

DOMSTOLENS DOM (tredje avdelningen)
den 18 december 2007*

I mål C-281/06,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, framställd av Bundesfinanzhof (Förbundsrepubliken Tyskland) genom beslut av den 1 mars 2006, som inkom till domstolen den 28 juni 2006, i målet

Hans-Dieter Jundt,

Hedwig Jundt

mot

Finanzamt Offenburg,

meddelar

DOMSTOLEN (tredje avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Rosas (referent) samt domarna J. N. Cunha Rodrigues, J. Klučka, P. Lindh och A. Arabadjiev,

* Rättegångsspråk: tyska.

generaladvokat: M. Poiares Maduro,

justitiesekreterare: R. Grass,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Hans-Dieter och Hedwig Jundt, genom H.-D. Jundt, Rechtsanwalt,
- Tysklands regering, genom M. Lumma, i egenskap av ombud,
- Europeiska gemenskapernas kommission, genom E. Traversa och W. Mölls, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 10 oktober 2007 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkning av artiklarna 59 EEG (därefter artikel 59 EG, nu artikel 49 EG i ändrad lydelse) och artikel 128 EEG (därefter artikel 126 EG i ändrad lydelse, nu artikel 149 EG).

- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan i Tyskland bosatta Hans-Dieter och Hedwig Jundt (nedan kallade makarna Jundt), å den ena sidan, och Finanzamt Offenburg, å den andra sidan. Målet rör Finanzamts Offenburgs beslut att inte anse att ersättning för kostnader i tjänsten, som har erhållits för en bisyssla som lärare vid ett universitet i en annan medlemsstat, utgör en inkomst som är befriad från inkomstskatteplikt för beskattningsåret 1991. Enligt den nationella skattelagstiftningen är detta undantag begränsat till ersättning från tyska offentligtliga organ.

Tillämpliga nationella bestämmelser

- 3 I 10 § första stycket första meningen i den tyska lagen om inkomstskatt (Einkommensteuergesetz, BGBl. 1997 I, s. 821) (nedan kallad EStG) föreskrivs att fysiska personer som är bosatta eller stadigvarande vistas inom det nationella territoriet är obegränsat skattskyldiga för sina inkomster.
- 4 Enligt 2 § andra stycket i EStG utgörs inkomsterna av vinst eller av ett överskott av intäkter jämfört med kostnader i tjänsten.
- 5 I 3 § punkt 26 i EStG, som ingår i avdelningen i denna lag om ”Inkomster som är undantagna från skatteplikt”, föreskrivs följande:

”Följande inkomster skall inte beskattas:

...

26. ersättning för kostnader i tjänster avseende bisysslor vid undervisning såsom övningsledare, instruktör, lärare eller för jämförbara bisysslor, för konstnärliga bisysslor eller för bisysslor bestående i vård av äldre, sjuka eller handikappade, som utförs vid eller på uppdrag av en inhemsk offentligjuridisk person eller institution som omfattas av 5 § 1 punkt 9 i lagen om skatt på företag (Körperschaftssteuergesetz) och som avser främjande av allmännyttiga, välgörande och kyrkliga ändamål (52–54 §§ i skattelagen (Abgabenordnung). Med ersättning för kostnader i tjänsten förstås inkomster från sådan verksamhet som avses i första meningen upp till ett belopp motsvarande 2 400 DM per år.”

Twisten i målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

- 6 Makarna Jundt sambeskattas med avseende på inkomstskatt i Tyskland. Hans-Dieter Jundt arbetar i huvudsak som advokat i Tyskland. Han undervisade 16 timmar vid universitetet i Strasbourg år 1991, för vilka han erhöll ett bruttobelopp på 5 760 FRF i ersättning (motsvarande 1 612 DEM).
- 7 I inkomstskattebeskedet för år 1991 ålade Finanzamt Offenburg honom att betala inkomstskatt på detta belopp.
- 8 Makarna Jundt har gjort gällande att detta belopp borde vara undantaget från inkomstskatteplikt i enlighet med 3 § punkt 26 i EStG. De anser att det strider mot gemenskapsrätten att begränsa tillämpningen av detta undantag till ersättning som betalats ut av tyska offentligjuridiska organ.

- 9 Deras begäran om omprövning av beslutet från Finanzamt Offenburg avslogs och deras överklagande till Finanzgericht ogillades. Makarna Jundt överklagade därefter till Bundesfinanzhof.
- 10 Bundesfinanzhof påpekar att Hans-Dieter Jundt hade kunna dra fördel av det undantag från inkomstskatteplikt som föreskrivs i 3 § punkt 26 i EStG om han hade undervisat vid ett universitet, vilket är en offentligrättslig juridisk person, i Tyskland och inte i en annan medlemsstat. Bundesfinanzhof anser att det är nödvändigt att ställa tre tolkningsfrågor till domstolen för att kunna avgöra huruvida en sådan bestämmelse överensstämmer eller inte med gemenskapsrättsliga bestämmelser avseende friheten att tillhandahålla tjänster.
- 11 Bundesfinanzhof undrar först huruvida en bisyssla som lärare vid ett universitet omfattas av bestämmelserna avseende friheten att tillhandahålla tjänster i den mån det inte är säkert att de belopp som kan undantas skatteplikt enligt 3 § punkt 26 i EStG i själva verket utgör ersättning. Enligt den bestämmelsen har de aktuella inkomsterna karaktären av "ersättning för kostnader i tjänsten", vilket tyder på att det är fråga om ersättning för de utlägg som denna bisyssla medför.
- 12 Bundesfinanzhof undrar därefter huruvida den begränsning i friheten att tillhandahålla tjänster som följer av 3 § punkt 26 i EStG eventuellt är motiverad. Enligt Bundesfinanzhof finns det ett befogat intresse av att begränsa denna skattefördel till verksamhet som bedrivs vid eller på uppdrag av tyska offentligrättsliga juridiska personer.
- 13 Enligt Bundesfinanzhof skulle det nationella skattesystemets inre sammanhang kunna utgöra en sådan motivering, såsom domstolen har funnit i domarna av den 28 januari 1992 i mål C-204/90, Bachmann (REG 1992, s. I-249), och i mål C-300/90,

kommissionen mot Belgien (REG 1992, s. I-305). Bundesfinanzhof anser att det i målet vid den nationella domstolen föreligger ett direkt samband mellan den undervisningsverksamhet som utförs vid en tysk offentligrättslig juridisk person, och undantaget från inkomstskatteplikt. Denna skattefördel beviljas endast med anledning av att den skattskyldige har tillhandahållit en viss tjänst, i princip oavlönat, till förmån för den medlemsstat som uppstår skatten och som han således befriar från vissa uppgifter. Om den skattskyldige inte tillhandahöll den aktuella tjänsten borde skattemyndigheten teoretiskt sett höja skatten för att finansiera de kostnader som uppstår i samband med undervisningsverksamheten och som därmed skulle vara större. Enligt Bundesfinanzhof är 3 § punkt 26 i EStG grundad på ett ömsesidigt förhållande mellan ett undantag från skatteplikt och en motprestation i form av tillhandahållande av en tjänst.

14 Bundesfinanzhof undrar slutligen, i den mån det är fråga om undervisningsverksamhet, huruvida en bestämmelse som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen inte omfattas av en frihet som medlemsstaterna uttryckligen har förbehållits enligt EG-fördraget, nämligen friheten att organisera undervisningen på eget ansvar. Denna frihet omfattar enligt Bundesfinanzhof inte enbart en skyldighet att finansiera det nationella utbildningssystemet, utan även en möjlighet att begränsa skatteåtgärder, vilka avser att främja undervisningen, till nationell verksamhet. Bundesfinanzhof är därför benägen att dra slutsatsen att friheten att tillhandahålla tjänster inte har åsidosatts. Den tredje frågan avser hur artikel 126 EG påverkar en inskränkning i friheten att tillhandahålla tjänster som inte är motiverad.

15 Bundesfinanzhof har mot bakgrund av dessa förhållanden beslutat att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

”1. Skall artikel 59 EG ... tolkas så, att en bisyssla som lärare, vid eller på uppdrag av en offentligrättslig juridisk person (universitet), omfattas av artikelns tillämpningsområde även när det i princip rör sig om oavlönad verksamhet för vilket enbart ersättning för kostnader i tjänsten utgår?

2. För det fall den första frågan skall besvaras jakande: Motiveras den inskränkning i friheten att tillhandahålla tjänster som följer av att skattefordelar endast beviljas för ersättning från inhemska offentligrättsliga juridiska personer (3 § punkt 26 EStG) av att de nationella skattefordelarna endast är grundade på den omständigheten att verksamheten i fråga bedrivs till förmån för inhemska offentligrättsliga juridiska personer?

3. För det fall den andra frågan skall besvaras nekande: Skall artikel 126 i EG-fördraget ... tolkas så, att en skatterättslig bestämmelse, som kompletterar bestämmelserna i utbildningssystemet (här 3 § punkt 26 EStG), är tillåten med hänsyn till att ansvaret för detta område alltså är förbehållet medlemsstaterna?"

Prövning av tolkningsfrågorna

- 16 Domstolen konstaterar inledningsvis att de bestämmelser som avses i begäran om förhandsavgörande är artiklarna 59 EEG och 128 EEG, och inte artiklarna 60 EG och 126 EG, eftersom de faktiska omständigheterna som är i fråga i målet vid den nationella domstolen inträffade före den 1 november 1993, det vill säga innan Fördraget om Europeiska unionen, som undertecknades i Maastricht den 7 februari 1992, trädde i kraft.

- 17 Europeiska gemenskapernas kommission har med rätta påpekat i sitt skriftliga yttrande att detta inte är avgörande för domstolens svar på den hänskjutande domstolens frågor.

- 18 Ordalydelsen av principen om friheten att tillhandahålla tjänster ändrades inte genom Maastricht- och Amsterdamfördragen.
- 19 Artikel 128 EEG avser yrkesutbildning, som omfattar universitetsutbildning (se dom av den 2 februari 1988 i mål 24/86, *Blaizot m.fl.*, REG 1988, s. 379, punkterna 15–20; svensk specialutgåva, volym 9, s. 335, av den 30 maj 1989 i mål 242/87, kommissionen mot rådet, REG 1989, s. 1425, punkt 25; svensk specialutgåva, volym 10, s. 41, av den 7 juli 2005 i mål C-147/03, kommissionen mot Österrike, REG 2005, s. I-5969, punkt 33, och av den 11 januari 2007 i mål 40/05, *Lyyski*, REG 2007, s. I-99, punkt 29). Artikel 126 EG har i huvudsak åberopats i förhållande till medlemsstaternas behörighet avseende undervisningens innehåll och utbildningssystemets organisation samt i förhållande till gemenskapspolitikens mål på undervisningsområdet. Domstolen konstaterar därför att vid tidpunkten för de faktiska omständigheterna i målet vid den nationella domstolen omfattades undervisnings- och utbildningspolitiken av medlemsstaternas behörighet, vilket framgår av dom av den 13 februari 1985 i mål 293/83, *Gravier* (REG 1985, s. 593, punkt 19; svensk specialutgåva, volym 8, s. 71) och att gemenskapspolitiken på undervisningsområdet avsåg att underlätta lärares rörlighet.
- 20 De relevanta bestämmelserna i fördraget kommer att prövas i den version av respektive bestämmelse som var i kraft efter den 1 maj 1999.

Den första tolkningsfrågan

- 21 Den hänskjutande domstolen undrar genom den första tolkningsfrågan huruvida undervisningsverksamhet som utförs av en skattskyldig i en medlemsstat vid en offentligrättslig juridisk person, i förevarande fall ett universitet, som är beläget i en annan medlemsstat, omfattas av tillämpningsområdet för artikel 49 EG även om det är fråga om en bisyssla som i princip är oavlönad.

Yttranden som har inkommit till domstolen

- 22 Makarna Jundt, den tyska regeringen och kommissionen anser att undervisningsverksamhet som bedrivs som bisyssla vid ett universitet utgör ett tillhandahållande av tjänster i den mening som avses i artikel 50 EG, nämligen en ekonomisk verksamhet som i allmänhet utförs mot ersättning.
- 23 Makarna Jundt har gjort gällande att i 3 § punkt 26 i EStG definierades ”kostnader i tjänsten” som ”inkomster”, men att uttrycket ”kostnader i tjänsten” inte längre används i den nuvarande lydelsen av den bestämmelsen utan i stället ”inkomster för yrkesverksamhet som bisyssla”.
- 24 Enligt den tyska regeringen omfattar tillämpningsområdet för artikel 49 EG även undervisningsverksamhet som bedrivs som en i princip oavlönad bisyssla vid eller på uppdrag av en offentligrättslig juridisk person, såsom ett universitet, mot att det utges ersättning för kostnader i tjänsten. Denna ekonomiska verksamhet har särdraget att den inte bedrivs i vinstsyfte utan enbart mot ersättning för de kostnader som har uppkommit.
- 25 Kommissionen har påpekat att Bundesfinanzhof är tveksam till huruvida det föreligger ersättning med anledning av att uttrycket ”ersättning för kostnader i tjänsten” används i den nationella bestämmelsen som det är fråga om i målet vid den nationella domstolen. Detta uttryck antyder att betalningen inte överstiger summan av uppkomna kostnader och att det inte föreligger någon vinst. Enligt kommissionen förlorar en betalning emellertid inte sin karaktär av ”ersättning” enbart därför att den inte innebär någon vinst. Enligt ordalydelsen i artikel 50 EG är det tillräckligt att ersättning utgår, för att visa att det är fråga om en ekonomisk verksamhet. Det krävs inte att det föreligger någon vinst.

- 26 Kommissionen har gjort gällande att målet i den nationella domstolen och den aktuella bestämmelsen, i vart fall inte rör ersättning som är begränsad till uppkomna utgifter. Om utbetalningen från universitetet i Strasbourg enbart hade motsvarat Hans-Dieter Jundts kostnader för bedrivande av undervisningsverksamhet skulle denne inte ha begärt att de aktuella beloppen skulle undantas skatteplikt med stöd av 3 § punkt 26 i EStG, eftersom denna verksamhet redan skulle vara undantagen skatteplikt enligt huvudreglerna i EStG.
- 27 Enligt kommissionen medför 3 § punkt 26 i EStG i själva verket en skattefördel för den skattskyldige, eftersom inkomsterna är större än utgifterna och vederbörande alltså erhåller en nettoinkomst, det vill säga en "vinst".

Domstolens svar

- 28 För att fastställa om en verksamhet som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen omfattas av tillämpningsområdet för artikel 49 EG, erinrar domstolen först om att begreppet "tjänster" i den mening som avses i artikel 50, första stycket EG, innebär att det är fråga om "prestationer som normalt utförs mot ersättning" (dom av den 22 maj 2003 i mål C-355/00, *Freskot*, REG 2003, s. I-5263, punkt 54).
- 29 Det har i detta hänseende redan fastställts att det viktigaste kännetecknet för en ersättning, i den mening som avses i den sistnämnda bestämmelsen, är att den utgör den ekonomiska motprestationen för tjänsten i fråga (se, bland annat, dom av den 27 september 1988 i mål 263/86, *Humbel och Edel*, REG 1988, s. 5365, punkt 17; av den 26 juni 2003 i mål C-422/01, *Skandia och Ramstedt*, REG 2003, s. I-6817, punkt 23; samt domarna av den 11 september 2007 i mål C-76/05, *Schwarz och Gootjes-Schwarz*, REG 2007, s. I-6849, punkt 38, och i mål C-318/05, kommissionen mot Tyskland, REG 2007, s. I-957, punkt 67).

- 30 Domstolen konstaterar även att den tidigare har slagit fast att kurser som ges vid vissa inrättningar som ingår i ett system för offentlig undervisning och som helt eller delvis finansieras med offentliga medel inte omfattas av begreppet tjänster i den mening som avses i artikel 50 EG (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Humbel, punkt 18, samt dom av den 7 december 1993 i mål C-109/92, Wirth, REG 1993, s. I-6447, punkterna 15 och 16). Domstolen har sålunda framhållit att staten, genom att upprätta och upprätthålla ett sådant system för offentlig undervisning, vilket i regel finansieras med medel ur den offentliga budgeten och inte av eleverna eller deras föräldrar, inte avser att bedriva verksamhet i vinstsyfte utan endast att uppfylla sina sociala, kulturella och utbildningspolitiska uppgifter gentemot sina medborgare (se domen i det ovannämnda målet Schwarz och Gootjes-Schwarz, punkt 39).
- 31 Det är i målet vid den nationella domstolen emellertid inte fråga om undervisningsverksamhet som bedrivs av universiteten själva och som finansieras av den offentliga budgeten. Det nämnda målet, liksom den nationella bestämmelsen som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, avser tvärtom tjänster som fysiska personer tillhandahåller som bisysslor, vilka universiteten anlitar för att uppfylla sina uppgifter. Betalningen för dessa tjänster kan utgöra en ersättning från universitetet i fråga.
- 32 Såsom generaladvokaten har gjort gällande i punkt 12 i sitt förslag till avgörande är den bestämmande faktorn avseende huruvida en verksamhet omfattas av fördragets bestämmelser om frihet att tillhandahålla tjänster dess ekonomiska karaktär. Verksamheten skall nämligen inte bedrivas utan att någon motprestation erhålls.
- 33 Det är i motsats till vad den hänskjutande domstolen förefaller påstå inte nödvändigt i detta hänseende att den som tillhandahåller tjänsten gör detta i vinstsyfte (se, bland annat, dom av den 12 juli 2001 i mål C-157/99, Smits och Peerbooms, REG 2001, s. I-5473, punkterna 50 och 52).

- 34 Målet vid den nationella domstolen, liksom 3 § punkt 26 i EStG, avser följaktligen tjänster som utförs mot "ersättning". Det beloppet som Hans-Dieter Jundt mottog från universitetet för sin undervisningsverksamhet, även om denna i princip var oavlönad, utgör ersättning i den mening som avses i artikel 50 EG, det vill säga en motprestation för den tjänst som han tillhandahöll.
- 35 I motsats till vad den hänskjutande domstolen förefaller anse, innebär inte den omständigheten att undervisningsverksamheten utövas på uppdrag av universitetet, en offentligrättslig juridisk person, att tjänsten i frågan faller utanför tillämpningsområdet för artikel 49 EG.
- 36 Den hänskjutande domstolen har uttryckt tvivel i detta hänseende och undrar huruvida arbete vid eller på uppdrag av en offentligrättslig juridisk person vilket kan omfattas av tillämpningsområdet för artikel 45 EG — en bestämmelse som även skall tas i beaktande i fråga om friheten att tillhandahålla tjänster — utgör tjänster. Enligt den hänskjutande domstolen är sådan verksamhet "halvoffentlig" och omfattas av statens offentligrättsliga verksamhet.
- 37 Domstolen erinrar i detta hänseende om att friheten att tillhandahålla tjänster, i enlighet med artikel 45 första stycket EG jämförd med artikel 50 EG, inte omfattar verksamhet som i medlemsstaten, om än endast tillfälligt, är förenad med utövandet av offentlig makt. Detta undantag är emellertid begränsat till sådan verksamhet som i sig är direkt och specifikt förenad med utövandet av offentlig makt (se, bland annat, dom av den 21 juni 1974 i mål 2/74, Reyners, REG 1974, s. 631, svensk specialutgåva, volym 2, s. 309, punkt 45, av den 31 maj 2001 i mål C-283/99, kommissionen mot Italien, REG 2001, s. I-4363, punkt 20, och av den 30 mars 2006 i mål C-451/03, Servizi Ausiliari Dottori Commercialisti, REG 2006, s. I-2941, punkt 46).

- 38 Det framgår emellertid av domstolens rättspraxis avseende artikel 39.4 EG att privat undervisningsverksamhet vid ett universitet inte omfattas av detta undantag (se, för ett liknande resonemang, dom av den 30 maj 1989 i mål 33/88, Allué och Coonan, REG 1989, s. 1591, punkt 7, liksom även dom av den 2 juli 1996 i mål C-290/94, kommissionen mot Grekland, REG 1996, s. I-3285, punkt 34).
- 39 Den första frågan skall följaktligen besvaras så att undervisningsverksamhet som utförs av en skattskyldig i en medlemsstat vid en offentligrättslig juridisk person, i förevarande fall ett universitet, som är beläget i en annan medlemsstat, omfattas av tillämpningsområdet för artikel 49 EG även om det är fråga om verksamhet som utgör en bisyssla som i princip är oavlönad.

Den andra tolkningsfrågan

- 40 Den hänskjutande domstolen undrar i den andra tolkningsfrågan huruvida den inskränkning i friheten att tillhandahålla tjänster, som är följden av att ett undantag från inkomstskatteplikten avseende ersättning för undervisningsverksamhet som bedrivs som bisyssla och vilken betalats ut av universitet, enligt nationell lagstiftning i en medlemsstat enbart är tillämplig på ersättning från sådana inhemska offentligrättsliga juridiska personer, och inte på ersättning som betalats ut av ett universitet i en annan medlemsstat, är motiverad av tvingande hänsyn till allmänintresset. Den hänskjutande domen syftar i detta hänseende i synnerhet på den omständigheten att denna skattefördel enbart beviljas på grundval av att verksamheten utövas till förmån för en inhemsk offentligrättslig juridisk person.

Yttranden som har inkommit till domstolen

- 41 Enligt makarna Jundt och kommissionen utgör den omständigheten att den nämnda ersättningen enbart är undantagen skatt om den har utbetalats av inhemska offentliga universitet och inte av offentliga universitet i andra medlemsstater en begränsning i friheten att tillhandahålla tjänster som inte är motiverad av ett legitimt skäl av allmänintresse.
- 42 Den begränsning som följer av bestämmelsen i fråga i målet vid den nationella domstolen kan inte motiveras av dess ändamål, vilket är att säkerställa att lärare har möjlighet att utöva sin verksamhet som bisyssla och därmed på detta sätt främja utbildnings- och undervisningssektorn.
- 43 Makarna Jundt anser att domen av den 10 mars 2005 i mål C-39/04, *Laboratoires Fournier* (REG 2005, s. I-2057) är relevant i detta avseende. Domstolen fann i punkt 23 i den domen att främjandet av forskning och utveckling inte kan motivera en nationell åtgärd som innebär att en skattefördel inte ges för forskning som bedrivs utanför den berörda medlemsstaten. En sådan åtgärd strider nämligen direkt mot ändamålet med gemenskapspolitiken på området för teknologisk forskning och utveckling vilket definieras i artikel 163.2 EG.
- 44 Det strider på samma sätt mot Europeiska gemenskapens målsättningar på utbildningsområdet att inte bevilja skattefördelar till en lärare som utövar sin verksamhet som bisyssla, vilket skulle kunna öka vederbörandes tillgänglighet. Enligt artikel 149 EG skall nämligen samarbetet mellan medlemsstaterna avseende utbildning och rörligheten för studerande och lärare främjas. Beslutet att inte bevilja skattefördelen i fråga i målet vid den nationella domstolen utgör en indirekt uppmantran för en lärare som bedriver undervisningsverksamhet som bisyssla att enbart undervisa vid inhemska universitet.

- 45 En bestämmelse som den i fråga i målet vid den nationella domstolen kan, i motsats till vad den hänskjutande domstolen anser, inte motiveras, med hänvisning till det tyska skattesystemets inre sammanhang, med åberopande av att skattefördelen i fråga har en positiv inverkan på undervisningsutbudet vid inhemska universitet.
- 46 I domstolens rättspraxis bekräftas att en motivering som består i nödvändigheten av att upprätthålla det inhemska skattesystemets inre sammanhang, vilken godtogs i domarna i de ovannämnda målen Bachmann och kommissionen mot Belgien, skall tolkas restriktivt. De villkor som fastställs i den rättspraxis som följer av det nämnda målet Bachmann är inte uppfyllda i förevarande fall, eftersom den skattefördel som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, nämligen undantaget ”ersättning för kostnader i tjänsten”, inte uppvägs av ett visst skatteuttag. Att undantaget för ersättning för kostnader i tjänsten indirekt kan medföra fördelar för den tyska staten är inte tillräckligt för att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang och kan alltså inte motivera en bestämmelse som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen.
- 47 Enligt den tyska regeringen kan en inskränkning i friheten att tillhandahålla tjänster förvisso följa av den omständigheten att en lärare som bedriver undervisningsverksamhet som bisyssla vid ett universitet i en annan medlemsstat mot ersättning för kostnader i tjänsten inte åtnjuter den skattefördel som är i fråga i målet vid den nationella domstolen. Denna inskränkning kan emellertid motiveras av tvingande hänsyn till allmänintresset avseende främjande av undervisning, forskning och utveckling.
- 48 Den tyska regeringen har i detta hänseende gjort gällande att lärare som utövar undervisningsverksamhet som bisyssla enligt 3 § punkt 26 i EStG uppmanas att utöva denna verksamhet i princip oavlönat vid de institutioner som nämns i denna bestämmelse mot en ringa ersättning i form av ersättning för kostnader i tjänsten.

- 49 Den nämnda bestämmelsen har således som ändamål att, genom att bevilja undantag från skatteplikt till förmån för medborgare som utövar bisysslor vid sidan av sitt yrke, gynna de offentligrättsliga juridiska personer som räknas upp i den bestämmelsen, i förevarande fall universiteten. Den har även som ändamål och verkan att ställa lärare till universitetens förfogande till en låg kostnad. Bestämmelsen i fråga är motiverad av ett tvingande hänsyn till allmänintresset, nämligen främjande av undervisning, forskning och utveckling. Den är ändamålsenlig och nödvändig för att uppnå det mål som eftersträvas.
- 50 Den tyska regeringen anser i vart fall att det inte finns någon skyldighet för Förbundsrepubliken Tyskland att stödja universitet i andra medlemsstater. Eftersom organisationen av undervisningen, liksom den direkta beskattningen, alltså omfattas av medlemsstaternas behörighet, bevarar varje medlemsstat ett utrymme för skönsmässig bedömning på dessa områden avseende innehållet i sina nationella regler.
- 51 I artikel 149.1 EG anges tydligt att gemenskapen skall fullgöra sina uppgifter på utbildningsområdet genom att fullt ut "respektera medlemsstaternas ansvar för undervisningens innehåll och utbildningssystemens organisation". Av detta har den tyska regeringen dragit slutsatsen att medlemsstaterna självständigt kan bestämma över det inhemska utbildningssystemets organisation och därmed organisationen av undervisningsverksamheten vid inhemska universitet. Eftersom Förbundsrepubliken Tyskland har föga inflytande över organisationen av undervisningsinstitutioner i andra medlemsstater, kan den inte vara skyldig att ge bidrag till deras verksamhet genom att avstå från pengar från skattskyldiga som tillkommer den.

Domstolens svar

- 52 Enligt fast rättspraxis utgör artikel 49 EG hinder för att tillämpa nationell lagstiftning som medför att det blir svårare att tillhandahålla tjänster mellan

medlemsstaterna än att tillhandahålla tjänster enbart inom en medlemsstat (dom av den 5 oktober 1994 i mål C-381/93, kommissionen mot Frankrike, REG 1994, s. I-5145, punkt 17, svensk specialutgåva, volym 16, s. I-223, av den 28 april 1998 i mål C-158/96, Kohll, REG 1998, s. I-1931 punkt 33, domen i det ovannämnda målet Smits och Peerbooms, punkt 61, dom av den 3 oktober 2002 i mål C-136/00, Danner, REG 2002, s. I-8147, punkt 29, samt av den 8 september 2005 i de förenade målen C-544/03 och C-545/03, Mobistar och Belgacom Mobile, REG 2005, s. I-7723, punkt 30).

- 53 Undervisningsverksamhet som bedrivs som bisyssla, såsom den i målet vid den nationella domstolen, omfattas av fördragets bestämmelser avseende friheten att tillhandahålla tjänster. 3 § punkt 26 i EStG inskränker den frihet för Hans-Dieter Jundt att tillhandahålla sina tjänster i en annan medlemsstat, vilken säkerställs i artikel 49 EG, eftersom han enligt den förstnämnda bestämmelsen fräntas en skattefördel som han hade åtnjutit om hade erbjudit samma tjänster i sin medlemsstat. Detta har inte bestritts vid domstolen.
- 54 Den hänskjutande domstolen har för övrigt själv påpekat att den nationella bestämmelsen som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, vilken tillämpas på samma sätt med avseende på medborgare i medlemsstaten och utländska medborgare som bedriver verksamhet vid inhemska offentligrättsliga juridiska personer, innebär att tjänster som tillhandahålls mottagare som befinner sig i andra medlemsstater behandlas mindre fördelaktigt än dem som tillhandahålls inhemska mottagare och att den utgör en inskränkning i friheten att tillhandahålla tjänster.
- 55 Det är därmed nödvändigt att undersöka huruvida en sådan inskränkning i friheten att tillhandahålla tjänster är motiverad av sakliga skäl.
- 56 Domstolen skall i detta sammanhang pröva huruvida, såsom den tyska regeringen har gjort gällande, den inskränkning som föreskrivs i den nationella bestämmelsen är motiverad av tvingande hänsyn till allmänintresset avseende främjande av undervisning, forskning och utveckling.

- 57 En sådan argumentation kan emellertid inte godtas.
- 58 Även om det skulle antas att främjande av undervisning utgör ett tvingande hänsyn till allmänintresset är det likväl så att proportionalitetsprincipen måste iakttagas för att en inskränkande åtgärd skall anses vara motiverad. Det krävs i detta avseende att åtgärden är ägnad att säkerställa uppnåendet av det mål som eftersträvas med den och inte går utöver vad som är nödvändigt (dom av den 26 september 2000 i mål C-478/98, kommissionen mot Belgien, REG 2000, s. I-7587, punkt 41, och av den 4 mars 2004 i mål C-334/02, kommissionen mot Frankrike, REG 2004, s. I-2229, punkt 28) för att uppnå detta.
- 59 Domstolen fann förvisso i punkt 23 i domen i det ovannämnda målet Laboratoires Fournier att det inte kunde uteslutas att främjandet av forskning och utveckling utgör ett tvingande hänsyn till allmänintresset. Domstolen avvisade emellertid argumentet att en medlemsstat inte är skyldig att främja forskning i en annan medlemsstat och ansåg att en nationell åtgärd som innebär att skattereduktionen för forskning endast ges för forskning som bedrivs i den berörda medlemsstaten utgjorde en inskränkning i friheten att tillhandahålla tjänster. Domstolen fann att en sådan åtgärd direkt stred mot ändamålet med gemenskapspolitiken på området för teknologisk forskning och utveckling vilket, i enlighet med artikel 163.2 EG särskilt avser att avlägsna fiskala hinder för samarbetet på forskningsområdet.
- 60 Domstolen erinrar med avseende på målet vid den nationella domstolen om att det i artikel 149.1 EG föreskrivs att "gemenskapen skall bidra till utvecklingen av en utbildning av god kvalitet genom att främja samarbetet mellan medlemsstaterna och genom att vid behov stödja och komplettera deras insatser", medan det anges i artikel 149.2 EG att "målen för gemenskapens insatser skall vara att ... främja rörligheten för studerande och lärare".

- 61 En bestämmelse i en medlemsstats lagstiftning, som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, är oförenlig med dessa ändamål i den mån lärare som utövar undervisningsverksamhet som bisyssla avhålls från att utnyttja sina grundläggande friheter för att erbjuda sina tjänster i en annan medlemsstat. Enligt en sådan bestämmelse nekas de nämligen en skattefördel som de skulle ha åtnjutit om de hade tillhandahållit samma tjänster i den egna medlemsstaten.
- 62 Domstolen har redan påpekat betydelsen av dessa ändamål med avseende på artikel 18 EG. Domstolen erinrade först om att de möjligheter som erbjuds enligt fördraget avseende fri rörlighet för unionsmedborgare inte kan få full verkan om en medborgare i en medlemsstat avhålls från att utnyttja dem på grund av att det uppställs hinder för hans vistelse i en annan medlemsstat i form av bestämmelser i hans ursprungsstat som medför nackdelar för honom enbart på grund av att han har utnyttjat dessa möjligheter. Den fann därefter att denna aspekt är särskilt viktig på utbildningsområdet, med hänsyn till att ändamålet enligt artikel 3.1 q EG och artikel 149.2 andra strecksatsen EG bland annat är att främja rörligheten för studerande och lärare (se dom av den 23 oktober 2007 i de förenade målen C-11/06 och C-12/06, Morgan och Bucher, REG 2007, s. I-9161, punkterna 26 och 27 samt där angiven rättspraxis).
- 63 Genom att ha en liknande verkan som den bestämmelse som var i fråga i det ovannämnda målet *Laboratoires Fournier*, innebär en bestämmelse som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen en inskränkning av friheten för lärare som utövar undervisningsverksamhet som bisyssla att välja platsen för tillhandahållandet av sina tjänster i gemenskapen. Det är inte styrkt att det, för att uppnå det påstådda ändamålet om främjande av undervisning, är nödvändigt att begränsa den skattefördel som är i fråga i målet vid den nationella domstolen till skattskyldiga som bedriver undervisningsverksamhet som bisyssla vid inhemska universitet.
- 64 Domstolen konstaterar att den tyska regeringen i själva verket inte har åberopat något annat argument som styrker att det ändamål som nämns i föregående punkt inte kan uppnås utan den omtvistade bestämmelsen, eller att ändamålet inte

kan uppnås genom alternativa medel som inte påverkar friheten för lärare som utövar undervisningsverksamhet som bisyssla att välja platsen för tillhandahållandet av sina tjänster.

- 65 Det skall för det andra prövas huruvida, såsom den hänskjutande domstolen har övervägt, inskränkningen i fråga i målet vid den nationella domstolen kan motiveras av nödvändigheten att upprätthålla det tyska skattesystemets inre sammanhang.
- 66 Enligt den hänskjutande domstolen är ändamålet med 3 § punkt 26 EStG att genom en skatteåtgärd befria den tyska staten från vissa skyldigheter som åligger den, i den mån lärare som utövar undervisningsverksamhet som bisyssla beviljas en skattefördel om de undervisar på inhemska offentliga universitet, och den tyska staten åtnjuter en motsvarande förmån, eftersom den kan säkerställa att undervisningsverksamheten och forskningen vid universiteten utförs till en lägre kostnad. Den hänskjutande domstolen undrar därför om det i målet vid den domstolen inte finns ett direkt samband mellan skattefördelen som beviljas lärare som utövar undervisningsverksamhet som bisyssla och den omständigheten att undervisningsverksamhet utövas till förmån för en offentligrättslig juridisk person. Det antas från denna synvinkel dels att den tjänst som utförs av den skattskyldige, vilken gynnas av skattefördelen, främjar det allmännas intresse, dels att det allmännas "förmån" kompenserar den nackdel som utgörs av förlusten av skattemedel.
- 67 Domstolen erinrar i detta avseende om att den i punkterna 28 respektive 21 i domarna i de ovannämnda målen Bachmann och kommissionen mot Belgien, av den 28 januari 1992, godtog att behovet att upprätthålla ett skattesystems inre sammanhang kan motiveras en inskränkning i utövandet av de grundläggande friheter som säkerställs i fördraget.
- 68 Enligt fast rättspraxis måste det, för att ett argument grundat på en sådan motivering skall kunna vinna framgång, emellertid visas att det föreligger ett direkt samband

mellan den aktuella skattefördelen och den kompensation i form av ett visst skatteuttag som svarar mot denna fördel (se, för ett liknande resonemang, dom av den 23 februari 2006 i mål C-471/04, Keller Holding, REG 2006, s. I-2107, punkt 40; av den 29 mars 2007 i mål C-347/04, Rewe Zentralfinanz, REG 2007, s. I-2647, punkt 62, och av den 11 oktober 2007 i mål C-443/06, Hollmann, REG 2007, s. I-8491, punkt 56).

- 69 Det föreligger emellertid, från en skattemässig synvinkel, inte något direkt samband mellan undantaget från skatteplikt för ersättning för kostnader i tjänsten som utbetalas av tyska universitet och en kompensation för denna fördel i form av ett visst skatteuttag.
- 70 Såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 23 i sitt förslag till avgörande har det i målet vid den nationella domstolen enbart gjorts gällande att skattefördelen avseende inkomstskatt kompenseras av den förmån som den tyska staten erhåller genom att undervisnings- och forskningsverksamhet tillhandahålls av lärare som bisyssla. Förekomsten av ett så allmänt och indirekt samband mellan skattefördelen för den skattskyldige och den påstådda förmånen för medlemsstaten är emellertid inte tillräckligt för att uppfylla kriterierna i den rättspraxis som följer av domen i det ovannämnda målet Bachmann.
- 71 Det argument som avser att motivera inskränkningen av principen om friheten att tillhandahålla tjänster med nödvändigheten att upprätthålla det tyska skattesystemets inre sammanhang kan inte godtas.
- 72 Mot bakgrund av vad som anförts ovan motiverar inte det faktum att nationella skattefördelar är tillämpliga endast när det är fråga om verksamhet till förmån för inhemska offentligrättsliga juridiska personer en inskränkning i friheten att tillhandahålla tjänster.

- 73 Den andra frågan skall följaktligen besvaras så att en inskränkning av friheten att tillhandahålla tjänster som följer av en nationell lagstiftning enligt vilken en bestämmelse om undantag från inkomstskatteplikt för ersättning för undervisningsverksamhet som bedrivs som bisyssla och vilken betalas ut av universitet, enbart är tillämplig på sådana inhemska offentligrättsliga juridiska personer, och inte på ersättning som utbetalats av ett universitet som är etablerat i en annan medlemsstat, inte är motiverad av tvingande hänsyn till allmänintresset.

Prövning av den tredje tolkningsfrågan

Yttranden som har inkommit till domstolen

- 74 Den tyska regeringen anser att domstolen saknar anledning att pröva den tredje frågan, eftersom den hänskjutande domstolen har ställt denna fråga för det fall den andra frågan besvaras nekande och denna fråga enligt den tyska regeringen bör besvaras jakande.
- 75 Makarna Jundt har gjort gällande att det inte kan hävdas att en inskränkning i friheten att tillhandahålla tjänster som inte är motiverad trots allt skulle vara förenlig med gemenskapsrätten på grund av det ansvar för utbildningssystemets organisation som är förbehållet medlemsstaterna i enlighet med artikel 149 EG. Medlemsstaten Tyskland är således skyldig att främja samarbetet mellan medlemsstaterna och inte hindra detta genom lagstiftning som är förmånlig för den medlemsstaten.

- 76 Enligt kommissionen kan det inte hävdas att 3 § punkt 26 i EStG inte omfattas av tillämpningsområdet för friheten att tillhandahålla tjänster på grund av den behörighet som medlemsstaterna har förbehållits avseende organisationen av sina utbildningssystem. Artikel 149 EG innebär inte att det aktuella skattesystemet, vilket tillämpas på undervisningsverksamhet vid universitet, inte omfattas av tillämpningsområdet för friheten att tillhandahålla tjänster.
- 77 Kommissionen har dessutom anfört att 3 § punkt 26 i EStG varken avser organisationen av utbildning eller utbildningspolitiken. Genom den bestämmelsen införs enbart ett skatteundantag som avser att i allmänhet gynna yrkesverksamhet som bedrivs som bisyssla i det allmännas intresse, utan att ha ett särskilt samband med utbildningssystemet.
- 78 Kommissionen anser att Bundesfinanzhofs åsikt att målet vid den nationella domstolen avser ett ifrågasättande av ett undantag från reglerna om friheten att tillhandahålla tjänster, vilket är motiverat av "undervisningspolitiken", vederläggs genom artikel 128 EG och genom sekundärrätt som antagits med stöd av den bestämmelsen. Dessa bestämmelser visar i själva verket att konstlade hinder i rörligheten för lärare är oförenliga med målen med gemenskapspolitiken på området för yrkesutbildning och att detta var fallet redan vid tidpunkten för de faktiska omständigheterna i målet vid den nationella domstolen. Ett av gemenskapens mål enligt fördraget är för övrigt hädanefter att "främja rörligheten för studerande och lärare", vilket framgår av artikel 149 EG.

Domstolens svar

- 79 Den hänskjutande domstolen har ställt den tredje frågan för att få klarhet i huruvida den omständigheten att medlemsstaterna är behöriga att själva bestämma hur deras utbildningssystem skall organiseras medför att en nationell bestämmelse som

begränsar beviljandet av en skattefördel till skattskyldiga som bedriver verksamhet vid eller på uppdrag av ett inhemskt offentligt universitet kan anses förenlig med gemenskapsrätten.

- 80 Enligt den hänskjutande domstolen kan § 3 punkt 26 i EStG förstås som ett uttryck för medlemsstaternas behörighet att själva bestämma hur deras utbildningssystem skall organiseras. Denna behörighet medför en frihet att begränsa en skattefördel till skattskyldiga som utövar verksamhet vid eller på uppdrag av ett inhemskt statligt universitet.
- 81 Domstolen påpekar i detta hänseende att det förvisso följer av artikel 149.1 EG att "gemenskapen skall bidra till utvecklingen av en utbildning av god kvalitet genom att främja samarbetet mellan medlemsstaterna och genom att vid behov stödja och komplettera deras insatser, samtidigt som gemenskapen fullt ut skall respektera medlemsstaternas ansvar för undervisningens innehåll och utbildningssystemens organisation samt medlemsstaternas kulturella och språkliga mångfald".
- 82 Medlemsstaternas behörighet och ansvar på dessa områden omnämndes inte i artikel 128 i EEG-fördraget, vilken var den relevanta bestämmelsen vid tidpunkten för omständigheterna i målet vid den nationella domstolen. Det framgår emellertid av punkt 19 i domen i det ovannämnda målet Gravier att vid tidpunkten för de faktiska omständigheterna i målet vid den nationella domstolen ingick inte utbildningssystemets organisation och utbildningspolitiken i sig bland de områden i EEG-fördraget som omfattades av gemenskapsinstitutionernas behörighet.
- 83 Detta innebär, såsom kommissionen med rätta har gjort gällande, att en bestämmelse som 3 § punkt 26 i EStG inte är en åtgärd som avser undervisningens innehåll eller utbildningssystemets organisation. Den är snarare en skatteåtgärd av allmän karaktär enligt vilken enskilda som ägnar sig åt verksamhet till förmån för allmänheten beviljas skattefördelar.

- 84 Inte enbart ersättning för kostnader i tjänster som utbetalas av statliga institutioner för undervisning och forskning utan även ersättning som utbetalas med avseende på annan verksamhet och av andra institutioner omfattas i själva verket av tillämpningsområdet för den bestämmelse som är i fråga i målet vid den nationella domstolen. En sådan bestämmelse utgör alltså inte ett uttryck för en medlemsstats behörighet att organisera sitt utbildningssystem.
- 85 En nationell bestämmelse som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen undgår i vart fall, oberoende av dess faktiska eller påstådda samband med områden som omfattas av medlemsstaternas behörighet, inte tillämpningen av principen om friheten att tillhandahålla tjänster.
- 86 Medlemsstaterna är vid utövande av denna behörighet emellertid skyldiga att iakttä gemenskapsrätten, bland annat bestämmelserna om friheten att tillhandahålla tjänster. Domstolen har konstaterat detta med avseende på flera områden, bland annat områdena direkta skatter och undervisning (se, bland annat, domarna i de ovannämnda målet Schwarz och Gootjes-Schwarz, punkterna 69 och 70, samt kommissionen mot Tyskland, punkterna 85 och 86).
- 87 Medlemsstaternas behörighet och ansvar för organisationen av sina utbildningssystem medför således inte att en skattelagstiftning som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen är undantagen från tillämpningsområdet för bestämmelserna i fördraget avseende friheten att tillhandahålla tjänster eller att beslutet att neka de relevanta skattefördelarna till lärare som erbjuder sina tjänster vid universitet i andra medlemsstater kan anses vara förenligt med gemenskapsrätten.
- 88 Det framgår av punkterna 61–63 i förevarande dom att en bestämmelse som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen inte är motiverad av ett

tvingande hänsyn till allmänintresset. Även om en sådan bestämmelse utgjorde en åtgärd som har samband med utbildningssystemets organisation skulle den nämligen ändå vara oförenlig med fördraget i den mån den påverkar friheten för lärare som utövar undervisningsverksamhet som bisyssla att välja platsen för tillhandahållandet av sina tjänster.

- 89 Den tredje frågan skall följaktligen besvaras så att den omständigheten att medlemsstaterna är behöriga att själva bestämma över organisationen av sina utbildningssystem medför inte att en nationell lagstiftning som begränsar beviljandet av en skattefördel till skattskyldiga som bedriver verksamhet vid eller på uppdrag av ett inhemskt offentligt universitet kan anses förenlig med gemenskapsrätten.

Rättegångskostnader

- 90 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (tredje avdelningen) följande:

- 1) Undervisningsverksamhet som utförs av en skattskyldig i en medlemsstat på uppdrag av en offentligrättslig juridisk person, i förevarande fall ett universitet, som är beläget i en annan medlemsstat, omfattas av tillämpningsområdet för artikel 49 EG även om det är fråga om verksamhet som utgör en bisyssla som i princip är oavlönad.**

- 2) **Den inskränkning i friheten att tillhandahålla tjänster som följer av att en nationell lagstiftning, enligt vilken en bestämmelse om undantag från inkomstskatteplikt för ersättning för undervisningsverksamhet som bedrivs som bisyssla och vilken betalats ut av universitet, enbart är tillämplig på sådana inhemska offentligrättsliga juridiska personer, och inte på ersättning som betalats ut av ett universitet som är etablerat i en annan medlemsstat, är inte motiverad av tvingande hänsyn till allmänintresset.**

- 3) **Den omständigheten att medlemsstaterna är behöriga att själva bestämma över organisationen av sina utbildningssystem medför inte att en nationell bestämmelse som begränsar beviljandet av en skattefördel till skattskyldiga som bedriver verksamhet vid eller på uppdrag av ett inhemskt statligt universitet kan anses förenlig med gemenskapsrätten.**

Underskrifter