CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL
M. POIARES MADURO
van 10 oktober 2007 [1]

1. Met het onderhavige verzoek wenst het Bundesfinanzhof in wezen van het Hof te vernemen wat de werkingssfeer is van artikel 49 EG, dat het vrij verrichten van diensten waarborgt, en op welke rechtvaardigingsgronden een lidstaat zich kan beroepen wanneer het recht van een individu deze vrijheid uit te oefenen, wordt beperkt als gevolg van de door die lidstaat uitgevaardigde regels betreffende de inkomstenbelasting.

I — De procedure voor de nationale rechter en de prejudiciële vragen

2. De feiten van het geding zijn vrij eenvoudig. Verzoeker in het hoofdgeding H.-D. Jundt (hierna: „Jundt"), een Duitse staatsburger, is van beroep advocaat en woont en werkt in Duitsland. In de inkomstenbelasting wordt hij samen met zijn vrouw aangeslagen, zodat ook zij partij in het geding is. In 1991 vervulde hij een leeropdracht van 16 uur aan de universiteit van Straatsburg voor een vergoeding van 5 760 FRF. Na aftrek van de Franse sociale-zekerheidsbijdragen ontving hij een nettobedrag van 4 814,79 FRF.

3. Toen het Finanzamt (Duitse belastingdienst) de brutobetaling aan de inkomstenbelasting onderwierp, tekende Jundt bezwaar aan met het betoog dat § 3, nr. 26, van het Einkommensteuergesetz (Duitse wet op de inkomstenbelasting; hierna: „EStG") moest worden toegepast. Krachtens deze bepaling geldt een belastingvrijstelling voor alle inkomsten tot een bedrag van 2 400 DEM (1 848 EUR), ontvangen als „onkostenvergoeding" voor bijkomende beroepsactiviteiten als trainer, leerkracht of opvoeder of voor een vergelijkbare bijkomende beroepsactiviteit, voor bijkomende artistieke activiteiten of voor de verpleging, als bijbetrekking, van ouderen, zieken of gehandicapte mensen in dienst of in opdracht van een binnenlandse publiekrechtelijke rechtspersoon of een instelling voor de bevordering van doelstellingen van algemeen belang of van liefdadige en kerkelijke doelstellingen.

4. Het bezwaar werd afgewezen en Jundt stelde beroep in bij het Finanzgericht, dat in het voordeel van het Finanzamt besliste. Het

1 — Oorspronkelijke taal: Engels.

Bundesfinanzhof liet een procedure in „Revision" toe over rechtsvragen. In „Revision" betoogde verzoeker hoofdzakelijk dat de weigering van de belastingdienst hem de gevraagde vrijstelling te verlenen onverenigbaar was met het gemeenschapsrecht, omdat zij discriminerend was voor beroepsactiviteiten bij publiekrechtelijke rechtspersonen in andere lidstaten.

5. Het Bundesfinanzhof heeft de behandeling van de zaak geschorst en drie vragen ter beslissing aan het Hof voorgelegd:

„1) Dient artikel 59 EG-Verdrag (thans artikel 49 EG) aldus te worden uitgelegd dat daaronder ook valt de bijkomende beroepsactiviteit als leraar in dienst of in opdracht van een publiekrechtelijke rechtspersoon (een universiteit), wanneer voor deze beroepsactiviteit, die nagenoeg onbezoldigd is, slechts een onkostenvergoeding wordt betaald?

2) Is, bij een bevestigend antwoord op de eerste vraag, de beperking op het vrij verrichten van diensten — die erin bestaat dat vergoedingen slechts onder een gunstig fiscaal tarief vallen wanneer zij worden betaald door binnenlandse publiekrechtelijke rechtspersonen (in casu § 3, nr. 26, van het Einkommensteuergesetz) — dan gerechtvaardigd doordat het door de nationale overheid toegekende belastingvoordeel uitsluitend wordt toegekend voor een beroepsactiviteit ten gunste van een binnenlandse publiekrechtelijke rechtspersoon?

3) Dient, bij een ontkennend antwoord op de tweede vraag, artikel 126 EG-Verdrag (thans artikel 149 EG) aldus te worden uitgelegd dat een belastingregeling die bijdraagt tot de ontwikkeling van het onderwijsstelsel (zoals in casu § 3, nr. 26, van het Einkommensteuergesetz) toelaatbaar is gelet op de verantwoordelijkheid van de lidstaten, die in dit opzicht blijft bestaan?"

II — De eerste vraag: de werkingssfeer van artikel 49 EG

6. Partijen zijn het erover eens dat de litigieuze nationale regeling een beperking betekent voor de krachtens artikel 49 EG gewaarborgde vrijheid van Jundt, zijn diensten in een andere lidstaat te verrichten, voor zover deze hem een belastingvoordeel ontzegt dat hij wel zou hebben genoten indien hij dezelfde diensten zou hebben aangeboden aan ontvangers in zijn eigen land. Indien

Jundt hetzelfde geldbedrag zou hebben ontvangen als deeltijdleraar aan een Duitse openbare universiteit, zou § 3, nr. 26, EStG ongetwijfeld zijn toegepast en zou hij de belastingvrijstelling hebben gekregen.

7. Het Bundesfinanzhof betwijfelt of de activiteit van Jundt binnen de werkingssfeer van artikel 49 EG valt, daar § 3, nr. 26, EStG verwijst naar „onkostenvergoedingen". Volgens artikel 50 EG „worden als ‚diensten' [in de zin van dit Verdrag] beschouwd de dienstverrichtingen welke gewoonlijk tegen vergoeding geschieden". Een activiteit kan dus enkel een „dienst" zijn en de bescherming van artikel 49 EG genieten indien de persoon die deze dienst verricht een vergoeding ontvangt. Het Bundesfinanzhof vraagt of nog steeds sprake is van „diensten" in de zin van het Verdrag indien de verstrekker van de dienst slechts een vergoeding ontvangt ter dekking van de met zijn activiteiten verbonden onkosten, maar geen winst maakt. Of, om het anders uit te drukken, is een „onkostenvergoeding" een „vergoeding", zodat de betreffende activiteit onder de artikelen 49 EG en 50 EG valt?

8. Aanvankelijk huldigde het Hof een ruime opvatting over wat een „vergoeding" is in de zin van het Verdrag, waarbij het zijn aandacht vooral vestigde op de economische aard van de betreffende activiteit. In het arrest Bond van Adverteerders e.a. [2], dat de uitzending vanuit het buitenland van radio- en televisieprogramma's betrof, stelde het Hof vast dat de omstandigheid dat de uitzenders in de lidstaat van waaruit werd uitgezonden, de exploitanten van kabelnetten in de lidstaat waarin de uitzendingen werden ontvangen niet betaalden voor de doorgifte van de programma's, niet betekende dat deze dienst zonder „vergoeding" werd verricht, daar de laatstgenoemden werden betaald door hun abonnees en artikel 60 EEG-Verdrag (thans artikel 50 EG) niet vereist dat de dienst wordt betaald door degene te wiens behoeve hij wordt verricht.

9. In de zaak Steymann [3] verrichtte de verzoeker verschillende vormen van handenarbeid, zoals loodgieterswerkzaamheden en algemene huishoudelijke taken, voor de religieuze commune waarvan hij lid was en die in ruil daarvoor in zijn materiële behoeften voorzag. Het Hof oordeelde dat zijn werk, dat een wezenlijk onderdeel van de deelname aan deze gemeenschap uitmaakte, als een „economische activiteit" kon worden beschouwd en de voorzieningen die hij van de groep ontving, als een indirecte tegenprestatie voor zijn arbeid. Deze zaak verduidelijkt dat vergoeding niet de vorm hoeft aan te nemen van een voldoening in geld, maar dat het ook kan gaan om een vergoeding in natura, die slechts *indirect* verband houdt met de verrichte dienst.

2 — Arrest van 26 april 1988 (352/85, Jurispr. blz. 2085, punt 16). Zie ook arrest van 11 april 2000, Deliège (C-51/96 en C-191/97, Jurispr. blz. I-2549).

3 — Arrest van 5 oktober 1988 (196/87, Jurispr. blz. 6159).

10. Meer recentelijk heeft het Hof het begrip vergoeding besproken in het arrest Smits en Peerbooms [4], met betrekking tot de verstrekking van medische diensten. Een aantal lidstaten stelden dat er geen sprake is van een vergoeding wanneer de patiënt medische zorg in een ziekenhuis geniet zonder dat hij daarvoor zelf hoeft te betalen of wanneer het door hem betaalde bedrag wordt vergoed in het kader van een ziektekostenverzekering. Het Hof verwierp deze opvatting echter en oordeelde dat de omstandigheid dat de behandeling rechtstreeks op basis van een forfaitair tarief door de verzekeraar wordt betaald, niet betekent dat zij buiten de werkingssfeer van het gemeenschapsrecht valt. In zijn uiteenzetting over de juiste benadering van het begrip vergoeding herhaalde het Hof het beginsel dat „het wezenlijke kenmerk van de vergoeding [...] hierin bestaat, dat zij de economische tegenprestatie voor de betrokken dienst vormt", en concludeerde het dat „de betalingen die de ziekenfondsen [...] verrichten, ook al gaat het om forfaitaire betalingen, wel degelijk de economische tegenprestatie vormen voor de door het ziekenhuis verleende diensten en [...] zonder enige twijfel het karakter [hebben] van een vergoeding voor het ziekenhuis dat de betaling ontvangt en *een activiteit van economische aard verricht*". [5]

11. Daarenboven wijst niets erop — noch in het Verdrag, noch in de rechtspraak van het Hof — dat een persoon winst moet maken om in aanmerking te komen voor de door het Verdrag gewaarborgde vrijheid van dienstverrichting. De Commissie wijst er in haar opmerkingen terecht op dat „vergoeding" en „winst" twee onderscheiden begrippen zijn en dat artikel 50 EG enkel naar het eerstgenoemde verwijst als teken van de verrichting van een economische activiteit. Zo hadden in de zaak Smits en Peerbooms enkele lidstaten betoogd dat een dienst enkel binnen de werkingssfeer van artikel 50 EG kan vallen indien de persoon die deze verricht, dit doet teneinde winst te maken, maar dat argument werd door het Hof verworpen. Zoals advocaat-generaal Jacobs het heeft uitgedrukt, „[betekent] het ontbreken van winstoogmerk [...] niet noodzakelijkerwijs dat er geen sprake meer is van een economische activiteit". [6] Het ontbreken van winstoogmerk plaatst op zich een activiteit niet buiten de werkingssfeer van artikel 50 EG.

12. De doorslaggevende factor die een activiteit binnen de werkingssfeer van de verdragsbepalingen betreffende het vrij verrichten van diensten doet vallen, is de economische aard ervan: de activiteit mag niet om niet worden verricht, maar het is niet vereist dat de persoon die ze verricht, winst nastreeft.

4 — Arrest van 12 juli 2001 (C-157/99, Jurispr. blz. I-5473).

5 — Aangehaald in voetnoot 4, punt 58 (cursivering van mij).

6 — Arrest Joustra (C-5/05, Jurispr. blz. I-11075, punt 84). Deze kwestie heb ik eveneens behandeld in mijn conclusie in de zaak FENIN (C-205/03, Jurispr. blz. I-6295), betreffende de definitie van het begrip „onderneming" in de zin van het mededingingsrecht. Zoals ik aldaar uitlegde kan er, „zelfs wanneer geen enkel winstoogmerk wordt nagestreefd, [...] sprake zijn van een deelname aan de markt die de doelstellingen van het mededingingsrecht kan ondermijnen".

13. Ten slotte argumenteert de Commissie dat in casu de betalingen van de universiteit van Straatsburg aan Jundt geenszins beperkt waren tot diens daadwerkelijke onkosten. Dit is een vraag van feitelijke aard, die moet worden beantwoord door de nationale rechter. Hoe dan ook is het, gelet op hetgeen hiervóór over het begrip „vergoeding" is gezegd, niet noodzakelijk deze vraag afzonderlijk te onderzoeken.

14. Ik geef het Hof in overweging, de eerste vraag te beantwoorden als volgt: „De werkingssfeer van artikel 49 EG omvat mede de bijkomende beroepsactiviteit als leraar in dienst of in opdracht van een publiekrechtelijke rechtspersoon, waarvoor de leraar een onkostenvergoeding ontvangt."

III — De tweede vraag: rechtvaardigingsgronden voor de beperking van de vrijheid van dienstverrichting

15. Een lidstaat kan maatregelen vaststellen die de vrijheid van dienstverrichting beperken, indien deze maatregelen worden gerechtvaardigd door redenen van algemeen belang en evenredig zijn ten opzichte van het beoogde rechtmatige doel.[7] Het Bundesfinanzhof vraagt of de omstandigheid dat de betreffende belastingvrijstelling enkel van toepassing is wanneer de activiteit ten gunste van een binnenlandse publiekrechtelijke rechtspersoon wordt uitgeoefend, een dergelijke rechtvaardigingsgrond uitmaakt. Zijn analyse spitst zich toe op de noodzaak, de samenhang van het belastingstelsel te behouden. Voorts stelt de Duitse regering dat de litigieuze nationale wetgeving kan worden gerechtvaardigd als een maatregel ter bevordering van onderwijs, onderzoek en ontwikkeling aan Duitse openbare universiteiten.

A — *Bevordering van onderwijs, onderzoek en ontwikkeling*

16. De kern van het door de Duitse regering aangevoerde argument is dat § 3, nr. 26, EStG de bevordering van onderwijs en onderzoek beoogt, wat, zoals het Hof heeft geoordeeld, een dwingende reden van algemeen belang kan vormen.[8] Dankzij deze bepaling kunnen openbare universiteiten leraren aantrekken die bereid zijn deeltijds te onderwijzen voor een bescheiden vergoeding, die is vrijgesteld van inkomstenbelasting. Ze fungeert dus als stimulans voor gekwalificeerde personen om deel te nemen aan activiteiten als universitair onderwijs en onderzoek, die het grote publiek ten goede komen. Als tegenprestatie voor hun diensten

7 — Zie bijvoorbeeld arrest van 9 november 2006, Commissie/België (C-433/04, Jurispr. blz. I-10653, punt 33 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

8 — Arrest van 10 maart 2005, Laboratoires Fournier (C-39/04, Jurispr. blz. I-2057, punt 23).

krijgen deze personen hun onkosten vergoed. Op deze wijze kunnen universiteiten hun taken vervullen zonder met elkaar te hoeven wedijveren om leerkrachten die de passende kwalificatie bezitten, door deze met hun beperkte middelen financieel aan te sporen. Duitsland, zo wordt gesteld, heeft het recht zijn belastingstelsel te gebruiken om binnenlandse universiteiten te ondersteunen, maar is niet verplicht om dezelfde steun te verstrekken aan universiteiten in andere lidstaten door de vergoedingen die deze universiteiten aan in Duitsland belaste leraren betalen, vrij te stellen van de inkomstenbelasting. Dit is een gevolg van de omstandigheid dat zowel de directe belastingen als de opzet van het onderwijsstelsel gebieden zijn die nog steeds voornamelijk door nationaal recht worden beheerst en de lidstaten een zeer ruime beoordelingsmarge hebben bij de vaststelling van de toepasselijke nationale regels.

17. Dit argument moet worden verworpen. Hoewel lidstaten een beleid mogen voeren en maatregelen mogen vaststellen ter bevordering van onderwijs en onderzoek in hun academische instellingen, moet dit gebeuren op een wijze die met het gemeenschapsrecht verenigbaar is. Artikel 149, lid 1, EG bepaalt dat „[d]e Gemeenschap [...] bij[draagt] tot de ontwikkeling van onderwijs van hoog gehalte door samenwerking tussen de lidstaten aan te moedigen en zo nodig door hun activiteiten te ondersteunen en aan te vullen [...]", terwijl volgens artikel 149, lid 2, EG „[h]et optreden van de Gemeenschap [...] erop [is] gericht [...] de mobiliteit van studenten en docenten te bevorderen". De litigieuze nationale wetgeving is duidelijk in strijd met deze doelstellingen, daar zij leraren ontmoedigt hun fundamentele vrijheid uit te oefenen om hun diensten in een andere lidstaat aan te bieden dan die waarvan zij onderdaan zijn, door hen een belastingvoordeel te ontzeggen dat zij wel zouden hebben ontvangen indien zij in hun thuisland waren gebleven. Wanneer een leraar die in Duitsland wordt belast, voor de keuze staat ofwel in Duitsland te blijven en een belastingvrije vergoeding te ontvangen, ofwel naar Frankrijk te gaan en over dezelfde vergoeding belasting te betalen, zal hij of zij geneigd zijn in Duitsland te blijven. In het arrest Commissie/Oostenrijk [9], gewezen in een zaak betreffende de mobiliteit van studenten en de toegang tot hoger onderwijs, sprak het Hof als volgt zijn afkeuring over dit soort nationale maatregelen uit: „De door het Verdrag verleende rechten inzake vrij verkeer ontplooien hun volle werking echter niet, wanneer een persoon wordt benadeeld wegens het simpele feit dat hij deze rechten uitoefent. Die overweging geldt inzonderheid op het gebied van het onderwijs, gelet op de doelstellingen van artikel 3, lid 1, sub q, EG en artikel 149, lid 2, tweede streepje, EG, namelijk de mobiliteit van studenten en docenten te bevorderen" (punt 44). In de onderhavige zaak zou de litigieuze nationale wetsbepaling enkel kunnen worden gerechtvaardigd met een beroep op dwingende redenen die deze bijzondere maatregel onontbeerlijk maken voor de bevordering van onderwijs en onderzoek aan Duitse universiteiten. Het lijkt echter mogelijk dit doel ook te bereiken met andere maatregelen, die de keuze door de leraren van de plaats waar zij hun diensten willen aanbieden, niet kunstmatig vervormen, en de Duitse regering heeft geen

9 — Arrest van 7 juli 2005 (C-147/03, Jurispr. blz. I-5969).

argumenten aangedragen die aantonen dat het rechtmatige doel dat zij nastreeft, zonder de litigieuze fiscale maatregel niet kan worden bereikt.

18. In het recente arrest Laboratoires Fournier [10] heeft het Hof de invloed van deze rechtvaardigingsgrond behandeld met betrekking tot onderzoekscentra. Het toepasselijke nationale recht stond een belastingkrediet voor onderzoeksuitgaven toe aan industriële en commerciële ondernemingen, maar enkel indien het onderzoek in Frankrijk werd uitgevoerd. Een van de rechtvaardigingsgronden die de Franse regering inriep, was de noodzaak onderzoek en ontwikkeling te bevorderen. Het Hof bevestigde dat dit een rechtmatige reden van algemeen belang kon uitmaken, maar oordeelde niettemin dat het geen rechtvaardiging kon zijn voor de litigieuze maatregel, daar deze onverenigbaar was met de doelstellingen van het communautaire beleid overeenkomstig artikel 163 EG, dat, zoals artikel 149 EG betreffende onderwijs, de nadruk legt op de noodzaak van samenwerking tussen de lidstaten teneinde ten volle de mogelijkheden van de interne markt te benutten. [11] De Duitse regering heeft opgeworpen dat de onderhavige zaak moet worden onderscheiden van de zaak Laboratoires Fournier, daar in laatstgenoemde zaak het nationale recht de investeringsbeslissingen van ondernemingen beïnvloedde, terwijl in casu § 3, nr. 26, EStG tot gevolg heeft dat de Duitse universiteiten een objectief voordeel wordt geboden, zonder de werking van buitenlandse universiteiten die Duitse leraren in dienst zouden willen nemen, op enigerlei wijze te verhinderen. Naar mijn mening weerspiegelt dit een misverstand over wat er in onderhavige procedure aan de orde is. Zoals ik al zei, werpt de litigieuze nationale wetsbepaling het probleem op dat zij een doelstelling beoogt die in beginsel rechtmatig is, maar daartoe de keuzemogelijkheden van de leraren vervormt op een met het Verdrag onverenigbare wijze. Door een invloed uit te oefenen die lijkt op die van de nationale wetgeving die in de zaak Laboratoires Fournier aan de orde was, beïnvloedt § 3, nr. 26, EStG de beslissingen van leraren betreffende de plaats binnen de Europese Gemeenschap waar zij hun diensten aanbieden.

19. Ten slotte dient te worden opgemerkt dat de Duitse regering terecht opwerpt dat geen enkele lidstaat verplicht is de academische of andere onderwijsinstellingen van een andere lidstaat te subsidiëren. Dit is evenwel geen geldige reden voor een interferentie met de uitoefening van de door het Verdrag gewaarborgde fundamentele vrijheden. Dat een lidstaat niet verplicht is bepaalde activiteiten in een andere lidstaat te subsidiëren, is heel wat anders dan dat een lidstaat eigen onderdanen of onderdanen van een andere lidstaat bepaalde financiële voordelen onthoudt enkel en alleen omdat zij hun recht op vrij verkeer hebben uitgeoefend. In een

10 — Aangehaald in voetnoot 8.

11 — Artikel 163, lid 1, EG bepaalt dat „[d]e Gemeenschap [...] als doelstelling [heeft] de wetenschappelijke en technologische grondslagen van de industrie van de Gemeenschap te versterken". Daartoe, zo bepaalt artikel 163, lid 2, EG, „stimuleert zij in de gehele Gemeenschap de ondernemingen, met inbegrip van [...] de onderzoekscentra en de universiteiten, bij hun inspanningen op het gebied van hoogwaardig onderzoek en hoogwaardige technologische ontwikkeling; zij ondersteunt hun streven naar onderlinge samenwerking, waarbij haar beleid er vooral op gericht is de ondernemingen in staat te stellen ten volle de mogelijkheden van de interne markt te benutten, in het bijzonder door [...] opheffing van de wettelijke en fiscale belemmeringen welke die samenwerking in de weg staan".

project als de Europese Unie is het, met name als een gevolg van de uitoefening van de door de verdragsbepalingen inzake vrij verkeer verleende rechten, onvermijdelijk dat sommige middelen van de lidstaten ook ten goede zullen komen aan individuen of instellingen van andere lidstaten. Zoals het Hof heeft uitgelegd in het arrest Grzelczyk, dient er „een zekere financiële solidariteit" te bestaan tussen de onderdanen van de ontvangende lidstaat en die van de andere lidstaten. [12] Het idee waarop deze aanpak stoelt, is dat de nationale overheden weliswaar de uitsluitende bevoegdheid behouden om domeinen als de sociale zekerheid of de onderwijspolitiek te reglementeren, maar niet gerechtigd zijn de uitoefening van de door het Verdrag gewaarborgde rechten te beperken om te bewerkstelligen dat alleen de eigen onderdanen in het genot komen van de betreffende fondsen en middelen. [13]

B — *De samenhang van het belastingstelsel*

20. In het arrest Bachmann [14] heeft het Hof onderzocht of de bepalingen inzake het vrije verkeer van werknemers zich verzetten tegen een nationale wet krachtens welke premies voor de verzekering tegen ouderdom en overlijden in aftrek mochten worden gebracht op het belastbare inkomen indien zij waren betaald in België, maar niet indien zij waren betaald in een andere lidstaat. Het Hof oordeelde dat deze bepaling kon worden gerechtvaardigd door de noodzaak de samenhang van het belastingstelsel te verzekeren, daar er een rechtstreeks verband bestond tussen de aftrekbaarheid van de bijdragen en de belastbaarheid van de door de verzekeraars te betalen bedragen, aangezien het verlies van belastingopbrengsten ten gevolge van het in aftrek brengen van de verzekeringsbijdragen op het totale belastbare inkomen werd gecompenseerd door het belasten van door de verzekeraars uitbetaalde pensioenen, lijfrentes of hoofdsommen.

21. Latere zaken hebben duidelijk gemaakt dat het vereiste van een rechtstreeks verband tussen het betreffende belastingkrediet en de compensatie ervan door een specifieke belastingheffing een vrij zware voorwaarde is die niet gemakkelijk kan worden vervuld. Verscheidene malen hebben lidstaten de noodzaak ingeroepen de samenhang van het belastingstelsel te bewaren, maar het Hof heeft dit argument verworpen na te hebben vastgesteld dat een dergelijk rechtstreeks verband niet bestond. [15] Zelfs in het zeer kleine aantal zaken waarin het Hof verklaarde dat een verband in beginsel zou kunnen bestaan, heeft het de aangedragen rechtvaardigingsgrond verworpen omdat de verwerende lidstaten niet hadden aangetoond dat de nationale maatregelen noodzakelijk waren. [16]

12 — Arrest van 20 september 2001 (C-184/99, Jurispr. blz. I-6193, punt 44). Zie ook arrest van 15 maart 2005, Bidar (C-209/03, Jurispr. blz. I-2119, punt 56), en punt 53 van de conclusie van advocaat-generaal Jacobs bij het arrest Commissie/Oostenrijk, aangehaald in voetnoot 9.

13 — Zie Giubboni, S., „Free Movement of Persons and European Solidarity", *European Law Journal*, Vol. 13, 2007, nr. 3, blz. 360-379.

14 — Arrest van 28 januari 1992 (C-204/90, Jurispr. blz. I-249). Zie ook arrest van 28 januari 1992, Commissie/België (C-300/90, Jurispr. blz. I-305).

15 — Zie bijvoorbeeld arresten van 29 maart 2007, Rewe Zentralfinanz (C-347/04, Jurispr. blz. I-2647, punten 62-64), en 14 september 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, Jurispr. blz. I-8203, punt 53 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

16 — Arresten van 14 februari 1995, Schumacker (C-279/93, Jurispr. blz. I-225); 7 september 2004, Manninen (C-319/02, Jurispr. blz. I-7477), en 6 maart 2007, Meilicke e.a. (C-292/04, Jurispr. blz. I-1835).

22. In de onderhavige zaak stelt het Bundesfinanzhof in zijn prejudiciële verwijzing dat § 3, nr. 26, EStG ertoe strekt, de Duitse overheid van bepaalde taken te bevrijden door middel van een fiscale maatregel: enerzijds ontvangen leraren een belastingvrijstelling wanneer zij onderwijzen aan openbare universiteiten; anderzijds verwerft de Duitse overheid een overeenkomstig voordeel, daar zij de onderwijs- en onderzoeksbehoeften van deze universiteiten kan dekken voor een bescheiden prijs. De verwijzende rechter concludeert dan ook dat er een rechtstreeks verband bestaat tussen de belastingvrijstelling en de onderwijsactiviteit ten voordele van een openbare instelling.

23. Ik zie evenwel niet in hoe dit het geval kan zijn in het licht van de post-Bachmann rechtspraak. Bij het beoordelen van nationale wetgeving die de uitoefening van fundamentele vrijheden belemmerde, heeft het Hof steeds geoordeeld dat er een duidelijk en ondubbelzinnig verband moet bestaan tussen het belastingvoordeel en elke bijzondere heffing die dit compenseert. In casu wordt aangevoerd dat de vrijstelling van de inkomstenbelasting wordt gecompenseerd door het voordeel dat de Duitse overheid haalt uit de onderwijs- en onderzoeksactiviteit van deeltijdleraren. Een dusdanig algemeen, vaag en zwak verband tussen het voordeel voor het individu en het voordeel voor de overheid ligt echter ruim beneden de Bachmanndrempel. [17]

24. Bijgevolg kan § 3, nr. 26, EStG volgens mij niet worden gerechtvaardigd door een verwijzing naar de noodzaak de samenhang van het belastingstelsel te verzekeren.

25. Ik geef het Hof in overweging, de tweede vraag te beantwoorden als volgt: „De omstandigheid dat het door de staat verleende belastingvoordeel enkel van toepassing is wanneer de activiteit wordt verricht ten behoeve van een binnenlandse publiekrechtelijke rechtspersoon, kan de beperking van de vrijheid van dienstverrichting niet rechtvaardigen."

17 — In zaak C-446/03 (arrest van 13 december 2005, Marks & Spencer, Jurispr. blz. I-10837) heb ik aangevoerd dat het Bachmann-criterium te streng is en dient te worden afgezwakt door de doelstelling van het nationale recht als criterium te nemen voor de aanvaarding van de samenhang van het belastingstelsel als rechtvaardigingsgrond. Advocaat-generaal Kokott heeft een gelijksoortig voorstel gedaan in haar conclusie in de zaak Manninen (aangehaald in voetnoot 16). Het Hof is evenwel niet afgeweken van zijn standpunt in het arrest Bachmann. In ieder geval doorstaat § 3, nr. 26, EStG zelfs deze minder veeleisende toets niet. Zelfs indien in beginsel zou worden aangenomen dat het doel en de logica ervan verenigbaar zijn met het gemeenschapsrecht, is immers niet aangetoond dat de belemmering van het recht van Jundt, zijn diensten in een andere lidstaat aan te bieden, noodzakelijk is om dit doel te bereiken.

IV — De derde vraag: de opzet van het onderwijsstelsel

26. Artikel 149, lid 1, EG bepaalt dat „[d]e Gemeenschap [...] bij[draagt] tot de ontwikkeling van onderwijs van hoog gehalte door samenwerking tussen de lidstaten aan te moedigen en zo nodig door hun activiteiten te ondersteunen en aan te vullen, met volledige eerbiediging van de verantwoordelijkheid van de lidstaten voor de inhoud van het onderwijs en de opzet van het onderwijsstelsel en van hun culturele en taalkundige verscheidenheid". Het Bundesfinanzhof vraagt of § 3, nr. 26, EStG gerechtvaardigd is op grond dat het een uitdrukking is van de bevoegdheid van de lidstaten om zelf te beslissen hoe hun onderwijsstelsel moet worden georganiseerd. Het Bundesfinanzhof is van oordeel dat deze bevoegdheid de vrijheid inhoudt, een belastingvoordeel enkel toe te kennen voor activiteiten in dienst of in opdracht van een binnenlandse openbare universiteit. Volgens het Bundesfinanzhof beoogt § 3, nr. 26, EStG niet, het vrij verrichten van diensten te beperken, maar wel mensen aan te moedigen op onbezoldigde basis bij te dragen tot de onderwijsdiensten die worden aangeboden door openbare instellingen.

27. Aangaande deze vraag hoeven slechts twee opmerkingen te worden gemaakt. In de eerste plaats is § 3, nr. 26, EStG, zoals de Commissie terecht opmerkt, geen maatregel die verband houdt met de inhoud van het onderwijs of met de opzet van het onderwijsstelsel. Het is veeleer een fiscale maatregel van algemene aard die een belastingvoordeel verleent wanneer een persoon zich bezighoudt met activiteiten die het grote publiek ten goede komen. Natuurlijk vallen onderwijs en onderzoek, waarvan openbare onderwijsinstellingen de begunstigden zijn, onmiskenbaar binnen de werkingssfeer ervan. Dit geldt echter ook voor een reeks andere activiteiten (van deelname aan artistieke projecten tot zorg voor ouderen) en instellingen (van charitatieve instellingen tot kerkelijke organisaties). Een dergelijke bepaling is duidelijk geen uitdrukking van de bevoegdheid van een lidstaat zijn onderwijsstelsel te organiseren. Anders zou elke nationale wet waarvan kan worden gesteld dat zij op de een of andere manier betrekking heeft op het onderwijs, binnen de werkingssfeer van artikel 149 EG vallen.

28. In de tweede plaats is alom bekend dat zelfs wanneer een lidstaat een domein regelt dat binnen zijn uitsluitende bevoegdheid valt, dit dient te gebeuren op een wijze die verenigbaar is met het Verdrag, in het bijzonder met de fundamentele vrijheden. [18] Het Hof heeft dit beginsel onlangs opnieuw bevestigd met betrekking tot de opzet van het onderwijs in het arrest Commissie/Oostenrijk. [19] In mijn analyse van de tweede vraag heb ik reeds uiteengezet dat de liti-

18 — Zie bijvoorbeeld arrest Manninen, aangehaald in voetnoot 16 (directe belasting); arrest van 15 januari 2002, Gottardo (C-55/00, Jurispr. blz. I-413) (sociale zekerheid); arrest van 7 december 2000, Teleaustria (C-324/98, Jurispr. blz. I-10745) (openbare-aanbestedingsovereenkomsten die buiten de werkingsfeer van de aanbestedingsrichtlijnen vallen).

19 — Aangehaald in voetnoot 9.

gieuze nationale wetsbepaling kunstmatige hindernissen opwerpt met betrekking tot de keuzemogelijkheden van leraren betreffende de plaats waar zij hun diensten aanbieden. Zelfs indien deze bepaling een maatregel met betrekking tot de opzet van het onderwijsstelsel was, zou zij bijgevolg nog steeds onverenigbaar zijn met het Verdrag.

29. Ik geef het Hof in overweging, de derde vraag te beantwoorden als volgt: „Artikel 149 EG, bepalende dat de lidstaten de verantwoordelijkheid behouden voor de opzet van het onderwijsstelsel, kan niet aldus worden uitgelegd dat § 3, nr. 26, EStG buiten de werkingssfeer valt van de bepalingen van het Verdrag inzake de vrijheid van dienstverrichting, noch aldus dat de weigering het betreffende belastingvoordeel te verlenen aan leraren die onderwijzen aan universiteiten in andere lidstaten, geoorloofd is."

V — Conclusie

30. Gelet op al het voorgaande geef ik het Hof in overweging, de door het Bundesfinanzhof gestelde prejudiciële vragen als volgt te beantwoorden:

„1) De werkingssfeer van artikel 49 EG omvat mede de bijkomende beroepsactiviteit als leraar in dienst of in opdracht van een publiekrechtelijke rechtspersoon, waarvoor de leraar een onkostenvergoeding ontvangt.

2) De omstandigheid dat het door de staat verleende belastingvoordeel enkel van toepassing is wanneer de activiteit wordt verricht ten behoeve van een binnenlandse publiekrechtelijke rechtspersoon, kan de beperking van de vrijheid van dienstverrichting niet rechtvaardigen.

3) Artikel 149 EG, bepalende dat de lidstaten de verantwoordelijkheid behouden voor de opzet van het onderwijsstelsel, kan niet aldus worden uitgelegd dat § 3, nr. 26, van het Einkommensteuergesetz buiten de werkingssfeer valt van de bepalingen van het Verdrag inzake de vrijheid van dienstverrichting, noch aldus dat de weigering het betreffende belastingvoordeel te verlenen aan leraren die onderwijzen aan universiteiten in andere lidstaten, geoorloofd is."