

Mål C-318/05

Europeiska gemenskapernas kommission

mot

Förbundsrepubliken Tyskland

”Fördragsbrott – Artiklarna 18 EG, 39 EG, 43 EG och 49 EG – Lagstiftning om inkomstskatt – Skolavgifter – Rätt till ett begränsat avdrag för skolavgifter som betalats till nationella privata inrättningar”

Sammanfattning av domen

1. *Frihet att tillhandahålla tjänster – Tjänster – Begrepp*

(Artikel 50 EG)

2. *Frihet att tillhandahålla tjänster – Restriktioner – Skattelagstiftning*

(Artikel 49 EG)

3. *Fri rörlighet för personer – Arbetstagare – Etableringsfrihet – Skattelagstiftning*

(Artiklarna 39 EG och 43 EG)

4. *Unionsmedborgarskap – Rätt att fritt röra sig och uppehålla sig på medlemsstaternas territorium – Skattelagstiftning*

(Artikel 18 EG)

1. Kurser som ges av vissa inrättningar som ingår i ett system för offentlig undervisning och som helt eller delvis finansieras med offentliga medel omfattas inte av begreppet tjänster i den mening som avses i artikel 50 EG. Genom att upprätta och upprätthålla ett sådant system för offentlig undervisning som i regel finansieras med medel ur den offentliga budgeten och inte av eleverna eller deras föräldrar, avser staten inte att bedriva verksamhet i vinstsyfte utan endast att uppfylla sina sociala, kulturella och utbildningspolitiska uppgifter gentemot sina medborgare.

Å andra sidan utgör de kurser som sådana undervisningsinrättningar ger och som huvudsakligen finansieras med privata medel, bland annat av elever och deras föräldrar, tjänster i den mening som avses i artikel 50 EG, eftersom syftet med dessa inrättningar nämligen är att erbjuda en tjänst mot ersättning. Det är i detta sammanhang inte nödvändigt att eleverna eller deras föräldrar huvudsakligen står för denna privata finansiering. Det är nämligen inte något krav enligt artikel 50 EG att den som mottar tjänsten skall betala för den.

(se punkterna 68–70)

2. En medlemsstat har underlåtit att uppfylla sina förpliktelser enligt artikel 49 EG när den, i de situationer i vilka personer som är skattskyldiga i denna medlemsstat sätter sina barn i en skola som är belägen i en annan medlemsstat och som huvudsakligen finansieras med privata medel, generellt uteslutit skolavgifter knutna till skolgång i en sådan skola från skattemässigt avdrag för

särskilda utgifter som ger rätt till en minskning av inkomstskatten.

En sådan lagstiftning utgör hinder för den frihet att tillhandahålla tjänster som garanteras i artikel 49 EG, eftersom den medför att skattskyldiga personer med hemvist i den berörda medlemsstaten avhålls från att sätta sina barn i skolor som är belägna i en annan medlemsstat. Dessutom utgör en sådan bestämmelse hinder för utbildningserbudanden från privata undervisningsinrättningar i andra medlemsstater, som riktas till barn till skattskyldiga personer med hemvist i den första medlemsstaten.

Vägran att bevilja det ifrågavarande skattemässiga avdraget som avser skolavgifter som betalats till skolor belägna i en annan medlemsstat kan inte rättfärdigas med syftet att garantera att privatskolors driftskostnader täcks utan att detta medför en orimlig börda för staten, eftersom detta syfte skulle kunna uppnås genom lindrigare medel. I syfte att undvika en överdriven ekonomisk börda kan medlemsstaten nämligen begränsa avdraget för skolavgifter till ett visst belopp som motsvarar det skattemässiga avdrag som staten med hänsyn till vissa nationella värden har godkänt för skolgång i landet. Detta skulle utgöra en mindre ingripande åtgärd än att neka det ifrågavarande skattemässiga avdraget. Det verkar i vilket fall som helst oproportionerligt att från avdraget helt utesluta de skolavgifter som betalas till skolor belägna i en annan medlemsstat, oavsett om dessa skolor uppfyller de objektiva kriterier som uppställs på grundval av varje medlemsstats egna principer och genom vilka det kan avgöras vilken typ av skolavgifter som ger upphov till detta skattemässiga avdrag.

(se punkterna 80, 81, 97–100 och 139 samt punkt 1 i domslutet)

3. En medlemsstat har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artiklarna 39 EG och 43 EG, när den generellt utesluter skolavgifter knutna till skolgång i en skola som är belägen i en annan medlemsstat från skattemässigt avdrag för särskilda utgifter som ger rätt till en minskning av inkomstskatten.

En sådan lagstiftning medför nämligen nackdelar särskilt för arbetstagare och egenföretagare som har förlagt sitt hemvist till den berörda medlemsstaten eller som arbetar där, och vars barn fortsätter att gå i en skola i en annan medlemsstat, där undervisningen är avgiftsbelagd. Den kan också leda till att nationella medborgare försätts i en sämre position när de flyttar sitt hemvist till en annan medlemsstat där deras barn går i en skola med avgiftsbelagd undervisning.

(se punkterna 116, 118, 121 och 139 samt punkt 1 i domslutet)

4. När barn till personer som är skattskyldiga i en medlemsstat fullgör sin skolgång i en annan medlemsstat, i en skola vars tjänster inte omfattas av artikel 49 EG, har den första medlemsstaten underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 18 EG, genom att generellt utesluta skolavgifter knutna till skolgång i en skola som är belägen i en annan medlemsstat från skattemässigt avdrag för särskilda utgifter som ger rätt till en minskning av inkomstskatten.

En sådan lagstiftning innebär att dessa barn omotiverat missgynnas i förhållande till de barn som inte har utnyttjat sin rätt till fri rörlighet genom att bege sig till en annan medlemsstat för att gå i skola där. Denna lagstiftning innebär också ett åsidosättande av de rättigheter som dessa barn garanteras enligt artikel 18.1 EG.

(se punkterna 137 och 139 samt punkt 1 i domslutet)

DOMSTOLENS DOM (stora avdelningen)

den 11 september 2007 (*)

”Fördragsbrott – Artiklarna 18 EG, 39 EG, 43 EG och 49 EG – Lagstiftning om inkomstskatt – Skolavgifter – Rätt till ett begränsat avdrag för skolavgifter som betalats till nationella privata inrättningar”

I mål C-318/05,

angående en talan om fördragsbrott enligt artikel 226 EG, som väckts den 17 augusti 2005,

Europeiska gemenskapernas kommission, företrädd av K. Gross och R. Lyal, båda i egenskap av ombud, med delgivningsadress i Luxemburg,

sökande,

mot

Förbundsrepubliken Tyskland, företrädd av M. Lumma och U. Forsthoff, båda i egenskap av ombud,

svarande,

meddelar

DOMSTOLEN (stora avdelningen)

sammansatt av ordföranden V. Skouris, avdelningsordförandena P. Jann, C.W.A. Timmermans, A. Rosas (referent) och K. Lenaerts samt domarna J.N. Cunha Rodrigues, R. Silva de Lapuerta, K. Schiemann, J. Makarczyk, G. Arestis, A. Borg Barthet, M. Ilešič och J. Malenovský,

generaladvokat: C. Stix-Hackl,

justitiesekreterare: handläggaren B. Fülöp,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 2 maj 2006,

och efter att den 21 september 2006 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Kommissionen har yrkat att domstolen skall fastställa att Förbundsrepubliken Tyskland har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artiklarna 18 EG, 39 EG, 43 EG och 49 EG, genom

att i sin lagstiftning utan undantag utesluta skolavgifter knutna till skolgång i en skola som är belägen i en annan medlemsstat från skattemässigt avdrag såsom för särskilda utgifter enligt 10 § stycke 1 punkt 9 i lagen om inkomstskatt, i dess lydelse av den 19 oktober 2002 (Einkommensteuergesetz, BGBl. 2002 I, s. 4210) (nedan kallad EStG).

Aktuella nationella bestämmelser

2 Enligt den tyska lagstiftningen omfattas skolavgifter knutna till skolgång i en privatskola av ett skattemässigt avdrag för minderåriga barn och av barnbidrag. Om utgifterna i samband med utbildningen ökar på grund av inkvartering på internat, ger dessa rätt till ett schablonavdrag för utbildning i enlighet med 33a § stycke 2 EStG. Samma sak gäller för ytterligare utgifter i samband med skolgång i en utländsk skola.

3 Vad gäller möjligheten att såsom särskilda utgifter (Sonderausgaben) dra av skolavgifter, föreskrivs följande i 10 § stycke 1 punkt 9 EStG:

”Såvida det inte är fråga om driftskostnader eller kostnader för intäkternas förvärvande avses med särskilda utgifter [Sonderausgaben] [som är avdragsgilla vid inkomstbeskattningen] följande kostnader:

1. ...

9. 30 procent av det belopp, med undantag av utgifter för inkvartering, omvårdnad och måltider, som den skattskyldige betalar för ett barns skolgång, för vilket denne erhåller barnavdrag eller barnbidrag, i en friskola som enligt artikel 7.4 i grundlagen är godkänd av staten eller har erhållit tillstånd enligt en delstatslag, eller i en skola med kompletterande allmän utbildning [Ergänzungsschule] som är godkänd enligt en delstatslag.”

4 Artikel 7.4 i Förbundsrepubliken Tysklands grundlag av den 23 maj 1949 (Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland) (nedan kallad grundlagen), till vilken det har hänvisats, har följande lydelse:

”4) Medborgarna tillförsäkras rätt att grunda privatskolor. Privatskolor som skall ersätta offentliga skolor skall godkännas av staten och regleras genom delstatslagstiftning. De skall godkännas när de i fråga om läroplaner och lokaler och vetenskaplig utbildning av lärarna har samma standard som de offentliga skolorna och inte främjar en åtskillnad mellan elever på grundval av föräldrarnas förmögenhetsförhållanden. De skall inte godkännas om lärarnas ekonomiska och rättsliga ställning inte är tillräckligt säkerställd.”

Det administrativa förfarandet

5 Kommissionen inledde ett fördragsbrottsförfarande enligt artikel 226.1 EG, eftersom den ansåg att Förbundsrepubliken Tyskland underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artiklarna 18 EG, 39 EG, 43 EG och 49 EG, genom att i sin lagstiftning utan undantag utesluta möjligheten att beträffande skolavgifter som betalats i samband med skolgång i en skola belägen i en annan medlemsstat göra ett skattemässigt avdrag såsom för särskilda utgifter enligt 10 § stycke 1 punkt 9 EStG. I enlighet med denna bestämmelse och efter att den 19 juli 2002 ha berett Förbundsrepubliken Tyskland tillfälle att yttra sig, sände kommissionen en formell underrättelse till Förbundsrepubliken Tyskland den 19 juli 2002 och uppmanade denna stat att yttra sig. Den 7 januari 2004 riktade kommissionen ett motiverat yttrande till Förbundsrepubliken Tyskland och anmodade denna medlemsstat att vidta nödvändiga åtgärder för att följa nämnda yttrande inom två månader från delgivningen av detsamma.

6 Eftersom kommissionen inte nöjde sig med det svar som de tyska myndigheterna lämnade på det motiverade yttrandet, beslutade den att väcka förevarande talan.

7 Samtidigt har frågan om huruvida ett sådant system som följer av 10 § stycke 1 punkt 9 EStG är förenligt med gemenskapsrätten blivit föremål för en begäran om förhandsavgörande (mål C?76/05, Schwarz och Gootjes?Schwarz, REG 2007, s. I?0000, i vilket domstolen i dag har meddelat dom).

Talan

8 I sin ansökan har kommissionen hävdat att det system som föreskrivs i 10 § stycke 1 punkt 9 EStG, enligt vilket avdragsrätten avseende skolavgifter begränsas till sådana avgifter som betalas till vissa tyska skolor, innebär en förmånligare beskattning för de berörda skattskyldiga personerna, eftersom systemet medför en minskning av den beskattningsbara inkomsten och således en minskning av den skatt som de har att erlägga. De skolavgifter som ger rätt till avdrag är de som betalas till sådana friskolor som skall ersätta en statlig inrättning som redan finns eller som planeras i den berörda delstaten och som är godkända av staten eller tillåtna enligt lagen i denna delstat. Vidare gäller avdraget kompletterande skolor – tyska inrättningar som skiljer sig från friskolor – som enligt delstatslag skall vara erkända som kompletterande skolor för allmän undervisning.

9 Kommissionen stöder sin talan på påståendet att en begränsning av rätten att göra avdrag för skolavgifter till sådana avgifter som betalas för skolgång i vissa tyska skolor inte är förenlig med gemenskapsrätten. En sådan begränsning strider dels mot den fria rörligheten för arbetstagare och friheten att tillhandahålla tjänster (den första invändningens första del), dels mot den allmänna rätten till fri rörlighet för tyska och övriga medborgare i unionen (den första invändningens andra del). En sådan begränsning utgör också hinder mot rätten för privatskolor i en annan medlemsstat och för föräldrar med hemvist i Tyskland att fritt tillhandahålla tjänster (den andra invändningen). Slutligen utgör en sådan begränsning en omotiverad inskränkning av etableringsfriheten för privatskolor som är belägna i en annan medlemsstat (den tredje invändningen).

10 Förbundsrepubliken Tyskland har i sitt svaromål gjort gällande att det system som följer av 10 § stycke 1 punkt 9 EStG är förenligt med gemenskapsrätten. Detta system, som endast tillämpas på skolor som uppfyller vissa villkor i grundlagen och i lagstiftningen i den berörda delstaten och som av detta skäl är godkända, tillåtna och erkända, utgör inte ett hinder mot vare sig privatskolor i en annan medlemsstats frihet att tillhandahålla tjänster eller föräldrarnas frihet att tillhandahålla tjänster. Detta system utgör på intet sätt ett hinder mot den fria rörligheten för arbetstagare och inte heller mot föräldrars etableringsfrihet eller deras allmänna rätt till fri rörlighet. Systemet strider inte heller mot etableringsfriheten för privatskolor som är belägna i en annan medlemsstat.

11 Kommissionen har i sin replik full ut vidhållit samtliga de yrkanden som den anfört i ansökan.

12 Kommissionen har påpekat att Förbundsrepubliken Tysklands svaromål nästan uteslutande avser det eventuella åsidosättandet av principen om frihet att tillhandahålla tjänster. Tyskland har inte lämnat någon motivering till varför man bestrider ett eventuellt åsidosättande av bestämmelserna i EG?fördraget avseende den fria rörligheten för arbetstagare, etableringsfriheten eller den allmänna rätten till fri rörlighet för de berörda föräldrarna, eller etableringsfriheten för privatskolor som är belägna i en annan medlemsstat. Kommissionen anser – efter att den gjort gällande att friheten att tillhandahålla tjänster utgör en frihet som enligt artikel 50 EG är underordnad de övriga grundläggande friheterna – att ett sådant resonemang inte är övertygande

och hänvisar till de punkter i sin ansökan där den allmänt har yrkat åsidosättande av de fria rörligheterna.

13 Vad gäller friheten att tillhandahålla tjänster har kommissionen preciserat att den i sin ansökan medgett att beloppet avseende de skolavgifter som privatskolor som godkänts, tillåtits eller erkänts i Tyskland tar ut kan vara för lågt för att dessa skolor skall kunna anses tillhandahålla tjänsterna mot ersättning. Kommissionen har emellertid påpekat att det är möjligt att en privat inrättning bär samtliga kostnader som inte täcks av skolavgifter.

14 I detta sammanhang har Bundesfinanzhof i en dom av den 12 augusti 1999 (BSTBI. 2000 II, s. 65) slagit fast att det stöd som föräldrar ger till en stödorganisation till förmån för en privatskola utgör ersättning för en tjänst och inte ett bidrag som är avdragsgillt såsom för gåva. Detta vore fallet om skolans förvaltning, på grund av den låga skolavgiften, endast kan skötas med hjälp av det stöd den erhåller från en stödassociation. Det är alltså omöjligt att göra åtskillnad mellan skolavgifter som betalas till den som driver skolan och de gåvor som hänför sig till en sådan stödassociation.

15 Kommissionen drar härav slutsatsen att när en sådan stödorganisation stöder en tysk privatskola måste det vid bedömningen av den onerösa karaktären på de tjänster som denna skola tillhandahåller, förutom de egentliga skolavgifterna, även tas hänsyn till de bidrag som betalats till denna association. De kurser som denna privatskola ger skulle på grund av det sammanlagda beloppet för skolavgifter och stöd som betalats till stödassociationen faktiskt kunna utgöra tjänster som tillhandahålls mot betalning, eftersom de senare kan vara betydande då skyldigheten att undvika att det görs en åtskillnad mellan elever baserad på deras föräldrars förmögenhetsförhållanden inte är tillämplig på dessa kurser.

16 Kommissionen har vidare gjort gällande att de argument som Förbundsrepubliken Tyskland har framfört i syfte att motivera den aktuella lagstiftningen inte är övertygande. Kommissionen anser bland annat att de privatskolor som är belägna i en annan medlemsstat och de tyska skolorna inte är så olika att de skolavgifter som de tar ut skall behandlas olika i skattemässigt hänseende.

17 Förbundsrepubliken Tyskland har i sin duplik vidhållit sin i svaromålet angivna ståndpunkt. Kärnpunkten i målet är enligt denna medlemsstat friheten att tillhandahålla tjänster. Förbundsrepubliken Tyskland är inte skyldig att ekonomiskt stödja privatskolor utanför sitt territorium, eftersom en medlemsstat endast är behörig att bevilja statligt understöd inom sitt eget ansvarsområde. De privatskolor som är belägna i en annan medlemsstat utsätts inte för en diskriminering därför att en stat inte utvidgar ett statligt understöd till att gälla inom Europa.

18 Det skall påpekas att Förbundsrepubliken Tyskland i sina skrivelser och sedan under förhandlingen antytt att det finns vissa särdrag med avseende på skolavgifter som betalas till tyska skolor och till sådana skolor som tar emot barn till tjänstemän och andra anställda i Europeiska gemenskaperna (nedan kallade europaskolor) och som är belägna i en annan medlemsstat. 10 § stycke 1 punkt 9 EStG är tillämplig även på dessa avgifter.

19 Bundesfinanzhof har i dom av den 14 december 2004 (XI R 32/03) medgett att skolavgifter som betalats till en tysk skola som är belägen i en annan medlemsstat och som erkänts av den ständiga konferensen för delstaternas utbildnings- och kulturministrar, är avdragsgilla såsom för särskilda utgifter i enlighet med 10 § stycke 1 punkt 9 EStG. På samma sätt följer det av Bundesfinanzhofs dom av den 5 april 2006 (XI R 1/04) att europaskolor som är belägna i en annan medlemsstat har en ställning som motsvarar den ställning som en av den tyska staten godkänd skola har, med den följderna att de skattskyldiga som betalat skolavgifter till dessa skolor har rätt att utnyttja det avdrag som avses i samma bestämmelse i EStG, med undantag av att skolavgifter

som betalats till privatskolor i andra medlemsstater inte skall anses som särskilda utgifter som ger rätt till ett sådant avdrag.

20 Det är således fel att såsom kommissionen hävda att skolavgifter som betalas i samband med skolgång i vilken skola som helst som är belägen i en annan medlemsstat inte omfattas av avdragsrätten för särskilda utgifter i 10 § stycke 1 punkt 9 EStG.

21 Kommissionen har noterat de undantag som följer av Bundesfinanzhofs rättspraxis och som den tyska regeringen har gjort gällande. Genom denna rättspraxis undanröjs den skada som tyska skolor och europaskolor lidit på grund av att de är belägna utanför det tyska territoriet, men diskrimineringen av privatskolor som är belägna i en annan medlemsstat kvarstår dock.

Inledande anmärkningar avseende artikel 18 EG och unionsmedborgares allmänna rätt till fri rörlighet

Parternas argument

22 Enligt kommissionen utgör det system som följer av 10 § stycke 1 punkt 9 EStG hinder mot de berörda föräldrarnas rättigheter vad gäller fri rörlighet, bland annat den allmänna rätten till fri rörlighet för unionsmedborgare.

23 För det första skulle detta system kunna påverka rätten för föräldrar med hemvist i andra medlemsstater att bosätta sig i Tyskland. Den ogynnsamma skattemässiga behandling som de riskerar att drabbas av om de vill att deras barn skall fortsätta att gå i skola i ursprungsstaten skulle nämligen kunna avhålla dem från att bosätta sig i Tyskland. I vart fall skulle deras bosättning i denna medlemsstats försvåras.

24 De tyska medborgare som förblir obegränsat skattskyldiga i Tyskland trots att de bosatt sig i en annan medlemsstat skulle också kunna utsättas för denna oförmånliga skattemässiga behandling om de beslutar att deras barn skall gå i antingen en lokal privatskola, eller en tysk skola eller en europaskola, som är belägen i denna andra medlemsstat.

25 Slutligen skulle de tyska medborgare med hemvist i Tyskland, som låter sina barn gå i privatskolor som är belägna i andra medlemsstater, också kunna åberopa den allmänna rätten till fri rörlighet. Kommissionen anser nämligen att dessa föräldrar har utnyttjat denna rätt genom sina barn, även om barnen regelbundet uppehåller sig i en annan medlemsstat i det enda syftet att där gå i allmän skola där.

26 Der framgår av artiklarna 12 första stycket EG och 18.1 EG att de berörda tyska medborgarna, när de – i alla fall indirekt – utnyttjat sin rätt till fri rörlighet genom sina barn, kan åberopa rätten att behandlas på samma sätt som andra medborgare i landet.

27 Dessa åsidosättanden av artikel 18 EG är inte motiverade.

28 Kommissionen har i detta avseende gjort gällande att 10 § stycke 1 punkt 9 EStG inte innehåller något objektiva kriterium för att avgöra i vilka fall skolavgifter till tyska skolor respektive skolor belägna i en annan medlemsstat får dras av vid inkomstbeskattningen. I denna bestämmelse villkoras nämligen avdragsrätten endast av att den berörda privatskolan är godkänd eller erkänd i Tyskland. Det avgörande villkoret för avdragsrätten är således att den berörda privatskolan är belägen i Tyskland. Inga skolor i en annan medlemsstat skulle kunna utnyttja det skattemässiga avdraget oavsett hur mycket dessa tar ut i skolavgift, det vill säga även om dessa skolor i stort drivs på samma sätt som en privatskola som är erkänd eller godkänd i Tyskland.

29 De finns inga objektiva skäl till att villkora en skatteförmån med att skolgången sker i en

privatskola som är belägen inom Förbundsrepubliken Tysklands territorium, eftersom denna medlemsstat enligt gemenskapsrätten fritt kan begränsa möjligheten att dra av skolavgifter till vissa inrättningar eller till ett visst belopp. För att göra så krävs endast att avdraget medges på grundval av objektiva kriterier och inte att det är avhängigt av var skolan är belägen.

30 Kommissionen har därav dragit slutsatsen att 10 § stycke 1 punkt 9 EStG utgör hinder mot den allmänna rätt till fri rörlighet som tyska medborgare och övriga unionsmedborgare har enligt artikel 18 EG.

31 Den tyska regeringen har bestritt argumentet att 10 § stycke 1 punkt 9 EStG åsidosätter de berörda föräldrarnas allmänna rätt till fri rörlighet. Även om tillämpningsområdet för denna rätt påverkades, skulle denna inverkan i vart fall vara motiverad mot bakgrund av att de tyska privatskolor som avses i denna bestämmelse i EStG och de privatskolor som är belägna i en annan medlemsstat har olika syften.

Domstolens bedömning

32 Vad gäller frågan huruvida artikel 18 EG är tillämplig på den aktuella nationella lagstiftningen är det tillräckligt att erinra om att varje unionsmedborgares rätt att fritt röra sig och uppehålla sig inom medlemsstaternas territorier anges i allmänna ordalag i artikel 18 EG och uttrycks mer specifikt i de bestämmelser i vilka friheten att tillhandahålla tjänster garanteras (se dom av den 6 februari 2003 i mål C-92/01, Stylianakis, REG 2003, s. I-1291, punkt 18, och av den 11 januari 2007 i mål C-208/05, ITC, REG 2007, s. I-0000, punkt 64).

33 Om målet vid den nationella domstolen således hänför sig till tillämpningsområdet för artikel 49 EG, saknas det följaktligen skäl för domstolen att ta ställning till tolkningen av artikel 18 EG (se domarna i de ovannämnda målen Stylianakis, punkt 20 och ITC, punkt 65).

34 Domstolen skall alltså uttala sig om artikel 18.1 EG bara om målet vid den nationella domstolen inte omfattas av artikel 49 EG.

35 På samma sätt föreskrivs i artikel 18 EG en allmän rätt för alla unionsmedborgare att fritt röra sig och uppehålla sig inom medlemsstaternas territorier, vilken tar sig särskilt uttryck i artikel 43 EG när det gäller etableringsfriheten och i artikel 39 EG när det gäller fri rörlighet för arbetstagare (dom av den 26 oktober 2006 i mål C-345/05, kommissionen mot Portugal, REG 2006, s. I-10633, punkt 13, och av den 18 januari 2007 i mål C-104/06, kommissionen mot Sverige, REG 2007, s. I-0000, punkt 15).

36 Om den aktuella nationella lagstiftningen hänför sig till tillämpningsområdet för artiklarna 39 EG och 43 EG, är det således inte nödvändigt att domstolen uttalar sig om tolkningen av artikel 18 EG.

37 Domstolen skall således i första hand pröva huruvida artikel 49 EG, som är den bestämmelse som parternas yttranden huvudsakligen avser, utgör hinder mot den nationella lagstiftning som följer av 10 § stycke 1 punkt 9 EStG (den andra invändningen), och, i andra hand, om artiklarna 39 EG och/eller 43 EG utgör hinder mot en sådan lagstiftning (den första invändningens första del och den tredje invändningen).

Den andra invändningen, avseende hinder för friheten att tillhandahålla tjänster

Parternas argument

38 Enligt kommissionen utgör det system som följer av 10 § stycke 1 punkt 9 EStG hinder mot friheten att tillhandahålla tjänster för såväl de skattskyldiga personer med hemvist i Tyskland, som

vill att deras barn skall gå i en privatskola som är belägen i en annan medlemsstat, som de privatskolor som är belägna i en annan medlemsstat, vilka vill tillhandahålla sina tjänster till skattskyldiga personer med hemvist i Tyskland.

39 I första hand utgör det omtvistade systemet hinder mot friheten att tillhandahålla så kallade passiva tjänster (utnyttjande av tjänster), som sedan länge är erkänd i rättspraxis. Vad som avses är när mottagarna av en tjänst, nämligen barn till skattskyldiga personer med hemvist i Tyskland, beger sig till tillhandahållaren av tjänsten, i detta fall en privatskola som är belägen i en annan medlemsstat.

40 Här avses också friheten att tillhandahålla så kallade aktiva tjänster, av vilken privatskolor i andra medlemsstater omfattas. De skattskyldiga personer som låter sina barn gå i en privatskola som är belägen i en annan medlemsstat missgynnas på grund av det omtvistade avdragssystemet i förhållande till de skattskyldiga personer som väljer en tysk privatskola. Det är således svårare för privata inrättningar som är belägna i en annan medlemsstat att på ett effektivt sätt tillhandahålla sina tjänster till tyska kunder. Gränsöverskridande undervisnings- och utbildningstjänster förfördelas således i förhållande till strikt nationella tjänster.

41 Enligt kommissionen kan uppfostran och utbildning av ungdomar utgöra tillhandahållande av tjänster, något som bekräftas i domstolens rättspraxis.

42 Det framgår av dom av den 27 september 1988 i mål 263/86, Humbel och Edel (REG 1988, s. 5365), punkt 18, och av den 7 december 1993 i mål C-109/92, Wirth (REG 1993, s. I-6447), punkt 17, att det huvudsakliga kännetecknet för en tjänst som tillhandahålls mot ersättning är den skolavgift som betalas av antingen eleven själv eller en tredje person, och som täcker en stor del av kostnaden för undervisningen. Om detta var fallet skulle erbjudandet av undervisningstjänster utgöra en ekonomisk verksamhet.

43 Kommissionen anser tvärtom att offentlig undervisning som ingår i statens sociala och politiska uppgifter och där den största kostnaden finansieras av staten, inte kan anses utgöra tillhandahållande av tjänster mot ersättning. Den omständigheten att eleven eventuellt bidrar till utgifterna genom att betala skolavgifter räcker inte för att ge upphov till en sådan klassificering.

44 Kommissionen anser dels att bedömningen av de tillhandahållna tjänsternas onerösa natur inte uteslutande skall grundas på en prövning av situationen för de privatskolor som gynnas av den tyska lagstiftningen, dels att hänsyn även skall tas till situationen för de privatskolor som är belägna i en annan medlemsstat och som inte omfattas av den förmån som föreskrivs i 10 § stycke 1 punkt 9 EStG.

45 I andra medlemsstater skiljer sig organisationen av privatskolor ibland påtagligt från den tyska modellen. Det finns sålunda privatskolor som tillgodoser sina behov utan statligt stöd eller som drivs som kommersiella företag. Dessa inrättningar tillhandahåller onekligen tjänster mot ersättning. Enligt kommissionen skulle det system som följer av 10 § stycke 1 punkt 9 EStG, i den mån som systemet innebär att privatskolor som är belägna i en annan medlemsstat generellt inte omfattas av den skatteförmån som föreskrivs i detta system, kunna utgöra hinder för gränsöverskridande erbjudanden av tjänster från dessa kommersiellt drivna privatskolor belägna i en annan medlemsstat.

46 Det saknas anledning att undersöka huruvida en privatskola som är belägen i en annan medlemsstat uppfyller de krav som uppställs i den tyska lagstiftningen. Eftersom ingen av dessa privatskolor kan uppfylla de villkor som ställs i 10 § stycke 1 punkt 9 EStG, anser kommissionen att det inte är nödvändigt att göra en distinktion mellan privata inrättningar som är belägna i en annan medlemsstat, efter vilken dessa – teoretiskt – är jämförbara med tyska skolor eller inte, i

syfte att avgöra huruvida de diskrimineras.

47 Bland de skolor som fördelas genom det omtvistade systemet återfinns i vilket fall som helst de inrättningar som uteslutande finansieras med skolavgifter och genom en ekonomisk sidoverksamhet, och som således onekligen tillhandahåller tjänster mot ersättning. Diskrimineringen av dessa utgör ett åsidosättande av friheten att tillhandahålla tjänster.

48 Enligt kommissionen är åsidosättandet av friheten att tillhandahålla tjänster inte motiverat. Den hänvisar i detta avseende till sitt argument avseende den fria rörligheten i allmänhet. Kommissionen har tillagt att underlåtenheten att uppfylla de skyldigheter som följer av artikel 49 EG är så mycket allvarigare med tanke på att spridning av medlemsstaternas språk och främjandet av rörligheten för studerande uttryckligen hör till Europeiska gemenskapens mål enligt artikel 149.2 första och andra strecksatserna EG.

49 Den tyska regeringen har i första hand gjort gällande att det i förevarande fall inte föreligger något hinder mot friheten att tillhandahålla tjänster, eftersom villkoren för denna frihet att tillhandahålla tjänster inte är uppfyllda. I andra hand har den tyska regeringen anfört att ett eventuellt hinder för friheten att tillhandahålla tjänster är motiverat.

50 Denna regering har för det första framhållit att villkoren för friheten att tillhandahålla tjänster inte är uppfyllda, eftersom de skolor som uppfyller kraven i 10 § stycke 1 punkt 9 EStG inte tillhandahåller tjänster i den mening som avses i fördraget.

51 Friheten att tillhandahålla tjänster förutsätter att det föreligger en ekonomisk verksamhet, vilket framgår av begreppet "mot ersättning" i artikel 50 EG. Domstolen har, i domen i det ovannämnda målet Humbel och Edel, slagit fast att det viktigaste kännetecknet för en ersättning, som utgörs av den ekonomiska motprestationen för tjänsten i fråga, saknas i de fall när kurser ges inom ramen för ett nationellt utbildningssystem.

52 Enligt den tyska regeringen kan den enda omständigheten att en skola är privat inte leda till slutsatsen att denna skola bedriver en ekonomisk verksamhet och tillhandahåller tjänster i den mening som avses i artiklarna 49 EG och 50 EG. Att föräldrarna betalar skolavgifter för att i viss omfattning bidra till kostnaderna för att systemet skall kunna fungera, påverkar enligt domstolens rättspraxis inte klassificeringen av den bedrivna verksamheten med hänsyn till begreppet tillhandahållande av tjänster (se, för ett liknande resonemang, domarna i de ovannämnda målen Humbel och Edel, punkt 19, och Wirth, punkt 15).

53 Enligt denna regering kan det med hänsyn till de principer som kommit till uttryck i domstolens rättspraxis konstateras att de tyska skolor som avses i 10 § stycke 1 punkt 9 EStG inte tillhandahåller tjänster i den mening som avses i artiklarna 49 EG och 50 EG och att den undervisning som ges av de skolor som är belägna i en annan medlemsstat, som motsvarar dessa tyska skolor, inte heller utgör ett tillhandahållande av tjänster i den mening som avses i dessa artiklar.

54 Den tyska regeringen har för det andra gjort gällande att ett hinder mot friheten att tillhandahålla tjänster i vilket fall som helst är motiverat i olika avseenden.

55 Enligt denna regering innebär inte friheten att tillhandahålla tjänster en skyldighet för medlemsstaten att finansiera de skolinrättningar som ingår i dess utbildningssystem. Utbildningspolitiken ingår i varje stats huvuduppgifter och strukturen av dessa uppgifter skiljer sig väsentligt från en medlemsstat till en annan.

56 Eftersom Förbundsrepubliken Tyskland inte har något inflytande på hur privatskolor som är

belägna i en annan medlemsstat organiseras, i synnerhet vad gäller de utbildningsprogram som dessa skolor följer, är den inte heller skyldig att subventionera driften av dessa skolor genom att avstå från skatteintäkter som härrör från dem.

57 Nämnda regering har även gjort gällande att principen om frihet att tillhandahålla tjänster inte tvingar Förbundsrepubliken Tyskland att utvidga den skatteförmån som föreskrivs i 10 § stycke 1 punkt 9 EStG till att även omfatta skolavgifter som betalats till privatskolor som är belägna i en annan medlemsstat. Skillnaden i skattemässig behandling som följer av att någon sådan skyldighet inte föreligger är motiverad, eftersom de skolor som är belägna i en annan medlemsstat och som tillhandahåller tjänster i den mening som avses i artiklarna 49 EG och 50 EG objektivt skiljer sig från de tyska skolor i vilka skolgång ger rätt till de skattemässiga förmåner som avses i 10 § stycke 1 punkt 9 EStG.

58 För det första skulle dessa senare skolor, i motsats till vad som är fallet med privatskolor som är belägna i en annan medlemsstat, inte fungera som kommersiella företag om de omfattades av friheten att tillhandahålla tjänster. Sådana privatskolor som är belägna i en annan medlemsstat skulle exakt motsvara tyska privatskolor som inte erhåller något stöd på grundval av 10 § stycke 1 punkt 9 EStG. Förbundsrepubliken Tysklands beslut, att i enlighet med denna bestämmelse endast hjälpa de skolor som genom sina utbildningserbudanden genomför de utbildningsuppgifter som tillfaller staten, som är integrerade i det nationella utbildningssystemet och som således inte är kommersiellt verksamma, kan inte kringgå genom ett åberopande av principen om frihet att tillhandahålla tjänster.

59 För det andra anser den tyska regeringen att det system som följer av 10 § stycke 1 punkt 9 EStG motsvarar ett statligt stöd som är avsett att delvis kompensera de kostnader som de skolor har som avses i denna bestämmelse. Enligt grundlagen är staten skyldig att ekonomiskt stödja dessa skolor för att kompensera för de krav som ställs på dem. Detta stöd utgörs till stor del av direkta subventioner. De ifrågavarande privatskolorna erhåller sålunda cirka 80 procent av de belopp som betalas ut till en motsvarande offentlig skola. I 10 § stycke 1 punkt 9 EStG fastställs denna grundlagsstadgade biståndsskyldighet genom att den tyska staten indirekt kan stödja dessa skolor genom skatteförmåner avseende skolavgifterna.

60 Det föreligger inte något samband mellan de krav som ställs av denna stat och motsvarande statliga understöd när det är fråga om privatskolor som är belägna i en annan medlemsstat och som tillhandahåller tjänster i den mening som avses i artiklarna 49 EG och 50 EG. Eftersom den tyska staten inte tar ut några pålagor av dessa skolor, har den inte heller någon skyldighet att stödja dem ekonomiskt.

61 För det tredje skulle Förbundsrepubliken Tyskland, för det fall den var tvungen att bevilja den skattemässiga förmånen i 10 § stycke 1 punkt 9 EStG oberoende av beloppet för de skolavgifter som krävs, gynna de skolor som på grund av de höga skolavgifterna gör åtskillnad mellan elever på grundval av föräldrarnas förmögenhetsförhållanden. Förbundsrepubliken Tyskland skulle dessutom vara tvungen att bevilja dessa skolor ett stöd som är högre än det som utgår till de skolor vars skolavgifter omfattas av den ovannämnda skatteförmånen, eftersom de förra skolornas skolavgifter skulle vara betydligt högre än de avgifter som tas ut av de senare skolorna.

62 För det fjärde skulle en skyldighet att bevilja en skatteförmån avseende skolavgifter som betalats till privatskolor som är belägna i en annan medlemsstat leda till en klar ökning av det totala avdragsbeloppet enligt 10 § stycke 1 punkt 9 EStG

63 I sin dom av den 15 mars 2005 i mål C-209/03, Bidar, REG 2005, s. I-2119, punkt 56, slog domstolen fast att varje medlemsstat har rätt att förvissa sig om att stödet till uppehälle för

studerande från andra medlemsstater inte blir en orimlig börda som kan inverka på nivån på det totala stöd som staten kan ge. Den tyska regeringen anser att det på samma sätt skall vara legitimt för en medlemsstat att villkora en skatteförmån med kriterier genom vilka den undviker att denna förmån hamnar under en nivå som medlemsstaten anser erforderlig.

64 För det femte är den skattemässiga förmån som medges för skolavgifter som betalas till vissa privatskolor i Tyskland motiverad, eftersom dessa skolor är godkända, tillåtna och erkända. I princip kan privatskolor belägna i en annan medlemsstat inte erhålla något sådant godkännande, tillstånd eller erkännande (med undantag av det särskilda fallet för tyska skolor och europaskolor som är belägna i en annan medlemsstat). De tyska skolmyndigheternas kontroll begränsas i princip endast till skolor som är belägna på tyskt territorium.

Domstolens bedömning

65 Vad gäller frågan huruvida fördragsbestämmelserna om friheten att tillhandahålla tjänster är tillämpliga på den omtvistade skattelagstiftningen skall det inledningsvis erinras om att även om artikel 50 tredje stycket EG endast avser frihet att aktivt tillhandahålla tjänster inom ramen för vilken tillhandahållaren beger sig till mottagaren av tjänsterna, framgår det av fast rättspraxis att friheten att tillhandahålla tjänster även inbegriper frihet för mottagare av tjänster att bege sig till en annan medlemsstat, i vilken den som tillhandahåller tjänsterna befinner sig, för att där motta en tjänst (se dom av den 31 januari 1984 i de förenade målen 286/82 och 26/83, Luisi och Carbone, REG 1984, s. 377, punkterna 10 och 16, svensk specialutgåva, volym 7, s. 473). I förevarande fall innebär tillämpningen av den ifrågavarande nationella lagstiftningen att den berörda medlemsstaten nekar skattemässigt avdrag på grund av att skolgången äger rum i en skola som är belägen i en annan medlemsstat. Således avses med principen om frihet att tillhandahålla tjänster möjligheten att tillvarata utbildningserbjudanden som en sådan skola som är belägen i en annan medlemsstat tillhandahåller.

66 Det skall likväl undersökas huruvida syftet med dessa utbildningserbjudanden är att tillhandahålla tjänster. Sålunda skall det prövas huruvida de kurser som en privatskola som är belägen i en annan medlemsstat ger, utgör "prestationer som normalt utförs mot ersättning", i den mening som avses i artikel 50 första stycket EG.

67 Det har redan konstaterats att det viktigaste kännetecknet för en ersättning enligt denna bestämmelse är att den utgör den ekonomiska motprestationen för tjänsten i fråga (se domen i det ovannämnda målet Humbel och Edel, punkt 17, dom av den 12 juli 2001 i mål C-157/99, Smits och Peerbooms, REG 2001, s. I-5473, punkt 58, av den 3 oktober 2002 i mål C-136/00, Danner, REG 2002, s. I-8147, punkt 26, av den 22 maj 2003 i mål C-355/00, Freskot, REG 2003, s. I-5263, punkt 55, och av den 26 juni 2003 i mål C-422/01, Skandia och Ramstedt, REG 2003, s. I-6817, punkt 23).

68 Domstolen har sålunda slagit fast att kurser som ges av vissa inrättningar som ingår i ett system för offentlig undervisning och som helt eller delvis finansieras med offentliga medel inte omfattas av begreppet tjänster i den mening som avses i artikel 50 EG (se, för ett liknande resonemang, domarna i de ovannämnda målen Humbel och Edel, punkterna 17 och 18, och Wirth, punkterna 15 och 16). Domstolen har sålunda framhållit att staten, genom att upprätta och upprätthålla ett sådant system för offentlig undervisning som i regel finansieras med medel ur den offentliga budgeten och inte av eleverna eller deras föräldrar, inte avser att bedriva verksamhet i vinstsyfte utan endast att uppfylla sina sociala, kulturella och utbildningspolitiska uppgifter gentemot sina medborgare.

69 Å andra sidan har domstolen slagit fast att de kurser som sådana undervisningsinrättningar ger och som huvudsakligen finansieras med privata medel, bland annat av eleverna och deras

föräldrar, utgör tjänster i den mening som avses i artikel 50 EG, eftersom syftet med dessa inrättningar nämligen är att erbjuda en tjänst mot ersättning (domen i det ovannämnda målet Wirth, punkt 17).

70 Det skall i detta sammanhang påpekas att det inte är nödvändigt att eleverna eller deras föräldrar huvudsakligen står för denna privata finansiering. Det är nämligen inte något krav enligt artikel 50 EG att den som mottar tjänsten skall betala för den (se, bland annat, dom av den 26 april 1988 i mål 352/85, Bond van Adverteerders m.fl., REG 1988, s. 2085, punkt 16, svensk specialutgåva, volym 9, s. 449, och av den 11 april 2000 i de förenade målen C-51/96 och C-191/97, Deliège, REG 2000, s. I-2549, punkt 56, samt domarna i de ovannämnda målen Smits och Peerbooms, punkt 57, och Skandia och Ramstedt, punkt 24).

71 Det framgår att det parallellt med de skolor som ingår i ett offentligt undervisningssystem inom ramen för vilket staten uppfyller sina sociala, kulturella och utbildningspolitiska uppgifter, och som huvudsakligen finansieras med offentliga medel, finns skolor i vissa medlemsstater, som inte ingår i ett sådant statligt undervisningssystem och som huvudsakligen finansieras med privata medel.

72 Undervisning som ges av sådana skolor skall anses utgöra tillhandahållande av tjänster mot ersättning.

73 Det skall tilläggas att det, för att avgöra huruvida artikel 49 EG är tillämplig på den ifrågavarande nationella lagstiftningen, inte är nödvändigt att känna till huruvida de skolor som är belägna i den medlemsstat där mottagaren av tjänsten har sitt hemvist – i förevarande fall Förbundsrepubliken Tyskland – och som är godkända, tillåtna och erkända i denna medlemsstat i enlighet med denna lagstiftning, tillhandahåller tjänster i den mening som avses i artikel 50 EG eller inte. Det enda relevanta är att privatskolan i en annan medlemsstat kan anses tillhandahålla tjänster mot ersättning.

74 I sin dom av den 16 maj 2006 i mål C-372/04, Watts, REG 2006, s. I-4325, punkt 90, avseende medicinska tjänster som anses utgöra tjänster, ansåg domstolen att artikel 49 EG är tillämplig när en patient som har sitt hemvist i Förenade kungariket och vars hälsotillstånd kräver sjukhusvård, begett sig till en annan medlemsstat för att där erhålla den aktuella vården mot betalning och sedan begärt återbetalning av ett nationellt hälso- och sjukvårdssystem trots att det nationella hälso- och sjukvårdssystemet i Förenade kungariket tillhandahåller identiska tjänster gratis.

75 Domstolen slog i punkt 91 i denna dom fast att utan att det i förevarande fall är nödvändigt att avgöra huruvida en sådan sjukhusvård som tillhandahålls inom ramen för ett sådant nationellt hälso- och sjukvårdssystem som det som var i fråga i det mål som utmynnade i den ovannämnda domen, i sig utgör tjänster i den mening som avses i EG-fördragets bestämmelser om frihet att tillhandahålla tjänster, omfattas en situation, i vilken en person vars hälsotillstånd kräver sjukhusvård reser till en annan medlemsstat för att erhålla den aktuella vården mot betalning, av tillämpningsområdet för dessa bestämmelser.

76 Härav följer att artikel 49 EG är tillämplig på den ifrågavarande lagstiftningen när en privatskola, i vilken skattskyldiga personer i en berörd medlemsstat sätter sina barn, är belägen i en annan medlemsstat och kan anses tillhandahålla tjänster mot ersättning, det vill säga huvudsakligen finansieras med privata medel.

77 Under dessa omständigheter skall det undersökas huruvida den ifrågavarande lagstiftningen utgör ett hinder mot friheten att tillhandahålla tjänster, såsom kommissionen har gjort gällande.

78 I detta avseende skall det påpekas att denna lagstiftning, enligt vilken ett skattemässigt avdrag endast medges om skolavgifterna betalas till privatskolor som godkänts av tyska staten eller som tillåtits eller erkänts enligt en av dess delstater, förutsätter att dessa skolor skall vara belägna i Tyskland.

79 Denna lagstiftning innebär att möjligheten utesluts för skattskyldiga personer som har att erlægga skatt i Tyskland att från sin skattepliktiga inkomst dra av sådana skolavgifter som är kopplade till deras barns skolgång i en privatskola som är belägen utanför Tysklands territorium, med undantag av skolavgifter som betalats i en annan medlemsstat till tyska skolor som erkänts av den ständiga konferensen för delstaternas utbildnings- och kulturministrar eller till europaskolor generellt, trots att sådan avdragsrätt är möjlig avseende skolavgifter som betalas till vissa privatskolor i Tyskland. Lagstiftningen innebär alltså att dessa skattskyldiga personer åläggs en större skattebörd när de sätter sina barn i en privatskola som är belägen i en annan medlemsstat och inte i en privatskola som är belägen inom landet.

80 Den lagstiftning som följer av 10 § stycke 1 punkt 9 EStG medför att skattskyldiga personer med hemvist i Tyskland avhålls från att sätta sina barn i skolor som är belägna i en annan medlemsstat. Dessutom utgör en sådan bestämmelse hinder för utbildningserbjudanden från privata undervisningsinrättningar i andra medlemsstater, som riktas till barn till skattskyldiga personer med hemvist i Tyskland.

81 En sådan lagstiftning utgör alltså hinder för den frihet att tillhandahålla tjänster som garanteras i artikel 49 EG. Denna artikel utgör nämligen hinder mot tillämpning av all nationell lagstiftning som innebär att det blir svårare att tillhandahålla tjänster mellan medlemsstater än att tillhandahålla tjänster inom en medlemsstat (se, bland annat, dom av den 28 april 1998 i mål C?118/96, Safir, REG 1998, s. I?1897, punkt 23, domarna i de ovannämnda målen Smits och Peerbooms, punkt 61, och Danner, punkt 29, dom av den 4 mars 2004 i mål C?334/02, kommissionen mot Frankrike, REG 2004, s. I?2229, punkt 23, domen i det ovannämnda målet Watts, punkt 94, och dom av den 19 april 2007 i mål C?444/05, Stamatelaki, REG 2007, s. I?0000, punkt 25).

82 Eftersom förekomsten av en begränsning av friheten att tillhandahålla tjänster kan konstateras, skall det prövas huruvida detta är motiverat.

83 Den tyska regeringen har anfört flera argument för att motivera denna begränsning.

84 I första hand har denna regering anfört att ett eventuellt hinder mot friheten att tillhandahålla tjänster kan motiveras med den omständigheten att det av principen om frihet att tillhandahålla tjänster inte följer en skyldighet att utvidga en gynnande skattemässig behandling av vissa skolor som ingår i en medlemsstats utbildningssystem till skolor i en annan medlemsstat (se punkt 55 ovan).

85 Domstolen framhåller i detta sammanhang att 10 § stycke 1 punkt 9 EStG avser skattemässig behandling av skolavgifter. Även om frågor om direkta skatter omfattas av medlemsstaternas behörighet skall dessa, enligt fast rättspraxis, inte desto mindre iakttas gemenskapsrätten när de utövar denna sin behörighet (se, bland annat, domen i det ovannämnda målet Danner, punkt 28, dom av den 12 december 2006 i mål C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, REG 2006, s. I?11673, punkt 36, och av den 13 mars 2007 i mål C?524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, REG 2007, s. I?0000, punkt 25).

86 På samma sätt påverkar gemenskapsrätten inte medlemsstaternas behörighet vad gäller, å ena sidan, undervisningens innehåll och utbildningssystemens organisation samt

medlemsstaternas kulturella och språkliga mångfald (artikel 149.1 EG) och, å andra sidan, yrkesutbildningens innehåll och organisation (artikel 150.1 EG). Medlemsstaterna är vid utövandet av denna behörighet emellertid skyldiga att iaktta gemenskapsrätten, bland annat bestämmelserna om frihet att tillhandahålla tjänster (se, analogt, domen i det ovannämnda målet Watts, punkterna 92 och 147).

87 Vad för övrigt gäller den tyska regeringens argument, enligt vilket medlemsstaten inte är skyldig att subventionera skolor som ingår i en annan medlemsstats utbildningssystem, räcker det att konstatera att det i 10 § stycke 1 punkt 9 EStG inte föreskrivs en skyldighet för Tyskland att direkt subventionera berörda skolor, men att bevilja föräldrarna skattemässiga förmåner vad gäller de skolavgifter som de betalar till dessa skolor.

88 För det andra anser den tyska regeringen att vägran att utvidga skatteförmånen i 10 § stycke 1 punkt 9 EStG till skolavgifter som betalas till privatskolor i en annan medlemsstat är motiverad av att de tyska skolor som avses i denna bestämmelse och privatskolor i en annan medlemsstat, som tillhandahåller tjänster i den mening som avses i artiklarna 49 EG och 50 EG, inte befinner sig i objektiva jämförbara situationer (se punkt 57 ovan).

89 De skolor som avses i 10 § stycke 1 punkt 9 EStG är sålunda enligt artikel 7.4 tredje meningen i grundlagen skyldiga att inte göra åtskillnad mellan elever på grundval av deras föräldrars förmögenhetsförhållanden, vilket innebär att skolavgifterna fastställs till en nivå som inte gör det möjligt att täcka kostnaderna för dessa skolor, och det finns också en skyldighet för tyska staten att stödja dessa skolor ekonomiskt. Detta samband mellan kraven från statens sida och det därtill knutna statliga stödet finns inte avseende de privatskolor som är belägna i en annan medlemsstat och som tillhandahåller tjänster i den mening som avses i artiklarna 49 EG och 50 EG (se punkt 60 ovan). En utvidgning av den skattemässiga förmånen till att omfatta även de skolavgifter som tas ut för skolgång i skolor som inte uppfyller föreskrifterna i 10 § stycke 1 punkt 9 EStG strider mot kravet i artikel 7.4 i grundlagen, att undvika att åtskillnad görs mellan elever på grundval av föräldrarnas förmögenhetsförhållanden (se punkt 61 ovan).

90 Dessa argument kan inte godtas. Det skall nämligen påpekas att en del av skolavgifterna får dras av enligt denna paragraf endast om den berörda skolan är godkänd, tillåten eller erkänd i Tyskland, utan att det i paragrafen uppställs några kriterier genom vilka det kan bedömas vilken typ av skolavgifter, som tas ut av de tyska skolorna, som kan dras av.

91 Av detta följer att varje privatskola i en annan medlemsstat automatiskt utesluts från den ifrågavarande skattemässiga förmånen av det enda skälet att skolan inte är belägen i Tyskland, och detta utan hänsyn till om den berörda skolan uppfyller kriteriet att skolavgifterna skall läggas på en nivå som hindrar att det görs åtskillnad mellan eleverna på grundval av deras föräldrars förmögenhetsförhållanden.

92 I syfte att motivera det hinder mot friheten att tillhandahålla tjänster som de ifrågavarande bestämmelserna innebär, har den tyska regeringen med stöd av domen i det ovannämnda målet Bidar även gjort gällande att en medlemsstat lagligen kan knyta beviljandet av ett stöd eller en skatteförmån till kriterier för att undvika att dessa stöd eller förmåner hamnar under en nivå som medlemsstaten anser erforderlig (se punkterna 62 och 63 ovan).

93 Enligt denna regering skall de argument som förts fram i denna dom avseende dels beviljandet av bidrag för att täcka studenters kostnader för uppehälle, dels unionsmedborgares frihet att tillhandahålla tjänster, sättas i ett allmänt sammanhang på det sättet att utvidgningen av en skatteförmån i en situation där statens tillgångar är beloppsmässigt begränsade nödvändigtvis innebär att storleken på den individuella förmånen minskas för att en neutral skatteintäkt skall kunna garanteras. Den tyska regeringen har i detta avseende gjort gällande att statsbudgeten

skulle belastas ytterligare om även skolavgifter till skolor i en annan medlemsstat kunde dras av enligt 10 § stycke 1 punkt 9 EStG.

94 Ett sådant argument kan emellertid inte godtas av följande skäl.

95 Först och främst räknas minskning av skatteintäkter, enligt domstolens fasta rättspraxis, varken till de grunder som anges i artikel 46 EG, i förening med artikel 55 EG, eller som tvingande hänsyn till allmänintresset.

96 Vad sedan gäller den tyska regeringens argument att varje medlemsstat fritt kan se till att beviljandet av stöd avseende skolavgifter inte blir en orimlig börda som kan inverka på nivån på det totala stöd som staten kan ge, framgår det av den tyska regeringens uppgifter att den överdrivna ekonomiska bördan – som enligt denna regering skulle bli följden av att avdragsrätten utvidgades till att även avse skolavgifter till vissa skolor i en annan medlemsstat – följer av att det indirekta statliga stödet till dessa skolor skulle bli betydligt högre än det som utgår till undervisningsinrättningar som godkänts, tillåtits eller erkänts i Tyskland, eftersom dessa skolor belägna i en annan medlemsstat måste finansiera sig själva genom höga skolavgifter.

97 Även om ett sådant resonemang som förs i domen i det ovannämnda målet Bidar skulle vara tillämpligt vad gäller beviljandet av en skatteförmån avseende skolavgifter, kan det i detta avseende, i likhet med vad kommissionen gjort gällande, anföras att syftet med att neka det ifrågavarande skattemässiga avdraget avseende skolavgifter som betalats till skolor belägna i en annan medlemsstat, nämligen att garantera att privatskolors driftskostnader täcks utan att detta medför en orimlig börda för staten, skulle kunna uppnås genom lindrigare medel i enlighet med de kriterier som anges i domen i målet Bidar.

98 Såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 62 i sitt förslag till avgörande kan nämligen medlemsstaten, i syfte att undvika en överdriven ekonomisk börda, begränsa avdraget för skolavgifter till ett visst belopp som motsvarar det skattemässiga avdrag som staten med hänsyn till vissa nationella värden har godkänt för skolgång i landet. Detta skulle utgöra en mindre ingripande åtgärd än att neka det ifrågavarande skattemässiga avdraget.

99 Slutligen verkar det i vilket fall som helst oproportionerligt att helt utesluta de skolavgifter som personer som är skattskyldiga för inkomstskatt i Tyskland betalar till skolor belägna i en annan medlemsstat än Förbundsrepubliken Tyskland från det skattemässiga avdrag som föreskrivs i 10 § stycke 1 punkt 9 EStG. Genom detta utesluts nämligen sådana skolavgifter som dessa skattskyldiga personer betalar till skolor belägna i en annan medlemsstat, oavsett om dessa skolor uppfyller de objektiva kriterier som uppställs på grundval av varje medlemsstats egna principer och genom vilka det kan avgöras vilken typ av skolavgifter som ger rätt till detta skattemässiga avdrag.

100 Mot bakgrund av det ovan anförda skall den andra invändning som kommissionen anfört till stöd för sin talan anses grundad, och domstolen konstaterar således att Förbundsrepubliken Tyskland har underlåtit att uppfylla sina förpliktelser enligt artikel 49 EG genom att, i de situationer i vilka personer som är skattskyldiga i Tyskland sätter sina barn i en skola som är belägen i en annan medlemsstat och som huvudsakligen finansieras med privata medel, generellt utesluta skolavgifter knutna till skolgång i en sådan skola från skattemässigt avdrag för särskilda utgifter enligt 10 § stycke 1 punkt 9 EStG.

Den första delen av den första invändningen, avseende ett hinder mot den fria rörligheten för arbetstagare, och den tredje invändningen, avseende en begränsad etableringsfrihet

Parternas argument

101 Enligt kommissionen innebär det system som följer av 10 § stycke 1 punkt 9 EStG ett åsidosättande av de rättigheter som tillkommer de berörda skattskyldiga personerna genom den fria rörligheten för arbetstagare och etableringsfriheten (den första delen av den första invändningen).

102 Detta system skulle kunna utgöra hinder mot rätten för föräldrar som är medborgare i en annan medlemsstat att ta anställning i Tyskland (artikel 39 EG) och där etablera sig som egenföretagare (artikel 43 EG). Den mindre förmånliga skattemässiga behandling som dessa skulle riskera att bli föremål för om de satte sina barn i en skola i sin ursprungsstat skulle nämligen kunna avhålla dem från att bosätta sig i Tyskland eller vara verksamma där som gränsarbetare. Det skulle i vilket fall som helst vara svårare för dessa föräldrar att bosätta sig eller arbeta i Tyskland.

103 Dessutom skulle även de tyska medborgare som trots att de bosatt sig i en annan medlemsstat fortfarande är obegränsat skattskyldiga i Tyskland missgynnas om de beslutar att sätta sina barn i en lokal privatskola i denna andra medlemsstat.

104 Dessa åsidosättanden av artiklarna 39 EG och 43 EG är inte motiverade.

105 Kommissionen har i detta sammanhang gjort gällande att det i 10 § stycke 1 punkt 9 EStG inte uppställs något objektiva kriterium för att avgöra i vilka fall skolavgifter som betalats till tyska skolor och till skolor belägna i en annan medlemsstat är avdragsgilla. Enligt denna bestämmelse är avdragsrätten endast beroende av om den berörda privatskolan är godkänd eller erkänd i Tyskland. Den avgörande förutsättningen för avdrag är således att den berörda privatskolan är belägen i Tyskland. Alla privatskolor i en annan medlemsstat utesluts således automatiskt från det skattemässiga avdraget oavsett hur stora skolavgifter de tar ut, det vill säga även om dessa skolor i stort sett drivs på samma sätt som en privatskola som är erkänd eller godkänd i Tyskland.

106 Det finns inga objektiva skäl till att villkora en skatteförmån med att skolgången sker i en privatskola som är belägen inom Förbundsrepubliken Tysklands territorium, eftersom denna medlemsstat enligt gemenskapsrätten fritt kan begränsa möjligheten att dra av skolavgifter till vissa inrättningar eller till ett visst belopp. För att göra så krävs endast att avdraget medges på grundval av objektiva kriterier och inte att det är avhängigt av var skolan är belägen.

107 Kommissionen har med ett liknande resonemang, i samband med sin tredje invändning, framhållit att det system som följer av 10 § stycke 1 punkt 9 EStG begränsar etableringsfriheten för privatskolor som är belägna i en annan medlemsstat. Enligt kommissionen medför detta system att dessa skolor måste etablera sig i Tyskland, åtminstone genom att bilda en filial i denna medlemsstat. Dessa skolor skulle nämligen kunna erhålla status som friskola, som har godkänts av staten eller som är tillåten enligt den berörda delstatens lagstiftning, eller som en kompletterande inrättning för allmän undervisning som erkänts enligt delstatslagstiftningen, endast om de erbjuder sina tjänster från tyskt territorium. För att inte förfördelas – ur konkurrenssynpunkt – i förhållande till tyska privata inrättningar måste dessa skolor alltså vara belägna på tyskt territorium.

108 Denna begränsning av valet av plats för etablering utgör enligt kommissionen en särbehandling som strider mot artikel 43 EG och som inte är motiverad.

109 Kommissionen drar härur slutsatsen att 10 § stycke 1 punkt 9 EStG utgör hinder mot den fria rörligheten för arbetstagare enligt artikel 39 EG och mot etableringsfriheten enligt artikel 43

EG.

110 Den tyska regeringen bestrider å sin sida den omständigheten att 10 § stycke 1 punkt 9 EStG påverkar den fria rörligheten för arbetstagare och etableringsfriheten. Även om tillämpningsområdet för dessa friheter påverkades, skulle denna inverkan i vart fall vara objektivt motiverad mot bakgrund av de ovannämnda skillnaderna mellan de tyska privatskolor som avses i denna bestämmelse i EStG och de privatskolor som är belägna i en annan medlemsstat.

111 Denna regering bestrider likaså att det skett ett åsidosättande av etableringsfriheten för de skolor som är belägna i en annan medlemsstat. Den tyska regeringen kan inte se på vilket sätt denna frihet skulle påverkas av det ifrågasatta avdragssystemet. Om det trots allt skulle medges att det finns en inverkan på denna frihet, vore denna i vilket fall som helst objektivt motiverad mot bakgrund av de ovannämnda skillnaderna mellan de tyska privatskolor som avses i 10 § stycke 1 punkt 9 EStG och de privatskolor som är belägna i en annan medlemsstat.

Domstolens bedömning

112 Domstolen skall nedan undersöka huruvida artiklarna 39 EG och 43 EG utgör hinder för den lagstiftning som följer av 10 § stycke 1 punkt 9 EStG.

113 Kommissionen har genom den första delen i sin första invändning gjort gällande att en sådan lagstiftning, genom vilken de berörda skattskyldiga personerna missgynnas ur skattemässig synpunkt, påverkar såväl de arbetstagare från en annan medlemsstat eller de skattskyldiga personer som är egenföretagare, vilka bosatt sig i Tyskland av privata skäl och vill att deras barn skall gå i skola i ursprungsstaten, som de tyska skattskyldiga som på grund av att de flyttat till en annan medlemsstat skrivit in sina barn i en privatskola i denna medlemsstat. Denna lagstiftning strider i detta avseende mot artiklarna 39 EG och 43 EG.

114 Alla fördragsbestämmelser om fri rörlighet för personer har till syfte att underlätta för gemenskapsmedborgarna att utöva all slags yrkesverksamhet inom gemenskapen, och de utgör hinder för åtgärder som kan missgynna dessa medborgare när de önskar utöva ekonomisk verksamhet i en annan medlemsstat (se dom av den 15 september 2005 i mål C-746/02, kommissionen mot Danmark, REG 2005, s. I-7929, punkt 34 och där angiven rättspraxis, och domarna i de ovannämnda målen kommissionen mot Portugal, punkt 15, och kommissionen mot Sverige, punkt 17).

115 Bestämmelser genom vilka en medborgare i en medlemsstat hindras eller avhålls från att lämna sitt hemland för att utöva sin rätt till fri rörlighet utgör således hinder för denna frihet, även om de tillämpas oberoende av de berörda arbetstagarnas nationalitet (se domarna i de ovannämnda målen kommissionen mot Danmark, punkt 35, kommissionen mot Portugal, punkt 16, och kommissionen mot Sverige, punkt 18).

116 Som generaladvokaten har påpekat i punkt 83 i sitt förslag till avgörande medför 10 § stycke 1 punkt 9 EStG i förevarande fall nackdelar särskilt för arbetstagare och egenföretagare som har förlagt sitt hemvist till Tyskland eller som arbetar där, och vars barn fortsätter att gå i en skola i en annan medlemsstat, där undervisningen är avgiftsbelagd. Arbetstagare med hemvist i Tyskland är enligt 1 § stycke 1 första meningen EStG obegränsat skattskyldiga för inkomstskatt. Enligt 1 § stycke 3 EStG skall även gränsarbetare som arbetar i Tyskland men som inte bor där, på begäran, vara obegränsat skattskyldiga för inkomstskatt. Enligt 10 § stycke 1 punkt 9 EStG får dessa arbetstagare inte göra ett särskilt skatteavdrag för en del av de skolavgifter som de har erlagt medan detta är möjligt om deras barn går i en skola som är belägen i Tyskland.

117 Denna särbehandling kan göra det svårare för dessa arbetstagare att utnyttja de rättigheter

som de har enligt artiklarna 39 EG och 43 EG.

118 10 § stycke 1 punkt 9 EStG kan också leda till att tyska medborgare försätts i en sämre position när de flyttar sitt hemvist till en annan medlemsstat där deras barn går i en skola med avgiftsbelagd undervisning.

119 Visserligen är sådana tyska medborgare i regel inte längre skattskyldiga för inkomstskatt när de flyttar från denna medlemsstat, vilket innebär att den ifrågavarande skattebestämmelsen inte kan tillämpas till deras nackdel. Däremot är denna regel enligt 1 § stycke 2 EStG inte tillämplig på tjänstemän som arbetar i en annan medlemsstat, och enligt artikel 14 i protokollet om Europeiska gemenskapernas immunitet och privilegier av den 8 april 1965 (EGT 152, 1967, s. 13) är den inte heller tillämplig på tjänstemän i Europeiska gemenskaperna. Om tyska tjänstemän sätter sina barn i en skola vars undervisning är avgiftsbelagd och som är belägen i en annan medlemsstat – med undantag av tyska skolor och europaskolor – får de enligt 10 § stycke 1 punkt 9 EStG inte göra något avdrag från sin skattepliktiga inkomst för de skolavgifter som de erlagt.

120 Av de skäl som framgår av punkterna 85–99 ovan kan en sådan särbehandling inte motiveras med de argument som den tyska regeringen framfört i syfte att motivera ett hinder mot en grundläggande rättighet.

121 Domstolen anser således att det finns grund för den första delen av kommissionens första invändning och konstaterar att Förbundsrepubliken Tyskland har underlåtit att uppfylla sina förpliktelser enligt artiklarna 39 EG och 43 EG genom att generellt utesluta möjligheten till avdrag enligt 10 § stycke 1 punkt 9 EStG för sådana skolavgifter som betalats till skolor som är belägna i en annan medlemsstat.

122 Vad gäller den tredje invändningen, avseende åsidosättande av etableringsfriheten för privatskolor som är belägna i andra medlemsstater, påpekar domstolen att etableringsfriheten för de privatskolor som är belägna i en annan medlemsstat inte, i likhet med vad generaladvokaten framhållit i punkt 85 i sitt förslag till avgörande, direkt påverkas av den omständigheten att avdragsrätten för skolavgifter enligt 10 § stycke 1 punkt 9 EStG är beroende av var skolan är belägen. Denna omständighet innebär inte i sig att det blir svårare för dessa skolor att etablera sig i Tyskland.

123 Kommissionens tredje invändning skall således inte godtas.

Den andra delen av den första invändningen, avseende åsidosättande av unionsmedborgares allmänna rätt till fri rörlighet

124 Det återstår att undersöka den ifrågavarande nationella lagstiftningen mot bakgrund av artikel 18.1 EG vad gäller alla de situationer som inte omfattas av tillämpningsområdet för artiklarna 39 EG, 43 EG och 49 EG.

125 Som framgår av domstolens rättspraxis är ställningen som unionsmedborgare avsedd att vara den grundläggande ställningen för medlemsstaternas medborgare så att medborgare som befinner sig i samma situation behandlas lika i rättsligt hänseende vid tillämpningen av fördragets materiella bestämmelser, oberoende av nationalitet och med förbehåll för de uttryckliga undantag som föreskrivs i det avseendet (se, bland annat, dom av den 20 september 2001 i mål C?184/99, Grzelczyk, REG 2001, s. I?6193, punkt 31, av den 11 juli 2002 i mål C?224/98, D’Hoop, REG 2002, s. I?6191, punkt 28, av den 2 oktober 2003 i mål C?148/02, Garcia Avello, REG 2003, s. I?11613, punkterna 22 och 23, och av den 29 april 2004 i mål C?224/02, Pusa, REG 2004, s. I?5763, punkt 16).

126 Till de situationer som omfattas av tillämpningsområdet för gemenskapsrätten hör de som avser utövandet av de grundläggande friheter som följer av EG-fördraget, särskilt de som rör rätten att fritt röra sig och uppehålla sig inom medlemsstaternas territorier i enlighet med artikel 18 EG (se, bland annat, domarna i de ovannämnda målen Grzelczyk, punkt 33, D'Hoop, punkt 29, Garcia Avello, punkt 24, och Pusa, punkt 17).

127 Eftersom en unionsmedborgare har rätt att i samtliga medlemsstater få samma behandling i rättsligt hänseende som de medborgare i dessa medlemsstater som befinner sig i motsvarande situation, är det oförenligt med rätten till fri rörlighet när en person i den medlemsstat där denne är medborgare behandlas på ett mindre förmånligt sätt än vad som skulle ha varit fallet om han inte hade använt sig av de rättigheter i fråga om fri rörlighet som han har enligt fördraget (se domarna i de ovannämnda målen D'Hoop, punkt 30, och Pusa, punkt 18).

128 Dessa rättigheter kan nämligen inte få full verkan om en medborgare i en medlemsstat kan avhållas från att utöva dem på grund av de hinder som uppställs i den nationella lagstiftningen vilken innebär nackdelar för medborgaren endast på grund av att denne har utövat dessa rättigheter (se, för ett liknande resonemang, dom av den 7 juli 1992 i mål C-370/90, Singh, REG 1992, s. I-4265, punkt 23, svensk specialutgåva, volym 8, s. 19, och domarna i de ovannämnda målen D'Hoop, punkt 31, och Pusa, punkt 19).

129 Genom att bege sig till en annan medlemsstat för att där följa en skolundervisning, har barnen till de berörda tyska medborgarna utnyttjat sin rätt till fri rörlighet. Det framgår nämligen av dom av den 19 oktober 2004 i mål C-200/02, Zhu och Chen, REG 2004, s. I-9925, punkt 20, att ett barn även i späd ålder kan åberopa rätten till fri rörlighet och bosättning enligt gemenskapsrätten.

130 Genom den ifrågavarande nationella lagstiftningen görs det åtskillnad mellan dels de personer som är skattskyldiga för inkomstskatt i Tyskland och som låter sina barn gå i en skola som är belägen i denna medlemsstat, dels de skattskyldiga personer som sätter sina barn i en skola som är belägen i en annan medlemsstat.

131 Eftersom ett skattemässigt avdrag för skolavgifter enligt bestämmelsen endast kan medges om dessa avgifter betalats till en privatskola som uppfyller vissa krav i Tyskland, och detta avdrag inte medges de föräldrar vars barn går i en skola i en annan medlemsstat, innebär den ifrågavarande nationella lagstiftningen att barn till vissa medborgare i landet missgynnas endast på grund av att de utnyttjat sin rätt till fri rörlighet genom att bege sig till en annan medlemsstat för att där fullgöra sin skolgång.

132 Enligt fast rättspraxis utgör nämligen en nationell lagstiftning, genom vilken vissa medborgare i landet missgynnas endast på grund av att de utnyttjar rätten att fritt röra sig och uppehålla sig i en annan medlemsstat, en begränsning av de friheter som tillkommer varje unionsmedborgare enligt artikel 18.1 EG (se dom av den 18 juli 2006 i mål C-406/04, De Cuyper, REG 2006, s. I-6947, punkt 39, och av den 26 oktober 2006 i mål C-192/05 Tas Hagen och Tas, REG 2006, s. I-10451, punkt 31).

133 En sådan begränsning kan med avseende på gemenskapsrätten vara motiverad endast om den grundar sig på objektiva hänsyn som är oberoende av de berörda personernas nationalitet och står i proportion till det legitima syfte som eftersträvas med de nationella bestämmelserna (se domarna i de ovannämnda målen D'Hoop, punkt 36, De Cuyper, punkt 40, och Tas Hagen och Tas, punkt 33).

134 Det skall påpekas att den tyska regeringen, i syfte att motivera det hinder mot friheten att

tillhandahålla tjänster som den ifrågavarande lagstiftningen utgör, har framfört de argument som redovisas i punkterna 55–64 ovan. Därvid har den bland annat hänvisat till den bedömning som domstolen gjorde i domen i det ovannämnda målet Bidar, avseende tolkningen av artikel 18 EG.

135 I punkt 56 i domen i målet Bidar slog domstolen fast att varje medlemsstat har rätt att förvissa sig om att det stöd som är avsett att täcka kostnader för uppehälle för studerande från andra medlemsstater inte blir en orimlig börda som kan inverka på nivån på det totala stöd som staten kan ge.

136 Även om ett sådant resonemang kan tillämpas på en skatteförmån avseende skolavgifter, kvarstår emellertid det faktum att en sådan lagstiftning som följer av 10 § stycke 1 punkt 9 EStG, vid en bedömning av densamma mot bakgrund av principen om frihet att tillhandahålla tjänster, i vilket fall som helst framstår som oproportionerlig i förhållande till de syften som eftersträvas, och detta av samma skäl som de som redovisats i punkt 99 ovan.

137 Av detta följer att när barn till personer som är skattskyldiga i en medlemsstat fullgör sin skolgång i en annan medlemsstat, i en skola vars tjänster inte omfattas av artikel 49 EG, innebär 10 § stycke 1 punkt 9 EStG att dessa barn omotiverat missgynnas i förhållande till de barn som inte har utnyttjat sin rätt till fri rörlighet genom att bege sig till en annan medlemsstat för att gå i skola där. Denna paragraf innebär också ett åsidosättande av de rättigheter som dessa barn garanteras enligt artikel 18.1 EG.

138 Mot denna bakgrund anser domstolen att den andra delen i kommissionens första invändning också skall godtas.

139 Av samtliga ovan angivna skäl skall det fastställas att Förbundsrepubliken Tyskland har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artiklarna 18 EG, 39 EG, 43 EG och 49 EG, genom att generellt utesluta skolavgifter knutna till skolgång i en skola som är belägen i en annan medlemsstat från skattemässigt avdrag för särskilda utgifter enligt 10 § stycke 1 punkt 9 EStG. Vad i övrigt gäller invändningen avseende det påstådda åsidosättandet av etableringsfriheten för skolor som är belägna i en annan medlemsstat, skall talan ogillas.

Rättegångskostnader

140 Enligt artikel 69.2 i rättegångsreglerna skall tappande part förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna, om detta har yrkats. Kommissionen har yrkat att Förbundsrepubliken Tyskland skall förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna. Eftersom Förbundsrepubliken Tyskland i huvudsak har tappat målet, skall kommissionens yrkande bifallas.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (stora avdelningen) följande:

- 1) **Förbundsrepubliken Tyskland har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artiklarna 18 EG, 39 EG, 43 EG och 49 EG, genom att generellt utesluta skolavgifter knutna till skolgång i en skola som är belägen i en annan medlemsstat från skattemässigt avdrag för särskilda utgifter enligt 10 § stycke 1 punkt 9 i lagen om inkomstskatt (Einkommensteuergesetz), i dess lydelse av den 19 oktober 2002.**
- 2) **Talan ogillas i övrigt.**
- 3) **Förbundsrepubliken Tyskland skall ersätta rättegångskostnaderna.**

Underskrifter

* Rättegångsspråk: tyska.