URTEIL DES GERICHTS (Fünfte Kammer)

1. Juli 2010 *

In der Rechtssache T-335/08

BNP Paribas mit Sitz in Paris (Frankreich),

Banca Nazionale del Lavoro SpA (BNL) mit Sitz in Rom (Italien),

Prozessbevollmächtigte: Rechtsanwälte R. Silvestri, G. Escalar und M. Todino,

Kläger,

gegen

Europäische Kommission, vertreten durch V. Di Bucci und E. Righini als Bevollmächtigte,

Beklagte,

* Verfahrenssprache: Italienisch.

wegen Nichtigerklärung der Entscheidung 2008/711/EG 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 (ABl. L 237, S. 70),

erlässt

DAS GERICHT (Fünfte Kammer)

unter Mitwirkung des Präsidenten M. Vilaras (Berichterstatter) sowie der Richter M. Prek und V. M. Ciucă,

Kanzler: T. Weiler, Verwaltungsrätin,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 21. Januar 2010

folgendes

Urteil

Vorgeschichte des Rechtsstreits

In Rede stehende italienische Bestimmungen

1 1990 wurde nach italienischem Recht die Einbringung eines Teilbetriebs steuerlich dem Verkauf von Aktiva gleichgestellt und führte als solche zur Entrichtung von Körperschaftsteuer auf die Differenz zwischen dem Marktwert der eingebrachten Aktiva und ihrem steuerlichen Wert.

2 Um die Tätigkeiten im Bankwesen in Italien zu rationalisieren und insbesondere den öffentlichen Instituten des Bankensektors zu ermöglichen, die als geeigneter erachtete Rechtsform der Aktiengesellschaft anzunehmen, wurde mit der Legge nº 218 su disposizione in materia di ristrutturazione e integrazione patrimoniale degli istituti di credito di diritto pubblico (Gesetz Nr. 218 mit Bestimmungen auf dem Gebiet der Umstrukturierung und der Stärkung des Vermögens der öffentlich-rechtlichen Kreditinstitute) vom 30. Juli 1990 (GURI Nr. 182 vom 6. August 1990, im Folgenden:

Gesetz 218/1990) eine steuerliche Ausnahmeregelung geschaffen, die darauf abzielte, die Einbringung von im Besitz dieser öffentlichen Institute befindlichem Anlagevermögen und anderer Aktiva von Banken in bereits bestehende oder neugebildete private Kreditinstitute zu erleichtern (Art. 1 und 7 Abs. 2 des Gesetzes 218/1990).

3 Nach dieser Regelung wurden die Wertzuwächse, die bei der Einbringung von Aktiva durch ein öffentlich-rechtliches Kreditinstitut in ein privates Kreditinstitut im Tausch gegen Aktien des genannten privaten Kreditinstituts entstanden, in Höhe von 85 % ihres Werts steuerlich so lange nicht berücksichtigt — und folglich nicht besteuert — bis sie effektiv realisiert wurden, sei es durch Ausschüttung seitens des einbringenden Instituts der von ihm gebildeten Pflichtrücklagen (entsprechend der Differenz zwischen dem in seiner Bilanz ausgewiesenen Wert der erhaltenen Aktien und dem steuerlichen Wert der eingebrachten Aktiva) in Form von Dividenden an seine Anteilseigner, durch Veräußerung der erhaltenen Aktien seitens des einbringenden Instituts oder durch Veräußerung der eingebrachten Aktiva durch die übernehmende Gesellschaft.

4 Die verbleibenden 15 % des bei der Einbringung realisierten Wertzuwachses wurden indessen sofort mit dem normalen Körperschaftsteuersatz bei dem einbringenden Institut besteuert. Im Gegenzug zu dieser Besteuerung wurden diese 15 % des Wertzuwachses als Anhebung des steuerlichen Werts der im Tausch gegen die Einbringung erhaltenen Aktien und des steuerlichen Werts der übertragenen Aktiva in der Buchführung des einbringenden Instituts bzw. der Buchführung der übernehmenden Gesellschaft ausgewiesen.

5 Diese durch das Gesetz 218/1990 geschaffene steuerneutrale Regelung führte somit zu einer doppelt unterschiedlichen Bewertung der steuerlichen Werte gegenüber den Buchwerten, d. h. zu einer unterschiedlichen Bewertung dieser steuerlichen Werte sowohl auf der Ebene der eingebrachten Aktiva (Buchführung der übernehmenden Gesellschaft) als auch auf der Ebene der im Tausch erhaltenen Aktien (Buchführung des einbringenden Instituts). Während die Buchwerte der eingebrachten Aktiva und der im Tausch erhaltenen Aktien dem Marktwert dieser Aktiva zum Zeitpunkt der

Einbringung entsprachen, entsprachen die steuerlichen Werte dieser Aktiva und Aktien dem steuerlichen Wert der Aktiva, als diese im Eigentum des einbringenden Instituts standen, zuzüglich des Anteils von 15 % des realisierten und sofort der Steuer unterworfenen Wertzuwachses.

6 Durch Art. 2 der Legge nº 489 su proroga del termine di cui all'articolo 7, comma 6, della legge 30 luglio 1990, nº 218, recante disposizioni per la ristrutturazione e la integrazione del patrimonio degli istituti di credito di diritto pubblico, nonche'altre norme sugli istituti medesimi (Gesetz Nr. 489 betreffend u. a. die Verlängerung der in Art. 7 Abs. 6 des Gesetzes 218/1990 vorgesehenen Frist) vom 26. November 1993 (GURI Nr. 284 vom 3. Dezember 1993) wurden die öffentlichen Kreditinstitute, deren Ausstattungsfonds zur Gänze oder mehrheitlich vom Staat gehalten wurde, verpflichtet, zum 30. Juni 1994 nach den im Gesetz 218/1990 vorgesehenen Modalitäten die Form von Aktiengesellschaften anzunehmen.

7 Außer der Regelung zur teilweisen steuerlichen Neutralität, die durch das Gesetz 218/1990 geschaffen wurde und die speziell auf die Umstrukturierung des öffentlichen Bankensektors in Italien abzielt, setzte die Italienische Republik mit dem Decreto legislativo nº 544 su attuazione della direttiva del Consiglio 90/434/CEE relativa al regime fiscale comune da applicare alle fusioni, alle scissioni, ai conferimenti d'attivo ed agli altri scambi concernenti societa' di Stati membri diversi (Legislativdekret Nr. 544 zur Umsetzung der Richtlinie 90/434/EWG) vom 30. Dezember 1992 die Richtlinie 90/434/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen (ABl. L 225, S. 1) um. Diese Richtlinie bezweckte, durch die Schaffung eines gemeinsamen Steuersystems die Wettbewerbsverzerrungen zu beenden, die sich aus den nationalen Rechtsvorschriften ergeben, und die Umstrukturierungen zwischen Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten dadurch zu erleichtern, dass eine Besteuerung anlässlich der Durchführung dieser Umstrukturierungen vermieden wird, die finanziellen Interessen der betroffenen Mitgliedstaaten aber gewahrt bleiben (Erwägungsgründe 1 bis 6 der Richtlinie 90/434).

8 Die Richtlinie 90/434 und ihre italienischen Durchführungsbestimmungen sahen eine steuerneutrale Regelung vor, die derjenigen des Gesetzes 218/1990 vergleichbar war, abgesehen davon, dass sie eine vollständige Steuerneutralität schufen, was bedeutete, dass eine sofortige Besteuerung eines Teils des realisierten Wertzuwachses unterblieb, und dass sie nicht zu einer doppelt unterschiedlichen Bewertung der steuerlichen Werte gegenüber den Buchwerten, d. h. sowohl auf der Ebene der erhaltenen Aktien als auch auf derjenigen der eingebrachten Aktiva, führte, sondern nur zu einer unterschiedlichen Bewertung der steuerlichen Werte auf der Ebene der eingebrachten Aktiva, also allein in der Buchführung der übernehmenden Gesellschaft.

9 Mit Art. 23 des Decreto legislativo nº 41 su misure urgenti per il risanamento della finanza pubblica e per l'occupazione nelle aree depresse (Legislativdekret Nr. 41 mit Maßnahmen zur Gesundung der öffentlichen Finanzen und zur Beschäftigung in benachteiligten Gebieten) vom 23. Februar 1995 (GURI Nr. 45 vom 23. Februar 1995, im Folgenden: Legislativdekret 41/1995) gewährte der italienische Gesetzgeber den durch die Einbringung von Aktiva nach dem Gesetz 218/1990 begünstigten Gesellschaften erstmals die Möglichkeit, den steuerlichen Wert der eingebrachten Aktiva und denjenigen der seitens der einbringenden Körperschaften erhaltenen Aktien an die höheren Buchwerte dieser Aktiva und Aktien anzupassen, wodurch die unterschiedliche Bewertung der steuerlichen Werte beseitigt und die in der Buchführung des einbringenden Instituts gebildete Pflichtrücklage vom Besteuerungsaufschub befreit wurde. Diese Wertanpassung hatte zur Voraussetzung, dass die übernehmende Gesellschaft eine Ersatzsteuer mit einem Steuersatz von 14 % für die Wertanpassung allein des steuerlichen Werts der als Einlage erhaltenen Aktiva oder eine Ersatzsteuer mit einem Steuersatz von 18 % für die Wertanpassung nicht nur des steuerlichen Werts dieser Aktiva zahlte, sondern auch desjenigen der Aktien, die die einbringende Körperschaft erhalten hatte. Wurde diese Möglichkeit zur Wertanpassung wahrgenommen, musste sie sich auf alle im Rahmen der nach dem Gesetz 218/1990 durchgeführten Umstrukturierung eingebrachten Aktiva erstrecken, ohne andere Aktiva erfassen zu können, deren steuerlicher Wert unter dem Buchwert lag.

10 Während die Richtlinie 90/434 nur auf die Umstrukturierung von Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten Anwendung findet, dehnte die Italienische Republik mit dem Decreto legislativo nº 358 su riordino delle imposte sui redditi applicabili alle operazioni di cessione e conferimento di aziende, fusione, scissione e permuta di partecipazioni (Legislativdekret Nr. 358 über die Änderung der Besteuerung der

Einkünfte bei Veräußerungsvorgängen und Unternehmensübertragungen, bei Verschmelzungs- und Spaltungsvorgängen sowie beim Tausch von Beteiligungen) vom 8. Oktober 1997 (GURI Nr. 249 vom 24. Oktober 1997, im Folgenden: Legislativdekret 358/1997) eigenständig die steuerneutrale Regelung auf die Umstrukturierung von im nationalen Hoheitsgebiet niedergelassenen Gesellschaften aus, schlug aber gleichzeitig den Wirtschaftsteilnehmern alternativ die sofortige Besteuerung des Wertzuwachses vor.

11 Die steuerliche Neutralität regelt Art. 4 des Legislativdekrets 358/1997. Auf der Grundlage dieser Regelung war die Übertragung der Aktiva eines Teilbetriebs zwischen im italienischen Hoheitsgebiet niedergelassenen Gesellschaften steuerlich neutral, sofern der steuerliche Wert der eingebrachten Aktiva den von der einbringenden Gesellschaft erhaltenen Aktien zugewiesen und den übernommenen Aktiva der steuerliche Wert zugeordnet wurde, den sie aufwiesen, als sie im Eigentum der einbringenden Gesellschaft standen (steuerlich neutrale Übertragung).

12 Diese steuerneutrale Regelung von Art. 4 des Legislativdekrets 358/1997 führte somit wie die Regelung des Gesetzes 218/1990 zu einer doppelt unterschiedlichen Bewertung der steuerlichen Werte gegenüber den Buchwerten, d. h. sowohl auf der Ebene der eingebrachten Aktiva (Buchführung der übernehmenden Gesellschaft) als auch auf der Ebene der im Tausch hierfür erhaltenen Aktien (Buchführung der einbringenden Gesellschaft).

13 Als Alternativlösung der sofortigen Besteuerung des Wertzuwachses sah Art. 3 des Legislativdekrets 358/1997 bei der Umstrukturierung die Entrichtung einer Ersatzsteuer von 19 % auf den realisierten Wertzuwachs vor. Infolge der steuerlichen Berücksichtigung der Wertsteigerung stimmten dann die steuerlichen Werte mit den Buchwerten der Aktiva überein (bilanzierungsneutrale Übertragung).

14 Mit der Legge nº 342 su misure in materia fiscale (Gesetz Nr. 342 mit steuerlichen Maßnahmen) vom 21. November 2000 (GURI Nr. 276 vom 25. November 2000, Supplemento ordinario, im Folgenden: Gesetz 342/2000) führte der italienische Gesetzgeber drei zeitlich befristete Regelungen ein.

15 Eine erste Regelung ergab sich aus Art. 10 des Gesetzes 342/2000 und zielte auf eine Neubewertung bestimmter Aktiva der Unternehmen ab. Diese Bestimmung erlaubte es den Unternehmen, „materielle und immaterielle Wirtschaftsgüter mit Ausnahme derjenigen, auf deren Herstellung oder Austausch die Tätigkeit des Unternehmens gerichtet ist, sowie Beteiligungen an beherrschten Gesellschaften und an gemäß Art. 2359 des Bürgerlichen Gesetzbuchs verbundenen Gesellschaften neu zu bewerten, wenn diese Beteiligungen, wie sie in der Bilanz des spätestens am 31. Dezember 1999 abgeschlossenen Geschäftsjahrs ausgewiesen sind, zum Anlagevermögen gehören".

16 Nach Art. 12 des Gesetzes 342/2000 war gemäß dieser Neubewertungsregelung auf die in der Bilanz infolge der Neubewertung ausgewiesenen höheren Werte eine Ersatzsteuer mit einem Steuersatz von 19 % für abschreibungsfähige Aktiva und mit einem Steuersatz von 15 % für nicht abschreibungsfähige Aktiva zu entrichten.

17 Eine zweite Regelung ergab sich aus Art. 14 des Gesetzes 342/2000 und zielte in Bezug auf die in Art. 10 des Gesetzes 342/2000 genannten Aktiva auf eine Wertanpassung der steuerlichen Werte an die höheren Buchwerte in der Bilanz ab. So bestimmte Art. 14, dass „Art. 12 für die Berücksichtigung der höheren, in die in Art. 10 genannte Bilanz eingestellten Werte … der in diesem Art. 10 erwähnten Aktiva zum Zweck der Besteuerung des Einkommens der natürlichen Personen, zum Zweck der Besteuerung des Einkommens der juristischen Personen und für die regionale Gewerbesteuer angewandt werden [konnte]".

18 Die Neubewertung gemäß Art. 10 des Gesetzes 342/2000, bei der es sich um einen Vorgang buchhalterischer Art handelt, mit dem eine steuerliche Wirkung einhergeht, und die Wertanpassung gemäß Art. 14 desselben Gesetzes, bei der es sich um einen Vorgang steuerlicher Art handelt, liefen, wurden sie kombiniert, auf eine sogenannte „steuerliche" Neubewertung hinaus, die in der Neubewertung der in die Bilanz zum Marktwert eingestellten Buchwerte und der Ausrichtung der abweichenden steuerlichen Werte an den so neu bewerteten Buchwerten bestand.

19 Eine dritte Regelung zielte auf die Wertanpassung der steuerlichen Werte an die Buchwerte ab, die in die Bilanz der Gesellschaften eingestellt waren, die von den gemäß dem Gesetz 218/1990 oder gemäß Art. 4 des Legislativdekrets 358/1997 durchgeführten Umstrukturierungen betroffen waren. Die Art. 17 bis 19 des Gesetzes 342/2000 bestimmten insoweit:

„*Art. 17*

1. Die Gesellschaften, denen die in Art. 7 Abs. 2 und 5 des [Gesetzes 218/1990] vorgesehenen Einbringungen zugedacht sind, … können eine [Ersatzs]teuer mit einem Steuersatz von 19 % auf die Differenz zwischen dem Wert der infolge der genannten Einbringungen erhaltenen Wirtschaftsgüter und ihres steuerlich berücksichtigten Werts anwenden. Der zugrunde gelegte Wert der Wirtschaftsgüter ist derjenige, der sich aus der Bilanz des vor Inkrafttreten des vorliegenden Gesetzes abgeschlossenen Geschäftsjahrs ergibt.

2. Die der in Abs. 1 genannten Ersatzsteuer unterworfene Differenz wird als steuerlich anerkannte Kosten der Wirtschaftsgüter angesehen, auf die sich diese Differenz ab dem Geschäftsjahr, das auf das in Abs. 1 angegebene folgt, beziehen kann. Diese Differenz wird als steuerlich anerkannte Kosten der von der einbringenden Gesellschaft oder der einbringenden Körperschaft erhaltenen Aktien im Rahmen ihres Werts angesehen, der in der Bilanz für das Geschäftsjahr oder für den Verwaltungszeitraum ausgewiesen wird, in das oder in den der Zeitpunkt des in Abs. 1 angegebenen Abschlusses des Geschäftsjahrs fällt. Folglich werden die Rücklagen oder

die Werte, die gegenüber den Höchstwerten, die bei der Einbringung ausgewiesen wurden, gebildet wurden, in gleicher Höhe als der Steuer unterworfen angesehen …

3. Die in Abs. 1 genannten Gesellschaften können anstelle der im selben Absatz genannten Ersatzsteuer eine Ersatzsteuer von 15 % anwenden. In diesem Fall wird die der Ersatzsteuer unterworfene Differenz steuerlich für die einbringende Gesellschaft oder die einbringende Körperschaft nicht berücksichtigt.

…

5. Die Anwendung der Ersatzsteuer muss in den Erklärungen der Einkünfte für den Besteuerungszeitraum beantragt werden, in dessen Verlauf das Inkrafttreten des vorliegenden Gesetzes fällt. Die Ersatzsteuer ist in maximal drei gleich hohen jährlichen Raten zu zahlen …

Art. 18

1. Für die Gesellschaften, die im Sinne von Art. 7 Abs. 5 des [Gesetzes 218/1990] Einlagen geleistet haben, wird die Differenz zwischen dem Wert der erhaltenen Aktien und ihrem steuerlich berücksichtigten Wert unter der Voraussetzung als realisiert angesehen, dass sie nach den Modalitäten und innerhalb der in Art. 17 vorgesehenen Fristen der Ersatzsteuer … mit einem Steuersatz von 19 % unterliegen. Der zugrunde gelegte Wert der Aktien ist derjenige, der sich aus der Bilanz des vor Inkrafttreten des vorliegenden Gesetzes abgeschlossenen Geschäftsjahrs ergibt.

2. Die der in Abs. 1 genannten Ersatzsteuer unterworfene Differenz kann als steuerlich anerkannte Kosten der erhaltenen Aktien angesehen, werden. Die Rücklagen oder die Werte, die gegenüber den Höchstwerten, die bei der Einbringung ausgewiesen wurden, gebildet wurden, werden als in der Höhe der Steuer unterworfen angesehen, die der vorgenannten Differenz abzüglich der Ersatzsteuer entspricht. Diese Differenz wird für die übernehmenden Gesellschaften nicht als steuerlich anerkannte Kosten angesehen …

Art. 19

Die Bestimmungen von Art. 17 gelten auch für die Steuersubjekte, denen die in Art. 4 Abs. 1 des [Legislativdekrets 358/1997] vorgesehenen Einbringungen zugedacht sind."

20 Art. 20 des Gesetzes 342/2000 legt detaillierte Regeln für die auf den Wertzuwachs zu entrichtende Ersatzsteuer und die entsprechende Steuergutschrift zugunsten der Aktionäre fest, die Dividenden erhalten, die sich aus den berücksichtigten Wertzuwächsen ergeben.

21 Mit Art. 3 Abs. 1 der Legge n° 448 su disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2002) (Gesetz Nr. 448 mit Bestimmungen über die Erstellung des Jahres- und Mehrjahreshaushalts des Staates [Haushaltsgesetz für 2002]) vom 28. Dezember 2001 (GURI Nr. 301 vom 29. Dezember 2001, Supplemento ordinario, im Folgenden: Gesetz 448/2001) erstreckte der italienische Gesetzgeber die Anwendbarkeit der Neubewertungs- und Wertanpassungsregelung der Art. 10 und 14 des Gesetzes 342/2000 auf Wirtschaftsgüter aus der Bilanz zum vor dem 31. Dezember 2000 abgeschlossenen Geschäftsjahr gegen Entrichtung der Ersatzsteuer zu unveränderten Steuersätzen von 19 % für abschreibungsfähige Aktiva und von 15 % für nicht abschreibungsfähige Aktiva.

22 Mit Art. 3 Abs. 11 des Gesetzes 448/2001 erstreckte der italienische Gesetzgeber die Anwendbarkeit der in den Art. 17 bis 19 des Gesetzes 342/2000 vorgesehenen Wertanpassungsregelung auf Wirtschaftsgüter aus der Bilanz zum am 31. Dezember 2001 laufenden Geschäftsjahr und setzte die Steuersätze der Ersatzsteuer je nach Reichweite der zugrunde gelegten Wertanpassung auf 12 % und auf 9 % fest.

23 Das System der italienischen Körperschaftsteuer wurde 2003 durch das Decreto legislativo nº 344 su riforma dell'imposizione sul reddito delle societa', a norma dell'articolo 4 della legge 7 aprile 2003, nº 80 (Legislativdekret Nr. 244 zur Reform der Besteuerung des Einkommens der Gesellschaften gemäß Art. 4 des Gesetzes Nr. 80 vom 7. April 2003) vom 12. Dezember 2003 (GURI Nr. 291 vom 16. Dezember 2003, Supplemento ordinario) reformiert.

24 Mit der Legge nº 350 su disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2004) (Gesetz Nr. 350 über die Erstellung des Jahres- und Mehrjahreshaushalts des Staates [Haushaltsgesetz 2004]) vom 24. Dezember 2003 (GURI Nr. 299 vom 27. Dezember 2003, Supplemento ordinario, im Folgenden: Gesetz 350/2003) verlängerte der italienische Gesetzgeber nochmals die Anwendbarkeit der Neubewertungs- und Wertanpassungsregelungen des Gesetzes 342/2000.

25 Art. 2 Abs. 25 des Gesetzes 350/2003 bestimmt:

„In Art. 10 [des Gesetzes 342/2000] wird der Satzbestandteil ‚spätestens am 31. Dezember 1999 abgeschlossenen' durch ‚spätestens am 31. Dezember 2002 abgeschlossenen' ersetzt. Die auf der Grundlage der im vorliegenden Absatz genannten Bestimmungen geschuldete Ersatzsteuer ist in drei Jahresraten vor Fälligkeit der Entrichtung des Saldos der Einkommensteuern jeweils wie folgt zu zahlen: 50 % im Jahr 2004, 25 % im Jahr 2005 und 25 % im Jahr 2006."

26 Mit dieser Bestimmung wird somit Art. 10 des Gesetzes 342/2000 dergestalt geändert, dass es den Unternehmen ermöglicht wird, auf den Mechanismus der freiwilligen Neubewertung für die Aktiva zurückzugreifen, die in der Bilanz des spätestens am 31. Dezember 2002 abgeschlossenen Geschäftsjahrs ausgewiesen werden.

27 Außerdem gestattete diese Bestimmung den Unternehmen, sich auf die in Art. 14 des Gesetzes 342/2000 vorgesehene Wertanpassungsregelung zu berufen. Denn Art. 14 räumte ihnen die Möglichkeit ein, sich auf die Wertanpassungsregelung für dieselben Aktiva zu berufen, die Gegenstand des in Art. 10 des Gesetzes 342/2000 vorgesehenen Neubewertungsmechanismus sein konnten. Folglich wurde sämtlichen Unternehmen gestattet, das Auseinanderfallen der steuerlichen Werte und der Buchwerte gegen Zahlung einer Ersatzsteuer von 19 % für die Wertanpassung abschreibungsfähiger Aktiva und von 15 % für die Wertanpassung nicht abschreibungsfähiger Aktiva zu beseitigen.

28 Art. 2 Abs. 26 des Gesetzes 350/2003 bestimmt:

„Die in den Art. 17, 18 und 20 des [Gesetzes 342/2000] vorgesehenen Bestimmungen können auch auf Wirtschaftsgüter aus der Bilanz für das am 31. Dezember 2003 laufende Geschäftsjahr angewandt werden. In diesem Fall verringert sich der Steuersatz der Ersatzsteuer von 19 % auf 12 % und der von 15 % auf 9 %. Die auf der Grundlage der im vorliegenden Absatz genannten Bestimmungen geschuldete Ersatzsteuer ist in drei Jahresraten zinslos vor Fälligkeit der Entrichtung des Saldos der Einkommensteuern jeweils wie folgt zu zahlen: 50 % im Jahr 2004, 25 % im Jahr 2005 und 25 % im Jahr 2006. Die Anwendung der Ersatzsteuer muss in der Erklärung der Einkünfte beantragt werden, die sich auf den Besteuerungszeitraum bezieht, in dem die Freigabe der Werte erfolgt."

29 Diese Bestimmung, die die Anwendbarkeit der Art. 17, 18 und 20 des Gesetzes 342/2000 verlängert und die Steuersätze der Ersatzsteuer je nach Reichweite der Wertanpassung auf 12 % und auf 9 % verringert hat, hat die Anwendbarkeit von Art. 19 dieses Gesetzes hinsichtlich der Möglichkeit der Wertanpassung für die nach der steuerneutralen Regelung gemäß Art. 4 des Legislativdekrets 358/1997 erfolgten Gesellschaftseinlagen nicht verlängert.

Verwaltungsverfahren und angefochtene Entscheidung

30 Nach einer vorläufigen Prüfung von Art. 2 Abs. 26 des Gesetzes 350/2003 gelangte die Kommission der Europäischen Gemeinschaften zu der Ansicht, dass diese Bestimmung eine mit dem Gemeinsamen Markt unvereinbare Beihilfe zu enthalten scheine, und informierte mit Schreiben vom 30. Mai 2007 die Italienische Republik über ihre Entscheidung, das in Art. 88 Abs. 2 EG vorgesehene förmliche Prüfverfahren einzuleiten (im Folgenden Eröffnungsentscheidung). Diese Entscheidung wurde im *Amtsblatt der Europäischen Union* vom 7. Juli 2007 (ABl. C 154, S. 15) veröffentlicht.

31 Auf die in der Eröffnungsentscheidung enthaltene Aufforderung an die Italienische Republik und die Beteiligten zur Stellungnahme gingen bei der Kommission Stellungnahmen der Italienischen Republik sowie insbesondere der Bankengruppe Paribas ein, zu der die Banca Nazionale del Lavoro SpA (BNL) gehört.

32 Am 11. März 2008 erließ die Kommission die Entscheidung 2008/711/EG 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 (ABl. L 237, S. 70, im Folgenden: angefochtene Entscheidung).

33 In der angefochtenen Entscheidung befasste sich die Kommission nach einer Darstellung der Vorschriften über die Besteuerung der Wertzuwächse im italienischen Steuersystem (Erwägungsgründe 13 bis 56 der angefochtenen Entscheidung), des Verwaltungsverfahrens sowie der Stellungnahmen der Italienischen Republik und der Beteiligten (Erwägungsgründe 57 bis 79 der angefochtenen Entscheidung) mit der Beurteilung von Art. 2 Abs. 26 des Gesetzes 350/2003 im Hinblick auf die Bestimmungen auf dem Gebiet der staatlichen Beihilfen.

34 Nachdem die Kommission festgestellt hatte, dass die Voraussetzung für das Vorliegen einer staatlichen Beihilfe im Hinblick auf die Finanzierung aus staatlichen Mitteln erfüllt sei (81. Erwägungsgrund der angefochtenen Entscheidung), prüfte sie die Voraussetzungen des Vorliegens eines selektiven Vorteils und dessen Rechtfertigung im Hinblick auf die Natur des Systems (Erwägungsgründe 82 bis 107 der angefochtenen Entscheidung).

35 In diesem Rahmen wies die Kommission auf ihren Standpunkt hin, wonach die steuerneutralen Regelungen, die mit dem Gesetz 218/1990 und mit Art. 4 des Legislativdekrets 358/1997 geschaffen worden seien, keine staatlichen Beihilfen seien, da sich die Steuerrückstellung, die sich auf die angewandte Steuerneutralität beziehe, durch die dem Steuersystem zugrunde liegende Logik rechtfertigen lasse (Erwägungsgründe 82 bis 86 der angefochtenen Entscheidung).

36 Zur Wertanpassungsregelung von Art. 2 Abs. 26 des Gesetzes 350/2003 vertrat die Kommission die Auffassung, dass mit ihr ein Recht auf eine Anhebung des steuerlichen Werts eingeräumt werde, wofür die normale Körperschaftsteuer zu entrichten gewesen wäre, wenn es nicht eine Sonderersatzsteuer wie die im vorliegenden Fall in Rede stehende gegeben hätte. Die Kommission wies darauf hin, dass sie der Ansicht sei, dass sich die Festsetzung einer Ersatzsteuer mit geringerem Steuersatz prinzipiell insofern rechtfertigen lasse, als eine derartige Steuer eine technische Maßnahme zur Erleichterung der steuerlichen Berücksichtigung der Wertzuwächse sei (erster und letzter Satz des 87. Erwägungsgrundes der angefochtenen Entscheidung).

37 Sie fügte allerdings hinzu, dass eine derartige Anpassung des steuerlichen Werts zu Vorzugsbedingungen nur dann objektiv gerechtfertigt sein könne, wenn sie unter gleichen Bedingungen auf alle steuerlichen Berücksichtigungen vergleichbarer Wertzuwächse anwendbar sei, wie etwa derjenigen, die sich aus anderen Umstrukturierungen ergäben, die das Gesetz 218/1990 nicht erfasse, einschließlich der Umstrukturierungen anderer Kreditinstitute (88. Erwägungsgrund der angefochtenen Entscheidung).

38 Die in den Gesetzen 342/2000 und 448/2001 vorgesehenen Wertanpassungen gegen Entrichtung einer Ersatzsteuer, die für alle Unternehmen unter den gleichen Bedingungen angewandt werde, die für die Berücksichtigung der realisierten, aber zeitweilig gemäß dem Gesetz 218/1990 und der Gesetzesverordnung 358/1997 nicht berücksichtigten historischen Wertzuwächse optiert hätten, seien allgemeine steuerliche Maßnahmen, die durch die dem Steuersystem zugrunde liegende Logik gerechtfertigt und somit keine staatlichen Beihilfen seien (89. Erwägungsgrund der angefochtenen Entscheidung).

39 Demgegenüber handele es sich bei der Anpassung des steuerlichen Werts nach Art. 2 Abs. 26 des Gesetzes 350/2003 nicht um eine allgemeine Maßnahme, da sie auf die Wertzuwächse angewandt werde, die bestimmte Kreditinstitute allein infolge ihrer Umstrukturierungen auf der Grundlage des Gesetzes 218/1990 realisiert hätten (Erwägungsgründe 90 und 93 der angefochtenen Entscheidung).

40 Diese Steuerregelung habe einen Vorteil in Höhe der Differenz zwischen der tatsächlich für die Anpassung des Werts der Aktiva entrichteten Steuer und der normalen Steuer gewährt, die entrichtet worden wäre, wenn diese Wertanpassung ohne Art. 2 Abs. 26 des Gesetzes 350/2003 erfolgt wäre (91. Erwägungsgrund der angefochtenen Entscheidung), und die Ersatzsteuer sei außerdem in drei jährlichen Raten ohne Zinsen gezahlt worden, während die normale Steuer in vollem Umfang im Jahr 2004 fällig gewesen sei (92. Erwägungsgrund der angefochtenen Entscheidung).

41 Die Kommission gab die Stellungnahmen der Beteiligten wieder, wonach erstens keiner der von der fraglichen Regelung Begünstigten zur Anpassung der Werte seiner Aktiva bereit gewesen wäre, wenn er dadurch der normalen Steuer unterworfen worden wäre, zweitens die übrigen Gesellschaften, die nicht gemäß dem Gesetz 218/1990 umstrukturiert worden seien, nach den allgemeinen, im Kern gleichwertigen und von Art. 14 des Gesetzes 342/2000 vorgesehenen Modalitäten in den Genuss der impliziten Wertanpassungsregelung von Art. 2 Abs. 25 des Gesetzes 350/2003 gekommen seien und drittens die Steuern zu berücksichtigen seien, die zum Zeitpunkt der ursprünglichen Übertragung entrichtet worden seien, was zur Folge habe, dass in Wirklichkeit kein Vorteil gegeben sei (Erwägungsgründe 94 und 95 der angefochtenen Entscheidung).

42 Die Kommission wies „jedoch darauf hin, dass die Regelung gemäß Artikel 2 Absatz 25 des Gesetzes … 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 war „der Ansicht, dass die beiden Regelungen nicht miteinander vergleichbar sind, und … außerdem der Meinung, dass die Regelung zur steuerlich relevanten Höherbewertung gemäß Artikel 2 Absatz 25 des Gesetzes … 350/2003 nicht mit der steuerlich relevanten Anpassung gemäß Artikel 2 Absatz 26 desselben Gesetzes gleichgestellt werden kann" (96. Erwägungsgrund der angefochtenen Entscheidung).

43 Sie kam somit zu dem Schluss, dass die Gesellschaften, die die steuerlichen Werte ihrer Aktiva im Sinne von Art. 2 Abs. 26 des Gesetzes 350/2003 angepasst hätten, in den Genuss eines ganz konkreten Vorteils gekommen seien, der in der Differenz zwischen dem auf die steuerlich berücksichtigten Gewinne anzuwendenden normalen Steuersatz und dem auf dieselben Gewinne angewandten Sonderersatzsteuersatz bestehe (97. Erwägungsgrund der angefochtenen Entscheidung).

44 Nach dem Hinweis darauf, dass die Beteiligten vorgebracht hätten, dass der in Art. 2 Abs. 26 des Gesetzes 350/2003 vorgesehene niedrigere Ersatzsteuersatz keine selektive Wirkung gehabt habe, da er durch tatsächliche und rechtliche Besonderheiten der Besteuerung der Wertzuwächse, die aus den Umstrukturierungen nach dem Gesetz 218/1990 hervorgegangen seien, gerechtfertigt gewesen sei, und dass die Italienische Republik diese Wertzuwächse nach den inzwischen verstrichenen Jahren rechtmäßig nicht mehr wie die Wertzuwächse hätte besteuern können, die sich bei anderen gesellschaftsrechtlichen Umstrukturierungen ergeben hätten (98. Erwägungsgrund der angefochtenen Entscheidung), vertrat die Kommission die Auffassung, dass unbeschadet ihrer Besonderheiten die im Gesetz 218/1990 vorgesehene Regelung der teilweisen Steuerneutralität im Wesentlichen mit der Regelung einer vollständigen Steuerneutralität gemäß Gesetzesverordnung 358/1997 gleichgesetzt werden könne und dass der italienische Gesetzgeber eine Gleichbehandlung hätte vorsehen müssen, als er 2003 die steuerliche Berücksichtigung der zurückgestellten Veräußerungsgewinne beschlossen habe (99. Erwägungsgrund der angefochtenen Entscheidung).

45 Im 100. Erwägungsgrund der angefochtenen Entscheidung vertrat die Kommission außerdem die Ansicht, dass im Vergleich zur Besteuerung von als Dividenden ausgeschütteten Veräußerungsgewinnen, die sich aus anderen steuerlich neutral erfolgten Umstrukturierungen ergeben hätten, die Anwendung eines niedrigeren Steuersatzes nicht einfach als ein Ausgleich für eine höhere Besteuerung von Wertzuwächsen betrachtet werden könne, die sich aus Umstrukturierungen des Bankensektors gemäß dem Gesetz 218/1990 ergeben hätten und die in Form von Dividenden an die Aktionäre ausgeschüttet worden seien. Dem könne die Kommission nicht zustimmen, da sich die Anwendung unterschiedlicher Ersatzsteuern auf Wertzuwächse nicht immer damit rechtfertigen lasse, dass es bei Ausschüttung dieser zurückgestellten Veräußerungsgewinne als Dividenden zu einer unterschiedlichen Steuerbelastung kommen werde. Die Anerkennung einer derartigen Begründung laufe darauf hinaus, dass man effektiv allein deshalb unterschiedliche Körperschaftsteuersätze auf bestimmte Gesellschaften anwenden könne, weil sich diese an bestimmten vom Staat bevorzugten Umstrukturierungen beteiligt hätten.

46 Ferner könne der steuerliche Vorteil aufgrund der Anwendung der in Art. 2 Abs. 26 des Gesetzes 350/2003 vorgesehenen Anpassungsregelung nicht als De-minimis-Vorteil angesehen werden; die angebliche Geringfügigkeit dieses Vorteils sei an sich

kein ausreichender Grund, um seine Einstufung als Beihilfe auszuschließen, und der Ausnahmetatbestand der De-minimis-Regel könne im Übrigen nicht angeführt werden, da es sich nicht um eine transparente Beihilfemaßnahme handele (Erwägungsgründe 101 und 102 der angefochtenen Entscheidung).

47 Im Übrigen stelle die Wertanpassungsregelung von Art. 2 Abs. 26 des Gesetzes 350/2003 keine Anpassung des allgemeinen Systems an die besonderen Merkmale des Bankensektors dar, sondern vielmehr einen selektiven Vorteil, der sich in einer Verbesserung der Wettbewerbsfähigkeit der an den Umstrukturierungen nach dem Gesetz 218/1990 beteiligten Kreditinstitute auswirke. Darüber hinaus sei diese Regelung keine Neuauflage der mit dem Gesetz 342/2000 eingeführten Regelung, da die Wertanpassung im Sinne des Gesetzes 350/2003 einen engeren Anwendungsbereich als die allgemeine Wertanpassungsregelung nach dem Gesetz 342/2000 gehabt habe (Erwägungsgründe 105 und 106 der angefochtenen Entscheidung).

48 Die Kommission kam zu dem Schluss, dass der bestimmten Kreditinstituten durch das Gesetz 350/2003 verschaffte Vorteil in Form der Anwendung einer Sonderersatzsteuer anstelle des normalen Steuersatzes auf Wertzuwächse, die im Zuge bestimmter Einbringungen von Aktivvermögen realisiert worden seien, einen spezifischen und durch die Natur des Steuersystems nicht gerechtfertigten Vorteil darstelle (107. Erwägungsgrund der angefochtenen Entscheidung).

49 Nach der Feststellung, dass die Bedingungen hinsichtlich der Verzerrung des Wettbewerbs und der Beeinträchtigung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten erfüllt seien (Erwägungsgründe 108 bis 110 der angefochtenen Entscheidung) und dass keine der in Art. 87 Abs. 2 und 3 EG vorgesehenen Ausnahmen Anwendung finde (Erwägungsgründe 111 bis 116 der angefochtenen Entscheidung), gelangte die Kommission zu dem Ergebnis, dass die fragliche Regelung mit dem Gemeinsamen Markt unvereinbar sei (117. Erwägungsgrund der angefochtenen Entscheidung).

50 Da es sich um eine rechtswidrige Beihilfe handele, sei deren Rückforderung anzuordnen, doch sollte sich diese Rückforderung lediglich „auf die im Vergleich zu dem Betrag noch ausstehenden Steuern beziehen …, den der Begünstigte der Steuerregelung bezahlt hätte, wenn er andere seinerzeit verfügbare Steuerregelungen genutzt hätte". Die Anwendung einer alternativen Regelung zur steuerlichen Höherbewertung gemäß Art. 2 Abs. 25 des Gesetzes 350/2003 stelle nicht nur eine rein hypothetische Möglichkeit, sondern eine vernünftige Option dar, deren sich die in Rede stehenden Begünstigten zur steuerlichen Berücksichtigung des effektiven Werts ihrer Aktiva hätten bedienen können (118. Erwägungsgrund der angefochtenen Entscheidung). Denn obwohl Wertanpassungen und Neubewertungen nicht vergleichbar seien, hätten die betreffenden Kreditinstitute sich sehr wahrscheinlich, wenn es seinerzeit die Wertanpassungsregelung nicht gegeben hätte, für die allgemeine Neubewertungsregelung gemäß Art. 2 Abs. 25 des Gesetzes 350/2003 entschieden (119. Erwägungsgrund der angefochtenen Entscheidung).

51 Die Kommission kam somit zu dem Schluss, dass die Rückforderung der Beihilfe ausschließlich auf die Differenz zwischen dem für die Neubewertung der gehaltenen Aktiva fälligen Steuerbetrag gemäß Art. 2 Abs. 25 des Gesetzes 350/2003 und dem tatsächlich entrichteten Steuerbetrag gemäß Art. 2 Abs. 26 desselben Gesetzes zu beschränken sei (120. Erwägungsgrund der angefochtenen Entscheidung).

52 Demgemäß hat die Kommission folgende Entscheidung erlassen:

„*Artikel 1*

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

Artikel 2

[Die Italienische Republik] hebt die in Artikel 1 genannte Beihilferegelung auf.

Artikel 3

(1) [Die Italienische Republik] ergreift alle notwendigen Maßnahmen, um die im Wege der Anwendung einer Ersatzsteuer gemäß Artikel 2 Absatz 26 des Gesetzes … 350/2003 zur steuerlichen Berücksichtigung der durch Umstrukturierungen auf der Grundlage des Gesetzes … 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 … 350/2003 zur steuerlich relevanten Höherbewertung angewandt hätten, und dem tatsächlich gemäß Artikel 2 Absatz 26 dieses Gesetzes … entrichteten Steuerbetrag.

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

…

Artikel 5

Diese Entscheidung ist an die Italienische Republik gerichtet."

Verfahren und Anträge der Parteien

53 Mit Klageschrift, die am 14. August 2008 bei der Kanzlei des Gerichts eingegangen ist, haben die Klägerinnen, BNP Paribas (im Folgenden: Paribas) und BNL, die vorliegende Klage erhoben.

54 Auf Bericht des Berichterstatters hat das Gericht (Fünfte Kammer) beschlossen, die mündliche Verhandlung zu eröffnen. Die Parteien haben in der Sitzung vom 21. Januar 2010 mündlich verhandelt und mündliche Fragen des Gerichts beantwortet.

55 Die Klägerinnen beantragen,

— die Klage für zulässig zu erklären;

— die angefochtene Entscheidung für nichtig zu erklären.

56 Die Kommission beantragt,

— die Klage als unzulässig abzuweisen;

— hilfsweise, die Klage als unbegründet abzuweisen;

— den Klägerinnen die Kosten aufzuerlegen.

Rechtliche Würdigung

Zur Zulässigkeit

Vorbringen der Parteien

57 Die Kommission hat, ohne gemäß Art. 114 § 1 der Verfahrensordnung des Gerichts mit besonderem Schriftsatz eine Einrede der Unzulässigkeit zu erheben, die Zulässigkeit der Klage in Abrede gestellt. Die angefochtene Entscheidung, mit der sie die fragliche Steuerregelung als rechtswidrige und mit dem Gemeinsamen Markt

unvereinbare staatliche Beihilferegelung eingestuft und der Italienischen Republik aufgegeben habe, die gewährten Beihilfen zurückzufordern, sei nämlich eine Handlung mit allgemeiner Geltung. Der Umstand, dass die Klägerinnen die von dieser Regelung tatsächlich Begünstigten seien, verleihe ihnen nicht die Eigenschaft von individuell betroffenen Personen, die zulässigerweise eine Nichtigkeitsklage erheben könnten.

58 Die Kommission stützt ihre Einwände auf die Rechtsprechung des Gerichtshofs und des Gerichts, in der Klagen von aktuell oder potenziell durch eine Beihilferegelung Begünstigten gegen Entscheidungen, die diese Regelungen für mit dem Gemeinsamen Markt unvereinbar erklärt hätten, mehrfach als unzulässig betrachtet worden seien.

59 Dabei übersehe sie nicht die Urteile des Gerichts, die im Gegensatz hierzu dahin gingen, bestimmte Klagen, die von durch für unvereinbar erklärte Beihilferegelungen Begünstigten erhoben worden seien, mit der Begründung für zulässig zu erklären, dass die Kläger gehalten seien, die ihnen aufgrund dieser Regelungen gezahlten Beihilfen zurückzuerstatten. Sie bezweifele jedoch, dass diese Rechtsprechung die Grundsätze beachte, die für von Einzelnen erhobene Nichtigkeitsklagen gälten.

60 Hilfsweise, für den Fall, dass das Gericht der Ansicht sei, dass die Eigenschaft als tatsächlich Begünstigter es erlaube, die Zulässigkeit der Klage zu bejahen, macht die Kommission im Wesentlichen geltend, dass BNL nicht klagebefugt sei, da dieses Unternehmen nicht als tatsächlich Begünstigter der fraglichen Maßnahmen angesehen werden könne, weil die Eigentümergesellschaft des Unternehmens, das in der Vergangenheit eine Einlage im Rahmen der in Art. 7 des Gesetzes 218/1990 vorgesehenen steuerneutralen Regelung erhalten habe (im Folgenden: Ex-BNL), in BNP eingegliedert worden sei. Dass das Bankgeschäft von Ex-BNL in BNL eingebracht worden sei, habe mit der Beihilfebegünstigung und ihrer Erstattung nichts zu tun. Weiter hilfsweise sei, wenn es sich wegen der Kommission unbekannter Tatsachen herausstellen sollte, dass BNL und nicht BNP die Beihilfen erstatten müsse, die Klage unzulässig, da sie von BNP erhoben worden sei.

61 Die Klägerinnen treten dem Vorbringen der Kommission entgegen. Die Rechtsprechung habe klar das individuelle Interesse der tatsächlichen Empfänger von Beihilfen anerkannt, die in Anwendung von Beihilferegelungen gewährt worden seien, auf die eine Entscheidung der Kommission abstelle, die sie für mit dem Gemeinsamen Markt unvereinbar erkläre und den Mitgliedstaat verpflichte, die geleisteten Beihilfen zurückzufordern.

62 Das Hilfsvorbringen der Kommission gehe ins Leere, da die Klage jedenfalls für mindestens eine der beiden Klägerinnen zulässig sei.

Würdigung durch das Gericht

63 Eine natürliche oder juristische Person kann gegen eine an eine andere Person gerichtete Entscheidung Nichtigkeitsklage erheben, wenn diese Entscheidung sie unmittelbar und individuell betrifft.

64 Nach ständiger Rechtsprechung kann eine natürliche oder juristische Person, die nicht Adressat einer Entscheidung ist, nur dann geltend machen, von dieser individuell betroffen zu sein, wenn die Entscheidung sie wegen bestimmter persönlicher Eigenschaften oder sie aus dem Kreis aller übrigen Personen heraushebender Umstände berührt und daher in ähnlicher Weise individualisiert wie den Adressaten (Urteile des Gerichtshofs vom 15. Juli 1963, Plaumann/Kommission, 25/62, Slg. 1963, 213, 238, und vom 2. April 1998, Greenpeace Council u. a./Kommission, C-321/95 P, Slg. 1998, I-1651, Randnrn. 7 und 28).

65 Demgemäß hat der Gerichtshof entschieden, dass ein Unternehmen eine Entscheidung der Kommission, mit der eine sektorielle Beihilferegelung verboten wird, grundsätzlich nicht mit einer Nichtigkeitsklage anfechten kann, wenn es von ihr nur wegen seiner Zugehörigkeit zu dem fraglichen Sektor und seiner Eigenschaft als durch diese Regelung potenziell Begünstigter betroffen ist. Eine solche Entscheidung stellt sich nämlich für dieses Unternehmen als eine Maßnahme mit allgemeiner Geltung dar, die für objektiv bestimmte Situationen gilt und Rechtswirkungen gegenüber einer allgemein und abstrakt umschriebenen Personengruppe erzeugt (vgl. Urteile des Gerichtshofs vom 29. April 2004, Italien/Kommission, C-298/00 P, Slg. 2004, I-4087, Randnr. 37 und die dort angeführte Rechtsprechung, und vom 17. September 2009, Kommission/Koninklijke Friesland Campina, C-519/07 P, Slg. 2009, I-8495, Randnr. 53; vgl. in diesem Sinne auch Urteil des Gerichtshofs vom 2. Februar 1988, Kwekerij van der Kooy u. a./Kommission, 67/85, 68/85 und 70/85, Slg. 1988, 219, Randnr. 15).

66 Allerdings hat der Gerichtshof in seinem Urteil vom 19. Oktober 2000, Italien und Sardegna Lines/Kommission (C-15/98 und C-105/99, Slg. 2000, I-8855, Randnrn. 34 und 35), auch entschieden, dass das klägerische Unternehmen, da es von der in jener Rechtssache streitigen Entscheidung nicht nur als Unternehmen des Schifffahrtssektors in Sardinien und damit als durch die Beihilferegelung zugunsten sardischer Reeder potenziell Begünstigter betroffen war, sondern auch in seiner Eigenschaft als tatsächlich Begünstigter einer nach dieser Regelung gewährten Einzelbeihilfe, deren Rückforderung die Kommission angeordnet hatte, von der genannten Entscheidung individuell betroffen und seine Klage gegen diese zulässig war (vgl. in diesem Sinne auch Urteil Italien/Kommission, oben in Randnr. 65 angeführt, Randnr. 39).

67 Zu prüfen ist somit, ob die Klägerinnen die tatsächlich Begünstigten einer im Rahmen einer Beihilferegelung gewährten Einzelbeihilfe sind, deren Rückforderung die Kommission angeordnet hat (vgl. in diesem Sinne Urteile des Gerichts vom 20. September 2007, Salvat père & fils u. a./Kommission, T-136/05, Slg. 2007, II-4063, Randnr. 70, und vom 4. März 2009, Associazione italiana del risparmio gestito und Fineco Asset Management/Kommission, T-445/05, Slg. 2009, II-289, Randnr. 49).

68 Schriftsätzlich haben die Klägerinnen vor dem Gericht insoweit drei Erwägungen angeführt, die die Kommission nicht in Abrede stellt.

69 Erstens hat Ex-BNL, während sie Eigentümerin des Bankunternehmens war, dem eine Einbringung unter der steuerneutralen Regelung nach dem Gesetz 218/1990 zugutekam, in ihrer am 29. Oktober 2004 eingereichten Erklärung zum Besteuerungszeitraum 2003 für die diesem Unternehmen gehörenden Aktiva Gebrauch von der in Art. 2 Abs. 26 des Gesetzes 350/2003 vorgesehenen Wertanpassungsregelung gemacht.

70 Zweitens hat Ex-BNL ihren Bankteilbetrieb in Italien einschließlich der Aktiva, für die sie Gebrauch von der vorgenannten Wertanpassungsregelung gemacht habe, am 1. Oktober 2007 in eine neu unter der Firma Banca Nazionale del Lavoro SpA (BNL) gegründete Aktiengesellschaft eingebracht, bei der es sich um die Klägerin zu 2 handelt.

71 Drittens wurde Ex-BNL am selben Tag unmittelbar nach der Einbringung auf BNP, die Klägerin zu 1, verschmolzen, und durch diesen Vorgang übernahm BNP die Rechte und Verpflichtungen von Ex-BNL und trat somit deren Rechtsnachfolge in sämtlichen diese betreffenden Rechtsverhältnissen an, einschließlich der vor der Verschmelzung eingeleiteten Verfahren.

72 Aus diesen Erwägungen ergibt sich, dass der Vorteil, den Ex-BNL aus der streitigen Steuerregelung gezogen hat, entweder auf BNP anlässlich der in der vorstehenden Randnummer angegebenen Verschmelzung oder auf BNL anlässlich der Einbringung des Bankteilbetriebs von Ex-BNL in diese Gesellschaft übertragen worden ist und dass somit entweder BNP oder BNL als tatsächliche Empfängerin der Beihilfe, die nach der fraglichen Regelung gewährt worden sein soll, und somit als von der angefochtenen Entscheidung individuell betroffen anzusehen ist.

73 Auf eine Frage des Gerichts haben die Klägerinnen angegeben, dass BNP aufgrund der vorgenannten Verschmelzung die tatsächlich durch die streitige Maßnahme Begünstigte gewesen sei, was im Sitzungsprotokoll vermerkt worden ist.

74 BNP ist folglich von der angefochtenen Entscheidung individuell betroffen.

75 In Bezug auf die Voraussetzung der unmittelbaren Betroffenheit ist für diese Klägerin festzustellen, dass sie, da Art. 3 der angefochtenen Entscheidung die Italienische Republik verpflichtet, alle notwendigen Maßnahmen zu ergreifen, um die über die in Art. 2 Abs. 26 des Gesetzes 350/2003 genannte Steuerregelung gewährte Beihilfe von den Begünstigten zurückzufordern, aufgrund ihrer Eigenschaft als tatsächlich von der Beihilfe Begünstigte von dieser Entscheidung unmittelbar betroffen ist.

76 In Anbetracht der vorstehenden Erwägungen ist die vorliegende Klage, soweit sie von BNP erhoben wird, zulässig.

77 Da es sich um ein und dieselbe Klage handelt, braucht die Klagebefugnis der anderen Klägerin nicht geprüft zu werden (vgl. Urteil des Gerichts vom 3. September 2009, Cheminova u. a./Kommission, T-326/07, Slg. 2009, II-4877, Randnr. 68 und die dort angeführte Rechtsprechung; vgl. in diesem Sinne auch Urteile des Gerichts vom 6. Juli 1995, AITEC u. a./Kommission, T-447/93 bis T-449/93, Slg. 1995, II-1971, Randnr. 82, vom 22. Oktober 1996, Skibsværftsforeningen u. a./Kommission, T-266/94, Slg. 1996, II-1399, Randnrn. 51 und 52, vom 6. März 2002, Diputación Foral de Álava u. a./Kommission, T-127/99, T-129/99 und T-148/99, Slg. 2002, II-1275, Randnr. 52).

Zur Begründetheit

78 Die Klägerinnen machen zwei Klagegründe für die Nichtigerklärung geltend. Der erste Klagegrund wird aus einem Verstoß gegen Art. 87 Abs. 1 EG hergeleitet, da die Kommission zu Unrecht das Vorliegen einer staatlichen Beihilfe in Bezug auf eine Regelung bejaht habe, die keinen Vorteil im Sinne dieser Bestimmung verschaffe. Der zweite Klagegrund wird aus einem Verstoß gegen die Begründungspflicht, der sich aus einer Verkennung der Sachlage ergebe, hergeleitet.

79 Zunächst ist der zweite Klagegrund zu prüfen.

Zum zweiten Klagegrund: Verstoß gegen die Begründungspflicht, der sich aus einer Verkennung der Sachlage ergebe

— Vorbringen der Parteien

80 Die Klägerinnen werfen der Kommission vor, sie habe in der angefochtenen Entscheidung die Wertanpassungsregelung von Art. 2 Abs. 25 des Gesetzes 350/2003 übersehen; diese Regelung hätte mit der Wertanpassungsregelung von Art. 2 Abs. 26 des Gesetzes 350/2003 verglichen werden müssen. Sowohl die italienischen Behörden als auch die Klägerinnen hätten allerdings im förmlichen Prüfverfahren die Kommission darauf hingewiesen, dass sie einen derartigen Vergleich zwischen diesen beiden Regelungen anstellen müsse, um festzustellen, ob die zweitgenannte Regelung, insgesamt betrachtet, gegenüber der erstgenannten irgendeinen Vorteil verschaffe.

81 Die Kommission habe, indem sie sich auf die bloße Feststellung gestützt habe, dass der Gesetzgeber in den Jahren 2000 und 2001 die Wertanpassungsregelung, die ursprünglich den von den im Gesetz 218/1990 vorgesehenen Umstrukturierungen betroffenen Körperschaften vorbehalten gewesen sei, auf die Gesellschaften erstreckt habe, die in den Genuss von Einbringungen gemäß Art. 4 der Gesetzesverordnung 358/1997 gekommen seien, während das Gesetz 350/2003 diese Erweiterung nicht mehr vorgenommen habe, praktisch von diesem Vergleich abgesehen. Grundsätzlich habe die Kommission die Einwände der italienischen Behörden und der Klägerinnen zurückgewiesen, ohne in der angefochtenen Entscheidung hierfür die geringste Begründung gegeben zu haben; sie habe sich vielmehr mit der Feststellung begnügt, dass die Wertanpassung von Art. 2 Abs. 26 des Gesetzes 350/2003 nur auf die Gesellschaften, die in den Genuss von Einbringungen gemäß dem Gesetz 218/1990 gekommen seien, und nicht auf sämtliche Gesellschaften anwendbar sei, die von Einbringungen von Aktiva betroffen gewesen seien.

82 Die angefochtene Entscheidung beruhe nämlich auf der irrigen Überzeugung, dass das Gesetz 350/2003 nur die Wertanpassungsregelung seines Art. 2 Abs. 26 vorgesehen habe, ohne eine andere, allgemein anwendbare Wertanpassungsregelung vorzusehen. Diese Ansicht gehe unmissverständlich aus dem 96. Erwägungsgrund der angefochtenen Entscheidung hervor.

83 Durch Art. 2 Abs. 25 des Gesetzes 350/2003 sei aber die Fassung von Art. 10 des Gesetzes 342/2000 dergestalt geändert worden, dass es den Unternehmen ermöglicht worden sei, auf den Mechanismus der freiwilligen Neubewertung für die Aktiva zurückzugreifen, „die in der Bilanz des spätestens am 31. Dezember 2002 abgeschlossenen Geschäftsjahrs ausgewiesen werden“. Damit habe Art. 2 Abs. 25 des Gesetzes 350/2003 denselben Unternehmen implizit gestattet, sich auch auf die in Art. 14 des Gesetzes 342/2000 vorgesehene Wertanpassung zu berufen. Denn diese letztgenannte Bestimmung räume ihnen die Möglichkeit ein, sich auf die Wertanpassungsregelung für dieselben Aktiva zu berufen, die Gegenstand des in Art. 10 des Gesetzes 342/2000 vorgesehenen Neubewertungsmechanismus sein könnten. Folglich sei sämtlichen Unternehmen gestattet gewesen, das Auseinanderfallen der steuerlichen Werte und der Buchwerte gegen Zahlung einer Ersatzsteuer von 19 % für die Wertanpassung abschreibungsfähiger Aktiva und von 15 % für die Wertanpassung nicht abschreibungsfähiger Aktiva zu beseitigen.

84 Dass diese Wertanpassungsregelung von Art. 2 Abs. 25 des Gesetzes 350/2003 tatsächlich angewandt worden sei und jedem daran interessierten Unternehmen offengestanden habe, werde im Übrigen durch die Angaben in der Akte dargetan.

85 Die Klägerinnen fügen hinzu, dass die Kommission, wenn sie einen Vergleich zwischen der Wertanpassungsregelung von Art. 2 Abs. 26 des Gesetzes 350/2003 und derjenigen von Art. 2 Abs. 25 des Gesetzes 350/2003 angestellt hätte, festgestellt hätte, dass die erstgenannte Regelung gegenüber der zweitgenannten keinen wirtschaftlichen Vorteil verschaffe. Die von der Kommission in der Klagebeantwortung gelieferten Erklärungen zur Rechtfertigung, weswegen sie diese letztgenannte Wertanpassungsregelung nicht berücksichtigt habe, seien ein nachträglicher Begründungsversuch und somit unzulässig.

86 Die Kommission macht geltend, sie sei mit den Klägerinnen der Ansicht, dass Art. 14 des Gesetzes 342/2000 durch Art. 2 Abs. 25 des Gesetzes 350/2002 verlängert worden sei. Dies habe allerdings keinen Einfluss auf die korrekte, im 96. Erwägungsgrund der angefochtenen Entscheidung enthaltene Begründung, die darauf hinweise, dass mit Art. 2 Abs. 25 des Gesetzes 350/2003 Bestimmungen anderer Art als diejenigen verlängert worden seien, die Art. 2 Abs. 26 verlängert habe. Es treffe zwar zu, dass in diesem Erwägungsgrund expliziter sowohl auf die Neubewertung als auch auf die Wertanpassung hätte Bezug genommen werden können, doch ändere dies nichts daran, dass der zentrale Gedankengang klar sei und die „steuerlich relevante Anpassung noch nicht angepasster Werte, … die sich aus steuerlich neutralen Umstrukturierungen ergeben haben", der „[Realisierung] latente[r] Wertzuwächse" gegenüberstelle, „die sich aus der Anpassung des steuerlichen Werts der von den begünstigten Gesellschaften gehaltenen Aktiva an ihren Marktwert ergeben haben".

87 Der Unterschied zwischen diesen beiden Konstellationen werde außerdem im 56. Erwägungsgrund der angefochtenen Entscheidung erläutert. Während sich die auf Veräußerungen und Gesellschaftsumstrukturierungen, die sich in einem Austausch von Wirtschaftsgütern niedergeschlagen hätten, bezogenen Wertzuwächse realisiert hätten, aber latent geblieben seien, seien diejenigen, die „lediglich in den Büchern" stünden, nicht an „ein vorangehendes Realisierungsereignis" gebunden. Mit anderen

Worten bezögen sich die in Art. 14 des Gesetzes 342/2000 genannten Wertanpassungen auf nicht realisierte Wertzuwächse, die den Neubewertungswertzuwächsen nach Art. 10 desselben Gesetzes völlig gleichzustellen seien, wodurch sich erkläre, weswegen der objektive Anwendungsrahmen und die Sätze für die beiden Regelungen dieselben seien.

88 Diese grundlegende Analogie dieser beiden Regelungen liege daran, dass es sich um Neubewertungen im Sinne von Art. 10 des Gesetzes 342/2000 und Wertanpassungen im Sinne von Art. 14 dieses Gesetzes handele, und unterscheide sie radikal von der in Art. 17 dieses Gesetzes genannten Wertanpassung bereits anlässlich von Einbringungen und Gesellschaftsumstrukturierungen realisierter Wertzuwächse.

89 Die von den Klägerinnen gerügte Verkennung der Sachlage sei somit nicht gegeben, ebenso wenig wie ein hieraus folgender Begründungsmangel. Die Kommission sei der Ansicht gewesen, dass die Wertanpassung bereits anlässlich von Einbringungen und Gesellschaftsumstrukturierungen realisierter Wertzuwächse, die Art. 2 Abs. 26 des Gesetzes 350/2003 den Kreditinstituten vorbehalten habe, die nach dem Gesetz 218/1990 umstrukturiert worden seien, nur mit der entsprechenden Maßnahme allgemeinen Charakters verglichen werden könne, die sich aus Art. 19 des Gesetzes 342/2000 ergebe, die bis zu diesem Zeitpunkt in Kraft gewesen, aber nicht verlängert worden sei. Die Kommission habe somit feststellen können, dass der fragliche — allgemeine — Vorteil ein spezifischer geworden sei, und habe zu Recht zu dem Ergebnis gelangen können, dass es sich um eine staatliche Beihilfe handele.

90 Schließlich habe die Kommission zwar die Auffassung vertreten, dass die Rückforderung auf die Differenz zwischen dem Steuerbetrag, der für die in Art. 10 des Gesetzes 342/2000 genannte Neubewertung und für die Wertanpassung von in Art. 14 desselben Gesetzes genannten, nicht realisierten Wertzuwächsen — die beide mit Art. 2 Abs. 25 des Gesetzes 350/2003 verlängert worden seien — zu zahlen sei, und dem tatsächlich gemäß Art. 17 des Gesetzes 342/2000, dessen Geltung mit Art. 2 Abs. 26 des Gesetzes 350/2003 verlängert worden sei, entrichteten Steuerbetrag zu beschränken sei. Falls jedoch, selbst wenn man das Vorstehende einräumen wolle, diese Entscheidung gegenüber dem zur Annahme des Vorliegens einer staatlichen Beihilfe führenden Gedankengang inkohärent sein sollte, gereiche diese Inkohärenz den durch die Regelung Begünstigten, zu denen die Klägerinnen gehörten, zum Vorteil, die kein

Interesse daran hätten, ihr entgegenzutreten. Es sei auch klar, dass im Fall der Nichtigerklärung wegen Begründungsmangels die Kommission die fragliche Maßnahme erneut prüfen und eine neue Entscheidung erlassen müsse.

91 Die Kommission ist der Ansicht, dass jedenfalls der zweite Klagegrund nicht durchgreife. Zum einen hätte, da die Klägerinnen vortrügen, dass die Wertanpassung gemäß Art. 2 Abs. 25 des Gesetzes 350/2003 und die gemäß Art. 2 Abs. 26 des Gesetzes 350/2003 zwei unterschiedliche Regelungen seien, selbst wenn sie sich auf andere Erwägungen stützten als die Kommission, ein gründlicherer Vergleich dieser beiden Regelungen nicht zu anderen Schlussfolgerungen als den in der angefochtenen Entscheidung gezogenen führen können.

92 Zum anderen habe die angefochtene Entscheidung, wie bereits dargelegt, die Rückforderung auf die Differenz zwischen dem Steuerbetrag, der hätte entrichtet werden müssen, wenn die von der streitigen Beihilferegelung Begünstigten die Regelung gemäß Art. 2 Abs. 25 des Gesetzes 350/2003 zur steuerlich relevanten Neubewertung angewandt hätten, und dem tatsächlich gemäß Art. 2 Abs. 26 dieses Gesetzes entrichteten Steuerbetrag beschränkt. Es sei ohne Bedeutung, dass die angefochtene Entscheidung nur von der Neubewertung spreche, da für die beiden mit Art. 2 Abs. 25 des Gesetzes 350/2003 verlängerten Regelungen — Neubewertung und Wertanpassung — derselbe Steuersatz gelte. Folglich wäre die Kommission, selbst wenn sie nach einer gründlicheren Prüfung der Wertanpassung von Art. 2 Abs. 25 des Gesetzes 350/2003 zu dem Ergebnis gelangt wäre, dass diese Wertanpassung das normale Besteuerungsniveau darstelle, mit dem die Wertanpassung von Art. 2 Abs. 26 des Gesetzes 350/2003 hätte verglichen werden müssen, zu dem Schluss gekommen, dass der Vorteil als der Differenz zwischen den beiden Steuersätzen entsprechend angesehen werden müsse, und sie hätte somit die Rückforderung in demselben Verhältnis angeordnet, das sich aus der angefochtenen Entscheidung ergebe.

— Würdigung durch das Gericht

93 Nach ständiger Rechtsprechung muss die durch Art. 253 EG vorgeschriebene Begründung der Natur des betreffenden Rechtsakts angepasst sein und die Überlegungen des Organs, das den Rechtsakt erlassen hat, so klar und eindeutig zum Ausdruck bringen, dass die Betroffenen ihr die Gründe für die erlassene Maßnahme entnehmen können und das zuständige Gericht seine Kontrollaufgabe wahrnehmen kann. Das Begründungserfordernis ist anhand der Umstände des Einzelfalls, insbesondere des Inhalts des Rechtsakts, der Art der angeführten Gründe und des Interesses zu beurteilen, das die Adressaten oder andere durch den Rechtsakt unmittelbar und individuell betroffene Personen an Erläuterungen haben können. In der Begründung brauchen nicht alle tatsächlich und rechtlich einschlägigen Gesichtspunkte genannt zu werden, da die Frage, ob die Begründung eines Rechtsakts den Anforderungen des Art. 253 EG genügt, nicht nur anhand seines Wortlauts zu beurteilen ist, sondern auch anhand seines Kontexts sowie sämtlicher Rechtsvorschriften auf dem betreffenden Gebiet (vgl. Urteil des Gerichtshofs vom 2. April 1998, Kommission/Sytraval und Brink's France, C-367/95 P, Slg. 1998, I-1719, Randnr. 63 und die dort angeführte Rechtsprechung).

94 Darüber hinaus braucht die Kommission bei der Begründung von Entscheidungen, die sie zu erlassen hat, um die Anwendung des Wettbewerbsrechts zu gewährleisten, zwar nicht auf alle tatsächlichen und rechtlichen Fragen sowie die Erwägungen einzugehen, die sie veranlasst haben, eine solche Entscheidung zu treffen, doch hat sie nach Art. 253 EG zumindest die Tatsachen und die Erwägungen aufzuführen, die in der Systematik ihrer Entscheidung wesentlich sind, um es auf diese Weise dem Gemeinschaftsrichter und den Betroffenen zu ermöglichen, die Voraussetzungen zu erfahren, unter denen sie den Vertrag angewandt hat (vgl. in diesem Sinne Urteil des Gerichts vom 15. September 1998, European Night Services u. a./Kommission, T-374/94, T-375/94, T-384/94 und T-388/94, Slg. 1998, II-3141, Randnr. 95 und die dort angeführte Rechtsprechung).

95 In Bezug auf die Rüge, dass die Kommission in der angefochtenen Entscheidung die Wertanpassungsregelung von Art. 2 Abs. 25 des Gesetzes 350/2003 verkannt habe, ist festzustellen, dass die Kommission entgegen dem Vorbringen der Klägerinnen diese Regelung nicht übersehen hat, nachdem sie im zweiten Satz des 94. Erwägungsgrundes der angefochtenen Entscheidung das Argument aufgegriffen hat, dass „die anderen Gesellschaften, die nicht an der Umstrukturierung gemäß Gesetz … 218/1990 beteiligt waren, von der Regelung der impliziten steuerlichen Anpassung gemäß Artikel 2 Absatz 25 des Gesetzes … 350/2003 unter Nutzung der allgemeinen im Wesentlichen gleichwertigen Vorschriften profitiert [haben], die in Artikel [14] des Gesetzes … 342/2000 niedergelegt sind".

96 Selbst wenn, wie im Übrigen die Kommission einräumt, im 96. Erwägungsgrund die Wertanpassung von Art. 2 Abs. 25 des Gesetzes 350/2003 expliziter hätte erwähnt werden können, ändert dies nämlich nichts daran, dass die in diesem Erwägungsgrund enthaltenen Ausführungen auf das Vorbringen der Beteiligten eingingen.

97 In diesem Erwägungsgrund hat die Kommission ausgeführt, dass „die Regelung gemäß Artikel 2 Absatz 25 des Gesetzes … 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".

98 Dieser Erwägungsgrund, der in Verbindung mit den Ausführungen in den Erwägungsgründen 16 bis 19 und 56 der angefochtenen Entscheidung zu lesen ist, bringt klar den Standpunkt der Kommission zum Ausdruck, wonach die Wertanpassung von Art. 2 Abs. 25 des Gesetzes 350/2003 deshalb nicht einschlägig gewesen sei, weil sie lediglich die Verlängerung einer Wertanpassung — der von Art. 14 des Gesetzes 342/2000 — gewesen sei, die nicht das Ziel verfolgt habe, die steuerlich relevante Anpassung noch nicht angepasster Werte, die sich aus steuerlich neutralen Vorgängen wie beispielsweise Umstrukturierungen ergeben hätten, sicherzustellen.

99 Nach Ansicht der Kommission sollte die Wertanpassung von Art. 2 Abs. 25 des Gesetzes 350/2003 ebenso wie diejenige von Art. 14 des Gesetzes 342/2000, die dieser Artikel verlängerte, die Wertanpassung der Aktiva bewirken, die nicht anlässlich einer früheren Unternehmensumstrukturierung, sondern anlässlich einer früheren Neubewertung unterschiedlich bewertet wurden, in deren Rahmen, „[d]amit auf noch nicht realisierte Veräußerungsgewinne keine Körperschaftsteuer entrichtet werden muss, … das Steuersystem … [vorsieht], dass der steuerlich relevante Wertzuwachs eingefroren wird, wobei diesen Vermögenswerten ihr ursprünglicher und im Verhältnis zum [neu bewerteten] Buchwert niedrigerer Wert beigemessen wird“ (dritter Satz des 18. Erwägungsgrundes der angefochtenen Entscheidung). Mit anderen Worten betraf die Wertanpassungsregelung von Art. 2 Abs. 25 des Gesetzes 350/2003, um die von der Kommission in der Klagebeantwortung gebrauchte Formulierung aufzugreifen, nicht die realisierten, wenn auch latenten Wertzuwächse, sondern die „lediglich in den Büchern“ stehenden, also Wertzuwächse, die nicht an ein „vorangehendes Realisierungsereignis“ gebunden sind.

100 Aus den vorstehenden Erwägungen folgt, dass die Kommission das auf die Wertanpassungsregelung von Art. 2 Abs. 25 des Gesetzes 350/2003 abstellende Vorbringen der Beteiligten keineswegs ignoriert hat, sondern auf dieses Vorbringen eingegangen ist und ihre Antwort, die dahin ging, dass diese Wertanpassungsregelung nicht einschlägig sei, ordnungsgemäß begründet hat.

101 Der zweite Klagegrund ist daher zurückzuweisen.

Zum ersten Klagegrund: Verstoß gegen Art. 87 Abs. 1 EG

— Vorbringen der Parteien

102 Die Klägerinnen tragen zum Ersten vor, dass die Wertanpassungsregelung von Art. 2 Abs. 26 des Gesetzes 350/2003 den Gesellschaften, die in den Genuss von Einbringungen gemäß dem Gesetz 218/1990 gekommen seien, keinen wirtschaftlichen Vorteil verschaffe.

103 Erstens sei die normale Besteuerungsregelung für Unternehmensgewinne kein gültiges Vergleichskriterium, um zu bestimmen, ob die Wertanpassung von Art. 2 Abs. 26 des Gesetzes 350/2003 einen wirtschaftlichen Vorteil verschaffe.

104 Da das italienische Steuersystem keine Möglichkeit zur freiwilligen Wertanpassung vorgesehen habe, hätten die fraglichen Gesellschaften nämlich jedenfalls ihre Aktiva nicht freiwillig einer Wertanpassung unterziehen und die normale Steuer auf den angepassten Wert entrichten können. Hinsichtlich des Einwands, dass die normale Besteuerungsregelung ein Vergleichskriterium sei, da die Gesellschaften der normalen Steuer unterlegen hätten, wenn sie ihre Aktiva veräußert hätten, sei es offenkundig, dass die fraglichen Gesellschaften, falls diese Veräußerung eine derartige steuerliche Folge haben sollte, keinerlei Interesse daran hätten, so zu verfahren. Jedenfalls bleibe die Anwendung der normalen Steuer im Veräußerungsfall, selbst wenn sie die unterschiedliche Bewertung auf der Ebene der Aktiva ausschalte, ohne Auswirkungen auf die unterschiedliche Bewertung auf der Ebene der Aktien, die die einbringende Körperschaft erhalten habe.

105 Jedenfalls sei, selbst wenn man einräume, dass die normale Steuerregelung ein gültiges Vergleichskriterium sei, festzustellen, dass die Wertanpassung von Art. 2 Abs. 26 des Gesetzes 350/2003 gegenüber dieser Regelung keinen wirklichen wirtschaftlichen Vorteil verschaffe.

106 Der wirtschaftliche Vorteil, der sich aus den im Rahmen dieser Wertanpassung anwendbaren verringerten Steuersätzen ergebe, werde nämlich durch die Tatsache vollständig aufgezehrt, dass unmittelbar (bei der Wertanpassung) eine Steuer zu entrichten sei, die andernfalls erst später (bei einer etwaigen Veräußerung) oder gar nicht (in Ermangelung einer Veräußerung) entrichtet worden wäre. Außerdem sei die Ersatzsteuer, da die Wertanpassung von Art. 2 Abs. 26 des Gesetzes 350/2003 zwingend für sämtliche nach der steuerneutralen Regelung im Sinne von Art. 7 des Gesetzes 218/1990 eingebrachten Aktiva gelte, auch für Aktiva, deren Veräußerung nicht geplant gewesen sei (dem Betrieb des Bankgeschäfts gewidmete Liegenschaften), sowie für Aktiva geschuldet worden, deren Wertzuwächse im Fall einer Veräußerung von der normalen Steuer gleichsam befreit gewesen wären (finanzielles Anlagevermögen darstellende Beteiligung).

107 Es treffe auch nicht zu, dass die Regelung von Art. 2 Abs. 26 des Gesetzes 350/2003 den begünstigten Gesellschaften deshalb einen Vorteil verschafft habe, weil die Ersatzsteuer zinslos in drei Raten entrichtet werde, während die normale Steuer sofort fällig werde. Denn im Fall der Veräußerung der Aktiva könne die Wertzuwachssteuer zinslos auf fünf Besteuerungszeiträume verteilt werden, was sogar vorteilhafter als die Regelung von Art. 2 Abs. 26 des Gesetzes 350/2003 sei.

108 Letztlich habe die Regelung von Art. 2 Abs. 26 des Gesetzes 350/2003 keinen wirtschaftlichen Vorteil verschafft. Dies erkläre im Übrigen, warum nicht alle Gesellschaften, die in den Genuss der Einbringungen gemäß dem Gesetz 218/1990 gekommen seien, sofort die Wertanpassungsregelung in Anspruch genommen hätten, als diese 2001 angeboten worden sei, was den Gesetzgeber dazu veranlasst habe, die Frist zur Inanspruchnahme dieser Regelung im Jahr 2003 zu verlängern. Der aus der Wertanpassung hergeleitete Vorteil habe lediglich darin bestanden, dass sich durch die

Beseitigung eines doppelten Systems von Buchwerten und steuerlichen Werten die Verwaltung und die Buchführung vereinfacht hätten.

109 Zweitens könne die Wertanpassungsregelung von Art. 2 Abs. 25 des Gesetzes 350/2003 ebenso wenig wie die normale Besteuerung als Vergleichskriterium dienen, um zu bestimmen, ob ein wirtschaftlicher Vorteil vorliege, da sich die Merkmale dieser Regelung von denjenigen der Wertanpassungsregelung von Art. 2 Abs. 26 des Gesetzes 350/2003 unterschieden.

110 Die Wertanpassung von Art. 2 Abs. 25 des Gesetzes 350/2003 erlaube es nämlich nicht, eine Wertanpassung des steuerlichen Werts der Aktiva vorzunehmen, die von anderen Gesellschaften als der hierauf zurückgreifenden Gesellschaft gehalten würden, während die Wertanpassung von Art. 2 Abs. 26 des Gesetzes 350/2003 es ermögliche, eine doppelt unterschiedliche Bewertung zu beenden. Außerdem ermögliche die Wertanpassung von Art. 2 Abs. 26 des Gesetzes 350/2003 weder die Wertanpassungen anderer Aktiva als derjenigen, die nach der steuerneutralen Regelung eingebracht worden seien, noch die Auswahl der in ihrem Wert anzupassenden Aktiva, im Gegensatz zur Wertanpassung von Art. 2 Abs. 25 des Gesetzes 350/2003, die nicht nur die Wertanpassung jeglicher Aktiva, was auch immer der Grund ihrer unterschiedlichen Bewertung sei, ermögliche, sondern auch die Auswahl der im Wert anzupassenden Aktiva.

111 Jedenfalls verschaffe, selbst wenn man einräume, dass ein Vergleich zwischen diesen beiden Wertanpassungssystemen möglich sei, die Wertanpassung von Art. 2 Abs. 26 des Gesetzes 350/2003 gegenüber der Wertanpassung von Art. 2 Abs. 25 des Gesetzes 350/2003 keinen wirtschaftlichen Vorteil.

112 Zwar seien die Steuersätze der Ersatzsteuer, die für die Wertanpassung von Art. 2 Abs. 26 des Gesetzes 350/2003 geschuldet würden, niedriger als die Steuersätze der Steuer, die für die Wertanpassung von Art. 2 Abs. 25 des Gesetzes 350/2003 geschuldet würden. Jedoch stimmten die steuerlichen Gesamtbelastungen dieser beiden

Regelungen im Wesentlichen überein, sobald man zur Gänze die Einkommensteuer berücksichtige, die auf die Wertzuwächse aus der Einbringung von den beiden an dieser Einbringung Beteiligten, nämlich der einbringenden Körperschaft und dem durch diese Einbringung begünstigten Unternehmen, entrichtet werde. Selbst unabhängig von dieser Erwägung rechtfertigten sich die Unterschiede zwischen den Steuersätzen der für die Wertanpassungsregelung von Art. 2 Abs. 26 des Gesetzes 350/2003 geschuldeten Ersatzsteuer und den Steuersätzen der Steuer, die für die Wertanpassung von Art. 2 Abs. 25 des Gesetzes 350/2003 geschuldet werde, durch die Erwägung, dass die erstgenannte dieser Bestimmungen die Wertanpassung des steuerlichen Werts sämtlicher eingebrachter Aktiva zwingend vorschreibe, während die zweitgenannte die Wertanpassung des steuerlichen Werts bestimmter isoliert betrachteter Aktiva erlaube.

113 Außerdem rechtfertigten sich diese unterschiedlichen Steuersätze auch dadurch, dass die einbringenden Körperschaften möglicherweise, da das Gesetz 218/1990 die sie belastende Steuer nicht nur auf die Wertzuwächse der Aktien, sondern auch auf die Rücklagen, in die die Einbringungsgewinne eingestellt worden seien, aussetze, die Einkommensteuer auf die Wertzuwächse, die in den Genuss einer Steueraussetzung kämen, in dem Fall bereits gezahlt hätten, dass sie erhaltene Aktien abgetreten oder aus der Rücklage, in die der mit der Einbringung erzielte Gewinn eingestellt worden sei, ausgeschüttet hätten.

114 Folglich verschaffe die den Gesellschaften, die in den Genuss von Einbringungen nach der steuerneutralen Regelung im Sinne des Gesetzes 218/1990 gekommen seien, gewährte Möglichkeit, eine Ersatzsteuer anzuwenden, deren Satz im Vergleich zu demjenigen der Wertanpassungsregelung von Art. 2 Abs. 25 des Gesetzes 350/2003 niedriger sei, diesen Gesellschaften keinen wirtschaftlichen Vorteil.

115 Schließlich machen die Klägerinnen in der Erwiderung geltend, dass ein Unternehmen sich im Jahr 2000 auf die Wertanpassung von Art. 14 des Gesetzes 342/2000 berufen habe, um latente Wertzuwächse aus nach dem Gesetz 218/1990 erfolgten Einbringungen freizugeben, und berufen sich außerdem auf den italienischen Steuerrunderlass Nr. 207 vom 16. November 2000 (im Folgenden: Runderlass 207/2000), aus dem sich ergebe, dass diese Wertanpassung für latente Wertzuwächse aus nach Art. 4 der Gesetzesverordnung 358/1997 durchgeführten Einbringungen anwendbar

sei. Diese Umstände bewiesen, dass die Regelung von Art. 2 Abs. 25 des Gesetzes 350/2003 für die Berücksichtigung von Wertzuwächsen in vollem Umfang nutzbar gewesen sei, die anlässlich nach dem Gesetz 218/1990 oder nach Art. 4 der Gesetzesverordnung 358/1997 erfolgter Einbringungen realisiert worden seien.

116 Zum Zweiten tragen die Klägerinnen vor, dass, selbst unterstellt, dass die Regelung von Art. 2 Abs. 26 des Gesetzes 350/2003 den durch sie Begünstigten einen wirtschaftlichen Vorteil verschafft hätte, keine staatliche Beihilfe vorliege, denn der Vorteil könne nicht als selektiv angesehen werden.

117 Während nämlich, erstens, die Prüfung der Selektivitätsvoraussetzung einen Vergleich zwischen den durch den Vorteil Begünstigten und den anderen Unternehmen verlange, die sich im Hinblick auf das von der fraglichen Regelung verfolgte Ziel in einer vergleichbaren rechtlichen und tatsächlichen Situation befänden, befänden sich die Begünstigten der Wertanpassung nach Art. 2 Abs. 26 des Gesetzes 350/2003 in einer ganz anderen Lage als derjenigen der Empfänger von anderen als vom Gesetz 218/1990 erfassten Einbringungen von Aktiva.

118 So hätten die Einbringungen von Aktiva, die seitens öffentlicher Kreditinstitute erfolgt seien, einer ganz anderen Regelung unterlegen als derjenigen, die zu dieser Zeit den Rahmen für die von anderen Gesellschaften erbrachten Einbringungen von Aktiva gebildet habe. Diese steuerneutrale Regelung des Gesetzes 218/1990 habe keine staatliche Beihilfe dargestellt, wie dies die Kommission überdies ausgeführt habe, und sei ferner durch die Tatsache gerechtfertigt gewesen, dass sie auf Umstrukturierungen Anwendung gefunden habe, die nicht spontan, sondern auf der Grundlage zunächst einer Empfehlung und sodann, ab 1993, einer Verpflichtung durchgeführt worden seien. Diese Regelung habe sich jedoch schnell als nicht nur absolut, sondern auch gegenüber der normalen Steuerregelung für die Einbringung von Aktiva benachteiligend herausgestellt, da sie eine vollständige Doppelbesteuerung der Wertzuwächse der eingebrachten Aktiva habe ermöglichen können, die sowohl auf dem Einbringenden als auch auf der durch die Einbringungen begünstigten Gesellschaft gelastet habe. Zur Vermeidung oder Abschwächung dieser Doppelbesteuerung sei nämlich kein Korrektiv von der Art eingeführt worden, wie es Art. 4 der Gesetzesverordnung 358/1997 vorsehe und das darin bestehe, die Ausschüttung des Werts der Erhöhung

des Nettovermögens, der auf die Einbringung zurückgehe, an die einbringende Gesellschaft durch die begünstigte Gesellschaft als Dividende einzustufen.

119 Um diese Gefahr einer vollständigen Doppelbesteuerung zu beseitigen, habe Art. 23 des Legislativdekrets 41/1995 die Möglichkeit einer doppelten Wertanpassung gegen Zahlung einer Ersatzsteuer vorgesehen, und diese Möglichkeit sei in den Jahren 2000, 2001 und 2003 verlängert worden.

120 Der einzigartige Charakter dieser steuerneutralen Regelung des Gesetzes 218/1990 sei nicht dadurch in Frage gestellt worden, dass auf der Grundlage von Art. 4 der Gesetzesverordnung 358/1997 eine steuerneutrale Regelung für die Einbringung von Aktiva eingeführt worden sei, die zwischen Gesellschaften und kommerziellen Einrichtungen erfolgt seien. Denn die erstgenannte Regelung habe gegenüber der zweitgenannten völlig andere Merkmale aufgewiesen.

121 Zunächst sei die steuerneutrale Regelung des Gesetzes 218/1990 „außergewöhnlich" und zeitlich befristet gewesen, da sie dazu bestimmt gewesen sei, die Privatisierung öffentlicher Kreditinstitute zu ermöglichen, und nur während eines begrenzten Zeitraums (von 1990 bis 1995) zur Verfügung gestanden habe, während die Regelung von Art. 4 der Gesetzesverordnung 358/1997 „gewöhnlich" und auf Dauer angelegt gewesen sei. Sodann habe sie im Unterschied zu der in Art. 4 der Gesetzesverordnung 358/1997 vorgesehenen Regelung die Rückstellung der Besteuerung der Gesamtheit der Wertzuwächse nicht erlaubt. Außerdem habe sie zu einer vollständigen Doppelbesteuerung der Wertzuwächse führen können, während die Regelung von Art. 4 der Gesetzesverordnung 358/1997 nicht zu einer derartigen Doppelbesteuerung habe führen können, zumindest dann nicht, wenn die begünstigten Gesellschaftern auf das vorstehend in Randnr. 118 genannte Korrektiv zurückgriffen. Schließlich habe die Regelung der Gesetzesverordnung 358/1997 für die einbringenden Gesellschaften im Unterschied zur derjenigen des Gesetzes 218/1990 nur für die Wertzuwächse der erhaltenen Aktien und nicht für die Rücklagen, die durch die Einstellung des durch die Einbringung erzeugten Gewinns gebildet worden seien, einen Besteuerungsaufschub vorgesehen.

122 Die 2003 getroffene Entscheidung, die Wertanpassungsmöglichkeit zu verlängern, die in den Art. 17 und 18 des Gesetzes 342/2000 allein für diejenigen Gesellschaften vorgesehen worden sei, die in den Genuss von Einbringungen von Aktiva gemäß dem Gesetz 218/1990 gekommen seien, rechtfertige sich somit durch die tatsächliche und rechtliche Lage dieser Gesellschaften, die sich von derjenigen der Gesellschaften unterscheide, die in den Genuss von Einbringungen gekommen seien, die im Rahmen von Art. 4 der Gesetzesverordnung 358/1997 erfolgt seien.

123 Zweitens verschaffe die Regelung von Art. 2 Abs. 26 des Gesetzes 350/2003 keinen selektiven Vorteil, da dieser Vorteil sich durch die Struktur des italienischen Steuersystems rechtfertige.

124 Denn die durch die Gesetzesverordnung 344/2003 vorgenommene Reform der Körperschaftsteuer habe es ermöglicht, jedes Risiko einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung der Wertzuwächse der Aktiva, die nach der steuerneutralen Regelung im Sinne von Art. 4 der Gesetzesverordnung 358/1997 eingebracht worden seien, d. h. die gleichzeitig die einbringenden Gesellschaften und die durch die Einbringungen begünstigten Gesellschaften belasteten, zu beseitigen.

125 Genauer gesagt habe diese Reform die auf das Einkommen juristischer Personen erhobene Steuer (im Folgenden: IRPEG) durch die Steuer auf das Einkommen der Gesellschaften (im Folgenden: IRES) ersetzt, die mit einem Satz von 33 % auf die der IRPEG unterworfenen Steuerpflichtigen anwendbar sei, also nicht nur auf kommerzielle, sondern auch auf nichtkommerzielle Einrichtungen. Während vor der Reform die Doppelbesteuerung der Dividenden dadurch vermieden worden sei, dass für den Aktionär eine Steuergutschrift berücksichtigt worden sei, die der IRPEG entsprochen habe, welche die die Dividenden ausschüttende Gesellschaft entrichtet habe, sei die Doppelbesteuerung infolge der Reform durch eine Freistellung der Dividenden von der IRES in Höhe von 95 % ihres Betrags vermieden worden.

126 Eine „Beteiligungsbefreiung“ genannte besondere Befreiungsregelung (Steuerbefreiung der Beteiligungen) sei ebenfalls für die Wertzuwächse eingeführt worden, die von den der IRES unterliegenden Gesellschaften aufgrund der entgeltlichen Veräußerung von als finanzielles Anlagevermögen eingestuften Beteiligungen realisiert worden seien. Diese Wertzuwächse, die aus der Thesaurierung von Dividenden herrührten, die in Höhe von 95 % ihres Betrags von der IRES ausgeschlossen seien, seien ihrerseits durch die „Beteiligungsbefreiung“ in gleicher Höhe von dieser Steuer freigestellt worden.

127 Durch die Einführung der Regelung der „Beteiligungsbefreiung“ habe die Reform der Körperschaftsteuer somit praktisch das Risiko einer Doppelbesteuerung der im Rahmen von Art. 4 der Gesetzesverordnung 358/1997 eingebrachten Aktiva beseitigt. Aufgrund dieser Regelung seien die Veräußerungsgewinne, die aus der entgeltlichen Veräußerung der Aktien durch die einbringenden Gesellschaften herrührten, die diese für die im Rahmen von Art. 4 der Gesetzesverordnung 358/1997 erfolgten Einbringungen erhalten hätten, in Höhe von 95 % ihres Betrags von der Steuer freigestellt worden. Außerdem hätten diese einbringenden Gesellschaften, da die Differenz zwischen dem Buchwert der Aktien und ihrem steuerlichen Wert nicht der IRES unterlegen habe, an ihre Gesellschafter die Rücklagen, in die dieser Differenzbetrag eingestellt worden sei, zur Gänze ausschütten können. Folglich habe die in Art. 4 der Gesetzesverordnung 358/1997 vorgesehene steuerneutrale Regelung in der Praxis ihre Natur als doppelt Aufschub gewährende Regelung eingebüßt und sich stattdessen als nur einfach Aufschub gewährende Regelung dargestellt.

128 Demgegenüber habe die Reform der Körperschaftsteuer es nicht ermöglicht, zu demselben Ergebnis zu gelangen, d. h. die Doppelbesteuerung in Bezug auf die Wertzuwächse der Aktiva zu beseitigen, die im Rahmen der in Art. 7 des Gesetzes 218/1990 vorgesehenen steuerneutralen Regelung eingebracht worden seien, was gerade an den eigentümlichen Merkmalen dieser Regelung gelegen habe.

129 Denn in dem in dieser Bestimmung vorgesehenen Fall, in dem die im Rahmen des Gesetzes 218/1990 einbringenden Körperschaften die Gesamtheit ihrer Aktiva an eine Aktiengesellschaft veräußert hätten und somit in Bezug auf die IRES zu nichtkommerziellen Einrichtungen geworden seien, könnten sie nicht in den Genuss der

Regelung der „Beteiligungsbefreiung“ gelangen, sondern schuldeten diese Steuer für 40 % der Wertzuwächse, die sich aus der entgeltlichen Veräußerung qualifizierter Beteiligungen ergäben, sowie die Ersatzsteuer der Einkommensteuer von 12,50 % für die Wertzuwächse aus der entgeltlichen Veräußerung nicht qualifizierter Beteiligungen. Außerdem schuldeten sämtliche einbringenden Körperschaften im Rahmen des Gesetzes 218/1990 unabhängig von der Einführung der Regelung der „Beteiligungsbefreiung“ im Unterschied zu den einbringenden Gesellschaften im Rahmen von Art. 4 der Gesetzesverordnung 358/1997 die IRES für die Rücklage, in die sie die Differenz zwischen dem Buchwert der erhaltenen Aktien und deren steuerlichem Wert eingestellt hätten, wenn sie diese Rücklage an ihre Gesellschafter ausschütteten. Folglich sei die steuerneutrale Regelung des Gesetzes 218/1990 in der Praxis eine doppelt Aufschub gewährende Regelung geblieben.

130 Letztlich erkläre sich die Entscheidung, nur die Wertanpassungsregelung für die im Rahmen des Gesetzes 218/1990 erfolgten Einbringungen und nicht diejenige zu verlängern, die für die Handelsgesellschaften bestimmt gewesen sei, die in den Genuss von Einbringungen von Aktiva nach der steuerneutralen Regelung von Art. 4 der Gesetzesverordnung 358/1997 gekommen seien, damit, dass mit der Reform der Körperschaftsteuer allein die erstgenannte dieser beiden Regelungen noch zu einer Doppelbesteuerung der Wertzuwächse habe führen können. Die Notwendigkeit, zur Vermeidung dieser Doppelbesteuerung eine angemessene Regelung vorzusehen, habe nur noch für die Regelung der im Rahmen des Gesetzes 218/1990 erfolgten Einbringungen bestanden, und die Regelung von Art. 2 Abs. 26 des Gesetzes 350/2003 rechtfertige sich somit durch die Struktur des italienischen Steuersystems.

131 Zum Dritten habe die Wertanpassungsregelung von Art. 2 Abs. 26 des Gesetzes 350/2003 keinen selektiven wirtschaftlichen Vorteil verschafft, da der Gesetzgeber sich darauf beschränkt habe, eine Regelung zu verlängern, in deren Genuss die Gesellschaften, denen nach dem Gesetz 218/1990 Einbringungen zugutegekommen seien, bereits rechtmäßig in früheren Besteuerungszeiträumen hätten kommen können. Diese 1995 eingeführte und 2000 und 2001 verlängerte Wertanpassungsregelung habe Steuersätze vorgesehen, die denjenigen entsprächen, die für ihre Anwendung im Jahr 2003 festgesetzt worden seien, ohne jemals als mit dem Gemeinsamen Markt unvereinbare staatliche Beihilfe eingestuft worden zu sein.

132 Die Kommission ist der Ansicht, dass die Regelung von Art. 2 Abs. 26 des Gesetzes 350/2003 die Gewährung eines selektiven Vorteils beinhalte und sich nicht durch die Natur des italienischen Steuersystems rechtfertigen lasse.

133 Zum Ersten verweist die Kommission zu der Frage des selektiven Vorteils darauf, dass das bloße Vorhandensein eines Vorteils sich nur im Vergleich mit einer normalen Besteuerung und somit mit der allgemeinen Regelung feststellen lasse.

134 Im vorliegenden Fall sei die Kommission der Ansicht gewesen, dass vor Inkrafttreten des Gesetzes 350/2003 die für die Kreditinstitute, die nach dem Gesetz 218/1990 umstrukturiert worden seien, vorgesehene Wertanpassung keinen selektiven Vorteil beinhaltet habe, weil eine entsprechende Maßnahme für sämtliche Gesellschaften, die Gesellschaftsumstrukturierungen vorgenommen hätten, vorgesehen gewesen sei. Diese Regelung habe mit anderen Worten allgemeinen Charakter gehabt, da sie auf sämtliche Unternehmen, die sich in einer vergleichbaren Lage befunden hätten, Anwendung gefunden habe.

135 Mit Art. 2 Abs. 26 des Gesetzes 350/2003, der die Anwendbarkeit allein von Art. 17 des Gesetzes 342/2000 und nicht die von dessen Art. 19 verlängert habe, habe sich die Situation geändert. Von diesem Augenblick an hätten allein Kreditinstitute, die nach dem Gesetz 218/1990 umstrukturiert worden seien, die infolge einer Umstrukturierung in die Bilanz eingestellten Wertzuwächse einer Wertanpassung unterziehen können, während sämtliche übrigen Unternehmen, die sich in einer entsprechenden Lage befunden hätten, dies nicht mehr hätten tun können. Auf das Vorbringen, die Wertanpassungsregelung von Art. 2 Abs. 25 des Gesetzes 350/2003 stelle die Bezugsregelung dar, erwidert die Kommission, dass der Anwendungsbereich dieser Regel, und somit die Zahl der einer Wertanpassung zugänglichen Werte, ein ganz anderer sei. Der angeführte Umstand, dass eine andere Bank sich für diese unterschiedliche Regelung zur Wertanpassung unterschiedlicher Wertzuwächse entschieden habe, beweise somit nichts. Jedenfalls habe Art. 3 Abs. 2 der angefochtenen Entscheidung die Rückforderung auf die Differenz zwischen dem Steuerbetrag, der hätte entrichtet werden müssen, wenn die Begünstigten die Regelung gemäß Art. 2 Abs. 25 des Gesetzes 350/2003 zur steuerlich relevanten Neubewertung oder Wertanpassung

angewandt hätten, und dem tatsächlich gemäß Art. 2 Abs. 26 dieses Gesetzes entrichteten Steuerbetrag beschränkt.

136 Nach der neuen, aus dem Gesetz 350/2003 hervorgegangenen Regelung habe das normale Besteuerungsniveau nicht mehr dasjenige sein können, das für eine Wertanpassung der in die Bilanz nach einer Umstrukturierung eingestellten Wertzuwächse gelte; die genannte Wertanpassung sei im Allgemeinen nicht mehr möglich gewesen, könne aber nur im normalen, auf die Einkünfte der Gesellschaft anwendbaren Steuersatz bestehen.

137 Die Wertanpassung von Art. 2 Abs. 26 des Gesetzes 350/2003 habe es den Kreditinstituten, die nach dem Gesetz 218/1990 umstrukturiert worden seien, ermöglicht, diejenigen Wertzuwächse auszuweisen, die anlässlich von Einbringungsvorgängen realisiert, aber steuerlich zurückgestellt worden seien. Zunächst hätten die wertangepassten Wertzuwächse an die Gesellschafter als Dividenden ausgeschüttet werden können, ohne dass das Kreditinstitut Körperschaftsteuer habe zahlen müssen, wie es es hätte tun müssen, hätte es sich dafür entschieden, die nach der Umstrukturierung nach dem Gesetz 218/1990 gebildete Rücklage auszuschütten. Sodann seien zwar die wertangepassten Rücklagen abschreibungsfähig gewesen, aber aufgrund der neuen, aus der Wertanpassung hervorgegangenen Werte berechnet worden. Schließlich hätten bei einer etwaigen Veräußerung die wertangepassten Wertzuwächse nicht mehr der Körperschaftsteuer unterlegen. Die Lage der Klägerinnen selbst sei ein konkreter Beweis für das Vorstehende.

138 Im Gegensatz hierzu habe jedes andere, nach Art. 4 der Gesetzesverordnung 358/1997 umstrukturierte Unternehmen ab 2003 nicht mehr eine Wertanpassung sämtlicher eingebrachter Rücklagen vornehmen können, und im Fall von deren Veräußerung hätten die latenten Wertzuwächse der normalen Besteuerung unterlegen.

139 Es lasse sich nicht einwenden, dass die Kreditinstitute, die nach dem Gesetz 218/1990 umstrukturiert worden seien, ohne die Wertanpassungsregelung, auf die Art. 17 des Gesetzes 342/2000 abstelle und die mit Art. 2 Abs. 26 des Gesetzes 350/2003 verlängert worden sei, ihre Rücklagen nicht veräußert hätten. Zum einen zeige die jüngere, mit der Finanzkrise im Zusammenhang stehende Entwicklung das Gegenteil. Zum anderen und insbesondere müsse sich die Kommission, wenn es um die Feststellung gehe, ob eine staatliche Beihilfe vorliege, nicht mit dem Problem der subjektiven Entscheidung des Begünstigten auseinandersetzen, sondern das normale Besteuerungsniveau, das in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation angewandt werde, prüfen, ein Niveau, das sich aus den Steuern ergebe, die durch die geprüfte Ersatzsteuer ersetzt worden seien.

140 Die gleiche Überlegung gelte für das Vorbringen, wonach der etwaige Vorteil durch die Verpflichtung zunichte gemacht worden sei, sofort eine Steuer zu entrichten, die andernfalls nicht oder später gezahlt worden wäre. Dieses Vorbringen sei umso unzutreffender, als die Wertanpassung, in deren Genuss allein Kreditinstitute, die nach dem Gesetz 218/1990 umstrukturiert worden seien, gekommen seien, es ihnen ermöglicht habe, sich zur Berechnung der Abschreibungen und bei der Dividendenausschüttung auf steuerlich berücksichtigte Wertzuwächse in gleicher Weise zu berufen, wie wenn die Steuer zur selben Zeit vollständig entrichtet worden wäre.

141 Ferner habe weder Art. 17 des Gesetzes 342/2000 noch die Verlängerung nach Art. 2 Abs. 26 des Gesetzes 350/2003 diese Kreditinstitute verpflichtet, auf diese Wertanpassungsregelung zurückzugreifen. Die Anwendung dieser Bestimmungen sei fakultativ gewesen, wobei die einzige Verpflichtung darin bestanden habe, diese Bestimmungen auf sämtliche eingebrachten und noch in die Bilanz eingestellten Rücklagen des Unternehmens anzuwenden, wenn einmal der Beschluss gefasst worden sei, sich auf sie zu berufen.

142 Die Kommission fügt hinzu, dass nach der Rechtsprechung die Existenz anderer Ausnahmen von der Regelung der normalen Besteuerung nicht die Feststellung in Frage stelle, dass die Regelung von Art. 2 Abs. 26 des Gesetzes 350/2003 faktisch

Ausnahmecharakter habe und dass sie nur bestimmten Personen zugutekomme. So sei jedes Vorbringen zu verwerfen, das darauf abziele, die Ausnahmeregelung, die nach dem Gesetz 218/1990 umstrukturierten Kreditinstituten vorbehalten und Gegenstand des vorliegenden Rechtsstreits sei, mit etwaigen anderen Ausnahmeregelungen zu vergleichen.

143 Das Argument, die Aufteilung der Entrichtung der Ersatzsteuer auf drei Jahre bedeute einen Nachteil gegenüber der Möglichkeit, die normale Steuer binnen fünf Jahren zu entrichten, sei im förmlichen Prüfverfahren nicht vorgebracht worden, obwohl dieser Aspekt in der Eröffnungsentscheidung betont worden sei. Überdies setze dieses Argument, ohne dass hierfür der Beweis erbracht werde, voraus, dass die Erstreckung auf fünf Jahre selbst auf latente Wertzuwächse auf der Grundlage der Neutralisierungsregelung immer anwendbar sei.

144 Demgegenüber teilt die Kommission die Folgerung der Klägerinnen, dass die Wertanpassungsregelung für buchmäßige Wertzuwächse, die mit Art. 2 Abs. 25 des Gesetzes 350/2003 verlängert worden sei, nicht als normale Besteuerungsregelung, die als Bezugspunkt zu nehmen sei, angesehen werden könne, was sie somit auch nicht getan habe.

145 Hierzu gibt die Kommission eine andere Erklärung als die Klägerinnen. Nach Ansicht der Kommission besteht der grundlegende Unterschied zwischen den Wertanpassungsregelungen von Art. 2 Abs. 25 des Gesetzes 350/2003 und von Art. 2 Abs. 26 dieses Gesetzes darin, dass die erstgenannte Regelung nur auf bestimmte Kategorien von Vermögenswerten beschränkt sei und sich auf Wertzuwächse beziehe, die lediglich in die Buchführung eingestellt seien, während die zweitgenannte latente Wertzuwächse betreffe, die anlässlich von Umstrukturierungen von Unternehmen realisiert worden seien, und sich somit auf die Gesamtheit der Vermögenswerte und der Rücklagen beziehen könne, die anlässlich derartiger Vorgänge eingebracht worden seien.

146 Im Übrigen könne die von den Klägerinnen vorgeschlagene Vergleichsmethode der unterschiedlichen Steuersätze aus den in den Erwägungsgründen 99 und 100 der angefochtenen Entscheidung dargelegten Gründen nicht gutgeheißen werden. Dass die einbringenden Kreditinstitute anlässlich der Einbringung die normale Steuer von 15 % auf die realisierten Wertzuwächse entrichtet hätten, habe mit der Sache nichts zu tun. Wichtig sei, dass die Kreditinstitute, die nach dem Gesetz 218/1990 umstrukturiert worden seien, für die neutralisierten und noch in die Bilanz eingestellten Wertzuwächse in den Genuss günstigerer Steuersätze als andere Gesellschaften kämen, die sich in der gleichen tatsächlichen und rechtlichen Situation befänden. Dieser Ansatz sei umso stichhaltiger, als die Grundlage der Überlegungen der Klägerinnen nicht überprüft sei, da man weder wissen könne — und die Kommission nicht gehalten sei, in einer Entscheidung über eine Regelung zu prüfen —, in welchem Umfang jeder Begünstigte noch über ursprüngliche, in seine Bilanz eingestellte Wertzuwächse verfüge, noch — erst recht nicht —, ob und in welcher Höhe normale Steuern auf die gleichen Wertzuwächse durch andere umstrukturierte, aber außerhalb des Kreditsektors stehende Gesellschaften entrichtet worden seien.

147 Zum Vorbringen, wonach die Lage der Kreditinstitute, die nach dem Gesetz 218/1990 umstrukturiert worden seien, sich von der sämtlicher anderer nach Art. 4 der Gesetzesverordnung 358/1997 umstrukturierter Unternehmen unterscheide, sei zunächst zu betonen, dass nicht die Kommission, sondern der italienische Gesetzgeber der Ansicht gewesen sei, dass die letztgenannte Bestimmung „im Wesentlichen das Gesetz 218/1990 wiedergibt", und dass folglich diese beiden Unternehmenstypen in den Genuss derselben Wertanpassungsregelung kommen müssten. Sodann hätten, selbst wenn die Konstellationen, in denen das Gesetz 218/1990 und die Gesetzesverordnung 358/1997 anwendbar gewesen seien, wesentliche Unterschiede aufgewiesen hätten, diese Unterschiede keinen Einfluss auf die Maßnahme, auf die die angefochtene Entscheidung abziele und die die finanzielle Behandlung der späteren Wertanpassung der latenten Wertzuwächse sei.

148 Schließlich sei es unzutreffend, davon auszugehen, dass das Gesetz 218/1990 besondere Merkmale gegenüber Art. 4 der Gesetzesverordnung 358/1997 aufweise oder dass diese im vorliegenden Fall entscheidend seien. Zunächst ließen sich die Steuervorteile des Gesetzes 218/1990 nicht durch seinen verbindlichen Charakter

rechtfertigen, der erst im Jahr 1993 zutage getreten sei. Sodann schließe die Tatsache, dass die Regelung des Gesetzes 218/1990 von „außerordentlicher" Art gewesen sei, als sie geschaffen worden sei, und befristet gewesen sei, nicht aus, dass die auf Dauer angelegte spätere Regelung, die 1997 geschaffen worden sei, in steuerlicher Hinsicht exakt denselben Charakter habe. Sodann sei es ohne Bedeutung, dass das Gesetz 218/1990 nur die Neutralisierung von 85 % der Wertzuwächse und nicht von 100 %, wie die spätere Regelung, vorgesehen habe, denn das Problem der Wertanpassung, das definitionsgemäß nur die unterschiedlich bewerteten Beträge betreffe, sei das gleiche. Außerdem habe die unterschiedliche Lage der einbringenden Gesellschaften keine Auswirkungen, weil Art. 19 des Gesetzes 342/2000 nur auf die Gesellschaften anwendbar sei, die in den Genuss von Einbringungen kämen, und weil jedenfalls die angefochtene Entscheidung nur durch Einbringungen begünstigte Kreditinstitute betreffe.

149 Zum Zweiten trägt die Kommission zu der Frage, ob die Maßnahme sich durch die Natur der Regelung rechtfertigen lasse, vor, dass dies nicht der Fall sei.

150 Zum ersten Teil dieser Rüge hinsichtlich der Lage der einbringenden Körperschaften im Hinblick auf einen Doppelbesteuerungsmechanismus stellt die Kommission klar, dass die angefochtene Entscheidung überhaupt nicht diese einbringenden Körperschaften betreffe, weil sie sich nur auf Kreditinstitute beziehe, die Gegenstand von Umstrukturierungen seien. Kreditinstitute könnten die einbringenden Körperschaften nicht mehr sein, weil sie gerade aufgrund des Gesetzes 218/1990 jede Banktätigkeit eingestellt hätten. Außerdem handele es sich in der Mehrzahl der Fälle nicht um Unternehmen, denn sie beschränkten sich auf das Halten von Beteiligungen.

151 Die Klägerinnen schienen auch vorzutragen, dass die steuerliche Behandlung der einbringenden Körperschaften und der Gesellschaften, die in den Genuss von Einbringungen gekommen seien, global unter Berücksichtigung der Belastungen, die den beiden Kategorien von Rechtsträgern auferlegt seien, und insbesondere einer vermeintlichen Doppelbesteuerung geprüft werden müsse. Dabei übersähen sie, dass andere einbringende Gesellschaften als Kreditinstitute niemals in den Genuss der Wertanpassungsregelung für die Einbringung von Vermögenswerten gekommen

seien, weil Art. 19 des Gesetzes 342/2000 nur Art. 17 und nicht Art. 18 dieses Gesetzes erwähne, wobei die letztgenannte Vorschrift demgegenüber auf einbringende Bankstiftungen Anwendung finde.

152 Fundamental betrachtet sei es nicht folgerichtig, die steuerliche Behandlung der beiden Rechtsträger gleich zu betrachten, die in der großen Mehrzahl der Fälle untereinander keine Verbindung aufwiesen, wie es der Fall sei, wenn die Bankstiftung an der begünstigten Gesellschaft nicht beteiligt sei, oder die in jeder Hinsicht steuerlich gesehen getrennt seien, wie es der Fall sei, wenn es sich um eine Minderheitsbeteiligung handele.

153 Die Kommission tritt auch dem zweiten Teil der fraglichen Rüge entgegen, wonach sich die Maßnahme durch die Natur des Systems rechtfertigen lasse, weil die verringerten Steuersätze des Art. 2 Abs. 26 des Gesetzes 350/2003, die günstiger seien als diejenigen des Art. 2 Abs. 25 des Gesetzes 350/2003, berücksichtigten, dass 15 % der buchhalterisch erfassten Wertzuwächse zum Zeitpunkt der Einbringung gemäß dem Gesetz 218/1990 der normalen Steuer unterlägen. Denn es sei Sache des Mitgliedstaats, der eine derartige abgabenrechtliche Unterscheidung zwischen Unternehmen eingeführt habe, darzutun, dass diese tatsächlich durch die Natur und den inneren Aufbau des fraglichen Systems gerechtfertigt sei.

154 Außerdem seien die Ausführungen der Klägerinnen hierzu unbegründet. Es genüge die Feststellung, dass nach Art. 19 des Gesetzes 342/2000 die Sätze, die für die Wertanpassung vorgesehen seien, die von den Kreditinstituten durchgeführt worden seien, während mehrerer Jahre auf die Wertanpassungen für die Einbringung von Vermögenswerten angewandt worden seien, die unter der Neutralitätsregelung gemäß Art. 4 der Gesetzesverordnung 358/1997 erfolgt seien. Es sei somit offenkundig, dass die Festlegung verringerter Sätze mit der vorherigen Zahlung der Steuer auf einen Teil der realisierten Wertzuwächse keine Verbindung habe.

155 Außerdem könne man weder wissen, in welchem Umfang jeder Begünstigte noch über ursprüngliche, in seine Bilanz eingestellte Wertzuwächse verfüge, noch — erst recht nicht —, ob und in welcher Höhe normale Steuern auf die gleichen Wertzuwächse durch andere umstrukturierte, aber außerhalb des Kreditsektors stehende Gesellschaften entrichtet worden seien.

156 Was zum Dritten das Vorbringen betrifft, dass die Wertanpassung von Art. 2 Abs. 26 des Gesetzes 350/2003 keinen selektiven wirtschaftlichen Vorteil verschafft habe, da der Gesetzgeber sich darauf beschränkt habe, eine bereits bestehende Regelung zu verlängern, macht die Kommission geltend, es spiele keine Rolle, ob sich die Situation des durch die Maßnahme angeblich Begünstigten im Vergleich zur vorherigen Rechtslage verbessert oder verschlechtert habe oder ob sie im Gegenteil unverändert geblieben sei. Hinge die Einstufung einer Maßnahme als Beihilfe von der Absicht des Mitgliedstaats ab, sie zu verallgemeinern, würde dem Gemeinschaftsrecht auf dem Gebiet der staatlichen Beihilfen seine Effizienz genommen. Der betroffene Mitgliedstaat könnte sich in einem solchen Fall nämlich der Beachtung des Gemeinschaftsrechts einfach dadurch entziehen, dass er seine Absicht erkläre, die beanstandete Maßnahme in der Zukunft zu verallgemeinern. Die gleiche Überlegung gelte erst recht in einem Fall wie dem vorliegenden, in dem die Maßnahme, die zuvor eine allgemeine gewesen sei, lediglich für einen Sektor beibehalten und somit in eine selektive Maßnahme umgewandelt werde.

157 Sollten die Klägerinnen geltend machen, es liege eine bestehende Beihilfe vor, komme als einziger Fall einer bestehenden Beihilfe, den Art. 1 der Verordnung (EG) Nr. 659/1999 des Rates vom 22. März 1999 über besondere Vorschriften für die Anwendung von Artikel [88 EG] (ABl. L 83, S. 1) vorsehe und der möglicherweise im vorliegenden Fall einschlägig sei, derjenige in Frage, der sich auf Maßnahmen beziehe, die „zu dem Zeitpunkt, zu dem sie eingeführt wurden, keine Beihilfe waren und später aufgrund der Entwicklung des Gemeinsamen Marktes zu Beihilfen wurden, ohne dass sie eine Änderung durch den betreffenden Mitgliedstaat erfahren haben". Für die hier geprüfte Maßnahme sei dies jedoch nicht der Fall, denn sie sei infolge eines Eingreifens des Gesetzgebers zu einer Beihilfe geworden, der aus der Maßnahme mit allgemeiner Geltung, die sie gewesen sei, eine Maßnahme mit sektorieller Geltung, mithin eine selektive Maßnahme, gemacht habe.

— Würdigung durch das Gericht

158 Nach ständiger Rechtsprechung verlangt die Qualifizierung als Beihilfe, dass alle in Art. 87 Abs. 1 EG genannten Merkmale erfüllt sind (Urteile des Gerichtshofs vom 21. März 1990, Belgien/Kommission, C-142/87, Slg. 1990, I-959, Randnr. 25, vom 14. September 1994, Spanien/Kommission, C-278/92 bis C-280/92, Slg. 1994, I-4103, Randnr. 20, und vom 16. Mai 2002, Frankreich/Kommission, C-482/99, Slg. 2002, I-4397, Randnr. 68).

159 Das in Art. 87 Abs. 1 EG festgelegte grundsätzliche Verbot staatlicher Beihilfen gilt unter folgenden Voraussetzungen: Erstens muss es sich um eine staatliche Maßnahme oder eine Maßnahme unter Inanspruchnahme staatlicher Mittel handeln. Zweitens muss die Maßnahme geeignet sein, den Handel zwischen Mitgliedstaaten zu beeinträchtigen. Drittens muss dem Begünstigten durch sie ein Vorteil gewährt werden. Viertens muss sie den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen.

160 Was die Beurteilung der dritten dieser Voraussetzungen, die sich auf das Vorhandensein eines Vorteils bezieht, betrifft, verlangt Art. 87 Abs. 1 EG, dass die fragliche Maßnahme „bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige“ (Urteil des Gerichtshofs vom 6. September 2006, Portugal/Kommission, C-88/03, Slg. 2006, I-7115, Randnr. 52) gegenüber anderen Unternehmen, die sich im Hinblick auf das mit dieser Maßnahme verfolgte Ziel in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden, begünstigt (Urteile des Gerichtshofs vom 8. November 2001, Adria-Wien Pipeline und Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, C-143/99, Slg. 2001, I-8365, Randnr. 41, vom 29. April 2004, GIL Insurance u. a., C-308/01, Slg. 2004, I-4777, Randnr. 68, vom 3. März 2005, Heiser, C-172/03, Slg. 2005, I-1627, Randnr. 40, und Portugal/Kommission, Randnr. 54). Diese Voraussetzung der Spezifität oder auch Selektivität einer Maßnahme ist eines der Merkmale des Begriffs der staatlichen Beihilfe (Urteil des Gerichtshofs vom 1. Dezember 1998, Ecotrade, C-200/97, Slg. 1998, I-7907, Randnr. 40; Urteil des Gerichts vom 29. September 2000, CETM/Kommission, T-55/99, Slg. 2000, II-3207, Randnr. 39).

161 Der Gerichtshof hat darauf hingewiesen, dass der Bestimmung des Bezugsrahmens bei der Prüfung der Selektivität einer Maßnahme bei steuerlichen Maßnahmen eine besondere Bedeutung zukommt, da das Vorliegen eines Vorteils nur in Bezug auf eine sogenannte „normale" Besteuerung festgestellt werden kann (Urteil Portugal/Kommission, oben in Randnr. 160 angeführt, Randnr. 56), d. h. die Besteuerung, die normalerweise auf Unternehmen Anwendung findet, die sich im Hinblick auf das mit der streitigen Regelung verfolgte Ziel in einer tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden, die den durch diese Regelung begünstigten Unternehmen vergleichbar ist (Urteil Adria-Wien Pipeline und Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, oben in Randnr. 160 angeführt, Randnr. 41).

162 Der Gerichtshof hat außerdem entschieden, dass das Vorliegen eines derartigen wirtschaftlichen Vorteils für Unternehmen, die durch eine Befreiung von der normalen Besteuerung begünstigt werden, nicht mit der Begründung angegriffen werden kann, dass zugunsten anderer Unternehmen weitere Befreiungen von eben dieser Besteuerung bestehen. So stellt der Umstand, dass neben der fraglichen Regelung andere Ausnahmen von der normalen Steuerregelung bestehen, die Feststellung nicht in Frage, dass diese Regelung faktisch Ausnahmecharakter hat (vgl. in diesem Sinne Urteil des Gerichtshofs vom 22. Juni 2006, Belgien und Forum 187/Kommission, C-182/03 und C-217/03, Slg. 2006, I-5479, Randnrn. 112 und 120).

163 Nach ständiger Rechtsprechung umfasst der Begriff der staatlichen Beihilfe keine staatlichen Maßnahmen, die eine Differenzierung zwischen Unternehmen vornehmen und damit von vornherein selektiv sind, wenn diese Differenzierung aus der Natur oder dem inneren Aufbau der Lastenregelung folgt, in deren Rahmen sie sich einfügen (vgl. Urteil Portugal/Kommission, oben in Randnr. 160 angeführt, Randnr. 52 und die dort angeführte Rechtsprechung). Denn der selektive Charakter einer Maßnahme kann mit „der Natur oder dem inneren Aufbau des Systems" gerechtfertigt werden (vgl. in diesem Sinne Urteil des Gerichtshofs vom 2. Juli 1974, Italien/Kommission, 173/73, Slg. 1974, 709, Randnr. 33). In diesem Fall wird die Maßnahme nicht als staatliche Beihilfe im Sinne von Art. 87 Abs. 1 EG eingestuft, da die Voraussetzung des Vorliegens eines Vorteils nicht erfüllt ist.

164 Mit dem vorliegenden Klagegrund machen die Klägerinnen im Wesentlichen geltend, dass die Regelung von Art. 2 Abs. 26 des Gesetzes 350/2003 keinen selektiven wirtschaftlichen Vorteil verschaffe und, hilfsweise, dass sich diese Regelung durch die Natur oder den inneren Aufbau des Systems rechtfertigen lasse.

165 Zunächst sind die Rügen der Klägerinnen zu prüfen, die sich darauf beziehen, dass die Kommission die normale Körperschaftsteuer als Bezugsrahmen ausgewählt hat, und die die von diesem Organ in dem so festgesetzten Rahmen getroffene Feststellung des Vorliegens eines selektiven wirtschaftlichen Vorteils betreffen.

166 Im vorliegenden Fall hat die Kommission festgestellt, dass die Italienische Republik, obwohl die steuerneutrale Regelung des Gesetzes 218/1990 für die realisierten, aber nicht berücksichtigten Wertzuwächse der steuerneutralen Regelung von Art. 4 des Dekrets 358/1997 gleichwertig sei (zweiter Satz des 99. Erwägungsgrundes der angefochtenen Entscheidung), eine Feststellung, die verlange, dass jede eventuell vom Gesetzgeber geschaffene Wertanpassungsregelung unterschiedslos unter den gleichen Bedingungen auf die Wertzuwächse anwendbar sein müsse, die im Rahmen der einen oder der anderen dieser beiden Regelungen realisiert worden seien (88. Erwägungsgrund der angefochtenen Entscheidung), allein die gemäß dem Gesetz 218/1990 umstrukturierten Unternehmen in den Genuss der Wertanpassungsregelung von Art. 2 Abs. 26 des Gesetzes 350/2003 habe kommen lassen (90. Erwägungsgrund der angefochtenen Entscheidung).

167 Auf der Grundlage dieser Erwägungen ist die Kommission zu dem Ergebnis gelangt, dass die Italienische Republik diesen Unternehmen einen selektiven Vorteil in Höhe der Differenz zwischen der tatsächlich in Anwendung von Art. 2 Abs. 26 des Gesetzes 350/2003 entrichteten Steuer und der normalen Steuer verschafft habe, die hätte entrichtet werden müssen, wenn diese Wertanpassung ohne diese Vorzugsregelung durchgeführt worden wäre (91. Erwägungsgrund der angefochtenen Entscheidung).

168 Gegenüber diesen Erwägungen machen die Klägerinnen geltend (siehe oben, Randnr. 104), dass die normale Steuerregelung im Kern deshalb nicht den Bezugsrahmen für die Ermittlung eines Vorteils abgeben könne, weil die betroffenen Unternehmen, hätte es die streitige Wertanpassungsregelung nicht gegeben, eine Veräußerung von Aktiva, die der normalen Steuer unterlegen hätte, jedenfalls nicht durchgeführt hätten.

169 Jedoch ist darauf hinzuweisen, dass es bei der Prüfung einer Regelung anhand der Bestimmungen auf dem Gebiet der staatlichen Beihilfen nicht der Kommission obliegt, die subjektiven Entscheidungen in Betracht zu ziehen, die die durch diese Regelung Begünstigten hätten treffen können, hätte es diese Regelung nicht gegeben, sondern dass sie diese Regelung zu prüfen hat, um zu ermitteln, ob sie objektiv einen wirtschaftlichen Vorteil gegenüber der Besteuerung beinhaltet, von der sie abweicht und die normalerweise, gäbe es die Regelung nicht, anwendbar wäre (vgl. in diesem Sinne Urteil des Gerichtshofs vom 15. Dezember 2005, Unicredito Italiano, C-148/04, Slg. 2005, I-11137, Randnr. 118). Die Erwägung, dass die betreffenden Unternehmen, gäbe es die streitige Wertanpassungsregelung nicht, ihre Aktiva nicht veräußert hätten, ist im Zusammenhang einer derartigen objektiven Beurteilung nicht erheblich.

170 Die Klägerinnen machen außerdem geltend (siehe oben, Randnr. 104), dass der Bezugsrahmen der normalen Steuer unangemessen sei, weil die Anwendung dieser normalen Steuer, die zwar die unterschiedliche Bewertung auf der Ebene der Aktiva für die Institute, die in den Genuss von Einbringungen nach dem Gesetz 218/1990 gekommen seien, beseitige, demgegenüber keine Wirkung auf die unterschiedliche Bewertung auf der Ebene der Aktien habe, die die einbringende Körperschaft erhalten habe.

171 Zu dieser Bezugnahme der Klägerinnen auf die Lage der gemäß dem Gesetz 218/1990 einbringenden Körperschaften ist festzustellen, dass die angefochtene Entscheidung keineswegs diese Körperschaften, sondern lediglich die Banken betrifft, die gemäß diesem Gesetz in den Genuss von Einbringungen kommen. Nur im Hinblick auf diese Banken wird in der angefochtenen Entscheidung das Vorliegen eines Vorteils geprüft und bejaht.

172 Daraus folgt, dass die wiederholten Bezugnahmen der Klägerinnen im Rahmen der vorliegenden Klage (siehe insbesondere oben, Randnrn. 118 und 119) auf die Lage der gemäß dem Gesetz 218/1990 einbringenden Körperschaften und insbesondere auf die Tatsache, dass die Steuerreform von 2003 für sie nicht das Risiko einer Doppelbesteuerung der latenten Wertzuwächse beseitigt habe, die als Dividenden ausgeschüttet würden, nicht erheblich sind.

173 Zu dem Vorbringen der Klägerinnen, die Wertanpassungsregelung von Art. 2 Abs. 25 des Gesetzes 350/2003 sei ebenso wenig wie die normale Steuer ein gültiger Bezugsrahmen (siehe oben, Randnr. 109), das überdies im Widerspruch zu dem Vorbringen in der nachstehenden Randnr. 174 steht, genügt der Hinweis, dass die Kommission in der angefochtenen Entscheidung nicht auf die Regelung von Art. 2 Abs. 25 des Gesetzes 350/2003 als Bezugsrahmen abgestellt hat.

174 Das Vorbringen der Klägerinnen (siehe oben, Randnrn. 111 bis 115), wonach die Wertanpassungsregelung von Art. 2 Abs. 25 des Gesetzes 350/2003 in vollem Umfang nutzbar gewesen sei für die Berücksichtigung von Wertzuwächsen, die anlässlich nach dem Gesetz 218/1990 oder nach Art. 4 der Gesetzesverordnung 358/1997 erfolgter Einbringungen realisiert worden seien, was auf das Vorbringen hinausläuft, dass diese Wertanpassungsregelung jedenfalls geeigneter als die der normalen Steuer gewesen wäre und zu dem Ergebnis geführt hätte, dass es keinen wirtschaftlichen Vorteil gegeben habe, ist zurückzuweisen.

175 Die Behauptung, dass sich erstens eine Bank im Jahr 2000 auf die Wertanpassung von Art. 14 des Gesetzes 342/2000 berufen habe, um latente Wertzuwächse aus nach dem Gesetz 218/1990 erfolgten Einbringungen freizugeben, und dass zweitens der Runderlass 207/2000 darauf hinweise, dass diese Wertanpassung für latente Wertzuwächse aus nach Art. 4 der Gesetzesverordnung 358/1997 durchgeführten Einbringungen anwendbar sei (siehe oben, Randnr. 115), erlaubt es nicht, die Entscheidung der Kommission, die normale Steuer als Bezugsrahmen für die Ermittlung des Vorteils zu wählen, in Frage zu stellen.

176 Die erste dieser Behauptungen, wonach eine Bank die Wertanpassung von Art. 14 des Gesetzes 342/2000 durchgeführt habe, um latente Wertzuwächse aus nach dem Gesetz 218/1990 erfolgten Einbringungen freizugeben, wird nicht durch das zu ihrem Beleg vorgelegte Schriftstück erhärtet, das nach Ansicht der Klägerinnen in einem Auszug des Jahresabschlusses dieser Bank besteht. Denn dieses Schriftstück, das erst im Stadium der Erwiderung und ohne die geringste Rechtfertigung der verspäteten Vorlage vorgelegt worden ist, ist gemäß Art. 48 § 1 der Verfahrensordnung unzulässig.

177 Für die zweite dieser Behauptungen, die sich auf den Runderlass 207/2000 stützt, belegen die Klägerinnen durch ihren Hinweis auf diesen Runderlass nicht, dass der Standpunkt der Kommission unzutreffend gewesen wäre und dass Art. 14 des Gesetzes 342/2000 auch die Berücksichtigung der latenten Wertzuwächse bezweckt hätte, die sich aus Einbringungen ergaben, die nach Art. 4 der Gesetzesverordnung 358/1997 oder dem Gesetz 218/1990 durchgeführt worden waren.

178 So bestimmte dieser Runderlass entgegen der unzutreffenden Behauptung der Klägerinnen, wonach er „wörtlich klargestellt hat, dass diese Regelung [Art. 14 des Gesetzes 342/2000] es erlaubte, sämtliche ‚in die Bilanz eingestellten und steuerlich nicht berücksichtigten Wertzuwächse selbst in Anbetracht der Aufhebung von Art. 54 Abs. 1 Buchst. c des [Einheitstextes über die Einkommensteuer (TUIR)] … gegen Anwendung der Ersatzsteuer auf sie freizugeben, vorausgesetzt, dass die betreffenden Wirtschaftsgüter… noch in die Bilanz eingestellt waren', die zum gesetzlich vorgesehenen Datum abgeschlossen wurde", lediglich, dass „im Wesentlichen in Art. 14 [des Gesetzes 342/2000] klargestellt wird, dass die höheren, in die Bilanz eingestellten und steuerlich nicht berücksichtigten Werte selbst in Anbetracht der Aufhebung von Art. 54 Abs. 1 Buchst. c des TUIR gegen Anwendung der Ersatzsteuer auf sie steuerlich anerkannt werden können, vorausgesetzt, dass die betreffenden Wirtschaftsgüter — sofern sie zu den in Art. 10 des Gesetzes [342/2000] genannten gehören — in der Bilanz ausgewiesen werden, die nach Inkrafttreten des Nachtragshaushalts abgeschlossen worden ist".

179 Damit wies der Runderlass 207/2000 nicht nur nicht darauf hin, dass Art. 14 des Gesetzes 342/2000 auf sämtliche latenten Wertzuwächse anwendbar sein sollte, sondern er erinnerte auch daran, dass diese Bestimmung im Unterschied zu den Art. 17 bis 19 des Gesetzes 342/2000 nicht auf sämtliche in die Bilanz eingestellten Aktiva anwendbar war, sondern nur auf diejenigen, die in Art. 10 dieses Gesetzes genannt werden.

180 Außerdem erwähnt der Runderlass 207/2000 in den kurzen Zitaten der Klägerinnen, für die die angeführten italienischen Vorschriften nicht vorgelegt werden, nicht die im vorliegenden Fall fraglichen latenten Wertzuwächse, nämlich diejenigen, die sich aus Einbringungen nach dem Gesetz 218/1990 oder Art. 4 der Gesetzesverordnung 358/1997 ergeben; die genannten Wertzuwächse sind hingegen Gegenstand von Ziff. 1.3 des Runderlasses 207/2000 in Bezug auf die Art. 17 bis 19 des Gesetzes 342/2000. Dieser Runderlass fügt außerdem in einem vor dieser Ziffer stehenden Satz hinzu, dass „erneut darauf hinzuweisen [ist], dass allein auf der Grundlage der bisher kommentierten Bestimmungen neu bewertete Wirtschaftsgüter Gegenstand einer steuerlichen Berücksichtigung sein können".

181 Daraus folgt, dass es den Klägerinnen mit ihren Hinweisen auf den Runderlass 207/2000, die auf unvollständigen Zitaten beruhen und denen keine hinreichenden Erläuterungen beigefügt sind, nicht gelingt, die angebliche Fehlerhaftigkeit des Standpunkts der Kommission zu belegen, wonach die Art. 10 und 14 des Gesetzes 342/2000 und die Art. 17 bis 19 desselben Gesetzes sowie infolgedessen die beiden Wertanpassungsregelungen der Art. 2 Abs. 25 und 26 des Gesetzes 350/2003 unterschiedliche Zwecke verfolgten.

182 In Anbetracht dieser Unterschiede zwischen den beiden Wertanpassungsregelungen hinsichtlich ihres Gegenstands war die Wertanpassung von Art. 2 Abs. 26 des Gesetzes 350/2003 nicht mit der Wertanpassung von Art. 2 Abs. 25 dieses Gesetzes zu vergleichen.

183 Die einzige Maßnahme, mit der die Wertanpassung von Art. 2 Abs. 26 des Gesetzes 350/2003 hätte verglichen werden können, war die Wertanpassungsmaßnahme aus Art. 19 des Gesetzes 342/2000, mit der der Gesetzgeber die Vorteile der Wertanpassung von Art. 17 des Gesetzes 342/2000 auf Unternehmen erstreckt hatte, die nach Art. 4 der Gesetzesverordnung 358/1997 umstrukturiert worden waren.

184 Jedoch hat die Kommission, da Art. 19 des Gesetzes 342/2000 durch das Gesetz 350/2003 nicht verlängert worden ist und die Wertanpassung von Art. 2 Abs. 26 des Gesetzes 350/2003 daher keine allgemeine Maßnahme darstellt, die unter den gleichen Bedingungen auf sämtliche Berücksichtigungen von Wertzuwächsen anwendbar wäre (88. Erwägungsgrund der angefochtenen Entscheidung), sondern eine Maßnahme, die den von bestimmten Kreditinstituten allein infolge der Umstrukturierungen nach dem Gesetz 218/1990 realisierten Wertzuwächsen vorbehalten ist (90. Erwägungsgrund der angefochtenen Entscheidung), zu Recht als Bezugsrahmen auf die normale Steuer abgestellt, die hätte entrichtet werden müssen, wenn es diese Wertanpassungsregelung nicht gegeben hätte.

185 Außerdem ist darauf hinzuweisen, dass nach der vorstehend in Randnr. 162 angeführten Rechtsprechung der Umstand, dass es neben der Regelung von Art. 2 Abs. 26 des Gesetzes 350/2003 andere Ausnahmen von der normalen Steuerregelung gab, die Feststellung nicht in Frage stellt, dass diese Regelung faktisch Ausnahmecharakter hatte und in ihrer Anwendung auf bestimmte Unternehmen beschränkt war.

186 Aus den vorstehenden Erwägungen ergibt sich, dass der Kommission entgegen dem Vorbringen der Klägerinnen kein Fehler unterlaufen ist, als sie als Bezugsrahmen für die Feststellung, ob ein wirtschaftlicher Vorteil vorliegt, auf den Bezugsrahmen der normalen Steuer abstellte.

187 Die Argumente der Klägerinnen (siehe oben, Randnrn. 105 ff.), wonach kein wirtschaftlicher Vorteil vorliege, selbst wenn man die normale Steuer als Bezugsrahmen nehme, sind zurückzuweisen, soweit sie sich wiederum auf Erwägungen stützen, die aus subjektiven Entscheidungen hergeleitet werden, die die Unternehmen hätten treffen können, wenn es die streitige Wertanpassungsregelung nicht gegeben hätte. Denn wie bereits vorstehend in Randnr. 169 erwähnt, obliegt es bei der Prüfung einer Regelung im Hinblick auf die Bestimmungen auf dem Gebiet der staatlichen Beihilfen nicht der Kommission, die subjektiven Entscheidungen in Betracht zu ziehen, die die durch diese Regelung Begünstigten hätten treffen können, hätte es diese Regelung nicht gegeben, sondern diese Regelung als solche zu prüfen, um zu ermitteln, ob sie objektiv einen wirtschaftlichen Vorteil gegenüber der Besteuerung beinhaltet, von der sie abweicht und die normalerweise, gäbe es sie nicht, anwendbar wäre.

188 Was das Vorbringen der Klägerinnen betrifft (siehe oben, Randnr. 107), das daraus hergeleitet wird, dass die Kommission es im 92. Erwägungsgrund der angefochtenen Entscheidung pflichtwidrig unterlassen habe, bei der Ermittlung des Vorteils zu berücksichtigen, dass im Fall der Veräußerung die normale Wertzuwachssteuer zinslos auf fünf Besteuerungszeiträume verteilt werden könnte, ist darauf hinzuweisen, dass Art. 88 Abs. 2 EG nach der Rechtsprechung die Kommission zwar verpflichtet, vor Erlass ihrer Entscheidung Stellungnahmen der Beteiligten einzuholen, er ihr aber, wenn solche Stellungnahmen nicht eingereicht werden, nicht die Feststellung verbietet, dass eine Beihilfe mit dem Gemeinsamen Markt unvereinbar ist (Urteil des Gerichtshofs vom 19. September 2002, Spanien/Kommission, C-113/00, Slg. 2002, I-7601, Randnr. 39). Der Kommission kann also insbesondere nicht vorgeworfen werden, dass sie etwaige tatsächliche oder rechtliche Aspekte, die ihr gegenüber im Verwaltungsverfahren hätten vorgetragen werden können, aber nicht vorgetragen wurden, nicht berücksichtigt hat, da sie nicht verpflichtet ist, von Amts wegen mutmaßend zu prüfen, welche Gesichtspunkte ihr gegenüber hätten vorgetragen werden können (vgl. Urteile des Gerichts vom 14. Januar 2004, Fleuren Compost/Kommission, T-109/01, Slg. 2004, II-127, Randnrn. 48 und 49, und vom 14. Dezember 2005, Regione autonoma della Sardegna/Kommission, T-200/04, nicht in der amtlichen Sammlung veröffentlicht, Randnr. 52 und die dort angeführte Rechtsprechung). Die Klägerinnen bestreiten nicht, dass im Stadium des förmlichen Prüfverfahrens dieser Einwand nicht erhoben worden ist, während die Kommission ausdrücklich in den Erwägungsgründen 29 und 37 der Entscheidung zur Eröffnung des förmlichen

Verfahrens die Aufmerksamkeit der Parteien auf diesen Aspekt der Ermittlung des Vorteils gelenkt hat. Das Vorbringen der Klägerinnen ist somit zurückzuweisen.

189 Jedenfalls ist festzustellen, dass die Klägerinnen ihr Vorbringen nicht dadurch untermauern, dass sie die einschlägigen italienischen Steuerrechtsnormen vorlegen, und auch nicht vortragen und noch weniger beweisen, dass die Berücksichtigung einer derartigen Erstreckung, vorausgesetzt, dass sie im vorliegenden Fall anwendbar wäre, zu einem Wegfall des wirtschaftlichen Vorteils von mehr als 586 Millionen Euro hätte führen können, den die Kommission im 92. Erwägungsgrund der angefochtenen Entscheidung errechnet hat.

190 Das Vorbringen der Klägerinnen (siehe oben, Randnrn. 117 ff.), das daraus hergeleitet wird, dass nicht davon ausgegangen werden könne, dass die Regelung von Art. 2 Abs. 26 des Gesetzes 350/2003 einen selektiven Vorteil verschafft habe, da sich die durch diese Regelung begünstigten Unternehmen und die Unternehmen, denen andere Einbringungen von Aktiva zugutegekommen seien als die im Gesetz 218/1990 erfassten, in ganz unterschiedlichen Situationen befänden, ist zurückzuweisen.

191 Es ist nämlich mit der Kommission festzustellen, dass nicht die Kommission, sondern der italienische Gesetzgeber selbst bei der Ausarbeitung des Gesetzes 342/2000 der Ansicht war, dass die steuerneutrale Regelung der Gesetzesverordnung 358/1997 im Wesentlichen die steuerneutrale Regelung des Gesetzes 218/1990 wiedergebe, weswegen — was der Gesetzgeber mit den Art. 17 bis 19 des Gesetzes 342/2000 getan habe — Anlass bestehe, eine einheitliche Wertanpassungsregelung für die Berücksichtigung der latenten Wertzuwächse zu schaffen, die sich aus Umstrukturierungen aufgrund der steuerneutralen Regelung der einen oder der anderen dieser beiden Regelungen ergeben.

192 Jedenfalls sind die Unterschiede, die die Klägerinnen vorbringen, entweder nicht entscheidend oder nicht erheblich.

193 Zum verbindlichen Charakter der Regelung des Gesetzes 218/1990 und somit zu der die öffentlichen Kreditinstitute treffenden Verpflichtung, ihre Bankaktiva in Aktiengesellschaften einzubringen (siehe oben, Randnr. 118), genügt die Feststellung, dass diese Verpflichtung erst im Jahr 1993 zutage getreten ist (siehe oben, Randnr. 6). Das Gesetz 218/1990 erkannte aber bereits vor Einführung dieser Verpflichtung die steuerliche Neutralität der Einbringungen von Aktiva an, die in seinem Rahmen durch öffentliche Kreditinstitute erfolgten.

194 In Bezug darauf, dass die Regelung des Gesetzes 218/1990 nach Ansicht der Klägerinnen „außergewöhnlich" und zeitlich befristet gewesen sei, da sie nur für die öffentlichen Kreditinstitute und nur während eines begrenzten Zeitraums (von 1990 bis 1995) gegolten habe, während die Regelung von Art. 4 der Gesetzesverordnung 358/1997 „gewöhnlich" und auf Dauer angelegt gewesen sei (siehe oben, Randnr. 121), ist darauf hinzuweisen, dass dieser Umstand keineswegs bedeutet, dass diese beiden Regelungen in steuerlicher Hinsicht unterschiedlich gewesen wären.

195 Zu dem Vorbringen, dass die nach dem Gesetz 218/1990 einbringenden Körperschaften anlässlich der Einbringung den normalen Steuersatz von 15 % des Wertzuwachses hätten entrichten müssen, während die Regelung der Gesetzesverordnung 358/1997 eine vollständige steuerliche Neutralität vorsehe (siehe oben, Randnr. 121), ist darauf hinzuweisen (siehe oben, Randnr. 171), dass die angefochtene Entscheidung keineswegs die einbringenden Körperschaften, sondern lediglich die Unternehmen, die gemäß dem Gesetz 218/1990 in den Genuss von Einbringungen kommen, und den selektiven Vorteil betrifft, den diese Unternehmen in Anbetracht dessen erhalten haben, dass allein ihnen gegenüber die Wertanpassung von Art. 2 Abs. 26 des Gesetzes 350/2003 anwendbar ist.

196 Außerdem ist, wie im Wesentlichen aus dem 100. Erwägungsgrund der angefochtenen Entscheidung hervorgeht und wie die Kommission in der Klagebeantwortung geltend macht, die Berücksichtigung der die Einbringungen von Anfang an belastenden steuerlichen Gesamtlast — eingeschlossen die Belastung, die die einbringenden Körperschaften getragen haben —, nicht erheblich, da die einzige sich stellende Frage diejenige nach der günstigen Behandlung war, die den latenten Wertzuwächsen vorbehalten war, die noch in den Bilanzen der Unternehmen ausgewiesen waren, die nach dem Gesetz 218/1990 in den Genuss von Einbringungen kamen. Ferner war diese Berücksichtigung nicht in Betracht zu ziehen, da die Kommission nicht wusste und in Bezug auf die Prüfung einer Beihilferegelung im Übrigen auch nicht wissen musste, in welchem konkreten Umfang latente Wertzuwächse in diesen Bilanzen

verblieben und in welchem konkreten Umfang Wertzuwächse bereits besteuert worden waren, sei es anlässlich einer Wertanpassung oder anlässlich einer Ausschüttung als Dividende.

197 Die Klägerinnen berufen sich also vergeblich auf die Unterschiede zwischen den steuerneutralen Regelungen des Gesetzes 218/1990 und dem Legislativdekret 358/1997, um vorzutragen, dass angesichts dieser Unterschiede nicht festgestellt werden könne, dass Art. 2 Abs. 26 des Gesetzes 350/2003 einen selektiven Vorteil verschafft hätte.

198 Aus den vorstehenden Erwägungen ergibt sich, dass der Kommission kein Fehler unterlaufen ist, als sie auf der Grundlage eines Vergleichs der Regelung von Art. 2 Abs. 26 des Gesetzes 350/2003 und der normalen Steuerregelung einen selektiven wirtschaftlichen Vorteil in der Höhe des Betrags bejahte, der der Differenz zwischen der gemäß Art. 2 Abs. 26 des Gesetzes 350/2003 entrichteten Steuer und der Steuer entsprach, die bei Anwendung der normalen Steuerregelung hätte entrichtet werden müssen.

199 Sodann sind die Rügen der Klägerinnen zu prüfen (siehe oben, Randnrn. 123 ff.), die daraus hergeleitet werden, dass die Kommission zu Unrecht davon ausgegangen sei, dass sich der selektive Charakter der Regelung von Art. 2 Abs. 26 des Gesetzes 350/2003 nicht durch die dem System zugrunde liegende Logik rechtfertigen lasse.

200 In diesem Rahmen machen die Klägerinnen im Wesentlichen geltend (siehe oben, Randnrn. 124 bis 130), dass die Steuerreform von 2003 es ermöglicht habe, jedes Risiko einer Doppelbesteuerung der Wertzuwächse der Aktiva zu beseitigen, die nach der steuerneutralen Regelung von Art. 4 der Gesetzesverordnung 358/1997 eingebracht worden seien, d. h. einer Besteuerung der einbringenden und der Gesellschaften, die in den Genuss der Einbringungen gekommen seien. Jedoch habe diese Steuerreform nicht das Risiko einer Doppelbesteuerung der Wertzuwächse der Aktiva beseitigt, die nach der steuerneutralen Regelung des Gesetzes 218/1990 eingebracht worden seien.

Dies erkläre die Entscheidung des italienischen Gesetzgebers, die Wertanpassungsregelung der Art. 17 und 18 des Gesetzes 342/2000 nur für die im Rahmen des Gesetzes 218/1990 erfolgten Einbringungen zu verlängern.

201 Wie dargelegt, betrifft jedoch die angefochtene Entscheidung nicht die einbringenden Körperschaften, sondern lediglich die Banken, die gemäß dem Gesetz 218/1990 in den Genuss von Einbringungen kommen, und den diesen Instituten durch die streitige Regelung vorbehaltenen wirtschaftlichen Vorteil. Folglich vermag der Umstand, dass die nach dem Gesetz 218/1990 einbringenden Körperschaften möglicherweise aufgrund des Bestehens der Möglichkeit einer Doppelbesteuerung belastet werden, nicht zu rechtfertigen, dass den begünstigten Banken über Art. 2 Abs. 26 des Gesetzes 350/2003 ein selektiver Vorteil gewährt wird.

202 Zu Recht hat somit die Kommission im 105. Erwägungsgrund der angefochtenen Entscheidung die Ansicht vertreten, dass die Regelung von Art. 2 Abs. 26 des Gesetzes 350/2003 einen selektiven Vorteil beinhaltet habe, der sich gegenüber den übrigen Unternehmen auf die Verbesserung der Wettbewerbsfähigkeit der an Umstrukturierungen nach dem Gesetz 218/1990 beteiligten Kreditinstitute ausgewirkt habe.

203 Das Vorbringen (siehe oben, Randnr. 131), dass die streitige Regelung lediglich zugunsten von an Umstrukturierungen nach dem Gesetz 218/1990 beteiligten Banken eine Wertanpassungsregelung verlängert habe, die in der Vergangenheit bestanden habe und damals von der Kommission als staatliche Beihilfe angesehen worden sei, ist zurückzuweisen.

204 Für die Anwendung des Art. 87 EG kommt es nämlich nach der Rechtsprechung nicht darauf an, ob sich die Situation des durch die Maßnahme angeblich Begünstigten im Vergleich zur vorherigen Rechtslage verbessert oder verschlechtert hat oder

ob sie im Gegenteil unverändert geblieben ist. Es ist lediglich festzustellen, ob eine staatliche Maßnahme im Rahmen einer bestimmten rechtlichen Regelung geeignet ist, bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige im Sinne des Art. 87 Abs. 1 EG gegenüber anderen Unternehmen, die sich im Hinblick auf das mit der betreffenden Maßnahme verfolgte Ziel in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden, zu begünstigen (vgl. Urteil Adria-Wien Pipeline und Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, oben in Randnr. 160 angeführt, Randnr. 41 und die dort angeführte Rechtsprechung).

205 Im vorliegenden Fall ist die Kommission zu Recht davon ausgegangen, dass die Beibehaltung der Wertanpassungsregelung der Art. 17 und 18 des Gesetzes 342/2000 durch Art. 2 Abs. 26 des Gesetzes 350/2003 allein zugunsten der Unternehmen, die gemäß dem Gesetz 218/1990 in den Genuss von Einbringungen gekommen sind, diesen Unternehmen einen selektiven Vorteil gegenüber den übrigen Unternehmen verschafft hatte, denen Einbringungen über andere Umstrukturierungen als denjenigen zugutegekommen sind, die das Gesetz 218/1990 vorsah (siehe oben, Randnr. 202).

206 Soweit schließlich die Klägerinnen hiermit vortragen wollen, dass die Regelung von Art. 2 Abs. 26 des Gesetzes 350/2003 eine bestehende Beihilfe im Sinne von Art. 1 der Verordnung Nr. 659/1999 sei, ist mit der Kommission darauf hinzuweisen, dass der einzige Fall einer bestehenden Beihilfe, der im vorliegenden Fall einschlägig sein könnte, derjenige wäre, der sich auf Maßnahmen bezieht, die „zu dem Zeitpunkt, zu dem sie eingeführt wurden, keine Beihilfe waren und später aufgrund der Entwicklung des Gemeinsamen Marktes zu Beihilfen wurden, ohne dass sie eine Änderung durch den betreffenden Mitgliedstaat erfahren haben“. Im vorliegenden Fall wurde infolge des Eingreifens des italienischen Gesetzgebers die streitige Wertanpassungsregelung, die zuvor sämtlichen Unternehmen offenstand, denen Einbringungen steuerneutral zugutegekommen waren, allein denjenigen Unternehmen vorbehalten, die gemäß dem Gesetz 218/1990 in den Genuss von Einbringungen kamen.

207 Aus der Gesamtheit der vorstehenden Erwägungen ergibt sich, dass die Kommission bei der Feststellung, dass im vorliegenden Fall eine staatliche Beihilfe vorliege, nicht gegen Art. 87 Abs. 1 EG verstoßen hat.

208 Vorsorglich ist darauf hinzuweisen, dass die Kommission, selbst wenn sie als Bezugsrahmen für die Feststellung eines Vorteils nicht auf die normale Steuerregelung, sondern auf die Regelung von Art. 2 Abs. 25 des Gesetzes 350/2003 abgestellt haben sollte, dazu veranlasst gewesen wäre, die Rückforderung einer staatlichen Beihilfe unter den gleichen Bedingungen wie denen des verfügenden Teils der angefochtenen Entscheidung anzuordnen.

209 In diesem Fall nämlich hätte die Kommission erstens im Hinblick darauf, dass für die Ermittlung des Vorteils die vor dem Gesetz 350/2003 entrichteten Steuern nicht erheblich sind (insbesondere nicht die Steuer, die sofort bei der Einbringung von den nach dem Gesetz 218/1990 einbringenden Körperschaften auf 15 % des erzielten Wertzuwachses entrichtet worden war) (siehe oben, Randnr. 195), zweitens im Hinblick auf die Unterschiede der verringerten Steuersätze, die in Art. 2 Abs. 25 bzw. Abs. 26 des Gesetzes 350/2003 festgelegt wurden (siehe oben, Randnr. 27 bzw. 29), und drittens im Hinblick auf den objektiven Charakter der Bestimmung des Vorteils (siehe oben, Randnrn. 169 und 187) festgestellt, dass ein selektiver wirtschaftlicher Vorteil vorliegt, der, selbst wenn er geringer ausfiele als derjenige, der im 92. Erwägungsgrund der angefochtenen Entscheidung festgestellt worden ist, nicht mehr in den Genuss der *De-minimis*-Ausnahme hätte kommen können, da es sich, wie im 102. Erwägungsgrund der angefochtenen Entscheidung ausgeführt, um einen nicht transparenten Vorteil handelt.

210 Ein derartiger Vorteil hätte sich außerdem ebenso wenig wie derjenige, der in der angefochtenen Entscheidung festgestellt worden ist, durch die von den Klägerinnen vorgebrachten Erwägungen rechtfertigen lassen, die darauf gestützt werden, dass die nach dem Gesetz 218/1990 einbringenden Körperschaften nach der Steuerreform von 2003 weniger günstig behandelt würden. Denn die angefochtene Entscheidung betrifft, wie bereits ausgeführt, keineswegs diese einbringenden Körperschaften, sondern lediglich die Banken, die Einbringungen nach dem Gesetz 218/1990 erhalten, und diese Banken kamen durch die Regelung von Art. 2 Abs. 26 des Gesetzes

350/2003, der ihnen vorbehalten war, in den Genuss eines selektiven Vorteils, der sich auf die Verbesserung ihrer Wettbewerbsfähigkeit gegenüber sämtlichen anderen Unternehmen auswirkt (vgl. insoweit den 105. Erwägungsgrund der angefochtenen Entscheidung).

211 Daraus folgt, dass selbst ein Vergleich der streitigen Regelung mit der Regelung von Art. 2 Abs. 25 des Gesetzes 350/2003 die Kommission veranlasst hätte, das Vorliegen einer staatlichen Beihilfe festzustellen und die Rückforderung dieser Beihilfe unter den in Art. 3 Abs. 2 dieser Entscheidung aufgeführten Bedingungen anzuordnen.

212 Da die Klägerinnen mit allen ihren Klagegründen unterlegen sind, ist die vorliegende Klage abzuweisen.

Kosten

213 Nach Art. 87 § 2 der Verfahrensordnung ist die unterliegende Partei auf Antrag zur Tragung der Kosten zu verurteilen.

214 Da die Klägerinnen unterlegen sind, sind ihnen ihre eigenen Kosten sowie antragsgemäß die Kosten der Kommission aufzuerlegen.

Aus diesen Gründen hat

DAS GERICHT (Fünfte Kammer)

für Recht erkannt und entschieden:

1. Die Klage wird abgewiesen.

2. Die BNP Paribas und die Banca Nazionale del Lavoro SpA (BNL) tragen die Kosten.

Vilaras Prek Ciucă

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 1. Juli 2010.

Unterschriften