

DOMSTOLENS DOM (Store Afdeling)

11. september 2007*

I sag C-318/05,

angående et traktatbrudssøgsmål i henhold til artikel 226 EF, anlagt den 17. august 2005,

Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved K. Gross og R. Lyal, som befuldmægtigede, og med valgt adresse i Luxembourg,

sagsøger,

mod

Forbundsrepublikken Tyskland ved M. Lumma og U. Forsthoff, som befuldmægtigede,

sagsøgt,

* Processprog: tysk.

har

DOMSTOLEN (Store Afdeling)

sammensat af præsidenten, V. Skouris, afdelingsformændene P. Jann, C.W.A. Timmermans, A. Rosas (refererende dommer) og K. Lenaerts samt dommerne J.N. Cunha Rodrigues, R. Silva de Lapuerta, K. Schiemann, J. Makarczyk, G. Arestis, A. Borg Barthet, M. Ilešič og J. Malenovský,

generaladvokat: C. Stix-Hackl
justitssekretær: fuldmægtig B. Fülöp,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 2. maj 2006,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 21. september 2006,

afsagt følgende

Dom

- 1 Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber har i stævningen nedlagt påstand om, at det fastslås, at Forbundsrepublikken Tyskland har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 18 EF, 39 EF, 43 EF og 49 EF, idet den uden undtagelse udelukker skolepenge for skolegang på en skole etableret i en anden medlemsstat fra

bestemmelsen om skattefradrag for særlige udgifter i § 10, stk. 1, nr. 9, i Einkommensteuergesetz i den den 19. oktober 2002 offentliggjorte affattelse (den tyske lov om indkomstskat, BGBl. 2002 I, s. 4210, herefter »EStG«).

Relevant national lovgivning

- 2 I henhold til den tyske lovgivning dækkes skolepenge for skolegang på en privatskole af et skattefradrag, hvis der består forsørgerpligt over for barnet, og af et børnetilskud. I det omfang der på grund af indlogering på en kostskole er yderligere udgifter forbundet med uddannelsen, gives der for disse ret til et skønsmæssigt fastsat skattefradrag til uddannelse efter EStG's § 33a, stk. 2. Det samme gælder for yderligere udgifter som følge af skolegang på en udenlandsk skole.

- 3 Hvad angår fradraget for skolepenge som en særlig udgift (»Sonderausgaben«) bestemmer EStG's § 10, stk. 1, nr. 9, følgende:

»Ved særlige udgifter [»Sonderausgaben«] [der giver ret til fradrag ved indkomstbeskatningen] forstås følgende udgifter, når der hverken er tale om driftsudgifter eller erhvervsmæssige udgifter:

1. [...]

9. 30% af den betaling, som den skattepligtige erlægger for skolegang for et barn, for hvem der indrømmes et børnefradrag eller oppebæres børnetilskud, på en almen privatskole, som er statsanerkendt i henhold til

Grundgesetz' artikel 7, stk. 4, eller en privat specialskole, der tilbyder almen undervisning, som er anerkendt i medfør af delstatslovgivningen, med undtagelse af betaling for logi, tilsyn og forplejning.«

- 4 Artikel 7, stk. 4, i Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland af 23. maj 1949 (Forbundsrepublikken Tysklands grundlov, herefter »Grundgesetz«), som der her er henvist til, bestemmer:

»(4) Retten til at oprette private skoler er sikret. Private skoler, der anvendes som erstatning for offentlige skoler, skal godkendes af staten og er underlagt delstatslovgivningen. Der skal gives godkendelse, når de private skoler med hensyn til undervisningens indhold, bygningernes udstyr og indretning samt lærernes uddannelse opfylder kravene i de offentlige skoler, og i det omfang dette ikke medfører forskelsbehandling af elever på grundlag af forældrenes formueforhold. Der skal nægtes godkendelse, såfremt lærernes økonomiske og retlige forhold ikke er tilstrækkelig sikret.«

Den administrative procedure

- 5 Da Kommissionen fandt, at Forbundsrepublikken Tyskland har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 18 EF, 39 EF, 43 EF og 49 EF, idet den uden undtagelse udelukker skolepenge for skolegang på en skole etableret i en anden medlemsstat fra bestemmelsen om skattefradrag for særlige udgifter i EStG's § 10, stk. 1, nr. 9, iværksatte den traktatbrudsproceduren i medfør af artikel 226, stk. 1, EF. I henhold til denne bestemmelse, og efter at have tilstillet Forbundsrepublikken Tyskland en åbningsskrivelse den 19. juli 2002, fremsatte Kommissionen den 7. januar 2004 en begrundet udtalelse, hvori den opfordrede denne medlemsstat til at træffe de nødvendige foranstaltninger for at efterkomme de nævnte forpligtelser inden for en frist af to måneder fra modtagelsen af den begrundede udtalelse.

- 6 Da Kommissionen fandt, at de tyske myndigheders svar på den begrundede udtalelse var utilfredsstillende, besluttede den at anlægge den foreliggende sag.

- 7 I mellemtiden er spørgsmålet om, hvorvidt en ordning som den, der er indeholdt i EStG's § 10, stk. 1, nr. 9, er forenelig med fællesskabsretten, blevet gjort til genstand for en anmodning om præjudiciel afgørelse (dom af dags dato, sag C-76/05, Schwarz og Gootjes-Schwarz, trykt i dette hæfte, s. 6849).

Om søgsmålet

- 8 Kommissionen har i stævningen anført, at ordningen i EStG's § 10, stk. 1, nr. 9, der kun giver ret til fradrag for skolepenge, hvis skolepengene er betalt for skolegang på bestemte tyske skoler, fører til en mere fordelagtig skattemæssig stilling for de af bestemmelsen omfattede skattepligtige personer, fordi den indebærer en nedsættelse af den skattepligtige indkomst og dermed et nedslag i deres skattebyrde. Der gives ret til et skattefradrag for skolepenge, som betales til såkaldte erstatningsskoler, bestemt til at erstatte en eksisterende eller projekteret offentlig undervisningsinstitution i den pågældende delstat, og som er anerkendt af staten eller godkendt i medfør af delstatslovgivningen, og til specialskoler, dvs. tyske institutioner, der ikke er erstatningsskoler, og som skal anerkendes i medfør af delstatslovgivningen som specialskoler, der tilbyder almen undervisning.

- 9 Kommissionen har støttet søgsmålet på, at det ikke er foreneligt med fællesskabsretten at begrænse fradragsretten for skolepenge således, at den kun omfatter betaling for skolegang på bestemte tyske skoler. En sådan begrænsning er i strid med dels arbejdskraftens frie bevægelighed og etableringsfriheden (det første klagepunkts første led), dels med den generelle ret til fri bevægelighed for tyske statsborgere og

for Unionens øvrige borgere (det første klagepunkts andet led). Den hindrer desuden retten til fri udveksling af tjenesteydelser for de privatskoler, der er etableret i andre medlemsstater, og for de berørte forældre bosat i Tyskland (det andet klagepunkt). Endelig indskrænkes etableringsfriheden uberettiget for privatskoler, der er etableret i andre medlemsstater (det tredje klagepunkt).

- 10 I svarskriftet har Forbundsrepublikken Tyskland gjort gældende, at ordningen i EStG's § 10, stk. 1, nr. 9, er forenelig med fællesskabsretten. Denne ordning, som kun finder anvendelse på privatskoler, der opfylder bestemte betingelser fastsat i Grundgesetz og den relevante delstatslovgivning, og som derfor er statsanerkendt, godkendt eller på anden måde anerkendt, gør hverken indgreb i retten til fri udveksling af tjenesteydelser for privatskoler etableret i andre medlemsstater eller i forældrenes ret til fri udveksling af tjenesteydelser. Ordningen tilsidesætter på ingen måde arbejdskraftens frie bevægelighed, etableringsfriheden eller forældrenes generelle ret til fri bevægelighed. Den gør heller ikke indgreb i etableringsfriheden for privatskoler beliggende i andre medlemsstater.
- 11 I replikken har Kommissionen fuldt ud gentaget de i stævningen nedlagte påstande.
- 12 Kommissionen har anført, at Forbundsrepublikken Tysklands svarskrift næsten udelukkende vedrører spørgsmålet om en eventuel tilsidesættelse af princippet om fri udveksling af tjenesteydelser. Hvad angår arbejdskraftens frie bevægelighed, etableringsfriheden eller de berørte forældres generelle ret til fri bevægelighed, såvel som etableringsfriheden for privatskoler beliggende i andre medlemsstater, er det uden nogen form for begrundelse blot blevet bestridt, at der foreligger en overtrædelse af de pågældende bestemmelser i EF-traktaten. Kommissionen, der har gjort gældende, at den frie udveksling af tjenesteydelser i henhold til artikel 50 EF er en subsidiær frihed i forhold til de øvrige grundlæggende friheder, finder ikke Forbundsrepublikken Tysklands argumentation overbevisende og har herved

henvist til de punkter i stævningen, hvor Kommissionen udførligt begrundet, hvorfor der også foreligger en tilsidesættelse af de øvrige bestemmelser om fri bevægelighed.

- 13 Hvad angår den frie udveksling af tjenesteydelser har Kommissionen tilføjet, at den i stævningen har medgivet, at det skolepengebeløb, som opkræves af privatskoler, der er statsanerkendt, godkendt eller på anden måde anerkendt i Tyskland, kan være så lavt, at disse skolers ydelser ikke kan anses for at blive udført mod betaling. Kommissionen har imidlertid nævnt den mulighed, at et privat organ afholder samtlige de udgifter, der ikke dækkes af skolepengene.
- 14 I denne forbindelse har Kommissionen oplyst, at Bundesfinanzhof i en dom afsagt den 12. august 1999 (BSTBl. 2000 II, s. 65) har fastslået, at midler, som forældre giver til en privatskoles støtteforening, er betaling for en tjenesteydelse og ikke et bidrag, der kan fradrages efter bestemmelserne om gaver. Dette vil være tilfældet, når skolen på grund af de lave skolepenge kun kan fortsætte sin drift ved hjælp af økonomisk støtte fra en støtteforening. Det vil da være umuligt at sondre mellem de skolepenge, som betales til skolens ledelse, og de gavepenge, som tilfalder støtteforeningen.
- 15 Kommissionen har på denne baggrund udledt, at hvis en sådan forening støtter en tysk privatskole, må der ved vurderingen af, om de ydelser, som skolen tilbyder, udføres mod betaling, foruden de egentlige skolepenge også tages hensyn til de bidrag, som betales til støtteforeningen. Den undervisning, som privatskolen udbyder, vil således kunne udgøre tjenesteydelser, der udføres mod betaling, henset til det samlede beløb, nemlig skolepengene tillagt bidragene til støtteforeningen, idet bidragene kan være af en betydelig størrelse, eftersom forpligtelsen til at undgå forskelsbehandling af elever på grundlag af forældrenes formueforhold ikke finder anvendelse på denne type af skoler.

- 16 Dernæst har Kommissionen anført, at de argumenter, som Forbundsrepublikken Tyskland har fremført for at forsøge at begrunde den omhandlede lovgivning, ikke er overbevisende. Navnlig finder Kommissionen ikke, at der er så stor en forskel mellem privatskoler beliggende i andre medlemsstater og de tyske skoler, at de af skolerne opkrævede skolepenge generelt skal behandles forskelligt skattemæssigt.
- 17 I duplikken har den tyske regering fastholdt sin opfattelse fra svarskriftet. Tvistens kerne er ifølge regeringen den frie udveksling af tjenesteydelser. Forbundsrepublikken Tyskland kan ikke forpligtes til at yde økonomisk støtte til privatskoler beliggende i andre medlemsstater, idet en medlemsstat kun har beføjelse til at yde offentlig støtte inden for sit eget ansvarsområde. Privatskoler etableret i andre medlemsstater bliver ikke gjort til genstand for forskelsbehandling, fordi en stat ikke udstrækker en offentlig støtte til det europæiske plan.
- 18 Det skal præciseres, at den tyske regering i sine skriftlige indlæg samt under retsmødet har nævnt de særlige træk, der kendetegner skolepenge, som betales til tyske skoler og til skoler, der modtager børn af tjenestemænd og øvrige ansatte ved De Europæiske Fællesskaber (herefter »europaskoler«), som er beliggende i andre medlemsstater, og som EStG's § 10, stk. 1, nr. 9, tillige finder anvendelse på.
- 19 Bundesfinanzhof har således i en dom afsagt den 14. december 2004 (XI R 32/03) anerkendt, at skolepenge til en tysk skole etableret i en anden medlemsstat, der er anerkendt af den stående forsamling af delstaternes undervisnings- og kulturministre, kan fradrages som en særlig udgift i henhold til EStG's § 10, stk. 1, nr. 9. Tilsvarende følger det af Bundesfinanzhofs dom af 5. april 2006 (XI R 1/04), at europaskoler etableret i andre medlemsstater har samme status som en skole, der er anerkendt af den tyske stat, således at skattepligtige personer, der har betalt

skolepenge til sådanne skoler, kan få det i EStG's § 10, stk. 1, nr. 9, fastsatte skattefradrag, som en undtagelse til reglen om, at skolepenge betalt til privatskoler beliggende i andre medlemsstater ikke skal anses for særlige udgifter, der giver ret til et sådant fradrag.

- 20 Det er derfor ukorrekt, når Kommissionen anfører, at man ved betaling af skolepenge for skolegang på alle skoler etableret i andre medlemsstater er udelukket fra at få fradrag for særlige udgifter i overensstemmelse med EStG's § 10, stk. 1, nr. 9.
- 21 Kommissionen har taget ad notam, at der ifølge den af den tyske regering anførte retspraksis fra Bundesfinanzhof findes undtagelser. Som følge af denne retspraksis kan der ikke længere tales om nogen skadevirkning for de tyske skoler og for europaskolerne på grund af den omstændighed, at de er etableret uden for det tyske område, men det gælder fortsat, at privatskoler, der er etableret i andre medlemsstater, udsættes for forskelsbehandling.

Indledende bemærkninger vedrørende artikel 18 EF og unionsborgeres generelle ret til fri bevægelighed

Parternes argumenter

- 22 Ifølge Kommissionen krænker ordningen i EStG's § 10, stk. 1, nr. 9, de berørte forældres rettigheder på området for fri bevægelighed, bl.a. den generelle ret til fri bevægelighed som unionsborgere.

- 23 For det første kan denne ordning gøre indgreb i retten for forældre fra andre medlemsstater til som privatpersoner at bosætte sig i Tyskland. Den mindre fordelagtige skattemæssige behandling, som de risikerer at blive undergivet, såfremt de ønsker, at deres børn skal fortsætte deres skolegang i oprindelseslandet, vil således kunne afholde dem fra at bosætte sig i Tyskland. Under alle omstændigheder bliver det gjort vanskeligere for dem at bosætte sig i denne medlemsstat.
- 24 Endvidere vil tyske statsborgere, som fortsat er ubegrænset skattepligtige i Tyskland, selv om de bor i en anden medlemsstat, kunne blive undergivet denne mindre fordelagtige skattemæssige behandling, hvis de har besluttet at sende deres børn i skole på en lokal privatskole, en tysk skole eller en europaskole, der er beliggende i denne anden medlemsstat.
- 25 Endelig vil tyske statsborgere, der er bosat i Tyskland, og som sender deres børn på privatskoler beliggende i andre medlemsstater, også kunne påberåbe sig den generelle ret til fri bevægelighed. Kommissionen finder således, at disse forældre ved deres børns mellemkomst har gjort brug af retten til fri bevægelighed, og at der ikke er noget til hinder for, at børnene regelmæssigt tager ophold i en anden medlemsstat alene med det formål at følge en almen skoleundervisning.
- 26 Det følger af artikel 12, stk. 1, EF, sammenholdt med artikel 18, stk. 1, EF, at de berørte tyske statsborgere, så snart de i hvert fald indirekte ved deres børns mellemkomst har gjort brug af deres ret til fri bevægelighed, kan påberåbe sig retten til at få samme behandling, som er forbeholdt øvrige indenlandske statsborgere.
- 27 Disse overtrædelser af artikel 18 EF kan ikke begrundes.

- 28 Kommissionen har herved gjort gældende, at EStG's § 10, stk. 1, nr. 9, ikke fastsætter objektive kriterier for, hvilke typer af de skolepenge, der opkræves af tyske skoler og skoler beliggende i andre medlemsstater, der er fradragsberettigede. Bestemmelsen gør kun fradragsretten for skolepenge betinget af, at den pågældende skole er blevet godkendt eller anerkendt i Tyskland. Den afgørende betingelse for at få fradrag hænger sammen med, om skolen er etableret i Tyskland. Alle privatskoler beliggende i andre medlemsstater er automatisk udelukket fra at drage fordel af fradraget, uanset skolepengebeløbets størrelse, dvs. selv om de i vidt omfang drives på samme måde som privatskoler, der er anerkendt eller godkendt i Tyskland.
- 29 Der kan ikke anføres nogen objektiv begrundelse for, at skattefordelen gøres betinget af, at skolegangen foregår på en privatskole beliggende på Forbundsrepublikken Tysklands område, eftersom denne medlemsstat i henhold til fællesskabsretten kun har fri adgang til at udelukke fradragsretten for skolepenge for bestemte skoletyper eller for bestemte beløb. For at gøre dette er det blot nødvendigt, at fradragsretten tildeles i henhold til objektive kriterier, og ikke afhænger af skolens beliggenhed.
- 30 På denne baggrund har Kommissionen konkluderet, at EStG's § 10, stk. 1, nr. 9, gør indgreb i den generelle ret til fri bevægelighed, som tyske statsborgere og de øvrige unionsborgere er tillagt ved artikel 18 EF.
- 31 Den tyske regering har bestridt, at EStG's § 10, stk. 1, nr. 9, tilsidesætter de berørte forældres generelle ret til fri bevægelighed. Selv hvis anvendelsesområdet for denne rettighed skulle være blevet berørt, er dette indgreb under alle omstændigheder begrundet, henset til de objektive forskelle, der er mellem de tyske skoler omfattet af EStG's § 10, stk. 1, nr. 9, og privatskoler beliggende i andre medlemsstater.

Domstolens bemærkninger

- 32 For så vidt angår spørgsmålet om, hvorvidt artikel 18 EF finder anvendelse på den omhandlede nationale lovgivning, bemærkes, at ifølge fast retspraksis har artikel 18 EF, hvori det helt generelt fastslås, at enhver unionsborger har ret til at færdes og opholde sig frit på medlemsstaternes område, fundet særligt udtryk i bestemmelserne om fri udveksling af tjenesteydelser (dom af 6.2.2003, sag C-92/01, Stylianakis, Sml. I, s. 1291, præmis 18, og af 11.1.2007, sag C-208/05, ITC, Sml. I, s. 181, præmis 64).
- 33 Hvis den omhandlede nationale lovgivning falder ind under artikel 49 EF, er det følgelig ikke nødvendigt, at Domstolen udtaler sig om fortolkningen af artikel 18 EF (jf. Stylianakis-dommen, præmis 20, og ITC-dommen, præmis 65).
- 34 Det er derfor kun fornødent at udtale sig om artikel 18, stk. 1, EF, i det omfang den omhandlede nationale lovgivning ikke er omfattet af artikel 49 EF's anvendelsesområde.
- 35 Tilsvarende har artikel 18 EF, hvori det helt generelt fastslås, at enhver unionsborger har ret til at færdes og opholde sig frit på medlemsstaternes område, fundet særligt udtryk i artikel 43 EF for så vidt angår etableringsfriheden og artikel 39 EF for så vidt angår arbejdskraftens frie bevægelighed (dom af 26.10.2006, sag C-345/05, Kommissionen mod Portugal, Sml. I, s. 10633, præmis 13, og af 18.1.2007, sag C-104/06, Kommissionen mod Sverige, Sml. I, s. 671, præmis 15).
- 36 Hvis den omhandlede nationale lovgivning er omfattet af artikel 39 EF's og 43 EF's anvendelsesområde, er det derfor ikke fornødent at udtale sig om fortolkningen af artikel 18 EF.

- 37 Følgelig skal det først undersøges, om artikel 49 EF, som er den bestemmelse, parterne hovedsageligt har behandlet i deres indlæg, er til hinder for den nationale lovgivning i EStG's § 10, stk. 1, nr. 9 (det andet klagepunkt), og dernæst skal det undersøges, om artikel 39 EF og/eller artikel 43 EF er til hinder for en sådan lovgivning (det første klagepunkts første led og det tredje klagepunkt).

Det andet klagepunkt vedrørende en hindring for den frie udveksling af tjenesteydelser

Parternes argumenter

- 38 Ifølge Kommissionen hindrer ordningen i EStG's § 10, stk. 1, nr. 9, den frie udveksling af tjenesteydelser såvel for skattepligtige personer bosat i Tyskland, som ønsker at sende deres børn på en privatskole beliggende i en anden medlemsstat, som for privatskoler beliggende i andre medlemsstater, som ønsker at tilbyde deres ydelser til skattepligtige med bopæl i Tyskland.
- 39 Den omtvistede ordning hindrer for det første den såkaldte »passive« frie udveksling af tjenesteydelser (brugen af tjenesteydelser), der længe har været anerkendt i retspraksis. Der er tale om den situation, hvor modtagerne af tjenesteydelsen, dvs. børn af skattepligtige bosat i Tyskland, begiver sig til tjenesteyderen, i det foreliggende tilfælde en privatskole beliggende i en anden medlemsstat.
- 40 Retten til såkaldt »aktiv« fri udveksling af tjenesteydelser, som gælder for privatskoler etableret i andre medlemsstater, bliver også berørt. På grund af den omtvistede fradragsordning stilles skattepligtige, som sender deres børn på en privatskole etableret i en anden medlemsstat, mindre fordelagtigt end dem, som

vælger en tysk privatskole. Private institutioner etableret i andre medlemsstater har derfor vanskeligere ved virkningsfuldt at udbyde deres ydelser til tyske kunder. Undervisnings- og uddannelsesydelser over grænserne stilles således mindre fordelagtigt end ydelser, der udelukkende er indenlandske.

- 41 Ifølge Kommissionen kan unge menneskers skolegang og uddannelse, som det fremgår af Domstolens praksis, udgøre levering af tjenesteydelser.
- 42 Det fremgår af dom af 27. september 1988, Humbel og Edel (sag 263/86, Sml. s. 5365, præmis 18), og af 7. december 1993, Wirth (sag C-109/92, Sml. I, s. 6447, præmis 17), at det væsentlige kendetegn ved undervisningsydelser, der udføres mod betaling, er elevens eller en anden persons betaling af skolepenge, der dækker en stor del af de økonomiske omkostninger forbundet med undervisningen. I sådanne tilfælde er udbuddet af en undervisningsydelse en økonomisk aktivitet.
- 43 Ifølge Kommissionen kan offentlig undervisning, der udgør et led i statens sociale og politiske opgaver, og hvor staten afholder hovedparten af udgifterne til undervisningen, derimod ikke kvalificeres som en tjenesteydelse, der udføres mod betaling. Den omstændighed, at eleven eventuelt deler udgifterne ved at betale skolepenge, er ikke tilstrækkelig til at kvalificere undervisningen som en sådan tjenesteydelse.
- 44 Kommissionen finder ikke, at man ved vurderingen af, om ydelserne udføres mod betaling, blot kan basere sig på en undersøgelse af de privatskoler, der stilles gunstigere efter den tyske lovgivning, men at man tillige bør tage hensyn til situationen for privatskoler, der er etableret i andre medlemsstater, og som er udelukket fra skattefordelen i EStG's § 10, stk. 1, nr. 9.

- 45 Opbygningen af privatskoler i andre medlemsstater afviger undertiden betydeligt fra den tyske model. Der findes således privatskoler, der dækker deres udgifter uden statslig støtte eller drives som erhvervsvirksomheder. Disse institutioner udfører unægtelig tjenesteydelser mod betaling. For så vidt som ordningen i EStG's § 10, stk. 1, nr. 9, generelt udelukker privatskoler etableret i andre medlemsstater fra den heri indeholdte skattefordel, kan den være til hinder for, at privatskoler med kommercielt formål, der er etableret i andre medlemsstater, tilbyder tjenesteydelser over grænserne.
- 46 Det har ingen relevans, om en privatskole etableret i en anden medlemsstat opfylder kravene efter den tyske lovgivning eller ej. Eftersom ingen af disse privatskoler kan opfylde betingelserne i EStG's § 10, stk. 1, nr. 9, finder Kommissionen det formålsløst at sondre mellem private institutioner beliggende i andre medlemsstater, afhængigt af om de på det teoretiske plan er sammenlignelige med de tyske skoler eller ej, for at afgøre, om disse privatskoler er ofre for forskelsbehandling.
- 47 De skoler, som stilles mindre fordelagtigt ved ordningen i EStG's § 10, stk. 1, nr. 9, tæller i hvert fald de institutioner, som udelukkende finansieres med skolepenge og med økonomiske biaktiviteter, og som derfor ubestrideligt udfører ydelser mod betaling. Forskelsbehandlingen af disse skoler udgør en hindring for den frie udveksling af tjenesteydelser.
- 48 Ifølge Kommissionen kan der ikke anføres nogen begrundelse for denne tilsidesættelse af retten til fri udveksling af tjenesteydelser. Kommissionen har herved henvist til sin argumentation vedrørende den generelle ret til fri bevægelighed. Kommissionen har supplerende anført, at tilsidesættelsen af forpligtelserne i henhold til artikel 49 EF er så meget desto mere alvorlig, som det i henhold til artikel 149, stk. 2, første og andet led, EF hører til Det Europæiske Fællesskabs udtrykkelige formål at udbrede medlemsstaternes sprog og at fremme de studerendes mobilitet.

- 49 Den tyske regering har principalt gjort gældende, at der i det foreliggende tilfælde ikke foreligger en hindring for den frie udveksling af tjenesteydelser, idet betingelserne for fri udveksling af tjenesteydelser ikke er opfyldt. Subsidiært har regeringen anført, at en eventuel hindring for den frie udveksling af tjenesteydelser under alle omstændigheder er begrundet.
- 50 For det første mener regeringen ikke, at betingelserne for fri udveksling af tjenesteydelser er opfyldt, da de skoler, som overholder de i EStG's § 10, stk. 1, nr. 9, fastsatte krav, ikke udfører tjenesteydelser i traktatens forstand.
- 51 Fri udveksling af tjenesteydelser forudsætter, at der er tale om en økonomisk aktivitet, således som det fremgår af ordlyden af artikel 50 EF: »ydelse, der normalt udføres mod betaling«. I Humbel og Edel-dommen har Domstolen imidlertid fastslået, at det væsentlige kendetegn ved betalingen, som findes i det forhold, at den udgør det økonomiske modstykke til tjenesteydelsen, ikke foreligger med hensyn til undervisning i det nationale undervisningssystem.
- 52 Ifølge den tyske regering kan det ikke udledes, at en skole udøver en økonomisk aktivitet og udfører tjenesteydelser i artikel 49 EF's og 50 EF's forstand, blot fordi skolen er en privatskole. Det følger af Domstolens praksis, at den omstændighed, at forældrene betaler skolepenge for i et vist omfang at bidrage til afholdelsen af driftsomkostningerne til systemet, ikke har nogen betydning for, om aktiviteten skal anses for udveksling af en tjenesteydelse (jf. i denne retning Humbel og Edel-dommen, præmis 19, og Wirth-dommen, præmis 15).
- 53 Ifølge regeringen bør det i lyset af de i Domstolens retspraksis opstillede principper fastslås, at de tyske skoler, som er omfattet af EStG's § 10, stk. 1, nr. 9, ikke udfører tjenesteydelser i artikel 49 EF's og 50 EF's forstand, og at undervisning, der udbydes

af privatskoler etableret i en anden medlemsstat, der svarer til de nævnte tyske skoler, heller ikke udgør tjenesteydelser i disse bestemmelsers forstand.

- 54 For det andet har den tyske regering gjort gældende, at en hindring for den frie udveksling af tjenesteydelser under alle omstændigheder er begrundet i flere henseender.
- 55 Ifølge regeringen kan den frie udveksling af tjenesteydelser ikke skabe en forpligtelse til at finansiere undervisningsinstitutioner, der hører under en anden medlemsstats uddannelsessystem. Uddannelsespolitikken hører til de mest væsentlige opgaver i den enkelte stat, og dens struktur er særdeles forskellig fra en medlemsstat til en anden.
- 56 Eftersom Forbundsrepublikken Tyskland ikke har nogen indflydelse på, hvordan privatskoler etableret i andre medlemsstater er organiseret, og navnlig ikke på undervisningens indhold, kan den heller ikke tvinges til at støtte driften af disse skoler ved at give afkald på skatteindtægter, som tilkommer den tyske stat.
- 57 Regeringen har desuden gjort gældende, at princippet om fri udveksling af tjenesteydelser ikke forpligter Forbundsrepublikken Tyskland til at udstrække skattefordelen i medfør af EStG's § 10, stk. 1, nr. 9, til skolepenge, der betales til privatskoler etableret i andre medlemsstater. Den forskellige skattemæssige behandling, som er resultatet af, at der ikke foreligger en sådan forpligtelse, er begrundet, idet de skoler, der er etableret i andre medlemsstater, og som udfører ydelser i artikel 49 EF's og 50 EF's forstand, er objektivt forskellige fra de tyske skoler, hvor skolegang giver ret til den i EStG's § 10, stk. 1, nr. 9, omhandlede skattefordel.

- 58 For det første drives disse tyske skoler ikke som en erhvervsvirksomhed, hvilket ville være tilfældet for privatskoler etableret i andre medlemsstater, såfremt de kunne benytte sig af den frie udveksling af tjenesteydelser. Sådanne privatskoler etableret i andre medlemsstater svarer præcist til de tyske privatskoler, der ikke får nogen støtte i medfør af EStG's § 10, stk. 1, nr. 9. Forbundsrepublikken Tysklands beslutning om i medfør af denne bestemmelse kun at støtte de skoler, som med deres undervisningstilbud gennemfører statens uddannelsesopgave, er integreret i det nationale uddannelsessystem, og som derfor ikke udøver erhvervsmæssig virksomhed, kan ikke omgås ved at anvende princippet om fri udveksling af tjenesteydelser.
- 59 For det andet mener den tyske regering, at ordningen i EStG's § 10, stk. 1, nr. 9, svarer til en statslig støtte for delvist at kompensere for de krav, som skolerne omfattet af denne bestemmelse skal opfylde. Grundgesetz forpligter staten til at give økonomisk støtte til de nævnte skoler til kompensation for de krav, de pålægges. Støtten tildeles hovedsageligt som en direkte støtte. Privatskolerne modtager således ca. 80% af det beløb, der betales til en tilsvarende offentlig skole. EStG's § 10, stk. 1, nr. 9, konkretiserer denne forfatningsretlige forpligtelse til at yde støtte og støtter indirekte de godkendte skoler gennem de skattefordele, der gives ved betaling af skolepenge.
- 60 Der foreligger ikke en forbindelse mellem de krav, der pålægges af nævnte stat, og den tilsvarende offentlige støtte med hensyn til privatskoler etableret i andre medlemsstater, der udfører tjenesteydelser i artikel 49 EF's og 50 EF's forstand. Da den tyske stat ikke pålægger disse skoler nogle krav, påhviler der ikke staten nogen forpligtelse til at støtte dem økonomisk.
- 61 For det tredje har regeringen anført, at hvis Forbundsrepublikken Tyskland var forpligtet til at tildele den i EStG's § 10, stk. 1, nr. 9, indeholdte skattefordel uanset det opkrævede skolepengebeløbs størrelse, ville den stille de skoler, der på grund af høje skolepenge forskelsbehandler eleverne på grundlag af forældrenes formuefor-

hold, mere fordelagtigt. Den ville desuden skulle give disse skoler en større støtte end den støtte, som tildeles de skoler, hvor skolegang giver ret til skattefordelen, for så vidt som disse skolepenge ville være betragteligt højere end de skolepenge, som sidstnævnte skoler opkræver.

62 For det fjerde ville en forpligtelse til at tildele en skattefordel, når der betales skolepenge til privatskoler etableret i andre medlemsstater, føre til en betydelig forhøjelse af det samlede fradragsbeløb, der indrømmes i henhold til EStG's § 10, stk. 1, nr. 9.

63 Imidlertid har Domstolen i dom af 15. marts 2005, Bidar (sag C-209/03, Sml. I, s. 2119, præmis 56), fastslået, at enhver medlemsstat frit kan sikre, at tildeling af støtte til dækning af leveomkostningerne for studerende fra andre medlemsstater ikke bliver til en urimelig byrde, der kan have konsekvenser for det samlede støttebeløb, der kan udbetales af denne stat. Den tyske regering mener, det tilsvarende må være legitimt, at en stat knytter tildelingen af en skattefordel til kriterier, hvorved det kan undgås, at denne fordel bliver mindre end det beløb, som medlemsstaten finder nødvendigt.

64 For det femte kan skattefordelen ved betaling af skolepenge til bestemte privatskoler etableret i Tyskland begrundes med, at disse skoler er statsanerkendt, godkendt eller på anden måde anerkendt. Imidlertid findes der som udgangspunkt ikke nogen tilsvarende godkendelse, statsanerkendelse eller anden anerkendelse med hensyn til privatskoler etableret i andre medlemsstater (bortset fra særtilfældene tyske skoler og europaskoler beliggende i andre medlemsstater). Den kontrol, der foretages af de tyske skolemyndigheder, er i princippet begrænset til de skoler, der er beliggende på det tyske område.

Domstolens bemærkninger

- 65 Hvad angår spørgsmålet om, hvorvidt traktatens bestemmelser om fri udveksling af tjenesteydelser finder anvendelse på den omtvistede skattelovgivning, bemærkes for det første, at selv om artikel 50, stk. 3, EF kun nævner aktiv udveksling af tjenesteydelser, hvor tjenesteyderen begiver sig til tjenestemodtageren, fremgår det af fast retspraksis, at den frie udveksling af tjenesteydelser også omfatter en ret for tjenestemodtageren til at rejse til en anden medlemsstat, hvor tjenesteyderen befinder sig, for at modtage tjenesteydelsen dér (jf. dom af 31.1.1984, forenede sager 286/82 og 26/83, Luisi og Carbone, Sml. s. 377, præmis 10 og 16). I det foreliggende tilfælde fører anvendelsen af den omhandlede nationale lovgivning til, at den pågældende medlemsstat afviser at give skattefradrag på grund af den omstændighed, at skolegangen foregår på en privatskole etableret i en anden medlemsstat. Muligheden for at gøre brug af undervisningstilbud fra en privatskole etableret i en anden medlemsstat vedrører følgelig princippet om fri udveksling af tjenesteydelser.
- 66 Imidlertid må der tages stilling til, om formålet med disse undervisningstilbud er at udføre en tjenesteydelse. Herved må det undersøges, om undervisning, der udbydes af en privatskole etableret i en anden medlemsstat, udgør »ydelser, der normalt udføres mod betaling«, jf. artikel 50, stk. 1, EF.
- 67 Domstolen har allerede fastslået, at i artikel 50 EF's forstand ligger det væsentlige kendetegn ved betalingen i det forhold, at betalingen udgør det økonomiske modstykke til tjenesteydelsen (jf. Humbel og Edel-dommen, præmis 17, dom af 12.7.2001, sag C-157/99, Smits og Peerbooms, Sml. I, s. 5473, præmis 58, af 3.10.2002, sag C-136/00, Danner, Sml. I, s. 8147, præmis 26, af 22.5.2003, sag C-355/00, Freskot, Sml. I, s. 5263, præmis 55, og af 26.6.2003, sag C-422/01, Skandia og Ramstedt, Sml. I, s. 6817, præmis 23).

- 68 Domstolen har således udelukket undervisning på visse institutioner under det offentlige undervisningssystem, som fuldt ud eller hovedsageligt blev finansieret med offentlige midler, fra begrebet tjenesteydelse i artikel 50 EF's forstand (jf. i denne retning Humbel og Edel-dommen, præmis 17 og 18, samt Wirth-dommen, præmis 15 og 16). Domstolen har således præciseret, at staten ved at organisere og drive et offentligt undervisningssystem, der i almindelighed finansieres over det offentlige budget, og ikke af eleverne eller deres forældre, ikke vil drive virksomhed mod betaling, men varetage sine opgaver over for befolkningen på det sociale, kulturelle og uddannelsesmæssige område.
- 69 Derimod har Domstolen fastslået, at undervisning på undervisningsinstitutioner, der i det væsentlige finansieres med private midler, bl.a. fra de studerende og deres forældre, er en tjenesteydelse i artikel 50 EF's forstand, eftersom disse institutioner har til formål at udføre en ydelse mod betaling (Wirth-dommen, præmis 17).
- 70 I så henseende skal det understreges, at det ikke er nødvendigt, at den private finansiering hovedsageligt hidrører fra eleverne eller deres forældre. Ifølge fast retspraksis kræver artikel 50 EF således ikke, at tjenesteydelsen betales af den, der modtager ydelsen (jf. bl.a. dom af 26.4.1988, sag 352/85, Bond van Adverteerders m.fl., Sml. s. 2085, præmis 16, og af 11.4.2000, forenede sager C-51/96 og C-191/97, Deliège, Sml. I, s. 2549, præmis 56, samt dommen i sagen Smits og Peerbooms, præmis 57, og dommen i sagen Skandia og Ramstedt, præmis 24).
- 71 Det er ubestridt, at der i visse medlemsstater, parallelt med de skoler, der tilhører det offentlige undervisningssystem, hvor staten varetager sine opgaver på det sociale, uddannelsesmæssige og kulturelle område, og hvis finansiering i det væsentlige sker over det offentlige budget, findes skoler, der ikke tilhører et sådant undervisningssystem, og som i det væsentlige finansieres med private midler.

- 72 Undervisning, som udbydes af sådanne skoler, skal anses for en ydelse, der udføres mod betaling.
- 73 Det skal tilføjes, at det ved afgørelsen af, om artikel 49 EF finder anvendelse på den omhandlede national lovgivning, er uden relevans, om de skoler, der er etableret i tjenestemodtagerens medlemsstat — i det foreliggende tilfælde Forbundsrepublikken Tyskland — og som er statsanerkendt, godkendt eller på anden måde anerkendt i Tyskland i nævnte lovgivnings forstand, udfører en tjenesteydelse i artikel 50, stk. 1, EF's forstand eller ej. Af betydning er alene, om privatskolen, der er etableret i en anden medlemsstat, kan anses for at udføre tjenesteydelser mod betaling.
- 74 I dom af 16. maj 2006, Watts (sag C-372/04, Sml. I, s. 4325, præmis 90), vedrørende lægelige ydelser — der udgør tjenesteydelser — fastslog Domstolen, at en situation, hvor en i Det Forenede Kongerige bosat patient, hvis helbredstilstand krævede hospitalsbehandling, rejste til en anden medlemsstat for dér at modtage behandling mod betaling, og herefter anmodede om refusion hos den nationale sygesikring, var omfattet af artikel 49 EF, selv om tilsvarende ydelser blev udført gratis i Det Forenede Kongeriges nationale sundhedssystem.
- 75 I dommens præmis 91 fastslog Domstolen, at en situation som den, der lå til grund for tvisten i hovedsagen, hvor en person, hvis helbredstilstand kræver hospitalsbehandling, rejser til en anden medlemsstat for dér at modtage den pågældende behandling mod betaling, faldt ind under anvendelsesområdet for EF-traktatens bestemmelser om fri udveksling af tjenesteydelser, uden at det i det foreliggende tilfælde var fornødent at tage stilling til, om den hospitalsbehandling, der blev udbudt inden for rammerne af en national sundhedstjeneste, som den, der var omhandlet i hovedsagen, i sig selv udgjorde tjenesteydelser i henhold til disse bestemmelser.

- 76 Det følger heraf, at artikel 49 EF finder anvendelse på den omhandlede nationale lovgivning, når den privatskole, hvor skattepligtige i en given medlemsstat sender deres børn i skole, er etableret i en anden medlemsstat og kan anses for at udføre tjenesteydelser mod betaling, dvs. at den i det væsentlige finansieres med private midler.
- 77 Herefter må det undersøges, om den omhandlede skattelovgivning, således som Kommissionen har anført, under sådanne omstændigheder udgør en hindring den frie udveksling af tjenesteydelser.
- 78 I denne forbindelse bemærkes, at nævnte lovgivning gør tildelingen af et skattefradrag betinget af, at skolepengene betales til en privatskole, der er anerkendt af den tyske stat eller godkendt eller anerkendt i medfør af den relevante delstatslovgivning, hvilket i sig selv forudsætter, at skolen er etableret i Tyskland.
- 79 Denne lovgivning udelukker generelt, at personer, der er skattepligtige i Tyskland, i deres skattepligtige indkomst kan fradrage en del af skolepengene for deres børns skolegang på en privatskole beliggende uden for det tyske område, bortset fra skolepenge, der betales i en anden medlemsstat til tyske skoler, der er anerkendt af den stående forsamling af delstaternes undervisnings- og kulturministre, eller til europaskolerne, hvorimod der findes en sådan fradragsmulighed hvad angår skolepenge til bestemte tyske privatskoler. For disse skattepligtige personer medfører lovgivningen altså en større skattebyrde, hvis de sender deres børn i skole på en privatskole beliggende i en anden medlemsstat og ikke på en privatskole etableret på det nationale område.

- 80 Bestemmelsen i EStG's § 10, stk. 1, nr. 9, har den virkning, at skattepligtige bosat i Tyskland afholdes fra at sende deres børn på privatskoler etableret i andre medlemsstater. Desuden hindrer denne lovgivning private undervisningsinstitutioner etableret i andre medlemsstater i at tilbyde undervisning til børn af skattepligtige personer, der er bosat i Tyskland.
- 81 En sådan lovgivning er en hindring for den frie udveksling af tjenesteydelser i henhold til artikel 49 EF. Artikel 49 EF er nemlig til hinder for anvendelse af enhver national bestemmelse, som bevirker, at udveksling af tjenesteydelser mellem medlemsstater bliver vanskeligere end levering af tjenesteydelser internt i en medlemsstat (jf. bl.a. dom af 28.4.1998, sag C-118/96, Safir, Sml. I, s. 1897, præmis 23, Smits og Peerbooms-dommen, præmis 61, og Danner-dommen, præmis 29, dom af 4.3.2004, sag C-334/02, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 2229, præmis 23, Watts-dommen, præmis 94, og dom af 19.4.2007, sag C-444/05, Stamatelaki, Sml. I, s. 3185, præmis 25).
- 82 Da det må fastslås, at der foreligger en restriktion for den frie udveksling af tjenesteydelser, må det undersøges, om denne kan være objektivt begrundet.
- 83 Den tyske regering har anført flere argumenter for at begrunde denne restriktion.
- 84 Ifølge den tyske regering kan en eventuel hindring for den frie udveksling af tjenesteydelser for det første begrundes med, at der ikke af princippet om fri udveksling af tjenesteydelser kan udledes en forpligtelse til at udstrække en gunstig skattemæssig behandling af bestemte skoler under en medlemsstats uddannelses-system til skoler, der hører under en anden medlemsstat (jf. denne doms præmis 55).

- 85 Herved bemærkes, at EStG's § 10, stk. 1, nr. 9, vedrører den skattemæssige behandling af skolepenge. Det følger af fast retspraksis, at selv om direkte beskatning henhører under medlemsstaternes kompetence, skal de dog udøve kompetencen under overholdelse af fællesskabsretten (jf. Danner-dommen, præmis 28, samt dom af 12.12.2006, sag C-374/04, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, Sml. I, s. 11673, præmis 36, og af 13.3.2007, sag C-524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, Sml. I, s. 2107, præmis 25).
- 86 Selv om det er ubestridt, at fællesskabsretten tilsvarende ikke gør indgreb i medlemsstaternes kompetence hvad angår dels undervisningsindholdet og opbygningen af uddannelsessystemerne samt medlemsstaternes kulturelle og sproglige mangfoldighed (artikel 149, stk. 1, EF), dels indholdet og tilrettelæggelsen af undervisningen på erhvervsuddannelserne (artikel 150, stk. 1, EF), forholder det sig ikke desto mindre således, at medlemsstaterne ved udøvelsen af denne kompetence skal overholde fællesskabsretten, bl.a. bestemmelserne om fri udveksling af tjenesteydelser (jf. analogt Watts-dommen, præmis 92 og 147).
- 87 Hvad i øvrigt angår den tyske regerings argument, hvorefter en medlemsstat ikke er forpligtet til at støtte skoler henhørende under en anden medlemsstats uddannelsessystem, er det tilstrækkeligt at konstatere, at EStG's § 10, stk. 1, nr. 9, ikke bestemmer, at den tyske stat skal støtte de omhandlede skoler direkte, men blot giver forældre, som betaler skolepenge for deres børns skolegang, en skattefordel.
- 88 For det andet er det ifølge den tyske regering begrundet ikke at udstrække skattefordelen i EStG's § 10, stk. 1, nr. 9, til privatskoler etableret i en anden medlemsstat, fordi de tyske skoler, der er nævnt i denne bestemmelse, og privatskoler etableret i andre medlemsstater, der udfører en tjenesteydelse i artikel 49 EF's og 50 EF's forstand, ikke befinder sig i en objektiv sammenlignelig situation (jf. denne doms præmis 57).

- 89 De i EStG's § 10, stk. 1, nr. 9, omhandlede skoler er nemlig undergivet forpligtelsen i Grundgesetz' artikel 7, stk. 4, til at undgå forskelsbehandling af elever på grundlag af forældrenes formueforhold, således at skolepengene bliver fastsat til et beløb, der ikke gør det muligt at dække disse skolers udgifter, og således at der modsvarende gælder en forpligtelse for den tyske stat til at finansiere disse skoler. Der er ikke en sådan forbindelse mellem offentlige krav og en tilsvarende offentlig støtte, når det drejer sig om privatskoler etableret i andre medlemsstater, der udfører tjenesteydelser i artikel 49 EF's og 50 EF's forstand (jf. denne doms præmis 60). Hvis skattefordelen udvides til at omfatte de skolepenge, der betales for at gå på skoler, der ikke overholder reglerne i EStG's § 10, stk. 1, nr. 9, vil dette være i strid med kravet i Grundgesetz' artikel 7, stk. 4, om at undgå forskelsbehandling af elever på grundlag af forældrenes formueforhold (jf. denne doms præmis 61).
- 90 Disse argumenter kan ikke godtages. Det bemærkes således, at EStG's § 10, stk. 1, nr. 9, gør det fradrag, der indrømmes for en del af skolepengene, betinget af statsanerkendelse, godkendelse eller anerkendelse af den pågældende privatskole i Tyskland uden at fastsætte et objektivi kriterium for, hvilke typer af de af de tyske skoler opkrævede skolepenge, der er fradragsberettigede.
- 91 Det følger heraf, at enhver privatskole, der er etableret i en anden medlemsstat, alene på grund af den omstændighed, at den ikke er etableret i Tyskland, automatisk udelukkes fra den omhandlede skattefordel, uanset om skolen overholder kriterier som f.eks., at skolepengene ikke må opkræves således, at der sker forskelsbehandling af elever på grundlag af forældrenes formueforhold.
- 92 Som begrundelse for den hindring for den frie udveksling af tjenesteydelser, som den omhandlede nationale lovgivning udgør, har den tyske regering, idet den har henvist til Bidar-dommen, endvidere gjort gældende, at en medlemsstat er berettiget til at knytte tildelingen af støtte eller en skattefordel til kriterier, hvorved det kan undgås, at støtten eller skattefordelen bliver mindre end det beløb, som medlemsstaten finder nødvendigt (jf. denne doms præmis 62 og 63).

- 93 Ifølge regeringen skal argumenterne i nævnte dom vedrørende tildeling af støtte til dækning af leveomkostningerne for studerende og vedrørende unionsborgeres frie bevægelighed ses i en generel kontekst, forstået på den måde, at hvis de offentlige midler er begrænsede, vil en udvidelse af retten til skattefradrag nødvendigvis indebære, at det beløb, som hver borger får i individuelt skattefradrag, skal nedsættes, for at ordningen bliver skattemæssig neutral. Den tyske regering har i denne forbindelse anført, at en udvidelse af anvendelsesområdet for EStG's § 10, stk. 1, nr. 9, så det omfatter betaling af skolepenge til visse skoler etableret i andre medlemsstater, vil føre til ekstra omkostninger på statens budget.
- 94 Dette argument kan imidlertid ikke tiltrædes af følgende grunde.
- 95 For det første fremgår det af Domstolens faste praksis, at hensynet til at undgå et lavere skatteprovenu ikke er blandt de hensyn, som anføres i artikel 46 EF, sammenholdt med artikel 55 EF, og heller ikke kan anses for et tvingende alment hensyn.
- 96 Hvad dernæst angår den tyske regerings argument om, at enhver medlemsstat frit kan sikre, at tildeling af støtte på skolepengeområdet ikke bliver til en urimelig byrde, som kan have konsekvenser for det samlede støttebeløb, som staten kan udbetale, bemærkes, at det fremgår af det af regeringen anførte, at den særdeles store økonomiske byrde, som en udvidelse af skattefradraget til at omfatte skolepenge til visse skoler beliggende i andre medlemsstater vil udgøre, er en følge af, at den støtte, som indirekte tildeles disse skoler, vil blive meget højere end støtten til de undervisningsinstitutioner, der er statsanerkendt, godkendt eller anerkendt i Tyskland, eftersom disse skoler etableret i andre medlemsstater må finansiere sig selv gennem elevernes skolepenge.

- 97 Selv hvis det antages, at der hvad angår tildeling af en skattefordel for skolepenge kan anvendes samme argumentation som den, Domstolen fulgte i Bidar-dommen, må det i denne forbindelse bemærkes, at som Kommissionen har understreget, vil det formål, som forfølges ved at nægte det omhandlede skattefradrag for skolepenge betalt til skoler etableret i andre medlemsstater, dvs. at sikre, at privatskolernes driftsomkostninger dækkes, uden at det fører til en urimelig byrde for staten, i henhold til den analyse, som følges i nævnte Bidar-dom, kunne opnås ved mindre indgribende foranstaltninger.
- 98 Som generaladvokaten har anført i punkt 62 i forslaget til afgørelse, kan en medlemsstat således for at undgå en særdeles stor økonomisk byrde begrænse det beløb, der kan fradrages for skolepenge, til et bestemt beløb svarende til det skattefradrag, som medlemsstaten, henset til dennes særlige værdier, giver ret til ved skolegang på skoler beliggende på medlemsstatens område, hvilket vil udgøre en mindre indgribende foranstaltning end helt at nægte det omhandlede skattefradrag.
- 99 Endelig synes det under alle omstændigheder uforholdsmæssigt fuldstændigt at udelukke skolepenge, som indkomstskattepligtige i Tyskland betaler til skoler etableret i en anden medlemsstat end Forbundsrepublikken Tyskland, fra skattefradraget i EStG's § 10, stk. 1, nr. 9. Herved bliver skolepenge, som disse skattepligtige betaler til en skole etableret i en anden medlemsstat, således udelukket fra det omhandlede skattefradrag, uanset om disse skoler eventuelt opfylder objektive kriterier fastlagt på grundlag af principper, der er særlige for hver medlemsstat, og hvorefter det kan fastlægges, hvilke typer af skolepenge der giver ret til det nævnte skattefradrag.
- 100 Henset til det ovenfor anførte bør Kommissionens andet klagepunkt tiltrædes, og det må fastslås, at i de tilfælde, hvor indkomstskattepligtige i Tyskland sender deres børn på en skole, der er beliggende i en anden medlemsstat, og som i det væsentlige finansieres med private midler, tilsidesætter Forbundsrepublikken Tyskland sine

forpligtelser i henhold til artikel 49 EF, idet den generelt udelukker skolepenge for skolegang på en sådan skole fra skattefradraget for særlige udgifter i EStG's § 10, stk. 1, nr. 9.

Det første klagepunkts første led og det tredje klagepunkt vedrørende en hindring for arbejdskraftens frie bevægelighed, henholdsvis en restriktion for etableringsfriheden

Parternes argumenter

- 101 Ifølge Kommissionen gør ordningen i EStG's § 10, stk. 1, nr. 9, indgreb i de pågældende skattepligtiges rettigheder i henhold til arbejdskraftens frie bevægelighed og i henhold til etableringsfriheden (første klagepunkts første led).
- 102 Dels kan ordningen hindre retten for forældre fra andre medlemsstater til at have lønnet beskæftigelse i Tyskland (artikel 39 EF) eller deres ret til at etablere sig dér som selvstændig erhvervsdrivende (artikel 43 EF). Den mindre fordelagtige skattemæssige behandling, som de risikerer at blive undergivet, såfremt de ønsker, at deres børn skal fortsætte deres skolegang i oprindelseslandet, vil således kunne afholde dem fra at bosætte sig i Tyskland eller dér at udøve beskæftigelse som grænsearbejdere. Under alle omstændigheder bliver det gjort vanskeligere for disse forældre at bosætte sig eller arbejde i Tyskland.
- 103 Dels vil tyske statsborgere, som fortsat er ubegrænset skattepligtige i Tyskland, selv om de bor i en anden medlemsstat, også kunne blive stillet mindre fordelagtigt, hvis de beslutter at sende deres børn i skole på en lokal privatskole, der er beliggende i denne anden medlemsstat.

104 Disse overtrædelser af artikel 39 EF og 43 EF kan ikke begrundes.

105 Kommissionen har herved gjort gældende, at EStG's § 10, stk. 1, nr. 9, ikke fastsætter objektive kriterier for, hvilke typer af de skolepenge, der opkræves af tyske skoler og skoler beliggende i andre medlemsstater, der er fradragsberettigede. Bestemmelsen gør kun fradragsretten for disse udgifter betinget af, at den pågældende skole er blevet godkendt eller anerkendt i Tyskland. Den afgørende betingelse for at få fradrag hænger derfor sammen med, om skolen er etableret i Tyskland. Alle privatskoler beliggende i andre medlemsstater er automatisk udelukket fra at drage fordel af fradraget, uanset skolepengebeløbets størrelse, dvs. selv om de i vidt omfang drives på samme måde som privatskoler, der er anerkendt eller godkendt i Tyskland.

106 Der kan ikke anføres nogen objektiv begrundelse for, at skattefordelen gøres betinget af, at skolegangen foregår på en privatskole beliggende på Forbundsrepublikken Tysklands område, eftersom denne medlemsstat i henhold til fællesskabsretten fortsat frit kan udelukke skattefradragsretten for skolepenge for bestemte skoletyper og for bestemte beløb. For at gøre dette, er det blot nødvendigt, at fradragsretten tildeles i henhold til objektive kriterier og ikke afhænger af skolens beliggenhed.

107 I samme retning har Kommissionen i forbindelse med det tredje klagepunkt anført, at ordningen i EStG's § 10, stk. 1, nr. 9, indskrænker etableringsfriheden for privatskoler etableret i andre medlemsstater. Ifølge Kommissionen tvinger ordningen disse skoler til at etablere sig i Tyskland eller i hvert fald til at oprette en filial i denne medlemsstat. De pågældende skoler vil således alene kunne opnå status som erstatningsskole, der er statsanerkendt eller godkendt i medfør af delstatslovgivningen, eller status som specialskole, der tilbyder almen undervisning, som er

anerkendt i medfør af delstatslovgivningen, såfremt de tilbyder deres tjenesteydelser fra det tyske område. For ikke at blive skadet i konkurrencen med de private tyske institutioner skal disse skoler være etableret på det tyske område.

- 108 Denne restriktion med hensyn til valg af etableringssted udgør ifølge Kommissionen forskelsbehandling i strid med artikel 43 EF og kan ikke begrundes.
- 109 Kommissionen har på denne baggrund konkluderet, at EStG's § 10, stk. 1, nr. 9, udgør en hindring for arbejdskraftens frie bevægelighed i artikel 39 EF og for etableringsfriheden i artikel 43 EF.
- 110 Den tyske regering har bestridt, at EStG's § 10, stk. 1, nr. 9, gør indgreb i arbejdskraftens frie bevægelighed og i etableringsfriheden. Selv hvis anvendelsesområdet for disse rettigheder skulle være blevet berørt, er dette indgreb under alle omstændigheder objektivt begrundet, henset til de objektive forskelle, der er mellem de tyske privatskoler omfattet EStG's § 10, stk. 1, nr. 9, og de ovenfor nævnte privatskoler beliggende i andre medlemsstater.
- 111 Tilsvarende har den tyske regering bestridt, at der skulle foreligge en tilsidesættelse af etableringsfriheden for skoler beliggende i andre medlemsstater. Regeringen ser ikke, hvordan denne frihed kan blive berørt af den omtvistede skattefradragsordning. Hvis det imidlertid tiltrædes, at der foreligger et indgreb i denne frihed, er dette under alle omstændigheder objektivt begrundet, henset til de ovennævnte forskelle mellem de tyske privatskoler omfattet af EStG's § 10, stk. 1, nr. 9, og privatskoler beliggende i andre medlemsstater.

Domstolens bemærkninger

- 112 Det skal undersøges, om artikel 39 EF og 43 EF er til hinder for en bestemmelse som EStG's § 10, stk. 1, nr. 9.
- 113 Med det første klagepunkts første led har Kommissionen anført, at en sådan bestemmelse, som skattemæssigt stiller de berørte skattepligtige personer mindre fordelagtigt, også berører arbejdstagere fra andre medlemsstater eller skattepligtige, der udøver selvstændig virksomhed, som har bosat sig i Tyskland af private grunde, og som ønsker, at deres børn fortsætter skolegangen i deres oprindelsesland, samt de tyske skattepligtige, der, fordi de har flyttet deres bopæl til en anden medlemsstat, har indskrevet deres børn på en privatskole. I denne henseende er bestemmelsen i strid med artikel 39 EF og 43 EF.
- 114 Alle EF-traktatens bestemmelser vedrørende den frie bevægelighed for personer skal gøre det lettere for fællesskabsborgerne at udøve erhvervmæssig beskæftigelse af enhver art på hele Fællesskabets område, og disse bestemmelser er til hinder for foranstaltninger, som kan skade disse borgere, såfremt de ønsker at udøve en erhvervmæssig beskæftigelse på en anden medlemsstats område (jf. dom af 15.9.2005, sag C-464/02, Kommissionen mod Danmark, Sml. I, s. 7929, præmis 34 og den deri nævnte retspraksis, samt dommen i sagen Kommissionen mod Portugal, præmis 15, og dommen i sagen Kommissionen mod Sverige, præmis 17).
- 115 Bestemmelser, som forhindrer en statsborger i en medlemsstat i at forlade sin oprindelsesstat med henblik på at udøve retten til fri bevægelighed, eller som får ham til at afholde sig fra dette forehavende, udgør derfor hindringer for denne frihed, uanset om de finder anvendelse uafhængigt af de pågældende arbejdstageres nationalitet (dommen i sagen Kommissionen mod Danmark, præmis 35, i sagen Kommissionen mod Portugal, præmis 16, og i sagen Kommissionen mod Sverige, præmis 18).

- 116 Som generaladvokaten har anført i punkt 83 i forslaget til afgørelse, indebærer EStG's § 10, stk. 1, nr. 9, navnlig en forskellig behandling af arbejdstagere og selvstændige, der har flyttet deres bopæl til Tyskland eller arbejder dér, og hvis børn fortsat går i en betalingspligtig skole beliggende i en anden medlemsstat. Bosiddende arbejdstagere i Tyskland er i henhold til EStG's § 1, stk. 1, første punktum, fuldt indkomstskattepligtige. I henhold til EStG's § 1, stk. 3, er grænsearbejdere, som har deres arbejdsplads i Tyskland uden at have bopæl dér, også fuldt indkomstskattepligtige, såfremt de anmoder herom. EStG's § 10, stk. 1, nr. 9, gør det ikke muligt for disse arbejdstagere at trække en del af det betalte skolepengebeløb fra i indkomstskatten som en særlig udgift, hvilket er muligt, hvis der er tale om betaling af skolepenge til skoler, der er beliggende i Tyskland.
- 117 Denne forskellige behandling kan gøre det vanskeligere for disse arbejdstagere at udøve de rettigheder, de er tillagt i henhold til artikel 39 EF og 43 EF.
- 118 EStG's § 10, stk. 1, nr. 9, kan også placere tyske statsborgere i en mindre fordelagtig situation, når de flytter deres bopæl til en anden medlemsstat, hvori deres børn går i skole på en betalingssskole.
- 119 Almindeligvis er tyske statsborgere ganske vist ikke længere skattepligtige i Tyskland, når de forlader denne medlemsstat, hvorfor den omhandlede skattelovgivning ikke finder anvendelse til skade for disse. I henhold til EStG's § 1, stk. 2, finder denne regel dog ikke anvendelse på tjenestemænd, som arbejder i andre medlemsstater, og i medfør af artikel 14 i protokollen vedrørende De Europæiske Fællesskabers privilegier og immuniteter af 8. april 1965 (JO 1967, 152, s. 13) heller ikke på tjenestemand ved De Europæiske Fællesskaber. Hvis disse tyske tjenestemænd sender deres børn i skole på betalingssskoler beliggende i andre medlemsstater — dog bortset fra tyske skoler og europaskoler — giver EStG's § 10, stk. 1, nr. 9, dem ikke mulighed for at fradrage en del af skolepengene i deres skattepligtige indkomst.

- 120 Af de i denne doms præmis 85-99 anførte grunde kan sådanne uligheder i den skattemæssige behandling ikke begrundes med de argumenter, som den tyske regering har fremført for at begrunde hindringen for en grundlæggende frihed.
- 121 Herefter bør det første led i det af Kommissionen påberåbte første klagepunkt tiltrædes, og det bør fastslås, at Forbundsrepublikken Tyskland har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 39 EF og 43 EF, idet den generelt udelukker skolepenge, der betales til skoler etableret i andre medlemsstater, fra skattefradraget for særlige udgifter i EStG's § 10, stk. 1, nr. 9.
- 122 For så vidt angår det tredje klagepunkt vedrørende en tilsidesættelse af etableringsfriheden for privatskoler beliggende i andre medlemsstater bemærkes, at, som generaladvokaten har anført i punkt 85 i forslaget til afgørelse, medfører den omstændighed, at muligheden for et skattemæssigt fradrag for betaling af skolepenge i henhold til EStG's § 10, stk. 1, nr. 9, afhænger af skolens etableringssted, ikke en direkte hindring af etableringsfriheden for privatskoler beliggende i de andre medlemsstater. Denne omstændighed gør det ikke i sig selv vanskeligere for disse skoler at etablere sig i Tyskland.
- 123 Kommissionens tredje klagepunkt skal således ikke tages til følge.

Det første klagepunkts andet led vedrørende et indgreb i den generelle ret til fri bevægelighed for unionsborgere

- 124 Afslutningsvis skal den omhandlede nationale lovgivning undersøges i lyset af artikel 18, stk. 1, EF med hensyn til alle de situationer, som ikke er omfattet af anvendelsesområdet for artikel 39 EF, 43 EF og 49 EF.

- 125 Som det fremgår af Domstolens praksis, er unionsborgerskabets formål at skabe den grundlæggende status for medlemsstaternes statsborgere, idet det gør det muligt for dem blandt disse statsborgere, som befinder sig i samme situation, inden for traktatens materielle anvendelsesområde at blive undergivet samme retlige behandling, uanset deres nationalitet og med forbehold af udtrykkeligt fastsatte undtagelser i denne henseende (jf. bl.a. dom af 20.9.2001, sag C-184/99, Grzelczyk, Sml. I, s. 6193, præmis 31, af 11.7.2002, sag C-224/98, D’Hoop, Sml. I, s. 6191, præmis 28, af 2.10.2003, sag C-148/02, Garcia Avello, Sml. I, s. 11613, præmis 22 og 23, og af 29.4.2004, sag C-224/02, Pusa, Sml. I, s. 5763, præmis 16).
- 126 Blandt de situationer, der henhører under fællesskabsrettens anvendelsesområde, er de, der er knyttet til udøvelsen af de ved traktaten sikrede grundlæggende friheder, bl.a. de, der er knyttet til udøvelsen af retten til at færdes og opholde sig på medlemsstaternes område i henhold til artikel 18 EF (jf. bl.a. Grzelczyk-dommen, præmis 33, D’Hoop-dommen, præmis 29, Garcia Avello-dommen, præmis 24, og Pusa-dommen, præmis 17).
- 127 Da en unionsborger i alle medlemsstaterne skal undergives samme retlige behandling som den, der tilkommer statsborgere fra disse medlemsstater, der befinder sig i samme situation, ville det være uforeneligt med retten til fri bevægelighed, hvis han i den medlemsstat, hvori han er statsborger, får en behandling, der er mindre gunstig end den, han ville få, hvis han ikke havde gjort brug af sine beføjelser efter traktaten for så vidt angår borgernes bevægelighed (D’Hoop-dommen, præmis 30, og Pusa-dommen, præmis 18).
- 128 Disse beføjelser ville nemlig ikke få fuld virkning, såfremt en statsborger i en medlemsstat kunne blive foranlediget til at opgive at benytte sig af dem på grund af hindringer forårsaget af nationale bestemmelser, der straffer ham alene på grund af den omstændighed, at han har udnyttet disse beføjelser (jf. i denne retning dom af 7.7.1992, sag C-370/90, Singh, Sml. I, s. 4265, præmis 23, D’Hoop-dommen, præmis 31, og Pusa-dommen, præmis 19).

- 129 Ved at rejse til en anden medlemsstat for at følge skoleundervisning dér har de berørte tyske statsborgeres børn gjort brug af deres ret til fri bevægelighed. Det følger således af Zhu og Chen-dommen af 19. oktober 2004 (sag C-200/02, Sml. I, s. 9925, præmis 20), at selv et lille barn kan påberåbe sig retten til fri bevægelighed og frit ophold i medfør af fællesskabsretten.
- 130 Den omhandlede nationale lovgivning indfører en forskellig behandling af indkomstskattepligtige i Tyskland, som har sendt deres børn i skole i Tyskland, og indkomstskattepligtige i Tyskland, som har sendt deres børn på en skole, der er etableret i en anden medlemsstat.
- 131 Da den omhandlede nationale lovgivning knytter tildelingen af et skattefradrag for skolepenge til den betingelse, at skolepengene er blevet betalt til en privatskole, der opfylder bestemte krav i Tyskland, og da lovgivningen fører til, at forældre til børn, der går på en skole etableret i en anden medlemsstat, nægtes dette skattefradrag, stiller den børn af visse indenlandske statsborgere ringere, alene på grund af den omstændighed, at de har udøvet deres ret til fri bevægelighed ved at rejse til en anden medlemsstat for at gå i skole dér.
- 132 En national lovgivning, som stiller visse indenlandske statsborgere ringere, blot fordi de gør brug af deres ret til frit at færdes i en anden medlemsstat, udgør imidlertid efter fast retspraksis en hindring for de friheder, som ifølge artikel 18, stk. 1, EF tilkommer enhver unionsborger (dom af 18.7.2006, sag C-406/04, De Cuyper, Sml. I, s. 6947, præmis 39, og af 26.10.2006, sag C-192/05, Tas-Hagen og Tas, Sml. I, s. 10451, præmis 31).
- 133 En sådan hindring vil kun kunne være begrundet i henhold til fællesskabsretten, såfremt den hviler på objektive grunde, der er uafhængige af de berørte personers nationalitet og står i rimeligt forhold til det formål, der lovligt tilstræbes med den

pågældende nationale lovgivning (D'Hoop-dommen, præmis 36, De Cuyper-dommen, præmis 40, og Tas-Hagen og Tas-dommen, præmis 33).

- 134 Det bemærkes, at den tyske regering for at begrunde den hindring for den frie udveksling af tjenesteydelser, som den pågældende lovgivning udgør, har anført de argumenter, der er redegjort for i denne doms præmis 55-64. Regeringen har navnlig henvist til Domstolens analyse i Bidar-dommen vedrørende fortolkningen af artikel 18 EF.
- 135 Domstolen har i Bidar-dommens præmis 56 fastslået, at enhver medlemsstat frit kan sikre, at tildeling af støtte til dækning af leveomkostningerne for studerende fra andre medlemsstater ikke bliver til en urimelig byrde, der kan have konsekvenser for det samlede støttebeløb, som denne stat kan udbetale.
- 136 Selv hvis det antages, at der kan anvendes en tilsvarende argumentation med hensyn til en skattefordel for skolepenge, forholder det sig imidlertid således, at en bestemmelse som EStG's § 10, stk. 1, nr. 9, under alle omstændigheder synes uforholdsmæssig i forhold til de formål, den forfølger, af de samme grunde som dem, der er anført i denne doms præmis 99 som led i undersøgelsen af EStG's § 10, stk. 1, nr. 9, i lyset af princippet om den frie udveksling af tjenesteydelser.
- 137 Det følger heraf, at når børn af skattepligtige i en medlemsstat sendes i skole i en anden medlemsstat på en skole, hvis ydelser ikke er omfattet af artikel 49 EF, har EStG's § 10, stk. 1, nr. 9, den virkning, at disse børn uretmæssigt stilles mindre fordelagtigt end de, der ikke har gjort brug af deres ret til fri bevægelighed ved at rejse til en skole etableret i en anden medlemsstat for at følge undervisningen dér, samtidig med at bestemmelsen gør indgreb i de rettigheder, som disse børn er tillagt i medfør af artikel 18, stk. 1, EF.

138 Under disse omstændigheder bør det andet led i det af Kommissionen påberåbte første klagepunkt også tiltrædes.

139 Henset til samtlige de ovenfor anførte bemærkninger må det fastslås, at Forbundsrepublikken Tyskland har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 18 EF, 39 EF, 43 EF og 49 EF, idet den generelt udelukker skolepenge for skolegang på en skole beliggende i en anden medlemsstat fra bestemmelsen om skattefradrag for særlige udgifter i EStG's § 10, stk. 1, nr. 9. I øvrigt, dvs. hvad angår klagepunktet vedrørende en tilsidesættelse af etableringsfriheden for privatskoler etableret i andre medlemsstater, frifindes Forbundsrepublikken Tyskland.

Sagens omkostninger

140 Ifølge procesreglementets artikel 69, stk. 2, pålægges det den tabende part at betale sagens omkostninger, hvis der er nedlagt påstand herom. Da Kommissionen har nedlagt påstand om, at Forbundsrepublikken Tyskland tilpligtes at betale sagens omkostninger, og Forbundsrepublikken Tyskland i det væsentlige har tabt sagen, bør det pålægges den at betale sagens omkostninger.

På grundlag af disse præmisser udtaler og bestemmer Domstolen (Store Afdeling):

- 1) Forbundsrepublikken Tyskland har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 18 EF, 39 EF, 43 EF og 49 EF, idet den generelt udelukker skolepenge**

for skolegang på en skole beliggende i en anden medlemsstat fra bestemmelsen om skattefradrag for særlige udgifter i § 10, stk. 1, nr. 9, i Einkommensteuergesetz (lov om indkomstskat) i den den 19. oktober 2002 offentliggjorte affattelse.

- 2) I øvrigt frifindes Forbundsrepublikken Tyskland.**

- 3) Forbundsrepublikken Tyskland betaler sagens omkostninger.**

Underskrifter