# SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS
# M. POIARES MADURO
# vom 10. Oktober 2007 [1]

1. Mit dem vorliegenden Ersuchen fragt der Bundesfinanzhof den Gerichtshof nach dem Schutzbereich des Art. 49 EG, der die Dienstleistungsfreiheit gewährleistet, und danach, auf welche Rechtfertigungsgründe sich ein Mitgliedstaat in den Fällen berufen kann, in denen als Folge seiner einkommensteuerrechtlichen Vorschriften das Recht des Einzelnen auf Ausübung dieser Freiheit beschränkt wird.

## I — Verfahren vor dem innerstaatlichen Gericht und Vorlagefragen

2. Der Sachverhalt in dieser Rechtssache ist recht eindeutig. Der Kläger des Ausgangsverfahrens (im Folgenden: Herr Jundt), ein deutscher Staatsangehöriger, ist ein Rechtsanwalt, der in Deutschland lebt und arbeitet. Er wird mit seiner Ehefrau zusammen zur Einkommensteuer veranlagt, weshalb auch sie Partei in dieser Rechtssache ist. Er nahm im Jahr 1991 gegen eine Vergütung in Höhe von 5 760 FRF einen 16 Stunden umfassenden Lehrauftrag an der Universität Straßburg wahr; nach Abzug französischer Sozialabgaben erhielt er eine Nettozahlung in Höhe von 4 814,79 FRF.

3. Als das Finanzamt die Bruttozahlung der Einkommensteuer unterwarf, legte Herr Jundt Einspruch ein und trug vor, § 3 Nr. 26 Einkommensteuergesetz (EStG) sei nicht angewandt worden. Nach dieser Bestimmung sind Einkünfte, die als „Aufwandsentschädigung" für nebenberufliche Tätigkeiten als Übungsleiter, Ausbilder, Erzieher oder für vergleichbare nebenberufliche Tätigkeiten, für nebenberufliche künstlerische Tätigkeiten oder für die nebenberufliche Pflege alter, kranker oder behinderter Menschen im Dienst oder im Auftrag einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts oder einer Einrichtung zur Förderung gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Zwecke gezahlt werden, bis zur Höhe von 2 400 DM (1 848 Euro) steuerfrei.

4. Der Einspruch wurde zurückgewiesen, und Herr Jundt erhob Klage beim Finanzgericht, das zugunsten des Finanzamts ent-

1 — Originalsprache: Englisch.

schied. Der Bundesfinanzhof ließ die Revision zu. Mit dieser macht der Kläger vor allem geltend, dass die Weigerung der Steuerverwaltung, ihm die Steuerbefreiung zu gewähren, gegen Gemeinschaftsrecht verstoße, da sie Tätigkeiten diskriminiere, die für öffentlich-rechtliche Einrichtungen in anderen Mitgliedstaaten erbracht worden seien.

5. Der Bundesfinanzhof hat das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof drei Fragen vorgelegt:

1. Ist Art. 59 EG-Vertrag (jetzt Art. 49 EG) dahin auszulegen, dass von seinem Schutzbereich auch die nebenberufliche Tätigkeit als Lehrer im Dienst oder Auftrag einer juristischen Person des öffentlichen Rechts (Universität) erfasst wird, wobei für diese Tätigkeit als quasi ehrenamtliche Tätigkeit nur eine Aufwandsentschädigung geleistet wird?

2. Für den Fall, dass Frage 1 bejaht wird: Ist die Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit, die darin liegt, dass Entschädigungen nur steuerbegünstigt sind, wenn sie von inländischen juristischen Personen des öffentlichen Rechts gezahlt werden (hier: § 3 Nr. 26 des Einkommensteuergesetzes) dadurch gerechtfertigt, dass die nationalstaatliche Steuerbegünstigung nur durch eine Tätigkeit zugunsten einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts legitimiert ist?

3. Für den Fall, dass Frage 2 verneint wird: Ist Art. 126 EG-Vertrag (jetzt Art. 149 EG) dahin auszulegen, dass eine steuerrechtliche Regelung, mit deren Hilfe das Bildungssystem ergänzend gestaltet wird (wie hier § 3 Nr. 26 des Einkommensteuergesetzes), im Hinblick auf die insoweit fortbestehende Verantwortung der Mitgliedstaaten zulässig ist?

## II — Erste Frage: der Schutzbereich des Art. 49 EG

6. Zwischen den Parteien ist unstreitig, dass die fragliche innerstaatliche Vorschrift die durch Art. 49 EG garantierte Freiheit von Herrn Jundt, seine Dienstleistungen in einem anderen Mitgliedstaat zu erbringen, insoweit beschränkt, als sie ihm die Steuervergünstigung vorenthält, in deren Genuss er gekommen wäre, hätte er dieselben Dienstleistungen gegenüber Empfängern in seinem Heimatland erbracht. Hätte Herr Jundt densel-

ben Geldbetrag als nebenberuflicher Lehrbeauftragter an einer deutschen öffentlichen Universität erhalten, wäre § 3 Nr. 26 EStG eindeutig angewandt und ihm wäre die Steuerbefreiung gewährt worden.

7. Der Bundesfinanzhof hat Zweifel, ob die Tätigkeit von Herrn Jundt in den Anwendungsbereich des Art. 49 EG fällt, da § 3 Nr. 26 EStG auf „Aufwandsentschädigungen" Bezug nehme. Nach Art. 50 EG sind „Dienstleistungen im Sinne dieses Vertrags ... Leistungen, die in der Regel gegen Entgelt erbracht werden". Daher kann eine Tätigkeit nur dann als „Dienstleistung" qualifiziert werden und nach Art. 49 EG geschützt sein, wenn derjenige, der diese Dienstleistung erbringt, ein Entgelt erhält. Für den Fall, dass dem Dienstleistungserbringer lediglich eine Entschädigung zur Deckung des mit seinen Tätigkeiten verbundenen „Aufwands" gezahlt wird, er aber keinen Gewinn erzielt, möchte der Bundesfinanzhof wissen, ob dies noch vom Begriff „Dienstleistungen" im Sinne des Vertrags erfasst wird. Oder ist, anders ausgedrückt, die „Aufwandsentschädigung" ein „Entgelt", so dass die entsprechende Tätigkeit unter die Art. 49 EG und 50 EG fällt?

8. Der Gerichtshof hat bei der Frage, was für die Zwecke des Vertrags „Entgelt" sei, zunächst einen weiten Ansatz gewählt und dabei sein Augenmerk auf die wirtschaftliche Natur der betreffenden Tätigkeit gerichtet. Im Urteil Bond van Adverteerders [2], in dem es um die grenzüberschreitende Ausstrahlung von Radio- und Fernsehprogrammen ging, hat er die Auffassung vertreten, der Umstand, dass die Sendeanstalten im ausstrahlenden Staat den Betreibern der Kabelnetze im Empfangsstaat für die Weiterleitung ihrer Programme kein Entgelt zahlten, bedeute nicht, dass die Dienstleistung nicht gegen „Entgelt" erbracht werde, da die Letztgenannten von ihren Teilnehmern bezahlt würden und Art. 60 EWG-Vertrag (jetzt Art. 50 EG) nicht verlange, dass die Dienstleistung von demjenigen bezahlt werde, dem sie zugutekomme.

9. Im Fall Steymann [3] führte der Kläger verschiedene handwerkliche Arbeiten, wie Klempner- und Hausarbeiten allgemeiner Art, für die Religionsgemeinschaft aus, der er angehörte und die im Gegenzug für seinen Lebensunterhalt sorgte. Der Gerichtshof befand, dass seine Arbeit, die ein wesentliches Element der Teilnahme an dieser Gemeinschaft sei, als „wirtschaftliche Betätigung" und dass die Leistungen, die er von der Gemeinschaft erhalten habe, als „mittelbare Gegenleistung" für seine Arbeit angesehen werden könnten. Dieser Fall macht deutlich, dass Entgelt nicht zwangsläufig die Form einer Geldzahlung annehmen muss, sondern von vergleichbarer Art sein und lediglich in einem *mittelbaren* Zusammenhang zu der erbrachten Dienstleistung stehen kann.

2 — Urteil vom 26. April 1988 (352/85, Slg. 1988, 2085, Randnr. 16). Vgl. auch Urteil vom 11. April 2000, Deliège (C-51/96 und C-191/97, Slg. 2000, I-2549).

3 — Urteil vom 5. Oktober 1988 (196/87, Slg. 1988, 6159).

10. In jüngerer Zeit hat der Gerichtshof den Begriff des Entgelts im Urteil Smits und Peerbooms [4] in Bezug auf die Erbringung medizinischer Leistungen erörtert. Eine Reihe von Mitgliedstaaten vertrat die Ansicht, dass kein Entgelt vorliege, wenn dem Patienten in einer Krankenanstalt Versorgung gewährt werde, ohne dass er dafür bezahlen müsse, oder wenn ihm die Kosten von einer Krankenversicherung erstattet würden. Der Gerichtshof hat diese Ansicht jedoch zurückgewiesen und entschieden, der Umstand, dass die Behandlung unmittelbar von der Krankenkasse und pauschal bezahlt werde, bedeute nicht, dass sie nicht mehr in den Anwendungsbereich des Gemeinschaftsrechts falle. Bei der Erläuterung des zutreffenden Verständnisses des Entgeltbegriffs hat der Gerichtshof den Grundsatz wiederholt, dass „das Wesensmerkmal des Entgelts darin besteht, dass es die wirtschaftliche Gegenleistung für die betreffende Leistung darstellt", und ist zu dem Schluss gelangt, dass „die Zahlungen der Krankenkassen ... auch wenn sie pauschal erfolgen, durchaus die wirtschaftliche Gegenleistung für die Leistungen des Krankenhauses dar [stellen] und ... zweifellos für die Krankenanstalt, der sie zugutekommen und die sich *wirtschaftlich betätigt*, Entgeltcharakter auf [weisen]" [5] (Hervorhebung nur hier).

11. Darüber hinaus spricht nichts — weder im Vertrag noch in der Rechtsprechung des Gerichtshofs — dafür, dass ein Einzelner nur dann in den Genuss der vertraglich garantierten Dienstleistungsfreiheit gelangt, wenn er Gewinn erzielt. Die Kommission weist in ihrer Stellungnahme zutreffend darauf hin, dass es sich bei „Entgelt" und „Gewinn" um zwei unterschiedliche Begriffe handele und Art. 50 EG beim Hinweis auf das Vorliegen einer wirtschaftlichen Betätigung nur auf den Erstgenannten Bezug nehme. Tatsächlich hatten einige Mitgliedstaaten in der Rechtssache Smits und Peerbooms die Ansicht vertreten, dass eine Dienstleistung nur dann unter Art. 50 fallen könne, wenn der Dienstleistungserbringer dabei nach Gewinn strebe, jedoch hat der Gerichtshof dieses Argument zurückgewiesen. Wie Generalanwalt Jacobs festgestellt hat, „verliert eine Tätigkeit nicht zwangsläufig ihren wirtschaftlichen Charakter, nur weil keine Gewinnerzielungsabsicht vorliegt" [6]. Das Fehlen einer Gewinnerzielungsabsicht an sich schließt eine Tätigkeit nicht vom Anwendungsbereich des Art. 50 aus.

12. Ausschlaggebend dafür, ob eine Tätigkeit in den Anwendungsbereich der Vertragsbestimmungen über die Dienstleistungsfreiheit fällt, ist ihr wirtschaftlicher Charakter: Die Tätigkeit darf nicht ohne Gegenleistung erbracht werden, aber es muss keine Gewinnerzielungsabsicht des Erbringers vorliegen.

4 — Urteil vom 12. Juli 2001, Smits und Peerbooms (C-157/99, Slg. 2001, I-5473).

5 — Ebd., Randnr. 58.

6 — Schlussanträge in der Rechtssache Joustra (C-5/05, Urteil vom 23. November 2006, Slg. 2006, I-11075, Nr. 84). Auch ich habe mich in meinen Schlussanträgen in der Rechtssache FENIN (C-205/03, Urteil vom 11. Juli 2003, Slg. 2006, I-6295), in denen es um die Definition des Begriffs „Unternehmen" im Wettbewerbsrecht ging, mit diesem Thema beschäftigt. Dort habe ich ausgeführt: „Auch ohne Gewinnerzielungsabsicht ist eine Teilnahme am Markt möglich, durch die die Ziele des Wettbewerbsrechts in Frage gestellt werden können."

13. Schließlich macht die Kommission geltend, dass im vorliegenden Fall die Zahlungen der Universität Straßburg an Herrn Jundt keineswegs auf die Höhe seiner tatsächlichen Aufwendungen beschränkt gewesen seien. Dabei handelt es sich um eine Tatfrage, über die das vorlegende Gericht zu befinden hat. In Anbetracht der vorstehenden Erörterung des Begriffs „Entgelt" besteht jedenfalls keine Notwendigkeit, diesen Punkt gesondert zu prüfen.

14. Ich schlage dem Gerichtshof vor, die erste Frage wie folgt zu beantworten: Vom Schutzbereich des Art. 49 EG wird auch die nebenberufliche Tätigkeit als Lehrer im Dienst oder Auftrag einer juristischen Person des öffentlichen Rechts erfasst, für die der Lehrbeauftragte eine Aufwandsentschädigung erhält.

## III — Zweite Frage: Rechtfertigungen für die Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit

15. Ein Mitgliedstaat darf die Dienstleistungsfreiheit beschränkende Maßnahmen ergreifen, falls diese Maßnahmen durch Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt sind und in einem angemessenen Verhältnis zu dem verfolgten berechtigten Zweck stehen [7]. Der Bundesfinanzhof fragt, ob der Umstand, dass die fragliche Steuerbefreiung nur dann gilt, wenn die Tätigkeit einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts zugutekommt, ein solcher Grund ist. Er richtet das Augenmerk seiner Prüfung auf das Erfordernis, die Kohärenz des Steuersystems zu wahren. Die deutsche Regierung trägt darüber hinaus vor, dass sich die betreffenden innerstaatlichen Rechtsvorschriften als Maßnahme zur Förderung von Bildung, Forschung und Entwicklung an deutschen öffentlichen Universitäten rechtfertigen ließen.

### A — *Förderung von Bildung, Forschung und Entwicklung*

16. Die deutsche Regierung trägt im Wesentlichen vor, § 3 Nr. 26 EStG habe die Förderung von Bildung und Forschung zum Ziel, bei der es sich, wie der Gerichtshof festgestellt habe, um einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses handele [8]. Diese Bestimmung versetze die öffentlichen Universitäten in die Lage, Lehrbeauftragte zu gewinnen, die bereit seien, gegen ein geringfügiges, von der Einkommensteuer befreites Entgelt in Teilzeitbeschäftigung zu unterrichten. Damit wirke sie als Anreiz für qualifizierte Personen, Tätigkeiten wie universitäre Lehre und Forschung aufzunehmen, die der Allgemeinheit zugutekämen, und als Gegenleistung für ihre Dienste ein

7 — Vgl. z. B. Urteil vom 9. November 2006, Kommission/Belgien (C-433/04, Slg. 2006, I-10653, Randnr. 33 und die dort angeführte Rechtsprechung).

8 — Urteil vom 10. März 2005, Laboratoires Fournier (C-39/04, Slg. 2005, I-2057, Randnr. 23).

Entgelt für ihre beruflichen Aufwendungen zu erhalten. Dadurch könnten die Universitäten ihre Aufgaben erfüllen, ohne miteinander um hinreichend qualifiziertes Lehrpersonal konkurrieren zu müssen, indem sie ihre beschränkten Ressourcen einsetzten, um diesem finanzielle Anreize zu bieten. Deutschland dürfe — so die Argumentation weiter — sein Steuersystem dafür einsetzen, seine eigenen innerstaatlichen Universitäten zu unterstützen und sei nicht verpflichtet, Universitäten in anderen Mitgliedstaaten in gleicher Weise dadurch zu unterstützen, dass die von diesen an in Deutschland steuerpflichtige Lehrbeauftragte gezahlte Vergütung von der Einkommensteuer befreit werde. Dies ergebe sich daraus, dass sowohl die direkten Steuern als auch die Ausgestaltung des Bildungssystems Bereiche seien, die noch immer vorrangig durch innerstaatliches Recht geregelt würden und in denen die Mitgliedstaaten beim Erlass der entsprechenden nationalen Regelungen über einen sehr weiten Beurteilungsspielraum verfügten.

17. Dieses Argument ist zurückzuweisen. Wenn Mitgliedstaaten Programme und Maßnahmen zur Förderung von Bildung und Forschung in ihren akademischen Einrichtungen beschließen, muss dies in einer Art und Weise erfolgen, die mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar ist. Nach Art. 149 Abs. 1 „trägt [die Gemeinschaft] zur Entwicklung einer qualitativ hoch stehenden Bildung dadurch bei, dass sie die Zusammenarbeit zwischen den Mitgliedstaaten fördert und die Tätigkeit der Mitgliedstaaten ... erforderlichenfalls unterstützt und ergänzt", und Art. 149 Abs. 2 EG bestimmt: „Die Tätigkeit der Gemeinschaft hat folgende Ziele: ... Förderung der Mobilität von Lernenden und Lehrenden ...". Die in Rede stehenden innerstaatlichen Rechtsvorschriften verstoßen eindeutig gegen diese Ziele, da sie Lehrende abschrecken, von ihrer Grundfreiheit Gebrauch zu machen, ihre Leistungen in einem anderen als dem Mitgliedstaat anzubieten, dem sie angehören, und zwar dadurch, dass sie diesen eine Steuervergünstigung vorenthalten, die sie erhalten hätten, wenn sie in ihrem Heimatland geblieben wären. Sieht sich eine Lehrkraft, die in Deutschland besteuert wird, vor die Wahl gestellt, entweder in Deutschland zu bleiben und ein steuerfreies Entgelt zu beziehen oder nach Frankreich zu gehen und auf das gleiche Entgelt Steuer zu entrichten, liegt es auf der Hand, dass sie geneigt sein wird, in Deutschland zu bleiben. In der Rechtssache Kommission/Österreich [9], einem Fall, in dem es um die Mobilität von Lernenden und den Zugang zum Hochschulunterricht ging, brachte der Gerichtshof seine Missbilligung derartiger innerstaatlicher Maßnahmen mit folgenden Worten zum Ausdruck: „Die durch den EG-Vertrag im Bereich der Freizügigkeit begründeten Rechte entfalten aber nicht ihre volle Wirkung, wenn einer Person wegen der bloßen Inanspruchnahme dieser Rechte Nachteile entstehen. Dies gilt angesichts der mit Artikel 3 Absatz 1 Buchstabe q EG und Artikel 149 Absatz 2 zweiter Gedankenstrich EG verfolgten Ziele, die Mobilität von Lernenden und Lehrenden zu fördern, besonders im Bereich der Bildung" (Randnr. 44). Im vorliegenden Fall ließe sich die in Rede stehende Vorschrift des innerstaatlichen Rechts nur durch die Berufung auf Gründe zwingender Notwendigkeit rechtfertigen, die diese spezielle Maßnahme für die Förderung von Bildung und Forschung in deutschen Universitäten unerlässlich machten. Es zeigt sich jedoch, dass sich dieses Ziel durch den Einsatz anderer Mittel erreichen lässt, die die Entscheidung der Lehrenden darüber, wo sie ihre Leistungen anbieten sollten, nicht künstlich verfälschen; die deutsche Regierung hat nichts zum

9 — Urteil vom 7. Juli 2005, Kommission/Österreich (C-147/03, Slg. 2005, I-5969).

Nachweis dafür vorgetragen, dass das verfolgte berechtigte Ziel nur dann erreicht werden könne, wenn die fragliche steuerliche Maßnahme zugelassen würde.

18. Im Urteil Laboratoires Fournier [10] hatte der Gerichtshof vor kurzem Gelegenheit, die Tragweite dieser Rechtfertigung in Bezug auf Forschungseinrichtungen zu erörtern. Nach dem betreffenden nationalen Recht wurde Industrie- und Handelsbetrieben eine Steuervergünstigung für Forschungsausgaben gewährt, allerdings nur dann, wenn die Forschungstätigkeiten in Frankreich ausgeführt wurden. Einer der Rechtfertigungsgründe, auf die sich die französische Regierung berief, war das Erfordernis der Förderung von Forschung und Entwicklung. Der Gerichtshof hat anerkannt, dass dies ein berechtigter Grund des Allgemeininteresses sein könne, jedoch die Auffassung vertreten, dass er die fragliche Maßnahme nicht rechtfertigen könne, da sie im Widerspruch zu den in Art. 163 EG genannten Zielen der Gemeinschaftspolitik stehe, der, wie Art. 149 EG für die Bildung, das Erfordernis der Zusammenarbeit der Mitgliedstaaten unterstreiche, um das gesamte Potenzial des Binnenmarkts auszuschöpfen [11]. Die deutsche Regierung hat vorgetragen, dass die vorliegende Rechtssache deshalb von der Rechtssache Laboratoires Fournier zu unterscheiden sei, weil in jener das innerstaatliche Recht die Investitionsentscheidungen der Unternehmen beeinflusst habe, während hier § 3 Nr. 26 EStG die Wirkung habe, den deutschen Universitäten einen objektiven Vorteil zu bieten, ohne in irgendeiner Weise den Betrieb ausländischer Universitäten, die deutsche Lehrbeauftragte beschäftigen möchten, zu beeinträchtigen. Meines Erachtens zeigt sich hierin ein Fehlverständnis dessen, worum es in der vorliegenden Rechtssache geht. Ich habe bereits ausgeführt, dass das Problem der in Rede stehenden Vorschrift des innerstaatlichen Rechts darin besteht, dass sie ein im Grundsatz berechtigtes Ziel dadurch verfolgt, dass sie die Entscheidung von Lehrbeauftragten in einer mit dem Vertrag nicht in Einklang zu bringenden Weise verfälscht. Indem § 3 Nr. 26 EStG einen ähnlichen Einfluss ausübt wie die in der Rechtssache Laboratoires Fournier in Rede stehenden innerstaatlichen Rechtsvorschriften, beeinflusst er die Entscheidungen von Lehrenden darüber, wo in der Europäischen Gemeinschaft sie ihre Leistungen erbringen.

19. Schließlich ist zu bemerken, dass die deutsche Regierung zutreffend darauf hinweist, dass kein Mitgliedstaat verpflichtet sei, die akademischen oder sonstigen Bildungseinrichtungen eines anderen Mitgliedstaats zu fördern. Gleichwohl ist dies kein zulässiger Grund, in die Ausübung der durch den Vertrag garantierten Grundfreiheiten einzugreifen. Dass ein Mitgliedstaat nicht verpflichtet ist, bestimmte Tätigkeiten in einem anderen Mitgliedstaat zu fördern, ist eine Sache; etwas völlig anderes ist es jedoch, den eigenen Staatsangehörigen oder denen eines anderen Mitgliedstaats bestimmte finanzielle Vergünstigungen nur deshalb vorzuenthalten, weil sie von ihren Freizügigkeitsrechten Gebrauch gemacht haben. Bei einem Projekt wie der Europäischen Union und insbesondere als Folge der Ausübung der sich aus den Vertragsvorschriften über die Freizügigkeit

10 — In Fn. 8 angeführt.

11 — Art. 163 Abs. 1 EG bestimmt: „Die Gemeinschaft hat zum Ziel, die wissenschaftlichen und technologischen Grundlagen der Industrie der Gemeinschaft zu stärken ...“ In Art. 163 Abs. 2 EG heißt es: „In diesem Sinne unterstützt sie in der gesamten Gemeinschaft die Unternehmen ... die Forschungszentren und die Hochschulen bei ihren Bemühungen auf dem Gebiet der Forschung und technologischen Entwicklung von hoher Qualität; sie fördert ihre Zusammenarbeitsbestrebungen, damit die Unternehmen vor allem die Möglichkeiten des Binnenmarkts voll nutzen können, und zwar insbesondere durch ... Beseitigung der dieser Zusammenarbeit entgegenstehenden rechtlichen und steuerlichen Hindernisse.“

ergebenden Rechte ist es unvermeidlich, dass ein Teil der Ressourcen der Mitgliedstaaten auch Einzelnen oder Einrichtungen anderer Mitgliedstaaten zugutekommt. Wie der Gerichtshof im Urteil Grzelczyk ausgeführt hat, sollte „eine bestimmte finanzielle Solidarität der Angehörigen [des Aufnahmemitgliedstaats] mit denen der anderen Mitgliedstaaten" bestehen [12]. Diesem Ansatz liegt die Vorstellung zugrunde, dass die nationalen Regierungen, auch wenn sie das ausschließliche Recht zur Regelung von Bereichen wie der sozialen Sicherheit oder der Bildungspolitik behalten, die Ausübung der durch den Vertrag garantierten Rechte nicht beschränken dürfen, um dafür zu sorgen, dass die entsprechenden Geldmittel und Ressourcen nur von ihren eigenen Staatsangehörigen in Anspruch genommen werden können [13].

B — *Die Kohärenz des Steuersystems*

20. Im Urteil Bachmann [14] prüfte der Gerichtshof, ob innerstaatliches Recht, das den Abzug von Renten- und Lebensversicherungsbeiträgen vom steuerpflichtigen Einkommen erlaubte, wenn diese in Belgien, nicht aber dann, wenn sie in einem anderen Mitgliedstaats entrichtet worden waren, mit der Arbeitgeberfreizügigkeit vereinbar sei. Er gelangte zu dem Ergebnis, dass diese Bestimmung durch die Notwendigkeit gerechtfertigt werden könne, die Kohärenz des Steuersystems zu erhalten, da dort ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Abzugsfähigkeit von Versicherungsbeiträgen und der Steuerpflichtigkeit der Beträge bestand, die von Versicherern geschuldet wurden, und der sich aus dem Abzug der Versicherungsbeiträge vom steuerbaren Gesamteinkommen ergebende Einnahmeverlust durch die Besteuerung der von den Versicherern zu zahlenden Pensionen, Renten oder Kapitalabfindungen ausgeglichen wurde.

21. Später ergangene Urteile haben verdeutlicht, dass das Erfordernis eines unmittelbaren Zusammenhangs zwischen der betreffenden Steuervergünstigung und ihrem Ausgleich durch eine spezifische Steuererhebung eine ziemlich belastende Bedingung ist, die sich nicht leicht erfüllen lässt. Mitgliedstaaten haben bei einer Reihe von Gelegenheiten das Erfordernis der Wahrung der steuerlichen Kohärenz geltend gemacht, doch der Gerichtshof hat dieses Argument mit der Feststellung zurückgewiesen, dass kein solcher Zusammenhang bestanden habe [15]. Selbst in den sehr seltenen Fällen, in denen der Gerichtshof festgestellt hat, dass grundsätzlich ein Zusammenhang bestehen könne, hat er die besagte Rechtfertigung nicht zugelassen, weil die entsprechenden Regierungen nicht nachgewiesen hatten, dass die innerstaatliche Maßnahme erforderlich war [16].

12 — Urteil vom 20. September 2001, Grzelczyk (C-184/99, Slg. 2001, I-6193, Randnr. 44). Vgl. auch Urteil vom 15. März 2005, Bidar (C-209/03, Slg. 2005, I-2119, Randnr. 56), und Schlussanträge des Generalanwalts Jacobs in der Rechtssache Kommission/Österreich (angeführt in Fn. 9, Nr. 53).

13 — Vgl. Giubboni, S., „Free Movement of Persons and European Solidarity", European Law Journal, 13, 2007, S. 360-379.

14 — Urteil vom 28. Januar 1992, Bachmann (C-204/90, Slg. 1992, I-249). Vgl. auch Urteil vom 28. Januar 1992, Kommission/Belgien (C-300/90, Slg. 1992, I-305).

15 — Vgl. z. B. Urteile vom 29. März 2007, Rewe Zentralfinanz (C-347/04, Slg. 2007, I-2647, Randnrn. 62 bis 64), und vom 14. September 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, Slg. 2006, I-8203, Randnr. 53 und die dort angeführte Rechtsprechung).

16 — Urteile vom 14. Februar 1995, Schumacker, (C-279/93, Slg. 1995, I-225), vom 7. September 2004, Manninen (C-319/02, Slg. 2004, I-7477), und vom 6. März 2007, Meilicke u. a. (C-292/04, Slg. 2007, I-1835).

22. Im Vorlagebeschluss in der vorliegenden Rechtssache stellt der Bundesfinanzhof fest, § 3 Nr. 26 EStG habe den Zweck, durch eine steuerliche Maßnahme den deutschen Staat von bestimmten ihm obliegenden Aufgaben zu entlasten: auf der einen Seite werde Lehrbeauftragten eine Steuerbefreiung gewährt, falls sie an einer öffentlichen Universität unterrichteten; auf der anderen Seite komme dem deutschen Staat ein entsprechender Vorteil zugute, da er den Bedarf dieser Universitäten an Lehre und Forschung zu einem moderaten Preis decken könne. Daher, so das vorlegende Gericht, bestehe zwischen der Steuerbefreiung und der Lehrtätigkeit zugunsten einer staatlichen Einrichtung ein unmittelbarer Zusammenhang.

23. Ich vermag jedoch nicht zu erkennen, wie dies im Licht der Folgerechtsprechung zum Urteil Bachmann der Fall sein könnte. Bei der Prüfung innerstaatlicher Rechtsvorschriften, durch die in die Ausübung der Grundfreiheiten eingegriffen wurde, hat der Gerichtshof durchweg entschieden, dass zwischen der Steuererleichterung und einer beliebigen sie ausgleichenden Steuererhebung ein klarer und unzweideutiger Zusammenhang bestehen muss. Im vorliegenden Fall wird vorgetragen, dass die Befreiung von der Einkommensteuer durch den dem deutschen Staat aus der Lehr- und Forschungstätigkeit von nebenberuflichen Lehrbeauftragten erwachsenen Vorteil ausgeglichen werde. Ein solcher allgemeiner, unbestimmter und entfernter Zusammenhang zwischen der Ermäßigung für den Einzelnen und dem Vorteil für den Staat bleibt aber deutlich unterhalb der durch das Urteil Bachmann gesetzten Schwelle [17].

24. Daher kann § 3 Nr. 26 EStG meines Erachtens nicht durch die Berufung auf die Notwendigkeit, die Kohärenz des Steuersystems zu wahren, gerechtfertigt werden.

25. Ich schlage dem Gerichtshof vor, die zweite Frage wie folgt zu beantworten: Die Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit kann nicht dadurch gerechtfertigt werden, dass die nationalstaatliche Steuerbegünstigung nur durch eine Tätigkeit zugunsten einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts legitimiert ist.

17 — In meinen Schlussanträgen in der Rechtssache Marks & Spencer (C-446/03, Urteil vom 13. Dezember 2005, Slg. 2005, I-10837) habe ich ausgeführt, dass der im Urteil Bachmann angelegte Maßstab zu streng sei, und vorgeschlagen, ihn dahin zu lockern, das Ziel der innerstaatlichen Rechtsvorschriften zum Kriterium für die Akzeptanz des auf die steuerliche Kohärenz gestützten Rechtfertigungsgrundes zu machen. Auch Generalanwältin Kokott hatte in ihren Schlussanträgen in der oben angeführten Rechtssache Manninen (ebd.) einen ähnlichen Vorschlag gemacht. Der Gerichtshof hat jedoch die im Urteil Bachmann vertretene Ansicht nicht aufgegeben. Auf jeden Fall hält § 3 Nr. 26 EStG diesem weniger anspruchsvollen Maßstab nicht einmal dann stand, wenn grundsätzlich angenommen wird, dass sein Ziel und sein Grundgedanke mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar sind, da nicht nachgewiesen worden ist, dass der Eingriff in die Rechte von Herrn Jundt, seine Leistungen in einem anderen Mitgliedstaat zu erbringen, zur Erreichung dieses Ziels erforderlich wäre.

## IV — Dritte Frage: Gestaltung des Bildungssystems

26. Nach Art. 149 Abs. 1 EG trägt die „Gemeinschaft ... zur Entwicklung einer qualitativ hoch stehenden Bildung dadurch bei, dass sie die Zusammenarbeit zwischen den Mitgliedstaaten fördert und die Tätigkeit der Mitgliedstaaten unter strikter Beachtung der Verantwortung der Mitgliedstaaten für die Lehrinhalte und die Gestaltung des Bildungssystems sowie der Vielfalt ihrer Kulturen und Sprachen erforderlichenfalls unterstützt und ergänzt". Der Bundesfinanzhof möchte wissen, ob sich § 3 Nr. 26 EStG als Ausdruck der Befugnis der Mitgliedstaaten rechtfertigen lässt, über die Gestaltung ihrer Bildungssysteme selbst zu entscheiden. Seiner Auffassung nach umfasst diese Befugnis die Freiheit, eine Steuerbegünstigung auf Tätigkeiten zu beschränken, die im Dienst oder im Auftrag einer inländischen öffentlichen Universität ausgeübt würden. § 3 Nr. 26 EStG ziele nicht auf eine Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit ab, sondern darauf, die Bereitschaft von Menschen zu fördern, ehrenamtlich zum Bildungsangebot der öffentlichen Einrichtungen beizutragen.

27. Zu dieser Frage genügen zwei Bemerkungen. Erstens ist § 3 Nr. 26 EStG, wie die Kommission zutreffend vorträgt, keine Maßnahme, die die Lehrinhalte oder die Gestaltung des Bildungssystems beträfe. Er ist vielmehr eine steuerliche Maßnahme allgemeiner Art, die eine Steuervergünstigung für denjenigen vorsieht, der gemeinnützige Tätigkeiten ausübt. Selbstverständlich sind Lehre und Forschung, deren Nutznießer öffentliche Bildungseinrichtungen sind, eindeutig dem Gemeinwohl zuzurechnen; dasselbe gilt jedoch auch für eine Vielzahl anderer Tätigkeiten (von der Beteiligung an künstlerischen Vorhaben bis zur Pflege alter Menschen) und Einrichtungen (von mildtätigen bis zu kirchlichen Einrichtungen). Eine solche Bestimmung ist eindeutig nicht Ausdruck der Befugnis eines Mitgliedstaats zur Gestaltung seines Bildungssystems; andernfalls fiele jegliches innerstaatliche Recht, das sich irgendwie mit der Bildung in Zusammenhang bringen ließe, in den Anwendungsbereich des Art. 149 EG.

28. Zweitens muss ein Mitgliedstaat bekanntlich auch dann, wenn er Regelungen in einem seiner ausschließlichen Zuständigkeit unterliegenden Bereich trifft, dabei so vorgehen, dass sein Handeln im Einklang mit dem Vertrag und insbesondere mit den Grundfreiheiten steht [18]. In jüngster Zeit hat der Gerichtshof diesen Grundsatz im Urteil Kommission/Österreich [19] in Bezug

18 — Vgl. z. B. Urteile Manninen (in Fn. 16 angeführt) (direkte Steuern), vom 15. Januar 2002, Gottardo (C-55/00, Slg. 2002, I-413) (soziale Sicherheit), vom 7. Dezember 2000, Telaustria und Telefonadress (C-324/98, Slg. 2000, I-10745) (Verträge über die öffentliche Auftragsvergabe, die vom Anwendungsbereich der Vergaberichtlinien ausgenommen sind).

19 — In Fn. 9 angeführt.

auf die Gestaltung des Bildungswesens bestätigt. Bei der Prüfung der zweiten Frage habe ich bereits dargelegt, dass die in Rede stehende innerstaatliche Rechtsvorschrift die den Lehrbeauftragten freistehende Entscheidung, wo sie ihre Leistungen anbieten, künstlich behindert. Daher wäre diese Bestimmung selbst dann nicht mit dem Vertrag zu vereinbaren, wenn sie eine die Gestaltung des Bildungssystems betreffende Maßnahme wäre.

29. Ich schlage dem Gerichtshof vor, die dritte Frage wie folgt zu beantworten: Art. 149 EG, wonach die Verantwortung für die Gestaltung ihrer Bildungssysteme bei den Mitgliedstaaten verbleibt, kann nicht dahin ausgelegt werden, dass § 3 Nr. 26 EStG nicht in den Anwendungsbereich der Vertragsbestimmungen über die Dienstleistungsfreiheit fällt, oder dahin, dass die Entscheidung, Lehrbeauftragten, die an Universitäten in anderen Mitgliedstaaten unterrichten, die fragliche Steuerbegünstigung zu versagen, rechtmäßig ist.

## V — Ergebnis

30. Aus diesen Gründen schlage ich dem Gerichtshof vor, die vom Bundesfinanzhof vorgelegten Fragen folgendermaßen zu beantworten:

1. Vom Schutzbereich des Art. 49 EG wird auch die nebenberufliche Tätigkeit als Lehrer im Dienst oder Auftrag einer juristischen Person des öffentlichen Rechts erfasst, für die der Lehrbeauftragte eine Aufwandsentschädigung erhält.

2. Die Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit kann nicht dadurch gerechtfertigt werden, dass die nationalstaatliche Steuerbegünstigung nur durch eine Tätigkeit zugunsten einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts legitimiert ist.

3. Art. 149 EG, wonach die Verantwortung für die Gestaltung ihrer Bildungssysteme bei den Mitgliedstaaten verbleibt, kann nicht dahin ausgelegt werden, dass § 3 Nr. 26 Einkommensteuergesetz nicht in den Anwendungsbereich der Vertragsbestimmungen über die Dienstleistungsfreiheit fällt, oder dahin, dass die Entscheidung, Lehrbeauftragten, die an Universitäten in anderen Mitgliedstaaten unterrichten, die fragliche Steuerbegünstigung zu versagen, rechtmäßig ist.