URTEIL DES GERICHTSHOFS (Dritte Kammer)

18. Dezember 2007 *

In der Rechtssache C-281/06

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 234 EG, eingereicht vom Bundesfinanzhof (Deutschland) mit Entscheidung vom 1. März 2006, beim Gerichtshof eingegangen am 28. Juni 2006, in dem Verfahren

Hans-Dieter Jundt,

Hedwig Jundt

gegen

Finanzamt Offenburg

erlässt

DER GERICHTSHOF (Dritte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten A. Rosas (Berichterstatter), der Richter J. N. Cunha Rodrigues und J. Klučka, der Richterin P. Lindh und des Richters A. Arabadjiev,

* Verfahrenssprache: Deutsch.

Generalanwalt: M. Poiares Maduro,
Kanzler: R. Grass,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

— von Herrn und Frau Jundt, vertreten durch Rechtsanwalt H.-D. Jundt,

— der deutschen Regierung, vertreten durch M. Lumma als Bevollmächtigten,

— der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch E. Traversa und W. Mölls als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 10. Oktober 2007

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 59 EWG-Vertrag (später Art. 59 EG-Vertrag, jetzt nach Änderung Art. 49 EG) und Art. 128 EWG-Vertrag (später nach Änderung Art. 126 EG-Vertrag, jetzt Art. 149 EG).

2 Dieses Ersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen Herrn und Frau Jundt (im Folgenden: Eheleute Jundt), beide mit Wohnsitz in Deutschland, und dem Finanzamt Offenburg wegen dessen Weigerung, Aufwandsentschädigungen für die nebenberufliche Ausübung einer Lehrtätigkeit an einer Universität in einem anderen Mitgliedstaat im Steuerjahr 1991 als einkommensteuerfreie Einnahmen einzustufen, weil das nationale Einkommensteuerrecht die entsprechende Befreiung nur für Entgelte vorsehe, die von inländischen Körperschaften des öffentlichen Rechts stammten.

Nationales Recht

3 Nach § 1 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) in seiner für das Ausgangsverfahren maßgeblichen Fassung sind natürliche Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, unbeschränkt einkommensteuerpflichtig.

4 Nach § 2 Abs. 2 EStG sind Einkünfte entweder der Gewinn oder der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten.

5 § 3 Nr. 26 EStG, der sich im Abschnitt „Steuerfreie Einnahmen" des Einkommensteuergesetzes befindet, bestimmt:

„Steuerfrei sind

...

26. Aufwandsentschädigungen für nebenberufliche Tätigkeiten als Übungsleiter, Ausbilder, Erzieher oder für eine vergleichbare nebenberufliche Tätigkeit, für nebenberufliche künstlerische Tätigkeiten oder für die nebenberufliche Pflege alter, kranker oder behinderter Menschen im Dienst oder Auftrag einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts oder einer unter § 5 Abs. 1 Nr. 9 des Körperschaftsteuergesetzes fallenden Einrichtung zur Förderung gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Zwecke (§§ 52 bis 54 der Abgabenordnung). Als Aufwandsentschädigungen sind Einnahmen für die in Satz 1 bezeichneten Tätigkeiten bis zur Höhe von insgesamt 2400 Deutsche Mark im Jahr anzusehen ...“

Ausgangsrechtsstreit und Vorlagefragen

6 Die Eheleute Jundt werden in Deutschland zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Herr Jundt, der im Hauptberuf als Rechtsanwalt in Deutschland arbeitet, wo er auch wohnt, nahm 1991 einen 16 Stunden umfassenden Lehrauftrag an der Universität Straßburg wahr, für den er 5 760 FRF brutto (dies entsprach 1 612 DM) erhielt.

7 Im Steuerbescheid für 1991 unterwarf das Finanzamt Offenburg diesen Bruttobetrag der Einkommensteuer.

8 Die Eheleute Jundt machten geltend, dass dieser Betrag nach § 3 Nr. 26 EStG einkommensteuerfrei sein müsse. Es verstoße gegen das Gemeinschaftsrecht, die Anwendung dieser Befreiung auf Vergütungen zu beschränken, die von inländischen Körperschaften des öffentlichen Rechts gezahlt würden.

9 Da ihr Einspruch gegen den Bescheid des Finanzamts Offenburg und ihre Klage beim Finanzgericht erfolglos blieben, legten die Eheleute Jundt Revision beim Bundesfinanzhof ein.

10 Der Bundesfinanzhof stellt fest, dass Herr Jundt in den Genuss der Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 26 EStG hätte kommen können, wenn er seine Tätigkeit an einer Universität — einer juristischen Person des öffentlichen Rechts — in Deutschland und nicht in einem anderen Mitgliedstaat ausgeübt hätte. Um zu klären, ob eine solche Regelung mit den Bestimmungen des Gemeinschaftsrechts über den freien Dienstleistungsverkehr vereinbar ist, hält er es für erforderlich, drei Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen.

11 Zunächst stelle sich die Frage, ob eine nebenberuflich ausgeübte Lehrtätigkeit im Dienst einer Universität in den Anwendungsbereich der Bestimmungen über den freien Dienstleistungsverkehr falle, da nicht sicher sei, dass die Beträge, die für eine Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 26 EStG in Betracht kämen, ein wirkliches Entgelt darstellten. Nach dieser Bestimmung hätten die freigestellten Einnahmen den Charakter von „Aufwandsentschädigungen", was darauf hindeute, dass es sich um eine bloße Abgeltung des mit der Ausübung der betreffenden Tätigkeit verbundenen Aufwands handle.

12 Weiter stelle sich die Frage, ob gegebenenfalls eine aus § 3 Nr. 26 EStG folgende Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit gerechtfertigt werden könne. Es könnte ein legitimes Interesse daran bestehen, die Steuervergünstigung allein auf die Tätigkeiten zu beschränken, die im Dienst oder Auftrag von inländischen juristischen Personen des öffentlichen Rechts erbracht würden.

13 Diese Rechtfertigung könnte in der Kohärenz des nationalen Steuersystems zu finden sein, wie sie der Gerichtshof in den Urteilen vom 28. Januar 1992, Bachmann (C-204/90, Slg. 1992, I-249), und Kommission/Belgien (C-300/90, Slg. 1992, I-305),

anerkannt habe. Im Ausgangsverfahren bestehe ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Lehrtätigkeit zugunsten einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts und der Freistellung von der Einkommensteuer. Diese Steuervergünstigung werde nur deshalb gewährt, weil der Steuerpflichtige eine bestimmte, quasi ehrenamtliche Leistung zugunsten des steuererhebenden Gemeinwesens erbringe, das er somit von bestimmten Aufgaben entlaste. Würde der Steuerpflichtige diese Leistung nicht erbringen, müsste der Fiskus theoretisch die Steuer erhöhen, um die dann höheren Aufwendungen im Zusammenhang mit der Lehre aufbringen zu können. § 3 Nr. 26 EStG beruhe auf einem Gegenseitigkeitsverhältnis, das in einem Steuerverzicht als Gegenleistung für die Erbringung einer Dienstleistung bestehe.

14 Da es um Lehrtätigkeiten gehe, stelle sich schließlich die Frage, ob eine Regelung wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende nicht unter eine Freiheit falle, die der EG-Vertrag den Mitgliedstaaten ausdrücklich belassen habe, nämlich die Freiheit, die Lehre in eigener Verantwortung zu gestalten. Da diese Freiheit nicht nur die Pflicht zur Finanzierung des nationalen Bildungssystems umfasse, sondern auch die Möglichkeit, die steuerlichen Maßnahmen zur Förderung der Lehre auf die „innerstaatlichen" Tätigkeiten zu beschränken, liege der Schluss nahe, dass eine Beeinträchtigung der Dienstleistungsfreiheit zu verneinen sei. Die dritte Frage des Bundesfinanzhofs betrifft die Auswirkung von Art. 126 EG-Vertrag auf die Feststellung einer nicht gerechtfertigten Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit.

15 Vor diesem Hintergrund hat der Bundesfinanzhof das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Ist Art. 59 EG-Vertrag dahin gehend 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 EStG), 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 dahin auszulegen, dass eine steuerrechtliche Regelung, mit deren Hilfe das Bildungssystem ergänzend gestaltet wird (wie hier § 3 Nr. 26 EStG), im Hinblick auf die insoweit fortbestehende Verantwortung der Mitgliedstaaten zulässig ist?

Zu den Vorlagefragen

16 Vorab ist festzustellen, dass sich die dem Ausgangsrechtsstreit zugrunde liegenden Vorgänge vor dem 1. November 1993 ereignet haben, d. h. vor dem Inkrafttreten des am 7. Februar 1992 in Maastricht unterzeichneten Vertrags über die Europäische Union, so dass die Auslegung, um die das vorlegende Gericht ersucht, in Wirklichkeit die Art. 59 und 128 EWG-Vertrag und nicht die Art. 59 und 126 EG-Vertrag betrifft.

17 Wie die Kommission der Europäischen Gemeinschaften in ihren schriftlichen Erklärungen zutreffend ausgeführt hat, kommt es darauf aber für die dem vorlegenden Gericht zu gebende Antwort nicht an.

18 Zum einen hat nämlich der Gehalt des Grundsatzes der Dienstleistungsfreiheit durch die Verträge von Maastricht und von Amsterdam keine wesentliche Änderung erfahren.

19 Zum anderen betrifft Art. 128 EWG-Vertrag die Berufsausbildung, zu der das Universitätsstudium gehört (vgl. Urteile vom 2. Februar 1988, Blaizot u. a., 24/86, Slg. 1988, 379, Randnrn. 15 bis 20, vom 30. Mai 1989, Kommission/Rat, 242/87, Slg. 1989, 1425, Randnr. 25, vom 7. Juli 2005, Kommission/Österreich, C-147/03, Slg. 2005, I-5969, Randnr. 33, und vom 11. Januar 2007, Lyyski, C-40/05, Slg. 2007, I-99, Randnr. 29). Da Art. 126 EG-Vertrag im Wesentlichen aufgrund der Zuständigkeit der Mitgliedstaaten für die Lehrinhalte und die Gestaltung des Bildungssystems sowie der Ziele der Gemeinschaftspolitik im Bildungssektor angeführt worden ist, ist darauf hinzuweisen, dass, wie aus dem Urteil vom 13. Februar 1985, Gravier (293/83, Slg. 1985, 593, Randnr. 19), hervorgeht, die Mitgliedstaaten im für das Ausgangsverfahren maßgeblichen Zeitraum für die Organisation des Bildungswesens und die Bildungspolitik zuständig waren und dass die Gemeinschaftspolitik im Bildungssektor bereits darauf abzielte, die Mobilität der Lehrkräfte zu erleichtern.

20 Dies vorausgeschickt, werden die einschlägigen Vertragsbestimmungen im Folgenden in ihrer seit dem 1. Mai 1999 geltenden Fassung bezeichnet.

Zur ersten Frage

21 Mit seiner ersten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob eine Lehrtätigkeit, die ein in einem Mitgliedstaat Steuerpflichtiger im Dienst einer juristischen Person des öffentlichen Rechts, hier einer Universität, ausübt, die sich in einem anderen Mitgliedstaat befindet, auch dann in den Anwendungsbereich von Art. 49 EG fällt, wenn die Tätigkeit nebenberuflich und quasi ehrenamtlich ausgeübt wird.

Beim Gerichtshof eingereichte Erklärungen

22 Die Eheleute Jundt, die deutsche Regierung und die Kommission halten die nebenberufliche Lehrtätigkeit an einer Universität für eine Dienstleistung im Sinne des Art. 50 EG, d. h. eine in der Regel gegen Entgelt erbrachte wirtschaftliche Tätigkeit.

23 Die Eheleute Jundt weisen darauf hin, dass § 3 Nr. 26 EStG selbst die „Aufwandsentschädigungen" als „Einnahmen" definiere und dass in der gegenwärtigen Fassung dieser Bestimmung nicht mehr von „Aufwandsentschädigungen", sondern von „Einnahmen für nebenberufliche Tätigkeiten" die Rede sei.

24 Nach Ansicht der deutschen Regierung umfasst der Anwendungsbereich von Art. 49 EG auch nebenberufliche und quasi ehrenamtliche Lehrtätigkeiten im Dienst oder Auftrag einer juristischen Person des öffentlichen Rechts wie einer Universität im Gegenzug für eine Aufwandsentschädigung. Diese wirtschaftlichen Tätigkeiten wiesen die Besonderheit auf, dass mit ihnen keine Gewinnerzielung angestrebt werde, sondern der bloße Ausgleich der entstandenen Kosten.

25 Die Kommission führt aus, die Zweifel des Bundesfinanzhofs hinsichtlich des Vorliegens eines Entgelts beruhten auf der Verwendung des Ausdrucks „Aufwandsentschädigung" in der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden nationalen Bestimmung, wodurch nahegelegt werde, dass die Zahlung den Betrag der entstandenen Kosten nicht überschreite und kein Gewinn erzielt werde. Eine Zahlung verliere aber ihre Eigenschaft als „Entgelt" nicht allein dadurch, dass sie keine Gewinnerzielung ermögliche. Der Wortlaut von Art. 50 EG verlange als Nachweis für das Vorliegen einer wirtschaftlichen Tätigkeit nur die Zahlung eines Entgelts, nicht aber die Erzielung eines Gewinns.

26 Jedenfalls beträfen das Ausgangsverfahren und die dort in Rede stehende Regelung kein Entgelt, das sich auf die Kostendeckung beschränke. Hätte sich nämlich die von der Universität Straßburg vorgenommene Zahlung auf die Deckung der Herrn Jundt in Ausübung seiner Lehrtätigkeit entstandenen Kosten beschränkt, so hätte er nicht die Freistellung der empfangenen Beträge nach § 3 Nr. 26 EStG beantragt, weil bereits die Anwendung der normalen Regeln des EStG zur Nichtbesteuerung seiner Tätigkeit geführt hätte.

27 § 3 Nr. 26 EStG verschaffe dem Steuerpflichtigen gerade dann einen steuerlichen Vorteil, wenn die Einnahmen über die Kosten hinausgingen und ihm somit Nettoeinkünfte, d. h. ein „Gewinn", verblieben.

Antwort des Gerichtshofs

28 Für die Beantwortung der Frage, ob eine Tätigkeit wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende in den Anwendungsbereich von Art. 49 EG fällt, ist erstens daran zu erinnern, dass der Begriff „Dienstleistungen" im Sinne des Art. 50 Abs. 1 EG impliziert, dass es sich um Leistungen handelt, „die normalerweise gegen Entgelt erbracht werden" (Urteil vom 22. Mai 2003, Freskot, C-355/00, Slg. 2003, I-5263, Randnr. 54).

29 Insoweit ist bereits entschieden worden, dass das Wesensmerkmal des Entgelts im Sinne der letztgenannten Bestimmung darin besteht, dass es die wirtschaftliche Gegenleistung für die betreffende Leistung darstellt (vgl. u. a. Urteile vom 27. September 1988, Humbel, 263/86, Slg. 1988, 5365, Randnr. 17, vom 26. Juni 2003, Skandia und Ramstedt, C-422/01, Slg. 2003, I-6817, Randnr. 23, und vom 11. September 2007, Schwarz und Gootjes-Schwarz, C-76/05, Slg. 2007, I-6849, Randnr. 38, und Kommission/Deutschland, C-318/05, Slg. 2007, I-6957, Randnr. 67).

30 Zweitens ist darauf hinzuweisen, dass der Gerichtshof Unterricht in bestimmten Einrichtungen, die zu einem staatlichen Bildungssystem gehören und ganz oder hauptsächlich aus öffentlichen Mitteln finanziert werden, vom Dienstleistungsbegriff des Art. 50 EG ausgenommen hat (vgl. in diesem Sinne Urteil Humbel, Randnr. 18, und Urteil vom 7. Dezember 1993, Wirth, C-109/92, Slg. 1993, I-6447, Randnrn. 15 und 16). Er hat damit klargestellt, dass der Staat durch die Errichtung und Erhaltung eines solchen staatlichen Bildungssystems, das in der Regel aus dem Staatshaushalt und nicht von den Schülern oder ihren Eltern finanziert wird, keine gewinnbringende Tätigkeit aufnehmen wollte, sondern vielmehr seine Aufgaben auf sozialem, kulturellem und bildungspolitischem Gebiet gegenüber seinen Bürgern erfüllte (vgl. Urteil Schwarz und Gootjes-Schwarz, Randnr. 39).

31 Das Ausgangsverfahren bezieht sich jedoch nicht auf die Lehrtätigkeit der aus dem Staatshaushalt finanzierten Universitäten selbst. Vielmehr betrifft es genau wie die dort in Rede stehende nationale Regelung nebenberufliche Leistungen natürlicher Personen, auf die die Universitäten zur Erfüllung ihrer Aufgabe zurückgreifen. Die Bezahlung dieser Leistungen kann ein Entgelt von Seiten der jeweiligen Universität darstellen.

32 Wie der Generalanwalt in Nr. 12 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, ist ausschlaggebend dafür, dass eine Tätigkeit in den Anwendungsbereich der Vertragsbestimmungen über die Dienstleistungsfreiheit fällt, ihr wirtschaftlicher Charakter, d. h., dass sie nicht ohne Gegenleistung erbracht werden darf.

33 Anders als das vorlegende Gericht zu meinen scheint, ist dagegen insoweit nicht erforderlich, dass der Leistungserbringer mit Gewinnerzielungsabsicht handelt (vgl. u. a. Urteil vom 12. Juli 2001, Smits und Peerbooms, C-157/99, Slg. 2001, I-5473, Randnrn. 50 und 52).

34 Daraus folgt, dass das Ausgangsverfahren genau wie § 3 Nr. 26 EStG gegen „Entgelt" erbrachte Dienstleistungen betrifft. Der Betrag, den Herr Jundt von der Universität für seine Lehrtätigkeit erhalten hat, ist selbst dann, wenn man unterstellt, dass diese quasi ehrenamtlich ausgeübt wurde, ein Entgelt im Sinne des Art. 50 EG, d. h. eine Gegenleistung für die von ihm erbrachte Leistung.

35 Schließlich fällt die erbrachte Dienstleistung nicht dadurch aus dem Anwendungsbereich von Art. 49 EG heraus, dass die Lehrtätigkeit im Auftrag einer Universität, also einer juristischen Person des öffentlichen Rechts, ausgeübt wird.

36 Das vorlegende Gericht äußert insoweit Zweifel und stellt sich die Frage, ob Leistungen, die im Dienst oder Auftrag einer Körperschaft des öffentlichen Rechts erbracht würden und in den Anwendungsbereich des im Rahmen des freien Dienstleistungsverkehrs auch zu berücksichtigenden Art. 45 EG fallen könnten, Dienstleistungen seien. Bei diesen Leistungen handle es sich um „halb-öffentliche" Leistungen, die der öffentlich-rechtlichen Staatstätigkeit zuzuordnen seien.

37 Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass sich die Dienstleistungsfreiheit nach dem Wortlaut von Art. 45 Abs. 1 EG in Verbindung mit Art. 50 EG zwar nicht auf Tätigkeiten erstreckt, die in einem Mitgliedstaat dauernd oder zeitweise mit der Ausübung öffentlicher Gewalt verbunden sind, doch muss sich diese Ausnahmeregelung auf Tätigkeiten beschränken, die als solche eine unmittelbare und spezifische Teilnahme an der Ausübung öffentlicher Gewalt darstellen (vgl. u. a. Urteile vom 21. Juni 1974, Reyners, 2/74, Slg. 1974, 631, Randnr. 45, vom 31. Mai 2001, Kommission/Italien, C-283/99, Slg. 2001, I-4363, Randnr. 20, und vom 30. März 2006, Servizi Ausiliari Dottori Commercialisti, C-451/03, Slg. 2006, I-2941, Randnr. 46).

38 Aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs zu Art. 39 Abs. 4 EG folgt aber, dass die private Lehrtätigkeit an einer Universität nicht in den Anwendungsbereich dieser Ausnahmeregelung fällt (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 30. Mai 1989, Allué und Coonan, 33/88, Slg. 1989, 1591, Randnr. 7, und vom 2. Juli 1996, Kommission/Griechenland, C-290/94, Slg. 1996, I-3285, Randnr. 34).

39 Somit ist auf die erste Vorlagefrage zu antworten, dass eine Lehrtätigkeit, die ein in einem Mitgliedstaat Steuerpflichtiger im Dienst einer juristischen Person des öffentlichen Rechts, hier einer Universität, ausübt, die sich in einem anderen Mitgliedstaat befindet, auch dann in den Anwendungsbereich von Art. 49 EG fällt, wenn die Tätigkeit nebenberuflich und quasi ehrenamtlich ausgeübt wird.

Zur zweiten Frage

40 Mit seiner zweiten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob die Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit, die darin liegt, dass nach einer nationalen Regelung nur das Entgelt, das im Inland ansässige Universitäten, die juristische Personen des öffentlichen Rechts sind, als Gegenleistung für eine nebenberufliche Lehrtätigkeit zahlen, von der Einkommensteuer befreit ist, während diese Befreiung versagt wird, wenn ein solches Entgelt von einer in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Universität gezahlt wird, durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist. Dabei stellt das vorlegende Gericht insbesondere darauf ab, dass diese Steuervergünstigung allein darauf beruhe, dass die Tätigkeit zugunsten einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts erbracht werde.

Beim Gerichtshof eingereichte Erklärungen

41 Nach Ansicht der Eheleute Jundt und der Kommission begründet der Umstand, dass das betreffende Entgelt nur dann steuerfrei ist, wenn es von im Inland ansässigen öffentlichen Universitäten gezahlt wird, während die Freistellung nicht gilt, wenn es von in anderen Mitgliedstaaten ansässigen öffentlichen Universitäten gezahlt wird, eine nicht durch ein legitimes öffentliches Interesse gerechtfertigte Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit.

42 Erstens könne die Beschränkung durch die im Ausgangsverfahren in Rede stehende Regelung nicht mit deren Zweck gerechtfertigt werden, der darin bestehe, die Bereitschaft von Lehrkräften zur nebenberuflichen Ausübung ihrer Tätigkeit sicherzustellen und damit das Bildungs- oder Unterrichtswesen zu fördern.

43 Die Eheleute Jundt halten insoweit das Urteil vom 10. März 2005, Laboratoires Fournier (C-39/04, Slg. 2005, I-2057), für einschlägig. In Randnr. 23 dieses Urteils habe der Gerichtshof entschieden, dass die Förderung von Forschung und Entwicklung keine nationale Maßnahme rechtfertigen könne, die eine Steuervergünstigung allen Forschungstätigkeiten versage, die nicht in dem betreffenden Mitgliedstaat durchgeführt würden. Eine solche Maßnahme stehe nämlich in direktem Gegensatz zu den in Art. 163 Abs. 2 EG definierten Zielen der Gemeinschaftspolitik im Bereich Forschung und technologische Entwicklung.

44 In gleicher Weise liefe es es den Zielen der Europäischen Gemeinschaft im Bildungsbereich zuwider, einer nebenberuflich tätigen Lehrkraft Steuervergünstigungen zu versagen, die ihrer Verfügbarkeit förderlich sein könnten. Nach Art. 149 EG müssten nämlich die Zusammenarbeit zwischen den Mitgliedstaaten im Bildungsbereich und die Mobilität der Lernenden und Lehrenden gefördert werden. Die Versagung der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Steuerbefreiung veranlasse eine nebenberufliche Lehrkraft mittelbar dazu, nur an inländischen Universitäten zu lehren.

45 Zweitens könne, anders als das vorlegende Gericht zu meinen scheine, eine Regelung wie die im Ausgangsverfahren fragliche nicht unter Berufung darauf, dass sich die betreffende Steuervergünstigung positiv auf das Lehrangebot der inländischen Universitäten auswirke, mit der Kohärenz des deutschen Steuersystems gerechtfertigt werden.

46 Der Gerichtshof habe nämlich in seiner Rechtsprechung bestätigt, dass die in den oben genannten Urteilen Bachmann und Kommission/Belgien anerkannte Rechtfertigung mit der Notwendigkeit, die Kohärenz des nationalen Steuersystems zu wahren, eng ausgelegt werden müsse. Die Voraussetzungen, die der Gerichtshof im Urteil Bachmann aufgestellt habe, seien aber im vorliegenden Fall nicht erfüllt, denn der im Ausgangsverfahren fraglichen Steuervergünstigung, d. h. der Steuerfreiheit von „Aufwandsentschädigungen", stehe keine bestimmte steuerliche Belastung gegenüber. Der Umstand, dass dem deutschen Staat aus der Steuerfreiheit der Aufwandsentschädigungen mittelbar Vorteile erwachsen könnten, stelle keinen Anknüpfungspunkt für die Kohärenz des nationalen Steuersystems dar und könne deshalb eine Regelung wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende nicht rechtfertigen.

47 Nach Ansicht der deutschen Regierung kann sich zwar eine Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit daraus ergeben, dass eine Lehrkraft, die eine Aufwandsentschädigung für eine nebenberufliche Tätigkeit an einer Universität in einem anderen Mitgliedstaat erhalte, nicht in den Genuss der im Ausgangsverfahren fraglichen Steuervergünstigung komme. Diese Beschränkung sei jedoch durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses im Zusammenhang mit der Förderung von Bildung, Forschung und Entwicklung gerechtfertigt.

48 § 3 Nr. 26 EStG biete einen Anreiz für nebenberuflich tätige Lehrkräfte, ihre Dienste den in dieser Bestimmung genannten Einrichtungen quasi ehrenamtlich gegen ein geringfügiges Entgelt in Form einer Aufwandsentschädigung anzubieten.

49 Die genannte Bestimmung verfolge somit das Ziel, die darin aufgeführten juristischen Personen des öffentlichen Rechts, hier die Universitäten, durch Steuerbefreiungen für nebenberuflich tätig werdende Bürger zu fördern. Sie bezwecke und bewirke, dass den Universitäten preisgünstige Lehrkräfte zur Verfügung stünden. Sie sei durch einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses gerechtfertigt, nämlich die Förderung von Bildung, Forschung und Entwicklung. Sie sei angemessen und zur Erreichung des verfolgten Ziels erforderlich.

50 Für die Bundesrepublik Deutschland bestehe jedenfalls keine Verpflichtung, Universitäten anderer Mitgliedstaaten zu fördern. Die Ausgestaltung des Bildungssystems falle ebenso wie die direkte Besteuerung weiterhin in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten, so dass jedem Mitgliedstaat in diesen Bereichen ein Beurteilungsspielraum bei der Gestaltung seiner nationalen Regelungen verbleiben müsse.

51 In Art. 149 Abs. 1 EG komme klar zum Ausdruck, dass die Gemeinschaft im Bildungsbereich „unter strikter Beachtung der Verantwortung der Mitgliedstaaten für die Lehrinhalte und die Gestaltung des Bildungssystems" tätig werden müsse. Daraus folge, dass die Mitgliedstaaten die Gestaltung ihres Bildungssystems und damit die Organisation des Lehrbetriebs an ihren Universitäten für ihren Hoheitsbereich autonom regeln dürften. Sowenig wie die Bundesrepublik Deutschland Einfluss auf die organisatorische Gestaltung der Bildungseinrichtungen der anderen Mitgliedstaaten habe, sowenig könne sie dazu verpflichtet werden, deren Betrieb durch den Verzicht auf ihr zustehende Steuergelder zu subventionieren.

Antwort des Gerichtshofs

52 Art. 49 EG steht nach ständiger Rechtsprechung der Anwendung jeder nationalen Regelung entgegen, die bewirkt, dass die Erbringung von Dienstleistungen zwischen

den Mitgliedstaaten gegenüber der Erbringung von Dienstleistungen allein innerhalb eines Mitgliedstaats erschwert wird (Urteile vom 5. Oktober 1994, Kommission/Frankreich, C-381/93, Slg. 1994, I-5145, Randnr. 17, vom 28. April 1998, Kohll, C-158/96, Slg. 1998, I-1931, Randnr. 33, Smits und Peerbooms, Randnr. 61, vom 3. Oktober 2002, Danner, C-136/00, Slg. 2002, I-8147, Randnr. 29, sowie vom 8. September 2005, Mobistar und Belgacom Mobile, C-544/03 und C-545/03, Slg. 2005, I-7723, Randnr. 30).

53 Insoweit ist vor dem Gerichtshof nicht bestritten worden, dass, wenn eine nebenberufliche Lehrtätigkeit wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende in den Anwendungsbereich der Vertragsbestimmungen über den freien Dienstleistungsverkehr fällt, eine nationale Regelung wie § 3 Nr. 26 EStG die in Art. 49 EG verbürgte Freiheit von Herrn Jundt beschränkt, seine Dienstleistungen in einem anderen Mitgliedstaat zu erbringen, da sie ihn einer Steuervergünstigung beraubt, in deren Genuss er gekommen wäre, wenn er die gleichen Dienstleistungen in seinem eigenen Mitgliedstaat erbracht hätte.

54 Das vorlegende Gericht selbst führt im Übrigen aus, dass die im Ausgangsverfahren in Rede stehende nationale Regelung, die gleichermaßen für die Tätigkeiten von In- und Ausländern bei inländischen juristischen Personen des öffentlichen Rechts gelte, dazu führe, dass diejenigen Dienstleistungen, die Empfängern in anderen Mitgliedstaaten erbracht würden, ungünstiger behandelt würden als die im Inland erbrachten Dienstleistungen, und dass darin eine Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit liege.

55 Es ist zu prüfen, ob eine solche Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit objektiv gerechtfertigt werden kann.

56 In diesem Zusammenhang ist erstens zu untersuchen, ob die in der nationalen Regelung enthaltene Beschränkung, wie die deutsche Regierung geltend macht, durch einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses, und zwar die Förderung von Bildung, Forschung und Entwicklung, gerechtfertigt ist.

57 Dies ist nicht der Fall.

58 Selbst wenn man unterstellt, dass das Ziel der Förderung der Bildung ein zwingender Grund des Allgemeininteresses ist, kann doch eine beschränkende Maßnahme nur dann gerechtfertigt sein, wenn sie dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit genügt, also geeignet ist, die Verwirklichung des mit ihr verfolgten Ziels zu gewährleisten, und nicht über das dazu Erforderliche hinausgeht (Urteile vom 26. September 2000, Kommission/Belgien, C-478/98, Slg. 2000, I-7587, Randnr. 41, und vom 4. März 2004, Kommission/Frankreich, C-334/02, Slg. 2004, I-2229, Randnr. 28).

59 Zwar hat der Gerichtshof in Randnr. 23 des Urteils Laboratoires Fournier entschieden, dass nicht ausgeschlossen werden kann, dass die Förderung von Forschung und Entwicklung einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses darstellt. Er wies jedoch das Vorbringen zurück, dass ein Mitgliedstaat nicht verpflichtet sein könne, die Forschung in einem anderen Mitgliedstaat zu fördern, und war der Ansicht, dass eine nationale Regelung, die eine Steuervergünstigung allein den in dem betreffenden Mitgliedstaat ausgeführten Forschungstätigkeiten vorbehält, eine Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit begründet. Der Gerichtshof entschied, dass eine solche Regelung in direktem Gegensatz zu den Zielen der Gemeinschaftspolitik im Bereich Forschung und technologische Entwicklung steht, die gemäß Art. 163 Abs. 2 EG insbesondere auf die Beseitigung der der Zusammenarbeit im Forschungsbereich entgegenstehenden steuerlichen Hindernisse abzielt.

60 Im Kontext des Ausgangsverfahrens ist darauf hinzuweisen, dass die Gemeinschaft nach Art. 149 Abs. 1 EG „zur Entwicklung einer qualitativ hoch stehenden Bildung dadurch bei[trägt], dass sie die Zusammenarbeit zwischen den Mitgliedstaaten fördert und die Tätigkeit der Mitgliedstaaten ... erforderlichenfalls unterstützt und ergänzt", während in Art. 149 Abs. 2 EG als ein Ziel der „Tätigkeit der Gemeinschaft ... [die] Förderung der Mobilität von Lernenden und Lehrenden" genannt wird.

61 Eine Regelung eines Mitgliedstaats wie die im Ausgangsverfahren fragliche läuft diesen Zielen insoweit zuwider, als sie die nebenberuflich tätigen Lehrenden davon abhält, in Wahrnehmung ihrer Grundfreiheiten ihre Dienstleistungen in einem anderen Mitgliedstaat anzubieten, indem sie ihnen eine Steuervergünstigung versagt, in deren Genuss sie gekommen wären, wenn sie die gleichen Dienstleistungen im Inland erbracht hätten.

62 Der Gerichtshof hat die Bedeutung dieser Ziele bereits im Kontext von Art. 18 EG unterstrichen. Nach dem Hinweis darauf, dass die vom EG-Vertrag auf dem Gebiet der Freizügigkeit der Unionsbürger gewährten Erleichterungen nicht ihre volle Wirkung entfalten könnten, wenn ein Staatsangehöriger eines Mitgliedstaats von ihrer Wahrnehmung durch Hindernisse abgehalten werden könnte, die seinem Aufenthalt in einem anderen Mitgliedstaat aufgrund einer Regelung seines Herkunftsstaats entgegenstehen, die Nachteile allein daran knüpft, dass er von diesen Erleichterungen Gebrauch gemacht hat, führte der Gerichtshof nämlich aus, dass diese Erwägung angesichts der mit Art. 3 Abs. 1 Buchst. q EG und Art. 149 Abs. 2 zweiter Gedankenstrich EG verfolgten Ziele, zu denen die Förderung der Mobilität von Lernenden und Lehrenden gehört, im Bildungsbereich besonders bedeutsam ist (vgl. Urteil vom 23. Oktober 2007, Morgan und Bucher, C-11/06 und C-12/06, Slg. 2007, I-9161, Randnrn. 26 und 27 und die dort angeführte Rechtsprechung).

63 Eine Regelung wie die im Ausgangsverfahren fragliche beeinträchtigt, indem sie sich ähnlich auswirkt wie die nationalen Rechtsvorschriften, um die es in der Rechtssache Laboratoires Fournier ging, die Möglichkeit nebenberuflich tätiger Lehrkräfte, den Ort der Erbringung ihrer Dienstleistungen innerhalb der Gemeinschaft frei zu wählen, ohne dass nachgewiesen worden wäre, dass es, um das geltend gemachte Ziel der Förderung des Bildungswesens zu erreichen, erforderlich ist, die im Ausgangsverfahren in Rede stehende Steuerbefreiung allein den Steuerpflichtigen vorzubehalten, die eine nebenberufliche Lehrtätigkeit an Universitäten im Inland ausüben.

64 Die deutsche Regierung hat nämlich nichts vorgebracht, was zum Nachweis dafür geeignet wäre, dass das in der vorstehenden Randnummer genannte Ziel nicht ohne die streitige Regelung erreicht werden könnte und dass es nicht mit anderen Mitteln

erreicht werden könnte, die die nebenberuflichen Lehrkräfte nicht in der Wahl des Orts, an dem sie ihre Dienstleistungen anbieten könnten, beeinträchtigten.

65 Zweitens ist zu untersuchen, ob die im Ausgangsverfahren in Rede stehende Beschränkung — wie vom vorlegenden Gericht in Betracht gezogen — mit der Notwendigkeit gerechtfertigt werden kann, die Kohärenz des deutschen Steuersystems zu gewährleisten.

66 Das vorlegende Gericht führt aus, § 3 Nr. 26 EStG habe den Zweck, den deutschen Staat mittels einer steuerlichen Maßnahme von bestimmten ihm obliegenden Aufgaben zu entlasten, da auf der einen Seite den nebenberuflichen Lehrkräften eine Steuerbefreiung gewährt werde, falls sie an einer inländischen öffentlichen Universität unterrichteten, und auf der anderen Seite der deutsche Staat daraus einen entsprechenden Nutzen ziehe, weil er den Lehr- und Forschungsauftrag dieser Universitäten zu einem günstigeren Preis sicherstellen könne. Daher wirft das vorlegende Gericht die Frage auf, ob nicht im Ausgangsverfahren ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der dem Steuerpflichtigen für seine nebenberufliche Lehrtätigkeit gewährten Steuerbefreiung und dem Umstand bestehe, dass diese Lehrtätigkeit zugunsten einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts erbracht werde. Diese Betrachtungsweise unterstellt, dass zum einen die durch den Steuervorteil begünstigte Leistung des Steuerpflichtigen im Interesse des Gemeinwohls liegt und zum anderen dieser „Vorteil" für das Gemeinwohl den im Verzicht auf die Steuer bestehenden Nachteil ausgleicht.

67 Insoweit ist daran zu erinnern, dass der Gerichtshof zwar in Randnr. 28 des Urteils Bachmann und in Randnr. 21 des Urteils Kommission/Belgien vom 28. Januar 1992 anerkannt hat, dass die Notwendigkeit, die Kohärenz einer Steuerregelung zu wahren, es rechtfertigen kann, die Ausübung der vom EG-Vertrag verbürgten Grundfreiheiten zu beschränken.

68 Nach ständiger Rechtsprechung kann ein auf eine solche Rechtfertigung gestütztes Argument jedoch nur dann Erfolg haben, wenn ein unmittelbarer Zusammenhang

zwischen dem betreffenden steuerlichen Vorteil und dem Ausgleich dieses Vorteils durch eine bestimmte steuerliche Belastung nachgewiesen ist (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 23. Februar 2006, Keller Holding, C-471/04, Slg. 2006, I-2107, Randnr. 40, vom 29. März 2007, Rewe Zentralfinanz, C-347/04, Slg. 2007, I-2647, Randnr. 62, und vom 11. Oktober 2007, Hollmann, C-443/06, Slg. 2007, I-8491, Randnr. 56).

69 Ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Steuerbefreiung der von deutschen Universitäten gezahlten Aufwandsentschädigungen und einem Ausgleich dieses Vorteils durch eine bestimmte steuerliche Belastung liegt aber steuersystematisch gesehen nicht vor.

70 Wie der Generalanwalt in Nr. 23 seiner Schlussanträge festgestellt hat, wird im Ausgangsverfahren lediglich angeführt, dass die Befreiung von der Einkommensteuer durch den Vorteil ausgeglichen werde, der dem deutschen Staat daraus erwachse, dass nebenberufliche Lehrkräfte Lehr- und Forschungstätigkeiten übernähmen. Ein so allgemeiner und mittelbarer Zusammenhang zwischen der Vergünstigung für den Steuerpflichtigen und dem geltend gemachten Nutzen für den Mitgliedstaat genügt aber nicht den Anforderungen der Rechtsprechung, wie sie sich aus dem Urteil Bachmann ergeben.

71 Dem Vorbringen, dass die Beschränkung des Grundsatzes der Dienstleistungsfreiheit mit der Notwendigkeit gerechtfertigt werden könne, die Kohärenz des deutschen Steuersystems zu wahren, kann daher nicht gefolgt werden.

72 Nach alledem kann der Umstand, dass eine einzelstaatliche Steuervergünstigung nur Anwendung findet, wenn die betreffende Tätigkeit für eine inländische juristische Person des öffentlichen Rechts ausgeübt wird, die Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit nicht rechtfertigen.

73 Somit ist auf die zweite Vorlagefrage zu antworten, dass die Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit, die darin liegt, dass nach einer nationalen Regelung nur das Entgelt, das im Inland ansässige Universitäten, die juristische Personen des öffentlichen Rechts sind, als Gegenleistung für eine nebenberufliche Lehrtätigkeit zahlen, von der Einkommensteuer befreit ist, während diese Befreiung versagt wird, wenn ein solches Entgelt von einer in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Universität gezahlt wird, nicht durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist.

Zur dritten Frage

Beim Gerichtshof eingereichte Erklärungen

74 Die deutsche Regierung ist der Auffassung, dass die dritte Frage nicht zu beantworten sei, da das vorlegende Gericht sie nur für den Fall der Verneinung der zweiten Frage gestellt habe und diese zu bejahen sei.

75 Nach Ansicht der Eheleute Jundt kann nicht behauptet werden, dass eine nicht gerechtfertigte Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs aufgrund der nach Art. 149 EG fortbestehenden Verantwortung der Mitgliedstaaten für die Gestaltung des Bildungssystems gleichwohl mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar sei. Der deutsche Staat sei gehalten, die Zusammenarbeit zwischen den Mitgliedstaaten zu fördern und nicht durch ihn begünstigende Regelungen zu behindern.

76 Die Kommission trägt vor, es treffe nicht zu, dass § 3 Nr. 26 EStG wegen der fortbestehenden Zuständigkeit der Mitgliedstaaten für die Gestaltung ihrer Bildungssysteme außerhalb des Anwendungsbereichs der Dienstleistungsfreiheit liege. Art. 149 EG entziehe eine solche für die Lehrtätigkeit an Universitäten geltende Steuerregelung nicht dem Anwendungsbereich der Dienstleistungsfreiheit.

77 Im Übrigen betreffe § 3 Nr. 26 EStG weder die Organisation des Bildungswesens noch die Bildungspolitik. Er führe, ohne einen spezifischen Bezug zum Bildungssystem zu haben, lediglich einen steuerlichen Ausnahmetatbestand ein, der allgemein einen Anreiz für nebenberufliche Tätigkeiten im Interesse des Gemeinwohls schaffen solle.

78 Art. 128 EWG-Vertrag und die auf seiner Grundlage erlassenen Vorschriften des abgeleiteten Rechts widerlegten mittelbar die Auffassung des Bundesfinanzhofs, dass im Ausgangsverfahren eine unter dem Aspekt der „Bildungspolitik" gerechtfertigte Ausnahme von den Vorschriften über den freien Dienstleistungsverkehr in Frage komme. Sie zeigten nämlich, dass die künstlichen Hindernisse für die Mobilität der Lehrenden den Zielen der Gemeinschaftspolitik auf dem Gebiet der Berufsbildung zuwiderliefen und dass dies schon zu der für den Ausgangsrechtsstreit maßgeblichen Zeit der Fall gewesen sei. Schließlich gehöre die „Förderung der Mobilität von Lernenden und Lehrenden" nach Art. 149 EG nunmehr ausdrücklich zu den im EG-Vertrag verankerten Zielen der Gemeinschaft.

Antwort des Gerichtshofs

79 Mit seiner dritten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob der Umstand, dass die Mitgliedstaaten selbst für die Gestaltung ihres Bildungssystems zuständig sind, geeignet ist, eine nationale Regelung, nach der eine Steuerbefreiung denjenigen

Steuerpflichtigen vorbehalten ist, die im Dienst oder Auftrag inländischer öffentlicher Universitäten tätig sind, mit dem Gemeinschaftsrecht in Einklang zu bringen.

80 Nach Ansicht des vorlegenden Gerichts kann § 3 Nr. 26 EStG als Ausdruck der Befugnis der Mitgliedstaaten verstanden werden, selbst über die Gestaltung ihres Bildungssystems zu entscheiden; diese Befugnis bringe die Freiheit mit sich, eine Steuerbefreiung auf diejenigen Steuerpflichtigen zu beschränken, die im Dienst oder Auftrag einer inländischen öffentlichen Universität tätig seien.

81 Hierzu geht aus Art. 149 Abs. 1 EG hervor, dass „[d]ie Gemeinschaft ... zur Entwicklung einer qualitativ hoch stehenden Bildung dadurch bei[trägt], 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".

82 Die Zuständigkeit und die Verantwortung der Mitgliedstaaten in diesen Bereichen werden zwar in dem für das Ausgangsverfahren einschlägigen Art. 128 EWG-Vertrag nicht genannt, doch ergibt sich aus Randnr. 19 des Urteils Gravier, dass die Organisation des Bildungswesens und die Bildungspolitik als solche zu der für das Ausgangsverfahren maßgeblichen Zeit nicht zu den Bereichen gehörten, die der EWG-Vertrag der Zuständigkeit der Gemeinschaftsorgane unterworfen hatte.

83 Gleichwohl ist, wie die Kommission zutreffend ausführt, eine Regelung wie § 3 Nr. 26 EStG keine Maßnahme, die die Lehrinhalte oder die Gestaltung des Bildungssystems betrifft. Es handelt sich um eine steuerliche Maßnahme allgemeiner Natur, die eine Steuervergünstigung gewährt, wenn ein Einzelner zum Wohl des Gemeinwesens tätig wird.

84 Unter die im Ausgangsverfahren in Rede stehende Regelung fallen nämlich nicht nur die von öffentlichen Lehr- und Forschungseinrichtungen für Lehrtätigkeiten gezahlten Aufwandsentschädigungen, sondern auch diejenigen, die für andere Tätigkeiten und von anderen Einrichtungen gezahlt werden. Eine derartige Regelung ist somit nicht als solche Ausdruck der Befugnis eines Mitgliedstaats zur Gestaltung seines Bildungssystems.

85 Jedenfalls ist eine nationale Regelung wie die im Ausgangsverfahren fragliche unabhängig von ihrem tatsächlichen oder angeblichen Bezug zu Zuständigkeitsbereichen, die den Mitgliedstaaten vorbehalten sind, nicht von der Anwendung des Grundsatzes der Dienstleistungsfreiheit ausgenommen.

86 Die Mitgliedstaaten müssen nämlich die ihnen vorbehaltenen Befugnisse unter Wahrung des Gemeinschaftsrechts und insbesondere der Bestimmungen über den freien Dienstleistungsverkehr ausüben. Dies hat der Gerichtshof für verschiedene Bereiche, zu denen die direkte Besteuerung und die Bildung zählen, entschieden (vgl. u. a. Urteile Schwarz und Gootjes-Schwarz, Randnrn. 69 und 70, sowie Kommission/Deutschland, Randnrn. 85 und 86).

87 Folglich können die Zuständigkeit und die Verantwortung der Mitgliedstaaten für die Gestaltung ihres Bildungssystems weder eine Steuerregelung wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende dem Anwendungsbereich der Vertragsbestimmungen über den freien Dienstleistungsverkehr entziehen noch die Weigerung, die fraglichen Steuervergünstigungen denjenigen Lehrkräften zu gewähren, die ihre Dienstleistungen an Universitäten anderer Mitgliedstaaten anbieten, mit dem Gemeinschaftsrecht in Einklang bringen.

88 Wie aus den Ausführungen in den Randnrn. 61 bis 63 dieses Urteils zur fehlenden Rechtfertigung einer Regelung wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden

durch einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses hervorgeht, bliebe eine solche Regelung, selbst wenn sie eine mit der Gestaltung des Bildungssystems verbundene Maßnahme wäre, gleichwohl mit dem EG-Vertrag unvereinbar, da sie die Entscheidungsfreiheit nebenberuflich tätiger Lehrkräfte in Bezug auf den Ort der Erbringung ihrer Dienstleistungen beeinträchtigt.

89 Folglich ist auf die dritte Vorlagefrage zu antworten, dass der Umstand, dass die Mitgliedstaaten selbst für die Gestaltung ihres Bildungssystems zuständig sind, nicht geeignet ist, eine nationale Regelung, nach der eine Steuerbefreiung denjenigen Steuerpflichtigen vorbehalten ist, die im Dienst oder Auftrag inländischer öffentlicher Universitäten tätig sind, mit dem Gemeinschaftsrecht in Einklang zu bringen.

Kosten

90 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem bei dem vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts. Die Auslagen anderer Beteiligter für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Dritte Kammer) für Recht erkannt:

1. **Eine Lehrtätigkeit, die ein in einem Mitgliedstaat Steuerpflichtiger im Dienst einer juristischen Person des öffentlichen Rechts, hier einer Universität, ausübt, die sich in einem anderen Mitgliedstaat befindet, fällt auch dann in den Anwendungsbereich von Art. 49 EG, wenn die Tätigkeit nebenberuflich und quasi ehrenamtlich ausgeübt wird.**

2. **Die Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit, die darin liegt, dass nach einer nationalen Regelung nur das Entgelt, das im Inland ansässige Universitäten, die juristische Personen des öffentlichen Rechts sind, als Gegenleistung für eine nebenberufliche Lehrtätigkeit zahlen, von der Einkommensteuer befreit ist, während diese Befreiung versagt wird, wenn ein solches Entgelt von einer in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Universität gezahlt wird, ist nicht durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt.**

3. **Der Umstand, dass die Mitgliedstaaten selbst für die Gestaltung ihres Bildungssystems zuständig sind, ist nicht geeignet, eine nationale Regelung, nach der eine Steuerbefreiung denjenigen Steuerpflichtigen vorbehalten ist, die im Dienst oder Auftrag inländischer öffentlicher Universitäten tätig sind, mit dem Gemeinschaftsrecht in Einklang zu bringen.**

Unterschriften