

II

(Ikke-lovgivningsmæssige retsakter)

AFGØRELSER

KOMMISSIONENS AFGØRELSE (EU) 2016/2391

af 4. juli 2016

om statsstøtte SA.29769 (2013/C) (ex 2013/NN) som Spanien har gennemført for visse fodboldklubber

(meddelt under nummer C(2016) 4046)

(Kun den spanske udgave er autentisk)

(EØS-relevant tekst)

EUROPA-KOMMISSIONEN HAR —

under henvisning til traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde, særlig artikel 108, stk. 2, første afsnit,

under henvisning til aftalen om Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde, særlig artikel 62, stk. 1, litra a),

efter at have opfordret interesserede parter til at fremsætte deres bemærkninger i overensstemmelse med traktatens artikel 108, stk. 2 ⁽¹⁾, og under hensyntagen til deres bemærkninger, og

ud fra følgende betragtninger:

1. SAGSFORLØB

- (1) I november 2009 henlede detaljerede oplysninger fra borgere Kommissionens opmærksomhed på en mulig fordelagtig selskabsskattebehandling af de fire spanske sportsklubber Athletic Club Bilbao, Club Atlético Osasuna (Navarra), FC Barcelona og Real Madrid CF sammenlignet med sportsselskaber. Spanien blev anmodet om at indgive bemærkninger den 15. februar, 12. april og 28. september 2010. Bemærkninger blev modtaget den 23. marts og 15. december 2010.
- (2) Ved brev af 18. december 2013 meddelte Kommissionen Spanien, at den havde besluttet at indlede proceduren efter artikel 108, stk. 2, i traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde (»traktaten«) med hensyn til støtten (»åbningsafgørelsen«). Ved brev af 17. februar 2014 indgav Spanien bemærkninger til denne afgørelse. Den 17. december 2015 indgav Spanien yderligere oplysninger.
- (3) Kommissionens afgørelse om at indlede proceduren (»åbningsafgørelsen«) blev offentliggjort i *Den Europæiske Unions Tidende* ⁽²⁾. Kommissionen opfordrede interesserede parter til at indgive deres bemærkninger til støtten/foranstaltningen.
- (4) Kommissionen modtog bemærkninger fra interesserede parter. Den videresendte dem til Spanien, som blev opfordret til at reagere på dem. Kommissionen modtog Spaniens bemærkninger hertil ved brev af 21. november 2014.

⁽¹⁾ EUT C 69 af 7.3.2014, s. 115.

⁽²⁾ Jf. fodnote 1.

2. DETALJERET BESKRIVELSE AF STØTTEN

2.1. FORANSTALTNINGEN

- (5) § 19, stk. 1, i »ley del deporte« af 1990 ⁽³⁾ (lov 10/1990) fastsatte, at alle professionelle spanske sportsklubber (clubes deportivos) skulle omdannes til selskaber med begrænset ansvar (sociedades anónimas deportivas). Begrundelsen for foranstaltningen var, at mange klubber havde været forvaltet dårligt, fordi hverken deres medlemmer eller forvaltere var ansvarlige for økonomiske tab. Formålet med det nye sportsselskab var at skabe en model for juridisk og økonomisk ansvar for klubber med erhvervsmæssige aktiviteter med henblik på at styrke deres muligheder for at opnå god forvaltning.
- (6) Denne lovs syvende tillægsbestemmelse (herefter »DA 7a«) fastsatte, at de fodboldklubber, der havde haft en positiv saldo i de fire til fem foregående år, var fritaget for denne forpligtelse. Denne fritagelse skyldes ifølge præambelen i loven, at disse klubber havde udvist »god virksomhedsforvaltning« og ikke havde behov for en sådan ændring. De kan bevare deres nuværende retlige status som klub, medmindre deres generalforsamlinger fastsætter det modsatte ⁽⁴⁾.
- (7) Det viste sig, at de eneste klubber, der opfyldte denne betingelse, var Athletic Club Bilbao, Club Atlético Osasuna (Navarra), FC Barcelona og Real Madrid CF. De fire klubber, som opnåede fordel af denne fritagelse, nævnes ikke udtrykkeligt i loven. De blev ikke omdannet til et sportsselskab, selv om de havde ret til det.
- (8) Den skattemæssige behandling af sportsklubber afviger fra den skatteordning, der gælder for sportsselskaber, som er underlagt den almindelige selskabsskatteordning. Sportsklubber er som nonprofitorganisationer (Entidades sin ánimo de lucro) berettiget til en delvis fritagelse for selskabsskat i henhold til § 9, stk. 3, litra a), i den spanske selskabsskattelov (Ley del Impuesto sobre Sociedades). Som følge af denne delvise fritagelse fastsættes det i § 28, stk. 2, i denne lov, at de fritagne klubber som nonprofitorganisationer skal betale selskabsskat af deres erhvervsmæssige indtægt med en reduceret sats på 25 % i stedet for den almindelige sats på 30 % (som var 35 % indtil 2006 og 32,5 % i 2007).
- (9) Der fastsættes i den spanske sportslov ikke en frist for en eventuel fornyet vurdering af denne særbehandling. Kun de fire klubber, som oprindeligt var kvalificerede, kan derfor få fordel af en skattemæssigt fordelagtig status som »sportsklub«, uanset hvordan de andre klubbers økonomiske situation udvikler sig. Ingen andre økonomisk rentable klubber kan vende tilbage til klubstatus.
- (10) De fire klubber udøver profitorienterede aktiviteter. I sæsonen 2013/2014 havde Real Madrid CF f.eks. en indtjening på 549 mio. EUR, og FC Barcelona havde en indtjening på 484 mio. EUR ⁽⁵⁾. Indtjeningen kom fra salg af tv-senderrettigheder, fra sponsoraftaler, merchandising (salg af klubrelaterede artikler, f.eks. kopier af fodboldtrøjer) og licensaftaler og fra såkaldte kampdagsindtægter (billetsalg og andre indtægter opnået på stadion). Begge klubber har i flere år været førende blandt de europæiske klubber i den bedste række med hensyn til indtjening. Athletic Club Bilbao har uden afbrydelse spillet i den spanske førstelige og deltager jævnlige i internationale turneringer, f.eks. Champions League. Også Club Atlético Osasuna spillede i førsteligaen indtil sæsonen 2012/2013, da den rykkede ned til den næstbedste liga (Segunda Division) i Spaniens bedste professionelle række, og deltog lejlighedsvis i europæiske turneringer for professionelle klubber.
- (11) I åbningsafgørelsen anførte Kommissionen, at i hvert tilfælde Real Madrid CF og FC Barcelona havde skattepligtige overskud i årene efter 2000. Real Madrid CF opnåede desuden ifølge klubbens regnskab et positivt resultat før skat på 25 mio. EUR for sæsonen 2008/2009, 31 mio. EUR for 2009/2010, 47 mio. EUR for 2010/2011, 32 mio. EUR for 2011/2012 og 47 mio. EUR for 2012/2013. Disse tal viser, at der er tale om betydelige skattepligtige indtægter for i hvert tilfælde Real Madrid CF, hvor en særlig skattesats på 25 % i stedet for 30 % kan have givet klubben en økonomisk fordel i forhold til dens konkurrenter.

⁽³⁾ Ley 10/1990, de 15 de octubre, del Deporte, BOE de 17 de Octubre de 1990.

⁽⁴⁾ »Disse klubber, som på tidspunktet for vedtagelsen af denne lov deltager i officielle turneringer for professionelle og havde haft en positiv egenkapital i alle revisioner udført på anmodning fra den professionelle fodboldliga siden sæsonen 1985-1986, bevarer deres nuværende retlige status, medmindre deres generalforsamlinger fastsætter det modsatte ...«.

⁽⁵⁾ Kilde: Deloitte Football Money League 2015, <http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/na/Documents/audit/gx-football-money-league-2015.pdf>.

2.2. BEGRUNDELSE FOR INDLEDNING AF PROCEDUREN

- (12) I åbningsafgørelsen fastslog Kommissionen, at de pågældende fodboldklubber må anses for nonprofitorganisationer. Dette udelukker ikke, at de anses for virksomheder i henhold til traktatens artikel 107, stk. 1. De støttede professionelle sportsaktiviteter er af kommerciel karakter⁽⁶⁾. Disse indtægtsgivende aktiviteter er af økonomisk karakter og gennemføres i hård konkurrence med andre store europæiske professionelle fodboldklubber. Indtjeningskilderne hænger sammen med holdenes succes i sportsturneringer. Denne succes er igen i høj grad betinget af de midler, som klubberne kan anvende til at tiltrække eller fastholde de bedste spillere og trænere.
- (13) Differentieret beskatning kan selektivt være til fordel for de fire klubber. Kommissionen konkluderede derfor foreløbigt i åbningsafgørelsen, at de pågældende fire sportsklubber opnår en fordel i form af en gunstig skattesats, som ikke kan begrundes i skattesystemets karakter. Den differentierede beskatning mellem dem og andre klubber er en virkning af lov 10/1990, som udpegede et begrænset antal modtagere. Kommissionen fandt videre, at denne fordel ydes ved hjælp af statsmidler, eftersom staten går glip af muligt skatteprovenu, og at støtte til professionelle fodboldklubber påvirker konkurrencen og samhandelen mellem medlemsstaterne.
- (14) Kommissionen konkluderede foreløbig i åbningsafgørelsen, at den finansielle statsstøtte, som gav de professionelle sportsklubber Athletic Club Bilbao, Club Atlético Osasuna (Navarra), FC Barcelona og Real Madrid CF en fordel, sandsynligvis kan påvirke konkurrencen og handelen mellem medlemsstaterne. Den udgør derfor statsstøtte som omhandlet i traktatens artikel 107, stk. 1.
- (15) Kommissionen var i tvivl om støttens forenelighed med det indre marked. Kommissionen fandt også, at der ikke er vedtaget retningslinjer for forenelighedsbetingelser, som finder anvendelse på den foreliggende sag. Vurderingen af forenelighed bør derfor baseres direkte på traktatens artikel 107, stk. 3, litra c), hvorefter støtte kan anses for at være forenelig med det indre marked, hvis den i den fælles interesse fremmer udviklingen af visse økonomiske aktiviteter eller områder.
- (16) Kommissionen tvivlede på, at der var et mål af fælles interesse, som kunne begrunde en selektiv driftsstøtte til enkelte meget stærke aktører i en yderst konkurrencepræget økonomisk sektor. Kommissionen fastslog følgelig i åbningsafgørelsen, at Spanien gennem det system, der blev indført ved lov 10/1990, yder driftsstøtte i form af en gunstig skattesats til de fire sportsklubber Athletic Club Bilbao, Club Atlético Osasuna (Navarra), FC Barcelona og Real Madrid CF, som ikke kan begrundes efter traktatens artikel 107, stk. 3, litra c). Kommissionen opfordrede Spanien og interesserede parter til at indgive bemærkninger.

3. BEMÆRKNINGER FRA INTERESSEREDE PARTER

- (17) Efter offentliggørelsen af åbningsafgørelsen modtog Kommissionen bemærkninger fra Real Madrid CF, FC Barcelona, Athletic Club Bilbao og Liga Nacional de Fútbol Profesional, fra en borger og fra organisationer, der ønskede at få deres navne hemmeligholdt.

3.1. ALMINDELIGE BEMÆRKNINGER

- (18) Liga Nacional de Fútbol Profesional henviser til den særlige status for sport i traktatens artikel 165. Den hævder, at lov 10/1990 blot havde til formål at indføre en frivillig ordning vedrørende klubbens sociale ansvar. Ligaen finder derfor, at lovændringen ikke havde et skattemæssigt formål. De skattemæssige konsekvenser ville være en indirekte virkning af andre mål.
- (19) Athletic Club Bilbao fremhæver, at Territorio Histórico de Bizkaia i Baskerlandet har skattemæssig uafhængighed med hensyn til selskabsbeskatning, hvilket Retten har anerkendt⁽⁷⁾. Den territoriale referenceramme, når det fastslås, om Athletic Club Bilbao opnår en selektiv fordel, bør derfor være Territorio Histórico de Bizkaia. Selv om sportsloven finder national anvendelse, indeholder den ingen regler om beskatning. I henhold til traktaten om

⁽⁶⁾ Sag C-415/93, Bosman, ECLI:EU:C:1995:463, præmis 73, sag C-519/04 P, Meca-Medina og Majcen mod Kommissionen, ECLI:EU:C:2006:492, præmis 22, og C-325/08, Olympique Lyonnais, ECLI:EU:C:2010:143, præmis 23.

⁽⁷⁾ Forenede sager C-428/06 til 434/06, UGT-Rioja, ECLI:EU:C:2008:488.

Den Europæiske Union skal Unionen imidlertid respektere regionale og lokale selvstyingsstrukturer i medlemsstaterne. I Territorio Histórico de Bizkaia findes der ingen sportsselskaber. Ifølge klubben kan der følgelig ikke være tale om selektiv behandling af sportsorganisationer i denne region. Athletic Club Bilbao bør blot anses for selskabsskattepligtig i henhold til den almindelige ordning, som finder anvendelse i Territorio Histórico de Bizkaia for alle nonprofitorganisationer.

3.2. OM BEGRUNDELSEN FOR FORSKELLIGE SELSKABSSKATTESATSER

- (20) Liga Nacional de Fútbol Profesional, Real Madrid CF, FC Barcelona og Athletic Club Bilbao er af den opfattelse, at differentieret selskabsbeskatning er begrundet i skattens karakter. Den ville derfor ikke medføre en selektiv fordel. Sportsklubber ville blive beskattet på samme måde og efter de samme regler som andre nonprofitorganisationer. Den almindelige ordning, som finder anvendelse på nonprofitorganisationer, kunne ikke anses for en undtagelse til den skatteordning, der finder anvendelse på selskaber. Det ville være en særskilt almindelig ordning i sig selv, som fandt anvendelse på alle spanske nonprofitorganisationer uanset sektor, størrelse og region. Særskilte bestemmelser ville begrænse nonprofitorganisationers aktiviteter på markedet og begrænse deres evne til at generere samme overskud som virksomheder, der arbejder med gevinst for øje. Det væsentligste motiv for virksomheder, der arbejder med gevinst for øje, til at opnå gevinst ville være at generere overskud til udlodning med henblik på at sikre deres aktionærer et passende investeringsafkast.
- (21) Real Madrid CF henviser til Domstolens dom i sagen *Kenemer Golf* ⁽⁸⁾, som i præmis 26, 31 og 35 fastslår, at en nonprofitorganisation ikke må have til formål at opnå gevinst til sine medlemmer.
- (22) Real Madrid CF og Athletic Club Bilbao hævder, at deres overskud — selv om et organ kan anses for en nonprofitorganisation, selv om det systematisk tilstræber at skabe overskud — er blevet anvendt til udførelse af deres tjenesteydelser. De understreger det forhold, at en sportsklubs overskud ikke må fordeles mellem dens medlemmer. Sportsklubber og sportsselskaber befinder sig følgelig ikke i en sammenlignelig faktisk og retlig situation. En mulig forskel i beskatningen ville under alle omstændigheder være begrundet i det spanske skattesystems karakter eller overordnede opbygning.
- (23) Ifølge Real Madrid CF ville målet om at opnå overskud derfor ikke være et tilstrækkeligt fælles referencegrundlag. Referencen bør i stedet være at opnå overskud, som kan fordeles, hvilket ikke er muligt for klubber. Det er Real Madrids opfattelse, at klubber deler visse karakteristika med andelselskaber, og henviser til Domstolens argumenter i *Paint Graphos-dommen* ⁽⁹⁾.
- (24) Real Madrid CF, FC Barcelona og Liga Nacional de Fútbol Profesional understreger, at de regler om ansvar, som gælder for sportsklubbers ledelse, er meget strengere end de regler, der gælder for sportsselskaber. Bestyrelsen skal stille en bankgaranti, der dækker 15 % af klubbens budgetterede udgifter, som garanti for underskud i dens embedsperiode. Bestyrelsesmedlemmerne hæfter desuden objektivt og ubegrænset med deres nuværende og fremtidige personlige aktiver for ethvert underskud, som overstiger denne garanti. Sportsklubber er desuden underlagt strengt tilsyn og streng kontrol af deres kommercielle adfærd, navnlig med hensyn til optagelse af lån, af et offentligt organ, »Consejo Superior de Deportes«.
- (25) Athletic Club Bilbao og Liga Nacional de Fútbol Profesional gør gældende, at klubber ikke har de samme midler som selskaber med hensyn til adgang til kapitalmarkedet. De kan f.eks. ikke øge deres kapital ved at udstede nye aktier. Der kan desuden ikke foretages skattemæssig konsolidering mellem en klub og dens kontrollerede selskaber, eftersom de er underlagt forskellige skattesatser. Overskud og underskud kan følgelig ikke udlignes mellem klubben og disse selskaber, hvilket adskiller sig fra selskabers mulighed for skattemæssigt at konsolidere deres kontrollerede datterselskaber. FC Barcelona bemærker, at klubberne derfor befinder sig en åbenlyst ufordelagtig position sammenlignet med resten af Europa, hvor investorer kan indskyde store beløb i sportsklubber.

⁽⁸⁾ Sag C-174/00, *Kenemer Golf*, ECLI:EU:C:2002:200.

⁽⁹⁾ Forenede sager C-78/08 til C-80/08, *Paint Graphos m.fl.*, ECLI:EU:C:2011:550.

- (26) Med hensyn til den mulige fordel, der følger af forskellige skattesatser, hævder Real Madrid CF, at fastsættelsen af en lavere skattesats for driftsindtægter, der opnås af klubber som nonprofitorganisationer, ikke i sig selv kan anses for en mere fordelagtig selektiv foranstaltning, som udgør statsstøtte. Betydelige forskelle mellem ordningerne for selskabsbeskatning af klubber og selskaber ville være ugunstige for klubber og ville opveje virkningerne af den lidt lavere skattesats, som gælder for dem. Real Madrid CF henviser til det forhold, at et fradrag for geninvesteringen af ekstraordinær fortjeneste eller kapitalgevinst af egenkapitaloverførsler er højere for sportsselskaber (12 %) end for sportsklubber (7 %). Afhængigt af omstændighederne kan dette fradrag være særdeles betydeligt.
- (27) Real Madrid CF fremlagde klubbens skatteopgørelse vedrørende selskabsskat for perioden fra juli 2000 til den 30. juni 2013, som klubbens skatterådgivere har udarbejdet. Ifølge denne opgørelse har skattebehandlingen af Real Madrid CF som nonprofitorganisation været væsentligt mere ufordelagtig end en hypotetisk kontrafaktisk behandling efter den almindelige ordning for selskaber.
- (28) Real Madrid CF anfører, at [...] (*).
- (29) Athletic Club Bilbao understreger [...].

3.3. OM TILSTEDEVÆRELSEN AF NY STØTTE

- (30) Real Madrid CF, FC Barcelona og Athletic Club Bilbao gør gældende, at den påståede støtte i givet fald skal anses for eksisterende støtte. Den særlige skattesats for nonprofitorganisationer blev indført inden Spaniens tiltrædelse til Den Europæiske Union den 1. januar 1986 og er ikke siden blevet ændret væsentligt. Lov 61/1978 af 27. december 1978 om selskabsskat («Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades») omhandlede en delvis fritagelse og en lavere skattesats for indtægter af økonomiske aktiviteter, som gennemføres af nonprofitorganisationer, som f.eks. fodboldklubber.
- (31) FC Barcelona bemærker, at lov 10/1990 ikke i sig selv fastlægger en ny statsstøtteforanstaltning. Den udelukker tværtimod de fleste klubber fra den gunstige ordning. Det kunne således hævdes, at den ikke indførte denne fordel for de fire klubber, men reducerede antallet af modtagere. Dette ville ikke være ny støtte, men en efterfølgende ændring, der har til formål at sikre mindre forurening af konkurrencen sammenlignet med tidligere. Athletic Club Bilbao gør gældende, at lov 10/1990 slet ikke ændrede situationen for klubben, som blot fortsat blev selskabsbeskattet som en nonprofitorganisation.

4. BEMÆRKNINGER FRA SPANIEN

- (32) Spaniens bemærkninger omfatter bemærkningerne fra provinsregeringen i Bizkaia (Diputación Foral de Bizkaia) i Baskerlandet og provinsen Navarra (Comunidad Foral de Navarra).
- (33) Spanien bekræfter, at lov 10/1990 bestemmer, at klubber, der deltager i professionelle turneringer, omdannes til sportsselskaber. Spanien understreger, at reglerne for beskatning af nonprofitorganisationer ikke kun gælder for fodboldklubber, men for alle nonprofitorganisationer. Alle disse organisationer skal i henhold til loven betale en selskabsskat på 25 % af fortjeneste, som de opnår i forbindelse med aktiviteter af kommerciel karakter. Indtægter fra professionel sport er derfor skattepligtige. Behandlingen af sportsklubberne er derfor en generel foranstaltning, som gælder for alle nonprofitorganisationer.

4.1. FORSKELLIG BESKATNING AF SPORTSKLUBBER OG SPORTSSELSKABER

- (34) Den 9. februar 2015 underrettede Spanien Kommissionen om en ændring af selskabsskatte reglerne ved lov 27/2014 af 27. november 2014 om selskabsbeskatning (del Impuesto sobre Sociedades) ⁽¹⁰⁾, hvorefter den almindelige selskabsskattesats på 30 % sænkes til 28 % for 2015 og til 25 % fra og med 2016. Dette betyder, at sportsselskaber fra 2016 også skal betale 25 % i selskabsskat. Fra 2016 er der ifølge Spanien ikke længere forskel i beskatningen af sportsklubber og sportsselskaber.

(*) Udeladt af fortrolighedshensyn.

⁽¹⁰⁾ BOE No 288, de 28 de noviembre de 2014, s. 96939.

- (35) Spanien understreger, at skattedifferentieringen ikke medfører en fordel, fordi klubber i realiteten ikke betaler færre skatter. Virksomheder, som kontrolleres af en nonprofitorganisation, der er underlagt andre skatteregler (f. eks. fordi de er selskaber), opnår ikke fordelene ved de skatteregler, som gælder for holdingklubben. Selskaber kan imidlertid konsolidere overskuddene fra de forskellige selskaber i deres koncern. Spanien illustrerer med data om den reelle selskabskattesats, som selskabsbeskattede enheder betalte i årene 2008-2011, at fordelene ikke er lige så stor som forskellen på 5 procentpoint i skattesatsen antyder ⁽¹⁾:

Skatteår	2008	2009	2010	2011
Nonprofitorganisationer (%)	15,60	15,80	19,60	17,60
Organisationer underlagt det almindelige skattesystem (%)	18,90	17,80	18,80	18,80

- (36) Spanien, og navnlig provinsregeringen i Bizkaia og provinsen Navarra, henviser til punkt 25 i Kommissionens om anvendelsen af statsstøttereglerne på foranstaltninger vedrørende direkte beskatning af virksomhederne ⁽²⁾, hvorefter forskelsbehandling kan være begrundet i skattesystemets karakter og overordnede opbygning. Den lavere skattesats ville være begrundet, da de modtagende klubber er nonprofitorganisationer, som ikke opnår overskud. Den ville også være begrundet, fordi klubber — i modsætning til selskaber over for deres aktionærer — ikke har til formål at fordele overskud mellem klubbens medlemmer.
- (37) Til støtte for dette argument henviser Spanien til Domstolens dom om italienske andelsselskaber ⁽³⁾. I denne doms præmis 61, som vedrører beskatning af andelsselskaber, fastslår Domstolen, at det henset til de særlige kendetegn ved andelsselskaberne skal fastslås, at produktions- og arbejdsandelsselskaber i princippet ikke kan anses for at befinde sig i en faktisk og retlig situation, som er sammenlignelig med den, som kommercielle selskaber befinder sig i, for så vidt som de handler i deres medlemmers økonomiske interesse og ikke har et rent kommercielt forhold med disse, men et særligt personligt forhold, hvori medlemmerne er aktivt involveret og har ret til en lige udlodning af de økonomiske resultater.
- (38) Provinsregeringen i Bizkaia påpeger forskellen mellem investorer, som håber at opnå afkast af investeringen i et selskab, og klubmedlemmer, som ikke har denne rettighed. Kommissionen ville tage fejl, hvis den anså beskatningen af virksomheders overskud som det generelle formål med selskabsbeskatning. Ifølge provinsregeringen i Bizkaia er det generelle formål med beskatning ikke kun at beskatte en juridisk enheds overskud, men også at tage hensyn til, hvorvidt overskuddet fordeles mellem aktionærer, og om aktionærerne også beskattes af deres andel af overskuddet.
- (39) Spanien henviser også andelsselskabernes begrænsede muligheder for at få adgang til kapitalmarkeder, fordi de ikke kan udstede omsættelige aktier. Spanien hævder, at klubber ligeledes ikke har de samme muligheder som selskaber for at få adgang til kapitalmarkedet. Kapitalindskud fra aktionærer kan ikke bruges til at finansiere forbedring af klubbernes position i forhold til konkurrenterne, f.eks. gennem køb af dyre fodboldspillere. Der er desuden begrænsninger for deres optagelse af lån (de skal f.eks. godkendes af Consejo Superior de Deportes). Spanien henviser også til reglerne om personligt finansielt ansvar for bestyrelsesmedlemmer i sportsklubber for klubbernes eventuelle underskud, som er strengere end for direktører i selskaber.
- (40) Spanien henviser endelig til det forhold, at de indtægter, som en klub opnår gennem salg af sportsinfrastruktur eller jord, i henhold til § 30 i Real Decreto 177/1981 sobre clubs y federaciones deportivas ⁽⁴⁾ skal geninvesteres i opførelse eller forbedring af anlæg af samme karakter.

⁽¹⁾ Kilde: Recaudación y estadísticas del sistema tributario español 2001-2011, http://www.minhap.gob.es/Documentacion/Publico/Tributos/Estadisticas/Recaudacion/2011/Analisis_estadistico_recaudacion_2011.pdf.

⁽²⁾ EFT C 384 af 10.12.1998, s. 3.

⁽³⁾ Forenede sager C-78/08 til C-80/08, Paint Graphos m.fl., ECLI:EU:C:2011:550.

⁽⁴⁾ BOE No. 39, de 14 de febrero de 1981, s. 3408.

4.2. DEN PÅSTÅEDE STØTTES BETEGNELSE SOM EKSISTERENDE STØTTE

- (41) Ligesom Real Madrid CF og Athletic Club Bilbao hævder Spanien, at foranstaltningen, såfremt der er tale om støtte, må anses for eksisterende. Forgængerer for lov 10/1990 var lov 13/1980 General de la Cultura Física y del Deporte. I henhold til denne lov var alle fodboldklubber ved Spaniens tiltrædelse i 1986 nonprofitorganisationer. Efter 1982 skulle disse klubber ligesom alle andre nonprofitorganisationer betale en lav selskabsskat på 15 % af deres kommercielle overskud. Eventuel støtte ville derfor være eksisterende støtte i henhold til artikel 1, litra b), nr. i), i Rådets forordning (EU) 2015/1589⁽¹⁵⁾ (procedureforordningen), som omfatter støtteordninger og individuel støtte, som var trådt i kraft før og er blevet fortsat efter traktatens ikrafttræden i de pågældende medlemsstater. Lov 10/1990 bekræfter blot klubbernes status, herunder de skattemæssige konsekvenser, som dog er begrænset til visse klubber, der opfylder visse betingelser. Den skattemæssige fordel for disse klubber blev derfor indført inden Spaniens tiltrædelse i 1986.

4.3. DEN SKATTEMÆSSIGE UAFHÆNGIGHED FOR PROVINSREGERINGEN I BIZKAIA OG PROVINSEN NAVARRA

- (42) Spanien, særligt provinsen Navarra og provinsregeringen i Bizkaia, påpeger disse regioners uafhængighed i skatteforhold. Denne uafhængighed omfatter fastsættelsen af selskabsskattesatsen. Den almindelige selskabsskat er 30 % i provinsen Navarra og 28 % i Territorio Histórico de Bizkaia. Skattesatsen for nonprofitorganisationers kommercielle overskud er henholdsvis 25 % og 21 %.
- (43) Som følge af den skattemæssige uafhængighed, der er nedfældet i den spanske forfatning, ville en almindelig skatteforanstaltning vedtaget af provinsen Navarra og provinsregeringen i Bizkaia ikke være territorielt selektiv. I begge områder findes der ikke nogen sportsselskaber. Der ville derfor ikke være en anden sportsorganisation, som kunne hævde at blive behandlet uretfærdigt. Kommissionen begik en fejl ved ikke at kortlægge reference-systemets geografiske rækkevidde. Hvis Kommissionen undersøger, om en bestemt skattebehandling er diskriminerende, er det relevante referencesystem for støtteordninger i regioner, som i denne henseende er uafhængige, den respektive regionale ordning.
- (44) Provinsen Navarra oplyser, at [...].
- (45) Provinsregeringen i Bizkaia oplyser og uddyber dette med skattevæsenets årsopgørelser, at Athletic Club Bilbao [...].

5. VURDERING AF STØTTEN

5.1. TILSTEDEVÆRELSE AF STATSSTØTTE

- (46) For at en foranstaltning kan betegnes som statsstøtte i henhold til traktatens artikel 107, stk. 1, skal alle betingelserne i denne bestemmelse ifølge fast retspraksis være opfyldt⁽¹⁶⁾. Det er således fast retspraksis, at en foranstaltning, for at blive betegnet som statsstøtte som omhandlet i denne bestemmelse, skal være ydet af staten eller ved hjælp af statsmidler. For det andet skal denne støtte kunne påvirke samhandelen mellem medlemsstater. For det tredje skal den give en virksomhed en selektiv økonomisk fordel, og for det fjerde skal den fordreje eller true med at fordreje konkurrencen⁽¹⁷⁾.

5.1.1. STATSMIDLER OG TILREGNELIGHED TIL STATEN

- (47) Med en lavere skattesats giver den støtteordning, der blev indført ved lov 10/1990, fire klubber en fordel, som ydes ved hjælp af statsmidler, eftersom staten går glip af muligt skatteprovenu. Denne fordel følger af en lempelse af økonomiske byrder, som f.eks. skattebyrder, som normalt belaster en virksomheds budget⁽¹⁸⁾. Denne lavere skattesats udgør statsmidler, som staten går glip af. Denne foranstaltning kan tilregnes staten, fordi den følger af anvendelsen af lov 10/1990.

⁽¹⁵⁾ Rådets forordning (EU) 2015/1589 af 13. juli 2015 om fastlæggelse af regler for anvendelsen af artikel 108 i traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde (EUT L 248 af 24.9.2015, s. 9).

⁽¹⁶⁾ Jf. sag C-399/08 P, Kommissionen mod Deutsche Post, ECLI:EU:C:2010:481, præmis 38 og den deri nævnte retspraksis.

⁽¹⁷⁾ Jf. sag C-399/08 P, Kommissionen mod Deutsche Post, ECLI:EU:C:2010:481, præmis 39 og den deri nævnte retspraksis.

⁽¹⁸⁾ Sag C-387/92, Banco Exterior de España, ECLI:EU:C:1994:100, præmis 13, sag C-156/98, Tyskland mod Kommissionen, ECLI:EU:C:2000:467, præmis 25, sag C-6/97, Italien mod Kommissionen, ECLI:EU:C:1999:251, præmis 15, og sag C-172/03, Heiser, ECLI:EU:C:2005:130, præmis 36.

5.1.2. TILSTEDEVÆRELSE AF SELEKTIV FORDEL

- (48) I henhold til traktatens artikel 107, stk. 1, skal det fastslås, om en statslig foranstaltning giver virksomheder en selektiv fordel i forhold til andre virksomheder, som befinder sig i en tilsvarende faktisk og retlig situation i forhold til det formål, der forfølges med foranstaltningen.

5.1.2.1. *Fordel*

- (49) En virksomhed skal for det første opnå en fordel. Fodboldklubber anses for virksomheder efter traktatens artikel 107, stk. 1, hvis de udøver økonomiske aktiviteter, uanset deres form i henhold til den nationale ret. Domstolen har konsekvent defineret virksomheder som enheder, der udøver en økonomisk aktivitet, uanset deres retlige form eller finansieringsmåde⁽¹⁹⁾. Anvendelsen af statsstøttereglerne afhænger ikke af, om enheden er etableret med henblik på at skabe overskud. Ifølge Domstolen og Retten kan nonprofitorganisationer også tilbyde varer og tjenesteydelser på et marked og kan derfor anses for virksomheder⁽²⁰⁾. Professionelle sportsklubber anses derfor for virksomheder og er underlagt Unionens konkurrenceregler, for så vidt som de forfølger en økonomisk aktivitet⁽²¹⁾. Professionelle fodboldklubber opnår overskud gennem indtægter fra billetsalg, markedsføring, senderrettigheder, merchandising, sponsoraftaler osv. og konkurrerer med hinanden og med andre professionelle fodboldorganisationer (som har status som sportsselskaber). De fire klubber, der er omfattet af denne undersøgelse, er derfor virksomheder som omhandlet i traktatens artikel 107, stk. 1.

5.1.2.2. *Selektivitet*

- (50) Med hensyn til en mulig selektiv fordel i form af skatteprovenu, som staten går glip af, har Domstolen udviklet en række kriterier for anvendelsen af traktatens artikel 107, stk. 1⁽²²⁾.
- (51) Som Kommissionen anførte i åbningsafgørelsen, er differentieret beskatning umiddelbart selektiv, hvis den afviger fra det almindelige skattesystem eller referencesystemet for visse virksomheder. Det skal vurderes, om foranstaltningen udgør en afvigelse, som gælder for visse virksomheder sammenlignet med andre virksomheder i en tilsvarende retlig og faktisk situation, i lyset af skatteordningens formål. Hvis dette er tilfældet, kan det konkluderes, at den fordel, der gives ved foranstaltningen, umiddelbart er selektiv. En sådan foranstaltning kan imidlertid stadig være begrundet i skattesystemets logik og karakter.

Umiddelbar selektivitet

- (52) Ifølge åbningsafgørelsen udpegede Kommissionen derfor et fælles referencebeskatningssystem for professionelle sportsklubber. I overensstemmelse med sin foreløbige konklusion finder Kommissionen, at den generelle regel er, at sådanne virksomheder fra 1990 beskattes som selskaber i henhold til selskabsskatteoven. Klubber med visse karakteristika vedrørende deres økonomiske resultater i de foregående år beskattes dog fortsat som nonprofitorganisationer. Disse betingelser blev reelt opfyldt af fire professionelle fodboldklubber. I åbningsafgørelsen fastslog Kommissionen også, at disse fire klubber befinder sig i en retlig og faktisk situation, som kan sammenlignes med situationen for andre professionelle sportsselskaber, i lyset af skatteordningens formål, som er at generere skatteprovenu til staten på grundlag af virksomhedsoverskud. For begge er beskatningsgrundlaget det nettooverskud, som en virksomhed har tjent ved slutningen af skatteåret. Kommissionen bekræfter sin foreløbige holdning.
- (53) Gennem en fravigelse af de almindelige skattesatser, som gælder for organisationer med aktiviteter inden for professionel sport, beskattes visse professionelle fodboldklubbers indtægter efter en anden skatteordning og med en lavere sats end andre sådanne organisationer. De førstnævnte klubber behandles anderledes, fordi de er underlagt en lavere skattesats, som klubber, der er etableret som selskaber og derfor beskattes som almindelige selskaber, ikke har ret til. DA 7a til lov 10/1990 fastlægger en umiddelbar selektiv fordel, som begunstiger visse professionelle fodboldklubber.

⁽¹⁹⁾ Forenede sager C-180/98 til C-184/98, Pavlov m.fl., ECLI:EU:C:2000:428, præmis 74.

⁽²⁰⁾ Forenede sager 209/78 til 215/78 og 218/78, Van Landewyck, ECLI:EU:C:1980:248, præmis 88, sag C-244/94, FFSA m.fl., ECLI:EU:C:1995:392, præmis 21, og sag C-49/07, MOTOE, ECLI:EU:C:2008:376, præmis 27 og 28.

⁽²¹⁾ Sag C-415/93, Bosman, ECLI:EU:C:1995:463, præmis 73, sag C-519/04 P, Meca-Medina og Majcen mod Kommissionen, ECLI:EU:C:2006:492, præmis 22, og C-325/08, Olympique Lyonnais, ECLI:EU:C:2010:143, præmis 23.

⁽²²⁾ Senest i dom af 8.9.2011, forenede sager C-78/08 til C-80/08, Paint Graphos m.fl., ECLI:EU:C:2011:550.

- (54) Fordelen er også reelt selektiv, eftersom lov 10/1990 udpegede et begrænset antal modtagere. Den indførte en permanent sondring baseret på klubbernes økonomiske resultater i 1990 og forbeholdt reelt de fire klubber muligheden for at forblive uden for det almindelige selskabsskattesystem og nyde godt af den lavere skattesats, der gælder for nonprofitorganisationer. Hvis Spanien fandt, at klubbers juridiske form ikke var hensigtsmæssig i forbindelse med professionelle turneringer, ville det have været logisk at ændre systemet for alle klubber.
- (55) Med hensyn til de begrundelser for, at professionelle fodboldklubber og sportsselskaber ikke befinder sig i samme faktiske og retlige situation, som Spanien har fremsat, bemærker Kommissionen, at forskellene i økonomiske resultater ikke kan begrunde forskelsbehandling, for så vidt angår den krævede organisationsform eller den manglende valgmulighed i denne henseende. Underskud er ikke en iboende del af en bestemt organisationsform. De økonomiske resultater er derfor ikke et objektivi kriterium, som kan begrunde forskellige beskatningsgrundlag eller pålægge bestemte selskabsformer på ubestemt tid.
- (56) Differentieringen kan heller ikke begrundes med de strengere interne kontrolmekanismer, som Real Madrid CF og FC Barcelona nævner. Sådanne interne kontroller er ikke relevante for disse klubbers skattesats og placerer ikke organisationerne i to ikkesammenlignelige grupper fra et skattemæssigt synspunkt. En sådan begrundelse er endvidere i strid med rationalet for den differentierede skattebehandling, hvilket forklares nedenfor (betragtning 57).

Begrundelse i skattesystemets karakter og logik

- (57) Denne forskelsbehandling kan imidlertid være begrundet i skattesystemets karakter og overordnede opbygning ⁽²³⁾. Som Kommissionen bemærkede i åbningsafgørelsen, påhviler det den medlemsstat, som har indført en sådan differentiering i skattesatser til fordel for visse virksomheder med aktiviteter inden for professionel fodbold, at godtgøre, at differentieringen faktisk er berettiget på grund af det pågældende skattesystems karakter og overordnede opbygning ⁽²⁴⁾.
- (58) Som allerede anført ovenfor kan forskelle i økonomiske resultater ikke begrunde forskelsbehandling, for så vidt angår den krævede organisationsform, der fører til differentieret beskatning. De økonomiske resultater er derfor ikke et objektivi kriterium, som er begrundet i skattesystemets logik.
- (59) Differentieringen kan desuden ikke begrundes med de strengere interne kontrolmekanismer, som Real Madrid CF og FC Barcelona nævner, jf. betragtning 55. Sådanne interne kontroller er ikke relevante for disse klubbers skattesats. En sådan begrundelse er endvidere i strid med rationalet for den differentierede skattebehandling. Rationalet for den differentiering, der blev indført ved lov 10/1990, var, at mange klubber havde været forvaltet dårligt, fordi hverken deres medlemmer eller forvaltere var ansvarlige for økonomiske tab. Formålet med det nye sportsselskab var at skabe en model for juridisk og økonomisk ansvar for klubber med erhvervmæssige aktiviteter med henblik på at styrke deres muligheder for at opnå god forvaltning. De angiveligt strengere regler for klubber fjerner imidlertid umiddelbart grundlaget for denne begrundelse. Hvis der var behov for, at visse klubber skulle være genstand for strengere kontroller, ville den obligatoriske omdannelse til et selskab ikke have været nødvendig for at forfølge denne lovs formål.
- (60) Spanien og nogle interesserede parter gør gældende, at afvigelsen fra den almindelige skattesats er begrundet og derfor ikke medfører en fordel, med henvisning til Domstolens dom i sagen Paint Graphos vedrørende beskatning af andelsselskaber ⁽²⁵⁾. I denne dom fastslog Domstolen, at disse virksomheder — henset til de særlige kendetegn ved andelsselskaber, som skal overholde bestemte driftsprincipper — ikke kan anses for at befinde sig i en faktisk og retlig situation, som er sammenlignelig med den, som kommercielle selskaber befinder sig i, for så vidt som de handler i deres medlemmers økonomiske interesse, og medlemmerne er aktivt involveret driften og har ret til en lige udlodning af de økonomiske resultater ⁽²⁶⁾.
- (61) Spanien og de interesserede parter hævder, at det forhold, at klubber ikke skal fordele overskud til aktionærer, er et særligt kendetegn, som begrunder en afgivelse fra den almindelige skattesats.
- (62) Provinsregeringen i Bizkaia er ligeledes af den opfattelse, at en forskel mellem investorer, som håber at opnå afkast af investeringen i et selskab, og klubmedlemmer, som ikke har denne rettighed, begrunder en lavere beskatning af klubber. Det generelle formål med beskatning er ikke kun at beskatte en juridisk enheds overskud, men også at tage hensyn til, hvorvidt overskuddet fordeles mellem aktionærer, og om aktionærerne også beskattes af deres andel af overskuddet.

⁽²³⁾ Jf. punkt 25 i Kommissionens meddelelse om anvendelsen af statsstøttereglerne på foranstaltninger vedrørende direkte beskatning af virksomhederne, EFT C 384 af 10.12.1998, s. 3.

⁽²⁴⁾ Sag T-211/05, Den Italienske Republik mod Kommissionen, ECLI:EU:T:2009:304, præmis 125.

⁽²⁵⁾ Forenede sager C-78/08 til C-80/08, Paint Graphos m.fl., ECLI:EU:C:2011:550.

⁽²⁶⁾ Forenede sager C-78/08 til C-80/08, Paint Graphos m.fl., ECLI:EU:C:2011:550, præmis 61.

- (63) Disse argumenter underbygger imidlertid ikke, at visse professionelle fodboldklubber beskattes lavere end andre professionelle sportsorganisationer. Kommissionen bemærker, at sådanne argumenter har til formål at underbygge, at fodboldklubberne ikke finder sig i en situation, som faktisk eller retligt kan sammenlignes med andre selskabers, snarere end at forklare, at den særlige skattebehandling af visse professionelle sportsorganisationer er begrundet. Disse fire klubber bestræber sig under alle omstændigheder på at opnå overskud, selv om de er nonprofitorganisationer. I sin dom i sagen *Paint Graphos* fastslog Domstolen, at andelsselskaber ikke kan anses for at befinde sig i en faktisk og retlig situation, som er sammenlignelig med den, som kommercielle selskaber befinder sig i, fordi de handler i deres medlemmers økonomiske interesse, og medlemmerne har ret til en lige udlodning af de økonomiske resultater. Domstolen henviser også til punkt 25 i Kommissionens meddelelse vedrørende direkte beskatning af virksomhederne, hvoraf det fremgår, at Kommissionen er af den opfattelse, at karakteren eller den almindelige opbygning af det nationale skattesystem kan begrunde, at andelsselskaberne, som udlodder hele deres overskud til medlemmerne, ikke beskattes på selskabsplan, for så vidt som der opkræves skat hos medlemmerne ⁽²⁷⁾.
- (64) Som Spanien anfører, er nonprofitorganisationer i modsætning til andelsselskaber kendetegnet ved det forhold, at de ikke har til formål at fordele overskud til deres medlemmer eller enheder. Klubberne må ikke uddele overskud. Klubber skal anvende indtægterne til opfyldelsen af klubbens mål, hvilket betyder, at de kan anvende alle disse indtægter i stedet for at give en del af dem til medlemmerne.
- (65) Det forhold, at klubber har pligt til at geninvestere indtægter, som de opnår ved salg af sportsinfrastruktur eller jord, i opførelse eller forbedring af anlæg af samme karakter, svækker ikke deres konkurrencemæssige stilling eller begrunder en anden mere gunstig skattebehandling i forhold til andre enheder med aktiviteter inden for professionel sport. I stedet tilskynder det dem til at forbedre deres faciliteter.
- (66) Med hensyn til det forhold, at klubber kan have færre muligheder for at få adgang til kapitalmarkedet, hindrer disse fire klubbers manglende mulighed for at sælge aktier på kapitalmarkedet dem ikke i at udnytte andre muligheder for at få adgang til kapital. For en professionel sportsklub findes der forskellige muligheder, f.eks. lån eller merchandising, hvortil de har samme adgang som andre virksomheder. De påståede færre muligheder for at få adgang til kapitalmarkederne begrunder ikke som sådan forskellig beskatning af visse fodboldklubbers overskud. Det uddybes end ikke, om dette mindsker risiciene eller øger eller mindsker udsigterne til overskud. Hvis ulemperne for klubberne i denne henseende er så store, som de hævder, har de altid mulighed for at ændre deres selskabsform.
- (67) Med hensyn til de øvrige bemærkninger fra de spanske myndigheder og de interesserede parter vedrørende Spaniens argument om, at der ikke er tale om en fordel, hvis nonprofitorganisationers effektive skattebidrag sammenlignes, viser de indgivne tal, som er gengivet i betragtning 35 ovenfor, at den effektive beskatning af professionelle fodboldklubber, som er beskattet som nonprofitorganisationer, ikke i alle, men i de fleste år var lavere end beskatningen af tilsvarende organisationer underlagt den almindelige beskatningsordning. For så vidt som det tages i betragtning, at en nonprofitorganisation ikke kan konsolidere overskuddene fra de forskellige selskaber, den ejer, ændrer dette ikke det forhold, at hovedaktiviteten opnår fordel ved en lavere skattesats.
- (68) Real Madrid CF henviser desuden til systemet med skattefradrag for geninvesteringer. I henhold til § 42 i den ændrede selskabsskattelov er fradraget for geninvestering af ekstraordinær fortjeneste eller kapitalgevinst af egenkapitaloverførsler højere for sportselskaber, som beskattes med den fulde selskabsskattesats (12 %), end for sportsklubber, som beskattes med en selskabsskattesats på 25 %, (7 %). Ifølge denne klub har skatteordningen for Real Madrid CF i en bestemt periode været mere ufordelagtig end den kontrafaktiske almindelige ordning for selskaber. Selv om denne omstændighed blev bekræftet, ville dette imidlertid ikke påvise, at standardsystemet med skattefradrag for geninvesteringer i princippet og på lang sigt er mere fordelagtigt for klubber. Skattefradraget indrømmes desuden kun på bestemte betingelser, som ikke altid finder anvendelse.
- (69) Endelig henviser Spanien til mulige ulemper, som klubber påføres gennem UEFA's regler om »Financial Fair Play«. Men disse er interne regler, der er fastsat af en fodboldorganisation, som har til formål at sikre rimelig finansiel forvaltning af sportsorganisationer og for at undgå varige underskud. De kan ikke begrunde en anden beskatning af overskud fra statens side. Denne begrundelse ligger uden for skattesystemets logik og karakter og udelukker derfor ikke, at der er tale om selektivitet.
- (70) Den effektive beskatning, som de fire sportsklubber blev begunstiget af, var derfor oftest lavere end den almindelige beskatning af selskaber med aktiviteter inden for professionel sport, som det fremgår af de tal, som Spanien har indgivet, og som er gengivet i betragtning 35, selv om der, som Real Madrid har fremhævet, tages hensyn til selskabers og nonprofitorganisationers forskellige muligheder for at opnå fradrag for geninvesteringen

⁽²⁷⁾ Forenede sager C-78/08 til C-80/08, *Paint Graphos* m.fl., ECLI:EU:C:2011:550, præmis 71.

af ekstraordinær fortjeneste eller kapitalgevinst fra egenkapitaloverførsler i det bestemte år, hvor disse geninvesteringer eller overførsler fandt sted. Skattebehandlingen af kun de fire klubber som nonprofitorganisationer, herunder en lavere skattesats end andre professionelle sportsklubber, er derfor ikke i overensstemmelse med skattesystemets logik og medfører en skattefordel for visse klubber ⁽²⁸⁾. Bemærkningerne fra Spanien og interesserede parter omfattede ingen retlige eller faktuelle elementer, som kunne påvirke Kommissionen foreløbige konklusioner i åbningsafgørelsen vedrørende tilstedeværelsen af en fordel.

- (71) Skattefritagelser, som er resultatet af et mål, der ikke vedrører det skattesystem, de er en del af, kan følgelig ikke tilsidesætte kravene i traktatens artikel 107, stk. 1 ⁽²⁹⁾. Statsforanstaltningen er selektiv, fordi den begunstiger fire specifikke virksomheder, som sættes i en anden situation end alle andre professionelle sportsklubber, som beskattes som selskaber.

5.1.3. PÅVIRKNING AF SAMHANDELEN OG FORDREJNING AF KONKURRENCEN

- (72) Fordelen for en klub, der spiller i et lands bedste række, kan desuden have en virkning på konkurrencen og samhandelen mellem medlemsstaterne. Alle klubber, der beskattes som nonprofitorganisationer, spiller, i hvert fald på et vist tidspunkt, i Spaniens bedste række. Klubber, der spiller i den bedste og næstbedste række, konkurrerer om deltagelse i europæiske turneringer og er aktive på markederne for merchandising og tv-rettigheder. Tv-senderrettigheder, merchandising og sponsoraftaler er indtægtskilder, som klubber i den bedste nationale række konkurrerer om med andre klubber i og uden for hjemlandet. Jo flere midler klubberne har til at tiltrække eller fastholde topspillere, jo bedre kan de klare sig i turneringer, og det giver udsigt til flere indtægter fra de nævnte aktiviteter. Klubbernes ejerstruktur er desuden international.
- (73) Finansiell statsstøtte, som giver bestemte professionelle fodboldklubber en fordel i form af lavere beskatning sammenlignet med andre aktørers beskatning, kan derfor påvirke handelen mellem medlemsstaterne og fordreje konkurrencen, eftersom deres finansielle stilling styrkes i forhold til deres konkurrenters på markedet for professionel fodbold som følge af denne støtte ⁽³⁰⁾. Den udgør derfor statsstøtte som omhandlet i traktatens artikel 107, stk. 1. Denne støtte er blevet ydet til de fire klubber hvert år siden ikrafttræden af lov 10/1990 i oktober 1990 indtil 2015. Det er uden betydning, at denne virkning ikke var det primære formål med lov 10/1990 ⁽³¹⁾.

5.2. DEN SKATTEMÆSSIGE UAFHÆNGIGHED FOR PROVINSREGERINGEN I BIZKAIA OG PROVINSEN NAVARRA

- (74) Athletic Club Bilbao er etableret i Territorio Histórico de Bizkaia, og Club Atlético Osasuna er etableret i Navarra. Kommissionen anfægter ikke den skattemæssige uafhængighed for provinsregeringen i Bizkaia og provinsen Navarra, herunder deres prerogativer. Kommissionen anfægter ikke deres beføjelse til at fastsætte den selskabsskattesats, der finder anvendelse i deres område. Kommissionen er bekendt med denne uafhængighed, også i forbindelse med anvendelsen af statsstøttereglerne og vurderingen af en foranstaltnings selektivitet. Det, som Kommissionen undersøger i denne afgørelse, vedrører imidlertid de virkninger, som de forskellige selskabsformer kan have under de forskellige gældende skatteordninger, og om denne behandling under de specifikke omstændigheder er selektiv, idet der tages behørigt hensyn til forskellene i selskabsskattesatser i visse områder.
- (75) Lov 10/1990 gælder imidlertid for hele Spanien og kan derfor også medføre forskelsbehandling i regioner, som har fastsat en anden selskabsskattesats, såfremt denne sats er forskellig for visse professionelle fodboldklubber (nonprofitorganisationer), som befinder sig i en situation, der er sammenlignelig med situationen for andre klubber, der ikke opnår denne behandling (sportsselskaber). Som anført i betragtning 42 ovenfor anvender begge

⁽²⁸⁾ Dette ræsonnement ligner ræsonnementet i sag T-211/05, Den Italienske Republik mod Kommissionen ECLI:EU:T:2009:304, præmis 120 og 121 (stadfæstet af Domstolen i sag C-458/09 P, Italien mod Kommissionen ECLI:EU:C:2011:769, præmis 60), hvor en skattefordel, som var begrænset til visse virksomheder, der noteres på et reguleret marked i en kort periode, mens alle andre virksomheder var udelukket fra støtteordningens fordele, fordi de ikke opfyldte betingelserne for at blive noteret i den periode, som er dækket af støtteordningen, blev betegnet som selektiv.

⁽²⁹⁾ Forenede sager C-78/08 til C-80/08, Paint Graphos m.fl., ECLI:EU:C:2011:550, præmis 70.

⁽³⁰⁾ Sag C-172/03, Heiser, ECLI:EU:C:2005:130, præmis 55, og forenede sager C-71/09 P, C-73/09 P og C-76/09 P, Comitato «Venezia vuole vivere» m.fl. mod Kommissionen, ECLI:EU:C:2011:368, præmis 136. Jf. også sag C-156/98, Tyskland mod Kommissionen, ECLI:EU:C:2000:467, præmis 30 og den deri nævnte retspraksis.

⁽³¹⁾ Sag C-241/94, Frankrig mod Kommissionen, ECLI:EU:C:1996:353, præmis 20, C-5/01, Belgien mod Kommissionen, ECLI:EU:C:2002:754, præmis 45, og C-458/09 P, Italien mod Kommissionen, ECLI:EU:C:2011:769, præmis 60.

regioner faktisk en anden selskabsskattesats, som dog ligner den spanske skatteordning. Det er ikke afgørende, at kun én enhed tilfældigvis er genstand for lov 10/1990 inden for deres respektive områder⁽³²⁾. Det handler imidlertid ikke om, hvorvidt Athletic Club Bilbao og Club Atlético Osasuna fortsat kan have status som nonprofitorganisation, men om, at de beskattes med en lavere sats end den, der generelt gælder for andre virksomheder i en sammenlignelig situation.

5.3. STØTTENS BETEGNELSE SOM NY STØTTE

- (76) Med hensyn til bemærkningen fra Spanien og interesserede parter om, at støtten i form af en lavere selskabsskattesats for sportsklubber er eksisterende støtte, fremgår det klart, at den almindelige skattemæssige differentiering mellem selskaber og nonprofitorganisationer var gældende inden Spaniens tiltrædelse. Som det også blev understreget, var denne differentiering til fordel for nonprofitorganisationer fra alle sektorer, uanset deres størrelse eller beliggenhed. Spanien forklarede også, at alle fodboldklubber ved Spaniens tiltrædelse i 1986 var nonprofitorganisationer. Kommissionen ville derfor ikke kunne behandle den omhandlede foranstaltning som ny støtte.
- (77) Eksisterende støtte omfatter i henhold til procedureforordningens artikel 1, litra b), nr. i), alle støtteordninger, som var trådt i kraft før og er blevet fortsat efter traktatens ikrafttræden i de pågældende medlemsstater. I henhold til procedureforordningens artikel 1, litra c), omfatter ny støtte ikke kun helt nye støtteforanstaltninger, men også ændringer i eksisterende støtte. I relation til procedureforordningens artikel 1, litra c), er en ændring i eksisterende støtte i henhold til artikel 4, stk. 1, i Kommissionens forordning (EF) nr. 794/2004⁽³³⁾ enhver ændring, der ikke er af rent formel eller administrativ art, der ikke kan påvirke vurderingen af støtteforanstaltningens forenelighed med det indre marked. Dette betyder, at en ændring i en eksisterende støtte, som kan påvirke Kommissionens oprindelige vurdering af ordningens forenelighed, skal anses for ny støtte.
- (78) I artikel 4, stk. 2, i forordning (EF) nr. 794/2004 nævnes som eksempel på ændringer, som skal anmeldes, stramninger af kriterierne for anvendelse af en støtteordning. Dette omfatter også en reduktion af antallet af berettigede støttemodtagere (i dette tilfælde meget væsentligt). Uanset analysen af reglerne før tiltrædelsen indførte lov 10/1990 en ny ordning, som begrænser skattebehandling som er nonprofitorganisationer til bestemte fodboldklubber, mens andre professionelle sportsklubber blev pålagt at skifte til den almindelige ordning for selskabsbeskatning.
- (79) Med den omhandlede foranstaltning blev de fire virksomheder sat i en situation, som er mere fordelagtig end situationen for virksomheder, som i henhold til loven er underlagt almindelige skattesatser. Foranstaltningen skaber således en differentiering inden for den sektor, hvori klubberne er aktive, som påvirker konkurrencevilkårene i denne sektor. Den gør de fire begunstigede klubber forholdsvis stærkere og svækker samtidig deres konkurrenters konkurrencedygtighed. Lov 10/1990 udelukkede generelt professionelle sportsorganisationer fra muligheden for at fungere som nonprofitorganisationer, men gav enkelte organisationer med aktiviteter inden for professionel fodbold mulighed for at bevare den mere fordelagtige retlige form. Med denne ændring blev der indført differentieret beskatning inden for en enkelt sektor. Dette udgør forskelsbehandling mellem virksomheder i denne sektor, som ikke er af rent formel eller administrativ art, og som kan påvirke vurderingen af støtteforanstaltningens forenelighed med det indre marked (som det fremgår af næste afsnit).
- (80) Sidst, men ikke mindst, bemærker Kommissionen, at udløbet af forældelsesfristen i procedureforordningens artikel 17 ikke betyder, at sådan ny støtte konverteres til eksisterende støtte⁽³⁴⁾.
- (81) Den ændring, der blev indført med lov 10/1990, som reducerede kredsen af potentielle støttemodtagere og skabte en ny konkurrencesituation på markedet, må derfor anses for ny støtte.

⁽³²⁾ Kommissionen bemærker i denne sammenhæng, at der tilsyneladende er et sportsselskab, som er etableret i Territorio Histórico de Bizkaia, nemlig Basket Bilbao Berri SAD.

⁽³³⁾ Kommissionens forordning (EF) nr. 794/2004 af 21. april 2004 om gennemførelse af Rådets forordning (EU) 2015/1589 om fastlæggelse af regler for anvendelsen af artikel 108 i traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde (EUT L 140 af 30.4.2004, s. 1).

⁽³⁴⁾ Sag C-81/10 P, France Télécom SA mod Kommissionen, ECLI:EU:C:2011:811, præmis 73.

5.4. STØTTENS FORENELIGHED

- (82) Statsstøtte anses for forenelig med det indre marked, hvis den er omfattet af en af de kategorier, der er anført i traktatens artikel 107, stk. 2 ⁽³⁵⁾, og kan anses for forenelig med det indre marked, hvis den af Kommissionen anses for at være omfattet af en af de kategorier, der er anført i traktatens artikel 107, stk. 3 ⁽³⁶⁾. Bevisbyrden vedrørende en støttes forenelighed med det indre marked i henhold til traktatens artikel 107, stk. 2 eller 3, påhviler imidlertid den medlemsstat, som yder støtten ⁽³⁷⁾.
- (83) Hverken Spanien eller støttemodtageren har gjort gældende, at undtagelserne omhandlet i traktatens artikel 107, stk. 2 og 3, gælder i den foreliggende sag.
- (84) Kommissionen bemærker i denne henseende, at støtten — eftersom som den har form af lavere skatter, der fører til en lempelse af bryder, som klubberne ellers skulle have båret i forbindelse med deres drift — bør anses for driftsstøtte. Generelt kan sådan støtte ikke anses for forenelig med det indre marked i henhold til traktatens artikel 107, stk. 3, litra c), da den ikke fremmer udvikling af bestemte aktiviteter eller bestemte økonomiske områder, ikke er tidsbegrænset, ikke reduceres gradvist og heller ikke står i et rimeligt forhold til, hvad der er nødvendigt for at afhjælpe en specifik økonomisk situation på de omhandlede områder.
- (85) Fremme af sport kan være et mål af fælles interesse som omhandlet i traktatens artikel 107, stk. 3, litra c). I henhold til traktatens artikel 165, stk. 1, skal Unionen bidrage til fremme af sport i Europa. I henhold til traktatens artikel 165, stk. 2, skal dette ske med henblik på at udvikle sportens europæiske dimension ved at fremme retfærdighed og åbenhed i sportskonkurrencer.
- (86) Spanien og interesserede parter fremsatte ikke argumenter til støtte for støttens forenelighed i henhold til traktatens artikel 107, stk. 3, litra c), i den forstand, der er fastsat i traktatens artikel 165. Det er indlysende, at generel støtte til sport ikke er målet med den omhandlede foranstaltning, for så vidt som foranstaltningen har til formål at støtte fire enkelte professionelle sportsklubber.
- (87) Kommissionen kan derfor ikke udpege et mål af fælles interesse, der kan begrunde selektiv støtte til enkelte meget stærke aktører i en yderst konkurrencepræget økonomisk sektor og opveje potentialet for fordrejning af konkurrencen på det indre marked. Statsstøtten er følgelig ikke forenelig med det indre marked.

5.5. TILBAGESØGNING

- (88) I overensstemmelse med traktaten og Domstolens faste praksis har Kommissionen kompetence til at beslutte, at den berørte medlemsstat skal afskaffe eller ændre støtten, når den har fundet støtten uforenelig med det indre marked ⁽³⁸⁾. Ifølge Domstolens faste retspraksis har en medlemsstats forpligtelse til at ophæve den støtte, som Kommissionen anser for at være uforenelig med det indre marked, til formål at genetablere den tidligere situation ⁽³⁹⁾. I den sammenhæng har Domstolen fastslået, at dette mål er nået, når modtageren har tilbagebetalt de beløb, der er tildelt som ulovlig støtte, hvorved den fordel fortabes, som den pågældende har haft i forhold til sine konkurrenter på markedet, og den situation, der herskede på markedet, før støtten blev ydet, genskabes ⁽⁴⁰⁾.
- (89) I overensstemmelse med retspraksis fastsættes det i procedureforordningens artikel 16, stk. 1, at Kommissionen i »negative afgørelser om ulovlig støtte bestemmer [...], at den pågældende medlemsstat skal træffe alle nødvendige foranstaltninger til at kræve støtten tilbagebetalt fra støttemodtageren [...]».

⁽³⁵⁾ De undtagelser, der er omhandlet i traktatens artikel 107, stk. 2, vedrører: a) støtte af social karakter til enkelte forbrugere b) støtte, hvis formål er at råde bod på skader, der er forårsaget af naturkatastrofer eller andre usædvanlige begivenheder c) støtte ydet til visse områder af Forbundsrepublikken Tyskland.

⁽³⁶⁾ De undtagelser, der er omhandlet i traktatens artikel 107, stk. 3, vedrører: a) støtte til fremme af den økonomiske udvikling i bestemte områder b) støtte, der kan fremme virkeliggørelsen af vigtige projekter af fælleseuropæisk interesse eller afhjælpe en alvorlig forstyrrelse i en medlemsstats økonomi c) støtte til fremme af udviklingen af visse erhvervsgrøner eller økonomiske regioner d) støtte til fremme af kulturen og bevarelse af kulturarven e) støtte omfattet af en afgørelse truffet af Rådet.

⁽³⁷⁾ Sag T-68/03, Olympiaki Aeroporia Ypiresies mod Kommissionen, ECLI:EU:T:2007:253, præmis 34.

⁽³⁸⁾ Jf. sag C-70/72, Kommissionen mod Tyskland, ECLI:EU:C:1973:87, præmis 13.

⁽³⁹⁾ Jf. forenede sager C-278/92 til C-280/92, Spanien mod Kommissionen, ECLI:EU:C:1994:325, præmis 75.

⁽⁴⁰⁾ Jf. sag C-75/97, Belgien mod Kommissionen, ECLI:EU:C:1999:311, præmis 64-65.

- (90) Eftersom ordningen ikke var anmeldt til Kommissionen, og fire professionelle fodboldklubber i medfør af ordningen blev indrømmet individuel støtte, som er i strid med traktatens artikel 108 og derfor skal betragtes som ulovlig og uforenelig støtte, skal støtten tilbagesøges for at genoprette den situation, der herskede på markedet, før støtten blev ydet. Tilbagesøgning skal finde sted fra det tidspunkt, hvor støttemodtageren opnåede fordelene, dvs. da støtten blev stillet til rådighed for støttemodtageren, og der bør betales renter af de tilbagesøgte beløb, indtil beløbene er tilbagebetalt. Det tidspunkt, hvor støtten blev stillet til rådighed for modtagerne, er den dato, da de betalte selskabsskat med en gunstig sats.
- (91) I henhold til procedureforordningens artikel 17, stk. 1, forældes Kommissionens beføjelser til at kræve tilbagebetaling af støtte efter ti år. I henhold til samme forordnings artikel 17, stk. 2, løber forældelsesfristen fra det tidspunkt, hvor den ulovlige støtte tilkendes støttemodtageren. Enhver foranstaltning, der træffes af Kommissionen eller af en medlemsstat efter opfordring fra Kommissionen angående den ulovlige støtte, afbryder denne frist. Et afgørende forhold med henblik på fastsættelsen af den forældelsesfrist, der er fastsat i nævnte forordningens artikel 17, er fristen for den faktiske ydelse af støtten. Denne bestemmelse henviser til tildelingen af støtten til modtageren og ikke datoen for vedtagelsen af en støtteordning.
- (92) I tilfældet med en ordning, som indebærer periodisk tildeling af fordele, kan datoen for vedtagelsen af en retsakt, der udgør det retlige grundlag for bevillingen af støtten, og datoen, hvor virksomhederne faktisk tildeles fordelene, være adskilt i et betydeligt tidsrum. I et sådant tilfælde skal støtten med henblik på beregningen af forældelsesfristen udelukkende anses for at være tildelt modtageren på det tidspunkt, hvor den faktisk tildeles sidstnævnte. Forældelsesfristen begynder således at løbe hvert år på den dato, hvor selskabsskatten forfalder, selv om den retsakt, der udgør det retlige grundlag for bevillingen af støtten, blev vedtaget i 1990 ⁽⁴¹⁾.
- (93) Spaniens forpligtelse til at tilbagesøge støtten dækker derfor de ti år, siden Kommissionen første gang anmodede Spanien om oplysninger om støtteforanstaltningen. Det var den 15. februar 2010. Tilbagesøgningen af skattedifferencen begynder følgelig med skatteåret 2000.
- (94) Støttebeløbet til de fire fodboldklubber består af forskellen mellem det beløb, som klubberne faktisk betalte i selskabsskat, og det beløb i selskab, de skulle have betalt, hvis de havde været underlagt reglerne om selskabsbeskatning af selskaber i et givent år.
- (95) Den effektive fordel skal imidlertid fastlægges under hensyntagen til de særlige kendetegn ved selskabsskatteordningen for nonprofitorganisationer, som i enkelte år kan resultere i en højere effektiv selskabsbeskatning end i det kontrafaktiske scenario med beskatning et sportsselskab. Kommissionen noterer sig argumenterne fremsat af Real Madrid CF [...]. Kommissionen minder imidlertid om, at det præcise støttebeløb, som skal tilbagesøges, vurderes i hvert enkelt tilfælde under den tilbagesøgningsprocedure, som de spanske myndigheder gennemfører i tæt samarbejde med Kommissionen.
- (96) Kommissionen bemærker i denne forbindelse, at støtte, som skal tilbagesøges, ifølge Domstolens dom i Unicredito-sagen, ikke beregnes på grundlag af hypotetiske elementer som de ofte mangfoldige valg, der kunne være foretaget af støttemodtagerne, da de valg, der rent faktisk er blevet truffet med gavn af støtten, kan vise sig ikke at kunne omgøres ⁽⁴²⁾.

6. KONKLUSION

- (97) Det er Kommissionens opfattelse, at Spanien med lov 10/1990 ulovligt har indført en støtte i form af en fordelagtig selskabsskat for Athletic Club Bilbao, Club Atlético Osasuna, FC Barcelona og Real Madrid CF i strid med artikel 108, stk. 3, i traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde.
- (98) Denne støtte er ikke forenelig med det indre marked. Spanien skal følgelig bringe denne selektive behandling af de fire klubber til ophør og fra dem tilbagesøge forskellen mellem den selskabsskat, de faktisk betalte, og den selskabsskat, de skulle have betalt, hvis de havde været etableret som et sportsselskab, fra og med skatteåret 2000 —

⁽⁴¹⁾ Sag C-81/10 P, France Télécom SA mod Kommissionen, ECLI:EU:C:2011:811, præmis 80-85.

⁽⁴²⁾ Sag C-148/04, Unicredito, ECLI:EU:C:2005:774, præmis 118 og 119.

VEDTAGET FØLGENDE AFGØRELSE:

Artikel 1

Ved at forbeholde visse professionelle fodboldklubber retten til den fordelagtige skattesats for nonprofitorganisationer udgør den syvende tillægsbestemmelse til lov 10/1990 af 15. oktober 1990 statsstøtte i henhold til artikel 107, stk. 1, i traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde til fordel for fodboldklubberne Athletic Club Bilbao, Club Atlético Osasuna, FC Barcelona og Real Madrid CF. Denne støtte er ulovligt blevet gennemført af Kongeriget Spanien i strid med artikel 108, stk. 3, i traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde og er uforenelig med det indre marked.

Artikel 2

Individuel støtte, der tildeles i henhold til den i artikel 1 omhandlede ordning, udgør ikke støtte, hvis den på tildelingstidspunktet opfylder betingelserne i en forordning, der er vedtaget i medfør af artikel 2 i Rådets forordning (EU) 2015/1588 ⁽⁴³⁾, og som er gældende på tidspunktet for støttens tildeling.

Artikel 3

Individuel støtte, der tildeles i henhold til den i artikel 1 omhandlede ordning, som på tildelingstidspunktet opfylder betingelserne i en forordning, der er vedtaget i medfør af artikel 1 i forordning (EU) 2015/1588, eller enhver anden godkendt støtteordning, er forenelig med det indre marked op til den maksimale støtteintensitet for den pågældende type støtte.

Artikel 4

1. Kongeriget Spanien skal tilbagesøge den uforenelige støtte, der er tildelt efter den i artikel 1 omhandlede ordning, fra støttemodtagerne.
2. De beløb, der skal tilbagesøges, tilskrives rente fra den dato, hvor de blev stillet til rådighed for modtageren, indtil de er tilbagebetalt.
3. Renten beregnes med renters rente i overensstemmelse med kapitel V i forordning (EF) nr. 794/2004 og Kommissionens forordning (EF) nr. 271/2008 ⁽⁴⁴⁾ om ændring af forordning (EF) nr. 794/2004.
4. Kongeriget Spanien skal bringe den i artikel 1 omhandlede ordning til ophør med virkning fra datoen for vedtagelsen af denne afgørelse.

Artikel 5

1. Tilbagesøgningen af den støtte, der er ydet i henhold til den i artikel 1 omhandlede ordning, skal iværksættes øjeblikkeligt og effektivt.
2. Kongeriget Spanien skal sikre, at denne afgørelse gennemføres senest fire måneder efter datoen for meddelelsen af afgørelsen.

Artikel 6

1. Senest to måneder efter datoen for meddelelsen af denne afgørelse skal Kongeriget Spanien fremsende følgende oplysninger:
 - a) det samlede støttebeløb modtaget af hver støttemodtager omhandlet artikel 1
 - b) det samlede beløb (hovedstol og renter), der skal tilbagesøges fra hver støttemodtager

⁽⁴³⁾ Rådets forordning (EU) 2015/1588 af 13. juli 2015 om anvendelse af artikel 107 og 108 i traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde på visse former for horisontal statsstøtte (EUT L 248 af 24.9.2015, s. 1).

⁽⁴⁴⁾ Kommissionens forordning (EF) nr. 271/2008 af 30. januar 2008 om ændring af forordning (EF) nr. 794/2004 om gennemførelse af Rådets forordning (EF) nr. 659/1999 om fastlæggelse af regler for anvendelsen af EF-traktatens artikel 93 (EUT L 82 af 25.3.2008, s. 1).

c) en detaljeret beskrivelse af allerede trufne og planlagte foranstaltninger med henblik på at efterkomme denne afgørelse

d) dokumentation for, at støttemodtageren har fået påbud om at tilbagebetale støtten.

2. Kongeriget Spanien skal holde Kommissionen underrettet om udviklingen i de foranstaltninger, der på nationalt plan træffes for at efterkomme denne afgørelse, indtil den støtte, der er tildelt i henhold til ordningen, jf. artikel 1, er fuldt tilbagebetalt. Efter anmodning fra Kommissionen skal Kongeriget Spanien omgående fremsende oplysninger om, hvilke foranstaltninger der er truffet eller planlagt for at efterkomme afgørelsen. Kongeriget Spanien skal tillige give detaljerede oplysninger om de støttebeløb og renter, støttemodtagerne allerede har tilbagebetalt.

Artikel 7

Denne afgørelse er rettet til Kongeriget Spanien.

Udfærdiget i Bruxelles, den 4. juli 2016.

På Kommissionens vegne
Margrethe VESTAGER
Medlem af Kommissionen
