

II

(Niet-wetgevingshandelingen)

BESLUITEN

BESLUIT (EU) 2016/2391 VAN DE COMMISSIE

van 4 juli 2016

betreffende de steunmaatregel SA.29769 (2013/C) (ex 2013/NN) die door Spanje ten uitvoer is gelegd ten gunste van bepaalde voetbalclubs

(Kennisgeving geschied onder nummer C(2016) 4046)

(Slechts de tekst in de Spaanse taal is authentiek)

(Voor de EER relevante tekst)

DE EUROPESE COMMISSIE,

Gezien het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, en met name artikel 108, lid 2, eerste alinea,

Gezien de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte, en met name artikel 62, lid 1, onder a),

Na de belanghebbenden overeenkomstig artikel 108, lid 2, van het Verdrag, te hebben aangemaand hun opmerkingen ⁽¹⁾ te maken en gezien deze opmerkingen,

Overwegende hetgeen volgt:

1. PROCEDURE

- (1) In november 2009 vestigde door burgers ingezonden gedetailleerde informatie de aandacht van de Commissie op een mogelijke preferentiële fiscale behandeling van de vier Spaanse voetbalclubs Athletic Club Bilbao, Club Atlético Osasuna (Navarra), FC Barcelona en Real Madrid CF in vergelijking met sportieve vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid. Spanje werd op 15 februari, 12 april en 28 september 2010 om opmerkingen verzocht. Deze opmerkingen werden op 23 maart en 15 december 2010 ontvangen.
- (2) De Commissie heeft Spanje bij schrijven van 18 december 2013 in kennis gesteld van haar besluit om de procedure van artikel 108, lid 2, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie met betrekking tot de maatregel in te leiden (hierna „het inleidingsbesluit” genoemd). Bij schrijven van 17 februari 2014 heeft Spanje opmerkingen over dat besluit ingediend. Op 17 december 2015 verstrekke Spanje aanvullende informatie.
- (3) Het inleidingsbesluit van de Commissie is in het *Publicatieblad van de Europese Unie* ⁽²⁾ bekendgemaakt. De Commissie heeft de belanghebbenden uitgenodigd hun opmerkingen over de betrokken steunmaatregel/steun te maken.
- (4) De Commissie heeft van de belanghebbenden opmerkingen ter zake ontvangen. De Commissie heeft deze voor een reactie aan Spanje doorgezonden en heeft bij brief van 21 november 2014 diens opmerkingen ontvangen.

⁽¹⁾ PB C 69 van 7.3.2014, blz. 115.

⁽²⁾ Vgl. voetnoot 1.

2. GEDETAILEERDE BESCHRIJVING VAN DE STEUN

2.1. DE MAATREGEL

- (5) Artikel 19, lid 1, van de „ley del deporte” van 1990 ⁽³⁾ (wet 10/1990) verplichtte alle Spaanse professionele sportclubs om zich om te vormen tot sportieve vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid. De rechtvaardiging voor de maatregel was dat het beheer van vele clubs tekortschoot, omdat noch de leden noch de beheerders ook maar enige aansprakelijkheid droegen voor financiële verliezen. De nieuwe sportieve vennootschap met beperkte aansprakelijkheid had tot doel een model van economische en juridische verantwoordelijkheid in te stellen voor clubs die professionele activiteiten uitoefenen teneinde hun kansen op degelijk beheer te vergroten.
- (6) De zevende aanvullende bepaling van wet 10/1990 („Disposición Adicional Séptima” of „DA 7a”) stelde voetbalclubs die de voorafgaande 4-5 jaar een positief balanssaldo hadden van deze verplichting vrij. De vrijstelling is volgens de preambule bij de wet gebaseerd op het feit dat deze clubs blijf hebben gegeven van „deugdelijk bestuur” en zich daarom niet hoeven om te vormen. Zij mogen hun huidige juridische structuur behouden, tenzij op de algemene vergadering anders wordt besloten ⁽⁴⁾.
- (7) De enige clubs die aan deze voorwaarde voldeden waren Athletic Club Bilbao, Club Atlético Osasuna (Navarra), FC Barcelona en Real Madrid CF. De wet noemt de vier clubs die deze vrijstelling genieten niet bij naam. De clubs hebben zich niet omgevormd tot sportieve vennootschap met beperkte aansprakelijkheid, hoewel zij daartoe wel het recht hebben.
- (8) De fiscale behandeling van sportclubs wijkt af van de fiscale regeling die geldt voor sportieve vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid, die onder de algemene vennootschapsbelasting vallen. Sportclubs komen, als entiteiten zonder winstoogmerk (*Entidades sin ánimo de lucro*), overeenkomstig artikel 9, lid 3, onder a), van de Spaanse vennootschapswet (*Ley del Impuesto sobre Sociedades*) voor een gedeeltelijke vrijstelling van vennootschapsbelasting in aanmerking. Artikel 28, lid 2, van de vennootschapswet bepaalt dat vrijgestelde clubs als entiteiten zonder winstoogmerk als gevolg van deze gedeeltelijke vrijstelling over hun commerciële inkomsten het verlaagde vennootschapsbelastingtarief van 25 % betalen in plaats van het huidige algemene tarief van 30 % (35 % tot 2006 en 32,5 % in 2007).
- (9) In de Spaanse sportwet wordt geen termijn genoemd voor een mogelijke heroverweging van de behandeling in kwestie. Alleen de vier teams die in eerste instantie in aanmerking kwamen, kunnen derhalve profiteren van de fiscaal gunstige status van „sportclub”, ongeacht hoe de financiële gezondheid van de andere teams zich ontwikkelt. Geen enkel ander commercieel levensvatbaar team mag zich opnieuw tot club omvormen.
- (10) De vier clubs verrichten commercieel-gerichte professionele activiteiten. In het seizoen 2013/2014 bedroeg de omzet van Real Madrid CF bijvoorbeeld 549 miljoen EUR en die van FC Barcelona 484 miljoen EUR ⁽⁵⁾. De inkomsten waren afkomstig uit de verkoop van uitzendrechten, sponsorcontracten, merchandising (de verkoop van artikelen die verband houden met de club, zoals replicashirts) en licentiecontracten alsook zogeheten wedstrijddaginkomsten (inkomsten uit ontvangen entreegelden en andere verkopen in het stadion). Beide clubs behoren al verscheidene jaren tot de Europese eredivisieclubs met de hoogste omzet. Athletic Club Bilbao speelt al jaren in de hoogste Spaanse divisie en neemt geregeld deel aan internationale toernooien, zoals de Champions League. Club Atlético Osasuna speelde in de eerste divisie tot het seizoen 2012/2013, toen de club degradeerde naar de tweede divisie (Segunda División) van de nationale liga voor betaald voetbal, en nam van tijd tot tijd deel aan Europese competities voor professionele clubs.
- (11) In haar inleidingsbesluit gaf de Commissie aan dat ten minste Real Madrid CF en FC Barcelona in de jaren na 2000 belastbare winsten hadden. Daarnaast blijkt uit de jaarverslagen van bijvoorbeeld Real Madrid CF dat de club een operationele winst boekte van 25 miljoen EUR voor het seizoen 2008/2009, van 31 miljoen EUR voor het seizoen 2009/2010, van 47 miljoen EUR voor het seizoen 2010/2011, van 32 miljoen EUR voor het seizoen 2011/2012 en van 47 miljoen EUR voor het seizoen 2012/2013. Deze cijfers duiden erop dat in ieder geval Real Madrid CF de afgelopen jaren aanzienlijke belastbare winsten heeft geboekt en dat een belastingtarief van 25 % in plaats van 30 % een economisch voordeel kan opleveren ten opzichte van concurrerende clubs.

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

⁽⁴⁾ „Clubs die ten tijde van de goedkeuring van deze wet deelnemen aan officiële professionele voetbalcompetities op professioneel niveau en die volgens de controles die op verzoek van de liga voor betaald voetbal sinds het seizoen 1985-1986 zijn uitgevoerd een positief eigen vermogen hebben gehad, behouden hun huidige juridische structuur, tenzij de leden van hun algemene vergadering anders overeenkomen...”.

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

2.2. REDENEN VOOR HET INLEIDEN VAN DE PROCEDURE

- (12) In haar inleidingsbesluit stelde de Commissie vast dat de betrokken voetbalclubs als organisaties zonder winst oogmerk moeten worden beschouwd. Dit betekent echter niet dat de clubs niet worden aangemerkt als ondernemingen overeenkomstig artikel 107, lid 1, van het Verdrag. De ondersteunde professionele sportactiviteiten zijn van commerciële aard ⁽⁶⁾. De activiteiten waaruit de inkomsten voortvloeien, zijn economisch van aard en worden uitgevoerd in scherpe concurrentie met de andere grote Europese professionele voetbalclubs. De inkomstenbronnen zijn gekoppeld aan de overwinningen die de teams bij sportwedstrijden behalen. Het succes van de teams is op zijn beurt sterk afhankelijk van de middelen waarover de clubs beschikken om de beste spelers en coaches aan te trekken of te behouden.
- (13) Belastingdifferentiatie kan de vier clubs selectief bevoordelen. De Commissie kwam in haar inleidingsbesluit derhalve tot de voorlopige conclusie dat de vier sportclubs in kwestie een voordeel genieten in de vorm van een preferentieel belastingtarief dat niet wordt gerechtvaardigd door de aard van het belastingstelsel. De belastingdifferentiatie tussen deze en andere clubs wordt veroorzaakt door wet 10/1990, die een beperkt aantal begunstigden bevoordeelt. De Commissie stelde verder vast dat dat voordeel door de overheid werd verleend, aangezien de overheid mogelijke belastinginkomsten misloopt en die steun aan professionele voetbalclubs een effect kan hebben op de mededinging en handel tussen de lidstaten.
- (14) De Commissie kwam in haar inleidingsbesluit tot de voorlopige conclusie dat de financiële overheidssteun ten voordele van de professionele sportclubs Athletic Club Bilbao, Club Atlético Osasuna (Navarra), FC Barcelona en Real Madrid CF, naar alle waarschijnlijkheid, de mededinging kan vervalsen en het handelsverkeer kan beïnvloeden. De maatregel is derhalve een vorm van staatssteun in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag.
- (15) De Commissie uitte twijfels over de verenigbaarheid van deze steunmaatregel met de interne markt. Daarnaast stelde zij vast dat geen van de richtsnoeren voor de verenigbaarheidscriteria op de onderhavige zaak van toepassing lijken te zijn. De verenigbaarheid ervan dient derhalve direct te worden beoordeeld op grond van artikel 107, lid 3, onder c), van het Verdrag, volgens hetwelk steun als verenigbaar met de interne markt kan worden beschouwd als deze de ontwikkeling van bepaalde vormen van economische bedrijvigheid of van bepaalde regionale economieën in het algemeen belang vergemakkelijkt.
- (16) De Commissie twijfelde aan het bestaan van een doelstelling van gemeenschappelijk belang die de selectieve bedrijfssteun aan zeer sterke actoren in een door hevige concurrentie gekenmerkte economische sector kan rechtvaardigen. Bijgevolg oordeelde de Commissie in haar inleidingsbesluit dat Spanje middels de regeling op grond van wet 10/1990 aan de vier sportclubs Real Madrid CF, Athletic Club Bilbao, Club Atlético Osasuna (Navarra) en FC Barcelona individuele bedrijfssteun verleent die ingevolge artikel 107, lid 3, onder c), van het Verdrag niet te rechtvaardigen is. De Commissie verzocht Spanje en de belanghebbenden hun opmerkingen kenbaar te maken.

3. OPMERKINGEN VAN BELANGHEBBENDEN

- (17) Na de bekendmaking van het inleidingsbesluit ontving de Commissie opmerkingen van Real Madrid CF, FC Barcelona, Athletic Club Bilbao, de Liga Nacional de Fútbol Profesional, van een burger en van organisaties die om vertrouwelijke behandeling van hun identiteit hebben verzocht.

3.1. ALGEMENE OPMERKINGEN

- (18) De Liga Nacional de Fútbol Profesional beroept zich op de bijzondere status van de sport overeenkomstig artikel 165 van het Verdrag. Zij voert aan dat wet 10/1990 eenvoudigweg de invoering van een vrijwillig systeem van maatschappelijke verantwoordelijkheid voor clubs beoogt. De Liga stelt dat de hervorming derhalve geen fiscaal oogmerk had. De fiscale gevolgen zouden onrechtstreeks voortvloeien uit anere nagestreefde doelstellingen.
- (19) Athletic Club Bilbao wijst op de fiscale autonomie van het Territorio Histórico de Bizkaia in Baskenland met betrekking tot de vennootschapsbelasting, die door het Gerecht werd erkend ⁽⁷⁾. Het territoriaal referentiekader op grond waarvan wordt bepaald of Athletic Club Bilbao een selectief voordeel geniet, zou derhalve het Territorio

⁽⁶⁾ Arrest C-415/93 *Bosman*, ECLI:EU:C:1995:463, punt 73, arrest C-519/04 P *Meca-Medina en Majcen/Commissie*, ECLI:EU:C:2006:492, punt 22, en arrest C-325/08 *Olympique Lyonnais*, ECLI:EU:C:2010:143, punt 23.

⁽⁷⁾ Arrest in gevoegde zaken C-428/06 tot en met 434/06 *UGT-Rioja*, ECLI:EU:C:2008:488.

Histórico de Bizkaia zijn. Hoewel de sportwetgeving op nationaal niveau wordt toegepast, omvat deze geen belastingrechtelijke voorschriften. Uit hoofde van het Verdrag betreffende de Europese Unie is de Unie echter gehouden de structuren van regionaal en lokaal zelfbestuur van de lidstaten te eerbiedigen. In het Territorio Histórico de Bizkaia zouden er geen sportieve vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid zijn. Derhalve kan er volgens de club in die regio ook geen sprake zijn van de selectieve behandeling van sportentiteiten. Athletic Club Bilbao moet eenvoudigweg worden geacht te vallen onder de algemene vennootschapsbelasting die geldt voor alle organisaties zonder winstooiwerk in het Territorio Histórico de Bizkaia.

3.2. RECHTVAARDIGING VOOR VERSCHILLENDE VENNOOTSCHAPSBELASTINGTARIEVEN

- (20) De Liga Nacional de Fútbol Profesional, Real Madrid CF, FC Barcelona en Athletic Club Bilbao zijn van oordeel dat de betrokken belastingdifferentiatie door de aard van de vennootschapsbelasting wordt gerechtvaardigd; derhalve zou er geen sprake zijn van selectief voordeel. Sportclubs worden op dezelfde manier belast en hebben zich aan dezelfde regels te houden als andere organisaties zonder winstooiwerk. De algemene regeling voor organisaties zonder winstooiwerk kan niet als uitzondering worden beschouwd op de belastingregeling die van toepassing is op ondernemingen. Er is sprake van een afzonderlijke, algemene regeling die op zichzelf staat en van toepassing is op alle Spaanse organisaties zonder winstooiwerk, ongeacht sector, grootte of regio. De afwijkende wettelijke regeling beperkt de marktactiviteiten van organisaties zonder winstooiwerk en legt hun mogelijkheden om dezelfde winsten te behalen als ondernemingen met winstooiwerk aan banden. Ondernemingen met winstooiwerk streven hoofdzakelijk naar winst teneinde uitkeerbare middelen te genereren en hun aandeelhouders een toereikend rendement op de investeringen te kunnen bieden.
- (21) Real Madrid CF verwijst naar de punten 26, 31 en 35 van het arrest van het Hof van Justitie in de zaak *Kennemer Golf* ⁽⁸⁾, waarin wordt bepaald dat een organisatie zonder winstooiwerk niet tot doel mag hebben haar leden winst op te leveren.
- (22) Real Madrid CF en Athletic Club Bilbao voeren aan dat, hoewel stelselmatig winstbejag niet voorkomt dat een entiteit als organisatie zonder winstooiwerk wordt aangemerkt, deze winst moet worden gebruikt ten behoeve van de levering van diensten. Zij benadrukken het feit dat de winst van een sportclub niet onder de leden mag worden verdeeld. Bijgevolg is de juridische en feitelijke situatie van sportclubs en sportieve vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid niet vergelijkbaar. Hoe het ook zij, een mogelijk verschil in belasting zou worden gerechtvaardigd door de aard of de algemene opzet van het Spaanse belastingstelsel.
- (23) Volgens Real Madrid CF volstaat het oogmerk om winst te behalen derhalve niet als algemeen referentiepunt. In plaats daarvan moet worden uitgegaan van het behalen van winst om deze te verdelen, iets wat bij clubs is uitgesloten. Real Madrid is van mening dat clubs dezelfde kenmerken hebben als coöperaties en beroept zich op de argumenten uit het arrest van het Hof van Justitie in de zaak *Paint Graphos* ⁽⁹⁾.
- (24) Real Madrid CF, FC Barcelona en de Liga Nacional de Fútbol Profesional onderstrepen dat de aansprakelijkheidsregeling die geldt voor het bestuursorgaan van sportclubs veel strenger is dan die voor sportieve vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid. Het bestuur moet een bankgarantie overleggen ten belope van 15 % van de begrote uitgaven van de club om eventuele verliezen tijdens de zittingsperiode van het bestuur te dekken. Daarnaast zijn de bestuursleden strikt en onbeperkt aansprakelijk ten belope van hun huidige en toekomstige activa voor eventuele verliezen die groter zijn dan het gegarandeerde bedrag. Bovendien worden de commerciële activiteiten van sportclubs, met name waar het gaat om het aangaan van leningen, streng gecontroleerd door een overheidsinstelling, de Spaanse Hoge raad voor sportzaken („Consejo Superior de Deportes”).
- (25) Athletic Club Bilbao en de Liga Nacional de Fútbol Profesional stellen dat clubs niet in dezelfde mate toegang tot de kapitaalmarkt hebben als vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid. Zij kunnen hun kapitaal niet verhogen door nieuwe aandelen uit te geven. Bovendien is er geen sprake van fiscale consolidatie tussen een club en haar dochterondernemingen, aangezien daarvoor verschillende belastingtarieven gelden. Bijgevolg kunnen de winsten en verliezen niet worden verrekend tussen de club en deze ondernemingen, terwijl vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid wel de mogelijkheid hebben om de fiscale verplichtingen van hun dochterondernemingen te consolideren. FC Barcelona merkt op dat de clubs derhalve duidelijk in een nadelige positie verkeren in vergelijking met de rest van Europa, waar investeerders grote geldbedragen in sportclubs mogen investeren.

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

⁽⁹⁾ Arrest in gevoegde zaken C-78/08 tot en met C-80/08 *Paint Graphos e.a.*, ECLI:EU:C:2011:550.

- (26) Wat het uit de verschillende belastingtarieven voortvloeiende mogelijke voordeel betreft, stelt Real Madrid CF dat de vaststelling van een lager belastingtarief voor bedrijfsopbrengsten van clubs, als entiteiten zonder winstoogmerk, op zichzelf geen gunstigere selectieve maatregel vormt die zou neerkomen op staatssteun. Grote verschillen tussen de fiscale regelingen voor de vennootschapsbelasting van clubs en vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid zouden nadelig zijn voor de clubs en de gevolgen van het iets lagere belastingtarief compenseren. Real Madrid CF wijst erop dat de aftrek voor de herinvestering van buitengewone baten of vermogenswinst uit de overdracht van aandelen hoger is voor sportieve vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid (12 %) dan voor sportclubs (7 %). Afhankelijk van de omstandigheden kan deze aftrek zeer aanzienlijk zijn.
- (27) Real Madrid CF legde een door de belastingadviseurs van de club opgesteld belastingverslag over met betrekking tot de vennootschapsbelasting voor de periode tussen juli 2000 en 30 juni 2013. Uit het verslag blijkt dat de fiscale regeling voor entiteiten zonder winstoogmerk in het geval van Real Madrid CF tijdens de onderzochte periode aanzienlijk minder gunstig was dan wordt verondersteld bij de hypothetische contrafeitelijke toepassing van de algemene regeling voor ondernemingen.
- (28) Real Madrid CF merkt op dat [...] (*)
- (29) Athletic Club Bilbao beklemtoont dat [...].

3.1.3. AANWEZIGHEID VAN NIEUWE STEUN

- (30) Real Madrid CF, FC Barcelona en Athletic Club Bilbao stellen dat de vermeende steun, indien aanwezig, als bestaande steun dient te worden beschouwd. Het bijzondere belastingtarief voor organisaties zonder winstoogmerk werd namelijk ingevoerd voordat Spanje op 1 januari 1986 toetrad tot Europese Unie en is sindsdien niet wezenlijk veranderd. De Spaanse wet 61/1978, van 27 december, inzake de vennootschapsbelasting („Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades”) beoogde een gedeeltelijke vrijstelling en een lager belastingtarief voor inkomsten uit economische activiteiten van verenigingen zonder winstoogmerk, zoals voetbalclubs.
- (31) FC Barcelona merkt op dat wet 10/1990 op zichzelf geen nieuwe steunmaatregel vormt, maar juist een eind maakt aan de voorkeursbehandeling van de meeste clubs. Men zou derhalve kunnen stellen dat de vier clubs met deze wet niet werden bevoordeeld, maar dat het aantal begunstigden werd vermindert. Er is daarom geen sprake van nieuwe steun, maar van een daaropvolgende wijziging die tot doel heeft om vervalssing van de mededinging tegen te gaan, in vergelijking met de situatie zoals deze daarvoor was. Athletic Club Bilbao stelt dat wet 10/1990 geen verandering in de situatie van de club heeft gebracht en dat deze eenvoudigweg onder de regeling voor vennootschapsbelasting voor organisaties zonder winstoogmerk bleef vallen.

4. OPMERKINGEN VAN SPANJE

- (32) De opmerkingen van Spanje omvatten de bijdragen van de provinciale overheid van Bizkaia (Diputación Foral de Bizkaia) in Baskenland en de autonome regio Navarra (Comunidad Foral de Navarra).
- (33) Spanje bevestigt dat wet 10/1990 clubs die aan professionele competities deelnemen verplicht om zich tot sportieve vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid om te vormen. Spanje onderstreept dat de belastingregelingen voor organisaties zonder winstoogmerk niet alleen van toepassing zijn op voetbalclubs, maar op alle organisaties zonder winstoogmerk. Volgens de wet moeten al deze entiteiten vennootschapsbelasting betalen ter hoogte van 25 % van de winsten die zij boeken bij de uitoefening van activiteiten van commerciële aard. Over de inkomsten uit professionele sport moet derhalve belasting worden afgedragen. De behandeling van de sportclubs dient derhalve te worden beschouwd als een algemene maatregel, die voor alle entiteiten zonder winstoogmerk geldt.

4.1. HET VERSCHIL IN BELASTINGHEFFING VOOR SPORTCLUBS EN SPORTIEVE VENNOOTSCHAPPEN MET BEPERKTE AANSPRAKELIJKHEID

- (34) Op 9 februari 2015 stelde Spanje de Commissie op de hoogte van een wijziging in de wetgeving ten aanzien van vennootschapsbelasting bij wet 27/2014 van 27 november 2014 inzake de vennootschapsbelasting (del Impuesto sobre Sociedades) ⁽¹⁰⁾, op grond waarvan het tarief van de algemene vennootschapsbelasting voor 2015 werd verlaagd van 30 % naar 28 % en met ingang van 2016 naar 25 %. Dit betekent dat ook sportieve vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid met ingang van 2016 onder het vennootschapsbelastingtarief van 25 % vallen. Met ingang van 2016 wordt er volgens Spanje door de belasting geen verschil meer gemaakt tussen clubs en sportieve vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid.

(*) Vertrouwelijke informatie.

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

- (35) Spanje benadrukt dat de belastingdifferentiatie niet leidt tot een voordeel omdat de clubs feitelijk niet minder belastingen betalen. Ondernemingen die afhankelijk zijn van een entiteit zonder winstoogmerk vallen onder een andere belastingregeling (bv. omdat ze beperkte aansprakelijkheid genieten) en worden uitgesloten van de belastingregeling die geldt voor de club die controle op de ondernemingen uitoefent. Vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid kunnen de winst van de diverse ondernemingen van de groep consolideren. Spanje illustreert aan de hand van gegevens over het daadwerkelijk door vennootschapsbelastingplichtige entiteiten betaalde vennootschapsbelastingtarief in de periode 2008-2011, dat het voordeel minder groot is dan het verschil van 5 procentpunten in het belastingtarief doet vermoeden ⁽¹⁾:

Belastingjaar	2008	2009	2010	2011
Entiteiten zonder winstoogmerk (%)	15,60	15,80	19,60	17,60
Entiteiten die onder de algemene belastingregeling vallen (%)	18,90	17,80	18,80	18,80

- (36) Spanje en met name de provinciale overheid van Bizkaia en de autonome regio Navarra verwijzen naar punt 25 van de mededeling over de toepassing van de regels betreffende steunmaatregelen van de staten op het gebied van de directe belastingen ⁽¹²⁾, op grond waarvan een verschil in behandeling gerechtvaardigd kan worden door de aard en de algehele opzet van het belastingstelsel. Het lage belastingtarief zou gerechtvaardigd zijn aangezien de begunstigde clubs organisaties zonder winstoogmerk zijn, die geen winst maken. Bovendien zou het gerechtvaardigd zijn omdat clubs, anders dan vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid die streven naar winst voor hun aandeelhouders, niet tot doel hebben de winst onder de leden van de club te verdelen.
- (37) Ter ondersteuning van dat argument beroept Spanje zich op het arrest van het Hof van Justitie inzake coöperaties in Italië ⁽¹³⁾. In punt 61 van dat arrest, dat betrekking heeft op de belasting van coöperaties, verklaart het Hof dat gezien de specifieke kenmerken die eigen zijn aan coöperatieve vennootschappen, moet worden geconcludeerd dat productie- en arbeidscoöperaties in beginsel niet mogen worden geacht zich in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie te bevinden als handelsvennootschappen — mits deze coöperaties handelen in het economisch belang van hun leden en hun betrekkingen met de leden niet uitsluitend van commerciële aard zijn, maar ook op persoonlijke en individuele leest zijn geschoeid, de leden actief zijn betrokken bij het reilen en zeilen van de coöperatie en recht hebben op een billijk aandeel in de economische resultaten.
- (38) De provinciale overheid van Bizkaia wijst op het verschil tussen investeerders die hopen op een rendement uit hun investering in een onderneming en de leden van een club, die dit recht niet hebben. De Commissie heeft ongelijk als zij van oordeel is dat de vennootschapsbelasting tot algemeen doel heeft belasting te heffen over de winsten van ondernemingen. Volgens de provinciale overheid van Bizkaia hebben belastingen in het algemeen niet alleen tot doel belasting te heffen over de winst van een rechtspersoon, maar moet tevens worden nagegaan of de winst onder de aandeelhouders wordt verdeeld en of de aandeelhouders belasting afdragen over hun aandeel in de winst.
- (39) Spanje wijst er ook op dat coöperaties in mindere mate toegang tot de kapitaalmarkt hebben omdat zij geen verhandelbare aandelen kunnen uitgeven. Spanje stelt dat clubs ook niet over de middelen beschikken om toegang tot de kapitaalmarkt te verkrijgen waarover vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid beschikken. De clubs kunnen de verbetering van hun concurrentiepositie niet financieren met een kapitaalverhoging door middel van een aandeelhoudersbijdrage, bv. om dure voetballers aan te schaffen. Bovendien kunnen clubs niet onbeperkt schulden aangaan (bv. omdat goedkeuring door de Consejo Superior de Deportes vereist is). Spanje wijst tevens op de regels inzake persoonlijke financiële aansprakelijkheid van de bestuursleden van sportclubs in geval van negatieve resultaten, die strenger zijn dan die voor managers van vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid.
- (40) Tot slot wijst Spanje erop dat volgens artikel 30 van het Real Decreto 177/1981 sobre clubs y federaciones deportivas ⁽¹⁴⁾, de inkomsten uit de verkoop van de sportinfrastructuur of -terreinen van een club opnieuw moeten worden geïnvesteerd in de bouw of verbetering van goederen van dezelfde aard.

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

⁽²⁾ PB C 384 van 10.12.1998, blz. 3.

⁽³⁾ Arrest in gevoegde zaken C-78/08 tot en met C-80/08 *Paint Graphos e.a.*, ECLI:EU:C:2011:550.

⁽⁴⁾ BOE No. 39, van 14 februari 1981, blz. 3408.

4.2. DE KWALIFICATIE VAN DE VERMEENDE STEUN ALS BESTAANDE STEUN

- (41) Net als Real Madrid CF en Athletic Club Bilbao stelt Spanje dat, als er al sprake is van steun, deze als bestaande steun dient te worden beschouwd. Wet 10/1990 werd voorafgegaan door wet 13/1980 General de la Cultura Física y del Deporte. Krachtens deze wet werden alle voetbalclubs ten tijde van de toetreding van Spanje in 1986 omgevormd tot entiteiten zonder winstoogmerk. Sinds 1982 betalen deze clubs, net als alle andere entiteiten zonder winstoogmerk, het lage vennootschapsbelastingtarief van 15 % over hun commerciële winst. Derhalve wordt alle steun in de zin van artikel 1, onder b, letter i), van Verordening (EU) 2015/1589⁽¹⁵⁾ van de Raad (procedureverordening) aangemerkt als bestaande steun, met inbegrip van steunregelingen en individuele steun die vóór de inwerkingtreding van het Verdrag tot uitvoering zijn gebracht en die na de inwerkingtreding in de desbetreffende lidstaat nog steeds van toepassing zijn. Wet 10/1990 bevestigt slechts de status van de clubs, met inbegrip van de fiscale gevolgen, hoewel de wet alleen van toepassing is op specifieke clubs die aan specifieke voorwaarden voldoen. Het belastingvoordeel voor die clubs was derhalve reeds gevestigde praktijk voordat Spanje in 1986 toetrad tot de Unie.

4.3. DE BELASTINGAUTONOMIE VAN DE PROVINCIALE OVERHEID VAN BIZKAIA EN DE AUTONOME REGIO NAVARRA

- (42) Spanje en met name de provinciale overheid van Bizkaia en de autonome regio Navarra wijzen op de fiscale autonomie die deze regio's genieten. Deze autonomie heeft tevens betrekking op de hoogte van het vennootschapsbelastingtarief. Het algemene vennootschapsbelastingtarief bedraagt 30 % in de autonome regio Navarra en 28 % in het Territorio Histórico de Bizkaia. Het tarief voor de commerciële winst van entiteiten zonder winstoogmerk bedraagt 25 % resp. 21 %.
- (43) Aangezien de fiscale autonomie in de Spaanse grondwet is verankerd, kan een door de autonome regio Navarra en de provinciale overheid van Bizkaia vastgestelde algemene belastingmaatregel niet worden geacht in territoriaal opzicht selectief te zijn. In geen van beide regio's zijn er sportieve vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid. Derhalve is er geen enkele andere sportentiteit die over oneerlijke behandeling heeft geklaagd. De Commissie heeft ten onrechte verzuimd de geografische reikwijdte van het referentiekader vast te stellen. Als de Commissie onderzoekt of een bepaalde fiscale behandeling discriminerend werkt, moet als toepasselijke regionale fiscale regeling het desbetreffende referentiekader voor fiscale regelingen van de regio's, die onafhankelijk zijn in dat opzicht, worden beschouwd.
- (44) De autonome regio Navarra merkt op dat [...].
- (45) Daarnaast merkt de provinciale overheid van Bizkaia, in navolging van de beoordelingen van de belastingdienst, op dat Athletic Club Bilbao [...].

5. BEOORDELING VAN DE STEUN

5.1. AANWEZIGHEID VAN STEUN

- (46) Volgens de vaste rechtspraak kan een steunmaatregel pas als steun in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU, worden aangemerkt indien aan alle voorwaarden van dat artikel is voldaan⁽¹⁶⁾. Het staat dus vast dat een nationale maatregel slechts als staatssteun in de zin van dat artikel kan worden aangemerkt indien de maatregel ten eerste een interventie betreft van de staat of met staatsmiddelen is bekostigd; ten tweede het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig kan beïnvloeden; ten derde de begunstigde onderneming een selectief voordeel verschaft, en ten vierde de mededinging vervalst of dreigt te vervalsen⁽¹⁷⁾.

5.1.1. STAATSMIDDELEN EN TOEREKENBAARHEID

- (47) De steunmaatregel die bij de Spaanse wet 10/1990 werd ingevoerd voorzag in een lager belastingtarief, waardoor vier clubs een uit staatsmiddelen bekostigd voordeel genieten, aangezien de staat mogelijk belastinginkomsten derft. Dit voordeel vloeit voort uit een verlichting van de economische lasten, zoals de fiscale lasten die normaal gezien onderdeel uitmaken van de begroting van een onderneming⁽¹⁸⁾. Dit lagere belastingtarief staat gelijk aan door de staat gedeelde middelen. De maatregel valt de staat toe te rekenen omdat deze voortvloeit uit toepassing van wet 10/1990.

⁽¹⁵⁾ Verordening (EU) 2015/1589 van de Raad van 13 juli 2015 tot vaststelling van nadere bepalingen voor de toepassing van artikel 108 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (PB L 248 van 24.9.2015, blz. 9).

⁽¹⁶⁾ Zie arrest C-399/08 P *Commissie/Deutsche Post*, ECLI:EU:C:2010:481, punt 38 en de daar aangehaalde rechtspraak.

⁽¹⁷⁾ Zie arrest C-399/08 P *Commissie/Deutsche Post*, ECLI:EU:C:2010:481, punt 39 en de daar aangehaalde rechtspraak.

⁽¹⁸⁾ Arrest C-387/92 *Banco Exterior de España*, ECLI:EU:C:1994:100, punt 13; arrest C-156/98/*Commissie*, ECLI:EU:C:2000:467, punt 25; arrest C-6/97 *Italië/Commissie*, ECLI:EU:C:1999:251, punt 15; arrest C-172/03 *Heiser*, ECLI:EU:C:2005:130, punt 36.

5.1.2. BESTAAN VAN EEN SELECTIEF VOORDEEL

- (48) Volgens artikel 107, lid 1, van het Verdrag moet worden vastgesteld of een overheidsmaatregel een selectief voordeel vormt voor ondernemingen in vergelijking met andere ondernemingen die in een situatie verkeren die juridisch en feitelijk vergelijkbaar is gezien de doelstelling die met de maatregel in kwestie wordt beoogd.

5.1.2.1. Voordeel

- (49) Ten eerste moet er een voordeel worden toegekend aan een onderneming. Voetbalclubs worden aangemerkt als ondernemingen in de zin van Artikel 107, lid 1, van het Verdrag, indien zij een economische activiteit uitoefenen, ongeacht hun status volgens het nationaal recht. Volgens vaste rechtspraak van het Hof van Justitie dient een onderneming te worden omschreven als „elke eenheid die een economische activiteit uitoefent, ongeacht haar rechtsvorm en de wijze waarop zij wordt gefinancierd”⁽¹⁹⁾. De toepassing van de staatssteunregels op zich is niet afhankelijk van de vraag of de entiteit is opgezet om winst te genereren. Volgens het Hof van Justitie en het Gerecht kunnen ook entiteiten zonder winst oogmerk goederen of diensten op een markt aanbieden en daarom als ondernemingen worden aangemerkt⁽²⁰⁾. Professionele sportclubs worden derhalve als handelsondernemingen aangemerkt en vallen onder het mededingingsrecht van de Europese Unie voor zover zij een economische activiteit verrichten⁽²¹⁾. Professionele voetbalclubs maken winst op inkomsten uit de kaartverkoop, marketingactiviteiten, uitzendrechten, merchandising, sponsorcontracten enz., en concurreren met elkaar en met andere professionele voetbalentiteiten (die de status van sportieve vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid hebben). Dienovereenkomstig vormen de vier clubs die het voorwerp van dit onderzoek uitmaken ondernemingen voor de toepassing van artikel 107, lid 1, van het Verdrag.

5.1.2.2. Selectiviteit

- (50) Wat een mogelijk selectief voordeel in de vorm van gedeerde belastinginkomsten betreft, heeft het Hof van Justitie een reeks criteria op gesteld voor de toepassing van artikel 107, lid 1, van het Verdrag⁽²²⁾.
- (51) Zoals de Commissie in haar inleidingsbesluit aangaf, zijn gedifferentieerde belastingtarieven *prima facie* als selectief te beschouwen als hierdoor wordt afgeweken van het algemene of referentiebelastingstelsel met betrekking tot bepaalde ondernemingen. Er dient te worden beoordeeld of middels de maatregel een uitzondering wordt gemaakt voor bepaalde ondernemingen en niet voor andere ondernemingen die in een juridisch en feitelijk vergelijkbare situatie verkeren voor wat betreft het algemene doel van de belastingregeling. Als dat het geval is, kan worden geconcludeerd dat het door de maatregel toegekende voordeel *prima facie* selectief is. Een dergelijke maatregel kan echter nog steeds gerechtvaardigd zijn op grond van de opzet en de aard van het belastingstelsel.

Prima facie selectiviteit

- (52) De Commissie heeft in haar inleidingsbesluit dan ook een gemeenschappelijk referentiebelastingstelsel vastgesteld voor professionele sportclubs. De Commissie bevestigt haar voorlopige standpunt en is van oordeel dat in het algemeen geldt dat dergelijke ondernemingen met ingang van 1990 worden belast als vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid, overeenkomstig de vennootschapswet. Clubs met bepaalde kenmerken met betrekking tot hun economische prestaties in de voorgaande jaren mogen nog steeds als organisatie zonder winst oogmerk worden belast. Vier professionele voetbalclubs voldeden de facto aan deze voorwaarden. In haar inleidingsbesluit stelde de Commissie tevens vast dat deze vier clubs in een juridisch en feitelijk vergelijkbare situatie verkeren als andere professionele sportondernemingen voor wat betreft het doel van de belastingregel, te weten het genereren van inkomsten voor de staat op basis van ondernemingswinsten. In beide gevallen bestaat de belastinggrondslag uit het bedrag van de nettowinst dat een onderneming aan het eind van het belastingjaar heeft verdiend. De Commissie bevestigt haar voorlopige standpunt.
- (53) In afwijking van de reguliere belastingtarieven die gelden voor entiteiten die actief zijn in de professionele sport, wordt het belastbare inkomen van bepaalde professionele voetbalclubs belast volgens een andere belastingregeling, met een lager tarief, dan dat van andere soortgelijke entiteiten. De eerstgenoemde clubs krijgen een andere behandeling, aangezien zij een lager belastingtarief genieten waarvan clubs die vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid zijn en die onder de algemene vennootschapsbelasting vallen, geen gebruik kunnen maken. Bijgevolg houdt de zevende aanvullende bepaling van wet 10/1990 een *prima facie* selectief voordeel in ten gunste van bepaalde professionele voetbalclubs.

⁽¹⁹⁾ Arrest in gevoegde zaken C-180/98 tot en met C-184/98, *Pavlov e.a.*, ECLI:EU:C:2000:428, punt 74.

⁽²⁰⁾ Arrest in gevoegde zaken 209/78 tot en met 215/78 en 218/78 *Van Landewyck*, ECLI:EU:C:1980:248, punt 88; arrest C-244/94 *FFSA e.a.*, ECLI:EU:C:1995:392, punt 21; arrest C-49/07 *MOTOE*, ECLI:EU:C:2008:376, punten 27 en 28.

⁽²¹⁾ Arrest C-415/93 *Bosman*, ECLI:EU:C:1995:463, punt 73, arrest C-519/04 P *Meca-Medina en Majcen/Commissie*, ECLI:EU:C:2006:492, punt 22, en arrest C-325/08 *Olympique Lyonnais*, ECLI:EU:C:2010:143, punt 23.

⁽²²⁾ Laatstelijk in het arrest van 8 september 2011 in gevoegde zaken C-78/08 tot en met C-80/08 *Paint Graphos e.a.*, ECLI:EU:C:2011:550.

- (54) Het voordeel is ook *de facto* selectief aangezien in wet 10/1990 een beperkt aantal begunstigen is vastgesteld. Daarbij werd een blijvend verschil ingevoerd op grond van de economische prestaties van de clubs in 1990, waardoor *de facto* aan de vier clubs de mogelijkheid werd voorbehouden om zich aan het algemene stelsel van vennootschapsbelasting te onttrekken en blijvend gebruik te maken van het lagere belastingtarief voor organisaties zonder winstoogmerk. Indien Spanje van oordeel was dat de juridische entiteit „club” niet geschikt was voor professionele competities, was het logisch geweest het stelsel voor alle clubs te wijzigen.
- (55) Met betrekking tot de redenen waarom de professionele voetbalclubs en sportieve vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid volgens Spanje niet feitelijk en juridisch in dezelfde situatie verkeren, merkt de Commissie op dat verschillen in de economische prestaties geen rechtvaardiging vormen voor een verschil in behandeling ten aanzien van de verplichte organisatievorm of het gebrek aan keuzemogelijkheden op dat punt. Verliezen maken geen onlosmakelijk deel uit van bepaalde organisatievormen. De zakelijke prestaties vormen derhalve geen objectief criterium ter rechtvaardiging van verschillende belastinggrondslagen of met het oog op het voor onbepaalde tijd verplicht stellen van bepaalde vennootschapsvormen.
- (56) Het verschil in behandeling kan evenmin worden gerechtvaardigd door strengere internecontroleprocedures waarop Real Madrid CF en FC Barcelona zich beroepen. Dergelijke interne controles zijn niet van belang voor het belastingniveau van deze clubs en zijn geen reden om de entiteiten in twee vanuit belastingoogpunt verschillende categorieën onder te brengen. Bovendien staat een dergelijke rechtvaardiging haaks op de reden voor de afwijkende fiscale behandeling, zoals verderop zal worden toegelicht (overweging 57).

Rechtvaardiging door de aard en de opzet van het belastingstelsel

- (57) Het verschil in behandeling kan evenwel worden gerechtvaardigd door de aard en de algehele opzet van het belastingstelsel ⁽²³⁾. Zoals de Commissie in haar inleidingsbesluit opmerkte, dient de lidstaat die een dergelijk onderscheid in de heffingen ten gunste van bepaalde in het betaald voetbal actieve ondernemingen heeft ingevoerd, aan te tonen dat deze maatregel gerechtvaardigd wordt door de aard en de algemene opzet van het stelsel in kwestie ⁽²⁴⁾.
- (58) Zoals reeds toegelicht hierboven, vormen verschillen in de economische prestaties geen rechtvaardiging voor een verschil in behandeling ten aanzien van de verplichte organisatievorm die leidt tot gedifferentieerde belastingtarieven. De zakelijke prestaties zijn geen objectief criterium dat eigen is aan de opzet van de belasting.
- (59) Het verschil in behandeling kan evenmin worden gerechtvaardigd door de strengere internecontroleprocedures waarop Real Madrid CF en FC Barcelona zich beroepen, zoals in overweging 55 wordt toegelicht. Dergelijke interne controles zijn niet van belang voor het belastingniveau van deze clubs. Bovendien staat een dergelijke rechtvaardiging haaks op de reden voor de afwijkende fiscale behandeling. De reden voor het bij wet 10/1990 ingevoerde verschil in behandeling was dat het beheer van vele clubs tekortschoot, omdat noch de leden noch de beheerders ook maar enige aansprakelijkheid droegen voor financiële verliezen. De nieuwe sportieve vennootschap met beperkte aansprakelijkheid diende een model van economische en juridische verantwoordelijkheid te zijn voor clubs die professionele activiteiten uitoefenen teneinde hun kansen op degelijk beheer te vergroten. De beweerdelijk strengere regels voor clubs lijken deze rechtvaardiging te ondergraven. Hoewel het noodzakelijk was bepaalde clubs aan strengere controles te onderwerpen, was het vanuit wettelijk oogpunt niet nodig geweest om clubs te verplichten zich om te vormen tot vennootschap met beperkte aansprakelijkheid.
- (60) Spanje en diverse belanghebbenden stellen dat de afwijking van het algemene belastingtarief gerechtvaardigd is en derhalve geen voordeel oplevert, en beroepen zich daarbij op het arrest van het Hof van Justitie in de zaak *Paint Graphos* ten aanzien van de belasting van coöperaties ⁽²⁵⁾. In dat arrest wees het Hof erop dat die ondernemingen, gezien de bijzondere kenmerken van coöperatieve vennootschappen die voor hun wijze van functioneren specifieke beginselen volgen, niet kunnen worden geacht in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie te verkeren als commerciële ondernemingen, mits zij in het economisch belang van hun leden optreden, de leden actief betrokken worden bij het reilen en zeilen van de coöperatie en dezen recht hebben op een billijk aandeel in de economische resultaten ⁽²⁶⁾.
- (61) Spanje en de belanghebbenden voeren aan dat, overeenkomstig dat arrest, het feit dat clubs geen winst hoeven uit te keren aan de aandeelhouders van bijzonder belang is en afwijking van het algemene belastingtarief rechtvaardigt.
- (62) De provinciale overheid van Bizkaia is van oordeel dat het verschil tussen investeerders, die hopen op een rendement uit hun deelname in een onderneming, en leden van een club, die dit recht niet hebben, een lager belastingtarief rechtvaardigt. Volgens de provinciale overheid van Bizkaia hebben belastingen in het algemeen niet alleen tot doel belasting te heffen over de winst van een rechtspersoon, maar moet tevens worden nagegaan of de winst onder de aandeelhouders wordt verdeeld en of de aandeelhouders belasting afdragen over hun aandeel in de winst.

⁽²³⁾ Vgl. punt 25 van de mededeling van de Commissie over de toepassing van de regels betreffende steunmaatregelen van de staten op maatregelen op het gebied van de directe belastingen op ondernemingen (PB C 384 van 10.12.1998, blz. 3).

⁽²⁴⁾ Arrest T-211/05 *Italiaanse Republiek/Commissie*, ECLI:EU:T:2009:304, punt 125.

⁽²⁵⁾ Arrest in gevoegde zaken C-78/08 tot en met C-80/08 *Paint Graphos e.a.*, ECLI:EU:C:2011:550.

⁽²⁶⁾ Arrest in gevoegde zaken C-78/08 tot en met C-80/08 *Paint Graphos e.a.*, ECLI:EU:C:2011:550, punt 61.

- (63) Deze argumenten strekken echter niet tot ondersteuning van een lager belastingtarief voor bepaalde professionele voetbalclubs in vergelijking met andere professionele sportentiteiten. De Commissie merkt op dat dergelijke argumenten niet zozeer verklaren waarom het verschil in fiscale behandeling van bepaalde professionele sportentiteiten gerechtvaardigd is, maar veeleer tot doel hebben aannemelijk te maken dat de voetbalclubs niet in een feitelijk of juridisch vergelijkbare situatie verkeren als willekeurige andere vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid. Hoe het ook zij, het lijkt erop dat die vier clubs, hoewel zij entiteiten zonder winstoogmerk zijn, naarstig proberen winst te maken. In zijn arrest *Paint Graphos* concludeerde het Hof dat coöperatieve vennootschappen niet kunnen worden geacht zich in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie te bevinden als commerciële vennootschappen, omdat zij in het economisch belang van hun leden optreden en de leden met name recht hebben op een billijk aandeel in de economische resultaten. Het Hof verwijst tevens naar punt 25 van de mededeling van de Commissie op het gebied van de directe belastingen, waarin zij zich op het standpunt stelt dat de aard of de algemene opzet van het nationale belastingstelsel kan rechtvaardigen dat coöperatieve vennootschappen die al hun winst aan hun leden uitkeren, zelf niet als coöperaties worden belast op voorwaarde dat de belasting bij de individuele leden wordt geheven ⁽²⁷⁾.
- (64) Zoals Spanje verklaart, worden entiteiten zonder winstoogmerk, in tegenstelling tot coöperaties, niet gekenmerkt door het oogmerk winst uit te keren aan de leden of entiteiten waaruit ze bestaan. De clubs mogen geen winst uitkeren. De clubs moeten hun inkomsten aanwenden voor hun doelstellingen, hetgeen inhoudt dat ze de inkomsten volledig kunnen benutten in plaats van een deel ervan uit te keren aan de leden.
- (65) Ook het feit dat clubs verplicht zijn hun inkomsten uit de verkoop van hun sportinfrastructuur of -terreinen opnieuw te investeren in de bouw of verbetering van infrastructuur van de dezelfde aard, verzwakt hun concurrentiepositie niet en vormt evenmin een rechtvaardiging voor een gunstigere fiscale behandeling dan andere entiteiten die actief zijn in de professionele sport. Het motiveert hen veeleer om hun faciliteiten te verbeteren.
- (66) Dat clubs in mindere mate toegang tot de kapitaalmarkt hebben en bijvoorbeeld geen aandelen kunnen uitgeven, weerhoudt die vier clubs er niet van andere bronnen van liquiditeit aan te boren. Professionele sportclubs hebben diverse andere mogelijkheden, zoals leningen of de verkoop van merchandising, die voor hen even toegankelijk zijn als voor andere ondernemingen. Een verminderde toegang tot de kapitaalmarkt vormt als zodanig geen rechtvaardiging voor een verschil in behandeling van de belastbare winst van bepaalde voetbalclubs. Daarbij wordt zelfs niet onderbouwd of dit tot minder risico's leidt dan wel de kansen op winst vergroot of verkleint. Als de nadelen op dit gebied voor de clubs zo groot zijn als zij beweren, staat het hun vrij om een andere vennootschapsvorm te kiezen.
- (67) Met betrekking tot de overige door de Spaanse autoriteiten en de belanghebbenden aangedragen overwegingen, en met name wat betreft het argument van Spanje dat er geen sprake is van voordeel als men de effectieve belastingbijdrage van entiteiten zonder winstoogmerk met elkaar vergelijkt, blijkt uit de verstrekte cijfers, die in overweging 35 hierboven worden aangehaald, dat de effectieve belastingheffing van als organisatie zonder winstoogmerk belaste professionele voetbalclubs in bijna alle jaren lager uitviel dan die van krachtens de algemene belastingregeling vergelijkbare entiteiten. Indien in aanmerking wordt genomen dat een entiteit zonder winstoogmerk de winsten van de diverse ondernemingen waarover zij controle uitoefent niet kan consolideren, doet dit niet af aan het feit dat de hoofdactiviteit een lager belastingtarief geniet.
- (68) Real Madrid CF verwijst voorts naar het systeem van belastingaftrek voor herinvesteringen. Volgens artikel 42 van de herziene wet inzake de vennootschapsbelasting is de aftrek voor de herinvestering van buitengewone baten of vermogenswinst uit de overdracht van aandelen hoger in het geval van sportieve vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid, die tegen het volle tarief aan de vennootschapsbelasting worden onderworpen (12 %), dan in het geval van sportclubs, die aan een vennootschapsbelastingtarief van 25 % worden onderworpen (7 %). Volgens Real Madrid CF was de fiscale regeling voor entiteiten zonder winstoogmerk voor de club enige tijd ongunstiger dan de contrafeitelijke algemene regeling voor vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid. Maar zelfs als dat zou worden bevestigd, dan nog zou niet zijn aangetoond dat het standaardsysteem van belastingaftrek voor herinvesteringen door clubs in beginsel en op de langere termijn voordeliger is. Bovendien wordt belastingaftrek alleen toegekend onder bepaalde voorwaarden met een beperkte toepassingsduur.
- (69) Tot slot wijst Spanje op mogelijke nadelen die clubs ondervinden als gevolg van de financiële spelregels van de UEFA. Hierbij is echter sprake van door een voetbalorganisatie vastgestelde interne regels die tot doel hebben te zorgen voor een goed financieel beheer van sportentiteiten en voortdurende verliezen te voorkomen. Deze vormen geen rechtvaardiging voor een verschil in de manier waarop door de staat belasting wordt geheven op winst. Sterker nog, deze rechtvaardiging gaat voorbij aan de opzet en aard van het referentiebelastingstelsel en sluit het bestaan van selectiviteit niet uit.
- (70) De effectieve belasting die de vier sportclubs genoten zal derhalve eerder lager zijn dan de reguliere belasting voor vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid die actief zijn in de professionele sport, zoals blijkt uit de door Spanje verstrekte cijfers, die in overweging 35 hierboven worden aangehaald, zelfs als men, net als Real Madrid,

⁽²⁷⁾ Arrest in gevoegde zaken C-78/08 tot en met C-80/08 *Paint Graphos e.a.*, ECLI:EU:C:2011:550, punt 71.

rekening houdt met de verschillende aftrekmogelijkheden voor de herinvestering van buitengewone baten of vermogenswinst uit de overdracht van aandelen in het jaar waarin die herinvestering of overdracht plaatsvond, waarover vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid en entiteiten zonder winstoogmerk beschikken. Het feit dat de fiscale behandeling voor entiteiten zonder winstoogmerk, met inbegrip van een lager belastingtarief, alleen is voorbehouden aan de vier clubs en niet aan andere professionele sportclubs, is derhalve niet inherent aan de opzet van welk belastingstelsel dan ook en leidt ertoe dat bepaalde clubs een voordeel is verschaft ⁽²⁸⁾. In hun opmerkingen voeren Spanje en de belanghebbenden geen juridische of feitelijke omstandigheden aan die van invloed zijn op de voorlopige conclusies in het inleidingsbesluit van de Commissie ten aanzien van het bestaan van een voordeel.

- (71) Bijgevolg kunnen belastingvrijstellingen die een doelstelling nastreven die vreemd is aan het belastingstelsel waarvan zij deel uitmaken, niet ontsnappen aan de vereisten van artikel 107, lid 1, van het Verdrag ⁽²⁹⁾. De steunmaatregel is selectief omdat hij vier specifieke ondernemingen begunstigt die anders worden behandeld dan alle andere professionele sportclubs die onder de belasting van vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid vallen.

5.1.3. BEÏNVLOEDING VAN HET HANDELSVERKEER EN VERVALSING VAN DE MEDEDINGING

- (72) Het voordeel voor een club die in de landelijke eerste divisie speelt, kan bovendien de mededinging en het handelsverkeer tussen de lidstaten beïnvloeden. Alle clubs die onder de belastingregeling voor vennootschappen zonder winstoogmerk vallen, spelen vroeg of laat in de landelijke eerste divisie. Clubs die in de eerste en de tweede divisie spelen, dingen mee naar deelname aan Europese toernooien en zijn actief op de markt voor merchandising en tv-rechten. De clubs die in de landelijke eerste divisie spelen, concurreren met andere binnen- en buitenlandse clubs om de inkomsten uit uitzendrechten, merchandising en sponsoring. Hoe meer middelen clubs hebben om topspelers aan te trekken of te behouden, des te groter hun kansen op succes tijdens wedstrijden en des te hoger de mogelijke inkomsten uit de vermelde activiteiten. Bovendien is de eigendomsstructuur van de clubs internationaal.
- (73) Derhalve kan financiële overheidssteun ten voordele van bepaalde professionele voetbalclubs in de vorm van lagere belastingtarieven dan voor concurrerende marktdeelnemers de handel binnen de EU beïnvloeden en de mededinging vervalsen, aangezien hun financiële positie als gevolg van die steun wordt versterkt in vergelijking met hun concurrenten op de markt voor betaald voetbal ⁽³⁰⁾. De maatregel vormt derhalve staatssteun in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag. Deze steun is op jaarbasis aan vier clubs toegekend vanaf de inwerking-treding van wet 10/1990 in oktober 1990 tot 2015. Het is niet van belang dat deze beïnvloeding niet het hoofddoel uitmaakte van wet 10/1990 ⁽³¹⁾.

5.2. DE BELASTINGAUTONOMIE VAN DE PROVINCIALE OVERHEID VAN BIZKAIA EN DE AUTONOME REGIO NAVARRA

- (74) Athletic Club Bilbao is gevestigd in het Territorio Histórico de Bizkaia, Club Atlético Osasuna in Navarra. De Commissie twijfelt niet aan de fiscale autonomie van de autonome regio Navarra en de provinciale overheid van Bizkaia, noch aan hun fiscale bevoegdheden. De Commissie trekt hun bevoegdheid om het vennootschapsbelastingtarief in hun regio vast te stellen niet in twijfel. De Commissie is zich ook bij het toepassen van de regels voor staatssteun en het bepalen van de selectiviteit van de maatregel bewust van die autonomie. In deze mededeling onderzoekt de Commissie echter wat de mogelijke gevolgen zijn van de verschillende vennootschapsvormen in de desbetreffende toepasselijke belastingregeling en of deze behandeling, in deze specifieke constellatie, selectief is, met inachtneming van de verschillen in vennootschapsbelastingtarieven in bepaalde regio's.
- (75) Wet 10/1990 is echter van toepassing op het hele Spaanse grondgebied en kan derhalve ook leiden tot verschillen in behandeling in regio's die een ander vennootschapsbelastingtarief hanteren, voor zover dat tarief verschilt voor bepaalde professionele voetbalclubs (organisaties zonder winstoogmerk) die in een vergelijkbare

⁽²⁸⁾ Deze redenering is vergelijkbaar met die in arrest T-211/05 *Italiaanse Republiek/Commissie*, ECLI:EU:T:2009:304, punten 120 en 121 (bevestigd door het Europese Hof van Justitie in arrest C-458/09 P — *Italië/Commissie*, ECLI:EU:C:2011:769, punt 60), waarin als selectief werd aangemerkt een belastingvoordeel dat alleen beschikbaar was voor ondernemingen die gedurende korte tijd aan een gereguleerde beurs werden genoteerd, terwijl alle andere ondernemingen werden uitgesloten van de voordelen van die regeling omdat zij gedurende de termijn waarvoor de steunregeling gold niet voldeden aan de voorwaarden voor notering aan de beurs.

⁽²⁹⁾ Arrest in gevoegde zaken C-78/08 tot en met C-80/08 *Paint Graphos e.a.*, ECLI:EU:C:2011:550, punt 70.

⁽³⁰⁾ Arrest C-172/03 *Heiser*, ECLI:EU:C:2005:130, punt 55, arrest in gevoegde zaken C-71/09 P, C-73/09 P en C-76/09 P *Comitato „Venezia vuole vivere” e.a./Commissie*, ECLI:EU:C:2011:368, punt 136. Zie ook arrest C-156/98 *Commissie*, ECLI:EU:C:2000:467, punt 30, en de aangehaalde rechtspraak.

⁽³¹⁾ Arresten C-241/94 *Frankrijk/Commissie*, ECLI:EU:C:1996:353, punt 20, C-5/01 *België/Commissie*, ECLI:EU:C:2002:754, punt 45, en C-458/09 P *Italië/Commissie*, ECLI:EU:C:2011:769, punt 60.

situatie verkeren als andere clubs die die behandeling niet genieten (sportieve vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid). Zoals in overweging 42 hierboven wordt beschreven, hanteren beide regio's een ander vennootschapsbelastingtarief, dat echter overeenkomsten vertoont met het Spaanse belastingstelsel. Het is niet van doorslaggevend belang dat er per toeval slechts één entiteit in deze regio's profiteert van wet 10/1990 ⁽³²⁾. Waar het echter om draait is niet dat Athletic Club Bilbao en Club Atlético Osasuna van hun status als organisatie zonder winstoogmerk konden blijven profiteren, maar dat zij een lager belastingtarief genieten dan in het algemeen van toepassing is op andere ondernemingen in een vergelijkbare situatie.

5.3. DE KWALIFICATIE VAN DE STEUN ALS NIEUWE STEUN

- (76) Wat de door Spanje en de belanghebbenden gegeven voorstelling van zaken betreft, dat de steun in de vorm van een vennootschapsbelastingtarief voor sportclubs bestaande steun zou zijn, moge duidelijk zijn dat de algemene belastingdifferentiatie tussen vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid en entiteiten zonder winstoogmerk van vóór de toetreding van Spanje dateert. Zoals ook werd benadrukt, werden door deze differentiatie organisaties zonder winstoogmerk in alle sectoren begunstigd, ongeacht de omvang of de locatie van de onderneming. Spanje wees er tevens op dat, krachtens deze wet, alle voetbalclubs ten tijde van de toetreding van Spanje in 1986 werden omgevormd tot entiteiten zonder winstoogmerk. De Commissie zou derhalve niet bevoegd zijn om de betrokken maatregel als nieuwe steun te behandelen.
- (77) Volgens artikel 1, onder b), letter i), van de procedureverordening worden onder bestaande steun alle steunmaatregelen verstaan die vóór de inwerkingtreding van het Verdrag tot uitvoering zijn gebracht en die na de inwerkingtreding nog steeds van toepassing zijn in de desbetreffende lidstaten. Volgens artikel 1, onder c), van de procedureverordening heeft het begrip nieuwe steun niet alleen betrekking op volledig nieuwe steunmaatregelen, maar ook op wijzigingen in bestaande steun. Voor de toepassing van artikel 1, onder c), van de procedureverordening, wordt volgens artikel 4, lid 1, van Verordening (EG) nr. 794/2004 van de Commissie ⁽³³⁾, onder een wijziging in bestaande steun iedere wijziging verstaan, met uitzondering van aanpassingen van louter formele of administratieve aard die de beoordeling van de verenigbaarheid van de steunmaatregel met de interne markt niet kunnen beïnvloeden. Dit betekent dat een wijziging aan een bestaande steunmaatregel die van invloed is op de oorspronkelijke beoordeling van de verenigbaarheid van de steunregeling door de Commissie als nieuwe steun dient te worden beschouwd.
- (78) Artikel 4, lid 2, van Verordening (EG) nr. 794/2004, noemt als voorbeeld van wijzigingen waarvoor een meldplicht geldt, de aanscherping van de criteria voor de toepassing van een goedgekeurde steunregeling. Dat omvat tevens een vermindering van het aantal begunstigten die voor de steun in aanmerking komen (van groot belang in dit geval). Derhalve werd, ongeacht de analyse van de regels die vóór de toetreding golden, bij wet 10/1990 een nieuwe regeling ingevoerd, die de behandeling voor entiteiten zonder winstoogmerk beperkte tot bepaalde voetbalclubs, terwijl de andere professionele sportclubs werden verplicht over te stappen op de algemeen toepasselijke vennootschapsbelasting.
- (79) Als gevolg van de omstreden maatregel werden de vier ondernemingen in een gunstiger positie geplaatst dan ondernemingen die op grond van de wet onder de algemene belastingtarieven vallen. Door de maatregel ontstaat derhalve een differentiatie binnen de sector waarin de clubs actief zijn en wordt het mededingingsevenwicht in die sector verstoord. De vier bevoordeelde clubs worden daardoor sterker, terwijl de concurrentiepositie van hun concurrenten wordt verzwakt. Wet 10/1990 stond professionele sportclubs in het algemeen niet langer toe om als entiteit zonder winstoogmerk te opereren, maar liet toe dat specifieke in het betaald voetbal actieve entiteiten onverminderd konden profiteren van een gunstiger juridisch kader. Met deze wijziging werd een belastingdifferentiatie in één sector ingevoerd. Dit vormt een discriminatie tussen de ondernemingen in die sector die niet louter van formele of administratieve aard is en van invloed kan zijn op de beoordeling van de verenigbaarheid van de steunmaatregel met de interne markt (zoals in het volgende gedeelte uiteen wordt gezet).
- (80) Tot slot merkt de Commissie op dat het verstrijken van de verjaringstermijn zoals vastgesteld in artikel 17 van de procedureverordening niet tot gevolg heeft dat dergelijke nieuwe steun in bestaande steun wordt omgezet ⁽³⁴⁾.
- (81) Derhalve dient de bij de wet van 1990 ingevoerde wijziging, waardoor het aantal mogelijke begunstigten werd verminderd en er een nieuwe mededingingssituatie op de markt ontstond, te worden beschouwd als nieuwe steun.

⁽³²⁾ De Commissie merkt in dat verband op dat er in het Territorio Histórico de Bizkaia een sportieve vennootschap met beperkte aansprakelijkheid gevestigd lijkt te zijn, te weten Basket Bilbao Berri SAD.

⁽³³⁾ Verordening (EG) nr. 794/2004 van de Commissie van 21 april 2004 tot uitvoering van Verordening (EU) 2015/1589 van de Raad tot vaststelling van nadere bepalingen voor de toepassing van artikel 108 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (PB L 140 van 30.4.2004, blz. 1).

⁽³⁴⁾ Arrest C-81/10 P *France Télécom SA/Europese Commissie*, ECLI:EU:C:2011:811, punt 73.

5.4. VERENIGBAARHEID VAN DE STEUN

- (82) Staatssteun wordt geacht verenigbaar te zijn met de interne markt indien hij in een van de in artikel 107, lid 2, VWEU ⁽³⁵⁾, genoemde categorieën valt, en kan als verenigbaar met de interne markt worden beschouwd indien hij naar het oordeel van de Commissie in een van de in artikel 107, lid 3, VWEU ⁽³⁶⁾, genoemde categorieën valt. De lidstaat die de steun toekent, moet echter kunnen aantonen dat de toegekende staatssteun overeenkomstig artikel 107, lid 2 of lid 3, VWEU ⁽³⁷⁾, verenigbaar is met de interne markt.
- (83) Noch Spanje noch de begunstigden beweren dat de in artikel 107, leden 2 en 3 VWEU vermelde uitzonderingen in het onderhavige geval van toepassing zijn.
- (84) De Commissie merkt in dit verband op dat, aangezien de steun in de vorm van lagere belastingen leidt tot een vermindering van de kosten die normaal gezien door de clubs moeten worden gedragen als onderdeel van hun bedrijfsactiviteiten, de steun als bedrijfssteun moet worden beschouwd. In het algemeen kan dergelijke steun normaal gezien niet als verenigbaar met de interne markt worden beschouwd overeenkomstig artikel 107, lid 3, onder c), van het Verdrag, omdat de steun de ontwikkeling van bepaalde vormen van economische bedrijvigheid of van bepaalde regionale economieën niet vergemakkelijkt en de fiscale prikkels in kwestie evenmin beperkt zijn in de tijd, niet geleidelijk worden afgebouwd en niet in verhouding staan tot een te verhelpen specifieke economische handicap van de betreffende gebieden.
- (85) De bevordering van de sport kan een doelstelling van gemeenschappelijk belang vormen in de zin van artikel 107, lid 3, onder c), van het Verdrag. Artikel 165, lid 1, van het Verdrag bepaalt dat de Unie bijdraagt tot de bevordering van de Europese inzet op sportgebied. Volgens lid 2 van dat artikel dient dit ten goede te komen aan de ontwikkeling van een Europese dimensie op sportgebied door de eerlijkheid en openheid van sportcompetities te bevorderen.
- (86) Spanje en de belanghebbenden hebben geen argumenten aangevoerd ter ondersteuning van de verenigbaarheid van de steun op grond van artikel 107, lid 3, onder c), van het Verdrag, in de zin van artikel 165 van het Verdrag. Het is duidelijk dat de betrokken maatregel niet tot doel heeft sport in het algemeen te steunen, aangezien de maatregel beoogt vier professionele sportclubs te ondersteunen.
- (87) De Commissie kan derhalve geen doelstelling van gemeenschappelijk belang vaststellen die selectieve steun aan bepaalde sterke actoren in een door hevige concurrentie gekenmerkte economische sector kan rechtvaardigen en opweegt tegen de mogelijke vervalsing van de mededinging in de interne markt. De staatssteun is bijgevolg onverenigbaar met de interne markt.

5.5. TERUGVORDERING

- (88) Volgens het Verdrag en de jurisprudentie van het Hof is de Commissie bevoegd te beslissen dat de betrokken lidstaat de steun moet intrekken of wijzigen indien zij heeft bepaald dat de maatregel onverenigbaar is met de interne markt ⁽³⁸⁾. Het Hof heeft ook steeds geoordeeld dat herstel van de vroegere situatie het doel is van de verplichting van een lidstaat om steunmaatregelen in te trekken die de Commissie als onverenigbaar met de interne markt heeft aangemerkt ⁽³⁹⁾. In dit kader heeft het Hof geoordeeld dat deze doelstelling wordt bereikt wanneer de ontvanger de middelen onrechtmatige steun toegekende bedragen heeft terugbetaald, zodat het voordeel dat de ontvanger heeft gehad ten opzichte van de concurrenten op de markt teniet wordt gedaan en de situatie zoals deze was voor de betaling van de steun, wordt hersteld ⁽⁴⁰⁾.
- (89) Ingevolge de jurisprudentie is in artikel 16, lid 1, van de procedureverordening vastgesteld dat „[i]ndien negatieve beschikkingen worden gegeven in gevallen van onrechtmatige steun de Commissie [beschikt] dat de betrokken lidstaat alle nodige maatregelen dient te nemen om de steun van de begunstigde terug te vorderen [...]”.

⁽³⁵⁾ In artikel 107, lid 2, VWEU, wordt voorzien in de volgende uitzonderingen: a) steunmaatregelen van sociale aard aan individuele verbruikers; b) steunmaatregelen tot herstel van de schade veroorzaakt door natuurrampen of andere buitengewone gebeurtenissen; en c) steunmaatregelen aan de economie van bepaalde streken van de Bondsrepubliek Duitsland.

⁽³⁶⁾ In artikel 107, lid 3, VWEU, wordt voorzien in de volgende uitzonderingen: a) steunmaatregelen ter bevordering van de economische ontwikkeling van bepaalde streken; b) steunmaatregelen om de verwezenlijking van belangrijke projecten van gemeenschappelijk Europees belang te bevorderen of een ernstige verstoring in de economie van de lidstaat op te heffen; c) steunmaatregelen om bepaalde vormen van economische bedrijvigheid of regio's te ontwikkelen; d) steunmaatregelen om de cultuur en de instandhouding van het culturele erfgoed te bevorderen; en e) steunmaatregelen aangewezen op voorstel van de Commissie.

⁽³⁷⁾ Arrest T-68/03 *Olympiaki Aeroporia Ypiresies/Commissie*, ECLI:EU:T:2007:253, punt 34.

⁽³⁸⁾ Zie arrest C-70/72 *Commissie/Duitsland*, ECLI:EU:C:1973:87, punt 13.

⁽³⁹⁾ Zie arrest in gevoegde zaken C-278/92 tot en met C-280/92 *Spanje/Commissie*, ECLI:EU:C:1994:325, punt 75.

⁽⁴⁰⁾ Zie arrest C-75/97 *België/Commissie*, ECLI:EU:C:1999:311, punten 64-65.

- (90) Daarom moet de steun, aangezien de regeling in kwestie niet bij de Commissie werd aangemeld en aangezien op grond van die regeling in strijd met artikel 108 van het Verdrag aan vier professionele voetbalclubs individuele steun werd verleend, en deze derhalve als onwettig en onverenigbaar moet worden beschouwd, worden teruggevorderd om de situatie te herstellen die op de markt bestond voordat de steun werd toegekend. De terugvordering moet betrekking hebben op de periode die aanvangt op de dag dat het voordeel voor de begunstigde is ingegaan, dus de dag waarop hij over de steun kon beschikken, en eindigt bij de daadwerkelijke terugbetaling. Over de terug te betalen bedragen dient rente te worden vergoed tot de dag van de daadwerkelijke terugbetaling. De datum waarop de steun ter beschikking van de begunstigden is gesteld, is de datum waarop zij de vennootschapsbelasting tegen een voorkeurstarief hebben betaald.
- (91) Volgens artikel 17, lid 1, van de procedureverordening verjaren de bevoegdheden van de Commissie om steun terug te vorderen na een termijn van tien jaar. Volgens artikel 17, lid 2, van die verordening gaat deze termijn in op de dag waarop de onrechtmatige steun aan de begunstigde is verleend. Door elke maatregel van de Commissie of een op haar verzoek optredende lidstaat ten aanzien van de onrechtmatige steun wordt de verjaring gestuit. Bijgevolg geeft de datum waarop de steun daadwerkelijk is toegekend de doorslag bij het vaststellen van het aanvangstijdstip van de verjaringstermijn als bedoeld in artikel 17. In dat artikel is sprake van het toekennen van steun aan een begunstigde, niet de datum waarop de steunregeling is goedgekeurd.
- (92) In het geval van een regeling die de periodieke verlening van voordelen inhoudt, kan tussen de datum van vaststelling van een handeling die de rechtsgrond voor de steun vormt en de datum waarop de ondernemingen daadwerkelijk de steun genieten, een aanzienlijk tijdsverschil zitten. In een dergelijk geval moet de steun voor de berekening van de verjaringstermijn worden geacht aan de begunstigde pas te zijn verleend op de datum waarop hij daadwerkelijk aan hem is uitbetaald. Derhalve gaat de verjaringstermijn jaarlijks in op de datum waarop de vennootschapsbelasting moet worden betaald, hoewel de handeling die de rechtsgrond voor de steun vormt, in 1990 is vastgesteld ⁽⁴¹⁾.
- (93) De verplichting van Spanje om de steun terug te vorderen beslaat derhalve de tien jaar voorafgaand aan het moment waarop de Commissie Spanje voor het eerst om inlichtingen over de steunmaatregelen verzocht. Dat was op 15 februari 2010. Derhalve moet het verschil in belasting met ingang van het belastingjaar 2000 worden teruggevorderd.
- (94) Het bedrag van de steun voor de vier voetbalclubs bestaat uit het verschil tussen het bedrag van de vennootschapsbelasting dat de clubs daadwerkelijk hebben betaald en het bedrag van de vennootschapsbelasting dat zij zouden hebben moeten betalen indien zij in een bepaald jaar onderworpen waren geweest aan de regels voor vennootschapsbelasting voor vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid.
- (95) Het effectieve voordeel dient echter te worden vastgesteld met inachtneming van de specifieke kenmerken van de regeling inzake vennootschapsbelasting voor entiteiten zonder winstoogmerk die in specifieke jaren onrechtstreeks kunnen leiden tot een hogere effectieve vennootschapsbelasting dan in het contrafeitelijke belastingscenario van een sportieve vennootschap met beperkte aansprakelijkheid. De Commissie neemt nota van de argumenten van Real Madrid CF [...]. De Commissie wijst er niettemin op dat het precieze bedrag van de terug te vorderen steun van geval tot geval wordt bepaald tijdens de terugvorderingsprocedure die door de Spaanse autoriteiten in nauw overleg met de Commissie zal worden uitgevoerd.
- (96) In dit verband merkt de Commissie op dat, volgens de rechtspraak in de zaak *Unicredito*, bij het vaststellen van de terug te vorderen steun geen rekening mag worden gehouden met hypothetische elementen als de — vaak meerdere — keuzen die de begunstigden hadden kunnen maken, aangezien de daadwerkelijke keuzen die met behulp van de steun zijn gemaakt, onomkeerbaar kunnen blijken te zijn ⁽⁴²⁾.

6. CONCLUSIE

- (97) De Commissie is van oordeel dat Spanje op grond van wet 10/1990 onrechtmatige steun in de vorm van een belastingvoordeel voor vennootschappen heeft verleend aan Athletic Club Bilbao, Club Atlético Osasuna, FC Barcelona en Real Madrid CF, en daarmee heeft gehandeld in strijd met artikel 108, lid 3, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie.
- (98) De steun is onverenigbaar met de interne markt. Spanje zal dan ook een eind moeten maken aan de selectieve behandeling van de vier clubs en van hen het verschil moeten terugvorderen tussen de daadwerkelijk betaalde vennootschapsbelasting en de vennootschapsbelasting die zij hadden moeten afdragen als zij met ingang van belastingjaar 2000 de rechtsvorm van een sportieve vennootschap met beperkte aansprakelijkheid hadden aangenomen,

⁽⁴¹⁾ Arrest C-81/10 P *France Télécom SA/Europese Commissie*, ECLI:EU:C:2011:811, punten 80-85.

⁽⁴²⁾ Arrest C-148/04 *Unicredito*, ECLI:EU:C:2005:774, punten 118, 119.

HEEFT HET VOLGENDE BESLUIT VASTGESTELD:

Artikel 1

Door dit verlaagde tarief van de vennootschapsbelasting voor organisaties zonder winstoogmerk voor te behouden aan bepaalde professionele voetbalclubs vormt de zevende aanvullende bepaling bij wet 10/1990 van 15 oktober staatssteun in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, ten gunste van die voetbalclubs, te weten Athletic Club Bilbao, Club Atlético Osasuna, FC Barcelona en Real Madrid CF. De door het Koninkrijk Spanje toegekende steun is in strijd met artikel 108, lid 3, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie en is niet verenigbaar met de interne markt.

Artikel 2

Individuele steun die verleend is in het kader van de in artikel 1 bedoelde regeling vormt geen steunmaatregel indien zij, op het ogenblik waarop ze wordt verleend, voldoet aan de voorwaarden die zijn vastgelegd bij de verordening die is vastgesteld krachtens artikel 2 van Verordening (EU) nr. 2015/1588 van de Raad ⁽⁴³⁾ die van toepassing is op het ogenblik dat de steun wordt verleend.

Artikel 3

Individuele steun die verleend is in het kader van de in artikel 1 bedoelde regeling die, op het ogenblik waarop ze wordt verleend, voldoet aan de voorwaarden die zijn vastgelegd bij een verordening die is vastgesteld krachtens artikel 1 van Verordening (EU) 2015/1588 of bij een andere goedgekeurde steunregeling, is verenigbaar met de interne markt, tot de maximale steunintensiteit die van toepassing is op die steuncategorie.

Artikel 4

1. Het Koninkrijk Spanje neemt alle nodige maatregelen om de in artikel 1 bedoelde en reeds onrechtmatig toegekende steun van de begunstigden terug te vorderen.
2. De terug te vorderen bedragen omvatten rente vanaf het tijdstip waarop zij de begunstigde ter beschikking zijn gesteld, tot het tijdstip van de daadwerkelijke terugbetaling ervan.
3. De rente wordt op samengestelde grondslag berekend overeenkomstig hoofdstuk V van Verordening (EG) nr. 794/2004 en Verordening (EG) nr. 271/2008 van de Commissie ⁽⁴⁴⁾ tot wijziging van Verordening (EG) nr. 794/2004.
4. Het Koninkrijk Spanje zet de in artikel 1 bedoelde regeling stop met ingang van de datum waarop dit besluit is vastgesteld.

Artikel 5

1. De terugvordering van de steun die in het kader van de in artikel 1 bedoelde regeling is verleend, geschiedt onverwijld en daadwerkelijk.
2. Het Koninkrijk Spanje zorgt ervoor dat het onderhavige besluit binnen vier maanden vanaf de datum van kennisgeving ervan ten uitvoer wordt gelegd.

Artikel 6

1. Binnen twee maanden vanaf de kennisgeving van dit besluit verstrekt het Koninkrijk Spanje de Commissie de volgende informatie:
 - a) het totale bedrag aan steun dat elke in artikel 1 bedoelde begunstigde heeft ontvangen;
 - b) het totale van elk van de begunstigden terug te vorderen bedrag (hoofdsom en terugvorderingsrente);

⁽⁴³⁾ Verordening (EU) 2015/1588 van de Raad van 13 juli 2015 betreffende de toepassing van de artikelen 107 en 108 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie op bepaalde soorten horizontale steunmaatregelen (PB L 248 van 24.9.2015, blz. 1).

⁽⁴⁴⁾ Verordening (EG) nr. 271/2008 van de Commissie van 30 januari 2008 tot wijziging van Verordening (EG) nr. 794/2004 van de Commissie van 21 april 2004 tot uitvoering van Verordening (EG) nr. 659/1999 van de Raad tot vaststelling van nadere bepalingen voor de toepassing van artikel 93 van het EG-Verdrag (PB L 82 van 25.3.2008, blz. 1).

- c) een nadere beschrijving van de reeds genomen en voorgenomen maatregelen om aan dit besluit te voldoen;
- d) documenten waaruit blijkt dat de begunstigden werd gelast de steun terug te betalen.

2. Het Koninkrijk Spanje houdt de Commissie op de hoogte van de stand van uitvoering van de nationale maatregelen die het heeft genomen om dit besluit ten uitvoer te leggen, en dit tot de steun die is verleend in het kader van de in artikel 1 bedoelde regeling volledig is terugbetaald. Het verstrekt, op eenvoudig verzoek van de Commissie, onverwijld alle inlichtingen over de reeds genomen en de voorgenomen maatregelen om aan dit besluit te voldoen. Daarnaast verstrekt het gedetailleerde informatie over de steunbedragen en terugvorderingsrente die reeds van de begunstigden zijn teruggevorderd.

Artikel 7

Dit besluit is gericht tot het Koninkrijk Spanje.

Gedaan te Brussel, 4 juli 2016.

Voor de Commissie
Margrethe VESTAGER
Lid van de Commissie
