DOMSTOLENS DOM (Store Afdeling)

11. september 2007 *

I sag C-76/05,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Finanzgericht Köln (Tyskland) ved afgørelse af 27. januar 2005, indgået til Domstolen den 16. februar 2005, i sagen:

Herbert Schwarz,

Marga Gootjes-Schwarz

mod

Finanzamt Bergisch Gladbach,

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,

* Processprog: tysk.

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

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

efter at der er afgivet indlæg af:

— H. Schwarz og M. Gootjes-Schwarz ved Rechtsanwalt W. Meilicke

— den tyske regering ved M. Lumma og U. Forsthoff, som befuldmægtigede

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved K. Gross og R. Lyal, som befuldmægtigede,

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

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af EF-traktatens artikel 8A, stk. 1, artikel 48, 52 og 59 (efter ændring nu artikel 18, stk. 1, EF, henholdsvis artikel 39 EF, 43 EF og 49 EF).

2 Anmodningen er blevet fremsat i forbindelse med en sag mellem H. Schwarz og M. Gootjes-Schwarz (herefter »ægteparret Schwarz«), der er tyske statsborgere bosat i Tyskland, og Finanzamt Bergisch Gladbach (herefter »Finanzamt«) vedrørende Finanzamts afslag på at give ægteparret skattefradrag for skolepenge til deres børn, som går på skoler etableret i andre medlemsstater, idet den nationale indkomstskattelovgivning forbeholder et sådant skattefradrag for skattepligtige, der har betalt skolepenge til bestemte tyske privatskoler.

Nationale retsforskrifter

3 Artikel 7, stk. 4, i Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland af 23. maj 1949 (Forbundsrepublikken Tysklands grundlov, herefter »Grundgesetz«) 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.«

4 § 10, stk. 1, nr. 9, i Einkommensteuergesetz (den tyske lov om indkomstskat, BGBl. 1997 I, s. 821, herefter »EStG«) lyder i den affattelse, som var gældende på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen:

»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.«

5 Desuden kan den skattepligtige i henhold til EStG's § 33, stk. 1, efter ansøgning få nedsat indkomstskatten, hvis han er nødsaget til at afholde større udgifter end hovedparten af skattepligtige personer, som har tilsvarende indtægtsforhold og befinder sig i en tilsvarende økonomisk og familiemæssig situation.

Tvisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

6 På tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen var ægteparret Schwarz bosat i Tyskland, hvor deres indkomst blev sambeskattet. Ifølge sagsøgerne har deres børn brug for en særlig tilpasset skolegang. Derfor har de indskrevet to af deres børn, født i 1981 og i 1986, på Cademuir International School (herefter »Cademuir

School«), en skole etableret i Skotland med speciale i støtte af højtbegavede børn. De betalte skolepenge til denne skole for årene 1998 og 1999.

7 Da ægteparret Schwarz i første omgang ikke indgav selvangivelser for disse år, ansatte de kompetente myndigheder beskatningsgrundlaget skønsmæssigt. Ægteparret indgav en rettidig klage over de fremsendte skønsmæssige skatteansættelser til Finanzamt.

8 I de under klagesagen fremlagte selvangivelser angav ægteparret Schwarz principalt en række beløb som ekstraordinære udgifter i henhold til EStG's § 33, stk. 1, hvilke var skolepenge for årene 1998 og 1999 til deres børns privatskoler samt hospitalsudgifter til et af børnene.

9 Den forelæggende ret har oplyst, at ægteparret Schwarz ikke har præciseret, hvilken del af disse beløb der er blevet brugt til skolepenge, som ikke vedrører logi, tilsyn eller forplejning, men at denne del beløber sig til mindst 10 000 DEM årligt.

10 Under klagesagen udstedte Finanzamt den 13. september 2001 ændrede skatteansættelser, hvori Finanzamt anvendte det beskatningsgrundlag, som ægteparret Schwarz havde angivet, bortset fra de ekstraordinære udgifter, som de havde gjort gældende. Sagsøgerne fastholdt deres klage, hvilken Finanzamt ved afgørelse af 6. december 2001 afviste at tage til følge. Ægteparret Schwarz anlagde derpå sag ved Finanzgericht Köln til prøvelse af denne afgørelse.

11 Under sagen har ægteparret Schwarz principalt nedlagt påstand om, at den pålignede indkomstskat for 1998 og 1999 nedsættes således, at der indrømmes fradrag for ekstraordinære udgifter afholdt i henhold til EStG's § 33, stk. 1. Subsidiært har de nedlagt påstand om, at der indrømmes fradrag for særlige udgifter efter EStG's § 10, stk. 1, nr. 9.

12 Indledningsvis har den forelæggende ret afvist kravet om, at der tages hensyn til de beløb, ægteparret Schwarz har angivet som ekstraordinære udgifter i henhold til EStG's § 33, stk. 1.

13 Dernæst har den forelæggende ret præciseret, at EStG's § 10, stk. 1, nr. 9, kun finder anvendelse, hvis skolegangen foregår på bestemte skoler, der er etableret på det tyske område, og at skolepenge til skoler beliggende i andre medlemsstater derfor ikke kan anses for en særlig udgift, der giver ret til et skattenedslag. Den forelæggende ret er i tvivl om, hvorvidt det er foreneligt med fællesskabsretten, at skattefradraget efter EStG's § 10, stk. 1, nr. 9, kun gælder for skolepenge til bestemte skoler etableret i Tyskland.

14 Finanzgericht Köln har derfor besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Er det i strid med [EF-traktatens] artikel 8A [...] (fri bevægelighed for unionsborgere), artikel 48 [...] (arbejdskraftens frie bevægelighed), artikel 52 [...] (etableringsfrihed), henholdsvis artikel 59 [...] (fri udveksling af tjenesteydelser), at der i henhold til § 10, stk. 1, nr. 9, [i EstG] i den i 1998 og 1999 gældende affattelse kan gives nedslag i indkomstskatten for betaling af skolepenge til bestemte tyske

skoler som en særlig udgift, men ikke for betaling af skolepenge til skoler på [Det Europæiske Fællesskabs] øvrige [...]område?«

Om det præjudicielle spørgsmål

15 Med spørgsmålet ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om EF-traktatens artikel 8A, stk. 1, artikel 48, 52 og 59 er til hinder for en medlemsstats lovgivning, der giver skattepligtige mulighed for at angive betaling af skolepenge til bestemte privatskoler, etableret på det nationale område, som en særlig udgift, der giver ret til nedslag i indkomstskatten, men generelt udelukker denne mulighed med hensyn til skolepenge, der betales til en privatskole etableret i en anden medlemsstat.

16 Indledningsvis bemærkes, at for så vidt som de faktiske omstændigheder, der har givet anledning til tvisten i hovedsagen, vedrører årene 1998 og 1999, fremgår bestemmelserne om fri bevægelighed for unionsborgere, etableringsfrihed, arbejdskraftens frie bevægelighed og om fri udveksling af tjenesteydelser af forskellige affattelser af EF-traktaten, afhængigt af om den i hovedsagen omhandlede juridiske situation ligger før eller efter den 1. maj 1999, der er datoen for Amsterdam-traktatens ikrafttrædelse (EF-traktatens artikel 8A, stk. 1, og artikel 48, 52 og 59 for så vidt angår den juridiske situation før den 1. maj 1999, og artikel 18, stk. 1, EF, artikel 39 EF, 43 EF og 49 EF for så vidt angår den juridiske situation efter denne dato).

17 Som generaladvokaten har anført i punkt 16 i forslaget til afgørelse, er bestemmelsernes materielle indhold imidlertid ikke blevet væsentlig ændret ved Amsterdam-traktaten, hvorfor de relevante bestemmelser vil blive betegnet i den affattelse, der har været gældende efter den 1. maj 1999.

Om de relevante bestemmelser i EF-traktaten

Indlæg for Domstolen

18 Ægteparret Schwarz har under retsmødet indledningsvis anført, at de hvad angår artikel 18 EF, 39 EF og 43 EF tilslutter sig den opfattelse, som Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber har forfægtet under sagen Kommissionen mod Tyskland, der har givet anledning til dom af dags dato (sag C-318/05, trykt i dette hæfte, s. 6957), hvorefter disse bestemmelser finder anvendelse på en lovgivning som den, der er omhandlet i hovedsagen.

19 Sagsøgerne har endvidere anført, at princippet om fri udveksling af tjenesteydelser finder anvendelse på den situation, der ligger til grund for tvisten i hovedsagen, dels fordi de privatskoler, der er etableret i andre medlemsstater, og som ønsker at tilbyde deres ydelser til børn af tyske skattepligtige personer, oplever, at en lovgivning som den, der er omhandlet i hovedsagen, opstiller hindringer for deres undervisningstilbud, dels fordi denne lovgivning afholder tyske skattepligtige fra at indskrive deres børn på en sådan privatskole.

20 Ægteparret Schwarz mener, at de privatskoler, der er etableret i andre medlemsstater, herunder Cademuir School, udøver lønnet virksomhed som tjenesteydere, og at det ikke kan udelukkes, at de tyske skoler, der modtager støtte i medfør af EStG's § 10, stk. 1, nr. 9, kan betegnes som tjenesteydere. Ifølge sagsøgerne kan de beløb, som reelt betales til disse tyske skoler af forældre, der kan få et skattefradrag på 30% af den del, der udgør egentlige skolepenge, faktisk være større end de beløb, der betales til en skole beliggende i en anden medlemsstat, f.eks. Cademuir School.

21 Den tyske regering har for det første gjort gældende, at artikel 18 EF, 39 EF og 43 EF ikke finder anvendelse på en situation som den, der er omhandlet i hovedsagen.

22 Dernæst har regeringen anført, at den undervisningsvirksomhed, som Cademuir School udøver, ikke falder ind under anvendelsesområdet for artikel 49 EF. Fri udveksling af tjenesteydelser forudsætter, at der er tale om en økonomisk aktivitet, således som det fremgår af ordlyden af artikel 50 EF: »ydelser, der normalt udføres mod betaling«.

23 Ifølge den tyske regering udøver en skole imidlertid ikke en økonomisk aktivitet. Aktiviteter på undervisningsinstitutioner udføres normalt ikke mod betaling og udgør ikke tjenesteydelser i artikel 50 EF's forstand (jf. i denne retning dom af 27.9.1988, sag 263/86, Humbel og Edel, Sml. s. 5365, præmis 18).

24 Selv om undervisning på højere læreanstalter, som i det væsentlige finansieres af private midler, skal anses for tjenesteydelser i artikel 50 EF's forstand (dom af 7.12.1993, sag C-109/92, Wirth, Sml. I, s. 6447, præmis 17), kan det ifølge den tyske regering ikke udledes, at Cademuir School udøver en økonomisk aktivitet, blot fordi skolen er en privatskole. Et sådant resultat kan heller ikke udledes af den omstændighed, at forældrene betaler skolepenge. At der betales skoleafgift eller skolepenge for i et vist omfang at bidrage til afholdelsen af driftsomkostningerne til det nationale uddannelsessystem har ingen 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). Den tyske regering har desuden henvist til, at det ikke oplyses i forelæggelsesafgørelsen, om Cademuir School udelukkende eller i det væsentlige finansieres med private midler (f.eks. ved forældrebidrag), eller om skolen er en institution, der drives med gevinst for øje.

25 Ligesom den tyske regering finder Kommissionen ikke, at der i hovedsagen er tale om en hindring for arbejdskraftens frie bevægelighed, jf. artikel 39 EF, eller for etableringsretten, jf. artikel 43 EF.

26 Kommissionen har principalt gjort gældende, at det er artikel 49 EF, som finder anvendelse, og at denne bestemmelse er til hinder for en lovgivning som den, der er omhandlet i hovedsagen.

27 Herved har Kommissionen anført, at princippet om den såkaldte passive frie udveksling af tjenesteydelser finder anvendelse i hovedsagen, hvor modtagerne af tjenesteydelsen, dvs. ægteparret Schwarz' børn, begiver sig til en tjenesteyder, der er etableret i en anden medlemsstat, i det foreliggende tilfælde en privatskole, der er beliggende i denne anden medlemsstat.

28 Ifølge Kommissionen kan unge menneskers skolegang og uddannelse udgøre tjenesteydelser. Det fremgår af Humbel og Edel-dommen samt Wirth-dommen, at det væsentlige kendetegn ved undervisningsydelser, der udføres mod betaling, er elevens eller en anden persons betaling af et vederlag, der mere eller mindre tilsvarer de økonomiske omkostninger forbundet med undervisningen. I sådanne tilfælde er udbuddet af en undervisningsydelse en økonomisk aktivitet.

29 Hvis det derimod drejer sig om offentlig undervisning, hvor staten varetager sine opgaver på det sociale, kulturelle og uddannelsesmæssige område, og hvor staten hovedsageligt afholder omkostningerne, foreligger der ifølge Kommissionen ikke en tjenesteydelse, der udføres mod betaling (jf. i denne retning Wirth-dommen, præmis 15 og 16). Den omstændighed, at eleven undertiden bidrager til finansieringen af offentlig undervisning ved at betale et indskrivningsgebyr, er ikke tilstrækkelig til at anse en sådan undervisning for en tjenesteydelse, der udføres mod betaling (jf. i denne retning Humbel og Edel-dommen, præmis 19).

30 Kommissionen mener ikke, at det kan drages i tvivl, at princippet om fri udveksling af tjenesteydelser finder anvendelse på omstændigheder som dem, der foreligger i hovedsagen, idet man ved vurderingen af, om ydelserne udføres mod betaling, ikke blot kan basere sig på en undersøgelse af situationen for de privatskoler, der stilles gunstigere under den tyske ordning. Ifølge Kommissionen bør man derimod basere sig på situationen for privatskoler, der er etableret i andre medlemsstater, og som er udelukket fra skattefordelen i EStG's § 10, stk. 1, nr. 9.

31 Eftersom der i visse medlemsstater findes privatskoler, der dækker deres udgifter uden nogen form for statslig støtte, og som drives som virksomheder med gevinst for øje, kan en national bestemmelse som EStG's § 10, stk. 1, nr. 9, hvorefter beløb, som betales til skoler etableret i andre medlemsstater, generelt udelukkes fra den i bestemmelsen indeholdte skattefordel, være til hinder for, at privatskoler med kommercielt formål, der er etableret i andre medlemsstater, tilbyder tjenesteydelser over grænserne.

32 Såfremt Domstolen ikke finder, at princippet om fri udveksling af tjenesteydelser finder anvendelse i hovedsagen, har Kommissionen subsidiært anført, at artikel 12, stk. 1, EF, sammenholdt med artikel 18, stk. 1, EF, finder anvendelse og er til hinder for en sådan bestemmelse.

Domstolens svar

33 Hvad angår spørgsmålet om, hvilke bestemmelser i EF-traktaten, der finder anvendelse på omstændigheder som dem, der foreligger i hovedsagen, bemærkes for det første, at som generaladvokaten har anført i punkt 25 i forslaget til afgørelse, er det ufornødent at behandle disse omstændigheder i lyset af artikel 39 EF og 43 EF. Forældre, der ligesom ægteparret Schwarz skal betale indkomstskat i én medlemsstat, og som sender deres børn på en privatskole etableret i en anden medlemsstat uden selv at have lønnet beskæftigelse eller udøve en økonomisk aktivitet i denne

anden medlemsstat, gør ikke herved brug af deres ret til at udøve lønnet beskæftigelse i en anden medlemsstat eller deres ret til at etablere sig dér som selvstændig erhvervsdrivende, og derfor finder artikel 39 EF og 43 EF ikke anvendelse på deres situation.

34 For det andet bemærkes, at artikel 18 EF, hvori det helt generelt fastslås, at enhver unionsborger har ret til at færdes og opholde sig frit på medlemsstaternes område, har 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). Hvis omstændighederne i hovedsagen 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).

35 Det er derfor kun fornødent at udtale sig om artikel 18, stk. 1, EF, i det omfang omstændighederne i hovedsagen ikke er omfattet af artikel 49 EF's anvendelsesområde.

36 I denne forbindelse 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 hovedsagen afvises det at give skattefradrag med den begrundelse, at den pågældende privatskole er etableret i en anden medlemsstat, og dermed afvises muligheden for at gøre brug af undervisningstilbud fra en sådan skole.

37 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 skole som Cademuir School, udgør »ydelser, der normalt udføres mod betaling«, jf. artikel 50, stk. 1, EF.

38 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).

39 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.

40 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).

41 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, Smits og Peerbooms-dommen, præmis 57, og Skandia og Ramstedt-dommen, præmis 24).

42 Det fremgår af det af den forelæggende ret oplyste, at de skolepenge, som ægteparret Schwarz har betalt til Cademuir School for deres to børn, kan ansættes til mindst 10 000 DEM årligt. Ifølge den tyske regering er dette beløb væsentligt højere, end hvad det koster at gå på privatskoler i Tyskland, der er omfattet af EStG's § 10, stk. 1, nr. 9.

43 Da forelæggelsesafgørelsen ikke indeholder nærmere oplysninger om, hvordan Cademuir School finansieres og drives, påhviler det under alle omstændigheder den nationale ret at vurdere, om denne skole i det væsentlige finansieres med private midler.

44 Det skal tilføjes, at det ved afgørelsen af, om artikel 49 EF finder anvendelse på omstændigheder som dem, der er omhandlet i hovedsagen, 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 overensstemmelse med kravet i EStG's § 10, stk. 1, nr. 9, 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.

45 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.

46 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.

47 Det følger heraf, at artikel 49 EF finder anvendelse på omstændigheder som dem, der er omhandlet i hovedsagen, når skattepligtige i en given medlemsstat sender deres børn på en privatskole, der er etableret i en anden medlemsstat, og som kan anses for at udføre tjenesteydelser mod betaling, dvs. en skole, som i det væsentlige finansieres med private midler, hvilket det påhviler den nationale ret at efterprøve.

Om der foreligger en hindring for den frie udveksling af tjenesteydelser

Indlæg for Domstolen

48 Ifølge ægteparret Schwarz er en lovgivning som den, der er omhandlet i hovedsagen, i strid med artikel 49 EF, og den kan ikke begrundes.

49 Den tyske regering finder, at en eventuel hindring for den frie udveksling af tjenesteydelser er begrundet i det foreliggende tilfælde.

50 Regeringen har for det første gjort gældende, at der ikke af artikel 49 EF følger en forpligtelse for en medlemsstat til gennem en skattefordel i forbindelse med betaling af skolepenge at støtte undervisningsinstitutioner, der hører under en anden medlemsstats uddannelsessystem. Hvis Forbundsrepublikken Tyskland skal tillade fradragsret for skolepenge, der betales til institutioner beliggende uden for dens område, vil det medføre, at disse institutioner indirekte får samme støtte som den, der tildeles de tyske privatskoler, hvilket vil være i strid med den i EF-traktaten fastlagte kompetencefordeling. Artikel 149 EF bestemmer netop, at Fællesskabet varetager sine opgaver på uddannelsesområdet med respekt for medlemsstaternes ansvar for undervisningsindholdet og opbygningen af uddannelsessystemerne samt deres kulturelle og sproglige mangfoldighed.

51 I denne forbindelse har den tyske regering anført, at da uddannelsespolitikken hører til de mest væsentlige opgaver i den enkelte stat, og da uddannelsespolitikkens struktur på grund af historiske og kulturelle traditioner er særdeles forskellig fra en medlemsstat til en anden, er det vigtigt, at staten har mulighed for at kontrollere og finansiere dette område. I Grundgesetz' artikel 7 fastsættes der grundlæggende principper for undervisningen, der i øvrigt henhører under delstaternes enekompetence. Denne bestemmelse, der fastsætter en obligatorisk ramme for privatskoler, garanterer retten til at grundlægge sådanne skoler og muliggør et dualistisk uddannelsessystem, hvor man frit kan vælge skole.

52 Eftersom den tyske stat ikke har nogen indflydelse på, hvordan Cademuir School er organiseret, og navnlig ikke på undervisningens indhold, kan den tyske stat ifølge regeringen heller ikke tvinges til at støtte driften af denne skole ved at give afkald på skatteindtægter, som tilkommer den tyske stat.

53 For det andet har den tyske regering gjort gældende, at det er berettiget at afvise at udstrække den i hovedsagen omhandlede skattefordel til skolepenge, der betales til privatskoler etableret i andre medlemsstater, når henses til den omstændighed, at de tyske skoler, der er omfattet af EStG's § 10, stk. 1, nr. 9, og de privatskoler, der er etableret i andre medlemsstater, såsom Cademuir School, ikke befinder sig i en objektivt sammenlignelig situation.

54 Ifølge regeringen indfører EStG's § 10, stk. 1, nr. 9, en indirekte statsstøtte til fordel for bestemte privatskoler, som er pålagt særlige krav. Det drejer sig om statsanerkendte privatskoler, som erstatter offentlige skoler, skoler, som er godkendt i medfør af delstatslovgivningen, eller specialskoler, der tilbyder almen undervisning, som er anerkendt i medfør af delstatslovgivningen.

55 De meget høje kvalitetsmæssige og økonomiske krav, der stilles til erstatningskoler, som er statsanerkendt i medfør af Grundgesetz' artikel 7, stk. 4, modsvares i henhold til tysk forfatningsret af en tilsvarende pligt for staten til at yde offentlig finansiering. Ifølge den tyske regering har staten en vis skønsmargin, når den ved anvendelsen af denne bestemmelse skal opfylde sin forpligtelse til at støtte erstatningsskoler. 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.

56 Det samme gælder for skoler, som er godkendt i medfør af delstatslovgivningen, eller specialskoler, der tilbyder almen undervisning, som er anerkendt i medfør af delstatslovgivningen. Ifølge den tyske regering finder de særlige krav i Grundgesetz ikke anvendelse på disse skoler, og der kan ikke udledes en finansieringsforpligtelse på grundlag af Grundgesetz. Delstatens godkendelse eller anerkendelse i medfør af delstatslovgivningen bringer imidlertid disse skoler ind under den samme retlige

ordning som den, der gælder for statsanerkendte skoler. Grundet de krav, som følger med en godkendelse eller en anerkendelse, har staten også en forpligtelse til at yde støtte til disse skoler, dog følger denne forpligtelse udelukkende af almindelig lov.

57 Efter den tyske regerings opfattelse er der ikke den samme forbindelse mellem de offentlige krav og den tilsvarende offentlige støtte, når det drejer sig om Cademuir School. Denne institution er navnlig ikke pålagt en forpligtelse til at undgå forskelsbehandling af elever på grundlag af forældrenes formueforhold, dvs. en forpligtelse, som indebærer, at de betalte skolepenge ikke altid er tilstrækkelige til at dække omkostningerne. Således mangler der et af de afgørende krav, som påhviler de i EStG's § 10, stk. 1, nr. 9, omhandlede skoler, og som begrunder, at staten yder støtte til disse skoler.

58 Endelig mener den tyske regering, at hvis skattefordelen udvides til at omfatte de skolepenge, der betales til Cademuir School, vil dette ikke blot være i strid med kravet i Grundgesetz' artikel 7, stk. 4, tredje punktum, om at undgå forskelsbehandling af elever på grundlag af forældrenes formueforhold, men vil desuden kunne føre til en betydelig forhøjelse af det samlede fradragsbeløb, der indrømmes i henhold til EStG's § 10, stk. 1, nr. 9.

59 Skolepenge til privatskoler, der er omfattet af EStG's § 10, stk. 1, nr. 9, bliver nemlig fastsat til et lille beløb for at undgå forskelsbehandling af elever på grundlag af forældrenes formueforhold, og derfor er den indirekte støtte, som staten giver disse skoler i form af en ret til skattefradrag for særlige udgifter, der afholdes af elevernes forældre, af beskeden størrelse. Det forholder sig anderledes for en skole som Cademuir School, hvor skolepengene udgør et væsentligt større beløb end de skolepenge, der opkræves af de nævnte skoler.

60 I denne forbindelse har den tyske regering henvist til, at Domstolen i dom af 15. marts 2005, Bidar (sag C-209/03, Sml. I, s. 2119, præmis 56), har 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. Tilsvarende må det 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.

61 Kommissionen finder, at den lovgivning, som er omhandlet i hovedsagen, krænker den frie udveksling af tjenesteydelser. Ifølge Kommissionen fastsætter EStG's § 10, stk. 1, nr. 9, ikke objektive kriterier for, hvilke typer af de af de tyske og udenlandske skoler opkrævede skolepenge der er fradragsberettigede. Bestemmelsen gør kun fradragsretten for skolepenge betinget af, at den pågældende skole er blevet godkendt eller anerkendt i Tyskland, således at den afgørende betingelse for at få fradrag hænger sammen med, om skolen er etableret på denne medlemsstats område. Alle skolepenge, der betales til privatskoler beliggende i en anden medlemsstat, er automatisk udelukket fra fradrag uanset beløbets størrelse. Ingen af disse privatskoler kan opfylde betingelserne i EStG's § 10, stk. 1, nr. 9, og derfor kan der ikke sondres mellem disse skoler, afhængigt af om de på det teoretiske plan er sammenlignelige med de tyske skoler eller ej.

62 Kommissionen finder, at de skoler, som stilles mindre fordelagtigt ved ordningen i EStG's § 10, stk. 1, nr. 9, i hvert fald omfatter de skoler, som udelukkende finansieres med de opkrævede skolepenge og med skolernes øvrige økonomiske aktiviteter, og som derfor ubestrideligt udfører ydelser mod betaling. Forskelsbehandlingen af disse skoler udgør klart en hindring for den frie udveksling af tjenesteydelser, der er sikret ved artikel 49 EF.

63 Ifølge Kommissionen kan der ikke anføres nogen begrundelse for denne overtrædelse af artikel 49 EF, eftersom Forbundsrepublikken Tyskland i henhold til fællesskabsretten fortsat frit kan udelukke fradragsretten for skolepenge for

bestemte skoletyper og for bestemte beløb, såfremt fradragsretten er baseret på objektive kriterier og er uafhængig af, hvor skolen er etableret. Kommissionen mener, at denne overtrædelse er så meget desto mere alvorlig, som det i henhold til artikel 149, stk. 2, første og andet led, EF hører til Fællesskabets udtrykkelige formål at udbrede medlemsstaternes sprog og at fremme de studerendes mobilitet.

Domstolens svar

64 En national skattelovgivning som den, der fremgår af EStG's § 10, stk. 1, nr. 9, gør tildelingen af et skattefradrag betinget af, at skolepengene betales til en privatskole, der er anerkendt af den pågældende medlemsstat eller godkendt eller anerkendt i medfør af den relevante delstatslovgivning, hvilket i sig selv forudsætter, at skolen er etableret i denne medlemsstat.

65 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 i en anden medlemsstat, hvorimod der findes en sådan fradragsmulighed hvad angår skolepenge til bestemte tyske privatskoler. For disse skattepligtige personer medfører lovgivningen altså en større skattebyrde, da de ligesom ægteparret Schwarz har sendt deres børn i skole på en privatskole beliggende i en anden medlemsstat og ikke på en privatskole etableret på det nationale område.

66 En lovgivning som den, der fremgår af 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.

67 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, 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).

68 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 uddannelsessystem til skoler, der hører under en anden medlemsstat.

69 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).

70 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).

71 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.

72 Med hensyn til den tyske regerings argument om, at det er 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, såsom Cademuir School, ikke befinder sig i en objektiv sammenlignelig situation, bemærkes, at nævnte bestemmelse gør det fradrag, der indrømmes for en del af skolepengene, betinget af statsanerkendelse, godkendelse eller anerkendelse i Tyskland af den pågældende privatskole uden at fastsætte et objektivt kriterium for, hvilke typer af de af de tyske skoler opkrævede skolepenge der er fradragsberettigede.

73 Det følger heraf, at enhver privatskole, der er etableret i en anden medlemsstat end Tyskland, alene på grund af den omstændighed, at den ikke er etableret i Tyskland, automatisk udelukkes fra den i hovedsagen 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.

74 Som begrundelse for den hindring for den frie udveksling af tjenesteydelser, som den i hovedsagen omhandlede 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.

75 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 skattemæssigt 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.

76 Dette argument kan imidlertid ikke tiltrædes af følgende grunde.

77 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.

78 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.

79 Selv hvis det antages, at der hvad angår en skattefordel for skolepenge i en situation som den, der ligger til grund for tvisten i hovedsagen, 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 i hovedsagen 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 Bidar-dommen, kunne opnås ved mindre indgribende foranstaltninger.

80 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.

81 Det synes 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.

82 Henset til de ovenfor anførte bemærkninger skal den forelæggende ret gives det svar, at når skattepligtige i en medlemsstat sender deres børn på en skole beliggende i en anden medlemsstat, der i det væsentlige finansieres med private midler, skal artikel 49 EF fortolkes således, at den er til hinder for en medlemsstats lovgivning,

der giver skattepligtige mulighed for at angive betaling af skolepenge til bestemte privatskoler, etableret på det nationale område, som en særlig udgift, der giver ret til nedslag i indkomstskatten, men generelt udelukker denne mulighed med hensyn til skolepenge, der betales til en privatskole etableret i en anden medlemsstat.

Om der foreligger en hindring for unionsborgeres frie bevægelighed

83 Som det fremgår af denne doms præmis 35 og 47, skal en lovgivning som den, der er omhandlet i hovedsagen, undersøges i lyset af artikel 18 EF, i det omfang den forelæggende ret måtte konkludere, at artikel 49 EF ikke finder anvendelse på omstændighederne i hovedsagen.

Indlæg for Domstolen

84 Ifølge den tyske regering er artikel 18 EF ikke til hinder for en lovgivning som den, der fremgår af EStG's § 10, stk. 1, nr. 9.

85 Hvis Domstolen måtte finde, at artikel 49 EF ikke finder anvendelse, har Kommissionen gjort gældende, at den nationale lovgivning gør indgreb i de rettigheder, som sagsøgerne i hovedsagen er tillagt i medfør af artikel 12, stk. 1, EF, sammenholdt med artikel 18, stk. 1, EF.

Domstolens svar

86 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 EU-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).

87 Blandt de situationer, der henhører under fællesskabsrettens anvendelsesområde, findes de, der er knyttet til udøvelsen af de ved EF-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).

88 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 EU-traktaten for så vidt angår borgernes bevægelighed (D'Hoop-dommen, præmis 30, og Pusa-dommen, præmis 18).

89 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 for hans ophold i værtsmedlemsstaten forårsaget af bestemmelser i hans oprindelsesstat, 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, Pusa-dommen, præmis 19, og dom af 18.7.2006, sag C-406/04, De Cuyper, Sml. I, s. 6947, præmis 39).

90 Ægteparret Schwarz' børn har i kraft af deres skolegang på en undervisningsinstitution i en anden medlemsstat 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.

91 En national lovgivning som den, der er omhandlet i hovedsagen, 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.

92 Da den i hovedsagen 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 indkomstskattepligtige i denne medlemsstat nægtes dette skattefradrag, fordi de har sendt deres børn i skole i en anden medlemsstat, stiller den børn af 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.

93 En national lovgivning, som stiller visse indenlandske statsborgere ringere, blot fordi de gør brug af deres ret til frit at færdes og tage ophold i en anden medlemsstat,

udgør imidlertid en hindring for de friheder, som ifølge artikel 18, stk. 1, EF tilkommer enhver unionsborger (De Cuyper-dommen, præmis 39, og dom af 26.10.2006, sag C-192/05, Tas-Hagen og Tas, Sml. I, s. 10451, præmis 31).

94 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).

95 Det bemærkes, at den tyske regering for at begrunde en sådan eventuel hindring for den frie udveksling af tjenesteydelser har anført de argumenter, der er redegjort for i denne doms præmis 58 og 60, idet regeringen har henvist til Domstolens analyse i Bidar-dommen vedrørende fortolkningen af artikel 18 EF.

96 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.

97 Selv hvis det antages, at der kan anvendes en tilsvarende argumentation med hensyn til en skattefordel for skolepenge i en situation som den, der ligger til grund for tvisten i hovedsagen, 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 81 som led i undersøgelsen af EStG's § 10, stk. 1, nr. 9, i lyset af princippet om den frie udveksling af tjenesteydelser.

98 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 en bestemmelse som 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 følge undervisningen i en skole etableret i en anden medlemsstat, samtidig med at bestemmelsen gør indgreb i de rettigheder, som de skattepligtige er tillagt i medfør af artikel 18, stk. 1, EF.

99 Herefter skal den forelæggende ret gives det svar, at når skattepligtige i en medlemsstat sender deres børn på en skole etableret i en anden medlemsstat, hvis ydelser ikke er omfattet af artikel 49 EF, er artikel 18 EF til hinder for en medlemsstats lovgivning, der giver skattepligtige mulighed for at angive betaling af skolepenge til bestemte privatskoler, etableret på det nationale område, som en særlig udgift, der giver ret til nedslag i indkomstskatten, men generelt udelukker denne mulighed med hensyn til skolepenge, der betales til en privatskole etableret i en anden medlemsstat.

Sagens omkostninger

100 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 (Store Afdeling) for ret:

1) **Når skattepligtige i en medlemsstat sender deres børn på en skole beliggende i en anden medlemsstat, der i det væsentlige finansieres med private midler, skal artikel 49 EF fortolkes således, at den er til hinder for en medlemsstats lovgivning, der giver skattepligtige mulighed for at angive betaling af skolepenge til bestemte privatskoler, etableret på det nationale område, som en særlig udgift, der giver ret til nedslag i indkomstskatten, men generelt udelukker denne mulighed med hensyn til skolepenge, der betales til en privatskole etableret i en anden medlemsstat.**

2) **Når skattepligtige i en medlemsstat sender deres børn på en skole etableret i en anden medlemsstat, hvis ydelser ikke er omfattet af artikel 49 EF, er artikel 18 EF til hinder for en medlemsstats lovgivning, der giver skattepligtige mulighed for at angive betaling af skolepenge til bestemte privatskoler, etableret på det nationale område, som en særlig udgift, der giver ret til nedslag i indkomstskatten, men generelt udelukker denne mulighed med hensyn til skolepenge, der betales til en privatskole etableret i en anden medlemsstat.**

Underskrifter