

DOMSTOLENS DOM (Tredje Afdeling)

18. december 2007^{*}

I sag C-281/06,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Bundesfinanzhof (Tyskland) ved afgørelse af 1. marts 2006, indgået til Domstolen den 28. juni 2006, i sagen:

Hans-Dieter Jundt,

Hedwig Jundt

mod

Finanzamt Offenburg,

har

DOMSTOLEN (Tredje Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, A. Rosas, og dommerne J.N. Cunha Rodrigues, J. Klučka, P. Lindh og A. Arabadjiev,

^{*} Processprog: tysk.

generaladvokat: M. Poiares Maduro
justitssekretær: R. Grass,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Hans-Dieter Jundt og Hedwig Jundt ved Rechtsanwalt H.-D. Jundt
- den tyske regering ved M. Lumma, som befuldmægtiget
- Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved E. Traversa og W. Mölls, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 10. oktober 2007,

afsagt følgende

Dom

¹ Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af EØF-traktatens artikel 59 (EF-traktatens artikel 59, efter ændring nu artikel 49 EF) og EØF-traktatens artikel 128 (efter ændring EF-traktatens artikel 126, nu artikel 149 EF).

- 2 Denne anmodning er blevet fremsat i forbindelse med en tvist mellem Hans-Dieter Jundt og Hedwig Jundt (herefter »ægteparret Jundt«), som er bosiddende i Tyskland, og Finanzamt Offenburg i anledning af, at sidstnævnte i forbindelse med de indtægter, som er fritaget for indkomstskat for skatteåret 1991, har nægtet at inddrage omkostningsgodtgørelser oppebåret i forbindelse med udøvelse af bibeskæftigelse som underviser ved et universitet i en anden medlemsstat, idet den indenlandske indkomstskattelovgivning forbeholder anvendelsen af denne fritagelse for betalinger hidrørende fra tyske offentligtretlige institutioner.

Nationale retsforskrifter

- 3 § 1, stk. 1, første sætning, i lov om indkomstskat, i den affattelse, som var gældende på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen (Einkommensteuergesetz herefter »EStG«), fastsætter, at fysiske personer, som har bopæl eller fast opholdssted i Tyskland, er fuldt indkomstskattepligtige.
- 4 I henhold til EStG's § 2, stk. 2, består indkomsten enten af fortjeneste eller af overskuddet af indtægter over de erhvervsmæssige udgifter.
- 5 EStG's § 3, nr. 26, som findes i den del af loven, som vedrører »fritagne indtægter«, har følgende ordlyd:

»Følgende er fritaget for skat

[...]

26. omkostningsgodtgørelser, når de hidrører fra bibeskæftigelse som træner, underviser, børnepasser eller lignende bibeskæftigelse, kunstnerisk virksomhed, der udføres som bibeskæftigelse, eller pleje af ældre, syge eller handicappede personer, der udføres som bibeskæftigelse, ansat af eller i opdrag for en indenlandsk, offentlig juridisk person eller et af de organer, som henhører under § 5, stk. 1, nr. 9, i lov om selskabsskat (Körperschaftssteuergesetz) til fremme af almenyttige, velgørende og kirkelige formål (§§ 52-54 i skatteloven (Abgabenordnung)). Som omkostningsgodtgørelse betragtes indtægter, der hidrører fra den i første sætning anførte virksomhed, på indtil 2 400 DEM årligt [...]«.

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

- 6 Ægteparret Jundt sambeskattes for så vidt angår indkomstskat i Tyskland. Hans-Dieter Jundt, hvis hovedbeskæftigelse er advokatvirksomhed i Tyskland, hvor han er bosiddende, udførte i 1991 16 undervisningstimer ved universitetet i Strasbourg, for hvilke han blev betalt et bruttobeløb på 5 760 FRF (hvilket svarede til 1 612 DEM).
- 7 I indkomstskatteansættelsen for skatteåret 1991 pålagde Finanzamt Offenburg dette bruttobeløb indkomstskat.
- 8 Ægteparret Jundt har anført, at dette beløb burde være fritaget for indkomstskat i henhold til EStG's § 3, nr. 26. De er af den opfattelse, at det er i strid med fællesskabsretten at begrænse anvendelsen af denne fritagelse til betalinger erlagt af tyske offentligretlige institutioner.

- 9 Idet deres klage over afgørelsen fra Finanzamt Offenburg og deres søgsmål for Finanzgericht var uden resultat, iværksatte ægteparret Jundt en »revisionsappel« ved Bundesfinanzhof.
- 10 Bundesfinanzhof har anført, at Hans-Dieter Jundt kunne have været omfattet af fritagelsen i EStG's § 3, nr. 26, hvis han havde udøvet sin virksomhed ved et universitet, som var en tysk offentlig juridisk person, og ikke ved et universitet i en anden medlemsstat. For at afgøre, om en sådan lovgivning er forenelig med fællesskabsrettens bestemmelser om den frie udveksling af tjenesteydelser, er det ifølge den forelæggende ret nødvendigt at stille tre præjudicielle spørgsmål.
- 11 For det første spørger den forelæggende ret, om bibeskæftigelse som underviser ved et universitet henhører under anvendelsesområdet for bestemmelserne om den frie udveksling af tjenesteydelser, for så vidt som det ikke er sikkert, at de beløb, som kan fritages i medfør af EStG's § 3, nr. 26, udgør en egentlig betaling. Ifølge denne bestemmelse har de fritagne indtægter karakter af en »omkostningsgodtgørelse«, hvilket synes at indebære, at der er tale om en simpel dækning af udgifter i forbindelse med udøvelsen af den pågældende virksomhed.
- 12 Dernæst spørger Bundesfinanzhof, om den restriktion for den frie udveksling af tjenesteydelser, som følger af EStG's § 3, nr. 26, i givet fald kan begrundes. Det er Bundesfinanzhofs opfattelse, at der kan være en legitim interesse i at begrænse skattebegunstigelsen til virksomhed, som udføres af en person, der er ansat af eller i opdrag for en tysk offentlig juridisk person.
- 13 Ifølge Bundesfinanzhof kan denne begrundelse findes i sammenhængen i den nationale beskatningsordning, som Domstolen har anerkendt i domme af 28. januar 1992, Bachmann (sag C-204/90, Sml. I, s. 249), og Kommissionen mod Belgien (sag

C-300/90, Sml. I, s. 305). Det er Bundesfinanzhofs opfattelse, at der i hovedsagen findes en direkte sammenhæng mellem på den ene side undervisningsvirksomhed udført til fordel for en tysk offentlig juridisk person og på den anden side indkomstskattefritagelsen. Denne skattebegunstigelse finder kun anvendelse, fordi den skattepligtige leverer en tjenesteydelse af næsten æreshvervslignende karakter til fordel for fællesskabet, som opkræver skatten og som indrømmer skattefritagelsen for visse opgaver. Hvis den skattepligtige ikke leverede denne tjenesteydelse, ville skatteforvaltningen teoretisk set skulle forhøje skatten for at kunne finansiere de udgifter, som er forbundet med undervisningen, som i så fald ville være højere. Ifølge Bundesfinanzhof er EStG's § 3, nr. 26, baseret på en gensidig relation, som består i, at der gives afkald på skatten mod levering af en tjenesteydelse.

- 14 Endelig, for så vidt angår undervisningsvirksomhed, spørger Bundesfinanzhof, om en lovgivning som den i hovedsagen omhandlede indgår i rammerne for den frihed, som i medfør af EF-traktaten udtrykkeligt overlades medlemsstaterne, i det foreliggende tilfælde friheden til at tilrettelægge den undervisning, som er deres ansvar. Eftersom denne frihed ifølge Bundesfinanzhof ikke blot omfatter en forpligtelse til at bestemme, hvorledes det indenlandske undervisningssystem skal finansieres, men ligeledes muligheden for at begrænse skattemæssige foranstaltninger, som tilsigter at fremme undervisning, til »indenlandsk« virksomhed, er den tilbøjelig til at konkludere, at der ikke foreligger et indgreb i den frie udveksling af tjenesteydelser. Bundesfinanzhofs tredje spørgsmål vedrører EF-traktatens artikel 126's betydning for konstateringen af, om der foreligger en restriktion for den frie udveksling af tjenesteydelser, som ikke er begrundet.
- 15 Bundesfinanzhof har under disse omstændigheder besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:
- »1) Skal EF-traktatens artikel 59 [...] fortolkes således, at den tillige omfatter bibeskæftigelse som underviser, ansat af eller i opdrag for en offentlig juridisk person (universitet), for hvilken præstation der som følge af dens æreshvervslignende karakter alene ydes en omkostningsgodtgørelse?

- 2) Såfremt spørgsmål 1 besvares bekræftende: Er den begrænsning af retten til fri udveksling af tjenesteydelser, hvorefter godtgørelser alene er omfattet af skattebegunstigelsen, såfremt de udbetales af en indenlandsk, offentlig juridisk person (konkret EStG's § 3, nr. 26), begrundet, idet den nationale skattebegunstigelse alene legitimeres af en beskæftigelse, der udføres til fordel for en indenlandsk, offentlig juridisk person?

- 3) Såfremt spørgsmål 2 besvares benægtende: Skal EF-traktatens artikel 126 [...] fortolkes således, at en skatteretlig bestemmelse, der supplerer uddannelsessystemet (konkret EStG's § 3, nr. 26), er lovmedholdelig, henset til det ansvar, der fortsat påhviler medlemsstaterne?«

Om de præjudicielle spørgsmål

- 16 Henset til den omstændighed, at de faktiske omstændigheder, som ligger til grund for tvisten i hovedsagen, indtrådte før den 1. november 1993, hvilket vil sige før tidspunktet for ikrafttrædelsen af traktaten om Den Europæiske Union, som blev undertegnet i Maastricht den 7. februar 1992, skal det indledningsvis bemærkes, at den af den forelæggende ret anmodede fortolkning vedrører EØF-traktatens artikel 59 og 128 og ikke EF-traktatens artikel 59 og 126.

- 17 Som Kommissionen med rette har anført i sine skriftlige indlæg, er dette ikke afgørende for den besvarelse, som skal gives den forelæggende ret.

- 18 For det første er indholdet af princippet om den frie udveksling af tjenesteydelser i hovedsagen ikke blevet ændret ved Maastrichttraktaten og ved Amsterdamtraktaten.
- 19 For det andet vedrører EØF-traktatens artikel 128 erhvervsuddannelse, hvorunder henhører universitetsundervisning (jf. dom af 2.2.1988, sag 24/86, Blaizot m.fl., Sml. s. 379, præmis 15-20, af 30.5.1989, sag 242/87, Kommissionen mod Rådet, Sml. s. 1425, præmis 25, af 7.7.2005, sag C-147/03, Kommissionen mod Østrig, Sml. I, s. 5969, præmis 33, og af 11.1.2007, sag C-40/05, Lyyski, Sml. I, s. 99, præmis 29). For så vidt som EF-traktatens artikel 126 hovedsageligt er blevet påberåbt på grund af den kompetence, som medlemsstaterne råder over, med hensyn til indholdet af undervisningen og opbygningen af uddannelsessystemet samt målene med fællesskabspolitikken på undervisningsområdet, bemærkes, at på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen var medlemsstaterne kompetente med hensyn til organisering af uddannelse og undervisningspolitik, som det fremgår af dom af 13. februar 1985, Gravier (sag 293/83, Sml. s. 593, præmis 19), og at fællesskabspolitikken på undervisningsområdet allerede tilsigtede at lette mobiliteten for undervisere.
- 20 Efter denne præcisering vil de relevante traktatbestemmelser blive betegnet i den affattelse, der har været gældende efter den 1. maj 1999.

Om det første spørgsmål

- 21 Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om undervisningsvirksomhed, som udøves af en skattepligtig i en medlemsstat, der er ansat af en offentlig juridisk person, i det foreliggende tilfælde et universitet, som er beliggende i en anden medlemsstat, henhører under anvendelsesområdet for artikel 49 EF, selv om virksomheden udøves som bibeskæftigelse og er af æreshvervslignende karakter.

Indlæg for Domstolen

- 22 Ægteparret Jundt, den tyske regering og Kommissionen har anført, at bibeskæftigelse som underviser ved et universitet udgør levering af en tjenesteydelse som omhandlet i artikel 50 EF, dvs. en økonomisk virksomhed, som generelt udøves mod betaling.
- 23 Ægteparret Jundt har anført, at EStG's § 3, nr. 26, selv definerer en »omkostningsgodtgørelse« som en »indtægt«, og at der i den gældende affattelse af bestemmelsen ikke længere henvises til »omkostningsgodtgørelse«, men til »indtægt fra erhvervs-mæssig bibeskæftigelse«.
- 24 Ifølge den tyske regering omfatter anvendelsesområdet for artikel 49 EF ligeledes bibeskæftigelse af æreshvervslignende karakter som underviser ansat af eller i opdrag for en offentlig juridisk person, såsom et universitet, mod en omkostningsgodtgørelse. Sådant økonomisk virksomhed er særligt kendetegnet ved, at den ikke tilsigter at opnå en fortjeneste, men alene at kompensere for de afholdte udgifter.
- 25 Kommissionen har anført, at Bundesfinanzhofs tvivl med hensyn til, om der foreligger en betaling, skyldes, at der i den i hovedsagen omhandlede nationale bestemmelse anvendes udtrykket »omkostningsgodtgørelse«, som antyder en betaling, som ikke overstiger de afholdte udgifter, og som antyder, at der ikke er tale om nogen fortjeneste. Ifølge Kommissionen mister en betaling imidlertid ikke sin karakter af »betaling«, udelukkende fordi den ikke indebærer, at der opnås en fortjeneste. For at der er tale om økonomisk virksomhed, kræver formuleringen af artikel 50 EF udelukkende, at der erlægges en betaling, og ikke at der foreligger en fortjeneste.

- 26 Kommissionen har anført, at hovedsagen og den i hovedsagen omhandlede lovgivning under alle omstændigheder ikke vedrører en betaling, som er begrænset til dækning af afholdte udgifter. Hvis betalingen fra Strasbourg universitet således havde været begrænset til dækning af de af Hans-Dieter Jundt afholdte udgifter i forbindelse med gennemførelse af dennes undervisningsvirksomhed, ville sidstnævnte ikke have påberåbt sig EStG's § 3, nr. 26, med påstand om fritagelse for de oppebårne beløb, idet anvendelsen af EstG's almindelige regler allerede ville have resulteret i, at hans virksomhed blev fritaget for beskatning.
- 27 Ifølge Kommissionen giver EStG's § 3, nr. 26, netop den skattepligtige en skattebegunstigelse, når indtægterne overstiger udgifterne, og der dermed tilbagestår en nettoindkomst, dvs. en »fortjeneste«.

Domstolens svar

- 28 For at afgøre, om en virksomhed som den i hovedsagen omhandlede er omfattet af anvendelsesområdet for artikel 49 EF, bemærkes for det første, at begrebet »tjenesteydelse« i artikel 50, stk. 1, EF's forstand indebærer, at det drejer sig om »ydelser, der normalt udføres mod betaling« (dom af 22.5.2003, sag C-355/00, *Freskot*, Sml. I, s. 5263, præmis 54).
- 29 Domstolen har i denne henseende allerede fastslået, at det væsentlige kendetegn ved betaling i artikel 50 EF's forstand ligger i det forhold, at betalingen udgør det økonomiske modstykke til den omhandlede tjenesteydelse (jf. navnlig dom af 27.9.1988, sag 263/86, *Humbel*, Sml. s. 5365, præmis 17, af 26.6.2003, sag C-422/01, *Skandia og Ramstedt*, Sml. I, s. 6817, præmis 23, af 11.9.2007, sag C-76/05, *Schwarz og Gootjes-Schwarz*, Sml. I, s. 6849, præmis 38, og af 11.9.2007, sag C-318/05, *Kommissionen mod Tyskland*, Sml. I, s. 6957, præmis 67).

- 30 For det andet bemærkes, at Domstolen har udelukket undervisning på visse institutioner under det offentlige undervisningssystem, som fuldt ud eller hovedsageligt finansieres med offentlige midler, fra begrebet »tjenesteydelse« i artikel 50 EF's forstand (jf. i denne retning Humbel-dommen, præmis 18, samt dom af 7.12.1993, sag C-109/92, Wirth, Sml. I, s. 6447, 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 (jf. Schwarz og Gootjes-Schwarz-dommen, præmis 39).
- 31 Hovedsagen vedrører imidlertid ikke undervisningsvirksomhed ved selve universiteterne, finansieret over det offentlige budget. Den foreliggende sag og den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning vedrører derimod tjenesteydelser leveret som bibeskæftigelse af fysiske personer, som universiteterne anvender for at varetage deres opgaver. Betalingen for disse tjenesteydelser kan udgøre en betaling fra det pågældende universitet.
- 32 Som generaladvokaten har anført i punkt 12 i forslaget til afgørelse, er den afgørende faktor, som bringer en aktivitet inden for anvendelsesområdet for traktatens bestemmelser om den frie udveksling af tjenesteydelser, aktivitetens økonomiske karakter, nemlig at aktiviteten ikke må udøves vederlagsfrit.
- 33 Til gengæld, og i modsætning til hvad synes at være den forelæggende rets opfattelse, er det i denne henseende ikke nødvendigt, at tjenesteyderen søger at opnå fortjeneste (jf. navnlig dom af 12.7.2001, sag C-157/99, Smits og Peerbooms, Sml. I, s. 5473, præmis 50 og 52).

- 34 Det følger heraf, at hovedsagen, ligesom EStG's § 3, nr. 26, vedrører tjenesteydelser, der præsteres mod »betaling«. Det beløb, som Hans-Dieter Jundt har oppebåret fra universitetet for sin undervisningsvirksomhed, selv om det antages, at den har en æreshvervslignende karakter, udgør en betaling i artikel 50 EF's forstand, dvs. at den ydes som vederlag for den tjenesteydelse, han har leveret.
- 35 Endelig bringer det forhold, at undervisningsvirksomheden udøves af en person i opdrag for et universitet, dvs. en offentlig juridisk person, ikke den leverede tjenesteydelse uden for artikel 49 EF's anvendelsesområde.
- 36 Den forelæggende ret har givet udtryk for tvivl i denne henseende, idet den har rejst spørgsmål om, hvorvidt ydelser udført af en person ansat af eller i opdrag for en offentligretlig institution, og som kan henhøre under anvendelsesområdet for artikel 45 EF, som ligeledes skal tages i betragtning inden for rammerne af den frie udveksling af tjenesteydelser, udgør tjenesteydelser. Ifølge den forelæggende ret må disse tjenesteydelser anses for »halvoffentlige« og henhører under statens offentligretlige virksomhed.
- 37 Det bemærkes herved, at selv om det følger af artikel 45, stk. 1, EF, sammenholdt med artikel 50 EF, at den frie udveksling af tjenesteydelser ikke kan udstrækkes til virksomhed, som varigt eller lejlighedsvis er forbundet med udøvelse af offentlig myndighed i en medlemsstat, skal denne fravigelse imidlertid begrænses til virksomhed, som i sig selv er direkte og særligt forbundet med udøvelse af offentlig myndighed (jf. navnlig dom af 21.6.1974, sag 2/74, Reyners, Sml. s. 631, præmis 45, af 31.5.2001, sag C-283/99, Kommissionen mod Italien, Sml. I, s. 4363, præmis 20, og af 30.3.2006, sag C-451/03, Servizi Ausiliari Dottori Commercialisti, Sml. I, s. 2941, præmis 46).

38 Det følger af Domstolens praksis vedrørende artikel 39, stk. 4, EF, at civile aktiviteter bestående i universitetsundervisning ikke er omfattet af anvendelsesområdet for denne fravigelse (jf. i denne retning dom af 30.5.1989, sag 33/88, Allué og Coonan, Sml. s. 1591, præmis 7, og af 2.7.1996, sag C-290/94, Kommissionen mod Grækenland, Sml. I, s. 3285, præmis 34).

39 Det første spørgsmål skal derfor besvares med, at undervisningsvirksomhed, som udøves af en skattepligtig i en medlemsstat, der er ansat af en offentlig juridisk person, i det foreliggende tilfælde et universitet, som er beliggende i en anden medlemsstat, henhører under anvendelsesområdet for artikel 49 EF, selv om virksomheden udøves som bibeskæftigelse og er af æreshvervslignende karakter.

Om det andet spørgsmål

40 Med sit andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om en restriktion for den frie udveksling af tjenesteydelser, som skyldes, at en national lovgivning forbeholder anvendelsen af en indkomstskattefritagelse for betaling, som erlægges af universiteter, dvs. offentlige juridiske personer, etableret på det indenlandske område, for undervisningsvirksomhed udøvet som bibeskæftigelse, men som nægter at anvende denne fritagelse, når betalingerne erlægges af et universitet etableret i en anden medlemsstat, er begrundet i tvingende almene hensyn. Den forelæggende ret henviser i denne henseende navnlig til det forhold, at denne skattebegunstigelse udelukkende er baseret på, at denne virksomhed udøves til fordel for en indenlandsk offentlig juridisk person.

Indlæg for Domstolen

- 41 Ifølge ægteparret Jundt og Kommissionen udgør det forhold, at de pågældende betalinger kun er fritaget, hvis de erlægges af offentlige universiteter, som er beliggende på det indenlandske område, og ikke er omfattet af denne fritagelse, hvis de erlægges af offentlige universiteter etableret i andre medlemsstater, en restriktion for den frie udveksling af tjenesteydelser, som ikke er begrundet i et berettiget alment hensyn.
- 42 For det første kan begrænsningen, som er et resultat af den i hovedsagen omhandlede lovgivning, ikke begrundes med dens formål, som er at sikre, at der findes deltidsundervisere og således fremme uddannelses- eller undervisningsområdet.
- 43 Ægteparret Jundt finder i den henseende dom af 10. marts 2005, *Laboratoires Fournier* (sag C-39/04, Sml. I, s. 2057), relevant. Domstolen har i denne doms præmis 23 fastslået, at fremme af forskning og udvikling ikke kan begrunde en national foranstaltning, som udelukker skattefradrag for al forskning, som ikke er udført i den pågældende medlemsstat. En sådan lovgivning er nemlig direkte i strid med det formål, som forfølges med Fællesskabets politik inden for forskning og teknologisk udvikling som fastsat i artikel 163, stk. 2, EF.
- 44 Ligeledes vil det være i strid med Det Europæiske Fællesskabs mål på uddannelsesområdet at nægte at indrømme en underviser, som udøver sin virksomhed som bibeskæftigelse, skattebegunstigelser, som kan resultere i, at underviseren vil udbyde sine tjenesteydelser. Det følger således af artikel 149 EF, at samarbejde mellem medlemsstaterne med hensyn til uddannelse og studerendes og læreres mobilitet bør fremmes. Undladelse af at indrømme den i hovedsagen omhandlede skattefritagelse tilskynder indirekte en underviser, som udøver bibeskæftigelse, til kun at undervise ved indenlandske universiteter.

45 For det andet kan en lovgivning som den i hovedsagen omhandlede ikke, i modsætning til hvad synes at være den forelæggende rets opfattelse, under henvisning til sammenhængen i den tyske beskatningsordning begrundes med, at den omhandlede skattebegunstigelse har en positiv virkning på udbuddet af undervisning ved indenlandske universiteter.

46 Domstolens praksis bekræfter således, at en begrundelse baseret på nødvendigheden af at bevare sammenhængen i den nationale beskatningsordning, som er blevet anerkendt i Bachmann-dommen og i dommen i sagen Kommissionen mod Belgien, skal fortolkes strengt. I det foreliggende tilfælde er de i retspraksis fastsatte betingelser, som følger af Bachmann-dommen, imidlertid ikke opfyldt, eftersom den i hovedsagen omhandlede skattebegunstigelse, dvs. fritagelsen for »omkostningsgodtgørelser«, ikke modsvares af en bestemt skatteopkrævning. Det forhold, at fritagelsen for omkostningsgodtgørelser indirekte kan give den tyske stat fordele, indebærer ikke, at der kan etableres en sammenhæng i den indenlandske beskatningsordning, og kan dermed ikke begrunde en lovgivning som den i hovedsagen omhandlede.

47 Ifølge den tyske regering kan den omstændighed, at en underviser, som udøver sin virksomhed som bibeskæftigelse ved et universitet etableret i en anden medlemsstat mod en omkostningsgodtgørelse, ikke nyder godt af den i hovedsagen omhandlede skattebegunstigelse, ganske vist resultere i en restriktion for den frie udveksling af tjenesteydelser. Denne restriktion er imidlertid begrundet i tvingende almene hensyn forbundet med fremme af undervisning, forskning og udvikling.

48 Regeringen har gjort gældende, at EStG's § 3, nr. 26, tilskynder undervisere, som udøver deres virksomhed som bibeskæftigelse, til at udbyde deres tjenesteydelser på et næsten æreshvervslignende grundlag ved de i denne bestemmelse nævnte institutioner mod en beskeden betaling i form af en omkostningsgodtgørelse.

- 49 Den nævnte bestemmelse har således som mål ved hjælp af skattefritagelser til fordel for borgere, som udøver bibeskæftigelse, at støtte offentlige juridiske personer, i det foreliggende tilfælde universiteter. Den har som mål at give universiteterne adgang til undervisere til en fordelagtig pris. Den er begrundet i et tvingende alment hensyn, nemlig fremme af undervisning, forskning og udvikling. Den er egnet og nødvendig med henblik på at virkeliggøre det tilstræbte mål.
- 50 Den tyske regering er under alle omstændigheder af den opfattelse, at Forbundsrepublikken Tyskland på ingen måde er forpligtet til at støtte universiteter i andre medlemsstater. Idet tilrettelæggelse af undervisning såvel som direkte beskatning fortsat henhører under medlemsstaternes kompetence, må hver medlemsstat kunne bevare en skønsbeføjelse med hensyn til indholdet af dens nationale bestemmelser på disse områder.
- 51 Artikel 149, stk. 1, EF udtrykker tydeligt det faktum, at Fællesskabet handler på uddannelsesområdet »med fuld respekt for medlemsstaternes ansvar for undervisningsindholdet og opbygningen af uddannelsessystemerne«. Den tyske regering har heraf udledt, at medlemsstaterne selvstændigt på deres område kan forvalte opbygningen af deres uddannelsessystem og dermed tilrettelæggelsen af undervisningsvirksomhed ved deres universiteter. Eftersom Forbundsrepublikken Tyskland ikke har nogen indflydelse på organiseringen af undervisningsinstitutioner, som henhører under andre medlemsstater, kan den ikke være forpligtet til at støtte disse ved at give afkald på skattemidler, som tilkommer dem.

Domstolens svar

- 52 Det fremgår af fast retspraksis, at artikel 49 EF er til hinder for anvendelsen af enhver national lovgivning, som bevirker, at leveringen af tjenesteydelser mellem

medlemsstaterne gøres mere vanskelig end leveringen af tjenesteydelser, der udelukkende er intern i en medlemsstat (jf. dom af 5.10.1994, sag C-381/93, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 5145, præmis 17, af 28.4.1998, sag C-158/96, Kohll, Sml. I, s. 1931, præmis 33, Smits og Peerbooms-dommen, præmis 61, af 3.10.2002, sag C-136/00, Danner, Sml. I, s. 8147, præmis 29, og af 8.9.2005, forenede sager C-544/03 og C-545/03, Mobistar og Belgacom Mobile, Sml. I, s. 7723, præmis 30).

- 53 Det er i denne forbindelse ikke ved Domstolen bestridt, at hvis undervisningsvirksomhed, der udøves som bibeskæftigelse, som den i hovedsagen omhandlede, henhører under anvendelsesområdet for traktatens bestemmelser om den frie udveksling af tjenesteydelser, begrænser en national bestemmelse som EStG's § 3, nr. 26, Hans-Dieter Jundts frihed som sikret ved artikel 49 EF til at udbyde sine tjenesteydelser i en anden medlemsstat, for så vidt som den fratager ham en skattebegunstigelse, som han ville have nydt godt af, hvis han udbød de samme tjenesteydelser i sin egen medlemsstat.
- 54 Den forelæggende ret har desuden selv anført, at den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning, som finder anvendelse uden forskel på indenlandske og udenlandske statsborgere, som udøver virksomhed for indenlandske offentlige myndigheder, resulterer i en mindre gunstig behandling af de tjenesteydelser, som leveres til modtagere, som befinder sig i andre medlemsstater, i forhold til tjenesteydelser, som leveres på det indenlandske område, og udgør en hindring for den frie udveksling af tjenesteydelser.
- 55 Det må undersøges, om en sådan hindring for den frie udveksling af tjenesteydelser kan være objektivt begrundet.
- 56 Det må i denne forbindelse for det første undersøges, om restriktionen indeholdt i den nationale lovgivning, som den tyske regering har anført, er begrundet i et tvingende alment hensyn, som består i fremme af undervisning, forskning og udvikling.

57 En sådan argumentation kan ikke tiltrædes.

58 Dersom det antages, at målet bestående i fremme af undervisning udgør et tvingende alment hensyn, forholder det sig ikke desto mindre således, at en restriktiv foranstaltning for at være begrundet skal overholde proportionalitetsprincippet, således at den skal være egnet til at nå det tilstræbte mål, og at den ikke må være mere vidtgående end nødvendigt for at nå målet (dom af 26.9.2000, sag C-478/98, Kommissionen mod Belgien, Sml. I, s. 7587, præmis 41, og af 4.3.2004, sag C-334/02, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 2229, præmis 28).

59 Domstolen har ganske vist i præmis 23 i Laboratoires Fournier-dommen fastslået, at det ikke kan udelukkes, at hensynet til at fremme forskning og udvikling udgør et tvingende alment hensyn. Den har imidlertid afvist det argument, hvorefter en medlemsstat ikke er forpligtet til at fremme forskning i en anden medlemsstat, og har fastslået, at en national lovgivning, som udelukkende indrømmer et skattefradrag til forskningsaktiviteter, som er blevet gennemført i den pågældende medlemsstat, udgjorde en restriktion for den frie udveksling af tjenesteydelser. Domstolen har fastslået, at en sådan lovgivning er i direkte modstrid med formålet med fællesskabspolitikken på området for forskning og teknologisk udvikling, som i henhold til artikel 163, stk. 2, EF særlig tilsigter at afskaffe skattemæssige hindringer for samarbejde på forskningsområdet.

60 Inden for rammerne af hovedsagen bemærkes, at artikel 149, stk. 1, EF fastsætter, at »Fællesskabet bidrager til udviklingen af et højt uddannelsesniveau ved at fremme samarbejdet mellem medlemsstaterne og om nødvendigt at støtte og supplere disses indsats«, mens artikel 149, stk. 2, EF fastsætter, at »målene for Fællesskabets indsats er at begunstige studerendes og læreres mobilitet [...]«.

- 61 En medlemsstats lovgivning som den i hovedsagen omhandlede er i modstrid med disse formål, for så vidt som den afholder undervisere, som udøver deres bibeskæftigelse, fra at udnytte deres grundlæggende frihed til at udbyde deres tjenesteydelser i en anden medlemsstat, idet de nægtes en skattebegunstigelse, som de ville have nydt godt af, hvis de havde erlagt de samme tjenesteydelser på det indenlandske område.
- 62 Domstolen har allerede understreget vigtigheden af disse formål inden for rammerne af artikel 18 EF. Efter at have bemærket, at de i traktaten fastsatte rettigheder med hensyn til bevægelighed for Unionens borgere ikke ville få fuld gennemslagskraft, såfremt en statsborger fra en medlemsstat kunne blive afskrækket fra at udøve dem på grund af hindringer for hans ophold i en anden medlemsstat som følge af en lovgivning i hans oprindelsesstat, der straffer ham blot for det forhold, at han har udnyttet rettighederne, har Domstolen således anført, at denne betragtning er særlig vigtig på uddannelsesområdet, når henses til de mål, som forfølges med artikel 3, stk. 1, litra q), EF og artikel 149, stk. 2, andet led, EF, nemlig at begunstige studerendes og læreres mobilitet (jf. dom af 23.10.2007, forenede sager C-11/06 og C-12/06, Morgan og Bucher, Sml. I, s. 9161, præmis 26 og 27 samt den deri nævnte retspraksis).
- 63 En lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, som har en virkning, der svarer til virkningen af den nationale lovgivning i den sag, som gav anledning til Laboratoires Fournier-dommen, begrænser friheden for undervisere, som udøver deres virksomhed som bibeskæftigelse, til at vælge det sted, hvor de ønsker at udbyde deres tjenesteydelser inden for Fællesskabet, uden at det er godtgjort, at det for at virkeliggøre målet om fremme af undervisning er nødvendigt at forbeholde den i hovedsagen omhandlede skattefritagelse for skattepligtige, som udøver deres bibeskæftigelse i form af undervisning ved universiteter, der er beliggende på det indenlandske område.
- 64 Det bemærkes, at den tyske regering ikke har fremført noget argument som bevis for, at det i den foregående præmis nævnte formål ikke kunne nås uden den omtvistede lovgivning, og at det ikke kunne nås ved hjælp af alternative midler, som

ikke påvirker valget for undervisere, som udøver deres bibeskæftigelse, af det sted, hvor de kan udbyde deres tjenesteydelser.

65 For det andet må det undersøges, om den i hovedsagen omhandlede restriktion kan begrundes i nødvendigheden af at sikre sammenhængen i den tyske beskatningsordning, som påpeget af den forelæggende ret.

66 Ifølge den forelæggende ret er formålet med EStG's § 3, nr. 26, at aflaste den tyske stat i forbindelse med varetagelse af visse opgaver, som påhviler den, ved hjælp af en skattemæssig foranstaltning: På den ene side gives lærere en skattefritagelse, hvis de underviser ved indenlandske offentlige universiteter, på den anden side tilgodeses den tyske stat også, fordi den kan opfylde disse universiteters undervisnings- og forskningsbehov for en gunstig pris. Den forelæggende ret spørger derfor, om der i hovedsagen er en direkte sammenhæng mellem den skattefritagelse, som indrømmes den skattepligtige for hans bibeskæftigelse som underviser, og det forhold, at undervisningsaktiviteterne finder sted til fordel for en indenlandsk offentlig juridisk person. Det forudsættes her, for det første, at den tjenesteydelse, som den skattepligtige udbyder, og som nyder godt af skattefordelen, er til gavn for almenheden, samt, for det andet, at denne »fordel«, som er til gavn for almenheden, kompenserer for den ulempe, som udgøres af afkaldet på skatten.

67 I denne henseende skal der henvises til, at Domstolen i Bachmann-dommens præmis 28, henholdsvis præmis 21, samt dom af 28. januar 1992, Kommissionen mod Belgien, har anerkendt, at nødvendigheden af at sikre sammenhængen i en beskatningsordning kan begrunde en begrænsning af udøvelsen af de grundlæggende friheder, der er sikret ved traktaten.

68 Det fremgår imidlertid af fast retspraksis, at for at et anbringende, der bygger på en sådan begrundelse, kan tages til følge, skal det dog være godtgjort, at der foreligger

en direkte sammenhæng mellem den pågældende skattemæssige fordel og udligningen af denne fordel ved en bestemt skatteopkrævning (jf. i denne retning dom af 23.2.2006, sag C-471/04, Keller Holding, Sml. I, s. 2107, præmis 40, af 29.3.2007, sag C-347/04, Rewe Zentralfinanz, Sml. I, s. 2647, præmis 62, og af 11.10.2007, sag C-443/06, Hollmann, Sml. I, s. 8491, præmis 56).

69 Set fra skatteordningens synspunkt er der imidlertid ingen direkte sammenhæng mellem skattefritagelsen for omkostningsgodtgørelser erlagt af tyske universiteter og en udligning af denne fordel ved en bestemt skatteopkrævning.

70 Som generaladvokaten har anført i punkt 23 i forslaget til afgørelse, angives det blot i hovedsagen, at indkomstskattefritagelsen udlignes af den omstændighed, at den tyske stat drager nytte af, at undervisnings- og forskningsaktiviteter udøves af deltidsundervisere. En så generel, vag og fjern sammenhæng mellem den skattepligtiges skattebegunstigelse og den påståede fordel for medlemsstaten opfylder langt fra kravene i den retspraksis, som følger af Bachmann-dommen.

71 Argumentet, hvorefter restriktionen for princippet om den frie udveksling af tjenesteydelser begrundes med nødvendigheden af at sikre sammenhængen i den tyske beskatningsordning, må således afvises.

72 Set i lyset af de foregående betragtninger, kan den omstændighed, at den nationale skattebegunstigelse kun finder anvendelse, når virksomheden udøves til fordel for en indenlandsk, offentlig juridisk person, ikke begrunde restriktionen for den frie udveksling af tjenesteydelser.

- 73 Det andet spørgsmål skal derfor besvares med, at en restriktion for den frie udveksling af tjenesteydelser, som skyldes, at en national lovgivning forbeholder anvendelsen af en indkomstskattefritagelse for betaling, som erlægges af universiteter, dvs. offentlige juridiske personer, etableret på det indenlandske område, for undervisningsvirksomhed udøvet som bibeskæftigelse, men som nægter at anvende denne fritagelse, når betalingerne erlægges af et universitet etableret i en anden medlemsstat, ikke er begrundet i tvingende almene hensyn.

Om det tredje spørgsmål

Indlæg for Domstolen

- 74 Den tyske regering er af den opfattelse, at det ikke er nødvendigt at besvare det tredje spørgsmål, da den forelæggende ret kun har stillet det for det tilfælde, at det andet spørgsmål besvares benægtende, og dette skal besvares bekræftende.
- 75 Ifølge ægteparret Jundt kan det ikke hævdes, at en restriktion for den frie udveksling af tjenesteydelser alligevel er forenelig med fællesskabsretten grundet det ansvar, som medlemsstaterne fortsat har med hensyn til opbygning af uddannelsessystemet i medfør af artikel 149 EF. Den tyske stat er forpligtet til at fremme samarbejdet mellem medlemsstaterne og ikke at hindre dette ved vedtagelse af bestemmelser til sin fordel.

- 76 Ifølge Kommissionen falder EStG's § 3, nr. 26, ikke uden for anvendelsesområdet for den frie udveksling af tjenesteydelser på grund af den kompetence, som medlemsstaterne har bibeholdt med hensyn til opbygning af deres uddannelses-systemer. Artikel 149 EF udelukker ikke en sådan beskatningsordning, som anvendes på universitetsundervisning, fra anvendelsesområdet for den frie udveksling af tjenesteydelser.
- 77 Kommissionen mener desuden, at EStG's § 3, nr. 26, hverken vedrører organisering af uddannelse eller uddannelsespolitik. Den indfører blot en skattemæssig fravigelse, som har til formål generelt at begunstige bibeskæftigelse udført i almenhedens interesse, uden at have nogen specifik forbindelse med uddannelsessystemet.
- 78 Ifølge Kommissionen gendriver EØF-traktatens artikel 128 og bestemmelserne i afledt ret, som er vedtaget på grundlag heraf, indirekte Bundesfinanzhofs opfattelse, hvorefter hovedsagen vedrører en fravigelse af bestemmelserne om den frie udveksling af tjenesteydelser, der har sin begrundelse i aspektet »undervisningspolitikken«. Disse bestemmelser viser således, at kunstige hindringer for underviseres mobilitet er i strid med fællesskabspolitikken's mål på erhvervsundervisningsområdet, og at dette allerede var tilfældet på tidspunktet for tvisten i hovedsagen. Desuden er »[begunstigelse af] studerendes og læreres mobilitet« fra nu af udtrykkeligt en del af Fællesskabets mål, som fastsat i traktaten og som det følger af artikel 149 EF.

Domstolens svar

- 79 Med sit tredje spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om den omstændighed, at medlemsstaterne er kompetente til selv at bestemme, hvorledes deres uddannelsessystem skal opbygges, er egnet til at bringe en national

lovgivning, som forbeholder fordelene ved en skattefritagelse for skattepligtige, som udøver deres virksomhed ansat af eller i opdrag for indenlandske offentlige universiteter, i overensstemmelse med fællesskabsretten.

- 80 Ifølge den forelæggende ret kan EStG's § 3, nr. 26, forstås som et udtryk for medlemsstaternes kompetence til selv at bestemme, hvorledes deres uddannelsessystem skal opbygges, og denne kompetence indbefatter friheden til at begrænse fordelene ved en skattefritagelse til skattepligtige, som udøver deres virksomhed ansat af eller i opdrag for et indenlandsk offentligt universitet.
- 81 Det bemærkes herved, at det følger af artikel 149, stk. 1, EF, at »Fællesskabet bidrager til udviklingen af et højt uddannelsesniveau ved at fremme samarbejdet mellem medlemsstaterne og om nødvendigt at støtte og supplere disses indsats, med fuld respekt for medlemsstaternes ansvar for undervisningsindholdet og opbygningen af uddannelsessystemerne samt deres kulturelle og sproglige mangfoldighed«.
- 82 Selv om medlemsstaternes kompetence og ansvar på disse områder ikke er nævnt i EØF-traktatens artikel 128, som var den bestemmelse, som var relevant på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen, fremgår det af præmis 19 i Gravier-dommen, at på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen var organisering af uddannelse og uddannelsespolitik ikke som sådan en del af områder, som EØF-traktaten havde overdraget til fællesskabsinstitutionernes kompetence.
- 83 Ikke desto mindre, som Kommissionen med rette har anført, er en lovgivning som EStG's § 3, nr. 26, ikke en foranstaltning, som vedrører undervisningsindholdet eller opbygningen af uddannelsessystemet. Der er tale om en generel skattemæssig foranstaltning, som indrømmer en skattebegunstigelse til en privatperson, som er involveret i aktiviteter til gavn for almenheden.

- 84 Således henhører ikke blot omkostningsgodtgørelser, som udbetales af offentlige undervisnings- og forskningsinstitutioner for undervisningsvirksomhed, men også omkostningsgodtgørelser, som udbetales i forbindelse med anden virksomhed og af andre institutioner, under anvendelsesområdet for den i hovedsagen omhandlede lovgivning. En sådan lovgivning er derfor ikke som sådan et udtryk for statens kompetence til at opbygge sit uddannelsessystem.
- 85 Under alle omstændigheder og uafhængig af dens faktiske eller påståede sammenhæng med kompetenceområder, som er forbeholdt medlemsstaterne, falder en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede ikke uden for anvendelsesområdet for den frie udveksling af tjenesteydelser.
- 86 Medlemsstaterne er således forpligtede til at udøve de kompetencer, som er dem forbeholdt, under overholdelse af fællesskabsretten, herunder bestemmelserne om den frie udveksling af tjenesteydelser. Domstolen har fastslået dette på flere områder, herunder direkte beskatning og undervisning (jf. navnlig Schwarz og Gootjes-Schwarz-dommen, præmis 69 og 70, samt dommen i sagen Kommissionen mod Tyskland, præmis 85 og 86).
- 87 Det følger heraf, at den kompetence og det ansvar, som medlemsstaterne besidder med hensyn til opbygningen af deres uddannelsessystemer, ikke må have til virkning at udelukke en skattelovgivning som den i hovedsagen omhandlede fra anvendelsesområdet for traktatens bestemmelser om den frie udveksling af tjenesteydelser, eller at gøre nægtelse af at indrømme de relevante skattebegunstigelser til undervisere, som udbyder deres tjenesteydelser ved universiteter i andre medlemsstater, forenelig med fællesskabsretten.
- 88 Som det fremgår af denne doms præmis 61-63 vedrørende den manglende begrundelse for en lovgivning som den i hovedsagen omhandlede i et tvingende

alment hensyn, er en sådan lovgivning, selv om den udgør en foranstaltning, som er forbundet med opbygningen af uddannelsessystemet, ikke desto mindre uforenelig med traktaten, for så vidt som den påvirker valget hos undervisere, som udøver deres virksomhed som bibeskæftigelse, af det sted, hvor de kan udbyde deres tjenesteydelser.

- ⁸⁹ Det tredje spørgsmål skal derfor besvares med, at den omstændighed, at medlemsstaterne er kompetente til selv at bestemme, hvorledes deres uddannelsessystem skal opbygges, ikke er egnet til at bringe en national lovgivning, som forbeholder fordelene ved en skattefritagelse for skattepligtige, som udøver deres virksomhed ansat af eller i opdrag for indenlandske offentlige universiteter, i overensstemmelse med fællesskabsretten.

Sagens omkostninger

- ⁹⁰ Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Tredje Afdeling) for ret:

- 1) **Undervisningsvirksomhed, som udøves af en skattepligtig i en medlemsstat, der er ansat af en offentlig juridisk person, i det foreliggende tilfælde et universitet, som er beliggende i en anden medlemsstat, henhører under anvendelsesområdet for artikel 49 EF, selv om virksomheden udøves som bibeskæftigelse og er af æreshvervslignende karakter.**

- 2) **En restriktion for den frie udveksling af tjenesteydelser, som skyldes, at en national lovgivning forbeholder anvendelsen af en indkomstskattefritagelse for betaling, som erlægges af universiteter, dvs. offentlige juridiske personer, etableret på det indenlandske område, for undervisningsvirksomhed udøvet som bibeskæftigelse, men som nægter at anvende denne fritagelse, når betalingerne erlægges af et universitet etableret i en anden medlemsstat, er ikke begrundet i tvingende almene hensyn.**

- 3) **Den omstændighed, at medlemsstaterne er kompetente til selv at bestemme, hvorledes deres uddannelsessystem skal opbygges, er ikke egnet til at bringe en national lovgivning, som forbeholder fordelene ved en skattefritagelse for skattepligtige, som udøver deres virksomhed ansat af eller i opdrag for indenlandske offentlige universiteter, i overensstemmelse med fællesskabsretten.**

Underskrifter