



Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTS (Vierte Kammer)

26. Februar 2019*

„Staatliche Beihilfen – Beihilfe der spanischen Behörden zugunsten bestimmter Profifußballvereine – Vorzugssteuersatz für die Einkünfte der zur Inanspruchnahme des Gemeinnützigkeitsstatus berechtigten Vereine – Beschluss, mit der die Beihilfe für mit dem Binnenmarkt unvereinbar erklärt wird – Niederlassungsfreiheit – Vorteil“

In der Rechtssache T-865/16

Fútbol Club Barcelona mit Sitz in Barcelona (Spanien), Prozessbevollmächtigte: zunächst J. Roca Sagarra, J. del Saz Cordero, R. Vallina Hoset, A. Sellés Marco und C. Iglesias Megías, dann J. Roca Sagarra, J. del Saz Cordero, R. Vallina Hoset und A. Sellés Marco, Rechtsanwälte,

Kläger,

unterstützt durch

Königreich Spanien, zunächst vertreten durch A. Gavela Llopis und J. García-Valdecasas Dorego, dann durch A. Gavela Llopis als Bevollmächtigte,

Streithelfer,

gegen

Europäische Kommission, vertreten durch G. Luengo, B. Stromsky und P. Němečková als Bevollmächtigte,

Beklagte,

wegen einer Klage nach Art. 263 AEUV auf Nichtigerklärung des Beschlusses (EU) 2016/2391 der Kommission vom 4. Juli 2016 über die staatliche Beihilfe SA.29769 (2013/C) (ex 2013/NN) Spaniens zugunsten bestimmter Fußballvereine (ABl. 2016, L 357, S. 1)

erlässt

DAS GERICHT (Vierte Kammer)

unter Mitwirkung des Präsidenten H. Kanninen (Berichterstatter) sowie der Richter J. Schwarcz und C. Iliopoulos,

Kanzler: J. Palacio González, Hauptverwaltungsrat,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 26. Juni 2018

* Verfahrenssprache: Spanisch.

folgendes

Urteil

Vorgeschichte des Rechtsstreits

- 1 Nach Art. 19 Abs. 1 der Ley 10/1990 del Deporte (Gesetz 10/1990 über den Sport) vom 15. Oktober 1990 (BOE Nr. 249 vom 17. Oktober 1990, S. 30397, im Folgenden: Gesetz 10/1990) waren alle spanischen Profisportvereine verpflichtet, sich in Sport-Aktiengesellschaften umzuwandeln. Zweck des Gesetzes war es, mit der Anpassung ihrer Rechtsform eine verantwortungsvollere Ausrichtung der Tätigkeiten der Klubs zu erreichen.
- 2 In der siebten Zusatzbestimmung sah das Gesetz 10/1990 jedoch eine Ausnahme in Bezug auf Profisportvereine vor, die in den Geschäftsjahren vor dem Erlass des Gesetzes ein positives Ergebnis erzielt hatten. Der Kläger, der Fútbol Club Barcelona, sowie drei weitere Profifußballvereine fielen in den Anwendungsbereich der Ausnahme des Gesetzes 10/1990. Diese vier Einrichtungen hatten daher die – von ihnen wahrgenommene – Option, ihre Tätigkeit weiterhin in der Form von Sportvereinen fortzusetzen.
- 3 Im Unterschied zu Sport-Aktiengesellschaften sind Sportvereine juristische Personen ohne Gewinnerzielungsabsicht, deren Einkünfte aufgrund dieses Umstands einem besonderen Steuersatz unterliegen. Dieser Steuersatz war bis 2016 niedriger als jener, der auf die Sport-Aktiengesellschaften entfiel.
- 4 Mit Schreiben vom 18. Dezember 2013 unterrichtete die Europäische Kommission das Königreich Spanien über ihren Beschluss, im Hinblick auf eine mutmaßliche steuerliche Vorzugsbehandlung der vier Profifußballvereine, einschließlich des Klägers, im Vergleich zu Sport-Aktiengesellschaften das Verfahren nach Art. 108 Abs. 2 AEUV zu eröffnen.
- 5 Im Lauf des förmlichen Prüfverfahrens gingen bei der Kommission schriftliche Stellungnahmen seitens des Königreichs Spanien und weiterer Beteiligter, einschließlich der Schriftsätze des Klägers, ein, die von der Kommission geprüft wurden.
- 6 Mit ihrem Beschluss (EU) 2016/2391 vom 4. Juli 2016 über die staatliche Beihilfe SA.29769 (2013/C) (ex 2013/NN) Spaniens zugunsten bestimmter Fußballvereine (Abl. 2016, L 357, S. 1, im Folgenden: angefochtener Beschluss) stellte die Kommission fest, dass das Königreich Spanien mit dem Gesetz 10/1990 rechtswidrig eine Beihilfe in Form einer Steuervergünstigung im Bereich der Körperschaftsteuer zugunsten des Klägers, des Club Atlético Osasuna, des Athletic Club und des Real Madrid Club de Fútbol unter Verstoß gegen Art. 108 Abs. 3 AEUV (Art. 1 des angefochtenen Beschlusses) eingeführt habe. Darüber hinaus stellte die Kommission fest, dass diese Regelung nicht mit dem Binnenmarkt vereinbar sei und gab daher dem Königreich Spanien, insbesondere unter dem Vorbehalt, dass es sich nicht eine *De-minimis*-Beihilfe handle (Art. 2), auf, diese Regelung aufzuheben (Art. 4 Abs. 4) und von den Empfängern die Differenz zwischen der gezahlten Körperschaftsteuer und der Körperschaftsteuer, die auf sie entfallen wäre, wenn sie die Rechtsform einer Sport-Aktiengesellschaft gehabt hätten, ab dem Steuerjahr 2000 (Art. 4 Abs. 1) zurückzufordern. Der angefochtene Beschluss verpflichtet seinen Adressaten schließlich, den Vorgaben seines verfügenden Teils hinsichtlich der Rückforderung der gewährten Beihilfe sofort in wirksamer Weise (Art. 5 Abs. 1) und hinsichtlich der Umsetzung des Beschlusses insgesamt innerhalb von vier Monaten nach seiner Bekanntgabe (Art. 5 Abs. 2) Folge zu leisten.

Verfahren und Anträge der Parteien

- 7 Mit Klageschrift, die am 7. Dezember 2016 bei der Kanzlei des Gerichts eingegangen ist, hat der Kläger die vorliegende Klage erhoben.
- 8 In der Klageschrift hat der Kläger zudem beim Gericht einen Antrag auf Vorlage eines Dokuments betreffend das Verfahren der Rückforderung der Beihilfe gestellt.
- 9 Die Kommission hat am 27. Februar 2017 die Klagebeantwortung bei der Kanzlei des Gerichts eingereicht.
- 10 Der Kläger hat am 19. April 2017 die Erwiderung bei der Kanzlei des Gerichts eingereicht.
- 11 Mit Beschluss vom 25. April 2017 hat der Präsident der Vierten Kammer des Gerichts das Königreich Spanien als Streithelfer zur Unterstützung der Anträge des Klägers zugelassen.
- 12 Die Kommission hat am 6. Juni 2017 die Gegenerwiderung bei der Kanzlei des Gerichts eingereicht.
- 13 Das Königreich Spanien hat am 6. Juli 2017 den Streithilfeschriftsatz bei der Kanzlei des Gerichts eingereicht.
- 14 Am 27. Juli und am 23. August 2017 haben die Kommission und der Kläger ihre Stellungnahmen zum Streithilfeschriftsatz eingereicht.
- 15 Mit Schreiben vom 3. September 2017 hat der Kläger mitgeteilt, dass er in der mündlichen Verhandlung gehört werden möchte.
- 16 Im Rahmen der in Art. 89 der Verfahrensordnung des Gerichts vorgesehenen prozessleitenden Maßnahmen hat das Gericht der Kommission und dem Königreich Spanien schriftliche Fragen gestellt, die von ihnen fristgerecht beantwortet worden sind.
- 17 In der mündlichen Verhandlung hat die Kommission darauf verzichtet, die Zulässigkeit der Klage zu bestreiten, was im Protokoll der mündlichen Verhandlung vermerkt worden ist.
- 18 Mit Schreiben vom 28. Juni 2018 hat der Kläger beantragt, bestimmte Angaben gegenüber der Öffentlichkeit nicht bekannt zu geben.
- 19 Mit Entscheidung vom 23. Juli 2018 hat der Präsident der Vierten Kammer des Gerichts das mündliche Verfahren für abgeschlossen erklärt.
- 20 Der Kläger beantragt,
 - den angefochtenen Beschluss für nichtig zu erklären;
 - hilfsweise, die Art. 4 und 5 des angefochtenen Beschlusses für nichtig zu erklären;
 - der Kommission die Kosten aufzuerlegen.
- 21 Die Kommission beantragt,
 - die Klage abzuweisen;
 - dem Kläger die Kosten aufzuerlegen.

- 22 Das Königreich Spanien beantragt,
- der Klage des Klägers stattzugeben und den angefochtenen Beschluss für nichtig zu erklären;
 - der Kommission die Kosten aufzuerlegen.

Rechtliche Würdigung

- 23 Zur Stützung seiner Klage macht der Kläger fünf Klagegründe geltend:
- erstens einen Verstoß gegen Art. 49 AEUV in Verbindung mit den Art. 107 und 108 AEUV sowie gegen Art. 16 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union, da die Kommission gegen ihre Pflicht verstoßen habe, in den Verfahren über staatliche Beihilfen Verstöße gegen die anderen Bestimmungen des Vertrags zu berücksichtigen;
 - zweitens im Wesentlichen einen Verstoß gegen Art. 107 Abs. 1 AEUV wegen zum einen eines Beurteilungsfehlers der Kommission hinsichtlich des Vorliegens eines Vorteils und zum anderen einer Verletzung des Grundsatzes der ordnungsgemäßen Verwaltung bei der Prüfung des Vorliegens dieses Vorteils;
 - drittens eine Verletzung der Grundsätze des Vertrauensschutzes und der Rechtssicherheit;
 - viertens einen Verstoß gegen Art. 107 Abs. 1 AEUV, weil die in Rede stehende Maßnahme aufgrund der inneren Logik des Steuersystems gerechtfertigt sei;
 - fünftens einen Verstoß gegen Art. 108 Abs. 1 AEUV und die Art. 21 bis 23 der Verordnung (EU) 2015/1589 des Rates vom 13. Juli 2015 über besondere Vorschriften für die Anwendung von Artikel 108 [AEUV] (ABl. 2015, L 248, S. 9), soweit die Kommission das für bestehende Beihilfen vorgesehene Verfahren nicht beachtet habe.

Zum Antrag auf Vorlage eines Dokuments

- 24 In der mündlichen Verhandlung hat der Kläger in Beantwortung einer Frage des Gerichts darauf hingewiesen, dass das Dokument, dessen Vorlage er beantragt habe (vgl. oben, Rn. 8), nicht mehr vorhanden sei, was vom Königreich Spanien bestätigt worden ist. Daher ist es nicht mehr erforderlich, über diesen Antrag auf Erlass einer prozessleitenden Maßnahme zu entscheiden.

Zum ersten Klagegrund, mit dem ein Verstoß gegen Art. 49 AEUV in Verbindung mit den Art. 107 und 108 AEUV sowie Art. 16 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union geltend gemacht wird

- 25 Der Kläger trägt vor, die Kommission habe dadurch, dass sie den besonderen Umstand, dass das Gesetz 10/1990, das Gegenstand des angefochtenen Beschlusses sei, im Widerspruch zu Art. 49 AEUV stehe, soweit es zu Unrecht den Profisportvereinen eine bestimmte Rechtsform auferlege, nicht beachtet habe, gegen ihre Verpflichtung verstoßen, in dem in Rede stehenden Verfahren Verstöße gegen andere Bestimmungen des Vertrags zu berücksichtigen. Das Gesetz 10/1990 beschränke die freie Wahl der Rechtsform und damit die Niederlassungsfreiheit, was von der Kommission nicht berücksichtigt worden sei.
- 26 Die Kommission wendet sich gegen das Vorbringen des Klägers.

- 27 Mit dem von ihm vorgebrachten Klagegrund macht der Kläger im Wesentlichen geltend, die Kommission hätte feststellen müssen, dass die den Profisportvereinen auferlegte Pflicht, sich in eine Sport-Aktiengesellschaft umzuwandeln, gegen Art. 49 AEUV verstoße. Diese Feststellung hätte die Kommission jedoch dazu veranlasst, eine Beendigung des vorliegenden Verfahrens zugunsten der Anwendung von Art. 49 AEUV allein auf die staatliche Maßnahme, die die Profisportvereine verpflichtete, sich in Sport-Aktiengesellschaften umzuwandeln, vorzuziehen. Im Übrigen ist festzustellen, dass sich der Kläger auf einen Verstoß gegen Art. 16 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union über die unternehmerische Freiheit beruft, ohne eigenständige und von den Ausführungen zu den Art. 49, 107 und 108 AEUV unabhängige Argumente vorzubringen.
- 28 Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass die Kommission bei der Entscheidung über die Erhebung einer Vertragsverletzungsklage über ein Ermessen verfügt, das das Recht Einzelner ausschließt, von ihr zu verlangen, in einem bestimmten Sinne Stellung zu nehmen (vgl. Beschluss vom 24. November 2016, Petraitis/Kommission, C-137/16 P, nicht veröffentlicht, EU:C:2016:904, Rn. 22 und die dort angeführte Rechtsprechung). Die verfahrenstechnischen Entscheidungen der Kommission im vorliegenden Fall, nämlich die Anwendung der Art. 107 und 108 AEUV anstatt jener von Art. 49 AEUV anzustreben, sind somit der Kontrolle durch das Gericht entzogen.
- 29 Nach ständiger Rechtsprechung räumt zwar das in den Art. 107 und 108 AEUV vorgesehene Verfahren der Kommission einen Beurteilungsspielraum bei der Entscheidung über die Vereinbarkeit einer staatlichen Beihilferegulierung mit den Anforderungen des Binnenmarktes ein, es darf jedoch, wie sich aus Sinn und Zweck des Vertrags ergibt, niemals zu einem Ergebnis führen, das zu den besonderen Vorschriften dieses Vertrags im Widerspruch steht (vgl. Urteil vom 9. September 2010, British Aggregates u. a./Kommission, T-359/04, EU:T:2010:366, Rn. 91 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 30 Diese Verpflichtung der Kommission gilt ganz besonders dann, wenn, wie im vorliegenden Fall mit Art. 49 AEUV, der die Niederlassungsfreiheit und damit den freien Wettbewerb zwischen den Wirtschaftsteilnehmern eines Mitgliedstaats, die in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassen sind, und den Wirtschaftsteilnehmern dieses anderen Mitgliedstaats wahren soll, mit diesen anderen Vorschriften ebenfalls das Ziel eines unverfälschten Wettbewerbs innerhalb des Binnenmarkts verfolgt wird. Trifft die Kommission nämlich eine Entscheidung über die Vereinbarkeit einer Beihilfe mit dem Binnenmarkt, so darf sie über die von einzelnen Wirtschaftsteilnehmern ausgehende Gefahr einer Beeinträchtigung des Wettbewerbs innerhalb des Binnenmarktes nicht hinwegsehen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 13. Mai 2015, Niki Luftfahrt/Kommission, T-511/09, EU:T:2015:284, Rn. 215).
- 31 Es ist jedoch anzumerken, dass der Kläger im vorliegenden Fall nicht geltend macht, dass das Ergebnis des Verfahrens im Rahmen der Prüfung der Binnenmarktvereinbarkeit der Beihilfavorschriften dem Grundsatz der in Art. 49 AEUV verankerten Niederlassungsfreiheit widerspreche. Vielmehr beanstandet er, dass die Kommission nicht geprüft habe, ob das Gesetz 10/1990, das seiner Auffassung nach gegen die Art. 107 und 108 AEUV verstößt, indem es eine Ausnahmeregelung zugunsten der vier Berufsfußballvereine vorsehe, außerdem im Widerspruch zu Art. 49 AEUV stehe, indem es die Regelung einführe, dass sich die spanischen Profisportvereine in Sportaktiengesellschaften umwandeln müssen.
- 32 Insoweit ist festzustellen, dass die Kommission zwar nach der oben in den Rn. 29 und 30 dargestellten Rechtsprechung verpflichtet ist, eine staatliche Beihilfe, die wegen bestimmter Modalitäten gegen andere Bestimmungen des Vertrags verstößt, nicht für mit dem Binnenmarkt vereinbar zu erklären (vgl. Urteil vom 9. September 2010, British Aggregates u. a./Kommission, T-359/04, EU:T:2010:366, Rn. 92 und die dort angeführte Rechtsprechung), dieser danach jedoch nicht die Prüfung obliegt, ob ein solcher Verstoß im Übrigen vorliegt, wenn sie bereits die in Rede stehende Maßnahme als eine rechtswidrige und mit dem Binnenmarkt unvereinbare staatliche Beihilfe qualifiziert.

- 33 Denn die Verpflichtung zur Berücksichtigung des Verstoßes gegen andere Bestimmungen des Vertrags im Rahmen eines Verfahrens im Bereich staatlicher Beihilfen ist vor dem Hintergrund des Erfordernisses zu sehen, dass das Verfahren nicht zu einem Ergebnis führen darf, das im Widerspruch zu den genannten Bestimmungen des Vertrags steht, indem es sich nachteilig auf den Binnenmarkt auswirkt (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 3. Dezember 2014, *Castelnou Energía/Kommission*, T-57/11, EU:T:2014:1021, Rn. 189) und indem es im Kontext eines Verstoßes gegen Art. 49 AEUV das Risiko einer Beeinträchtigung des Wettbewerbs seitens bestimmter Wirtschaftsteilnehmer beinhaltet.
- 34 Außerdem ist entschieden worden, dass der Umstand, dass eine Maßnahme wie jene, mit der in Spanien ansässige Profisportvereine verpflichtet werden, sich in Sport-Aktiengesellschaften umzuwandeln, gegebenenfalls im Widerspruch zu anderen unionsrechtlichen Bestimmungen als den Art. 107 und 108 AEUV steht, es nicht erlaubt, die Befreiung von dieser Maßnahme, in deren Genuss bestimmte Unternehmen kommen, von der Qualifikation als „staatliche Beihilfe“ auszunehmen, solange die fragliche Maßnahme Wirkungen gegenüber anderen Unternehmen entfaltet und weder aufgehoben noch für rechtswidrig und somit unanwendbar erklärt worden ist (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 3. März 2005, *Heiser*, C-172/03, EU:C:2005:130, Rn. 38, und vom 21. Dezember 2016, *Kommission/Aer Lingus und Ryanair Designated Activity*, C-164/15 P und C-165/15 P, EU:C:2016:990, Rn. 69).
- 35 Daraus folgt, dass die Kommission nicht befugt ist, im Rahmen eines Verfahrens im Bereich der staatlichen Beihilfen das Vorliegen eines eigenständigen Verstoßes gegen Art. 49 AEUV festzustellen und daraus die rechtlichen Folgen abzuleiten, außer in dem von der oben in den Rn. 29 und 30 angeführten Rechtsprechung erfassten eng umgrenzten Fall, in dem sich die Unvereinbarkeit der fraglichen Beihilfemaßnahme mit dem Binnenmarkt aus einem Verstoß gegen Art. 49 AEUV ergibt (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 19. September 2000, *Deutschland/Kommission*, C-156/98, EU:C:2000:467, Rn. 76).
- 36 Aus dem Vorstehenden ergibt sich, dass der vorliegende Klagegrund auf einer unzutreffenden Vorstellung des Klägers von der Tragweite der Verpflichtung beruht, im Rahmen eines Verfahrens über staatliche Beihilfen gegebenenfalls die Verletzung anderer Bestimmungen des AEU-Vertrags zu berücksichtigen.
- 37 Da die Kommission nicht verpflichtet ist, im Rahmen des Verfahrens, das zu dem angefochtenen Beschluss geführt hat, das Vorliegen eines möglichen Verstoßes gegen Art. 49 AEUV zu prüfen, da der angefochtene Beschluss die betreffende Maßnahme bereits als rechtswidrige und mit dem Binnenmarkt unvereinbare staatliche Beihilfe einstuft, ist der vorliegende Klagegrund als unbegründet zurückzuweisen.

Zum zweiten Klagegrund, mit dem im Wesentlichen ein Verstoß gegen Art. 107 Abs. 1 AEUV wegen zum einen eines Beurteilungsfehlers der Kommission hinsichtlich des Vorliegens eines Vorteils und zum anderen einer Verletzung des Grundsatzes der ordnungsgemäßen Verwaltung im Rahmen der Prüfung des Vorliegens dieses Vorteils geltend gemacht wird

- 38 Der Kläger, unterstützt durch das Königreich Spanien, ist der Auffassung, dass die Kommission einen formalen Vergleich der auf Aktiengesellschaften einerseits und auf Einrichtungen ohne Gewinnerzielungsabsicht andererseits anwendbaren Steuersätze vorgenommen habe, ohne dabei die Tragweite der verschiedenen steuerlichen Abzüge zu prüfen, die die Aktiengesellschaften einerseits und die genannten Einrichtungen andererseits vornehmen könnten. Somit habe sie nicht geprüft, ob für den Zeitraum der Jahre 1995 bis 2016 der Steuersatz für die vier in Rede stehenden Fußballvereine günstiger gewesen sei oder nicht. Die Kommission habe damit gegen ihre Verpflichtung verstoßen, eine vollständige und unparteiische Würdigung aller relevanten Gesichtspunkte vorzunehmen, und die kumulierten Folgen des in Rede stehenden staatlichen Eingriffs und damit seine tatsächlichen

Wirkungen nicht berücksichtigt. Die Kommission hätte außerdem aktiv, auch mittels Informationsersuchen, die belastenden und entlastenden Umstände untersuchen müssen. Eine vergleichende Untersuchung der kumulativen Auswirkungen des Steuersatzes und der maßgeblichen Abzüge ergäbe, dass sich die in Rede stehende Regelung, verglichen mit den auf die Aktiengesellschaften anwendbaren Rechtsvorschriften, in Wirklichkeit ungünstig auf den Kläger ausgewirkt habe. Über den Fall des Klägers hinaus habe das spanische Steuersystem in seiner Gesamtheit zum Ziel, die Unterschiede zwischen den Steuersätzen für Aktiengesellschaften und jenen für Einrichtungen ohne Gewinnerzielungsabsicht zu neutralisieren. Das Königreich Spanien fügt hinzu, dass die streitige Maßnahme ausschließlich darauf abziele, einen Rahmen zur Konsolidierung der Situation von Profifußballvereinen zu schaffen.

- 39 Der Kläger trägt im Rahmen dieses Klagegrundes außerdem vor, dass der angefochtene Beschluss wegen des Nichtvorliegens einer Wettbewerbsverzerrung gegen Art. 107 Abs. 1 AEUV verstoßen habe.
- 40 Der Kläger macht schließlich geltend, dass der angefochtene Beschluss gegen den Grundsatz der Unschuldsvermutung verstoße.
- 41 Nach Auffassung der Kommission ist der vorliegende Klagegrund zurückzuweisen, da sie die Anforderungen der Rechtsprechung zu Beihilferegulungen erfüllt habe, wobei die Beurteilung der individuell gewährten Beihilfe erst im Stadium der Rückforderung erfolgt sei. Sie stellt ferner fest, dass das Argument, sie habe nur einen Vergleich der maßgeblichen Steuersätze vorgenommen, ohne dabei die effektiven Steuersätze zu berücksichtigen, einer tatsächlichen Grundlage entbehre. Der Vergleich der effektiven Steuersätze auf der Grundlage der von den spanischen Behörden während des Verwaltungsverfahrens übermittelten Daten lasse den Schluss auf das Vorliegen eines Vorteils zu. Sie fügt hinzu, dass die in Rede stehende Maßnahme keinen automatischen Mechanismus zur Beseitigung dieses Vorteils vorsehe. Insoweit gehe die Berufung des Klägers auf zusätzliche steuerliche Abzüge bei der für Sportaktiengesellschaften geltenden Regelung, die sich aus einer möglichen Reinvestition der Gewinne in den Erwerb neuer Spieler ergeben hätten, ins Leere, da sie auf hypothetischen Annahmen beruhe. Allgemein betrachtet liege der angeblichen Neutralisierung der sich aus dem Mechanismus der Abzüge aufgrund der Reinvestitionen ergebenden Unterschiede in den Steuersätzen der Aktiengesellschaften und jenen der Einrichtungen ohne Gewinnerzielungsabsicht eine vereinfachte und möglicherweise unzutreffende Berechnung seitens des Klägers zugrunde, die darüber hinaus die anderen Unterschiede zwischen den Vorschriften, die für den effektiven Steuersatz bestimmend seien, nicht berücksichtige. Was die Rüge der Verletzung der Verpflichtung zur sorgfältigen und unparteiischen Prüfung anbelangt, trägt die Kommission vor, dass diese sachlich unzutreffend sei und dass der Kläger jedenfalls im Verwaltungsverfahren nicht vorgetragen habe, dass die unterschiedlichen Steuersätze durch die unterschiedlichen Obergrenzen der Abzüge für Reinvestitionen ausgeglichen würden.
- 42 Nach ständiger Rechtsprechung ist der Begriff „staatliche Beihilfe“, wie er im Vertrag definiert ist, ein Rechtsbegriff, der anhand objektiver Kriterien auszulegen ist. Deshalb hat der Unionsrichter die Frage, ob eine Maßnahme in den Anwendungsbereich von Art. 107 Abs. 1 AEUV fällt, grundsätzlich unter Berücksichtigung der konkreten Umstände des bei ihm anhängigen Rechtsstreits und des technischen oder komplexen Charakters der von der Kommission vorgenommenen Beurteilungen umfassend zu prüfen (vgl. Urteil vom 4. September 2014, SNCM und Frankreich/Corsica Ferries France, C-533/12 P und C-536/12 P, EU:C:2014:2142, Rn. 15 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 43 Gleiches gilt für die Frage, ob eine Maßnahme einem Unternehmen einen Vorteil gewährt.

- 44 Es ist daran zu erinnern, dass als Beihilfen alle Maßnahmen gelten, die die Unternehmen, in welcher Form auch immer, mittelbar oder unmittelbar begünstigen können oder die als ein wirtschaftlicher Vorteil anzusehen sind, den das begünstigte Unternehmen unter normalen Marktbedingungen nicht erhalten hätte (vgl. Urteil vom 16. April 2015, Trapeza Eurobank Ergasias, C-690/13, EU:C:2015:235, Rn. 20 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 45 Der Begriff der Beihilfe umfasst nicht nur positive Leistungen wie Subventionen, sondern auch Maßnahmen, die in verschiedener Form die Belastungen vermindern, die ein Unternehmen normalerweise zu tragen hat, und die somit zwar keine Subventionen im strengen Sinne des Wortes darstellen, diesen aber nach Art und Wirkung gleichstehen (Urteile vom 19. Mai 1999, Italien/Kommission, C-6/97, EU:C:1999:251, Rn. 15, vom 21. März 2013, Kommission/Buczek Automotive, C-405/11 P, nicht veröffentlicht, EU:C:2013:186, Rn. 30, und vom 20. September 2017, Kommission/Frucona Košice, C-300/16 P, EU:C:2017:706, Rn. 20).
- 46 Insoweit ist festzustellen, dass eine Maßnahme, mit der die staatlichen Stellen bestimmten Unternehmen eine Abgabenbefreiung gewähren, die zwar nicht mit der Übertragung staatlicher Mittel verbunden ist, aber die Begünstigten finanziell besser stellt als die übrigen Abgabepflichtigen, eine staatliche Beihilfe im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV ist (vgl. Urteile vom 15. März 1994, Banco Exterior de España, C-387/92, EU:C:1994:100, Rn. 14, und vom 9. Oktober 2014, Ministerio de Defensa und Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, Rn. 23).
- 47 Es ist ferner darauf hinzuweisen, dass die staatlichen Maßnahmen unterschiedliche Formen annehmen und nach ihren Wirkungen zu untersuchen sind. Wenn also eine staatliche Maßnahme zu unterschiedlichen Folgen für die Begünstigten führt, muss die Kommission bei der Prüfung, ob ein möglicher Vorteil vorliegt, die kumulative Wirkung dieser Folgen berücksichtigen (Urteil vom 13. September 2013, Poste Italiane/Kommission, T-525/08, nicht veröffentlicht, EU:T:2013:481, Rn. 61). Denn die Kommission ist verpflichtet, die komplexen Maßnahmen insgesamt in Betracht zu ziehen, um festzustellen, ob diese einen wirtschaftlichen Vorteil verschaffen, den die begünstigten Unternehmen unter normalen Marktbedingungen nicht erhalten hätten (Urteil vom 30. November 2009, Frankreich und France Télécom/Kommission, T-427/04 und T-17/05, EU:T:2009:474, Rn. 199).
- 48 So verhält es sich auch bei der Prüfung einer Beihilferegelung. Insoweit gilt, dass, auch wenn sich die Kommission im Fall einer Beihilferegelung darauf beschränken kann, deren allgemeine und abstrakte Merkmale zu untersuchen, ohne dass sie verpflichtet wäre, jeden einzelnen Anwendungsfall zu prüfen, um festzustellen, ob sie nach diesen Merkmalen Beihilfeelemente enthält (Urteil vom 15. Dezember 2005, Unicredito Italiano, C-148/04, EU:C:2005:774, Rn. 67), sich diese Prüfung jedoch auf die verschiedenen, für die Begünstigten teils günstigen, teils ungünstigen Folgen der fraglichen Regelung beziehen muss, wenn der nicht eindeutige Charakter des angeblichen Vorteils aus den Merkmalen der Regelung selbst folgt.
- 49 Im Übrigen muss die Kommission ebenfalls nach ständiger Rechtsprechung im Interesse einer ordnungsgemäßen Anwendung der grundlegenden Vorschriften des Vertrags über staatliche Beihilfen die Prüfung der beanstandeten Maßnahmen sorgfältig und unparteiisch führen, damit sie bei Erlass einer endgültigen Entscheidung, in der das Vorliegen und gegebenenfalls die Unvereinbarkeit oder Rechtswidrigkeit der Beihilfe festgestellt wird, insoweit über möglichst vollständige und verlässliche Informationen verfügt (vgl. Urteil vom 3. April 2014, Frankreich/Kommission, C-559/12 P, EU:C:2014:217, Rn. 63 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 50 Außerdem ist klarzustellen, dass die Rechtmäßigkeit einer Entscheidung der Kommission im Bereich der staatlichen Beihilfen anhand der Informationen zu beurteilen ist, über die die Kommission beim Erlass der Entscheidung verfügen konnte (Urteile vom 14. September 2004, Spanien/Kommission, C-276/02, EU:C:2004:521, Rn. 31, und vom 2. September 2010, Kommission/Scott, C-290/07 P, EU:C:2010:480, Rn. 91; vgl. auch in diesem Sinne Urteil vom 10. Juli 1986, Belgien/Kommission, 234/84, EU:C:1986:302, Rn. 16).

- 51 Im Licht der soeben dargestellten Grundsätze ist nun der vorliegende Klagegrund zu prüfen, ohne dass zwischen dem Teil, mit dem ein Beurteilungsfehler gerügt wird, und dem Teil, mit dem eine Verletzung des Grundsatzes der ordnungsgemäßen Verwaltung geltend gemacht wird, unterschieden werden muss.
- 52 Im vorliegenden Fall ist zunächst festzustellen, dass sich die in dem angefochtenen Beschluss vorgesehene Maßnahme aus der Kombination der Anwendung einer bereits vor Inkrafttreten des Gesetzes 10/1990 bestehenden steuerlichen Sonderbehandlung von Einrichtungen ohne Gewinnerzielungsabsicht und einer Beschränkung der Möglichkeit, diese Rechtsform zu wählen, auf bestimmte Profifußballvereine, die in den Anwendungsbereich der mit dem Gesetz 10/1990 eingeführten Ausnahmeregelung fallen, ergibt. Das Gesetz 10/1990, das diese vorteilhafte Rechtsform der Einrichtung ohne Gewinnerzielungsabsicht und die damit verbundene steuerliche Regelung den vier von der Ausnahmeregelung erfassten Fußballvereinen vorbehält, enthält selbst keine Bestimmung steuerlicher Art und lässt damit den Inhalt der von unterschiedlichen Gesetzen bestimmten steuerlichen Regelung der Einrichtungen ohne Gewinnerzielungsabsicht unberührt. Daraus folgt, dass sich die in Rede stehende Maßnahme im Sektor des spanischen Profisports auf eine Einengung des persönlichen Anwendungsbereichs der Steuervorschriften für Einrichtungen ohne Gewinnerzielungsabsicht beschränkt.
- 53 In diesem Kontext sind insbesondere bei der Prüfung der Frage, ob diese Maßnahme einen Vorteil verschaffen kann, die verschiedenen Komponenten der Steuerregelung für Einrichtungen ohne Gewinnerzielungsabsicht zusammen zu beurteilen, da sie ein einheitliches Ganzes bilden, das durch das Gesetz 10/1990 mittelbar lediglich in Bezug auf den persönlichen Geltungsbereich geändert wurde.
- 54 Daher ist zu prüfen, ob die Kommission in dem angefochtenen Beschluss in rechtlich hinreichender Weise dargelegt hat, dass die steuerliche Behandlung von Einrichtungen ohne Gewinnerzielungsabsicht in ihrer Gesamtheit geeignet war, die von ihr Begünstigten in eine Lage zu versetzen, die günstiger war als jene, in der sie sich befunden hätten, wenn sie als Sport-Aktiengesellschaften hätten agieren müssen.
- 55 In dem angefochtenen Beschluss wird auf das Vorliegen eines Unterschieds zwischen den Steuersätzen, denen die Einrichtungen ohne Gewinnerzielungsabsicht unterliegen, und den Steuersätzen, die auf Sport-Aktiengesellschaften entfallen, hingewiesen. Dieser Beschluss enthält in den Erwägungsgründen 8 und 34 die Feststellung, dass die Steuersätze bereits seit dem Zeitpunkt des Erlasses der in Rede stehenden Maßnahme im Jahr 1990 unterschiedlich gewesen seien und bis zum Jahr 2015 fortgedauert hätten, bis durch die Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades (Gesetz 27/2014 über die Körperschaftsteuer) vom 27. November 2014 (BOE Nr. 288 vom 28. November 2014, S. 96939) diese Unterschiede mit Wirkung ab 2016 aufgehoben worden seien. Dieser Steuersatz, der für Einrichtungen ohne Gewinnerzielungsabsicht in Höhe von 25 % beibehalten worden sei, habe für die Sport-Aktiengesellschaften bis 2006 35 %, im Jahr 2007 32,5 %, im Jahr 2008 30 % und dann im Jahr 2015 28 % betragen. Auch wenn sich die maßgeblichen Steuersätze in der historischen Provinz Bizkaia (Spanien) und in Navarra (Spanien), wo zwei der vier von dem angefochtenen Beschluss erfassten Vereine ansässig sind, unterscheiden (42. Erwägungsgrund), sind sie auch niedriger, wenn es sich bei dem steuerpflichtigen Verein um eine Einrichtung ohne Gewinnerzielungsabsicht handelt. Es trifft also zu, dass auf die vier von der streitigen Regelung begünstigten Vereine im dem betreffenden Zeitraum ein nominaler Steuersatz angewendet wurde, der sie gegenüber den in der Form von Sport-Aktiengesellschaften tätigen Vereinen bevorteilte.
- 56 Allerdings kann, wie bereits oben in den Rn. 53 und 54 ausgeführt, angesichts der Art der streitigen Maßnahme die Prüfung des sich aus der steuerlichen Vorzugsbehandlung ergebenden Vorteils nicht von der Untersuchung der anderen Komponenten der Steuervorschriften für Einrichtungen ohne Gewinnerzielungsabsicht getrennt werden.

- 57 Insbesondere in Bezug auf den steuerlichen Abzug für die Wiederanlage außerordentlicher Gewinne weist Real Madrid Club de Fútbol, wie im 68. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses erwähnt, darauf hin, dass dieser für Sport-Aktiengesellschaften höher gewesen sei als für Einrichtungen ohne Gewinnerzielungsabsicht. Während bei einer Sport-Aktiengesellschaft ein Höchstanteil von 12 % der reinvestierten außerordentlichen Gewinne abzugsfähig sei, sei diese Höchstgrenze bei Einrichtungen ohne Gewinnerzielungsabsicht auf 7 % festgesetzt. Diese Steuersätze seien mehrfach geändert worden, während in dem angefochtenen Beschluss lediglich die letzten maßgeblichen Steuersätze genannt würden. Real Madrid Club de Fútbol machte als in das Verwaltungsverfahren einbezogene Partei geltend (Erwägungsgründe 26 und 27 des angefochtenen Beschlusses), dass dieser Abzug je nach den Umständen sehr hoch sein könne, womit insbesondere verständlich werde, dass im Zeitraum von 2000 und 2013 die auf Einrichtungen ohne Gewinnerzielungsabsicht angewendete Steuerregelung für den Verein „viel ungünstiger“ als die steuerliche Regelung für Sport-Aktiengesellschaften gewesen sei. Dieser Verfahrensbeteiligte stützte sich dabei auf ein von seinen Steuerberatern erstelltes Gutachten. Insoweit ist festzustellen, dass das erstmals in der mündlichen Verhandlung geäußerte Vorbringen der Kommission, dass Real Madrid Club de Fútbol während der meisten der in Rede stehenden Steuerjahre aus der streitigen Beihilferegulierung einen Vorteil gezogen habe, nicht untermauert wird und jedenfalls in dem angefochtenen Beschluss nicht enthalten ist.
- 58 Nach dem angefochtenen Beschluss ist es jedoch ausgeschlossen, dass der relative Vorteil aus der für Sport-Aktiengesellschaften geltenden höheren Obergrenze für Steuerabzüge den ermäßigten Steuersatz für Einrichtungen ohne Gewinnerzielungsabsicht ausgleichen kann, zum einen, da nicht nachgewiesen sei, dass dieses System der Steuerabzüge „grundsätzlich und auf lange Sicht günstiger ist“, und zum anderen, da die Steuergutschriften „nur unter bestimmten Bedingungen gewährt [werden], die nicht kontinuierlich angewendet werden“ (68. Erwägungsgrund).
- 59 Allerdings konnte die Kommission, der die Beweislast für das Vorliegen eines sich aus den steuerlichen Vorschriften für Einrichtungen ohne Gewinnerzielungsabsicht ergebenden Vorteils, dessen Beurteilung im vorliegenden Fall nicht losgelöst von den verschiedenen weiteren Komponenten der Regelung erfolgen konnte, oblag, nicht auf das Vorliegen eines solchen Vorteils schließen, ohne darzulegen, dass die Obergrenze der steuerlichen Abzüge in einer für Einrichtungen ohne Gewinnerzielungsabsicht weniger günstigen Höhe als für Sport-Aktiengesellschaften den Vorteil aus dem niedrigeren nominalen Steuersatz nicht ausgleichen konnte (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 25. Juni 1970, Frankreich/Kommission, 47/69, EU:C:1970:60, Rn. 7, und vom 8. Dezember 2011, France Télécom/Kommission, C-81/10 P, EU:C:2011:811, Rn. 43). Insoweit war es ihr möglich, in den Grenzen ihrer Ermittlungspflichten im Rahmen des Verwaltungsverfahrens die Informationen anzufordern, die für die in diesem Zusammenhang vorzunehmende Beurteilung offenkundig relevant waren (Urteil vom 20. September 2017, Kommission/Frucona Košice, C-300/16 P, EU:C:2017:706, Rn. 71).
- 60 Im vorliegenden Fall kann die bloße Feststellung der Konditionalität des Vorteils des Steuerabzugs nicht ausreichen, um den in der vorstehenden Randnummer genannten Anforderungen nachzukommen. Zum einen kann schon ein steuerlicher Abzug als solcher eine Beihilfe darstellen (Urteil vom 15. Juli 2004, Spanien/Kommission, C-501/00, EU:C:2004:438, Rn. 120), so dass eine Differenz bei den Obergrenzen für steuerliche Abzüge ein Beihilfeelement enthalten kann, was es rechtfertigt, diesen Umstand trotz seiner Konditionalität im Rahmen der Prüfung des Vorliegens eines sich aus der steuerlichen Regelung ergebenden Vorteils zu berücksichtigen. Zum anderen gilt diese Feststellung auch für die Verwirklichung von Vorteilen, auch wenn die Realisierung von Investitionen, die die Begünstigung durch den steuerlichen Abzug begründen, nicht zwingend ein Umstand ist, der sich „kontinuierlich“ wiederholen kann. Es genügt beispielhaft der Hinweis, dass die durch das Gesetz 10/1990 vorgesehene und von der Erzielung eines positiven Ergebnisses in den dem Erlass des Gesetzes vorangehenden Geschäftsjahren abhängige Ausnahme von der Pflicht zur Umwandlung in Sport-Aktiengesellschaften nur vier Vereine des gesamten Berufssportbereichs betraf. Da insbesondere die Möglichkeiten einer Verschiebung der steuerlichen Abzüge nicht geprüft wurden, fehlt es an einer

Berücksichtigung der etwaigen zeitlichen Nivellierung der Wirkungen dieses steuerlichen Mechanismus, der den in dem angefochtenen Beschluss angeführten angeblich fehlenden „kontinuierlichen“ Charakter ausgleichen könnte. Daher lassen es die im 68. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses angeführten Gesichtspunkte nicht zu, auszuschließen, dass die geringeren steuerlichen Abzugsmöglichkeiten bei der Regelung von Einrichtungen mit fehlender Gewinnerzielungsabsicht den Vorteil aus dem geringeren nominalen Steuersatz ausgleichen können.

- 61 Die angefochtene Entscheidung stützt sich ferner auf ein vom Königreich Spanien im Verwaltungsverfahren vorgelegtes Gutachten, dessen Erhebungen im 35. Erwägungsgrund wiedergegeben sind, und aus dem hervorgeht, dass im Zeitraum von 2008 bis 2011, mit Ausnahme von 2010, der effektive Steuersatz für die Einrichtungen, die nach den allgemeinen Regelungen besteuert wurden, höher war als jener, der für Einrichtungen ohne Gewinnerzielungsabsicht galt. Die Kommission schließt daraus im 70. Erwägungsgrund, dass selbst unter Berücksichtigung der unterschiedlichen steuerlichen Abzugsmöglichkeiten, „die effektive Besteuerung der [von der streitigen Regelung begünstigten] vier Sportvereine tendenziell niedriger [ist] als die normale Besteuerung von [Sport-Aktiengesellschaften]“. Diese Feststellung schließt sich an eine ähnliche Feststellung im 67. Erwägungsgrund an, wonach ausgehend von den vom Königreich Spanien vorgelegten Zahlen „die tatsächliche Besteuerung der als Einrichtungen ohne Gewinnerzielungsabsicht eingestuften Profifußballvereine ... in den meisten Jahren niedriger war als bei den vergleichbaren Clubs, die dem allgemeinen Steuersystem unterlagen“.
- 62 Wie der Kläger und das Königreich Spanien ausführen, können die vorgelegten Zahlen die vorstehende Schlussfolgerung nicht untermauern, da sich diese auf aggregierte, alle Sektoren und Wirtschaftsteilnehmer erfassende Daten stützen, während sich die Feststellungen der Kommission in der angefochtenen Entscheidung auf den effektiven Steuersatz der vier begünstigten Vereine im Vergleich zu jenem der Sport-Aktiengesellschaften beziehen. Ferner betreffen diese Daten die vier Jahre von 2008 bis 2011, während sich der von der streitigen Regelung betroffene Zeitraum von 1990 bis 2015 erstreckt und der nicht verjährte, von der Rückforderungsanordnung erfasste Zeitraum ab dem Steuerjahr 2000 läuft (93. Erwägungsgrund). Die Kommission konnte daher auf der Grundlage des vom Königreich Spanien mitgeteilten Gutachtens auch nicht die Feststellung treffen, dass „die tatsächliche Besteuerung der als Einrichtungen ohne Gewinnerzielungsabsicht eingestuften Profifußballvereine ... in den meisten Jahren niedriger war als bei den vergleichbaren Clubs, die dem allgemeinen Steuersystem unterlagen“ (67. Erwägungsgrund). Daraus folgt, dass die Kommission bei der Würdigung des Sachverhalts einen Fehler begangen hat.
- 63 Es bleibt zu prüfen, ob die Kommission, wie sie geltend macht, trotz dieses Fehlers berechtigt war, sich im Hinblick auf ihre Feststellung, dass ein Vorteil gegeben sei, allein auf die vom Königreich Spanien vorgelegten Daten zu stützen.
- 64 Wie oben in Rn. 46 ausgeführt, setzt die Einstufung einer steuerlichen Behandlung als vorteilhaft voraus, dass diese die Begünstigten finanziell besser stellt als die übrigen Abgabepflichtigen. In Anbetracht der Art und des Maßstabs der streitigen Maßnahme setzt dies im vorliegenden Fall voraus, dass die steuerliche Regelung von Einrichtungen ohne Gewinnerzielungsabsicht die vier begünstigten Vereine gegenüber vergleichbaren, der allgemeinen Besteuerung unterliegenden Einrichtungen begünstigen kann (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 11. Juni 2009, ACEA/Kommission, T-297/02, EU:T:2009:189, Rn. 64).
- 65 Selbst wenn man annimmt, dass die in dem vom Königreich Spanien vorgelegten Gutachten enthaltenen und im 35. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses wiedergegebenen Daten die Feststellung stützen können, dass die steuerliche Behandlung von Einrichtungen ohne Gewinnerzielungsabsicht im Allgemeinen vorteilhaft ist, so müssen diese Daten im Zusammenhang mit den oben in Rn. 57 wiedergegebenen tatsächlichen Umständen gesehen werden, die der Kommission ebenfalls im Verwaltungsverfahren mitgeteilt wurden. Aus ihnen ergibt sich nämlich, dass einer der vier begünstigten Vereine darauf hinwies, dass die Vorschriften für Einrichtungen ohne

Gewinnerzielungsabsicht im Zeitraum von Juli 2000 bis Juni 2013 für sie ungünstiger gewesen seien als die allgemeinen Vorschriften, ohne dass die Kommission dem widersprochen hat. Diese von der Kommission als „bestimmte[r] Zeitraum“ (68. Erwägungsgrund) bezeichnete Periode umfasst tatsächlich alle nicht verjährten und zum Zeitpunkt der Erstellung des von den Steuerberatern des in Rede stehenden Vereins erarbeiteten Gutachtens abgeschlossenen Steuerjahre, wie die Kommission in Beantwortung einer schriftlichen Frage des Gerichts bestätigt hat. Dieser Verein führte ferner in Übereinstimmung mit den Feststellungen des Klägers in seinen Schriftsätzen aus, dass die steuerlichen Abzüge in dem betreffenden Sektor insbesondere im Hinblick auf die Praxis der Spielertransfers von großer Bedeutung sein könnten. Insoweit ist der von der Kommission erstmals in der mündlichen Verhandlung vertretene Standpunkt, womit sie die Rechtmäßigkeit der Praxis von Spielertransfers im Profifußball in Frage stellt, nicht untermauert und jedenfalls in dem angefochtenen Beschluss nicht wiedergegeben.

- 66 Daraus folgt, dass der Kommission zum Zeitpunkt des Erlasses des angefochtenen Beschlusses die Informationen vorlagen, aus denen sich die Besonderheit des betreffenden Sektors hinsichtlich der Bedeutung der steuerlichen Abzüge ergab, was bei ihr Zweifel in Bezug darauf hätte hervorrufen müssen, ob es möglich ist, auf diesen Sektor die auf alle Sektoren bezogenen Feststellungen zur effektiven Besteuerung der Einrichtungen ohne Gewinnerzielungsabsicht bzw. der der Regelbesteuerung unterfallenden Einrichtungen anzuwenden.
- 67 Nach alledem ist festzustellen, dass die Kommission nicht rechtlich hinreichend ihrer Pflicht nachgekommen ist, zu beweisen, dass die streitige Maßnahme ihren Begünstigten einen Vorteil verschafft.
- 68 Keines der von der Kommission vorgetragenen Argumente kann dieses Ergebnis in Frage stellen.
- 69 Erstens folgt aus der auf das Urteil vom 15. Dezember 2005, *Unicredito Italiano* (C-148/04, EU:C:2005:774), zurückgehenden Rechtsprechung, wonach sich die Kommission darauf beschränken kann, die allgemeinen und abstrakten Merkmale der in Rede stehenden Maßnahme zu untersuchen, ohne dass sie verpflichtet wäre, jeden einzelnen Anwendungsfall zu prüfen, nicht, dass sie in einem Fall wie dem vorliegenden davon befreit wäre, alle günstigen und ungünstigen Auswirkungen der Merkmale der streitigen Regelung selbst zu prüfen (siehe oben, Rn. 46), wobei darauf hinzuweisen ist, dass die Beweispflicht für das Vorliegen eines Vorteils bei der Kommission liegt. Darüber hinaus ist diese Rechtsprechung in Verbindung mit der Verpflichtung der Kommission zu sehen, das Verfahren der Prüfung der streitigen Maßnahme sorgfältig und unparteiisch durchzuführen, um bei Erlass der endgültigen Entscheidung über möglichst vollständige und verlässliche Informationen zu verfügen (siehe die oben in Rn. 49 angeführte Rechtsprechung; vgl. auch in diesem Sinne Urteil vom 28. November 2008, *Hotel Cipriani u. a./Kommission*, T-254/00, T-270/00 und T-277/00, EU:T:2008:537, Rn. 210). Daraus folgt, dass die angeführte Rechtsprechung nicht geeignet ist, die Feststellung in Frage zu stellen, dass die Kommission im vorliegenden Fall bei der Beurteilung des Vorliegens eines Vorteils einen Fehler begangen hat. Jedenfalls geht die Berufung auf die Rechtsprechung, die auf das Urteil vom 15. Dezember 2005, *Unicredito Italiano* (C-148/04, EU:C:2005:774), zurückgeht, ins Leere, da sich der festgestellte Fehler nicht auf die fehlende Prüfung aller möglichen Situationen, in denen sich der Begünstigte befinden könnte, sondern auf den Umstand bezieht, dass die Besonderheit des von der streitigen Maßnahme erfassten Sektors unter dem Blickwinkel der Bedeutung von Steuerermäßigungen nicht berücksichtigt wurde. Darüber hinaus ist festzustellen, dass der angefochtene Beschluss nicht nur die in Rede stehende Regelung als Beihilfemaßnahme qualifiziert, sondern in seiner Begründung (90. Erwägungsgrund) und seinem verfügenden Teil (Art. 1) auch Feststellungen zu der den vier namentlich bezeichneten Vereinen individuell gewährten Beihilfe trifft, indem er den Hinweis enthält, dass sie „somit als rechtswidrige und nicht mit dem Binnenmarkt vereinbare Beihilfen anzusehen sind“. Daraus folgt, dass der angefochtene Beschluss entgegen dem Vorbringen der Kommission als eine Entscheidung sowohl über eine Beihilferegelung insgesamt als auch über individuelle Beihilfen anzusehen ist.

- 70 Zweitens ist festzustellen, dass, auch wenn man wie die Kommission davon ausgeht, dass der Kläger im Verwaltungsverfahren selbst keine Angaben zu Steuerabzügen machte, gleichwohl, wie sich aus den vorstehenden Ausführungen ergibt, das sachliche Argument hinsichtlich der Bedeutung der Steuerabzüge bei der Beurteilung der Auswirkungen der streitigen Maßnahme in diesem Verfahren vorgebracht wurde. Dem Gericht ist es daher möglich, auf der Grundlage der Angaben, die der Kommission zum Zeitpunkt des Erlasses des angefochtenen Beschlusses vorlagen, zu prüfen, ob diese rechtlich hinreichend nachgewiesen hat, dass unter Berücksichtigung der unterschiedlichen Regelungen der Modalitäten der Steuerabzüge ein Vorteil vorliegt (vgl. in diesem Sinne Beschluss vom 12. Dezember 2012, *Adriatica di Navigazione und Comitato „Venezia vuole vivere“/Kommission*, T-231/00, nicht veröffentlicht, EU:T:2012:667, Rn. 40 und 41).
- 71 Drittens hat sich die Kommission in der mündlichen Verhandlung auf das Urteil vom 8. Dezember 2011, *France Télécom/Kommission* (C-81/10 P, EU:C:2011:811), und dabei insbesondere auf dessen Rn. 24, 45 und 50 berufen, indem sie ausführte, dass nach ihrer Auffassung die Sachverhalte dieser beiden Rechtssachen sehr ähnlich gelagert seien und daher in gleicher Weise entschieden werden müssten.
- 72 So stellte der Gerichtshof in Rn. 24 des Urteils vom 8. Dezember 2011, *France Télécom/Kommission* (C-81/10 P, EU:C:2011:811), fest, dass „diese Steuersonderregelung ... aufgrund der ihr eigenen Merkmale, wie sie oben in Rn. 18 dieses Urteils beschrieben worden sind, zu einer niedrigeren Besteuerung von France Télécom führen [konnte], als sie dieses Unternehmen zu tragen gehabt hätte, wenn es nach der allgemeinen Regelung gewerbsteuerpflichtig gewesen wäre“. Um zu diesem Ergebnis zu gelangen, führte der Gerichtshof im Hinblick auf das Vorbringen der Klagepartei, mit dem diese rügt, dass das Gericht zu dem Schluss gekommen sei, dass diese Regelung als solche vorteilhaft sei, obwohl sie nach ihrer Auffassung von außerhalb der Regelung liegenden Faktoren abhängt, insbesondere aus, dass feststeht, dass diese Regelung dazu führen konnte und auch tatsächlich dazu geführt hat, dass von France Télécom eine niedrigere Gewerbesteuer erhoben wurde (Rn. 19). Hinsichtlich der in Rede stehenden Regelung wies der Gerichtshof außerdem darauf hin, dass diese „jedenfalls“ in einer Begünstigung in Form eines niedrigeren Steuersatzes bei den Verwaltungskosten (Rn. 20), unabhängig von anderen mit der Berechnung eines gewogenen mittleren Steuersatzes zusammenhängenden Merkmalen der Steuerregelung, und eines einzigen Steuersatzes bei der Gewerbesteuer bestand, der nach den jeweiligen Umständen des Falles, nämlich der Lage der Räume oder Grundstücke in verschiedenen lokalen Gebietskörperschaften sowie dem in diesen Gebietskörperschaften geltenden Steuersatz, France Télécom ebenfalls begünstigen konnte (Rn. 23).
- 73 Aus dem Vorstehenden folgt, dass zwischen den Umständen der Rechtssache, in der das Urteil vom 8. Dezember 2011, *France Télécom/Kommission* (C-81/10 P, EU:C:2011:811), ergangen ist, und jenen des vorliegenden Falles zu unterscheiden ist. Denn zum einen besteht bei den Parteien des vorliegenden Verfahrens keine Einigkeit darüber, ob mit der streitigen Regelung ein, wenn auch potenzieller, Vorteil verbunden ist. Zum anderen trafen in der Regelung, die Gegenstand der Rechtssache war, in der das Urteil vom 8. Dezember 2011, *France Télécom/Kommission* (C-81/10 P, EU:C:2011:811), ergangen ist, ein Vorteil, der „jedenfalls“ vorlag, und ein von variablen Umständen abhängender Vorteil zusammen, während in der vorliegenden Rechtssache das Vorliegen eines Gewinns als solcher streitig ist, wie schon die in dem angefochtenen Beschluss angeführten und oben in Rn. 65 wiedergegebenen sektorspezifischen Daten zeigen. Daher kann sich die Kommission nicht auf die angebliche Ähnlichkeit beider Sachverhalte berufen, um daraus zu folgern, dass die Feststellung des Gerichtshofs in Rn. 24 des oben genannten Urteils als solche auf den vorliegenden Fall übertragbar sei.
- 74 Gleiches gilt für die Rn. 45 und 50 des Urteils vom 8. Dezember 2011, *France Télécom/Kommission* (C-81/10 P, EU:C:2011:811), aus denen die Kommission im Hinblick auf das vorliegende Verfahren folgert, dass die streitige Maßnahme wegen des Fehlens eines Mechanismus, der es erlaubt hätte, eine Ausgleichsberechnung zwischen dem Vorteil des niedrigeren Steuersatzes und der Belastung aufgrund der geringeren Steuerabzüge durchzuführen, zwangsläufig die Gewährung eines Vorteils beinhaltet. Es

folgt aus Rn. 50 dieses Urteils, dass dieser Mechanismus nach den Feststellungen des Gerichtshofs wegen der unterschiedlichen Zeiten, denen einerseits die von France Télécom geltend gemachte und aus einer Überbesteuerung während eines bestimmten Zeitraums folgende Belastung und andererseits die sich aus der später geltenden steuerlichen Regelung ergebende, ihrerseits unbefristet konzipierte Begünstigung zuzurechnen waren, erforderlich war. Daraus folgt aber zwingend, dass die unbefristete günstige Regelung zu einem bestimmten Zeitpunkt zu einem Vorteil führte, der über den Ausgleich einer früher während eines bestimmten Zeitraums erlittenen Belastung hinausging. Es war daher aus der Sicht des Gerichtshofs erforderlich, *ex ante* eine Ausgleichsberechnung durchzuführen, um zu ermitteln, ab welchem Zeitpunkt kein Ausgleich mehr vorzunehmen war.

- 75 Hingegen sind in der vorliegenden Rechtssache die verschiedenen Bestandteile der streitigen Regelung gleichzeitig und zeitlich unbegrenzt anwendbar. Mit anderen Worten kann nicht die Feststellung getroffen werden, dass aus der Verknüpfung der verschiedenen günstigen und ungünstigen Komponenten der Steuerregelung für Einrichtungen ohne Gewinnerzielungsabsicht, wie sie auf die vier begünstigten Vereine angewendet wurde, folgt, dass diesen, anders als bei dem der Rn. 50 des Urteils vom 8. Dezember 2011, France Télécom/Kommission (C-81/10 P, EU:C:2011:811), zugrunde liegenden Sachverhalt, zwingend ein Vorteil gewährt wird. Daraus folgt auch insoweit, dass die Feststellungen des Gerichtshofs in Rn. 50 entgegen den Ausführungen der Kommission auf die vorliegende Rechtssache nicht übertragbar sind.
- 76 Ohne dass es einer Prüfung der anderen vom Kläger vorgebrachten Argumente bedarf, ist daher dem zweiten Klagegrund dahingehend stattzugeben, dass erstens das spanische Steuersystem als Ganzes darauf abzielt, die Unterschiede in den Steuersätzen zwischen den Aktiengesellschaften und den Einrichtungen ohne Gewinnerzielungsabsicht zu neutralisieren, und dass zweitens eine vergleichende Untersuchung der kumulativen Auswirkungen des Steuersatzes und der maßgeblichen Abzüge ergibt, dass die in Rede stehende Regelung im Vergleich zu den Sport-Aktiengesellschaften nachteilige Auswirkungen auf seine individuelle Situation hatte. Gleichfalls ist es nicht erforderlich, den vom Kläger geltend gemachten dritten, vierten und fünften Klagegrund zu prüfen.

Kosten

- 77 Nach Art. 134 Abs. 1 der Verfahrensordnung ist die unterliegende Partei auf Antrag zur Tragung der Kosten zu verurteilen. Da die Kommission unterlegen ist, sind ihr gemäß dem Antrag des Klägers die Kosten aufzuerlegen.
- 78 Nach Art. 138 Abs. 1 der Verfahrensordnung tragen die Mitgliedstaaten und die Organe, die dem Rechtsstreit als Streithelfer beigetreten sind, ihre eigenen Kosten. Folglich trägt das Königreich Spanien seine eigenen Kosten.

Aus diesen Gründen hat

DAS GERICHT (Vierte Kammer)

für Recht erkannt und beschlossen:

- 1. Der Beschluss (EU) 2016/2391 der Kommission vom 4. Juli 2016 über die staatliche Beihilfe SA.29769 (2013/C) (ex 2013/NN) Spaniens zugunsten bestimmter Fußballvereine wird für nichtig erklärt.**
- 2. Die Europäische Kommission trägt ihre eigenen Kosten und die dem Fútbol Club Barcelona entstandenen Kosten.**
- 3. Das Königreich Spanien trägt seine eigenen Kosten.**

Kanninen

Schwarcz

Iliopoulos

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 26. Februar 2019.

Unterschriften