, précité, point 49).

60 En cinquième lieu, il a été soutenu lors de l'audience, notamment par le Finanzamt et le gouvernement allemand, qu'il n'est pas exclu que des associations criminelles et des organisations terroristes aient recours au statut juridique de fondation à des fins de blanchiment d'argent et d'acheminement illégal des fonds d'un État membre à un autre.

61 À supposer même que, en réservant le bénéfice d'une exonération fiscale aux fondations reconnues d'intérêt général établies sur le territoire national, les autorités d'un État membre visent à lutter contre la criminalité, il n'en demeure pas moins qu'une présomption générale d'activité criminelle ne saurait être fondée sur la circonstance qu'une fondation est établie dans un autre État membre. Par ailleurs, exclure le bénéfice d'une exonération fiscale à de telles fondations, alors que plusieurs moyens existent pour contrôler les comptes et les activités de celles-ci, apparaît comme une mesure allant au-delà de ce qui est nécessaire pour combattre la criminalité (voir, en ce sens, arrêt du 6 novembre 2003, Gambelli e.a., C-243/01, Rec. p. I-13031, point 74).

62 Eu égard aux considérations qui précèdent, il y a lieu de répondre à la question posée que l'article 73 B du traité, lu en combinaison avec l'article 73 D du traité, doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à ce qu'un État membre, qui exonère de l'impôt sur les sociétés les revenus locatifs perçus sur le territoire national par des fondations reconnues d'intérêt général en principe soumises à l'impôt de manière illimitée si elles sont établies dans cet État membre, refuse d'accorder la même exonération pour des revenus de même type à une fondation de droit privé reconnue d'intérêt général au seul motif que, étant établie dans un autre État membre, elle n'est assujettie à l'impôt sur son territoire que de manière limitée.

### Sur les dépens

63 La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (troisième chambre) dit pour droit:

**L'article 73 B du traité CE, lu en combinaison avec l'article 73 D du traité, doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à ce qu'un État membre, qui exonère de l'impôt sur les sociétés les revenus locatifs perçus sur le territoire national par des fondations reconnues d'intérêt général en principe soumises à l'impôt de manière illimitée si elles sont établies dans cet État, refuse d'accorder la même exonération pour des revenus de même type à une fondation de droit privé reconnue d'intérêt général au seul motif que, étant établie dans un autre État membre, elle n'est assujettie à l'impôt sur son territoire que de manière limitée.**

Signatures

---

\* Langue de procédure: l'allemand.



PJ n° 3 : Extrait du code général des impôts allemand : Abgabenordnung : articles 51 à 68.

## Abgabenordnung (AO) art. 51 à 68

### § 51 Allgemeines

(1) Gewährt das Gesetz eine Steuervergünstigung, weil eine Körperschaft ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke (steuerbegünstigte Zwecke) verfolgt, so gelten die folgenden Vorschriften. Unter Körperschaften sind die Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen im Sinne des Körperschaftsteuergesetzes zu verstehen. Funktionale Untergliederungen (Abteilungen) von Körperschaften gelten nicht als selbstständige Steuersubjekte.

(2) Werden die steuerbegünstigten Zwecke im Ausland verwirklicht, setzt die Steuervergünstigung voraus, dass natürliche Personen, die ihren Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Geltungsbereich dieses Gesetzes haben, gefördert werden oder die Tätigkeit der Körperschaft neben der Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke auch zum Ansehen der Bundesrepublik Deutschland im Ausland beitragen kann.

(3) Eine Steuervergünstigung setzt zudem voraus, dass die Körperschaft nach ihrer Satzung und bei ihrer tatsächlichen Geschäftsführung keine Bestrebungen im Sinne des § 4 des Bundesverfassungsschutzgesetzes fördert und dem Gedanken der Völkerverständigung nicht zuwiderhandelt. Bei Körperschaften, die im Verfassungsschutzbericht des Bundes oder eines Landes als extremistische Organisation aufgeführt sind, ist widerlegbar davon auszugehen, dass die Voraussetzungen des Satzes 1 nicht erfüllt sind. Die Finanzbehörde teilt Tatsachen, die den Verdacht von Bestrebungen im Sinne des § 4 des Bundesverfassungsschutzgesetzes oder des Zuwiderhandelns gegen den Gedanken der Völkerverständigung begründen, der Verfassungsschutzbehörde mit.

### Fußnoten

(+++ § 51: Zur Anwendung vgl. Art. 97 § 1d Abs. 2 AOEG 1977 +++)  
§ 51: IdF d. Art. 10 Nr. 4 G v. 19.12.2008 I 2794 mWv 1.1.2009

[zum Seitenanfang](#)

| [zur Einzelansicht](#)

### § 52 Gemeinnützige Zwecke

(1) Eine Körperschaft verfolgt gemeinnützige Zwecke, wenn ihre Tätigkeit darauf gerichtet ist, die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet selbstlos zu fördern. Eine Förderung der Allgemeinheit ist nicht gegeben, wenn der Kreis der Personen, dem die Förderung zugute kommt, fest abgeschlossen ist, zum Beispiel Zugehörigkeit zu einer Familie oder zur Belegschaft eines Unternehmens, oder infolge seiner Abgrenzung, insbesondere nach räumlichen oder beruflichen Merkmalen, dauernd nur klein sein kann. Eine Förderung der Allgemeinheit liegt nicht allein deswegen vor, weil eine Körperschaft ihre Mittel einer Körperschaft des öffentlichen Rechts zuführt.

(2) Unter den Voraussetzungen des Absatzes 1 sind als Förderung der Allgemeinheit anzuerkennen:

1. die Förderung von Wissenschaft und Forschung;
2. die Förderung der Religion;
3. die Förderung des öffentlichen Gesundheitswesens und der öffentlichen Gesundheitspflege, insbesondere die Verhütung und Bekämpfung von übertragbaren Krankheiten, auch durch Krankenhäuser im Sinne des § 67, und von Tierseuchen;
4. die Förderung der Jugend- und Altenhilfe;
5. die Förderung von Kunst und Kultur;
6. die Förderung des Denkmalschutzes und der Denkmalpflege;
7. die Förderung der Erziehung, Volks- und Berufsbildung einschließlich der Studentenhilfe;
8. die Förderung des Naturschutzes und der Landschaftspflege im Sinne des Bundesnaturschutzgesetzes und der Naturschutzgesetze der Länder, des Umweltschutzes, des Küstenschutzes und des Hochwasserschutzes;
9. die Förderung des Wohlfahrtswesens, insbesondere der Zwecke der amtlich anerkannten Verbände der freien Wohlfahrtspflege (§ 23 der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung), ihrer Unterverbände und ihrer angeschlossenen Einrichtungen und Anstalten;
10. die Förderung der Hilfe für politisch, rassistisch oder religiös Verfolgte, für Flüchtlinge, Vertriebene, Aussiedler, Spätaussiedler, Kriegsopfer, Kriegshinterbliebene, Kriegsbeschädigte und Kriegsgefangene, Zivilbeschädigte und Behinderte sowie Hilfe für Opfer von Straftaten; Förderung des Andenkens an Verfolgte, Kriegs- und Katastrophenopfer; Förderung des Suchdienstes für Vermisste;
11. die Förderung der Rettung aus Lebensgefahr;
12. die Förderung des Feuer-, Arbeits-, Katastrophen- und Zivilschutzes sowie der Unfallverhütung;
13. die Förderung internationaler Gesinnung, der Toleranz auf allen Gebieten der Kultur und des Völkerverständigungsgedankens;
14. die Förderung des Tierschutzes;
15. die Förderung der Entwicklungszusammenarbeit;
16. die Förderung von Verbraucherberatung und Verbraucherschutz;
17. die Förderung der Fürsorge für Strafgefangene und ehemalige Strafgefangene;

18. die Förderung der Gleichberechtigung von Frauen und Männern;
19. die Förderung des Schutzes von Ehe und Familie;
20. die Förderung der Kriminalprävention;
21. die Förderung des Sports (Schach gilt als Sport);
22. die Förderung der Heimatpflege und Heimatkunde;
23. die Förderung der Tierzucht, der Pflanzenzucht, der Kleingärtnerei, des traditionellen Brauchtums einschließlich des Karnevals, der Fastnacht und des Faschings, der Soldaten- und Reservistenbetreuung, des Amateurfunkens, des Modellflugs und des Hundesports;
24. die allgemeine Förderung des demokratischen Staatswesens im Geltungsbereich dieses Gesetzes; hierzu gehören nicht Bestrebungen, die nur bestimmte Einzelinteressen staatsbürgerlicher Art verfolgen oder die auf den kommunalpolitischen Bereich beschränkt sind;
25. die Förderung des bürgerschaftlichen Engagements zugunsten gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Zwecke.

Sofern der von der Körperschaft verfolgte Zweck nicht unter Satz 1 fällt, aber die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet entsprechend selbstlos gefördert wird, kann dieser Zweck für gemeinnützig erklärt werden. Die obersten Finanzbehörden der Länder haben jeweils eine Finanzbehörde im Sinne des Finanzverwaltungsgesetzes zu bestimmen, die für Entscheidungen nach Satz 2 zuständig ist.

## Fußnoten

(+++ § 52: Zur erstmaligen Anwendung ab 1.1.2007 vgl. Art. 97 § 1d AOEG 1977 +++)  
 § 52: Neugefasst durch Bek. v. 1.10.2002 I 3866  
 § 52 Abs. 2: IdF d. Art. 5 Nr. 1 G v. 10.10.2007 I 2332 mWv 1.1.2007

[zum Seitenanfang](#)

| [zur Einzelansicht](#)

## § 53 Mildtätige Zwecke

Eine Körperschaft verfolgt mildtätige Zwecke, wenn ihre Tätigkeit darauf gerichtet ist, Personen selbstlos zu unterstützen,

1. die infolge ihres körperlichen, geistigen oder seelischen Zustandes auf die Hilfe anderer angewiesen sind oder
2. deren Bezüge nicht höher sind als das Vierfache des Regelsatzes der Sozialhilfe im Sinne des § 28 des Zwölften Buches Sozialgesetzbuch; beim Alleinstehenden oder Haushaltsvorstand tritt an die Stelle des Vierfachen das Fünffache des Regelsatzes. Dies gilt nicht für Personen, deren Vermögen zur nachhaltigen Verbesserung ihres

Unterhalts ausreicht und denen zugemutet werden kann, es dafür zu verwenden. Bei Personen, deren wirtschaftliche Lage aus besonderen Gründen zu einer Notlage geworden ist, dürfen die Bezüge oder das Vermögen die genannten Grenzen übersteigen. Bezüge im Sinne dieser Vorschrift sind

a)

Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes und

b)

andere zur Bestreitung des Unterhalts bestimmte oder geeignete Bezüge, die der Alleinstehende oder der Haushaltsvorstand und die sonstigen Haushaltsangehörigen haben. Zu den Bezügen zählen nicht Leistungen der Sozialhilfe, Leistungen zur Sicherung des Lebensmittelunterhalts nach dem Zweiten Buch Sozialgesetzbuch und bis zur Höhe der Leistungen der Sozialhilfe Unterhaltsleistungen an Personen, die ohne die Unterhaltsleistungen sozialhilfeberechtigt wären, oder Anspruch auf Leistungen zur Sicherung des Lebensunterhalts nach dem Zweiten Buch Sozialgesetzbuch hätten. Unterhaltsansprüche sind zu berücksichtigen.

## Fußnoten

§ 53: Neugefasst durch Bek. v. 1.10.2002 I 3866  
 § 53 Nr. 2 Satz 1 (bezeichnet als Satz 1 Nr. 2 Satz 1): IdF d. Art. 47 G v. 27.12.2003 I 3022 mWv  
 1.1.2005

§ 53 Nr. 2 Satz 5 (bezeichnet als Satz 4): IdF d. Art. 31 G v. 24.12.2003 I 2954 mWv  
 1.1.2005

[zum Seitenanfang](#)

| [zur Einzelansicht](#)

## § 54 Kirchliche Zwecke

(1) Eine Körperschaft verfolgt kirchliche Zwecke, wenn ihre Tätigkeit darauf gerichtet ist, eine Religionsgemeinschaft, die Körperschaft des öffentlichen Rechts ist, selbstlos zu fördern.

(2) Zu diesen Zwecken gehören insbesondere die Errichtung, Ausschmückung und Unterhaltung von Gotteshäusern und kirchlichen Gemeindehäusern, die Abhaltung von Gottesdiensten, die Ausbildung von Geistlichen, die Erteilung von Religionsunterricht, die Beerdigung und die Pflege des Andenkens der Toten, ferner die Verwaltung des Kirchenvermögens, die Besoldung der Geistlichen, Kirchenbeamten und Kirchendiener, die Alters- und Behindertenversorgung für diese Personen und die Versorgung ihrer Witwen und Waisen.

## Fußnoten

Neugefasst durch Bek. v. 1.10.2002 I 3866

[zum Seitenanfang](#)

| [zur Einzelansicht](#)

## § 55 Selbstlosigkeit

(1) Eine Förderung oder Unterstützung geschieht selbstlos, wenn dadurch nicht in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke - zum Beispiel gewerbliche Zwecke oder sonstige Erwerbszwecke - verfolgt werden und wenn die folgenden Voraussetzungen gegeben sind:

1. Mittel der Körperschaft dürfen nur für die satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden. Die Mitglieder oder Gesellschafter (Mitglieder im Sinne dieser Vorschriften) dürfen keine Gewinnanteile und in ihrer Eigenschaft als Mitglieder auch keine sonstigen Zuwendungen aus Mitteln der Körperschaft erhalten. Die Körperschaft darf ihre Mittel weder für die unmittelbare noch für die mittelbare Unterstützung oder Förderung politischer Parteien verwenden.
  2. Die Mitglieder dürfen bei ihrem Ausscheiden oder bei Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft nicht mehr als ihre eingezahlten Kapitalanteile und den gemeinen Wert ihrer geleisteten Sacheinlagen zurückerhalten.
  3. Die Körperschaft darf keine Person durch Ausgaben, die dem Zweck der Körperschaft fremd sind, oder durch unverhältnismäßig hohe Vergütungen begünstigen.
  4. Bei Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft oder bei Wegfall ihres bisherigen Zwecks darf das Vermögen der Körperschaft, soweit es die eingezahlten Kapitalanteile der Mitglieder und den gemeinen Wert der von den Mitgliedern geleisteten Sacheinlagen übersteigt, nur für steuerbegünstigte Zwecke verwendet werden (Grundsatz der Vermögensbindung). Diese Voraussetzung ist auch erfüllt, wenn das Vermögen einer anderen steuerbegünstigten Körperschaft oder einer Körperschaft des öffentlichen Rechts für steuerbegünstigte Zwecke übertragen werden soll.
  5. Die Körperschaft muss ihre Mittel grundsätzlich zeitnah für ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verwenden. Verwendung in diesem Sinne ist auch die Verwendung der Mittel für die Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen, die satzungsmäßigen Zwecken dienen. Eine zeitnahe Mittelverwendung ist gegeben, wenn die Mittel spätestens in dem auf den Zufluss folgenden Kalender- oder Wirtschaftsjahr für die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden.
- (2) Bei der Ermittlung des gemeinen Werts (Absatz 1 Nr. 2 und 4) kommt es auf die Verhältnisse zu dem Zeitpunkt an, in dem die Sacheinlagen geleistet worden sind.
- (3) Die Vorschriften, die die Mitglieder der Körperschaft betreffen (Absatz 1 Nr. 1, 2 und 4), gelten bei Stiftungen für die Stifter und ihre Erben, bei Betrieben gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts für die Körperschaft sinngemäß, jedoch mit der Maßgabe, dass bei Wirtschaftsgütern, die nach § 6 Absatz 1 Nummer 4 Satz 4 des Einkommensteuergesetzes aus einem Betriebsvermögen zum Buchwert entnommen worden sind, an die Stelle des gemeinen Werts der Buchwert der Entnahme tritt.

## Fußnoten

(+++ § 55 Abs. 1 Nr. 5: Anzuwenden ab 1.1.2000 gem. Art. 97 § 1a Abs. 3 AOEG 1977 +++)

§ 55: Neugefasst durch Bek. v. 1.10.2002 I 3866  
 § 55 Abs. 3: IdF d. Art. 9 G v. 19.7.2006 I 1652 mWv 1.1.2007 u. d. Art. 3 G v. 20.4.2009 I 774 mWv 24.4.2009

[zum Seitenanfang](#)  
 | [zur Einzelansicht](#)

## § 56 Ausschließlichkeit

Ausschließlichkeit liegt vor, wenn eine Körperschaft nur ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verfolgt.

### Fußnoten

Neugefasst durch Bek. v. 1.10.2002 I 3866

[zum Seitenanfang](#)

| [zur Einzelansicht](#)

## § 57 Unmittelbarkeit

(1) Eine Körperschaft verfolgt unmittelbar ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke, wenn sie selbst diese Zwecke verwirklicht. Das kann auch durch Hilfspersonen geschehen, wenn nach den Umständen des Falls, insbesondere nach den rechtlichen und tatsächlichen Beziehungen, die zwischen der Körperschaft und der Hilfsperson bestehen, das Wirken der Hilfsperson wie eigenes Wirken der Körperschaft anzusehen ist.

(2) Eine Körperschaft, in der steuerbegünstigte Körperschaften zusammengefasst sind, wird einer Körperschaft, die unmittelbar steuerbegünstigte Zwecke verfolgt, gleichgestellt.

### Fußnoten

Neugefasst durch Bek. v. 1.10.2002 I 3866

[zum Seitenanfang](#)

| [zur Einzelansicht](#)

## § 58 Steuerlich unschädliche Betätigungen

Die Steuervergünstigung wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass

1. eine Körperschaft Mittel für die Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke einer anderen Körperschaft oder für die Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke durch eine Körperschaft des öffentlichen Rechts beschafft; die Beschaffung von Mitteln für eine unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft des privaten Rechts setzt voraus, dass diese selbst steuerbegünstigt ist,
2. eine Körperschaft ihre Mittel teilweise einer anderen, ebenfalls steuerbegünstigten Körperschaft oder einer Körperschaft des öffentlichen Rechts zur Verwendung zu steuerbegünstigten Zwecken zuwendet,
3. eine Körperschaft ihre Arbeitskräfte anderen Personen, Unternehmen, Einrichtungen oder einer Körperschaft des öffentlichen Rechts für steuerbegünstigte Zwecke zur Verfügung stellt,
4. eine Körperschaft ihr gehörende Räume einer anderen, ebenfalls steuerbegünstigten Körperschaft oder einer Körperschaft des öffentlichen Rechts zur Nutzung zu steuerbegünstigten Zwecken überlässt,
- 5.

- eine Stiftung einen Teil, jedoch höchstens ein Drittel ihres Einkommens dazu verwendet, um in angemessener Weise den Stifter und seine nächsten Angehörigen zu unterhalten, ihre Gräber zu pflegen und ihr Andenken zu ehren,
6. eine Körperschaft ihre Mittel ganz oder teilweise einer Rücklage zuführt, soweit dies erforderlich ist, um ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke nachhaltig erfüllen zu können,
7. a) eine Körperschaft höchstens ein Drittel des Überschusses der Einnahmen über die Unkosten aus Vermögensverwaltung und darüber hinaus höchstens 10 Prozent ihrer sonstigen nach § 55 Abs. 1 Nr. 5 zeitnah zu verwendenden Mittel einer freien Rücklage zuführt,  
b) eine Körperschaft Mittel zum Erwerb von Gesellschaftsrechten zur Erhaltung der prozentualen Beteiligung an Kapitalgesellschaften ansammelt oder im Jahr des Zuflusses verwendet; diese Beträge sind auf die nach Buchstabe a in demselben Jahr oder künftig zulässigen Rücklagen anzurechnen,
8. eine Körperschaft gesellige Zusammenkünfte veranstaltet, die im Vergleich zu ihrer steuerbegünstigten Tätigkeit von untergeordneter Bedeutung sind,
9. ein Sportverein neben dem unbezahlten auch den bezahlten Sport fördert,
10. eine von einer Gebietskörperschaft errichtete Stiftung zur Erfüllung ihrer steuerbegünstigten Zwecke Zuschüsse an Wirtschaftsunternehmen vergibt,
11. eine Körperschaft folgende Mittel ihrem Vermögen zuführt:  
a) Zuwendungen von Todes wegen, wenn der Erblasser keine Verwendung für den laufenden Aufwand der Körperschaft vorgeschrieben hat,  
b) Zuwendungen, bei denen der Zuwendende ausdrücklich erklärt, dass sie zur Ausstattung der Körperschaft mit Vermögen oder zur Erhöhung des Vermögens bestimmt sind,  
c) Zuwendungen auf Grund eines Spendenaufrufs der Körperschaft, wenn aus dem Spendenaufruf ersichtlich ist, dass Beträge zur Aufstockung des Vermögens erbeten werden,  
d) Sachzuwendungen, die ihrer Natur nach zum Vermögen gehören,
12. eine Stiftung im Jahr ihrer Errichtung und in den zwei folgenden Kalenderjahren Überschüsse aus der Vermögensverwaltung und die Gewinne aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben (§ 14) ganz oder teilweise ihrem Vermögen zuführt.

## Fußnoten

- (+++ § 58: Zur erstmaligen Anwendung ab 1.1.2007 vgl. Art. 97 § 1d AOEG 1977 +++)  
(+++ § 58 Nr. 1: Anzuwenden ab 1.1.2001 gem. Art. 97 § 1a Abs. 1 AOEG 1977 +++)

(+++ § 58 Nr. 7 Buchst. a: Anzuwenden ab 1.1.2000 gem. Art. 97 § 1a Abs. 3 AOEG 1977 +++)

(+++ § 58 Nr. 10 F. 21.12.1993: Erstmals anzuwenden ab 1.1.1993 gem. Art. 97 § 1a Abs. 2 AOEG 1977 +++)

(+++ § 58 Nr. 11 u. 12: Anzuwenden ab 1.1.2000 gem. Art. 97 § 1a Abs. 3 AOEG 1977 +++)

§ 58: Neugefasst durch Bek. v. 1.10.2002 I 3866

§ 58 Nr. 1: IdF d. Art. 1 G v. 21.7.2004 I 1753 mWv 27.7.2004

§ 58 Nr. 3: IdF d. Art. 5 Nr. 2 Buchst. a G v. 10.10.2007 I 2332 mWv 1.1.2007

§ 58 Nr. 4: IdF d. Art. 5 Nr. 2 Buchst. b G v. 10.10.2007 I 2332 mWv 1.1.2007

§ 58 Nr. 7 Buchst. a: IdF d. Art. 10 Nr. 17 G v. 13.12.2006 I 2878 mWv 1.1.2007

[zum Seitenanfang](#)

| [zur Einzelansicht](#)

## § 59 Voraussetzung der Steuervergünstigung

Die Steuervergünstigung wird gewährt, wenn sich aus der Satzung, dem Stiftungsgeschäft oder der sonstigen Verfassung (Satzung im Sinne dieser Vorschriften) ergibt, welchen Zweck die Körperschaft verfolgt, dass dieser Zweck den Anforderungen der §§ 52 bis 55 entspricht und dass er ausschließlich und unmittelbar verfolgt wird; die tatsächliche Geschäftsführung muss diesen Satzungsbestimmungen entsprechen.

### Fußnoten

Neugefasst durch Bek. v. 1.10.2002 I 3866

[zum Seitenanfang](#)

| [zur Einzelansicht](#)

## § 60 Anforderungen an die Satzung

(1) Die Satzungszwecke und die Art ihrer Verwirklichung müssen so genau bestimmt sein, dass auf Grund der Satzung geprüft werden kann, ob die satzungsmäßigen Voraussetzungen für Steuervergünstigungen gegeben sind. Die Satzung muss die in der Anlage 1 bezeichneten Festlegungen enthalten.

(2) Die Satzung muss den vorgeschriebenen Erfordernissen bei der Körperschaftsteuer und bei der Gewerbesteuer während des ganzen Veranlagungs- oder Bemessungszeitraums, bei den anderen Steuern im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer entsprechen.

### Fußnoten

(+++ § 60 Abs. 1 Satz 2: Zur Anwendung vgl. Art. 97 § 1f Abs. 2 AOEG 1977 +++)

§ 60: Neugefasst durch Bek. v. 1.10.2002 I 3866

§ 60 Abs. 1 Satz 2: Eingef. durch Art. 10 Nr. 5 G v. 19.12.2008 I 2794 mWv 1.1.2009

[zum Seitenanfang](#)

| [zur Einzelansicht](#)

## § 61 Satzungsmäßige Vermögensbindung

(1) Eine steuerlich ausreichende Vermögensbindung (§ 55 Abs. 1 Nr. 4) liegt vor, wenn der Zweck, für den das Vermögen bei Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft oder bei Wegfall ihres bisherigen Zwecks verwendet werden soll, in der Satzung so genau bestimmt



ist, dass auf Grund der Satzung geprüft werden kann, ob der Verwendungszweck steuerbegünstigt ist.

(2) (weggefallen)

(3) Wird die Bestimmung über die Vermögensbindung nachträglich so geändert, dass sie den Anforderungen des § 55 Abs. 1 Nr. 4 nicht mehr entspricht, so gilt sie von Anfang an als steuerlich nicht ausreichend. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 ist mit der Maßgabe anzuwenden, dass Steuerbescheide erlassen, aufgehoben oder geändert werden können, soweit sie Steuern betreffen, die innerhalb der letzten zehn Kalenderjahre vor der Änderung der Bestimmung über die Vermögensbindung entstanden sind.

## Fußnoten

(+++ § 61: Zur erstmaligen Anwendung ab 1.1.2007 vgl. Art. 97 § 1d AOEG 1977 +++)

§ 61: Neugefasst durch Bek. v. 1.10.2002 I 3866

§ 61 Abs. 2: Aufgeh. durch Art. 5 Nr. 3 G v. 10.10.2007 I 2332 mWv 1.1.2007

[zum Seitenanfang](#)

| [zur Einzelansicht](#)

## § 62 (weggefallen)

-

## Fußnoten

§ 62: Aufgeh. durch Art. 10 Nr. 6 G v. 19.12.2008 I 2794 mWv 1.1.2009

[zum Seitenanfang](#)

| [zur Einzelansicht](#)

## § 63 Anforderungen an die tatsächliche Geschäftsführung

(1) Die tatsächliche Geschäftsführung der Körperschaft muss auf die ausschließliche und unmittelbare Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke gerichtet sein und den Bestimmungen entsprechen, die die Satzung über die Voraussetzungen für Steuervergünstigungen enthält.

(2) Für die tatsächliche Geschäftsführung gilt sinngemäß § 60 Abs. 2, für eine Verletzung der Vorschrift über die Vermögensbindung § 61 Abs. 3.

(3) Die Körperschaft hat den Nachweis, dass ihre tatsächliche Geschäftsführung den Erfordernissen des Absatzes 1 entspricht, durch ordnungsmäßige Aufzeichnungen über ihre Einnahmen und Ausgaben zu führen.

(4) Hat die Körperschaft Mittel angesammelt, ohne dass die Voraussetzungen des § 58 Nr. 6 und 7 vorliegen, kann das Finanzamt ihr eine Frist für die Verwendung der Mittel setzen. Die tatsächliche Geschäftsführung gilt als ordnungsgemäß im Sinne des Absatzes 1, wenn die Körperschaft die Mittel innerhalb der Frist für steuerbegünstigte Zwecke verwendet.

## Fußnoten

Neugefasst durch Bek. v. 1.10.2002 I 3866

[zum Seitenanfang](#)

| [zur Einzelansicht](#)

## § 64 Steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe

- (1) Schließt das Gesetz die Steuervergünstigung insoweit aus, als ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb (§ 14) unterhalten wird, so verliert die Körperschaft die Steuervergünstigung für die dem Geschäftsbetrieb zuzuordnenden Besteuerungsgrundlagen (Einkünfte, Umsätze, Vermögen), soweit der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb kein Zweckbetrieb (§§ 65 bis 68) ist.
- (2) Unterhält die Körperschaft mehrere wirtschaftliche Geschäftsbetriebe, die keine Zweckbetriebe (§§ 65 bis 68) sind, werden diese als ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb behandelt.
- (3) Übersteigen die Einnahmen einschließlich Umsatzsteuer aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben, die keine Zweckbetriebe sind, insgesamt nicht 35.000 Euro im Jahr, so unterliegen die diesen Geschäftsbetrieben zuzuordnenden Besteuerungsgrundlagen nicht der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer.
- (4) Die Aufteilung einer Körperschaft in mehrere selbständige Körperschaften zum Zweck der mehrfachen Inanspruchnahme der Steuervergünstigung nach Absatz 3 gilt als Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten im Sinne des § 42.
- (5) Überschüsse aus der Verwertung unentgeltlich erworbenen Altmaterials außerhalb einer ständig dafür vorgehaltenen Verkaufsstelle, die der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer unterliegen, können in Höhe des branchenüblichen Reingewinns geschätzt werden.
- (6) Bei den folgenden steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben kann der Besteuerung ein Gewinn von 15 Prozent der Einnahmen zugrunde gelegt werden:
1. Werbung für Unternehmen, die im Zusammenhang mit der steuerbegünstigten Tätigkeit einschließlich Zweckbetrieben stattfindet,
  2. Totalisatorbetriebe,
  3. Zweite Fraktionierungsstufe der Blutspendedienste.

## Fußnoten

(+++ § 64: Zur erstmaligen Anwendung ab 1.1.2007 vgl. Art. 97 § 1d AOEG 1977 +++)  
 (+++ § 64 Abs. 6: Anzuwenden ab 1.1.2000 gem. Art. 97 § 1b AOEG 1977 +++)  
 § 64: Neugefasst durch Bek. v. 1.10.2002 I 3866  
 § 64 Abs. 3: IdF d. Art. 5 Nr. 4 G v. 10.10.2007 I 2332 mWv 1.1.2007  
 § 64 Abs. 6: IdF d. Art. 10 Nr. 17 G v. 13.12.2006 I 2878 mWv 1.1.2007

[zum Seitenanfang](#)

| [zur Einzelansicht](#)

## § 65 Zweckbetrieb

Ein Zweckbetrieb ist gegeben, wenn

1. der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb in seiner Gesamtrichtung dazu dient, die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke der Körperschaft zu verwirklichen,
2. die Zwecke nur durch einen solchen Geschäftsbetrieb erreicht werden können und
3. der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb zu nicht begünstigten Betrieben derselben oder ähnlicher Art nicht in größerem Umfang in Wettbewerb tritt, als es bei Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbar ist.

## Fußnoten

Neugefasst durch Bek. v. 1.10.2002 I 3866

[zum Seitenanfang](#)

| [zur Einzelansicht](#)

## § 66 Wohlfahrtspflege

(1) Eine Einrichtung der Wohlfahrtspflege ist ein Zweckbetrieb, wenn sie in besonderem Maße den in § 53 genannten Personen dient.

(2) Wohlfahrtspflege ist die planmäßige, zum Wohle der Allgemeinheit und nicht des Erwerbs wegen ausgeübte Sorge für notleidende oder gefährdete Mitmenschen. Die Sorge kann sich auf das gesundheitliche, sittliche, erzieherische oder wirtschaftliche Wohl erstrecken und Vorbeugung oder Abhilfe bezwecken.

(3) Eine Einrichtung der Wohlfahrtspflege dient in besonderem Maße den in § 53 genannten Personen, wenn diesen mindestens zwei Drittel ihrer Leistungen zugute kommen. Für Krankenhäuser gilt § 67.

## Fußnoten

Neugefasst durch Bek. v. 1.10.2002 I 3866

[zum Seitenanfang](#)

| [zur Einzelansicht](#)

## § 67 Krankenhäuser

(1) Ein Krankenhaus, das in den Anwendungsbereich des Krankenhausentgeltgesetzes oder der Bundespflegesatzverordnung fällt, ist ein Zweckbetrieb, wenn mindestens 40 Prozent der jährlichen Belegungstage oder Berechnungstage auf Patienten entfallen, bei denen nur Entgelte für allgemeine Krankenhausleistungen (§ 7 des Krankenhausentgeltgesetzes, § 10 der Bundespflegesatzverordnung) berechnet werden.

(2) Ein Krankenhaus, das nicht in den Anwendungsbereich des Krankenhausentgeltgesetzes oder der Bundespflegesatzverordnung fällt, ist ein Zweckbetrieb, wenn mindestens 40 Prozent der jährlichen Belegungstage oder Berechnungstage auf Patienten entfallen, bei denen für die Krankenhausleistungen kein höheres Entgelt als nach Absatz 1 berechnet wird.

## Fußnoten

(+++ § 67 Abs. 1: Anzuwenden ab 1.1.1996 bzw. 1.1.1995 gem. Art. 97 § 1c Abs. 2 AOEG 1977  
+++)

§ 67: Neugefasst durch Bek. v. 1.10.2002 I 3866  
§ 67 Abs. 1: IdF d. Art. 10 Nr. 7 Buchst. a G v. 13.12.2006 I 2878 mWv 19.12.2006 u. d. Art. 10 Nr. 7 Buchst. a G v. 13.12.2006 I 2878 mWv 19.12.2006; Änderung gem. Art. 10 Nr. 17 mWv 1.1.2007 bereits durch Art. 10 Nr. 7 Buchst. a erfolgt  
§ 67 Abs. 2: IdF d. Art. 10 Nr. 7 Buchst. b G v. 13.12.2006 I 2878 mWv 19.12.2006 u. d. Art. 10 Nr. 17 G v. 13.12.2006 I 2878 mWv 1.1.2007

[zum Seitenanfang](#)

| [zur Einzelansicht](#)

## § 67a Sportliche Veranstaltungen

(1) Sportliche Veranstaltungen eines Sportvereins sind ein Zweckbetrieb, wenn die Einnahmen einschließlich Umsatzsteuer insgesamt 35.000 Euro im Jahr nicht übersteigen. Der Verkauf von Speisen und Getränken sowie die Werbung gehören nicht zu den sportlichen Veranstaltungen.

(2) Der Sportverein kann dem Finanzamt bis zur Unanfechtbarkeit des Körperschaftsteuerbescheids erklären, dass er auf die Anwendung des Absatzes 1 Satz 1 verzichtet. Die Erklärung bindet den Sportverein für mindestens fünf Veranlagungszeiträume.

(3) Wird auf die Anwendung des Absatzes 1 Satz 1 verzichtet, sind sportliche Veranstaltungen eines Sportvereins ein Zweckbetrieb, wenn

1.

kein Sportler des Vereins teilnimmt, der für seine sportliche Betätigung oder für die Benutzung seiner Person, seines Namens, seines Bildes oder seiner sportlichen Betätigung zu Werbezwecken von dem Verein oder einem Dritten über eine Aufwandsentschädigung hinaus Vergütungen oder andere Vorteile erhält und

2.

kein anderer Sportler teilnimmt, der für die Teilnahme an der Veranstaltung von dem Verein oder einem Dritten im Zusammenwirken mit dem Verein über eine Aufwandsentschädigung hinaus Vergütungen oder andere Vorteile erhält.

Andere sportliche Veranstaltungen sind ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb. Dieser schließt die Steuervergünstigung nicht aus, wenn die Vergütungen oder andere Vorteile ausschließlich aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben, die nicht Zweckbetriebe sind, oder von Dritten geleistet werden.

## Fußnoten

(+++ § 67a: Zur erstmaligen Anwendung ab 1.1.2007 vgl. Art. 97 § 1d AOEG 1977 +++)

§ 67a: Neugefasst durch Bek. v. 1.10.2002 I 3866

§ 67a Abs. 1: IdF d. Art. 5 Nr. 5 G v. 10.10.2007 I 2332 mWv 1.1.2007

[zum Seitenanfang](#)

| [zur Einzelansicht](#)

## § 68 Einzelne Zweckbetriebe

Zweckbetriebe sind auch:

1.

a)

Alten-, Altenwohn- und Pflegeheime, Erholungsheime, Mahlzeitendienste, wenn sie in besonderem Maß den in § 53 genannten Personen dienen (§ 66 Abs. 3),

b)

Kindergärten, Kinder-, Jugend- und Studentenheime, Schullandheime und Jugendherbergen,

2.

a)

landwirtschaftliche Betriebe und Gärtnereien, die der Selbstversorgung von Körperschaften dienen und dadurch die sachgemäße Ernährung und ausreichende Versorgung von Anstaltsangehörigen sichern,

b)

andere Einrichtungen, die für die Selbstversorgung von Körperschaften erforderlich sind, wie Tischlereien, Schlossereien,

wenn die Lieferungen und sonstigen Leistungen dieser Einrichtungen an Außenstehende dem Wert nach 20 Prozent der gesamten Lieferungen und sonstigen Leistungen des Betriebs - einschließlich der an die Körperschaften selbst bewirkten - nicht übersteigen,

3.

a)

Werkstätten für behinderte Menschen, die nach den Vorschriften des Dritten Buches Sozialgesetzbuch förderungsfähig sind und Personen Arbeitsplätze bieten, die wegen ihrer Behinderung nicht auf dem allgemeinen Arbeitsmarkt tätig sein können,

b)

Einrichtungen für Beschäftigungs- und Arbeitstherapie, in denen behinderte Menschen aufgrund ärztlicher Indikationen außerhalb eines Beschäftigungsverhältnisses zum Träger der Therapieeinrichtung mit dem Ziel behandelt werden, körperliche oder psychische Grundfunktionen zum Zwecke der Wiedereingliederung in das Alltagsleben wiederherzustellen oder die besonderen Fähigkeiten und Fertigkeiten auszubilden, zu fördern und zu trainieren, die für eine Teilnahme am Arbeitsleben erforderlich sind, und

c)

Integrationsprojekte im Sinne des § 132 Abs. 1 des Neunten Buches Sozialgesetzbuch, wenn mindestens 40 Prozent der Beschäftigten besonders betroffene schwerbehinderte Menschen im Sinne des § 132 Abs. 1 des Neunten Buches Sozialgesetzbuch sind,

4.

Einrichtungen, die zur Durchführung der Blindenfürsorge und zur Durchführung der Fürsorge für Körperbehinderte unterhalten werden,

5.

Einrichtungen der Fürsorgeerziehung und der freiwilligen Erziehungshilfe,

6.

von den zuständigen Behörden genehmigte Lotterien und Ausspielungen, wenn der Reinertrag unmittelbar und ausschließlich zur Förderung mildtätiger, kirchlicher oder gemeinnütziger Zwecke verwendet wird,

7.

kulturelle Einrichtungen, wie Museen, Theater, und kulturelle Veranstaltungen, wie Konzerte, Kunstausstellungen; dazu gehört nicht der Verkauf von Speisen und Getränken,

8.

Volkshochschulen und andere Einrichtungen, soweit sie selbst Vorträge, Kurse und andere Veranstaltungen wissenschaftlicher oder belehrender Art durchführen; dies gilt auch, soweit die Einrichtungen den Teilnehmern dieser Veranstaltungen selbst Beherbergung und Beköstigung gewähren,

9.

Wissenschafts- und Forschungseinrichtungen, deren Träger sich überwiegend aus Zuwendungen der öffentlichen Hand oder Dritter oder aus der Vermögensverwaltung finanziert. Der Wissenschaft und Forschung dient auch die Auftragsforschung. Nicht zum Zweckbetrieb gehören Tätigkeiten, die sich auf die Anwendung gesicherter wissenschaftlicher Erkenntnisse beschränken, die Übernahme von Projektträgerchaften sowie wirtschaftliche Tätigkeiten ohne Forschungsbezug.

## Fußnoten

(+++ § 68 F. 18.12.1989: Erstmals anzuwenden ab 1.1.1990 gem. Art. 97 § 1d AOEG 1977 + ++)

(+++ § 68 Nr. 3F. 2004-04-23: Anzuwenden ab 1.1.2003; vgl. Art. 97 § 1e Abs. 3 Satz 1 AOEG 1977 F. 2004-04-23 +++)

(+++ § 68 Nr. 3 Buchst. c: Zur Anwendung vgl. Art. 97 § 1e Abs. 3 Satz 2 AOEG 1977 F. 2004-04-23 +++)

§ 68: Neugefasst durch Bek. v. 1.10.2002 I 3866; 2003 I 61

§ 68 Nr. 2 Schlusssatz: IdF d. Art. 10 Nr. 17 G v. 13.12.2006 I 2878 mWv 1.1.2007

§ 68 Nr. 3: IdF d. Art. 1a G v. 23.4.2004 I 606 mWv 1.5.2004

§ 68 Nr. 3 Buchst. c: IdF d. Art. 10 Nr. 17 G v. 13.12.2006 I 2878 mWv 1.1.2007

[zum Seitenanfang](#)

| [zur Einzelansicht](#)

## **Vierter Abschnitt Haftung**

### **Fußnoten**