DOMSTOLENS DOM (stora avdelningen)
den 11 september 2007 *

I mål C-76/05,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, framställd av Finanzgericht Köln (Tyskland) genom beslut av den 27 januari 2005, som inkom till domstolen den 16 februari 2005, i målet

Herbert Schwarz,

Marga Gootjes-Schwarz

mot

Finanzamt Bergisch Gladbach,

meddelar

DOMSTOLEN (stora avdelningen)

sammansatt av ordföranden V. Skouris, avdelningsordförandena P. Jann, C.W. A. Timmermans, A. Rosas (referent) och K. Lenaerts samt domarna J.N. Cunha Rodrigues, R. Silva de Lapuerta, K. Schiemann, J. Makarczyk, G. Arestis, A. Borg Barthet, M. Ilešič och J. Malenovský,

* Rättegångsspråk: tyska.

generaladvokat: C. Stix-Hackl,
justitiesekreterare: handläggaren B. Fülöp,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 2 maj 2006,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Herbert Schwarz och Marga Gootjes-Schwarz, genom W. Meilicke, Rechtsanwalt,

— Tysklands regering, genom M. Lumma och U. Forsthoff, båda i egenskap av ombud,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom K. Gross och R. Lyal, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 21 september 2006 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 8 A.1, 48, 52 och 59 i EG-fördraget (nu artiklarna 18.1 EG, 39 EG, 43 EG och 49 EG, i ändrad lydelse).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Herbert Schwarz och Marga Gootjes-Schwarz (nedan kallade makarna Schwarz), båda tyska medborgare med hemvist i Tyskland, å ena sidan, och Finanzamt Bergisch Gladbach (nedan kallad Finanzamt), å andra sidan, angående Finanzamts vägran att bevilja Herbert Schwarz och Marga Gootjes-Schwarz ett skattemässigt avdrag för de skolavgifter som betalats i samband med deras barns skolgång i skolor belägna i andra medlemsstater, på grund av att detta avdrag enligt den nationella lagstiftningen om inkomstskatt endast medges skattskyldiga personer som betalat skolavgifter till vissa tyska privatskolor.

Tillämpliga nationella bestämmelser

3 Artikel 7.4 i Förbundsrepubliken Tysklands grundlag av den 23 maj 1949 (Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland) (nedan kallad grundlagen) har följande lydelse:

"4) Medborgarna tillförsäkras rätt att grunda privatskolor. Privatskolor som skall ersätta offentliga skolor skall godkännas av staten och regleras genom delstatslagstiftning. De skall godkännas när de i fråga om läroplaner och lokaler och vetenskaplig utbildning av lärarna har samma standard som de offentliga skolorna och inte främjar en åtskillnad mellan elever på grundval av föräldrarnas förmögenhetsförhållanden. De skall inte godkännas om lärarnas ekonomiska och rättsliga ställning inte är tillräckligt säkerställd."

4 10 § stycke 1 punkt 9 i den tyska lagen om inkomstskatt (Einkommensteuergesetz, BGBl. 1997 I, s. 821) (nedan kallad EStG) har följande lydelse:

"Såvida det inte är fråga om driftskostnader eller kostnader för intäkternas förvärvande avses med särskilda utgifter [Sonderausgaben] [som är avdragsgilla vid inkomstbeskattningen] följande kostnader:

1. ...

9. 30 procent av det belopp, med undantag av utgifter för inkvartering, omvårdnad och måltider, som den skattskyldige betalar för ett barns skolgång, för vilket denne erhåller barnavdrag eller barnbidrag, i en friskola som enligt artikel 7.4 i grundlagen är godkänd av staten eller har erhållit tillstånd enligt en delstatslag, eller i en skola med kompletterande allmän utbildning [Ergänzungsschule] som är godkänd enligt en delstatslag."

5 Enligt 33 § stycke 1 EStG kan den skattskyldige dessutom efter yrkande beviljas sänkt inkomstskatt, om denne har större utgifter än vad normalt åligger majoriteten skattskyldiga personer vilka har likvärdig inkomst, befinner sig i en motsvarande ekonomisk situation och har liknande familjeförhållanden.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

6 Vid tidpunkten för omständigheterna i målet vid den nationella domstolen hade makarna Schwarz sitt hemvist i Tyskland och sambeskattades där med avseende på inkomstskatt. Enligt makarna Schwarz behöver deras tre barn en anpassad skolutbildning. I detta syfte skrev de in två av barnen, födda år 1981 och år 1986,

i en skola i Skottland, Cademuir International School (nedan kallad Cademuir School), som är specialiserad på särskilt begåvade barn. Till denna skola betalade de skolavgifter under åren 1998 och 1999.

7 Eftersom makarna Schwarz inledningsvis inte lämnat in några inkomstdeklarationer för de berörda åren skönstaxerades de av skattemyndigheterna. De begärde omprövning av dessa beslut om skönstaxering vid Finanzamt.

8 I de inkomstdeklarationer som lämnats in i samband med begäran om omprövning angav makarna såsom extraordinära utgifter i enlighet med 33 § stycke 1 EStG i första hand olika belopp som för åren 1998 och 1999 hänförde sig till skolavgifter som betalats till privatskolor i vilka deras barn gått, liksom till avgifter i samband med sjukhusvård för ett av barnen.

9 Den hänskjutande domstolen har påpekat att makarna Schwarz inte angett vilken del av dessa utgifter, bortsett från avgift för inkvartering, omvårdnad och måltider, som hänförde sig till skolavgifter men att denna del uppgick till 10 000 DEM per år.

10 Finanzamt ändrade genom omprövningsbeslut av den 13 september 2001 taxeringen för de aktuella åren på grundval av det av makarna Schwarz deklarerade beskattningsunderlaget, dock utan att medge det yrkade avdraget för extraordinära utgifter. Makarna Schwarz vidhöll sina yrkanden. Finanzamt fann dessa ogrundade och valde i omprövningsbeslut av den 6 december 2001 att inte bifalla dessa. Makarna Schwarz överklagade omprövningsbeslutet vid Finanzgericht Köln.

11 Makarna Schwarz yrkade i sitt överklagande i första hand minskning av inkomstskatten för åren 1998 och 1999 med hänsyn till de extraordinära utgifter som de haft i enlighet med 33 § stycke 1 EStG. I andra hand yrkade de avdrag för särskilda utgifter med stöd av 10 § stycke 1 punkt 9 EStG.

12 Den hänskjutande domstolen avslog först makarna Schwarz begäran om att de utgifter som de gjort gällande som extraordinära utgifter i enlighet med 33 § stycke 1 EStG skulle beaktas.

13 Denna domstol påpekade sedan att 10 § stycke 1 punkt 9 EStG endast avser skolgång i vissa skolor på tyskt territorium och att skolavgifter till skolor i andra medlemsstater således inte kan anses som särskilda utgifter som ger upphov till avdragsrätt. Den nationella domstolen uttryckte tvivel omkring huruvida det var förenligt med gemenskapsrätten att begränsa avdraget i 10 § stycke 1 punkt 9 EStG till att endast gälla utgifter för vissa skolor i Tyskland.

14 Det är mot denna bakgrund som Finanzgericht Köln beslutade att förklara målet vilande och att ställa följande tolkningsfråga till domstolen:

"Strider det mot artiklarna 8 A ... (fri rörlighet [för unionsmedborgare]), 48 ... (fri rörlighet för arbetstagare), artikel 52 ... (etableringsrätt) och 59 [i EG-fördraget] (frihet att tillhandahålla tjänster), att skolavgifter som betalas till vissa skolor i Tyskland men inte skolavgifter som betalas till skolor inom [Europeiska] gemenskapen i övrigt kan anses utgöra sådana avdragsgilla utgifter som leder till

en minskning av inkomstskatten enligt 10 § stycke 1 punkt 9 [EStG] i 1998 och 1999 års lydelse?"

Bedömning av tolkningsfrågan

15 Den hänskjutande domstolen har ställt sin fråga för att få klarhet i huruvida artiklarna 8 A.1, 48, 52 och 59 i EG-fördraget utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning, enligt vilken skattskyldiga personer har möjlighet att såsom särskilda utgifter som ger upphov till en minskning av inkomstskatten göra gällande skolavgifter som betalats till vissa privatskolor i landet, men enligt vilken denna möjlighet generellt utesluts vad gäller skolavgifter som betalats till en privatskola i en annan medlemsstat.

16 Det skall först påpekas att eftersom omständigheterna i målet vid den nationella domstolen hänför sig till åren 1998 och 1999, följer bestämmelserna om den fria rörligheten för unionsmedborgare, etableringsfriheten, den fria rörligheten för arbetstagare och friheten att tillhandahålla tjänster av olika versioner av EG-fördraget beroende på om rättsläget i målet vid den nationella domstolen hänför sig till tiden före eller efter den 1 maj 1999, det vill säga då Amsterdamfördraget trädde i kraft (artiklarna 8A.1, 48, 52 och 59 i EG-fördraget vad gäller rättsläget före den 1 maj 1999, och artiklarna 18 EG, 39 EG, 43 EG och 49 EG vad gäller rättsläget efter detta datum).

17 Eftersom innehållet i de berörda artiklarna emellertid i huvudsak inte har ändrats genom Amsterdamfördraget, såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 16 i sitt förslag till avgörande, skall de relevanta bestämmelserna fortsättningsvis betecknas i sin version efter den 1 maj 1999.

De tillämpliga bestämmelserna i EG-fördraget

Yttranden som har inkommit till domstolen

18 Makarna Schwarz har inledningsvis, under förhandlingen, gjort gällande att de, vad gäller artiklarna 18 EG, 39 EG och 43 EG, ansluter sig till den ståndpunkt som Europeiska gemenskapernas kommission intagit i det mål i vilket domstolen i dag har meddelat dom, nämligen mål C-318/05, kommissionen mot Tyskland (REG 2007, s. I-6957). Enligt kommissionen kan dessa artiklar tillämpas på den lagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen.

19 De har vidare anfört att principen om frihet att tillhandahålla tjänster är tillämplig på den situation som givit upphov till tvisten i målet vid den nationella domstolen, eftersom en sådan bestämmelse som den i målet vid den nationella domstolen dels utgör hinder mot utbildningserbjudanden från privatskolor i en annan medlemsstat, som vill tillhandahålla barn till skattskyldiga personer i Tyskland sina tjänster, dels har en avhållande effekt på de skattskyldiga personer i Tyskland som vill skriva in sina barn i en sådan privatskola.

20 Makarna Schwarz anser att privatskolor i en annan medlemsstat, såsom Cademuir School, tillhandahåller tjänster mot ersättning och att det inte kan uteslutas att även tyska skolor som subventioneras enligt 10 § stycke 1 punkt 9 EStG kan betraktas som tjänsteleverantörer. Enligt makarna Schwarz kan nämligen de avgifter som föräldrar – som i strikt mening kan dra av 30 procent av skolavgifterna – faktiskt betalar till tyska skolor vara högre än de avgifter som betalas till en skola i en annan medlemsstat, såsom Cademuir School.

21 Den tyska regeringen har inledningsvis gjort gällande att artiklarna 18 EG, 39 EG och 43 EG inte är tillämpliga på en sådan situation som den i målet vid den nationella domstolen.

22 Den har vidare gjort gällande att Cademuir Schools undervisningsverksamhet inte omfattas av tillämpningsområdet för artikel 49 EG. Friheten att tillhandahålla tjänster förutsätter att det föreligger en ekonomisk verksamhet, vilket framgår av begreppet "prestationer som normalt utförs mot ersättning" i artikel 50 EG.

23 Enligt den tyska regeringen bedriver emellertid en skola inte någon ekonomisk verksamhet. Utbildningsinrättningars verksamhet utförs normalt inte mot ersättning och utgör inte tjänster i den mening som avses i artikel 50 EG (se, för ett liknande resonemang, dom av den 27 september 1988 i mål 263/86, Humbel och Edel, REG 1988, s. 5365, punkt 18).

24 Denna regering anser att även om undervisningen vid de inrättningar för högre utbildning som huvudsakligen finansieras med privata medel utgör tjänster i den mening som avses i artikel 50 EG (se dom av den 7 december 1993 i mål C-109/92, Wirth, REG 1993, s. I-6447, punkt 17), går det inte endast av den omständigheten att Cademuir School är en privatskola att dra den slutsatsen att den också bedriver en ekonomisk verksamhet. En sådan slutsats kan inte heller dras av den omständigheten att föräldrarna betalat skolavgifter. Betalning av skolavgifter i syfte att i visst mått bidra till kostnaderna för att det nationella utbildningssystemet skall kunna fungera påverkar nämligen inte klassificeringen av den utförda verksamheten som tillhandahållande av tjänster (se, för ett liknande resonemang, domarna i de ovannämnda målen Humbel och Edel, punkt 19, och Wirth, punkt 15). Den tyska regeringen har vidare anfört att det av beslutet om hänskjutande inte framgår huruvida Cademuir School uteslutande eller huvudsakligen finansieras med privata medel (till exempel bidrag från föräldrar) eller huruvida skolan kan anses som en inrättning som drivs med vinstsyfte.

25 Kommissionen anser i likhet med den tyska regeringen att det i målet vid den nationella domstolen inte föreligger något hinder mot den fria rörligheten för arbetstagare (artikel 39 EG) eller mot den fria etableringsrätten (artikel 43 EG).

26 Kommissionen har i första hand framhållit att artikel 49 EG är tillämplig och att den utgör hinder mot en sådan lagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen.

27 I detta avseende skulle den så kallade principen om frihet att passivt tillhandahålla tjänster vara tillämplig i förevarande fall, inom ramen för vilken mottagarna av tjänsterna, nämligen makarna Schwarz barn, beger sig till en tjänsteleverantör hemmahörande i en annan medlemsstat, i detta fall en privatskola belägen i denna andra medlemsstat.

28 Enligt kommissionen kan uppfostran och utbildning av ungdomar utgöra tjänster. Det framgår av domarna i såväl målet Humbel och Edel som målet Wirth att det huvudsakliga kännetecknet för undervisningstjänster som tillhandahålls mot ersättning är den avgift som betalas av antingen eleven själv eller en annan person, och som mer eller mindre motsvarar den ekonomiska kostnaden för undervisningen. I ett sådant fall utgör erbjudandet av undervisningstjänster en ekonomisk verksamhet.

29 Kommissionen anser däremot att även om den offentliga undervisning som staten erbjuder som ett led i uppfyllandet av sina sociala, kulturella och utbildningspolitiska uppgifter och som i huvudsak också finansieras av denna stat, utgör inte denna någon tjänst som tillhandahålls mot ersättning (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Wirth, punkterna 15 och 16). Den omständigheten att eleven i förekommande fall bidrar till finansieringen av den offentliga undervisningen genom att betala en inskrivningsavgift räcker inte för att denna undervisning skall utgöra en tjänst som tillhandahålls mot ersättning (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Humbel och Edel, punkt 19).

30 Kommissionen anser att tillämpningen av principen om frihet att tillhandahålla tjänster på ett sådant fall som är i fråga i målet vid den nationella domstolen inte kan ifrågasättas, eftersom bedömningen av tjänsternas onerösa natur inte uteslutande skall grundas på en prövning av situationen för de privatskolor som gynnas genom det tyska systemet. Kommissionen anser i stället att utgångspunkten skall vara situationen för de privatskolor som är belägna i en annan medlemsstat och som inte omfattas av den skattemässiga förmånen i 10 § stycke 1 punkt 9 EStG.

31 Mot bakgrund av att det i vissa medlemsstater finns privatskolor som klarar sig utan något statligt stöd och som drivs som företag med vinstsyfte, skulle en medlemsstats bestämmelser, såsom 10 § stycke 1 punkt 9 EStG, enligt vilka de belopp som betalats till skolor som är belägna i en annan medlemsstat generellt inte omfattas av de skatteförmåner som föreskrivs i bestämmelsen, kunna utgöra hinder för gränsöverskridande tillhandahållanden av tjänster från dessa kommersiellt drivna privatskolor belägna i en annan medlemsstat.

32 I andra hand har kommissionen, för det fall domstolen skulle slå fast att principen om frihet att tillhandahålla tjänster inte är tillämplig i målet vid den nationella domstolen, anfört att bestämmelserna i artiklarna 12 första stycket EG och 18.1 EG är tillämpliga och utgör hinder mot en sådan nationell bestämmelse.

Domstolens svar

33 I syfte att avgöra huruvida bestämmelserna i EG-fördraget är tillämpliga på sådana omständigheter som dem i målet vid den nationella domstolen, skall det inledningsvis påpekas att det, såsom generaladvokaten har framhållit i punkt 25 i sitt förslag till avgörande, inte är nödvändigt att pröva dessa omständigheter mot bakgrund av artiklarna 39 EG och 43 EG. Föräldrar, som makarna Schwarz, som är skattskyldiga för inkomstskatt i en medlemsstat och som skickar sina barn till en skola i en annan medlemsstat trots att de inte är arbetstagare eller själva utför en

ekonomisk verksamhet i denna medlemsstat, har därigenom inte utnyttjat sin rätt att i en annan medlemsstat ta anställning eller etablera sig som egenföretagare i denna medlemsstat. Följaktligen är artiklarna 39 EG och 43 EG inte tillämpliga på deras situation.

34 Det skall vidare påpekas att det i artikel 18 EG i allmänna ordalag anges att varje unionsmedborgare har rätt att fritt resa och uppehålla sig inom medlemsstaternas territorier. Denna rätt har uttryckts mer specifikt i bestämmelserna om frihet att tillhandahålla tjänster (se dom av den 6 februari 2003 i mål C-92/01, Stylianakis, REG 2003, s. I-1291, punkt 18, och av den 11 januari 2007 i mål C-208/05, ITC, REG 2007, s. I-181, punkt 64). Om målet vid den nationella domstolen hänför sig till artikel 49 EG, är det således inte nödvändigt att domstolen tolkar artikel 18 EG (se domarna i de ovannämnda målen Stylianakis, punkt 20, och ITC, punkt 65).

35 Domstolen skall alltså uttala sig om artikel 18.1 EG bara om målet vid den nationella domstolen inte omfattas av artikel 49 EG.

36 I detta avseende skall det först och främst erinras om att även om artikel 50 tredje stycket EG endast avser frihet att aktivt tillhandahålla tjänster inom ramen för vilken tillhandahållaren beger sig till mottagaren av tjänsterna, framgår det av fast rättspraxis att friheten att tillhandahålla tjänster även inbegriper frihet för mottagare av tjänster att bege sig till en annan medlemsstat, i vilken den som tillhandahåller tjänsterna befinner sig, för att där motta en tjänst (se dom av den 31 januari 1984 i de förenade målen 286/82 och 26/83, Luisi och Carbone, REG 1984, s. 377, punkterna 10 och 16, svensk specialutgåva, volym 7, s. 473). I målet vid den nationella domstolen är det fråga om ett skattemässigt avdrag som nekats på grund av att den berörda privatskolan är belägen i en annan medlemsstat, och således om en nekad möjlighet att tillvarata det utbildningserbjudande som en sådan skola ger.

37 Det skall emellertid undersökas huruvida syftet med dessa utbildningserbjudanden är att tillhandahålla tjänster. Sålunda skall det prövas huruvida de kurser som en skola som Cademuir School ger, utgör "prestationer som normalt utförs mot ersättning" i den mening som avses i artikel 50 första stycket EG.

38 Det har redan konstaterats att det viktigaste kännetecknet för en ersättning enligt denna bestämmelse är att den utgör den ekonomiska motprestationen för tjänsten i fråga (se domen i det ovannämnda målet Humbel och Edel, punkt 17, dom av den 12 juli 2001 i mål C-157/99, Smits och Peerbooms, REG 2001, s. I-5473, punkt 58, av den 3 oktober 2002 i mål C-136/00, Danner, REG 2002, s. I-8147, punkt 26, av den 22 maj 2003 i mål C-355/00, Freskot, REG 2003, s. I-5263, punkt 55, och av den 26 juni 2003 i mål C-422/01, Skandia och Ramstedt, REG 2003, s. I-6817, punkt 23).

39 Domstolen har sålunda slagit fast att kurser som ges av vissa inrättningar som ingår i ett system för offentlig undervisning och som helt eller delvis finansieras med offentliga medel inte omfattas av begreppet tjänster i den mening som avses i artikel 50 EG (se, för ett liknande resonemang, domarna i de ovannämnda målen Humbel och Edel, punkterna 17 och 18, och Wirth, punkterna 15 och 16). Domstolen har sålunda framhållit att staten, genom att upprätta och upprätthålla ett sådant system för offentlig undervisning som i regel finansieras av medel ur den offentliga budgeten och inte av eleverna eller deras föräldrar, inte avser att bedriva verksamhet i vinstsyfte utan endast att uppfylla sina sociala, kulturella och utbildningspolitiska uppgifter gentemot sina medborgare.

40 Å andra sidan har domstolen slagit fast att de kurser som sådana undervisningsinrättningar ger och som huvudsakligen finansieras med privata medel, bland annat av elever och deras föräldrar, utgör tjänster i den mening som avses i artikel 50 EG, eftersom syftet med dessa inrättningar nämligen är att erbjuda en tjänst mot ersättning (domen i det ovannämnda målet Wirth, punkt 17).

41 Det skall i detta sammanhang påpekas att det inte är nödvändigt att eleverna eller deras föräldrar huvudsakligen står för denna privata finansiering. Det är nämligen inte något krav enligt artikel 50 EG att den som mottar tjänsten skall betala för den (se, bland annat, dom av den 26 april 1988 i mål 352/85, Bond van Adverteerders m. fl., REG 1988, s. 2085, punkt 16, svensk specialutgåva, volym 9, s. 449, och av den 11 april 2000 i de förenade målen C-51/96 och C-191/97, Deliège, REG 2000, s. I-2549, punkt 56, samt domarna i de ovannämnda målen Smiths och Peerbooms, punkt 57, och Skandia och Ramstedt, punkt 24).

42 Det framgår av de uppgifter som lämnats in till den nationella domstolen att de skolavgifter som makarna Schwarz betalat för sina barn till Cademuir School i sig uppgick till minst 10 000 DEM per år. Enligt den tyska regeringen är denna summa klart högre än vad som begärs av privatskolor belägna i Tyskland och vilka omfattas av 10 § stycke 1 punkt 9 EStG.

43 Eftersom beslutet om hänskjutande inte innehåller några uppgifter om hur Cademuir School finansieras och drivs, ankommer det hursomhelst på den nationella domstolen att bedöma huruvida denna skola finansieras med huvudsakligen privata medel.

44 Det skall tilläggas att det för att avgöra huruvida artikel 49 EG är tillämplig på sådana omständigheter som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, inte är nödvändigt att känna till huruvida de skolor som är belägna i den medlemsstat där mottagaren av tjänsten har sitt hemvist – i förevarande fall Förbundsrepubliken Tyskland – och som är godkända, tillåtna och erkända i denna medlemsstat enligt 10 § stycke 1 punkt 9 EStG, tillhandahåller tjänster i den mening som avses i artikel 50 EG första stycket eller inte. Det enda relevanta är att privatskolan i en annan medlemsstat kan anses tillhandahålla tjänster mot ersättning.

45 I sin dom av den 16 maj 2006 i mål C-372/04, Watts, REG 2006, s. I-4325, punkt 90, avseende medicinska tjänster som anses utgöra tjänster, ansåg domstolen att

artikel 49 EG är tillämplig när en patient som har sitt hemvist i Förenade kungariket och vars hälsotillstånd kräver sjukhusvård, begett sig till en annan medlemsstat för att där erhålla den aktuella vården mot betalning och sedan begärt återbetalning av ett nationellt hälso- och sjukvårdssystem trots att det nationella hälso- och sjukvårdssystemet i Förenade kungariket tillhandahåller identiska tjänster gratis.

46 Domstolen har i punkt 91 i denna dom slagit fast att utan att det i det förevarande fallet är nödvändigt att avgöra huruvida en sådan sjukhusvård som tillhandahålls inom ramen för ett sådant nationellt hälso- och sjukvårdssystem som var i fråga i det mål som utmynnade i den ovannämnda domen, i sig utgör tjänster i den mening som avses i EG-fördragets bestämmelser om frihet att tillhandahålla tjänster, omfattas en situation, liknande den i tvisten i målet vid den nationella domstolen, i vilken en person vars hälsotillstånd kräver sjukhusvård reser till en annan medlemsstat för att erhålla den aktuella vården mot betalning, av tillämpningsområdet för dessa bestämmelser.

47 Härav följer att artikel 49 EG är tillämplig på sådana omständigheter som är i fråga i målet vid den nationella domstolen när skattskyldiga personer i en berörd medlemsstat sätter sina barn i en privatskola i en annan medlemsstat, vilken skulle kunna anses tillhandahålla tjänster mot ersättning, det vill säga som huvudsakligen finansieras med privata medel, något som ankommer på den nationella domstolen att avgöra.

Förekomsten av ett hinder för friheten att tillhandahålla tjänster

Yttranden som har inkommit till domstolen

48 Enligt makarna Schwarz strider en sådan bestämmelse som är i fråga i målet vid den nationella domstolen mot artikel 49 EG och är inte motiverad.

49 Den tyska regeringen anser att ett eventuellt hinder mot friheten att tillhandhålla tjänster är motiverat i förevarande fall.

50 I första hand skall det påpekas att det av artikel 49 EG inte följer att en medlemsstat är skyldig att genom skatteförmåner avseende skolavgifter bistå skolinrättningar som ingår i en annan medlemsstats utbildningssystem. Om Förbundsrepubliken Tyskland måste bevilja avdrag för skolavgifter som betalats till inrättningar belägna utanför sitt territorium skulle detta innebära att dessa inrättningar indirekt beviljades samma stöd som beviljas tyska privatskolor, vilket skulle strida mot den kompetensfördelning som föreskrivs i EG-fördraget. I artikel 149 EG föreskrivs nämligen att gemenskapen skall utöva sina insatser på utbildningsområdet och därvid bill fullo respektera medlemsstaternas ansvar för undervisningens innehåll och utbildningssystemens organisation samt medlemsstaternas kulturella och språkliga mångfald.

51 I detta avseende har den tyska regeringen anfört att statens möjlighet till kontroll och finansiering inom området för utbildning är nödvändig, mot bakgrund av att utbildningspolitiken ingår i medlemsstatens väsentliga uppgifter och att strukturen i denna politik skiljer sig åt från en medlemsstat till en annan. I artikel 7 i grundlagen fastslås grundprinciper för undervisningen, vilken för övrigt omfattas av delstaternas exklusiva kompetens. I denna bestämmelse, genom vilken det upprättas en obligatorisk ram för undervisningen, garanteras rätten att grunda sådana skolor, vilket därigenom möjliggör ett dualistiskt utbildningssystem med valfrihet.

52 Den tyska regeringen har gjort gällande att eftersom staten inte kan påverka organisationen av denna skola, i synnerhet vad gäller utbildningsprogrammen, är den tyska staten inte heller skyldig att subventionera driften av Cademuir School genom att avstå från skatteintäkter som härrör från skolan.

53 I andra hand har den tyska regeringen gjort gällande att vägran att utvidga den skatteförmån som är i fråga i målet vid den nationella domstolen till att omfatta även skolavgifter som betalats till privatskolor i en annan medlemsstat motiveras av den omständigheten att de tyska skolor som avses i 10 § stycke 1 punkt 9 EStG och sådana privatskolor som Cademuir School, som är belägna i en annan medlemsstat, inte befinner sig i situationer som är objektivt jämförbara.

54 Enligt denna regering innebär 10 § stycke 1 punkt 9 EStG att vissa privatskolor, som är föremål för särskilda avgifter, erhåller ett indirekt statligt stöd. De skolor som berörs är de privata friskolor som godkänts av staten, skolor som tillåtits enligt delstatslag och kompletteringsskolor för allmän undervisning vilka erkänts enligt delstatslag.

55 I gengäld för de mycket höga kvalitativa och ekonomiska krav som ställs på friskolor som godkänts i enlighet med artikel 7.4 i grundlagen, uppställs det i den tyska konstitutionella rätten en skyldighet som är knuten till statlig finansiering. Enligt den tyska regeringen har den tyska staten ett utrymme för skönsmässig bedömning när den skall fullgöra sin skyldighet enligt denna bestämmelse, att ge stöd till privata friskolor. Detta stöd utgörs till stor del av direkta subventioner. Privatskolor erhåller sålunda cirka 80 procent av de belopp som betalas ut till en motsvarande offentlig skola. I 10 § stycke 1 punkt 9 EStG fastställs denna grundlagsstadgade biståndsskyldighet, och de godkända skolorna understöds således indirekt genom skatteförmåner avseende skolavgifterna.

56 Samma sak gäller skolor som är tillåtna enligt delstatslag eller kompletteringsskolor för allmän undervisning vilka erkänts enligt samma lagstiftning. Enligt den tyska regeringen är dessa särskilda grundlagsstadgade krav visserligen inte tillämpliga på dessa skolor och det föreligger inte heller någon grundlagsstadgad finansieringsskyldighet. Tillståndet och erkännandet enligt en delstatslag innebär emellertid att dessa skolor faktiskt lyder under samma rättsliga system som de statligt godkända

skolorna. Mot bakgrund av avgifterna för tillstånd eller erkännande har staten också gentemot dessa skolor en skyldighet att ge stöd, även om detta endast framgår av en vanlig lag.

57 Enligt den tyska regeringen finns det i Cademuir Schools fall inte något samband mellan kraven på medlemsstaten, å ena sidan, och motsvarande stöd från staten, å andra sidan. En sådan inrättning skulle i synnerhet inte vara skyldig att undvika att åtskillnad görs på elever på grundval av föräldrarnas förmögenhetsförhållanden, vilket nödvändigtvis innebär skolavgifter som inte är tillräckliga för att täcka driftskostnaderna. Sålunda skulle en avgörande del av den börda som de skolor som avses i 10 § stycke 1 punkt 9 EStG har försvinna, vilket motiverar det statliga biståndet till dessa skolor.

58 I sista hand anser den tyska regeringen att en utvidgning av den skattemässiga förmånen till att omfatta även de skolavgifter som betalats till Cademuir School inte bara strider mot kravet i artikel 7.4 tredje meningen i grundlagen, att åtskillnad inte får göras mellan elever på grundval av föräldrarnas förmögenhetsförhållanden, utan också kan leda till en påtaglig höjning av det totala belopp som kan dras av enligt 10 § stycke 1 punkt 9 EStG.

59 Skolavgifterna till de privatskolor som avses i 10 § stycke 1 punkt 9 EStG sätts nämligen på en låg nivå i syfte att undvika att det görs åtskillnad mellan eleverna på grundval av deras föräldrars förmögenhetsförhållanden, så att beloppet för det indirekta stöd som dessa skolor erhåller från staten, i form av en avdragsrätt för de särskilda utgifter som elevernas föräldrar har, ligger på en blygsam nivå. Med en skola som Cademuir School, vars skolavgifter är väsentligt högre än de som tas ut av de ovannämnda skolorna, förhåller det sig emellertid annorlunda.

60 I detta avseende har den tyska regeringen erinrat om att domstolen, i sin dom av den 15 mars 2005 i mål C-209/03, Bidar, REG 2005, s. I-2119, punkt 56, slog fast att

varje medlemsstat har rätt att förvissa sig om att stödet till uppehälle för studerande från andra medlemsstater inte blir en orimlig börda som kan inverka på nivån på det totala stöd som staten kan ge. Det borde på samma sätt vara legitimt för en medlemsstat att knyta beviljandet av en skatteförmån till kriterier genom vilka den undviker att denna förmån hamnar under en nivå som medlemsstaten anser erforderlig.

61 Kommissionen anser att den lagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen utgör hinder för friheten att tillhandahålla tjänster. Enligt kommissionen uppställs inte några objektiva kriterier genom 10 § stycke 1 punkt 9 EStG, med hjälp av vilka det kan avgöras vilken typ av skolavgifter – som tas ut av såväl tyska som utländska skolor – som kan dras av. Enligt denna bestämmelse är det endast godkännandet eller erkännandet i Tyskland av den berörda privatskolan som är avgörande för rätten att dra av skolavgifterna. Därigenom är villkoret för denna avdragsrätt knutet till den omständigheten att skolan är belägen inom medlemsstatens territorium. Skolavgifter som betalats till vilken annan privatskola som helst i en annan medlemsstat är således automatiskt uteslutna från denna avdragsrätt, oavsett beloppets storlek. Eftersom ingen av dessa privatskolor skulle kunna uppfylla villkoren i 10 § stycke 1 punkt 9 EStG, är det inte möjligt att göra en distinktion mellan dessa skolor, enligt vilken dessa – teoretiskt – är jämförbara med tyska skolor eller inte.

62 Enligt kommissionen omfattar de skolor som förfördelas genom systemet i 10 § stycke 1 punkt 9 EStG åtminstone också de skolor som uteslutande finansieras med de skolavgifter som de tar ut och genom deras övriga ekonomiska verksamheter, och som alltså otvetydigt tillhandahåller tjänster mot ersättning. Den diskriminering som dessa utsätts för utgör i vart fall ett hinder för den frihet att tillhandahålla tjänster som garanteras i artikel 49 EG.

63 Kommissionen ser inga skäl som skulle kunna motivera detta åsidosättande av artikel 49 EG, särskilt inte som Förbundsrepubliken Tyskland, enligt gemenskapsrätten, fritt kan begränsa avdragsrätten för skolavgifter till vissa typer av skolor eller

till vissa belopp endast om denna avdragsrätt baseras på objektiva kriterier och om den är oberoende av var skolan är belägen. Kommissionen anser att denna överträdelse är så mycket allvarligare med tanke på att spridning av medlemsstaternas språk och främjandet av rörligheten för studerande enligt artikel 149.2 första och andra strecksatserna EG hör till gemenskapens uttryckliga mål.

Domstolens svar

64 En medlemsstats skattebestämmelse såsom 10 § stycke 1 punkt 9 EStG, enligt vilken ett skattemässigt avdrag endast beviljas om skolavgifterna tas ut av privatskolor som godkänts i denna medlemsstat eller som tillåtits eller erkänts enligt en av dess delstater, förutsätter att dessa skolor skall vara belägna i denna medlemsstat.

65 Denna lagstiftning innebär att möjligheten för skattskyldiga personer som har att erlägga skatt i Tyskland att från sin skattepliktiga inkomst dra av sådana skolavgifter som är kopplade till deras barns skolgång i en privatskola som är belägen i en annan medlemsstat generellt utesluts, trots att denna avdragsrätt är möjlig avseende skolavgifter som betalas till vissa privatskolor i Tyskland. Lagstiftningen innebär alltså att dessa skattskyldiga personer åläggs en större skattebörda om de, i likhet med makarna Schwarz, sätter sina barn i en privatskola som är belägen i en annan medlemsstat och inte i en privatskola som är belägen inom landet.

66 En sådan lagstiftning som den som följer av 10 § stycke 1 punkt 9 EStG medför att skattskyldiga personer med hemvist i Tyskland avhålls från att sätta sina barn i skolor som är belägna i en annan medlemsstat. Dessutom utgör en sådan bestämmelse hinder för utbildningserbjudanden från privata undervisningsinrättningar i andra medlemsstater, som riktas till barn till skattskyldiga personer med hemvist i Tyskland.

67 En sådan lagstiftning utgör alltså hinder för den frihet att tillhandahålla tjänster som garanteras i artikel 49 EG. Denna artikel utgör nämligen hinder mot tillämpning av all nationell lagstiftning som innebär att det blir svårare att tillhandahålla tjänster mellan medlemsstater än att tillhandahålla tjänster inom en medlemsstat (se, bland annat, dom av den 28 april 1998 i mål C-118/96, Safir, REG 1998, s. I-1897, punkt 23, domarna i de ovannämnda målen Smits och Peerbooms, punkt 61, och Danner, punkt 29, dom av den 4 mars 2004 i mål C-334/02, kommissionen mot Frankrike, REG 2004, s. I-2229, punkt 23, domen i det ovannämnda målet Watts, punkt 94, och dom av den 19 april 2007 i mål C-444/05, Stamatelaki, REG 2007, s. I-3185, punkt 25).

68 Enligt den tyska regeringen kan ett eventuellt hinder mot friheten att tillhandahålla tjänster i första hand motiveras med den omständigheten att det av principen om frihet att tillhandahålla tjänster inte följer en skyldighet att utvidga en gynnande skattemässig behandling av vissa skolor som ingår i en medlemsstats utbildningssystem till skolor i en annan medlemsstat.

69 Domstolen framhåller i detta sammanhang att 10 § stycke 1 punkt 9 EStG avser skattemässig behandling av skolavgifter. Även om frågor om direkta skatter omfattas av medlemsstaternas behörighet skall dessa, enligt fast rättspraxis, inte desto mindre iaktta gemenskapsrätten när de utövar denna sin behörighet (se, bland annat, domen i det ovannämnda målet Danner, punkt 28, dom av den 12 december 2006 i mål C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, REG 2006, s. I-11673, punkt 36, och av den 13 mars 2007 i mål C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, REG 2007, s. I-2107, punkt 25).

70 Gemenskapsrätten påverkar inte medlemsstaternas behörighet vad gäller å ena sidan undervisningens innehåll och utbildningssystemens organisation samt medlemsstaternas kulturella och språkliga mångfald (artikel 149.1 EG), och å andra sidan yrkesutbildningens innehåll och organisation (artikel 150.1 EG). Medlemsstaterna är vid utövandet av denna behörighet emellertid skyldiga att iaktta gemenskapsrätten, bland annat bestämmelserna om frihet att tillhandahålla tjänster (se, analogt, domen i det ovannämnda målet Watts, punkterna 92 och 147).

71 Vad för övrigt gäller den tyska regeringens argument, enligt vilket medlemsstaten inte är skyldig att subventionera skolor som ingår i en annan medlemsstats utbildningssystem, räcker det att konstatera att det i 10 § stycke 1 punkt 9 EStG inte föreskrivs en skyldighet för Tyskland att direkt subventionera berörda skolor, men att bevilja föräldrarna skattemässiga förmåner vad gäller de skolavgifter som de betalar för sina barn.

72 När det gäller nämnda regerings argument, att vägran att utvidga skatteförmånen i 10 § stycke 1 punkt 9 EStG till skolavgifter som betalas till privatskolor i en annan medlemsstat kan motiveras med att de tyska skolor som avses i 10 § stycke 1 punkt 9 EStG och privatskolor – som till exempel Cademuir School – i en annan medlemsstat inte befinner sig i objektivt jämförbara situationer, skall det påpekas att en del av skolavgifterna får dras av enligt denna paragraf endast om den berörda skolan är godkänd, tillåten eller erkänd i Tyskland, och att det i paragrafen inte fastställs några kriterier för att bedöma vilken typ av skolavgifter, som tas ut av de tyska skolorna, som omfattas av avdragsrätten.

73 Av detta följer att varje privatskola i en annan medlemsstat än Förbundsrepubliken Tyskland automatiskt utesluts från den skattemässiga förmån som är i fråga i målet vid den nationella domstolen av det enda skälet att skolan inte är belägen i Tyskland, och detta utan hänsyn till om den berörda skolan uppfyller kriteriet att skolavgifterna skall sättas på en nivå som hindrar att det görs åtskillnad mellan eleverna på grundval av deras föräldrars förmögenhetsförhållanden.

74 I syfte att motivera det hinder mot friheten att tillhandahålla tjänster som de bestämmelser som är i fråga i målet vid den nationella domstolen innebär, har den tyska regeringen med stöd av domen i det ovannämnda målet Bidar även gjort gällande att en medlemsstat lagligen kan knyta beviljandet av ett stöd eller en skatteförmån till kriterier för att undvika att dessa stöd eller förmåner hamnar under en nivå som medlemsstaten anser erforderlig.

75 Enligt denna regering skall de argument som förts fram i denna dom avseende dels beviljandet av bidrag för att täcka studenters kostnader för uppehälle, dels unionsmedborgares frihet att tillhandahålla tjänster, sättas i ett allmänt sammanhang på det sättet att utvidgningen av en skatteförmån i en situation där statens tillgångar är beloppsmässigt begränsade nödvändigtvis innebär att storleken på den individuella förmånen minskas för att en neutral skatteintäkt skall kunna garanteras. Den tyska regeringen har i detta avseende gjort gällande att statsbudgeten skulle belastas ytterligare om även skolavgifter till skolor i en annan medlemsstat kunde dras av enligt 10 § stycke 1 punkt 9 EStG.

76 Ett sådant argument kan emellertid inte godtas av följande skäl.

77 Först och främst räknas minskning av skatteintäkter, enligt domstolens fasta rättspraxis, varken till de grunder som anges i artikel 46 EG, i förening med artikel 55 EG, eller som tvingande hänsyn till allmänintresset.

78 Vad sedan gäller den tyska regeringens argument att varje medlemsstat fritt kan se till att beviljandet av stöd avseende skolavgifter inte blir en orimlig börda som kan inverka på nivån på det totala stöd som staten kan ge, framgår det av den tyska regeringens uppgifter att den överdrivna ekonomiska bördan – som enligt denna regering skulle bli följden av att avdragsrätten utvidgades till att även avse skolavgifter till vissa skolor i en annan medlemsstat – följer av att det indirekta statliga stödet till dessa skolor skulle bli betydligt högre än det som utgår till undervisningsinrättningar som godkänts, tillåtits eller erkänts i Tyskland, eftersom dessa skolor belägna i en annan medlemsstat måste finansiera sig själva genom höga skolavgifter.

79 Även om ett sådant resonemang som förs i domen i det ovannämnda målet Bidar skulle kunna tillämpas på en sådan situation som den i tvisten i målet vid den nationella domstolen, vad gäller skatteförmåner avseende skolavgifter, kan det härtill, i likhet med vad kommissionen gjort gällande, anföras att syftet med att neka det skattemässiga avdrag som är i fråga i målet vid den nationella domstolen och som avser skolavgifter som betalats till skolor belägna i en annan medlemsstat, nämligen att garantera att privatskolors driftskostnader täcks utan att detta medför en orimlig börda för staten, skulle kunna uppnås genom lindrigare medel i enlighet med de kriterier som anges i domen i målet Bidar.

80 Såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 62 i sitt förslag till avgörande kan nämligen medlemsstaten, i syfte att undvika en överdriven ekonomisk börda, begränsa avdraget för skolavgifter till ett visst belopp som motsvarar det skattemässiga avdrag som staten med hänsyn till vissa nationella värden har godkänt för skolgång i landet. Detta skulle utgöra en mindre ingripande åtgärd än att neka det ifrågavarande skattemässiga avdraget.

81 Det verkar i vilket fall som helst oproportionerligt att helt utesluta de skolavgifter som personer som är skattskyldiga för inkomstskatt i Tyskland betalar till skolor belägna i en annan medlemsstat än Förbundsrepubliken Tyskland från det skattemässiga avdrag som föreskrivs i 10 § stycke 1 punkt 9 EStG. Genom detta utesluts nämligen sådana skolavgifter som dessa skattskyldiga personer betalar till skolor belägna i en annan medlemsstat, oavsett om dessa skolor uppfyller de objektiva kriterier som uppställs på grundval av varje medlemsstats egna principer och genom vilka det kan avgöras vilken typ av skolavgifter som ger upphov till detta skattemässiga avdrag.

82 Med hänsyn till ovan angivna överväganden skall den hänskjutande domstolens fråga besvaras på följande sätt: När personer som är skattskyldiga i en medlemsstat låter sina barn gå i en skola som är belägen i en annan medlemsstat, och som huvudsakligen finansieras med privata medel, skall artikel 49 EG tolkas så, att den

utgör hinder mot en medlemsstats lagstiftning enligt vilken skattskyldiga personer har möjlighet att såsom särskilda utgifter som ger rätt till en minskning av inkomstskatten göra gällande skolavgifter till vissa privatskolor inom landet, medan denna möjlighet allmänt utesluts vad gäller skolavgifter som betalats till en privatskola som är belägen i en annan medlemsstat.

Förekomsten av ett hinder för den fria rörligheten för unionsmedborgare

83 Som framgår av punkterna 35 och 47 i förevarande dom, skall en sådan bestämmelse som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, i den mån som den hänskjutande domstolen skulle finna att artikel 49 EG inte är tillämplig på omständigheterna i detta mål, bedömas med hänsyn till artikel 18 EG.

Yttranden som har inkommit till domstolen

84 Enligt den tyska regeringen utgör artikel 18 EG inte hinder mot en sådan bestämmelse som 10 § stycke 1 punkt 9 EStG.

85 Kommissionen har gjort gällande att denna bestämmelse, för det fall att domstolen skulle slå fast att artikel 49 EG inte är tillämplig, innebär ett åsidosättande av de rättigheter som klaganden i målet vid den nationella domstolen har enligt bestämmelserna i artiklarna 12 första stycket EG och 18.1 EG.

Domstolens svar

86 Såsom framgår av domstolens rättspraxis är ställningen som unionsmedborgare avsedd att vara den grundläggande ställningen för medlemsstaternas medborgare, så att medborgare som befinner sig i samma situation behandlas lika i rättsligt hänseende vid tillämpningen av EG-fördragets materiella bestämmelser, oberoende av nationalitet och med förbehåll för de uttryckliga undantag som föreskrivs i det avseendet (se, bland annat, dom av den 20 september 2001 i mål C-184/99, Grzelczyk, REG 2001, s. I-6193, punkt 31, av den 11 juli 2002 i mål C-224/98, D'Hoop, REG 2002, s. I-6191, punkt 28, av den 2 oktober 2003 i mål C-148/02, Garcia Avello, REG 2003, s. I-11613, punkterna 22 och 23, och av den 29 april 2004 i mål C-224/02, Pusa, REG 2004, s. I-5763, punkt 16).

87 Till de situationer som omfattas av tillämpningsområdet för gemenskapsrätten hör de som avser utövandet av de grundläggande friheter som följer av EG-fördraget, särskilt de som rör rätten att fritt röra sig och uppehålla sig inom medlemsstaternas territorier i enlighet med artikel 18 EG (se, bland annat, domarna i de ovannämnda målen Grzelczyk, punkt 33, D'Hoop, punkt 29, Garcia Avello, punkt 24, och Pusa, punkt 17).

88 Eftersom en unionsmedborgare har rätt att i samtliga medlemsstater få samma behandling i rättsligt hänseende som de medborgare i dessa medlemsstater som befinner sig i motsvarande situation, är det oförenligt med rätten till fri rörlighet när en person i den medlemsstat där denne är medborgare behandlas på ett mindre förmånligt sätt än vad som skulle ha varit fallet om han inte hade använt sig av de rättigheter i fråga om fri rörlighet som han har enligt EG-fördraget (se domarna i de ovannämnda målen D'Hoop, punkt 30, och Pusa, punkt 18).

89 Dessa rättigheter kan nämligen inte få full verkan om en medborgare i en medlemsstat kan avhållas från att utöva dem på grund av att det uppställs hinder för

dennes vistelse i den mottagande medlemsstaten på grund av en lagstiftning i dennes ursprungsstat som medför nackdelar för medborgaren endast på grund av att denne har utövat dessa rättigheter (se, för ett liknande resonemang, dom av den 7 juli 1992 i mål C-370/90, Singh, REG 1992, s. I-4265, punkt 23, svensk specialutgåva, volym 8, s. 19, domarna i de ovannämnda målen D'Hoop, punkt 31, Pusa, punkt 19, och dom av den 18 juli 2006 i mål C-406/04, De Cuyper, REG 2006, s. I-6947, punkt 39).

90 Makarna Schwarz barn har genom sin skolgång i en skolinrättning i en annan medlemsstat utnyttjat sin rätt till fri rörlighet. Det framgår nämligen av dom av den 19 oktober 2004 i mål C-200/02, Zhu och Chen, REG 2004, s. I-9925, punkt 20, att ett barn även i späd ålder kan åberopa rätten till fri rörlighet och bosättning enligt gemenskapsrätten.

91 Genom en sådan nationell bestämmelse som är i fråga i målet vid den nationella domstolen görs det åtskillnad mellan dels de personer som är skattskyldiga för inkomstskatt i Tyskland och som låter sina barn gå i en skola som är belägen i Tyskland, dels de skattskyldiga personer som skickar sina barn till en skola som är belägen i en annan medlemsstat.

92 Eftersom ett skattemässigt avdrag för skolavgifter enligt bestämmelsen endast kan beviljas om dessa avgifter betalats till en privatskola som uppfyller vissa krav i Tyskland, och detta avdrag inte beviljas de personer som är skattskyldiga för inkomstskatt i denna medlemsstat när de skickat sina barn till en skola i en annan medlemsstat, innebär den nationella lagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen att barn till medborgare i landet missgynnas endast på grund av att de utnyttjat sin rätt till fri rörlighet genom att bege sig till en annan medlemsstat för att där fullgöra sin skolgång.

93 En nationell lagstiftning genom vilken vissa medborgare i landet missgynnas endast på grund av att de utnyttjar rätten att fritt röra sig och uppehålla sig i en annan

medlemsstat utgör en begränsning av de friheter som tillkommer varje unionsmedborgare enligt artikel 18.1 EG (se domen i det ovannämnda målet De Cuyper, punkt 39, och dom av den 26 oktober 2006 i mål C-192/05 Tas-Hagen och Tas, REG 2005, s. I-10451, punkt 31).

94 En sådan begränsning kan med avseende på gemenskapsrätten vara motiverad endast om den grundar sig på objektiva hänsyn som är oberoende av de berörda personernas nationalitet och står i proportion till det legitima syfte som eftersträvas med de nationella bestämmelserna (se domarna i de ovannämnda målen D'hoop, punkt 36, De Cuyper, punkt 40, samt Tas-Hagen och Tas, punkt 33).

95 Det skall påpekas att den tyska regeringen, i syfte att motivera en eventuell inskränkning av friheten att tillhandahålla tjänster, har framfört argument som redovisas i punkterna 58–60 ovan och som hänför sig till de överväganden avseende tolkningen av artikel 18 EG, som domstolen gjorde i domen i det ovannämnda målet Bidar.

96 I punkt 56 i domen i målet Bidar slog domstolen fast att varje medlemsstat har rätt att förvissa sig om att det stöd som är avsett att täcka kostnader för uppehälle för studerande från andra medlemsstater inte blir en orimlig börda som kan inverka på nivån på det totala stöd som staten kan ge.

97 Även om ett sådant resonemang kan tillämpas i en sådan situation som i tvisten i målet vid den nationella domstolen, vad gäller en skatteförmån avseende skolavgifter, kvarstår emellertid det faktum att en sådan lagstiftning som följer av 10 § stycke 1 punkt 9 EStG, vid en bedömning av denna mot bakgrund av principen om frihet att tillhandahålla tjänster, i vilket fall som helst är oproportionerlig i förhållande till de syften som eftersträvas, och detta av samma skäl som de som redovisats i punkt 81 ovan.

98 Av detta följer att när barn till personer som är skattskyldiga i en medlemsstat fullgör sin skolgång i en annan medlemsstat, i en skola vars tjänster inte omfattas av artikel 49 EG, innebär en lagstiftning som 10 § stycke 1 punkt 9 EStG att dessa barn omotiverat missgynnas i förhållande till de barn som inte har utnyttjat sin rätt till fri rörlighet genom att förlägga sin skolgång till en skola som är belägen i en annan medlemsstat, och att de rättigheter som dessa barn garanteras enligt artikel 18.1 EG åsidosätts.

99 Den hänskjutande domstolens fråga skall således besvaras på följande sätt. När personer som är skattskyldiga i en medlemsstat låter sina barn gå i en skola som är belägen i en annan medlemsstat, vars tjänster inte omfattas av artikel 49 EG, utgör artikel 18 EG hinder mot en medlemsstats lagstiftning enligt vilken skattskyldiga personer har möjlighet att såsom särskilda utgifter som ger rätt till en minskning av inkomstskatten göra gällande skolavgifter till vissa privatskolor inom landet, medan denna möjlighet allmänt utesluts vad gäller skolavgifter som betalats till en privatskola som är belägen i en annan medlemsstat.

Rättegångskostnader

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

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (stora avdelningen) följande:

1) **När personer som är skattskyldiga i en medlemsstat låter sina barn gå i en skola som är belägen i en annan medlemsstat, och som huvudsakligen finansieras med privata medel, skall artikel 49 EG tolkas så, att den utgör hinder mot en medlemsstats lagstiftning enligt vilken skattskyldiga personer har möjlighet att såsom särskilda utgifter som ger rätt till en minskning av inkomstskatten göra gällande skolavgifter till vissa privatskolor inom landet, medan denna möjlighet allmänt utesluts vad gäller skolavgifter som betalats till en privatskola som är belägen i en annan medlemsstat.**

2) **När personer som är skattskyldiga i en medlemsstat låter sina barn gå i en skola som är belägen i en annan medlemsstat, och vars tjänster inte omfattas av artikel 49 EG, utgör artikel 18 EG hinder mot en medlemsstats lagstiftning enligt vilken skattskyldiga personer har möjlighet att såsom särskilda utgifter som ger rätt till en minskning av inkomstskatten göra gällande skolavgifter till vissa privatskolor inom landet, medan denna möjlighet allmänt utesluts vad gäller skolavgifter som betalats till en privatskola som är belägen i en annan medlemsstat.**

Underskrifter