FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT M. POIARES MADURO fremsat den 10. oktober 2007 [1]

1. Ved nærværende forelæggelse spørger Bundesfinanzhof i det væsentlige Domstolen om rækkevidden af artikel 49 EF, som sikrer den frie udveksling af tjenesteydelser, og de begrundelser, som en medlemsstat kan påberåbe sig, når en persons ret til at udøve denne frihed begrænses som følge af indkomstskatteregler.

I — Hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

2. Sagens omstændigheder er ret klare. Sagsøgeren i hovedsagen (herefter »Hans-Dieter Jundt«), som er tysk statsborger, er advokat og bor og arbejder i Tyskland. Sagsøgeren sambeskattes for så vidt angår indkomstskat med sin hustru, hvorfor hun også er part i sagen. I 1991 påbegyndte han en 16-timers-stilling som lærer ved Strasbourg Universitet. Hans gage var 5 760 FRF. Efter fradrag af franske socialsikringsbidrag udgjorde hans nettoløn 4 814,79 FRF.

3. Da Finanzamt (de tyske skattemyndigheder) opkrævede indkomstskat af bruttobetalingen, klagede Hans-Dieter Jundt over denne afgørelse, idet han gjorde gældende, at § 3, nr. 26, i Einkommensteuergesetz (tysk lov om indkomstskat) (herefter »EStG's § 3, nr. 26«) skulle finde anvendelse. I henhold til denne bestemmelse er »omkostningsgodtgørelser« på op til 2 400 DEM (1 848 EUR) fritaget for skat, når de hidrører fra bibeskæftigelse som træner, underviser, børnepasser eller lignende bibeskæftigelse, kunstnerisk virksomhed, der udføres som bibeskæftigelse, eller pleje af ældre, syge eller handicappede personer, der udføres som bibeskæftigelse, ansat af eller i opdrag for en indenlandsk, offentlig juridisk person eller organer til fremme af almennyttige, velgørende og kirkelige formål.

4. Hans-Dieter Jundts klage blev afvist, og han indbragte sagen for Finanzgericht (skatteretten), som gav skattemyndighederne

1 — Originalsprog: engelsk.

medhold. Bundesfinanzhof (forbundsskatteretten) gav sagsøgeren tilladelse til at appellere afgørelsen for så vidt angik retsspørgsmålene. Sagsøgerens principale appelanbringende var, at skattemyndighedernes afslag på at skattefritage ham var uforeneligt med fællesskabsretten, idet dette indebar diskriminering af aktiviteter udført for offentligretlige institutioner i andre medlemsstater.

5. Bundesfinanzhof har udsat sagen og forelagt Domstolen følgende spørgsmål:

»1) Skal artikel 59 i EF-traktaten (efter ændring nu artikel 49 EF) fortolkes således, at den tillige omfatter bibeskæftigelse som underviser, ansat af eller i opdrag for en offentlig juridisk person (universitet), for hvilken præstation der som følge af dens ærehvervslignende karakter alene ydes en omkostningsgodtgørelse?

2) Såfremt spørgsmål 1 besvares bekræftende: Er den begrænsning af retten til fri udveksling af tjenesteydelser, hvorefter godtgørelser alene er omfattet af skattebegunstigelsen, såfremt de udbetales af en indenlandsk, offentlig juridisk person (konkret EStG's § 3, nr. 26), begrundet, idet den nationale skattebegunstigelse alene legitimeres af en beskæftigelse, der udføres til fordel for en indenlandsk, offentlig juridisk person?

3) Såfremt spørgsmål 2 besvares benægtende: Skal artikel 126 i EF-traktaten (nu artikel 149 EF) fortolkes således, at en skatteretlig bestemmelse, der supplerer uddannelsessystemet (konkret EStG's § 3, nr. 26), er lovmedholdelig, henset til det ansvar, der fortsat påhviler medlemsstaterne?«

II — Det første spørgsmål: rækkevidden af artikel 49 EF

6. Der er mellem parterne enighed om, at den omhandlede nationale bestemmelse begrænser Hans-Dieter Jundts frihed til i henhold til artikel 49 EF at udbyde sine tjenesteydelser i en anden medlemsstat, idet den fratager ham en skattefordel, som han ville have haft, hvis han havde udbudt de samme tjenesteydelser til modtagere i sit eget

land. Det er åbenlyst, at EStG's § 3, nr. 26, ville have fundet anvendelse, og Hans-Dieter Jundt ville have været skattefritaget, hvis han havde modtaget det samme pengebeløb for deltidsundervisning ved et tysk offentligt universitet.

7. Bundesfinanzhof er i tvivl om, hvorvidt Hans-Dieter Jundts virksomhed henhører under anvendelsesområdet for artikel 49 EF, eftersom EStG's § 3, nr. 26, henviser til »omkostningsgodtgørelser«. Artikel 50 EF bestemmer følgende: »Som tjenesteydelser i denne traktats forstand betragtes de ydelser, der normalt udføres mod betaling [...]«. For at en virksomhed kan anses for at være en »tjenesteydelse« og dermed være omfattet af artikel 49 EF, må den person, som udbyder tjenesteydelsen, derfor modtage betaling herfor. Bundesfinanzhof spørger, om der stadig er tale om en »tjenesteydelse« i traktatens forstand, hvis den person, der udfører tjenesteydelsen, kun betales et beløb til dækning af »udgifter« i forbindelse med sin virksomhed, men ikke har nogen fortjeneste? Eller med andre ord, udgør en »omkostningsgodtgørelse« »betaling«, således at den relevante virksomhed falder inden for artikel 49 EF og 50 EF?

8. Jeg bemærker først, at Domstolen har anlagt en bred fortolkning af, hvad der udgør »betaling« i traktatens forstand, og har lagt vægt på den relevante virksomheds økonomiske karakter. I Bond van Adverteerders-sagen [2], som vedrørte grænseoverskridende transmission af radio- og tv-programmer, fastslog Domstolen, at den omstændighed, at kabeldistributionsselskaberne i transmissionsstaten ikke var forpligtet til at betale kabelnetværksoperatørerne i modtagerstaten for udsendelse af deres programmer, ikke betød, at tjenesteydelsen ikke blev udført mod »betaling«, eftersom sidstnævnte blev betalt af deres abonnenter, og at EØF-traktatens artikel 60 (nu artikel 50 EF) ikke kræver, at tjenesteydelsen betales af den, der modtager ydelsen.

9. I Steymann-sagen [3] udførte sagsøgeren forskelligt manuelt arbejde såsom blikkenslagerarbejde og almindeligt husholdningsarbejde for et religiøst fællesskab, hvoraf han var medlem, og som til gengæld dækkede hans materielle fornødenheder. Domstolen fastslog, at hans arbejde, som var en væsentlig del af hans deltagelse i dette fællesskab, kunne udgøre en »økonomisk virksomhed«, og at de tjenesteydelser, som han modtog fra gruppen, udgjorde en »indirekte modydelse« for hans arbejde. Denne sag slår fast, at betaling ikke behøver antage form af betaling i penge, men kan bestå i naturalydelser og kun *indirekte* være forbundet med den udførte tjenesteydelse.

2 — Dom af 26.4.1988, sag 352/85, Sml. s. 2085, præmis 16. Jf. også dom af 11.4.2000, forenede sager C-51/96 og C-191/97, Deliège, Sml. I, s. 2549.

3 — Dom af 5.10.1988, sag 196/87, Sml. s. 6159.

10. Betalingsbegrebet blev nyligt behandlet af Domstolen i Geraets-Smits og Peerboomssagen [4] angående levering af tjenesteydelser på lægeområdet. En række medlemsstater havde gjort gældende, at der ikke er tale om betaling, når en patient modtager lægebehandling på et hospital uden selv at betale herfor, eller når han bliver refunderet udgifterne efter en sygeforsikringsordning. Domstolen forkastede imidlertid denne opfattelse og fastslog, at den omstændighed, at behandlingen direkte betales af forsikringsselskabet til en fast takst, ikke betyder, at den falder uden for fællesskabsrettens anvendelsesområde. I sin forklaring af den korrekte fastsættelse af betalingsbegrebet gentog Domstolen princippet om, at »det væsentlige kendetegn ved betalingen findes i det forhold, at den udgør det økonomiske modstykke til den pågældende tjenesteydelse«, og konkluderede, at »de betalinger, der foretages af sygekasserne [...] også selv om de udgør faste beløb, udgør det økonomiske modstykke til hospitalsydelser og har utvivlsomt karakter af betaling for det hospital, der har fordel heraf, og som udøver *en økonomisk aktivitet*« (min fremhævelse) [5].

11. Der er desuden intet — hverken i traktaten eller i Domstolens praksis — der indikerer, at en person skal have en økonomisk fortjeneste for at kunne nyde godt af den ved traktaten sikrede ret til fri udveksling af tjenesteydelser. Som Kommissionen i sine indlæg med rette har påpeget, er »betaling« og »fortjeneste« to forskellige begreber, og artikel 50 EF henviser kun til førstnævnte som udtryk for en økonomisk aktivitet. I Geraets-Smits og Peerboomssagen havde visse medlemsstater således gjort gældende, at en tjenesteydelse kun kan henhøre under artikel 50 EF, hvis den person, som leverer tjenesteydelsen, gør dette med økonomisk vinding for øje, men denne argumentation blev forkastet af Domstolen. Som påpeget af generaladvokat Jacobs, »[kan] en aktivitet [...] ikke siges ikke at være økonomisk, blot fordi den ikke udøves med økonomisk vinding for øje« [6]. Det forhold, at aktiviteten ikke udøves med økonomisk vinding for øje, bringer den ikke i sig selv uden for artikel 50 EF's anvendelsesområde.

12. Den afgørende faktor, som bringer en aktivitet inden for anvendelsesområdet for traktatens bestemmelser om retten til fri udveksling af tjenesteydelser, er aktivitetens økonomiske karakter: aktiviteten må ikke udføres vederlagsfrit, men det er ikke nødvendigt, at personen, der udfører tjenesteydelsen, gør det med vinding for øje.

4 — Dom af 12.7.2001, sag C-157/99, Sml. I, s. 5473.

5 — Samme dom, præmis 58.

6 — Forslag til afgørelse af 1.12.2005 i forbindelse med dom af 23.11.2006, sag C-5/05, Joustra, Sml. I, s. 11075 punkt 84. Jeg behandlede også dette spørgsmål i mit forslag til afgørelse af 10.11.2005 i forbindelse med dom af 11.7.2006, sag C-205/03, FENIN, Sml. I, s. 6295, som vedrørte definitionen af begrebet en »virksomhed« i en konkurrenceretlig sammenhæng. Som jeg angav dér, »[kan der] også selv om der ikke arbejdes med vinding for øje, [...] være tale om en markedsdeltagelse, som kan undergrave konkurrencereglernes mål«.

13. Endelig anfører Kommissionen, at de betalinger, som Hans-Dieter Jundt modtog fra Strasbourg Universitet i denne sag, på ingen måde var begrænset til hans faktiske udgifter. Det tilkommer den nationale domstol at afgøre dette spørgsmål, som relaterer sig til faktum. Det er under alle omstændigheder, i lyset af gennemgangen af betalingsbegrebet ovenfor, ikke nødvendigt at undersøge dette spørgsmål særskilt.

14. Jeg foreslår Domstolen at besvare det første spørgsmål således: »Bibeskæftigelse som lærer, for eller på vegne af en offentlig juridisk person, og for hvilken vedkommende modtager en omkostningsgodtgørelse, er omfattet af anvendelsesområdet for artikel 49 EF.«

III — Det andet spørgsmål: begrundelser for hindringen for den frie udveksling af tjenesteydelser

15. En medlemsstat kan vedtage foranstaltninger, som hindrer den frie udveksling af tjenesteydelser, hvis sådanne foranstaltninger kan begrundes i den offentlige interesse og ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at opfylde det legitime formål [7]. Bundesfinanzhof spørger, hvorvidt den omstændighed, at den pågældende skattefritagelse kun finder anvendelse, når aktiviteten er til gavn for en indenlandsk, offentlig juridisk person, udgør en sådan begrundelse. Bundesfinanzhof fokuserer sin gennemgang på nødvendigheden af at bevare sammenhængen i beskatningsordningen. Herudover gør den tyske regering gældende, at den relevante nationale lovgivning kan begrundes som en foranstaltning til fremme af uddannelse, forskning og udvikling ved tyske offentlige universiteter.

A — *Fremme af uddannelse, forskning og udvikling*

16. Kernen i den tyske regerings argumentation er, at formålet med EStG's § 3, nr. 26, er at fremme uddannelse og forskning, hvilket ifølge Domstolen kan udgøre et tvingende alment hensyn [8]. Denne bestemmelse sætter offentlige universiteter i stand til at tiltrække lærere, som er villige til at undervise på deltid for et beskedent beløb,

7 — Jf. f.eks. dom af 9.11.2006, sag C-433/04, Kommissionen mod Belgien, Sml. I, s. 10653, præmis 33 og den deri nævnte retspraksis.

8 — Jf. dom af 10.3.2005, sag C-39/04, Laboratoires Fournier, Sml. I, s. 2057, præmis 23.

som er fritaget for indkomstskat. Bestemmelsen virker dermed som et incitament for kvalificerede personer til at blive involveret i aktiviteter såsom universitetsundervisning og forskning, som er til nytte for almenheden, og hvorved de til gengæld får et beløb til dækning af deres omkostninger. På denne måde kan universiteter varetage deres opgaver uden at være nødsaget til at konkurrere indbyrdes om lærere med passende kvalifikationer ved at anvende deres begrænsede ressourcer til at tilbyde underviserne et økonomisk incitament. Den tyske regering har dernæst anført, at Tyskland har ret til at anvende sit skattesystem til at yde støtte til dets egne indenlandske universiteter uden at være forpligtet til at yde lignende støtte til universiteter i andre medlemsstater ved at fritage salærer betalt af sidstnævnte til lærere, der beskattes i Tyskland, fra indkomstskat. Dette er en følge af, at såvel direkte beskatning som opbygningen af uddannelsessystemet er områder, som stadig hovedsageligt er reguleret af national lovgivning, og områder med hensyn til hvilke medlemsstaterne har et meget bredt skøn i forbindelse med vedtagelse af de relevante nationale regler.

17. Denne argumentation må forkastes. Medlemsstaterne kan vedtage politikker og foranstaltninger til fremme af uddannelse og forskning ved deres akademiske institutioner, men dette skal ske på en måde, som er forenelig med fællesskabsretten. Artikel 149, stk. 1, EF fastsætter, at »Fællesskabet bidrager til udviklingen af et højt uddannelsesniveau ved at fremme samarbejdet mellem medlemsstaterne, og om nødvendigt at støtte og supplere disses indsats [...]«, og artikel 149, stk. 2, EF bestemmer, at »målene for Fællesskabets indsats er [...] at begunstige studerende og læreres mobilitet«. Den omtvistede nationale lovgivning er klart i strid med disse mål, idet den afholder lærere fra at udøve deres grundlæggende ret til frit at udbyde deres tjenesteydelser i en anden medlemsstat end deres egen, idet de fratages en skattefordel, som de ellers ville have haft, hvis de var forblevet i deres hjemland. Det er klart, at hvis en lærer, som beskattes i Tyskland, har valget mellem enten at forblive i Tyskland og få et skattefrit salær eller tage til Frankrig og betale skat af det samme salær, vil vedkommende være tilbøjelig til at forblive i Tyskland. I sagen Kommissionen mod Østrig [9], som vedrørte studerendes mobilitet og adgang til højere uddannelse, udtrykte Domstolen sin misbilligelse af denne type national foranstaltning således: »De rettigheder, som traktaten giver på området for fri bevægelighed, får ikke fuld gennemslagskraft, hvis en person bliver straffet for at gøre brug af dem. Denne betragtning er særlig vigtig inden for uddannelsesområdet, når henses til de mål, som forfølges med artikel 3, stk. 1, litra q), EF og artikel 149, stk. 2, andet led, EF, nemlig at begunstige studerendes og læreres mobilitet« (præmis 44). I denne sag kan den omtvistede nationale lovbestemmelse kun begrundes under henvisning til tvingende almene hensyn, som gør netop denne foranstaltning uundværlig i forbindelse med fremme af uddannelse og forskning ved tyske universiteter. Det forekommer imidlertid muligt at nå dette mål ved andre midler, som ikke kunstigt forvrider læreres valg med hensyn til hvor de skal udbyde deres tjenesteydelser, og den tyske regering har ikke fremført

9 — Dom af 7.7.2005, sag C-147/03, Sml. I, s. 5969.

nogen argumenter til støtte for, at det legitime mål med den pågældende skattemæssige foranstaltning ikke vil opfyldes, medmindre foranstaltningen tillades.

18. Domstolen har for nyligt behandlet virkningen af en sådan begrundelse i forbindelse med forskningsinstitutioner i Laboratoires Fournier-sagen [10]. Den relevante nationale lovgivning gav et skattefradrag til industri- og handelsvirksomheder for udgifter til forskning, men kun såfremt forskningen fandt sted i Frankrig. Den franske regering begrundede bl.a. denne lovgivning med nødvendigheden af at fremme forskning og udvikling. Domstolen, som anerkendte, at dette kunne udgøre et berettiget alment hensyn, fastslog, at dette ikke kunne begrunde den pågældende nationale foranstaltning, idet den ikke var forenelig med Fællesskabets politiske mål udtrykt i artikel 163 EF, som, i lighed med artikel 149 EF vedrørende uddannelse, understreger nødvendigheden af samarbejde mellem medlemsstaterne for at udnytte mulighederne i det indre marked fuldt ud [11]. Den tyske regering har anført, at der må sondres mellem nærværende sag og Laboratoires Fournier-sagen, fordi den nationale lovgivning i sidstnævnte sag påvirkede virksomheders beslutninger med hensyn til investeringer, mens virkningen af EStG's § 3, nr. 26, er at tilbyde tyske universiteter en objektiv fordel, uden at dette på nogen måde påvirker udenlandske universiteter, som måtte ønske at ansætte tyske lærere. Dette er efter min opfattelse udtryk for en misforståelse af, hvad denne sag drejer sig om. Som jeg allerede har forklaret, er problemet med den omtvistede bestemmelse i den nationale lovgivning, at den forfølger et mål, som i princippet er legitimt, ved at lægge hindringer i vejen for læreres valgmuligheder på en måde, som ikke er forenelig med traktaten. EStG's § 3, nr. 26, som har en lignende virkning som den omtvistede nationale lovgivning i Laboratoires Fournier-sagen, påvirker læreres valg af, hvor i det Europæiske Fællesskab de skal udbyde deres tjenesteydelser.

19. Endelig skal jeg bemærke, at den tyske regering med rette har anført, at en medlemsstat ikke er forpligtet til at yde støtte til akademiske eller andre undervisningsinstitutioner i en anden medlemsstat. Dette er imidlertid ikke en gyldig begrundelse for at hindre udøvelsen af de ved traktaten sikrede grundlæggende friheder. En ting er, at en medlemsstat ikke er forpligtet til at yde støtte til visse aktiviteter i en anden medlemsstat. En anden er, at en medlemsstats egne statsborgere eller statsborgere i en anden medlemsstat nægtes visse økonomiske for-

10 — Nævnt i fodnote 8.

11 — Artikel 163, stk. 1, EF bestemmer, at »Fællesskabet har som mål at styrke det videnskabelige og teknologiske grundlag for Fællesskabets industri«, og artikel 163, stk. 2, EF bestemmer, at »i dette øjemed opmuntrer det i hele Fællesskabet virksomheder, [...] forskningscentre og universiteter i deres indsats for forskning og teknologisk udvikling af høj kvalitet; det støtter deres samarbejdsbestræbelser, idet det i særdeleshed søger at gøre det muligt for virksomhederne at udnytte mulighederne i det indre marked fuldt ud, især ved [...] at fjerne juridiske og fiskale hindringer for dette samarbejde«.

dele, alene fordi de har udnyttet deres ret til fri bevægelighed. I et projekt som Den Europæiske Union og navnlig som en konsekvens af udøvelsen af rettighederne i henhold til traktatens bestemmelser om fri bevægelighed er det uundgåeligt, at visse af medlemsstaternes ressourcer også vil gavne individer og institutioner i andre medlemsstater. Som Domstolen har fastslået i Grzelczyk-sagen, bør der være »en vis grad af økonomisk solidaritet fra denne stats statsborgeres side med statsborgere fra andre medlemsstater« [12]. Begrundelsen herfor er, at selv om nationale regeringer forbliver enekompetente til at regulere områder såsom socialsikringspolitik eller uddannelsespolitik, kan de ikke begrænse udøvelsen af de ved traktaten sikrede rettigheder med henblik på at sikre, at det kun er deres egne statsborgere, som profiterer de relevante midler og ressourcer [13].

B — *Sammenhængen i beskatningsordningen*

20. I Bachmann-sagen [14] undersøgte Domstolen, hvorvidt en national lovgivning, som tillod fradrag for bidrag til pension og livsforsikring i den skattepligtige indkomst, hvis de var blevet indbetalt i Belgien, men ikke hvis de var blevet indbetalt i en anden medlemsstat, var forenelig med bestemmelserne om arbejdstageres frie bevægelighed. Domstolen fastslog, at bestemmelsen kunne begrundes i nødvendigheden af at sikre sammenhængen i beskatningsordningen, eftersom der forelå en direkte sammenhæng mellem fradragsretten for forsikringsbidragene og skattepligten for de beløb, der udbetaltes af forsikringsselskaberne, idet provenutabet, der fulgte af fradraget i hele den skattepligtige indkomst for forsikringsbidragene, blev udlignet af beskatningen af de pensions-, rente- eller kapitalbeløb, der udbetaltes af forsikringsselskaberne.

21. Senere sager har fastslået, at kravet om en direkte sammenhæng mellem den pågældende skattemæssige fordel og udligningen af denne fordel ved en bestemt skatteopkrævning er en temmelig byrdefuld betingelse, som kun vanskeligt kan opfyldes. Medlemsstaterne har ved flere lejligheder henvist til nødvendigheden af at bevare sammenhængen i beskatningsordningen, men Domstolen har forkastet en sådan argumentation under henvisning til, at der ikke forelå en sådan direkte sammenhæng [15]. Selv i de meget få sager, hvor Domstolen har fastslået, at der i princippet kunne findes en sådan sammenhæng, har den forkastet den påståede begrundelse, fordi de sagsøgte regeringer ikke havde ført bevis for, at den nationale foranstaltning var nødvendig [16].

12 — Jf. dom af 20.9.2001, sag C-184/99, Sml. I, s. 6193, præmis 44. Jf. også dom af 15.3.2005, sag C-209/03, Bidar, Sml. I, s. 2119, præmis 56, og punkt 53 i generaladvokatens forslag til afgørelse i sagen Kommissionen mod Østrig, nævnt i fodnote 9.

13 — Jf. S. Giubboni, »Free Movement of Persons and European Solidarity«, *European Law Journal*, bind 13 (2007), issue 3, s. 360-379.

14 — Dom af 28.1.1992, sag C-204/90, Sml. I, s. 249. Jf. også dom af 28.1.1992, sag C-300/90, Kommissionen mod Belgien, Sml. I, s. 305.

15 — Jf. f.eks. dom af 29.3.2007, sag C-347/04, Rewe Zentralfinanz, Sml. I, s. 2647, præmis 62-64, og af 14.9.2006, sag C-386/04, Centro di Musicologia Walter Stauffer, Sml. I, s. 8203, præmis 53 og den deri nævnte retspraksis.

16 — Jf. dom af 14.2.1995, sag C-279/93, Schumacker, Sml. I, s. 225, af 7.9.2004, sag C-319/02, Manninen, Sml. I, s. 7477, og af 6.3.2007, sag C-292/04, Meilicke m.fl., Sml. I, s. 1835.

22. Bundesfinanzhof udtaler i forelæggelseskendelsen i denne sag, at formålet med EStG's § 3, nr. 26, er at aflaste den tyske stat i forbindelse med varetagelse af visse opgaver, som påhviler den, ved hjælp af en skattemæssig foranstaltning: på den ene side gives lærere en skattefritagelse, hvis de underviser ved offentlige universiteter; på den anden side tilgodeses den tyske stat også, fordi den kan opfylde disse universiteters undervisnings- og forskningsbehov for en beskeden pris. Den forelæggende ret konkluderer derfor, at der er en direkte sammenhæng mellem skattefritagelsen og undervisningsaktiviteterne til fordel for en statsinstitution.

23. Jeg kan imidlertid ikke indse, hvorledes dette kan være tilfældet set i lyset af retspraksis siden Bachmann-sagen. Det er Domstolens faste praksis, når den har behandlet national lovgivning, som påvirker udøvelsen af grundlæggende friheder, at der skal være en klar og utvetydig sammenhæng mellem den skattemæssige fordel og udligningen af denne fordel ved en bestemt skatteopkrævning. I denne sag angives det, at indkomstskattefritagelsen udlignes af den omstændighed, at den tyske stat drager nytte af deltidsunderviseres undervisnings- og forskningsaktiviteter. En så generel, vag og fjern sammenhæng mellem personens skattefordel og fordelen for staten opfylder langt fra Bachmann-kriteriet [17].

24. Jeg mener derfor ikke, at EStG's § 3, nr. 26, kan begrundes i nødvendigheden af at bevare sammenhængen i beskatningsordningen.

25. Jeg foreslår Domstolen at besvare det andet spørgsmål således: »Den omstændighed, at den nationale skattebegunstigelse kun finder anvendelse, hvor aktiviteten udføres til fordel for en indenlandsk, offentlig juridisk person, kan ikke begrunde hindringen for den frie udveksling af tjenesteydelser.«

17 — I mit forslag til afgørelse af 7.4.2005 i forbindelse med dom af 13.12.2005, sag C-446/03, Marks & Spencer, Sml. I, s. 10837, foreslog jeg, at Bachmann-kriteriet er for strengt og bør mildnes, således at kriteriet for, hvorvidt en begrundelse baseret på sammenhængen i beskatningsordningen kan accepteres, bliver den nationale lovs formål. Generaladvokat Kokott er fremkommet med et lignende forslag i sit forslag til afgørelse i Manninen-sagen. Domstolen har imidlertid ikke opgivet dens valgte kriterium i Bachmann-sagen. EStG's § 3, nr. 26 opfylder under alle omstændigheder ikke engang det mindre krævende kriterium, da — selv om det i princippet accepteres, at dens formål og logik er forenelige med fællesskabsretten — der ikke er ført bevis for, at hindringen af Hans-Dieter Jundts ret til at udbyde tjenesteydelser i en anden medlemsstat er nødvendig for at virkeliggøre dette mål.

IV — Det tredje spørgsmål: uddannelsessystemets opbygning

26. Artikel 149, stk. 1, EF bestemmer, at »Fællesskabet bidrager til udviklingen af et højt uddannelsesniveau ved at fremme samarbejdet mellem medlemsstaterne og om nødvendigt at støtte og supplere disses indsats, med fuld respekt for medlemsstaternes ansvar for undervisningsindholdet og opbygningen af uddannelsessystemerne samt deres kulturelle og sproglige mangfoldighed«. Bundesfinanzhof spørger, om EStG's § 3, nr. 26, kan bevares som et udtryk for medlemsstaternes kompetence til selv at bestemme, hvorledes deres uddannelsessystemer skal opbygges. Bundesfinanzhof er af den opfattelse, at en sådan kompetence omfatter friheden til at begrænse en skattebegunstigelse til aktiviteter, som foretages for eller på vegne af et indenlandsk offentligt universitet. Ifølge Bundesfinanzhof er formålet med EStG's § 3, nr. 26, ikke at hindre den frie udveksling af tjenesteydelser, men at opfordre personer til ulønnet at bidrage til de tjenesteydelser inden for uddannelse, som tilbydes af offentlige institutioner.

27. Jeg skal alene fremsætte to bemærkninger til dette spørgsmål. For det første er EStG's § 3, nr. 26, ikke en foranstaltning, som vedrører undervisningsindholdet eller opbygningen af uddannelsessystemet, som Kommissionen med rette har anført. Der er snarere tale om en generel skattemæssig foranstaltning, som giver en skattebegunstigelse, hvor en person er involveret i aktiviteter, der er til gavn for almenheden. Det er klart, at undervisning og forskning, som er til gavn for offentlige uddannelsesinstitutioner, klart henhører under bestemmelsens anvendelsesområde. Det samme er imidlertid tilfældet for en række andre aktiviteter (der spænder fra deltagelse i kunstneriske projekter til ældreomsorg) og institutioner (der spænder fra velgørenhed til kirkelige organisationer). En sådan bestemmelse er klart ikke et udtryk for en medlemsstats kompetence til at opbygge sit uddannelsessystem. Var dette tilfældet, ville enhver national lovgivning, som kunne siges på en eller anden måde at være forbundet med uddannelse, henhøre under anvendelsesområdet for artikel 149 EF.

28. For det andet fremgår det af fast retspraksis, at selv når en medlemsstat lovgiver på et område, som henhører under medlemsstatens enekompetence, skal den gøre dette i overensstemmelse med traktaten og særligt i overensstemmelse med de grundlæggende friheder [18]. Domstolen har for nyligt bekræftet dette princip i forbindelse med uddannelsessystemets opbygning i sagen Kommissionen mod Østrig [19]. Jeg har

18 — Jf. f.eks. Manninen-dommen nævnt i fodnote 16 (direkte beskatning), dom af 15.1.2002, sag C-55/00, Gottardo, Sml. I, s. 413 (socialsikring), og af 7.12.2000, sag C-324/98, Teleaustria og Telefonadress, Sml. I, s. 10745 (offentlige kontrakter falder uden for anvendelsesområdet for direktiverne om offentligt udbud).

19 — Nævnt i fodnote 9.

allerede under min gennemgang af det andet spørgsmål forklaret, at den omtvistede nationale lovbestemmelse lægger kunstige hindringer for læreres mulige valg med hensyn til, hvor de kan udbyde deres tjenesteydelser. Selv om denne bestemmelse udgjorde en foranstaltning vedrørende uddannelsessystemets opbygning, ville den derfor stadig være uforenelig med traktaten.

29. Jeg foreslår Domstolen at besvare det tredje spørgsmål således: »Artikel 149 EF, som fastsætter, at medlemsstaterne bevarer ansvaret for opbygningen af deres uddannelsessystem, kan ikke fortolkes således, at bestemmelsen indebærer, at EStG's § 3, nr. 26, er udelukket fra anvendelsesområdet for traktatens bestemmelser om den frie udveksling af tjenesteydelser, og denne bestemmelse indebærer ej heller, at det er berettiget at nægte at give den relevante skattebegunstigelse til lærere, som underviser ved universiteter i andre medlemsstater.«

V — Forslag til afgørelse

30. På baggrund af ovenstående foreslår jeg Domstolen at besvare de af Bundesfinanzhof forelagte spørgsmål som følger:

»1) Bibeskæftigelse som lærer for eller på vegne af en offentlig juridisk person, og for hvilken læreren modtager en omkostningsgodtgørelse, er omfattet af anvendelsesområdet for artikel 49 EF.

2) Den omstændighed, at den nationale skattebegunstigelse kun finder anvendelse, når aktiviteten udføres til fordel for en indenlandsk, offentlig juridisk person, kan ikke begrunde hindringen for den frie udveksling af tjenesteydelser.

3) Artikel 149 EF, som fastsætter, at medlemsstaterne bevarer ansvaret for opbygningen af deres uddannelsessystem, kan ikke fortolkes således, at bestemmelsen indebærer, at § 3, nr. 26, i Einkommensteuergesetz er udelukket fra anvendelsesområdet for traktatens bestemmelser om den frie udveksling af tjenesteydelser, og heller ikke således, at det er lovligt ikke at indrømme den pågældende skattebegunstigelse til lærere, der underviser ved universiteter i andre medlemsstater.«