

# Amtsblatt der Europäischen Union

# L 357



Ausgabe  
in deutscher Sprache

Rechtsvorschriften

59. Jahrgang  
28. Dezember 2016

Inhalt

II *Rechtsakte ohne Gesetzescharakter*

BESCHLÜSSE

- ★ **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 (Bekannt gegeben unter Aktenzeichen C(2016) 4046)<sup>(1)</sup>** ..... 1

<sup>(1)</sup> Text von Bedeutung für den EWR

DE

Bei Rechtsakten, deren Titel in magerer Schrift gedruckt sind, handelt es sich um Rechtsakte der laufenden Verwaltung im Bereich der Agrarpolitik, die normalerweise nur eine begrenzte Geltungsdauer haben.

Rechtsakte, deren Titel in fetter Schrift gedruckt sind und denen ein Sternchen vorangestellt ist, sind sonstige Rechtsakte.



## II

(Rechtsakte ohne Gesetzescharakter)

## BESCHLÜSSE

**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**

(Bekannt gegeben unter Aktenzeichen C(2016) 4046)

(Nur der spanische Text ist verbindlich)

(Text von Bedeutung für den EWR)

DIE EUROPÄISCHE KOMMISSION —

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

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

nach Aufforderung der Beteiligten zur Stellungnahme gemäß Artikel 108 Absatz 2 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union <sup>(1)</sup> und unter Berücksichtigung der eingegangenen Stellungnahmen,

in Erwägung nachstehender Gründe:

**1. VERFAHREN**

- (1) Im November 2009 gingen bei der Kommission detaillierte Angaben von Bürgern ein, die auf eine mutmaßliche körperschaftssteuerbezogene Vorzugsbehandlung der vier spanischen Sportvereine Athletic Club Bilbao, Club Atlético Osasuna (Navarra), FC Barcelona und Real Madrid CF im Vergleich zu Sport- Aktiengesellschaften schließen ließen. Spanien wurde am 15. Februar, 12. April und 28. September 2010 aufgefordert, dazu Stellung zu nehmen. Am 23. März und am 15. Dezember 2010 gingen Stellungnahmen Spaniens ein.
- (2) Die Kommission unterrichtete Spanien mit Schreiben vom 18. Dezember 2013 über ihren Beschluss, wegen der mutmaßlichen Beihilfe das Verfahren nach Artikel 108 Absatz 2 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (im Folgenden „AEUV“) zu eröffnen (im Folgenden „Eröffnungsbeschluss“). Mit Schreiben vom 17. Februar 2014 reichte Spanien eine Stellungnahme zu diesem Beschluss ein. Am 17. Dezember 2015 stellte Spanien Zusatzinformationen bereit.
- (3) Der Eröffnungsbeschluss wurde im *Amtsblatt der Europäischen Union* veröffentlicht <sup>(2)</sup>. Darin forderte die Kommission alle Beteiligten auf, zu der Maßnahme Stellung zu nehmen.
- (4) Die bei der Kommission eingegangenen Stellungnahmen von Beteiligten leitete sie an Spanien weiter, um dem Land die Möglichkeit zu geben, sich dazu zu äußern; die Anmerkungen Spaniens gingen mit Schreiben vom 21. November 2014 ein.

<sup>(1)</sup> ABl. C 69 vom 7.3.2014, S. 115.

<sup>(2)</sup> Siehe Fußnote 1.

## 2. AUSFÜHRLICHE BESCHREIBUNG DER BEIHILFE

### 2.1. MASSNAHME

- (5) Gemäß Artikel 19 Absatz 1 des spanischen Sportgesetzes von 1990 („ley del deporte“, Gesetz 10/1990) <sup>(3)</sup> waren alle spanischen Profisportvereine gezwungen, sich in Sport-Aktiengesellschaften umzuwandeln. Die Begründung für diese Maßnahme war, dass viele Vereine schlecht geführt wurden, da weder ihre Mitglieder noch die Geschäftsführer die finanzielle Verantwortung für die etwaigen finanziellen Verluste übernahmen. Daher sollte mit den neuen Sport-Aktiengesellschaften ein Modell der wirtschaftlichen und rechtlichen Haftung für die Profivereine eingeführt werden, um gutes Management zu fördern.
- (6) Die siebte Zusatzbestimmung zum Gesetz 10/1990 sieht vor, dass die Fußballvereine, die in den vier oder fünf vorangegangenen Jahren eine positive Bilanz hatten, von der obligatorischen Umwandlung ausgenommen sind. Gemäß der Präambel des Gesetzes beruht diese Ausnahme auf der Tatsache, dass diese Vereine eine „gute Unternehmensführung in der Vereinsstruktur“ bewiesen hätten, sodass sie nicht umgewandelt werden müssten. Sie durften ihre juristische Struktur als Verein bewahren, außer wenn ihre Versammlungen das Gegenteil beschließen <sup>(4)</sup>.
- (7) Die einzigen Vereine, die diese Voraussetzungen erfüllten, waren Athletic Club Bilbao, Club Atlético Osasuna (Navarra), FC Barcelona und Real Madrid CF. In dem Gesetz werden die Namen dieser vier Vereine, auf die die Ausnahmeregelung letztlich anwendbar war, nicht ausdrücklich genannt. Sie wurden nicht in Sport-Aktiengesellschaften umgewandelt, obwohl sie hätten umgewandelt werden können.
- (8) Die steuerliche Behandlung von Sportvereinen unterscheidet sich von dem Steuersystem für Sport-Aktiengesellschaften, die den Regeln des allgemeinen Körperschaftssteuerrechts unterliegen. Sportvereine gelten als Einrichtungen ohne Gewinnerzielungsabsicht (entidades sin ánimo de lucro) und kommen daher gemäß Artikel 9 Absatz 3, Buchstabe a des spanischen Körperschaftssteuergesetzes (ley del impuesto sobre sociedades española) in den Genuss einer teilweisen Befreiung von der Körperschaftsteuer. Als Ergebnis dieser teilweisen Befreiung sieht Artikel 28, Absatz 2 des Körperschaftssteuergesetzes vor, dass die befreiten Vereine als Einrichtungen ohne Gewinnerzielungsabsicht in Bezug auf ihre gewerblichen Einnahmen mit einem ermäßigten Satz von 25 % statt des allgemeinen Satzes von 30 % (der bis 2006 bei 35 % und im Jahr 2007 bei 32,5 % lag) besteuert werden.
- (9) Das Sportgesetz sieht keinen Zeitrahmen für eine etwaige Neubewertung dieser Sonderbehandlung vor. Deshalb können nur die vier Vereine, die die Bedingungen ursprünglich erfüllten, in den Genuss des günstigen Steuerstatus von „Sportvereinen“ kommen, unabhängig davon, wie sich die finanzielle Lage der anderen Sportclubs entwickelt. Somit können auch finanziell tragfähige Sportclubs nicht in die Kategorie der Vereine zurückkehren.
- (10) Die vier Vereine üben gewinnorientierte berufliche Tätigkeiten aus. Zum Beispiel in der Saison 2013/2014 erzielte Real Madrid CF einen Umsatz von 549 Mio. EUR und der FC Barcelona einen Umsatz von 484 Mio. EUR <sup>(5)</sup>. Diese Einnahmen stammten aus dem Verkauf von Rundfunkrechten, Sponsoring, Merchandising (Verkauf von Fanartikeln wie Vereinstrikots), der Vergabe von Lizenzen sowie Spieltageeinnahmen (aus dem Ticketverkauf sowie Einnahmen im Stadion). Real Madrid CF und der FC Barcelona stehen seit mehreren Jahren an der Spitze der Liste der umsatzstärksten Clubs der europäischen Top-Ligen. Athletic Club Bilbao gehört ununterbrochen der ersten Liga Spaniens (Primera División) an und nimmt regelmäßig an internationalen Wettbewerben wie der Champions League teil. Club Atlético Osasuna hat bis zur Saison 2012/2013 auch in der spanischen Primera División gespielt, stieg dann aber in die zweite Liga (Segunda División) der nationalen Profifußball-Liga (Liga Nacional de Fútbol Profesional) ab, und hat auch bisweilen an europäischen Profifußball-Wettbewerben teilgenommen.
- (11) Im Eröffnungsbeschluss stellte die Kommission fest, dass zumindest Real Madrid CF und der FC Barcelona in den Jahren nach 2000 zu versteuernde Gewinne erzielt haben. So geht z. B. aus dem Jahresabschluss von Real Madrid CF hervor, dass der Verein wiederholt Vorsteuergewinne erzielt hat: in der Saison 2008/2009 einen Gewinn vor Steuern von 25 Mio. EUR, in der Saison 2009/2010 einen Gewinn von 31 Mio. EUR, in der Saison 2010/2011 von 47 Mio. EUR, in der Saison 2011/2012 von 32 Mio. EUR und in der Saison 2012/2013 von 47 Mio. EUR. Diese Zahlen lassen darauf schließen, dass zumindest Real Madrid CF in den vergangenen Jahren erhebliche zu versteuernde Einnahmen erzielte, sodass ein Steuersatz von 25 % anstelle von 30 % zu einem wirtschaftlichen Vorteil gegenüber Wettbewerbern führen kann.

<sup>(3)</sup> Gesetz 10/1990 vom 15. Oktober 1990 über den Sport (Staatsanzeiger vom 17. Oktober 1990).

<sup>(4)</sup> Die Bestimmung besagt Folgendes: Die Vereine, die bei Inkrafttreten dieses Gesetzes an offiziellen Profifußball-Wettbewerben teilnehmen und bei denen die auf Betreiben der Profifußballliga durchgeführten Buchprüfungen seit der Saison 1985-1986 ein positives Nettovermögen ergeben haben, dürfen ihre aktuelle juristische Struktur bewahren, außer wenn ihre Versammlungen das Gegenteil beschließen.

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

## 2.2. GRÜNDE FÜR DIE ERÖFFNUNG DES VERFAHRENS

- (12) Im Eröffnungsbeschluss stellte die Kommission fest, dass die in Rede stehenden Fußballvereine als Einrichtungen ohne Gewinnerzielungsabsicht anzusehen sind. Dies schließt ihre Einstufung als Unternehmen nach Artikel 107 Absatz 1 AEUV nicht aus. Die geförderten Profisport-Tätigkeiten sind gewerblicher Natur <sup>(6)</sup>. Diese einkommengenerierenden Tätigkeiten sind wirtschaftlicher Natur; sie werden in einem Umfeld von aggressivem Wettbewerb mit den anderen großen europäischen Profi-Fußballvereinen durchgeführt. Die Einnahmequellen hängen vom Erfolg der Mannschaften in den Sportwettbewerben ab. Dieser Erfolg hängt wiederum zu einem Großteil vom Umfang der Mittel ab, die die Vereine zur Verfügung haben, um die besten Spieler und Trainer zum Verein zu holen bzw. zu halten.
- (13) Die steuerliche Ungleichbehandlung ist geeignet, die vier Vereine selektiv zu begünstigen. Daher kam die Kommission im Eröffnungsbeschluss zu dem vorläufigen Ergebnis, dass diesen vier Vereinen durch die steuerliche Vorzugsbehandlung, die durch die Natur des Steuersystems nicht gerechtfertigt ist, ein Vorteil gewährt wird. Die steuerliche Ungleichbehandlung zwischen ihnen und den anderen Vereinen resultiert aus dem Gesetz 10/1990, durch das der Kreis der Begünstigten beschränkt wird. Außerdem vertrat die Kommission die Auffassung, dass dieser Vorteil aus staatlichen Mitteln gewährt wird, da der Staat auf mögliche Steuereinnahmen verzichtet, und dass diese Förderung der Profifußballvereine Auswirkungen auf den Wettbewerb und den Handel zwischen Mitgliedstaaten hat.
- (14) Folglich kam die Kommission im Eröffnungsbeschluss zu dem vorläufigen Ergebnis, dass die finanzielle Unterstützung, die den Profisportvereinen Athletic Club Bilbao, Club Atlético Osasuna (Navarra), FC Barcelona und Real Madrid CF gewährt wird, höchstwahrscheinlich geeignet ist, den Wettbewerb zu verzerren und den Handel zu beeinträchtigen. Daher stellt die Maßnahme eine staatliche Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 AEUV dar.
- (15) Darüber hinaus hat die Kommission Zweifel an der Vereinbarkeit der Beihilfe mit dem Binnenmarkt geäußert. Sie war ferner der Ansicht, dass in dieser Sache keines der in ihren Leitlinien dargelegten Vereinbarkeitskriterien anwendbar ist. Daher muss die Beurteilung der Vereinbarkeit direkt auf der Grundlage des Artikels 107 Absatz 3 Buchstabe c AEUV erfolgen. Nach dieser Bestimmung können Beihilfen als mit dem Binnenmarkt vereinbar angesehen werden, wenn sie im gemeinsamen Interesse die Entwicklung gewisser Wirtschaftszweige oder Wirtschaftsgebiete fördern.
- (16) Die Kommission bezweifelt, dass ein Ziel von gemeinsamem Interesse vorlag, das eine selektive Betriebsbeihilfe für überaus starke Marktteilnehmer in einem hart umkämpften Wirtschaftszweig rechtfertigen würde. Deshalb vertrat die Kommission im Eröffnungsbeschluss die Ansicht, dass Spanien auf der Grundlage der auf dem Gesetz 10/1990 beruhenden Regelung individuelle Betriebsbeihilfen eingeführt hat, die den vier Sportvereinen Athletic Club Bilbao, Club Atlético Osasuna (Navarra), FC Barcelona und Real Madrid CF in Form eines Vorzugssteuersatzes gewährt werden, und dass diese Beihilfen nicht gemäß Artikel 107 Absatz 3 Buchstabe c AEUV gerechtfertigt werden können. Die Kommission forderte Spanien und die Beteiligten zur Stellungnahme auf.

## 3. STELLUNGNAHMEN DER BETEILIGTEN

- (17) Nach der Veröffentlichung des Eröffnungsbeschlusses erhielt die Kommission Stellungnahmen von Real Madrid CF, dem FC Barcelona, Athletic Club Bilbao, der nationalen Profifußball-Liga (Liga Nacional de Fútbol Profesional), von einem Bürger sowie von Organisationen, die beantragt haben, dass ihre Identität nicht offengelegt wird.

### 3.1. ALLGEMEINE ANMERKUNGEN

- (18) Die nationale Profifußball-Liga beruft sich auf den Sonderstatus, der dem Sport in Artikel 165 AEUV eingeräumt wird. Sie vertritt die Ansicht, dass mit dem Gesetz 10/1990 einfach nur ein freiwilliges System der sozialen Verantwortung der Clubs aufgebaut werden sollte. Daher habe die Reform kein steuerliches Ziel gehabt. Die steuerlichen Folgen seien vielmehr eine indirekte Auswirkung anderer Ziele gewesen.
- (19) Athletic Club Bilbao verweist auf die steuerliche Autonomie der historischen Provinz Bizkaia im Baskenland in Bezug auf die Besteuerung von Unternehmen, die vom Gerichtshof anerkannt worden sei <sup>(7)</sup>. Der räumliche Referenzrahmen für die Beurteilung, ob der Athletic Club Bilbao einen selektiven Vorteil erhält, sei daher die

<sup>(6)</sup> Rechtssache C-415/93, Bosman, EU:C:1995:463, Rn. 73; Rechtssache C-519/04 P, Meca-Medina und Majcen/Kommission, EU:C:2006:492, Rn. 22; und Rechtssache C-325/08, Olympique Lyon, EU:C:2010:143, Rn. 23.

<sup>(7)</sup> Verbundene Rechtssachen C-428/06 bis 434/06, UGT-Rioja, EU:C:2008:488.

historische Provinz Bizkaia. Das Sportrecht habe zwar nationale Geltung, es enthalte jedoch keine steuerlichen Vorschriften. Nach Maßgabe des Vertrags über die Europäische Union sei die Union jedoch verpflichtet, die Autonomie der regionalen und lokalen Gebiete in den Mitgliedstaaten zu respektieren. In der historischen Provinz Bizkaia gebe es keine Sport-Aktiengesellschaften. Somit könne auch keine selektive Begünstigung von Sporteinrichtungen in der Region vorliegen. Athletic Club Bilbao unterliege folglich schlichtweg dem allgemeinen Körperschaftssteuerrecht der historischen Provinz Bizkaia, das dort für alle Einrichtungen ohne Gewinnerzielungsabsicht gelte.

### 3.2. ZUR RECHTFERTIGUNG VERSCHIEDENER KÖRPERSCHAFTSSTEUERSÄTZE

- (20) Die nationale Profifußball-Liga, Real Madrid CF, der FC Barcelona und Athletic Club Bilbao machen geltend, dass die Unterscheidung bei der Körperschaftssteuer durch deren Natur gerechtfertigt sei; folglich bringe sie keinen selektiven Vorteil mit sich. Die Sportvereine würden genauso besteuert und unterlägen denselben Regeln wie andere Einrichtungen ohne Gewinnerzielungsabsicht. Die allgemeine Regelung für nichtgewinnorientierte Einrichtungen könne nicht als Ausnahme von dem Steuerrecht angesehen werden, das auf Unternehmen anwendbar sei. Es handle sich nämlich um eine abweichende, eigenständige allgemeine Regelung, die auf alle spanischen Einrichtungen ohne Gewinnerzielungsabsicht anwendbar sei, unabhängig von dem jeweiligen Wirtschaftszweig, der Größe und der Region. Bei dieser anderen rechtlichen Regelung würden die Marktaktivitäten von Vereinen ohne Gewinnerzielungsabsicht und ihre Möglichkeiten zur Erzielung von Gewinnen im Vergleich zu gewinnorientierten Unternehmen begrenzt. Bei gewinnorientierten Unternehmen bestehe der wichtigste Antrieb zur Erzielung von Gewinnen daran, ausschüttbare Mittel zu generieren, um den Anteilhabern eine angemessene Kapitalrendite zu bieten.
- (21) Real Madrid CF verweist auf ein Urteil des Gerichtshofs in der Rechtssache *Kenemer Golf* <sup>(8)</sup>, in dem es unter den Randnummern 26, 31 und 35 heißt, dass eine Einrichtung ohne Gewinnstreben nicht darauf ausgerichtet sein darf, für ihre Mitglieder Gewinne zu erzielen.
- (22) Real Madrid CF und Athletic Club Bilbao vertreten die Ansicht, dass die systematische Erreichung von Gewinnen einer Einstufung als Einrichtung ohne Gewinnerzielungsabsicht nicht entgegenstehe, wobei diese Gewinne jedoch für die Erbringung der betreffenden Leistungen verwendet werden müssten. Sie betonen, dass die Gewinne eines Sportvereins nicht an seine Mitglieder verteilt werden dürften. Infolgedessen befänden sich die Sportvereine und die Sport-Aktiengesellschaften nicht in einer tatsächlich und rechtlich vergleichbaren Lage. Eine etwaige Unterscheidung sei in jedem Fall durch die Natur bzw. den allgemeinen Aufbau des spanischen Steuersystems gerechtfertigt.
- (23) Real Madrid CF zufolge reicht es nicht aus, wenn als Gemeinsamkeit eine Gewinnerzielungsabsicht vorliegt. Maßgeblich sollte vielmehr die Erzielung von Gewinnen sein, die verteilt werden könnten, was im Falle von Vereinen unmöglich sei. Real Madrid CF vertritt die Auffassung, dass Vereine dieselben Eigenschaften aufwiesen wie Genossenschaften, und verweist auf die im Urteil *Paint Graphos* des Gerichtshofs <sup>(9)</sup> dargelegten Argumente.
- (24) Real Madrid CF, der FC Barcelona und die nationale Profifußball-Liga unterstreichen, dass die dem Leitungsgremien der Sportvereine auferlegte Haftungsregelung viel strikter sei als bei den Sport-Aktiengesellschaften. Das Leitungsgremium müsse eine Bankgarantie über 15 % der veranschlagten Ausgaben des Vereins vorlegen, um jeden etwaigen Verlust abzusichern, der während seiner Amtszeit entstehen könnte. Darüber hinaus würden die Mitglieder des Leitungsgremiums mit ihrem aktuellen und zukünftigen Vermögen strikt und unbeschränkt für etwaige Verluste haften, die diesen abgesicherten Betrag übersteigen. Darüber hinaus unterlägen die Sportvereine einer strengen Überwachung und Kontrolle ihres gewerblichen Verhaltens, insbesondere hinsichtlich der Aufnahme von Krediten. Diese Kontrolle werde von einer öffentlichen Einrichtung, dem Obersten Sportrat („Consejo Superior de Deportes“) durchgeführt.
- (25) Der Athletic Club Bilbao und die nationale Profifußball-Liga machen geltend, dass die Vereine nicht dieselben Möglichkeiten hätten wie Aktiengesellschaften, auf den Kapitalmarkt zuzugreifen. Insbesondere könnten sie ihr Kapital nicht durch die Ausgabe neuer Aktien erhöhen. Darüber hinaus erfolge keine steuerliche Konsolidierung zwischen einem Verein und seinen Tochtergesellschaften, da unterschiedliche Steuersätze anwendbar seien. Daher könnten Gewinne und Verluste nicht zwischen dem Verein und diesen Unternehmen ausgeglichen werden — anders als bei Aktiengesellschaften, die die von ihnen kontrollierten Tochtergesellschaften steuerlich konsolidieren könnten. Der FC Barcelona weist daraufhin, dass die Vereine daher im Vergleich mit dem Rest Europas eindeutig benachteiligt seien, weil dort Investoren den Sportvereinen große Geldbeträge zuführen könnten.

<sup>(8)</sup> Rechtssache C-174/00, *Kenemer Golf*, ECLI:EU:C:2002:200.

<sup>(9)</sup> Verbundene Rechtssachen C-78/08 bis C-80/08, *Paint Graphos* u. a., ECLI:EU:C:2011:550.

- (26) Hinsichtlich des etwaige Vorteils, der sich aus den unterschiedlichen Steuersätzen ergeben könnte, fügt Real Madrid CF hinzu, dass die Festlegung eines niedrigeren Steuersatzes auf Betriebserlöse der Vereine, die Einrichtungen ohne Gewinnerzielungsabsicht seien, für sich genommen keine selektive Begünstigung darstelle, die als staatliche Beihilfe anzusehen sei. Die wesentlichen Unterschiede zwischen den Körperschaftssteuerregelungen für Vereine und für Aktiengesellschaften fielen zu Ungunsten der Vereine aus und glichen die Wirkungen des geringfügig niedrigeren Steuersatzes aus. Real Madrid CF verweist auf die Tatsache, dass die Abzüge für die Wiederanlage von außergewöhnlichen Gewinnen und durch Kapitaltransfers erzielten Kapitalgewinnen bei Sport-Aktiengesellschaften mit 12 % höher seien als bei den Sportvereinen 7 %. Je nach den Umständen könne dieser Abzug erheblichen Umfang haben.
- (27) Der Real Madrid CF hat ein von seinen Steuerberatern erstelltes Gutachten zur Besteuerung des Vereins vorgelegt, das sich auf die Körperschaftssteuer im Zeitraum vom Juli 2000 bis zum 30. Juni 2013 bezieht. Diesem Gutachten zufolge war die auf Real Madrid CF als Einrichtung ohne Gewinnerzielungsabsicht angewandte Steuerregelung während des untersuchten Zeitraums viel ungünstiger als bei einer hypothetischen Anwendung der allgemeinen Regelungen für Unternehmen.
- (28) Real Madrid CF macht geltend, [...] (\*).
- (29) Athletic Club Bilbao bekräftigt [...].

### 3.3. ZUM VORLIEGEN EINER NEUEN BEIHILFE

- (30) Real Madrid CF, der FC Barcelona und Athletic Club Bilbao bekunden, dass die etwaige Beihilfe, sofern denn eine solche vorläge, als bestehende Beihilfe anzusehen wäre. Der Steuersatz für Einrichtungen ohne Gewinnerzielungsabsicht sei vor dem Beitritt Spaniens zur Europäischen Gemeinschaft am 1. Januar 1986 eingeführt und seitdem nicht wesentlich geändert worden. Das Gesetz 61/1978 vom 27. Dezember 1978 über die Körperschaftssteuer habe eine teilweise Befreiung und einen niedrigeren Steuersatz für die aus wirtschaftlichen Tätigkeiten erzielten Einnahmen von Einrichtungen ohne Gewinnerzielungsabsicht wie Fußballvereine vorgesehen.
- (31) Der FC Barcelona stellt fest, dass das Gesetz 10/1990 selbst keine neue staatliche Beihilfe begründet, sondern vielmehr die meisten Sportclubs von der Vorzugsregelung ausschließt. Daher könne die Ansicht vertreten werden, dass das Gesetz keinen Vorteil für die vier Vereine eingeführt, dass die Anzahl der Begünstigten verringert hat. Somit liege keine neue Beihilfe vor, sondern eine nachträgliche Änderung, um die Wettbewerbsverzerrungen im Vergleich zur vorherigen Situation zu verringern. Athletic Club Bilbao behauptet, dass das Gesetz 10/1990 die Situation des Vereins überhaupt nicht verändert habe, da er weiterhin der Körperschaftssteuerregelung für Einrichtungen ohne Gewinnerzielungsabsicht unterliege.

### 4. ANMERKUNGEN SPANIENS

- (32) Die Anmerkungen Spaniens umfassen diejenigen, die von den Regierungen der Provinz Bizkaia (Baskenland) sowie der Autonomen Gemeinschaft Navarra vorgelegt wurden.
- (33) Spanien bestätigt, dass das Gesetz 10/1990 den Vereinen, die an den Profi-Wettbewerben teilnehmen, vorschreibt, sich in Sport-Aktiengesellschaften umzuwandeln. Es unterstreicht, dass die Vorschriften zur Besteuerung von Einrichtungen ohne Gewinnerzielungsabsicht nicht nur auf Fußballvereine angewendet werden, sondern auf alle Einrichtungen ohne Gewinnerzielungsabsicht. Das Gesetz sieht vor, dass all diese Einrichtungen eine Körperschaftssteuer von 25 % auf die Gewinne entrichten müssen, die sie durch wirtschaftliche Tätigkeiten erzielen. Daher unterliegen die Einnahmen des Profisports der Besteuerung. Die Behandlung der Sportvereine stelle daher eine allgemeine Maßnahme dar, die auf alle Einrichtungen ohne Gewinnerzielungsabsicht anwendbar sei.

#### 4.1. UNTERSCHIEDLICHE BESTEUERUNG VON SPORTVEREINEN UND SPORT-AKTIENGESELLSCHAFTEN

- (34) Am 9. Februar 2015 meldete Spanien bei der Kommission eine Änderung der steuerlichen Vorschriften durch das Gesetz 27/2014 vom 27. November 2014 über die Körperschaftssteuer an <sup>(10)</sup>. Die Änderung bestand in einer Senkung des Steuersatzes von 30 % auf 28 % für das Jahr 2015 und auf 25 % ab dem Jahr 2016. Daher unterliegen die Sport-Aktiengesellschaften ab 2016 ebenfalls einer Körperschaftssteuer von 25 %. Laut Spanien liegt somit ab 2016 keine unterschiedliche Besteuerung zwischen den Vereinen und den Sport-Aktiengesellschaften mehr vor.

(\*) Vertrauliche Angaben.

<sup>(10)</sup> Staatsanzeiger Nr. 288 vom 28. November 2014, S. 96939.

- (35) Spanien hebt hervor, dass die steuerliche Unterscheidung keinen Vorteil bedeute, da die Vereine de facto nicht weniger Steuern zahlen würden. Unternehmen, die von einer Einrichtung ohne Gewinnerzielungsabsicht abhängen, die einer anderen Steuerregelung unterliegt (etwa weil die Unternehmen selbst Aktiengesellschaften sind), könnten die auf den Eigentümerverein anwendbare Steuerregelung nicht nutzen. Aktiengesellschaften hingegen könnten die Gewinne der verschiedenen Unternehmen der Gruppe zusammenfassen. Spanien hat Daten zum effektiv gezahlten Körperschaftssteuersatz der Jahre 2008 bis 2011 vorgelegt, um aufzuzeigen, dass der Vorteil nicht so groß ausfällt, wie es die Differenz von 5 Prozentpunkten beim Steuersatz vermuten lässt <sup>(11)</sup>:

Steuerjahr	2008	2009	2010	2011
Einrichtungen ohne Gewinnerzielungsabsicht (%)	15,60	15,80	19,60	17,60
Dem allgemeinen Steuersystem unterliegende Einrichtungen (%)	18,90	17,80	18,80	18,80

- (36) Spanien und insbesondere die Regierungen der Provinz Bizkaia sowie der Autonomen Gemeinschaft Navarra verweisen auf Randnummer 25 der Mitteilung der Kommission über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmenssteuerung <sup>(12)</sup>, der zufolge eine unterschiedliche Behandlung aufgrund der Natur und des allgemeinen Aufbaus des Steuersystems gerechtfertigt sein kann. Die Anwendung eines niedrigeren Steuersatzes sei gerechtfertigt, weil es sich bei den begünstigten Vereinen um Einrichtungen ohne Gewinnerzielungsabsicht handle, die keinen Gewinn erzielen. Zudem würden die Vereine, im Gegensatz zu den Aktiengesellschaften in Bezug auf ihre Aktionäre, nicht das Ziel der Ausschüttung von Gewinnen an ihre Mitglieder verfolgen.
- (37) Zur Stützung dieses Arguments verweist Spanien auf das Urteil des Gerichtshofs über italienische Genossenschaften <sup>(13)</sup>. Unter Randnummer 61 dieses Urteils, das sich auf die Besteuerung von Genossenschaften bezieht, erklärt das Gericht Folgendes: In Anbetracht der besonderen Eigenheiten der Genossenschaften ist festzustellen, dass bei Produktions- und Arbeitsgenossenschaften grundsätzlich nicht davon ausgegangen werden kann, dass sie sich in einer tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden, die mit derjenigen von Handelsgesellschaften vergleichbar ist; Voraussetzung dafür ist jedoch, dass sie im wirtschaftlichen Interesse ihrer Mitglieder handeln und mit diesen in einer nicht rein geschäftlichen, sondern besonderen persönlichen Beziehung stehen, in deren Rahmen die Mitglieder aktiv beteiligt sind und Anspruch auf eine gerechte Verteilung der wirtschaftlichen Erträge haben.
- (38) Die Regierung der Provinz Bizkaia verweist auf den Unterschied zwischen Investoren, die für ihre Investition in ein Unternehmen eine Rendite erwarten, und Vereinsmitgliedern, die darauf keinen Anspruch haben. Die Kommission liege falsch, wenn sie die Ansicht vertrete, dass das allgemeine Ziel der Körperschaftsteuer die Besteuerung der Gewinne von Gesellschaften sei. Nach Angaben der Regierung der Provinz Bizkaia besteht das Ziel der Besteuerung nicht darin, die Gewinne von juristischen Personen zu besteuern; dabei müsse nämlich auch berücksichtigt werden, ob die Gewinne unter den Aktionären verteilt würden und ob die Gewinnanteile der Aktionäre ebenfalls besteuert würden.
- (39) Spanien verweist auch auf die Tatsache, dass die Genossenschaften weniger Möglichkeiten hätten, auf den Kapitalmarkt zuzugreifen, da sie keine handelbaren Anteile ausgeben könnten. Auch sonst hätten die Vereine im Gegensatz zu Aktiengesellschaften keinen Zugang zum Kapitalmarkt. So könnten sie keine Kapitalzuführungen von Aktionären in Anspruch nehmen, um die Wettbewerbsposition des Vereins etwa durch die Verpflichtung hochklassiger Fußballspieler zu verbessern. Darüber hinaus gebe es Beschränkungen hinsichtlich der Verschuldung (so ist zum Beispiel die Zustimmung des Obersten Sportrates erforderlich). Spanien verweist ferner auf die Vorschriften zur persönlichen finanziellen Haftung der Mitglieder der Leitungsgremien der Sportvereine für den Fall negativer Ergebnisse; diese seien strikter als bei Sport-Aktiengesellschaften.
- (40) Und schließlich verweist Spanien auf die Tatsache, dass nach Artikel 30 des Königlichen Dekrets 177/1981 über Vereine und Sportverbände <sup>(14)</sup> die Einnahmen, die die Vereine mit dem Verkauf von Sportinfrastruktur oder Grundstücken erzielen, in den Bau oder die Verbesserung gleichartiger Anlagen reinvestiert werden müssten.

<sup>(11)</sup> Quelle: „Recaudación y estadísticas del sistema tributario español 2001-2011“ (Besteuerung und Statistiken zum spanischen Steuersystem 2001-2011), [http://www.minhap.gob.es/Documentacion/Publico/Tributos/Estadisticas/Recaudacion/2011/Analisis\\_estadistico\\_recaudacion\\_2011.pdf](http://www.minhap.gob.es/Documentacion/Publico/Tributos/Estadisticas/Recaudacion/2011/Analisis_estadistico_recaudacion_2011.pdf).

<sup>(12)</sup> ABl. C 384 vom 10.12.1998, S. 3.

<sup>(13)</sup> Verbundene Rechtssachen C-78/08, C-80/08, Paint Graphos u. a., ECLI:EU:C:2011:550.

<sup>(14)</sup> Staatsanzeiger Nr. 39 vom 14. Februar 1981, S. 3408.



#### 4.2. EINSTUFUNG DER MUTMASSLICHEN BEIHILFE ALS BESTEHENDE BEIHILFE

- (41) Ebenso wie Real Madrid CF und Athletic Club Bilbao erklärt Spanien, dass die etwaige Beihilfe, sofern denn eine solche vorliege, als bestehende Beihilfe angesehen werden sollte. Dem Gesetz 10/1990 sei das Gesetz 13/1980 über Leibesübungen und Sport vorausgegangen. Nach diesem Gesetz seien in der Zeit des Beitritts Spaniens im Jahr 1986 alle Fußballvereine Einrichtungen ohne Gewinnerzielungsabsicht gewesen. Seit 1982 hätten diese Vereine, wie alle anderen Einrichtungen ohne Gewinnerzielungsabsicht auch, einem ermäßigten Körperschaftssteuersatz von 15 % auf ihre kommerziellen Einnahmen unterlegen. Daher sei eine etwaige Beihilfe nach den Bestimmungen des Artikels 1 Buchstabe b Ziffer i der Verordnung (EU) 2015/1989 des Rates<sup>(15)</sup> (Verfahrensverordnung), die sich auf alle Beihilferegelungen und Einzelbeihilfen beziehen, die vor Inkrafttreten des Vertrags in dem jeweiligen Mitgliedstaat eingeführt wurden und auch nach dessen Inkrafttreten noch anwendbar sind, als bestehende Beihilfe anzusehen. Das Gesetz 10/1990 bestätige lediglich den Status der Vereine einschließlich der steuerlichen Konsequenzen, wobei die Anwendung auf diejenigen Vereine beschränkt werde, die bestimmte Voraussetzungen erfüllen. Folglich sei der Steuervorteil für die Vereine bereits vor dem Beitritt Spaniens im Jahr 1986 eingeführt worden.

#### 4.3. STEUERAUTONOMIE DER REGIERUNGEN DER PROVINZ BIZKAIA UND DER AUTONOMEN GEMEINSCHAFT NAVARRA

- (42) Spanien und insbesondere die Autonome Gemeinschaft Navarra und Regierung der Provinz Bizkaia verweisen auf die Steuerautonomie dieser Regionen. Diese Autonomie schließe die Festsetzung des Körperschaftsteuersatzes ein. Der allgemeine Körperschaftssteuersatz betrage in Navarra 30 % und in der Provinz Bizkaia 28 %. Auf die wirtschaftlichen Gewinne von Einrichtungen ohne Gewinnerzielungsabsicht werde ein Steuersatz von 25 % bzw. 21 % erhoben.
- (43) Aufgrund der in der spanischen Verfassung verankerten Steuerautonomie sei eine allgemeine Steuermaßnahme, die von der Autonomen Gemeinschaft Navarra oder der Regierung der Provinz Bizkaia erlassen werde, nicht als territorial selektiv anzusehen. In keiner dieser beiden Regionen gebe es Sport-Aktiengesellschaften. Daher könne auch keine andere Sporteinrichtung eine Benachteiligung geltend machen. Die Kommission liege falsch, wenn sie den geographischen Geltungsbereich des Bezugssystems nicht berücksichtige. Wenn die Kommission untersuche, ob eine bestimmte steuerliche Behandlung diskriminierend ist, müsse sie das jeweilige Bezugssystem der steuerlichen Regelungen der betreffenden Regionen berücksichtigen, die diesbezüglich unabhängig seien.
- (44) Die Autonome Gemeinschaft Navarra weist darauf hin, dass [...].
- (45) Die Regierung der Provinz Bizkaia bestätigt dies und legt dazu eine steuerliche Bewertung des Dienstes für interne Einnahmen vor, die Athletic Club Bilbao [...].

### 5. WÜRDIGUNG DER MASSNAHME

#### 5.1. VORLIEGEN EINER BEIHILFE

- (46) Nach ständiger Rechtsprechung stellt eine Maßnahme nur dann eine Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 AEUV dar, wenn alle in dieser Bestimmung genannten Voraussetzungen erfüllt sind<sup>(16)</sup>. Folglich kann eine Maßnahme nur dann als staatliche Beihilfe im Sinne der genannten Bestimmung eingestuft werden, wenn es sich erstens um eine Maßnahme des Staates oder aus staatlichen Mitteln handelt; diese Maßnahme muss zweitens geeignet sein, den Handel zwischen Mitgliedstaaten zu beeinträchtigen; drittens muss ein selektiver Vorteil für ein Unternehmen vorliegen und viertens muss die Maßnahme den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen<sup>(17)</sup>.

##### 5.1.1. STAATLICHE MITTEL UND ZURECHENBARKEIT

- (47) Durch den mittels des Gesetzes 10/1990 eingeführten niedrigeren Steuersatz erhielten vier Vereine einen Vorteil, der aus staatlichen Mitteln gewährt wurde, da der Staat auf mögliche Steuereinnahmen verzichtete. Dieser Vorteil ergibt sich aus der Befreiung von finanziellen Belastungen wie Steuerlasten, die ein Unternehmen normalerweise zu tragen hat<sup>(18)</sup>. Der niedrigere Steuersatz führt zu geringeren Einnahmen für den Staat. Die Maßnahme ist dem Staat zurechenbar, da sie aus der Anwendung des Gesetzes 10/1990 resultiert.

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

<sup>(16)</sup> Siehe Rechtssache C-399/08 P, Kommission/Deutsche Post, ECLI: EU:C:2010:481, Rn. 38, und die zitierte Rechtsprechung.

<sup>(17)</sup> Siehe Rechtssache C-399/08 P, Kommission/Deutsche Post, ECLI: EU:C:2010:481, Rn. 39, und die zitierte Rechtsprechung.

<sup>(18)</sup> Rechtssache C-387/92, Banco Exterior de España, ECLI:EU:C:1994:100, Rn. 13; Rechtssache C-156/98, Deutschland/Kommission, ECLI:EU:C:2000:467, Rn. 25; Rechtssache C-6/97, Italien/Kommission, ECLI: EU:C:1999:251, Rn. 15; Rechtssache C-172/03, Heiser, ECLI:EU:C:2005:130, Rn. 36.

## 5.1.2. VORLIEGEN EINES SELEKTIVEN VORTEILS

- (48) Nach Artikel 107 Absatz 1 AEUV muss geprüft werden, ob durch eine staatliche Maßnahme bestimmten Unternehmen in Anbetracht der mit der in Rede stehenden Maßnahme verfolgten Ziele ein selektiver Vorteil gegenüber anderen Unternehmen entsteht, die sich in einer ähnlichen tatsächlichen und rechtlichen Lage befinden.

## 5.1.2.1. Vorteil

- (49) Erstens muss einem Unternehmen ein Vorteil gewährt werden. Fußballvereine gelten unabhängig von ihrer Einstufung nach nationalem Recht als Unternehmen im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 AEUV, wenn sie einer wirtschaftlichen Tätigkeit nachgehen. Nach der ständigen Rechtsprechung des Gerichtshofs umfasst der Begriff des Unternehmens jede eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübende Einheit, unabhängig von ihrer Rechtsform und der Art ihrer Finanzierung<sup>(19)</sup>. Die Anwendung der Beihilfenvorschriften hängt nicht davon ab, ob die betreffende Einheit mit Gewinnerzielungsabsicht gegründet wurde. Nach Auffassung des Gerichtshofs und des Gerichts können auch Einrichtungen ohne Gewinnerzielungsabsicht Waren und Dienstleistungen auf einem Markt anbieten und somit als Unternehmen angesehen werden<sup>(20)</sup>. Daher kommen Profisportvereine als kommerzielle Unternehmen in Betracht und unterliegen dem Wettbewerbsrecht der Europäischen Union, soweit sie eine wirtschaftliche Tätigkeit ausüben<sup>(21)</sup>. Profifußballvereine können Gewinne erzielen, indem sie durch den Verkauf von Eintrittskarten, Marketingtätigkeiten, Rundfunkrechte, Merchandising, Sponsoring usw. Einnahmen generieren, und sie stehen untereinander sowie mit anderen Profifußball-Einrichtungen (die den Status von Sport-Aktiengesellschaften haben) im Wettbewerb. Infolgedessen sind die vier Vereine, die Gegenstand dieser Untersuchung sind, Unternehmen im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 AEUV.

## 5.1.2.2. Selektivität

- (50) In Bezug auf die etwaige Gewährung eines selektiven Vorteils in Form entgangener Steuereinnahmen hat der Europäische Gerichtshof eine Reihe von Kriterien für die Anwendung des Artikels 107 Absatz 1 AEUV festgelegt<sup>(22)</sup>.
- (51) Wie die Kommission im Eröffnungsbeschluss ausgeführt hat, würde die unterschiedliche Besteuerung *prima facie* selektiv wirken, wenn sie für bestimmte Unternehmen eine Abweichung vom allgemeinen Steuersystem oder dem Referenzsystem zur Folge hätte. Es muss geprüft werden, ob die Maßnahme für bestimmte Unternehmen eine Ausnahme im Vergleich zu anderen Unternehmen vorsieht, die in Bezug auf den Zweck des Steuersystems in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation sind. Ist dies der Fall, so kann daraus geschlossen werden, dass der Vorteil der Maßnahme *prima facie* selektiv ist. Eine solche Maßnahme kann allerdings noch durch die Logik und die Natur des Steuersystems gerechtfertigt sein.

## Prima-facie-Selektivität

- (52) Dementsprechend hat die Kommission im Eröffnungsbeschluss ein gemeinsames Referenzsystem für die Besteuerung von Profisportvereinen zugrunde gelegt. An dieser vorläufigen Stellungnahme hält die Kommission fest und erklärt, dass die allgemeine Regel vorsieht, dass solche Unternehmen seit 1990 als Aktiengesellschaften auf Grundlage des Körperschaftssteuergesetzes besteuert werden. Allerdings können Vereine, die in den Vorjahren bestimmte Eigenschaften in Bezug auf ihre wirtschaftlichen Ergebnisse erfüllt hatten, weiterhin als Einrichtungen ohne Gewinnerzielungsabsicht besteuert werden. In der Praxis erfüllten vier Profi-Fußballvereine diese Bedingungen. Im Eröffnungsbeschluss stellte die Kommission fest, dass diese vier Vereine in Bezug auf den Zweck des Steuersystems (die Generierung von Staatseinnahmen auf Basis der Unternehmensgewinne) in einer ähnlichen tatsächlichen und rechtlichen Situation sind wie die anderen Profisport-Unternehmen. In beiden Fällen ist die Bemessungsgrundlage die Höhe des von dem jeweiligen Unternehmen bis zum Ende des Geschäftsjahres erzielten Nettogewinns. Die Kommission bekräftigt ihren vorläufigen Standpunkt.
- (53) Abweichend von den normalerweise anwendbaren Steuersätzen für im Profi-Fußball tätige Einrichtungen, werden die zu versteuernden Erlöse bestimmter Profi-Fußballvereine auf Basis einer anderen steuerlichen Regelung besteuert, die einen niedrigeren Steuersatz vorsieht. Somit werden die betreffenden Vereine anders behandelt, weil sie im Gegensatz zu den Clubs, die als Aktiengesellschaften eingetragen sind und somit der allgemeinen Körperschaftssteuer unterliegen, einen ermäßigten Steuersatz in Anspruch nehmen können. Folglich führt die siebte Zusatzbestimmung zum Gesetz 10/1990 *prima facie* zu einem selektiven Vorteil zugunsten bestimmter Profi-Fußballvereine.

<sup>(19)</sup> Verbundene Rechtssachen C-180/98 bis C-184/98, Pavlov u. a. ECLI:EU:C:2000:428, Rn. 74.

<sup>(20)</sup> Verbundene Rechtssachen 209/78 bis 215/78 und 218/78, Van Landewyck, ECLI:EU:C:1980:248, Rn. 88; Rechtssache C-244/94, FFSA u. a., ECLI:EU:C:1995:392, Rn. 21; Rechtssache C-49/07, MOTOE, ECLI:EU:C:2008:376, Rn. 27 und 28.

<sup>(21)</sup> Rechtssache C-415/93, Bosman, EU:C:1995:463, Rn. 73; Sache C-519/04 P, Meca-Medina und Majcen/Kommission, EU:C:2006:492, Rn. 22; und Rechtssache C-325/08, Olympique Lyon, EU:C:2010:143, Rn. 23.

<sup>(22)</sup> In jüngerer Zeit im Urteil vom 8. September 2011 in den verbundenen Rechtssachen C-78/08 bis C-80/08, Lack Graphos u. a., ECLI:EU:C:2011:550.

- (54) Der Vorteil ist auch *de facto* selektiv, da das Gesetz 10/1990 die Anzahl der Begünstigten begrenzt hat. Es führte zu einer dauerhaften Unterscheidung auf Basis der finanziellen Ergebnisse der Vereine im Jahr 1990. Denn die Möglichkeit, außerhalb der allgemeinen Körperschaftssteuerregelung zu bleiben und als Einrichtung ohne Gewinnerzielungsabsicht einen niedrigeren Steuersatz zu zahlen, war *de facto* vier Vereinen vorbehalten. Wenn Spanien der Ansicht gewesen wäre, dass die Rechtsform des Vereins für professionelle Wettbewerbe nicht geeignet ist, hätte es das System für alle Vereine ändern müssen.
- (55) Was die von Spanien angeführten Gründe anbelangt, warum die Profi-Fußballvereine und die Sport-Aktiengesellschaften angeblich nicht in der gleichen tatsächlichen und rechtlichen Lage sind, so stellt die Kommission fest, dass unterschiedliche wirtschaftliche Ergebnisse nicht dazu führen dürfen, dass bestimmten Einheiten eine bestimmte Organisationsform vorgeschrieben wird oder ihnen die Wahlmöglichkeit entzogen wird. Verluste sind nicht auf eine bestimmte Organisationsform zurückzuführen. Die Geschäftsergebnisse sind kein objektives Kriterium, das unterschiedliche Bemessungsgrundlagen oder die unbefristete obligatorische Nutzung einer bestimmten Unternehmensform rechtfertigen würde.
- (56) Die Unterscheidung kann auch nicht durch strengere interne Kontrollmechanismen gerechtfertigt werden, auf die sich Real Madrid CF und der FC Barcelona berufen. Diese internen Kontrollen sind weder für die Höhe der Besteuerung dieser Vereine relevant noch führen sie dazu, dass die Einheiten in zwei in steuerlicher Hinsicht nicht miteinander vergleichbare Gruppen unterteilt werden könnten. Darüber hinaus steht diese Rechtfertigung nicht mit der Begründung für die unterschiedliche steuerliche Behandlung im Einklang, wie nachstehend (Erwägungsgrund 57) dargelegt wird.

### Rechtfertigung durch die Natur oder den allgemeinen Aufbau des Steuersystems

- (57) Allerdings kann diese unterschiedliche Behandlung durch die Natur und den inneren Aufbau des Steuersystems gerechtfertigt sein <sup>(23)</sup>. Wie die Kommission im Eröffnungsbeschluss festgestellt hat, ist es an dem Mitgliedstaat, der eine solche Unterscheidung bei der Steuerlast zugunsten bestimmter Unternehmen des Profi-Fußballs einführt hat, zu beweisen, dass sie effektiv durch die Natur und den Aufbau des in Rede stehenden Steuersystems gerechtfertigt wird <sup>(24)</sup>.
- (58) Wie bereits erwähnt, rechtfertigen Unterschiede bei den wirtschaftlichen Ergebnissen keine unterschiedliche Behandlung hinsichtlich einer vorgeschriebenen Organisationsform, die wiederum zu einer unterschiedlichen Besteuerung führt. Die Geschäftsergebnisse sind kein objektives Kriterium in der Logik des Steuersystems.
- (59) Auch durch strengere interne Kontrollmechanismen, auf die sich Real Madrid CF und der FC Barcelona berufen, kann eine solche Unterscheidung nicht gerechtfertigt werden, wie in Erwägungsgrund 55 erläutert. Diese internen Kontrollen sind für die Höhe der Besteuerung dieser Vereine nicht relevant. Zudem steht diese Rechtfertigung nicht mit der Begründung der unterschiedlichen steuerlichen Behandlung im Einklang. Die Begründung für die Unterscheidung war, dass viele Vereine schlecht geführt wurden, da weder Mitglieder noch die Geschäftsführer die finanzielle Verantwortung für etwaige finanzielle Verluste übernahmen. Die neuen Sport-Aktiengesellschaften sollten ein Modell der wirtschaftlichen und rechtlichen Haftung für die Profi-Sportclubs sein, um ihre Möglichkeiten auf gutes Management zu erhöhen. Die mutmaßlich strengeren Vorschriften für die Vereine entzieht dieser Rechtfertigung nun aber offenbar die Grundlage. Wenn einige Vereine strengeren Kontrollen unterworfen werden sollten, müssten diese nicht in Aktiengesellschaften umgewandelt werden, um das Ziel des in Rede stehenden Gesetzes zu erreichen.
- (60) Spanien und mehrere Beteiligte argumentieren, dass die Abweichung von dem allgemeinen Steuersatz gerechtfertigt sei und daher keinen Vorteil biete; sie verweise dazu auf das Urteil *Paint Graphos* des Gerichtshofs über die Besteuerung von Genossenschaften <sup>(25)</sup>. In diesem Urteil hat der Gerichtshof erklärt, dass in Anbetracht der besonderen Eigenheiten von Genossenschaften, die in ihrer Funktionsweise besonderen Grundsätzen folgen, nicht davon ausgegangen werden kann, dass sie sich in einer tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden, die mit derjenigen von Handelsgesellschaften vergleichbar ist; Voraussetzung dafür ist jedoch, dass sie im wirtschaftlichen Interesse ihrer Mitglieder handeln und mit diesen in einer nicht rein geschäftlichen, sondern besonderen persönlichen Beziehung stehen, in deren Rahmen die Mitglieder aktiv beteiligt sind und Anspruch auf eine gerechte Verteilung der wirtschaftlichen Erträge haben <sup>(26)</sup>.
- (61) Spanien und die Beteiligten argumentieren gestützt auf dieses Urteil, dass die Tatsache, dass die Vereine keine Gewinne an Aktionäre verteilen, eine wesentliche Besonderheit sei, die eine Abweichung vom allgemeinen Steuersatz rechtfertige.
- (62) Analog dazu vertritt die Regierung der Provinz Bizkaia die Ansicht, dass der Unterschied zwischen Investoren, die eine Rendite aus ihrer Beteiligung an einer Gesellschaft erwarten, und Vereinsmitgliedern, die über dieses Recht nicht verfügen, die Anwendung eines niedrigeren Steuersatzes bei den Vereinen rechtfertige. Der allgemeine Zweck der Steuer bestehe nicht nur darin, die Gewinne einer juristischen Person zu besteuern, sondern auch zu prüfen, ob die Gewinne unter den Aktionären aufgeteilt werden und ob diese sie auch versteuern müssten.

<sup>(23)</sup> Siehe Randnummer 25 der Mitteilung der Kommission über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmenssteuerung (ABl. C 384 vom 10.12.1998, S. 3).

<sup>(24)</sup> Rechtssache T-211/05, Italienische Republik/Kommission, ECLI:EU:T:2009:304, Rn. 125.

<sup>(25)</sup> Verbundene Rechtssachen C-78/08, C-80/08, *Paint Graphos* u. a., ECLI:EU:C:2011:550.

<sup>(26)</sup> Verbundene Rechtssachen C-78/08, C-80/08, *Paint Graphos* u. a., ECLI:EU:C:2011:550, Rn. 61.

- (63) Diese Argumente können jedoch die Anwendung eines niedrigeren Steuersatzes auf einige Profi-Fußballvereine im Vergleich zu anderen Sporteinrichtungen nicht rechtfertigen. Die Kommission stellt fest, dass diese Argumente darauf hinauslaufen, dass sich die Fußballvereine nicht in einer ähnlichen tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden wie irgendeine Aktiengesellschaft, anstatt zu erklären, weshalb eine abweichende steuerliche Behandlung bestimmter Einrichtungen des Profi-Fußballs gerechtfertigt sein soll. Die vier Vereine versuchen in jedem Fall, obwohl sie Einrichtungen ohne Gewinnerzielungsabsicht sind, aktiv Gewinne für sich selbst zu erzielen. Im *Paint-Graphos*-Urteil erklärte der Gerichtshof, dass Genossenschaften sich nicht in einer tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden, die mit derjenigen von Handelsgesellschaften vergleichbar ist, weil sie im wirtschaftlichen Interesse ihrer Mitglieder handeln und die Rahmen die Mitglieder Anspruch auf eine gerechte Verteilung der wirtschaftlichen Erträge haben. Das Gericht verweist auch auf Randnummer 25 der Mitteilung der Kommission über die direkte Unternehmensbesteuerung, unter der der Standpunkt der Kommission zum Ausdruck kommt, dass die Natur oder der allgemeine Aufbau des nationalen Steuersystems als stichhaltige Rechtfertigung dafür angeführt werden können, dass Genossenschaften, die ihren gesamten Gewinn an ihre Mitglieder verteilen, nicht direkt besteuert werden, sofern die Steuer ihren Mitgliedern abverlangt wird <sup>(27)</sup>.
- (64) Spanien vertritt die Ansicht, dass sich Einrichtungen ohne Gewinnerzielungsabsicht im Gegensatz zu Genossenschaften durch das Fehlen des Ziels der Verteilung von Gewinnen an die zugrunde liegenden Mitglieder oder Einrichtungen auszeichnen würden. Die Vereine dürften keine Gewinne ausschütten. Sie müssten ihre Erlöse für die Ziele des Vereins verwenden, was bedeute, dass sie sie in vollem Umfang nutzen könnten, anstatt einen Teil an ihre Mitglieder zu verteilen.
- (65) Auch der Umstand, dass die Vereine gezwungen sind, die Einnahmen, die sie mit dem Verkauf von Sportinfrastruktur oder Grundstücken erzielen, in den Bau oder die Verbesserung gleichartiger Anlagen zu reinvestieren, schwächt weder ihre Wettbewerbsposition noch rechtfertigt er eine unterschiedliche, günstigere steuerliche Behandlung im Vergleich zu anderen Profisporteinrichtungen. Vielmehr bringt es sie dazu, ihre Anlagen zu modernisieren.
- (66) Hinsichtlich des Arguments, die Vereine hätten weniger Möglichkeiten zum Zugriff auf den Kapitalmarkt, ist festzustellen, dass zum Beispiel die fehlende Möglichkeit zum Verkauf von Aktien am Kapitalmarkt diese vier Vereine nicht daran hindert, auf andere Liquiditätsquellen zurückzugreifen. Profisportvereine haben verschiedene Möglichkeiten, etwa Darlehen oder Merchandising, bei denen der Zugang mit anderen Unternehmen vergleichbar ist. Die angeblich weniger zahlreichen Möglichkeiten zum Zugriff auf die Kapitalmärkte als solche rechtfertigen nicht einen unterschiedlichen Umgang mit den zu versteuernden Gewinnen bestimmter Fußballvereine. Auch wurde nicht dargelegt, ob dies die Risiken reduziert oder die Gewinnmöglichkeiten erhöht oder verringert. Wenn die Nachteile für die Vereine so offensichtlich überwiegen, wie sie behaupten, haben sie jederzeit die Möglichkeit, ihre Gesellschaftsform zu ändern.
- (67) Was die übrigen Vorträge der spanischen Behörden sowie der Beteiligten betrifft, so ist hinsichtlich der Behauptung Spaniens, es liege kein Vorteil vor, wenn man die tatsächlich von den Einrichtungen ohne Gewinnerzielungsabsicht abgeführten Steuern betrachte, festzustellen, dass aus den in Erwägungsgrund 35 genannten Zahlen hervorgeht, dass die tatsächliche Besteuerung der als Einrichtungen ohne Gewinnerzielungsabsicht eingestuft Profifußballvereine nicht in allen, aber in den meisten Jahren niedriger war als bei den vergleichbaren Clubs, die dem allgemeinen Steuersystem unterlagen. Das Argument, eine Einrichtung ohne Gewinnerzielungsabsicht könne nicht die Gewinne der verschiedenen von ihr unterhaltenen Gesellschaften, konsolidieren, ändert nichts an der Tatsache, dass die Haupttätigkeit durch einen niedrigeren Steuersatz begünstigt wird.
- (68) Real Madrid CF verweist darüber hinaus auf das System der Steuergutschriften für Reinvestitionen. Gemäß Artikel 42 des überarbeiteten Körperschaftssteuergesetzes können Sport-Aktiengesellschaften, die dem vollen Körperschaftsteuersatz unterliegen, bei Wiederanlage außerordentlicher Gewinne oder Kapitalerträge aus Aktiengeschäften einen höheren Betrag (nämlich 12 %) in Abzug bringen als die Sport-Vereine, die eine Körperschaftsteuersatz von 25 % unterliegen (nur 7 %). In einem bestimmten Zeitraum sei die steuerliche Einstufung als Einrichtung ohne Gewinnerzielungsabsicht für Real Madrid CF ungünstiger gewesen als das allgemeine Steuersystem für Aktiengesellschaften. Selbst wenn dies zutreffen sollte, bedeutet das nicht, dass das Standardsystem der Steuergutschriften für die Reinvestitionen der Clubs grundsätzlich und auf lange Sicht günstiger ist. Zudem werden die Steuergutschriften nur unter bestimmten Bedingungen gewährt, die nicht kontinuierlich angewendet werden.
- (69) Und schließlich verweist Spanien auf die möglichen Nachteile, die den Vereinen durch die UEFA-Regeln Financial Fairplay entstehen können. Dies sind jedoch interne Regelungen eines Fußballverbands, die ein angemessenes Finanzmanagement von Sportorganisationen gewährleisten und beständige Verluste vermeiden sollen. Sie können eine unterschiedliche Besteuerung von Gewinnen durch den Staat nicht rechtfertigen. Denn diese Begründung bezieht sich auf Umstände, die außerhalb der Logik und des Natur des betreffenden Steuersystems liegen und daher das Vorliegen von Selektivität nicht ausschließen.
- (70) Folglich ist die effektive Besteuerung der vier Sportvereine tendenziell niedriger als die normale Besteuerung von Profisport-Aktiengesellschaften, wie die von Spanien zur Verfügung gestellten Zahlen in Erwägungsgrund 35 zeigen; dies gilt auch unter Berücksichtigung der von Real Madrid angeführten unterschiedlichen Möglichkeiten

<sup>(27)</sup> Verbundene Rechtssachen C-78/08, C-80/08, *Paint Graphos u. a.*, ECLI:EU:C:2011:550, Rn. 71.

für Aktiengesellschaften und Einrichtungen ohne Gewinnerzielungsabsicht, Reinvestitionen von außerordentlichen Gewinnen oder Kapitalerträgen aus Aktiengeschäften in dem Jahr, in dem die Reinvestitionen oder Geschäfte erfolgt sind, in Abzug zu bringen. Indem also die steuerliche Einstufung als Einrichtungen ohne Gewinnerzielungsabsicht den vier Vereinen vorbehalten wird, die mit einem niedrigeren Steuersatz einhergeht als bei den anderen Profisportclubs, so steht dies nicht mit der Logik irgendeines Steuersystems im Einklang und führt zu einem Steuervorteil zugunsten bestimmter Vereine<sup>(28)</sup>. Die von Spanien und den Beteiligten vorgetragene Argumente enthalten keine tatsächlichen oder rechtlichen Elemente, die die vorläufigen Feststellungen der Kommission im Eröffnungsbeschluss über das Bestehen eines Vorteils ändern könnten.

- (71) Steuerausnahmen, die aus einem Ziel resultieren, das nicht mit der betreffenden Steuerregelung im Zusammenhang steht, dürfen die Anforderungen des Artikels 107 Absatz 1 AEUV nicht umgehen<sup>(29)</sup>. Die staatliche Maßnahme ist selektiv, da sie vier bestimmten Unternehmen zugutekommt, die in eine andere Lage versetzt werden als die anderen Profisportclubs, die der Besteuerung von Kapitalgesellschaften unterliegen.

### 5.1.3. AUSWIRKUNGEN AUF DEN HANDEL ZWISCHEN MITGLIEDSTAATEN UND WETTBEWERBSVERZERRUNGEN

- (72) Wenn einem Verein der höchsten nationalen Spielklasse ein Vorteil gewährt wird, so kann dies auch den Wettbewerb und den Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtigen. Alle Vereine, die steuerlich als Einrichtungen ohne Gewinnerzielungsabsicht eingestuft wurden, sind oder waren in der höchsten Spielklasse der nationalen Profifußball-Liga. Die Vereine in der ersten und zweiten Liga spielen um die Teilnahme an den europäischen Wettbewerben und sind auf Märkten für Merchandising und TV-Rechte vertreten. Übertragungsrechte, Merchandising und Sponsoring sind Einkommensquellen, um die Clubs der höchsten nationalen Spielklasse mit anderen Vereinen innerhalb und außerhalb ihres eigenen Landes im Wettbewerb stehen. Je mehr Mittel die Clubs zur Verfügung haben, um die besten Spieler zu verpflichten oder zu halten, desto besser sind ihre Erfolgchancen in sportlichen Wettkämpfen und ihre Aussichten auf mehr Einnahmen aus diesen Tätigkeiten. Darüber hinaus ist die Eigentümerstruktur der Vereine international.
- (73) Daher ist finanzielle Unterstützung eines Staates, durch die einige Profifußballvereine einen Vorteil in Form von niedrigeren Steuern erhalten, geeignet, den Handel innerhalb der EU zu beeinträchtigen und den Wettbewerb zu verfälschen, da ihre Finanzlage durch die Unterstützung im Vergleich zu ihren Konkurrenten auf dem Profifußballmarkt verbessert wird<sup>(30)</sup>. Daher stellt dies eine staatliche Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 AEUV dar. Diese Beihilfe wurde den vier Vereinen ab dem Inkrafttreten des Gesetzes 10/1990 im Oktober 1990 bis 2015 jährlich gewährt. Dass diese Wirkung möglicherweise nicht das Hauptziel des Gesetzes 10/1990 war, ist nicht von Belang<sup>(31)</sup>.

### 5.2. STEUERAUTONOMIE DER REGIERUNGEN DER PROVINZ BIZKAIA UND DER AUTONOMEN GEMEINSCHAFT NAVARRA

- (74) Athletic Club Bilbao ist im historischen Gebiet der Provinz Bizkaia ansässig und CA Osasuna in der Autonomen Gemeinschaft Navarra. Die Kommission stellt die Steuerautonomie des Provinzrats von Bizkaia und der Gemeinschaft Navarra einschließlich ihrer Befugnisse nicht in Frage. Ihnen steht es frei, den Körperschaftssteuersatz in ihrem jeweiligen Gebiet selbst festzulegen. Die Kommission ist sich dieser Autonomie auch hinsichtlich der Anwendung der Beihilfavorschriften und der Feststellung der Selektivität einer Maßnahme bewusst. Die Kommission prüft in diesem Beschluss lediglich die Auswirkungen, die die verschiedenen Gesellschaftsformen im Rahmen der anwendbaren Steuerregelungen haben können, und ob diese steuerliche Behandlung unter den besonderen Umständen dieses Falls und unter Berücksichtigung der in bestimmten Gebieten unterschiedlichen Körperschaftssteuersätze selektiv ist.
- (75) Das Gesetz 10/1990 gilt jedoch im ganzen spanischen Hoheitsgebiet, sodass es in Regionen, die einen anderen Körperschaftssteuersatz aufweisen, zu Ungleichbehandlungen kommen kann, sofern für bestimmte Profifußballvereine (ohne Gewinnerzielungsabsicht), die sich in einer vergleichbaren Situation befinden wie andere Clubs

<sup>(28)</sup> Diese Argumentation entspricht der aus der Rechtssache T-211/05, Italienische Republik/Kommission, ECLI:EU:T:2009:304, Rn. 120 und 121 (bestätigt durch den Gerichtshof in der Rechtssache C-458/09 P, Italien/Kommission, ECLI:EU:C:2011:769, Rn. 60), in dem ein Steuervorteil auf einem geregelten Markt für eine kurze Zeit börsennotierten Unternehmen erfasst wird, während der andere selektive wurde die Auffassung vertreten Unternehmen wurden von den Vorteilen der Regelung indem sie nicht verliehen ausgeschlossen Notierungsanforderungen während der Zeit in der Regelung zu treffen.

<sup>(29)</sup> Verbundene Rechtssachen C-78/08, C-80/08, Paint Graphos u. a., ECLI:EU:C:2011:550, Rn. 70.

<sup>(30)</sup> Rechtssache C-172/03, Heiser, ECLI:EU:C:2005:130, Rn. 55; verbundene Rechtssachen C-71/09 P, C-73/09 P und C-76/09 P, Comitato „Venezia vuole vivere“ u. a./Kommission, ECLI:EU:C:2011:368, Rn. 136; siehe auch Rechtssache C-156/98, Deutschland/Kommission, ECLI:EU:C:2000:467, Rn. 30, und die zitierte Rechtsprechung.

<sup>(31)</sup> Rechtssachen C-241/94, Frankreich/Kommission, ECLI:EU:C:1996:353, Rn. 20, C-5/01, Belgien/Kommission, ECLI:EU:C:2002:754, Rn. 45, und C-458/09 P, Italien/Kommission, ECLI:EU:C:2011:769, Rn. 60.

(Sport-Aktiengesellschaften), denen diese Behandlung verwehrt wird, ein anderer Steuersatz gilt. Wie in Erwägungsgrund 42 dargelegt, gilt in den beiden Regionen ein unterschiedlicher Körperschaftssteuersatz, der jedoch dem des spanischen Steuersystems ähnlich ist. Dass durch Zufall nur jeweils eine Einheit aus den beiden Regionen von dem Gesetz 10/1990 profitiert, ist nicht von Belang<sup>(32)</sup>. Die zentrale Frage ist aber nicht, dass Athletic Club Bilbao und CA Osasuna weiterhin von ihrem Status als Einrichtung ohne Gewinnerzielungsabsicht profitieren, sondern dass sie von einem niedrigeren Steuersatz profitieren als andere Einheiten, die sich in einer vergleichbaren Situation befinden.

### 5.3. EINSTUFUNG DER BEIHILFE ALS NEUE BEIHILFE

- (76) Was den Antrag von Spanien und Beteiligten betrifft, die Förderung in Form von niedrigeren Körperschaftssteuersätzen für Sportvereine als bestehende Beihilfe einzustufen, so ist klar, dass die allgemeine Steuerdifferenzierung zwischen Aktiengesellschaften und Einrichtung ohne Gewinnerzielungsabsicht aus der Zeit vor dem Beitritt Spaniens stammt. Wie ebenfalls erwähnt, kam diese Unterscheidung Einrichtungen ohne Gewinnerzielungsabsicht aus allen Bereichen zugute, unabhängig von Betriebsgröße und Standort. Außerdem gab Spanien an, zum Zeitpunkt seines Beitritts im Jahr 1986 seien alle Fußballvereine Einrichtungen ohne Gewinnerzielungsabsicht gewesen. Daher sei die Kommission nicht befugt, die fragliche Maßnahme als neue Beihilfe einzustufen.
- (77) Nach Artikel 1 Buchstabe b Ziffer i der Verfahrensverordnung gelten als bestehende Beihilfen alle Beihilfen, die vor Inkrafttreten des AEUV in dem entsprechenden Mitgliedstaat bestanden und auch nach dessen Inkrafttreten noch anwendbar sind. Nach Artikel 1 Buchstabe c der Verfahrensverordnung umfasst der Begriff der neuen Beihilfe nicht nur vollkommen neue Beihilfemaßnahmen, sondern auch Änderungen bestehender Beihilfen. Dazu besagt Artikel 4 Absatz 1 der Verordnung (EG) Nr. 794/2004 der Kommission<sup>(33)</sup>: Für den Zweck von Artikel 1 Buchstabe c der Verfahrensverordnung ist die Änderung einer bestehenden Beihilfe jede Änderung, außer einer Änderung rein formaler oder verwaltungstechnischer Art, die keinen Einfluss auf die Würdigung der Vereinbarkeit der Beihilfemaßnahme mit dem Binnenmarkt haben kann. Dies bedeutet, dass die Änderung einer bestehenden Beihilfe, die einen Einfluss auf die ursprüngliche Bewertung der Kommission hinsichtlich der Vereinbarkeit der Maßnahme haben kann, als neue Beihilfe anzusehen ist.
- (78) In Artikel 4 Absatz 2 der Verordnung (EG) Nr. 794/2004 wird als Beispiel für eine anmeldebedürftige Änderung die Verschärfung der Kriterien für die Anwendung einer Beihilferegelung genannt. Das schließt die Verringerung der Anzahl der möglichen Begünstigten der Beihilfe (die in diesem Fall sehr groß ausfällt) ein. Unabhängig von der Beurteilung der vor dem Beitritt geltenden Vorschriften wurde mit dem Gesetz 10/1990 eine neue Regelung eingeführt, durch die die steuerliche Einstufung als Einrichtungen ohne Gewinnerzielungsabsicht auf bestimmte Fußballvereine begrenzt wird, während die anderen Profisportvereine gezwungen wurden, auf das allgemein gültige Körperschaftssteuersystem umzusteigen.
- (79) Durch die in Rede stehende Maßnahme wurden vier Unternehmen in eine günstigere Position versetzt als die Unternehmen, die gemäß dem Gesetz den allgemeinen Steuersätzen unterliegen. Die Maßnahme schuf als eine Unterscheidung innerhalb dieses Sektors, in dem die Clubs tätig sind, die einen Einfluss auf das wettbewerbliche Gleichgewicht in diesem Sektor hat. Es stärkte die Wettbewerbsposition der vier Vereine und schwächte zugleich die Wettbewerbsposition ihrer Konkurrenten. Durch das Gesetz 10/1990 wurde dem Profisport im Allgemeinen die Möglichkeit genommen, als Einrichtung ohne Gewinnerzielungsabsicht zu agieren, wobei es aber einigen Unternehmen der Profi-Fußballbranche erlaubt wurde, in der günstigeren rechtlichen Umgebung zu bleiben. Diese Änderung führte zu einer Steuerdifferenzierung innerhalb des gleichen Sektors. Dies stellt eine Diskriminierung zwischen Unternehmen dieses Sektors dar, die nicht rein formaler oder verwaltungstechnischer Natur ist und die sich auf die Beurteilung der Vereinbarkeit der Beihilfe mit dem Binnenmarkt auswirken kann (wie im nachstehenden Abschnitt dargelegt wird).
- (80) Zum Schluss stellt die Kommission fest, dass der Ablauf der Verjährungsfrist nach Artikel 17 der Verfahrensverordnung nicht dazu führt, dass diese neue Beihilfe zu einer bestehenden Beihilfe wird<sup>(34)</sup>.
- (81) Deshalb ist die mit dem Gesetz von 1990 eingeführte Änderung, durch die die Anzahl der potenziellen Begünstigten reduziert und eine neue Wettbewerbssituation auf dem Markt geschaffen wurde, als neue Beihilfe anzusehen.

<sup>(32)</sup> Die Kommission hat in diesem Zusammenhang betont, dass ein Sports Corporation in Bizkaia etabliert scheint, existiert nämlich Basket Bilbao Berri SAD.

<sup>(33)</sup> Verordnung (EG) Nr. 794/2004 der Kommission vom 21. April 2004 zur Durchführung der Verordnung (EU) 2015/1589 des Rates über besondere Vorschriften für die Anwendung von Artikel 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (ABl. L 140 vom 30.4.2004, S. 1).

<sup>(34)</sup> Rechtssache C-81/10 P, France Télécom SA/Kommission, ECLI:EU:C:2011:811, Rn. 73.

## 5.4. VEREINBARKEIT DER BEIHILFE

- (82) Staatliche Beihilfen werden als mit dem Binnenmarkt vereinbar angesehen, wenn sie unter eine der in Artikel 107 Absatz 2 AEUV<sup>(35)</sup> aufgeführten Kategorien fallen, und sie können als mit dem Binnenmarkt vereinbar angesehen werden, wenn die Kommission der Auffassung ist, dass sie unter eine der in Artikel 107 Absatz 3 AEUV<sup>(36)</sup> aufgeführten Kategorien fallen. Allerdings ist es der Mitgliedstaat, der die Beihilfe gewährt, der die Beweislast zu tragen hat, dass die Beihilfe nach Artikel 107 Absatz 2 oder 3 AEUV mit dem Binnenmarkt vereinbar ist<sup>(37)</sup>.
- (83) Weder Spanien noch die Empfänger haben geltend gemacht, dass eine der in Artikel 107 Absätze 2 oder 3 AEUV vorgesehenen Ausnahmen anwendbar sind.
- (84) In diesem Zusammenhang stellt die Kommission fest, dass die Beihilfe, da sie in Form von Steuersenkungen eine Reduzierung der Kosten bewirkt, die normalerweise von Vereinen im Zuge ihrer Geschäftstätigkeit zu tragen sind, als Betriebsbeihilfe angesehen werden sollte. Derartige Beihilfen können grundsätzlich nicht als nach Artikel 107 Absatz 3 Buchstabe c AEUV mit dem Binnenmarkt vereinbar angesehen werden, da sie nicht die Entwicklung gewisser Wirtschaftszweige oder Wirtschaftsgebiete fördern; zudem sind die in Rede stehenden steuerlichen Anreize weder befristet noch degressiv noch stehen sie in einem angemessenen Verhältnis zu dem, was notwendig ist, um einen bestimmten wirtschaftlichen Nachteil eines Gebiets zu beheben.
- (85) Die Förderung des Sports kann als Ziel von gemeinsamem Interesse im Sinne des Artikels 107 Absatz 3 Buchstabe c AEUV betrachtet werden. Artikel 165 Absatz 1 AEUV besagt, dass die Union zur Förderung des Sports beiträgt. Nach Artikel 165 Absatz 2 soll diese Förderung jedoch darauf ausgerichtet sein, die europäische Dimension des Sports durch Förderung der Fairness und der Offenheit von Sportwettkämpfen zu entwickeln.
- (86) Weder Spanien noch die Beteiligten haben Argumente vorgebracht, die die Vereinbarkeit der Beihilfe nach Artikel 107 Absatz 3 Buchstabe c AEUV im Sinne des Artikels 165 AEUV belegen würden. Die allgemeine Förderung des Sports ist ganz offensichtlich nicht ein Ziel der fraglichen Maßnahme, zumal sie lediglich vier Profisportvereine unterstützt.
- (87) Dementsprechend kann die Kommission kein Ziel von gemeinsamem Interesse ausmachen, das eine selektive Förderung bestimmter starker Akteure in einem von intensivem Wettbewerb geprägten Markt rechtfertigen und die Wirkung der Wettbewerbsverzerrung auf dem Binnenmarkt ausgleichen würde. Daher ist die staatliche Beihilfe mit dem Binnenmarkt unvereinbar.

## 5.5. RÜCKFORDERUNG

- (88) Nach dem AEUV und der konsolidierten Rechtsprechung des Gerichtshofs ist die Kommission, wenn sie die Unvereinbarkeit einer Beihilfe mit dem Binnenmarkt festgestellt hat, befugt zu entscheiden, ob der betreffende Mitgliedstaat die Beihilfe aufzuheben oder umzugestalten hat<sup>(38)</sup>. Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs wird mit der Verpflichtung eines Mitgliedstaats, eine Beihilfe, die nach Ansicht der Kommission mit dem Binnenmarkt unvereinbar ist, durch Rückforderung aufzuheben, das Ziel verfolgt, die vorherige Lage wiederherzustellen<sup>(39)</sup>. Diesbezüglich hat der Gerichtshof entschieden, dass dieses Ziel erreicht ist, sobald der Begünstigte die im Rahmen der rechtswidrigen Beihilfen gewährten Beträge zurückgezahlt hat, womit er den Vorteil, den er auf dem Markt gegenüber seinen Mitbewerbern besaß, verliert und die Lage vor der Zahlung der Beihilfe wiederhergestellt wird<sup>(40)</sup>.
- (89) Nach Artikel 16 Absatz 1 der Verfahrensverordnung entscheidet die Kommission in Negativbeschlüssen hinsichtlich rechtswidriger Beihilfen, dass der betreffende Mitgliedstaat alle notwendigen Maßnahmen ergreift, um die Beihilfe vom Empfänger zurückzufordern.

<sup>(35)</sup> Die Ausnahmen des Artikels 107 Absatz 2 AEUV betreffen a) Beihilfen sozialer Art an einzelne Verbraucher, b) Beihilfen zur Beseitigung von Schäden, die durch Naturkatastrophen oder sonstige außergewöhnliche Ereignisse entstanden sind, und c) Beihilfen für die Wirtschaft bestimmter Gebiete der Bundesrepublik Deutschland.

<sup>(36)</sup> Die Ausnahmen des Artikels 107 Absatz 3 AEUV betreffen a) Beihilfen zur Förderung der Entwicklung bestimmter Regionen, b) Beihilfen zur Förderung wichtiger Vorhaben von gemeinsamem europäischem Interesse oder zur Behebung einer beträchtlichen Störung im Wirtschaftsleben eines Mitgliedsstaats, c) Beihilfen zur Förderung der Entwicklung gewisser Wirtschaftszweige oder Wirtschaftsgebiete, d) Beihilfen zur Förderung der Kultur und der Erhaltung des kulturellen Erbes und e) sonstige Arten von Beihilfen, die der Rat durch einen Beschluss bestimmt.

<sup>(37)</sup> Rechtssache T-68/03, Olympiaki Aeroporia Ypiresies/Kommission, ECLI:EU:T:2007:253, Rn. 34.

<sup>(38)</sup> Siehe Rechtssache C-70/72, Kommission/Deutschland, ECLI:EU:C:1973:87, Rn. 13.

<sup>(39)</sup> Siehe verbundene Rechtssachen C-278/92 und C-280/92, Spanien/Kommission, ECLI:EU:C:1994:325, Rn. 75.

<sup>(40)</sup> Siehe Rechtssache C-75/97, Belgien/Kommission, ECLI:EU:C:1999:311, Rn. 64 und 65.

- (90) Da die in Rede stehende Regelung nicht bei der Kommission angemeldet wurde und sie vorsah, dass vier Profifußballvereine unter Verstoß gegen Artikel 108 AEUV Einzelbeihilfen erhielten, die somit als rechtswidrige und nicht mit dem Binnenmarkt vereinbare Beihilfen anzusehen sind, müssen diese zur Wiederherstellung der Marktlage vor ihrer Gewährung zurückgezahlt werden. Die Rückforderung muss den gesamten Zeitraum von der Einführung des Vorteils für die Begünstigten, also dem Zeitpunkt, ab dem die Beihilfe ihnen zur Verfügung gestellt wurde, bis zur effektiven Rückzahlung umfassen und auf diesen Betrag sind bis zur effektiven Rückzahlung Zinsen zu zahlen. Das Datum, an dem die Beihilfe den Begünstigten zur Verfügung gestellt wurde, ist das Datum, an dem sie die ermäßigten Körperschaftssteuern zahlten.
- (91) Laut Artikel 17 Absatz 1 der Verfahrensverordnung gelten die Befugnisse der Kommission zur Rückforderung von Beihilfen für eine Frist von zehn Jahren. Nach Artikel 17 Absatz 2 der Verordnung beginnt diese Frist mit dem Tag, an dem die rechtswidrige Beihilfe dem Empfänger gewährt wird. Jede Maßnahme, die die Kommission oder ein Mitgliedstaat auf Antrag der Kommission bezüglich der rechtswidrigen Beihilfe ergreift, stellt eine Unterbrechung der Frist dar. Daher ist für die Bestimmung des Beginns der Verjährungsfrist nach Artikel 17 das Datum der effektiven Gewährung der Beihilfe entscheidend. Maßgeblich ist also das Datum der Gewährung einer Beihilfe an den Begünstigten und nicht das Datum, an dem die betreffende Regelung erlassen wurde.
- (92) Im Falle einer Regelung, die eine wiederkehrende Gewährung von Vorteilen vorsieht, kann zwischen dem Zeitpunkt des Erlasses eines Rechtsakts, der die Rechtsgrundlage der Beihilfe bildet, und dem Zeitpunkt, zu dem die Unternehmen tatsächlich in den Genuss der Beihilfe kommen, eine erhebliche Zeit liegen. Dann gilt die Beihilfe für die Zwecke der Berechnung der Verjährungsfrist als dem Empfänger erst zu dem Zeitpunkt gewährt, zu dem sie tatsächlich an ihn vergeben wurde. Somit beginnt die Verjährungsfrist jedes Jahr an dem Datum, an dem die Körperschaftsteuer fällig wurde, wenngleich der Rechtsakt selbst, der die Rechtsgrundlage der Beihilfe bildet, bereits im Jahr 1990 erlassen wurde <sup>(41)</sup>.
- (93) Die Verpflichtung von Spanien, die Beihilfe zurückzufordern, gilt daher für die zehn Jahre, bevor die Kommission von Spanien erstmals Informationen zu der Beihilfemaßnahme angefordert hat, was am 15. Februar 2010 geschah. Folglich beginnt die Rückforderung der Steuerdifferenz mit dem Geschäftsjahr 2000.
- (94) Die Höhe der Beihilfe für die vier Fußballvereine ist die Differenz zwischen der Höhe der tatsächlich gezahlten Körperschaftsteuer und der Körperschaftsteuer, die sie hätten zahlen müssen, wenn sie den Körperschaftsteuervorschriften unterlegen hätten, die in dem jeweiligen Jahr auf Aktiengesellschaften anwendbar waren.
- (95) Es muss allerdings unter Beachtung der Besonderheiten der Körperschaftsteuervorschriften für Einrichtungen ohne Gewinnerzielungsabsicht der effektive Vorteil bestimmt werden; so unterlagen die in Rede stehenden Begünstigten in einigen Jahren unter Umständen einer effektiv höheren Besteuerung als im Falle der Sport-Aktiengesellschaften. Die Kommission trägt den Argumenten von Real Madrid CF Rechnung [...]. Die Kommission weist jedoch darauf hin, dass die genaue Höhe der Beihilfen im Zuge des Rückforderungsverfahrens im Einzelfall bewertet werden muss, das die spanischen Behörden in enger Zusammenarbeit mit der Kommission durchführen.
- (96) In diesem Zusammenhang stellt die Kommission fest, dass nach dem Urteil in der Rechtssache *Unicredito* bei der Zurückforderung einer Beihilfe hypothetischen Umstände wie den oft vielfältigen Entscheidungen, die die Begünstigten hätten treffen können, nicht Rechnung zu tragen ist, zumal sich die Entscheidungen, die beihilfebegünstigt getroffen wurden, als nicht umkehrbar erweisen können <sup>(42)</sup>.

## 6. SCHLUSSFOLGERUNG

- (97) Die Kommission kommt zu dem Schluss, dass Spanien durch das Gesetz 10/1990 rechtswidrig eine Beihilfe eingeführt hat, die in Form einer Begünstigung von Athletic Club Bilbao, Club Atlético Osasuna, des FC Barcelona und von Real Madrid CF bei der Körperschaftsteuer gewährt wurde, und damit gegen Artikel 108 Absatz 3 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union verstoßen hat.
- (98) Diese Beihilfe ist mit dem Binnenmarkt unvereinbar. Folglich muss Spanien die Vorzugsbehandlung der vier Vereine beenden und die Differenz zwischen der von ihnen gezahlten Körperschaftsteuer und der Körperschaftsteuer, die sie bei der Rechtsform einer Sport-Aktiengesellschaft ab dem Steuerjahr 2000 hätten zahlen müssen, von ihnen zurückfordern —

<sup>(41)</sup> Rechtssache C-81/10 P, France Télécom/Kommission, ECLI:EU:C:2011:811, Rn. 80 bis 85.

<sup>(42)</sup> Rechtssache C-148/04, Unicredito Italiano, ECLI:EU:C:2005:774, Rn. 118 und 119.



HAT FOLGENDEN BESCHLUSS ERLASSEN:

#### Artikel 1

Die siebte Zusatzbestimmung zum Sportgesetz 10/1990, die am 15. Oktober 1990 erlassen wurde und dazu führte, dass der ermäßigte Körperschaftsteuersatz, der Einrichtungen ohne Gewinnerzielungsabsicht vorbehalten ist, auf bestimmte Profi-Fußballvereine angewandt wurde, stellt eine staatliche Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union zugunsten dieser Sportvereine (Athletic Club de Bilbao, Club Atlético Osasuna, FC Barcelona und Real Madrid CF) dar. Diese Beihilfe wurde von dem Königreich Spanien unter Verstoß gegen Artikel 108 Absatz 3 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union rechtswidrig durchgeführt und ist mit dem Binnenmarkt unvereinbar.

#### Artikel 2

Einzelbeihilfen, die auf der Grundlage der in Artikel 1 genannten Regelung gewährt werden, stellen keine Beihilfen dar, sofern sie zum Zeitpunkt ihrer Gewährung die Voraussetzungen erfüllen, die in einer nach Artikel 2 der Verordnung (EU) 2015/1588 des Rates<sup>(43)</sup> erlassenen und zum Zeitpunkt der Gewährung der Beihilfen geltenden Verordnung vorgesehen sind.

#### Artikel 3

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

#### Artikel 4

- (1) Das Königreich Spanien fordert die mit dem Binnenmarkt unvereinbaren Beihilfen, die auf der Grundlage der in Artikel 1 genannten Regelung gewährt wurden, von den Empfängern zurück.
- (2) Die Rückforderungsbetrag umfasst Zinsen, die von dem Tag, an dem die Beihilfen den Empfängern zur Verfügung gestellt wurden, bis zur tatsächlichen Rückzahlung berechnet werden.
- (3) Die Zinsen werden nach Kapitel V der Verordnung (EG) Nr. 794/2004 und nach der Verordnung (EG) Nr. 271/2008 der Kommission<sup>(44)</sup> zur Änderung der Verordnung (EG) Nr. 794/2004 anhand der Zinseszinsformel berechnet.
- (4) Das Königreich Spanien hebt die in Artikel 1 genannte Regelung mit Wirkung ab dem Datum des Erlasses dieses Beschlusses auf.

#### Artikel 5

- (1) Die Beihilfen, die auf der Grundlage der in Artikel 1 genannten Regelung gewährt wurden, werden sofort in wirksamer Weise zurückgefordert.
- (2) Das Königreich Spanien stellt sicher, dass dieser Beschluss innerhalb von vier Monaten nach seiner Bekanntgabe umgesetzt wird.

#### Artikel 6

- (1) Spanien übermittelt der Kommission innerhalb einer Frist von zwei Monaten nach Bekanntgabe dieses Beschlusses die folgenden Informationen:
  - a) Gesamtbetrag der Beihilfen, die jeder in Artikel 1 genannte Beihilfeempfänger erhalten hat;
  - b) Gesamtbetrag (Nennbetrag und Zinsen), der von jedem Empfänger zurückzufordern ist;

<sup>(43)</sup> Verordnung (EU) 2015/1588 des Rates vom 13. Juli 2015 über die Anwendung der Artikel 107 und 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union auf bestimmte Gruppen horizontaler Beihilfen (ABl. L 248 vom 24.9.2015, S. 1).

<sup>(44)</sup> Verordnung (EG) Nr. 271/2008 der Kommission vom 30. Januar 2008 zur Änderung der Verordnung (EG) Nr. 794/2004 zur Durchführung der Verordnung (EG) Nr. 659/1999 des Rates über besondere Vorschriften für die Anwendung von Artikel 93 des EG-Vertrags (ABl. L 82 vom 25.3.2008, S. 1).

- c) ausführliche Beschreibung der Maßnahmen, die getroffen wurden bzw. beabsichtigt sind, um diesem Beschluss nachzukommen;
- d) Unterlagen, die belegen, dass Rückzahlungsanordnungen an die Empfänger ergangen sind.

(2) Das Königreich Spanien unterrichtet die Kommission über den Fortgang Maßnahmen zur Umsetzung dieses Beschlusses, bis die Rückzahlung der Beihilfen, die auf der Grundlage der in Artikel 1 genannten Regelung gewährt wurden, abgeschlossen ist. Auf Anfrage der Kommission legt das Königreich Spanien unverzüglich Informationen über die Maßnahmen vor, die getroffen wurden bzw. beabsichtigt sind, um diesem Beschluss nachzukommen. Ferner übermittelt das Königreich Spanien ausführliche Angaben zu den Beihilfebeträgen und den Zinsen, die von den Empfängern bereits zurückgezahlt wurden.

#### *Artikel 7*

Dieser Beschluss ist an das Königreich Spanien gerichtet.

Brüssel, den 4. Juli 2016

*Für die Kommission*  
Margrethe VESTAGER  
*Mitglied der Kommission*

---



ISSN 1977-0642 (elektronische Ausgabe)  
ISSN 1725-2539 (Papierausgabe)



**Amt für Veröffentlichungen der Europäischen Union**  
2985 Luxemburg  
LUXEMBURG

**DE**