II

(Nicht veröffentlichungsbedürftige Rechtsakte, die in Anwendung des EG-Vertrags/Euratom-Vertrags erlassen wurden)

ENTSCHEIDUNGEN UND BESCHLÜSSE

KOMMISSION

ENTSCHEIDUNG DER KOMMISSION

vom 11. März 2008

über die staatliche Beihilfe C 15/07 (ex NN 20/07), die Italien in Form von Steueranreizen zugunsten einiger Kreditinstitute gewährt hat, die Gegenstand einer gesellschaftsrechtlichen Umstrukturierung waren

(Bekannt gegeben unter Aktenzeichen K(2008) 869)

(Nur der italienische Text ist verbindlich)

(Text von Bedeutung für den EWR)

(2008/711/EG)

DIE KOMMISSION DER EUROPÄISCHEN GEMEINSCHAFTEN —

gestützt auf den Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft, insbesondere auf Artikel 88 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 Äußerung gemäß den genannten Artikeln [1] und unter Berücksichtigung ihrer Stellungnahme,

in Erwägung nachstehender Gründe:

1. DAS VERFAHREN

(1) Am 24. Dezember 2003 verabschiedete das italienische Parlament das Gesetz Nr. 350 (Gesetz 350/2003) [2], das in Artikel 2 Absatz 26 eine Sonderregelung für die steuerliche Neubewertung des Anlagevermögens einiger Kreditinstitute vorsieht, die aus der per Gesetz Nr. 218 (Gesetz 218/1990) vom 30. Juli 1990 vorgenommenen Privatisierung der öffentlich-rechtlichen Kreditinstitute in Italien hervorgegangen oder Gegenstand von gesellschaftsrechtlichen Umstrukturierungen waren.

(2) Italien hatte diese Sonderregelung bei der Kommission im Hinblick auf eine Überprüfung ihrer Vereinbarkeit mit den Regelungen für staatliche Beihilfen im Sinne von Artikel 88 Absatz 3 EG-Vertrag nicht angemeldet. Die Kommission hat jedoch eine vorläufige Prüfung dieser Regelung eingeleitet.

(3) Mit Schreiben vom 26. September 2005 (D/57424) forderte die Kommission die italienischen Behörden auf, ihr sämtliche einschlägigen Informationen zukommen zu lassen, um die Vereinbarkeit der Sonderregelung mit den Beihilfevorschriften sowie ihre Rechtmäßigkeit vor dem Hintergrund der aus Artikel 88 Absatz 3 EG-Vertrag resultierenden Pflicht einer vorherigen Anmeldung jeder beabsichtigten Gewährung von staatlichen Beihilfen prüfen zu können.

(4) Italien erteilte die verlangten Auskünfte mit Schreiben vom 29. November 2005 (A/39913).

(5) Mit Schreiben vom 31. März 2006 forderte hat die Kommission von Italien weitere Informationen an, um feststellen zu können, ob es sich bei der Sonderregelung um eine staatliche Beihilfe handelt und ob sie mit dem Gemeinsamen Markt vereinbar ist.

(6) Italien übermittelte diese Informationen mit Schreiben vom 5. Mai 2006 (A/33466).

(7) Am 3. Juli 2006 trafen Vertreter der Kommission und der italienischen Behörden zusammen, um die Funktionsweise und die Begründung dieser steuerlichen Sonderregelung zu erörtern. Die Kommission nahm die Erläuterungen der italienischen Behörden zur Kenntnis, hegte aber dennoch weiterhin gewisse Zweifel daran, dass die fragliche Regelung keine staatliche Beihilfe darstellte und dass sie mit dem Gemeinsamen Markt vereinbar war.

[1] ABl. C 154 vom 7.7.2007, S. 15.
[2] Italienisches Haushaltsgesetz 2004, Amtsblatt der italienischen Republik Nr. 299 vom 27.12.2003.

(8) Mit Schreiben vom 28. Juli 2006 (A/36106) übermittelten die italienischen Behörden eine Zusammenfassung der von Italien auf der Sitzung vom 3. Juli 2006 erteilten Auskünfte und Klarstellungen.

(9) Die Kommission setzte Italien mit Schreiben vom 30. Mai 2007 (D/203295) von ihrer Entscheidung in Kenntnis, im Zusammenhang mit der Beihilfemaßnahme das Verfahren nach Artikel 88 Absatz 2 EG-Vertrag einzuleiten. In der im *Amtsblatt der Europäischen Union* ([3]) veröffentlichten Entscheidung forderte die Kommission die Beteiligten auf, sich zur Einleitung des förmlichen Prüfverfahrens zu äußern.

(10) Die italienischen Behörden gaben ihre Stellungnahme mit Schreiben vom 5. Juli 2007 (A/35808) ab.

(11) Die Kommission erhielt darüber hinaus Stellungnahmen von weiteren Beteiligten, insbesondere von der Bankengruppe Paribas, der die Banca Nazionale del Lavoro angehört, sowie von der Bankengruppe UniCredit, zu der Capitalina, Banca die Roma und Banco di Sicilia gehören.

(12) Mit Schreiben vom 3. Oktober 2007 (D/53926) und vom 22. November 2007 (D/54681) leitete die Kommission den italienischen Behörden die Stellungnahmen der Beteiligten weiter und forderte Italien auf, sich erneut hierzu zu äußern. Die italienischen Behörden teilten daraufhin der Kommission mit Schreiben vom 5. November 2007 (A39031) und vom 21. Dezember 2007 (A/40631) mit, dass sie keine weiteren Bemerkungen und Kommentare abzugeben hätten.

2. AUSFÜHRLICHE BESCHREIBUNG DER REGELUNG

2.1. Besteuerung von Wertsteigerungen des Anlagevermögens

(13) Das italienische Steuersystem weist wie fast alle modernen Steuersysteme bestimmte Grundprinzipien für die Besteuerung von Unternehmen auf. Der größte Teil der Unternehmen mit eigener Rechtspersönlichkeit (im Wesentlichen die Handelsgesellschaften) wird auf Unternehmensebene besteuert, obwohl hinsichtlich bestimmter Einrichtungen, die keine eigene Rechtspersönlichkeit besitzen, sowie für bestimmte Arten von Personengesellschaften auch obligatorisch oder fakultativ das Transparenzprinzip zur Anwendung kommen kann. Die Aktionäre der der Unternehmenssteuer unterliegenden Gesellschaft sind unabhängig von dem Unternehmen, an dem sie beteiligt sind, selbst steuerpflichtig. Sie unterliegen grundsätzlich der Steuerpflicht hinsichtlich des Wertzuwachses ihres Aktienkapitals und der ausgeschütteten Dividenden, obwohl auch Vorkehrungen zur Anwendung kommen können, mit denen die Auswirkungen einer Doppelbesteuerung der Erlöse aus Kapitalbeteiligungen gemildert werden. Auch Wertzuwächse des Anlagevermögens von Unternehmen sind steuerpflichtig, sobald diese realisiert und steuerlich berücksichtigt werden. Zinsaufwendungen von Unternehmen sind grundsätzlich steuerlich absetzbar, Kapitalkosten jedoch nicht. Damit werden erhaltene Zinserträge allein auf der Ebene des Inhabers der Verbindlichkeit (zum Steuersatz des Inhabers der Verbindlichkeit) ein einziges Mal, Dividenden jedoch doppelt besteuert — einmal auf der Unternehmensebene und — zumindest im Prinzip — auf der Ebene des Aktionärs, der diese Dividenden auf seine Anteile am Kapital des Unternehmens erhält.

(14) Der Erwerb eines Anteils an einer Gesellschaft durch einen Aktionär bewirkt keine Veränderung der steuerlich relevanten Bemessungsgrundlage des Anlagevermögens eines Unternehmens. Die Veräußerung von Anteilen eines Unternehmens hingegen bewirkt in der Regel einen Wertzuwachs oder eine Wertminderung, die auf Ebene des veräußernden Unternehmens der Besteuerung unterliegt. Da die Steuer auf eine Veräußerung von Vermögenswerten in der Regel sofort fällig wird, die durch die Wertsteigerung von veräußerten Vermögenswerten entstehenden steuerlichen Vorteile sich jedoch erst im Laufe der Zeit realisieren lassen (periodische Abschreibungen), bewirkt eine Veräußerung steuerbarer Vermögenswerte auf Ebene des Unternehmens in der Regel eine Erhöhung der Nettogesamtbesteuerung der Anteile übertragenden und der Anteile empfangenden Gesellschaft.

(15) Die Veräußerung von Anteilen einer Gesellschaft an die Aktionäre löst ebenso eine Besteuerung des mit dem veräußerten Anteil verbundenen Wertzuwachses mit einer entsprechenden Erhöhung der Steuerbemessungsgrundlage des Anlagevermögens aus, das die Aktionäre erwerben, insbesondere wenn es sich bei den Aktionären um Unternehmen handelt, da sich ein Wertzuwachs eines Anteils erst feststellen lässt, wenn der auf Unternehmensebene realisierte Wertzuwachs versteuert wird.

2.2. Höherbewertung von Aktiva und generelle Wertanpassungen

(16) Eine Höherbewertung der Vermögenswerte einer Gesellschaft ist ein Vorgang der Rechnungslegung, mit dem der Buchwert des in die Bilanz des Unternehmens eingestellten Anlagevermögens auf den aktuellen Stand gebracht wird (Anlagevermögen ist in der Regel abschreibbar, da der Buchwert von Anlagevermögen im Laufe der Zeit abnimmt. Der Marktwert hingegen kann unverändert bleiben und aufgrund einer im Laufe der Zeit erfahrenen Wertsteigerung sogar über dem Restwert des abgeschriebenen Anlagevermögens liegen). Da sich ein Zuwachs des Buchwerts des Anlagevermögens einer Gesellschaft erst registrieren lässt, wenn der auf Unternehmensebene realisierte Wertzuwachs versteuert wird, muss der durch die Höherbewertung bewirkte Überschuss als Wertzuwachs des Anlagevermögens betrachtet werden, der unter den gleichen Bedingungen wie das Anlagevermögen abgeschrieben werden kann. Darüber hinaus wird der bei einer späteren Veräußerung dieser (höher bewerteten) Vermögenswerte realisierte Veräußerungsgewinn wegen der geringeren Differenz zwischen dem aus der Veräußerung erzielten Gewinn und dem Buchwert des Anlagevermögens geringer ausfallen.

([3]) Vgl. Fußnote 1.

(17) Höherbewertungen sind außerordentliche Rechnungslegungsvorgänge, da die Bilanzierungsregeln von traditionellen Kriterien des Vorsichtsprinzips geprägt sind, während Höherbewertungen auf der (ausnahmsweise) getroffenen Annahme basieren, dass bestimmte Vermögenswerte mehr wert sind, als für sie bezahlt wurde oder als es durch ihren Abschreibungsrestwert zum Ausdruck kommt. Diese Annahme kann sich im Lichte der weiteren Marktentwicklung als Irrtum erweisen. Darüber hinaus sehen die vor kurzem eingeführten Rechnungslegungsgrundsätze (die „International Financial Reporting Standards" — IFRS), die in Italien für bestimmte Unternehmen und insbesondere die Banken inzwischen verbindlich vorgeschrieben sind, die Rechnungslegung für das Anlagevermögen und insbesondere für die Finanzinstrumente zum Zeitwert („Fair Value") vor, (wobei die Wertzuwächse und Wertminderungen in regelmäßigem Abstand im Jahresabschluss registriert werden). Des Weiteren werden bei gesellschaftsrechtlichen Umstrukturierungen von Unternehmen die Aktiva zu ihrem Marktwert (der in der Regel höher ist als der in die Bilanz eingetragene Buchwert) übertragen und der Wertzuwachs in der Rechnungslegung mit berücksichtigt.

(18) Unter dem Aspekt der Anwendung der Körperschaftssteuer unterliegen Höherbewertungen des Buchwerts der Vermögenswerte in der Regel der Besteuerung, soweit ein Wertzuwachs realisiert und der Wertzuwachs des Anlagevermögens steuerlich berücksichtigt wird. Wertzuwächse bewirken eine Erhöhung des steuerpflichtigen Einkommens und folglich der Steuerschuld der Empfänger, selbst wenn diese Gewinne noch nicht realisiert sind. Damit auf noch nicht realisierte Veräußerungsgewinne keine Körperschaftssteuer entrichtet werden muss, sieht das Steuersystem in der Regel vor, dass der steuerlich relevante Wertzuwachs eingefroren wird, wobei diesen Vermögenswerten ihr ursprünglicher und im Verhältnis zum Buchwert niedrigerer Wert beigemessen wird. Damit wird der buchtechnische Gewinn (d. h. der realisierte, jedoch noch nicht als zu versteuerndes Einkommen berücksichtigte Veräußerungsgewinn) bis zum Zeitpunkt der effektiven Realisierung zum Beispiel durch Veräußerung der Vermögenswerte gegen Zahlung eines Barbetrags aufgeschoben.

(19) Der sich aus dem aufgeschobenen Wertzuwachs ergebende buchtechnische Gewinn wird in der Regel zu steuerlichen Zwecken in eine Sonderrücklage eingestellt, die den steuerlich noch nicht berücksichtigten Gewinn darstellt. So lange der realisierte Gewinn steuerlich nicht berücksichtigt ist, findet keine Anpassung zwischen dem Buchwert und dem steuerlichen Wert der Aktiva statt. Die Anpassung stellt damit einen steuerlichen Vorgang dar, mit dem der steuerliche Wert an den Buchwert des jeweiligen Anlagevermögens angepasst wird. Folglich wird somit der Wertzuwachs steuerlich berücksichtigt und ist folglich zu versteuern. Der buchtechnische Gewinn wird somit aus der Sonderrücklage herausgenommen und zum Geschäftsergebnis im entsprechenden Geschäftsjahr hinzugerechnet, wobei das höher bewertete Anlagevermögen auch entsprechend steuerlich abschreibbar wird.

(20) In diesem Zusammenhang sei jedoch darauf hingewiesen, dass Veräußerungsgewinne eine besondere Form von Einkommen darstellen, das im Unterschied zu anderen Erträgen aus der Geschäftstätigkeit eine Steigerung des wirtschaftlichen Werts des Anlagevermögens darstellt, die sich im Laufe der Zeit angesammelt hat, während die steuerliche Berücksichtigung zwangsläufig ein punktueller Vorgang ist. Daher werden realisierte Veräußerungsgewinne eines Unternehmens nicht nur bis zur steuerlich relevanten Anpassung des Werts der entsprechenden Vermögenswerte aufgeschoben, sondern unterliegen darüber hinaus einer ermäßigten Ersatzsteuer anstelle der normalen Körperschaftssteuer. Der ermäßigte Steuersatz stellt insofern einen Vorteil dar, als das betroffene Unternehmen einen im Vergleich zum normalen Steuersatz niedrigeren Satz auf seine Gewinne entrichtet und diese Gewinne dennoch in Form von Dividenden an die Aktionäre ausschütten kann, wodurch möglicherweise ein Anspruch auf eine Steuergutschrift oder Steuerbefreiung hinsichtlich der bereits entrichteten Körperschaftssteuer entstehen kann. Was die Anwendung der Vorschriften für staatliche Beihilfen anbelangt, lässt sich der durch die Ersatzsteuer bewirkte Steuervorteil steuertechnisch [4] im Lichte des besonderen Charakters von Veräußerungsgewinnen verglichen mit normalen Geschäftsgewinnen erklären.

2.3. **In Italien geltende Regeln für die Besteuerung von Veräußerungsgewinnen**

(21) Zur Beschreibung der besonderen Merkmale der hier untersuchten Regelung sollte kurz auf die italienischen Rechtsvorschriften für die steuerliche Behandlung von Veräußerungsgewinnen eingegangen werden, die sich aus der Übertragung von Vermögenswerten aufgrund von gesellschaftsrechtlichen Umstrukturierungen von der Art ergeben haben, wie sie im Gesetz Nr. 218/1990 für das italienische Bankensystem vorgesehen waren.

Übertragung von Unternehmensanteilen im Zusammenhang mit der gesellschaftsrechtlichen Umstrukturierung von bestimmten Kategorien von Kreditinstituten gemäß Gesetz Nr. 218/1990

(22) Zur Rationalisierung der Geschäftstätigkeit der Banken wurde in Italien mit dem Gesetz Nr. 218/1990 eine Sonderregelung eingeführt, wodurch die Übertragung von Unternehmensanteilen und anderer Aktiva von Banken oder von Teilbetrieben im Bankensektor von den öffentlich-rechtlichen lokalen Kreditinstituten auf neu gebildete oder bereits bestehende private Kreditinstitute erleichtert werden sollte (Artikel 1 des Gesetzes Nr. 218/1990). 1990 wurde die Übertragung eines Teilbetriebs steuerlich mit dem Verkauf von Aktiva gleichgestellt. Somit wäre die Entrichtung der Körperschaftssteuer auf den Wertunterschied zwischen dem Marktwert der übertragenen Anteile und dem steuerlichen Wert dieser

[4] Siehe Urteil vom 10. Januar 2006 in der Rechtsache C-222/04, Ministero dell'Economia e delle Finanze/Cassa di Risparmio di Firenze SpA, Fondazione Cassa di Risparmio di San Miniato e Cassa di Risparmio di San Miniato SpA, Slg. 2006, S. I-00289, Randnr. 136—137.

Aktiva gemäß Artikel 54 Absatz 5 und Artikel 9 des damals rechtlich maßgeblichen Präsidentialerlasses Nr. 917 (DPR 917/1986) vom 22. Dezember 1986 fällig geworden.

(23) Zur Erleichterung der Übertragung von Vermögensanteilen von Banken sieht Artikel 7 Absatz 2 des Gesetzes Nr. 218/1990 u. a. eine steuerliche Ausnahmeregelung vor, nach der Wertzuwächse, die durch die Übertragung von Aktiva auf private Kreditinstitute — im Rahmen einer gesellschaftsrechtlichen Umstrukturierung gemäß Artikel 1 dieses Gesetzes — im Tausch gegen Aktien dieser Kreditinstitute entstanden, steuerlich erst dann berücksichtigt werden, wenn sie effektiv mit der Veräußerung der Aktiva oder mit der Ausschüttung in Form von Dividenden an die Aktionäre realisiert werden (Aufschub der steuerlichen Berücksichtigung des Wertzuwachses).

(24) Die Ziele des Gesetzes Nr. 218/1990 lassen sich wie folgt zusammenfassen:

i) Die öffentlichen Institute, die einer Geschäftstätigkeit im Bankensektor nachgehen (und ihren Kunden im Wesentlichen Finanzierungen bereitstellen) sollen sich die Rechtsform einer Aktiengesellschaft zulegen, was für Handelsgeschäfte als die geeignetere Gesellschaftsform erachtet wird.

ii) Die öffentlichen Kreditinstitute sollen die Möglichkeit erhalten, sich besser mit Kapital auszustatten, um somit neues Aktienkapital anzulocken und um sich konsolidieren zu können.

iii) Zwischen öffentlich-rechtlichen und privaten Kreditinstituten sollen gleiche Ausgangsbedingungen geschaffen werden, wobei den privaten das gleiche Privileg der Steuerneutralität der nach gesellschaftsrechtlichen Umstrukturierungen realisierten Veräußerungsgewinne zuerkannt werden soll, das zuvor lediglich den öffentliche Kreditinstituten zustand.

(25) Artikel 7 Absatz 2 des Gesetzes Nr. 218/1990 sah vor, dass 15 % des mit der Einbringung von Anteilen in das privatisierte Unternehmen realisierten Wertzuwachses des Anlagevermögens als steuerbares Einkommen des einbringenden Unternehmens (d. h. des öffentlich-rechtlichen Kreditinstituts) betrachtet wird und damit dem normalen Körperschaftssteuersatz unterliegt (seinerzeit 52,2 %, bestehend aus 36 % regulärer Körperschaftssteuer (IRPEG) und 16,2 % lokaler Ertragssteuer (ILOR)). Das Gesetz sah vor, dass der 15%ige Anteil des besteuerten Wertzuwachses einzelnen Aktiva — als neue Steuerbemessungsgrundlage der Bank, auf die die Anteile übertragen wurden — oder dem originären Firmenwert (Good Will) zugeordnet werden kann. Darüber hinaus sah das Gesetz vor, dass der steuerliche Wert der auf die Empfängerbank übertragenden Aktiva in die Bilanz dieser Bank eingeht (steuerlicher Übertragungswert) und auch als Wert des Anlagevermögens der Bank, auf die diese Anteile von der einbringenden Bank übertragen wurden, angerechnet wird (steuerlicher Ersatzwert). Ausgenommen davon bleibt der bereits versteuerte Anteil von 15 % des Wertzuwachses, der als Zuwachs des steuerlichen Werts berücksichtigt wurde (steuerlicher Übertragungs- und Ersatzwert).

(26) Die Regelung sah somit im Wesentlichen eine teilweise Steuerneutralität vor, wodurch die Einbringung eines Teilbetriebs in eine andere Gesellschaft in den Genuss eines Aufschubs der fälligen Körperschaftssteuer unter der Voraussetzung kam, dass der steuerliche Wert des eingebrachten Teilbetriebs den von dem einbringenden Unternehmen enthaltenen Anteilen zugewiesen wurde und die die Anteile übernehmende Gesellschaft diesen den steuerlichen Wert beimaß, den sie aufwiesen, als sie sich noch im Besitz des einbringenden Unternehmens befanden. Eine solche Regelung sah vor, dass zunächst keine Wertanpassung zwischen dem Marktwert der Aktiva zum Zeitpunkt ihrer Einbringung und ihrem steuerlichen Wert vorgenommen wird. Nach Artikel 7 Absatz 2 des Gesetzes Nr. 218/1990 waren sowohl das Anteile übernehmende Unternehmen als auch das Anteile einbringende Unternehmen gehalten, der Einkommenssteuererklärung eine „Aufstellung zum Steuerabgleich" (Prospetto di Riconciliazione) beizulegen, in dem die unterschiedliche Bewertung zu Steuerzwecken und zu Zwecken der Rechnungslegung ausgewiesen werden musste.

Übertragung von Aktiva im Zusammenhang mit gesellschaftsrechtlichen Umstrukturierungen gemäß der Richtlinie über Fusionen

(27) Italien hat die Richtlinie 90/434/EWG („Fusionsrichtlinie") ([5]) per Gesetzesdekret Nr. 544 (D.Lgs 544/1992) vom 30. Dezember 1992 in die nationale Rechtsordnung umgesetzt. In ihrer ursprünglichen Fassung betrifft die Fusionsrichtlinie die Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensanteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen, die die folgenden drei Kriterien erfüllen müssen: i) Die betroffenen Gesellschaften müssen eine der im Anhang der Richtlinie aufgeführten Rechtsformen annehmen; ii) sie müssen ihren Steuersitz in einem Mitgliedstaat haben; iii) sie müssen einer der in den Mitgliedstaaten üblichen Unternehmenssteuern unterliegen, die in Artikel 3 Buchstabe c der Richtlinie aufgeführt sind.

(28) Die Einbringung von Anteilen ist in der Fusionsrichtlinie definiert als der Vorgang, durch den eine Gesellschaft, ohne aufgelöst zu werden, ihren Betrieb insgesamt oder einen oder mehrere Teilbetriebe in eine andere Gesellschaft gegen Gewährung von Anteilen am Gesellschaftskapital der übernehmenden Gesellschaft einbringt (dabei kann es sich um eine von der einbringenden Gesellschaft kontrollierte neu gegründete Gesellschaft handeln, deren Anfangskapitalausstattung aus den eingebrachten Anteilen besteht, oder um eine bereits bestehende Gesellschaft).

([5]) Richtlinie 90/433/EWG des Rates vom 23. Juli 1990, über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschafter verschiedener Mitgliedstaaten betreffen (ABl. L 225 vom 20.8.1990, S. 1).

(29) In Artikel 2 Buchstabe i der Richtlinie heißt es, dass die eingebrachten Anteile einen Teilbetrieb darstellen müssen, d. h. die Gesamtheit der in einem Unternehmensteil einer Gesellschaft vorhandenen aktiven und passiven Wirtschaftsgüter, die in organisatorischer Hinsicht einen selbständigen Betrieb, d. h. eine aus eigenen Mitteln funktionsfähige Einheit darstellen. Der Gerichtshof hat in einem vor kurzem ergangenen Urteil ([6]) klargestellt, dass eine Übertragung von Anteilen dann unter die Fusionsrichtlinie fällt, wenn sie die Gesamtheit der aktiven und passiven Wirtschaftsgüter eines Teilbetriebs umfasst. Gemäß der Fusionsrichtlinie darf der Gegenwert der Einbringung von Anteilen ausschließlich in der Gewährung von Anteilen am Kapital der Gesellschaft bestehen, da es im Unterschied zu anderen ebenfalls in der Richtlinie erfassten Vorgängen wie Fusionen, Spaltungen und Austausch von Aktien in diesem Fall nicht zulässig ist, als Gegenleistung für die Übertragung eine bare Zuzahlung vorzusehen.

(30) Artikel 9 der Fusionsrichtlinie enthält einen Verweis auf Artikel 4 und besagt, dass die Übertragung von Aktivvermögen auf Ebene der empfangenden Gesellschaft keine Besteuerung des Wertzuwachses auslösen darf. In der Richtlinie werden Wertzuwächse als Unterschied zwischen dem tatsächlichen Wert (dem Marktwert) und dem steuerlichen Wert des übertragenen Aktiv- und Passivvermögens definiert — vorbehaltlich bestimmter im einzelstaatlichen Recht vorgesehener Vorschriften für die Definition dieser Werte. Diese in der Fusionsrichtlinie vorgesehene Vorzugsbehandlung der realisierten Veräußerungsgewinne — wo es um die Übertragung von Vermögensanteilen zwischen Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten geht — basiert auf dem Kriterium der „Betriebsstätte". Anders ausgedrückt: nur die Aktiva, die in einer Gesellschaft mit Steuersitz im Mitgliedstaat der einbringenden Gesellschaft verbleiben oder die effektiv mit der Betriebsstätte der übernehmenden Gesellschaft verbunden sind, die sich im Mitgliedstaat der einbringenden Gesellschaft befindet, können in den Genuss des Aufschubs der Besteuerung gemäß Artikel 4 der Richtlinie kommen.

(31) Somit sieht die Richtlinie statt einer Steuerbefreiung eine Regelung der Steuerneutralität oder des Steueraufschubs vor, da sich der Mitgliedstaat der übernehmenden Gesellschaft das Recht der Besteuerung der durch die Übertragung der des Aktivvermögens realisierten Wertzuwächse für den Zeitpunkt ihrer zukünftigen Veräußerung vorbehält. Um weiterhin steuerbar zu bleiben, müssen die mit den übertragenen Aktivvermögenswerten realisierten Wertzuwächse in der Rechnungslegung der übernehmenden Gesellschaft ausgewiesen werden. Dazu sind sämtliche Elemente des übertragenen Aktiv- und Passivvermögens in der Rechnungslegung der übernehmenden Gesellschaft zum letzten Wert auszuweisen, den sie in der Rechnungsperiode unmittelbar vor der Übertragung aufwiesen (steuerlicher Übertragungswert). Die übernehmende Gesellschaft muss demnach das steuerlich zu berücksichtigende Ergebnis der einbringenden Gesellschaft feststellen, ohne dieses Ergebnis an den Marktwert anpassen zu können. Daher sehen die Bestimmungen der Fusionsrichtlinie eine Verzugsbehandlung für die Übertragung von Aktivvermögen vor, die der in Artikel 1 des hier maßgeblichen Gesetzes Nr. 218/1990 weitgehend ähnlich sind, abgesehen von der Tatsache, dass in der Richtlinie keine Vorschriften für die Bewertung der von der übernehmenden Gesellschaft im Gegenzug zu den übertragenen Anteilen erhaltenen Aktien vorgesehen sind, während in Artikel 7 Absatz 2 des Gesetzes Nr. 218/1990 ausdrücklich die Zugrundelegung des steuerlichen Ersatzwertes vorgesehen ist. Daraus ergibt sich demnach ein System des doppelten Verzichts auf Wertanpassung.

([6]) Urteil vom 15. Januar 2002, Rechtsache C-43/00, Andersen og Jensen ApS/Skatteministeriet, Slg. 2002, S. I-00379, Randnr. 34 ff..

Übertragung von Aktivvermögen im Zusammenhang mit gesellschaftsrechtlichen Umstrukturierungen gemäß Gesetzesverordnung Nr. 358/1997

(32) Da die Fusionsrichtlinie lediglich die gesellschaftsrechtliche Umstrukturierung von Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten vorsieht — ein System, das mit der Gesetzesverordnung Nr. 544/1992 in italienisches Recht umgesetzt wurde — hat Italien das bei der gesellschaftsrechtlichen Umstrukturierung angewendete System der steuerlichen Neutralität auch auf die Umstrukturierung von Unternehmen ausgedehnt, die auf dem nationalen Hoheitsgebiet niedergelassen sind. Mit der Gesetzesverordnung Nr. 358 vom 8. Oktober 1997 (D.Lgs. 358/1997) hat Italien allgemeine Steuervorschriften für die Umstrukturierung von Unternehmen mit Sitz im eigenen Hoheitsgebiet eingeführt, die auch im Fall der Übertragung von Aktivvermögen in Form der Übertragung eines Teilbetriebs im Austausch gegen Aktien zur Anwendung kommen.

(33) Die allgemeine Regelung der Besteuerung von aus der gesellschaftsrechtlichen Umstrukturierung von in Italien niedergelassenen Unternehmen und insbesondere aus der Übertragung von Aktivvermögen gemäß Gesetzesverordnung Nr. 358/1997 resultierenden Wertzuwächsen basiert auf zwei alternativen Systemen.

(34) Auf der einen Seite sieht Artikel 3 der Gesetzesverordnung Nr. 358/1997 eine optionale Regelung der ersatzweisen Besteuerung der Wertzuwächse vor, die sich aus der Übertragung von Betrieben oder qualifizierten Beteiligungen im Tausch gegen Anteile am Gesellschaftskapital der übernehmenden Gesellschaft ergeben. Artikel 3 besagt erstens, dass man zur Ermittlung dieser Wertzuwächse die Differenz zwischen dem steuerlich relevanten Wert der übertragenen Aktiva — als sich diese noch im Besitz der einbringenden Gesellschaft befanden — und dem Wert berechnen muss, zu dem die einbringende Gesellschaft die im Tausch gegen das eingebrachte Aktivvermögen erhaltenen Aktien in seine Bilanz eingestellt hat oder — falls dieser Wert höher ausfällt — dem Wert, zu dem die übernehmende Gesellschaft den übertragenen Teilbetrieb in ihre Bilanz eingestellt hat. Artikel 3 sieht darüber hinaus die Möglichkeit einer steuerlichen Berücksichtigung der Wertsteigerungen mittels Entrichtung einer Ersatzsteuer von 19 % vor. Nach der neuen Regelung werden die bilanzmäßig und steuerlich relevanten Werte einschließlich des realisierten Wertzuwachses

als die neuen Werte berücksichtigt, die sowohl von der einbringenden als auch von der übernehmenden Gesellschaft diesem Aktivvermögen zugewiesen wurden, um zu vermeiden, dass der steuerliche Wert nicht mit dem Wert in der Bilanz übereinstimmt (bilanzierungsneutrale Übertragung).

(35) Auf der anderen Seite sieht Artikel 4 der Gesetzesverordnung Nr. 358/1997 vor, dass die an einer Übertragung beteiligten Wirtschaftssubjekte auch die Möglichkeit eines Aufschubs der Besteuerung ähnlich der in der Fusionsrichtlinie vorgesehenen Option wählen können. Nach dieser Regelung erfolgt die Übertragung von Aktivvermögen oder eines Teilbetriebs einer im italienischen Hoheitsgebiet niedergelassenen Gesellschaft auf steuerlich neutrale Weise, was bedeutet, dass der aufgrund der Übertragung der Anteile im Tausch gegen Aktien eingetretene Wertzuwachs dann steuerlich nicht berücksichtigt wird, wenn der steuerliche Wert der übertragenen Aktiva den Aktien zugeordnet wird, die die einbringende Gesellschaft im Gegenzug erhalten hat, und wenn den übernommenen Aktiva der steuerliche Wert zugeordnet wird, den diese aufwiesen, als sie sich noch im Besitz der einbringenden Gesellschaft befanden (steuerlich neutrale Übertragung).

(36) Das italienische System der Unternehmensbesteuerung wurde 2003 grundlegend reformiert. Zur gleichen Zeit (am 1. Januar 2004) trat auch die im Gesetz Nr. 350/2003 vorgesehene Wertanpassungsregelung in Kraft. Die Reform wurde mit der Gesetzesverordnung Nr. 344 (D.Lgs. 344/2003) vom 12. Dezember 2003 in Kraft gesetzt. Damit gilt für das hier behandelte Verfahren folgendes:

i) Abschaffung der IRPEG (der früheren Körperschaftssteuer) und Einführung einer neuen Unternehmenssteuer — IRES genannt — mit einem Steuersatz von 33 % und parallel dazu Abschaffung der Dual Income Tax (DIT), die in der Anwendung eines ermäßigten IRPEG-Steuersatzes (von 19 %) auf den steuerpflichtigen Einkommensteil bestand, der wieder ins Unternehmen investiert wurde.

ii) Abschaffung des Systems der Anrechnung von Steuergutschriften, wonach die Dividenden zum Zeitpunkt der Ausschüttung an die Aktionäre erneut besteuert wurden. Dabei wurde allerdings die in Italien bereits entrichtete Steuer über die Anrechnung einer Steuergutschrift wieder abgezogen. Dieses System wurde durch eine Regelung der teilweisen Befreiung von den auf sowohl in Italien als auch im Ausland ausgeschüttete Dividenden fälligen Steuern ersetzt.

iii) Einführung einer Steuerbefreiung für die Beteiligungen, die aufgrund des Verkaufs von qualifizierten Anteilen eine Wertsteigerung erfahren haben und parallel dazu Abschaffung der Abzugsmöglichkeit von Wertberichtigungen von Anteilen.

iv) Abschaffung der Ersatzsteuer von 19 % auf Wertzuwächse, die sich aus gesellschaftsrechtlichen Umstrukturierungen im Sinne von Artikel 3 der Gesetzesverordnung Nr. 358/1997 ergeben. Mit der Aufhebung der Gesetzesverordnung Nr. 358/1997 wurde per Gesetzesverordnung Nr. 344/2003 die steuerlich neutrale Regelung für alle gesellschaftsrechtlichen Umstrukturierungen wie etwa Fusionen und Spaltungen eingeführt und über den Präsidentialerlass Nr. 917 vom 22. Dezember 1986 und die nachfolgenden Änderungen umgesetzt — Einkommenssteuer-Konsolidierungsgesetz („Testo unico delle imposte sui redditi" — TUIR) — (Artikel 170 bis 174). Allerdings wurden die Übertragungen von Teilbetrieben und qualifizierten Aktienanteilen nicht in das TUIR und seine Änderungen aufgenommen, wodurch eine unterschiedliche Behandlung zwischen übertragenen Teilbetrieben, die gemäß Artikel 175 des Präsidentialerlasses Nr. 917/1986 bilanzierungsneutral behandelt werden, und den anderen gesellschaftsrechtlichen Umstrukturierungen entstanden ist, die stattdessen steuerlich neutral behandelt werden.

(37) Aufgrund der mit der Gesetzesverordnung Nr. 344/2003 eingeführten Reform werden sämtliche Umstrukturierungen zwischen in verschiedenen Mitgliedstaaten niedergelassenen Unternehmen weiterhin nach dem Prinzip der Steuerneutralität gemäß der Fusionsrichtlinie behandelt, wo die Möglichkeit der steuerlich neutralen Übertragung von Vermögenswerten vorgesehen ist. Die Möglichkeit der Erhebung der Ersatzsteuer von 19 % gemäß Artikel 3 der Gesetzesverordnung Nr. 358/1997 wurde am 1. Januar 2004 abgeschafft, während das System der Ermittlung der Wertsteigerungen aufgrund von buchtechnisch neutralen Übertragungen von Teilbetrieben beibehalten wurde. Ebenso wurde die optionale Regelung des Aufschubs der Besteuerung gemäß Artikel 4 der Gesetzesverordnung Nr. 358/1997 abgeschafft. Aufgrund der vorstehend beschriebenen Reform ist die Besteuerung der durch Verkauf oder Übertragung von Teilbetrieben realisierten Wertzuwächse mit der Regelung identisch, die beim Verkauf einzelner Anteile zur Anwendung kommt.

(38) Abschließend ist festzustellen, dass es angesichts der Gesetzeslage zum Zeitpunkt der Annahme des Gesetzes Nr. 350/2003 steuerlich immer noch günstiger war, Vermögensanteile im Tausch gegen Anteile am Gesellschaftskapital zu übertragen als sie zu verkaufen, da die Abtretung von qualifizierten Beteiligungen steuerfrei war, während der Verkauf der zugrunde liegenden Aktien ein steuerpflichtiger Vorgang war.

(39) Nach dieser Erläuterung des Gesamtzusammenhangs, der von der Fusionsrichtlinie und der Gesetzesverordnung Nr. 358/1997 vorgegeben wird, kann die Kommission die verschiedenen Regelungen, derer sich die Gesellschaften bei Höherbewertungen oder Anpassungen des Wertes ihres Anlagevermögens bedienen, weiter prüfen und beschreiben.

2.4. **Wertanpassungen im Sinne der Gesetze Nr. 342/2000, 448/2001 und 350/2003**

Umstrukturierung der Kreditinstitute gemäß Gesetz Nr. 218/1990

(40) Das Gesetz Nr. 218/1990 betrifft die Privatisierung im Wege der Umwandlung und Überführung bestimmter öffentlich-rechtlicher Kreditinstitute (gemäß Artikel 29 des Königlichen Gesetzesdekrets Nr. 375 vom 12. März 1936, am 7. März 1938 in das Gesetz Nr. 141 umgewandelt) in Aktiengesellschaften, die im Kreditgeschäft tätig sind (Artikel 1 des Gesetzes Nr. 218/1990). Nach Artikel 7 Absatz 2 des Gesetzes Nr. 219/1990 werden die im Zuge von Übertragungen von Aktiva realisierten Wertzuwächse zur Gewährleistung der Steuerneutralität der Vorgänge steuerlich nicht berücksichtigt. Allerdings werden 15 % dieser Wertzuwächse berücksichtigt und mit dem normalen seinerzeit geltenden Unternehmenssteuersatz besteuert. Folglich erhöht sich der steuerliche Wert der gemäß Artikel 7 Absatz 2 des Gesetzes Nr. 218/1990 übertragenen Aktiva um 15 % des Wertzuwachses (Anpassung um 15 %), während die restlichen 85 % des Wertzuwachses steuerlich unberücksichtigt bleiben.

(41) Der Saldo, der sich aus der Differenz zwischen dem steuerlichen Wert der erhaltenen Aktien und den übertragenen Vermögenswerten einerseits und dem (lediglich um die 15 % angepassten) Buchwert dieser Vermögenswerte andererseits ergibt, war letztlich ein zurückgestellter Veräußerungsgewinn. Die steuerliche Berücksichtigung des restlichen steuerlich relevanten Wertzuwachses wurde ganz bewusst bis zum Zeitpunkt seiner letztendlichen Realisierung aufgrund einer Veräußerung dieser Vermögensanteile oder bis zur Ausschüttung des in Form einer steuerlich noch nicht berücksichtigten Rücklage verbuchten Wertzuwachses in Form von Dividenden an die Aktionäre zurückgestellt.

(42) Somit werden nach den im Gesetz Nr. 218 niedergelegten Grundsätzen der Finanzbuchhaltung 85 % des wirtschaftlichen Werts von Wertzuwächsen, die durch den Austausch von Aktivvermögen im Zuge von Umstrukturierungen im Sinne des genannten Gesetzes ausgelöst werden, steuerlich nicht berücksichtigt. Nach Angaben der italienischen Behörden erfolgten die hier relevanten Umstrukturierungen der Kreditinstitute in der Zeit von 1990 bis 1995. Die damals realisierten Wertzuwächse wurden für die gesamten Jahre danach eingefroren, und die betreffenden Gesellschaften wurden verpflichtet, in einem eigenen Prospekt als Anlage zu ihren Einkommenssteuererklärungen die nicht angepassten Werte dieser Vermögensanteile auszuweisen.

Wertanpassungen gemäß Gesetz Nr. 342/2000

(43) Gemäß Artikel 17 des Gesetzes Nr. 342 ([7]) (Gesetz 342/2000) ist es den aus der gesellschaftsrechtlichen Umstrukturierung der Kreditinstitute gemäß Gesetz Nr. 218/1990 hervorgegangenen Gesellschaften nun erlaubt, den ausgesetzten steuerlichen Wert an den Buchwert anzupassen, der im Wege des Austausches von Aktivvermögen im Rahmen besagter gesellschaftsrechtlicher Umstrukturierungen realisiert und zum 31. Dezember 1999 in die Bilanz eingestellt wurde. Voraussetzung dafür ist allerdings, dass sie anstelle des seinerzeit fälligen Steuersatzes von 42,4 % die Ersatzkörperschaftssteuer von 19 % auf den Wertzuwachs entrichten (der Steuersatz von 42,4 % setzte sich aus der regulären Körperschaftssteuer in Höhe von 37 % und der lokalen Gewerbesteuer von 5,4 % zusammen). Die Wertanpassung war jedoch auf 85 % des steuerlich noch nicht berücksichtigten bzw. ausgesetzten Wertes des ursprünglichen Wertzuwachses beschränkt.

(44) Mit der Entrichtung einer Steuer von 19 % auf die erzielten Wertzuwächse konnten sowohl die Gesellschaften, die die Bankenaktiva hielten, als auch die Gesellschaften, die die Aktien der die Aktiva haltenden Gesellschaften erhalten hatten, sowohl den steuerlichen Wert der Aktiva als auch den der dafür erhaltenen Aktien entsprechend anpassen. Bei Übertragung der Aktien auf andere Gesellschaften oder bei Tausch der Aktien gegen die anderer Gesellschaften ohne bare Zuzahlung hatten letztere ebenfalls die Möglichkeit, den Wert der ausgetauschten Aktien anzupassen.

(45) Der Steuersatz auf den Wertzuwachs war jedoch auf 15 % beschränkt (anstelle der vormaligen Ersatzsteuer von 19 %), falls das Kreditinstitut nur den steuerlichen Wert seines Aktivvermögens anzupassen gedachte, statt eine wertmäßige Anpassung sowohl des Aktivvermögens als auch der Aktien vorzunehmen. In diesem Fall waren die einzigen Nutznießer der Anpassungsregelung die Kreditinstitute, die die Vermögensanteile hielten, die im Rahmen der ursprünglichen Übertragungen ausgetauscht worden waren.

(46) Nach der Entrichtung der Steuer auf den Wertzuwachs konnten die Begünstigten diese im Zuge der ursprünglichen Anteilsübertragungen realisierten (und bis dahin in Form einer nicht ausschüttbaren Gewinnrücklage gehaltenen) Wertzuwächse freigeben und in Form von Dividenden an die Aktionäre ausschütten.

(47) Parallel zur Anpassung des Wertes der Aktiva und der im Rahmen der vorstehend beschriebenen Umstrukturierung des Bankensektors ausgetauschten Aktien sah Artikel 19 vor, dass die Ersatzsteuer auf Wertzuwächse auch für Unternehmen in Betracht kommen kann, die bereit sind, den steuerlichen Wert von im Zuge von anderen gesellschaftsrechtlichen Umstrukturierungen erhaltenen Aktiva und Aktien anzupassen, die in den Genuss einer steuerlich neutralen Behandlung im Sinne der Gesetzesverordnung Nr. 358/1997 gekommen waren.

(48) Mit der Regelung gemäß Artikel 19 (die eine Ersatzsteuer auf den Wertzuwachs von 19 % und von 15 % bei Wertanpassungen von übertragenem Aktivvermögen und erhaltenen Aktien vorsah) wurde die steuerliche Berücksichtigung der aus Anpassungen des steuerlichen Werts im Zusammenhang mit gesellschaftsrechtlichen Umstrukturierungen im Sinne von Gesetzesverordnung Nr. 358/1997 resultierenden Veräußerungsgewinne in jeder Hinsicht mit der steuerlichen Berücksichtigung der Veräußerungsgewinne gleichgestellt, die die Kreditinstitute gemäß Gesetz Nr. 218/1990 erzielt haben.

([7]) Amtsblatt der Italienischen Republik Nr. 276 vom 21.11.2000.

(49) Darüber hinaus sah Artikel 20 des Gesetzes Nr. 342/2000 detaillierte Vorschriften für die auf die Wertzuwächse zu entrichtende Ersatzsteuer und die entsprechende Steuergutschrift zugunsten der Aktionäre vor, die aus den versteuerten Veräußerungsgewinnen Dividenden erhielten.

Wertanpassungen gemäß Gesetz Nr. 448/2001

(50) Mit dem Gesetz Nr. 488 (Gesetz 488/2001) vom 28. Dezember 2001 wurde eine Verlängerung der im Gesetz Nr. 342/2000 vorgesehenen Fristen für die Anpassungsregelungen für die Aktiva vorgenommen, die in die Bilanzen der Gesellschaften eingestellt waren, deren Wert jedoch noch nicht angepasst worden war.

(51) Im Gesetz Nr. 448/2001 Artikel 3 Absatz 11 war vorgesehen, die Anpassungsregelung gemäß Artikel 17 bis 20 des Gesetzes Nr. 342/2000 auch sowohl auf die noch nicht steuerlich berücksichtigten Gewinne im Zusammenhang mit aus Umstrukturierungen des Bankensektors auf der Grundlage des Gesetzes Nr. 218/1990 herrührenden Aktiva und Aktien als auch auf Aktiva auszudehnen, die aus anderen Umstrukturierungen gemäß Gesetzesverordnung Nr. 358/1997 stammten und zum 31. Dezember 2001 immer noch in den Bilanzen standen. Das Gesetz Nr. 448 sah einen Steuersatz von 12 % auf die steuerlich berücksichtigten Gewinne für den Fall einer doppelten Anpassung vor (d. h. Wertanpassung sowohl der von der übernehmenden Gesellschaft gehaltenen Aktiva als auch der von der Gesellschaft erhaltenen Aktien, die diese Anteile vorher gehalten hatte und sie übertragen hat) und von 9 % für den Fall nur einer einzigen Wertanpassung (d. h. beschränkt auf die von der übernehmenden Gesellschaft gehaltenen Aktiva), und dies an Stelle der Körperschaftssteuer von 41 %, die zum Zeitpunkt der Wertanpassung fällig gewesen wäre (und die sich aus der normalen Körperschaftssteuer von 36 % und der lokalen Gewerbesteuer von 5 % zusammensetzte).

Wertanpassungen gemäß Gesetz Nr. 350/2003

(52) In Artikel 2 Absatz 26 des Gesetzes Nr. 350/2003 heißt es, dass die in Artikel 17 des Gesetzes Nr. 342/2000 vorgesehene Wertanpassungsregelung auch auf die Wertzuwächse angewandt werden kann, die zwar bereits realisiert, aber steuerlich noch nicht berücksichtigt sind und sich auf Aktiva im Zusammenhang mit der gesellschaftsrechtlichen Umstrukturierung des Bankensektors auf der Grundlage des Gesetzes Nr. 218/1990 ergeben haben und in dem für den 31. Dezember 2003 maßgeblichen Geschäftsjahr immer noch in den Bilanzen standen. Das Gesetz Nr. 350/2003 sah hierfür vor, dass sich die Ersatzsteuer auf die durch die Wertanpassungen dieser Aktiva entstandenen Wertzuwächse im Fall der doppelten Wertanpassung (d. h. Wertanpassung sowohl der vom Kreditinstitut gehaltenen Aktiva als auch der von der Gesellschaft erhaltenen Aktionen, die diese Anteile vorher gehalten hatte und sie übertragen hat) auf 12 % bzw. auf 9 % für den Fall nur einer einzigen Wertanpassung (d. h. beschränkt auf die von dem Kreditinstitut gehaltenen Aktiva) beläuft. Artikel 26 des Gesetzes Nr. 350/2003 sieht bisher jedoch keine Wertanpassung von bei allgemeinen gesellschaftsrechtlichen Umstrukturierungen im Sinne von Gesetzesverordnung Nr. 358/1997 übertragenen Aktiva vor.

(53) Artikel 2 Absatz 26 des Gesetzes Nr. 350/2003 sah im Einzelnen vor, dass die auf der Grundlage des Gesetzes Nr. 218/1990 im Zusammenhang mit der Übertragung von Anlagevermögen und anderem Aktivvermögen von Banken auf private neu gegründete oder bereits bestehende Kreditinstitute im Tausch gegen Aktien dieser Kreditinstitute realisierten historischen Veräußerungsgewinne im Wege der Entrichtung der Ersatzsteuer in Höhe von 12 % bzw. 9 % an Stelle der seinerzeit fälligen Körperschaftssteuer von 37,25 % (bestehend aus 33 % normaler Körperschaftssteuer und 4,25 % lokaler Gewerbesteuer) steuerlich berücksichtigt werden konnten. Darüber hinaus sah das Gesetz Nr. 350/2003 vor, dass die Ersatzsteuer in drei Raten entrichtet werden musste (50 % in 2004, 25 % in 2005 und 25 % in 2006), ohne dass darauf Zinsen fällig wurden.

(54) Anhand der von den italienischen Behörden erteilten Auskünfte haben neun Bankengruppen den Wert ihrer Aktiva gemäß Artikel 2 Absatz 26 des Gesetzes Nr. 350/2003 mittels Entrichtung der Ersatzsteuer in Höhe von 9 % auf die Wertzuwächse angepasst (einzige Anpassung). Die somit steuerlich berücksichtigten Veräußerungsgewinne beliefen sich insgesamt auf über 2 059 Mio. EUR. Die neun Nutzer dieser Regelung haben insgesamt Ersatzsteuern in Höhe von 180 615 534 EUR überwiesen. Zur Berechnung der Beihilfeintensität der Steuern im Hinblick auf ihre Wirkung als staatliche Beihilfen müssen die 2005 und 2006 zu zahlenden Raten um den Referenzzinssatz von 3,7 % für die Rückforderung rechtswidriger Beihilfen gemäß Verordnung Nr. 794/2004 der Kommission erhöht werden ([8]). Die effektiv entrichtete Steuer beläuft sich damit auf 185 505 996 EUR ([9]) und ist damit der Referenzbetrag zur Berechnung einer eventuellen Beihilfe in Form eines Subventionsäquivalents.

Höherbewertungen gemäß Gesetz Nr. 350/2003

(55) In Artikel 2 Absatz 25 des Gesetzes Nr. 350/2003 heißt es, dass alle steuerpflichtigen Gesellschaften den steuerlichen Wert ihrer zum 31. Dezember 2002 in ihren Büchern stehenden Aktiva höher bewerten können, um ihnen den tatsächlichen Zeitwert zuzuweisen. Dies erfolgt im Wege der Entrichtung der Ersatzsteuer von 19 % im Fall einer Höherbewertung von abschreibbaren Aktiva und von 15 % im Fall von nicht abschreibbaren Aktiva, wobei die Steuer in drei Raten zu zahlen ist (50 % in 2004, 25 % in 2005 und 25 % in 2006).

([8]) Verordnung (EG) Nr. 794/04 der Kommission vom 21. April 2004 zur Durchführung der Verordnung (EG) Nr. 659/1999 des Rates über besondere Vorschriften für die Anwendung von Artikel 93 des EG-Vertrags (Kapitel V — Zinssätze für die Rückforderung rechtswidriger Beihilfen (ABl. L 140 vom 30.4.2004, S. 1)).

([9]) Folgende Beträge wurden überwiesen: a) 92 760 506 EUR in 2004; b) 46 380 253 EUR in 2005, (dies entspricht einem aktuellen Nettowert von 44 725 412 EUR für 2004); und c) 46 380 253 EUR in 2006, (dies entspricht einem aktuellen Nettowert von 43 129 616,9 EUR für 2004).

(56) Wie zuvor erläutert sind Höherbewertungen außerordentliche Vorgänge, die gelegentlich durch bestimmte Steuersonderbestimmungen zulässig sind, um den Anschaffungswert der Aktiva an ihren aktuellen Marktwert anzupassen. Eine steuerlich relevante Höherbewertung ist etwas anderes als eine Wertanpassung, da der steuerliche Wert der Aktiva einer Gesellschaft im ersten Fall an den zum Zeitpunkt der Höherbewertung aktuellen Marktwert angepasst werden kann, während im zweiten Fall der steuerlich berücksichtigte Wertzuwachs nicht den Wert übersteigen darf, der bei einem vorherigen Realisierungsvorgang — zum Beispiel bei einer gesellschaftsrechtlichen Umstrukturierung — erzielt wurde.

3. GRÜNDE FÜR DIE EINLEITUNG DES VERFAHRENS

(57) Per Beschluss von 30. Mai 2007 ([10]) hat die Kommission das förmliche Prüfverfahren gemäß Artikel 88 Absatz 2 EG-Vertrag im Zusammenhang mit der in Artikel 2 Absatz 6 des Gesetzes Nr. 50/2003 vorgesehenen Regelung zur steuerlichen Wertanpassung eingeleitet, da diese Regelung sämtliche Bedingungen zu erfüllen schien, um als staatliche Beihilfe im Sinne von Artikel 87 Absatz 1 EG-Vertrag betrachtet werden zu können, und da darüber hinaus ihre Vereinbarkeit mit dem Gemeinsamen Markt zweifelhaft erschien, da offenbar keine der in Artikel 87 Absatz 2 und 3 EG-Vertrag vorgesehenen Ausnahmen auf diese Regelung zuzutreffen schien.

(58) Die Kommission war insbesondere der Auffassung, dass Artikel 2 Absatz 26 des Gesetzes Nr. 350/2003 einen finanziellen Vorteil in Höhe der Differenz zwischen der 2004 zur Wertanpassung der Aktiva tatsächlich entrichteten Steuer und der Steuer darstellte, die fällig geworden wäre, wenn diese Wertanpassung ohne Rückgriff auf die Bestimmungen von Artikel 2 Absatz 26 des Gesetzes Nr. 350/2003 erfolgt wäre. Der normale Steuersatz auf die Wertsteigerung hätte 2004 37,25 % betragen (zusammengesetzt aus der normalen Körperschaftssteuer in Höhe von 33 % und der lokalen Gewerbesteuer in Höhe von 4,25 %), während sich der Steuersatz der tatsächlich entrichteten Ersatzsteuer auf 9 % belief. Darüber hinaus wurde die Ersatzsteuer gemäß Gesetz Nr. 350/2003 in drei Raten entrichtet (50 % in 2004, 25 % in 2005 und 25 % in 2006), ohne dass darauf Zinsen fällig wurden, während die Steuer, die ohne die Bestimmungen von Artikel 2 Absatz 26 des Gesetzes Nr. 350/2003 fällig gewesen wäre, bereits in 2004 in voller Höhe hätte entrichtet werden müssen. Die Kommission hat nachgerechnet, dass sich der Wert der tatsächlich von den neun Nutznießern der hier beanstandeten Regelung entrichteten Steuern in Subventionsäquivalent umgerechnet auf 185 505 996 EUR belief, während sich die normale Steuer auf 771 991 022 EUR belaufen hätte (37,25 % des realisierten Veräußerungsgewinns in Höhe von 2 059 Mio. EUR). Damit macht die Differenz zwischen der normalerweise fälligen Steuer und der tatsächlich entrichteten Ersatzsteuer 586 485 026 EUR aus.

(59) Des Weiteren ist die Kommission der Ansicht, dass die steuerlich relevanten Wertanpassungen zugunsten der Nutzer der Regelung gemäß der Gesetze Nr. 342/2000 und 448/2001 einfache allgemeine steuerliche Maßnahmen darstellen, mit denen eine gleiche Besteuerung der realisierten Wertzuwächse gewährleistet werden sollte, während die Wertanpassung gemäß Artikel 2 Absatz 26 des Gesetzes Nr. 350/2003 ausschließlich für die Banken bestimmt war, die Gegenstand der gesellschaftsrechtlichen Umstrukturierung auf der Grundlage des Gesetzes Nr. 218/1990 waren, und somit nicht als allgemeine Maßnahme betrachtet werden können, da sie auch keine Gleichbehandlung der vorliegenden Wertzuwächse mit denen im Rahmen anderer vergleichbarer gesellschaftsrechtlicher Umstrukturierungen erzielten Wertzuwächse gewährleisten. Nach Auffassung der Kommission hätte die Tatsache, dass einige italienische Banken ihre ausgesetzten Steuerschulden für in ihren Bilanzen ausgewiesene, aber steuerlich noch nicht berücksichtigte Wertzuwächse mittels Entrichtung einer (ermäßigten) Nominalsteuer verrechnen konnten, ihre Attraktivität als Übernahmeziele erhöhen können, wodurch es auf dem Markt für Bankenübernahmen zu Verzerrungen gekommen wäre.

(60) Daher gelangte die Kommission zu dem Schluss, dass die vorliegende Regelung eine staatliche Beihilfe darstellen könnte, die mit dem Gemeinsamen Markt unvereinbar wäre, und hat folglich das Verfahren gemäß Artikel 88 Absatz 3 EG-Vertrag eingeleitet. Die Kommission wies darauf hin, dass diese Beihilfe gemäß Artikel 14 der Verordnung (EG) Nr. 659/1999 des Rates vom 22. März 1999 über besondere Vorschriften für die Anwendung von Artikel 93 des EG-Vertrags ([11]) wieder zurückgefordert werden müsste, falls sie bei Abschluss des Verfahrens zu dem Schluss gelangen sollte, dass die Regelung tatsächlich eine staatliche Beihilfe darstellt, die mit dem Gemeinsamen Markt unvereinbar ist. Im Lichte der bei derartigen steuerlichen Beihilferegelungen üblichen Praxis ([12]) hätte sich die Rückforderung lediglich auf die zu wenig gezahlten Steuern bezogen auf den Betrag beschränkt, den der Begünstigte hätte zahlen müssen, wenn er von anderen ihm seinerzeit offen stehenden Steuerregelungen Gebrauch gemacht hätte und dies unter der Voraussetzung, dass dies keine Neuerschaffung der Vergangenheit anhand hypothetischer Entscheidungen bedeutet, die die betreffenden Wirtschaftsteilnehmer, die diese Regelung genutzt haben, hätten treffen können ([13]). Die Kommission hat die italienischen Behörden und die betreffenden Wirtschaftsteilnehmer aufgefordert, sich zu der Frage zu äußern, ob die Rückforderung der rechtswidrig gewährten Beihilfe ausschließlich auf den Unterschied zwischen der Steuer, die nach der in Artikel 2 Absatz 25 des Gesetzes Nr. 350/2003 vorgesehenen Neubewertungsregelung fällig gewesen wäre, und der Ersatzsteuer beschränkt bleiben soll, die die Kreditinstitute, die die Neubewertungsregelung gemäß Artikel 2 Absatz 26 des Gesetzes Nr. 350/2003 genutzt haben, tatsächlich entrichtet haben.

([10]) Vgl. Fußnote 1.

([11]) ABl. L 83 vom 27.3.1999, S. 1.

([12]) Siehe Kapitel VI der Entscheidung 2006/748/CE der Kommission vom 4. Juli 2006 über die von Portugal angewendete staatliche Beihilfe C 30/04 (ex NN 34/04), mit der Veräußerungsgewinne aus bestimmten Vorgängen/Transaktionen öffentlicher Unternehmen von der Körperschaftssteuer befreit werden (ABl. L 307 vom 7.11.2006, S. 219).

([13]) Siehe Randnrn. 113—119 des Urteils des Gerichtshofs vom 15. Dezember 2005, Rechtssache C-148/04, Unicredito Italiano SpA/Agenzia delle Entrate, Ufficio Genova 1, Slg. 2005, S. I-11137.

4. STELLUNGNAHMEN ITALIENS

(61) Die italienischen Behörden haben in ihren Bemerkungen gegenüber der Kommission a) die Gleichsetzung der beanstandeten Regelung mit einer staatlichen Beihilfe im Wesentlichen zurückgewiesen und b) stattdessen darauf hingewiesen, dass der unter Umständen gewährte Vorteil wesentlich geringer war, als es nach den vorläufigen Berechnungen der Kommission den Anschein hat, und damit als geringfügig einzustufen sei („De-minimis"-Regelung).

(62) Italien vertrat insbesondere die Auffassung, dass es nach Artikel 2 Absatz 25 des Gesetzes Nr. 350/2003 implizit allen Gesellschaften, die an gesellschaftsrechtlichen Umstrukturierungen beteiligt waren, gestattet war, den Wert ihrer Vermögenswerte anzupassen. Artikel 2 Absatz 25 des genannten Gesetzes hätte nach Angaben der italienischen Behörden die Möglichkeit einer Anpassung des steuerlichen Werts an den Buchwert für alle dafür in Frage kommenden Gesellschaften im Wege eines impliziten Verweises auf Artikel 14 des Gesetzes Nr. 342/2000 eröffnet, der die steuerliche Berücksichtigung der nach steuerlich neutralen gesellschaftsrechtlichen Umstrukturierungen weiterhin ausgesetzten Wertzuwächse regelt und damit sämtliche nicht erfolgten Wertanpassungen betrifft, die sich aus gesellschaftsrechtlichen Umstrukturierungen auf der Grundlage der Gesetzesverordnung Nr. 358/1977 ergeben.

(63) Nach italienischer Auffassung konnte sich jeder dieser allgemeinen Anpassungsregelung gemäß Artikel 12 des Gesetzes Nr. 342/2000 mittels der Entrichtung einer Ersatzsteuer in Höhe von 19 % bei Höherbewertungen von abschreibbaren Vermögenswerten und von 15 % im Fall von nicht abschreibbaren Vermögenswerten bedienen, die in drei Raten zu zahlen gewesen wären (50 % in 2004, 25 % in 2005 und 25 % in 2006). Nach Ansicht der italienischen Behörden hätte demnach die Regelung gemäß Artikel 2 Absatz 26 des Gesetzes Nr. 350/2003 im Lichte der implizit mit Artikel 14 des Gesetzes Nr. 342/2000 eingeführten Regelung zur Wertanpassung von Aktiva geprüft werden müssen und nicht — wie es die Kommission für angebracht hält — in Form eines Vergleichs mit der allgemeinen Regelung für die steuerliche Wertanpassung von Aktiva von Kapitalgesellschaften gemäß Artikel 2 Absatz 25 des Gesetzes Nr. 350/2003. Nach italienischer Auffassung hätte sowohl die implizite als auch die explizite Wertanpassungsregelung die Anwendung derselben bereits beschriebenen Ersatzsteuersätze in Höhe von 19 % bzw. 15 % vorgesehen. Im Gegensatz zu den von der Kommission im Zusammenhang mit dem Beschluss über die Einleitung des förmlichen Prüfverfahrens formulierten Ausführungen bestünde jedoch der eventuell aufgrund von Artikel 2 Absatz 26 des Gesetzes Nr. 350/2003 entstandene Vorteil nach Ansicht der italienischen Behörden allenfalls aus der Differenz zwischen der Ersatzsteuer von 9 %, die die begünstigten Banken auf ihre noch nicht steuerlich berücksichtigten Wertzuwächse ihrer Aktiva gezahlt haben, und dem Steuersatz von 15 %, der auf derartige Veräußerungsgewinne sämtlicher anderer Gesellschaften fällig geworden wäre, die ebenfalls eine Wertanpassung ihrer Aktiva vornehmen wollten. Dieser Unterschied müsste jedoch noch weiter reduziert werden, da die begünstigten Banken bereits eine relativ hohe Steuer auf 15 % ihrer ursprünglich realisierten Veräußerungsgewinne entrichtet hatten, und dies im Unterschied zu allen anderen Gesellschaften, die eine steuerlich zu 100 % neutrale Regelung gemäß Gesetzesverordnung Nr. 358/1997 wählen konnten.

(64) Darüber hinaus ist Italien der Auffassung, dass die Wertanpassungen, die für die Wertzuwächse vorgenommenen wurden, die sich aus der Umstrukturierung des Bankensektors aufgrund des Gesetzes Nr. 218/1990 ergeben hatten, nicht mit allen anderen Maßnahmen verglichen werden können, die zur steuerlichen Berücksichtigung von Wertzuwächsen vorgesehen sind — und dies aus folgenden beiden Gründen: Erstens handelte es sich bei den Umstrukturierungen des Bankensektors aufgrund der Natur der Sache um eine spezifische Umstrukturierung, die nicht mit anderen vergleichbar ist, und zweitens waren die steuerlichen Maßnahmen zum Aufschub der steuerlichen Berücksichtigung der realisierten Wertzuwächse gerade auf diese Umstrukturierungen zugeschnitten, da hier eine steuerlich zum Teil neutrale Regelung sowohl für das einbringende als auch das empfangende Unternehmen vorgesehen war.

(65) Hinsichtlich der Einmaligkeit der Umstrukturierung des Bankensektors machen die italienischen Behörden geltend, dass sich die Maßnahme lediglich auf bestimmte Umstrukturierungsvorgänge von Kreditinstituten bezog, die in der Zeit vom 22. August 1990 und bis zum 31. Dezember 1995 durchgeführt wurden. Ziel dieser Vorgänge war hauptsächlich die Privatisierung des Sektors der öffentlich-rechtlichen Kreditinstitute in Italien. Damals ging man davon aus, dass die am besten geeignete Rechtsform für diese öffentlich-rechtlichen Kreditinstitute in Italien die der Aktiengesellschaft wäre, da auf diese Weise private Bankengruppen in Italien entstehen können, die zu gleichen Bedingungen wie die anderen Banken im Gemeinsamen Markt agieren können. Gemäß Gesetz Nr. 218/1990 wurden die Aktien der ehemaligen öffentlich-rechtlichen Kreditinstitute nach ihrer gesellschaftsrechtlichen Umstrukturierung unmittelbar Gesellschaften zugewiesen, in denen die öffentliche Hand mehrheitlich oder auch nicht mehrheitlich vertreten war, oder neu gegründeten oder bereits bestehenden Bankenstiftungen, in denen die öffentliche Hand in Form verschiedener lokaler Körperschaften vertreten war. Sowohl der Staat als auch die Stiftungen hatten den Auftrag, die Aktien dieser neu eingerichteten Gesellschaften vorübergehend zu verwalten und sie dann schrittweise auf dem Markt zu verkaufen, um so zu einer Konsolidierung des Bankensektors und zur Entstehung von größeren Bankengruppen in Italien zu gelangen.

(66) Die besondere neutrale Steuerregelung war seinerzeit für diese gesellschaftsrechtliche Umstrukturierung der Banken damit zu rechtfertigen, dass es keine allgemeine Regelung gab, die gesellschaftsrechtliche Umstrukturierungen und die Übertragung der Teilbetriebe unter steuerlich neutralen Bedingungen zugelassen hätte. Damit wollte der Gesetzgeber die Privatisierung bestimmter öffentlich-rechtlicher Kreditinstitute erleichtern, indem sie gesellschaftsrechtlich umstrukturiert wurden und ihnen die neue Rechtsform einer privatrechtlichen Aktiengesellschaft zugewiesen wurde, wobei jedoch vermieden werden sollte, dass diesen neuen Instituten Vorteile gewährt werden, die über das notwendige Maß hinausgehen. Zur Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen gegenüber anderen privatrechtlichen Kreditinstituten hat der Gesetzgeber vorgesehen, a) dass die teilweise Steuerneutralität sowohl dem einbringenden Unternehmen als auch dem übernehmenden Unternehmen zugute kommt (15 % der realisierten Wertzuwächse werden steuerlich berücksichtigt und mit dem normalen Steuersatz von seinerzeit 52,2 % belegt), b) dass die steuerlich noch nicht berücksichtigten Wertzuwächse in eine Sonderrücklage mit Aufschub der Besteuerung einzustellen sind und c) dass diese Regelung der teilweisen Steuerneutralität auch auf alle Umstrukturierungen von nicht öffentlich-rechtlichen Kreditinstituten ausgedehnt wird, um auf diese Weise eine steuerliche Gleichbehandlung aller gesellschaftsrechtlichen Umstrukturierungen zu gewährleisten, von denen öffentlich-rechtliche oder privatrechtliche Kreditinstitute Gebrauch machen.

(67) Die italienischen Behörden stimmen der Kommission in ihren Schlussfolgerungen zu, wonach die per Gesetz Nr. 218/1990 und per Gesetzesverordnung Nr. 358/1999 vorgesehenen Regelungen der Steuerneutralität keine staatlichen Beihilfen darstellen, da sie durch die dem Steuersystem innewohnende Logik gerechtfertigt sind (Punkt 30 des Beschlusses über die Einleitung des förmlichen Prüfverfahrens). Dennoch sind sie der Ansicht, dass — sofern diese Schlussfolgerungen für richtig befunden werden können — auch die in Artikel 2 Absatz 26 des Gesetzes Nr. 350/2003 vorgesehene steuerlich relevante Anpassung nicht als staatliche Beihilfe betrachtet werden kann, da sie die notwendige Ergänzung zur Regelung der teilweisen Steuerneutralität darstellt, wie sie in Artikel 7 Absatz 2 des Gesetzes Nr. 218/1990 vorgesehen ist, und weil darüber hinaus auch die besondere Beschaffenheit besagter gesellschaftsrechtlicher Umstrukturierungen des Bankensektors mit berücksichtigt werden müsse.

(68) Italien weist insbesondere darauf hin, dass eine Wertanpassung einzig und allein bei den nach der steuerlichen Berücksichtigung noch übrig gebliebenen historischen Wertzuwächsen vorgenommen werden konnte, die sich aus der ersten gesellschaftsrechtlichen Umstrukturierung (zwischen dem 22. August 1990 und dem 31. Dezember 1995) ergeben hatten, und die somit mit einem Steuersatz von 15 % belegt wurden. Aufgrund der besonderen Beschaffenheit dieser Wertzuwächse sei eine ermäßigte Ersatzsteuer vollends gerechtfertigt, da es sich dabei ja nicht um Betriebsergebnisse handelt, sondern um in früheren Jahren realisierte Gewinne. Ein weiterer Grund liegt vor allem in der besonderen Beschaffenheit der gesellschaftsrechtlichen Umstrukturierung des Bankensektors gemäß Gesetz Nr. 218/2000, wobei bereits 15 % der realisierten Wertzuwächse mit einem Steuersatz von 52,2 % versteuert wurden. Wendet man einen Mittelwert aus dem Steuersatz von 52,2 % und den beiden Steuersätzen von 9 % und 12 % der Ersatzsteuern gemäß Artikel 2 Absatz 26 des Gesetzes Nr. 350/2003 auf die restlichen 85 % der Wertzuwächse an, ergibt sich eine Gesamtsteuerquote zwischen 15,48 % und 17,85 %, die nach italienischer Auffassung durchaus mit den Steuersätzen von 15 % und 19 % vergleichbar ist, die nach der implizit im Gesetz Nr. 350/2003 vorgesehenen Wertanpassungsregelung für abschreibbare und nicht abschreibbare Aktiva sämtlicher Kapitalgesellschaften vorgesehen ist.

(69) Darüber hinaus vertreten die italienischen Behörden die Auffassung, dass die Anpassungsregelung gemäß Artikel 2 Absatz 26 des Gesetzes Nr. 350/2003 weniger flexibel ist, da sich die Wertanpassung obligatorisch auf alle noch verbleibenden Wertzuwächse aus der ursprünglichen Umstrukturierung bezieht, während die implizit in Artikel 2 Absatz 25 vorgesehene Wertanpassungsregelung desselben Gesetzes die Möglichkeit vorsieht, dass nur der Wert der einzelnen Anteile angepasst zu werden braucht, deren Wert sich tatsächlich erhöht hat. Nach italienischer Ansicht wäre eine derartige Flexibilität für die davon betroffenen Gesellschaften von enormem Vorteil, da sie damit nur die abschreibbaren Aktiva wertmäßig anzupassen bräuchten und nicht auch diejenigen, deren Veräußerung Gewinne erbracht hätte, die ohnehin steuerfrei wären. So wäre zum Beispiel nach der ab dem 1. Januar 2004 geltenden bereits erwähnten Regelung der Steuerbefreiung von Beteiligungen der Verkauf von qualifizierten Beteiligungen zu 95 % steuerfrei, wodurch es für eine Gesellschaft völlig uninteressant wäre, zur steuerlichen Berücksichtigung von Wertzuwächsen von Aktiva eine Steuer zu entrichten, wenn diese ohnehin praktisch vollständig steuerfrei sind. Nach Ansicht der italienischen Behörden ist dieser Unterschied sicherlich nicht unerheblich, da viele dieser in den 90er Jahren auf die neu gegründeten Kreditinstitute übertragenen Vermögenswerte aus qualifizierten Beteiligungen von Kapitalgesellschaften bestanden und daher mit der zuvor beschriebenen Steuerreform von 2003 fast vollständig steuerbefreit wurden.

(70) Abschließend sind die italienischen Behörden der Meinung, dass auch für den Fall, dass die Kommission zu dem Schluss gelangt, dass der gemäß Artikel 2 Absatz 26 des Gesetzes Nr. 350/2003 entrichtete Steuersatz günstiger als der nach der „allgemeinen“ Regelung für Wertanpassungen gemäß Artikel 2 Absatz 25 desselben Gesetzes fällige Steuersatz ausgefallen sei, der Unterschied de facto unerheblich sei und die Beihilfe daher unter die „De-minimis“-Regelung fallen müsste.

5. **STELLUNGNAHMEN VON BETEILIGTEN**

(71) Die Beteiligten haben in ihren Stellungnahmen eine Reihe von Argumenten angeführt, um die Feststellung anzufechten, dass es sich bei der untersuchten Regelung um eine staatliche Beihilfe handelt. So machten sie geltend, es habe sich um eine steuertechnische Maßnahme gehandelt, die auf eine ganz spezifische Situation zugeschnitten gewesen sei und zur Lösung des Problems der Wertanpassung bestimmter steuerlich noch nicht berücksichtigter Aktiva diente, die im Zuge von gesellschaftsrechtlichen Umstrukturierungen im Bankensektor ausgetauscht wurden. Eine solche Maßnahme hätte außerdem den entsprechenden Bankengruppen keinerlei Vorteil verschafft, da damit in der Regel die Übernahme zusätzlicher Lasten verbunden gewesen sei, die die anderen Gesellschaften, die an vergleichbaren Umstrukturierungen im Rahmen von steuerlich neutralen allgemeinen Regelungen gemäß Gesetzesverordnung Nr. 358/1997 und der Fusionsrichtlinie beteiligt waren, nicht zu tragen hatten.

(72) Im Einzelnen weisen die Beteiligten darauf hin, dass die hier beanstandete Regelung nicht selektiv wirkt, da sie aufgrund der besonderen Beschaffenheit des Bankensektors und insbesondere aufgrund der spezifischen Beschaffenheit von gesellschaftsrechtlichen Umstrukturierungen der einschlägigen Kreditinstitute gerechtfertigt erscheint. Des Weiteren vertreten die Beteiligten die Ansicht, dass die Kommission in einigen vorausgegangenen Entscheidungen die Regelung der im Gesetz Nr. 218/1990 vorgesehenen teilweisen Steuerneutralität bereits als mit dem Gemeinsamen Markt vereinbar erklärt hätte, so zum Beispiel in der Entscheidung 2002/581/EG vom 11. Dezember 2001 bezüglich der Beihilferegelung, die Italien zugunsten der Banken durchgeführt hat ([14]). In dieser Entscheidung wird wiederum auf die Mitteilung der Kommission zur Einleitung des förmlichen Prüfverfahrens im Zusammenhang mit den Beihilfen verwiesen, die Italien zugunsten von Banco di Napoli beschlossen hat ([15]).

(73) Die Beteiligten weisen außerdem darauf hin, dass die umstrukturierten Kreditinstitute keinen spezifischen Vorteil genossen haben, was aus einem Vergleich zwischen der von den einschlägigen Banken für die steuerliche Berücksichtigung ihrer Wertzuwächse entrichteten Ersatzsteuer und der von anderen an ähnlichen steuerlich neutralen Umstrukturierungen beteiligten Gesellschaften zu entrichtenden Steuern ersichtlich wird. Die im Vergleich zu den für andere Gesellschaften geltenden anderen Steuersätze, die 2003 auf die Banken angewandt wurden, die Gegenstand der Umstrukturierung waren, lassen sich mit den unterschiedlichen Steuerregelungen erklären, die für die beiden Umstrukturierungsrunden vorgesehen waren. Die Beteiligten verweisen darauf, dass es sich bei den noch nicht steuerlich berücksichtigten Wertzuwächsen aus der Umstrukturierung gemäß Gesetzesverordnung Nr. 358/1997 um „frei ausschüttbare Veräußerungsgewinne“ handelte, da sie ohne weitere Besteuerung auf Unternehmensebene an die Aktionäre ausgeschüttet werden konnten, während es sich bei den auf der Grundlage des Gesetzes Nr. 218/1990 realisierten Wertzuwächsen sowohl für die einbringende als auch für die übernehmende Gesellschaft um „zurückgestellte Veräußerungsgewinne“ handelte, dies allerdings nur bis zum Zeitpunkt ihrer Ausschüttung an die jeweiligen Aktionäre, und auf keinen Fall darüber hinaus.

(74) Der Unterschied zwischen den unterschiedlichen steuerlichen Regelungen für die realisierten Wertzuwächse aus den beiden unterschiedlichen Situationen würde — nach Ansicht der Beteiligten — durch der Auslegung der Entschließung Nr. 82/2000 des italienischen Finanzministeriums ([16]) bestätigt, womit die Steuerbehörden anerkannt hätten, dass der Unterschied zwischen dem „Fair Value“ eines übertragenen Teilbetriebs und seinem steuerlichen Wert keinen steuerbaren Wertzuwachs im Rahmen einer steuerlich neutralen Übertragung bewirkt, solange der steuerliche Wert weder auf Ebene der einbringenden Gesellschaft noch auf Ebene der übernehmenden Gesellschaft an den Marktwert angeglichen wird. In der Entschließung wird außerdem der Schluss gezogen, dass die mittels der Übertragung von Teilbetrieben realisierte Differenz nur von rein buchtechnischer Bedeutung ist, solange die Aktiva des entsprechenden Teilbetriebs nicht tatsächlich verkauft werden und damit der „zurückgestellte Veräußerungsgewinn“ an die Aktionäre ausgeschüttet werden könnte, ohne auf Unternehmensebene noch einmal besteuert werden zu müssen. Andererseits sieht Artikel 7 Absatz 2 des Gesetzes Nr. 218/1990 ausdrücklich vor, dass die buchmäßige Wertdifferenz, die sich aus einer teilweise steuerlich neutralen Übertragung von Aktiva im Zuge einer gesellschaftsrechtlichen Umstrukturierung der einschlägigen Kreditinstitute ergeben hat, nicht nur dann zu versteuern ist, wenn die höher bewerteten Aktiva veräußert werden, sondern auch dann, wenn der Wertzuwachs an die Aktionäre ausgeschüttet wird.

(75) Nach den Stellungnahmen der Beteiligten lässt sich die Tatsache, dass die in den Gesetzen 342/2000 und 448/2001 festgelegten Steuersätze für die 2000 und 2001 durchgeführten Umstrukturierungen sowohl für die Umstrukturierung von Kreditinstituten als auch für die Umstrukturierungen von anderen Gesellschaften gleich hoch waren, während die Steuersätze für die Umstrukturierungen von 2003 offensichtlich für die Banken vorteilhafter ausfielen, mit den Änderungen erklären, die durch die Körperschaftssteuerreform von 2003 eingeführt wurden, wodurch das System der Anrechnung von Steuergutschriften durch die Methode der Steuerbefreiung in Höhe von 95 % ersetzt wurde, damit die Dividenden nicht letztlich doppelt besteuert werden.

([14]) Siehe Erwägungsgrund 32 der genannten Entscheidung (ABl. L 184 vom 13.7.2002, S. 27).

([15]) Siehe Punkt 3.2.1 der genannten Mitteilung (ABl. C 328 vom 1.11.1996, S. 23).

([16]) Entschließung Nr. 82/E-67004 vom 6. Juni 2000, abrufbar aus der Steuerdatenbank (Servizio di documentazione tributaria) des italienischen Finanzministeriums unter folgender Internet-Adresse: http://dt.finanze.it/doctrib/PDF/Documento.pdf?Request=0&DocumentID=14000008220000606FIN110000006700400&Info=1,0,0

(76) Des Weiteren argumentieren die Beteiligten, dass die umstrukturierten Gesellschaften im Unterschied zu den umstrukturierten Kreditinstituten ihre historischen Wertzuwächse ohne Entrichtung der Körperschaftssteuer hätten ausschütten können, wobei die entsprechenden Dividenden aufgrund des bis zum 31. Dezember 2003 geltenden Anrechnungssystems auf Ebene des Empfängers/der Aktionäre steuerpflichtig gewesen wären. Falls eine Körperschaftsersatzsteuer zur steuerlichen Berücksichtigung der Wertzuwächse erhoben wurde (wie bei den Umstrukturierungen von 2000 und 2001), wäre die erhobene Steuer als Steuergutschrift auf den Betrag angerechnet worden, den die Aktionäre zum Zeitpunkt der Ausschüttung dieses Wertzuwachses als Dividende hätten bezahlen müssen. Im Rahmen des früheren Anrechnungssystems hätte also die Besteuerung auf Ebene des Aktionärs die eventuell als Anzahlung geleistete Körperschaftssteuer in jedem Fall wieder aufgewogen, und damit wäre die steuerliche Gleichstellung aller Umstrukturierungsregelungen wieder hergestellt. Damit wiederum wäre auch die Anwendung des gleichen Steuersatzes bei der Ersatzsteuer sowohl auf die umstrukturierten Kreditinstitute als auch auf die damals von einer Umstrukturierung betroffenen anderen Kapitalgesellschaften gerechtfertigt.

(77) Die Lage habe sich aber nach dem 31. Dezember 2003 deutlich verändert, als die Regelung einer Steuerbefreiung von 95 % der ausgeschütteten Dividenden eingeführt wurde, die aus Umstrukturierungen und zurückgestellten Veräußerungsgewinnen stammten, die erst später in Form von Dividenden ausgeschüttet wurden. Ab 2004 wurde lediglich auf 5 % der in Folge von gesellschaftsrechtlichen Umstrukturierungen von Nichtbanken entstandenen und später in Form von Dividenden ausgeschütteten Veräußerungsgewinnen eine Steuer erhoben, womit dies die einzige fällige Steuer war (für den Fall, dass keine Ersatzsteuer erhoben wurde), während auf die im Zuge der Umstrukturierung entstandenen Veräußerungsgewinne der Aktiva der Banken — für den Fall der Ausschüttung dieser Gewinne — die normale Körperschaftssteuer fällig wurde (immer unter der Voraussetzung, dass keine Ersatzsteuer erhoben wurde). Zur Beendigung dieser unterschiedlichen steuerlichen Behandlung hat der italienische Gesetzgeber die Ersatzsteuer zum nominalen (ermäßigten) Steuersatz gemäß Artikel 2 Absatz 26 des Gesetzes Nr. 350/2003 eingeführt. Diese betraf nur die zurückgestellten Veräußerungsgewinne der Aktiva der von Umstrukturierungen betroffenen Banken, schloss jedoch die aufgrund der Gesetzesverordnung Nr. 358/1997 zurückgestellten Veräußerungsgewinne aus, da diese ohnehin bei Ausschüttung in Form von Dividenden mit einem niedrigeren Steuersatz belegt würden (da 95 % der Dividenden für den Empfänger steuerfrei sind).

(78) Zusammenfassend lässt sich somit feststellen, dass die Regelung zur steuerlichen Wertanpassung von 2003 den von der Umstrukturierung betroffenen Banken nach Ansicht der Beteiligten keinen Vorteil verschafft hat. Es habe sich vielmehr um eine Maßnahme gehandelt, mit der die Diskrepanz zwischen der durch das Gesetz Nr. 218/1990 vorgesehenen Anpassungsregelung, die für die von einer Umstrukturierung betroffenen Kreditinstitute wesentlich ungünstiger ausfiel, und der generell großzügigeren Anpassungsregelung für die Wertzuwächse, die von Gesellschaften ausgeschüttet werden, die Gegenstand einer Umstrukturierung nach der allgemeinen Regelung gemäß Gesetzesverordnung Nr. 358/1997 waren, beseitigt werden sollte.

(79) Abschließend haben die Beteiligten aber hilfsweise darauf hingewiesen, dass selbst für den Fall, dass die Kommission zu dem Schluss gelangen sollte, dass die steuerliche Anpassungsregelung gemäß Artikel 2 Absatz 26 des Gesetzes Nr. 350/2003 allein den Kreditinstituten, die an den gemäß Gesetz Nr. 218/1990 durchgeführten gesellschaftsrechtlichen Umstrukturierungen teilgenommen haben, einen bestimmten Vorteil verschafft habe, dieser Vorteil nicht so hoch wie der von der Kommission vorläufig errechnete Vorteil ausgefallen sei, sondern nur dem Unterschied zwischen der für die Anpassung entrichteten Steuer und der davon vollkommen unabhängigen Steuer entspreche, die für die Wertanpassung einzelner abschreibbarer oder nicht abschreibbarer Aktiva gemäß Artikel 2 Absatz 25 des Gesetzes Nr. 350/2003 zu entrichten war. Dieser Unterschied mache nur einen Bruchteil der Steuer auf die realisierten Wertzuwächse aus und müsste eigentlich noch um den darüber hinausgehenden bereits entrichteten Steuerbetrag gekürzt werden, der für die Wertanpassung derjenigen Aktiva entrichtet wurde, die bei Veräußerung keine steuerbaren Gewinne bewirken (Güter, deren Veräußerung zu steuerfreien Gewinnen führt).

6. WETTBEWERBSRECHTLICHE WÜRDIGUNG DER MASSNAHME

6.1. Staatliche Beihilfe im Sinne von Artikel 87 Absatz 1 EG-Vertrag

(80) Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs [17] muss eine Maßnahme, um als staatliche Beihilfe angesehen zu werden, sämtliche Kriterien gemäß Artikel 87 Absatz 1 EG-Vertrag erfüllen bzw. muss sie durch den Staat oder aus staatlichen Mitteln finanziert werden, einen Vorteil gewähren, der selektiv bestimmten Unternehmen oder Produktionszweigen zugute kommt, ohne dass dies durch die dem Steuersystem zugrunde liegende Logik gerechtfertigt wäre und schließlich den Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtigen und daraus resultierend den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen.

Finanzierung durch den Staat oder aus staatlichen Mitteln

(81) Die Kommission ist der Ansicht, dass die hier beanstandete Maßnahme offensichtlich aus staatlichen Mitteln finanziert wurde, da die Zahlung einer nominalen (ermäßigten) Ersatzsteuer anstelle der normalen Körperschaftssteuer auf die gemäß Artikel 2 Absatz 26 des Gesetzes Nr. 350/2003 steuerlich berücksichtigten Wertzuwächse einer Erleichterung der ansonsten fälligen Körperschaftssteuer zu Lasten der öffentlichen Finanzen entspricht.

[17] Siehe auch das Urteil des Gerichtshofs vom 10. Januar 2006, in der Rechtssache C-222/04, Ministero dell'Economia e delle Finanze/Cassa di Risparmio di Firenze SpA, Fondazione Cassa di Risparmio di San Miniato e Cassa di Risparmio di San Miniato SpA, Slg. 2006, S. I-00289, Randnr. 129.

Gewährung eines selektiven Vorteils

(82) Die italienischen Behörden und die Beteiligten haben darauf hingewiesen, dass die Kommission in zwei früheren Entscheidungen — 2000/600/EG ([18]) — mit Auflagen versehene Genehmigung der Beihilfen, die Italien den öffentlichen sizilianischen Banken Banco die Sicilia und Sicilcassa gewährt hat, und 1999/288/EG ([19]) — mit Auflagen versehene Genehmigung der Beihilfen, die Italien der Banco die Napoli gewährt hat — die Regelung der im Gesetz Nr. 218/1990 vorgesehenen teilweisen Steuerneutralität bereits geprüft und genehmigt hat, da sie zu dem Schluss gelangt war, dass diese Maßnahmen keine staatliche Beihilfe darstellten. Demnach würde auch die beanstandete Regelung keine staatliche Beihilfe darstellen, da sie lediglich eine natürliche Folge der mit dem Gesetz Nr. 218/1990 eingeführten Steuerrückstellungsregelung darstelle.

(83) Artikel 7 Absatz 2 des Gesetzes Nr. 218/1990 besagt, dass die Übertragung von Aktivvermögen und Aktien, wie sie im Rahmen der gesellschaftsrechtlichen Umstrukturierung des Bankensektors in diesem Fall erfolgt ist, in den Genuss einer teilweisen steuerlich neutralen Behandlung kommt. Dies beinhaltet, dass die durch die Übertragung von Teilbetrieben der Banken realisierten Wertzuwächse sowohl im Fall der einbringenden Gesellschaft als auch für die übernehmende Gesellschaft steuerlich zum Teil nicht berücksichtigt werden, vorausgesetzt, den Aktiva, die den übertragenen Teilbetrieb ausmachen, wird derselbe steuerliche Wert zugewiesen, den sie aufwiesen, als sie sich noch im Besitz der einbringenden Gesellschaft befanden (steuerlicher Übertragungswert), und den von dieser einbringenden Gesellschaft erhaltenen Aktien wird ebenfalls derselbe steuerliche Wert wie den übertragenen Aktiva zugewiesen (steuerlicher Ersatzwert).

(84) Im Rahmen dieser Regelung erfolgt keine Anerkennung des Zuwachses des steuerlichen Werts der Aktiva und der ausgetauschten Aktien, womit den an der Umstrukturierung beteiligten Gesellschaften auch kein steuerlicher Vorteil eingeräumt wurde. Außerdem wurde die Besteuerung des aufgrund der Übertragung realisierten Wertzuwachses bis zu einer späteren steuerlichen Berücksichtigung zurückgestellt (z. B. durch die Veräußerung der Aktiva durch die übernehmende Gesellschaft oder durch Veräußerung der Aktien durch die einbringende Gesellschaft). Damit war auch keine Verbreiterung der Steuerbemessungsgrundlage weder bei der einbringenden noch bei der übernehmenden Gesellschaft zu verzeichnen, und folglich kann die Maßnahme aufgrund der Zurückstellung der steuerlichen Berücksichtigung des Wertzuwachses auf Ebene der Gesellschaft auch nicht als Beihilfe betrachtet werden.

(85) Dieser Aufschub der Fälligkeit der Steuer gemäß der in Gesetz Nr. 218/1990 vorgesehenen Regelung war außerdem durchaus mit den Grundprinzipien der Körperschaftssteuer vereinbar, wonach die Besteuerung des Einkommens sämtliche Erlöse und Gewinne umfasst, die von jedweder Gesellschaft realisiert werden, wobei jedoch die realisierten Wertzuwächse steuerlich nicht berücksichtigt werden, da ja auch die entsprechende Steigerung des steuerlichen Werts der betreffenden Aktiva bilanzmäßig nicht erfasst wurde, so dass eine Besteuerung auf jeden Fall auch noch später erfolgen konnte.

(86) Angesichts dieser Überlegungen bestätigt die Kommission ihre ursprünglich im Beschluss über die Einleitung des förmlichen Prüfverfahrens geäußerte Einschätzung, dass a) sowohl die Nicht-Berücksichtigung von 85 % des im Rahmen der gemäß Gesetz Nr. 218/1990 durchgeführten Umstrukturierungen realisierten Wertzuwachses als auch b) die Nicht-Berücksichtigung der im Rahmen der gemäß Gesetzesverordnung Nr. 358/1997 durchgeführten Umstrukturierungen realisierten Wertzuwächse keine staatlichen Beihilfen darstellen, da sich der steuerliche Wert der ausgetauschten Aktiva nicht verändert hat ([20]) und daher der steuerliche Wertzuwachs materiell nicht eingetreten ist, weshalb hier kein Vorteil gewährt wurde. Da die realisierten Wertzuwächse eingefroren wurden, konnten die entsprechenden Veräußerungsgewinne nicht ausgeschüttet und die Wertzuwachsquoten der Aktiva auch nicht abgeschrieben, wertberichtigt oder in irgend einer anderen Weise vom zu versteuernden Einkommen der aus den Umstrukturierungen hervorgegangenen Gesellschaften abgezogen werden. Daher kommt die Kommission zu dem Schluss, dass der Aufschub der Besteuerung im Zusammenhang mit der angewandten Steuerneutralität aufgrund der dem Steuersystem zugrunde liegenden Logik gerechtfertigt war und diese Maßnahmen insofern keine staatliche Beihilfe darstellen.

(87) Hingegen wurde mit der Wertanpassungsregelung gemäß Artikel 2 Absatz 26 des Gesetzes Nr. 350/2003 das Recht auf Anhebung des steuerlichen Werts eingeräumt, wofür die normale Körperschaftssteuer fällig geworden wäre, wenn es nicht die Sonderersatzsteuer gegeben hätte, die Gegenstand der Nachprüfung ist. Die Kommission versteht, dass der nationale Gesetzgeber zur Erleichterung der Besteuerung von Wertzuwächsen eine Ersatzsteuer mit einem günstigeren als dem normalen Steuersatz anwenden kann. Da die Steuern auf eine Veräußerung in der Regel sofort fällig werden, die steuerlichen Vorteile der Verbreiterung der Bemessungsgrundlage der übertragenen Aktiva sich jedoch erst im Laufe der Zeit herausstellen — durch den Abzug der periodischen Abschreibungen oder zum Zeitpunkt der Veräußerung dieser Aktiva — würde die normale Besteuerung dieser Gewinne in der Regel eine Erhöhung der Nettogesamtsteuerbelastung der einbringenden Gesellschaft und der übernehmenden Gesellschaft mit sich bringen. Eine Ersatzsteuer — mit einem geringeren Steuersatz als dem Normalsteuersatz — auf die nach gesellschaftsrechtlichen Umstrukturierungen realisierten Wertzuwächse könnte daher prinzipiell gerechtfertigt erscheinen, da sie als technische Maßnahme zur Erleichterung der steuerlichen Berücksichtigung der Wertzuwächse betrachtet werden könnte.

([18]) ABl. L 256 vom 10.10.2000, S. 21.
([19]) ABl. L 116 vom 4.5.1999, S. 36.
([20]) Wo der realisierte Wertzuwachs jedoch anerkannt wurde, wurde er auch versteuert, wie im Fall der 15 % des steuerlich berücksichtigten Wertzuwachses im Rahmen der Umstrukturierungsvorgänge gemäß Gesetz Nr. 218/1990.

(88) Allerdings ist eine derartige Anpassung des steuerlichen Werts zu Vorzugsbedingungen nur dann gerechtfertigt, wenn sie unter gleichen Bedingungen auf alle steuerlichen Wertanpassungen aller vergleichbaren Wertzuwächse anwendbar ist, wie sie sich aus anderen Umstrukturierungen ergeben haben, die nicht auf der Grundlage des Gesetzes Nr. 218/1990 durchgeführt wurden, einschließlich der Umstrukturierungen anderer Kreditinstitute.

(89) Die Kommission vertritt die Auffassung, dass die gemäß der Gesetze Nr. 342/2000 und 448/2001 durchgeführten Umstrukturierungen den von den Umstrukturierungen auf der Grundlage des Gesetzes Nr. 218/1990 und der Gesetzesverordnung Nr. 358/1997 betroffenen Gesellschaften die Möglichkeit verschafft haben, die historischen Wertzuwächse mittels Entrichtung einer für alle Unternehmen einheitlichen Ersatzsteuer steuerlich abzugelten. Daher kommt die Kommission zu dem Schluss, dass diese Wertanpassungen allgemeine steuerliche Maßnahmen darstellten, und dass die erhobene ermäßigte Ersatzsteuer — ermäßigt im Vergleich zum seinerzeit anwendbaren normalen Körperschaftssteuersatz — den betroffenen Unternehmen keinen Wettbewerbsvorteil verschafft hat, da sie unter gleichen Bedingungen auf alle Unternehmen angewendet wurde, die sich für die steuerliche Berücksichtigung ihrer historischen realisierten, jedoch vorübergehend zurückgestellten Wertzuwächse im Wege der einschlägigen Bestimmungen des Gesetzes Nr. 218/1990 oder der Gesetzesverordnung Nr. 358/1997 entschieden haben. Daher kommt die Kommission zu dem Schluss, dass diese Wertanpassungen allgemeine steuerliche Maßnahmen darstellen, die durch die dem Steuersystem zugrunde liegende Logik gerechtfertigt sind und daher nicht als staatlichen Beihilfen betrachtet werden können.

(90) Hingegen ist die Kommission der Ansicht, dass es sich bei der in Artikel 2 Absatz 26 des Gesetzes Nr. 350/2003 vorgesehenen Anpassung des steuerlichen Werts nicht um eine allgemeine Maßnahme handelte, da sie ausschließlich auf die Wertzuwächse angewandt wurde, die bestimmte Kreditinstitute infolge ihrer Umstrukturierung einzig und allein auf der Grundlage des Gesetzes Nr. 218/1990 realisiert hatten.

(91) Insbesondere geht die Kommission davon aus, dass die hier zu prüfende Steuerregelung den betroffenen Unternehmen einen Vorteil in Höhe der Differenz zwischen der tatsächlich für die Anpassung des Werts der Aktiva entrichteten Steuer und der normalen Steuer verschafft hat, die fällig geworden wäre, wenn diese Umstrukturierung ohne die Bestimmungen von Artikel 2 Absatz 26 des Gesetzes Nr. 350/2003 erfolgt wäre. 2004 wäre auf diese Gewinne ein effektiver Steuersatz von 37,25 % fällig geworden (der sich aus der normalen Körperschaftssteuer von 33 % und der lokalen Gewerbesteuer von 4,25 % zusammensetzte), während die tatsächlich entrichtete Ersatzsteuer lediglich 9 % betrug (wobei die Abzugsmöglichkeiten aufgrund des Aufschubs der zu entrichtenden Steuern noch nicht mitgerechnet sind).

(92) Außerdem verweist die Kommission auf die Tatsache, dass die Ersatzsteuer gemäß Gesetz Nr. 350/2003 in drei Raten gezahlt wurde (50 % in 2004, 25 % in 2005 und 25 % in 2006), ohne dass darauf Zinsen fällig wurden, während die normale Körperschaftssteuer, die ohne die Bestimmungen von Artikel 2 Absatz 26 des Gesetzes Nr. 350/2003 fällig gewesen wäre, 2004 in vollem Umfang hätte entrichtet werden müssen. Daher stellt die Kommission fest, dass sich der in Subventionsäquivalente umgerechnete Wert der tatsächlich von den neun Begünstigten der beanstandeten Regelung entrichteten Steuern auf 185 505 995 EUR beläuft, während sich die normale Körperschaftssteuer auf 771 991 022 EUR belaufen hätte (37,25 % des realisierten Gewinns in Höhe von 2 059 Mio. EUR). Der Unterschied zwischen der normalen Steuer und der tatsächlich entrichteten Steuer beträgt damit 586 485 026 EUR.

(93) Die Kommission ist der Ansicht, dass dieser Vorteil effektiv allein auf die Kreditinstitute beschränkt war, die an den Umstrukturierungen auf der Grundlage des Gesetzes Nr. 218/1990 beteiligt waren, während die anderen Kreditinstitute und die an ähnlichen auf der Grundlage der Gesetzesverordnung Nr. 358/1997 durchgeführten Umstrukturierungsvorgängen beteiligten Gesellschaften nicht von dieser Regelung der Anpassung des steuerlichen Werts und den damit verbundenen günstigen Konditionen Gebrauch machen konnten.

(94) Die italienischen Behörden und die Beteiligten wiesen darauf hin, dass keiner der neun Begünstigten der Regelung zu einer Anpassung des Werts seiner Aktiva bereit gewesen wäre, wenn dadurch die normale Körperschaftssteuer auf die steuerlich anerkannten Wertzuwächse fällig geworden wäre. Nach den Erläuterungen der italienischen Behörden hätten darüber hinaus die anderen Gesellschaften, die nicht an der Umstrukturierung gemäß Gesetz Nr. 218/1990 beteiligt waren, von der Regelung der impliziten steuerlichen Anpassung gemäß Artikel 2 Absatz 25 des Gesetzes Nr. 350/2003 unter Nutzung der allgemeinen im Wesentlichen gleichwertigen Vorschriften profitiert, die in Artikel 17 des Gesetzes Nr. 342/2000 niedergelegt sind.

(95) Die italienischen Behörden und die Beteiligten sind der Ansicht, dass man zur korrekten Berechnung des hier vermuteten Vorteils auch die Steuern berücksichtigen muss, die zum Zeitpunkt der ursprünglichen Übertragung der Aktiva fällig wurden, d. h. als das Gesetz Nr. 218/1990 hierfür maßgeblich war und die globale Steuerquote über 40 % betrug. Die effektive Gesamtbesteuerung der entsprechenden Wertzuwächse von 1990 zuzüglich der von 2004 würden zu einer weitaus höheren allgemeinen Steuerquote für die 2000 vorgenommenen Wertanpassungen führen und somit sei kein Vorteil gewährt worden.

(96) Die Kommission weist jedoch noch einmal darauf hin, dass die Regelung gemäß Artikel 2 Absatz 25 des Gesetzes Nr. 350/2003 keine steuerlich relevante Anpassung noch nicht angepasster Werte darstellt, die sich aus steuerlich neutralen Umstrukturierungen ergeben haben, sondern eine steuerliche Wertanpassungsregelung, mit der latente Wertzuwächse realisiert werden konnten, die sich aus der Anpassung des steuerlichen Werts der von den begünstigten Gesellschaften gehaltenen Aktiva an ihren Marktwert ergeben haben. Sie ist ferner der Ansicht, dass die beiden Regelungen nicht miteinander vergleichbar sind, und ist außerdem der Meinung, dass die Regelung zur steuerlich relevanten Höherbewertung gemäß Artikel 2 Absatz 25 des Gesetzes Nr. 350/2003 nicht mit der steuerlich relevanten Anpassung gemäß Artikel 2 Absatz 26 desselben Gesetzes gleichgestellt werden kann, da für die in diesen beiden Regelungen vorgesehenen Ersatzsteuern unterschiedliche Steuersätze angegeben sind.

(97) Daher kommt die Kommission zu dem Schluss, dass die Gesellschaften, die die steuerlichen Werte ihrer Aktiva im Sinne von Artikel 2 Absatz 26 des Gesetzes Nr. 350/2003 angepasst haben, in den Genuss eines ganz konkreten Vorteils gekommen sind, der in der Differenz zwischen dem auf die steuerlich berücksichtigten Gewinne anzuwendenden normalen Steuersatz und dem auf dieselben Gewinne angewandten Sonderersatzsteuersatz bestand.

(98) Dagegen haben die Beteiligten eingewandt, dass der in Artikel 2 Absatz 26 des Gesetzes Nr. 350/2003 vorgesehene, im Vergleich zum normalen Steuersatz niedrigere Ersatzsteuersatz keine selektive Wirkung hatte, da er durch die spezifischen Elemente des Steuerrechts und de facto der Besteuerung der aus den per Gesetz Nr. 218/1990 vorgenommenen Umstrukturierungen hervorgegangenen Wertzuwächse gerechtfertigt war. Darüber hinaus vertraten sie die Ansicht, dass Italien diese Wertzuwächse nach den inzwischen verstrichenen Jahre rechtmäßig nicht mehr wie die Wertzuwächse hätte besteuern können, die sich bei anderen gesellschaftsrechtlichen Umstrukturierungen ergeben haben.

(99) Die Kommission stellt fest, dass die per Gesetz Nr. 218/1990 durchgeführten Umstrukturierungen besondere Bedingungen und Vorschriften vorsahen, wodurch die steuerliche Berücksichtigung der im Zuge der Umstrukturierung realisierten Wertzuwächse zurückgestellt werden konnte, wie es auch in der erwähnten Entschließung des italienischen Finanzministeriums zum Ausdruck kommt. Dennoch ist sie der Auffassung, dass die im Gesetz Nr. 218/1990 vorgesehene Regelung der teilweisen Steuerneutralität im Wesentlichen mit der Regelung einer 100%igen Steuerneutralität gemäß Gesetzesverordnung Nr. 358/1997 bezogen auf die bereits realisierten, aber steuerlich noch nicht berücksichtigten Wertzuwächse gleichgesetzt werden kann. Da beide Situationen effektiv vergleichbar sind, hätte der Gesetzgeber eine Gleichbehandlung vorsehen müssen, als er 2003 eine Regelung für die steuerliche Berücksichtigung der zurückgestellten Veräußerungsgewinne erließ.

(100) Darüber hinaus ist die Kommission der Ansicht, dass im Vergleich zur Besteuerung von als Dividenden ausgeschütteten Veräußerungsgewinnen, die sich aus anderen steuerlich neutral erfolgten Umstrukturierungen ergeben haben, die Anwendung eines niedrigeren Steuersatzes nicht einfach als ein Ausgleich für eine höhere Besteuerung von Wertzuwächsen betrachtet werden kann, die sich aus Umstrukturierungen des Bankensektors gemäß Gesetz Nr. 218/1990 ergeben haben und die in Form von Dividenden an die Aktionäre ausgeschüttet wurden, wie dies in der erwähnten Entschließung behauptet wird. Einer derartigen Behauptung kann die Kommission nicht zustimmen, da sich die Anwendung unterschiedlicher Ersatzsteuern auf Wertzuwächse nicht immer damit rechtfertigen lässt, dass es bei Ausschüttung dieser zurückgestellten Veräußerungsgewinne als Dividenden zu einer höheren Steuerbelastung kommen würde. Die Kommission weist noch einmal darauf hin, dass die Anerkennung einer derartigen Begründung darauf hinausliefe, dass man effektiv allein deshalb unterschiedliche Körperschaftssteuersätze auf Gesellschaften anwenden kann, weil sich diese an bestimmten vom Staat bevorzugten Umstrukturierungen beteiligt haben.

(101) Die Kommission ist der Ansicht, dass der steuerliche Vorteil aufgrund der Anwendung der in Artikel 2 Absatz 26 des Gesetzes Nr. 350/2003 vorgesehenen Regelung zur Anpassung des steuerlich relevanten Werts keinesfalls als geringfügig, d. h. unter die „De-minimis"-Regelung fallend betrachtet werden kann. Bei der Abklärung des Vorliegens einer Beihilfe muss die Kommission einen Vergleich zwischen dem nach der vorliegenden Regelung angewandten (ermäßigten) nominalen Steuersatz und der Steuer vornehmen, die für den Fall zur Anwendung gekommen wäre, dass diese Regelung nicht verfügbar gewesen wäre, die begünstigten Kreditinstitute die Besteuerungsgrundlage ihrer Aktiva angepasst hätten und die aus den steuerrechtlichen Umstrukturierungen erzielten Veräußerungsgewinnen ihren Aktionären ausgeschüttet hätten.

(102) Darüber hinaus vertritt die Kommission die Meinung, dass die angebliche Geringfügigkeit des vom Staat gewährten finanziellen Vorteils an sich kein ausreichender Grund sein kann, um auszuschließen, dass es sich bei diesem Vorteil nicht doch um eine Beihilfe handelt. Die Kommission weist außerdem darauf hin, dass man sich nicht auf den Ausnahmetatbestand der „De-minimis"-Regelung berufen kann, wie er in der Verordnung (EG) Nr. 1998/2006 der Kommission vom 15. Dezember 2006 hinsichtlich der Anwendung von Artikel 87 und 88 des Vertrags auf „De-minimis"-Beihilfen ([21]) vorgesehen ist, da die fragliche Maßnahme keine transparente Beihilfe beinhaltet, wie es nach dieser Verordnung vorgeschrieben wäre, und da sich die italienischen Behörden nicht an die in der Verordnung hierfür vorgesehenen Bedingungen gehalten haben.

([21]) ABl. L 379 vom 28.12.2006, S. 5.

Rechtfertigung mit der Beschaffenheit der Regelung

(103) Nach Ansicht der italienischen Behörden und der beteiligten Wirtschaftsteilnehmer ist die in Artikel 2 Absatz 26 des Gesetzes Nr. 350/2003 vorgesehene Anpassungsregelung aufgrund der besonderen Beschaffenheit des Bankensektors gerechtfertigt und stelle daher keine staatliche Beihilfe dar.

(104) Nach der Rechtssprechung des Gerichtshofs hat eine Maßnahme nur dann eine selektive Wirkung, wenn sie auf eine nicht zu rechtfertigende unterschiedliche Behandlung zwischen rechtlich und faktisch vergleichbaren Situationen im Lichte der Ziele des Steuersystems abstellt ([22]) und „außerdem kann von der unterschiedlichen Behandlung der betroffenen Unternehmen nicht automatisch auf das Bestehen eines Vorteils im Sinne von Artikel 87 Absatz 1 des Vertrags geschlossen werden" ([23]).

(105) Die Kommission ist der Ansicht, dass die fragliche Regelung keine Anpassung des allgemeinen Systems an die besonderen Merkmale des Bankensektors darstellt, sondern vielmehr einen selektiven Vorteil, der sich in einer Verbesserung der Wettbewerbsfähigkeit bestimmter Unternehmen bzw. der an diesen Umstrukturierungen beteiligten Kreditinstitute auswirkt.

(106) Die italienischen Behörden behaupten darüber hinaus, dass die fragliche Regelung lediglich eine Neuauflage der mit dem Gesetz Nr. 342/2000 eingeführten Regelung ist, die keine staatliche Beihilfe darstellte, da sie auf die Wertzuwächse Anwendung fand, die bei jeder Art von gesellschaftsrechtlicher Umstrukturierung entstanden waren. Die in Gesetz Nr. 350/2003 vorgesehene Regelung müsste mit der in Gesetz Nr. 342/2000 vorgesehenen Regelung verglichen werden und würde nach Ansicht Italiens keinerlei zusätzlichen Vorteil schaffen. Wie jedoch bereits erläutert teilt die Kommission diesen Standpunkt nicht, da die Wertanpassung nach dem Gesetz Nr. 350/2003 einen engeren Anwendungsbereich als die allgemeine Wertanpassungsregelung nach dem Gesetz Nr. 342/2000 aufweist.

(107) Angesichts dieser Überlegungen kommt die Kommission zu dem Schluss, dass der bestimmten Kreditinstituten durch das Gesetz Nr. 350/2003 verschaffte Vorteil in Form der Anwendung einer Sonderersatzsteuer anstelle des normalen Steuersatzes auf Wertzuwächse, die im Zuge bestimmter Übertragungen von Aktivvermögen realisiert wurden, einen spezifischen und durch die Beschaffenheit des Steuersystems nicht zu rechtfertigenden Vorteil darstellt.

Verfälschung des Wettbewerbs und Beeinträchtigung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten

(108) Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichts ([24]) kann eine Maßnahme bereits dann den Wettbewerb verfälschen, wenn der Empfänger der Beihilfe im Wettbewerb mit anderen Unternehmen auf dem für den Wettbewerb geöffneten Markt steht. Darüber hinaus beeinträchtigt eine Maßnahme den Handel zwischen Mitgliedstaaten, wenn die vom Mitgliedstaat gewährte Finanzhilfe die Stellung eines Unternehmens gegenüber anderen Wettbewerbern im innergemeinschaftlichen Handel stärkt ([25]).

(109) Die Kommission ist der Ansicht, dass der umfangreiche Betrag der Beihilfe auf jeden Fall zur Stärkung der Finanzlage der Begünstigten im Bankensektor beigetragen hat, die auf dem liberalisierten und für den Wettbewerb offenen Markt für Finanzdienstleistungen mit anderen Unternehmen im Wettbewerb stehen, die Finanzdienstleistungen auf Gemeinschaftsebene erbringen.

(110) Darüber hinaus ist die Kommission der Auffassung, dass der den besagten Kreditinstituten gewährte Vorteil den Wettbewerb im gegenwärtigen Kontext beeinträchtigen kann, der durch Konsolidierungsmöglichkeiten im italienischen Bankensektor geprägt ist. Einige italienische Kreditinstitute konnten somit ihre Steuerschulden bezüglich ihrer in Ihren Vermögenswerten latent ruhenden und in ihren Bilanzen ausgewiesenen Wertzuwächse im Wege der Entrichtung einer nominalen (ermäßigten) Steuer verrechnen, wodurch sich die Attraktivität dieser Kreditinstitute als Übernahmeziele sowie ihr Wirtschaftswert in den Augen potenzieller Investoren erhöhte. Die Kommission ist der Ansicht, dass der im Wege der fraglichen Steuerregelung gewährte Vorteil eine unzulässige Veränderung auf dem Markt für Übernahmen im italienischen Bankensektor auslösen kann.

6.2. **Vereinbarkeit mit dem Gemeinsamen Markt**

(111) Soweit die fragliche Regelung eine staatliche Beihilfe im Sinne von Artikel 87 Absatz 1 EG-Vertrag darstellt, muss ihre Vereinbarkeit mit dem Gemeinsamen Markt im Lichte der in Artikel 87 Absatz 2 und 3 EG-Vertrag vorgesehenen Ausnahmen geprüft werden. Weder die italienischen Behörden noch die Beteiligten haben spezifische Argumente vorgebracht, mit denen sie sich im vorliegenden Fall auf eine der besagten Ausnahmen berufen wollten.

(112) Die in Artikel 87 Absatz 2 EG-Vertrag vorgesehenen Ausnahmen betreffen Beihilfen sozialer Art an einzelne Verbraucher, Beihilfen zur Beseitigung von Schäden, die durch Naturkatastrophen und andere außergewöhnliche Ereignisse entstanden sind sowie Beihilfen, die für die Wirtschaft bestimmter durch die Teilung Deutschlands betroffener Gebiete gewährt werden. Diese Ausnahmen treffen auf den vorliegenden Fall jedoch nicht zu.

([22]) Urteil vom 8. November 2001, Rechtssache C-143/99, Adria-Wien Pipeline GmbH und Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke GmbH/Finanzlandesdirektion für Kärnten, Slg. 2001, S. I-8365.

([23]) Urteil vom 22. November 2001, Rechtssache C-53/00, Ferring/ACOSS, Slg. 2001, S. I-9067, Randnr. 17.

([24]) Urteil des Gerichts erster Instanz in der Rechtssache T-214/95, Het Vlaamse Gewest/Kommission, Slg. 1998, S. II-717.

([25]) Urteil des Gerichtshofs in der Rechtssache 730/79, Philip Morris/Kommission, Slg. 1980, S. 2671, Randnr. 11.

(113) Die in Artikel 87 Absatz 3 Buchstabe a EG-Vertrag vorgesehene Ausnahme gestattet die Gewährung von Beihilfen zur Förderung der wirtschaftlichen Entwicklung von Gebieten, in denen die Lebenshaltung außergewöhnlich niedrig ist oder eine erhebliche Unterbeschäftigung herrscht. Auch diese Ausnahme ist auf den vorliegenden Fall nicht anwendbar, da die Beihilfe nicht die wirtschaftliche Entwicklung von Regionen mit diesen Merkmalen in Italien begünstigt.

(114) Die Regelung kann auch nicht als ein Vorhaben von gemeinsamem europäischem Interesse oder als Beihilfe zur Behebung einer beträchtlichen Störung im Wirtschaftsleben eines Mitgliedstaats gemäß Artikel 87 Absatz 3 Buchstabe b EG-Vertrag betrachtet werden und zielt nicht auf die Förderung der Kultur und der Erhaltung des kulturellen Erbes ab, wie dies in Artikel 87 Absatz 3 Buchstabe d EG-Vertrag vorgesehen ist.

(115) Schließlich ist die Regelung auch im Lichte von Artikel 87 Absatz 3 Buchstabe c EG-Vertrag zu prüfen, wonach Beihilfen zulässig wären, die der Förderung der Entwicklung gewisser Wirtschaftszweige oder Wirtschaftsgebiete dienen, soweit sie die Handelsbedingungen nicht in einer Weise verändern, die dem gemeinsamen Interesse zuwiderläuft. In diesem Zusammenhang ist in erster Linie darauf hinzuweisen, dass die fragliche Beihilfe keiner dieser Leitlinien oder Rahmenregelungen entspricht, nach denen sich die Kriterien für die Vereinbarkeit bestimmter Arten von Beihilfen mit dem Gemeinsamen Markt bestimmen. Insbesondere stimmt sie nicht mit den gemeinschaftlichen Rahmenregelungen für staatliche Beihilfen zur Rettung und Umstrukturierung von Unternehmen, die sich in Schwierigkeiten befinden, überein, wie sie seinerzeit galten ([26]). Zweitens wurde der steuerliche Vorteil erst nachträglich gewährt, als die Transaktionen bereits erfolgt waren, weshalb man nicht davon ausgehen kann, dass sie die notwendigen Anreizwirkungen hatten, die die Anwendung einer derartigen Ausnahme rechtfertigen würden.

(116) Stattdessen ist die Kommission der Ansicht, dass die fragliche Steuerregelung eine Verringerung der Belastung bewirkt hat, die die begünstigten Kreditinstitute ansonsten bei Umstrukturierungen dieser Art hätten selbst tragen müssen, weshalb sie als eine Betriebsbeihilfe zu betrachten ist. Eine solche Beihilfe kann nicht als mit dem Gemeinsamen Markt vereinbar betrachtet werden, da sie weder die Entwicklung einer Wirtschaftstätigkeit oder Wirtschaftsregion fördert, noch zeitlich befristet, degressiv gestaffelt oder angesichts des erforderlichen Umfangs zur Beseitigung bestimmter wirtschaftlicher Benachteiligungen verhältnismäßig ist.

(117) Daher ist die Kommission zu dem Schluss gelangt, dass die fragliche Regelung nicht mit dem Gemeinsamen Markt vereinbar ist.

6.3. **Rückforderung**

(118) Da die Beihilferegelung ohne vorherige Genehmigung durch die Kommission durchgeführt wurde, ist eine Rückforderung gemäß Artikel 14 der Verordnung (EG) Nr. 659/1999 des Rates vom 22. März 1999 über besondere Vorschriften für die Anwendung von Artikel 93 des EG-Vertrags ([27]) vorzunehmen. Allerdings vertritt die Kommission angesichts der bei derartigen steuerlichen Beihilferegelungen ([28]) üblichen Praxis die Auffassung, dass sich die Rückforderung lediglich auf die im Vergleich zu dem Betrag noch ausstehenden Steuern beziehen sollte, den der Begünstigte der Steuerregelung bezahlt hätte, wenn er andere seinerzeit verfügbare Steuerregelungen genutzt hätte. Die Kommission ist der Ansicht, dass die Anwendung einer alternativen Regelung zur steuerlichen Höherbewertung gemäß Artikel 2 Absatz 25 des Gesetzes Nr. 350/2003 nicht nur eine rein hypothetische Möglichkeit, sondern eine durchaus vernünftige Option darstellt, derer sich die hier Begünstigten zur steuerlichen Berücksichtigung des effektiven Wertes ihrer Aktiva hätten bedienen können ([29]).

(119) Es sei daran erinnert, dass Artikel 2 Absatz 25 des Gesetzes Nr. 350/2003 eine grundsätzliche Bestimmung zur steuerlichen Berücksichtigung der von den Unternehmen realisierten Gewinne darstellt, die sich dazu entschlossen haben, die in ihren Bilanzen zum 31. Dezember 2002 ausgewiesenen Aktiva neu zu bewerten, indem sie ihnen mittels Entrichtung einer Ersatzsteuer von 19 % im Falle der Neubewertung von abschreibbaren Vermögenswerten und von 15 % im Fall von nicht abschreibbaren Vermögenswerten den damals üblichen Marktwert zuwiesen, wobei diese Steuern in drei Raten zu bezahlen waren (50 % in 2004, 25 % in 2005 und 25 % in 2006). Diese allgemeine Regelung stand auch den Kreditinstituten offen, die Gegenstand der fraglichen Umstrukturierung waren. Obwohl Wertanpassungen und Höherbewertungen nicht gleichzusetzen sind, ist die Kommission dennoch der Ansicht, dass sich die betreffenden Kreditinstitute für den Fall, dass die besagte Anpassungsregelung seinerzeit nicht verfügbar gewesen wäre, wahrscheinlich für die allgemeine Neubewertungsregelung gemäß Artikel 2 Absatz 25 des Gesetzes Nr. 350/2003 entschieden hätten.

(120) Angesichts dieser Überlegungen kommt die Kommission zu dem Schluss, dass die Rückforderung der Beihilfe ausschließlich auf die Differenz zwischen dem für die Neubewertung der gehaltenen Aktiva fälligen Steuerbetrag gemäß Artikel 2 Absatz 25 des Gesetzes Nr. 350/2003 (in Höhe von 19 % im Fall der Höherbewertung von abschreibbaren Aktiva und von 15 % im Fall von nicht abschreibbaren Aktiva, die von den von der Umstrukturierung betroffenen Kreditinstituten gehalten wurden) und dem tatsächlich entrichteten Steuerbetrag gemäß Artikel 2 Absatz 26 desselben Gesetzes Nr. 350/2003 zu beschränken ist.

([26]) ABl. C 288 vom 9.1.1999, S. 2.

([27]) ABl. L 83 vom 27.3.1999, S. 1.

([28]) Siehe Kapitel VI der Entscheidung der Kommission Nr. 2006/748/CE vom 4. Juli 2006 über eine von Portugal gewährte staatliche Beihilfe C 30/04 (ex NN 34/04), mit der Veräußerungsgewinne aus bestimmten Vorgängen/Transaktionen öffentlicher Unternehmen von der Körperschaftssteuer befreit werden (ABl. L 307 vom 7.11.2006, S. 219).

([29]) Siehe die Randnrn. 113—119 des Urteils des Gerichtshofs vom 15. Dezember 2005 in der Rechtssache C-148/04, Unicredito Italiano SpA/Agenzia delle Entrate, Ufficio Genova 1, Slg. 2005, S. I-11137.

7. **SCHLUSSFOLGERUNGEN**

(121) Die Kommission stellt fest, dass Italien unter Verstoß gegen Artikel 88 Absatz 3 EG-Vertrag Artikel 2 Absatz 26 des Gesetzes Nr. 350/2003 rechtswidrig angewendet hat. Die Beihilferegelung ist mit dem Gemeinsamen Markt unvereinbar.

(122) Es ist lediglich der Teil der gewährten Beihilfe zurückzufordern, der dem Betrag in Höhe der Differenz zwischen der tatsächlich bezahlten zu niedrigen Steuer und dem Steuerbetrag entspricht, den der von der Regelung Begünstigte zu entrichten gehabt hätte, wenn er sich anderer seinerzeit verfügbarer Steuerregelungen bedient hätte.

(123) Der zurückzufordernde Betrag beschränkt sich demnach auf die Differenz zwischen dem Steuerbetrag, der nach Artikel 2 Absatz 25 des Gesetzes Nr. 350/2003 fällig gewesen wäre, und dem gemäß Artikel 2 Absatz 26 desselben Gesetzes Nr. 350/2003 tatsächlich entrichteten Steuerbetrag —

HAT FOLGENDE ENTSCHEIDUNG ERLASSEN:

Artikel 1

Die Steuersonderregelung gemäß Artikel 2 Absatz 26 des Gesetzes Nr. 350/2003, die Italien angewendet hat, stellt eine staatliche Beihilfe dar und ist mit dem Gemeinsamen Markt unvereinbar.

Artikel 2

Italien hebt die in Artikel 1 genannte Beihilferegelung auf.

Artikel 3

(1) Italien ergreift alle notwendigen Maßnahmen, um die im Wege der Anwendung einer Ersatzsteuer gemäß Artikel 2 Absatz 26 des Gesetzes Nr. 350/2003 zur steuerlichen Berücksichtigung der durch Umstrukturierungen auf der Grundlage des Gesetzes Nr. 218/1990 realisierten Wertzuwächse gewährten Beihilfen von den Begünstigten zurückzufordern, da diese Beihilfen rechtswidrig gewährt wurden.

(2) Der zurückzufordernde Betrag beschränkt sich auf die Differenz zwischen dem Steuerbetrag, der hätte entrichtet werden müssen, wenn die von der Beihilferegelung Begünstigten die Regelung gemäß Artikel 2 Absatz 25 des Gesetzes Nr. 350/2003 zur steuerlich relevanten Höherbewertung angewandt hätten, und dem tatsächlich gemäß Artikel 2 Absatz 26 dieses Gesetzes Nr. 350/2003 entrichteten Steuerbetrag.

(3) Die Rückforderung erfolgt unverzüglich und nach den Verfahren des einzelstaatlichen Rechts, sofern diese die unverzügliche und effektive Ausführung dieser Entscheidung ermöglichen.

(4) Die zurückzufordernden Beihilfen umfassen Zinsen von dem Zeitpunkt an, ab dem die rechtswidrigen Beihilfen den Empfängern zur Verfügung standen, bis zu ihrer tatsächlichen Rückzahlung.

(5) Die Zinsen werden auf der Grundlage der Bestimmungen von Kapitel V der Verordnung (EG) Nr. 794/2004 zur Durchführung der Verordnung (EG) Nr. 659/1999 des Rates über besondere Vorschriften für die Anwendung von Artikel 93 des EG-Vertrags berechnet.

Artikel 4

Italien teilt der Kommission innerhalb von zwei Monaten nach der Bekanntgabe dieser Entscheidung unter Verwendung des in Anhang I beiliegenden Fragebogens die zur Maßnahmen mit, die ergriffen wurden oder vorgesehen sind, um der Entscheidung nachzukommen. Spätestens vier Monate nach der Bekanntgabe dieser Entscheidung teilt Italien der Kommission die zur Umsetzung dieser Entscheidung ergriffenen Maßnahmen mit.

Artikel 5

Diese Entscheidung ist an die Italienische Republik gerichtet.

Brüssel, den 11. März 2008

Für die Kommission

Neelie KROES

Mitglied der Kommission

ANHANG I

Angaben zur Durchführung der Entscheidung der Kommission über die staatliche Beihilferegelung C 15/07 (ex NN 20/07), die Italien in Form von Steueranreizen zugunsten einiger Kreditinstitute durchgeführt hat, die Gegenstand einer gesellschaftsrechtlichen Umstrukturierung waren

1. **Gesamtzahl der Begünstigten und Gesamtbetrag der zurückzufordernden Beihilfe**

1.1. Genaue Angaben dazu, wie der von dem einzelnen Beihilfeempfänger zurückzufordernde Betrag berechnet wird:

— Hauptbetrag

— Zinsen

1.2. Gesamtbetrag der nach der Regelung rechtswidrig gewährten Beihilfe, die zurückgefordert werden muss (Bruttosubventionsäquivalent, in Preisen von …):

1.3. Gesamtzahl der Begünstigten, von denen die nach der Regelung rechtswidrig gewährte Beihilfe zurückgefordert werden muss:

2. **Geplante und bereits getroffene Maßnahmen zur Rückforderung der Beihilfe**

2.1. Ausführliche Beschreibung der geplanten und bereits getroffenen Maßnahmen, um die Beihilfe sofort und tatsächlich zurückzufordern. Gegebenenfalls ist auch die Rechtsgrundlage der getroffenen/geplanten Maßnahmen anzugeben.

2.2. Frist für die Rückforderung der Beihilfe:

3. **Angaben zu den einzelnen Beihilfeempfängern**

Genaue Angaben zu den einzelnen Beihilfeempfängern, von denen eine nach der Regelung rechtswidrig gewährte Beihilfe zurückzufordern ist, sind in der nachstehenden Übersicht mitzuteilen.

Name des Begünstigten	Betrag der rechtswidrig gewährten Beihilfe (*) Währung: …	Erstattete Beträge (°) Währung: …

(*) Betrag der dem Begünstigten zur Verfügung gestellten Beihilfe (in Bruttosubventionsäquivalent; in Preisen von …).
(°) Erstattete Bruttobeträge (einschließlich Zinsen).