YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO
28 päivänä tammikuuta 1986 *

Asiassa 270/83,

Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehenään oikeudellisen yksikön virkamies Georges Kremlis, avustajanaan Nancy-II yliopiston professori ja Nancyn oikeus- ja taloustieteellisen tiedekunnan dekaani Gérard Druesne, prosessiosoite Luxemburgissa c/o oikeudellisen yksikön virkamies Georges Kremlis, Jean Monnet -rakennus, Kirchberg,

kantajana,

vastaan

Ranskan tasavalta, asiamiehenään Francois Renouard ja avustavana asiamiehenään Alain Sortais, prosessiosoite Luxemburgissa Ranskan suurlähetystö,

vastaajana,

jossa vaaditaan sen toteamista, että Ranska on jättänyt noudattamatta sille ETY:n perustamissopimuksen ja erityisesti sen 52 artiklan nojalla kuuluvia jäsenyysvelvoitteita olemalla myöntämättä yhtiöveron hyvitystä sellaisten vakuutusyhtiöiden Ranskassa oleville sivuliikkeille ja kauppaedustajan liikkeille, jotka ovat sijoittautuneet toiseen jäsenvaltioon,

* Oikeudenkäyntikieli: ranska.

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN,

toimien kokoonpanossa: presidentti A. J. Mackenzie Stuart, jaostojen puheenjohtajat U. Everling, K. Bahlmann ja R. Joliet sekä tuomarit T. Koopmans, O. Due, Y. Galmot, C. Kakouris ja T. F. O'Higgins,

julkisasiamies: G. F. Mancini,
kirjaaja: D. Louterman, hallintovirkamies,

kuultuaan julkisasiamiehen 16 päivänä lokakuuta 1985 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Euroopan yhteisöjen komissio on yhteisöjen tuomioistuimen kirjaamoon 12.12.1983 jättämällään kannekirjelmällä nostanut ETY:n perustamissopimuksen 169 artiklan nojalla kanteen, jossa se väittää, että Ranskan tasavalta on olemalla myöntämättä sellaisten vakuutusyhtiöiden Ranskassa oleville sivuliikkeille ja kauppaedustajan liikkeille, jotka ovat sijoittautuneet toiseen jäsenvaltioon, yhtiöveron hyvitystä samoin edellytyksin kuin ranskalaisille yhtiöille, jättänyt noudattamatta sille ETY:n perustamissopimuksen ja erityisesti sen 52 artiklan nojalla kuuluvia jäsenyysvelvoitteita.

Kyseinen kansallinen lainsäädäntö

2 Ranskan verolainsäädännössä säädetään 50 % vero kaikille verovelvollisten yhtiöiden ja oikeushenkilöiden saamille tuloille; veroa nimitetään yhtiöveroksi (impôt sur les sociétés), ja se vastaa luonnollisilta henkilöiltä kannettua tuloveroa. Yhtiöt ovat periaatteessa velvollisia maksamaan yhtiöveroa riippumatta niiden kotipaikan sijainnista. Tältä osin otetaan *code général des impôts*'n nojalla huomioon kuitenkin ainoastaan se tulo, joka on saatu niistä yrityksistä, jotka toimivat Ranskassa, sekä niistä yrityksistä saatu tulo, joita Ranska verottaa kaksinkertaista verotusta koskevan sopimuksen nojalla.

3 Niiden kasautuvien vaikutusten vähentämiseksi, jotka yhtiöiden jakamiin voittoihin kohdistuvat sen vuoksi, että voittoihin ensin kohdistetaan yhtiöverotus osinkoja jakavan yhtiön osalta ja sitten tulo- tai yhtiöverotus osinkoja saavan osalta, *code général des impôts*'n 158 bis pykälässä säädetään verohyvityksestä, jota kutsutaan yhtiöveron hyvitykseksi (avoir fiscal) ja joka myönnetään niille, jotka saavat ranskalaisilta yhtiöiltä osinkoja; yhtiöveron hyvitys vastaa puolta kyseisten yhtiöiden maksamista määristä. Tämä yhtiöveron hyvitys toteutuu siinä vaiheessa, kun voittoja saava maksaa oman veronsa. Se on osaltaan osingonsaajan tuloa, ja sitä voidaan käyttää ainoastaan siinä määrin kuin se voidaan sisällyttää kyseisen henkilön veronalaisiin tuloihin.

4 *Code général des impôts*'n 158 ter pykälän 2 momentissa säädetään, että yhtiöveron hyvitys on varattu "niille henkilöille, jotka asuvat Ranskassa tai joiden kotipaikka on Ranskassa". *Code général des impôts*'n 242 quater pykälän mukaan tämä etu voidaan lisäksi myöntää henkilöille, jotka asuvat sellaisten valtioiden alueella, jotka ovat tehneet Ranskan kanssa sopimuksia, joilla pyritään välttämään kaksinkertainen verotus.

5 Niiden tietojen mukaan, jotka yhteisöjen tuomioistuin on saanut asianosaisilta, määrätään niissä sopimuksissa, jotka Ranska on tehnyt neljän jäsenvaltion, nimittäin Saksan liittotasavallan, Luxemburgin, Alankomaiden ja Yhdistyneen kuningaskunnan kanssa, että yhtiö, jolla on kotipaikka näissä jäsenvaltioissa ja jolla on ranskalaisten yhtiöiden osakkeita pääasiallisen toimipaikkansa varojen osana, voi saada hyväkseen yhtiöveron hyvityksen. Yhtiöveron hyvitystä ei toisaalta ole säädetty niiden osakkeiden osalta, jotka ovat sellaisten yhtiöiden kiinteiden toimipaikkojen, sivuliikkeiden tai kauppaedustajan liikkeiden omaisuutta, joilla ei ole kotipaikkaa Ranskassa.

6 Edellä mainituista määräyksistä seuraa, mikä vuoden 1978 *loi de finances*'n (Laki nro 77-1467 30.12.1977, *JORF* 1977, s. 6316) 15 pykälässä myös vahvistetaan, että ne vakuutusyhtiöt, joilla on kotipaikka Ranskassa, ulkomaisten vakuutusyhtiöiden Ranskaan perustamat tytäryhtiöt mukaan lukien, saavat yhtiöveron hyvitystä niillä olevien ranskalaisten yhtiöiden osakkeiden osalta. Tämä etuus evätään sitä vastoin sellaisilta kiinteiltä toimipaikoilta, jotka toimivat joko sivuliikkeen tai kauppaedustajan liikkeen muodossa ja jotka sellaiset vakuutusyhtiöt, joilla on kotipaikka toisessa jäsenvaltiossa, ovat perustaneet Ranskaan.

Kanteen kohde

7 Komissio pyrkii tällä jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevalla kanteella sen vahvistamiseen, että kyseinen yhtiöveron hyvitystä koskeva järjestelmä on syrjivä niiden vakuutusyhtiöiden sivuliikkeisiin ja kauppaedustajan liikkeisiin nähden, joiden kotipaikka on toisessa jäsenvaltiossa, ja että sillä rajoitetaan välillisesti vapautta perustaa kiinteitä toimipaikkoja. Komissio on lisännyt, että vaikka se on rajoittanut kanteensa koskemaan vakuutusalaa sillä perusteella, että sille osoitetut valitukset koskivat ainoastaan tätä alaa, kaikkien jäsenvaltioiden ja erityisesti Ranskan asiana on kuitenkin tehtävä yhteisöjen tuomioistuimen tuomion perusteella kaikki tarpeelliset johtopäätökset myös muiden alojen osalta.

8 Ranskan hallitus on vastustanut sitä, että komissio tällä tavalla laajentaa kanteen kohteen kaikkiin yhtiöihin niiden toimialasta riippumatta.

9 Tältä osin on huomattava, että vaikka riidanalaisilla kansallisilla säännöksillä on erityisen tuntuvia vaikutuksia sellaisella alalla kuin vakuutustoiminta, jolla ulkomaisten vakuutusyhtiöiden sivuliikkeet ovat velvollisia tekemään teknisiä varauksia niiden varojen osalta, jotka ovat siinä maassa, jossa toimintaa harjoitetaan, samaa järjestelmää sovelletaan kuitenkin muihinkin aloihin. Näin ollen voidaan pitää valitettavana sitä, että koska käsiteltävänä oleva kanne on rajoitettu koskemaan ainoastaan vakuutusyhtiöitä, siinä tuodaan esille sellaisia ongelmia, jotka koskevat ainoastaan osaa kyseisten Ranskan lain säännösten soveltamisalasta. Tämä toteamus ei kuitenkaan vaikuta kanteen tutkittavaksi ottamiseen.

10 Koska menettelyn aikana on ilmennyt tiettyä epäselvyyttä, joka koskee käsiteltävänä olevan kanteen kohteen määritteleмistä, on vielä todettava, että kanne koskee epätasa-arvoista kohtelua yhtiöveron hyvityksen osalta yhtäältä niiden vakuutusyhtiöiden, joiden kotipaikka on Ranskassa, mukaan lukien ulkomaisten yhtiöiden Ranskaan perustamat tytäryhtiöt, ja toisaalta niiden sivuliikkeiden ja kauppaedustajan liikkeiden välillä, joita ovat Ranskaan perustaneet sellaiset vakuutusyhtiöt, joiden kotipaikka on toisessa jäsenvaltiossa. Kanteella ei näin ollen tarkoiteta yleisellä tavalla kaikkea erilaista kohtelua toisaalta yhtiöiden ja toisaalta sivuliikkeiden ja kauppaedustajan liikkeiden välillä sillä perusteella, että edelliset ovat itsenäisiä oikeudellisia kokonaisuuksia ja jälkimmäisillä tätä oikeushenkilöllisyyttä ei ole. Lopuksi on vielä erityisemmin korostettava, että kanne ei koske mahdollisia verotusta koskevia eroja toisaalta sivuliikkeiden ja kauppaedustajan liikkeiden ja

toisaalta niiden yhtiöiden tytäryhtiöiden välillä, joiden kotipaikka on toisessa jäsenvaltiossa, niissä tilanteissa, että nämä sivuliikkeet ja kauppaedustajan liikkeet tai tytäryhtiöt siirtävät emoyhtiöilleen Ranskassa toimivista yrityksistään saamansa voitot.

ETY:n perustamissopimuksen 52 artiklan soveltaminen

11 Komissio esittää kaksi perustetta sille, että riidanalainen yhtiöveron hyvitystä koskeva järjestelmä on ETY:n perustamissopimuksen 52 artiklan toisen kohdan vastainen. Ensinnäkin tällä järjestelmällä syrjitään komission mukaan sellaisten vakuutusyhtiöiden, joiden kotipaikka on toisessa jäsenvaltiossa, Ranskassa toimivia sivuliikkeitä ja kauppaedustajan liikkeitä verrattuna niihin yhtiöihin, joiden kotipaikka on Ranskassa. Verojärjestelmä estää sen mukaan näitä sivuliikkeitä ja kauppaedustajan liikkeitä omistamasta ranskalaisia osakkeita ja asettaa nämä liikkeet näin ollen epäedulliseen asemaan niiden Ranskassa tapahtuvan toiminnan harjoittamisessa. Tämä syrjintä on sitäkin ilmeisempää sen vuoksi, että verotettavan tulon määrittelemisessä Ranskan verolainsäädännössä sovelletaan samaa järjestelmää sekä ranskalaisiin yhtiöihin että ulkomaisten yhtiöiden kiinteisiin toimipaikkoihin. Toiseksi, tämä ulkomaisten vakuutusyhtiöiden sivuliikkeiden ja kauppaedustajan liikkeiden kannalta epäedullinen verojärjestelmä rajoittaa välillisesti sitä vapautta, joka muissa jäsenvaltioissa olevilla vakuutusyhtiöillä on oltava ja joka koskee sijoittautumista Ranskaan joko tytäryhtiön tai sivuliikkeen tai kauppaedustajan liikkeen muodossa. Tämä järjestelmä on näin ollen komission mukaan yllyke suosia tytäryhtiömuotoa sen epäedullisen aseman välttämiseksi, joka seuraa yhtiöveron hyvityksen epäämisestä.

12 Ranskan hallituksen mukaan tämä erilainen kohtelu ei ole syrjintää, ja näin ollen se, että yhtiöihin, joiden kotipaikka on toisessa jäsenvaltiossa, sovelletaan niitä edellytyksiä, joita sen lainsäädännössä on määritelty sen omien kansalaisten osalta, ei ole sen velvoitteen vastaista, joka jäsenvaltiolle seuraa 52 artiklan toisesta kohdasta. Ranskan hallitus esittää tältä osin kaksi ryhmää perusteluita, joiden tarkoituksena on pääasiallisesti osoittaa toisaalta se, että erilainen kohtelu on tässä yksittäistapauksessa perusteltua sen vuoksi, että kyseessä ovat objektiivisesti katsoen erilaiset tilanteet, ja toisaalta se, että tämä erilainen kohtelu perustuu jäsenvaltiosta toiseen vaihtelevien verojärjestelmien ominaispiirteille sekä kaksinkertaista verotusta koskeville sopimuksille.

13 On ensiksi todettava, että ETY:n perustamissopimuksen 52 artikla on yksi yhteisön oikeuden perusmääräyksistä se on ja suoraan sovellettavissa jäsenvaltioissa siirtymäkauden loputtua. Tämän määräyksen mukaan jäsenvaltion kansalaisten vapauteen sijoittautua toisen jäsenvaltion alueelle kuuluu oikeus ryhtyä harjoittamaan ja harjoittaa itsenäistä ammattia sekä oikeus perustaa yrityksiä ja harjoittaa yritystoimintaa niiden edellytysten mukaisesti, joita sijoittautumismaan lainsäädännössä on määritelty sen omien kansalaisten osalta. Sijoittautumisvapauteen kohdistuvien rajoitusten poistaminen ulottuu niihin rajoituksiin, jotka koskevat jäsenvaltion kansalaisten, joiden kotipaikka on jonkin jäsenvaltion alueella, mahdollisuutta perustaa kauppaedustajan liikkeitä, sivuliikkeitä ja tytäryhtiöitä.

14 Perustamissopimuksen 52 artiklan tarkoituksena on varmistaa se, että kaikkia jäsenvaltion kansalaisia, jotka sijoittautuvat, vaikka vain sivutoimipaikan muodossa, toisen jäsenvaltion alueelle harjoittaakseen siellä itsenäistä ammattia, kohdellaan samalla tavoin kuin tämän toisen jäsenvaltion kansalaisia, ja siinä kielletään sijoittautumisvapauteen kohdistuvana rajoituksena kaikki kansalaisuuteen perustuva syrjintä, joka seuraa jäsenvaltion lainsäädännöstä.

15 Vaikuttaisi näin ollen siltä, että komission esittämät kaksi perustetta, nimittäin toisaalta niiden vakuutusyhtiöiden, joiden kotipaikka on muualla kuin Ranskassa, sivuliikkeiden ja kauppaedustajien liikkeiden syrjintä Ranskan lainsäädännössä suhteessa Ranskaan sijoittautuneisiin yhtiöihin, ja toisaalta peruste, joka koskee rajoitusta ulkomaisten vakuutusyhtiöiden vapauteen sijoittautua Ranskaan sivuliikkeiden ja kauppaedustajien liikkeiden muodossa, ovat läheisessä yhteydessä keskenään. Niitä on näin ollen tarkasteltava yhdessä.

16 Ranskan lainsäädännön ja erityisesti *code général des impôts*'n 158 ter pykälän nojalla on kiistatonta, että ne vakuutusyhtiöt, joiden kotipaikka on Ranskassa, saavat ranskalaisten yhtiöiden osakkeista saamiensa osinkojen osalta hyväkseen yhtiöveron hyvityksen, kun taas kyseinen etu evätään niiden vakuutusyhtiöiden sivuliikkeiltä ja kauppaedustajien liikkeiltä, joiden kotipaikka on toisessa jäsenvaltiossa. Tämän vuoksi vakuutusyhtiöitä, joiden kotipaikka on toisessa jäsenvaltiossa ja jotka harjoittavat toimintaansa Ranskassa sivuliikkeiden tai kauppaedustajan liikkeiden välityksellä, ei kohdella samalla tavalla kuin niitä vakuutusyhtiöitä, joiden kotipaikka on Ranskassa.

17 Ranskan hallitus pyrkii ensimmäiseksi osoittamaan, että erilainen kohtelu on perusteltua niiden objektiivisten erojen perusteella, joita on sellaisen vakuutusyhtiön aseman, jonka kotipaikka on Ranskassa, ja sellaisen vakuutusyhtiön

sivuliikkeen tai kauppaedustajan liikkeen aseman välillä, jonka kotipaikka on toisessa jäsenvaltiossa. Kyseinen ero perustuu Ranskan hallituksen mukaan kaikissa oikeusjärjestyksissä tunnettuun ja kansainvälisesti hyväksyttyyn erotteluun "asukkaiden" ja "ei-asukkaiden" välillä; tämä erottelu on verolainsäädännön kannalta välttämätön. Se on näin ollen sovellettavissa myös perustamissopimuksen 52 artiklan osalta. Sellaisten yhtiöiden sivuliikkeet ja kauppaedustajan liikkeet, joiden kotipaikka on ulkomailla, ovat lisäksi Ranskan hallituksen mukaan tietyiltä osin paremmassa asemassa kuin ranskalaiset yhtiöt, ja tällä tavoin yhtiöveron hyvitystä koskevasta järjestelmästä mahdollisesti aiheutuvat epäedulliset vaikutukset kompensoituvat. Lisäksi nämä epäedulliset vaikutukset ovat sen mukaan merkityksettömiä ja helposti vältettävissä perustamalla tytäryhtiö Ranskaan.

18 Tältä osin on ensiksi korostettava, että sijoittautumisvapauteen, joka 52 artiklassa annetaan toisen jäsenvaltion kansalaisille ja joka sisältää näiden oikeuden ryhtyä harjoittamaan ja harjoittaa itsenäistä ammattia samoin edellytyksin kuin mitä sen jäsenvaltion lainsäädännössä, jonne sijoittaudutaan, on määritelty sen omille kansalaisille, kuuluu EY:n perustamissopimuksen 58 artiklan mukaan niiden jonkin jäsenvaltion lainsäädännön mukaisesti perustettujen yhtiöiden, joiden sääntömääräinen kotipaikka, keskushallinto tai päätoimipaikka on yhteisön alueella, oikeus harjoittaa toimintaansa kyseessä olevassa jäsenvaltiossa sivuliikkeen tai kauppaedustajan liikkeen välityksellä. Yhtiöiden osalta on tässä yhteydessä todettava, että niiden tällä tavoin määritelty kotipaikka määrittää niiden kuulumisen jonkin jäsenvaltion oikeusjärjestyksen alaisuuteen, samalla tavalla kuin kansalaisuus määrittää tämän seikan luonnollisten henkilöiden osalta. Näin ollen sen hyväksyminen, että jäsenvaltio, jonne sijoittaudutaan, voisi pelkästään sillä perusteella, että jonkin yhtiön kotipaikka sijaitsee jossakin toisessa jäsenvaltiossa, vapaasti kohdella sitä eri tavalla, tekisi tämän määräyksen sisällyksettömäksi.

19 Vaikka ei voidakaan sulkea kokonaan pois sitä, että erottelu yhtiön kotipaikan perusteella tai luonnollisen henkilön asuinpaikan perusteella voi tietyissä olosuhteissa olla perusteltu sellaisella alalla kuin vero-oikeus, tässä yksittäistapauksessa on kuitenkin todettava, että yhtiöveron alaisten tulojen määrittelemisen osalta Ranskan verolainsäädännön säännöksissä ei tehdä eroa niiden yhtiöiden, joiden kotipaikka on Ranskassa, ja niiden yhtiöiden Ranskassa olevien sivuliikkeiden ja kauppaedustajan liikkeiden välillä, joiden kotipaikka on ulkomailla. *Code général des impôts*'n 209 §:n nojalla molemmat ovat verovelvollisia niistä tuloista, jotka ne ovat saaneet Ranskassa toimivista yrityksistään, erotuksena niistä tuloista, jotka on saatu ulkomailta, sekä niistä

tuloista, joita Ranska voi verottaa kaksinkertaista verotusta koskevan sopimuksen perusteella.

20 Koska riidanalaisessa säännöstössä rinnastetaan yhtiöiden voittojen verotuksessa yhtiöt, joiden kotipaikka on Ranskassa, ja sellaisten yhtiöiden Ranskassa olevat sivuliikkeet ja kauppaedustajan liikkeet, joiden kotipaikka on ulkomailla, niitä ei voida kyseisessä säännöstössä syrjintää aiheuttamatta kohdella eri tavalla tämän saman verotuksen osalta silloin, kun myönnetään verotukseen liittyviä etuja, kuten yhtiöveron hyvitys. Kohtelemalla näitä kahta yritysmuotoa niiden tuloverotuksen osalta samalla tavalla, ranskalainen lainsäätäjä on itse asiassa myöntänyt, ettei niiden välillä ole tämän verotuksen muodollisuuksien ja edellytysten osalta minkäänlaista niiden objektiiviseen asemaan liittyvää eroa, jolla voitaisiin perustella erilainen kohtelu.

21 Päinvastoin kuin Ranskan hallitus on väittänyt, erilaista kohtelua ei voida myöskään perustella sellaisilla mahdollisilla eduilla, joita sivuliikkeet ja kauppaedustajan liikkeet nauttivat yhtiöihin verrattuna ja jotka Ranskan hallituksen mukaan kompensoivat ne epäedulliset vaikutukset, joita seuraa yhtiöveron hyvityksen epäämisestä. Vaikka oletettaisiinkin, että tällaisia etuja on, ei niillä kuitenkaan voitaisi perustella 52 artiklassa asetetun sen velvoitteen loukkaamista, joka koskee yhdenvertaista kohtelua maan omien kansalaisten kanssa yhtiöveron hyvityksen osalta. Tässä yhteydessä ei myöskään ole tarpeen arvioida niiden epäedullisten vaikutusten merkitystä, jotka ulkomaisten vakuutusyhtiöiden sivuliikkeille ja kauppaedustajan liikkeille seuraa yhtiöveron hyvityksen epäämisestä, tai tutkia sitä, voiko näillä epäedullisilla tekijöillä olla vaikutusta kyseisten liikkeiden käyttämiin hintoihin, koska 52 artiklassa kielletään kaikki syrjintä, vaikka se olisi merkitykseltään vähäistäkin.

22 Myöskään sillä, että vakuutusyhtiöt, joiden kotipaikka on toisessa jäsenvaltiossa, ovat vapaita valitsemaan toimintamuodokseen tytäryhtiön voidakseen saada hyväkseen yhtiöveron hyvitystä, ei voida perustella erilaista kohtelua. Koska 52 artiklan ensimmäisen kohdan toisessa virkkeessä annetaan nimenomaisesti talouden toimijoille mahdollisuus vapaasti valita sopivin oikeudellinen muoto toimintansa harjoittamiseen toisessa jäsenvaltiossa, tätä valinnan vapautta ei voida rajoittaa syrjivillä verosäännöksillä.

23 Ranskan hallitus pyrkii toiseksi osoittamaan, että erilainen kohtelu johtuu todellisuudessa niistä ominaispiirteistä ja eroista, joita eri jäsenvaltioiden verojärjestelmien välillä on, sekä kaksinkertaista verotusta koskevista sopimuksista. Koska kyseisiä verosäännöksiä ei ole yhdenmukaistettu, eriytetyt

toimenpiteet ovat hallituksen mukaan tarpeen näiden verojärjestelmien välisten erojen huomioon ottamiseksi, ja ne ovat näin ollen perusteltuja perustamissopimuksen 52 artiklan huomioon ottaen. Riidanalainen säännöstö on tässä yksittäistapauksessa siten tarpeen erityisesti veropaon välttämiseksi. Verotusta koskevan lainsäädännön soveltamista luonnollisiin henkilöihin ja niihin yhtiöihin, jotka harjoittavat toimintaansa useissa jäsenvaltioissa, säännellään hallituksen mukaan kaksinkertaista verotusta koskevilla sopimuksilla, joiden olemassaolo on nimenomaisesti tunnustettu perustamissopimuksen 220 artiklassa. Riidanalaisessa järjestelmässä säädetty erilainen kohtelu ei näin ollen ole hallituksen mukaan perustamissopimuksen 52 artiklan vastaista.

24 Tältä osin on ensiksi todettava, että sillä, että yhtiöverotusta koskevia eri jäsenvaltioiden säännöksiä ei ole yhdenmukaistettu, ei voida perustella kyseistä erilaista kohtelua. Vaikka on totta, että yhdenmukaistamistoimien puuttuessa yhtiön verotuksellinen asema riippuu yhtiöön sovellettavasta kansallisesta oikeudesta, ETY:n perustamissopimuksen 52 artiklassa kielletään kaikkia jäsenvaltioita säätämästä lainsäädännössään niiden henkilöiden osalta, jotka käyttävät hyväkseen oikeutta sijoittautua jäsenvaltion alueelle, erilaisia edellytyksiä heidän toimintansa harjoittamiselle kuin mitä on määritelty sen omille kansalaisille.

25 Veropaon vaaraan ei myöskään voida vedota tässä yhteydessä. ETY:n perustamissopimuksen 52 artiklassa ei sallita sitä, että sijoittautumisvapauden perusperiaatteesta voidaan poiketa tällaisista syistä. Tämän lisäksi ne laskelmat, jotka Ranskan hallitus on tältä osin esittänyt osoittaakseen, että yhtiöveron hyvityksen myöntäminen niiden yhtiöiden sivuliikkeille ja kauppaedustajan liikkeille, joiden kotipaikka on toisessa jäsenvaltiossa, loisi yhtiöille yllykkeen sisällyttää Ranskassa olevien sivuliikkeiden ja kauppaedustajan liikkeiden varallisuuteen omistamansa ranskalaisten yhtiöiden osakkeet, eivät vaikuta olennaisilta. Nämä laskelmat perustuvat itse asiassa olettamaan, jota ei voida perustaa *code général des impôts*'n 158 bis pykälään ja jonka mukaan sivuliikkeiden ja kauppaedustajien liikkeiden saamien tulojen siirtoon sinne, missä yhtiöllä on kotipaikka, kohdistuisi yhtiöveron hyvitys; komissio ei myöskään ole käsiteltävänä olevassa menettelyssä vaatinut, että yhtiöveron hyvityksestä olisi säädetty tällaisia tapauksia varten.

26 Lopuksi Ranskan hallitus on väärässä väittäessään, että kyseinen erilainen kohtelu johtuu kaksinkertaista verotusta koskevista sopimuksista. Nämä sopimukset eivät itse asiassa koske tässä yksittäistapauksessa käsiteltävänä olevia tapauksia sellaisina kuin ne on edellä esitetty. Perustamissopimuksen

52 artiklasta johtuvat oikeudet ovat lisäksi ehdottomia, eikä jäsenvaltio voi tehdä niiden kunnioittamista riippuvaiseksi toisen jäsenvaltion kanssa tehdyn sopimuksen sisällöstä. Tässä artiklassa kielletään erityisesti se, että kyseiset oikeudet tehdään riippuvaisiksi vastavuoroisuutta koskevasta edellytyksestä siinä tarkoituksessa, että saataisiin vastaavia etuja muissa jäsenvaltioissa.

27 Edeltävästä seuraa, että koska *code général des impôts*'n 158 ter pykälässä evätään sellaisten vakuutusyhtiöiden Ranskassa olevilta sivuliikkeiltä ja kauppaedustajan liikkeiltä, joiden kotipaikka on toisessa jäsenvaltiossa, yhtiöveron hyvitys näiden sivuliikkeiden ja kauppaedustajan liikkeiden ranskalaisilta yhtiöiltä saamien osinkojen osalta, siinä ei myönnetä näille yhtiöille samoja edellytyksiä kuin mitä Ranskan lainsäädännössä on määritelty sellaisille vakuutusyhtiöille, joiden kotipaikka on Ranskassa. Tämä syrjintä on niiden vakuutusyhtiöiden osalta, joiden kotipaikka on toisessa jäsenvaltiossa, niiden sijoittautumisvapauteen kohdistuva ETY:n perustamissopimuksen 52 artiklan ensimmäisen ja toisen kohdan vastainen rajoitus.

28 Näin ollen on todettava, että olemalla myöntämättä sellaisten vakuutusyhtiöiden Ranskassa oleville sivuliikkeille ja kauppaedustajan liikkeille, joiden kotipaikka on toisessa jäsenvaltiossa, yhtiöveron hyvitystä näiden sivuliikkeiden ja kauppaedustajan liikkeiden ranskalaisilta yhtiöiltä saamien osinkojen osalta samoin edellytyksin kuin niille vakuutusyhtiöille, joiden kotipaikka on Ranskassa, Ranskan tasavalta on jättänyt noudattamatta sille ETY:n perustamissopimuksen 52 artiklan nojalla kuuluvia jäsenyysvelvoitteita.

Oikeudenkäyntikulut

29 Yhteisöjen tuomioistuimen työjärjestyksen 69 artiklan 2 kohdan mukaisesti asianosainen, joka häviää asian, velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut. Koska Ranskan tasavalta on hävinnyt asian, se velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

Näillä perusteilla

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN

ratkaisee asian seuraavasti:

1) **Olemalla myöntämättä sellaisten vakuutusyhtiöiden Ranskassa oleville sivuliikkeille ja kauppaedustajan liikkeille, joiden kotipaikka on toisessa jäsenvaltiossa, yhtiöveron hyvitystä näiden sivuliikkeiden ja kauppaedustajan liikkeiden ranskalaisilta yhtiöiltä saamien osinkojen osalta samoin edellytyksin kuin niille vakuutusyhtiöille, joiden kotipaikka on Ranskassa, Ranskan tasavalta on jättänyt noudattamatta sille ETY:n perustamissopimuksen 52 artiklan nojalla kuuluvia jäsenyysvelvoitteita.**

2) **Ranskan tasavalta velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut.**

Mackenzie Stuart Everling Bahlmann Joliet

Koopmans Due Galmot Kakouris O'Higgins

Julistettiin Luxemburgissa 28 päivänä tammikuuta 1986.

P. Heim
kirjaaja

A. J. Mackenzie Stuart
presidentti