



# Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Fünfte Kammer)

4. März 2021 \*

„Rechtsmittel – Staatliche Beihilfen – Beihilfe zugunsten bestimmter Profifußballvereine – Art. 107 Abs. 1 AEUV – Begriff ‚Vorteil‘ – Beihilferegulierung – Verordnung (EU) 2015/1589 – Art. 1 Buchst. d – Ermäßigter Steuersatz – Einrichtungen ohne Gewinnerzielungsabsicht – Weniger günstiger Steuerabzug – Auswirkung – Anschlussrechtsmittel – Art. 169 und 178 der Verfahrensordnung des Gerichtshofs“

In der Rechtssache C-362/19 P

betreffend ein Rechtsmittel nach Art. 56 der Satzung des Gerichtshofs der Europäischen Union, eingelegt am 6. Mai 2019,

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

Rechtsmittelführerin,

andere Parteien des Verfahrens:

**Fútbol Club Barcelona** mit Sitz in Barcelona (Spanien), Prozessbevollmächtigte: R. Vallina Hoset, J. Roca Sagarra, J. del Saz Cordero, A. Sellés Marco und R. Salas Lúcia, abogados,

Kläger im ersten Rechtszug,

**Königreich Spanien**, vertreten durch S. Centeno Huerta, M. J. Ruiz Sánchez und A. Rubio González als Bevollmächtigte,

Streithelfer im ersten Rechtszug,

erlässt

DER GERICHTSHOF (Fünfte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten E. Regan (Berichterstatter), des Präsidenten des Gerichtshofs K. Lenaerts in Wahrnehmung der Aufgaben eines Richters der Fünften Kammer sowie der Richter M. Ilešič, C. Lycourgos und I. Jarukaitis,

Generalanwalt: G. Pitruzzella,

\* Verfahrenssprache: Spanisch.

Kanzler: L. Carrasco Marco, Verwaltungsrätin,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 24. Juni 2020,  
nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 15. Oktober 2020  
folgendes

### Urteil

- 1 Mit ihrem Rechtsmittel begehrt die Europäische Kommission die Aufhebung des Urteils des Gerichts der Europäischen Union vom 26. Februar 2019, Fútbol Club Barcelona/Kommission (T-865/16, im Folgenden: angefochtenes Urteil, EU:T:2019:113), mit dem das Gericht den 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 (ABl. 2016, L 357, S. 1, im Folgenden: streitiger Beschluss) für nichtig erklärt hat.

### Unionsrecht

- 2 Art. 1 („Definitionen“) 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) sieht vor:

„Im Sinne dieser Verordnung bezeichnet der Ausdruck

...

- b) ‚bestehende Beihilfen‘
  - i) ... alle Beihilfen, die vor Inkrafttreten des [AEU-Vertrags] in dem entsprechenden Mitgliedstaat bestanden, also Beihilferegulungen und Einzelbeihilfen, die vor Inkrafttreten des [AEU-Vertrags] in dem entsprechenden Mitgliedstaat eingeführt worden sind und auch nach dessen Inkrafttreten noch anwendbar sind;

...

- c) ‚neue Beihilfen‘ alle Beihilfen, also Beihilferegulungen und Einzelbeihilfen, die keine bestehenden Beihilfen sind, einschließlich Änderungen bestehender Beihilfen;
- d) ‚Beihilferegulung‘ eine Regelung, wonach Unternehmen, die in der Regelung in einer allgemeinen und abstrakten Weise definiert werden, ohne nähere Durchführungsmaßnahmen Einzelbeihilfen gewährt werden können, beziehungsweise eine Regelung, wonach einem oder mehreren Unternehmen nicht an ein bestimmtes Vorhaben gebundene Beihilfen für unbestimmte Zeit und/oder in unbestimmter Höhe gewährt werden können;
- e) ‚Einzelbeihilfen‘ Beihilfen, die nicht aufgrund einer Beihilferegulung gewährt werden, und einzelne anmeldungspflichtige Zuwendungen aufgrund einer Beihilferegulung;

...“

- 3 Die Art. 21 bis 23 dieser Verordnung sind in deren Kapitel VI enthalten, in dem das Verfahren bei bestehenden Beihilferegulungen geregelt ist.
- 4 Art. 4 („Anmeldung bestimmter Änderungen bestehender Beihilfen im vereinfachten Verfahren“) der Verordnung (EG) Nr. 794/2004 der Kommission vom 21. April 2004 zur Durchführung der Verordnung 2015/1589 (ABl. 2004, L 140, S. 1) in der durch die Verordnung (EU) 2015/2282 der Kommission vom 27. November 2015 (ABl. 2015, L 325, S. 1) geänderten Fassung sieht in Abs. 1 Satz 1 vor, dass für den Zweck von Art. 1 Buchst. c der Verordnung 2015/1589 „die Änderung einer bestehenden Beihilfe jede Änderung, außer einer Änderung rein formaler oder verwaltungstechnischer Art, [ist,] die keinen Einfluss auf die Würdigung der Vereinbarkeit der Beihilfemaßnahme mit dem [Binnenmarkt] haben kann“.

### **Vorgeschichte des Rechtsstreits und streitiger Beschluss**

- 5 Die Vorgeschichte des Rechtsstreits, wie sie sich aus den Rn. 1 bis 6 des angefochtenen Urteils ergibt, ist folgende:

„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 ... 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 ... 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.

...

6 Mit [dem streitigen] 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 [eingeführt habe] (Art. 1 des [streitigen] Beschlusses) ... 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 [um] 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 [zurückzufordern] (Art. 4 Abs. 1) ... Der [streitige] 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 Beschluss[es] insgesamt innerhalb von vier Monaten nach seiner Bekanntgabe (Art. 5 Abs. 2) Folge zu leisten.“

### **Verfahren vor dem Gericht und angefochtenes Urteil**

- 6 Mit Klageschrift, die am 7. Dezember 2016 bei der Kanzlei des Gerichts einging, erhob der Fútbol Club Barcelona (im Folgenden: FCB) Klage auf Nichtigklärung des streitigen Beschlusses.
- 7 Mit Beschluss vom 25. April 2017 ließ der Präsident der Vierten Kammer des Gerichts das Königreich Spanien als Streithelfer zur Unterstützung der Anträge des FCB zu.
- 8 Der FCB stützte seine Klage auf fünf Gründe. Mit dem ersten Klagegrund wurde ein 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 gerügt, da im streitigen Beschluss verkannt worden sei, dass die streitige Maßnahme die Niederlassungsfreiheit verletze. Mit dem zweiten Klagegrund wurde gerügt, es liege ein Verstoß gegen Art. 107 Abs. 1 AEUV vor, da die Kommission hinsichtlich des Vorliegens eines Vorteils einen Beurteilungsfehler begangen habe; zudem sei bei der Prüfung des Vorliegens dieses Vorteils gegen den Grundsatz der guten Verwaltung verstoßen worden. Der dritte Klagegrund betraf einen Verstoß gegen die Grundsätze des Vertrauensschutzes und der Rechtssicherheit. Mit dem vierten Klagegrund wurde ein Verstoß gegen Art. 107 Abs. 1 AEUV gerügt, da die Kommission nicht berücksichtigt habe, dass die streitige Maßnahme durch die innere Logik des Steuersystems gerechtfertigt sei. Schließlich wurde mit dem fünften Klagegrund ein Verstoß gegen Art. 108 AEUV gerügt, da die Kommission die Rückforderung einer bestehenden Beihilfe angeordnet und das für diese Art von Beihilfen vorgesehene Verfahren nicht beachtet habe.
- 9 Mit dem angefochtenen Urteil hat das Gericht, nachdem es in den Rn. 25 bis 37 den ersten Klagegrund zurückgewiesen hatte, dem zweiten Klagegrund stattgegeben.
- 10 Insoweit hat das Gericht, wie sich insbesondere aus den Rn. 59 und 67 des angefochtenen Urteils ergibt, festgestellt, dass die Kommission nicht rechtlich hinreichend ihrer Pflicht nachgekommen sei, zu beweisen, dass die in Rede stehende nationale Maßnahme – die sich aus der Kombination der besonderen Steuerregelung für Einrichtungen ohne Gewinnerzielungsabsicht und der mit der siebten Zusatzbestimmung des Gesetzes 10/1990 eingeführten Ausnahmeregelung ergebe, wonach Profifußballvereine, die die Bedingung erfüllten, vor der Verabschiedung dieses Gesetzes ein positives Ergebnis erzielt zu haben, sich nicht in eine Sport-Aktiengesellschaft umwandeln müssten, um weiterhin in der Rechtsform einer Einrichtung ohne Gewinnerzielungsabsicht tätig zu sein (im Folgenden: streitige Maßnahme) – den durch sie Begünstigten einen Vorteil verschaffe, angesichts dessen, dass für diese Einrichtungen ein ungünstigerer Abzugssatz für die Reinvestition außergewöhnlicher Gewinne gelte als für Sport-Aktiengesellschaften.

- 11 Infolgedessen hat das Gericht den streitigen Beschluss für nichtig erklärt, ohne die drei weiteren vom FCB vorgebrachten Klagegründe geprüft zu haben.

### **Anträge der Parteien**

- 12 Mit ihrem Rechtsmittel beantragt die Kommission,
- das angefochtene Urteil aufzuheben,
  - die Sache an das Gericht zurückzuverweisen und
  - die Kostenentscheidung vorzubehalten.
- 13 Der FCB und das Königreich Spanien beantragen, das Rechtsmittel zurückzuweisen und der Kommission die Kosten aufzuerlegen.

### **Zum Rechtsmittel**

- 14 Die Kommission stützt ihr Rechtsmittel auf einen einzigen, in zwei Teile gegliederten Rechtsmittelgrund, mit dem sie geltend macht, das Gericht habe im angefochtenen Urteil gegen Art. 107 Abs. 1 AEUV verstoßen, und zwar zum einen hinsichtlich des Begriffs des „Vorteils“, der eine „staatliche Beihilfe“ im Sinne dieser Vorschrift darstellen könne, sowie zum anderen in Bezug auf die Sorgfaltspflicht, die der Kommission bei der Prüfung des Vorliegens einer Beihilfe obliege, und die ihr obliegende Beweislast für das Vorliegen eines Vorteils.

### **Vorbringen der Parteien**

- 15 Mit dem ersten Teil ihres einzigen Rechtsmittelgrundes macht die Kommission geltend, das Gericht habe Rechtsfehler bei der Würdigung der Prüfung begangen, die sie vorzunehmen habe, um festzustellen, ob eine Steuerregelung den durch sie Begünstigten einen Vorteil gewähre und folglich eine „staatliche Beihilfe“ im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV darstellen könne.
- 16 Insbesondere habe das Gericht zu Unrecht festgestellt, dass die Kommission nicht nur die Merkmale der fraglichen Regelung untersuchen müsse, durch die der Begünstigte in eine günstigere Lage als andere, der allgemeinen Regelung unterliegende Unternehmen versetzt werden könnte, wie etwa einen ermäßigten Steuersatz, sondern auch etwaige Nachteile dieser Regelung, die sich aus von ihr unabhängigen Umständen ergäben und je nach Steuerjahr variieren könnten, wie etwa den Steuerabzug für die Reinvestition außerordentlicher Gewinne, der von Investitionsentscheidungen der begünstigten Unternehmen abhängt, und zwar selbst, wenn diese Nachteile zufällig seien, den Vorteil nicht systematisch neutralisieren könnten und bei einer *Ex-ante*-Prüfung der fraglichen Steuerregelung nicht vorhersehbar seien.
- 17 Als Erstes macht die Kommission geltend, dass im streitigen Beschluss entgegen der vom Gericht in Rn. 69 des angefochtenen Urteils getroffenen Feststellung nur eine Beihilferegelung und nicht auch Einzelbeihilfen geprüft worden seien. Das Gericht habe sowohl den streitigen Beschluss als auch Art. 1 Buchst. d der Verordnung 2015/1589 falsch ausgelegt. Auch wenn es im vorliegenden Fall möglich sei, die Begünstigten der untersuchten Beihilferegelung zu identifizieren, bestehe die streitige Maßnahme nämlich aus einer Gesamtheit von Vorschriften, nach denen einem oder

mehreren Unternehmen auf unbestimmte Zeit oder in unbestimmter Höhe eine nicht an ein bestimmtes Vorhaben gebundene Beihilfe im Sinne dieser Vorschrift gewährt werden könne. Folglich habe sich die Kommission darauf beschränken können, die allgemeinen Merkmale der fraglichen Steuerregelung zu prüfen, um nachzuweisen, dass die Tatbestandsmerkmale einer staatlichen Beihilfe erfüllt gewesen seien, und sei nicht verpflichtet gewesen, die tatsächliche Verwirklichung der fraglichen Beihilfe für jeden begünstigten Verein zu prüfen. Diese konkrete Verwirklichung sei erst zum Zeitpunkt der Rückforderung festzustellen.

- 18 Als Zweites macht die Kommission geltend, dass sie, wenn sie eine nationale Maßnahme prüfe, die möglicherweise eine staatliche Beihilfe darstelle, auf den Zeitpunkt des Erlasses der fraglichen Steuerregelung abstellen und eine *Ex-ante*-Beurteilung vornehmen müsse, um zu ermitteln, ob diese Regelung einen Vorteil gewähren könne. Wenn es um die Feststellung gehe, ob eine staatliche Beihilfe vorliege, dürfe nämlich eine Maßnahme, die ohne vorherige Anmeldung durchgeführt werde, nicht günstiger behandelt werden als eine angemeldete Maßnahme.
- 19 Daraus folge, dass es bei der Prüfung des Kriteriums, ob ein Vorteil vorliege, entscheidend darauf ankomme, ob die fragliche Maßnahme geeignet sei, einen Vorteil zu verschaffen. Daher könne der Umstand, dass sich anhand späterer Entwicklungen nachweisen lasse, dass sich der Vorteil in bestimmten Fällen nicht verwirklicht habe, für die Beurteilung des Vorliegens eines Vorteils nicht ausschlaggebend sein; dies gelte insbesondere, wenn die Kommission eine Beihilferegulung zu prüfen habe. Würden die sich aus der fraglichen Regelung ergebenden Vorteile in einem bestimmten Steuerjahr durch die daraus entstehenden Nachteile vollständig ausgeglichen, so habe sich der Vorteil in diesem Steuerjahr nicht verwirklicht, so dass für dieses spezifische Jahr keine Rückforderung gegenüber dem betreffenden Begünstigten zu erfolgen brauche.
- 20 Nach diesen Grundsätzen stelle die Anwendung eines ermäßigten Körperschaftsteuersatzes auf bestimmte Unternehmen einen Vorteil im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV dar, da sie diese Unternehmen unmittelbar oder mittelbar begünstigen könne. Dieser Vorteil verwirkliche sich immer dann, wenn die Unternehmen Gewinne erzielten, die die Steuerbemessungsgrundlage bildeten.
- 21 Im vorliegenden Fall treffe es zu, dass nach der Steuerregelung für Einrichtungen ohne Gewinnerzielungsabsicht kein so hoher Steuerabzug für die Reinvestition außerordentlicher Gewinne möglich gewesen sei wie nach der allgemeinen Körperschaftsteuerregelung. Das Gericht habe jedoch insbesondere in den Rn. 53, 56, 60, 66 und 73 bis 76 des angefochtenen Urteils den Zusammenhang zwischen günstigen und ungünstigen Aspekten der Steuerregelung für Einrichtungen ohne Gewinnerzielungsabsicht rechtsfehlerhaft beurteilt. Wenn nämlich eine Sonderregelung auch bestimmte Nachteile oder ungünstige Aspekte umfasse, die sich nur nach Maßgabe außerhalb dieser Regelung liegender und von einem Steuerjahr zum anderen variierender Umstände verwirklichten, könnten diese Aspekte nicht als Faktoren angesehen werden, die den Vorteil neutralisierten, es sei denn, sie stünden mit diesem Vorteil in einem solchen Zusammenhang, dass die Neutralisierung des Vorteils in sämtlichen Steuerjahren gewiss sei. Dies sei hier jedoch nicht der Fall.
- 22 Zwar seien der Steuersatz und der Prozentsatz des Abzugs für die Reinvestition außerordentlicher Gewinne Teil sowohl der allgemeinen Regelung als auch der Sonderregelung für Einrichtungen ohne Gewinnerzielungsabsicht, jedoch hänge die Höhe des Abzugs von einem außerhalb der Regelung liegenden Faktor ab, der in keinem Zusammenhang mit der Anwendung des Steuersatzes stehe. Diese Höhe hänge vielmehr mit der Investitionspolitik der einzelnen Vereine in Bezug auf Spielertransfers während eines bestimmten Steuerjahrs zusammen. Es handele sich

also um einen Zufallsfaktor, der in keinem Zusammenhang mit dem aus der Anwendung des ermäßigten Steuersatzes resultierenden Vorteil stehe und dessen Wirkung erst ermessen werden könne, wenn sich der Vorteil in den einzelnen Steuerjahren verwirkliche. Entgegen den Ausführungen des Gerichts sei es daher nicht möglich, diesen Faktor in einer untrennbaren Verbindung mit der Anwendung des ermäßigten Steuersatzes zu würdigen, der als solcher geeignet sei, den Vereinen, denen er zugutekomme, einen Vorteil zu verschaffen.

- 23 Des Weiteren gewährleiste die Steuerregelung für Einrichtungen ohne Gewinnerzielungsabsicht nicht, dass die Nachteile dieser Regelung die sich aus ihr ergebenden Vorteile systematisch neutralisierten. Der Steuersatz werde nämlich auf die Gewinne angewandt, die sich aus der gewöhnlichen Tätigkeit des betreffenden Unternehmens ergäben, während der Abzug anhand der Reinvestition bestimmter außerordentlicher Gewinne bemessen werde, die speziell im Bereich des Fußballs normalerweise aus Spielertransfers stammten. Daraus folge, dass die beiden in Rede stehenden Komponenten der Steuerregelung nicht miteinander vergleichbar seien und sich daher nicht neutralisieren könnten.
- 24 Im Übrigen werde die tatsächliche Verwirklichung des Vorteils für jedes Steuerjahr im Rahmen der geschuldeten jährlichen Steuer beurteilt und könne daher von Jahr zu Jahr variieren. Zu dieser Vorteilsverwirklichung gehörten auch Steuergutschriften, die den Vereinen in den einzelnen Steuerjahren zugutekommen könnten und sich nicht im Voraus bestimmen ließen.
- 25 Als Drittes vertritt die Kommission die Auffassung, aus den vorstehenden Ausführungen ergebe sich, dass das Gericht in den Rn. 72 bis 75 des angefochtenen Urteils ein falsches Verständnis des Urteils vom 8. Dezember 2011, *France Télécom/Kommission* (C-81/10 P, EU:C:2011:811), zugrunde gelegt habe. Es treffe zwar zu, dass sich die Steuerregelung, um die es in jenem Urteil gegangen sei, in einigen Punkten von der in der vorliegenden Rechtssache geprüften Regelung unterscheide. Gleichwohl gehe aus jenem Urteil klar hervor, dass eine steuerliche Sonderregelung als ein Vorteil für die durch sie Begünstigten anzusehen sei, wenn sie zum Zeitpunkt ihres Erlasses zu einer geringeren Besteuerung dieser Begünstigten führen könne, auch wenn die tatsächliche Verwirklichung dieses Vorteils von äußeren Umständen abhängen.
- 26 Mit dem zweiten Teil des einzigen Rechtsmittelgrundes macht die Kommission geltend, das Gericht habe einen Rechtsfehler begangen, indem es die Sorgfaltspflicht der Kommission und die ihr obliegende Beweislast für das Vorliegen eines Vorteils falsch ausgelegt habe.
- 27 Das Gericht habe ihr nämlich in Rn. 59 des angefochtenen Urteils zu Unrecht vorgeworfen, keine Informationen angefordert zu haben, anhand deren sie hätte beweisen können, dass die Begrenzung der Steuerabzüge auf eine Höhe, die für Einrichtungen ohne Gewinnerzielungsabsicht ungünstiger sei als für Sport-Aktiengesellschaften, den Vorteil aus dem niedrigeren Steuersatz nicht ausgleiche. In Anbetracht der im ersten Teil des einzigen Rechtsmittelgrundes angestellten Erwägungen sei dieser Beweis nicht erforderlich gewesen. Zum Zeitpunkt des Erlasses der fraglichen Steuerregelung sei es nämlich faktisch unmöglich gewesen, vorauszusehen, wie der ermäßigte Steuersatz mit dem abzugsfähigen Betrag für die Reinvestition außerordentlicher Gewinne zusammenwirken würde. Eine *Ex-post*-Prüfung der Verwirklichung des Vorteils, wie sie das Gericht verlange, sei für den Nachweis des Vorliegens eines durch eine staatliche Beihilfe verschafften Vorteils nicht erforderlich. Die vom Gericht im angefochtenen Urteil vertretene Rechtsauffassung begünstige nicht angemeldete Beihilferegulungen gegenüber angemeldeten Beihilferegulungen.

- 28 Der FCB trägt zunächst vor, dass einige der von der Kommission mit ihrem Rechtsmittel vorgebrachten Argumente und Gesichtspunkte ins Leere gingen.
- 29 Die Kommission mache neue Tatsachen geltend und lege neue Beweise vor. Sie behaupte nämlich erstmals, dass der Abzug für die Reinvestition außerordentlicher Gewinne ein vom nominalen Körperschaftsteuersatz unabhängiger Zufallsfaktor sei, und lege als Anlage zu ihrer Erwiderung zum ersten Mal ein Dokument vor, das die u. a. vom FCB getätigten Transfers betreffe. Zudem stelle die Kommission in Bezug auf die nationalen Rechtsvorschriften über den Abzug für die Reinvestition außerordentlicher Gewinne eine Reihe neuer Behauptungen auf.
- 30 Des Weiteren halte die Kommission Tatsachenfragen, die im angefochtenen Urteil widerlegt worden seien, für erwiesen. Insbesondere treffe es nicht zu, dass sie im 35. Erwägungsgrund des streitigen Beschlusses dargetan habe, dass die für Einrichtungen ohne Gewinnerzielungsabsicht geltende Steuerregelung günstiger sei als die gewöhnliche Steuerregelung für Sport-Aktiengesellschaften. Darüber hinaus stelle diese Behauptung die vom Gericht in den Rn. 61 und 62 des angefochtenen Urteils vorgenommene Tatsachenwürdigung in Frage.
- 31 Im Übrigen stelle die Kommission in Bezug auf den streitigen Beschluss Behauptungen auf, die nicht der Wirklichkeit entsprächen. Sie habe nämlich weder im 95. Erwägungsgrund dieses Beschlusses noch an anderer Stelle festgestellt, dass die Höhe der Rückforderung von den spanischen Behörden festgesetzt werde und von Fall zu Fall zu beurteilen sei.
- 32 Zur Begründetheit des Rechtsmittels macht der FCB in Bezug auf den ersten Teil des einzigen Rechtsmittelgrundes der Kommission erstens geltend, dass die vom streitigen Beschluss erfasste Maßnahme keine Beihilferegulation darstelle, sondern aus Einzelbeihilfen für die vier spezifisch bezeichneten Vereine bestehe. In diesem Beschluss habe die Kommission nämlich nur eine Maßnahme beschrieben, die für vier Vereine bestimmt gewesen sei, und darauf hingewiesen, dass sie keinem anderen Verein zugutekommen könne. Wenn nationale Vorschriften das alleinige Ziel verfolgten, konkret bezeichnete Unternehmen zu begünstigen, seien sie indessen nicht als Beihilferegulation, sondern als eine oder mehrere Einzelbeihilfen anzusehen.
- 33 Zweitens habe die Steuerregelung für Einrichtungen ohne Gewinnerzielungsabsicht den fraglichen vier Vereinen keinen Vorteil verschafft. Aus rechtlicher Sicht sei das spanische Steuersystem so angelegt, dass es auf steuerliche Neutralität abziele, also sicherstellen solle, dass für Einrichtungen ohne Gewinnerzielungsabsicht und für gewerbliche Einrichtungen derselbe effektive Steuersatz gelte. Aus praktischer Sicht seien für das Vorliegen eines Vorteils die Auswirkungen und nicht die Rechtsform entscheidend. Die Kommission sei verpflichtet, alle Aspekte der fraglichen Rechtsvorschriften zu untersuchen, also sowohl diejenigen, die einen Vorteil gewährten, als auch diejenigen, die ihn ausglich, sowie ihre kumulativen Auswirkungen.
- 34 Im vorliegenden Fall habe sich die Pflicht, sich in eine Sport-Aktiengesellschaft umzuwandeln, nicht nur auf den Steuersatz, sondern auch auf die Höhe der anwendbaren Abzüge ausgewirkt. Um die in Rede stehende nationale Maßnahme angemessen zu beurteilen, wäre es daher erforderlich gewesen, nicht nur die Indizien und Beweise für das Vorliegen einer staatlichen Beihilfe, sondern auch diejenigen für das Fehlen einer solchen Beihilfe zu berücksichtigen. Insbesondere sei in Anbetracht der Bedeutung von Transfers im Bereich des Profifußballs die Steuerregelung, die die höchsten transferbezogenen Abzüge ermögliche, d. h. die für gewerbliche Einrichtungen geltende Regelung, auf lange Sicht immer noch vorteilhafter. Die Kommission sei daher bei der Prüfung, ob ein Vorteil vorliege, in zweifacher Hinsicht falsch vorgegangen. Zum einen habe sie sich auf den nominalen Steuersatz konzentriert, obwohl der effektive Steuersatz



maßgeblich sei. Zum anderen hätte sich die Prüfung auf den mittel- oder langfristigen Zeitraum beziehen müssen, da das Steuersystem Steuergutschriften vorsehe, deren Wirkungen sich auf mehrere Steuerjahre verteilen könnten.

- 35 Drittens weise die im vorliegenden Fall in Rede stehende Steuerregelung keinerlei Ähnlichkeit mit der im Urteil vom 8. Dezember 2011, France Télécom/Kommission (C-81/10 P, EU:C:2011:811), untersuchten Steuerregelung auf. Die vier fraglichen Vereine genössen keine Ausnahme von der gewöhnlichen Steuerregelung, sondern unterlägen den üblichen Vorschriften für Einrichtungen ohne Gewinnerzielungsabsicht. Zudem gebe es keinen Beweis dafür, dass die für diese vier Vereine geltende Steuerregelung günstiger wäre. Im Übrigen gehe es im vorliegenden Fall nicht um die Höhe der Beihilfe, sondern darum, ob überhaupt eine Beihilfe vorliege.
- 36 Zum zweiten Teil des einzigen Rechtsmittelgrundes trägt der FCB vor, dass die Kommission aufgrund ihrer Pflichten zur Unparteilichkeit und zur Sorgfalt alle Auswirkungen der streitigen Maßnahme hätte prüfen müssen, einschließlich derjenigen, die einen etwaigen Vorteil ausglich oder neutralisierten.
- 37 Erstens verwechsle die Kommission das Vorliegen eines Vorteils mit der Quantifizierung der Beihilfe. Der Begriff des „Vorteils“ sei für Einzelbeihilfen und Beihilferegulungen derselbe. Das grundlegende Kriterium seien die Auswirkungen der Maßnahme auf den potenziell Begünstigten. Die Kommission sei daher nicht befugt, eine Teilanalyse der Wirkungen einer Maßnahme vorzunehmen, bei der sie zwar die Wirkungen berücksichtige, die einen Vorteil verschafften, wie den nominalen Steuersatz, nicht aber diejenigen, die den Vorteil ausglich, wie die Abzüge. Die Kommission habe es im streitigen Beschluss versäumt, verschiedene allgemeine Merkmale der fraglichen Regelung zu untersuchen, wie etwa die anwendbaren Abzüge, die Üblichkeit dieser Abzüge auf dem relevanten Markt oder die Bedeutung der Steuergutschriften.
- 38 Zweitens stehe das Erfordernis, eine *Ex-ante*-Prüfung durchzuführen, der Berücksichtigung der Abzüge nicht entgegen. Die Kommission sei nämlich befugt, vom betreffenden Mitgliedstaat Schätzungen der Auswirkungen der Maßnahme oder Berechnungen ihrer Auswirkungen in den vergangenen Jahren zu verlangen. Im Fall durchgeführter, aber nicht angemeldeter Maßnahmen könne die praktische Funktionsweise der Regelung berücksichtigt werden. Jedenfalls sei im streitigen Beschluss überhaupt keine *Ex-ante*-Prüfung vorgenommen worden.
- 39 Drittens müsse die Kommission, da sie zur sorgfältigen und unparteiischen Durchführung des Verfahrens verpflichtet sei, die auf das Vorliegen einer Beihilfe hindeutenden Aspekte und die dagegensprechenden Aspekte mit der gleichen Intensität prüfen. Sie dürfe sich also nicht ausschließlich auf die Aspekte konzentrieren, die für das Vorliegen einer Beihilfe sprächen. Folglich hätte sie auf den effektiven Steuersatz unter Berücksichtigung der im Verfahrens festgestellten Abzüge abstellen müssen.
- 40 Viertens verlange die Beweislast, die der Kommission hinsichtlich des Vorliegens eines Vorteils obliege, dass alle kumulativen Auswirkungen der Maßnahme auf die Begünstigten zu prüfen seien. Es reiche daher nicht aus, nur den nominalen Steuersatz zu untersuchen. Außerdem sei ein allein auf den Vergleich der nominalen Steuersätze gestützter Nachweis nicht angemessen, da eine Steuerregelung aus einer Gesamtheit von Vorschriften bestehe, die auch Abzüge, Regeln für die Berechnung der Bemessungsgrundlage und Befreiungen umfasse. Wenn der Kommission,

wie im vorliegenden Fall, ein potenzieller Anhaltspunkt für das Nichtvorliegen eines Vorteils vorgelegt werde, sei sie verpflichtet, sich die erforderlichen Informationen zu beschaffen, indem sie sie vom betreffenden Mitgliedstaat anfordere.

- 41 Das Königreich Spanien weist erstens darauf hin, dass Fehler bei der Beurteilung des Beihilfecharakters steuerlicher Maßnahmen das in den Verträgen vorgesehene institutionelle Gleichgewicht beeinträchtigen könnten, da Art. 107 AEUV der Kommission keine autonome Regelungsbefugnis im Bereich der Körperschaftsteuer verleihe. Der Steuersatz sei ein wesentlicher Bestandteil der rechtlichen Ausgestaltung einer Steuererhebung; er falle unter die Steuerautonomie und die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten. Die oberflächliche Prüfung der Kommission sei daher ein Eingriff in die Zuständigkeiten der Mitgliedstaaten.
- 42 Zweitens hält es das Königreich Spanien für falsch, davon auszugehen, dass die bloße Existenz eines anderen Steuersatzes das Vorliegen einer staatlichen Beihilfe impliziere. Auch wenn der Steuersatz ein grundlegendes Element jeder steuerlichen Maßnahme sei, reiche es nicht aus, das Vorliegen einer staatlichen Beihilfe auf die Feststellung zu stützen, dass die fragliche Steuerregelung, *ex ante* geprüft, schon aufgrund der Existenz eines niedrigeren Steuersatzes einen jährlichen Vorteil gewähren könne, und zwar unabhängig von der Anwendung oder Nichtanwendung von Steuergutschriften. Dieser Ansatz laufe auf die Annahme hinaus, dass jeder zwischen Unternehmen bestehende Unterschied im Steuersatz die Gewährung eines Vorteils bedeute, was aber nicht richtig sei. Ein rational handelnder Gesetzgeber gestalte eine steuerliche Maßnahme unter Berücksichtigung der Folgen, die sich aus der Anwendung sowohl des Steuersatzes als auch der Abzüge ergäben. Die Abzüge könnten daher weder als ein Gesichtspunkt angesehen werden, der mit der Festsetzung des Steuersatzes nichts zu tun habe, noch als ein Zufallsfaktor, der von äußeren Umständen abhängt.
- 43 Im vorliegenden Fall zeige die Analyse der Entwicklung, die der Steuerabzug für die Reinvestition außerordentlicher Gewinne im spanischen Steuerrecht im Zuge verschiedener Gesetzesänderungen genommen habe, dass der nationale Gesetzgeber bei der Festsetzung der Steuersätze die Gesichtspunkte berücksichtigt habe, die für die Bestimmung der Steuerschuld maßgeblich seien. Es bestehe daher ein klarer Zusammenhang zwischen der Bestimmung des Steuersatzes und dem anwendbaren Abzugssatz, da es sich dabei jeweils um Aspekte handle, die für die Höhe der Steuerschuld maßgeblich und somit eng miteinander verbunden seien. Folglich hätte der Steuersatz nicht von den anderen Komponenten der Steuerregelung getrennt werden dürfen, und zwar sowohl wegen der Bedeutung des Abzugs für die Reinvestition außerordentlicher Gewinne, insbesondere im Bereich des Fußballs, als auch wegen der wiederkehrenden Natur dieses Abzugs.
- 44 Drittens ist das Königreich Spanien der Ansicht, das Urteil vom 8. Dezember 2011, *France Télécom/Kommission* (C-81/10 P, EU:C:2011:811), sei für den vorliegenden Fall nicht relevant. Denn anders als in der jenem Urteil zugrunde liegenden Rechtssache, in der es um Fragen der Feststellung eines Vorteils im Rahmen spezifischer steuerlicher Maßnahmen gegangen sei, die für einen einzelnen Wirtschaftsteilnehmer gegolten hätten, gehe es in der vorliegenden Rechtssache um eine Regelung – nämlich die Verpflichtung von Profifußballvereinen, sich in eine Sport-Aktiengesellschaft umzuwandeln –, die keinen steuerlichen Zweck verfolge, wobei streitig sei, ob überhaupt ein Vorteil vorliege.
- 45 Viertens macht das Königreich Spanien geltend, das vom Gericht im angefochtenen Urteil verlangte Beweislastniveau sei nicht höher als das vom Gerichtshof in seiner Rechtsprechung verlangte, wie sie insbesondere aus dem Urteil vom 21. Dezember 2016, *Kommission/World*

Duty Free Group u. a. (C-20/15 P und C-21/15 P, EU:C:2016:981, Rn. 54 und 123), deutlich werde. Die sorgfältige und unparteiische Prüfung, zu der die Kommission insbesondere in Bezug auf das Vorliegen eines echten wirtschaftlichen Vorteils verpflichtet sei, solle dafür sorgen, dass die Kommission beim Erlass ihrer endgültigen Entscheidung über möglichst vollständige und verlässliche Informationen verfüge. Dies sei in der vorliegenden Rechtssache nicht der Fall gewesen, da die Kommission lediglich das Bestehen eines ermäßigten Steuersatzes festgestellt habe.

### *Würdigung durch den Gerichtshof*

#### *Zur Zulässigkeit*

- 46 Hinsichtlich der Frage, ob bestimmte von der Kommission zur Stützung des vorliegenden Rechtsmittels vorgebrachte Gesichtspunkte und Argumente zulässig sind – was vom FCB in Abrede gestellt wird, weil diese Gesichtspunkte und Argumente seiner Ansicht nach ins Leere gehen –, ist darauf hinzuweisen, dass gemäß Art. 256 Abs. 1 Unterabs. 2 AEUV und Art. 58 Abs. 1 der Satzung des Gerichtshofs der Europäischen Union das Rechtsmittel auf Rechtsfragen beschränkt ist. Daher ist allein das Gericht für die Feststellung und Beurteilung der relevanten Tatsachen sowie die Beweiswürdigung zuständig. Die Würdigung dieser Tatsachen und Beweismittel ist somit, außer im Fall ihrer Verfälschung, keine Rechtsfrage, die als solche der Kontrolle des Gerichtshofs im Rahmen eines Rechtsmittels unterläge (vgl. u. a. Urteil vom 4. März 2020, Buonotourist/Kommission, C-586/18 P, EU:C:2020:152, Rn. 67 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 47 Außerdem kann das Rechtsmittel nach Art. 170 Abs. 1 der Verfahrensordnung des Gerichtshofs den vor dem Gericht verhandelten Streitgegenstand nicht verändern. Im Rahmen eines Rechtsmittels sind die Befugnisse des Gerichtshofs nämlich auf die Beurteilung der rechtlichen Entscheidung über das im ersten Rechtszug erörterte Vorbringen beschränkt. Eine Partei kann daher vor dem Gerichtshof nicht erstmals ein Angriffs- oder Verteidigungsmittel vorbringen, das sie vor dem Gericht nicht vorgebracht hat, da ihr damit letztlich gestattet würde, den Gerichtshof, dessen Befugnisse bei Rechtsmitteln begrenzt sind, mit einem weiter reichenden Rechtsstreit zu befassen, als ihn das Gericht zu entscheiden hatte (vgl. u. a. Urteil vom 29. Juli 2019, Bayerische Motoren Werke und Freistaat Sachsen/Kommission, C-654/17 P, EU:C:2019:634, Rn. 69 sowie die dort angeführte Rechtsprechung). Ein Rechtsmittelführer kann jedoch zulässigerweise ein Rechtsmittel einlegen, mit dem er vor dem Gerichtshof Rechtsmittelgründe geltend macht, die sich aus dem angefochtenen Urteil selbst ergeben und mit denen dessen Stichhaltigkeit aus rechtlichen Erwägungen in Frage gestellt wird (vgl. u. a. Urteil vom 26. Februar 2020, EAD/Alba Aguilera u. a., C-427/18 P, EU:C:2020:109, Rn. 54 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).
- 48 Soweit der FCB der Kommission zunächst vorwirft, dass sie mit ihren Ausführungen zur Stützung des ersten Teils ihres einzigen Rechtsmittelgrundes erstmals vortrage, dass der Abzug für die Reinvestition außerordentlicher Gewinne ein vom ermäßigten Körperschaftsteuersatz für Einrichtungen ohne Gewinnerzielungsabsicht unabhängiger Zufallsfaktor sei, ist darauf hinzuweisen, dass das Gericht, wie aus den Rn. 59 und 67 des angefochtenen Urteils hervorgeht, den streitigen Beschluss im Wesentlichen mit der Begründung für nichtig erklärt hat, dass die Kommission, der die Beweislast für das Vorliegen eines Vorteils oblegen habe, mangels einer hinreichend gründlichen Untersuchung nicht rechtlich hinreichend nachgewiesen habe, dass die streitige Maßnahme den durch sie Begünstigten einen Vorteil verschaffe.

- 49 Insbesondere aus den Rn. 57 bis 60, 65, 66 und 69 des angefochtenen Urteils geht hervor, dass das Gericht insoweit festgestellt hat, die Kommission habe unter Verstoß gegen Art. 107 Abs. 1 AEUV und den Grundsatz der guten Verwaltung die Besonderheit des Profifußballsektors, die sich aus der dort bestehenden Bedeutung des Abzugs für die Reinvestition außergewöhnlicher Gewinne ergebe, nicht berücksichtigt, obwohl es sich bei diesem Abzug um einen untrennbaren Bestandteil der Steuerregelung für Einrichtungen ohne Gewinnerzielungsabsicht handle, der geeignet sei, den Vorteil auszugleichen, der sich aus dem niedrigeren Steuersatz für solche Einrichtungen ergebe.
- 50 Unter diesen Umständen zielt das Vorbringen der Kommission offenbar darauf ab, die Feststellungen des Gerichts im angefochtenen Urteil anzugreifen, was die Frage anbelangt, welche Gesichtspunkte die Kommission hätte berücksichtigen müssen. Insoweit geht es insbesondere darum, ob zur Feststellung, ob die streitige Maßnahme den durch sie Begünstigten einen Vorteil verschafft und daher unter den Begriff der „staatlichen Beihilfe“ im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV fallen kann, der Abzug für die Reinvestition außerordentlicher Gewinne zu berücksichtigen ist.
- 51 Hiermit wirft die Kommission eine Rechtsfrage auf, mit der sie die Stichhaltigkeit der vom Gericht im angefochtenen Urteil vertretenen Rechtsauffassung in Frage stellt. Nach der in Rn. 47 des vorliegenden Urteils angeführten Rechtsprechung ist ihr diesbezügliches Vorbringen daher zulässig.
- 52 Soweit der FCB der Kommission des Weiteren vorwirft, dass sie mit ihren Ausführungen zur Stützung des ersten Teils des einzigen Rechtsmittelgrundes behauptete, sie habe im streitigen Beschluss nachgewiesen, dass die für Einrichtungen ohne Gewinnerzielungsabsicht geltende Steuerregelung günstiger sei als die für Sport-Aktiengesellschaften geltende, so genügt die Feststellung, dass die Kommission entgegen dem Vorbringen des FCB mit diesen Ausführungen keineswegs eine Tatsachenfeststellung des Gerichts angreifen will.
- 53 Wie sich aus den Rn. 48 und 49 des vorliegenden Urteils ergibt, hat sich das Gericht im angefochtenen Urteil nämlich nicht zu der Frage geäußert, ob die streitige Maßnahme den durch sie Begünstigten tatsächlich einen Vorteil verschafft hat, sondern es hat sich auf die Feststellung beschränkt, dass die Kommission das Vorliegen eines solchen Vorteils nicht rechtlich hinreichend nachgewiesen habe, da sie nicht geprüft habe, ob der Abzug für die Reinvestition außerordentlicher Gewinne geeignet sei, in Bezug auf den FCB die aus der Anwendung des ermäßigten Steuersatzes resultierende Vergünstigung auszugleichen.
- 54 Unter diesen Umständen zielen die fraglichen Ausführungen der Kommission offenbar darauf ab, die Feststellungen anzugreifen, mit denen das Gericht im angefochtenen Urteil entschieden hat, dass die Kommission das Vorliegen eines unter Art. 107 Abs. 1 AEUV fallenden Vorteils nicht rechtlich hinreichend nachgewiesen habe. Nach den in Rn. 46 des vorliegenden Urteils dargelegten Erwägungen ist die Prüfung einer solchen Rechtsfrage im Stadium des Rechtsmittels zulässig.
- 55 Daraus folgt, dass das vorliegende Rechtsmittel, insbesondere der von den Einwendungen des FCB erfasste erste Teil des einzigen Rechtsmittelgrundes insgesamt, zulässig ist.
- 56 Soweit der FCB im Übrigen, wie aus den Rn. 29 und 31 des vorliegenden Urteils hervorgeht, in spezifischerer Weise zum einen die Zulässigkeit eines von der Kommission als Anlage zu ihrer Erwiderung vorgelegten Dokuments, das die u. a. vom FCB getätigten Transfers betrifft, sowie

zum anderen die Zulässigkeit bestimmter Behauptungen in Bezug auf Tatsachen oder Vorschriften des nationalen Rechts über den Abzug für die Reinvestition außerordentlicher Gewinne in Abrede stellt, so wird sein Vorbringen, soweit erforderlich, im Rahmen der Prüfung der Begründetheit des Rechtsmittels gewürdigt.

### *Zur Begründetheit*

- 57 Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs verlangt die Einstufung einer nationalen Maßnahme als „staatliche Beihilfe“ im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV, dass alle folgenden Voraussetzungen erfüllt sind. Erstens muss es sich um eine staatliche Maßnahme oder eine Maßnahme unter Inanspruchnahme staatlicher Mittel handeln. Zweitens muss die Maßnahme geeignet sein, den Handel zwischen den Mitgliedstaaten zu beeinträchtigen. Drittens muss dem Begünstigten durch sie ein selektiver Vorteil gewährt werden. Viertens muss sie den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen (vgl. u. a. Urteil vom 17. September 2020, *Compagnie des pêches de Saint-Malo*, C-212/19, EU:C:2020:726, Rn. 38 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 58 Was die Voraussetzung betrifft, dass die fragliche Maßnahme dem durch sie Begünstigten einen Vorteil verschaffen muss, ist darauf hinzuweisen, dass ebenfalls nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs Maßnahmen gleich welcher Art, die mittelbar oder unmittelbar Unternehmen begünstigen können oder die als ein wirtschaftlicher Vorteil anzusehen sind, den das begünstigte Unternehmen unter normalen Marktbedingungen nicht erhalten hätte, als staatliche Beihilfen gelten (vgl. u. a. Urteil vom 17. September 2020, *Compagnie des pêches de Saint-Malo*, C-212/19, EU:C:2020:726, Rn. 39 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 59 Der Begriff der „staatlichen Beihilfe“ ist somit weiter als derjenige der „Subvention“, da er nicht nur positive Leistungen wie Subventionen, Darlehen oder Beteiligungen am Kapital von Unternehmen erfasst, sondern auch Maßnahmen, die in verschiedener Form die Lasten verringern, die ein Unternehmen sonst zu tragen hätte, und die somit, ohne Subventionen im engeren Sinne darzustellen, diesen nach Art und Wirkung gleichstehen (vgl. u. a. Urteile vom 16. Juli 2015, *BVVG*, C-39/14, EU:C:2015:470, Rn. 26, und vom 20. September 2017, *Kommission/Frucona Košice*, C-300/16 P, EU:C:2017:706, Rn. 20).
- 60 Daraus folgt, dass nationale Maßnahmen, die einen Steuervorteil verschaffen und zwar nicht mit der Übertragung staatlicher Mittel verbunden sind, die Begünstigten aber finanziell besserstellen als die übrigen Steuerpflichtigen, den Empfängern einen selektiven Vorteil verschaffen können und daher staatliche Beihilfen im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV darstellen (vgl. u. a. Urteile vom 21. Dezember 2016, *Kommission/World Duty Free Group u. a.*, C-20/15 P und C-21/15 P, EU:C:2016:981, Rn. 56, sowie vom 19. Dezember 2018, *A-Brauerei*, C-374/17, EU:C:2018:1024, Rn. 21).
- 61 Ferner ist darauf hinzuweisen, dass der Begriff des „Vorteils“, der der Einstufung einer Maßnahme als staatliche Beihilfe innewohnt, unabhängig von den Beweggründen der Urheber der betreffenden Maßnahme objektiven Charakter hat. Somit sind die Art der Ziele und die Gründe einer staatlichen Maßnahme als solche unerheblich für deren Einstufung als staatliche Beihilfe. Art. 107 Abs. 1 AEUV unterscheidet nämlich nicht nach den Gründen oder Zielen der staatlichen Maßnahmen, sondern beschreibt diese nach ihren Wirkungen (vgl. u. a. Urteil vom 8. Dezember 2011, *France Télécom/Kommission*, C-81/10 P, EU:C:2011:811, Rn. 17 und die dort angeführte Rechtsprechung).

- 62 Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs obliegt es der Kommission, den Beweis für das Vorliegen einer „staatlichen Beihilfe“ im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV zu erbringen, und somit auch den Beweis dafür, dass die Voraussetzung der Gewährung eines Vorteils an die Begünstigten erfüllt ist. Insbesondere hat die Kommission das Verfahren zur Prüfung der fraglichen Maßnahmen sorgfältig und unvoreingenommen zu führen, damit sie bei Erlass einer endgültigen Entscheidung, in der das Vorliegen und gegebenenfalls die Unvereinbarkeit oder Rechtswidrigkeit der Beihilfe festgestellt wird, über möglichst vollständige und verlässliche Informationen verfügt (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 19. September 2018, Kommission/Frankreich und IFP Énergies nouvelles, C-438/16 P, EU:C:2018:737, Rn. 110 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).
- 63 Insoweit geht aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs hervor, dass bei der Prüfung der verschiedenen Elemente einer Maßnahme, die möglicherweise eine „staatliche Beihilfe“ im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV beinhaltet, alle rechtlichen oder tatsächlichen Begleitumstände dieser Maßnahme zu berücksichtigen sind, darunter die daraus resultierenden Vergünstigungen und Lasten (vgl. entsprechend Urteil vom 25. Juni 1970, Frankreich/Kommission, 47/69, EU:C:1970:60, Rn. 7). Die fragliche Maßnahme ist demnach in ihrer Gesamtheit zu würdigen, wobei alle Merkmale zu berücksichtigen sind, die sie auszeichnen (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 15. November 2011, Kommission und Spanien/Government of Gibraltar und Vereinigtes Königreich, C-106/09 P und C-107/09 P, EU:C:2011:732, Rn. 98 und 101, sowie vom 8. Dezember 2011, France Télécom/Kommission, C-81/10 P, EU:C:2011:811, Rn. 18, 19 und 24).
- 64 Dementsprechend hat der Gerichtshof bereits entschieden, dass die Kommission bei der Prüfung, ob ein Vorteil im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV vorliegt, verpflichtet ist, eine umfassende Würdigung der in Rede stehenden Beihilfemaßnahme anhand der im Zeitpunkt der Entscheidung über die Gewährung der Beihilfe verfügbaren Informationen und vorhersehbaren Entwicklungen unter Berücksichtigung u. a. des Zusammenhangs vorzunehmen, in den die Beihilfe eingebettet ist (Urteil vom 1. Oktober 2015, Electrabel und Dunamenti Erómű/Kommission, C-357/14 P, EU:C:2015:642, Rn. 104).
- 65 Nach ständiger Rechtsprechung kann sich die Kommission jedoch im spezifischen Fall einer Beihilferegelung darauf beschränken, die Merkmale der betreffenden Regelung zu untersuchen, um in den Gründen der Entscheidung zu würdigen, ob diese Regelung den Beihilfeempfängern wegen der in ihr vorgesehenen Modalitäten einen Vorteil gegenüber ihren Wettbewerbern sichert und so beschaffen ist, dass sie Unternehmen zugutekommt, die sich am Handel zwischen den Mitgliedstaaten beteiligen. Daher braucht die Kommission in einer Entscheidung über eine solche Regelung keine Analyse der im Einzelfall aufgrund der Regelung gewährten Beihilfe durchzuführen. Erst im Stadium der Rückforderung der Beihilfen ist es erforderlich, die konkrete Situation jedes einzelnen betroffenen Unternehmens zu untersuchen (vgl. u. a. Urteile vom 9. Juni 2011, Comitato „Venezia vuole vivere“ u. a./Kommission, C-71/09 P, C-73/09 P und C-76/09 P, EU:C:2011:368, Rn. 63, vom 13. Juni 2013, HGA u. a./Kommission, C-630/11 P bis C-633/11 P, EU:C:2013:387, Rn. 114, sowie vom 29. Juli 2019, Azienda Napoletana Mobilità, C-659/17, EU:C:2019:633, Rn. 27).
- 66 Folglich ist im Fall einer Beihilferegelung zu unterscheiden zwischen einerseits dem Erlass dieser Regelung und andererseits der Gewährung von Beihilfen auf der Grundlage der Regelung (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 8. Dezember 2011, France Télécom/Kommission, C-81/10 P, EU:C:2011:811, Rn. 22).
- 67 Die Begründetheit des vorliegenden einzigen Rechtsmittelgrundes, dessen beide Teile zusammen zu prüfen sind, ist im Licht dieser Grundsätze zu beurteilen.

- 68 Soweit die Kommission erstens die Feststellung des Gerichts in Rn. 69 des angefochtenen Urteils beanstandet, dass der streitige Beschluss als eine Entscheidung sowohl über eine Beihilferegelung als auch über Einzelbeihilfen anzusehen sei, ist darauf hinzuweisen, dass nach Art. 1 Buchst. d der Verordnung 2015/1589 eine „Beihilferegelung“ eine Regelung ist, wonach Unternehmen, die in der Regelung in einer allgemeinen und abstrakten Weise definiert werden, ohne nähere Durchführungsmaßnahmen Einzelbeihilfen gewährt werden können, bzw. eine Regelung, wonach einem oder mehreren Unternehmen nicht an ein bestimmtes Vorhaben gebundene Beihilfen für unbestimmte Zeit und/oder in unbestimmter Höhe gewährt werden können.
- 69 Im vorliegenden Fall handelt es sich bei der streitigen Maßnahme um eine „Beihilferegelung“ im Sinne dieser Vorschrift, da die für Einrichtungen ohne Gewinnerzielungsabsicht geltenden besonderen Steuervorschriften, insbesondere der ermäßigte Steuersatz, allein aufgrund dieser Maßnahme jedem der beihilfefähigen, allgemein und abstrakt definierten Fußballvereine für unbestimmte Zeit und in unbestimmter Höhe zugutekommen können, ohne dass es näherer Durchführungsmaßnahmen bedürfte und ohne dass diese Vorschriften an die Durchführung eines bestimmten Vorhabens gebunden wären.
- 70 Insoweit ist außerdem darauf hinzuweisen, dass sowohl die für Einrichtungen ohne Gewinnerzielungsabsicht geltenden Steuervorschriften als auch die Ausnahmebestimmung, die es bestimmten Vereinen ermöglicht, weiterhin von dieser Regelung zu profitieren, unstreitig in einer Maßnahme mit allgemeiner Geltung enthalten sind, nämlich im Körperschaftsteuergesetz in Verbindung mit der siebten Zusatzbestimmung des Gesetzes 10/1990.
- 71 In diesem Zusammenhang ist es entgegen den Ausführungen des Gerichts in Rn. 69 des angefochtenen Urteils unerheblich, dass die Kommission in ihrem Beschluss nicht nur die streitige Maßnahme als Beihilferegelung eingestuft hat, sondern sich in der Begründung und im verfügbaren Teil des Beschlusses auch zu den Beihilfen geäußert hat, die den vier namentlich genannten begünstigten Vereinen einzeln gewährt worden waren, und insoweit festgestellt hat, diese Beihilfen seien als rechtswidrig und mit dem Binnenmarkt unvereinbar anzusehen.
- 72 Zwar bezeichnet der Ausdruck „Einzelbeihilfen“ gemäß Art. 1 Buchst. e der Verordnung 2015/1589 außer Beihilfen, die nicht aufgrund einer Beihilferegelung gewährt werden, auch einzelne anmeldungspflichtige Zuwendungen aufgrund einer Beihilferegelung.
- 73 Für die Bestimmung des Umfangs der Verpflichtungen, die der Kommission in Bezug auf den Nachweis eines im vorliegenden Fall bestehenden Vorteils im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV obliegen, ist dies jedoch ohne Belang.
- 74 Wie in Rn. 66 des vorliegenden Urteils ausgeführt, ist nämlich im Fall einer Beihilferegelung zwischen dem Erlass dieser Regelung und den auf ihrer Grundlage gewährten Beihilfen zu unterscheiden. Insoweit ergibt sich aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs, dass Einzelmaßnahmen, mit denen lediglich eine Beihilferegelung umgesetzt wird, die als solche von dem betreffenden Mitgliedstaat bei der Kommission hätte angemeldet werden müssen, bloße Maßnahmen zur Durchführung der allgemeinen Regelung darstellen, die grundsätzlich nicht bei der Kommission angemeldet werden müssen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 5. Oktober 1994, Italien/Kommission, C-47/91, EU:C:1994:358, Rn. 21).

- 75 Folglich kann der bloße Umstand, dass im vorliegenden Fall den Vereinen auf der Grundlage der fraglichen Beihilferegelung Beihilfen einzeln gewährt wurden, keinen Einfluss auf die Prüfung haben, zu der die Kommission nach Art. 107 Abs. 1 AEUV hinsichtlich des Nachweises des Vorliegens eines Vorteils verpflichtet ist, da diese Gewährung lediglich die Folge der automatischen Anwendung dieser Beihilferegelung ist.
- 76 Daraus folgt, dass die Kommission, um das Vorliegen eines solchen Vorteils festzustellen, im streitigen Beschluss nur die durch die streitige Maßnahme geschaffene „Beihilferegelung“ im Sinne von Art. 1 Buchst. d der Verordnung 2015/1589 und nicht die auf der Grundlage dieser Regelung gewährten „Einzelbeihilfen“ im Sinne von Art. 1 Buchst. e dieser Verordnung zu prüfen hatte.
- 77 Somit ist dem Gericht ein Rechtsfehler unterlaufen, als es in Rn. 69 des angefochtenen Urteils befand, dass der streitige Beschluss als eine Entscheidung sowohl über eine Beihilferegelung als auch über Einzelbeihilfen anzusehen sei.
- 78 Die Auswirkungen dieses Rechtsfehlers auf die Rechtmäßigkeit des angefochtenen Urteils hängen jedoch vom Ergebnis der Prüfung der weiteren von der Kommission zur Begründung ihres Rechtsmittels vorgebrachten Rügen ab.
- 79 Soweit die Kommission zweitens im Wesentlichen rügt, das Gericht habe hinsichtlich der Beurteilung des Zusammenhangs, der zwischen günstigen Komponenten – wie einem ermäßigten Steuersatz – und ungünstigen Komponenten – wie einem geringeren Abzugssatz – einer Beihilferegelung wie der streitigen Maßnahme bestehe, zum Zweck der Feststellung, ob diese Regelung den durch sie Begünstigten einen unter Art. 107 Abs. 1 AEUV fallenden Vorteil verschaffe, einen Rechtsfehler begangen, so ist darauf hinzuweisen, dass das Gericht insbesondere in den Rn. 47, 48 und 69 des angefochtenen Urteils festgestellt hat, dass die Kommission, um einen solchen Vorteil zu bejahen, eine Gesamtwürdigung der fraglichen Beihilferegelung vornehmen müsse, bei der sowohl die günstigen als auch die ungünstigen Folgen dieser Regelung für die durch sie Begünstigten zu berücksichtigen seien.
- 80 Dementsprechend hat das Gericht in den Rn. 53 und 54 seines Urteils ausgeführt, dass zur Feststellung, ob die streitige Maßnahme den durch sie Begünstigten einen Vorteil verschaffen könne, indem sie sie in eine günstigere Lage versetze als diejenige, in der sie sich befunden hätten, wenn sie als Sport-Aktiengesellschaften hätten agieren müssen, die verschiedenen Komponenten der Steuerregelung für Einrichtungen ohne Gewinnerzielungsabsicht zusammen zu beurteilen seien, da sie ein einheitliches Ganzes bildeten.
- 81 Insoweit hat das Gericht in Rn. 55 seines Urteils befunden, die Kommission habe zu Recht festgestellt, dass auf die im Rahmen der streitigen Maßnahme förderfähigen Vereine im fraglichen Zeitraum von 1990 bis 2015 im Vergleich zu den als Sport-Aktiengesellschaften tätigen Vereinen ein ermäßigter nominaler Steuersatz angewandt worden sei.
- 82 In den Rn. 56, 59, 65, 66 und 69 des angefochtenen Urteils hat das Gericht jedoch ausgeführt, dass bei der Gesamtwürdigung der für Einrichtungen ohne Gewinnerzielungsabsicht geltenden Steuerregelung die Prüfung des sich aus dem ermäßigten Steuersatz ergebenden Vorteils nicht von der Untersuchung der übrigen Komponenten dieser Steuerregelung, insbesondere nicht von der Untersuchung des Abzugs für die Reinvestition außerordentlicher Gewinne, getrennt werden könne. Aus den Informationen, die von einem anderen durch die streitige Maßnahme begünstigten Verein im Verwaltungsverfahren vor der Kommission vorgelegt worden waren und



in Rn. 57 des angefochtenen Urteils wiedergegeben sind, ging indessen hervor, dass der Höchstanteil der abzugsfähigen Gewinne für Einrichtungen ohne Gewinnerzielungsabsicht niedriger war als der für Sport-Aktiengesellschaften geltende Anteil und dass dieser Umstand im Bereich des Profifußballs von besonderer Bedeutung war.

- 83 Unter diesen Umständen ist das Gericht in den Rn. 58 bis 60 und 67 des angefochtenen Urteils zu dem Ergebnis gelangt, dass die Kommission, der hinsichtlich des Vorliegens eines Vorteils die Beweislast obliege, mit der bloßen Feststellung im 68. Erwägungsgrund des streitigen Beschlusses, dass zum einen nicht erwiesen sei, dass dieser Abzug „grundsätzlich und auf lange Sicht günstiger“ sei, und zum anderen, dass dieser Abzug „nur unter bestimmten Bedingungen gewährt [wird], die nicht kontinuierlich angewendet werden“, nicht rechtlich hinreichend nachgewiesen habe, dass ausgeschlossen werden könne, dass die geringeren Abzugsmöglichkeiten den Vorteil aus dem geringeren Steuersatz ausglich, zumal die Kommission jegliche insoweit maßgebliche Information beim Königreich Spanien hätte anfordern können.
- 84 Diese Erwägungen sind rechtsfehlerhaft.
- 85 Zwar muss die Kommission, wie das Gericht in den Rn. 47, 48, 53, 54 und 69 des angefochtenen Urteils im Wesentlichen – insoweit zutreffend – ausgeführt hat, in Bezug auf eine Beihilferegelung, wenngleich sie sich zum Zweck der Feststellung, ob die fragliche Regelung den durch sie Begünstigten einen Vorteil verschafft, darauf beschränken darf, die allgemeinen Merkmale der Regelung zu prüfen, ohne jeden einzelnen Anwendungsfall untersuchen zu müssen, gleichwohl, wie sich aus den Rn. 63 bis 65 des vorliegenden Urteils ergibt, eine Gesamtwürdigung dieser Regelung vornehmen, wobei alle Komponenten – sowohl für die Begünstigten vorteilhafte als auch unvorteilhafte – zu berücksichtigen sind, die spezifische Merkmale der Regelung darstellen.
- 86 Da sich jedoch im Fall einer solchen Beihilferegelung die von der Kommission nach Art. 107 Abs. 1 AEUV vorzunehmende Prüfung, wie sich aus den Rn. 66 und 68 bis 77 des vorliegenden Urteils ergibt, ausschließlich auf diese Regelung und nicht auf die später auf ihrer Grundlage gewährten Beihilfen bezieht, kann die Frage, ob die Regelung den durch sie Begünstigten einen Vorteil verschafft, nicht von der finanziellen Lage der Begünstigten zum Zeitpunkt der späteren Gewährung der Beihilfen abhängen, sondern muss, wie der Generalanwalt in Nr. 76 seiner Schlussanträge betont hat, in Bezug auf den Zeitpunkt des Erlasses der fraglichen Regelung im Wege einer *Ex-ante*-Analyse beurteilt werden (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 8. Dezember 2011, *France Télécom/Kommission*, C-81/10 P, EU:C:2011:811, Rn. 22).
- 87 Wird die steuerliche Beihilferegelung auf jährlicher oder periodischer Basis angewandt, braucht die Kommission daher nur im Einklang mit der in den Rn. 58 bis 60 und 64 des vorliegenden Urteils dargelegten Rechtsprechung nachzuweisen, dass diese Beihilferegelung geeignet ist, den durch sie Begünstigten einen Vorteil zu verschaffen, indem sie prüft, ob die Regelung in der Gesamtbetrachtung, unter Berücksichtigung ihrer spezifischen Merkmale, zum Zeitpunkt ihres Erlasses zu einer Besteuerung führen kann, die niedriger ist als diejenige, die sich aus der Anwendung der allgemeinen Steuerregelung ergibt, ohne dass es darauf ankäme, dass die Kommission in Anbetracht dieser Merkmale nicht in der Lage ist, im Voraus für jedes Steuerjahr die genaue Höhe der Besteuerung zu ermitteln (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 8. Dezember 2011, *France Télécom/Kommission*, C-81/10 P, EU:C:2011:811, Rn. 19 und 24).

- 88 Gemäß der in Rn. 65 des vorliegenden Urteils angeführten Rechtsprechung des Gerichtshofs muss die Kommission erst im Stadium der etwaigen Rückforderung der auf der Grundlage dieser Beihilferegelung gewährten Beihilfe feststellen, ob die Regelung den durch sie Begünstigten, individuell betrachtet, tatsächlich einen Vorteil verschafft hat, da eine solche Rückforderung die Ermittlung des genauen Betrags der Beihilfe voraussetzt, von der die Begünstigten in jedem Steuerjahr tatsächlich profitiert haben.
- 89 Daraus folgt, dass die Unmöglichkeit, zum Zeitpunkt des Erlasses einer Beihilferegelung einen solchen Betrag zu bestimmen, die Kommission nicht an der Feststellung hindern kann, dass die Regelung ab diesem Zeitpunkt geeignet war, den durch sie Begünstigten einen Vorteil zu verschaffen, und gleichermaßen den betreffenden Mitgliedstaat nicht von der Pflicht entbinden kann, eine solche Regelung gemäß Art. 108 Abs. 3 AEUV anzumelden.
- 90 Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass die mit dieser Vorschrift eingeführte Anmeldepflicht ein Grundbestandteil des mit dem AEU-Vertrag im Bereich der staatlichen Beihilfen eingerichteten Kontrollsystems ist. Im Rahmen dieses Systems sind die Mitgliedstaaten zum einen verpflichtet, bei der Kommission alle Maßnahmen anzumelden, mit denen eine Beihilfe im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV eingeführt oder umgestaltet werden soll, und zum anderen, gemäß Art. 108 Abs. 3 AEUV solche Maßnahmen nicht durchzuführen, solange die Kommission nicht abschließend über sie entschieden hat (vgl. u. a. Urteil vom 5. März 2019, Eesti Pagar, C-349/17, EU:C:2019:172, Rn. 56 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 91 Diese Anmeldepflicht ist somit unerlässlich, damit die Kommission die ihr durch die Art. 107 und 108 AEUV übertragene Überwachungsaufgabe im Bereich der staatlichen Beihilfen in vollem Umfang wahrnehmen und insbesondere in Ausübung ihrer diesbezüglichen ausschließlichen Zuständigkeit unter der Kontrolle der Unionsgerichte die Vereinbarkeit von Beihilfemaßnahmen mit dem Binnenmarkt gemäß Art. 107 Abs. 3 AEUV beurteilen kann (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 29. Juli 2019, Bayerische Motoren Werke und Freistaat Sachsen/Kommission, C-654/17 P, EU:C:2019:634, Rn. 79 und 146).
- 92 Die Prüfung der Kommission, ob die Voraussetzungen für das Vorliegen einer unter Art. 107 Abs. 1 AEUV fallenden Beihilfe erfüllt sind, darf also nicht diejenigen Mitgliedstaaten, die Beihilfen unter Verstoß gegen Art. 108 Abs. 3 AEUV zahlen, zu Lasten derjenigen begünstigen, die die Beihilfen in der Planungsphase anmelden und ihre Durchführung bis zum abschließenden Beschluss der Kommission unterlassen (vgl. in diesem Sinne u. a. Urteile vom 29. April 2004, Italien/Kommission, C-298/00 P, EU:C:2004:240, Rn. 49, sowie vom 1. Juni 2006, P & O European Ferries [Vizcaya] und Diputación Foral de Vizcaya/Kommission, C-442/03 P und C-471/03 P, EU:C:2006:356, Rn. 110).
- 93 Wie der Generalanwalt in Nr. 83 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, würden jedoch diejenigen Mitgliedstaaten, die unter Verstoß gegen ihre Pflicht aus Art. 108 Abs. 3 AEUV Beihilferegelungen einführen, gegenüber denjenigen, die dieser Pflicht nachkommen, begünstigt, wenn die Kommission zur Prüfung des Vorliegens einer Beihilferegelung verpflichtet wäre, anhand von Daten, die nach dem Erlass der betreffenden Regelung erhoben wurden, zu ermitteln, ob sich der Vorteil infolge der Anwendung der Regelung in allen späteren Steuerjahren tatsächlich verwirklicht hat oder ob etwaige Vorteile, die sich in bestimmten Steuerjahren ergeben haben, durch Nachteile in anderen Steuerjahren ausgeglichen wurden.

- 94 Im vorliegenden Fall steht fest, dass, wie das Gericht in Rn. 55 des angefochtenen Urteils im Rahmen seiner in Rn. 81 des vorliegenden Urteils dargelegten souveränen Tatsachenwürdigung festgestellt hat, die aus der streitigen Maßnahme resultierende Beihilferegelung ab dem Zeitpunkt ihres Erlasses dadurch, dass sie bestimmten im Rahmen dieser Regelung förderfähigen Vereinen, darunter auch dem FCB, die Möglichkeit einräumte, im Wege einer Ausnahmeregelung weiterhin als Einrichtungen ohne Gewinnerzielungsabsicht tätig zu sein, diesen Vereinen einen geringeren Steuersatz gewährte, als er für Vereine galt, die als Sport-Aktiengesellschaften agierten.
- 95 Damit war die fragliche Beihilferegelung ab dem Zeitpunkt ihres Erlasses geeignet, Vereine, die als Einrichtungen ohne Gewinnerzielungsabsicht agierten, gegenüber Vereinen, die als Sport-Aktiengesellschaften agierten, zu begünstigen und ihnen damit einen gegebenenfalls unter Art. 107 Abs. 1 AEUV fallenden Vorteil zu verschaffen.
- 96 Zwar steht ebenfalls fest, dass diese Regelung ab demselben Zeitpunkt für die Reinvestition außerordentlicher Gewinne einen niedrigeren Abzugssatz vorsah als den für Sport-Aktiengesellschaften geltenden.
- 97 Wie aus den Rn. 86 bis 93 des vorliegenden Urteils folgt, vermag dieser Umstand jedoch nicht die Schlussfolgerung in Frage zu stellen, dass die fragliche Beihilferegelung den durch sie Begünstigten ab dem Zeitpunkt ihres Erlasses einen Vorteil verschafft hat.
- 98 Um zu vermeiden, dass Beihilferegelungen privilegiert werden, die unter Verstoß gegen die Pflicht aus Art. 108 Abs. 3 AEUV durchgeführt werden, dürfen nämlich die im Hinblick auf die Anwendung von Art. 107 Abs. 1 AEUV erfolgende Prüfung, wie sich der fragliche Abzug, der unstrittig vom späteren Eintreten zufälliger und variabler Umstände abhängt, auf den in der betreffenden Beihilferegelung vorgesehenen ermäßigten Steuersatz auswirkt, sowie insbesondere die Beurteilung der Frage, ob dieser ermäßigte Steuersatz gegebenenfalls durch diesen Abzug neutralisiert wird, bei einer steuerlichen Beihilferegelung wie der hier in Rede stehenden, die auf jährlicher Basis angewandt wird, nicht zum Zeitpunkt des Erlasses dieser Regelung erfolgen, da sich diese Auswirkung erst am Ende jedes der folgenden Steuerjahre ergeben kann.
- 99 Wie der Generalanwalt in den Nrn. 112 und 113 seiner Schlussanträge der Sache nach ausgeführt hat, gilt dies erst recht, wenn die fragliche Beihilferegelung, wie im vorliegenden Fall, für einen unbestimmten Zeitraum gelten soll, so dass angesichts der vom FCB und vom Königreich Spanien hervorgehobenen Möglichkeit, Abzüge in Form einer Steuergutschrift auf spätere Steuerjahre zu übertragen, wie das Gericht in Rn. 60 des angefochtenen Urteils selbst betont hat, niemals vollkommen ausgeschlossen werden kann, dass der fragliche Abzug zu einer zeitlichen Abstufung der Wirkungen der streitigen Maßnahme führt, wodurch der ermäßigte Steuersatz zu einem ungewissen Zeitpunkt ausgeglichen werden könnte. Daher kann erst nach dem endgültigen Außerkrafttreten einer solchen Regelung – falls es überhaupt dazu kommt – abschließend festgestellt werden, ob dieser Abzug die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes tatsächlich neutralisiert hat.
- 100 In diesem Zusammenhang ist es entgegen den Ausführungen des Gerichts in den Rn. 65, 66 und 69 des angefochtenen Urteils unerheblich, dass der Abzug für die Reinvestition außerordentlicher Gewinne, wie auch der FCB in der mündlichen Verhandlung hervorgehoben hat, im Bereich des Profifußballs insbesondere im Hinblick auf die Spielertransferpraxis von besonderer Bedeutung ist. Gemäß der Rechtsprechung des Gerichtshofs vermag dieser Umstand

nämlich die Anwendungsbedingungen der Art. 107 und 108 AEUV nicht zu ändern (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 18. Juli 2006, Meca-Medina und Majcen/Kommission, C-519/04 P, EU:C:2006:492, Rn. 28).

- 101 Daraus folgt, dass die Kommission, um rechtlich hinreichend nachzuweisen, dass die fragliche Beihilferegelung den durch sie Begünstigten einen unter Art. 107 Abs. 1 AEUV fallenden Vorteil verschafft, im streitigen Beschluss weder die Auswirkungen des Abzugs für die Reinvestition außerordentlicher Gewinne noch die Möglichkeit, Abzüge in Form einer Steuergutschrift auf spätere Steuerjahre zu übertragen, prüfen und insbesondere nicht untersuchen musste, ob dieser Abzug bzw. diese Möglichkeit den aus dem ermäßigten Steuersatz resultierenden Vorteil neutralisieren würde. Die Eventualität einer solchen Neutralisierung kann nicht bedeuten, dass die Kommission das Vorliegen einer Beihilferegelung nicht feststellen konnte, und im Übrigen auch nicht, dass sie nicht bereits beim Erlass des streitigen Beschlusses die Rückforderung der Einzelbeihilfen anordnen durfte, soweit diese den begünstigten Vereinen auf der Grundlage dieser Regelung für bestimmte Steuerjahre gewährt wurden. Denn gerade im Stadium der etwaigen Rückforderung der auf der Grundlage der Beihilferegelung gewährten Beihilfe muss die Kommission diese Auswirkungen berücksichtigen, wenn es darum geht, den genauen Betrag der Beihilfe zu ermitteln, die dem Begünstigten tatsächlich zuteilgeworden ist.
- 102 Folglich ist die Feststellung des Gerichts in den Rn. 59 und 67 des angefochtenen Urteils, dass die Kommission zu einer solchen Prüfung verpflichtet gewesen sei, für rechtsfehlerhaft zu erklären, ohne dass es insoweit erforderlich wäre, das von der Kommission als Anlage zu ihrer Erwiderung vorgelegte Dokument bezüglich der Transfers u. a. des FCB zu berücksichtigen. Ebenso außer Betracht bleiben können die Ausführungen der Kommission zur Tragweite des streitigen Beschlusses sowie bestimmte Tatsachen und Vorschriften des nationalen Rechts über den Abzug für die Reinvestition außerordentlicher Gewinne, deren Zulässigkeit der FCB in Abrede stellt.
- 103 Dieser Rechtsfehler hat das Gericht zu einem weiteren Rechtsfehler veranlasst, soweit es der Kommission in Rn. 59 des angefochtenen Urteils vorgeworfen hat, das Königreich Spanien nicht um die zur Beurteilung der genannten Auswirkungen erforderlichen Informationen ersucht zu haben.
- 104 Aus dem Vorstehenden ergibt sich im Übrigen, dass das Gericht ebenfalls einen Rechtsfehler begangen hat, als es in den Rn. 72 bis 75 des angefochtenen Urteils befand, dass die Unterschiede zwischen der sich aus der streitigen Maßnahme ergebenden Beihilferegelung und der Beihilferegelung, um die es im Urteil vom 8. Dezember 2011, France Télécom/Kommission (C-81/10 P, EU:C:2011:811), gegangen sei, der Übertragung der vom Gerichtshof insbesondere in den Rn. 19 bis 24 jenes Urteils getroffenen Feststellungen auf den vorliegenden Fall entgegenstünden. Abgesehen von Unterschieden auf Tatsachenebene, die für die Anwendung von Art. 107 Abs. 1 AEUV unerheblich sind, betraf jenes Urteil nämlich, wie sich insbesondere aus den Rn. 86 und 87 des vorliegenden Urteils ergibt, ebenfalls eine Beihilferegelung, die dem durch sie Begünstigten ab dem Zeitpunkt ihres Erlasses einen Vorteil verschaffte, indem sie ihm einen ermäßigten Steuersatz gewährte, auch wenn es der Kommission nicht möglich war, im Voraus für jedes Steuerjahr die genaue Höhe der Besteuerung zu ermitteln.
- 105 Diese Feststellungen werden durch die auf die Steuerautonomie der Mitgliedstaaten verweisenden Ausführungen, die das Königreich Spanien sowohl in seinen Schriftsätzen als auch in der mündlichen Verhandlung vorgetragen hat, keineswegs in Frage gestellt. Denn nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs müssen die Mitgliedstaaten ihre Zuständigkeit im Bereich der direkten Steuern im Einklang mit dem Unionsrecht ausüben (vgl. in diesem Sinne Urteil vom

24. Oktober 2019, État belge, C-35/19, EU:C:2019:894, Rn. 31 und die dort angeführte Rechtsprechung), insbesondere im Einklang mit den durch den AEU-Vertrag eingeführten Vorschriften über staatliche Beihilfen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 29. März 2012, 3M Italia, C-417/10, EU:C:2012:184, Rn. 25, 29 und 36). Die Mitgliedstaaten müssen daher bei der Ausübung dieser Zuständigkeit davon absehen, Maßnahmen zu erlassen, die mit dem Binnenmarkt unvereinbare staatliche Beihilfen im Sinne von Art. 107 AEUV darstellen können.

106 Aus all diesen Gründen ist das angefochtene Urteil aufzuheben, soweit damit dem zweiten Klagegrund stattgegeben und infolgedessen der streitige Beschluss für nichtig erklärt wurde.

### **Zur Klage vor dem Gericht**

107 Nach Art. 61 Abs. 1 Satz 2 der Satzung des Gerichtshofs der Europäischen Union kann der Gerichtshof im Fall der Aufhebung der Entscheidung des Gerichts den Rechtsstreit selbst endgültig entscheiden, wenn dieser zur Entscheidung reif ist.

108 Im vorliegenden Fall ist insbesondere angesichts des Umstands, dass die Nichtigkeitsklage des FCB in der Rechtssache T-865/16 auf Klagegründe gestützt ist, die vor dem Gericht streitig erörtert wurden und deren Prüfung keine weitere prozessleitende Maßnahme oder Beweisaufnahme erfordert, davon auszugehen, dass die Klage entscheidungsreif ist und endgültig über sie zu entscheiden ist (vgl. entsprechend Urteil vom 8. September 2020, Kommission und Rat/Carreras Sequeros u. a., C-119/19 P und C-126/19 P, EU:C:2020:676, Rn. 130), soweit der Rechtsstreit noch beim Gerichtshof anhängig ist (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 1. Juli 2008, Chronopost und La Poste/UFEX u. a., C-341/06 P und C-342/06 P, EU:C:2008:375, Rn. 134).

109 Die Klage wird auf fünf Klagegründe gestützt, die in Rn. 8 des vorliegenden Urteils aufgeführt sind. Da das Gericht den ersten dieser Klagegründe zurückgewiesen hat, ohne dass der FCB oder das Königreich Spanien die Begründetheit des entsprechenden Teils des angefochtenen Urteils im Rahmen eines Anschlussrechtsmittels in Abrede stellten, wird jenes Urteil durch seine vom Gerichtshof verfügte Aufhebung nicht in Frage gestellt, soweit das Gericht den ersten Klagegrund zurückgewiesen hat (vgl. entsprechend Urteil vom 1. Juli 2008, Chronopost und La Poste/UFEX u. a., C-341/06 P und C-342/06 P, EU:C:2008:375, Rn. 138).

110 Art. 178 Abs. 1 der Verfahrensordnung bestimmt nämlich, dass die Anschlussrechtsmittelanträge auf die vollständige oder teilweise Aufhebung der Entscheidung des Gerichts gerichtet sein müssen, ohne die Reichweite dieser Anträge auf die Entscheidung des Gerichts in der Gestalt der Entscheidungsformel zu beschränken, anders als dies in Art. 169 Abs. 1 der Verfahrensordnung in Bezug auf Rechtsmittelanträge geregelt ist. Daraus folgt, dass der FCB und das Königreich Spanien im vorliegenden Fall ein Anschlussrechtsmittel hätten einlegen können, um die Zurückweisung des ersten Klagegrundes durch das Gericht zu beanstanden. In Ermangelung eines solchen Anschlussrechtsmittels ist das angefochtene Urteil rechtskräftig, soweit das Gericht den ersten Klagegrund zurückgewiesen hat.

111 Unter diesen Umständen sind nur die vier weiteren Klagegründe zu prüfen, die der FCB im ersten Rechtszug geltend gemacht hat.

***Zum zweiten Klagegrund: Verstoß gegen Art. 107 Abs. 1 AEUV wegen eines Beurteilungsfehlers der Kommission hinsichtlich des Vorliegens eines Vorteils sowie Verstoß gegen den Grundsatz der guten Verwaltung bei der Prüfung des Vorliegens dieses Vorteils***

***Vorbringen der Parteien***

- 112 Der FCB macht mit Unterstützung des Königreichs Spanien geltend, die Kommission habe zu Unrecht festgestellt, dass die streitige Maßnahme ihm einen unter Art. 107 Abs. 1 AEUV fallenden Vorteil verschafft habe. Sie habe nämlich einen formalen Vergleich der auf Aktiengesellschaften einerseits und Einrichtungen ohne Gewinnerzielungsabsicht andererseits anwendbaren Steuersätze vorgenommen, ohne dabei den Umfang der steuerlichen Abzüge zu prüfen, auf die solche Gesellschaften bzw. Einrichtungen Anspruch hätten. Hierbei habe sie nicht geprüft, ob im fraglichen Zeitraum der effektive Steuersatz der vier in Rede stehenden Fußballvereine diesen einen Vorteil verschafft habe. Durch eine vergleichende Untersuchung der kumulativen Auswirkungen des Steuersatzes und der anwendbaren Abzüge würde sich indessen herausstellen, dass sich die in Rede stehende Regelung, verglichen mit den auf Sport-Aktiengesellschaften anwendbaren Rechtsvorschriften, ungünstig auf den FCB ausgewirkt habe. Die Kommission habe daher gegen ihre Pflicht verstoßen, eine vollständige und unparteiische Würdigung aller relevanten Gesichtspunkte vorzunehmen. Damit habe sie auch gegen Art. 107 Abs. 1 AEUV verstoßen, da keine Verfälschung des Wettbewerbs vorliege, und die Unschuldsvermutung missachtet.
- 113 Die Kommission tritt diesem Vorbringen entgegen.

***Würdigung durch den Gerichtshof***

- 114 Insoweit genügt die Feststellung, dass die Kommission aus den in den Rn. 79 bis 106 des vorliegenden Urteils im Wesentlichen dargelegten Gründen nicht verpflichtet war, im streitigen Beschluss die Auswirkungen des Abzugs für die Reinvestition außerordentlicher Gewinne und insbesondere die Frage zu prüfen, ob dieser Abzug den aus dem ermäßigten Steuersatz resultierenden Vorteil neutralisieren würde, um rechtlich hinreichend nachzuweisen, dass die sich aus der streitigen Maßnahme ergebende Beihilferegulation den durch sie Begünstigten einen unter Art. 107 Abs. 1 AEUV fallenden Vorteil verschafft. Dementsprechend war die Kommission im Hinblick auf den Erlass dieses Beschlusses nicht verpflichtet, vom Königreich Spanien die Vorlage relevanter Informationen zu verlangen, die eine solche Prüfung ermöglicht hätten.
- 115 Somit hat die Kommission im 68. Erwägungsgrund des streitigen Beschlusses zu Recht die Auffassung vertreten, dass der für Einrichtungen ohne Gewinnerzielungsabsicht geltende Abzug für die Reinvestition außerordentlicher Gewinne bei der Feststellung, ob die streitige Maßnahme den durch sie Begünstigten einen Vorteil verschaffe, nicht zu berücksichtigen sei, da dieser Abzug angesichts dessen, dass er nur unter bestimmten, nicht immer erfüllten Voraussetzungen gewährt werde, nicht geeignet sei, den durch den ermäßigten Steuersatz gewährten Vorteil systematisch für jedes Steuerjahr zu neutralisieren. Wie die Kommission im 95. Erwägungsgrund dieses Beschlusses zutreffend ausgeführt hat, sollte die mögliche Auswirkung des Abzugs hingegen im Rahmen des Rückforderungsverfahrens von Fall zu Fall berücksichtigt werden, um für jedes Steuerjahr den genauen Betrag der zurückzufordernden Beihilfe zu bestimmen.

- 116 Was das vom Gericht in den Rn. 39 und 40 des angefochtenen Urteils erwähnte Vorbringen des FCB anbelangt, dass keine Wettbewerbsverfälschung vorliege und gegen die Unschuldsvermutung verstoßen worden sei, so ist festzustellen, dass dieses Vorbringen auf keinerlei eigenständigen Erwägungen beruht, sondern sich vollständig mit den übrigen Argumenten deckt, die zur Stützung des zweiten Klagegrundes vorgebracht werden und mit denen ein Beurteilungsfehler hinsichtlich des Vorliegens eines Vorteils sowie ein Verstoß gegen den Grundsatz der guten Verwaltung nachgewiesen werden sollen. Daher ist dieses Vorbringen aus denselben Gründen zurückzuweisen.
- 117 Folglich ist der zweite Klagegrund als unbegründet zurückzuweisen.

***Zum dritten Klagegrund: Verstoß gegen die Grundsätze des Vertrauensschutzes und der Rechtssicherheit***

***Vorbringen der Parteien***

- 118 Der FCB macht geltend, die Kommission habe im streitigen Beschluss mit der Anordnung der Rückforderung der fraglichen Beihilfe gegen den Grundsatz des Vertrauensschutzes verstoßen. Der FCB habe nämlich berechtigterweise auf die Rechtmäßigkeit der fraglichen allgemein geltenden Steuerregelung vertrauen dürfen, der er sich im Übrigen nicht habe entziehen können, wenn man zum einen das Vorgehen der spanischen Steuerbehörden bedenke, die bei den verschiedenen Nachprüfungen in dem Zeitraum, in dem die Kommission das Verfahren nach den Art. 107 und 108 AEUV durchgeführt habe, auf ihn weiterhin die für Einrichtungen ohne Gewinnerzielungsabsicht geltende Steuerregelung angewandt hätten, und zum anderen die offenkundig überlange Dauer dieses Verfahrens berücksichtige, da vom Eingang der Beschwerde bis zur Einleitung des förmlichen Prüfverfahrens mehr als vier Jahre vergangen und für den Erlass des streitigen Beschlusses zusätzlich mehr als 30 Monate benötigt worden seien. Zu berücksichtigen sei außerdem der Ausnahmecharakter dieses Verfahrens, das erst nach der Intervention des Europäischen Bürgerbeauftragten eingeleitet worden sei.
- 119 Die Kommission tritt diesem Vorbringen entgegen.

***Würdigung durch den Gerichtshof***

- 120 Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs dürfen, da die Überwachung der staatlichen Beihilfen durch die Kommission in Art. 108 AEUV zwingend vorgeschrieben ist, zum einen die von einer Beihilfe begünstigten Unternehmen auf die Ordnungsmäßigkeit der Beihilfe grundsätzlich nur dann vertrauen, wenn sie unter Einhaltung des in diesem Artikel vorgesehenen Verfahrens gewährt wurde; zum anderen ist es einem sorgfältigen Wirtschaftsteilnehmer regelmäßig möglich, sich zu vergewissern, dass dieses Verfahren eingehalten wurde. Insbesondere kann der Empfänger einer Beihilfe, wenn sie ohne vorherige Anmeldung bei der Kommission gewährt wurde, so dass sie gemäß Art. 108 Abs. 3 AEUV rechtswidrig ist, in diesem Moment kein berechtigtes Vertrauen in die Ordnungsmäßigkeit ihrer Gewährung haben (Urteile vom 5. März 2019, Eesti Pagar, C-349/17, EU:C:2019:172, Rn. 98, sowie vom 29. Juli 2019, Bayerische Motoren Werke und Freistaat Sachsen/Kommission, C-654/17 P, EU:C:2019:634, Rn. 145). Dies gilt sowohl für Einzelbeihilfen als auch für Beihilfen, die im Rahmen einer Beihilferegulierung gewährt wurden (Urteil vom 30. April 2020, Nelson Antunes da Cunha, C-627/18, EU:C:2020:321, Rn. 46).

- 121 Da im vorliegenden Fall keine Anmeldung der streitigen Maßnahme durch das Königreich Spanien nach Art. 108 Abs. 3 AEUV erfolgt ist, kann sich der FCB daher keinesfalls auf einen Verstoß gegen den Grundsatz des Vertrauensschutzes berufen.
- 122 Ohne dass es erforderlich wäre, über die angeblich überlange Dauer des Verfahrens zu entscheiden, ist insbesondere hervorzuheben, dass, da dieser Mitgliedstaat es der Kommission somit nicht ermöglicht hat, diese Maßnahme im Hinblick auf Art. 107 AEUV zu beurteilen, aus der Dauer dieses Verfahrens kein Hinweis auf die Vereinbarkeit der Maßnahme mit dieser Bestimmung abgeleitet werden kann.
- 123 Was schließlich den angeblichen Verstoß gegen den Grundsatz der Rechtssicherheit anbelangt, ist festzustellen, dass der FCB zwar in der Überschrift seines dritten Klagegrundes formal einen Verstoß gegen diesen Grundsatz geltend macht, aber kein gesondertes Argument vorbringt, das einen solchen Verstoß belegen könnte.
- 124 Folglich ist der dritte Klagegrund als unbegründet zurückzuweisen.

***Zum vierten Klagegrund: Verstoß gegen Art. 107 Abs. 1 AEUV, da die Kommission nicht berücksichtigt habe, dass die streitige Maßnahme durch die innere Logik des Steuersystems gerechtfertigt sei***

#### ***Vorbringen der Parteien***

- 125 Der FCB macht mit Unterstützung des Königreichs Spanien geltend, dass die Existenz unterschiedlicher Steuerregelungen für Einrichtungen ohne Gewinnerzielungsabsicht und für Aktiengesellschaften durch die innere Logik des spanischen Steuersystems gerechtfertigt sei. Während nämlich Erstere ihre Gewinne nicht an ihre Mitglieder ausschütteten, strebten Letztere im Gegenteil danach, solche Gewinne zu erzielen, um sie unter ihren Gesellschaftern zu verteilen. Die Existenz einer solchen abweichenden Steuerregelung sei daher auch im Bereich des Profifußballs gerechtfertigt. Die Kommission habe jedoch unter Missachtung ihrer Begründungspflicht nach Art. 296 AEUV nicht dargelegt, warum dies in diesem Bereich nicht der Fall sei.
- 126 Die Kommission tritt diesem Vorbringen entgegen.

#### ***Würdigung durch den Gerichtshof***

- 127 Entgegen dem, wovon der FCB in seinen Ausführungen zur Stützung des vierten Klagegrundes ausgeht, besteht die streitige Maßnahme, die die Kommission in ihrem Beschluss nach Maßgabe von Art. 107 AEUV geprüft hat, nicht etwa darin, dass es im spanischen Recht unterschiedliche Steuerregelungen für Einrichtungen ohne Gewinnerzielungsabsicht und für Aktiengesellschaften gibt, sondern darin, dass im Bereich des Profisports der persönliche Anwendungsbereich der Regelung für Einrichtungen ohne Gewinnerzielungsabsicht verengt wurde, was eine Ungleichbehandlung im Verhältnis zwischen den Profifußballvereinen hinsichtlich des Zugangs zu dieser Rechtsform zur Folge hat, so dass für diese Vereine unterschiedliche Steuerregelungen gelten, je nachdem, ob sie sich in Aktiengesellschaften umwandeln müssen oder aufgrund einer Ausnahmeregelung weiterhin als Einrichtungen ohne Gewinnerzielungsabsicht agieren können.



- 128 Folglich ist der vierte Klagegrund als ins Leere gehend zurückzuweisen, da er auf die Rechtfertigung einer Maßnahme abzielt, die nicht Gegenstand des streitigen Beschlusses ist.

***Zum fünften Klagegrund: Verstoß gegen Art. 108 AEUV und die Art. 21 bis 23 der Verordnung 2015/1589, da die Kommission die Rückforderung einer bestehenden Beihilfe angeordnet und das für diese Art von Beihilfen vorgesehene Verfahren nicht eingehalten habe***

### ***Vorbringen der Parteien***

- 129 Der FCB macht mit Unterstützung des Königreichs Spanien geltend, die Kommission habe dadurch, dass sie die streitige Maßnahme nicht als „bestehende Beihilfe“ im Sinne von Art. 1 Buchst. b Ziff. i der Verordnung 2015/1589 eingestuft habe, einen Fehler begangen, da die unterschiedliche Behandlung von Aktiengesellschaften und Einrichtungen ohne Gewinnerzielungsabsicht im Bereich des Profifußballs in Bezug auf den für sie geltenden Steuersatz bereits zum Zeitpunkt des Beitritts des Königreichs Spanien zur Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft am 1. Januar 1986 bestanden habe. Das zum Zeitpunkt des Beitritts geltende Körperschaftsteuergesetz, die Ley 61/1978 del Impuesto sobre Sociedades (Gesetz 61/1978 über die Körperschaftsteuer) vom 27. Dezember 1978 (BOE Nr. 312 vom 30. Dezember 1978, S. 29429), habe nämlich bereits unterschiedliche Steuerregelungen für solche Gesellschaften und Einrichtungen vorgesehen. Daher sei die Kommission nach Art. 108 AEUV nicht berechtigt, die Rückforderung der Beihilfe anzuordnen. Gemäß den Art. 21 bis 23 der Verordnung 2015/1589 hätte sie hingegen die streitige Maßnahme als bestehende, mit dem Binnenmarkt unvereinbare Beihilfe ansehen und gegebenenfalls zweckdienliche Maßnahmen zur Abschaffung dieser Beihilfe prüfen können.
- 130 Die Kommission tritt diesem Vorbringen entgegen.

### ***Würdigung durch den Gerichtshof***

- 131 Nach Art. 1 Buchst. b Ziff. i der Verordnung 2015/1589 gelten als bestehende Beihilfen alle Beihilfen, die vor Inkrafttreten des AEU-Vertrags in dem entsprechenden Mitgliedstaat bestanden und auch nach dessen Inkrafttreten noch anwendbar sind.
- 132 Gemäß Art. 1 Buchst. c dieser Verordnung ist die Änderung einer bestehenden Beihilfe als eine „neue Beihilfe“ anzusehen, die der Anmeldepflicht nach Art. 108 Abs. 3 AEUV unterliegt. Art. 4 Abs. 1 Satz 1 der Verordnung Nr. 794/2004 in der durch die Verordnung 2015/2282 geänderten Fassung bestimmt insoweit, dass für den Zweck von Art. 1 Buchst. c der Verordnung 2015/1589 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, als Änderung einer bestehenden Beihilfe einzustufen ist.
- 133 Im vorliegenden Fall steht zwar fest, dass der ermäßigte Steuersatz für Einrichtungen ohne Gewinnerzielungsabsicht bereits bestand, bevor das Königreich Spanien am 1. Januar 1986 der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft beitrug.
- 134 Wie die Kommission jedoch im 79. Erwägungsgrund des streitigen Beschlusses ausgeführt hat, wurde mit der nach diesem Beitritt durch das Gesetz 10/1990 vorgenommenen Änderung eine Differenzierung im Bereich des Profisports eingeführt, indem den Profifußballvereinen im

Allgemeinen die Möglichkeit genommen wurde, als Einrichtungen ohne Gewinnerzielungsabsicht zu agieren, dabei aber diese Möglichkeit und die damit verbundene Steuerregelung den vier Fußballvereinen vorbehalten wurden, die für die betreffende Ausnahme in Betracht kamen.

- 135 Auf diese Weise wurde mit dem Gesetz 10/1990 eine steuerliche Differenzierung innerhalb desselben Sektors eingeführt, die nicht rein formaler oder verwaltungstechnischer Art ist.
- 136 Insbesondere ist festzustellen, dass sich diese Änderung auf die Beurteilung der Vereinbarkeit der streitigen Maßnahme mit dem Binnenmarkt anhand von Art. 107 Abs. 3 AEUV auswirken kann, da sie angesichts dessen, dass die aus ihr resultierende steuerliche Vorzugsbehandlung auf bestimmte Profifußballvereine beschränkt ist, das Königreich Spanien daran hindern kann, sich darauf zu berufen, dass die fragliche Beihilferegulung in Anbetracht des in den Erwägungsgründen 85 und 86 des streitigen Beschlusses untersuchten Ziels der Förderung des Sports – als Ziel von gemeinsamem Interesse im Sinne von Art. 107 Abs. 3 Buchst. c AEUV – mit dem Binnenmarkt vereinbar sei.
- 137 Folglich ist der fünfte Klagegrund als unbegründet zurückzuweisen.
- 138 Da keiner der Klagegründe durchgreift, ist die Klage abzuweisen.

## **Kosten**

- 139 Nach Art. 184 Abs. 2 der Verfahrensordnung entscheidet der Gerichtshof über die Kosten, wenn das Rechtsmittel unbegründet ist oder wenn das Rechtsmittel begründet ist und er den Rechtsstreit selbst endgültig entscheidet.
- 140 Nach Art. 138 Abs. 1 der Verfahrensordnung, der nach deren Art. 184 Abs. 1 auf das Rechtsmittelverfahren Anwendung findet, ist die unterliegende Partei auf Antrag zur Tragung der Kosten zu verurteilen.
- 141 Da im vorliegenden Fall der FCB unterlegen ist und die Kommission vor dem Gericht, nicht aber vor dem Gerichtshof beantragt hat, ihm die Kosten aufzuerlegen, hat er die Kosten zu tragen, die der Kommission durch das Verfahren vor dem Gericht entstanden sind, während die Kommission die ihr durch das vorliegende Rechtsmittel entstandenen Kosten selbst trägt.
- 142 Nach Art. 140 Abs. 1 der Verfahrensordnung, der nach deren Art. 184 Abs. 1 auf das Rechtsmittelverfahren Anwendung findet, tragen die Mitgliedstaaten, die dem Rechtsstreit als Streithelfer beigetreten sind, ihre eigenen Kosten. Das Königreich Spanien, das im Verfahren vor dem Gericht als Streithelfer aufgetreten ist und sich am Verfahren vor dem Gerichtshof beteiligt hat, trägt daher seine eigenen Kosten.

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Fünfte Kammer) für Recht erkannt und entschieden:

- 1. Das Urteil des Gerichts der Europäischen Union vom 26. Februar 2019, Fútbol Club Barcelona/Kommission (T-865/16, EU:T:2019:113), wird aufgehoben, soweit damit dem zweiten Klagegrund stattgegeben und 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 für nichtig erklärt wurde.**

- 2. Die in der Rechtssache T-865/16 erhobene Klage des Fútbol Club Barcelona auf Nichtigkeitsklärung des Beschlusses 2016/2391 wird abgewiesen.**
- 3. Der Fútbol Club Barcelona trägt neben seinen eigenen Kosten die der Europäischen Kommission im Verfahren vor dem Gericht der Europäischen Union entstandenen Kosten.**
- 4. Die Europäische Kommission trägt ihre eigenen im Rahmen des vorliegenden Rechtsmittels entstandenen Kosten.**
- 5. Das Königreich Spanien trägt seine eigenen Kosten.**

Unterschriften