ARREST VAN HET HOF (Grote kamer)

11 september 2007 *

In zaak C-76/05,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door het Finanzgericht Köln (Duitsland) bij beslissing van 27 januari 2005, ingekomen bij het Hof op 16 februari 2005, in de procedure

Herbert Schwarz,

Marga Gootjes-Schwarz

tegen

Finanzamt Bergisch Gladbach,

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Grote kamer),

samengesteld als volgt: V. Skouris, president, P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas (rapporteur) en K. Lenaerts, kamerpresidenten, J. N. Cunha Rodrigues, R. Silva de Lapuerta, K. Schiemann, J. Makarczyk, G. Arestis, A. Borg Barthet, M. Ilešič en J. Malenovský, rechters,

* Procestaal: Duits.

advocaat-generaal: C. Stix-Hackl,
griffier: B. Fülöp, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 2 mei 2006,

gelet op de opmerkingen van:

— Schwarz en Gootjes-Schwarz, vertegenwoordigd door W. Meilicke, Rechtsanwalt,

— de Duitse regering, vertegenwoordigd door M. Lumma en U. Forsthoff als gemachtigden,

— de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door K. Gross en R. Lyal als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 21 september 2006,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de artikelen 8 A, lid 1, 48, 52 en 59 EG-Verdrag (thans respectievelijk, na wijziging, artikelen 18, lid 1, EG, 39 EG, 43 EG en 49 EG).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Schwarz en Gootjes-Schwarz (hierna: „echtgenoten Schwarz"), Duitse staatsburgers die in Duitsland wonen, en het Finanzamt Bergisch Gladbach (hierna: „Finanzamt") over de weigering van het Finanzamt om hun een belastingaftrek toe te kennen voor het schoolgeld dat zij betaalden om hun kinderen naar een in een andere lidstaat gevestigde school te sturen, op grond dat volgens de nationale wettelijke regeling inzake inkomstenbelasting deze aftrek alleen kan worden toegekend aan belastingplichtigen die schoolgeld betaalden aan bepaalde Duitse particuliere scholen.

Nationale bepalingen

3 Artikel 7, lid 4, van het Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland van 23 mei 1949 (Duitse grondwet; hierna: „Grundgesetz") bepaalt:

„(4) Het recht om particuliere scholen op te richten is gewaarborgd. Particuliere scholen die staatsscholen vervangen, moeten door de overheid worden goedgekeurd, en zijn onderworpen aan de deelstaatwetgeving. De goedkeuring moet worden toegekend indien de particuliere scholen niet van een lager niveau zijn dan de staatsscholen wat hun leerprogramma, hun infrastructuur en de wetenschappelijke opleiding van hun onderwijzend personeel betreft, en wanneer zij geen scheiding van de leerlingen naargelang van het vermogen van hun ouders in de hand werken. De goedkeuring dient te worden geweigerd wanneer de economische en juridische positie van het onderwijzend personeel niet voldoende is gewaarborgd."

4 § 10, lid 1, punt 9, van het Einkommensteuergesetz (wet op de inkomstenbelasting, BGBl. 1997 I, blz. 821; hierna: „EStG"), in de op het tijdstip van de feiten in het hoofdgeding toepasselijke versie, luidt als volgt:

„Buitengewone uitgaven [‚Sonderausgaben'] [die recht geven op een aftrek voor de inkomstenbelasting] zijn de volgende uitgaven voor zover het geen bedrijfsuitgaven of kosten voor verwerving of behoud van de inkomsten betreft:

1. [...]

9. 30 % van de vergoeding die de belastingplichtige voor een kind voor wie hij recht op kinderaftrek heeft of kinderbijslag ontvangt, betaalt voor het bezoek van een overeenkomstig artikel 7, lid 4, van het Grundgesetz door de staat goedgekeurde of een naar deelstaatrecht toegelaten vervangende school alsmede van een naar deelstaatrecht erkende aanvullende school voor algemeen vormend onderwijs, met uitzondering van de vergoeding voor begeleiding, kost en inwoning."

5 Verder kan een belastingplichtige conform § 33, lid 1, EStG om vermindering van de inkomstenbelasting verzoeken wanneer hij genoodzaakt is om lasten te dragen die zwaarder zijn dan de lasten van de grote meerderheid van de belastingplichtigen met een vergelijkbaar inkomen die zich in een vergelijkbare financiële en gezinssituatie bevinden („buitengewone uitgaven").

Hoofdgeding en prejudiciële vraag

6 De echtgenoten Schwarz woonden op het tijdstip van de feiten in het hoofdgeding in Duitsland en waren daar gezamenlijk aan de inkomstenbelasting onderworpen. Volgens de betrokkenen hebben hun drie kinderen behoefte aan een aangepaste schoolopleiding. Daarom hebben zij twee van hun kinderen, geboren in 1981 en in

1986, ingeschreven in een in Schotland gevestigde school die is gespecialiseerd in de begeleiding van hoogbegaafde kinderen, de Cademuir International School (hierna: „Cademuir School"), waaraan zij in de jaren 1998 en 1999 schoolgeld betaalden.

7 Omdat de echtgenoten Schwarz aanvankelijk geen aangiften voor de inkomstenbelasting voor de betrokken aanslagjaren hadden ingediend, hebben de bevoegde autoriteiten hun belastinggrondslag bij raming vastgesteld. Daarop hebben de echtgenoten Schwarz bij het Finanzamt bezwaar ingediend tegen de tot hen gerichte forfaitaire aanslagen.

8 In de aangiften die in het kader van deze bezwaarprocedure werden ingediend, voerden de echtgenoten Schwarz, primair, verschillende bedragen als buitengewone lasten conform § 33, lid 1, EStG op. Het betrof hier, voor de jaren 1998 en 1999, het schoolgeld dat was betaald voor het bezoek van een particuliere school door hun kinderen, alsook de kosten voor ziekenhuisopname van één van deze kinderen.

9 De verwijzende rechter geeft aan dat de echtgenoten Schwarz niet hebben gepreciseerd welk deel van deze bedragen het schoolgeld vertegenwoordigde, los van de kosten voor begeleiding, kost of inwoning, maar dat dit deel per jaar minstens 10 000 DEM beloopt.

10 Het Finanzamt heeft in het kader van de bezwaarprocedure op 13 september 2001 gewijzigde aanslagen in de inkomstenbelasting vastgesteld, waarin het de door de echtgenoten Schwarz aangegeven belastinggrondslag in aanmerking heeft genomen, met uitzondering van de door hen opgevoerde buitengewone uitgaven. Nadat de betrokkenen hun bezwaar hadden gehandhaafd, heeft het Finanzamt dit bij beschikking van 6 december 2001 ongegrond verklaard. De echtgenoten Schwarz hebben tegen deze beschikking beroep ingesteld bij het Finanzgericht Köln.

11 Met hun beroep vorderen de echtgenoten Schwarz, primair, vermindering van de hun opgelegde inkomstenbelasting voor de jaren 1998 en 1999 met inaanmerkingneming van de door hen gedane buitengewone uitgaven conform § 33, lid 1, EStG. Zij vorderen, subsidiair, dat hun overeenkomstig § 10, lid 1, punt 9, EStG aftrek voor de buitengewone uitgaven wordt toegestaan.

12 De verwijzende rechter verwerpt, om te beginnen, het verzoek om de door de echtgenoten Schwarz als buitengewone uitgaven in de zin van § 33, lid 1, EStG opgevoerde bedragen in aanmerking te nemen.

13 De rechter preciseert vervolgens dat § 10, lid 1, punt 9, EStG alleen van toepassing is in geval van bezoek van bepaalde op het Duitse grondgebied gevestigde scholen en dat schoolgeld dat aan in een andere lidstaat gevestigde scholen is betaald, derhalve niet als buitengewone uitgaven voor vermindering van de inkomstenbelasting in aanmerking kan worden genomen. De rechter betwijfelt of het beperken van de aftrek waarin § 10, lid 1, punt 9, EStG voorziet, tot schoolgeld dat aan bepaalde in Duitsland gevestigde scholen is betaald, verenigbaar is met het gemeenschapsrecht.

14 Daarop heeft het Finanzgericht Köln de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vraag gesteld:

„Is het in strijd met artikel 8 A [...] (vrij verkeer van de burgers van de Unie), artikel 48 [...] (vrij verkeer van werknemers), artikel 52 [...] (vrijheid van vestiging) respectievelijk artikel 59 [EG-Verdrag] [...] (vrij verrichten van diensten), dat de betaling van schoolgeld aan bepaalde Duitse scholen overeenkomstig § 10, lid 1, punt 9, [EStG], in de voor 1998 en 1999 toepasselijke versie, als buitengewone

uitgaven voor vermindering van de inkomstenbelasting in aanmerking kan worden genomen, terwijl dit voor de betaling van schoolgeld aan scholen elders op het grondgebied van de [Europese] Gemeenschap niet mogelijk is?"

Beantwoording van de prejudiciële vraag

15 Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de artikelen 8 A, lid 1, 48, 52 en 59 EG-Verdrag zich verzetten tegen een regeling van een lidstaat volgens welke belastingplichtigen schoolgeld betaald aan bepaalde op het nationale grondgebied gevestigde particuliere scholen als buitengewone uitgaven voor vermindering van hun inkomstenbelasting in aanmerking kunnen laten nemen, terwijl dit voor schoolgeld betaald aan een in een andere lidstaat gevestigde particuliere school in de regel niet mogelijk is.

16 Vooraf moet worden gepreciseerd dat, aangezien de aan het hoofdgeding ten grondslag liggende feiten betrekking hebben op de jaren 1998 en 1999, de bepalingen inzake het vrije verkeer van de burgers van de Unie, de vrijheid van vestiging, het vrije verkeer van werknemers en het vrij verrichten van diensten voortvloeien uit verschillende versies van het EG-Verdrag naargelang de in het hoofdgeding aan de orde zijnde juridische situatie dateert van voor of na 1 mei 1999, de datum van inwerkingtreding van het Verdrag van Amsterdam (artikelen 8 A, lid 1, 48, 52 en 59 EG-Verdrag, wat de juridische situatie vóór 1 mei 1999 betreft; artikelen 18, lid 1, EG, 39 EG, 43 EG en 49 EG, wat de juridische situatie na deze datum betreft).

17 Aangezien de inhoud van de betrokken artikelen echter in wezen niet is gewijzigd door het Verdrag van Amsterdam, zoals de advocaat-generaal in punt 16 van haar conclusie heeft opgemerkt, worden de relevante bepalingen aangehaald in de versie van na 1 mei 1999.

Toepasselijke bepalingen van het EG-Verdrag

Bij het Hof ingediende opmerkingen

18 De echtgenoten Schwarz hebben ter terechtzitting om te beginnen aangevoerd dat, wat de artikelen 18 EG, 39 EG en 43 EG betreft, zij zich scharen achter het standpunt dat door de Commissie van de Europese Gemeenschappen is geformuleerd in het kader van de zaak die heeft geleid tot het arrest van heden, Commissie/Duitsland (C-318/05, Jurispr. blz. I-6957), volgens hetwelk deze bepalingen van toepassing zijn op een regeling zoals die welke in het hoofdgeding aan de orde is.

19 Zij betogen vervolgens dat het beginsel van het vrij verrichten van diensten van toepassing is op de situatie die ten grondslag ligt aan het hoofdgeding, aangezien enerzijds in een andere lidstaat gevestigde particuliere scholen die hun diensten willen aanbieden aan kinderen van Duitse belastingplichtigen, bij het aanbieden van hun opleidingen worden gehinderd door een regeling zoals die welke in het hoofdgeding aan de orde is, en anderzijds Duitse belastingplichtigen die overwegen om hun kinderen in te schrijven in een dergelijke particuliere school, door deze regeling daarvan worden afgebracht.

20 De echtgenoten Schwarz zijn van mening dat in een andere lidstaat gevestigde particuliere scholen, zoals de Cademuir School, diensten tegen vergoeding verrichten, en dat niet kan worden uitgesloten dat de krachtens § 10, lid 1, punt 9, EStG gesubsidieerde Duitse scholen dienstverrichters zijn. Volgens hen kunnen de bedragen die daadwerkelijk aan dergelijke Duitse scholen worden betaald door de ouders die de belastingaftrek voor 30 % van het schoolgeld sensu stricto genieten, hoger zijn dan de bedragen die worden betaald aan een in een andere lidstaat gevestigde school zoals de Cademuir School.

21 De Duitse regering betoogt, om te beginnen, dat de artikelen 18 EG, 39 EG en 43 EG niet van toepassing zijn op een situatie zoals die in het hoofdgeding.

22 Vervolgens voert zij aan dat de door de Cademuir School verrichte onderwijsactiviteit niet binnen de werkingssfeer van artikel 49 EG valt. Het vrij verrichten van diensten veronderstelt het bestaan van een economische activiteit, zoals blijkt uit de bewoordingen „dienstverrichtingen welke gewoonlijk tegen vergoeding geschieden" van artikel 50 EG.

23 Volgens de Duitse regering oefent een school echter geen economische activiteit uit. De activiteiten van onderwijsinstellingen worden gewoonlijk niet tegen vergoeding verricht en vormen geen diensten in de zin van artikel 50 EG (zie in die zin arrest van 27 september 1988, Humbel en Edel, 263/86, Jurispr. blz. 5365, punt 18).

24 De Duitse regering stelt dat, ofschoon het onderwijs gegeven door instellingen voor hoger onderwijs die hoofdzakelijk uit particuliere middelen worden gefinancierd, diensten in de zin van artikel 50 EG worden (arrest van 7 december 1993, Wirth, C-109/92, Jurispr. blz. I-6447, punt 17), uit het particuliere karakter van de Cademuir School alleen niet kan worden afgeleid dat zij een economische activiteit verricht. Een dergelijke conclusie kan evenmin worden getrokken uit het feit dat de ouders schoolgeld betalen. De betaling van een vergoeding of van schoolgeld om tot op zekere hoogte de werkingskosten van het nationale onderwijsstelsel te helpen dragen, leidt er immers niet toe dat de verrichte activiteit als dienstverrichting kan worden gekwalificeerd (zie in die zin reeds aangehaalde arresten Humbel en Edel, punt 19, en Wirth, punt 15). Bovendien wijst de Duitse regering erop dat de verwijzingsbeslissing niet aangeeft of de Cademuir School uitsluitend of hoofdzakelijk uit particuliere middelen (bijvoorbeeld bijdragen van de ouders) wordt gefinancierd, dan wel een instelling met winstoogmerk is.

25 De Commissie vindt, net als de Duitse regering, dat er in het hoofdgeding geen sprake is van een belemmering van het in artikel 39 EG neergelegde vrije verkeer van werknemers of van de in artikel 43 EG neergelegde vrijheid van vestiging.

26 De Commissie betoogt primair dat artikel 49 EG van toepassing is en in de weg staat aan een regeling zoals die welke in het hoofdgeding aan de orde is.

27 Dienaangaande is in het hoofdgeding het beginsel van de zogenoemde „passieve" vrijheid van dienstverrichting van toepassing, in het kader waarvan de ontvangers van de dienst, te weten de kinderen van de echtgenoten Schwarz, zich naar een in een andere lidstaat gevestigde dienstverrichter, in casu de in deze andere lidstaat gevestigde particuliere school, begeven.

28 Volgens de Commissie kunnen onderwijs en opleiding van jongeren diensten zijn. Uit het arrest Humbel en Edel en het arrest Wirth blijkt dat het wezenlijke kenmerk van tegen vergoeding verstrekt onderwijs bestaat in de betaling, door de leerling of door een ander persoon, van vergoedingen die min of meer overeenkomen met de economische kostprijs van het onderwijs. In een dergelijk geval vormt het aanbieden van onderwijs een economische activiteit.

29 Indien het daarentegen gaat om openbaar onderwijs waarmee de staat zijn sociale, culturele en opvoedkundige taak beoogt te vervullen, en dat grotendeels uit de staatskas wordt gefinancierd, is er geen sprake van een tegen vergoeding verrichte dienst (zie in die zin arrest Wirth, reeds aangehaald, punten 15 en 16). Het feit dat de leerling in voorkomend geval deelneemt aan de financiering van het openbaar onderwijs door de betaling van inschrijvingsgeld, volstaat niet om van dit onderwijs een tegen vergoeding verrichte dienst te maken (zie in die zin het reeds aangehaalde arrest Humbel en Edel, punt 19).

30 De Commissie meent dat de toepasselijkheid van het beginsel van het vrij verrichten van diensten op feiten zoals die in het hoofdgeding niet ter discussie kan worden gesteld, daar de beoordeling of de diensten tegen betaling worden verricht, niet uitsluitend kan worden gebaseerd op een onderzoek van de situatie van de door de Duitse regeling bevoordeelde particuliere scholen. Volgens haar moet integendeel worden gekeken naar de situatie van in een andere lidstaat gevestigde particuliere scholen die zijn uitgesloten van het belastingvoordeel van § 10, lid 1, punt 9, EStG.

31 Aangezien er in bepaalde lidstaten particuliere scholen bestaan die zonder enige staatssteun in hun behoeften voorzien en worden geëxploiteerd als ondernemingen met winstoogmerk, heeft een regeling van een lidstaat zoals § 10, lid 1, punt 9, EStG, door op algemene wijze bedragen die zijn betaald aan in een andere lidstaat gevestigde scholen, uit te sluiten van het belastingvoordeel waarin zij voorziet, tot gevolg dat het grensoverschrijdend aanbieden van diensten door in een andere lidstaat gevestigde particuliere scholen met een commercieel doel wordt belemmerd.

32 Subsidiair, voor het geval dat het Hof zou oordelen dat het beginsel van het vrij verrichten van diensten in het hoofdgeding niet van toepassing is, betoogt de Commissie dat de gecombineerde bepalingen van de artikelen 12, eerste alinea, EG en 18, lid 1, EG van toepassing zijn en in de weg staan aan een dergelijke regeling.

Antwoord van het Hof

33 Om te bepalen welke bepalingen van het EG-Verdrag van toepassing zijn op feiten zoals die in het hoofdgeding, moet erop worden gewezen, zoals de advocaat-generaal in punt 25 van haar conclusie heeft gedaan, dat deze feiten niet moeten worden onderzocht tegen de achtergrond van de artikelen 39 EG en 43 EG. Ouders die, zoals de echtgenoten Schwarz, in een lidstaat aan de inkomstenbelasting zijn onderworpen en hun kinderen naar een in een andere lidstaat gevestigde particuliere school sturen, hoewel zij in laatstgenoemde lidstaat geen enkele werkzaamheid in

loondienst of als zelfstandige verrichten, maken hierbij immers geen gebruik van hun recht om in een andere lidstaat een werkzaamheid in loondienst uit te oefenen, en evenmin van hun recht om zich daar als zelfstandigen te vestigen, zodat de artikelen 39 EG en 43 EG niet van toepassing zijn op hun situatie.

34 Verder zij eraan herinnerd dat artikel 18 EG, waarin in algemene termen het recht van elke burger van de Unie om op het grondgebied van de lidstaten vrij te reizen en te verblijven is geformuleerd, een bijzondere uitdrukking vindt in de bepalingen die het vrij verrichten van diensten en het vrije verkeer van werknemers verzekeren (arresten van 6 februari 2003, Stylianakis, C-92/01, Jurispr. blz. I-1291, punt 18, en 11 januari 2007, ITC, C-208/05, Jurispr. blz. I-181, punt 64). Indien het hoofdgeding onder artikel 49 EG valt, behoeft derhalve geen uitspraak te worden gedaan over de uitlegging van artikel 18 EG (zie reeds aangehaalde arresten Stylianakis, punt 20, en ITC, punt 65).

35 Over artikel 18, lid 1, EG behoeft dus alleen uitspraak te worden gedaan voor zover het hoofdgeding niet binnen de werkingssfeer van artikel 49 EG valt.

36 Dienaangaande zij er om te beginnen aan herinnerd dat, hoewel artikel 50, derde alinea, EG alleen melding maakt van de actieve vrijheid van dienstverrichting, in het kader waarvan de dienstverrichter zich verplaatst naar de ontvanger van de diensten, uit vaste rechtspraak blijkt dat het vrij verrichten van diensten de vrijheid van de ontvangers van de diensten omvat om zich te begeven naar een andere lidstaat waarin de dienstverrichter zich bevindt, teneinde daar gebruik te maken van deze diensten (zie arrest van 31 januari 1984, Luisi en Carbone, 286/82 en 26/83, Jurispr. blz. 377, punten 10 en 16). Het hoofdgeding betreft de weigering om belastingaftrek toe te staan op grond dat de bezochte particuliere school in een andere lidstaat is gevestigd, en bijgevolg de mogelijkheid om in te gaan op het onderwijsaanbod van een dergelijke school.

37 Onderzocht moet evenwel worden of dit onderwijsaanbod neerkomt op het verrichten van diensten. Daarom moet worden nagegaan of onderwijs dat door een school als de Cademuir School wordt gegeven, neerkomt op „dienstverrichtingen welke gewoonlijk tegen vergoeding geschieden" in de zin van artikel 50, eerste alinea, EG.

38 In dit verband is reeds geoordeeld dat het wezenlijke kenmerk van de vergoeding in de zin van laatstgenoemde bepaling hierin bestaat dat zij de economische tegenprestatie voor de betrokken dienst vormt (zie reeds aangehaald arrest Humbel en Edel, punt 17, en de arresten van 12 juli 2001, Smits en Peerbooms, C-157/99, Jurispr. blz. I-5473, punt 58; 3 oktober 2002, Danner, C-136/00, Jurispr. blz. I-8147, punt 26; 22 mei 2003, Freskot, C-355/00, Jurispr. blz. I-5263, punt 55, alsook 26 juni 2003, Skandia en Ramstedt, C-422/01, Jurispr. blz. I-6817, punt 23).

39 Het Hof heeft aldus het onderwijs dat wordt gegeven door bepaalde instellingen die deel uitmaken van een openbaar onderwijsstelsel en volledig of hoofdzakelijk uit de staatskas worden gefinancierd, uitgesloten van het begrip „diensten" in de zin van artikel 50 EG (zie in die zin reeds aangehaalde arresten Humbel en Edel, punten 17 en 18, alsook Wirth, punten 15 en 16). Het Hof heeft gepreciseerd dat de staat bij de organisatie en de handhaving van een dergelijk openbaar onderwijsstelsel, dat in de regel wordt gefinancierd uit de staatskas en niet door de leerlingen of hun ouders, niet de bedoeling heeft werkzaamheden tegen vergoeding te verrichten, maar zijn sociale, culturele en opvoedkundige taak jegens zijn bevolking vervult.

40 Daarentegen heeft het Hof geoordeeld dat onderwijs dat wordt gegeven door onderwijsinstellingen die hoofdzakelijk uit particuliere middelen worden gefinancierd, met name door studenten en hun ouders, diensten in de zin van artikel 50 EG vormen, daar het door deze instellingen nagestreefde doel er immers in bestaat, tegen vergoeding diensten aan te bieden (arrest Wirth, reeds aangehaald, punt 17).

41 Hierbij zij aangetekend dat deze particuliere financiering niet hoofdzakelijk door de leerlingen of hun ouders moet worden verricht. Volgens vaste rechtspraak verlangt artikel 50 EG immers niet dat de dienst wordt betaald door degene te wiens behoeve hij wordt verricht (zie met name arresten van 26 april 1988, Bond van Adverteerders e.a., 352/85, Jurispr. blz. 2085, punt 16; 11 april 2000, Deliège, C-51/96 en C-191/97, Jurispr. blz. I-2549, punt 56; Smits en Peerbooms, reeds aangehaald, punt 57, alsook Skandia en Ramstedt, reeds aangehaald, punt 24).

42 Uit de door de verwijzende rechter verstrekte inlichtingen blijkt dat alleen het schoolgeld dat de echtgenoten Schwarz voor hun twee kinderen aan de Cademuir School betaalden, op minstens 10 000 DEM per jaar werd geschat. Volgens de Duitse regering is dit bedrag veel hoger dan het bedrag dat wordt gevraagd door in Duitsland gevestigde particuliere scholen die in aanmerking komen voor toepassing van § 10, lid 1, punt 9, EStG.

43 Daar de verwijzingsbeslissing geen nadere inlichtingen bevat over de wijze waarop de Cademuir School wordt gefinancierd en functioneert, staat het in elk geval aan de nationale rechter om te beoordelen of deze school hoofdzakelijk uit particuliere middelen wordt gefinancierd.

44 Hieraan moet worden toegevoegd dat het voor de vaststelling of artikel 49 EG van toepassing is op feiten zoals die in het hoofdgeding, niet relevant is om te weten of de scholen die in de lidstaat van de ontvanger van de dienst — in casu de Bondsrepubliek Duitsland — zijn gevestigd en die in deze staat zijn goedgekeurd, toegelaten of erkend in de zin van § 10, lid 1, punt 9, EStG, diensten verrichten in de zin van artikel 50, eerste alinea, EG. Alleen van belang is dat kan worden aangenomen dat de in een andere lidstaat gevestigde particuliere school diensten tegen vergoeding verricht.

45 Het Hof heeft in zijn arrest van 16 mei 2006, Watts (C-372/04, Jurispr. blz. I-4325, punt 90), inzake medische verstrekkingen — die dienstverrichtingen zijn — immers

geoordeeld dat artikel 49 EG van toepassing is op de situatie van een in het Verenigd Koninkrijk wonende patiënte wier gezondheidstoestand behandeling in een ziekenhuis vereiste en die zich naar een andere lidstaat had begeven om daar de betrokken behandeling tegen vergoeding te ondergaan, en vervolgens de nationale gezondheidsdienst om vergoeding hiervan heeft verzocht, ofschoon het nationale gezondheidsstelsel van het Verenigd Koninkrijk voorzag in kosteloze identieke verstrekkingen.

46 Het Hof heeft in punt 91 van dat arrest geoordeeld dat, zonder dat behoeft te worden uitgemaakt of de behandeling in een ziekenhuis die wordt verstrekt in het kader van een nationaal gezondheidsstelsel als aan de orde in het geding dat tot het genoemde arrest heeft geleid, op zich reeds moet worden aangemerkt als een dienstverrichting in de zin van de bepalingen van het EG-Verdrag inzake het vrij verrichten van diensten, moet worden vastgesteld dat deze bepalingen van toepassing zijn op een situatie als die welke ten grondslag ligt aan het hoofdgeding, waarin een persoon wiens gezondheidstoestand behandeling in een ziekenhuis vereist, zich naar een andere lidstaat begeeft en aldaar deze behandeling tegen vergoeding ondergaat.

47 Hieruit vloeit voort dat artikel 49 EG van toepassing is op een situatie zoals die in het hoofdgeding, waarin belastingplichtigen van een bepaalde lidstaat hun kinderen naar een in een andere lidstaat gevestigde particuliere school sturen, waarvan kan worden aangenomen dat zij diensten tegen vergoeding verricht, dat wil zeggen dat zij hoofdzakelijk uit particuliere middelen wordt gefinancierd, hetgeen door de nationale rechter moet worden nagegaan.

Het bestaan van een belemmering van het vrij verrichten van diensten

Bij het Hof ingediende opmerkingen

48 Volgens de echtgenoten Schwarz is een regeling als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, in strijd met artikel 49 EG en is zij niet gerechtvaardigd.

49 De Duitse regering is van oordeel dat een eventuele belemmering van het vrij verrichten van diensten in casu gerechtvaardigd is.

50 In de eerste plaats stelt zij dat uit artikel 49 EG voor een lidstaat niet de verplichting voortvloeit om door toekenning van een belastingvoordeel voor schoolgeld steun te verlenen aan onderwijsinstellingen die onder het onderwijsstelsel van een andere lidstaat vallen. Indien de Bondsrepubliek Duitsland zou moeten toestaan dat schoolgeld dat is betaald aan buiten zijn grondgebied gevestigde instellingen, kan worden afgetrokken, zou dit ertoe leiden dat aan die instellingen indirect dezelfde steun wordt toegekend als die welke aan de Duitse particuliere scholen wordt toegekend, hetgeen strijdig zou zijn met de verdeling van de bevoegdheden waarin het EG-Verdrag voorziet. Artikel 149 EG bepaalt immers dat de Gemeenschap op het gebied van onderwijs haar taak vervult met eerbiediging van de verantwoordelijkheid van de lidstaten voor de inhoud van het onderwijs en de opzet van het onderwijsstelsel en van hun culturele en taalkundige verscheidenheid.

51 Dienaangaande betoogt de Duitse regering dat, aangezien het onderwijsbeleid behoort tot de wezenlijke taken van elke staat en om historische en culturele redenen de structuur van deze taken sterk verschilt van lidstaat tot lidstaat, de mogelijkheid voor de staat om op dit gebied controle uit te oefenen en tussen te komen in de financiering van wezenlijk belang is. Het Grundgesetz formuleert in artikel 7 de basisbeginselen voor het onderwijs, dat verder onder de exclusieve bevoegdheid van de Länder valt. Deze bepaling, die voor particuliere scholen een dwingend kader vastlegt, waarborgt het recht om particuliere scholen op te richten, en maakt zo een tweeledig onderwijsstelsel — met keuzevrijheid — mogelijk.

52 Aangezien de Duitse Staat geen enkele invloed heeft op de organisatie van de Cademuir School, en met name op het onderwijsprogramma ervan, kan hij evenmin gehouden zijn om deze school te subsidiëren door af te zien van belastinginkomsten waarop hij recht heeft.

53 In de tweede plaats betoogt de Duitse regering dat de weigering om het in het hoofdgeding aan de orde zijnde belastingvoordeel uit te breiden tot schoolgeld dat is betaald aan particuliere scholen die in een andere lidstaat zijn gevestigd, wordt gerechtvaardigd door het feit dat de Duitse scholen bedoeld in § 10, lid 1, punt 9, EStG en de in een andere lidstaat gevestigde particuliere scholen, zoals de Cademuir School, zich niet in een objectief vergelijkbare situatie bevinden.

54 § 10, lid 1, punt 9, EStG voorziet in indirecte staatssteun voor bepaalde particuliere scholen die bijzondere lasten moeten dragen. Het betreft hier de door de staat goedgekeurde particuliere vervangende scholen, de naar deelstaatrecht toegelaten scholen en de naar deelstaatrecht erkende aanvullende scholen voor algemeen vormend onderwijs.

55 Naar Duits grondwettelijk recht bestaat de keerzijde van de zeer hoge kwalitatieve en financiële eisen die aan de krachtens artikel 7, lid 4, van het Grundgesetz goedgekeurde vervangende scholen worden gesteld, in een hiermee overeenstemmende verplichting tot financiering met overheidsgeld. Volgens de Duitse regering beschikt de staat over een beoordelingsmarge voor de nakoming van zijn door deze bepaling opgelegde verplichting om particuliere vervangende scholen te ondersteunen. Deze steun bestaat grotendeels uit rechtstreekse subsidies. Zo ontvangen particuliere scholen ongeveer 80 % van het bedrag dat aan een vergelijkbare openbare school wordt betaald. § 10, lid 1, punt 9, EStG concretiseert deze grondwettelijke bijstandsverplichting en geeft indirect steun aan de goedgekeurde scholen door toekenning van belastingvoordelen voor schoolgeld.

56 Hetzelfde geldt voor de naar deelstaatrecht toegelaten scholen of voor de naar deelstaatrecht erkende aanvullende scholen voor algemeen vormend onderwijs. Weliswaar zijn de door het Grundgesetz gestelde specifieke eisen niet van toepassing op deze scholen en kan hieruit geen financieringsverplichting worden afgeleid, doch het feit dat deze scholen naar deelstaatrecht zijn toegelaten of erkend, heeft tot gevolg dat zij in feite onder dezelfde juridische regeling als de goedgekeurde scholen

vallen. Gelet op de lasten die voor deze scholen voortvloeien uit het feit dat zij zijn toegelaten of erkend, rust op de staat ook jegens deze scholen een steunverplichting, ook al vloeit die dan louter voort uit een wet.

57 Volgens de Duitse regering is er in het geval van de Cademuir School geen sprake van een dergelijk verband tussen de door de staat gestelde eisen en de hiermee overeenstemmende overheidssteun. Voor een dergelijke instelling geldt met name niet de verplichting om een selectie van de leerlingen naargelang van het vermogen van hun ouders te vermijden, hetgeen noodzakelijkerwijs inhoudt dat de inkomsten uit schoolgeld niet kostendekkend zijn. Er ontbreekt aldus een essentieel element van de lasten die aan de in § 10, lid 1, punt 9, EStG bedoelde scholen zijn opgelegd en die de door de staat aan laatstgenoemde scholen toegekende steun rechtvaardigen.

58 Ten slotte zou volgens de Duitse regering de uitbreiding van het belastingvoordeel tot het aan de Cademuir School betaalde schoolgeld niet alleen in tegenspraak zijn met de in artikel 7, lid 4, derde zin, van het Grundgesetz gestelde eis om selectie van de leerlingen naargelang van het vermogen van hun ouders te vermijden, maar tevens kunnen leiden tot een aanzienlijke verhoging van het totale bedrag van de aftrek waarin § 10, lid 1, punt 9, EStG voorziet.

59 Het schoolgeld van de in § 10, lid 1, punt 9, EStG bedoelde particuliere scholen is immers laag gehouden om selectie van de leerlingen naargelang van het vermogen van hun ouders te vermijden, zodat het bedrag van de indirecte steun die de staat aan deze scholen verleent in de vorm van aftrekbaarheid van de door de ouders van de leerlingen gedragen buitengewone uitgaven, gering is. Dit is niet het geval met een school als de Cademuir School, waarvan het schoolgeld aanzienlijk hoger is dan het schoolgeld dat door bovengenoemde scholen wordt gevraagd.

60 Dienaangaande herinnert de Duitse regering eraan dat het Hof in zijn arrest van 15 maart 2005, Bidar (C-209/03, Jurispr. blz. I-2119, punt 56), voor recht heeft

verklaard dat elke lidstaat ervoor mag zorgen dat de toekenning van steun ter dekking van de kosten van levensonderhoud van studenten uit andere lidstaten geen onredelijke last wordt die gevolgen kan hebben voor het totale bedrag dat deze staat als steun kan toekennen. Op dezelfde wijze dient het een lidstaat te worden toegestaan om voor de toekenning van een belastingvoordeel bepaalde criteria vast te stellen die voorkomen dat dit voordeel tot beneden een bepaald — door de lidstaat noodzakelijk geacht — niveau dient te worden verminderd.

61 De Commissie is van mening dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde regeling het vrij verrichten van diensten belemmert. Volgens haar bevat § 10, lid 1, punt 9, EStG geen objectieve criteria aan de hand waarvan kan worden vastgesteld welke types van door Duitse en buitenlandse scholen gevraagd schoolgeld aftrekbaar zijn. Deze bepaling stelt de aftrekbaarheid van het schoolgeld alleen afhankelijk van de goedkeuring of de erkenning van de betrokken particuliere school in Duitsland, zodat de beslissende voorwaarde voor deze aftrekbaarheid verband houdt met het feit dat de school op het grondgebied van deze lidstaat is gevestigd. Schoolgeld dat is betaald aan om het even welke in een andere lidstaat gevestigde particuliere school, is automatisch uitgesloten van de belastingaftrek, ongeacht het bedrag ervan. Aangezien geen enkele buitenlandse particuliere school de voorwaarden van § 10, lid 1, punt 9, EStG kan vervullen, kan er tussen deze scholen evenmin een onderscheid worden gemaakt naargelang zij in theorie al dan niet vergelijkbaar zijn met de Duitse scholen.

62 Volgens de Commissie omvat de categorie van scholen die nadeel ondervinden van de regeling van § 10, lid 1, punt 9, EStG, op zijn minst de scholen die uitsluitend worden gefinancierd uit het door hen gevraagde schoolgeld en uit hun andere economische activiteiten, en die derhalve zonder enige twijfel diensten tegen vergoeding verrichten. De discriminatie waarvan zij het slachtoffer zijn, vormt op zijn minst een belemmering van het door artikel 49 EG gewaarborgde vrij verrichten van diensten.

63 Voor de Commissie bestaat er geen rechtvaardigingsgrond voor deze inbreuk op artikel 49 EG, temeer daar het de Bondsrepubliek Duitsland volgens het gemeenschapsrecht vrij staat om de aftrekbaarheid van schoolgeld te beperken tot bepaalde

types van scholen of tot bepaalde bedragen, met als enige voorwaarde dat de aftrekbaarheid is gebaseerd op objectieve criteria en losstaat van de plaats waar de school is gevestigd. Zij is van mening dat genoemde inbreuk des te ernstiger is daar volgens de bewoordingen van artikel 149, lid 2, eerste en tweede streepje, EG de verspreiding van de talen van de lidstaten en het bevorderen van de mobiliteit van studenten behoren tot de expliciete doelstellingen van de Gemeenschap.

Antwoord van het Hof

64 Een belastingregeling van een lidstaat zoals die welke voortvloeit uit § 10, lid 1, punt 9, EStG, stelt de toekenning van een belastingaftrek afhankelijk van de voorwaarde dat het schoolgeld is betaald aan particuliere scholen die zijn goedgekeurd door deze lidstaat of die naar het toepasselijke deelstaatrecht zijn toegelaten of erkend, hetgeen reeds veronderstelt dat zij in deze lidstaat zijn gevestigd.

65 Deze regeling sluit voor in Duitsland aan de belasting onderworpen belastingplichtigen op algemene wijze de mogelijkheid uit om een deel van het schoolgeld voor het bezoek van hun kinderen aan een in een andere lidstaat gevestigde particuliere school van hun belastbare inkomsten af te trekken, terwijl deze mogelijkheid bestaat voor schoolgeld dat werd betaald aan bepaalde Duitse particuliere scholen. Zij brengt voor deze belastingplichtigen dus een zwaardere fiscale last mee wanneer dezen, net als de echtgenoten Schwarz, hun kinderen naar een in een andere lidstaat gevestigde particuliere school hebben gestuurd, en niet naar een op het nationale grondgebied gevestigde particuliere school.

66 Een regeling zoals die welke voortvloeit uit § 10, lid 1, punt 9, EStG, leidt ertoe dat in Duitsland wonende belastingplichtigen ervan worden afgebracht om hun kinderen naar in een andere lidstaat gevestigde scholen te sturen. Zij belemmert verder ook het onderwijsaanbod van in andere lidstaten gevestigde particuliere onderwijsinstellingen dat is gericht op kinderen van in Duitsland wonende belastingplichtigen.

67 Een dergelijke regeling belemmert de in artikel 49 EG gewaarborgde vrijheid van dienstverrichting. Dit artikel verzet zich immers tegen de toepassing van elke nationale regeling die ertoe leidt, dat het verrichten van diensten tussen lidstaten moeilijker wordt dan het verrichten van diensten binnen een enkele lidstaat (zie met name arresten van 28 april 1998, Safir, C-118/96, Jurispr. blz. I-1897, punt 23; Smits en Peerbooms, reeds aangehaald, punt 61; Danner, reeds aangehaald, punt 29; 4 maart 2004, Commissie/Frankrijk, C-334/02, Jurispr. blz. I-2229, punt 23; Watts, reeds aangehaald, punt 94, en 19 april 2007, Stamatelaki, C-444/05, Jurispr. blz. I-3185, punt 25).

68 Volgens de Duitse regering is een eventuele belemmering van het vrij verrichten van diensten gerechtvaardigd door, in de eerste plaats, het feit dat uit het beginsel van het vrij verrichten van diensten geen verplichting kan voortvloeien om het belastingvoordeel dat wordt toegekend aan bepaalde scholen die onder het onderwijsstelsel van een lidstaat vallen, uit te breiden tot scholen die van een andere lidstaat afhangen.

69 Dienaangaande zij erop gewezen dat § 10, lid 1, punt 9, EStG betrekking heeft op de fiscale behandeling van schoolgeld. Volgens vaste rechtspraak behoren de directe belastingen weliswaar tot de bevoegdheid van de lidstaten, maar zijn deze verplicht die bevoegdheid in overeenstemming met het gemeenschapsrecht uit te oefenen (zie met name arrest Danner, reeds aangehaald, punt 28; arresten van 12 december 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, Jurispr. blz. I-11673, punt 36, en 13 maart 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, Jurispr. blz. I-2107, punt 25).

70 Ofschoon het gemeenschapsrecht de bevoegdheid van de lidstaten ter zake van, enerzijds, de inhoud van het onderwijs en de opzet van het onderwijsstelsel alsook de culturele en taalkundige verscheidenheid (artikel 149, lid 1, EG) en, anderzijds, de inhoud en de opzet van de beroepsopleiding (artikel 150, lid 1, EG) niet aantast, moeten de lidstaten niettemin bij de uitoefening van deze bevoegdheid het gemeenschapsrecht, inzonderheid de bepalingen inzake het vrij verrichten van diensten, eerbiedigen (zie, mutatis mutandis, arrest Watts, reeds aangehaald, punten 92 en 147).

71 Wat overigens het argument van de Duitse regering betreft, dat een lidstaat niet gehouden kan zijn om scholen die onder het onderwijsstelsel van een andere lidstaat vallen, te subsidiëren, volstaat de vaststelling dat § 10, lid 1, punt 9, EStG niet voorziet in een rechtstreekse subsidiëring van de betrokken scholen door de Duitse Staat, maar in de toekenning aan de ouders van een belastingvoordeel voor het schoolgeld dat zij voor hun kinderen hebben betaald.

72 Wat het argument van de Duitse regering betreft, dat de weigering om het belastingvoordeel van § 10, lid 1, punt 9, EStG uit te breiden tot schoolgeld dat is betaald aan in een andere lidstaat gevestigde particuliere scholen, is gerechtvaardigd omdat de in dit artikel bedoelde Duitse scholen en de in een andere lidstaat gevestigde particuliere scholen, zoals de Cademuir School, zich niet in een objectief vergelijkbare situatie bevinden, moet worden opgemerkt dat het genoemde artikel de aftrekbaarheid van een deel van het schoolgeld afhankelijk stelt van het feit dat de betrokken particuliere school in Duitsland is goedgekeurd, toegelaten of erkend, zonder een objectief criterium vast te stellen aan de hand waarvan kan worden bepaald welk type van door Duitse scholen gevraagd schoolgeld aftrekbaar is.

73 Hieruit vloeit voort dat elke particuliere school die in een andere lidstaat dan de Bondsrepubliek Duitsland is gevestigd, alleen wegens het feit dat zij niet in Duitsland is gevestigd, automatisch is uitgesloten van het in het hoofdgeding aan de orde zijnde belastingvoordeel, ongeacht of zij voldoet aan bepaalde criteria, zoals bijvoorbeeld het vragen van schoolgeld ten belope van een bedrag dat geen selectie van de leerlingen naargelang van het vermogen van hun ouders in de hand werkt.

74 Ter rechtvaardiging van de belemmering van het vrij verrichten van diensten die de in het hoofdgeding aan de orde zijnde regeling vormt, voert de Duitse regering tevens aan, onder verwijzing naar het reeds aangehaalde arrest Bidar, dat het een lidstaat is toegestaan om voor de toekenning van steun of van een belastingvoordeel bepaalde criteria vast te stellen die voorkomen dat deze steun of dit voordeel tot beneden een bepaald — door de lidstaat noodzakelijk geacht — niveau dient te worden verminderd.

75 Volgens de Duitse regering dienen de in dat arrest uiteengezette argumenten inzake de toekenning van steun om de kosten van levensonderhoud van studenten te dekken en inzake het vrije verkeer van de burgers van de Unie te worden bekeken tegen een algemene achtergrond, in die zin dat bij beperkte overheidsmiddelen, wanneer er meer aftrekken worden toegestaan, de aan particulieren toegekende individuele voordelen kleiner moeten worden teneinde een fiscaal neutrale operatie te waarborgen. Dienaangaande voert de Duitse regering aan dat uitbreiding van de werkingssfeer van § 10, lid 1, punt 9, EStG tot schoolgeld dat is betaald aan bepaalde in een andere lidstaat gevestigde scholen, bijkomende lasten voor de staatskas zou meebrengen.

76 Een dergelijk argument kan echter om de volgende redenen niet slagen.

77 Om te beginnen is volgens vaste rechtspraak van het Hof het vermijden van vermindering van belastinginkomsten niet een van de in artikel 46 EG juncto artikel 55 EG genoemde gronden, en kan dit evenmin worden beschouwd als een dwingende reden van algemeen belang.

78 Wat vervolgens het argument van de Duitse regering betreft, dat elke lidstaat ervoor mag zorgen dat de toekenning van steun met betrekking tot schoolgeld geen onredelijke last wordt die gevolgen kan hebben voor het totale bedrag van de steun die deze staat kan toekennen, blijkt uit de door deze regering verstrekte inlichtingen dat de overdreven financiële last die — volgens haar — zou worden gecreëerd indien de belastingaftrek zou worden uitgebreid tot schoolgeld dat is betaald aan bepaalde in een andere lidstaat gevestigde scholen, voortvloeit uit het feit dat de indirect aan deze scholen toegekende steun veel hoger zou zijn dan de steun die wordt betaald aan onderwijsinstellingen die zijn goedgekeurd, toegelaten of erkend in Duitsland, aangezien de in een andere lidstaat gevestigde scholen zichzelf moeten financieren door middel van hoge schoolgeldbedragen.

79 Zelfs al zou de redenering van het reeds aangehaalde arrest Bidar kunnen worden toegepast op een situatie zoals die welke ten grondslag ligt aan het hoofdgeding, moet er met betrekking tot een belastingvoordeel inzake schoolgeld op worden gewezen, zoals de Commissie heeft betoogd, dat het doel dat wordt nagestreefd met de weigering om de in het hoofdgeding aan de orde zijnde belastingaftrek toe te staan voor schoolgeld dat werd betaald aan in een andere lidstaat gevestigde scholen — namelijk garanderen dat de werkingskosten van particuliere scholen worden gedekt zonder dat dit leidt tot een onredelijke last voor de staat — conform de in het reeds aangehaalde arrest Bidar gevolgde zienswijze zou kunnen worden bereikt met minder vergaande middelen.

80 Zoals de advocaat-generaal in punt 62 van haar conclusie heeft opgemerkt, staat het een lidstaat vrij om, teneinde een overdreven financiële last te vermijden, de aftrekbaarheid van schoolgeld te beperken tot een bepaald bedrag dat overeenstemt met de belastingaftrek die deze staat, rekening houdend met zekere waarden die hem eigen zijn, toekent voor het volgen van onderwijs op zijn grondgebied, hetgeen een minder vergaand middel is dan de weigering van de betrokken belastingaftrek.

81 Het lijkt hoe dan ook in strijd met het evenredigheidsbeginsel om de belastingaftrek waarin § 10, lid 1, punt 9, EStG voorziet, volkomen uit te sluiten voor schoolgeld dat door in Duitsland aan de inkomstenbelasting onderworpen belastingplichtigen is betaald aan in een andere lidstaat dan de Bondsrepubliek Duitsland gevestigde scholen. Hierdoor wordt het schoolgeld dat door genoemde belastingplichtigen aan in een andere lidstaat gevestigde scholen is betaald, immers uitgesloten van de betrokken belastingaftrek, ongeacht of deze scholen voldoen aan objectieve criteria die zijn gebaseerd op beginselen die eigen zijn aan elke lidstaat, en aan de hand waarvan kan worden vastgesteld, welke types schoolgeld recht geven op de genoemde belastingaftrek.

82 Gelet op het voorgaande moet aan de verwijzende rechter worden geantwoord dat met betrekking tot een situatie waarin belastingplichtigen van een lidstaat hun kinderen naar een in een andere lidstaat gevestigde school sturen die hoofdzakelijk uit particuliere middelen wordt gefinancierd, artikel 49 EG aldus moet worden

uitgelegd dat het in de weg staat aan een regeling van een lidstaat volgens welke belastingplichtigen schoolgeld betaald aan bepaalde op het nationale grondgebied gevestigde particuliere scholen als buitengewone uitgaven voor vermindering van hun inkomstenbelasting in aanmerking kunnen laten nemen, terwijl dit voor schoolgeld betaald aan een in een andere lidstaat gevestigde particuliere school in de regel niet mogelijk is.

Het bestaan van een belemmering van het vrije verkeer van de burgers van de Unie

83 Zoals blijkt uit de punten 35 en 47 van het onderhavige arrest moet een regeling zoals die welke in het hoofdgeding aan de orde is, worden getoetst aan artikel 18 EG, aangezien de verwijzende rechter kan concluderen dat artikel 49 EG niet van toepassing is op de feiten van het hoofdgeding.

Bij het Hof ingediende opmerkingen

84 Volgens de Duitse regering staat artikel 18 EG niet in de weg aan een regeling zoals die van § 10, lid 1, punt 9, EStG.

85 Voor het geval dat het Hof zou oordelen dat artikel 49 EG niet van toepassing is, betoogt de Commissie dat deze regeling inbreuk maakt op de rechten die verzoekers in het hoofdgeding worden toegekend door artikel 12, eerste alinea, EG juncto artikel 18, lid 1, EG.

Antwoord van het Hof

86 Volgens de rechtspraak van het Hof dient de hoedanigheid van burger van de Unie de primaire hoedanigheid van de staatsburgers van de lidstaten te zijn, en verleent zij degenen onder deze staatsburgers die zich in dezelfde situatie bevinden, ongeacht hun nationaliteit en onverminderd de uitdrukkelijk vastgestelde uitzonderingen, binnen de werkingssfeer ratione materiae van het EG-Verdrag aanspraak op een gelijke behandeling rechtens (zie met name arresten van 20 september 2001, Grzelczyk, C-184/99, Jurispr. blz. I-6193, punt 31; 11 juli 2002, D'Hoop, C-224/98, Jurispr. blz. I-6191, punt 28; 2 oktober 2003, Garcia Avello, C-148/02, Jurispr. blz. I-11613, punten 22 en 23, alsook 29 april 2004, Pusa, C-224/02, Jurispr. blz. I-5763, punt 16).

87 Tot de situaties die binnen de werkingssfeer van het gemeenschapsrecht vallen, behoren die waarin gebruik wordt gemaakt van de door het EG-Verdrag gewaarborgde fundamentele vrijheden, met name de in artikel 18 EG neergelegde vrijheid om op het grondgebied van de lidstaten te reizen en te verblijven (zie met name de reeds aangehaalde arresten Grzelczyk, punt 33; D'Hoop, punt 29; Garcia Avello, punt 24, en Pusa, punt 17).

88 Aangezien een burger van de Unie in elke lidstaat recht heeft op dezelfde behandeling rechtens als de staatsburgers van deze lidstaat die zich in dezelfde situatie bevinden, zou het onverenigbaar zijn met het beginsel van het vrije verkeer indien deze burger in de lidstaat waarvan hij de nationaliteit heeft, minder gunstig wordt behandeld dan wanneer hij geen gebruik zou hebben gemaakt van de door het EG-Verdrag verleende rechten inzake vrij verkeer (reeds aangehaalde arresten D'Hoop, punt 30, en Pusa, punt 18).

89 Deze rechten kunnen hun volle werking immers niet ontplooien indien een staatsburger van een lidstaat ervan kan worden afgebracht, deze rechten uit te

oefenen, door belemmeringen die bij zijn verblijf in de lidstaat van ontvangst worden opgeworpen door een regeling van zijn staat van herkomst die hem benadeelt wegens het feit dat hij deze rechten heeft uitgeoefend (zie in die zin arresten van 7 juli 1992, Singh, C-370/90, Jurispr. blz. I-4265, punt 23; D'Hoop, reeds aangehaald, punt 31; Pusa, reeds aangehaald, punt 19, en 18 juli 2006, De Cuyper, C-406/04, Jurispr. blz. I-6947, punt 39).

90 De kinderen van de echtgenoten Schwarz hebben gebruik gemaakt van hun recht van vrij verkeer door onderwijs te volgen in een onderwijsinstelling die in een andere lidstaat is gevestigd. Uit het arrest van 19 oktober 2004, Zhu en Chen (C-200/02, Jurispr. blz. I-9925, punt 20), blijkt immers dat zelfs een kind van jonge leeftijd zich op de door het gemeenschapsrecht gewaarborgde rechten van vrij verkeer en verblijf kan beroepen.

91 Een nationale regeling zoals die welke in het hoofdgeding aan de orde is, leidt tot een verschil in behandeling tussen de in Duitsland aan de inkomstenbelasting onderworpen belastingplichtigen die hun kinderen naar een in Duitsland gevestigde school sturen, en die welke hun kinderen naar een in een andere lidstaat gevestigde school sturen.

92 Aangezien zij de toekenning van een belastingaftrek voor schoolgeld afhankelijk stelt van de voorwaarde dat het schoolgeld werd betaald aan een in Duitsland gevestigde particuliere school die aan bepaalde voorwaarden voldoet, en leidt tot de weigering om de genoemde aftrek toe te kennen aan belastingplichtigen die in deze lidstaat aan de inkomstenbelasting zijn onderworpen en hun kinderen naar een school in een andere lidstaat hebben gestuurd, benadeelt de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale regeling de kinderen van Duitse staatsburgers op de enkele grond dat zij hun recht van vrij verkeer hebben uitgeoefend door zich naar een andere lidstaat te begeven om daar onderwijs te volgen.

93 Een nationale wettelijke regeling die bepaalde eigen staatsburgers benadeelt op de enkele grond dat zij hun recht om in een andere lidstaat te reizen en te verblijven

hebben uitgeoefend, vormt een beperking van de vrijheden die elke burger van de Unie op grond van artikel 18, lid 1, EG geniet (arrest De Cuyper, reeds aangehaald, punt 39, en arrest van 26 oktober 2006, Tas-Hagen en Tas, C-192/05, Jurispr. blz. I-10451, punt 31).

94 Een dergelijke beperking is naar gemeenschapsrecht alleen gerechtvaardigd indien zij is gebaseerd op objectieve overwegingen die losstaan van de nationaliteit van de betrokken personen, en evenredig is aan de door het nationale recht nagestreefde legitieme doelstelling (reeds aangehaalde arresten D'Hoop, punt 36; De Cuyper, punt 40, alsook Tas-Hagen en Tas, punt 33).

95 Er zij op gewezen dat de Duitse regering, in haar poging om een eventuele beperking van het vrij verrichten van diensten te rechtvaardigen, de in de punten 58 tot en met 60 van het onderhavige arrest uiteengezette argumenten heeft aangevoerd, die verwijzen naar de analyse die het Hof in het reeds aangehaalde arrest Bidar voor de uitlegging van artikel 18 EG heeft verricht.

96 In punt 56 van dat arrest heeft het Hof geoordeeld dat elke lidstaat ervoor mag zorgen dat de toekenning van steun ter dekking van de kosten van levensonderhoud van studenten uit andere lidstaten geen onredelijke last wordt die gevolgen kan hebben voor het totale bedrag dat deze staat als steun kan toekennen.

97 Zelfs al zou dezelfde redenering kunnen worden toegepast op een situatie zoals die welke ten grondslag ligt aan het hoofdgeding, is een regeling met betrekking tot een belastingvoordeel voor schoolgeld, zoals § 10, lid 1, punt 9, EStG, hoe dan ook onevenredig ten opzichte van het ermee nagestreefde doel om dezelfde redenen als die welke in punt 81 van het onderhavige arrest zijn uiteengezet in het kader van de toetsing van deze regeling aan het beginsel van het vrij verrichten van diensten.

98 Hieruit vloeit voort dat met betrekking tot een situatie waarin de kinderen van belastingplichtigen van een lidstaat in een andere lidstaat een school bezoeken waarvan de activiteiten niet onder artikel 49 EG vallen, een regeling als § 10, lid 1, punt 9, EStG ertoe leidt dat deze kinderen op ongerechtvaardigde wijze worden benadeeld ten opzichte van de kinderen die geen gebruik hebben gemaakt van hun recht van vrij verkeer door in een andere lidstaat onderwijs te volgen, en inbreuk maakt op de door artikel 18, lid 1, EG aan deze kinderen toegekende rechten.

99 Derhalve moet aan de verwijzende rechter worden geantwoord dat met betrekking tot een situatie waarin belastingplichtigen van een lidstaat hun kinderen naar een in een andere lidstaat gevestigde school sturen waarvan de activiteiten niet onder artikel 49 EG vallen, artikel 18 EG in de weg staat aan een regeling van een lidstaat volgens welke belastingplichtigen schoolgeld betaald aan bepaalde op het nationale grondgebied gevestigde scholen als buitengewone uitgaven voor vermindering van hun inkomstenbelasting in aanmerking kunnen laten nemen, terwijl dit voor schoolgeld betaald aan een in een andere lidstaat gevestigde school in de regel niet mogelijk is.

Kosten

100 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof van Justitie (Grote kamer) verklaart voor recht:

1) **Met betrekking tot een situatie waarin belastingplichtigen van een lidstaat hun kinderen naar een in een andere lidstaat gevestigde school sturen die hoofdzakelijk uit particuliere middelen wordt gefinancierd, moet artikel 49 EG aldus worden uitgelegd dat het in de weg staat aan een regeling van een lidstaat volgens welke belastingplichtigen schoolgeld betaald aan bepaalde op het nationale grondgebied gevestigde particuliere scholen als buitengewone uitgaven voor vermindering van hun inkomstenbelasting in aanmerking kunnen laten nemen, terwijl dit voor schoolgeld betaald aan een in een andere lidstaat gevestigde particuliere school in de regel niet mogelijk is.**

2) **Met betrekking tot een situatie waarin belastingplichtigen van een lidstaat hun kinderen naar een in een andere lidstaat gevestigde school sturen waarvan de activiteiten niet onder artikel 49 EG vallen, staat artikel 18 EG in de weg aan een regeling van een lidstaat volgens welke belastingplichtigen schoolgeld betaald aan bepaalde op het nationale grondgebied gevestigde scholen als buitengewone uitgaven voor vermindering van hun inkomstenbelasting in aanmerking kunnen laten nemen, terwijl dit voor schoolgeld betaald aan een in een andere lidstaat gevestigde school in de regel niet mogelijk is.**

ondertekeningen