

Zaak C-281/06

Hans-Dieter Jundt en Hedwig Jundt

tegen

Finanzamt Offenburg

(verzoek van het Bundesfinanzhof om een prejudiciële beslissing)

„Vrij verrichten van diensten – Bijkomende beroepsactiviteit als leraar – Begrip ‚vergoeding‘ – Onkostenvergoedingen – Regeling inzake belastingvrijstelling – Voorwaarden – Vergoeding betaald door binnenlandse universiteit”

Conclusie van advocaat-generaal M. Poiares Maduro van 10 oktober 2007

Arrest van het Hof (Derde kamer) van 18 december 2007

Samenvatting van het arrest

1. *Vrij verrichten van diensten – Verdragsbepalingen – Werkings sfeer*

(Art. 45, eerste alinea, EG, 49 EG en 50 EG)

2. *Vrij verrichten van diensten – Beperkingen – Belastingwetgeving*

(Art. 49 EG)

1. De door een belastingplichtige van een lidstaat uitgeoefende beroepsactiviteit als leraar in dienst van een in een andere lidstaat gevestigde publiekrechtelijke rechtspersoon, zoals een universiteit, valt ook dan binnen de werkingssfeer van artikel 49 EG, wanneer deze beroepsactiviteit een bijkomende activiteit is die nagenoeg onbezoldigd wordt uitgeoefend.

De doorslaggevende factor die een activiteit binnen de werkingssfeer van de Verdragsbepalingen inzake het vrij verrichten van diensten doet vallen, is immers de economische aard ervan: de activiteit mag namelijk niet om niet worden verricht. Daarentegen is niet vereist dat de persoon die de diensten verricht, winst nastreeft. Bovendien heeft het feit dat een bezoldigde onderwijsactiviteit voor rekening van een universiteit – een publiekrechtelijke rechtspersoon – wordt uitgeoefend, niet tot gevolg dat de verrichte dienst wordt onttrokken aan de werkingssfeer van artikel 49 EG, aangezien de particuliere onderwijsactiviteit aan een universiteit niet valt binnen de werkingssfeer van de afwijking waarin wordt voorzien door artikel 45, eerste alinea, EG juncto artikel 50 EG, welke beperkt is tot werkzaamheden die, op zich beschouwd, een rechtstreekse en specifieke deelneming aan de uitoefening van het openbaar gezag vormen.

(cf. punten 32-33, 35, 37-39, dictum 1)

2. De beperking van het vrij verrichten van diensten, die erin bestaat dat een nationale regeling in vrijstelling van inkomstenbelasting voorziet voor vergoedingen die door op het nationale grondgebied gevestigde universiteiten (die publiekrechtelijke rechtspersonen zijn) worden betaald als tegenprestatie voor een bijkomende beroepsactiviteit als leraar, maar niet voor vergoedingen die worden betaald door een in een andere lidstaat gevestigde universiteit, wordt niet

gerechtvaardigd door dwingende redenen van algemeen belang.

Een dergelijke regeling – die op identieke wijze van toepassing is op bij nationale publiekrechtelijke rechtspersonen tewerkgestelde staatsburgers en buitenlanders – leidt er immers toe dat diensten die worden verricht ten behoeve van in een andere lidstaat gevestigde personen, minder gunstig worden behandeld dan op het nationale grondgebied verrichte diensten. Die beperking van het vrij verrichten van diensten kan niet worden gerechtvaardigd door de bevordering van onderwijs, onderzoek en ontwikkeling, aangezien zij inbreuk maakt op de vrijheid van leraren die deze beroepsactiviteit als nevenberoep uitoefenen, om binnen de Gemeenschap de plaats te kiezen waar zij hun diensten wensen te verrichten, zonder dat werd aangetoond dat het ter bereiking van het aangevoerde doel van bevordering van het onderwijs noodzakelijk is om de in het hoofdgeding aan de orde zijnde belastingvrijstelling voor te behouden aan belastingplichtigen die een bijkomende beroepsactiviteit als leraar uitoefenen aan op het nationale grondgebied gevestigde universiteiten. Deze beperking kan bovendien niet worden gerechtvaardigd door de noodzaak om de samenhang van het belastingstelsel te garanderen, aangezien er vanuit het oogpunt van het belastingstelsel geen rechtstreeks verband bestaat tussen de belastingvrijstelling voor de door nationale universiteiten betaalde onkostenvergoedingen en een compensatie van dit voordeel door een bepaalde fiscale heffing.

Dat de lidstaten bevoegd zijn om zelf te beslissen over de opzet van hun onderwijsstelsel, kan voor het overige niet tot gevolg hebben dat de genoemde regeling, die voorziet in een belastingvrijstelling voor uitsluitend belastingplichtigen die een beroepsactiviteit uitoefenen in dienst of voor rekening van binnenlandse openbare universiteiten, verenigbaar is met het gemeenschapsrecht. Deze regeling is geen maatregel die betrekking heeft op de inhoud van het onderwijs of op de opzet van het onderwijsstelsel, maar een fiscale maatregel van algemene aard die een belastingvoordeel verleent wanneer een particulier zich bezighoudt met activiteiten die de gemeenschap ten goede komen. Een dergelijke regeling, zelfs al zou zij een maatregel zijn die verband houdt met de opzet van het onderwijsstelsel, is evenwel onverenigbaar met het Verdrag, omdat zij de leraren die deze activiteit als nevenberoep uitoefenen, belemmert in hun keuze van de plaats waar zij hun diensten verrichten.

(cf. punten 54, 56-57, 61, 69, 71, 73, 83-85, 88-89, dictum 2-3)

ARREST VAN HET HOF (Derde kamer)

18 december 2007 (*)

„Vrij verrichten van diensten – Bijkomende beroepsactiviteit als leraar – Begrip ‚vergoeding‘ – Onkostenvergoedingen – Regeling inzake belastingvrijstelling – Voorwaarden – Vergoeding betaald door binnenlandse universiteit”

In zaak C-281/06,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door het Bundesfinanzhof (Duitsland) bij beslissing van 1 maart 2006, ingekomen bij het Hof op 28 juni 2006, in de procedure

Hans-Dieter Jundt,

Hedwig Jundt

tegen

Finanzamt Offenburg,

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Derde kamer),

samengesteld als volgt: A. Rosas (rapporteur), kamerpresident, J. N. Cunha Rodrigues, J. Klučka, P. Lindh en A. Arabadjiev, rechters,

advocaat-generaal: M. Poiares Maduro,

griffier: R. Grass,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

- het echtpaar Jundt, vertegenwoordigd door H. D. Jundt, Rechtsanwalt,
- de Duitse regering, vertegenwoordigd door M. Lumma als gemachtigde,
- de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door E. Traversa en W. Mölls als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 10 oktober 2007,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de artikelen 59 EEG-Verdrag (nadien artikel 59 EG-Verdrag, thans, na wijziging, artikel 49 EG) en 128 EEG-Verdrag (nadien, na wijziging, artikel 126 EG-Verdrag, thans artikel 149 EG).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen het echtpaar Jundt (hierna: „echtpaar Jundt”), met woonplaats in Duitsland, en het Finanzamt Offenburg betreffende de weigering van laatstgenoemde om onkostenvergoedingen die werden ontvangen in het kader van een bijkomende beroepsactiviteit als leraar aan een in een andere lidstaat gevestigde universiteit, voor het aanslagjaar 1991 als van inkomstenbelasting vrijgestelde inkomsten te beschouwen op grond dat de nationale wettelijke regeling inzake inkomstenbelasting deze vrijstelling voorbehoudt aan door Duitse publiekrechtelijke organen betaalde vergoedingen.

Toepasselijke nationale bepalingen

3 § 1, lid 1, eerste zin, van het Einkommensteuergesetz, in de ten tijde van de feiten in het hoofdgeding toepasselijke versie (Duitse wet op de inkomstenbelasting; hierna: „EStG”), bepaalt dat natuurlijke personen die hun woonplaats of gewone verblijfplaats in Duitsland hebben, volledig aan de inkomstenbelasting zijn onderworpen.

4 Volgens § 2, lid 2, EStG bestaan de inkomsten uit hetzij de winst, hetzij het positieve saldo dat overblijft nadat de beroepskosten van de inkomsten zijn afgetrokken.

5 § 3, nr. 26, EStG, die zich in het deel van deze wet betreffende de „vrijgestelde inkomsten” bevindt, luidt als volgt:

„Zijn vrijgesteld:

[...]

26. de onkostenvergoedingen voor bijkomende beroepsactiviteiten als trainer, leerkracht, opvoeder of voor een vergelijkbare bijkomende beroepsactiviteit, voor bijkomende artistieke beroepsactiviteiten of voor de verpleging in het kader van een bijkomende beroepsactiviteit van ouderen, zieken of gehandicapte mensen in dienst of in opdracht van een binnenlandse publiekrechtelijke rechtspersoon, of een instelling voor de bevordering van doelstellingen van algemeen belang of van liefdadige en kerkelijke doelstellingen die onder § 5, lid 1, nr. 9, van het Körperschaftsteuergesetz (Duitse wet op de vennootschapsbelasting) vallen [§§ 52 tot en met 54 van de Abgabenordnung (het Duitse belastingwetboek)]. Als onkostenvergoedingen worden beschouwd de inkomsten voor de beroepsactiviteiten waarnaar in de eerste zin werd verwezen, ten belope van een totaalbedrag van hoogstens 2 400 DEM per jaar [...].”

Het hoofdgeding en de prejudiciële vragen

6 Het echtpaar Jundt wordt in Duitsland samen in de inkomstenbelasting aangeslagen. Jundt woont en werkt voor zijn hoofdberoep als advocaat in Duitsland en heeft in 1991 16 uur les gegeven aan de universiteit van Straatsburg, waarvoor hij een bedrag van 5 760 FRF (hetgeen overeenkwam met 1 612 DEM) ontving.

7 In het aanslagbiljet voor de inkomstenbelasting van 1991 onderwierp het Finanzamt Offenburg dit bedrag aan inkomstenbelasting.

8 Het echtpaar Jundt heeft betoogd dat dit bedrag van inkomstenbelasting diende te worden vrijgesteld overeenkomstig § 3, nr. 26, EStG. De beperking van de toepassing van dit voorschrift tot vergoedingen van Duitse publiekrechtelijke organen is volgens hen strijdig met het gemeenschapsrecht.

9 Aangezien het door hen ingediende bezwaar tegen de beslissing van het Finanzamt Offenburg en hun beroep bij het Finanzgericht niet slaagden, heeft het echtpaar Jundt beroep tot „Revision” ingesteld bij het Bundesfinanzhof.

10 Het Bundesfinanzhof merkt op dat Jundt voor de vrijstelling van § 3, nr. 26, EStG in aanmerking was gekomen indien hij zijn beroepsactiviteit had uitgeoefend aan een Duitse universiteit (die een publiekrechtelijke rechtspersoon is), en niet aan een in een andere lidstaat gevestigde universiteit. Om uit te maken of een dergelijke regeling verenigbaar is met de bepalingen van het gemeenschapsrecht inzake het vrij verrichten van diensten, moeten volgens de genoemde rechter drie prejudiciële vragen worden gesteld.

11 Om te beginnen vraagt hij zich af of een bijkomende beroepsactiviteit als leraar in dienst van

een universiteit valt binnen de werkingssfeer van de bepalingen inzake het vrij verrichten van diensten, aangezien het niet zeker is dat de bedragen die kunnen worden vrijgesteld conform § 3, nr. 26, EStG wel degelijk een vergoeding vormen. Volgens deze bepaling zijn de vrijgestelde inkomsten „onkostenvergoedingen”, wat blijkbaar inhoudt dat het gewoon een vergoeding van met de bedoelde beroepsactiviteit verbonden onkosten betreft.

12 Vervolgens vraagt het Bundesfinanzhof zich af of de uit § 3, nr. 26, EStG voortvloeiende beperking van het vrij verrichten van diensten in voorkomend geval kan worden gerechtvaardigd. Het is van mening dat er een legitiem belang zou kunnen bestaan om het belastingvoordeel alleen toe te kennen voor activiteiten die in dienst of voor rekening van Duitse publiekrechtelijke rechtspersonen worden verricht.

13 Volgens het Bundesfinanzhof zou deze rechtvaardiging kunnen worden gevonden in de samenhang van het nationale belastingstelsel, zoals het Hof heeft erkend in de arresten van 28 januari 1992, Bachmann (C-204/90, Jurispr. blz. I-249), en Commissie/België (C-300/90, Jurispr. blz. I-305). Het is van mening dat er in het hoofdgeding sprake is van een rechtstreeks verband tussen de onderwijsactiviteit aan een Duitse publiekrechtelijke instelling en de vrijstelling van inkomstenbelasting. Dit belastingvoordeel wordt alleen toegekend omdat de belastingplichtige nagenoeg onbezoldigd een bepaalde dienst verricht voor de gemeenschap die de belasting heft, en deze gemeenschap aldus bepaalde taken uit handen neemt. Zou de belastingplichtige deze dienst niet verrichten, dan zou de belastingdienst in theorie de belasting moeten verhogen om de hogere onderwijsuitgaven te dekken. Volgens het Bundesfinanzhof berust § 3, nr. 26, EStG op een wederkerigheidsverhouding, namelijk het afzien van belastingen als tegenprestatie voor het verrichten van een dienst.

14 Voor zover het ten slotte onderwijsactiviteiten betreft, vraagt het Bundesfinanzhof zich af of een regeling zoals die welke in het hoofdgeding aan de orde is, niet past in het kader van een door het EG-Verdrag uitdrukkelijk aan de lidstaten gelaten vrijheid, in casu de vrijheid om het onderwijsstelsel in de eigen verantwoordelijkheid te organiseren. Aangezien deze vrijheid volgens de genoemde rechter niet alleen de plicht omvat om het nationale onderwijsstelsel te financieren, maar tevens de mogelijkheid om fiscale maatregelen ter stimulering van het onderwijs te beperken tot „nationale” beroepsactiviteiten, is hij geneigd om te concluderen dat er geen sprake is van een belemmering van het vrij verrichten van diensten. Zijn derde vraag betreft de invloed van artikel 126 EG-Verdrag op de vaststelling dat het vrij verrichten van diensten op niet gerechtvaardigde wijze wordt beperkt.

15 Daarop heeft het Bundesfinanzhof de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

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

2) Bij een bevestigend antwoord op de eerste vraag, vindt de beperking van het vrij verrichten van diensten – die erin bestaat dat vergoedingen slechts onder een gunstig fiscaal tarief vallen wanneer zij worden betaald door binnenlandse publiekrechtelijke rechtspersonen (in casu § 3, nr. 26, EStG) – dan haar rechtvaardiging in het feit dat het door de nationale overheid toegekende belastingvoordeel uitsluitend geldt voor een beroepsactiviteit ten behoeve van een binnenlandse publiekrechtelijke rechtspersoon?

3) Bij een ontkennend antwoord op de tweede vraag, dient artikel 126 EG-Verdrag [...] dan aldus te worden uitgelegd dat een belastingregeling die bijdraagt tot de verdere ontwikkeling van

het onderwijsstelsel (zoals in casu § 3, nr. 26, EStG) toelaatbaar is, nu de lidstaten hiervoor verantwoordelijk blijven?"

Beantwoording van de prejudiciële vragen

16 Vooraf zij vastgesteld dat, aangezien de aan het hoofdgeding ten grondslag liggende feiten dateren van vóór 1 november 1993, en dus van vóór de inwerkingtreding van het Verdrag betreffende de Europese Unie, ondertekend te Maastricht op 7 februari 1992, de door de verwijzende rechter gevraagde uitlegging eigenlijk betrekking heeft op de artikelen 59 en 128 van het EEG-Verdrag, en niet op de artikelen 59 en 126 van het EG-Verdrag.

17 Zoals de Commissie van de Europese Gemeenschappen in haar schriftelijke opmerkingen terecht aanvoert, is deze omstandigheid niet beslissend voor het door de verwijzende rechter gevraagde antwoord.

18 Enerzijds is de inhoud van het beginsel van het vrij verrichten van diensten immers niet wezenlijk gewijzigd door de Verdragen van Maastricht en Amsterdam.

19 Anderzijds betreft artikel 128 EEG-Verdrag de beroepsopleiding, waar het universitair onderwijs deel van uitmaakt (zie arresten van 2 februari 1988, *Blaizot e.a.*, 24/86, Jurispr. blz. 379, punten 15-20; 30 mei 1989, *Commissie/Raad*, 242/87, Jurispr. blz. 1425, punt 25; 7 juli 2005, *Commissie/Oostenrijk*, C-147/03, Jurispr. blz. I-5969, punt 33, en 11 januari 2007, *Lyyski*, C-40/05, Jurispr. blz. I-99, punt 29). Aangezien artikel 126 EG-Verdrag eigenlijk werd aangevoerd wegens de verantwoordelijkheid van de lidstaten voor de inhoud van het onderwijs en de opzet van het onderwijsstelsel alsook wegens de doelstellingen van het communautaire onderwijsbeleid, dient erop te worden gewezen dat ten tijde van de feiten in het hoofdgeding de lidstaten bevoegd waren voor de opzet van het onderwijsstelsel en voor het onderwijsbeleid, zoals blijkt uit het arrest van 13 februari 1985, *Gravier* (293/83, Jurispr. blz. 593, punt 19), en dat het communautaire onderwijsbeleid toen reeds de mobiliteit van leraren beoogde te bevorderen.

20 Na deze precisering zullen de relevante bepalingen van het Verdrag worden aangehaald in hun versie van na 1 mei 1999.

Beantwoording van de eerste vraag

21 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de door een belastingplichtige van een lidstaat uitgeoefende beroepsactiviteit als leraar in dienst van een in een andere lidstaat gevestigde publiekrechtelijke rechtspersoon, in casu een universiteit, ook binnen de werkingssfeer van artikel 49 EG valt wanneer deze beroepsactiviteit een bijkomende activiteit is die nagenoeg onbezoldigd wordt uitgeoefend.

Bij het Hof ingediende opmerkingen

22 Het echtpaar *Jundt*, de Duitse regering en de Commissie vinden dat een bijkomende beroepsactiviteit als leraar aan een universiteit een dienstverrichting in de zin van artikel 50 EG vormt, namelijk een economische activiteit die gewoonlijk tegen vergoeding wordt verricht.

23 Het echtpaar *Jundt* wijst erop dat § 3, nr. 26, EStG zelf „onkostenvergoedingen” als „inkomsten” definieert, en dat in de huidige versie van deze bepaling niet langer sprake is van „onkostenvergoedingen”, maar van „inkomsten uit bijkomende beroepsactiviteiten”.

24 Volgens de Duitse regering omvat de werkingssfeer van artikel 49 EG eveneens de nagenoeg onbezoldigde bijkomende beroepsactiviteit als leraar in dienst of voor rekening van een publiekrechtelijke rechtspersoon zoals een universiteit, waarvoor een onkostenvergoeding wordt

betaald. Deze economische activiteit wordt gekenmerkt door het feit dat zij niet op winst gericht is, maar alleen de vergoeding van de gemaakte onkosten beoogt.

25 De Commissie merkt op dat de twijfel van het Bundesfinanzhof omtrent het bestaan van een vergoeding berust op het feit dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale bepaling het begrip „onkostenvergoeding” gebruikt, wat erop wijst dat het betaalde bedrag niet hoger is dan de gemaakte onkosten en dat er geen winst wordt gemaakt. Volgens de Commissie houdt een betaling niet op een „vergoeding” te zijn louter omdat zij niet volstaat om winst te maken. De bewoordingen van artikel 50 EG eisen als bewijs van een economische activiteit alleen dat er een vergoeding wordt betaald en niet dat er winst wordt gemaakt.

26 De Commissie betoogt dat het hoofdgeding en de daar aan de orde zijnde regeling hoe dan ook geen betrekking hebben op een vergoeding die alleen bestaat in de dekking van de gemaakte onkosten. Indien de door de universiteit van Straatsburg verrichte betaling alleen de door Jundt bij de uitoefening van zijn onderwijsactiviteit gemaakte onkosten dekte, had laatstgenoemde immers niet met een beroep op § 3, nr. 26, EStG om vrijstelling van de ontvangen bedragen gevraagd, aangezien zijn activiteit reeds door toepassing van de gewone regels van het EStG niet zou worden belast.

27 Volgens de Commissie kent § 3, nr. 26, EStG de belastingplichtige juist een belastingvoordeel toe wanneer de inkomsten de onkosten overstijgen en er voor hem dus een netto-inkomen overblijft, dat wil zeggen wanneer hij „winst” maakt.

Antwoord van het Hof

28 Om vast te stellen of een activiteit zoals die welke in het hoofdgeding aan de orde is, binnen de werkingssfeer van artikel 49 EG valt, zij er in de eerste plaats aan herinnerd dat het begrip „diensten” in de zin van artikel 50, eerste alinea, EG doelt op „dienstverrichtingen welke gewoonlijk tegen vergoeding geschieden” (arrest van 22 mei 2003, *Freskot*, C-355/00, Jurispr. blz. I-5263, punt 54).

29 In dit verband is reeds geoordeeld dat het wezenlijke kenmerk van de vergoeding in de zin van laatstgenoemde bepaling hierin bestaat dat zij de economische tegenprestatie voor de betrokken dienst vormt (zie met name arresten van 27 september 1988, *Humbel*, 263/86, Jurispr. blz. 5365, punt 17; 26 juni 2003, *Skandia en Ramstedt*, C-422/01, Jurispr. blz. I-6817, punt 23; 11 september 2007, *Schwarz en Gootjes-Schwarz*, C-76/05, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 38, alsook Commissie/Duitsland, C-318/05, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 67).

30 In de tweede plaats zij erop gewezen dat het Hof het onderwijs dat wordt gegeven door bepaalde instellingen die deel uitmaken van een openbaar onderwijsstelsel en volledig of hoofdzakelijk uit de staatskas worden gefinancierd, heeft uitgesloten van het begrip „diensten” in de zin van artikel 50 EG (zie in die zin reeds aangehaalde arrest *Humbel*, punt 18, alsook arrest van 7 december 1993, *Wirth*, C-109/92, Jurispr. blz. I-6447, punten 15 en 16). Het Hof heeft gepreciseerd dat de staat bij de organisatie en de handhaving van een dergelijk openbaar onderwijsstelsel, dat in de regel wordt gefinancierd uit de staatskas en niet door de leerlingen of hun ouders, niet de bedoeling heeft werkzaamheden tegen vergoeding te verrichten, maar zijn sociale, culturele en opvoedkundige taak jegens zijn bevolking vervult (zie reeds aangehaald arrest *Schwarz en Gootjes-Schwarz*, punt 39).

31 Het hoofdgeding betreft evenwel niet de onderwijsactiviteit van de universiteiten zelf, die uit de staatskas worden gefinancierd. Zowel het hoofdgeding als de daarin aan de orde zijnde nationale regeling betreft integendeel diensten die als bijkomende activiteit worden verricht door

natuurlijke personen waarop de universiteiten een beroep doen in het kader van hun onderwijsopdracht. Wat voor deze diensten wordt betaald, kan een door de betrokken universiteit uitgekeerde vergoeding opleveren.

32 Zoals de advocaat-generaal in punt 12 van zijn conclusie heeft opgemerkt, is de doorslaggevende factor die een activiteit binnen de werkingssfeer van de verdragsbepalingen inzake het vrij verrichten van diensten doet vallen, de economische aard ervan: de activiteit mag namelijk niet om niet worden verricht.

33 Daarentegen is, anders dan de verwijzende rechter lijkt aan te nemen, in dit verband niet vereist dat de persoon die de activiteit verricht, winst nastreeft (zie met name arrest van 12 juli 2001, Smits en Peerbooms, C-157/99, Jurispr. blz. I-5473, punten 50 en 52).

34 Derhalve betreffen het hoofdgeding en § 3, nr. 26, EStG tegen „vergoeding” verrichte diensten. Het bedrag dat Jundt van de universiteit heeft ontvangen voor zijn beroepsactiviteit als leraar, zelfs wanneer wordt aangenomen dat deze nagenoeg onbezoldigd was, vormt een vergoeding in de zin van artikel 50 EG, dat wil zeggen een tegenprestatie voor de door hem verrichte dienst.

35 Ten slotte heeft het feit dat de onderwijsactiviteit voor rekening van een universiteit – een publiekrechtelijke rechtspersoon – wordt uitgeoefend, niet tot gevolg dat de verrichte dienst wordt onttrokken aan de werkingssfeer van artikel 49 EG.

36 De verwijzende rechter betwijfelt dit en vraagt zich af of activiteiten die in dienst of voor rekening van een publiekrechtelijke instelling worden uitgeoefend en die eventueel vallen binnen de werkingssfeer van artikel 45 EG – waarmee in het kader van het vrij verrichten van diensten eveneens rekening moet worden gehouden – wel dienstverrichtingen vormen. Volgens hem zijn deze activiteiten als „semi-publieke” diensten te beschouwen, die onder de publiekrechtelijke overheidsactiviteit vallen.

37 Dienaangaande zij erop gewezen dat, ofschoon volgens de bewoordingen van artikel 45, eerste alinea, EG juncto artikel 50 EG het vrij verrichten van diensten niet ziet op de werkzaamheden ter uitoefening van het openbaar gezag in een lidstaat, zelfs indien deze slechts voor een bepaalde gelegenheid geschieden, deze afwijking evenwel beperkt moet blijven tot werkzaamheden die, op zich beschouwd, een rechtstreekse en specifieke deelneming aan de uitoefening van het openbaar gezag vormen (zie met name arresten van 21 juni 1974, Reyners, 2/74, Jurispr. blz. 631, punt 45; 31 mei 2001, Commissie/Italië, C-283/99, Jurispr. blz. I-4363, punt 20, en 30 maart 2006, Servizi Ausiliari Dottori Commercialisti, C-451/03, Jurispr. blz. I-2941, punt 46).

38 Uit de rechtspraak van het Hof over artikel 39, lid 4, EG blijkt echter dat de particuliere onderwijsactiviteit aan een universiteit niet binnen de werkingssfeer van deze afwijking valt (zie in die zin arresten van 30 mei 1989, Allué en Coonan, 33/88, Jurispr. blz. 1591, punt 7, en 2 juli 1996, Commissie/Griekenland, C-290/94, Jurispr. blz. I-3285, punt 34).

39 Derhalve dient op de eerste vraag te worden geantwoord dat de door een belastingplichtige van een lidstaat uitgeoefende beroepsactiviteit als leraar in dienst van een in een andere lidstaat gevestigde publiekrechtelijke rechtspersoon, in casu een universiteit, ook dan binnen de werkingssfeer van artikel 49 EG valt, wanneer deze beroepsactiviteit een bijkomende activiteit is die nagenoeg onbezoldigd wordt uitgeoefend.

Beantwoording van de tweede vraag

40 Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de beperking van het vrij verrichten van diensten, die erin bestaat dat een nationale regeling de toepassing van een vrijstelling van inkomstenbelasting voorbehoudt aan vergoedingen die door op het nationale grondgebied gevestigde universiteiten (die publiekrechtelijke rechtspersonen zijn) worden uitgekeerd als tegenprestatie voor een bijkomende beroepsactiviteit als leraar, en deze vrijstelling weigert wanneer deze vergoedingen worden uitgekeerd door een in een andere lidstaat gevestigde universiteit, wordt gerechtvaardigd door dwingende redenen van algemeen belang. De verwijzende rechter wijst dienaangaande in het bijzonder op het feit dat dit belastingvoordeel uitsluitend is gebaseerd op de omstandigheid dat deze beroepsactiviteit wordt uitgeoefend ten gunste van een binnenlandse publiekrechtelijke rechtspersoon.

Bij het Hof ingediende opmerkingen

41 Volgens het echtpaar Jundt en de Commissie vormt het feit dat de genoemde vergoedingen alleen worden vrijgesteld wanneer zij worden uitgekeerd door op het nationale grondgebied gevestigde openbare universiteiten, en niet voor deze vrijstelling in aanmerking komen wanneer zij worden uitgekeerd door in andere lidstaten gevestigde openbare universiteiten, een beperking van het vrij verrichten van diensten die niet door een legitiem openbaar belang wordt gerechtvaardigd.

42 In de eerste plaats kan de beperking die de in het hoofdgeding aan de orde zijnde regeling inhoudt, niet worden gerechtvaardigd door het doel van deze regeling, namelijk de beschikbaarheid van leraren voor een bijkomende beroepsactiviteit garanderen en aldus de opvoedings- of onderwijssector bevorderen.

43 Dienaangaande acht het echtpaar Jundt het arrest van 10 maart 2005, *Laboratoires Fournier* (C-39/04, Jurispr. blz. I-2057), relevant. In punt 23 van dit arrest heeft het Hof geoordeeld dat de bevordering van onderzoek en ontwikkeling geen rechtvaardiging kan zijn voor een nationale maatregel die een belastingvoordeel weigert voor elk onderzoek dat niet in de betrokken lidstaat is verricht. Een dergelijke maatregel druist immers rechtstreeks in tegen de doelstelling van het communautaire beleid op het gebied van onderzoek en technologische ontwikkeling, die in artikel 163, lid 2, EG is omschreven.

44 Op dezelfde wijze is het strijdig met de doelstellingen van de Europese Gemeenschap op het gebied van opleiding om een leraar die deze beroepsactiviteit als nevenberoep uitoefent, belastingvoordelen te weigeren die ertoe kunnen leiden dat zijn beschikbaarheid toeneemt. Volgens artikel 149 EG moet de samenwerking tussen de lidstaten wat de opleiding en de mobiliteit van studenten en docenten betreft, immers worden aangemoedigd. De weigering om de in het hoofdgeding aan de orde zijnde belastingvrijstelling toe te kennen zou een leraar die zijn beroepsactiviteit als nevenberoep uitoefent, er indirect toe kunnen aanzetten om alleen aan binnenlandse universiteiten te onderwijzen.

45 In de tweede plaats kan een regeling zoals die welke in het hoofdgeding aan de orde is, anders dan de verwijzende rechter lijkt aan te nemen, niet onder verwijzing naar de samenhang van het Duitse belastingstelsel worden gerechtvaardigd door het feit dat het aan de orde zijnde belastingvoordeel een positieve uitwerking heeft op het onderwijsaanbod van de binnenlandse universiteiten.

46 Uit de rechtspraak van het Hof blijkt immers dat de rechtvaardiging die is gebaseerd op de noodzaak om de samenhang van het nationale belastingstelsel te bewaren en werd erkend in de reeds aangehaalde arresten *Bachmann* en *Commissie/België*, strikt dient te worden uitgelegd. De voorwaarden die werden geformuleerd in het genoemde arrest *Bachmann* zijn in casu echter niet vervuld, aangezien tegenover het in het hoofdgeding aan de orde zijnde belastingvoordeel,

namelijk de vrijstelling van de „onkostenvergoeding”, geen bepaalde belastingheffing staat. De omstandigheid dat de vrijstelling van de onkostenvergoedingen de Duitse Staat indirect voordeel kan opleveren, volstaat niet om de samenhang van het nationale belastingstelsel te bewaren, en kan een regeling zoals die welke in het hoofdgeding aan de orde is, derhalve niet rechtvaardigen.

47 Volgens de Duitse regering kan het feit dat een leraar die tegen een onkostenvergoeding die beroepsactiviteit als nevenberoep uitoefent aan een in een andere lidstaat gevestigde universiteit, niet in aanmerking komt voor het in het hoofdgeding aan de orde zijnde belastingvoordeel, ongetwijfeld een beperking van het vrij verrichten van diensten opleveren. Deze beperking is evenwel gerechtvaardigd door dwingende redenen van algemeen belang die verband houden met de bevordering van onderwijs, onderzoek en ontwikkeling.

48 De Duitse regering betoogt dienaangaande dat § 3, nr. 26, EStG de leraren die die beroepsactiviteit als nevenberoep uitoefenen, aanspoort om tegen een geringe vergoeding in de vorm van een onkostenvergoeding hun diensten nagenoeg onbezoldigd aan te bieden aan de in deze bepaling genoemde instellingen.

49 Die bepaling strekt er derhalve toe, de erin genoemde publiekrechtelijke rechtspersonen, en in casu de universiteiten, steun te verlenen door middel van belastingvrijstelling voor burgers die een nevenberoep uitoefenen. Zij heeft tot doel en tot gevolg dat de universiteiten kunnen beschikken over leraren die hun niet veel kosten. Zij is gerechtvaardigd door een dwingende reden van algemeen belang, te weten de bevordering van onderwijs, onderzoek en ontwikkeling. Zij is passend en noodzakelijk om het nagestreefde doel te bereiken.

50 De Duitse regering is hoe dan ook van mening dat de Bondsrepubliek Duitsland helemaal niet verplicht is om universiteiten van andere lidstaten te ondersteunen. Aangezien de opzet van het onderwijsstelsel, evenals de directe belastingen, nog steeds tot de bevoegdheid van de lidstaten behoren, behoudt elke lidstaat op deze gebieden de beoordelingsvrijheid over de inhoud van zijn nationale regelingen.

51 In artikel 149, lid 1, EG wordt duidelijk gezegd dat de Gemeenschap haar activiteiten op onderwijsgebied verricht „met volledige eerbiediging van de verantwoordelijkheid van de lidstaten voor de inhoud van het onderwijs en de opzet van het onderwijsstelsel”. De Duitse regering leidt hieruit af dat de lidstaten op hun grondgebied de opzet van hun onderwijsstelsel – en derhalve ook van de onderwijsactiviteiten in hun universiteiten – op autonome wijze kunnen regelen. Aangezien de Bondsrepubliek Duitsland weinig invloed heeft op de opzet van de onderwijsinstellingen van andere lidstaten, kan zij niet gehouden zijn om hun werking te subsidiëren door afstand te doen van het belastinggeld dat haar toekomt.

Antwoord van het Hof

52 Volgens vaste rechtspraak verzet artikel 49 EG zich tegen de toepassing van iedere nationale regeling die ertoe leidt dat het verrichten van diensten tussen de lidstaten moeilijker wordt dan de verrichting van diensten binnen één lidstaat (arresten van 5 oktober 1994, Commissie/Frankrijk, C-381/93, Jurispr. blz. I-5145, punt 17, en 28 april 1998, Kohll, C-158/96, Jurispr. blz. I-1931, punt 33; arrest Smits en Peerbooms, reeds aangehaald, punt 61; arresten van 3 oktober 2002, Danner, C-136/00, Jurispr. blz. I-8147, punt 29, en 8 september 2005, Mobistar en Belgacom Mobile, C-544/03 en C-545/03, Jurispr. blz. I-7723, punt 30).

53 Dienaangaande wordt voor het Hof niet betwist dat wanneer een als nevenberoep uitgeoefende onderwijsactiviteit zoals die welke in het hoofdgeding aan de orde is, binnen de werkingssfeer van de verdragsbepalingen inzake het vrij verrichten van diensten valt, een nationale regeling zoals § 3, nr. 26, EStG een beperking vormt van de door artikel 49 EG

gegarandeerde vrijheid van Jundt om zijn diensten in een andere lidstaat aan te bieden, aangezien zij ertoe leidt dat hij niet in aanmerking komt voor een belastingvoordeel dat hij zou hebben gekregen indien hij dezelfde diensten in zijn eigen lidstaat had aangeboden.

54 De verwijzende rechter verklaart overigens zelf, dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale regeling – die op identieke wijze van toepassing is op bij nationale publiekrechtelijke rechtspersonen tewerkgestelde nationale staatsburgers en buitenlanders – ertoe leidt dat diensten die worden verricht ten behoeve van in een andere lidstaat gevestigde personen, minder gunstig worden behandeld dan op het nationale grondgebied verrichte diensten, en dat dit neerkomt op een beperking van het vrij verrichten van diensten.

55 Onderzocht dient te worden of een dergelijke beperking van het vrij verrichten van diensten objectief kan worden gerechtvaardigd.

56 In dit verband moet in de eerste plaats worden nagegaan of, zoals de Duitse regering betoogt, de in de nationale regeling besloten liggende beperking wordt gerechtvaardigd door een dwingende reden van algemeen belang die bestaat in de bevordering van onderwijs, onderzoek en ontwikkeling.

57 Dit is niet het geval.

58 Zelfs indien het doel van bevordering van het onderwijs een dwingende reden van algemeen belang zou vormen, neemt dit niet weg dat een maatregel slechts gerechtvaardigd kan zijn indien hij het evenredigheidsbeginsel eerbiedigt in die zin dat hij geschikt is om het ermee nagestreefde doel te verwezenlijken en niet verder gaat dan ter bereiking van dat doel noodzakelijk is (arresten van 26 september 2000, Commissie/België, C-478/98, Jurispr. blz. I-7587, punt 41, en 4 maart 2004, Commissie/Frankrijk, C-334/02, Jurispr. blz. I-2229, punt 28).

59 Het Hof heeft in punt 23 van het reeds aangehaalde arrest Laboratoires Fournier weliswaar geoordeeld dat het niet is uitgesloten dat de bevordering van onderzoek en ontwikkeling een dwingende reden van algemeen belang vormt. Het heeft evenwel het argument verworpen dat een lidstaat niet gehouden is om het onderzoek in een andere lidstaat te bevorderen, en heeft geoordeeld dat een nationale regeling die het voordeel van een belastingkrediet voorbehoudt aan onderzoek dat in de betrokken lidstaat is verricht, een beperking van het vrij verrichten van diensten vormt. Het Hof heeft geoordeeld dat een dergelijke regeling rechtstreeks indruist tegen de doelstelling van het communautaire beleid op het gebied van onderzoek en technologische ontwikkeling, dat overeenkomstig artikel 163, lid 2, EG met name is gericht op de opheffing van de fiscale belemmeringen welke de samenwerking op het gebied van onderzoek in de weg staan.

60 In het kader van het hoofdgeding zij erop gewezen dat artikel 149, lid 1, EG bepaalt dat „de Gemeenschap [...] [bijdraagt] tot de ontwikkeling van onderwijs van hoog gehalte door samenwerking tussen de lidstaten aan te moedigen en zo nodig door hun activiteiten te ondersteunen”, terwijl volgens artikel 149, lid 2, EG „het optreden van de Gemeenschap [...] erop gericht [is] [...] de mobiliteit van studenten en docenten te bevorderen”.

61 Een regeling van een lidstaat zoals die welke in het hoofdgeding aan de orde is, is strijdig met deze doelstellingen aangezien zij leraren die deze beroepsactiviteit als nevenberoep uitoefenen, ontmoedigt om van hun fundamentele vrijheden gebruik te maken teneinde hun diensten in een andere lidstaat aan te bieden, door hun een belastingvoordeel te weigeren waarop zij recht zouden hebben gehad indien zij dezelfde diensten op het nationale grondgebied hadden verricht.

62 Het Hof heeft in het kader van artikel 18 EG reeds gewezen op het belang van deze

doelstellingen. Na eraan te hebben herinnerd dat de door het Verdrag toegekende rechten op het gebied van vrij verkeer van burgers van de Unie niet hun volle werking kunnen ontplooiën indien een burger van een lidstaat zou kunnen worden ontmoedigd deze rechten uit te oefenen doordat zijn verblijf in een andere lidstaat wordt belemmerd door een regeling van zijn lidstaat van herkomst, die hem benadeelt wegens het enkele feit dat hij deze rechten heeft uitgeoefend, heeft het Hof immers verklaard dat die overweging inzonderheid geldt op het gebied van het onderwijs, gelet op de doelstellingen van artikel 3, lid 1, sub q, EG en artikel 149, lid 2, tweede streepje, EG, namelijk onder meer de mobiliteit van studenten en docenten te bevorderen (zie arrest van 23 oktober 2007, Morgan en Bucher, C-11/06 en C-12/06, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punten 26 en 27 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

63 Een regeling zoals die welke in het hoofdgeding aan de orde is, heeft een vergelijkbare invloed als de nationale wettelijke regeling die aan de orde was in de zaak die tot het reeds aangehaalde arrest *Laboratoires Fournier* heeft geleid, en schendt de vrijheid van leraren die deze beroepsactiviteit als nevenberoep uitoefenen, om binnen de Gemeenschap de plaats te kiezen waar zij hun diensten wensen te verrichten, zonder dat werd aangetoond dat het ter bereiking van het aangevoerde doel van bevordering van het onderwijs noodzakelijk is om de in het hoofdgeding aan de orde zijnde belastingvrijstelling voor te behouden aan belastingplichtigen die een bijkomende beroepsactiviteit als leraar uitoefenen aan op het nationale grondgebied gevestigde universiteiten.

64 Vaststaat immers dat de Duitse regering geen enkel argument heeft aangedragen dat aannemelijk maakt dat de in het voorgaande punt vermelde doelstelling niet kan worden bereikt zonder de in het geding zijnde regeling en met andere middelen, welke leraren die deze beroepsactiviteit als nevenberoep uitoefenen, niet beperken in hun keuze van de plaats waar zij hun diensten kunnen aanbieden.

65 In de tweede plaats dient te worden nagegaan of, zoals de verwijzende rechter heeft gesuggereerd, de in het hoofdgeding aan de orde zijnde beperking haar rechtvaardiging kan vinden in de noodzaak om de samenhang van het Duitse belastingstelsel te garanderen.

66 Volgens de verwijzende rechter strekt § 3, nr. 26, EStG ertoe de Duitse Staat door middel van een fiscale maatregel van een deel van zijn taken te bevrijden, daar enerzijds de leraren die deze beroepsactiviteit als nevenberoep uitoefenen, in aanmerking komen voor een belastingvrijstelling wanneer zij onderwijs geven aan binnenlandse openbare universiteiten en, anderzijds, de Duitse Staat een overeenkomstig voordeel verwerft, daar hij de onderwijs- en onderzoeksbehoeften van deze universiteiten kan dekken tegen een geringe prijs. De verwijzende rechter vraagt zich dan ook af, of er in het hoofdgeding geen rechtstreeks verband bestaat tussen de belastingvrijstelling die de belastingplichtige wordt toegekend voor zijn bijkomende beroepsactiviteit als leraar, en het feit dat deze onderwijsactiviteit ten behoeve van een nationale publiekrechtelijke rechtspersoon wordt uitgeoefend. Daarbij wordt ervan uitgegaan dat, enerzijds, de dienst van de belastingplichtige waarvoor het belastingvoordeel wordt toegekend, het algemeen belang dient, en, anderzijds, dit „voordeel” voor het algemeen belang de compensatie is voor het nadeel dat bestaat in het afzien van de belasting.

67 Dienaangaande zij erop gewezen dat het Hof in de punten 28 en 21 van respectievelijk de reeds aangehaalde arresten *Bachmann* en *Commissie/België* heeft aanvaard dat de noodzaak om de samenhang van een belastingstelsel te bewaren, een beperking van de uitoefening van de door het Verdrag gegarandeerde fundamentele vrijheden kan rechtvaardigen.

68 Volgens vaste rechtspraak kan een argument op basis van een dergelijke rechtvaardiging echter alleen slagen indien wordt aangetoond dat er een rechtstreeks verband bestaat tussen het betrokken belastingvoordeel en de compensatie van dit voordeel door een bepaalde fiscale heffing

(zie in die zin arresten van 23 februari 2006, Keller Holding, C?471/04, Jurispr. blz. I?2107, punt 40; 29 maart 2007, Rewe Zentralfinanz, C?347/04, Jurispr. blz. I?2647, punt 62, en 11 oktober 2007, Hollmann, C?443/06, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 56).

69 Vanuit het oogpunt van het belastingstelsel bestaat er echter geen rechtstreeks verband tussen de belastingvrijstelling voor de door Duitse universiteiten uitgekeerde onkostenvergoedingen en een compensatie van dit voordeel door een bepaalde fiscale heffing.

70 Zoals de advocaat-generaal in punt 23 van zijn conclusie heeft opgemerkt, wordt in het hoofdgeding alleen maar gesuggereerd dat de vrijstelling van inkomstenbelasting wordt gecompenseerd door het voordeel dat de Duitse Staat haalt uit de door leraren als nevenberoep uitgeoefende onderwijs- en onderzoeksactiviteit. Een zo algemeen en indirect verband tussen het belastingvoordeel voor de belastingplichtige en het aangevoerde voordeel voor de lidstaat volstaat niet om te voldoen aan de vereisten van de uit het arrest Bachmann voortvloeiende rechtspraak.

71 Het argument dat de beperking van het beginsel van het vrij verrichten van diensten haar rechtvaardiging vindt in de noodzaak om de samenhang van het Duitse belastingstelsel te garanderen, kan derhalve niet slagen.

72 Gelet op de voorgaande overwegingen kan de omstandigheid dat een nationaal belastingvoordeel alleen van toepassing is wanneer de betrokken activiteit wordt uitgeoefend ten gunste van een binnenlandse publiekrechtelijke rechtspersoon, geen rechtvaardiging vormen voor een beperking van het vrij verrichten van diensten.

73 Derhalve moet op de tweede vraag worden geantwoord dat de beperking van het vrij verrichten van diensten, die erin bestaat dat een nationale regeling in een vrijstelling van inkomstenbelasting voorziet voor vergoedingen die door op het nationale grondgebied gevestigde universiteiten (die publiekrechtelijke rechtspersonen zijn) worden uitgekeerd als tegenprestatie voor een bijkomende beroepsactiviteit als leraar, maar niet voor vergoedingen die worden uitgekeerd door een in een andere lidstaat gevestigde universiteit, niet wordt gerechtvaardigd door dwingende redenen van algemeen belang.

Beantwoording van de derde vraag

Bij het Hof ingediende opmerkingen

74 De Duitse regering is van mening dat de derde vraag geen antwoord behoeft, aangezien de tweede vraag haars inziens bevestigend moet worden beantwoord en de verwijzende rechter de derde vraag alleen heeft gesteld voor het geval dat de tweede vraag ontkennend wordt beantwoord.

75 Volgens het echtpaar Jundt kan niet worden gesteld dat een niet gerechtvaardigde beperking van het vrij verrichten van diensten toch verenigbaar is met het gemeenschapsrecht omdat de lidstaten krachtens artikel 149 EG de verantwoordelijkheid blijven dragen voor de opzet van het onderwijsstelsel. De Duitse Staat dient de samenwerking tussen de lidstaten aan te moedigen en niet te hinderen met regelingen die zijn eigenbelang dienen.

76 Voor de Commissie leidt de omstandigheid dat de lidstaten de bevoegdheid behouden voor de opzet van hun onderwijsstelsels, er niet toe dat § 3, nr. 26, EStG buiten de werkingssfeer van het vrij verrichten van diensten valt. Artikel 149 EG sluit een dergelijk belastingstelsel, dat wordt toegepast op het universitair onderwijs, niet uit van de werkingssfeer van het vrij verrichten van diensten.

77 Verder is de Commissie van mening dat § 3, nr. 26, EStG de opzet van het onderwijsstelsel noch het onderwijsbeleid betreft. Het voorziet – zonder specifiek betrekking te hebben op het onderwijsstelsel – louter in een fiscale uitzonderingsregeling die op algemene wijze de in het algemeen belang als bijkomende activiteit uitgeoefende beroepsactiviteiten wil bevorderen.

78 Volgens de Commissie weerleggen artikel 128 EEG-Verdrag en de op de grondslag daarvan vastgestelde bepalingen van afgeleid recht indirect de opvatting van het Bundesfinanzhof, dat het hoofdgeding een door het aspect „onderwijsbeleid” gerechtvaardigde afwijking van de regels van het vrij verrichten van diensten betreft. Uit deze bepalingen blijkt immers dat kunstmatige belemmeringen van de mobiliteit van leraren in strijd zijn met de doelstellingen van het communautaire beleid inzake de beroepsopleiding, en dat dit reeds het geval was ten tijde van het hoofdgeding. De bevordering van „de mobiliteit van studenten en docenten” maakt thans overigens uitdrukkelijk deel uit van de in het Verdrag verankerde doelstellingen van de Gemeenschap, zoals blijkt uit artikel 149 EG.

Antwoord van het Hof

79 Met zijn derde vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of het feit dat de lidstaten bevoegd zijn om zelf te beslissen over de opzet van hun onderwijsstelsel, tot gevolg kan hebben dat een nationale regeling die een belastingvrijstelling voorbehoudt aan belastingplichtigen die een beroepsactiviteit uitoefenen in dienst of voor rekening van binnenlandse openbare universiteiten, verenigbaar is met het gemeenschapsrecht.

80 Volgens de verwijzende rechter kan § 3, nr. 26, EStG worden opgevat als een uitdrukking van de bevoegdheid van de lidstaten om zelf te beslissen over de manier waarop hun onderwijsstelsel moet worden georganiseerd, en omvat deze bevoegdheid de vrijheid om het voordeel van een belastingvrijstelling te beperken tot de belastingplichtigen die beroepsactiviteiten uitoefenen in dienst of voor rekening van een binnenlandse openbare universiteit.

81 Dienaangaande zij erop gewezen dat volgens artikel 149, lid 1, EG „[d]e Gemeenschap [bijdraagt] [...] tot de ontwikkeling van onderwijs van hoog gehalte door samenwerking tussen de lidstaten aan te moedigen en zo nodig door hun activiteiten te ondersteunen en aan te vullen, met volledige eerbiediging van de verantwoordelijkheid van de lidstaten voor de inhoud van het onderwijs en de opzet van het onderwijsstelsel en van hun culturele en taalkundige verscheidenheid”.

82 Ofschoon de bevoegdheid en de verantwoordelijkheid van de lidstaten op deze gebieden niet worden genoemd in artikel 128 EEG-Verdrag, de relevante bepaling ten tijde van de feiten in het hoofdgeding, blijkt uit punt 19 van het reeds aangehaalde arrest Gravier dat ten tijde van de feiten in het hoofdgeding de inrichting van het onderwijs en het onderwijsbeleid als zodanig niet behoorden tot de onderwerpen die het EEG-Verdrag onder de bevoegdheid van de gemeenschapsinstellingen had gebracht.

83 Zoals de Commissie terecht betoogt, is een regeling als § 3, nr. 26, EStG evenwel geen maatregel die betrekking heeft op de inhoud van het onderwijs of op de opzet van het onderwijsstelsel. Het is een fiscale maatregel van algemene aard die een belastingvoordeel verleent wanneer een particulier zich bezighoudt met activiteiten die de gemeenschap ten goede komen.

84 De werkingssfeer van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde regeling omvat immers niet alleen de onkostenvergoedingen die door publieke instellingen voor onderwijs en onderzoek als tegenprestatie voor onderwijsactiviteiten worden uitgekeerd, maar ook die welke voor andere

beroepsactiviteiten en door andere instellingen worden uitgekeerd. Een dergelijke regeling is op zich derhalve niet de uitdrukking van de bevoegdheid van een lidstaat om zijn onderwijsstelsel vorm te geven.

85 Hoe dan ook ontsnapt een nationale regeling als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, ongeacht het daadwerkelijke of gestelde verband tussen deze regeling en de aan de lidstaten voorbehouden bevoegdheidsdomeinen, niet aan de toepassing van het beginsel van het vrij verrichten van diensten.

86 De lidstaten moeten immers bij de uitoefening van de hun toegekende bevoegdheden het gemeenschapsrecht, en inzonderheid de bepalingen inzake het vrij verrichten van diensten, eerbiedigen. Het Hof heeft reeds aldus geoordeeld met betrekking tot verschillende gebieden, waaronder de directe belastingen en het onderwijs (zie met name reeds aangehaalde arresten Schwarz en Gootjes-Schwarz, punten 69 en 70, en Commissie/Duitsland, punten 85 en 86).

87 Derhalve kunnen de bevoegdheid en de verantwoordelijkheid waarover de lidstaten voor de opzet van hun onderwijsstelsel beschikken, niet tot gevolg hebben dat een belastingregeling zoals die welke in het hoofdgeding aan de orde is, wordt onttrokken aan de werkingssfeer van de verdragsbepalingen inzake het vrij verrichten van diensten, en evenmin dat de weigering om de desbetreffende belastingvoordelen toe te kennen aan leraren die hun diensten aan universiteiten van andere lidstaten aanbieden, verenigbaar is met het gemeenschapsrecht.

88 Zoals blijkt uit de punten 61 tot en met 63 van het onderhavige arrest, waarin is geoordeeld dat een regeling zoals die welke in het hoofdgeding aan de orde is, niet wordt gerechtvaardigd door een dwingende reden van algemeen belang, is een dergelijke regeling, zelfs al zou zij een maatregel zijn die verband houdt met de opzet van het onderwijsstelsel, evenwel onverenigbaar met het Verdrag, omdat zij de leraren die deze activiteit als nevenberoep uitoefenen, belemmert in hun keuze van de plaats waar zij hun diensten verrichten.

89 Derhalve dient op de derde vraag te worden geantwoord dat het feit dat de lidstaten bevoegd zijn om zelf te beslissen over de opzet van hun onderwijsstelsel, niet tot gevolg kan hebben dat een nationale regeling die voorziet in een belastingvrijstelling uitsluitend voor belastingplichtigen die een beroepsactiviteit uitoefenen in dienst of voor rekening van binnenlandse openbare universiteiten, verenigbaar is met het gemeenschapsrecht.

Kosten

90 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof van Justitie (Derde kamer) verklaart voor recht:

1) **De door een belastingplichtige van een lidstaat uitgeoefende beroepsactiviteit als leraar in dienst van een in een andere lidstaat gevestigde publiekrechtelijke rechtspersoon, in casu een universiteit, valt ook dan binnen de werkingssfeer van artikel 49 EG, wanneer deze beroepsactiviteit een bijkomende activiteit is die nagenoeg onbezoldigd wordt uitgeoefend.**

2) **De beperking van het vrij verrichten van diensten, die erin bestaat dat een nationale regeling in een vrijstelling van inkomstenbelasting voorziet voor vergoedingen die door op het nationale grondgebied gevestigde universiteiten (die publiekrechtelijke rechtspersonen zijn) worden uitgekeerd als tegenprestatie voor een bijkomende beroepsactiviteit als leraar, maar niet voor vergoedingen die worden uitgekeerd door een in een andere lidstaat**

gevestigde universiteit, wordt niet gerechtvaardigd door dwingende redenen van algemeen belang.

3) Dat de lidstaten bevoegd zijn om zelf te beslissen over de opzet van hun onderwijsstelsel, kan niet tot gevolg hebben dat een nationale regeling die voorziet in een belastingvrijstelling voor uitsluitend belastingplichtigen die een beroepsactiviteit uitoefenen in dienst of voor rekening van binnenlandse openbare universiteiten, verenigbaar is met het gemeenschapsrecht.

ondertekeningen

* Procestaal: Duits.