Amtsblatt
der Europäischen Union

DE
Reihe L

2023/2103

6.10.2023

BESCHLUSS (EU) 2023/2103 DER KOMMISSION

vom 3. März 2023

über die staatliche Beihilfe SA.20829 (C 26/2010, ex NN 43/2010 (ex CP 71/2006)) — Von Italien eingeführte Regelung über die Befreiung von der kommunalen Immobiliensteuer im Falle von Immobilien, die von nichtgewerblichen Einrichtungen für besondere Zwecke genutzt werden

(Bekannt gegeben unter Aktenzeichen C(2023) 1287)

(Nur der italienische Text ist verbindlich)

(Text von Bedeutung für den EWR)

DIE EUROPÄISCHE KOMMISSION —

gestützt auf den Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union, insbesondere auf Artikel 108 Absatz 2 Unterabsatz 1,

gestützt auf das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum, insbesondere auf Artikel 62 Absatz 1 Buchstabe a,

nach Aufforderung der Beteiligten zur Stellungnahme gemäß den vorstehend genannten Bestimmungen und unter Berücksichtigung ihrer Stellungnahmen,

in Erwägung nachstehender Gründe:

1. VERFAHREN

(1) 2006 und 2007 erhielt die Kommission eine Reihe von Beschwerden, die im Wesentlichen die folgenden zwei von Italien eingeführten Regelungen betrafen:

1. eine Befreiung von der kommunalen Immobiliensteuer („imposta comunale sugli immobili“, im Folgenden „ICI“) für Immobilien, die von nichtgewerblichen Einrichtungen ausschließlich für Tätigkeiten in den Bereichen Sozialfürsorge, Gemeinwohl, Gesundheit, Kultur, Bildung, Erholung, Wohnungswesen, Sport und Religion genutzt werden (Artikel 7 Absatz 1 Buchstabe i des Gesetzesdekrets Nr. 504 vom 30. Dezember 1992)

2. Artikel 149 des Einkommensteuergesetzes („Testo Unico delle Imposte sui Redditi“, im Folgenden „TUIR“), genehmigt per Präsidialdekret Nr. 917 vom 22. Dezember 1986, der laut Auffassung der Beschwerdeführer kirchlichen Einrichtungen und Amateursportvereinen eine steuerliche Begünstigung einräumt.

(2) Mit Beschluss vom 12. Oktober 2010 ([1]) (im Folgenden „Eröffnungsbeschluss“) leitete die Kommission das förmliche Prüfverfahren nach Artikel 108 Absatz 2 AEUV zu den zwei in Erwägungsgrund 1 aufgeführten Regelungen ein.

(3) Im Januar 2012 ersetzte Italien die ICI durch eine einheitliche kommunale Steuer („Imposta municipale unica“, im Folgenden „IMU“) und führte neue Bestimmungen für die Befreiung nichtgewerblicher Einrichtungen ein, die besondere Tätigkeiten ausüben ([2]).

(4) Nach der Veröffentlichung des Eröffnungsbeschlusses gingen bei der Kommission Stellungnahmen von den italienischen Behörden sowie von 80 Beteiligten ein. Die Stellungnahmen der Beschwerdeführer und der italienischen Behörden bezogen sich sowohl auf die Befreiung von der ICI als auch auf die Befreiung im Rahmen der neuen IMU-Regelung.

([1]) ABl. C 348 vom 21.12.2010, S. 17.
([2]) Gesetz Nr. 27 vom 24. März 2012, ergänzt durch eine Durchführungsverordnung vom 19. November 2012.

(5) Mit ihrem Beschluss 2013/284/EU ([3]) (im Folgenden „abschließender Beschluss“) schloss die Kommission das förmliche Prüfverfahren ab. Darin sah die Kommission die Befreiung, die nach den ICI-Vorschriften nichtgewerblichen Einrichtungen gewährt wird, die in den Immobilien ausschließlich die in Artikel 7 Absatz 1 Buchstabe i des Gesetzesdekrets Nr. 504/92 aufgeführten Tätigkeiten ausüben (im Folgenden „Maßnahme“ oder „ICI-Befreiung“), als staatliche Beihilfe an, die mit dem Binnenmarkt unvereinbar ist und von Italien unter Verstoß gegen Artikel 108 Absatz 3 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) rechtswidrig eingeführt wurde. Die Kommission vertrat außerdem die Auffassung, dass es Italien aufgrund der vorliegenden besonderen Umstände absolut unmöglich sein würde, die rechtswidrige Beihilfe zurückzufordern. Die Kommission ordnete daher nicht die Rückforderung der Beihilfe an. Des Weiteren sah die Kommission weder Artikel 149 Absatz 4 TUIR noch die in der neuen IMU-Regelung vorgesehene Befreiung als staatliche Beihilfen im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 AEUV an.

(6) Am 16. April 2013 erhoben Herr Ferracci und die Scuola Elementare Maria Montessori Srl jeweils eine Nichtigkeitsklage gegen den abschließenden Beschluss. Das Gericht der Europäischen Union (im Folgenden „Gericht“) wies die Klagen in seinem Urteil vom 15. September 2016 in der Rechtssache T-219/13 und der Rechtssache T-220/13 ([4]) in vollem Umfang ab.

(7) Mit ihrem Rechtsmittel in der Rechtssache C-622/16 P beantragte die Scuola Elementare Maria Montessori Srl die Aufhebung des Urteils des Gerichts in der Rechtssache T-220/13, mit dem die Nichtigkeitsklage gegen den abschließenden Beschluss als unbegründet abgewiesen worden war. Mit ihren Rechtsmitteln in den Rechtssachen C-623/16 P und C-624/16 P beantragte die Kommission die Aufhebung des Urteils in den Rechtssachen T-219/13 und T-220/13, da das Gericht die Klagen in erster Instanz für zulässig erklärt hatte.

(8) In seinem Urteil vom 6. November 2018 in den verbundenen Rechtssachen C-622/16 P bis C-624/16 P (im Folgenden „Urteil“) ([5]) hob der Gerichtshof der Europäischen Union das angefochtene Urteil des Gerichts in der Rechtssache T-220/13 dahin gehend auf, dass die Nichtigkeitsklage der Scuola Elementare Maria Montessori Srl gegen den abschließenden Beschluss abgewiesen wurde, da die Kommission nicht die Rückforderung der im Rahmen der ICI-Befreiung gewährten rechtswidrigen Beihilfe angeordnet hatte. Der Gerichtshof hob des Weiteren den abschließenden Beschluss dahin gehend teilweise auf, dass die Kommission nicht die Rückforderung der im Rahmen der ICI-Befreiung gewährten rechtswidrigen Beihilfe angeordnet hatte. Das Rechtsmittel in der Rechtssache C-622/16 P wurde im Übrigen abgewiesen. Die Rechtsmittel in den Rechtssachen C-623/16 P und C-624/16 P wurden ebenfalls abgewiesen.

(9) Nach dem Urteil nahm die Kommission das Verfahren im Hinblick auf den vom Gerichtshof festgestellten Rechtsfehler wieder auf. Mit Schreiben vom 1. Februar 2019 forderte die Kommission die italienischen Behörden auf, zu den Methoden der Rückforderung Stellung zu beziehen, die die Kläger vor dem Gerichtshof dargelegt hatten (Verwendung von IMU-Steuererklärungen, Verpflichtung zur Selbstzertifizierung und Vor-Ort-Kontrollen) ([6]), und alternative Methoden zur Überwindung der Schwierigkeiten im Zusammenhang mit der Rückforderung der Beihilfe vorzuschlagen.

(10) Die italienischen Behörden verwiesen in ihrem Antwortschreiben vom 26. März 2019 auf eine Reihe von Schwierigkeiten, die eine Rückforderung der Beihilfe aus ihrer Sicht absolut unmöglich machen würden.

(11) Die Kommission teilte den italienischen Behörden in ihrem Schreiben vom 21. Juni 2019 mit, dass sie im Ergebnis einer vorläufigen Analyse nicht der Ansicht ist, dass die von den italienischen Behörden vorgebrachten Schwierigkeiten die Rückforderung der Beihilfe absolut unmöglich machten. Des Weiteren forderte die Kommission die italienischen Behörden auf, zu den Rückforderungsmethoden unter Zuhilfenahme von Eigenerklärungen der Begünstigten und des Rückgriffs auf andere Informationsquellen Stellung zu beziehen.

([3]) Beschluss 2013/284/EU der Kommission vom 19. Dezember 2012 über die staatliche Beihilfe SA.20829 (C 26/2010, ex NN 43/2010 (ex CP 71/2006)), Regelung über die Befreiung von der kommunalen Immobiliensteuer im Falle von Immobilien, die von nichtgewerblichen Einrichtungen für besondere Zwecke genutzt werden, die Italien eingeführt hat (ABl. L 166 vom 18.6.2013, S. 24).

([4]) Urteil des Gerichts vom 15. September 2016, Ferracci/Kommission, T-219/13, ECLI:EU:T:2016:485. Urteil des Gerichts vom 15. September 2016, Scuola Elementare Maria Montessori Srl/Kommission, T-220/13, ECLI:EU:T:2016:484.

([5]) Urteil des Gerichtshofs vom 6. November 2018, Scuola Elementare Maria Montessori Srl/Kommission, Kommission/Scuola Elementare Maria Montessori Srl und Kommission/Ferracci, C-622/16 P bis C-624/16 P, ECLI:EU:C:2018:873.

([6]) Siehe Urteil des Gerichtshofs vom 15. September 2016, Ferracci/Kommission, T-219/13, ECLI:EU:T:2016:485, Rn. 107-112, und Urteil des Gerichtshofs vom 15. September 2016, Scuola Elementare Maria Montessori Srl/Kommission, T-220/13, ECLI:EU:T:2016:484, Rn. 104-109.

(12) In ihrem Schreiben vom 4. November 2019 wiederholte die Kommission ihr Ersuchen an die italienischen Behörden, alternative Rückforderungsmethoden zu ermitteln und vorzuschlagen.

(13) Am 5. Dezember 2019 fand ein Arbeitstreffen mit Vertretern der Kommission und der italienischen Behörden statt.

(14) Mit ihrem Schreiben vom 13. Februar 2020 übermittelten die italienischen Behörden weitere Stellungnahmen zu den Rückforderungsmethoden und bestanden weiter darauf, dass eine Rückforderung der Beihilfe absolut unmöglich sei.

2. GELTUNGSBEREICH DES VORLIEGENDEN BESCHLUSSES

(15) In seinem Urteil hob der Gerichtshof der Europäischen Union den abschließenden Beschluss nur dahin gehend auf, dass die Kommission nicht die Rückforderung der in Form einer Befreiung von der ICI gewährten rechtswidrigen Beihilfe anordnete.

(16) Alle anderen Aspekte des abschließenden Beschlusses sind rechtskräftig. Dazu gehören insbesondere folgende Feststellungen: i) die Befreiung von der ICI stellt eine rechtswidrige und mit dem Binnenmarkt unvereinbare Beihilfe dar, ii) die Befreiung von der IMU und Artikel 149 TUIR stellen keine Beihilfen dar, iii) Italien und die Begünstigten der Beihilfen genossen kein berechtigtes Vertrauen in Bezug auf die Rechtmäßigkeit der Beihilfe und iv) die in den Steuer- und Katasterdatenbanken verfügbaren Informationen reichen allein nicht aus, um die Beihilfe zurückzufordern.

(17) Zweck dieses Beschlusses ist eine erneute Prüfung, ob die Rückforderung der in Form der Befreiung von der ICI gewährten rechtswidrigen Beihilfe angeordnet werden sollte. Dieser Beschluss ergänzt in diesem Sinne den abschließenden Beschluss und ändert keine anderen darin enthaltenen Schlussfolgerungen.

3. BESCHREIBUNG DER BEFREIUNG VON DER ICI

(18) Die Befreiung von der ICI wird ausführlich in Abschnitt 2.1 des abschließenden Beschlusses beschrieben. Nach Artikel 7 Absatz 1 Buchstabe i des Gesetzesdekrets Nr. 504/92 wurden Immobilien, die von nichtgewerblichen Einrichtungen ausschließlich für Tätigkeiten in den Bereichen Sozialfürsorge, Gemeinwohl, Gesundheit, Bildung, Wohnungswesen, Kultur, Erholung, Sport und Religion genutzt wurden, von der ICI befreit.

(19) Nach Artikel 7 Absatz 2a des Gesetzesdekrets Nr. 203 vom 30. September 2005 ([7]) war die in Artikel 7 Absatz 1 Buchstabe i des Gesetzesdekrets Nr. 504/92 vorgesehene Befreiung auf die dort aufgeführten Tätigkeiten anwendbar, selbst wenn sie gewerblicher Natur waren. Nach Artikel 39 des Gesetzesdekrets Nr. 223 vom 4. Juli 2006 ([8]) fand diese Befreiung nur dann Anwendung, wenn die in Rede stehenden Tätigkeiten nicht ausschließlich gewerblicher Natur waren.

(20) Am 1. Januar 2012 wurde die ICI durch die IMU ersetzt.

4. GRÜNDE FÜR DIE ERÖFFNUNG DES FÖRMLICHEN PRÜFVERFAHRENS

(21) Die Gründe für die Eröffnung des förmlichen Prüfverfahrens werden in Abschnitt 3 des abschließenden Beschlusses ausführlich beschrieben. Dieser Beschluss ist Teil desselben förmlichen Verfahrens.

5. STELLUNGNAHMEN DER ITALIENISCHEN BEHÖRDEN UND DER BETEILIGTEN ZUR RÜCKFORDERUNG DER BEIHILFE

5.1. Vor dem abschließenden Beschluss eingegangene Stellungnahmen

(22) In Antwort auf die im *Amtsblatt der Europäischen Union* veröffentlichte Aufforderung ([9]) sowie im Einklang mit Artikel 20 Absatz 2 der Verordnung (EG) Nr. 659/1999 erhielt die Kommission Stellungnahmen von den italienischen Behörden und von 80 Beteiligten, die in Abschnitt 4 des abschließenden Beschlusses beschrieben werden. In diesem Abschnitt werden lediglich die Stellungnahmen zusammengefasst, die zur Rückforderung der in Form der Befreiung von der ICI gewährten Beihilfe eingegangen sind.

([7]) In das Gesetz Nr. 248 vom 2. Dezember 2005 umgewandelt.
([8]) In das Gesetz Nr. 248 vom 4. August 2006 umgewandelt.
([9]) Siehe Fußnote 1.

(23) Zwei der 80 Beteiligten (im Folgenden die „zwei Beteiligten“ oder die „Kläger“) vertraten die Auffassung, dass die Kommission auf jeden Fall die Rückforderung der im Rahmen der ICI-Befreiung in den Jahren 2006 bis 2012 rechtswidrig gewährten Beihilfe anordnen sollte (siehe Erwägungsgrund 90 des abschließenden Beschlusses).

(24) In ihren Stellungnahmen zum Eröffnungsbeschluss hatten die italienischen Behörden argumentiert, dass es nicht möglich ist, nachträglich festzustellen, welche Immobilien nichtgewerblicher Einrichtungen nicht ausschließlich für gewerbliche Tätigkeiten genutzt wurden (und die folglich in den Genuss der ICI-Befreiung gelangten) (siehe Erwägungsgrund 93 des abschließenden Beschlusses). Die Katasterdaten enthalten in der Tat keine Informationen über die Art von Tätigkeit, für die eine Immobilie genutzt wird. Auch aus anderen Steuerdatenbanken ist nicht ersichtlich, welche Immobilien von nichtgewerblichen Einrichtungen für institutionelle Tätigkeiten auf einer nicht ausschließlich gewerblichen Basis genutzt wurden.

5.2. **Nach dem Urteil eingegangene Stellungnahmen**

(25) Die Kommission forderte die italienischen Behörden nach dem Urteil auf, zu alternativen Methoden zur Überwindung der Schwierigkeiten im Zusammenhang mit der Rückforderung der Beihilfe Stellung zu beziehen (siehe Erwägungsgründe 9 bis 14). Dabei bezog sie sich insbesondere auf folgende alternative Rückforderungsmöglichkeiten: i) Verwendung der Erklärungen nach den IMU-Vorschriften zur Bestimmung, ob die Immobilie in der Vergangenheit zu gewerblichen Zwecken genutzt worden sein könnte, ii) Verpflichtung zur Selbstzertifizierung, iii) Durchführung von Vor-Ort-Kontrollen mittels Inspektoren, iv) Nutzung von Eigenerklärungen der Begünstigten und v) Rückgriff auf andere Informationsquellen und Nachweise.

(26) Zur Verwendung von Eigenerklärungen stellte die Kommission fest, dass die für die Zahlung der ICI ursprünglich verwendete Methode die Eigenerklärung gewesen zu sein scheint (sofern keine Befreiung vorlag). Als andere mögliche Informationsquellen und Nachweise nannte die Kommission zum Beispiel die Aufzeichnungen im Zusammenhang mit regulatorischen Pflichten (wie Tätigkeitsgenehmigungen auf nationaler, regionaler oder kommunaler Ebene, Erklärungen über den Beginn von Tätigkeiten, Baubewilligungen), Aufzeichnungen von Kontrollen (z. B. Überprüfung der Genehmigungsauflagen, Einhaltung bestimmter Bauvorschriften, Lebensmittelkontrollen), ausführliche Beschreibung der Tätigkeiten in den von einigen Einrichtungen vorgelegten Jahresabschlussdokumenten sowie alle sonstigen Informationen, die auf Kommunalebene oder von den Beteiligten aufbewahrt werden.

(27) Die Kommission forderte die italienischen Behörden zudem auf, zu erklären, ob es noch weitere alternative Methoden zur Quantifizierung der zurückzufordernden Beihilfe geben könnte und wie die italienischen Behörden nachträgliche Kontrollen, ob die Bedingungen für die Gewährung der Befreiung von der ICI durch die Begünstigten im Zeitraum der Erhebung der ICI erfüllt wurden, durchzuführen gedächten.

5.2.1. *Allgemeine Bemerkungen*

(28) Die italienischen Behörden sind der Ansicht, dass der Gerichtshof in seinem Urteil klargestellt habe, dass die Rückforderung rechtswidriger Beihilfen als objektiv und absolut unmöglich angesehen werden kann, wenn zwei kumulative Bedingungen erfüllt sind: i) die von dem betreffenden Mitgliedstaat geltend gemachten Schwierigkeiten sind real, und ii) es gibt keine anderen Rückforderungsmethoden. Die italienischen Behörden argumentieren, dass diese beiden Bedingungen im vorliegenden Fall erfüllt sind.

(29) Die italienischen Behörden sind des Weiteren der Auffassung, dass die erforderlichen Informationen zur Identifizierung der Begünstigten es auch ermöglichen müssen, auf objektive und absolute Weise zu bestimmen, welche Immobilien nichtgewerblicher Einrichtungen (nicht ausschließlich) für gewerbliche Tätigkeiten der Art genutzt wurden, wie sie in den Bestimmungen zur Befreiung von der ICI aufgeführt sind, und die Höhe der zurückzufordernden Steuer zu berechnen.

(30) Die italienischen Behörden erläutern, dass die ICI von lokalen Behörden verwaltet wurde, also von den etwa 8 000 Gemeinden des Landes. Die Steuer war jährlich abzuführen. Eigentümer von Immobilien waren grundsätzlich zur Abgabe einer Steuererklärung verpflichtet, sofern keine der in Artikel 7 Absatz 1 ([10]) aufgeführten

([10]) Artikel 7 Absatz 1 Buchstabe i des Gesetzesdekrets Nr. 504 vom 30. Dezember 1992 umfasste unter anderem unbewegliches Vermögen von lokalen oder regionalen Behörden, das ausschließlich zu institutionellen Zwecken genutzt wurde, Gebäude mit bestimmten Zweckbestimmungen (z. B. Bahnhöfe, Brücken, Friedhöfe), Kulturgüter (z. B. Museen, Archive, alte Bibliotheken) und Gebäude, die ausschließlich der Religionsausübung dienen.

Ausnahmen zutraf. Nichtgewerbliche Einrichtungen, die besondere Tätigkeiten ausübten, fielen unter Artikel 7 Absatz 1 Buchstabe i. Die ICI wurde 1992 eingeführt; laut den italienischen Behörden wurde auf die Vorlage von Steuererklärungen von Einrichtungen, die von der Zahlung dieser Steuer befreit waren, verzichtet, um den Verwaltungsaufwand gering zu halten. Für die 2012 eingeführte IMU waren hingegen elektronische Steuerklärungen vorgesehen, und die Begünstigten dieser Befreiung mussten in jedem Fall eine Eigenerklärung vorlegen.

(31) Die italienischen Behörden erläutern, wie die Erfüllung der Bedingungen für die Befreiung von der ICI geprüft wurde. Im Gesetz werden Verfahren für die Auswahl, die Prüfung und die Beurteilung festgelegt, für die die lokalen Behörden zuständig sind. Die lokalen Behörden konnten unvollständige oder nicht wahrheitsgetreue Erklärungen sowie Teilzahlungen und verspätete Zahlungen berichtigen. In diesen Fällen nahmen sie eine automatische Beurteilung der ausstehenden Erklärungen oder Zahlungen vor und stellten den Steuerpflichtigen eine begründete Mitteilung zu. Die Frist für diese Beurteilung lief fünf Jahre nach dem Stichtag für die Zahlung ab. In der begründeten Mitteilung konnten die Gemeinden die Steuerpflichtigen zur Vorlage von Unterlagen auffordern und Fragebogen an die Steuerpflichtigen mit der Bitte um Beantwortung und Unterzeichnung des Fragebogens übermitteln. Sie konnten außerdem Informationen zu einzelnen Steuerpflichtigen von den zuständigen Behörden anfordern. Nach der Analyse der eingeholten Nachweise konnten zum Zwecke der Abschlussprüfung Vor-Ort-Kontrollen durchgeführt werden. Die italienischen Behörden argumentieren jedoch, dass die Kontrollen der Überprüfung der Erfüllung der Bedingungen für die Befreiung von der ICI dienten und nicht der Überprüfung, ob die einzelnen Steuerpflichtigen tatsächlich staatliche Beihilfe im Sinne des abschließenden Beschlusses erhalten hatten.

5.2.2. *Nicht alle Begünstigten der Befreiung von der ICI sind Unternehmen oder sind in den Genuss eines Vorteils gelangt, der den Wettbewerb verzerren könnte*

(32) Zunächst argumentieren die italienischen Behörden, dass nicht alle Begünstigten der Befreiung von der ICI staatliche Beihilfe im Sinne des Artikels 107 AEUV erhalten hätten und es nicht möglich ist, die Begünstigten, die Beihilfe erhalten hätten, von denen, die keine erhalten hätten, zu unterscheiden.

(33) Als Erstes machen die italienischen Behörden geltend, dass nicht alle Begünstigten der Befreiung von der ICI als Unternehmen anzusehen seien, da nicht alle diese Begünstigten wirtschaftlichen Tätigkeiten nachgingen. Sie erinnern daran, dass im abschließenden Beschluss nicht festgestellt wird, dass alle unter die Befreiung von der ICI fallenden Tätigkeiten wirtschaftlicher Art waren. Im abschließenden Beschluss wurde lediglich festgestellt, dass die in den Genuss der Befreiung von der ICI kommenden nichtgewerblichen Einrichtungen Unternehmen waren, soweit sie wirtschaftliche Tätigkeiten ausübten (siehe Erwägungsgrund 106 des abschließenden Beschlusses). Ferner weisen die italienischen Behörden auf die Notwendigkeit hin, die Immobilien/Anteile an Immobilien zu ermitteln, in denen die in Rede stehenden Einrichtungen im von der Rückforderung erfassten Zeitraum wirtschaftliche Tätigkeiten ausübten.

(34) Die italienischen Behörden sind außerdem der Ansicht, dass selbst in den Fällen, in denen Begünstigte wirtschaftlichen Tätigkeiten nachgingen, der durch die Befreiung von der ICI gewährte Vorteil nicht immer zu Wettbewerbsverzerrungen führte.

(35) Ferner legen die italienischen Behörden dar, dass die mit der Befreiung von der ICI verfolgten sozialen Ziele elementarer Bestandteil des ICI-Steuersystems sind. Die ICI sei die Hauptfinanzierungsquelle der Gemeinden, die die wichtigsten Akteure der unter die ICI-Befreiung fallenden sozialen Tätigkeiten sind; die Einsätze von Wohltätigkeitseinrichtungen oder kooperativen Einrichtungen, die von der Verfassung anerkannt sind, ergänzen die Arbeit der öffentlichen Hand. Zweck der ICI-Befreiung war die Erleichterung von Tätigkeiten, die den sozialen Bedarf decken und die nicht immer von öffentlichen Einrichtungen abgedeckt werden und oft außerhalb des Tätigkeitsbereichs privater Wirtschaftsbeteiligter liegen.

(36) Laut den italienischen Behörden sei ferner anzunehmen, dass die meisten Begünstigten der Beihilfe unter die De-minimis-Bestimmungen fallen würden: i) Verordnung (EG) Nr. 1998/2006 der Kommission vom 15. Dezember 2006 über die Anwendung der Artikel 87 und 88 EG-Vertrag auf „De-minimis"-Beihilfen und ii) Verordnung (EU) Nr. 360/2012 der Kommission vom 25. April 2012 über die Anwendung der Artikel 107 und 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union auf De-minimis-Beihilfen an Unternehmen, die Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse erbringen.

(37) Die italienischen Behörden bringen vor, dass nur eine begrenzte Zahl der Begünstigten der Befreiung von der ICI staatliche Beihilfen im Sinne des Artikels 107 AEUV erhalten hätten und die Rückforderung nicht für Begünstigte angeordnet werden könne, die keine staatliche Beihilfe erhalten hätten. Des Weiteren sei es nicht möglich, anhand der vorhandenen Nachweise zwischen Begünstigten der Befreiung von der ICI, die staatliche Beihilfen erhalten haben, und solchen, die keine Beihilfen erhalten haben, zu unterscheiden.

5.2.3. *Die Rechte der Steuerpflichtigen und objektive Nachweise*

(38) Die italienischen Behörden argumentieren, das jede effektive Rückforderungsmethode auf schlüssigen und objektiven Informationen beruhen müsse. Die Rückforderung müsse unter vollständiger Wahrung der Grundsätze der Rechtssicherheit, des berechtigten Vertrauens und des Rechts auf Anhörung der Steuerpflichtigen erfolgen, die ausdrücklich in der Charta der Grundrechte anerkannt werden. Für die Ermittlung der Begünstigten der Beihilfen und die Höhe der Rückforderungsbeträge dürfe sich nicht auf Indizien gestützt werden. Es sei nicht möglich, eine Steuerveranlagung auf der Grundlage bloßer Vermutungen vorzunehmen.

(39) Des Weiteren dürften die Steuerpflichtigen nicht aufgefordert werden, den Nachweis zu erbringen, dass sie keine Beihilfe erhalten haben. Die Steuerpflichtigen verfügten nicht über die erforderlichen Informationen für die durchzuführenden Überprüfungen, insbesondere wenn eventuelle Aufbewahrungsfristen bereits abgelaufen sind. ([11]) Es könne nicht davon ausgegangen werden, dass die Steuerpflichtigen nicht in gutem Glauben gehandelt hätten, als sie die entsprechenden Aufzeichnungen nicht aufbewahrten, da der abschließende Beschluss, in dem die Unmöglichkeit der Rückforderung festgelegt wird, bis zum 8. November 2018, dem Tag, an dem der Gerichtshof seine Entscheidung getroffen hat, in allen Punkten als zulässig zu betrachten war.

5.2.4. *Steuer- und Katasterdatenbanken*

(40) Die italienischen Behörden sind der Auffassung, dass bereits im abschließenden Beschluss der Kommission anerkannt wurde, dass die Informationen in den Steuer- und Katasterdatenbanken nicht zur Rückforderung verwendet werden können, und dass dies in den Urteilen des Gerichts und des Gerichtshofs bestätigt wurde. Sie berufen sich dazu erneut im Wesentlichen auf die bereits vorgebrachten Argumente und Erläuterungen, die im abschließenden Beschluss bewertet wurden (siehe Erwägungsgrund 93 des abschließenden Beschlusses).

5.2.5. *Die IMU-Steuererklärungen*

(41) Laut den italienischen Behörden unterscheidet sich die 2012 eingeführte IMU von der ICI und die Voraussetzungen für nichtgewerbliche Einrichtungen für eine Steuerbefreiung überschneiden sich nicht ([12]). Aus den IMU-Steuererklärungen geht nur hervor, ob (ab 2012) in einem bestimmten Jahr gewerbliche Tätigkeiten ausgeübt wurden. ([13]) Da die Voraussetzungen für die Befreiung von der ICI die Bestimmung notwendig machen, welche Tätigkeit zum Zeitpunkt der Befreiung tatsächlich in der Immobilie ausgeübt wurde, und sich die tatsächliche Nutzung der Immobilie von Jahr zu Jahr ändern kann, können die Informationen aus den IMU-Steuererklärungen nicht rückwirkend angewandt werden, um die Begünstigten der ICI-Befreiung oder die tatsächliche Nutzung der Immobilie festzustellen. Aus diesen Gründen könnten die Informationen in den IMU-Steuererklärungen bestenfalls Indizien liefern, die allein nicht geeignet sind, mit der erforderlichen Rechtssicherheit sagen zu können, dass die Immobilie in den Jahren, in denen die rechtswidrige ICI-Befreiung galt, d. h. den für die Rückforderung relevanten Jahren, gewerblich genutzt wurde. Des Weiteren gäbe es keine Informationen zu Begünstigten der ICI-Befreiung, die ihre Tätigkeit aufgegeben oder geändert haben oder nicht länger im Besitz der Immobilie sind.

5.2.6. *Durchführung von Vor-Ort-Kontrollen*

(42) Den italienischen Behörden zufolge können Vor-Ort-Kontrollen Informationen zur Gegenwart, aber nicht zur Vergangenheit liefern, es sei denn, sie beschränkten sich auf Unterlagen, die aufgrund rechtlicher Pflichten aufbewahrt werden müssen.

([11]) Die italienischen Behörden sind der Ansicht, dass hier eine ähnliche Situation vorliegt wie in dem Urteil des Gerichtshofs vom 13. November 2008, Kommission/Frankreich, C-214/07, ECLI:EU:C:2008:619, Rn. 13 und 22.

([12]) Die IMU-Steuererklärungen unterscheiden sich auch noch in anderen Punkten von der ICI. In den IMU-Steuererklärungen ist es möglich, Anteile von Immobilien anzugeben, die für gewerbliche und nichtgewerbliche Tätigkeiten genutzt werden.

([13]) Die italienischen Behörden erklären, dass Steuerpflichtige laut Artikel 13 (12ter) des Gesetzesdekrets Nr. 201/2011 die IMU-Steuererklärung bis zum 30. Juni des Folgejahres nach dem Jahr, in dem sie die Immobilie in Besitz genommen haben oder für die Festsetzung der Steuer relevante Änderungen stattgefunden haben, einreichen müssen. Die Steuererklärung gilt auch für die Folgejahre, wenn sich die gemachten Angaben nicht ändern.

(43) Außerdem wäre dies ein extrem langwieriger und mit starken Eingriffen verbundener Prozess, da diese Kontrollen von jeder der knapp 8 000 Gemeinden im Rahmen ihrer Zuständigkeiten durchgeführt werden müssten.

(44) Ferner müssten für Vor-Ort-Kontrollen zunächst die zu kontrollierenden Personen und Informationen ermittelt werden; außerdem könnten diese Kontrollen nicht zur Ermittlung der Einrichtungen dienen, die nicht mehr im Gebiet einer bestimmten Gemeinde ansässig sind oder nicht mehr nichtgewerbliche Einrichtungen sind.

5.2.7. *Weitere Informationsquellen*

(45) Die italienischen Behörden bestätigen, dass die für die ICI-Befreiung zulässigen Tätigkeiten behördlichen Genehmigungen unterlagen. Aus den Genehmigungen könne jedoch nicht abgeleitet werden, ob es sich dabei um gewerbliche oder nichtgewerbliche Tätigkeiten handelte. Die Genehmigung zur Ausübung der Tätigkeit sei nicht zwingend mit der Nutzung einer Immobilie verknüpft. Außerdem sei es erforderlich, die tatsächlich in der Immobilie ausgeübte Tätigkeit, einschließlich der besonderen Art der Durchführung der Tätigkeit, zu bestimmen. Diese Informationen könnten daher nicht allein aus den Unterlagen abgeleitet werden, die die beabsichtigte Nutzung einer Immobilie bescheinigen.

5.2.8. *Ablauf von Aufbewahrungsfristen*

(46) Die italienischen Behörden argumentieren, dass auch die Buchhaltungsunterlagen keine Informationen zur tatsächlichen Nutzung der Immobilie liefern könnten. Außerdem seien die meisten Unterlagen nicht mehr auffindbar, wenn die entsprechenden Aufbewahrungsfristen (in der Regel zehn Jahre) abgelaufen sind. Diesbezüglich stellen die italienischen Behörden fest, dass die Kommission in Beschlüssen in der Vergangenheit anerkannt hat, dass der Ablauf der Aufbewahrungsfristen die Durchführung der Rückforderung absolut unmöglich macht. ([14]) Des Weiteren sind die italienischen Behörden der Auffassung, dass die Prüfung der Buchhaltungsunterlagen die vorherige Ermittlung der zu kontrollierenden Personen voraussetzt und nicht der Ermittlung dieser Personen dienen kann. In jedem Fall könne die Rückforderung keine Beihilfen umfassen, die aufgrund der Frist von zehn Jahren nach Artikel 17 der Verordnung (EU) 2015/1589 des Rates ([15]) (im Folgenden „Verfahrensverordnung") verjährt sind.

5.2.9. *Die Ermittlung religiöser Einrichtungen*

(47) Aufgrund von Presseartikeln, wonach es sich bei den Begünstigten der ICI-Befreiung mehrheitlich um Einrichtungen der katholischen Kirche handeln würde, halten es die italienischen Behörden für erforderlich, darauf hinzuweisen, dass die Religionszugehörigkeit nicht zur Ermittlung der Begünstigten der Beihilfen herangezogen werden kann. Die italienische Verfassung und die Charta der Grundrechte der Europäischen Union verbieten die Diskriminierung aufgrund der Religion, daher sei es nicht möglich, die Begünstigten anhand der Religionszugehörigkeit zu ermitteln. In dem Rundschreiben 2/DF vom 26. Januar 2009 werden unter den Einrichtungen, die unter die in Rede stehende Befreiung fallen können, „kirchliche Einrichtungen, die der katholischen Kirche oder einer anderen Glaubensgemeinschaft angehören", aufgeführt (siehe die Erwägungsgründe 26 bis 29 des abschließenden Beschlusses). Laut den italienischen Behörden war die Religionszugehörigkeit jedoch kein Kriterium für die Bestimmung des subjektiven Anwendungsbereichs der ICI-Befreiung. In dem Rundschreiben 2/DF vom 26. Januar 2009 wird klargestellt, was unter nichtgewerblichen Einrichtungen zu verstehen ist, und es werden die Kriterien dargelegt, die durch die entsprechenden Tätigkeiten dieser Einrichtungen erfüllt sein müssen, um in den Genuss der ICI-Befreiung zu kommen. Ferner weisen die italienischen Behörden darauf hin, dass die Zugehörigkeit zur katholischen Kirche keine Bedingung dafür sei, in den Genuss der ICI-Befreiung zu gelangen.

([14]) Beschluss der Kommission vom 14. August 2015 über die Maßnahmen SA.33083 (2012/C) (ex 2012/NN) (die Italien durchgeführt hat, über ermäßigte Steuern und Versicherungsbeiträge im Zusammenhang mit Naturkatastrophen (alle Wirtschaftszweige außer Landwirtschaft)) und SA.35083 (2012/C) (ex 2012/NN) (die Italien durchgeführt hat, über ermäßigte Steuern und Versicherungsbeiträge im Zusammenhang mit dem Erdbeben von 2009 in den Abruzzen (alle Wirtschaftszweige außer Landwirtschaft)), Erwägungsgrund 160.

([15]) Verordnung (EU) 2015/1589 des Rates vom 13. Juli 2015 über besondere Vorschriften für die Anwendung von Artikel 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (ABl. L 248 vom 24.9.2015, S. 9).

5.2.10. *Selbstzertifizierung und Eigenerklärungen*

(48) Die italienischen Behörden bestätigen, dass es theoretisch möglich wäre, einige Begünstigte der Beihilfen durch die Verpflichtung zur Selbstzertifizierung ([16]) oder zur Eigenerklärung zu ermitteln. Diese Methoden würden keine unverhältnismäßigen Kosten oder Eingriffe nach sich ziehen.

(49) Diese Methoden reichen allein jedoch nicht aus, um die Rückforderung sicherzustellen. Eine Selbstzertifizierung setzt voraus, dass die öffentliche Verwaltung den Inhalt der Selbstzertifizierung bereits kennt oder kennen kann. Die Selbstzertifizierung kann daher nicht für Sachverhalte verwendet werden, die keiner Behörde bekannt sind bzw. die keine Behörde kennen kann.

(50) Eine Eigenerklärung setzt voraus, dass die Verwaltung den Inhalt der Erklärung überprüfen kann. Laut den italienischen Behörden könnte keine Verwaltung in Italien die erklärten oder zertifizierten Informationen kontrollieren und überprüfen. Dies würde daher zu der unwiderlegbaren Vermutung führen, dass der Inhalt der Eigenerklärung bzw. Selbstzertifizierung richtig ist, ohne dass die Wirksamkeit der Rückforderung geplant oder überprüft werden könnte.

(51) Darüber hinaus bestünde das Risiko, von vornherein eine teilweise Rückforderung gutzuheißen, die nur diejenigen betreffen würde, die sich zu der Erklärung entschließen, in den Genuss der Beihilfe gekommen zu sein. Die italienischen Behörden hätten keine Möglichkeit, die Einrichtungen zu untersuchen, die willentlich oder unwillentlich keine Erklärung abgeben. Dies würde aus Sicht der italienischen Behörden zu Ungerechtigkeit und ungleicher Behandlung führen.

5.2.11. *Eine Kombination der Rückforderungsmethoden*

(52) Die italienischen Behörden kommen zu dem Schluss, dass keine der Methoden und auch nicht eine Kombination dieser Methoden zu einer „neutralen“ und vollständig überprüfbaren Rückforderung der Beihilfe führen könnte. Anhand einer Kombination der vorgeschlagenen Rückforderungsmethoden könnte es ihrer Ansicht nach möglich sein, einige Informationen zu statistischen Zwecken zu erhalten. Diese Informationen könnten jedoch nicht zur Rückforderung der Beihilfe verwendet werden, da für diese eine gesicherte Ermittlung der Begünstigten der Beihilfen erforderlich ist. Auch wenn bestimmte Informationen gefunden werden könnten, wäre dies ein Zufallsergebnis.

(53) In jedem Fall sind die italienischen Behörden der Ansicht, dass sich die Koordinierung des Rückforderungsverfahrens angesichts der Zahl der Gemeinden, die für die Umsetzung von Rückforderungsanordnungen für die in Rede stehende Steuer zuständig sind, des Mangels an einheitlichen Informationen und der hohen Zahl an potenziellen Begünstigten äußerst schwierig gestalten würde. Die Rückforderung wäre daher unverhältnismäßig zu den Zielen des AEUV über staatliche Beihilfen.

6. **VORLIEGEN EINER RECHTSWIDRIGEN UND MIT DEM BINNENMARKT UNVEREINBAREN BEIHILFE**

(54) Die Bewertung der Maßnahme wird in den Erwägungsgründen 96-150 des abschließenden Beschlusses beschrieben. In den Erwägungsgründen 96-136 des abschließenden Beschlusses bewertete die Kommission das Vorliegen staatlicher Beihilfen und kam zu dem Schluss, dass die Maßnahme alle Bedingungen nach Artikel 107 Absatz 1 AEUV erfüllt. Im Besonderen stellte die Kommission in den Erwägungsgründen 96-108 des abschließenden Beschlusses fest, dass nicht ausgeschlossen werden könne, dass einige der von der Maßnahme profitierenden Tätigkeiten wirtschaftlicher Natur waren. Die Kommission stellte ferner fest, dass für die Einstufung einer Regelung als staatliche Beihilfe nicht der Nachweis erforderlich ist, dass alle im Rahmen dieser Regelung gewährten Einzelbeihilfen als staatliche Beihilfe einzustufen sind. In den Erwägungsgründen 137-142 kam die Kommission zu dem Schluss, dass die Maßnahme als neue Beihilfe einzustufen ist. In den Erwägungsgründen 143-150 kam die Kommission zu dem Schluss, dass die Maßnahme mit dem Binnenmarkt unvereinbar ist.

(55) Wie bereits in den Erwägungsgründen 15-17 dargelegt, geht es in diesem Beschluss nur um die Rückforderung der Beihilfe. Alle anderen Aspekte des vorangegangenen abschließenden Beschlusses sind rechtskräftig, und es ist nicht Zweck dieses Beschlusses, diese Schlussfolgerungen zu ändern.

([16]) Die italienischen Behörden erklären, dass es sich bei der Selbstzertifizierung um ein Vereinfachungsinstrument handelt, dass im Präsidialdekret Nr. 445 vom 28. Dezember 2000 geregelt ist. Bei der Selbstzertifizierung erklären Bürger in eigener Verantwortung Fakten und Qualitäten, die von Behörden dokumentiert und beglaubigt werden können. Sind die gesetzlich vorgeschriebenen Bedingungen erfüllt, hat die Selbstzertifizierung dieselbe Gültigkeit wie eine von der zuständigen Behörde ausgestellte Bescheinigung.

7. **RÜCKFORDERUNG**

7.1. **Bewertung**

(56) Im Einklang mit Artikel 16 Absatz 1 Satz 1 der Verfahrensverordnung hat die Kommission — wenn sie feststellt, dass ein Mitgliedstaat rechtswidrige Beihilfen gewährt hat — dem Mitgliedstaat anzuordnen, alle notwendigen Maßnahmen zu ergreifen, um die Beihilfe zurückzufordern. ([17]) Insoweit entspricht es ständiger Rechtsprechung, dass der Erlass einer Anordnung, die rechtswidrigen Beihilfen zurückzufordern, die logische und normale Folge der Feststellung ihrer Rechtswidrigkeit ist. Das Hauptziel einer solchen Anordnung besteht nämlich in der Beseitigung der Wettbewerbsverzerrung, die durch den aufgrund der rechtswidrigen Beihilfe entstandenen Wettbewerbsvorteil verursacht wurde. ([18])

(57) Nach Artikel 16 Absatz 1 Satz 2 der Verfahrensverordnung verlangt die Kommission jedoch nicht die Rückforderung der Beihilfe, wenn dies gegen einen allgemeinen Grundsatz des Unionsrechts verstieße, zum Beispiel gegen den Grundsatz, dass niemand zu etwas Unmöglichem verpflichtet ist. ([19]) Die Kommission darf daher keine Rückforderungsanordnung erlassen, deren Erfüllung schon bei Erlass objektiv und absolut unmöglich wäre. ([20])

(58) Der Gerichtshof hat in seinem Urteil die Bedingungen für die Anwendung dieser Ausnahme klargestellt. Demnach muss ein Mitgliedstaat, der Schwierigkeiten bei der Rückforderung der betreffenden Beihilfen sieht, diese Schwierigkeiten der Kommission darlegen und loyal mit ihr zusammenarbeiten, um sie zu überwinden, insbesondere, indem er ihr andere Wege vorschlägt, die eine wenigstens teilweise Rückforderung dieser Beihilfen ermöglichen. ([21])

(59) Die Kommission ist verpflichtet, die geltend gemachten Schwierigkeiten und die vorgeschlagenen anderen Wege der Rückforderung eingehend zu prüfen. Erst wenn die Kommission nach einer solchen eingehenden Prüfung feststellt, dass es keine anderen Wege gibt, die eine auch nur teilweise Rückforderung der betreffenden rechtswidrigen Beihilfen ermöglichen würden, kann diese Rückforderung als objektiv und absolut unmöglich zu verwirklichen angesehen werden. ([22])

(60) Im vorliegenden Fall hatten die italienischen Behörden sich bereits auf die Unmöglichkeit der Durchführung der Rückforderung auf der Grundlage mangelnder Informationen in den Steuer- und Katasterdatenbanken berufen (siehe Erwägungsgrund 24). Die Kommission war der Auffassung, dass es unter diesen Umständen unmöglich war, die erforderlichen Informationen zur Berechnung der Höhe der zurückzufordernden Steuer einzuholen, und die Rückforderung daher objektiv und absolut unmöglich war (siehe die Erwägungsgründe 93 und 182 sowie 191 bis 198 des abschließenden Beschlusses).

(61) Der Gerichtshof vertrat wiederum die Auffassung, dass „die Voraussetzung einer absoluten Unmöglichkeit der Durchführung nicht erfüllt [ist], wenn sich der […] Mitgliedstaat darauf beschränkt, die Kommission über die mit der Durchführung des fraglichen Beschlusses verbundenen internen Schwierigkeiten rechtlicher, politischer oder praktischer Art, die dem eigenen Vorgehen oder den Unterlassungen der nationalen Behörden zuzuschreiben sind, zu unterrichten, ohne gegenüber den betroffenen Unternehmen echte Schritte zur Rückforderung der Beihilfe zu unternehmen und ohne der Kommission andere Modalitäten der Durchführung des Beschlusses vorzuschlagen, die es ermöglichen würden, die Schwierigkeiten zu überwinden“ (Rn. 91 des Urteils).

(62) In ihren Stellungnahmen nach dem Urteil (siehe die Erwägungsgründe 25 bis 53) haben die italienischen Behörden ihre Argumente weiterentwickelt, dass es absolut unmöglich sei, die Beihilfe zurückzufordern.

(63) In den folgenden Abschnitten wird die Kommission daher die von den italienischen Behörden vorgebrachten Schwierigkeiten und Argumente prüfen. Die Kommission wird insbesondere bewerten, ob es keine anderen Wege gibt, die eine auch nur teilweise Rückforderung der rechtswidrigen Beihilfen ermöglichen würden, sodass die Rückforderung als objektiv und absolut unmöglich zu verwirklichen angesehen werden kann.

([17]) Urteil des Gerichtshofs vom 6. November 2018, Scuola Elementare Maria Montessori Srl/Kommission, Kommission/Scuola Elementare Maria Montessori Srl und Kommission/Ferracci, C-622/16 P bis C-624/16 P, ECLI:EU:C:76:873, Rn. 76.
([18]) Ebd., Rn. 77.
([19]) Ebd., Rn. 78 und 79.
([20]) Ebd., Rn. 82.
([21]) Ebd., Rn. 92.
([22]) Ebd., Rn. 92.

7.1.1. *Allgemeine Bemerkungen*

(64) Mit dem Gesetzesdekret Nr. 504/92 wurde die ICI eingeführt, eine von den lokalen Verwaltungen verwaltete Immobiliensteuer. Alle natürlichen und juristischen Personen, die im Besitz einer Immobilie waren, mussten die Steuer zahlen, die auf der Grundlage des Katasterwerts berechnet wurde (siehe Erwägungsgrund 22 des abschließenden Beschlusses). Die italienischen Behörden erläutern, dass Steuerpflichtige zur Erfüllung ihrer Pflichten nach der ICI grundsätzlich eine Steuererklärung einreichen mussten, mit Ausnahme der Begünstigten der Befreiung nach Artikel 7 Absatz 1 (einschließlich nichtgewerblicher Einrichtungen, die besondere Tätigkeiten nach Artikel 7 Absatz 1 Buchstabe i ausübten).

(65) Die lokalen Behörden verfügten über die Befugnis, die Einhaltung der Bedingungen für die Befreiung von der ICI durch die Steuerpflichtigen zu überprüfen. Innerhalb von fünf Jahren ab dem Datum der Fälligkeit der Steuer konnten sie i) Steuerpflichtige zur Einreichung von Dokumenten auffordern, ii) Fragebogen zu bestimmten Angaben an Steuerpflichtige versenden, iii) Informationen zu einzelnen Steuerpflichtigen bei anderen Behörden einholen, iv) die erhobenen Nachweise analysieren und v) Vor-Ort-Kontrollen für die abschließende Beurteilung durchführen.

(66) Die Kommission vertritt die Auffassung, dass die den lokalen Behörden eingeräumten Befugnisse zur Überprüfung der Einhaltung der Bedingungen für die Befreiung von der ICI sich nicht wesentlich von den Rückforderungsmethoden unterscheiden, zu denen die italienischen Behörden nach Aufforderung der Kommission Stellung beziehen sollten. Für die Überprüfung der Einhaltung der Bedingungen für die Befreiung von der ICI war es insbesondere erforderlich, dass die den lokalen Behörden übertragenen Befugnisse diese in die Lage versetzten, Informationen zur Art der in der Immobilie ausgeübten Tätigkeiten einzuholen und zu überprüfen, ob diese Tätigkeiten nicht ausschließlich gewerblicher Natur waren. Da die lokalen Behörden ihre Befugnisse innerhalb von fünf Jahren ab dem Datum der Fälligkeit der Steuer anwenden konnten, ist es klar, dass der italienische Gesetzgeber es für die lokalen Behörden für machbar hielt, die entsprechenden Nachweise noch Jahre nach dem betreffenden Bezugszeitraum einzuholen, d. h. zu einem Zeitpunkt, zu dem die Art der Tätigkeit sich geändert haben konnte.

7.1.2. *Nicht alle Begünstigten der Befreiung von der ICI sind Unternehmen oder sind in den Genuss eines Vorteils gelangt, der den Wettbewerb verzerren könnte*

(67) Die italienischen Behörden argumentieren, dass nicht alle Begünstigten der ICI-Befreiung staatliche Beihilfen erhalten haben. So seien nicht alle Begünstigten als Unternehmen anzusehen, da nicht alle Begünstigten wirtschaftlichen Tätigkeiten nachgingen, und nicht jeder einzelne durch die ICI-Befreiung gewährte Vorteil tatsächlich zu Wettbewerbsverzerrungen führte. Des Weiteren würden die meisten Begünstigten der Beihilfe unter die De-minimis-Bestimmungen fallen: i) Verordnung (EG) Nr. 1998/2006 der Kommission vom 15. Dezember 2006 über die Anwendung der Artikel 87 und 88 EG-Vertrag auf „De-minimis"-Beihilfen oder ii) Verordnung (EU) Nr. 360/2012 der Kommission vom 25. April 2012 über die Anwendung der Artikel 107 und 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union auf De-minimis-Beihilfen an Unternehmen, die Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse erbringen. Bei den mit der ICI-Befreiung verfolgten Zielen würde es sich außerdem um dem ICI-Steuersystem zugrunde liegende Ziele handeln (siehe die Erwägungsgründe 32 bis 37).

(68) Die Kommission räumt ein, dass es Situationen geben kann, in denen der einzelne durch die ICI-Befreiung gewährte Vorteil nicht als staatliche Beihilfe einzustufen ist, da die Begünstigten keine wirtschaftlichen Tätigkeiten ausübten. Im abschließenden Beschluss hat die Kommission nicht festgestellt — da es dazu keine Notwendigkeit gab —, dass alle unter die Regelung fallenden Tätigkeiten wirtschaftlicher Art waren. Die Kommission stellte fest, dass mindestens einige dieser Tätigkeiten wirtschaftlicher Art waren und einzelne Anwendungen der Regelung eine staatliche Beihilfe umfassten (siehe die Erwägungsgründe 96 bis 108 des abschließenden Beschlusses und Erwägungsgrund 54 dieses Beschlusses). Die Schlussfolgerungen des abschließenden Beschlusses stehen daher nicht im Widerspruch zu der Möglichkeit, dass einzelne Anwendungen der ICI-Befreiung die Bedingungen für das Vorliegen einer staatlichen Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 AEUV nicht erfüllen. Diese Fälle sollten nicht Gegenstand der Rückforderung sein.

(69) Die Untersuchung der konkreten Situationen, in denen die Anwendung der Maßnahme staatliche Beihilfen umfasste, gehört laut Rechtsprechung in das Stadium der Rückforderung ([23]). Die italienischen Behörden führen als besondere Schwierigkeit bei der Durchführung der Rückforderung lediglich die Notwendigkeit der Bewertung an, ob jede einzelne Situation die Bedingungen für staatliche Beihilfen nach Artikel 107 Absatz 1 AEUV erfüllt. Die Kommission ist der Auffassung, dass dieses Argument für die Begründung der Unmöglichkeit der Rückforderung nicht ausreicht.

([23]) Urteil des Gerichtshofs vom 9. Juni 2011, Comitato „Venezia vuole vivere"/Kommission, C-71/09 P, C-73/09 P und C-76/09 P, C-71/09 P, ECLI:EU:C:2011:368, Rn. 63.

(70) Gleiches gilt für die Fälle, in denen ein Begünstigter der ICI-Befreiung in ein und derselben Immobilie sowohl nicht wirtschaftliche als auch wirtschaftliche Tätigkeiten ausübte; im Rückforderungsverfahren wird es erforderlich sein, die Immobilie/Anteile der Immobilie, die für wirtschaftliche Tätigkeiten genutzt wurde(n), und die Immobilie/Anteile der Immobilie, die für nicht wirtschaftliche Tätigkeiten genutzt wurde(n), zu ermitteln.

(71) Die Argumente der italienischen Behörden und anderer Beteiligter zur Möglichkeit, dass einzelne Anwendungen der ICI-Befreiungen nicht geeignet sein könnten, den Wettbewerb zu verzerren oder sich auf den Handel zwischen Mitgliedstaaten auszuwirken, hat die Kommission bereits im abschließenden Beschluss bewertet. Die Kommission kam zu dem Schluss, dass zumindest einige der Sektoren, die in den Genuss der ICI-Befreiung kommen, dem innergemeinschaftlichen Wettbewerb und Handel ausgesetzt waren (siehe die Erwägungsgründe 133 und 134 des abschließenden Beschlusses). Da die Kommission nicht jede einzelne Anwendung nach der Regelung überprüfte, kann nicht a priori ausgeschlossen werden, dass Einzelfälle gefunden werden können, die nicht den Wettbewerb verfälschen und nicht den innergemeinschaftlichen Handel beeinträchtigen ([24]). Gleichzeitig sollte klar sein, dass die Ermittlung dieser Situationen in das Stadium der Rückforderung gehört.

(72) Das vorher Gesagte gilt unbeschadet der Einstufung der einzelnen Beihilfen als De-minimis-Beihilfen nach den geltenden Verordnungen ([25]), wenn die Bedingungen in diesen Verordnungen erfüllt sind.

7.1.3. *Rechte der Steuerpflichtigen und objektive Nachweise*

(73) Die italienischen Behörden argumentieren im Wesentlichen, dass die Beihilfe nicht zurückgefordert werden kann, wenn der Begünstigte der Beihilfe und die Höhe der Beihilfe nicht auf der Grundlage objektiver Nachweise und unter Wahrung der Rechte der Steuerpflichtigen, wie das Recht auf Anhörung gemäß der Charta der Grundrechte und ohne eine unverhältnismäßige Beweislast für die Steuerpflichtigen bestimmt werden können.

(74) Die Kommission stimmt zu, dass die Rückforderung der Beihilfe unter Wahrung der Rechte der Steuerpflichtigen, insbesondere der Rechte aus der Charta der Grundrechte der Europäischen Union, stattzufinden hat. Die italienischen Behörden haben aber nicht nachgewiesen, dass die Rückforderung der rechtswidrigen Beihilfe zwingend zu einer Verletzung dieser Rechte führen würde. Die Kommission ist der Auffassung, dass das von den italienischen Behörden vorgebrachte Argument bei der Bewertung von Einzelfällen im Rahmen der Umsetzung der Rückforderung zum Tragen kommt. Das Risiko der Verletzung von Grundrechten kann jedoch nicht als Rechtfertigung für eine absolute Unmöglichkeit der Rückforderung der Beihilfe in allen Fällen dienen, ohne dass wirklich Schritte zur Rückforderung der Beihilfe von den betroffenen Unternehmen ergriffen werden.

(75) Nach Artikel 16 Absatz 3 der Verfahrensverordnung erfolgt die Rückforderung nach den Verfahren des betreffenden Mitgliedstaats, sofern hierdurch die sofortige und tatsächliche Vollstreckung des Beschlusses der Kommission ermöglicht wird. Die Kommission kann dem Argument nicht zustimmen, dass Indizien von vornherein verworfen werden können. Die italienischen Behörden müssen hier in jedem Einzelfall alle Arten verfügbarer Nachweise im Hinblick auf eine wirksame Rückforderung berücksichtigen.

(76) Die italienischen Behörden beziehen sich des Weiteren auf die Grundsätze des berechtigten Vertrauens und der Rechtssicherheit. Sie sind insbesondere der Auffassung, dass den Steuerpflichtigen nicht die Beweislast aufgebürdet werden kann nachzuweisen, dass sie keine Beihilfe erhalten haben, insbesondere dann nicht, wenn Aufbewahrungsfristen möglicherweise abgelaufen sind. Dieses Argument wird in Abschnitt 7.2 überprüft.

7.1.4. *Steuer- und Katasterdatenbanken*

(77) Die italienischen Behörden sind der Auffassung, dass von der Kommission bereits festgestellt wurde, dass die Informationen in den Steuer- und Katasterdatenbanken nicht zur Rückforderung verwendet werden können, und dass dies in den Urteilen des Gerichts und des Gerichtshofs bestätigt wurde. Die Kommission erkennt an, dass die in den Steuer- und Katasterdatenbanken verfügbaren Informationen allein nicht für die Rückforderung der Beihilfe ausreichen (siehe Erwägungsgrund 16).

([24]) Vgl. in diesem Sinne ebd., Rn. 115.

([25]) Verordnung (EG) Nr. 69/2001 der Kommission vom 12. Januar 2001 über die Anwendung der Artikel 87 und 88 EG-Vertrag auf „De-minimis"-Beihilfen (ABl. L 10 vom 13.1.2001, S. 30). Verordnung (EG) Nr. 1998/2006 der Kommission vom 15. Dezember 2006 über die Anwendung der Artikel 87 und 88 EG-Vertrag auf „De-minimis"-Beihilfen (ABl. L 379 vom 28.12.2006, S. 5). Verordnung (EU) Nr. 360/2012 der Kommission vom 25. April 2012 über die Anwendung der Artikel 107 und 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union auf De-minimis-Beihilfen an Unternehmen, die Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse erbringen (ABl. L 313 vom 10.12.2018, S. 2).

7.1.5. *IMU-Steuererklärungen*

(78) Die italienischen Behörden argumentieren im Wesentlichen, dass die IMU sich von der ICI unterscheidet und IMU-Steuererklärungen nicht rückwirkend angewandt werden können, um die Begünstigten zu ermitteln und die tatsächliche Nutzung der Immobilie festzustellen. Die Informationen in den IMU-Steuererklärungen könnten bestenfalls Indizien liefern.

(79) Die Kommission teilt die Auffassung, dass die Informationen in den IMU-Steuererklärungen allein nicht ausreichen, um die tatsächliche Nutzung der Immobilie vor 2012 zu ermitteln, da sich die tatsächliche Nutzung von Jahr zu Jahr ändern kann und die Voraussetzungen für die ICI-Befreiung sich von denen für die IMU-Befreiung unterscheiden. Diese Rückforderungsmethode kann daher nicht allein für die Rückforderung der Beihilfe verwendet werden.

(80) Gleichzeitig ist die Kommission der Auffassung, dass die Angaben in den IMU-Steuererklärungen Informationen zu den ab 2012 (d. h. dem ersten Jahr der Anwendung der IMU, die die ICI ablöste) in der Immobilie ausgeübten Tätigkeiten liefern können und daher zumindest dabei helfen könnten, eine nicht erschöpfende Liste möglicher Begünstigter der ICI-Befreiung aufzustellen. Wenn diese Informationen mit anderen relevanten Angaben übereinstimmen, können sie zu einem Indizienbündel beitragen.

7.1.6. *Durchführung von Vor-Ort-Kontrollen*

(81) Laut den italienischen Behörden würde sich eine Rückforderung, die sich auf Vor-Ort-Kontrollen stützt, äußerst langwierig gestalten und erhebliche Eingriffe mit sich bringen sowie die vorherige Ermittlung der zu kontrollierenden Personen durch eine andere Methode erfordern. Außerdem könne die Durchführung von Vor-Ort-Kontrollen durch Inspektoren nur Informationen zur Gegenwart und nicht zur Vergangenheit erbringen. Die Qualität der im Zuge von Vor-Ort-Kontrollen erlangten Informationen erlaube nicht eine rechtlich hinreichende Festlegung der Nutzung der Immobilie.

(82) Die Kommission erkennt an, das Vor-Ort-Kontrollen sowohl für die Behörden als auch für die Steuerpflichtigen eine Last darstellen können. Soweit sie objektiv und rechtlich machbar sind, könnten Vor-Ort-Kontrollen jedoch Informationen zur tatsächlichen Nutzung der Immobilie in der Vergangenheit erbringen, insbesondere wenn die Qualität der auf andere Weisen erlangten Informationen nicht den rechtlichen Standard zur Durchführung der Rückforderung erfüllt. Die Informationen, die im Zuge von Vor-Ort-Kontrollen erlangt werden können, unterscheiden sich von Fall zu Fall. Zwar ist davon auszugehen, dass die Wirksamkeit/Effizienz von Vor-Ort-Kontrollen immer weiter nachlässt, je länger ein zu untersuchender Sachverhalt zurückliegt, doch kann daraus nicht geschlussfolgert werden, dass Vor-Ort-Kontrollen niemals rechtlich hinreichende objektive Nachweise erbringen würden. So kann zum Beispiel nicht ausgeschlossen werden, dass einige Begünstigte Buchhaltungsunterlagen auch über die vorgeschriebene Aufbewahrungsfrist hinaus aufbewahrt haben und diese den Behörden zur Verfügung stellen würden. Die Wirksamkeit von Vor-Ort-Kontrollen ist im Allgemeinen an die vorherige Ermittlung potenzieller Begünstigter durch andere Rückforderungsmethoden oder an andere entsprechende Elemente geknüpft, um ein Bündel von Indizien zu erhalten.

7.1.7. *Weitere Informationsquellen*

(83) Die italienischen Behörden bestätigen, dass die für die ICI-Befreiung zulässigen Tätigkeiten behördlichen Genehmigungen unterliegen (siehe Erwägungsgrund 45). Sie erklären jedoch, dass aus den Genehmigungen nicht abgeleitet werden kann, ob es sich dabei um gewerbliche oder nichtgewerbliche Tätigkeiten handelt, und dass die Genehmigung zur Ausübung dieser Tätigkeiten nicht an die tatsächliche Nutzung der Immobilie geknüpft ist.

(84) Die Kommission ist der Auffassung, dass auch wenn diese Aufzeichnungen nicht ausreichen könnten, um daraus die tatsächliche Nutzung einer Immobilie abzuleiten, es nicht ausgeschlossen werden kann, dass sie nützliche Informationen für die Erstellung einer Liste potenzieller Begünstigter liefern könnten, die durch andere Rückforderungsmethoden weiter erhärtet werden muss.

7.1.8. *Ablauf von Aufbewahrungsfristen*

(85) Die italienischen Behörden argumentieren, dass Buchhaltungsunterlagen keine Informationen zur tatsächlichen Nutzung der Immobilie liefern könnten. Die italienischen Behörden erklären, dass der Ablauf der Aufbewahrungsfristen (in der Regel zehn Jahre) von der Kommission in ihrem Beschluss vom 14. August 2015 über die Maßnahmen SA.33083 und SA.35083 ([26]) als absolute Unmöglichkeit zur Durchführung der Rückforderung anerkannt wurde. Die Prüfung von Buchungsunterlagen setzt ihrer Ansicht nach die vorherige Ermittlung der zu kontrollierenden Personen voraus und kann nicht zu ihrer Identifizierung eingesetzt werden.

(86) Die Kommission räumt ein, dass der Ablauf von Aufbewahrungsfristen die Einholung von Informationen von den Begünstigten erschweren könnte. Jeder Fall sollte jedoch für sich bewertet werden, und der Ablauf von Aufbewahrungsfristen führt im vorliegenden Fall nicht zu einer absoluten Unmöglichkeit der Rückforderung.

(87) Die von der Kommission in ihrem Beschluss C(2015) 5549 final vom 14. August 2015 über die Maßnahmen SA.33083 und SA.35083 beurteilte Situation kann in keinem Fall auf die Rückforderung im vorliegenden Fall übertragen werden. In jenen Fällen konnten die einzelnen Begünstigten, für die eine mit dem Binnenmarkt vereinbare Beihilfe nach Artikel 107 Absatz 2 Buchstabe b AEUV in Betracht kam, unter den sehr besonderen Umständen jener Fälle, in denen es anders als im vorliegenden Fall um durch Naturkatastrophen verursachte Schäden für Unternehmen ging, nicht mehr über die erforderlichen Unterlagen verfügen, um die durch die Naturkatastrophe verursachten Schäden nachzuweisen und zu belegen, ob sie bereits Entschädigung für alle oder Teile der erlittenen Schäden erhalten hatten. Darüber hinaus hatten sich diese Naturkatastrophen mehr als zehn Jahre vor dem Datum der Annahme des Beschlusses C(2015) 5549 final vom 14. August 2015 ereignet ([27]).

(88) Des Weiteren kannten die Begünstigten der ICI-Befreiung folgende Beschlüsse und Punkte bzw. hätten diese kennen müssen: den Eröffnungsbeschluss von 2010 (siehe Erwägungsgrund 2), in dem Zweifel an der Rechtmäßigkeit und Vereinbarkeit der Maßnahme mit dem Binnenmarkt geäußert wurden, den abschließenden Beschluss von 2012 (siehe Erwägungsgrund 5), in dem der Schluss gezogen wurde, dass die Maßnahme eine rechtswidrige und mit dem Binnenmarkt unvereinbare Beihilfe darstellt, sowie den anhängigen Rechtsstreit vor dem Gericht, in dem die absolute Unmöglichkeit der Rückforderung der rechtswidrigen und mit dem Binnenmarkt unvereinbaren Beihilfe angefochten wurde (siehe die Erwägungsgründe 6 und 7). Desgleichen wussten die Begünstigten der ICI-Befreiung bzw. hätten wissen müssen, dass der Gerichtshof in seinem Urteil von 2018 den abschließenden Beschluss teilweise aufgehoben hatte in Bezug darauf, dass in diesem nicht die Rückforderung angeordnet wurde (siehe Erwägungsgrund 8), und dass die Kommission verpflichtet ist, die vorgebrachten Schwierigkeiten und das Vorliegen anderer Wege der Rückforderung umfassend zu prüfen (siehe Erwägungsgrund 59).

(89) Unter diesen Umständen könnten umsichtige Begünstigte ihre Unterlagen aufgehoben haben.

(90) Ferner kann nicht ausgeschlossen werden, dass die Ermittlung der potenziellen Begünstigten rechtswidriger Beihilfe, wie in Abschnitt 7.1.11 dieses Beschlusses erläutert, in diesem Fall durch andere Mittel als die Aufzeichnungen der Begünstigten erzielt werden kann. Die Kommission kann das Argument der italienischen Behörden, dass die Rückforderung verjährt sei (siehe Erwägungsgrund 46), nicht akzeptieren. Nach Artikel 17 Absatz 1 und 2 der Verfahrensverordnung gilt für eine von der Kommission angeordneten Rückforderung eine Frist von zehn Jahren, die mit dem Tag beginnt, an dem die rechtswidrige Beihilfe dem Begünstigten gewährt wird. Jede Maßnahme der Kommission bezüglich der rechtswidrigen Beihilfe stellt eine Unterbrechung der Frist dar, und nach jeder Unterbrechung läuft die Frist von Neuem an. Im vorliegenden Fall sandte die Kommission am 5. Mai 2006, 5. November 2007 und 24. November 2008 Auskunftsersuchen an die italienischen Behörden (siehe die Erwägungsgründe 2, 8 und 12 des Eröffnungsbeschlusses). Die Kommission leitete am 12. Oktober 2010 das förmliche Prüfverfahren ein (siehe Erwägungsgrund 2) und nahm den abschließenden Beschluss am 19. Dezember 2012 an (siehe Erwägungsgrund 5). Ferner wurde die Frist im Einklang mit Artikel 16 Absatz 2 der Verfahrensverordnung während des Verfahrens vor den Gerichten der Europäischen Union (siehe die Erwägungsgründe 6 und 7) bis zur Urteilsverkündung am 6. November 2018 (siehe Erwägungsgrund 8) ausgesetzt. Nach dem Urteil sandte die Kommission am 1. Februar 2019, 21. Juni 2019 und 4. November 2019 weitere Auskunftsersuchen an die italienischen Behörden (siehe die Erwägungsgründe 9, 11 und 12). Die Frist von zehn Jahren ist daher noch nicht erreicht worden, auch ohne eine Maßnahme der Kommission oder die Aussetzung infolge eines anhängigen Verfahrens vor den Gerichten der Europäischen Union.

([26]) Beschluss der Kommission C(2015) 5549 final vom 14. August 2015 über die Maßnahmen SA.33083 (2012/C) (ex 2012/NN) (die Italien durchgeführt hat, über ermäßigte Steuern und Versicherungsbeiträge im Zusammenhang mit Naturkatastrophen (alle Wirtschaftszweige außer Landwirtschaft)) und SA.35083 (2012/C) (ex 2012/NN) (die Italien durchgeführt hat, über ermäßigte Steuern und Versicherungsbeiträge im Zusammenhang mit dem Erdbeben von 2009 in den Abruzzen (alle Wirtschaftszweige außer Landwirtschaft)), Erwägungsgrund 160.

([27]) Siehe Erwägungsgründe 148 bis 150 des Beschlusses C(2015) 5549 final.

7.1.9. *Die Ermittlung religiöser Einrichtungen*

(91) Nach Ansicht der italienischen Behörden kann die Religionszugehörigkeit nicht zur Ermittlung der Begünstigten von Beihilfen herangezogen werden, da dies einen Verstoß gegen die italienische Verfassung und die Charta der Grundrechte der Europäischen Union darstellen könnte.

(92) Die Kommission vertritt die Auffassung, dass die Anordnung der Rückforderung der Beihilfe einen Verstoß weder gegen die italienische Verfassung noch gegen die Charta der Grundrechte der Europäischen Union darstellt. Die Merkmale, die eine Identifizierung der Begünstigten ermöglichen, sind vom Anwendungsbereich der ICI-Befreiung abhängig, der von den italienischen Behörden festgelegt und umgesetzt wurde. Wie in den Erwägungsgründen 68 bis 72 dargelegt, ist die Rückforderung der Beihilfe außerdem von der Art der Tätigkeiten abhängig, die die Einrichtung ausübte. Wenn die in Rede stehenden Tätigkeiten als wirtschaftliche Tätigkeiten eingestuft werden können, schließt die Tatsache, dass sie von einer religiösen Einrichtung ausgeübt werden, die Anwendung des Beihilferechts nicht aus. ([28])

7.1.10. *Selbstzertifizierung und Eigenerklärungen*

(93) Die italienischen Behörden verweisen darauf, dass es möglich wäre, die Begünstigten der Beihilfen durch eine Verpflichtung zur Selbstzertifizierung oder Eigenerklärung zu ermitteln, und dass diese Methode keine unverhältnismäßigen Kosten oder Eingriffe nach sich ziehen würde. Eine Selbstzertifizierung setze jedoch voraus, dass die öffentliche Verwaltung den Inhalt der Selbstzertifizierung bereits kennt oder kennen kann; und die Eigenerklärung setze die Möglichkeit voraus, den Inhalt der Eigenerklärung überprüfen zu können. In beiden Fällen bestünde sonst das Risiko, dass von vornherein eine teilweise Rückforderung begünstigt wird, die nur jene erfasst, die sich zu der Erklärung entschließen, dass sie in den Genuss der Beihilfe gekommen sind, was zu Ungerechtigkeit und ungleicher Behandlung führen würde.

(94) Die italienischen Behörden haben außerdem bereits erklärt, dass das italienische Steuersystem auf der Verpflichtung der Steuerpflichtigen zur Abgabe von Steuererklärungen beruht (siehe Erwägungsgrund 92 des abschließenden Beschlusses und die Erwägungsgründe 30 und 31 dieses Beschlusses) sowie auf der Pflicht der Steuerbehörde (bzw. der zuständigen öffentlichen Stelle), diese Steuererklärungen nachträglich zu überprüfen.

(95) Die Kommission stellt fest, dass ein Risiko besteht, dass einige Steuerpflichtige das System missbrauchen und nicht die tatsächliche Art ihrer Tätigkeiten in den entsprechenden Jahren erklärt haben könnten. Die Gefahr des Missbrauchs wohnt jedoch jedem auf Eigenerklärungen beruhenden Steuersystem inne. Die Bestimmungen zur ICI enthielten bereits Maßnahmen zur Minderung des Missbrauchsrisikos, unter anderem die Verhängung von Geldbußen und die Ermöglichung nachträglicher Überprüfungen der Eigenerklärungen. Die Kommission ist der Auffassung, dass die für die Umsetzung der Rückforderung rechtswidriger Beihilfen erforderlichen Überprüfungen und Kontrollen sich nicht wesentlich von jenen unterscheiden, die hätten vorgenommen werden müssen, um die Erfüllung der Bedingungen für die ICI-Befreiung durch die Steuerpflichtigen zu überprüfen. Neben den Eigenerklärungen könnten andere Methoden (z. B. die IMU-Steuererklärungen) genutzt werden, um zumindest einige der potenziellen Begünstigten zu ermitteln und das Missbrauchsrisiko weiter zu senken.

(96) Die Kommission ist der Auffassung, dass die Tatsache, dass einige Steuerpflichtige in ihren Eigenerklärungen falsche Angaben machen könnten, nicht von vornherein die Begünstigung einer teilweisen Rückforderung bedeutet, die zu Ungerechtigkeit und ungleicher Behandlung führt. Nach der ständigen Rechtsprechung liegt eine Diskriminierung vor, wenn i) vergleichbare Sachverhalte unterschiedlich behandelt werden oder ii) unterschiedliche Sachverhalte gleichbehandelt werden. ([29]) Ein Begünstigter, der eine betrügerische Eigenerklärung abgibt, oder ein Begünstigter, der die zu erklärenden Informationen nicht abrufen kann, ist nicht in der gleichen Situation wie ein Begünstigter, der die erforderlichen Informationen geben kann und dazu bereit ist. Darüber hinaus begibt sich ein Begünstigter, der eine betrügerische Eigenerklärung abgibt, in die Gefahr, im Zuge weiterer Überprüfungen und nachträglicher Kontrollen entdeckt zu werden und obendrein Geldbußen zahlen zu müssen neben der Erstattung der rechtswidrig erhaltenen Beihilfe.

([28]) Vgl. in diesem Sinne das Urteil des Gerichtshofs vom 27. Juni 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania/Ayuntamiento de Getafe, C-74/16, ECLI:EU:C:2017:496, Rn. 41.

([29]) Siehe zum Beispiel das Urteil des Gerichts vom 11. Dezember 2014, Österreich/Kommission, T-251/11, ECLI:EU:T:2014:1060, Rn. 124, das Urteil des Gerichtshofs vom 3. März 2016, Spanien/Kommission, C-26/15 P, ECLI:EU:C:2016:132, Rn. 63, und das Urteil des Gerichtshofs vom 13. Dezember 1984, Sermide SpA./Cassa Conguaglio Zucchero, C-106/83, ECLI:EU:C:1984:394, Rn. 28.

(97) Des Weiteren stellt die Kommission fest, dass der Gerichtshof in seinem Urteil die Möglichkeit einer teilweisen Rückforderung akzeptiert hat; darin kommt er zu dem Schluss, dass eine Rückforderung nur dann als objektiv und absolut unmöglich angesehen werden kann, wenn „es keine anderen Wege gibt, die eine auch nur teilweise Rückforderung der betreffenden rechtswidrigen Beihilfen ermöglichen würden“ ([30]). Schließlich dient die Rückforderung rechtswidriger Beihilfen dazu, wieder gleiche Wettbewerbsbedingungen zwischen den Wettbewerbern herzustellen. Keine Rückforderung anzuordnen, wo diese — wenn auch nur teilweise — möglich wäre, würde bedeuten, eine Situation aufrechtzuerhalten, in der einige Unternehmen im Vergleich zu ihren Wettbewerbern ungerechtfertigt begünstigt werden, und damit zu einer größeren Diskriminierung führen.

7.1.11. *Eine Kombination der Rückforderungsmethoden*

(98) Die italienischen Behörden vertreten die Auffassung, dass keine der Methoden und auch nicht eine Kombination dieser Methoden zu einer Rückforderung der Beihilfe führen könnte. Die verfügbaren Informationen könnten nicht für eine gesicherte Ermittlung der Begünstigten der Beihilfen genutzt werden, und selbst wenn bestimmte Informationen gefunden werden könnten, wäre dies ein Zufallsergebnis.

(99) Die Kommission räumt das Vorliegen von Schwierigkeiten bei der Durchführung der Rückforderung der rechtswidrigen Beihilfe ein. Die von den italienischen Behörden vorgebrachten Schwierigkeiten reichen jedoch nicht aus, um eine absolute Unmöglichkeit der zumindest teilweisen Rückforderung der Beihilfe zu belegen. Die von den italienischen Behörden vorgelegten Argumente schließen nicht umfassend die Möglichkeit einer zumindest teilweisen Rückforderung aus, zum Beispiel unter Zuhilfenahme von Informationen aus den IMU-Steuererklärungen und/oder durch Anforderung von Eigenerklärungen von potenziellen Begünstigten. Andere Methoden (z. B. Vor-Ort-Kontrollen) können eventuell die im Zuge der vorstehend aufgeführten Rückforderungsmethoden erhobenen Informationen ergänzen oder zu deren Überprüfung dienen.

(100) Die Kommission vertritt ferner die Auffassung, dass eine teilweise Rückforderung, sollte eine vollständige Rückforderung nicht möglich sein, nicht zu einer ungleichen Behandlung führt.

(101) Schließlich ist die Kommission der Ansicht, dass es bei der Rückforderung zwar einige Schwierigkeiten geben kann und wahrscheinlich eine Kombination an Rückforderungsmethoden erforderlich ist, diese aber dennoch nicht unverhältnismäßig ist. Wie der Gerichtshof in seinem Urteil vom 29. April 2004 in der Rechtssache C-372/97 erklärte, ist Rückforderung die logische Folge der Feststellung, dass eine Maßnahme eine rechtswidrige Beihilfe darstellt. ([31]) Die Kommission überschreitet daher nicht ihre Befugnisse, wenn sie die Rückforderung einer rechtswidrigen Beihilfe anordnet, ausgenommen es liegen außergewöhnliche Umstände vor. Diesbezüglich hat der Gerichtshof entschieden, dass interne Schwierigkeiten in einem Mitgliedstaat keine außergewöhnlichen Umstände darstellen, wodurch die Rückforderung unverhältnismäßig wäre. ([32]) Die Kommission vertritt daher die Auffassung, dass die Rückforderung trotz der von den italienischen Behörden vorgebrachten internen Schwierigkeiten im vorliegenden Fall nicht unverhältnismäßig ist.

7.2. **Berechtigtes Vertrauen**

(102) Aus den bereits im abschließenden Beschluss dargelegten Gründen (siehe die Erwägungsgründe 183 bis 190 des abschließenden Beschlusses) wurde Italien und den 78 Beteiligten keine Zusicherung eines Unionsorgans gegeben, welche das berechtigte Vertrauen darauf rechtfertigen könnte, dass die Beihilfe rechtmäßig war.

(103) Auch konnte die Schlussfolgerung im abschließenden Beschluss, dass die Rückforderung absolut unmöglich war (siehe die Erwägungsgründe 191 bis 200 des abschließenden Beschlusses), nicht das berechtigte Vertrauen darauf rechtfertigen, dass die Beihilfe nicht zurückgefordert wird. Kurz nach dem abschließenden Beschluss wurde bei den Gerichten der Europäischen Union Klage gegen die Feststellung der absoluten Unmöglichkeit der Rückforderung erhoben ([33]), die durch das Urteil teilweise aufgehoben wurde.

([30]) Urteil des Gerichtshofs vom 6. November 2018, Scuola Elementare Maria Montessori Srl/Kommission, Kommission/Scuola Elementare Maria Montessori Srl und Kommission/Ferracci, C-622/16 P bis C-624/16 P, ECLI:EU:C:2018:873, Rn. 92.

([31]) Urteil des Gerichtshofs vom 29. April 2004, Italien/Belgien, C-372/97, ECLI:EU:C:2004:234, Rn. 103.

([32]) Ebd., Rn. 105.

([33]) Vgl. Urteil des Gerichtshofs vom 12. Februar 2008, CELF und Ministre de la Culture et de la Communication, C-199/06, ECLI:EU:C:2008:79, Rn. 68.

7.3. **Umfang der Rückforderung**

(104) Die Gerichte der Europäischen Union haben übereinstimmend festgestellt, dass durch die Verpflichtung eines Mitgliedstaats, mit dem Binnenmarkt unvereinbare Beihilfen aufzuheben, die frühere Lage wiederhergestellt werden soll. ([34]) Dieses Ziel ist erreicht, sobald der Begünstigte die im Rahmen der rechtswidrigen Beihilfe erhaltenen Beträge (einschließlich der Zinsen) zurückbezahlt hat, da er so den Vorteil verliert, den er auf dem Binnenmarkt gegenüber seinen Mitbewerbern besaß, und somit die Lage vor der Zahlung der Beihilfe wiederhergestellt wird. ([35])

(105) Da die ICI-Befreiung unter Verstoß gegen Artikel 108 Absatz 3 AEUV durchgeführt wurde und als rechtswidrige und mit dem Binnenmarkt unvereinbare Beihilfe zu betrachten ist, muss diese Beihilfe zurückgefordert werden, um die Lage wiederherzustellen, die vor ihrer Gewährung auf dem Binnenmarkt bestanden hat. Der Rückforderungszeitraum erstreckt sich von dem Zeitpunkt, ab dem die Beihilfe dem Begünstigten zur Verfügung stand, bis zu ihrer tatsächlichen Rückzahlung. Auf die zurückzufordernden Beträge sind bis zu ihrer vollständigen Rückzahlung Rückforderungszinsen zu erheben.

(106) Nach der ständigen Rechtsprechung ist die Kommission nicht verpflichtet, in ihrer Rückforderungsanordnung alle Begünstigten einer Beihilferegelung zu ermitteln und deren individuelle Situationen zu berücksichtigen. ([36]) Außerdem haben die italienischen Behörden der Kommission keine Informationen zur Verfügung gestellt, die es ihr ermöglichen würden, eine Liste der Begünstigten zu erstellen, von denen die Beihilfe zurückzufordern ist. Die Begünstigten der Beihilfen müssen daher während der Umsetzung der Rückforderung ermittelt werden.

(107) Der Umfang der Maßnahme wurde bereits im abschließenden Beschluss festgelegt. Die Höhe der zurückzufordernden Beihilfe entspricht der Höhe der Steuerbefreiung, in deren Genuss die Begünstigten gelangt sind, d. h. der Höhe der ICI, die nichtgewerbliche Einrichtungen, die in der Immobilie ausschließlich die in Artikel 7 Absatz 1 Buchstabe i des Gesetzesdekrets Nr. 504/92 aufgeführten Tätigkeiten ausübten, sofern diese Tätigkeiten wirtschaftlicher Art waren, hätten zahlen müssen, wenn es die Maßnahme nicht gegeben hätte.

(108) Da die Kommission eine Beihilferegelung bewertet hat (siehe die Erwägungsgründe 107 und 129 des abschließenden Beschlusses), sind die italienischen Behörden verpflichtet, die Begünstigten zu ermitteln und in jedem Einzelfall zu prüfen, ob die durch die ICI-Befreiung erlangten Vorteile eine Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 AEUV darstellen. Die italienischen Behörden sollten insbesondere prüfen, ob die jeweils gewährten Beihilfen, die wirtschaftliche Tätigkeiten betrafen, den Wettbewerb verzerren und den Handel zwischen den Mitgliedstaaten beeinträchtigen können oder alle Bedingungen für die geltenden De-minimis-Verordnungen (siehe die Erwägungsgründe 68 bis 72), eine genehmigte Beihilferegelung oder eine Ausnahmeregelung erfüllen.

8. **SCHLUSSFOLGERUNG**

(109) Die staatliche Beihilfe in Form der Befreiung von der kommunalen Immobiliensteuer, die nichtgewerblichen Einrichtungen gewährt wurde, die in der Immobilie ausschließlich die in Artikel 7 Absatz 1 Buchstabe i des Gesetzesdekrets Nr. 504/92 aufgeführten Tätigkeiten ausübten, und die Italien unter Verstoß gegen Artikel 108 Absatz 3 AEUV rechtswidrig durchgeführt hat, ist, wie im abschließenden Beschluss festgestellt, mit dem Binnenmarkt unvereinbar.

(110) Die Kommission gelangt zu dem Schluss, dass die italienischen Behörden eine absolute Unmöglichkeit der Rückforderung der in Form der ICI-Befreiung gewährten rechtswidrigen Beihilfe nicht nachgewiesen haben. Unter diesen Umständen ist die Rückforderung die normale Folge der Feststellung der rechtswidrigen staatlichen Beihilfe im abschließenden Beschluss —

HAT FOLGENDEN BESCHLUSS ERLASSEN:

Artikel 1

Italien fordert von den Begünstigten die mit dem Binnenmarkt unvereinbaren Beihilfen zurück, die auf der Grundlage der in Artikel 1 des Beschlusses 2013/284/EU genannten Maßnahme, d. h. der Befreiung von der kommunalen Immobiliensteuer (ICI), die nichtgewerblichen Einrichtungen gewährt wurde, die in der Immobilie ausschließlich die in Artikel 7 Absatz 1 Buchstabe i des Gesetzesdekrets Nr. 504/92 aufgeführten Tätigkeiten ausübten, gewährt wurden.

([34]) Urteil des Gerichtshofs vom 21. März 1990, Belgien/Kommission, C-142/87, ECLI:EU:C:1990:125, Rn. 66.
([35]) Urteil des Gerichtshofs vom 17. Juni 1999, Belgien/Kommission, C-75/97, ECLI:EU:C:1999:311, Rn. 64 und 65.
([36]) Urteil des Gerichtshofs vom 7. März 2002, Italien/Kommission, C-310/99, ECLI:EU:C:2002:143, Rn. 91, Urteil des Gerichtshofs vom 13. Februar 2014, Mediaset, C-69/13, ECLI:EU:C:2014:71, Rn. 22.

Artikel 2

Einzelbeihilfen, die auf der Grundlage der in Artikel 1 genannten Regelung gewährt wurden, stellen keine Beihilfen dar, sofern sie zum Zeitpunkt ihrer Gewährung die in einer nach Artikel 2 der Verordnung (EU) 2015/1588 des Rates ([37]) oder nach Artikel 2 der Verordnung (EG) Nr. 994/98 ([38]) des Rates erlassenen und zum Zeitpunkt der Gewährung der Beihilfen geltenden Verordnung vorgesehenen Voraussetzungen erfüllten.

Artikel 3

Einzelbeihilfen, die auf der Grundlage der in Artikel 1 genannten Regelung gewährt wurden und zum Zeitpunkt ihrer Gewährung die in einer nach Artikel 1 der Verordnung (EU) 2015/1588 oder nach Artikel 1 der Verordnung (EG) Nr. 994/98 erlassenen Verordnung oder in einer anderen genehmigten Beihilferegelung vorgesehenen Voraussetzungen erfüllten, sind bis zu den für diese Art von Beihilfen geltenden Beihilfehöchstintensitäten mit dem Binnenmarkt vereinbar.

Artikel 4

(1) Der Rückforderungsbetrag umfasst Zinsen, die von dem Tag, an dem die Beihilfe den Begünstigten zur Verfügung gestellt wurde, bis zur tatsächlichen Rückzahlung berechnet werden.

(2) Die Zinsen werden gemäß Kapitel V der Verordnung (EG) Nr. 794/2004 und Verordnung (EG) Nr. 271/2008 zur Änderung der Verordnung (EG) Nr. 794/2004 nach der Zinseszinsformel berechnet.

Artikel 5

(1) Die Beihilfen, die auf der Grundlage der in Artikel 1 genannten Regelung gewährt wurden, werden sofort in wirksamer Weise zurückgefordert.

(2) Italien stellt sicher, dass dieser Beschluss innerhalb von vier Monaten nach seiner Bekanntgabe umgesetzt wird.

Artikel 6

(1) Italien übermittelt der Kommission innerhalb von zwei Monaten nach Bekanntgabe dieses Beschlusses die folgenden Informationen:

a) Liste der Begünstigten, die aufgrund der in Artikel 1 genannten Regelung Beihilfen erhalten haben, sowie den Gesamtbetrag der Beihilfen, die jeder von ihnen aufgrund dieser Regelung erhalten hat;

b) Gesamtbetrag (Nennbetrag und Zinsen), der von jedem Begünstigten zurückzufordern ist;

c) ausführliche Beschreibung der Maßnahmen, die getroffen wurden bzw. beabsichtigt sind, um diesem Beschluss nachzukommen;

d) Unterlagen, die belegen, dass Rückzahlungsanordnungen an die Begünstigten ergangen sind.

(2) Italien unterrichtet die Kommission über den Fortgang seiner Maßnahmen zur Durchführung des vorliegenden Beschlusses, bis die Rückzahlung der im Rahmen der in Artikel 1 genannten Regelung gewährten Beihilfe abgeschlossen ist. Auf Anfrage der Kommission legt Italien unverzüglich Informationen über die Maßnahmen vor, die getroffen wurden bzw. beabsichtigt sind, um diesem Beschluss nachzukommen. Ferner übermittelt Italien ausführliche Angaben über die Beihilfebeträge und die Zinsen, die von den Begünstigten bereits zurückgezahlt wurden.

([37]) Verordnung (EU) 2015/1588 des Rates vom 13. Juli 2015 über die Anwendung der Artikel 107 und 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union auf bestimmte Gruppen horizontaler Beihilfen (ABl. L 248 vom 24.9.2015, S. 1).

([38]) Verordnung (EG) Nr. 994/98 des Rates vom 7. Mai 1998 über die Anwendung der Artikel 92 und 93 des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft auf bestimmte Gruppen horizontaler Beihilfen (ABl. L 142 vom 14.5.1998, S. 1).

Artikel 7

Dieser Beschluss ist an die Italienische Republik gerichtet.

Die Kommission kann unbeschadet des Artikels 30 der Verordnung (EU) 2015/1589 des Rates die Identität der Begünstigten von mit dem Binnenmarkt unvereinbaren Beihilfen sowie die Beihilfebeträge und Rückforderungszinsen veröffentlichen, die gemäß diesem Beschluss zurückgezahlt wurden.

Brüssel, den 3. März 2023

Für die Kommission
Margrethe VESTAGER
Mitglied der Kommission