YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kolmas jaosto)

18 päivänä joulukuuta 2007 *

Asiassa C-281/06,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Bundesfinanzhof (Saksa) on esittänyt 1.3.2006 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 28.6.2006, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Hans-Dieter Jundt ja

Hedwig Jundt

vastaan

Finanzamt Offenburg,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (kolmas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja A. Rosas (esittelevä tuomari) sekä tuomarit J. N. Cunha Rodrigues, J. Klučka, P. Lindh ja A. Arabadjiev,

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

julkisasiamies: M. Poiares Maduro,
kirjaaja: R. Grass,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Hans-Dieter Jundt ja Hedwig Jundt, edustajanaan Rechtsanwalt H.-D. Jundt,

– Saksan hallitus, asiamiehenään M. Lumma,

– Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään E. Traversa ja W. Mölls,

kuultuaan julkisasiamiehen 10.10.2007 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee ETY:n perustamissopimuksen 59 artiklan (josta on tullut EY:n perustamissopimuksen 59 artikla, josta puolestaan on muutettuna tullut EY 49 artikla) ja ETY:n perustamissopimuksen 128 artiklan (josta on muutettuna tullut EY:n perustamissopimuksen 126 artikla, josta puolestaan on tullut EY 149 artikla) tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty oikeudenkäynnissä, jossa vastakkain ovat Hans-Dieter ja Hedwig Jundt (jäljempänä Jundtit), jotka asuvat Saksassa, ja Finanzamt Offenburg ja jossa on kyse siitä, että Finanzamt Offenburg on kieltäytynyt ottamasta huomioon verovuoden 1991 tuloverotuksessa verovapaina tuloina kulukorvauksia, jotka on saatu sivutoimisen opetustoiminnan harjoittamisesta toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevassa yliopistossa, koska kansallisessa tuloverolainsäädännössä rajataan tämän vapautuksen soveltaminen saksalaisilta julkisoikeudellisilta laitoksilta saatuihin korvauksiin.

Asiaa koskevat kansalliset oikeussäännöt

3 Tuloverolain, sellaisena kuin sitä sovellettiin pääasian tosiseikkojen tapahtuma-aikaan (Einkommensteuergesetz, jäljempänä EStG), 1 §:n 1 momentin ensimmäisessä virkkeessä säädetään, että luonnolliset henkilöt, joiden kotipaikka tai tavanomainen asuinpaikka on Saksassa, ovat tuloverotuksessa yleisesti verovelvollisia.

4 EStG:n 2 §:n 2 momentin mukaan tulot muodostuvat joko voitosta tai summasta, jolla tulot ylittävät ammatinharjoittamisesta aiheutuvat kulut.

5 EStG:n 3 §:n 26 momentissa, joka on tämän lain "verovapaita tuloja" koskevassa osassa, säädetään seuraavaa:

"Verosta vapautetaan

– –

26. kotimaisen julkisoikeudellisen oikeushenkilön tai yhteisöverolain (Körperschaftssteuergesetz) 5 §:n 1 momentin 9 kohdan soveltamisalaan kuuluvien yleishyödyllisten, hyvänteke väisyyteen liittyvien tai kirkollisten tarkoitusperien edistämiseksi toimivien laitosten palveluksessa tai niiden toimeksiannosta sivutoimisena valmentajana, kouluttajana tai kasvattajana tai muusta vastaavasta sivutoimisesta toiminnasta taikka sivutoimisesta taiteellisesta toiminnasta tai sivutoimisesta vanhusten, sairaiden tai vammaisten hoidosta maksettavat kulukorvaukset (verotusmenettelylain (Abgabenordnungin) 52–54 §). Ensimmäisessä virkkeessä kuvatuista toiminnoista saatuja tuloja pidetään kulukorvauksena yhteensä enintään 2 400 Saksan markkaan (DEM) asti vuodessa – –."

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

6 Jundtit ovat avioliitossa ja heitä verotetaan Saksassa tuloverotuksessa yhdessä. Hans-Dieter Jundt, joka harjoittaa päätoimisesti asianajajan ammattia Saksassa, jossa hän asuu, luennoi vuonna 1991 16 tuntia Strasbourgin yliopistossa, mistä hänelle maksettiin 5 760 Ranskan frangin (FRF) bruttosumma (mikä vastaa 1 612 DEM:aa).

7 Verovuoden 1991 verotuspäätöksessä Finanzamt Offenburg kantoi tästä bruttosummasta tuloveroa.

8 Jundtit väittivät, että tämä summa piti vapauttaa tuloverosta EStG:n 3 §:n 26 momentin nojalla. He katsoivat, että tämän vapautuksen rajaaminen saksalaisten julkisoikeudellisten laitosten maksamiin korvauksiin oli yhteisön oikeuden vastaista.

9 Koska oikaisuvaatimus Finanzamt Offenburgin päätöksestä ja heidän sittemmin Finanzgerichtissä nostamansa kanne hylättiin, Jundtit tekivät Revision-valituksen Bundesfinanzhofiin.

10 Bundesfinanzhof totesi, että Hans-Dieter Jundtiin olisi voitu soveltaa EStG:n 3 §:n 26 momentissa säädettyä vapautusta, jos hän olisi harjoittanut toimintaansa saksalaisessa yliopistossa, joka on julkisoikeudellinen oikeushenkilö, eikä muun jäsenvaltion yliopistossa. Se katsoi, että sen määrittämiseksi, onko tällainen säännöstö yhteisön oikeuden palvelujen tarjoamisen vapautta koskevien määräysten mukainen, on tarpeen esittää kolme ennakkoratkaisukysymystä.

11 Aluksi se pohtii, kuuluuko yliopiston palveluksessa sivutoimisesti harjoitettu opettajan toiminta palvelujen tarjoamisen vapautta koskevien määräysten soveltamisalaan sikäli kuin ei ole varmaa, ovatko summat, jotka voidaan vapauttaa verosta EStG:n 3 §:n 26 momentin nojalla, todellista korvausta. Tämän säännöksen mukaan verosta vapautetut tulot ovat "kulukorvausta", mikä ilmeisesti merkitsee sitä, että kyse on pelkästään kyseessä olevan toiminnan harjoittamisesta aiheutuvien kulujen korvaamisesta.

12 Sitten Bundesfinanzhof pohtii, voidaanko EStG:n 3 §:n 26 momenttiin perustuva palvelujen tarjoamisen vapauden rajoitus mahdollisesti perustella. Se katsoo, että voi olla olemassa oikeutettu intressi rajata veroetu pelkästään saksalaisten julkisoikeudellisten oikeushenkilöiden palveluksessa tai toimeksiannosta harjoitettavaan toimintaan.

13 Bundesfinanzhofin mukaan tällaisena perusteluna voi olla kansallisen verojärjestelmän johdonmukaisuus, kuten yhteisöjen tuomioistuin on tunnustanut asiassa C-204/90, Bachmann, 28.1.1992 antamassaan tuomiossa (Kok. 1992, s. I-249, Kok.

Ep. XII, s. I-1) ja asiassa C-300/90, komissio v. Belgia, 28.1.1992 antamassaan tuomiossa (Kok. 1992, s. I-305). Se katsoo, että pääasiassa on olemassa välitön yhteys yhtäältä saksalaisen julkisoikeudellisen oikeushenkilön hyväksi tapahtuvan opetustoiminnan ja toisaalta tuloverosta vapauttamisen välillä. Tämä veroetu myönnetään vain siksi, että verovelvollinen tarjoaa lähes luottamustoimen luonteisesti tietyn palvelun veroa kantavalle yhteisölle ja siten vapauttaa yhteisön tietyistä tehtävistä. Jos verovelvollinen ei tarjoaisi tätä palvelua, veroviranomaisten olisi teoriassa nostettava veroja voidakseen selviytyä koulutuskustannuksista, jotka olisivat tällöin korkeampia. Bundesfinanzhofin mukaan EStG:n 3 §:n 26 momentti perustuu verosta luopumisen ja palvelun tarjoamisen vastavuoroisuussuhteeseen.

14 Lopuksi siltä osin kuin kyse on opetustoiminnasta, Bundesfinanzhof pohtii, kuuluuko pääasiassa kyseessä olevan kaltainen lainsäädäntö EY:n perustamissopimuksessa jäsenvaltioille nimenomaisesti jätetyn vapauden piiriin, tässä tapauksessa vapauteen järjestää niiden vastuulla oleva opetusjärjestelmä. Koska Bundesfinanzhofin mukaan tähän vapauteen kuuluu paitsi velvollisuus huolehtia kansallisen opetusjärjestelmän rahoituksesta myös mahdollisuus rajoittaa verotoimenpiteet, joiden tavoitteena on opetuksen kannustaminen, pelkästään "kotimaiseen" toimintaan, se olisi taipuvainen katsomaan, että palvelujen tarjoamisen vapautta ei loukata. Sen kolmas kysymys koskee EY:n perustamissopimuksen 126 artiklan merkitystä palvelujen tarjoamisen perusteettoman rajoituksen toteamisen kannalta.

15 Näissä olosuhteissa Bundesfinanzhof on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Onko EY:n perustamissopimuksen 59 artiklaa – – tulkittava siten, että sen soveltamisalaan kuuluu myös sivutoiminen toiminta opettajana julkisoikeudellisen oikeushenkilön (yliopisto) palveluksessa tai sen toimeksiannosta silloin, kun tätä toimintaa harjoitetaan lähes luottamustoimen luonteisesti ainoastaan kulukorvausta vastaan?

2) Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi, onko palvelujen tarjoamisen vapauden rajoitus, joka muodostuu siitä, että korvausten osalta myönnetään veronhuojennuksia ainoastaan silloin, kun korvausten maksajina ovat kyseisen jäsenvaltion julkisoikeudelliset oikeushenkilöt (tässä: EStG:n 3 §:n 26 momentti), perusteltu sen vuoksi, että kansallisen veronhuojennuksen peruste on se, että toimintaa harjoitetaan kyseisen jäsenvaltion jonkin julkisoikeudellisen oikeushenkilön hyväksi?

3) Jos toiseen kysymykseen vastataan kieltävästi, onko EY:n perustamissopimuksen 126 artiklaa – – tulkittava siten, että vero-oikeudellinen sääntely, jonka avulla täydennetään koulutusjärjestelmän järjestämistä (kuten tässä EStG:n 3 §:n 26 momentti), on sallittu, kun otetaan huomioon, että jäsenvaltioilla on edelleen vastuu tältä osin?"

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

16 Aluksi on todettava, että koska pääasian taustalla olevat tosiseikat ovat tapahtuneet ennen 1.11.1993 eli ennen Maastrichtissa 7.2.1992 allekirjoitetun Euroopan unionista tehdyn sopimuksen voimaantuloa, kansallisen tuomioistuimen pyytämä tulkinta koskee todellisuudessa ETY:n perustamissopimuksen 59 ja 128 artiklaa, eikä EY:n perustamissopimuksen 59 ja 126 artiklaa.

17 Kuten Euroopan yhteisöjen komissio perustellusti toteaa kirjallisissa huomautuksissaan, tämä seikka ei ole ratkaiseva ennakkoratkaisupyynnön esittäneelle tuomioistuimelle annettavan vastauksen kannalta.

18 Yhtäältä palvelujen tarjoamisen vapauden periaatteen sisältöä ei ole muutettu Maastrichtin ja Amsterdamin sopimuksilla.

19 Toisaalta ETY:n perustamissopimuksen 128 artikla liittyy ammatilliseen koulutukseen, johon yliopisto-opetus kuuluu (ks. asia 24/86, Blaizot ym., tuomio 2.2.1988, Kok. 1988, s. 379, Kok. Ep. IX, s. 339, 15–20 kohta; asia 242/87, komissio v. neuvosto, tuomio 30.5.1989, Kok. 1989, s. 1425, Kok. Ep. X, s. 53, 25 kohta; asia C-147/03, komissio v. Itävalta, tuomio 7.7.2005, Kok. 2005, s. I-5969, 33 kohta ja asia C-40/05, Lyyski, tuomio 11.1.2007, Kok. 2007, s. I-99, 29 kohta). Sikäli kuin EY:n perustamissopimuksen 126 artiklaan on vedottu lähinnä sen toimivallan vuoksi, joka jäsenvaltioilla on opetuksen sisällön ja koulutusjärjestelmän järjestämisen osalta, ja yhteisön koulutusalan politiikan tavoitteiden johdosta, on todettava, että pääasian tosiseikkojen tapahtuma-aikaan jäsenvaltioilla oli toimivalta koulutuksen ja opetuspolitiikan järjestämisen osalta, kuten asiassa 293/83, Gravier, 13.2.1985 annetusta tuomiosta (Kok. 1985, s. 593, Kok. Ep. VIII, s. 73, 19 kohta) ilmenee.

20 Tämän tultua täsmennetyksi perustamissopimuksen merkitykselliset määräykset ilmoitetaan siinä muodossa, joka on voimassa 1.5.1999 jälkeen.

Ensimmäinen kysymys

21 Ensimmäisellä kysymyksellään ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin tiedustelee, kuuluuko opetustoiminta, jota jäsenvaltiossa verovelvollinen henkilö harjoittaa toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevan julkisoikeudellisen oikeushenkilön, tässä asiassa yliopiston palveluksessa, EY 49 artiklan soveltamisalaan, vaikka sitä harjoitetaan sivutoimisesti ja lähes vapaaehtoistyönä.

Yhteisöjen tuomioistuimelle esitetyt huomautukset

22 Jundtit, Saksan hallitus ja komissio katsovat, että toiminta, jota harjoitetaan sivutoimisesti opettajana yliopistossa, on EY 50 artiklassa tarkoitettua palvelujen tarjoamista eli pääsääntöisesti korvausta vastaan harjoitettua taloudellista toimintaa.

23 Jundtit väittävät, että EStG:n 3 §:n 26 momentissa itsessään määritetään "kulukorvaukset" "tuloiksi" ja että tämän säännöksen nykyisessä muodossa ei ole enää määritelmää "kulukorvaukset" vaan määritelmä "tulot sivutoimisesta ammatinharjoittamisesta".

24 Saksan hallituksen mukaan EY 49 artiklan soveltamisalaan kuuluu myös sivutoiminen ja lähes luottamustoimen luonteinen toiminta opettajana yliopiston kaltaisen julkisoikeudellisen oikeushenkilön palveluksessa tai sen toimeksiannosta kulukorvausta vastaan. Tällaisten taloudellisten toimintojen erikoisuutena on se, että niiden tavoitteena ei ole voiton saaminen vaan pelkästään aiheutuneiden kulujen kattaminen.

25 Komissio huomauttaa, että Bundesfinanzhofin epäilykset, jotka koskevat korvauksen olemassaoloa, perustuu siihen, että pääasiassa kyseessä olevassa kansallisessa säännöksessä käytetään ilmaisua "kulukorvaus", mikä viittaa maksuun, joka ei ylitä aiheutuneiden kulujen määrää, ja voiton puuttumiseen. Komission mukaan maksu ei kuitenkaan menetä "korvauksen" luonnettaan pelkästään siitä syystä, että se ei mahdollista voiton hankkimista. EY 50 artiklan sanamuodolla edellytetään taloudellisen toiminnan olemassaolon osoittamiseksi ainoastaan korvauksen maksamista, ei voiton saamista.

26 Komissio väittää, että joka tapauksessa pääasia ja pääasiassa kyseessä oleva säännöstö eivät koske korvausta, joka rajoittuu aiheutuneiden kulujen korvaamiseen. Jos Strasbourgin yliopiston suorittama maksu näet rajoittuisi Hans-Dieter Jundtille opetustoiminnasta aiheutuneiden kulujen korvaamiseen, tämä ei vetoaisi EStG:n 3 §:n 26 momenttiin vaatiakseen saatujen summien vapauttamista verosta, koska EStG:n tavanomaisten sääntöjen soveltaminen olisi jo johtanut hänen toimintansa verottamatta jättämiseen.

27 Komission mukaan EStG:n 3 §:n 26 momentilla annetaan nimenomaisesti veroetu verovelvolliselle silloin, kun tulot ovat suuremmat kuin kulut ja kun hänelle siis jää nettotuloa eli "voittoa".

Yhteisöjen tuomioistuimen vastaus

28 Jotta voidaan määrittää, kuuluuko pääasiassa kyseessä olevan kaltainen toiminta EY 49 artiklan soveltamisalaan, on ensiksi huomautettava, että EY 50 artiklan ensimmäisessä kohdassa tarkoitettu "palvelujen" käsite merkitsee sitä, että on kyse "suorituksista, joista tavallisesti maksetaan korvaus" (asia C-355/00, Freskot, tuomio 22.5.2003, Kok. 2003, s. I-5263, 54 kohta).

29 Tältä osin EY 50 artiklan on jo katsottu tarkoittavan, että korvauksen olennainen piirre on se, että korvaus on kyseessä olevan suorituksen taloudellinen vastike (ks. mm. asia 263/86, Humbel, tuomio 27.9.1988, Kok. 1988, s. 5365, 17 kohta; asia C-422/01, Skandia ja Ramstedt, tuomio 26.6.2003, Kok. 2003, s. I-6817, 23 kohta; asia C-76/05, Schwartz ja Gootjes-Schwartz, tuomio 11.9.2007, Kok. 2007, s. I-6849, 38 kohta ja asia C-318/05, komissio v. Saksa, tuomio 11.9.2007, Kok. 2007, s. I-6957, 67 kohta).

30 Toiseksi on todettava, että yhteisöjen tuomioistuin on näin ollen jättänyt EY 50 artiklaan sisältyvän "palvelujen" käsitteen ulkopuolelle opetuksen, jota antavat tietyt julkiseen koulutusjärjestelmään kuuluvat oppilaitokset, joita rahoitetaan kokonaan tai pääasiallisesti julkisin varoin (ks. vastaavasti em. asia Humbel, tuomion 18 kohta ja asia C-109/92, Wirth, tuomio 7.12.1993, Kok. 1993, s. I-6447, 15 ja 16 kohta). Yhteisöjen tuomioistuin on täsmentänyt, että ottaessaan käyttöön tällaisen julkisen koulutusjärjestelmän, joka saa yleensä rahoituksensa julkisista varoista eikä oppilailta tai heidän vanhemmiltaan, ja ylläpitäessään sitä valtio ei pyri harjoittamaan voittoa tuottavaa toimintaa vaan se suorittaa yhteiskunnallisia, kulttuurisia ja koulutuksellisia tehtäviään väestöään kohtaan (ks. em. asia Schwarz ja Gootjes-Schwarz, tuomion 39 kohta).

31 Pääasia ei kuitenkaan koske itse yliopistojen, jotka rahoitetaan julkisesta budjetista, opetustoimintaa. Päinvastoin mainittu asia samoin kuin pääasiassa kyseessä oleva lainsäädäntö koskee palveluita, joita tarjoavat sivutoimisesti luonnolliset henkilöt, joihin yliopistot turvautuvat täyttääkseen tehtävänsä. Maksu näistä palveluista voi olla kyseessä olevan yliopiston maksamaa korvausta.

32 Kuten julkisasiamies toteaa ratkaisuehdotuksensa 12 kohdassa, ratkaisevana tekijänä, joka tuo toiminnan palvelujen tarjoamisen vapautta koskevien perustamissopimuksen määräysten soveltamisalaan, on sen taloudellinen luonne, eli että toimintaa ei harjoiteta vastikkeetta.

33 Sitä vastoin päinvastoin kuin ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin ilmeisesti katsoo, ei ole tarpeen, että palvelun tarjoaja pyrkii hankkimaan voittoa (ks. mm. asia C-157/99, Smits ja Peerbooms, tuomio 12.7.2001, Kok. 2001, s. I-5473, 50 ja 52 kohta).

34 Tästä seuraa, että pääasia, kuten myös EStG:n 3 §:n 26 momentti, koskee "korvausta" vastaan tarjottuja palveluita. Summa, jonka Hans-Dieter Jundt on saanut yliopistolta toiminnastaan opettajana – vaikka oletettaisiin, että tätä toimintaa olisi harjoitettu lähes luottamustoimen luonteisesti – on EY 50 artiklassa tarkoitettua korvausta eli vastiketta hänen tarjoamastaan palvelusta.

35 Lopuksi siitä, että opetustoimintaa harjoitetaan yliopiston, joka on julkisoikeudellinen oikeushenkilö, toimeksiannosta, ei aiheudu tarjotun palvelun jääminen EY 49 artiklan soveltamisalan ulkopuolelle.

36 Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin esittää tältä osin epäilyksiä ja pohtii, ovatko julkisoikeudellisen laitoksen palveluksessa tai sen toimeksiannosta suoritetut palvelut, jotka voivat kuulua EY 45 artiklan, joka on myös otettava huomioon palvelujen tarjoamisen vapauden yhteydessä, soveltamisalaan, palvelujen tarjoamista. Ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen mukaan näitä palveluja on pidettävä "puolijulkisina", ja ne kuuluvat valtion julkisoikeudelliseen toimintaan.

37 Tältä osin on todettava, että vaikka EY 45 artiklan ensimmäisen kohdan, luettuna yhdessä EY 50 artiklan kanssa, mukaan palvelujen tarjoamisen vapaus ei ulotu toimintaan, joka kuuluu jäsenvaltiossa edes satunnaisesti julkisen vallan käyttöön, tämä poikkeus on kuitenkin rajoitettava koskemaan vain sellaisia toimintoja, jotka sellaisenaan liittyvät välittömästi ja nimenomaisesti julkisen vallan käyttöön (ks. mm. asia 2/74, Reyners, tuomio 21.6.1974, Kok. 1974, s. 631, Kok. Ep. II, s. 311, 45 kohta; asia C-283/99, komissio v. Italia, tuomio 31.5.2001, Kok. 2001, s. I-4363, 20 kohta ja asia C-451/03, Servizi Ausiliari Dottori Commercialisti, tuomio 30.3.2006, Kok. 2006, s. I-2941, 46 kohta).

38 Yhteisöjen tuomioistuimen EY 39 artiklan 4 kohtaa koskevasta oikeuskäytännöstä ilmenee, että yksityishenkilöiden yliopistossa tarjoama opetustoiminta ei kuulu tämän poikkeuksen soveltamisalaan (ks. vastaavasti asia 33/88, Allué ja Coonan, tuomio 30.5.1989, Kok. 1989, s. 1591, 7 kohta ja asia C-290/94, komissio v. Kreikka, tuomio 2.7.1996, Kok. 1996, s. I-3285, 34 kohta).

39 Näin ollen ensimmäiseen esitettyyn kysymykseen on vastattava, että opetustoiminta, jota jäsenvaltiossa verovelvollinen henkilö harjoittaa toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevan julkisoikeudellisen oikeushenkilön, tässä asiassa yliopiston palveluksessa, kuuluu EY 49 artiklan soveltamisalaan, vaikka sitä harjoitetaan sivutoimisesti ja lähes luottamustoimen luonteisesti.

Toinen kysymys

40 Toisella kysymyksellään ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin kysyy ennen kaikkea, onko palvelujen tarjoamisen vapauden rajoitus, joka muodostuu siitä, että kansallisessa säännöstössä rajataan tuloverosta myönnettävän vapautuksen soveltaminen korvauksiin, jotka yliopistot, jotka ovat julkisoikeudellisia oikeushenkilöitä ja jotka sijaitsevat kyseisen valtion alueella, ovat maksaneet sivutoimisesti harjoitetusta opetustoiminnasta, ja evätään verovapautus silloin, kun korvauksen on maksanut toisessa jäsenvaltiossa sijaitseva yliopisto, perusteltu yleiseen etuun liittyvien pakottavien syiden nojalla. Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin tarkoittaa tältä osin erityisesti sitä, että tämän verohuojennuksen ainoa peruste on se, että tätä toimintaa harjoitetaan kotimaisen julkisoikeudellisen oikeushenkilön hyväksi.

Yhteisöjen tuomioistuimelle esitetyt huomautukset

41 Jundtien ja komission mukaan se, että mainitut korvaukset vapautetaan verosta vain, jos ne ovat kyseisen valtion alueella sijaitsevien julkisten yliopistojen maksamia, ja ne eivät saa tätä verovapautusta, jos ne ovat muissa jäsenvaltioissa sijaitsevien julkisten yliopistojen maksamia, on palvelujen tarjoamisen vapauden rajoitus, jota ei voida perustella oikeutetulla julkisella edulla.

42 Ensinnäkään pääasiassa kyseessä olevalla säännöstöllä käyttöön otettua rajoitusta ei voida perustella säännöstön tavoitteella, jona on varmistaa sivutoimisten opettajien saatavuus ja tukea siten koulutus- ja opetusalaa.

43 Jundtit pitävät tältä osin merkityksellisenä asiassa C-39/04, Laboratoires Fournier, 10.3.2005 annettua tuomiota (Kok. 2005, s. I-2057). Mainitun tuomion 23 kohdassa yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että tutkimuksen ja kehityksen edistämisellä ei voida perustella kansallista toimenpidettä, jolla evätään veroetu kaiken sellaisen tutkimustoiminnan osalta, jota ei ole suoritettu kyseessä olevassa jäsenvaltiossa. Tällainen toimenpide on nimittäin suoraan EY 163 artiklan 2 kohdassa määritellyn yhteisön tutkimusta ja teknologista kehittämistä koskevan politiikan tavoitteen vastaista.

44 Vastaavasti Jundtien mukaan on Euroopan yhteisön koulutusalan tavoitteiden vastaista, että opettajalta, joka harjoittaa toimintaansa sivutoimisesti, evätään veroedut, jotka voisivat edistää hänen käytettävissä oloaan. EY 149 artiklan mukaan näet jäsenvaltioiden välistä yhteistyötä koulutuksen ja opiskelijoiden ja opettajien liikkuvuuden alalla on edistettävä. Välillisesti se, että pääasiassa kyseessä oleva verovapautus evätään, kannustaisi sivutoimisesti toimintaansa harjoittavaa opettajaa opettamaan ainoastaan kotimaisissa yliopistoissa.

45 Toiseksi pääasiassa kyseessä olevaa säännöstöä ei Jundtin mukaan voida, päinvastoin kuin ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin ilmeisesti katsoo, perustella Saksan verojärjestelmän johdonmukaisuuteen liittyen sillä, että kyseinen verovapautus tuottaa myönteisiä vaikutuksia Saksan yliopistojen opetustarjontaan.

46 Jundtien mukaan todellisuudessa yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännössä vahvistetaan, että kansallisen verojärjestelmän johdonmukaisuuden turvaamista koskevaa perustelua, joka on hyväksytty edellä mainitussa asiassa Bachmann ja edellä mainitussa asiassa komissio vastaan Belgia annetuissa tuomioissa, on tulkittava suppeasti. Mainitussa asiassa Bachmann annettuun tuomioon perustuvassa oikeuskäytännössä vahvistetut edellytykset eivät täyty esillä olevassa asiassa, sillä pääasiassa kyseessä olevaa veroetua eli "kulukorvausten" vapauttamista verosta ei korvata määrätyn veron kantamisella. Sen seikan perusteella, että kulukorvauksen vapauttamisella verosta voidaan välillisesti antaa etuja Saksan valtiolle, ei siis voida perustella pääasiassa kyseessä olevan kaltaista lainsäädäntöä.

47 Saksan hallituksen mukaan siitä, että opettaja, joka harjoittaa toimintaansa sivutoimisesti toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevassa yliopistossa kulukorvausta vastaan, ei saa pääasiassa kyseessä olevaa veroetua, voi tosin aiheutua palvelujen tarjoamisen vapauden rajoitus. Tämä rajoitus on kuitenkin perusteltu koulutuksen, tutkimuksen ja kehityksen edistämistä koskevien yleiseen etuun liittyvien pakottavien syiden nojalla.

48 Mainittu hallitus väittää tältä osin, että EStG:n 3 §:n 26 momentilla kannustetaan opettajia, jotka harjoittavat toimintaansa sivutoimisesti, tarjoamaan palvelujaan lähes luottamustoimen luonteisesti tässä säännöksessä mainituissa laitoksissa sellaista vähäistä korvausta vastaan, joka muodostuu kulukorvauksesta.

49 Mainitun säännöksen tavoitteena on siis tukea siinä lueteltuja julkisoikeudellisia oikeushenkilöitä, tässä asiassa yliopistoja, verovapautuksilla, joita myönnetään kansalaisille, jotka harjoittavat sivutoimista toimintaa. Sen tavoitteena ja vaikutuksena on tarjota yliopistojen palvelukseen opettajia edulliseen hintaan. Se on perusteltu yleiseen etuun liittyvästä pakottavasta syystä eli koulutuksen, tutkimuksen ja kehityksen edistämisen vuoksi. Se on asianmukainen ja tarpeellinen tavoitellun päämäärän kannalta.

50 Joka tapauksessa Saksan hallitus katsoo, että Saksan liittotasavallalla ei ole mitään velvollisuutta tukea muiden jäsenvaltioiden yliopistoja. Koska opetuksen järjestäminen ja välitön verotus kuuluvat edelleen jäsenvaltioiden toimivaltaan, jokaisen jäsenvaltion on voitava säilyttää kansallisten sääntöjensä sisältöä koskeva harkintavalta näillä aloilla.

51 EY 149 artiklan 1 kohdassa todetaan selvästi se, että yhteisö toimii koulutuksen alalla "pitäen täysin arvossa jäsenvaltioiden vastuuta opetuksen sisällöstä ja koulutusjärjestelmän järjestämisestä sekä niiden sivistyksellistä ja kielellistä monimuotoisuutta". Saksan hallitus katsoo tällä perusteella, että jäsenvaltiot voivat alueellaan säännellä itsenäisesti koulutusjärjestelmäänsä ja siten opetuksen järjestämistä niiden yliopistoissa. Koska Saksan liittotasavallalla ei ole sanottavaa vaikutusvaltaa muiden jäsenvaltioiden toimivaltaan kuuluvien opetuslaitosten järjestämisessä, sillä ei voi olla velvollisuutta tukea niiden toimintaa luopumalla sille kuuluvista verotuloista.

Yhteisöjen tuomioistuimen vastaus

52 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan EY 49 artikla on esteenä kaikkien sellaisten kansallisten säännösten soveltamiselle, joiden vuoksi palvelujen tarjoamisesta

jäsenvaltioiden välillä tulee vaikeampaa kuin niiden tarjoaminen pelkästään jäsenvaltion sisällä (asia C-381/93, komissio v. Ranska, tuomio 5.10.1994, Kok. 1994, s. I-5145, Kok. Ep. XVI, s. I-225, 17 kohta; asia C-158/96, Kohll, tuomio 28.4.1998, Kok. 1998, s. I-1931, 33 kohta; em. asia Smits ja Peerbooms, tuomion 61 kohta, asia C-136/00, Danner, tuomio 3.10.2002, Kok. 2002, s. I-8147, 29 kohta ja yhdistetyt asiat C-544/03 ja C-545/03, Mobistar ja Belgacom Mobile, tuomio 8.9.2005, Kok. 2005, s. I-7723, 30 kohta).

53 Tältä osin yhteisöjen tuomioistuimessa ei ole kiistetty sitä, että jos pääasiassa kyseessä olevan kaltainen sivutoiminen opetustoiminta kuuluu palvelujen tarjoamisen vapauteen liittyvien perustamissopimuksen määräysten soveltamisalaan, EStG:n 3 §:n 26 momentin kaltaisella kansallisella säännöstöllä rajoitetaan Hans-Dieter Jundtin EY 49 artiklassa taattua vapautta tarjota palveluitaan toisessa jäsenvaltiossa sikäli kuin häneltä evätään veroetu, jonka hän saisi, jos hän tarjoaisi samoja palveluita omassa jäsenvaltiossaan.

54 Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin esittää lisäksi itse, että pääasiassa kyseessä olevalla kansallisella säännöstöllä, jota sovelletaan samalla tavalla kotimaan kansalaisiin ja ulkomaalaisiin, jotka harjoittavat toimintaa kotimaisten julkisoikeudellisten oikeushenkilöiden palveluksessa, kohdellaan epäedullisemmin muissa jäsenvaltioissa oleville palvelujen vastaanottajille tarjottuja palveluita kuin kyseisen valtion alueella tarjottuja palveluita, ja se muodostaa palvelujen tarjoamisen vapauden rajoituksen.

55 On tutkittava, voidaanko tällainen palvelujen tarjoamisen vapauden rajoitus perustella objektiivisesti.

56 Tässä yhteydessä on ensiksi tutkittava, onko, kuten Saksan hallitus esittää, kansallisessa säännöstössä säädetty rajoitus perusteltu yleiseen etuun liittyvästä pakottavasta syystä, jona on opetuksen, tutkimuksen ja kehityksen edistäminen.

57 Tällaista väitettä ei voida hyväksyä.

58 Vaikka oletettaisiin, että opetuksen edistämistä koskeva tavoite on yleistä etua koskeva pakottava syy, tämä ei muuta sitä, että jotta rajoittavaa toimenpidettä voitaisiin pitää perusteltuna, sen on oltava suhteellisuusperiaatteen mukainen siten, että sillä voidaan taata tavoitellun päämäärän toteuttaminen eikä toimenpiteellä ylitetä sitä, mikä on tarpeen sen saavuttamiseksi (asia C-478/98, komissio v. Belgia, tuomio 26.9.2000, Kok. 2000, s. I-7587, 41 kohta ja asia C-334/02, komissio v. Ranska, tuomio 4.3.2004, Kok. 2004, s. I-2229, 28 kohta).

59 Edellä mainitussa asiassa Laboratoires Fournier annetun tuomion 23 kohdassa yhteisöjen tuomioistuin on tosin katsonut, että ei voida sulkea pois sitä, että tutkimuksen ja kehityksen edistäminen on yleisen edun mukainen pakottava syy. Se hylkäsi kuitenkin väitteen, jonka mukaan jäsenvaltiota ei voitu velvoittaa tukemaan tutkimusta toisessa jäsenvaltiossa, ja katsoi, että kansallinen säännöstö, jolla rajataan oikeus verovähennykseen pelkästään sellaiseen tutkimustoimintaan, joka suoritetaan kyseessä olevassa jäsenvaltiossa, muodosti palvelujen tarjoamisen vapauden rajoituksen. Yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että tällainen säännöstö on suoraan yhteisön tutkimusta ja teknologista kehittämistä koskevan politiikan tavoitteen vastaista, jolla EY 163 artiklan 2 kohdan mukaan pyritään poistamaan yhteistyön verotukselliset esteet tutkimuksen alalla.

60 Pääasiassa on muistettava, että EY 149 artiklan 1 kohdassa määrätään, että "yhteisö myötävaikuttaa korkealaatuisen koulutuksen kehittämiseen rohkaisemalla jäsenvaltioiden välistä yhteistyötä sekä tarvittaessa tukemalla ja täydentämällä jäsenvaltioiden toimintaa", kun EY 149 artiklan 2 kohdassa taas määrätään, että "yhteisön toiminnalla pyritään – edistämään opiskelijoiden ja opettajien liikkuvuutta".

61 Pääasiassa kyseessä olevan kaltainen jäsenvaltion säännöstö on näiden tavoitteiden vastainen sikäli kuin sillä voidaan saada opettajia, jotka harjoittavat toimintaansa sivutoimisesti, luopumaan käyttämästä perusvapauttaan tarjota palvelujaan muussa jäsenvaltiossa epäämällä heiltä veroetu, jonka he olisivat saaneet, jos he olisivat tarjonneet samoja palveluita kyseisen valtion alueella.

62 Yhteisöjen tuomioistuin on jo korostanut näiden tavoitteiden tärkeyttä EY 18 artiklan yhteydessä. Huomautettuaan siitä, että mahdollisuudet, jotka perustamissopimuksessa annetaan unionin kansalaisten liikkumisen osalta, eivät saisi täyttä vaikutustaan, jos niiden käyttäminen saataisiin tehdä jäsenvaltion kansalaiselle vähemmän houkuttelevaksi sillä tavalla, että hänen oleskelulleen jossain toisessa jäsenvaltiossa asetetaan esteitä hänen kotivaltionsa lainsäädännössä, joka on hänelle epäedullinen pelkästään sen vuoksi, että hän on käyttänyt näitä mahdollisuuksiaan, yhteisöjen tuomioistuin on nimittäin todennut, että tällä seikalla on erityinen merkitys koulutuksen alalla, kun otetaan huomioon EY 3 artiklan 1 kohdan q alakohdan ja EY 149 artiklan 2 kohdan toisen luetelmakohdan tavoitteet eli muun muassa opiskelijoiden ja opettajien liikkuvuuden edistäminen (ks. yhdistetyt asiat C-11/06 ja C-12/06, Morgan ja Bucher, tuomio 23.10.2007, Kok. 2007, s. I-9161, 26 ja 27 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

63 Pääasiassa kyseessä olevan kaltaisella kansallisella säännöstöllä, jolla on samankaltainen vaikutus kuin kansallisella lainsäädännöllä, josta oli kysymys asiassa, jonka johdosta edellä mainitussa asiassa Laboratoires Fournier annettiin tuomio, loukataan opettajien, jotka harjoittavat toimintaansa sivutoimisesti, vapautta valita paikka, jossa he tarjoavat palvelujaan yhteisössä, eikä ole osoitettu, että väitetyn opetuksen edistämistä koskevan tavoitteen saavuttamiseksi on tarpeen rajata pääasiassa kyseessä olevan verovapautuksen soveltaminen pelkästään verovelvollisiin, jotka harjoittavat sivutoimista opetustoimintaa kyseisen valtion alueella sijaitsevissa yliopistoissa.

64 On näet todettava, että Saksan hallitus ei ole esittänyt yhtään väitettä, jonka perusteella on mahdollista osoittaa, että edellisessä kohdassa mainittua tavoitetta ei voida saavuttaa ilman riidanalaista säännöstöä ja että sitä ei voida saavuttaa

vaihtoehtoisin keinoin, joilla ei vaikuteta sivutoimisesti toimintaansa harjoittavien opettajien valintaan, joka koskee paikkaa, jossa he tarjoavat palvelujaan.

65 Toiseksi on tutkittava, voidaanko pääasiassa kyseessä oleva rajoitus perustella tarpeella taata Saksan verojärjestelmän johdonmukaisuus, kuten ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin katsoo.

66 Ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen mukaan EStG:n 3 §:n 26 momentin tavoitteena on vapauttaa Saksan valtio tietyistä sen velvoitteista verotoimenpiteellä sikäli kuin yhtäältä sivutoimisesti toimiville opettajille myönnetään verovapautus, jos he opettavat kotimaisissa julkisissa yliopistoissa, ja toisaalta Saksan valtio saa vastaavan hyödyn, koska se voi huolehtia näiden yliopistojen opetus- ja tutkimustehtävistä edulliseen hintaan. Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin pohtii siten, onko verovapautuksen, joka verovelvolliselle annetaan hänen sivutoimisessa opetustoiminnassaan, ja sen, että tätä opetustoimintaa harjoitetaan kotimaisen julkisoikeudellisen oikeushenkilön hyväksi, välillä välitön yhteys. Tästä katsantokannasta oletetaan toisaalta, että verovelvollisen suoritus, jota suositaan veroedulla, tukee yhteistä etua, ja toisaalta, että tämä "hyöty", joka koituu yhteiselle edulle, korvaa verosta luopumisesta aiheutuvan haitan.

67 Tältä osin on syytä muistuttaa, että yhteisöjen tuomioistuin on tosin todennut edellä mainitussa asiassa Bachmann antamansa tuomion 28 kohdassa ja edellä mainitussa asiassa komissio vastaan Belgia 28.1.1992 antamansa tuomion 21 kohdassa, että tarpeella säilyttää verojärjestelmän johdonmukaisuus voidaan perustella perustamissopimuksessa taattujen perusvapauksien käytön rajoitusta.

68 On kuitenkin todettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan, jotta tähän tarpeeseen tukeutuva perustelu voitaisiin hyväksyä, on osoitettava, että kyseinen

verotuksellinen etu on suorassa yhteydessä siihen, että tämä etu korvataan kantamalla tietty vero (ks. vastaavasti asia C-471/04, Keller Holding, tuomio 23.2.2006, Kok. 2006, s. I-2107, 40 kohta; asia C-347/04, Rewe Zentralfinanz, tuomio 29.3.2007, Kok. 2007, s. I-2647, 62 kohta ja asia C-443/06, Hollman, tuomio 11.10.2007, Kok. 2007, s. I-8491, 56 kohta).

69 Verojärjestelmän kannalta saksalaisten yliopistojen maksamien kulukorvausten verosta vapauttamisen ja tämän edun määrätyn veron kantamisella tapahtuvan korvaamisen välillä ei ole välitöntä yhteyttä.

70 Kuten julkisasiamies on ratkaisuehdotuksensa 23 kohdassa todennut, pääasiassa esitetään, että vapautus tuloverosta korvataan hyödyllä, jonka Saksan valtio saa sivutoimisten opettajien opetus- ja tutkimustoiminnasta. Näin yleinen ja välillinen yhteys verovelvollisen saaman veroedun ja jäsenvaltion saaman väitetyn hyödyn välillä ei ole riittävä edellä mainitussa asiassa Bachmann annettuun tuomioon perustuvan oikeuskäytännön vaatimusten kannalta.

71 Siten väitettä, jolla pyritään perustelemaan palvelujen tarjoamisen vapauden periaatteen rajoitus tarpeella turvata Saksan verojärjestelmän johdonmukaisuus, ei voida hyväksyä.

72 Kun otetaan huomioon edellä esitetty, sillä, että kansallista verovapautusta sovelletaan ainoastaan, jos toiminnasta on etua kotimaiselle julkisoikeudelliselle oikeushenkilölle, ei voida perustella palvelujen tarjoamisen vapauden rajoitusta.

73 Näin ollen toiseen esitettyyn kysymykseen on vastattava, että palvelujen tarjoamisen vapauden rajoitus, joka muodostuu siitä, että kansallisessa säännöstössä rajataan tuloverosta myönnettävän verovapautuksen soveltaminen korvauksiin, jotka yliopistot, jotka ovat julkisoikeudellisia oikeushenkilöitä ja jotka sijaitsevat kyseisen valtion alueella, ovat maksaneet sivutoimisesti harjoitetusta opetustoiminnasta, ja evätään tämä vapautus silloin, kun korvauksen on maksanut toisessa jäsenvaltiossa sijaitseva yliopisto, ei ole perusteltu yleiseen etuun liittyvistä pakottavista syistä.

Kolmas kysymys

Yhteisöjen tuomioistuimelle esitetyt huomautukset

74 Saksan hallitus katsoo, että koska ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin on esittänyt kolmannen kysymyksensä sitä tilannetta varten, että toiseen kysymykseen vastataan kieltävästi, ja koska tämän hallituksen mukaan toiseen kysymykseen on vastattava myöntävästi, kolmanteen kysymykseen ei ole tarpeen vastata.

75 Jundtien mukaan ei voida väittää, että palvelujen tarjoamisen vapauden perusteeton rajoitus olisi kuitenkin yhteisön oikeuden mukainen sen vastuun takia, joka jäsenvaltioilla on edelleen koulutusjärjestelmän järjestämisen osalta EY 149 artiklan nojalla. Saksan valtiolla on heidän mukaansa velvollisuus edistää jäsenvaltioiden välistä yhteistyötä eikä estää sitä omaksi edukseen säädetyillä säännöstöillä.

76 Komission mukaan EStG:n 3 §:n 26 momentti ei jää palvelujen vapaata liikkuvuutta koskevan sääntelyn soveltamisalan ulkopuolelle sen takia, että jäsenvaltioilla on edelleen toimivalta koulutusjärjestelmiensä järjestämisen osalta. EY 149 artiklalla ei suljeta tällaista yliopisto-opetukseen sovellettavaa verojärjestelmää palvelujen tarjoamisen vapauden soveltamisalan ulkopuolelle.

77 Komissio katsoo lisäksi, että EStG:n 3 §:n 26 momentti ei koske koulutusjärjestelmän järjestämistä eikä koulutuspolitiikkaa. Sillä otetaan käyttöön ainoastaan verotukseen liittyvä poikkeus, jonka tarkoituksena on suosia yleisesti yleisen edun mukaista sivutoimista ammatinharjoittamista ilman välitöntä yhteyttä koulutusjärjestelmään.

78 Komission mukaan ETY:n perustamissopimuksen 128 artiklalla ja sen perusteella annetuilla johdetun oikeuden säännöksillä osoitetaan välillisesti vääräksi Bundesfinanzhofin kanta, jonka mukaan pääasiassa on kyse palvelujen tarjoamisen vapauden rajoituksesta, joka on perusteltu "koulutuspolitiikan" näkökulmasta. Näillä määräyksillä ja säännöksillä osoitetaan näet, että opettajien liikkuvuuden keinotekoiset esteet ovat yhteisön ammatillista koulutusta koskevan politiikan tavoitteiden vastaista ja että näin oli jo pääasian oikeusriidan syntymäaikaan. Kaiken lisäksi "opiskelijoiden ja opettajien liikkuvuuden edistäminen" kuuluu vastedes nimenomaisesti perustamissopimuksessa vahvistettuihin yhteisön tavoitteisiin, kuten EY 149 artiklasta ilmenee.

Yhteisöjen tuomioistuimen vastaus

79 Kolmannella kysymyksellään ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin tiedustelee ennen kaikkea, voiko se, että jäsenvaltioilla on toimivalta järjestää itse koulutusjärjestelmänsä, tehdä kansallisen säännöstön, jolla rajataan verovapautuk-

sen soveltaminen verovelvollisiin, jotka harjoittavat toimintaa kotimaisten julkisten yliopistojen palveluksessa tai niiden toimeksiannosta, yhteisön oikeuden mukaiseksi.

80 Ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen mukaan EStG:n 3 §:n 26 momentti voidaan ymmärtää ilmentymänä jäsenvaltioiden toimivallasta ratkaista itse, miten niiden koulutusjärjestelmät on järjestettävä, ja tähän toimivaltaan kuuluu vapaus rajata verovapautuksen soveltaminen toimintaan, jota harjoitetaan kotimaisen julkisen yliopiston palveluksessa tai sen toimeksiannosta.

81 Tältä osin on todettava, että EY 149 artiklan 1 kohdasta ilmenee, että "yhteisö myötävaikuttaa korkealaatuisen koulutuksen kehittämiseen rohkaisemalla jäsenvaltioiden välistä yhteistyötä sekä tarvittaessa tukemalla ja täydentämällä jäsenvaltioiden toimintaa pitäen täysin arvossa jäsenvaltioiden vastuuta opetuksen sisällöstä ja koulutusjärjestelmän järjestämisestä sekä niiden sivistyksellistä ja kielellistä monimuotoisuutta".

82 Vaikka jäsenvaltioiden toimivaltaa ja vastuuta näillä aloilla ei mainittu ETY:n perustamissopimuksen 128 artiklassa, joka oli merkityksellinen määräys pääasian tosiseikkojen tapahtuma-aikaan, edellä mainitussa asiassa Gravier annetun tuomion 19 kohdasta ilmenee, että pääasian tosiseikkojen tapahtuma-aikaan koulutuksen järjestäminen ja koulutuspolitiikka eivät sinänsä kuuluneet aloihin, jotka ETY:n perustamissopimuksessa oli määrätty yhteisön toimielinten toimivallan alaisiksi.

83 Näin on asianlaita, mutta kuten komissio perustellusti toteaa, EStG:n 3 §:n 26 momentin kaltainen säännös ei ole toimenpide, joka kuuluu opetuksen sisältöön tai koulutusjärjestelmän järjestämiseen. Se on pikemminkin yleinen verotoimenpide, jolla myönnetään veroetu tilanteessa, jossa yksityishenkilö harjoittaa toimintaa yleisön hyväksi.

84 Pääasiassa kyseessä olevan säännöstön soveltamisalaan kuuluvat näet paitsi kulukorvaukset, joita julkiset opetus- ja tutkimuslaitokset maksavat opetustoiminnasta, myös muiden laitosten muusta toiminnasta maksamat kulukorvaukset. Tällainen säännöstö ei siis sellaisenaan ole ilmentymä jäsenvaltion toimivallasta järjestää koulutusjärjestelmänsä.

85 Joka tapauksessa riippumatta pääasiassa kyseessä olevan lainsäädännön tosiasiallisista tai väitetyistä yhteyksistä jäsenvaltioille varattuun toimivaltaan se ei jää palvelujen tarjoamisen vapauden periaatteen soveltamisalan ulkopuolelle.

86 Jäsenvaltioiden on näet käytettävä niille varattua toimivaltaa yhteisön oikeutta ja muun muassa palvelujen tarjoamisen vapautta koskevia määräyksiä ja säännöksiä noudattaen. Yhteisöjen tuomioistuin on antanut tällaisia ratkaisuja useilla aloilla, joihin kuuluvat välitön verotus ja opetus (ks. muun muassa em. asia Schwartz ja Gootjes-Schwartz, tuomion 69 ja 70 kohta ja em. asia komissio v. Saksa, tuomion 85 ja 86 kohta).

87 Näin ollen toimivallan ja vastuun, jota jäsenvaltioilla on koulutusjärjestelmän järjestämisen osalta, vaikutuksena ei voi olla se, että pääasiassa kyseessä olevan kaltainen verosäännöstö jää palvelujen tarjoamisen vapautta koskevien perustamissopimuksen määräysten soveltamisalan ulkopuolelle, tai se, että merkityksellisiä veroetuja ei myönnetä opettajille, jotka tarjoavat palvelujaan muissa jäsenvaltioissa, tulee yhteisön oikeuden mukaiseksi.

88 Kuten tämän tuomion 61–63 kohdasta, jotka koskevat sitä, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaista säännöstöä ei voida perustella yleiseen etuun liittyvällä pakottavalla

syyllä, vaikka tällainen säännöstö olisi koulutusjärjestelmän järjestämiseen liittyvä toimenpide, ilmenee, tämä säännöstö on silti perustamissopimuksen vastainen sikäli kuin se vaikuttaa sivutoimisesti toimintaansa harjoittavien opettajien valintaan, joka koskee heidän palvelujensa tarjoamispaikkaa.

89 Näin ollen kolmanteen esitettyyn kysymykseen on vastattava, että se, että jäsenvaltioilla on toimivalta järjestää itse koulutusjärjestelmänsä, ei voi tehdä kansallista säännöstöä, jolla rajataan verovapautuksen soveltaminen verovelvollisiin, jotka harjoittavat toimintaa kotimaisten julkisten yliopistojen palveluksessa tai niiden toimeksiannosta, yhteisön oikeuden mukaiseksi.

Oikeudenkäyntikulut

90 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä yhteisöjen tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla yhteisöjen tuomioistuin (kolmas jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) Opetustoiminta, jota jäsenvaltiossa verovelvollinen henkilö harjoittaa toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevan julkisoikeudellisen oikeushenkilön, tässä asiassa yliopiston palveluksessa, kuuluu EY 49 artiklan soveltamisalaan, vaikka sitä harjoitetaan sivutoimisesti ja lähes luottamustoimen luonteisesti.

2) **Palvelujen tarjoamisen vapauden rajoitus, joka muodostuu siitä, että kansallisessa säännöstössä rajataan tuloverosta myönnettävän verovapautuksen soveltaminen korvauksiin, jotka yliopistot, jotka ovat julkisoikeudellisia oikeushenkilöitä ja jotka sijaitsevat kyseisen valtion alueella, ovat maksaneet sivutoimisesti harjoitetusta opetustoiminnasta, ja evätään tämä vapautus silloin, kun korvauksen on maksanut toisessa jäsenvaltiossa sijaitseva yliopisto, ei ole perusteltu yleiseen etuun liittyvistä pakottavista syistä.**

3) **Se, että jäsenvaltioilla on toimivalta järjestää itse koulutusjärjestelmänsä, ei voi tehdä kansallista säännöstöä, jolla rajataan verovapautuksen soveltaminen verovelvollisiin, jotka harjoittavat toimintaa kotimaisten julkisten yliopistojen palveluksessa tai niiden toimeksiannosta, yhteisön oikeuden mukaiseksi.**

Allekirjoitukset