

ARREST VAN HET HOF (Grote kamer)

11 september 2007*

In zaak C-318/05,

betreffende een beroep wegens niet-nakoming krachtens artikel 226 EG, ingesteld op 17 augustus 2005,

Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door K. Gross en R. Lyal als gemachtigden, domicilie gekozen hebbende te Luxemburg,

verzoekster,

tegen

Bondsrepubliek Duitsland, vertegenwoordigd door M. Lumma en U. Forsthoff als gemachtigden,

verweerster,

* Procestaal: Duits.

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Grote kamer),

samengesteld als volgt: V. Skouris, president, P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas (rapporteur) en K. Lenaerts, kamerpresidenten, J. N. Cunha Rodrigues, R. Silva de Lapuerta, K. Schiemann, J. Makarczyk, G. Arestis, A. Borg Barthet, M. Ilešič en J. Malenovský, rechters,

advocaat-generaal: C. Stix-Hackl,
griffier: B. Fülöp, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 2 mei 2006,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 21 september 2006,

het navolgende

Arrest

- 1 De Commissie van de Europese Gemeenschappen verzoekt het Hof vast te stellen dat de Bondsrepubliek Duitsland, door zonder uitzondering schoolgeld voor het bezoek van een in een andere lidstaat gevestigde school uit te sluiten van de aftrek als buitengewone uitgaven bedoeld in § 10, lid 1, punt 9, van het Einkommensteuergesetz (Duitse wet op de inkomstenbelasting) in de versie die werd

bekendgemaakt op 19 oktober 2002 (BGBl. 2002 I, blz. 4210; hierna: „EStG”), de krachtens de artikelen 18 EG, 39 EG, 43 EG en 49 EG op haar rustende verplichtingen niet is nagekomen.

Betrokken nationale regeling

- 2 Krachtens de Duitse regeling wordt het schoolgeld voor het bezoek van een particuliere school gedekt door de belastingaftrek voor kinderen ten laste en door de kinderbijslag. Voor zover de huisvesting in een internaat extra — met het onderwijs verband houdende — kosten meebrengt, geven deze recht op de forfaitaire belastingaftrek voor onderwijs van § 33a, lid 2, EStG. Hetzelfde geldt voor extra uitgaven voor het bezoek van een buitenlandse school.

- 3 Wat de aftrek van schoolgeld als buitengewone uitgaven („Sonderausgaben”) betreft, bepaalt § 10, lid 1, punt 9, EStG het volgende:

„Buitengewone uitgaven [die recht geven op een aftrek voor de inkomstenbelasting] zijn de volgende uitgaven voor zover het geen bedrijfsuitgaven of kosten voor verwerving of behoud van de inkomsten betreft:

1. [...]

9. 30 % van de vergoeding die de belastingplichtige voor een kind voor wie hij recht op kinderaftrek heeft of kinderbijslag ontvangt, betaalt voor het bezoek van een overeenkomstig artikel 7, lid 4, van het Grundgesetz door de staat

goedgekeurde of een naar deelstaatrecht toegelaten vervangende school alsmede van een naar deelstaatrecht erkende aanvullende school voor algemeen vormend onderwijs, met uitzondering van de vergoeding voor begeleiding, kost en inwoning.”

- 4 Artikel 7, lid 4, van het Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland van 23 mei 1949 (Duitse grondwet; hierna: „Grundgesetz”), waarnaar wordt verwezen, bepaalt:

„(4) Het recht om particuliere scholen op te richten is gewaarborgd. Particuliere scholen die staatsscholen vervangen, moeten door de overheid worden goedgekeurd, en zijn onderworpen aan de deelstaatwetgeving. De goedkeuring moet worden toegekend indien de particuliere scholen niet van een lager niveau zijn dan de staatsscholen wat hun leerprogramma, hun infrastructuur en de wetenschappelijke opleiding van hun onderwijzend personeel betreft, en wanneer zij geen scheiding van de leerlingen naargelang van het vermogen van hun ouders in de hand werken. De goedkeuring dient te worden geweigerd wanneer de economische en juridische positie van het onderwijzend personeel niet voldoende is gewaarborgd.”

Precontentieuze procedure

- 5 Van mening dat de Bondsrepubliek Duitsland, door zonder uitzondering het schoolgeld voor het bezoek van een in een andere lidstaat gevestigde school uit te sluiten van de aftrek als buitengewone uitgaven bedoeld in § 10, lid 1, punt 9, EStG, de krachtens de artikelen 18 EG, 39 EG, 43 EG en 49 EG op haar rustende verplichtingen niet is nagekomen, heeft de Commissie de niet-nakomingsprocedure van artikel 226, eerste alinea, EG ingeleid. Conform deze bepaling, en na de Bondsrepubliek Duitsland op 19 juli 2002 te hebben aangemaand haar opmerkingen in te dienen, heeft de Commissie op 7 januari 2004 een met redenen omkleed advies uitgebracht, waarbij zij deze lidstaat heeft verzocht de maatregelen te nemen die nodig zijn om binnen een termijn van twee maanden na de betekening van het advies aan die verplichtingen te voldoen.

- 6 Omdat zij geen genoegen kon nemen met het antwoord van de Duitse autoriteiten op dat met redenen omkleed advies, heeft de Commissie het onderhavige beroep ingesteld.

- 7 Ondertussen werd er een prejudiciële vraag gesteld over de verenigbaarheid met het gemeenschapsrecht van een regeling zoals die welke voortvloeit uit § 10, lid 1, punt 9, EStG (arrest van heden, Schwarz en Gootjes-Schwarz, C-76/05, Jurispr. blz. I-6849).

Het beroep

- 8 De Commissie betoogt in haar verzoekschrift dat de regeling van § 10, lid 1, punt 9, EStG, die de aftrekbaarheid van schoolgeld beperkt tot het schoolgeld voor het bezoek van bepaalde Duitse scholen, ertoe leidt dat de betrokken belastingplichtigen minder worden belast, aangezien zij een vermindering van de belastbare inkomsten meebrengt en derhalve een geringere fiscale druk op deze inkomsten. Om voor de aftrek in aanmerking te komen moet het schoolgeld betaald zijn aan door de Staat goedgekeurde of naar deelstaatrecht toegelaten vervangende scholen, die een in de betrokken deelstaat [„Land”] bestaande of geplande openbare instelling vervangen, dan wel aan aanvullende scholen. Laatstgenoemde scholen zijn Duitse instellingen die verschillen van de vervangende scholen en naar deelstaatrecht als aanvullende scholen voor algemeen vormend onderwijs erkend zijn.

- 9 De Commissie baseert haar beroep op het betoog dat de beperking van de aftrekbaarheid van schoolgeld tot schoolgeld voor het bezoek van bepaalde Duitse scholen onverenigbaar is met het gemeenschapsrecht. Een dergelijke beperking is strijdig met, enerzijds, het recht van vrij verkeer van werknemers en de vrijheid van vestiging (eerste onderdeel van de eerste grief) en, anderzijds, het algemene recht van vrij verkeer van de Duitse burgers en van de andere burgers van de Unie (tweede

onderdeel van de eerste grief). Zij vormt tevens een belemmering van het recht van vrij verrichten van diensten van de in een andere lidstaat gevestigde particuliere scholen en van de betrokken in Duitsland wonende ouders (tweede grief). Ten slotte belemmert zij op ongerechtvaardigde wijze de vrijheid van vestiging van in een andere lidstaat gevestigde particuliere scholen (derde grief).

- 10 In haar verweerschrift betoogt de Bondsrepubliek Duitsland dat de regeling van § 10, lid 1, punt 9, EStG verenigbaar is met het gemeenschapsrecht. Deze regeling, die uitsluitend van toepassing is op particuliere scholen die voldoen aan bepaalde voorwaarden waarin het Grundgesetz en de betrokken deelstaatwetgeving voorzien, en die daarom goedgekeurd, toegelaten of erkend zijn, maakt geen inbreuk op het recht van vrij verrichten van diensten van de in een andere lidstaat gevestigde particuliere scholen en van de ouders. Deze regeling schendt noch het recht van vrij verkeer van werknemers noch de vrijheid van vestiging of het algemene recht van vrij verkeer van de ouders. Zij vormt evenmin een inbreuk op de vrijheid van vestiging van de in een andere lidstaat gevestigde particuliere scholen.
- 11 In haar repliek handhaaft de Commissie de in haar verzoekschrift geformuleerde conclusies.
- 12 Zij voert aan dat het verweerschrift van de Bondsrepubliek Duitsland bijna uitsluitend de eventuele schending van het beginsel van vrij verrichten van diensten betreft. Wat het vrije verkeer van werknemers, de vrijheid van vestiging of het algemene recht van vrij verkeer van de betrokken ouders, alsook de vrijheid van vestiging van de in een andere lidstaat gevestigde particuliere scholen betreft, wordt een eventuele inbreuk op de desbetreffende bepalingen van het EG-Verdrag zonder enige motivering bestreden. De Commissie verklaart — na te hebben gesteld dat het vrij verrichten van diensten conform artikel 50 EG een subsidiaire vrijheid vormt ten opzichte van de andere fundamentele vrijheden — dat een dergelijk betoog niet kan

overtuigen, en zij verwijst naar de punten van haar verzoekschrift waarin haar uitgebreide betoog inzake schending van de andere rechten van vrij verkeer is opgenomen.

- 13 Wat het vrij verrichten van diensten betreft, preciseert de Commissie dat zij in haar verzoekschrift heeft toegegeven dat het schoolgeld dat de in Duitsland goedgekeurde, erkende of toegelaten particuliere scholen ontvangen, misschien te laag is om aan te nemen dat deze scholen diensten tegen vergoeding verrichten. Zij heeft evenwel gewezen op de mogelijkheid dat een particulier orgaan alle uitgaven die niet door het schoolgeld worden gedekt, op zich neemt.
- 14 Tegen deze achtergrond wijst zij erop dat het Bundesfinanzhof in een arrest van 12 augustus 1999 (BSTBl. 2000 II, blz. 65) heeft geoordeeld dat de bijdragen van ouders aan een vereniging ter ondersteuning van een particuliere school de vergoeding van een dienst vormen, en niet een als schenking aftrekbare steun zijn. Dit is het geval wanneer een school wegens het lage schoolgeld alleen dankzij de bijdragen van een steunvereniging kan worden gerund. Het is derhalve niet mogelijk om een onderscheid te maken tussen het aan het schoolbestuur betaalde schoolgeld en de schenkingen die deze vereniging ontvangt.
- 15 De Commissie leidt hieruit af dat wanneer een dergelijke vereniging een Duitse particuliere school steunt, bij de beoordeling of de diensten van deze school tegen vergoeding worden verricht, niet alleen rekening moet worden gehouden met het eigenlijke schoolgeld, maar tevens met de aan deze vereniging betaalde bijdragen. Het onderwijs dat in deze particuliere school wordt gegeven, kan wel degelijk een tegen vergoeding verrichte dienst vormen wegens het gecumuleerde bedrag van het schoolgeld en de aan de steunvereniging betaalde bijdragen, die aanzienlijk kunnen zijn aangezien de verplichting om geen selectie van de leerlingen naargelang van het vermogen van hun ouders in de hand te werken niet geldt voor dit type van scholen.

- 16 De Commissie stelt vervolgens dat de argumenten die de Bondsrepubliek Duitsland naar voren brengt om de aan de orde zijnde regeling te rechtvaardigen, niet overtuigen. Zij is met name van mening dat de in een andere lidstaat gevestigde particuliere scholen en de Duitse scholen niet dermate verschillend zijn dat het schoolgeld dat zij ontvangen, in de regel een verschillende fiscale behandeling moet krijgen.
- 17 In haar dupliek handhaaft de Duitse regering het in haar verweerschrift geformuleerde standpunt. Het geschil draait volgens haar om het vrij verrichten van diensten. De Bondsrepubliek Duitsland kan niet worden verplicht om buiten zijn grondgebied gevestigde particuliere scholen financieel te ondersteunen, aangezien een lidstaat alleen binnen zijn eigen verantwoordelijkheidsfeer overheidssteun kan toekennen. De in een andere lidstaat gevestigde particuliere scholen worden niet gediscrimineerd wanneer de overheidssteun van een staat niet voor geheel Europa geldt.
- 18 Er zij op gewezen dat de Duitse regering in haar schrifturen en vervolgens ter terechtzitting melding heeft gemaakt van de bijzondere kenmerken van het schoolgeld dat wordt betaald aan de Duitse scholen en aan de in een andere lidstaat gevestigde scholen voor kinderen van ambtenaren en personeelsleden van de Europese Gemeenschappen (hierna: „Europese scholen”), waarvoor § 10, lid 1, punt 9, EStG eveneens geldt.
- 19 Zo heeft het Bundesfinanzhof in een arrest van 14 december 2004 (XI R 32/03) aanvaard dat schoolgeld betaald aan een in een andere lidstaat gevestigde Duitse school die is erkend door de Ständige Konferenz der Kultusminister der Länder in der Bundesrepublik Deutschland (permanente conferentie van de ministers van Onderwijs en van cultuur van de deelstaten; hierna: „Ständige Konferenz”), conform § 10, lid 1, sub 9, EStG als buitengewone uitgaven kan worden afgetrokken. Verder volgt uit het arrest van het Bundesfinanzhof van 5 april 2006 (XI R 1/04) dat het statuut van de in een andere lidstaat gevestigde Europese scholen overeenstemt met dat van een door de Duitse Staat goedgekeurde school, zodat de belastingplichtigen die aan dergelijke scholen schoolgeld hebben betaald, in aanmerking komen voor de

af trek waarin deze bepaling van het EStG voorziet, in afwijking van de regel dat schoolgeld betaald aan in andere lidstaten gevestigde particuliere scholen niet kunnen worden beschouwd als buitengewone uitgaven die in aanmerking komen voor een dergelijke aftrek.

- 20 Het is dus onjuist om, zoals de Commissie, te stellen dat schoolgeld betaald voor het bezoek van in een andere lidstaat gevestigde scholen steeds is uitgesloten van het fiscale voordeel van aftrekbaarheid als buitengewone uitgaven conform § 10, lid 1, punt 9, EStG.
- 21 De Commissie neemt akte van deze uitzonderingen die de rechtspraak van het Bundesfinanzhof in het leven heeft geroepen en waarvan de Duitse regering melding maakt. Deze rechtspraak maakt een einde aan het nadeel dat de Duitse en Europese scholen ondervinden wegens het feit dat zij buiten het Duitse grondgebied zijn gevestigd. De discriminatie van de in een andere lidstaat gevestigde particuliere scholen blijft echter bestaan.

Voorafgaande opmerkingen aangaande artikel 18 EG en het algemene recht van vrij verkeer van de burgers van de Unie

Argumenten van partijen

- 22 Volgens de Commissie maakt de regeling van § 10, lid 1, punt 9, EStG inbreuk op de rechten van de betrokken ouders ter zake van het vrije verkeer, en met name op het algemene recht van vrij verkeer van de burgers van de Unie.

- 23 Om te beginnen kan deze regeling afbreuk doen aan het recht van uit andere lidstaten afkomstige ouders om zich als particulier in Duitsland te vestigen. Het risico op een fiscaal ongunstige behandeling indien zij hun kinderen verder in hun land van herkomst naar school willen laten gaan, kan hen er immers van afbrengen om zich in Duitsland te vestigen. Hun vestiging in deze lidstaat wordt hoe dan ook bemoeilijkt.
- 24 Bovendien kunnen ook Duitse staatsburgers worden benadeeld voor zover zij — niettegenstaande hun verhuizing naar een andere lidstaat — in Duitsland volledig aan de belasting onderworpen blijven en hebben besloten om hun kinderen in deze andere lidstaat naar een plaatselijke particuliere school, een Duitse school of een Europese school te sturen.
- 25 Ten slotte kunnen de in Duitsland wonende Duitse staatsburgers die hun kinderen naar in andere lidstaten gevestigde particuliere scholen sturen, zich ook beroepen op het algemene recht van vrij verkeer. De Commissie is immers van mening dat deze ouders van dit recht gebruik hebben gemaakt via hun kinderen, en dat het feit dat laatstgenoemden uitsluitend voor het volgen van een algemene schoolopleiding regelmatig in een andere lidstaat verblijven, daaraan niet in de weg staat.
- 26 Uit de bepalingen van artikel 12, eerste alinea, EG juncto artikel 18, lid 1, EG volgt dat de betrokken Duitse staatsburgers aangezien zij — minstens indirect — via hun kinderen gebruik hebben gemaakt van hun recht van vrij verkeer, aanspraak kunnen maken op dezelfde behandeling als die welke de andere Duitse staatsburgers genieten.
- 27 Deze inbreuken op artikel 18 EG zijn niet gerechtvaardigd.

- 28 De Commissie betoogt dienaangaande dat § 10, lid 1, punt 9, EStG geen objectief criterium bevat aan de hand waarvan kan worden bepaald welk type schoolgeld dat aan Duitse scholen en aan in een andere lidstaat gevestigde scholen werd betaald, voor de inkomstenbelasting kan worden afgetrokken. Deze bepaling stelt de aftrekbaarheid alleen afhankelijk van de omstandigheid dat de betrokken particuliere school in Duitsland is goedgekeurd of erkend. De beslissende voorwaarde voor aftrekbaarheid houdt verband met het feit dat de betrokken particuliere school in Duitsland is gevestigd. Elke in een andere lidstaat gevestigde school is automatisch uitgesloten van het voordeel van de aftrek, ongeacht het bedrag van het door deze school gevraagde schoolgeld, en dus zelfs indien de werking ervan grotendeels identiek is aan die van een in Duitsland erkende of goedgekeurde school.
- 29 Er is geen enkele objectieve reden om de toekenning van een belastingvoordeel afhankelijk te maken van het bezoeken van een particuliere school die is gevestigd op het grondgebied van de Bondsrepubliek Duitsland, waarbij het deze lidstaat conform het gemeenschapsrecht vrij staat om de aftrekbaarheid van schoolgeld te beperken tot bepaalde typen instellingen of tot een bepaald bedrag. Daartoe dient deze aftrekbaarheid gewoon te worden toegekend aan de hand van objectieve criteria en niet afhankelijk te zijn van de plaats waar de school is gevestigd.
- 30 De Commissie concludeert hieruit dat § 10, lid 1, punt 9, EStG inbreuk maakt op het algemene recht van vrij verkeer dat de Duitse staatsburgers en de andere burgers van de Unie aan artikel 18 EG ontnemen.
- 31 De Duitse regering komt op tegen de stelling dat § 10, lid 1, punt 9, EStG in strijd is met het algemene recht van vrij verkeer van de betrokken ouders. Wanneer de werkingssfeer van dit recht zou worden aangetast, zou deze inbreuk hoe dan ook gerechtvaardigd zijn gelet op de objectieve verschillen tussen de in deze bepaling van het EStG bedoelde Duitse particuliere scholen en de in een andere lidstaat gevestigde particuliere scholen.

Beoordeling door het Hof

- 32 Wat de toepasselijkheid van artikel 18 EG op de betrokken nationale regeling betreft, zij eraan herinnerd dat volgens vaste rechtspraak artikel 18 EG, dat algemeen uitdrukking geeft aan het recht van iedere burger van de Unie om op het grondgebied van de lidstaten vrij te reizen en te verblijven, een specifieke uitdrukking vindt in de bepalingen die het vrij verrichten van diensten waarborgen (arresten van 6 februari 2003, *Stylianakis*, C-92/01, Jurispr. blz. I-1291, punt 18, en 11 januari 2007, *ITC*, C-208/05, Jurispr. blz. I-181, punt 64).
- 33 Indien de betrokken nationale regeling binnen de werkingssfeer van artikel 49 EG valt, hoeft het Hof derhalve geen uitspraak te doen over de uitlegging van artikel 18 EG (zie reeds aangehaalde arresten *Stylianakis*, punt 20, en *ITC*, punt 65).
- 34 Over artikel 18, lid 1, EG behoeft dus alleen uitspraak te worden gedaan voor zover de aan de orde zijnde regeling niet binnen de werkingssfeer van artikel 49 EG valt.
- 35 Op dezelfde wijze vindt artikel 18 EG, dat het recht van iedere burger van de Unie om vrij op het grondgebied van de lidstaten te reizen en te verblijven op algemene wijze formuleert, in artikel 43 EG een bijzondere uitdrukking voor de vrijheid van vestiging en in artikel 39 EG voor het vrije verkeer van werknemers (arresten van 26 oktober 2006, *Commissie/Portugal*, C-345/05, Jurispr. blz. I-10633, punt 13, en 18 januari 2007, *Commissie/Zweden*, C-104/06, Jurispr. blz. I-671, punt 15).
- 36 Indien de aan de orde zijnde nationale regeling binnen de werkingssfeer van de artikelen 39 EG of 43 EG valt, hoeft het Hof derhalve geen uitspraak te doen over de uitlegging van artikel 18 EG.

- 37 Derhalve moet worden onderzocht, in de eerste plaats, of artikel 49 EG, waarop de opmerkingen van partijen hoofdzakelijk betrekking hebben, in de weg staat aan de nationale regeling van § 10, lid 1, punt 9, EStG (tweede grief), en in de tweede plaats, of de artikelen 39 EG en/of 43 EG in de weg staan aan een dergelijke regeling (eerste onderdeel van de eerste grief en derde grief).

De tweede grief: belemmering van het vrij verrichten van diensten

Argumenten van partijen

- 38 Volgens de Commissie vormt de regeling van § 10, lid 1, punt 9, EStG een belemmering van het recht van vrij verrichten van diensten van zowel de in Duitsland wonende belastingplichtigen die hun kinderen naar een in een andere lidstaat gevestigde particuliere school willen sturen, als de in een andere lidstaat gevestigde particuliere scholen die hun diensten aan de in Duitsland wonende belastingplichtigen willen aanbieden.
- 39 In de eerste plaats belemmert de omstreden regeling de zogenoemde „passieve” vrijheid van dienstverrichting (gebruikmaking van diensten), die door de rechtspraak al geruime tijd is erkend. Dit betreft de situatie waarin de ontvangers van de dienst, te weten de kinderen van de in Duitsland wonende belastingplichtigen, zich naar de dienstverrichter, in casu de in een andere lidstaat gevestigde particuliere school, begeven.
- 40 De zogenoemde „actieve” vrijheid van dienstverrichting, die de in andere lidstaten gevestigde particuliere scholen genieten, wordt eveneens geraakt. Door de omstreden aftrekregeling worden belastingplichtigen die hun kinderen naar een in een andere lidstaat gevestigde particuliere school sturen, benadeeld ten opzichte van

belastingplichtigen die kiezen voor een Duitse particuliere school. De in een andere lidstaat gevestigde particuliere instellingen hebben het derhalve moeilijker om hun diensten met succes aan Duitse klanten aan te bieden. Grensoverschrijdende dienstverrichtingen op het gebied van onderwijs en opleiding worden dus benadeeld ten opzichte van zuiver nationale dienstverrichtingen.

- 41 Volgens de Commissie kunnen onderwijs en opleiding van jongeren dienstverrichtingen zijn, zoals in de rechtspraak van het Hof wordt verklaard.
- 42 Uit de arresten van 27 september 1988, Humbel en Edel (263/86, Jurispr. blz. 5365, punt 18), en 7 december 1993, Wirth (C-109/92, Jurispr. blz. I-6447, punt 17) blijkt dat het wezenlijke kenmerk van een tegen vergoeding verrichte dienst bestaat in de betaling, door de leerling of door een derde, van schoolgeld dat grotendeels de kostprijs van het onderwijs dekt. Indien dit het geval is, vormt het aanbieden van onderwijs een commerciële activiteit.
- 43 Indien het daarentegen gaat om openbaar onderwijs waarmee de staat zijn sociale en politieke taak beoogt te vervullen, en dat grotendeels uit de staatskas wordt gefinancierd, is er geen sprake van een tegen vergoeding verrichte dienst. Het feit dat de leerling in voorkomend geval bijdraagt in de kosten door de betaling van schoolgeld, volstaat niet om dit onderwijs als een tegen vergoeding verrichte dienst te kunnen aanmerken.
- 44 Volgens de Commissie mag de beoordeling of de diensten tegen vergoeding worden verricht, niet uitsluitend worden gebaseerd op het onderzoek van de particuliere scholen die door de Duitse wettelijke regeling worden bevoordeeld, en moet tevens rekening worden gehouden met de situatie van in een andere lidstaat gevestigde particuliere scholen die zijn uitgesloten van het voordeel waarin § 10, lid 1, punt 9, EStG voorziet.

- 45 In de andere lidstaten vertoont de wijze waarop particuliere scholen zijn georganiseerd, soms aanzienlijke verschillen met de Duitse aanpak. Zo bestaan er particuliere scholen die zonder staatssteun in hun behoeften voorzien, of worden beheerd als ondernemingen met winstoogmerk. Deze instellingen verrichten ontegenzeggelijk diensten tegen vergoeding. Volgens de Commissie kan de regeling van § 10, lid 1, punt 9, EStG, doordat zij op algemene wijze de in een andere lidstaat gevestigde scholen uitsluit van het belastingvoordeel waarin zij voorziet, een belemmering vormen voor het grensoverschrijdende aanbod van diensten door deze in een andere lidstaat gevestigde scholen met een commercieel doel.
- 46 Het is niet van belang of een in een andere lidstaat gevestigde particuliere school al dan niet voldoet aan de vereisten van de Duitse regeling. Aangezien geen enkele van deze particuliere scholen kan voldoen aan de voorwaarden van § 10, lid 1, punt 9, EStG, is de Commissie van mening dat het nutteloos is om onderscheid te maken tussen de in een andere lidstaat gevestigde particuliere instellingen naargelang zij in theorie al dan niet vergelijkbaar zijn met de Duitse particuliere scholen, teneinde vast te stellen of zij al dan niet worden gediscrimineerd.
- 47 Instellingen die uitsluitend uit schoolgeld en economische nevenactiviteiten worden gefinancierd, en die derhalve ontegenzeggelijk diensten verrichten tegen vergoeding, maken hoe dan deel uit van de groep scholen die door de omstreden regeling worden benadeeld. De discriminatie waaronder zij lijden, komt neer op een schending van het vrij verrichten van diensten.
- 48 Volgens de Commissie is de inbreuk op het vrij verrichten van diensten niet gerechtvaardigd. Zij verwijst hiervoor naar haar betoog over het vrije verkeer in het algemeen en voegt hieraan toe dat de niet-nakoming van de uit artikel 49 EG voortvloeiende verplichtingen des te ernstiger is daar volgens artikel 149, lid 2, eerste en tweede streepje, EG de verspreiding van de talen der lidstaten en het bevorderen van de mobiliteit van studenten behoren tot de expliciete doelstellingen van de Europese Gemeenschap.

- 49 De Duitse regering betoogt primair dat er in casu geen sprake is van een belemmering van het vrij verrichten van diensten, daar de voorwaarden voor dit vrij verrichten van diensten niet zijn vervuld. Subsidiair betoogt zij dat een eventuele belemmering van het vrij verrichten van diensten hoe dan ook gerechtvaardigd is.
- 50 Volgens deze regering zijn in de eerste plaats de voorwaarden voor het vrij verrichten van diensten niet vervuld, omdat de scholen die voldoen aan de vereisten van § 10, lid 1, punt 9, EStG, geen diensten verrichten in de zin van het Verdrag.
- 51 Het vrij verrichten van diensten veronderstelt het bestaan van een economische activiteit, zoals blijkt uit de bewoordingen „tegen vergoeding” in artikel 50 EG. In het reeds aangehaalde arrest Humbel en Edel heeft het Hof echter geoordeeld dat het wezenlijke kenmerk van de vergoeding, dat erin bestaat dat zij de economische tegenprestatie voor de betrokken dienst vormt, ontbreekt bij cursussen die in het kader van het nationale onderwijsstelsel worden gegeven.
- 52 Volgens de Duitse regering volstaat het particuliere karakter van een school niet om te concluderen dat zij een economische activiteit uitoefent en diensten verricht in de zin van de artikelen 49 EG en 50 EG. Uit de rechtspraak van het Hof blijkt dat de omstandigheid dat ouders schoolgeld betalen om tot op zekere hoogte de werkingskosten van het stelsel te helpen dragen, niet relevant is om de uitgeoefende activiteit als dienstverrichting aan te merken (zie in die zin, reeds aangehaalde arresten Humbel en Edel, punt 19, en Wirth, punt 15).
- 53 Volgens de Duitse regering moet, gelet op de in de rechtspraak van het Hof geformuleerde beginselen, worden vastgesteld dat de in § 10, lid 1, punt 9, EStG bedoelde Duitse scholen geen diensten verrichten in de zin van de artikelen 49 EG

en 50 EG, en dat het onderwijs dat wordt verstrekt door de in een andere lidstaat gevestigde scholen die kunnen worden gelijkgesteld met genoemde scholen, evenmin een dienstverrichting in de zin van die artikelen vormt.

- 54 De Duitse regering voert in de tweede plaats aan dat een belemmering van het vrij verrichten van diensten hoe dan ook uit verschillende oogpunten gerechtvaardigd is.
- 55 Volgens haar kan uit het vrij verrichten van diensten niet de verplichting voortvloeien om onderwijsinstellingen te financieren die onder het onderwijsstelsel van een andere lidstaat vallen. Het onderwijsbeleid is een van de essentiële taken van iedere staat, en de structuur van die taken verschilt aanzienlijk van lidstaat tot lidstaat.
- 56 Aangezien de Bondsrepubliek Duitsland geen enkele invloed heeft op de organisatie van in een andere lidstaat gevestigde particuliere scholen, en met name op het onderwijsprogramma ervan, kan zij evenmin gehouden zijn om de werking van deze scholen te subsidiëren door af te zien van belastinginkomsten waarop zij recht heeft.
- 57 De Duitse regering voert tevens aan dat uit het beginsel van het vrij verrichten van diensten voor de Bondsrepubliek Duitsland niet de verplichting voortvloeit om het krachtens § 10, lid 1, punt 9, EStG toegekende belastingvoordeel uit te breiden tot schoolgeld betaald aan in een andere lidstaat gevestigde particuliere scholen. Het verschil in fiscale behandeling dat voortvloeit uit het ontbreken van een dergelijke verplichting, is gerechtvaardigd, omdat de in een andere lidstaat gevestigde scholen die een dienst verrichten in de zin van de artikelen 49 EG en 50 EG, objectieve verschillen vertonen met de Duitse scholen waarvan het bezoek recht geeft op het belastingvoordeel waarin § 10, lid 1, punt 9, EStG voorziet.

- 58 Ten eerste functioneren laatstgenoemde scholen niet zoals vennootschappen met een winstoogmerk, anders dan de in een andere lidstaat gevestigde particuliere scholen indien het vrij verrichten van diensten voor hen geldt. Dergelijke in een andere lidstaat gevestigde particuliere scholen komen juist overeen met de Duitse particuliere scholen die geen steun ontvangen via § 10, lid 1, punt 9, EStG. De beslissing van de Bondsrepubliek Duitsland om met deze bepaling alleen steun te verlenen aan de scholen die via hun onderwijsaanbod de opvoedkundige taak van de Staat tot uitvoering brengen, zijn opgenomen in het nationale onderwijsstelsel en hun taak dus niet met een winstoogmerk uitoefenen, kan niet worden omzeild met een beroep op het beginsel van het vrij verrichten van diensten.
- 59 Ten tweede meent de Duitse regering dat de regeling van § 10, lid 1, punt 9, EStG gelijkstaat met staatssteun die de kosten van de in deze bepaling bedoelde scholen ten dele dekt. Het Grundgesetz legt de Staat de verplichting op om genoemde scholen financieel te ondersteunen teneinde hun een compensatie te verlenen voor de eisen waaraan zij moeten voldoen. Deze steun bestaat grotendeels uit rechtstreekse subsidies. De betrokken scholen ontvangen zo ongeveer 80 % van het bedrag dat aan een vergelijkbare openbare school wordt betaald. § 10, lid 1, punt 9, EStG concretiseert deze grondwettelijke bijstandsverplichting, doordat het de Duitse Staat de mogelijkheid biedt om de genoemde scholen indirect te ondersteunen door de toekenning van belastingvoordelen voor schoolgeld.
- 60 In het geval van de in een andere lidstaat gevestigde particuliere scholen die diensten verrichten in de zin van de artikelen 49 EG en 50 EG, is er geen sprake van een verband tussen door de genoemde Staat opgelegde vereisten en een hiermee overeenstemmende overheidssteun. De Duitse Staat legt deze scholen geen enkele verplichting op, zodat hij evenmin verplicht is om hen financieel te ondersteunen.
- 61 Ten derde stelt de Bondsrepubliek Duitsland, dat zij, inzien zij verplicht zou zijn om het belastingvoordeel waarin § 10, lid 1, punt 9, EStG voorziet, toe te kennen ongeacht het bedrag van het gevraagde schoolgeld, scholen zou bevoordelen die wegens het hoge schoolgeld de leerlingen selecteren naargelang van het vermogen

van hun ouders. Bovendien zou zij deze scholen een steun moeten toekennen die hoger is dan de steun die de scholen ontvangen waarvan het bezoek recht geeft op het genoemde belastingvoordeel, aangezien dat schoolgeld aanzienlijk hoger zal zijn dan het schoolgeld dat door laatstgenoemde scholen wordt verlangd.

62 Ten vierde zou de verplichting om een belastingvoordeel toe te kennen voor schoolgeld betaald aan in een andere lidstaat gevestigde particuliere scholen leiden tot een aanzienlijke verhoging van het totale bedrag van de aftrek waarin § 10, lid 1, punt 9, EStG voorziet.

63 In het arrest van 15 maart 2005, *Bidar* (C-209/03, Jurispr. blz. I-2119, punt 56), heeft het Hof echter geoordeeld dat elke lidstaat ervoor mag zorgen dat de toekenning van steun ter dekking van de kosten van levensonderhoud van studenten uit andere lidstaten geen onredelijke last wordt die gevolgen kan hebben voor het totale bedrag dat deze staat als steun kan toekennen. De Duitse regering meent dat het een lidstaat op dezelfde wijze moet worden toegestaan om voor de toekenning van een belastingvoordeel bepaalde criteria vast te stellen die voorkomen dat dit voordeel tot beneden een bepaald — door de lidstaat noodzakelijk geacht — niveau dient te worden verminderd.

64 Ten vijfde is het belastingvoordeel dat wordt toegekend voor schoolgeld betaald aan bepaalde in Duitsland gevestigde particuliere scholen, gerechtvaardigd wegens het feit dat deze scholen goedgekeurd, toegelaten of erkend zijn. Wat de in een andere lidstaat gevestigde particuliere scholen betreft, bestaat er in beginsel echter geen hiermee overeenstemmende toelating, goedkeuring of erkenning (met uitzondering van het bijzondere geval van de in een andere lidstaat gevestigde Duitse scholen en Europese scholen). De door de Duitse onderwijsautoriteiten uitgeoefende controle is in beginsel beperkt tot de scholen die op het Duitse grondgebied zijn gevestigd.

Beoordeling door het Hof

- 65 Wat de toepasselijkheid van de verdragsbepalingen inzake het vrij verrichten van diensten op de omstreden belastingregeling betreft, zij er allereerst aan herinnerd dat, hoewel artikel 50, derde alinea, EG alleen melding maakt van de actieve vrijheid van dienstverrichting, in het kader waarvan de dienstverrichter zich verplaatst naar de ontvanger van de diensten, uit vaste rechtspraak blijkt dat het vrij verrichten van diensten de vrijheid van de ontvangers van de diensten omvat om zich te begeven naar een andere lidstaat waar de dienstverrichter zich bevindt, teneinde daar gebruik te maken van deze diensten (zie arrest van 31 januari 1984, *Luisi en Carbone*, 286/82 en 26/83, *Jurispr. blz.* 377, punten 10 en 16). In casu leidt de toepassing van de aan de orde zijnde nationale regeling tot de weigering van de betrokken lidstaat om belastingaftrek toe te staan voor het bezoek van een in een andere lidstaat gevestigde particuliere school. Het beginsel van het vrij verrichten van diensten ziet bijgevolg ook op de mogelijkheid om in te gaan op het onderwijsaanbod van een in een andere lidstaat gevestigde particuliere school.
- 66 Onderzocht moet evenwel worden of dit onderwijsaanbod neerkomt op het verrichten van diensten. Daarom moet worden nagegaan of onderwijs dat door een in een andere lidstaat gevestigde particuliere school wordt gegeven, neerkomt op „dienstverrichtingen welke gewoonlijk tegen vergoeding geschieden” in de zin van artikel 50, eerste alinea, EG.
- 67 In dit verband is echter reeds geoordeeld dat het wezenlijke kenmerk van de vergoeding in de zin van deze bepaling hierin bestaat dat zij de economische tegenprestatie voor de betrokken dienst vormt (zie reeds aangehaald arrest *Humbel en Edel*, punt 17, en de arresten van 12 juli 2001, *Smits en Peerbooms*, C-157/99, *Jurispr. blz.* I-5473, punt 58; 3 oktober 2002, *Danner*, C-136/00, *Jurispr. blz.* I-8147, punt 26; 22 mei 2003, *Freskot*, C-355/00, *Jurispr. blz.* I-5263, punt 55, alsook 26 juni 2003, *Skandia en Ramstedt*, C-422/01, *Jurispr. blz.* I-6817, punt 23).

- 68 Het Hof heeft aldus het onderwijs dat wordt gegeven door bepaalde instellingen die deel uitmaken van een openbaar onderwijsstelsel en volledig of hoofdzakelijk uit de staatskas worden gefinancierd, uitgesloten van het begrip „diensten” in de zin van artikel 50 EG (zie in die zin reeds aangehaalde arresten Humbel en Edel, punten 17 en 18, alsook Wirth, 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.
- 69 Daarentegen heeft het Hof geoordeeld dat onderwijs dat wordt gegeven door onderwijsinstellingen die hoofdzakelijk uit particuliere middelen worden gefinancierd, met name door studenten en hun ouders, diensten in de zin van artikel 50 EG vormen, daar het door deze instellingen nagestreefde doel er immers in bestaat, tegen vergoeding diensten aan te bieden (arrest Wirth, reeds aangehaald, punt 17).
- 70 Hierbij zij aangetekend dat deze particuliere financiering niet hoofdzakelijk door de leerlingen of hun ouders moet worden verricht. Volgens vaste rechtspraak verlangt artikel 50 EG immers niet dat de dienst wordt betaald door degene te wiens behoefte hij wordt verricht (zie met name arresten van 26 april 1988, Bond van Adverteerders e.a., 352/85, Jurispr. blz. 2085, punt 16; 11 april 2000, Deliège, C-51/96 en C-191/97, Jurispr. blz. I-2549, punt 56; Smits en Peerbooms, reeds aangehaald, punt 57, alsook Skandia en Ramstedt, reeds aangehaald, punt 24).
- 71 Vaststaat dat er in bepaalde lidstaten, naast de scholen die deel uitmaken van een openbaar onderwijsstelsel in het kader waarvan de staat zijn sociale, culturele en opvoedkundige taak vervult en dat hoofdzakelijk wordt gefinancierd uit de staatskas, tevens scholen bestaan die geen deel uitmaken van een dergelijk openbaar onderwijsstelsel en die hoofdzakelijk uit particuliere middelen worden gefinancierd.

- 72 Onderwijs dat door dergelijke scholen wordt verstrekt, moet als een tegen vergoeding verrichte dienst worden beschouwd.
- 73 Hieraan moet worden toegevoegd dat het voor de vaststelling of artikel 49 EG van toepassing is op de aan de orde zijnde nationale regeling, niet relevant is om te weten of de scholen die in de lidstaat van de ontvanger van de dienst — in casu de Bondsrepubliek Duitsland — zijn gevestigd en die in deze staat zijn goedgekeurd, toegelaten of erkend in de zin van de genoemde regeling, diensten verrichten in de zin van artikel 50, eerste alinea, EG. Alleen van belang is dat kan worden aangenomen dat de in een andere lidstaat gevestigde particuliere school diensten tegen vergoeding verricht.
- 74 Het Hof heeft in zijn arrest van 16 mei 2006, *Watts* (C-372/04, Jurispr. blz. I-4325, punt 90), inzake medische verstrekkingen — die dienstverrichtingen zijn — immers geoordeeld dat artikel 49 EG van toepassing is op de situatie van een in het Verenigd Koninkrijk wonende patiënte wier gezondheidstoestand behandeling in een ziekenhuis vereiste en die zich naar een andere lidstaat had begeven om daar de betrokken behandeling tegen vergoeding te ondergaan, en vervolgens de nationale gezondheidsdienst om vergoeding hiervan heeft verzocht, ofschoon het nationale gezondheidsstelsel van het Verenigd Koninkrijk voorzag in kosteloze identieke verstrekkingen.
- 75 Het Hof heeft in punt 91 van dat arrest geoordeeld dat, zonder dat in casu hoeft te worden uitgemaakt of de behandeling in een ziekenhuis die wordt verstrekt in het kader van een nationaal gezondheidsstelsel als aan de orde in het geding dat tot het genoemde arrest heeft geleid, op zich reeds moet worden aangemerkt als een dienstverrichting in de zin van de verdragsbepalingen inzake het vrij verrichten van diensten, moet worden vastgesteld dat deze bepalingen van toepassing zijn op een situatie waarin een persoon wiens gezondheidstoestand behandeling in een ziekenhuis vereist, zich naar een andere lidstaat begeeft en aldaar tegen vergoeding deze behandeling ondergaat.

- 76 Hieruit vloeit voort dat artikel 49 EG van toepassing is op de aan de orde zijnde nationale regeling, aangezien de particuliere school waarnaar belastingplichtigen van een bepaalde lidstaat hun kinderen sturen, in een andere lidstaat is gevestigd, en aangezien kan worden aangenomen dat deze school diensten tegen vergoeding verricht, dat wil zeggen hoofdzakelijk uit particuliere middelen wordt gefinancierd.
- 77 Nagegaan moet worden of in dergelijke omstandigheden de aan de orde zijnde belastingregeling, zoals de Commissie stelt, een belemmering van het vrij verrichten van diensten vormt.
- 78 Dienaangaande zij erop gewezen dat die regeling de toekenning van een belastingaftrek afhankelijk stelt van de voorwaarde dat het schoolgeld is betaald aan particuliere scholen die zijn goedgekeurd door de Duitse Staat of die naar het toepasselijke deelstaatrecht zijn toegelaten of erkend, hetgeen reeds veronderstelt dat zij in Duitsland zijn gevestigd.
- 79 Deze regeling sluit voor in Duitsland aan de belasting onderworpen belastingplichtigen op algemene wijze de mogelijkheid uit om een deel van het schoolgeld voor het bezoek van hun kinderen aan een buiten het Duitse grondgebied gevestigde particuliere school van hun belastbare inkomsten af te trekken, met uitzondering van het schoolgeld dat in een andere lidstaat werd betaald aan door de Ständige Konferenz erkende Duitse scholen of aan Europese scholen, terwijl deze mogelijkheid bestaat voor schoolgeld dat werd betaald aan bepaalde Duitse particuliere scholen. Zij brengt voor deze belastingplichtigen dus een zwaardere fiscale last mee wanneer dezen hun kinderen naar een in een andere lidstaat gevestigde particuliere school sturen, en niet naar een op het nationale grondgebied gevestigde particuliere school.

- 80 De regeling van § 10, lid 1, punt 9, EStG leidt ertoe dat in Duitsland wonende belastingplichtigen ervan worden afgebracht om hun kinderen naar in een andere lidstaat gevestigde scholen te sturen. Zij belemmert verder ook het onderwijsaanbod van in andere lidstaten gevestigde particuliere onderwijsinstellingen dat is gericht op kinderen van in Duitsland wonende belastingplichtigen.
- 81 Een dergelijke regeling belemmert de in artikel 49 EG gewaarborgde vrijheid van dienstverrichting. Dit artikel verzet zich immers tegen de toepassing van elke nationale regeling die ertoe leidt, dat het verrichten van diensten tussen lidstaten moeilijker wordt dan het verrichten van diensten binnen een enkele lidstaat (zie met name arresten van 28 april 1998, *Safir*, C-118/96, Jurispr. blz. I-1897, punt 23; *Smits en Peerbooms*, reeds aangehaald, punt 61; *Danner*, reeds aangehaald, punt 29; 4 maart 2004, *Commissie/Frankrijk*, C-334/02, Jurispr. blz. I-2229, punt 23; *Watts*, reeds aangehaald, punt 94, en 19 april 2007, *Stamatelaki*, C-444/05, Jurispr. blz. I-3185, punt 25).
- 82 Aangezien het bestaan van een beperking van het vrij verrichten van diensten werd aangetoond, moet worden onderzocht of deze objectief kan worden gerechtvaardigd.
- 83 De Duitse regering voert diverse argumenten ter rechtvaardiging van deze belemmering aan.
- 84 In de eerste plaats wordt een eventuele belemmering van het vrij verrichten van diensten volgens de Duitse regering gerechtvaardigd door het feit dat uit het beginsel van het vrij verrichten van diensten geen verplichting kan voortvloeien om het belastingvoordeel dat wordt toegekend aan bepaalde scholen die onder het onderwijsstelsel van een lidstaat vallen, uit te breiden tot scholen die van een andere lidstaat afhangen (zie punt 55 van het onderhavige arrest).

- 85 Dienaangaande zij erop gewezen dat § 10, lid 1, punt 9, EStG betrekking heeft op de fiscale behandeling van schoolgeld. Volgens vaste rechtspraak behoren de directe belastingen weliswaar tot de bevoegdheid van de lidstaten, maar zijn deze verplicht die bevoegdheid in overeenstemming met het gemeenschapsrecht uit te oefenen (zie met name arrest Danner, reeds aangehaald, punt 28; arresten van 12 december 2006, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, C-374/04, Jurispr. blz. I-11673, punt 36, en 13 maart 2007, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, C-524/04, Jurispr. blz. I-2107, punt 25).
- 86 Ofschoon het gemeenschapsrecht de bevoegdheid van de lidstaten ter zake van, enerzijds, de inhoud van het onderwijs en de opzet van het onderwijsstelsel alsook de culturele en taalkundige verscheidenheid (artikel 149, lid 1, EG) en, anderzijds, de inhoud en de opzet van de beroepsopleiding (artikel 150, lid 1, EG) niet aantast, moeten de lidstaten niettemin bij de uitoefening van deze bevoegdheid het gemeenschapsrecht, inzonderheid de bepalingen inzake het vrij verrichten van diensten, eerbiedigen (zie, *mutatis mutandis*, arrest Watts, reeds aangehaald, punten 92 en 147).
- 87 Wat overigens het argument van de Duitse regering betreft, dat een lidstaat niet gehouden kan zijn om scholen die onder het onderwijsstelsel van een andere lidstaat vallen, te subsidiëren, volstaat de vaststelling dat § 10, lid 1, punt 9, EStG niet voorziet in een rechtstreekse subsidiëring van de betrokken scholen door de Duitse Staat, maar in de toekenning aan de ouders van een belastingvoordeel voor het schoolgeld dat zij aan de genoemde scholen hebben betaald.
- 88 In de tweede plaats is de weigering om het belastingvoordeel van § 10, lid 1, punt 9, EStG uit te breiden tot schoolgeld dat is betaald aan in een andere lidstaat gevestigde particuliere scholen, volgens de Duitse regering gerechtvaardigd omdat de in dat artikel bedoelde Duitse scholen en de in een andere lidstaat gevestigde particuliere scholen die een dienst verrichten in de zin van de artikelen 49 EG en 50 EG, zich niet in een objectief vergelijkbare situatie bevinden (zie punt 57 van het onderhavige arrest).

- 89 Zo geldt voor de in § 10, lid 1, punt 9, EStG bedoelde scholen de verplichting van artikel 7, lid 4, van het Grundgesetz om een selectie van de leerlingen naargelang van het vermogen van hun ouders te vermijden, zodat het schoolgeld wordt bepaald op een niveau dat niet volstaat om de kosten van deze scholen te dekken en er op de Duitse Staat een overeenkomstige verplichting tot financiële ondersteuning van deze scholen rust. In het geval van de in een andere lidstaat gevestigde particuliere scholen die diensten verrichten in de zin van de artikelen 49 EG en 50 EG, is er geen sprake van een verband tussen de door de staat opgelegde vereisten en een hiermee overeenstemmende overheidssteun (zie punt 60 van het onderhavige arrest). De uitbreiding van het belastingvoordeel tot het schoolgeld betaald voor het bezoek van scholen die niet voldoen aan de voorschriften van § 10, lid 1, punt 9, EStG zou indruisen tegen de in artikel 7, lid 4, van het Grundgesetz gestelde eis om selectie van de leerlingen naargelang van het vermogen van hun ouders te vermijden (zie punt 61 van het onderhavige arrest).
- 90 Deze argumenten kunnen niet worden aanvaard. Er zij immers op gewezen dat § 10, lid 1, punt 9, EStG de aftrekbaarheid van een deel van het schoolgeld afhankelijk stelt van het feit dat de betrokken particuliere school in Duitsland is goedgekeurd, toegelaten of erkend, zonder een objectief criterium vast te stellen aan de hand waarvan kan worden bepaald welk type van door Duitse scholen gevraagd schoolgeld aftrekbaar is.
- 91 Hieruit vloeit voort dat elke particuliere school die in een andere lidstaat is gevestigd, alleen wegens het feit dat zij niet in Duitsland is gevestigd, automatisch is uitgesloten van het aan de orde zijnde belastingvoordeel, ongeacht of zij voldoet aan bepaalde criteria, zoals het vragen van schoolgeld ten belope van een bedrag dat geen selectie van de leerlingen naargelang van het vermogen van hun ouders in de hand werkt.
- 92 Ter rechtvaardiging van de belemmering van het vrij verrichten van diensten die de aan de orde zijnde nationale regeling vormt, voert de Duitse regering tevens aan, onder verwijzing naar het reeds aangehaalde arrest Bidar, dat het een lidstaat is toegestaan om voor de toekenning van steun of van een belastingvoordeel bepaalde criteria vast te stellen die voorkomen dat deze steun of dit voordeel tot beneden een bepaald — door de lidstaat noodzakelijk geacht — niveau dient te worden verminderd (zie punten 62 en 63 van het onderhavige arrest).

- 93 Volgens de Duitse regering dienen de in dat arrest uiteengezette argumenten inzake de toekenning van steun om de kosten van levensonderhoud van studenten te dekken en inzake het vrije verkeer van de burgers van de Unie te worden bekeken tegen een algemene achtergrond, in die zin dat bij beperkte overheidsmiddelen, wanneer er meer aftrekken worden toegestaan, de aan particulieren toegekende individuele voordelen kleiner moeten worden teneinde een fiscaal neutrale operatie te waarborgen. Dienaangaande voert de Duitse regering aan dat uitbreiding van de werkingssfeer van § 10, lid 1, punt 9, EStG tot schoolgeld dat is betaald aan bepaalde in een andere lidstaat gevestigde scholen, bijkomende lasten voor de staatskas zou meebrengen.
- 94 Een dergelijk argument kan echter om de volgende redenen niet slagen.
- 95 Om te beginnen is volgens vaste rechtspraak van het Hof het vermijden van vermindering van belastinginkomsten niet een van de in artikel 46 EG juncto artikel 55 EG genoemde gronden, en kan dit evenmin worden beschouwd als een dwingende reden van algemeen belang.
- 96 Wat vervolgens het argument van de Duitse regering betreft, dat elke lidstaat ervoor mag zorgen dat de toekenning van steun met betrekking tot schoolgeld geen onredelijke last wordt die gevolgen kan hebben voor het totale bedrag van de steun die deze staat kan toekennen, blijkt uit de door deze regering verstrekte inlichtingen dat de overdreven financiële last die — volgens haar — zou worden gecreëerd indien de belastingaftrek zou worden uitgebreid tot schoolgeld dat is betaald aan bepaalde in een andere lidstaat gevestigde scholen, voortvloeit uit het feit dat de indirect aan deze scholen toegekende steun veel hoger zou zijn dan de steun die wordt betaald aan onderwijsinstellingen die zijn goedgekeurd, toegelaten of erkend in Duitsland, aangezien de in een andere lidstaat gevestigde scholen zichzelf moeten financieren door middel van hoge schoolgeldbedragen.

- 97 Zelfs al zou de redenering van het reeds aangehaalde arrest Bidar kunnen worden toegepast op een belastingvoordeel inzake schoolgeld, moet er dienaangaande op worden gewezen, zoals de Commissie heeft betoogd, dat het doel dat wordt nagestreefd met de weigering om de aan de orde zijnde belastingaftrek toe te staan voor schoolgeld dat werd betaald aan in een andere lidstaat gevestigde scholen — namelijk garanderen dat de werkingskosten van particuliere scholen worden gedekt zonder dat dit leidt tot een onredelijke last voor de Staat — conform de in het arrest Bidar gevolgde zienswijze zou kunnen worden bereikt met minder vergaande middelen.
- 98 Zoals de advocaat-generaal in punt 62 van haar conclusie heeft opgemerkt, staat het een lidstaat immers vrij om, teneinde een overdreven financiële last te vermijden, de aftrekbaarheid van schoolgeld te beperken tot een bepaald bedrag dat overeenstemt met de belastingaftrek die deze staat, rekening houdend met zekere waarden die hem eigen zijn, toekent voor het volgen van onderwijs op zijn grondgebied, hetgeen een minder vergaand middel is dan de weigering van de betrokken belastingaftrek.
- 99 Ten slotte lijkt het hoe dan ook in strijd met het evenredigheidsbeginsel om de belastingaftrek waarin § 10, lid 1, punt 9, EStG voorziet, volkomen uit te sluiten voor schoolgeld dat door in Duitsland aan de inkomstenbelasting onderworpen belastingplichtigen is betaald aan in een andere lidstaat dan de Bondsrepubliek Duitsland gevestigde scholen. Hierdoor wordt het schoolgeld dat door genoemde belastingplichtigen aan in een andere lidstaat gevestigde scholen is betaald, immers uitgesloten van de betrokken belastingaftrek, ongeacht of deze scholen voldoen aan objectieve criteria die zijn gebaseerd op beginselen die eigen zijn aan elke lidstaat, en aan de hand waarvan kan worden vastgesteld, welke types schoolgeld recht geven op de genoemde belastingaftrek.
- 100 Bijgevolg moet de tweede door de Commissie ter ondersteuning van haar beroep aangevoerde grief gegrond worden verklaard en moet worden vastgesteld dat in een situatie waarin in Duitsland aan de inkomstenbelasting onderworpen belastingplichtigen hun kinderen naar een in een andere lidstaat gevestigde school sturen die

hoofdzakelijk uit particuliere middelen wordt gefinancierd, de Bondsrepubliek Duitsland, door schoolgeld voor het bezoek van een dergelijke school op algemene wijze uit te sluiten van de aftrek als buitengewone uitgaven bedoeld in § 10, lid 1, punt 9, EStG, de krachtens artikel 49 EG op haar rustende verplichtingen niet is nagekomen.

Het eerste onderdeel van de eerste grief en de derde grief: respectievelijk belemmering van het vrije verkeer van werknemers en belemmering van de vrijheid van vestiging

Argumenten van partijen

- 101 Volgens de Commissie maakt de regeling van § 10, lid 1, punt 9, EStG inbreuk op de rechten die de betrokken belastingplichtigen ontnemen aan het vrije verkeer van werknemers en de vrijheid van vestiging (eerste onderdeel van de eerste grief).
- 102 Enerzijds kan deze regeling inbreuk maken op het recht van uit andere lidstaten afkomstige ouders om in Duitsland een werkzaamheid in loondienst uit te oefenen (artikel 39 EG) en zich er als zelfstandige te vestigen (artikel 43 EG). Het feit dat zij het gevaar lopen om uit fiscaal oogpunt minder gunstig te worden behandeld wanneer zij hun kinderen verder in hun staat van herkomst naar school willen laten gaan, kan hen er immers van afbrengen om zich in Duitsland te vestigen of daar als grensarbeider te werken. Het zou voor deze ouders hoe dan ook moeilijker zijn om zich in Duitsland te vestigen of daar te werken.
- 103 Anderzijds worden Duitse staatsburgers die niettegenstaande hun verhuizing naar een andere lidstaat in Duitsland volledig aan de belasting onderworpen blijven, eveneens benadeeld wanneer zij besloten hebben om hun kinderen in deze andere lidstaat naar een plaatselijke particuliere school te sturen.

104 Deze inbreuken op de artikelen 39 EG en 43 EG zijn niet gerechtvaardigd.

105 De Commissie betoogt dienaangaande dat § 10, lid 1, punt 9, EStG geen objectief criterium bevat aan de hand waarvan kan worden bepaald in welke gevallen schoolgeld dat aan Duitse scholen en aan in een andere lidstaat gevestigde scholen werd betaald, kan worden afgetrokken. Deze bepaling stelt de aftrekbaarheid van dit schoolgeld alleen afhankelijk van de omstandigheid dat de betrokken particuliere school in Duitsland is goedgekeurd of erkend. De beslissende voorwaarde voor aftrekbaarheid houdt dus verband met het feit dat de betrokken particuliere school in Duitsland is gevestigd. Elke in een andere lidstaat gevestigde school is automatisch uitgesloten van de aftrek, ongeacht het bedrag van het door deze school gevraagde schoolgeld, en dus zelfs indien de werking ervan grotendeels identiek is aan die van een in Duitsland erkende of goedgekeurde particuliere school.

106 Er is geen enkele objectieve reden om de toekenning van een belastingvoordeel afhankelijk te maken van het bezoeken van een particuliere school die is gevestigd op het grondgebied van de Bondsrepubliek Duitsland, waarbij het deze lidstaat conform het gemeenschapsrecht vrij staat om de aftrekbaarheid van schoolgeld te beperken tot bepaalde typen instellingen of tot een bepaald bedrag. Daartoe dient deze aftrekbaarheid gewoon te worden toegekend aan de hand van objectieve criteria en niet afhankelijk te zijn van de plaats waar de school is gevestigd.

107 In dezelfde zin betoogt de Commissie in haar derde grief dat de regeling van § 10, lid 1, punt 9, EStG de vrijheid van vestiging van in een andere lidstaat gevestigde particuliere scholen belemmert. Volgens haar verplicht deze regeling genoemde scholen om zich in Duitsland te vestigen door in deze lidstaat minstens een filiaal te openen. De genoemde scholen kunnen het statuut van een door de Staat goedgekeurde of een naar het deelstaatrecht in kwestie toegelaten vervangende school, dan wel het statuut van een naar deelstaatrecht erkende aanvullende school voor algemeen vormend onderwijs immers uitsluitend verwerven wanneer zij hun

diensten vanaf het Duitse grondgebied aanbieden. Om uit mededingingsoogpunt niet te worden benadeeld ten opzichte van de Duitse particuliere instellingen, zouden deze scholen zich op dit grondgebied moeten vestigen.

108 Deze beperking van de keuze van vestigingsplaats komt volgens de Commissie neer op een met artikel 43 EG strijdig verschil in behandeling dat niet gerechtvaardigd is.

109 De Commissie concludeert hieruit dat § 10, lid 1, punt 9, EStG het in artikel 39 EG neergelegde vrije verkeer van werknemers en de in artikel 43 EG neergelegde vrijheid van vestiging belemmert.

110 De Duitse regering betwist de stelling dat § 10, lid 1, punt 9, EStG inbreuk maakt op het vrije verkeer van werknemers en op de vrijheid van vestiging. Wanneer de werkingssfeer van deze vrijheden zou worden aangetast, zou deze inbreuk hoe dan ook objectief gerechtvaardigd zijn, gelet op de hierboven uiteengezette objectieve verschillen tussen de in deze bepaling van het EStG bedoelde Duitse particuliere scholen en de in een andere lidstaat gevestigde particuliere scholen.

111 De Duitse regering betwist eveneens dat inbreuk wordt gemaakt op de vrijheid van vestiging van in een andere lidstaat gevestigde scholen. Zij ziet niet in hoe deze vrijheid door de omstreden aftrekgeregeling wordt aangetast. Wanneer evenwel moet worden aangenomen dat er sprake is van een inbreuk op genoemde vrijheid, zou deze inbreuk hoe dan ook objectief gerechtvaardigd zijn, gelet op de hierboven vermelde verschillen tussen de in § 10, lid 1, punt 9, EStG bedoelde Duitse particuliere scholen en de in een andere lidstaat gevestigde particuliere scholen.

Beoordeling door het Hof

- 112 Onderzocht moet worden of de artikelen 39 EG en 43 EG in de weg staan aan de regeling van § 10, lid 1, punt 9, EStG.
- 113 Met het eerste onderdeel van haar eerste grief betoogt de Commissie dat een dergelijke regeling, die de betrokken belastingplichtigen uit fiscaal oogpunt benadeelt, zowel nadelige gevolgen heeft voor de uit een andere lidstaat afkomstige werknemers of de belastingplichtigen die een zelfstandige activiteit uitoefenen die zich om privéredenen in Duitsland hebben gevestigd en hun kinderen verder in hun staat van herkomst naar school willen laten gaan, als voor de Duitse belastingplichtigen die wegens hun verhuizing naar een andere lidstaat hun kinderen aldaar in een particuliere school hebben ingeschreven. Deze regeling is op dit punt in strijd met de artikelen 39 EG en 43 EG.
- 114 De verdragsbepalingen inzake het vrije verkeer van personen beogen het de gemeenschapsonderdanen gemakkelijker te maken, om het even welk beroep uit te oefenen op het gehele grondgebied van de Gemeenschap, en staan in de weg aan maatregelen die deze onderdanen minder gunstig behandelen wanneer zij op het grondgebied van een andere lidstaat een economische activiteit willen uitoefenen (zie arresten van 15 september 2005, Commissie/Denemarken, C-464/02, Jurispr. blz. I-7929, punt 34 en aldaar aangehaalde rechtspraak; Commissie/Portugal, reeds aangehaald, punt 15, en Commissie/Zweden, reeds aangehaald, punt 17).
- 115 Bepalingen die een onderdaan van een lidstaat beletten of ervan weerhouden, zijn staat van herkomst te verlaten om zijn recht van vrij verkeer uit te oefenen, leveren derhalve belemmeringen van deze vrijheid op, zelfs wanneer zij onafhankelijk van de nationaliteit van de betrokken werknemers van toepassing zijn (reeds aangehaalde arresten Commissie/Denemarken, punt 35; Commissie/Portugal, punt 16, en Commissie/Zweden, punt 18).

- 116 Zoals de advocaat-generaal in punt 83 van haar conclusie heeft opgemerkt, benadeelt § 10, lid 1, punt 9, EStG in casu met name de werknemers en zelfstandigen die naar Duitsland zijn verhuisd of daar werken en wier kinderen in een andere lidstaat een school blijven bezoeken die schoolgeld verlangt. Volgens § 1, lid 1, eerste zin, EStG zijn de in Duitsland wonende werknemers aldaar onbeperkt aan de inkomstenbelasting onderworpen. Overeenkomstig § 1, lid 3, EStG kunnen grensarbeiders die in Duitsland werken zonder er te wonen, op verzoek eveneens onbeperkt aan de inkomstenbelasting worden onderworpen. Volgens § 10, lid 1, punt 9, EStG komt geen enkel van deze personen in aanmerking voor de bijzondere aftrek voor een deel van het betaalde schoolgeld, terwijl dit mogelijk zou zijn wanneer hun kinderen naar een school in Duitsland zouden gaan.
- 117 Dit verschil in behandeling kan het voor genoemde werknemers moeilijker maken om de rechten uit te oefenen die zij aan de artikelen 39 EG of 43 EG ontleen.
- 118 § 10, lid 1, punt 9, EStG kan Duitse belastingplichtigen ook benadelen wanneer dezen verhuizen naar een andere lidstaat waarin hun kinderen een school bezoeken die schoolgeld verlangt.
- 119 In de regel zijn deze Duitse staatsburgers niet langer belastingplichtig in Duitsland wanneer zij uit deze lidstaat verhuizen, zodat zij niet langer nadeel kunnen ondervinden van de toepassing van de aan de orde zijnde belastingregeling. Volgens § 1, lid 2, EStG, geldt deze regel echter niet voor ambtenaren die in een andere lidstaat werken en, volgens artikel 14 van het Protocol van 8 april 1965 betreffende de voorrechten en immuniteiten van de Europese Gemeenschappen (PB 1967, 152, blz. 13), is deze regel evenmin van toepassing op de ambtenaren van de Europese Gemeenschappen. Wanneer dergelijke ambtenaren die de Duitse nationaliteit bezitten, hun kinderen naar in een andere lidstaat gevestigde scholen sturen die schoolgeld verlangen — met uitzondering evenwel van de Duitse scholen en van de Europese scholen — komen zij volgens § 10, lid 1, punt 9, EStG niet in aanmerking voor de aftrek van een deel van het betaalde schoolgeld van hun belastbare inkomsten.

- 120 Om de in de punten 85 tot en met 99 van het onderhavige arrest genoemde redenen wordt een dergelijke ongelijke behandeling niet gerechtvaardigd door de argumenten die de Duitse regering ter rechtvaardiging van de belemmering van een fundamentele vrijheid heeft aangevoerd.
- 121 Derhalve moet worden geconcludeerd dat het eerste onderdeel van de eerste grief van de Commissie gegrond is, en moet worden vastgesteld dat de Bondsrepubliek Duitsland, door schoolgeld betaald aan in een andere lidstaat gevestigde scholen op algemene wijze uit te sluiten van de aftrek bedoeld in § 10, lid 1, punt 9, EStG, de krachtens de artikelen 39 EG en 43 EG op haar rustende verplichtingen niet is nagekomen.
- 122 Met betrekking tot de derde grief, schending van de vrijheid van vestiging van in andere lidstaten gevestigde particuliere scholen, dient erop te worden gewezen, zoals de advocaat-generaal in punt 85 van haar conclusie heeft gedaan, dat de omstandigheid dat § 10, lid 1, punt 9, EStG de fiscale aftrekbaarheid van schoolgeld laat afhangen van de plaats waar de school is gevestigd, de vrijheid van vestiging van in andere lidstaten gevestigde particuliere scholen niet rechtstreeks aantast. Deze omstandigheid op zich maakt het voor deze scholen niet moeilijker om zich in Duitsland te vestigen.
- 123 De derde grief van de Commissie dient dus te worden afgewezen.

Het tweede onderdeel van het eerste middel: inbreuk op het algemene recht van vrij verkeer van de burgers van de Unie

- 124 De aan de orde zijnde nationale regeling moet nog worden getoetst aan artikel 18, lid 1, EG met betrekking tot alle situaties die niet binnen de werkingssfeer van de artikelen 39 EG, 43 EG en 49 EG vallen.

- 125 Volgens de rechtspraak van het Hof dient de hoedanigheid van burger van de Unie de primaire hoedanigheid van de staatsburgers van de lidstaten te zijn, en verleent zij degenen onder deze staatsburgers die zich in dezelfde situatie bevinden, ongeacht hun nationaliteit en onverminderd de uitdrukkelijk vastgestelde uitzonderingen, ter zake van de werkingssfeer *ratione materiae* van het Verdrag aanspraak op een gelijke behandeling rechtens (zie, met name, arresten van 20 september 2001, Grzelczyk, C-184/99, Jurispr. blz. I-6193, punt 31; 11 juli 2002, D’Hoop, C-224/98, Jurispr. blz. I-6191, punt 28; 2 oktober 2003, Garcia Avello, C-148/02, Jurispr. blz. I-11613, punten 22 en 23, en 29 april 2004, Pusa, C-224/02, Jurispr. blz. I-5763, punt 16).
- 126 Tot de situaties die binnen de werkingssfeer van het gemeenschapsrecht vallen, behoren die waarin gebruik wordt gemaakt van de door het Verdrag gewaarborgde fundamentele vrijheden, met name van de in artikel 18 EG neergelegde vrijheid om op het grondgebied van de lidstaten te reizen en te verblijven (zie met name reeds aangehaalde arresten Grzelczyk, punt 33; D’Hoop, punt 29; Garcia Avello, punt 24, en Pusa, punt 17).
- 127 Aangezien een burger van de Unie in elke lidstaat recht heeft op dezelfde behandeling rechtens als de staatsburgers van deze lidstaat die zich in dezelfde situatie bevinden, zou het onverenigbaar zijn met het beginsel van het vrije verkeer indien deze burger in de lidstaat waarvan hij de nationaliteit heeft, minder gunstig wordt behandeld dan wanneer hij geen gebruik zou hebben gemaakt van de door het Verdrag verleende rechten inzake vrij verkeer (reeds aangehaalde arresten D’Hoop, punt 30, en Pusa, punt 18).
- 128 Deze rechten kunnen hun volle werking immers niet ontplooiën indien een staatsburger van een lidstaat ervan kan worden afgebracht, deze rechten uit te oefenen, door belemmeringen die worden opgeworpen door een nationale regeling die hem benadeelt wegens het feit dat hij deze rechten heeft uitgeoefend (zie in die zin arresten van 7 juli 1992, Singh, C-370/90, Jurispr. blz. I-4265, punt 23; D’Hoop, reeds aangehaald, punt 31, en Pusa, reeds aangehaald, punt 19).

- 129 Door zich naar een andere lidstaat te begeven om daar naar school te gaan, maken de kinderen van de betrokken Duitse staatsburgers gebruik van hun recht van vrij verkeer. Uit het arrest van 19 oktober 2004, Zhu en Chen (C-200/02, Jurispr. blz. I-9925, punt 20), blijkt immers dat zelfs een kind van jonge leeftijd zich op de door het gemeenschapsrecht gewaarborgde rechten van vrij verkeer en verblijf kan beroepen.
- 130 De aan de orde zijnde nationale regeling leidt tot een verschil in behandeling tussen de in Duitsland aan de inkomstenbelasting onderworpen belastingplichtigen die hun kinderen naar een in deze lidstaat gevestigde school sturen, en die welke hun kinderen naar een in een andere lidstaat gevestigde school sturen.
- 131 Aangezien zij de toekenning van een belastingaftrek voor schoolgeld afhankelijk stelt van de voorwaarde dat het schoolgeld werd betaald aan een in Duitsland gevestigde particuliere school die aan bepaalde voorwaarden voldoet, en leidt tot de weigering om de genoemde aftrek toe te kennen aan de ouders van kinderen die naar een school in een andere lidstaat gaan, benadeelt de aan de orde zijnde nationale regeling de kinderen van bepaalde Duitse staatsburgers op de enkele grond dat zij hun recht van vrij verkeer hebben uitgeoefend door zich naar een andere lidstaat te begeven om daar onderwijs te volgen.
- 132 Volgens vaste rechtspraak vormt een nationale wettelijke regeling die bepaalde eigen staatsburgers benadeelt op de enkele grond dat zij hun recht om in een andere lidstaat te reizen hebben uitgeoefend, echter een beperking van de vrijheden die elke burger van de Unie op grond van artikel 18, lid 1, EG geniet (arresten van 18 juli 2006, De Cuyper, C-406/04, Jurispr. blz. I-6947, punt 39, alsook 26 oktober 2006, Tas-Hagen en Tas, C-192/05, Jurispr. blz. I-10451, punt 31).
- 133 Een dergelijke beperking is naar gemeenschapsrecht alleen gerechtvaardigd indien zij is gebaseerd op objectieve overwegingen die losstaan van de nationaliteit van de betrokken personen, en evenredig is aan de door het nationale recht nagestreefde

legitieme doelstelling (reeds aangehaalde arresten D’Hoop, punt 36; De Cuyper, punt 40, alsook Tas-Hagen en Tas, punt 33).

134 Er zij op gewezen dat de Duitse regering, ter rechtvaardiging van het feit dat de aan de orde zijnde regeling een belemmering van het vrij verrichten van diensten vormt, de in de punten 55 tot en met 64 van het onderhavige arrest uiteengezette argumenten heeft aangevoerd. Zij heeft met name verwezen naar de analyse die het Hof in het reeds aangehaalde arrest Bidar voor de uitlegging van artikel 18 EG heeft verricht.

135 In punt 56 van dat arrest heeft het Hof geoordeeld dat elke lidstaat ervoor mag zorgen dat de toekenning van steun ter dekking van de kosten van levensonderhoud van studenten uit andere lidstaten geen onredelijke last wordt die gevolgen kan hebben voor het totale bedrag dat deze staat als steun kan toekennen.

136 Zelfs al zou dezelfde redenering kunnen worden toegepast met betrekking tot een belastingvoordeel voor schoolgeld, is de regeling van § 10, lid 1, punt 9, EStG hoe dan ook onevenredig ten opzichte van het ermee nagestreefde doel om dezelfde redenen als die welke in punt 99 van het onderhavige arrest zijn uiteengezet in het kader van de toetsing van deze regeling aan het beginsel van het vrij verrichten van diensten.

137 Hieruit vloeit voort dat met betrekking tot een situatie waarin de kinderen van belastingplichtigen van een lidstaat in een andere lidstaat een school bezoeken waarvan de activiteiten niet onder artikel 49 EG vallen, § 10, lid 1, punt 9, EStG ertoe leidt dat die kinderen op ongerechtvaardigde wijze worden benadeeld ten opzichte van kinderen die geen gebruik hebben gemaakt van hun recht van vrij verkeer door naar een school in een andere lidstaat te gaan om daar onderwijs te volgen, en inbreuk maakt op de door artikel 18, lid 1, EG aan die kinderen toegekende rechten.

138 In deze omstandigheden moet worden geoordeeld dat ook het tweede onderdeel van de eerste grief van de Commissie gegrond is.

139 Gelet op een en ander moet worden vastgesteld dat de Bondsrepubliek Duitsland, door schoolgeld voor het bezoek van een in een andere lidstaat gevestigde school op algemene wijze uit te sluiten van de aftrek als buitengewone uitgaven bedoeld in § 10, lid 1, punt 9, EStG, de krachtens de artikelen 18 EG, 39 EG, 43 EG en 49 EG op haar rustende verplichtingen niet is nagekomen. Voor het overige, te weten de grief inzake schending van de vrijheid van vestiging van in een andere lidstaat gevestigde scholen, dient het beroep te worden verworpen.

Kosten

140 Volgens artikel 69, lid 2, van het Reglement voor de procesvoering wordt de in het ongelijk gestelde partij in de kosten verwezen, voor zover dit is gevorderd. Daar de Bondsrepubliek Duitsland op de voornaamste punten in het ongelijk is gesteld, dient zij overeenkomstig de vordering van de Commissie te worden verwezen in de kosten.

Het Hof van Justitie (Grote kamer) verklaart:

- 1) Door schoolgeld voor het bezoek van een in een andere lidstaat gevestigde school op algemene wijze uit te sluiten van de aftrek als buitengewone**

uitgaven bedoeld in § 10, lid 1, punt 9, van het Einkommensteuergesetz in de versie die is bekendgemaakt op 19 oktober 2002, is de Bondsrepubliek Duitsland de krachtens de artikelen 18 EG, 39 EG, 43 EG en 49 EG op haar rustende verplichtingen niet nagekomen.

- 2) Het beroep wordt verworpen voor het overige.**

- 3) De Bondsrepubliek Duitsland wordt verwezen in de kosten.**

ondertekeningen