FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT M. POIARES MADURO

föredraget den 10 oktober 2007 [1]

1. Den begäran om förhandsavgörande från Bundesfinanzhof som är aktuell i förevarande mål gäller i huvudsak tillämpningsområdet för artikel 49 EG, som garanterar friheten att tillhandahålla tjänster, och de skäl som en medlemsstat med framgång kan åberopa för det fall dess bestämmelser om inkomstskatt begränsar enskilda personers rättighet att utöva denna frihet.

I — Tvisten vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

2. Omständigheterna i målet är ganska okomplicerade. Klaganden i målet vid den nationella domstolen (Hans-Dieter Jundt) är en tysk medborgare som är advokat och bor och arbetar i Tyskland. I fråga om inkomstskatt sambeskattas han med sin hustru, och därför är också hon part i målet. År 1991 undervisade han 16 timmar vid universitetet i Strasbourg, för vilket han uppbar en ersättning på 5 760 FRF. Efter avdrag för franska socialförsäkringsavgifter uppgick nettoersättningen till 4 814,79 FRF.

3. När Finanzamt tog ut inkomstskatt på bruttoersättningen invände Hans-Dieter Jundt och hävdade att 3 § punkt 26 i lagen om inkomstskatt (Einkommensteuergesetz) (nedan kallad EStG) är tillämplig. Enligt denna bestämmelse är inkomster på upp till 2 400 DM (1 848 euro) skattebefriade om de har erhållits som "kostnadsersättning" för bisysslor som övningsledare, lärare, förskollärare eller för jämförbara bisysslor, för konstnärliga bisysslor eller för bisysslor bestående i vård av äldre, sjuka eller handikappade, som utförs vid eller på uppdrag av en inhemsk offentligrättslig juridisk person eller en inrättning för främjande av allmännyttiga, barmhärtiga och kyrkliga ändamål.

4. Invändningen godtogs inte och Hans-Dieter Jundt väckte talan vid Finanzgericht, som avgjorde målet till Finanzamts fördel.

1 — Originalspråk: engelska.

Bundesfinanzhof beviljade Hans-Dieter Jundt tillstånd att överklaga domen. Som huvudsaklig grund för överklagandet anförde han att skattemyndighetens vägran att bevilja honom skattebefrielse är oförenlig med gemenskapsrätten, eftersom den innebär diskriminering av verksamhet som utförs för offentligrättsliga institutioner i andra medlemsstater.

5. Bundesfinanzhof beslutade att vilandeförklara målet och hänskjuta följande tre tolkningsfrågor till domstolen:

"1. Skall artikel 59 i EG-fördraget (nu artikel 49 EG) tolkas så, att en bisyssla som lärare, såsom anställd vid eller på uppdrag av en offentligrättslig juridisk person (ett universitet), omfattas av artikelns tillämpningsområde även när det i princip rör sig om oavlönad verksamhet för vilket enbart kostnadsersättning utgår?

2. För det fall den första frågan skall besvaras jakande: Rättfärdigas den inskränkning i friheten att tillhandahålla tjänster som följer av att skatteförmåner endast beviljas för ersättning från inhemska offentligrättsliga juridiska personer (3 § punkt 26 Einkommensteuergesetz) av att nationella skatteförmåner endast är motiverade när det är fråga om verksamhet till förmån för inhemska offentligrättsliga juridiska personer?

3. För det fall den andra frågan skall besvaras nekande: Skall artikel 126 i EG-fördraget (nu artikel 149 EG) tolkas så, att en skatterättslig bestämmelse, som kompletterar bestämmelserna i utbildningssystemet (här 3 § punkt 26 Einkommensteuergesetz), är tillåten med hänsyn till att medlemsstaterna fortfarande ansvarar för detta område?"

II — Den första frågan: Tillämpningsområdet för artikel 49 EG

6. Det är ostridigt att den aktuella nationella bestämmelsen begränsar den frihet som Hans-Dieter Jundt garanteras enligt artikel 49 i fördraget att tillhandahålla tjänster i en annan medlemsstat, eftersom den innebär att han nekas en skatteförmån som han skulle ha åtnjutit om han hade tillhandahållit mottagare i sitt eget land samma tjänster.

Det står klart att om Hans-Dieter Jundt hade erhållit samma belopp för en bisyssla som lärare vid ett tyskt offentligt universitet, skulle 3 § punkt 26 EStG ha tillämpats och han skulle ha beviljats skattebefrielse.

7. Bundesfinanzhof är osäker på om Hans-Dieter Jundts verksamhet omfattas av tillämpningsområdet för artikel 49 EG eftersom det i 3 § punkt 26 EStG hänvisas till "kostnadsersättning". I artikel 50 EG anges att "[s]om 'tjänster' i detta fördrags mening skall anses prestationer som normalt utförs mot ersättning ...". För att en verksamhet skall betecknas som en "tjänst" och omfattas av skyddet i artikel 49 EG måste således den person som tillhandahåller tjänsten erhålla ersättning. Bundesfinanzhof önskar få klarhet i huruvida det handlar om en "tjänst" i den mening som avses i fördraget, även om den som tillhandahåller tjänsten endast erhåller "kostnadsersättning" för verksamheten, men inte gör någon förtjänst? Eller, för att uttrycka det på ett annat sätt: utgör "kostnadsersättning" "ersättning", och omfattas verksamheten i fråga således av artiklarna 49 EG och 50 EG?

8. Domstolen har gjort en vid tolkning av vad som utgör "ersättning" i den mening som avses i fördraget och har fokuserat på den ifrågavarande verksamhetens ekonomiska karaktär. I domen i målet Bond van Adverteerders [2], som avsåg gränsöverskridande sändning av radio- och TV-program, ansåg domstolen att den omständigheten att sändarna i den sändande staten inte betalade kabelnätföretagen i den mottagande staten för att sända deras program inte innebar att tjänsten inte tillhandahölls mot "ersättning", eftersom denna betalades av abonnenterna och det inte är något krav enligt artikel 60 i EEG-fördraget (nu artikel 50 EG) att den som mottar tjänsten betalar för den.

9. I målet Steymann [3] utförde sökanden olika praktiska uppgifter, såsom rörmokeriarbeten och allmänna hushållsgöromål, för det religiösa samfund som han var medlem i, vilket i gengäld tillgodosåg hans materiella behov. Domstolen slog fast att hans arbete, vilket utgjorde en väsentlig del av deltagandet i samfundet, kunde anses utgöra "ekonomisk verksamhet" och att de tjänster han erhöll från samfundet kunde anses utgöra en "indirekt motprestation" för hans arbete. I domen i målet klargörs att ersättning inte behöver ges i form av kontanter, utan kan ges i form av naturaförmåner och endast ha ett *indirekt* samband med den tillhandahållna tjänsten.

2 — Dom av den 26 april 1988 i mål 352/85, Bond van Adverteerders m.fl. (REG 1988, s. 2085; svensk specialutgåva, volym 9, s. 449), punkt 16. Se även dom av den 11 april 2000 i de förenade målen C-51/96 och C-191/97, Deliège (REG 2000, s. I-2549).

3 — Dom av den 5 oktober 1988 i mål 196/87, Steymann (REG 1988, s. 6159; svensk specialutgåva, volym 9, s. 751).

10. Domstolen har därefter diskuterat begreppet ersättning i domen i målet Geraets-Smits och Peerbooms,[4] som avsåg tillhandahållande av medicinska tjänster. Ett antal medlemsstater gjorde gällande att det inte är fråga om ersättning när en patient erhåller medicinsk vård vid ett sjukhus utan att själv betala för den eller när han erhåller återbetalning genom ett sjukförsäkringssystem. Domstolen godtog emellertid inte denna uppfattning och slog fast att även om behandlingen betalas direkt av försäkringskassan och utbetalningarna är schablonmässiga omfattas den ändå av gemenskapsrätten. Domstolen förklarade hur begreppet ersättning skall uppfattas och upprepade än en gång principen att "det viktigaste kännetecknet på ersättningen [är] att denna utgör den ekonomiska motprestationen för tjänsten i fråga" samt slog fast att "utbetalningarna av sjukförsäkringskassorna [utgör] ..., även om de är schablonmässiga, den ekonomiska motprestationen för sjukhustjänsterna och har otvivelaktigt karaktären av ersättning för den sjukhusinrättning som erhåller dem och som bedriver *ekonomisk verksamhet*" (min kursivering).[5]

11. Det finns vidare inget — vare sig i fördraget eller i domstolens rättspraxis — som säger att en person måste göra en vinst för att åtnjuta den i fördraget föreskrivna friheten att tillhandahålla tjänster. Kommissionen har i sina yttranden med rätta påpekat att "ersättning" och "vinst" är två skilda begrepp, och att det i artikel 50 EG endast hänvisas till det förstnämnda såsom ett tecken på att det är fråga om ekonomisk verksamhet. Vissa medlemsstater hävdade i målet Geraets-Smits och Peerbooms att en tjänst endast kan omfattas av tillämpningsområdet för artikel 50 om den person som tillhandahåller den är vinstdrivande, men det argumentet godtogs inte av domstolen. Som generaladvokaten Jacobs har uttryckt det: "En verksamhet förlorar ... inte nödvändigtvis sin ekonomiska karaktär enbart av den anledningen att det inte föreligger något vinstsyfte."[6] Att det inte finns något vinstsyfte innebär inte i sig att en verksamhet faller utanför tillämpningsområdet för artikel 50.

12. Den faktor som avgör huruvida en verksamhet omfattas av fördragets bestämmelser om frihet att tillhandahålla tjänster är dess ekonomiska karaktär. Verksamheten får inte tillhandahållas gratis, men det krävs inte att det finns ett vinstsyfte.

4 — Dom av den 12 juli 2001 i mål C-157/99, Geraets-Smits och Peerbooms (REG 2001, s. I-5473).

5 — Ibidem, punkt 58.

6 — Förslag till avgörande av den 1 december 2006 i mål C-5/05, Joustra (REG 2006, s. I-11075), punkt 84. Jag behandlade också denna fråga i mitt förslag till avgörande av den 10 november 2005 i mål C-205/03, FENIN, där domstolen meddelade dom den 11 juli 2006 (REG 2006, s. I-6295), som avsåg definitionen av begreppet "företag" i konkurrensrätten. Där förklarade jag att "[ä]ven om en enhet inte är vinstdrivande kan det föreligga ett marknadsdeltagande som kan göra att syftet med konkurrensrätten ifrågasätts".

13. I förevarande mål har kommissionen slutligen gjort gällande att utbetalningarna från universitetet i Strasbourg till Hans-Dieter Jundt inte på något sätt var begränsade till hans faktiska utgifter. Detta utgör en sakfråga som det ankommer på den nationella domstolen att avgöra. Mot bakgrund av det som anförts ovan beträffande begreppet "ersättning" föreligger i vart fall inget behov av att göra en separat prövning av denna fråga.

14. Jag föreslår att domstolen besvarar den första tolkningsfrågan på följande sätt: En bisyssla som lärare, såsom anställd vid eller på uppdrag av en offentligrättslig juridisk person, för vilken läraren i fråga erhåller kostnadsersättning, omfattas av tillämpningsområdet för artikel 49 EG.

III — Den andra frågan: Under vilka omständigheter kan friheten att tillhandahålla tjänster inskränkas?

15. En medlemsstat kan vidta åtgärder som inskränker friheten att tillhandahålla tjänster om åtgärderna i fråga rättfärdigas av skäl av allmänintresse och står i proportion till det berättigade mål som eftersträvas. [7] Bundesfinanzhof vill få klarhet i huruvida den omständigheten att skattebefrielsen i fråga är tillämplig endast på verksamhet till förmån för nationella offentligrättsliga juridiska personer utgör ett sådant skäl. Bundesfinanzhof har i sin bedömning fokuserat på behovet av att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang. Vidare har den tyska regeringen gjort gällande att den nationella lagstiftningen i fråga kan rättfärdigas såsom en åtgärd som främjar utbildning, forskning och utveckling vid tyska offentliga universitet.

A — *Främjande av utbildning, forskning och utveckling*

16. Kontentan av det argument som framförts av den tyska regeringen är att syftet med 3 § punkt 26 EStG är att främja utbildning och forskning, vilket, såsom domstolen har slagit fast, kan utgöra ett tvingande skäl av allmänintresse. [8] Bestämmelsen i fråga ger offentliga universitet möjlighet att locka till sig lärare som är villiga att undervisa på deltid mot en blygsam, inkomstskattebefriad, ersättning. Bestämmelsen fungerar således som ett incitament som får kvalificerade personer att delta i till exempel

7 — Se exempelvis dom av den 9 november 2006 i mål C-433/04, kommissionen mot Belgien (REG 2006, s. I-10653), punkt 33 och där angiven rättspraxis.

8 — Dom av den 10 mars 2005 i mål C-39/04, Laboratoires Fournier (REG 2005, s. I-2057), punkt 23.

universitetsundervisning och forskning, vilket är till nytta för allmänheten, mot att de som motprestation för sina tjänster erhåller en ersättning som täcker deras utgifter i samband med denna verksamhet. På detta sätt kan universiteten fullgöra sina funktioner utan att behöva konkurrera med varandra om lärare som har lämpliga kvalifikationer genom att använda sina begränsade resurser till att erbjuda dessa ekonomiska incitament. Den tyska regeringen anser vidare att Tyskland har rätt att använda sitt skattesystem för att stödja sina egna nationella universitet, men det är inte skyldigt att tillhandahålla liknande stöd för universitet i andra medlemsstater genom att bevilja inkomstskattebefrielse för den ersättning som de sistnämnda universiteten betalar till lärare som beskattas i Tyskland. Detta är en konsekvens av att både direkt beskattning och utbildningssystemets organisation är områden som fortfarande i huvudsak regleras i nationell rätt och där medlemsstaterna har ett mycket stort utrymme för skönsmässig bedömning när det gäller att anta nationella bestämmelser.

17. Detta argument kan inte godtas. Även om medlemsstaterna får anta politiska beslut och vidta åtgärder för att främja utbildning och forskning vid sina akademiska institutioner måste de iaktta gemenskapsrätten. I artikel 149.1 EG föreskrivs att "[g]emenskapen skall bidra till utvecklingen av en utbildning av god kvalitet genom att främja samarbetet mellan medlemsstaterna och genom att vid behov stödja och komplettera deras insatser ..." och i artikel 149.2 EG anges att "[m]ålen för gemenskapens insatser skall vara att ... främja rörligheten för studerande och lärare". Det är tydligt att den nationella lagstiftningen i fråga strider mot dessa mål, eftersom den avskräcker lärare från att utöva sin grundläggande frihet att erbjuda sina tjänster i en annan medlemsstat än sin egen genom att neka dem en skatteförmån som de skulle ha erhållit om de hade stannat i sitt hemland. Om en lärare som beskattas i Tyskland får välja mellan att stanna i Tyskland och få skattefri ersättning eller åka till Frankrike och betala skatt för samma ersättning, väljer han eller hon sannolikt att stanna i Tyskland. I domen i målet kommissionen mot Österrike, [9] som avsåg rörligheten för studenter och tillträde till högre utbildning, uttryckte domstolen med följande ord sitt ogillande inför detta slag av nationell åtgärd: "De möjligheter till fri rörlighet som fördraget ger kan inte få full verkan om en person straffas av enbart det skälet att den utnyttjar dessa möjligheter. Denna aspekt är särskilt viktig inom utbildningsområdet, med hänsyn till att målet enligt artikel 3.1 q EG och artikel 149.2 andra strecksatsen EG är att främja rörligheten för studerande och lärare" (punkt 44). I förevarande mål är den aktuella bestämmelsen i den nationella lagstiftningen endast motiverad om det finns tvingande skäl som gör att den aktuella åtgärden är absolut nödvändig för att främja utbildning och forskning vid tyska universitet. Detta mål kan emellertid sannolikt uppnås genom alternativa medel, som inte på ett konstlat sätt snedvrider lärarnas val av var de skall erbjuda sina tjänster. Den tyska regeringen har inte heller framfört några argument som visar att det legitima mål som eftersträvas

9 — Dom av den 7 juli 2005 i mål C-147/03, kommissionen mot Österrike (REG 2005, s. I-5969).

med skatteåtgärden i fråga inte skulle uppnås om åtgärden inte tilläts.

18. Domstolen hade nyligen, i målet Laboratoires Fournier,[10] tillfälle att diskutera detta skäls verkan med avseende på forskningsinstitut. Genom den nationella lagen i fråga beviljades industri- och handelsföretag skattereduktion för kostnader för forskning, men endast om forskningen utfördes i Frankrike. Ett av de skäl som den franska regeringen hänvisade till var behovet av att främja forskning och utveckling. Domstolen medgav att detta kan utgöra ett legitimt skäl av allmänintresse, men slog fast att det inte kunde rättfärdiga åtgärden i fråga, eftersom denna var oförenlig med den gemenskapspolitik som föreskrivs i artikel 163 EG, som, på samma sätt som artikel 149 EG i fråga om utbildning, betonar behovet av samarbete mellan medlemsstaterna för att den inre marknadens möjligheter skall kunna utnyttjas fullt ut.[11] Den tyska regeringen anser att förevarande mål skiljer sig från målet Laboratoires Fournier eftersom den nationella rätten i det sistnämnda målet påverkade företagens investeringsbeslut, medan verkan av 3 § punkt 26 EStG i förevarande mål blir att tyska universitet erbjuds en objektiv fördel utan att det på något sätt påverkar verksamheten hos utländska universitet som kan tänkas vilja anställa tyska lärare. Enligt min åsikt speglar detta en missuppfattning av vad som står på spel i förevarande mål. Som jag redan har förklarat är problemet med den aktuella bestämmelsen i den nationella rätten att den eftersträvar ett i princip legitimt mål genom att snedvrida valmöjligheterna för lärare på ett sätt som inte är förenligt med fördraget. Genom att ha en liknande verkan som den nationella lagstiftning som avsågs i målet Laboratoires Fournier påverkar 3 § punkt 26 EStG lärarnas beslut om var i Europeiska gemenskapen de skall tillhandahålla sina tjänster.

19. Det bör slutligen påpekas att den tyska regeringen har rätt i att ingen medlemsstat är skyldig att subventionera en annan medlemsstats akademiska institutioner eller andra utbildningsinstitutioner. Detta är emellertid inte ett giltigt skäl till att hindra utövandet av de grundläggande rättigheter som garanteras i fördraget. Det är en sak att en medlemsstat inte är skyldig att subventionera viss verksamhet i en annan medlemsstat. Det är emellertid något helt annat att neka sina egna medborgare eller medborgare från en annan medlemsstat vissa

10 — Se domen i målet Laboratoires Fournier (ovan fotnot 8).

11 — I artikel 163.1 EG anges att "[g]emenskapen skall ha som mål att stärka den vetenskapliga och teknologiska grunden för gemenskapsindustrin". I artikel 163.2 EG anges att "[f]ör att uppnå detta skall gemenskapen inom hela sitt område stimulera företag, ... forskningscentra och universitet i deras insatser för forskning och teknisk utveckling av hög kvalitet; gemenskapen skall stödja deras ansträngningar att samarbeta med varandra, främst i syfte att möjliggöra för företagen att fullt ut utnyttja den inre marknadens möjligheter, och detta särskilt genom att ... avlägsna rättsliga och fiskala hinder för samarbetet".

ekonomiska förmåner enbart på grund av att de har utövat sin rätt till fri rörlighet. I ett sådant projekt som Europeiska unionen, och i synnerhet vid utövandet av de rättigheter som anges i fördragets bestämmelser om fri rörlighet, är det oundvikligt att en del av medlemsstaternas resurser också gagnar personer eller institutioner i andra medlemsstater. Såsom domstolen förklarade i domen i målet Grzelczyk bör det finnas "en viss ekonomisk solidaritet mellan medborgarna i värdmedlemsstaten och medborgarna i andra medlemsstater". [12] Tanken bakom detta synsätt är att även om de nationella regeringarna har exklusiv behörighet att reglera sådana områden som den sociala trygghetspolitiken eller utbildningspolitiken, kan de inte begränsa utövandet av de rättigheter som garanteras i fördraget enbart för att säkerställa att medel och resurser med koppling till dessa områden endast kommer de egna medborgarna till godo. [13]

B — *Skattesystemets inre sammanhang*

20. I målet Bachmann [14] prövade domstolen huruvida en nationell lag som tillät avdrag från skattepliktig inkomst för försäkringspremier för pensions- och livförsäkringar som hade betalats i Belgien, men inte för försäkringspremier som hade betalats i en annan medlemsstat, var förenlig med bestämmelserna om fri rörlighet för arbetstagare. Domstolen fann att bestämmelsen i fråga var motiverad med hänsyn till behovet av att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang, då det fanns ett direkt samband mellan avdragsrätten för premierna och beskattningen av de belopp som utbetalades av försäkringsgivarna, eftersom förlusten av skatteintäkter som är en följd av avdraget från den totala skattepliktiga inkomsten för premier för livförsäkringar kompenserades genom beskattning av de pensions-, ränte- eller kapitalbelopp som utbetalades av försäkringsgivarna.

21. Domstolen har i senare domar klargjort att kravet på ett direkt samband mellan en skattereduktion och kompensationen för denna reduktion bestående i ett visst skatteuttag är ett villkor som är ganska besvärligt att uppfylla. Medlemsstaterna har vid ett flertal tillfällen åberopat behovet av att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang, men domstolen har inte godtagit detta argument, utan har konstaterat att något sådant direkt samband inte existerar. [15] Även i de fåtal fall i vilka domstolen har konstaterat att det i princip finns ett samband har den tillbakavisat detta skäl, eftersom de svarande regeringarna inte hade visat att den nationella åtgärden var nödvändig. [16]

12 — Dom av den 20 september 2001 i mål C-184/99, Grzelczyk (REG 2001, s. I-6193), punkt 44. Se även dom av den 15 mars 2005 i mål C-209/03, Bidar (REG 2005, s. I-2119), punkt 56, och generaladvokaten Jacobs förslag till avgörande i målet kommissionen mot Österrike (ovan fotnot 9), punkt 53.

13 — Se Giubboni, S., "Free Movement of Persons and European Solidarity", *European Law Journal*, Vol. 13 (2007), utgåva 3, s. 360–379.

14 — Dom av den 28 januari 1992 i mål C-204/90, Bachmann (REG 1992, s. I-249; svensk specialutgåva, tillägg, s. 31). Se även dom av den 28 januari 1992 i mål C-300/90, kommissionen mot Belgien (REG 1992, s. I-305).

15 — Se exempelvis dom av den 29 mars 2007 i mål C-347/04, Rewe Zentralfinanz (REG 2007, s. I-2647), punkterna 62–64, och av den 14 september 2006 i mål C-386/04, Centro di Musicologia Walter Stauffer (REG 2006, s. I-8203), punkt 53 och där angiven rättspraxis.

16 — Dom av den 14 februari 1995 i mål C-279/93, Schumacker (REG 1995, s. I-225), av den 7 september 2004 i mål C-319/02, Manninen (REG 2004, s. I-7477), och av den 6 mars 2007 i mål C-292/04, Meilicke m.fl. (REG 2007, s. I-1835).

22. I begäran om förhandsavgörande i förevarande mål anger Bundesfinanzhof att syftet med 3 § punkt 26 EStG är att genom en skatteåtgärd befria den tyska staten från vissa skyldigheter som åligger den. Å ena sidan beviljas lärare skattebefrielse om de undervisar på offentliga universitet, å andra sidan erhåller den tyska staten motsvarande fördel, eftersom den kan täcka behovet av undervisning och forskning vid universiteten till en ringa kostnad. Den hänskjutande domstolen anser därför att det finns ett direkt samband mellan skattebefrielsen och den undervisningsverksamhet som tillhandahålls till förmån för statliga institutioner.

23. Jag förstår dock inte hur detta skulle kunna vara fallet, med hänsyn till rättspraxisen efter domen i målet Bachmann. Domstolen har vid prövningen av nationell lagstiftning som hindrar utövandet av de grundläggande rättigheterna konsekvent slagit fast att det måste finnas ett klart och otvetydigt samband mellan skatteförmånen och det specifika skatteuttag som kompenserar för den. I förevarande mål har det gjorts gällande att befrielsen från inkomstskatt kompenseras av den fördel som den tyska staten erhåller genom att undervisnings- och forskningsverksamhet tillhandahålls av lärare på deltid. Ett sådant allmänt, vagt och avlägset samband mellan skatteförmånen för den enskilda personen och fördelen för staten uppfyller dock långt ifrån de kriterier som anges i domen i målet Bachmann. [17]

24. Enligt min mening rättfärdigas 3 § punkt 26 EStG därför inte av behovet av att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang.

25. Jag föreslår att domstolen besvarar den andra tolkningsfrågan på följande sätt: Det faktum att nationella skatteförmåner är tilllämpliga endast när det är fråga om verksamhet till förmån för inhemska offentligrättsliga juridiska personer rättfärdigar inte en inskränkning i friheten att tillhandahålla tjänster.

17 — I mitt förslag till avgörande av den 7 april 2005 i mål C-446/03, Marks & Spencer (REG 2005, s. I-10837), lät jag förstå att de kriterier som anges i domen i målet Bachmann är för stränga och bör mildras, så att den nationella lagstiftningens syfte kan användas som kriterium för huruvida skattesystemets inre sammanhang kan godtas som skäl. Generaladvokat Kokott gjorde ett liknande uttalande i sitt förslag till avgörande i målet Manninen, ibidem. Domstolen höll dock fast vid det synsätt som den antagit i domen i målet Bachmann. 3 § punkt 26 EStG uppfyller emellertid inte ens sådana mindre stränga kriterier eftersom det, även om det i princip kan godtas att dess syfte och logik är förenliga med gemenskapsrätten, inte har visats att det för att uppnå detta syfte är nödvändigt att begränsa Hans-Dieter Jundts rättighet att tillhandahålla sina tjänster i en annan medlemsstat.

IV — Den tredje frågan: Utbildningssystemets organisation

26. I artikel 149.1 EG föreskrivs att "[g]emenskapen skall bidra till utvecklingen av en utbildning av god kvalitet genom att främja samarbetet mellan medlemsstaterna och genom att vid behov stödja och komplettera deras insatser, samtidigt som gemenskapen fullt ut skall respektera medlemsstaternas ansvar för undervisningens innehåll och utbildningssystemens organisation samt medlemsstaternas kulturella och språkliga mångfald". Bundesfinanzhof önskar få klarhet i huruvida 3 § punkt 26 EStG kan godtas som ett uttryck för medlemsstaternas behörighet att själva besluta hur deras utbildningssystem skall organiseras. Bundesfinanzhof anser att denna behörighet innefattar en rätt för medlemsstaten att begränsa en skatteförmån till att endast omfatta verksamhet som tillhandahålls vid eller på uppdrag av ett nationellt offentligt universitet. Enligt Bundesfinanzhof är syftet med 3 § punkt 26 EStG inte att begränsa friheten att tillhandahålla tjänster, utan att uppmuntra personer att acceptera oavlönade uppdrag och därigenom bidra till utbildningsverksamheten vid offentliga institutioner.

27. Det är endast två påpekanden som behöver göras när det gäller denna fråga. För det första är 3 § punkt 26 EStG, som kommissionen med rätta har påpekat, inte en åtgärd som avser undervisningens innehåll eller utbildningssystemets organisation. Den är snarare en skatteåtgärd av allmän karaktär som ger personer som ägnar sig åt verksamhet till förmån för allmänheten skatteförmåner. Undervisning och forskning till förmån för offentliga utbildningsinstitutioner omfattas visserligen av paragrafens tillämpningsområde, men det gör också en rad andra verksamheter (från deltagande i konstnärliga projekt till vård av äldre) och institutioner (från välgörenhetsorganisationer till kyrkliga organisationer). Det står klart att en bestämmelse av detta slag inte är ett uttryck för en medlemsstats behörighet att organisera sitt utbildningssystem. Om så var fallet skulle varje nationell lag som på något sätt rör utbildning omfattas av tillämpningsområdet för artikel 149 EG.

28. För det andra är det en sedan länge fastställd regel att också när en medlemsstat antar bestämmelser på ett område som faller inom dess exklusiva behörighet, måste den iaktta fördraget och särskilt de grundläggande friheterna. [18] Domstolen hade nyligen, i domen i målet kommissionen mot Österrike, [19] tillfälle att bekräfta denna princip

18 — Se exempelvis domen i målet Manninen (ovan fotnot 16) (direkt beskattning) samt dom av den 15 januari 2002 i mål C-55/00, Gottardo (REG 2002, s. I-413) (social trygghet), och av den 7 december 2000 i mål C-324/98, Teleaustria (REG 2000, s. I-10745) (offentliga kontrakt som inte omfattas av upphandlingsdirektivens tillämpningsområde).

19 — Se domen i målet kommissionen mot Österrike (ovan fotnot 9).

med avseende på utbildningens organisation. Jag har redan i min bedömning av den andra tolkningsfrågan förklarat att den ifrågavarande bestämmelsen i nationell rätt på ett konstlat sätt hindrar lärarna från att fritt välja var de skall erbjuda sina tjänster. Även om bestämmelsen i fråga var en åtgärd som avsåg utbildningssystemets organisation, skulle den därför vara oförenlig med fördraget.

29. Jag föreslår att domstolen besvarar den tredje tolkningsfrågan på följande sätt: Artikel 149 EG, i vilken det anges att medlemsstaterna skall ansvara för utbildningssystemens organisation, kan inte tolkas så, att 3 § punkt 26 EStG faller utanför tillämpningsområdet för fördragets bestämmelser om frihet att tillhandahålla tjänster, och inte heller så, att det är lagligt att neka lärare som undervisar vid universitet i andra medlemsstater den här aktuella skatteförmånen.

V — Förslag till avgörande

30. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att domstolen besvarar de tolkningsfrågor som har ställts av Bundesfinanzhof på följande sätt:

1. En bisyssla som lärare, såsom anställd vid eller på uppdrag av en offentligrättslig juridisk person, för vilken läraren i fråga erhåller kostnadsersättning, omfattas av tillämpningsområdet för artikel 49 EG.

2. Det faktum att nationella skatteförmåner är tillämpliga endast när det är fråga om verksamhet till förmån för inhemska offentligrättsliga juridiska personer rättfärdigar inte en inskränkning i friheten att tillhandahålla tjänster.

3. Artikel 149 EG, i vilken det anges att medlemsstaterna skall ansvara för utbildningssystemens organisation, kan inte tolkas så, att 3 § punkt 26 i Einkommensteuergesetz faller utanför tillämpningsområdet för fördragets bestämmelser om frihet att tillhandahålla tjänster, och inte heller så, att det är lagligt att neka lärare som undervisar vid universitet i andra medlemsstater den här aktuella skatteförmånen.