Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS
GIOVANNI PITRUZZELLA
vom 15. Oktober 2020[1]

Rechtssache C-362/19 P

Europäische Kommission
gegen

Fútbol Club Barcelona

„Rechtsmittel – Staatliche Beihilfen – Beihilfe zugunsten bestimmter Profifußballvereine – Art. 107 Abs. 1 AEUV – Begriff ‚Vorteil' – Beihilferegelung – Vorzugssteuersatz nur für die zur Inanspruchnahme des Gemeinnützigkeitsstatus berechtigten Vereine – Weniger günstiger steuerlicher Abzug – Auswirkung"

1. Die vorliegende Rechtssache betrifft ein Rechtsmittel der Europäischen Kommission, mit dem sie die Aufhebung des Urteils vom 26. Februar 2019, Fútbol Club Barcelona/Kommission (T-865/16, EU:T:2019:113), beantragt, mit dem das Gericht der Europäischen Union auf Klage des Fútbol Club Barcelona (im Folgenden: FC Barcelona) den Beschluss (EU) 2016/2391 vom 4. Juli 2016 über die staatliche Beihilfe SA.29769 (2013/C) (ex 2013/NN) Spaniens zugunsten bestimmter Fußballvereine[2] (im Folgenden: streitiger Beschluss) für nichtig erklärt hat.

2. Im angefochtenen Urteil hat das Gericht der Kommission im Wesentlichen vorgeworfen, im Rahmen der Prüfung der Steuerregelung für Fußballvereine, die ihrer Ansicht nach Empfänger einer staatlichen Beihilfe waren, für die Feststellung des Vorliegens eines Vorteils im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV die Bedeutung des Abzugs für die Wiederanlage außerordentlicher Gewinne nach dieser Regelung nicht hinreichend geprüft zu haben. Das Gericht hat auch gerügt, dass die Kommission im Prüfverfahren insoweit keine ausreichenden Informationen angefordert habe.

3. Die vorliegende Rechtssache wird es dem Gerichtshof ermöglichen, Aufschluss darüber zu geben, welche Art von Prüfung die Kommission vorzunehmen hat und welche Faktoren sie berücksichtigen muss, um festzustellen, ob ein Vorteil im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV vorliegt, insbesondere in den Fällen abweichender Steuerregelungen, die einen Vorzugssteuersatz für die dieser Regelung unterliegenden Steuerpflichtigen vorsehen.

I. Vorgeschichte des Rechtsstreits

4. Nach der Ley 10/1990 del Deporte (Gesetz 10/1990 über den Sport) vom 15. Oktober 1990[3] (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.

1 Originalsprache: Italienisch.

2 ABl. 2016, L 357, S. 1.

3 BOE Nr. 249 vom 17. Oktober 1990, S. 30397

5. In seiner siebten Zusatzbestimmung sah das Gesetz 10/1990 jedoch eine Ausnahme in Bezug auf Profifußballvereine vor, die in den Geschäftsjahren vor dem Erlass des Gesetzes ein positives Ergebnis erzielt hatten. Diese Ausnahme sah für diese Vereine die Option vor, ihre Tätigkeit weiterhin in der Form von Sportvereinen fortzusetzen. Die einzigen Profifußballvereine, die in den Anwendungsbereich dieser Ausnahme fielen, waren der FC Barcelona sowie drei weitere Vereine (Club Atlético Osasuna, Athletic Club und Real Madrid Club de Fútbol, im Folgenden: Real Madrid), die alle diese Option wahrnahmen.

6. 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.

7. Mit Schreiben vom 18. Dezember 2013 unterrichtete die Europäische Kommission das Königreich Spanien über ihren Beschluss, im Hinblick auf eine mutmaßliche steuerliche Vorzugsbehandlung der Profifußballvereine, die der Steuerregelung für Einrichtungen ohne Gewinnerzielungsabsicht unterlagen, im Vergleich zu denjenigen, die der Regelung der Sport-Aktiengesellschaften unterlagen, das Verfahren nach Art. 108 Abs. 2 AEUV zu eröffnen.

8. 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 einiger Fußballvereine, insbesondere des FC Barcelona, des Club Atlético Osasuna, des Athletic Club und von Real Madrid, unter Verstoß gegen Art. 108 Abs. 3 AEUV eingeführt habe [4]. 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 handele, auf, diese Regelung aufzuheben 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 [5].

II. Verfahren vor dem Gericht und angefochtenes Urteil

9. Mit Klageschrift, die am 7. Dezember 2016 bei der Kanzlei des Gerichts eingegangen ist, hat der FC Barcelona Klage auf Nichtigerklärung des streitigen Beschlusses erhoben, mit der er fünf Klagegründe geltend machte.

10. Mit dem angefochtenen Urteil hat das Gericht, nachdem es den ersten Klagegrund des FC Barcelona zurückgewiesen hatte [6], dem zweiten Klagegrund, betreffend zum einen einen Beurteilungsfehler unter Verstoß gegen Art. 107 Abs. 1 AEUV hinsichtlich des Vorliegens eines Vorteils im vorliegenden Fall und zum anderen eine Verletzung des Grundsatzes der ordnungsgemäßen Verwaltung bei der Prüfung des Vorliegens dieses Vorteils, stattgegeben.

11. Insoweit hat das Gericht zunächst festgestellt, dass bei der Prüfung der Frage, ob die mit dem Gesetz 10/1990 eingeführte Maßnahme einen Vorteil verschaffen könne, die verschiedenen Komponenten der Steuerregelung für Einrichtungen ohne Gewinnerzielungsabsicht zusammen zu beurteilen seien, da sie ein einheitliches *Ganzes* bildeten, das durch das Gesetz 10/1990 lediglich in Bezug auf den persönlichen Geltungsbereich geändert worden sei [7].

4 Art. 1 des streitigen Beschlusses.

5 Vgl. Art. 2 und Art. 4 Abs. 1 und 4 des streitigen Beschlusses.

6 Der erste Klagegrund des FC Barcelona betraf einen Verstoß gegen Art. 49 AEUV in Verbindung mit den Art. 107 und 108 AEUV sowie gegen Art. 16 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union. Vgl. Rn. 25 bis 37 des angefochtenen Urteils.

7 Vgl. Rn. 53 des angefochtenen Urteils.

12. Daher sei zu prüfen, ob die Kommission im streitigen Beschluss in hinreichender Weise dargelegt habe, dass die steuerliche Behandlung von Einrichtungen ohne Gewinnerzielungsabsicht in ihrer Gesamtheit geeignet gewesen sei, die von ihr Begünstigten in eine Lage zu versetzen, die günstiger gewesen sei als jene, in der sie sich befunden hätten, wenn sie als Sport-Aktiengesellschaften hätten agieren müssen [8].

13. Das Gericht hat zunächst festgestellt, dass in dem betreffenden Zeitraum auf die vier von der streitigen Regelung begünstigten Vereine tatsächlich ein nominaler Steuersatz angewendet worden sei, der sie gegenüber den in der Form von Sport-Aktiengesellschaften tätigen Vereinen bevorteilt habe [9]. Allerdings habe Real Madrid im Verwaltungsverfahren darauf hingewiesen, dass der steuerliche Abzug für die Wiederanlage außerordentlicher Gewinne für Sport-Aktiengesellschaften höher gewesen sei als für Einrichtungen ohne Gewinnerzielungsabsicht und dass dieser Abzug je nach den Umständen sehr hoch sein könne [10].

14. Das Gericht hat darauf hingewiesen, dass die Kommission im streitigen Beschluss ausgeschlossen habe, dass der relative Vorteil aus der für Sport-Aktiengesellschaften geltenden höheren Obergrenze für Steuerabzüge den ermäßigten Steuersatz für Einrichtungen ohne Gewinnerzielungsabsicht ausgleichen könne, zum einen, da nicht nachgewiesen sei, dass dieses System der Steuerabzüge „grundsätzlich und auf lange Sicht günstiger ist“, und zum anderen, da die Steuergutschriften „nur unter bestimmten Bedingungen gewährt [werden], die nicht kontinuierlich angewendet werden“ [11].

15. In diesem Kontext habe die Kommission, der die Beweislast für das Vorliegen eines sich aus den steuerlichen Vorschriften für Einrichtungen ohne Gewinnerzielungsabsicht ergebenden Vorteils, dessen Beurteilung im vorliegenden Fall nicht losgelöst von den verschiedenen weiteren Komponenten der Regelung habe erfolgen können, oblegen sei, nicht auf das Vorliegen eines solchen Vorteils schließen können, ohne darzulegen, dass die Obergrenze der steuerlichen Abzüge in einer für Einrichtungen ohne Gewinnerzielungsabsicht weniger günstigen Höhe als für Sport-Aktiengesellschaften den Vorteil aus dem niedrigeren nominalen Steuersatz nicht habe ausgleichen können [12]. Insoweit sei es der Kommission möglich gewesen, in den Grenzen ihrer Ermittlungspflichten im Rahmen des Verwaltungsverfahrens die Informationen anzufordern, die für die in diesem Zusammenhang vorzunehmende Beurteilung offenkundig relevant gewesen seien [13].

16. Die Feststellung der Konditionalität des Vorteils des Steuerabzugs könne nicht ausreichen, um auf das Vorliegen eines Vorteils zu schließen. Insoweit könne zum einen schon ein steuerlicher Abzug als solcher eine Beihilfe darstellen, was es rechtfertige, diesen Umstand trotz seiner Konditionalität im Rahmen der Prüfung des Vorliegens eines Vorteils zu berücksichtigen. Zum anderen fehle es in diesem Beschluss, da im streitigen Beschluss die Möglichkeiten einer Verschiebung der steuerlichen Abzüge nicht geprüft worden seien, an einer Berücksichtigung der etwaigen zeitlichen Nivellierung der Wirkungen dieses steuerlichen Mechanismus, der den von der Kommission angeführten angeblich fehlenden „kontinuierlichen“ Charakter ausgleichen könne [14].

17. Nach alledem hat das Gericht festgestellt, dass die Kommission nicht rechtlich hinreichend ihrer Pflicht nachgekommen war, zu beweisen, dass die streitige Maßnahme ihren Begünstigten einen Vorteil verschafft.

8 Rn. 54 des angefochtenen Urteils.

9 Rn. 55 des angefochtenen Urteils.

10 Rn. 57 des angefochtenen Urteils.

11 Rn. 58 des angefochtenen Urteils mit Bezug auf den 68. Erwägungsgrund des streitigen Beschlusses.

12 Rn. 59 des angefochtenen Urteils.

13 Ebd.

14 Rn. 60 des angefochtenen Urteils.

18. Folglich hat das Gericht den streitigen Beschluss für nichtig erklärt, ohne die übrigen vom FC Barcelona vorgebrachten Argumente und Klagegründe zu prüfen.

III. Anträge der Parteien

19. Mit ihrem Rechtsmittel beantragt die Kommission, das angefochtene Urteil aufzuheben, die Sache an das Gericht zurückzuverweisen und die Kostenentscheidung vorzubehalten.

20. Der FC Barcelona und das Königreich Spanien beantragen, das Rechtsmittel der Kommission zurückzuweisen und dieser die Kosten des Verfahrens aufzuerlegen.

IV. Würdigung des Rechtsmittels

A. Kurze Zusammenfassung des Vorbringens der Parteien

21. Mit ihrem Rechtsmittel macht die Kommission einen einzigen Rechtsmittelgrund eines Verstoßes gegen Art. 107 Abs. 1 AEUV geltend. Dieser Rechtsmittelgrund gliedert sich in zwei Teile.

22. Mit dem ersten Teil macht die Kommission geltend, das Gericht habe Rechtsfehler bei der Würdigung der Prüfung begangen, die sie vorzunehmen habe, um festzustellen, ob eine Steuerregelung ihren Begünstigten einen Vorteil gewähre. Die Kommission rügt, dass das Gericht nicht nur eine Beurteilung der Kriterien der in Rede stehenden Regelung (wie ein Vorzugssteuersatz) für erforderlich gehalten habe, durch die der Begünstigte in eine günstigere Lage als andere, der allgemeinen Regelung unterliegende, Unternehmen versetzt werden könnte, sondern auch eine Beurteilung der Nachteile dieser Regelung, die sich aus unabhängigen Umständen ergäben, die je nach Steuerjahr variieren könnten (wie der steuerliche Abzug für die Wiederanlage außerordentlicher Gewinne, der von Investitionsentscheidungen der begünstigten Unternehmen abhänge), und zwar selbst wenn diese Nachteile zufällig und nicht geeignet seien, den Vorteil systematisch aufzuheben, und nicht durch eine *Ex-ante*-Prüfung der in Rede stehenden Steuerregelung feststellbar seien.

23. Erstens macht die Kommission geltend, dass im streitigen Beschluss entgegen den Ausführungen des Gerichts [15] 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 [16] falsch ausgelegt. Folglich habe sich die Kommission nach der Rechtsprechung darauf beschränken können, die allgemeinen Merkmale der 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 hätte zum Zeitpunkt der Rückforderung festgestellt werden müssen.

24. Zweitens macht die Kommission geltend, dass sie nach der Rechtsprechung, wenn sie eine nationale Maßnahme prüfe, die möglicherweise eine staatliche Beihilfe darstelle, auf den Zeitpunkt des Erlasses der geprüften Steuerregelung abstellen und eine Einschätzung im Voraus vornehmen müsse, um zu bestimmen, ob diese Regelung einen Vorteil gewähren könne. Für die Zwecke der Feststellung des Vorliegens einer staatlichen Beihilfe könne nämlich eine Maßnahme, die ohne vorherige Anmeldung durchgeführt werde, nicht günstiger behandelt werden als eine angemeldete Maßnahme.

15 Vgl. Rn. 69 a. E. des angefochtenen Urteils.

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

25. Daraus folge, dass das entscheidende Element für die Prüfung des Kriteriums des Vorliegens eines Vorteils in der Eignung der Maßnahme bestehe, einen Vorteil zu verschaffen. Daher könne der Umstand, dass sich anhand späterer Elemente nachweisen lasse, dass sich der Vorteil in einer Reihe von Fällen nicht verwirklicht habe, für die Beurteilung des Vorliegens des Vorteils nicht ausschlaggebend sein, zumal wenn die Kommission eine Beihilferegelung prüfen müsse. Werden die sich aus der fraglichen Regelung ergebenden Vorteile in einem bestimmten Geschäftsjahr durch die Nachteile vollständig ausgeglichen, so habe sich der Vorteil in diesem Geschäftsjahr nicht verwirklicht, so dass für dieses spezifische Haushaltsjahr keine Rückforderung gegenüber dem betreffenden Begünstigten vorzunehmen sei.

26. 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 diese Gewinne erzielten, die die Steuerbemessungsgrundlage darstellten.

27. Die Kommission räumt ein, dass im vorliegenden Fall die Steuerregelung für Einrichtungen ohne Gewinnerzielungsabsicht einen geringeren Steuerabzug für die Wiederanlage außerordentlicher Gewinne vorgesehen habe als nach der allgemeinen Körperschaftsteuerregelung. Das Gericht habe jedoch einen Rechtsfehler bei der Beurteilung des Zusammenhangs zwischen günstigen und ungünstigen Komponenten der Steuerregelung für Einrichtungen ohne Gewinnerzielungsabsicht begangen. Wenn nämlich eine Sonderregelung auch einige Nachteile oder ungünstige Komponenten enthalte, die sich nur nach Maßgabe außerhalb der Regelung liegender und von einem Geschäftsjahr zum anderen unterschiedlicher Umstände verwirklichten, könnten diese Komponenten nicht als Faktoren angesehen werden, die den Vorteil neutralisierten, es sei denn, sie stünden mit diesem Vorteil in einem Zusammenhang, der die Neutralisierung des Vorteils in allen Steuerjahren sicherstellen könne. Dies ist hier jedoch nach Ansicht der Kommission nicht der Fall.

28. Erstens seien zwar sowohl der Steuersatz als auch der Prozentsatz des Abzugs für die Wiederanlage außerordentlicher Gewinne Teil sowohl der allgemeinen Regelung als auch der Sonderregelung für Einrichtungen ohne Gewinnerzielungsabsicht, jedoch hänge der Betrag der Abzüge von einem außerhalb der Regelung selbst liegenden Faktor ab, der in keinem Zusammenhang mit der Anwendung des Steuersatzes stehe. Er sei nämlich mit der Investitionspolitik jedes Vereins in Bezug auf Spielertransfers während eines bestimmten Geschäftsjahrs verbunden. Es handele sich daher um ein Zufallselement, das in keinem Zusammenhang mit dem Vorteil stehe, der sich aus der Anwendung des Vorzugssteuersatzes ergebe und dessen Wirkung erst zu dem Zeitpunkt gemessen werden könne, zu dem sich der Vorteil in jedem Steuerjahr verwirkliche. Entgegen den Feststellungen des Gerichts sei es daher nicht möglich, diese Komponente untrennbar von der Anwendung des Vorzugssteuersatzes zu beurteilen, der als solcher geeignet sei, den Vereinen, denen er zugutekomme, einen Vorteil zu verschaffen.

29. Zweitens gewährleiste die fragliche Regelung nicht, dass die Nachteile dieser Regelung die sich aus ihr ergebenden Vorteile systematisch neutralisierten. Im vorliegenden Fall werde der Steuersatz auf die Gewinne angewandt, während sich der Abzug auf die Reinvestitionen bestimmter außerordentlicher Gewinne gründe, die im spezifischen Rahmen des Fußballs in der Praxis aus dem Transfer der Spieler stammten. Daraus folge, dass die beiden in Rede stehenden Komponenten der Steuerregelung nicht miteinander vergleichbar seien und sich daher nicht neutralisieren könnten.

30. Drittens 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 Verwirklichung gehörten auch die Steuergutschriften, in deren Genuss die Vereine in jedem Steuerjahr kommen könnten und die nicht im Voraus bestimmt werden könnten.

31. 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. Das Gericht habe der Kommission in Rn. 59 des angefochtenen Urteils zu Unrecht vorgeworfen, keine Informationen angefordert zu haben, anhand deren sie hätte darlegen können, dass die Obergrenze der steuerlichen Abzüge in einer für Einrichtungen ohne Gewinnerzielungsabsicht weniger günstigen Höhe als für Sport-Aktiengesellschaften den Vorteil aus dem niedrigeren Steuersatz nicht habe ausgleichen können. In Anbetracht der im ersten Teil des einzigen Rechtsmittelgrundes angestellten Erwägungen sei dieser Beweis nicht erforderlich gewesen. Das Gericht verlange im Wesentlichen, dass die Kommission Daten aus der Zeit nach dem Erlass der Maßnahme *ex post* prüfe. Zum Zeitpunkt des Erlasses der fraglichen Steuerregelung sei es nämlich faktisch unmöglich gewesen, vorauszusehen, wie der ermäßigte Steuersatz mit dem abzugsfähigen Betrag für den steuerlichen Abzug für die Wiederanlage außerordentlicher Gewinne zusammenwirken würde. Eine *Ex-post*-Prüfung der Verwirklichung des Vorteils, wie sie das Gericht im Wesentlichen verlange, sei jedoch für den Nachweis des Vorliegens eines durch eine staatliche Beihilfe verschafften Vorteils nicht erforderlich. Die vom Gericht gewählte Lösung begünstige daher nicht angemeldete Beihilferegelungen gegenüber den angemeldeten Beihilferegelungen.

32. Schließlich bestreitet die Kommission das Vorbringen des FC Barcelona, mit dem er geltend macht, dass einige Argumente der Kommission ins Leere gingen. Obwohl der FC Barcelona diese Fragen und Argumente als ins Leere gehend einstufe, mache er in Wirklichkeit ihre Unzulässigkeit geltend.

33. Der FC Barcelona bringt zunächst vor, dass einige der von der Kommission mit ihrem Rechtsmittel vorgetragenen Argumente und Gesichtspunkte ins Leere gingen. Erstens berufe sich die Kommission auf neue Tatsachen und bringe neue Beweise vor. Zweitens halte die Kommission Tatsachenfragen, die im angefochtenen Urteil widerlegt worden seien, für erwiesen. Außerdem entsprächen einige der Ausführungen der Kommission zum streitigen Beschluss nicht der Wirklichkeit.

34. In der Sache macht der FC Barcelona in Bezug auf den ersten Teil des einzigen Rechtsmittelgrundes der Kommission zunächst geltend, dass die fragliche Maßnahme keine Beihilferegelung darstelle, sondern in Einzelbeihilfen für die vier spezifisch bezeichneten Vereine bestehe. Im streitigen Beschluss habe die Kommission nämlich nur eine Maßnahme beschrieben, die für vier Gesellschaften bestimmt gewesen sei, und darauf hingewiesen, dass sie keinem anderen Verein zugutekommen könne.

35. Sodann macht der FC Barcelona geltend, dass die Steuerregelung für Einrichtungen ohne Gewinnerzielungsabsicht diesen vier Vereinen keinen Vorteil verschafft habe. Aus rechtlicher Sicht sei das spanische Steuersystem so angelegt, dass es auf die steuerliche Neutralität abziele und damit sicherstellen solle, dass der effektive Steuersatz, der für Einrichtungen ohne Gewinnerzielungsabsicht und für Handelsgesellschaften gelte, derselbe sei. Aus praktischer Sicht seien für das Vorliegen eines Vorteils die Auswirkungen und nicht die Rechtsform entscheidend, und nach der Rechtsprechung sei es erforderlich, alle Elemente der fraglichen rechtlichen Regelung zu prüfen, also sowohl diejenigen, die einen Vorteil gewährten, als auch diejenigen, die ihn ausglichen, sowie ihre kumulativen Auswirkungen.

36. Im vorliegenden Fall habe sich die Verpflichtung, eine Sport-Aktiengesellschaft zu werden, nicht nur auf den Steuersatz, sondern auch auf die Höhe der anwendbaren Abzüge ausgewirkt. Um die in Rede stehende nationale Maßnahme angemessen zu beurteilen, sei es folglich erforderlich gewesen, nicht nur die Indizien und Beweise zu berücksichtigen, die auf die Feststellung des Vorliegens einer staatlichen Beihilfe abgezielt hätten, sondern auch diejenigen dafür, dass sie nicht vorgelegen habe. Die Kommission habe daher bei der Beurteilung des Vorliegens eines Vorteils einen zweifachen Fehler begangen: Zum einen habe sie sich auf den nominalen Steuersatz konzentriert, obwohl der effektive

Steuersatz maßgeblich gewesen sei; zum anderen, soweit das Steuersystem, wie das in Rede stehende, das Bestehen von Steuergutschriften vorsehe, deren Wirkungen auf mehrere Steuerjahre verteilt werden könnten, hätte sich die vorgenommene Prüfung auf den mittel- und den langfristigen Zeitraum beziehen müssen.

37. Zum zweiten Teil des einzigen Rechtsmittelgrundes der Kommission trägt der FC Barcelona vor, dass die Kommission aufgrund der Pflichten zur Unparteilichkeit und Sorgfalt verpflichtet gewesen sei, alle Auswirkungen der Maßnahme zu prüfen, einschließlich derjenigen, die einen etwaigen Vorteil ausglichen oder neutralisierten.

38. Erstens verwechsle die Kommission das Vorliegen eines Vorteils mit der Quantifizierung der Beihilfe. Der Begriff des Vorteils sei für Einzelbeihilfen und für Beihilferegelungen derselbe. Nach der Rechtsprechung sei die Kommission nicht befugt, eine Teilanalyse der Wirkungen einer Maßnahme vorzunehmen und dabei nur die Wirkungen zu berücksichtigen, die einen Vorteil verschafften (wie der nominale Steuersatz), nicht aber diejenigen, die sie ausglichen (wie die Abzüge). Die Kommission habe es im streitigen Beschluss unterlassen, verschiedene allgemeine Merkmale der Regelung zu prüfen, wie z. B. die anwendbaren Abzüge, die Üblichkeit dieser Abzüge auf dem relevanten Markt oder die Bedeutung der Steuergutschriften.

39. Zweitens stehe das Erfordernis, eine Prüfung im Voraus durchzuführen, der Berücksichtigung der Abzüge nicht entgegen. Die Kommission sei nämlich befugt, vom fraglichen Mitgliedstaat Schätzungen der Auswirkungen der Maßnahme oder Berechnungen ihrer Auswirkungen in den vorangegangenen Haushaltsjahren zu verlangen. Im Fall durchgeführter, aber nicht angemeldeter Maßnahmen könne die praktische Funktionsweise der Regelung berücksichtigt werden. Jedenfalls werde im streitigen Beschluss keine Prüfung im Voraus vorgenommen.

40. Drittens ergebe sich aus der Pflicht der Kommission, das Verwaltungsverfahren sorgfältig und unparteiisch durchzuführen, das Vorliegen einer Verpflichtung, die Gesichtspunkte, die auf das Vorliegen und auf das Nichtvorliegen einer Beihilfe hindeuteten, gleich eingehend zu beurteilen. Die Kommission könne sich daher nicht ausschließlich auf die Umstände konzentrieren, die das Vorliegen einer Beihilfe belegten. Sie hätte daher den effektiven Steuersatz unter Berücksichtigung der im Verwaltungsverfahren festgestellten Abzüge berücksichtigen müssen.

41. Viertens legt der FC Barcelona dar, dass die Beweislast der Kommission für das Vorliegen eines Vorteils es verlange, alle kumulativen Auswirkungen der Maßnahme für die Begünstigten zu prüfen. 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.

42. Das Königreich Spanien weist zunächst 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 Regelung über eine steuerliche Belastung und falle unter die Steuerautonomie und die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten. Die ungenaue Prüfung der Kommission beeinträchtige daher die Befugnisse der Mitgliedstaaten.

43. Sodann hält es das Königreich Spanien für falsch, davon auszugehen, dass das bloße Vorhandensein 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 in Rede stehende Steuerregelung, im Voraus geprüft, einfach aufgrund des Vorliegens eines niedrigeren Steuersatzes einen jährlichen Vorteil gewähren könne, und zwar unabhängig von der Prüfung der Anwendung oder Nichtanwendung von Steuergutschriften. Die Anwendung dieses Ansatzes führe zu der Annahme, dass ein etwaiger Unterschied im Steuersatz zwischen Unternehmen die Gewährung eines Vorteils impliziere, was falsch sei. Ein rationaler nationaler Gesetzgeber sehe eine steuerliche Maßnahme unter Berücksichtigung der Folgen vor, die sich sowohl aus der Anwendung des Steuersatzes als auch der Abzüge ergäben. Die Abzüge könnten daher weder als ein Gesichtspunkt angesehen werden, der mit der Festsetzung des Abgabensatzes nichts zu tun habe, noch als ein Zufallselement, das von externen Faktoren abhänge.

44. Im vorliegenden Fall zeige die Analyse der Entwicklung des steuerlichen Abzugs für die Wiederanlage außerordentlicher Gewinne im spanischen Steuerrecht nach den verschiedenen vorgenommenen Gesetzesänderungen, dass der Gesetzgeber bei der Festsetzung der Steuersätze die Gesichtspunkte der Abgrenzung der Steuerschuld berücksichtigt habe. Es bestehe daher ein klarer Zusammenhang zwischen der Bestimmung des Abgabensatzes und dem anwendbaren Abzugssatz, die als die Höhe der Steuerschuld bestimmende Elemente angesehen würden und somit eng miteinander verbunden seien. Folglich könne der Steuersatz nicht von den anderen Bestandteilen der Steuerregelung getrennt werden, und zwar sowohl wegen der Bedeutung des Abzugs für die Wiederanlage außerordentlicher Gewinne, insbesondere im Profifußballsektor, als auch wegen der wiederkehrenden Natur dieses Abzugs.

45. Schließlich macht das Königreich Spanien geltend, dass das vom Gericht im angefochtenen Urteil verlangte Beweislastniveau nicht höher sei als nach der Rechtsprechung. Die sorgfältige und unparteiische Kontrolle, zu der die Kommission verpflichtet sei, sollte dafür sorgen, dass sie beim Erlass der endgültigen Entscheidung über möglichst vollständige und verlässliche Informationen verfüge. Dies sei hier jedoch nicht der Fall gewesen.

B. Rechtliche Würdigung

46. In Anbetracht des engen Zusammenhangs zwischen den beiden Teilen des einzigen Rechtsmittelgrundes der Kommission – der erste Teil betrifft Rechtsfehler bei der Prüfung, die für die Feststellung eines Vorteils im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV erforderlich ist, und der zweite betrifft eine fehlerhafte Beurteilung der Sorgfaltspflicht und der Beweislast in dieser Hinsicht – halte ich es für zweckmäßig, diese beiden Teile gemeinsam zu behandeln. Vor der Prüfung dieses einzigen Rechtsmittelgrundes ist jedoch das Vorbringen des FC Barcelona zur Zulässigkeit einiger Aspekte des Vorbringens der Kommission zu prüfen.

1. Zur Zulässigkeit einiger Argumente der Kommission und eines der Rechtsmittelschrift beigefügten Dokuments

47. Der FC Barcelona macht zunächst geltend, dass einige Behauptungen der Kommission sowie ein von ihr der Rechtsmittelschrift als Beweismittel beigefügtes Dokument ins Leere gingen. Wie die Kommission vorbringt, betreffen die insoweit vom FC Barcelona vorgebrachten Argumente eher Fragen der Unzulässigkeit als ihre Unerheblichkeit.

48. Erstens macht der FC Barcelona geltend, die Kommission habe in ihrer Rechtsmittelschrift neue Tatsachen vorgetragen und neue Beweise vorgelegt. Zunächst habe sie erstmals behauptet, dass der steuerliche Abzug für die Wiederanlage außerordentlicher Gewinne ein zufälliger und vom nominalen Körperschaftsteuersatz unabhängiger Faktor sei. Zum Nachweis ihres Vorbringens habe sie ein neues Dokument als Beweis vorgelegt, das die Zahlen zu den vom FC Barcelona und von Real Madrid zwischen 1991 und 2016 vorgenommenen Transfers enthalte. Außerdem habe die Kommission neue Tatsachenfragen aufgeworfen, die ins Leere gingen und jedenfalls im Hinblick auf die nationale Regelung falsch seien, da sie erstmals in der Rechtsmittelschrift ausgeführt habe, dass die Abzüge für die Wiederanlage außerordentlicher Gewinne für eine andere Bemessungsgrundlage als diejenige gälten, auf die der Steuersatz Anwendung finde, dass der Abzug vor dem Jahr 2011 den Gesamtbetrag der Steuer nicht habe übersteigen dürfen und dass dieser Abzug ab dem Jahr 2012 25 % dieses Betrags nicht habe übersteigen dürfen.

49. Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass nach 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. Für die Feststellung und Beurteilung der relevanten Tatsachen sowie für die Beweiswürdigung ist daher allein das Gericht zuständig [17]. Insbesondere ist der Gerichtshof im Rahmen eines Rechtsmittels nicht befugt, die Tatsachen auf der Grundlage von dem Gericht nicht vorgelegten Beweisen neu zu würdigen [18].

50. 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 [19]. Es ist jedoch zulässig, dass ein Kläger ein Rechtsmittel einlegt, mit dem er vor dem Gerichtshof Rechtsmittelgründe geltend macht, die sich aus dem angefochtenen Urteil selbst ergeben und mit denen dessen Begründetheit aus rechtlichen Erwägungen gerügt wird [20].

51. Im angefochtenen Urteil hat das Gericht den streitigen Beschluss für nichtig erklärt und der Kommission im Wesentlichen vorgeworfen, keine hinreichend eingehende Untersuchung durchgeführt zu haben und daher nicht rechtlich hinreichend ihrer Pflicht nachgekommen zu sein, zu beweisen, dass die fragliche Maßnahme ihren Begünstigten einen Vorteil verschafft [21]. Insbesondere habe die Kommission dadurch einen Rechtsfehler und einen Verstoß gegen ihre Sorgfaltspflicht begangen, indem sie die Besonderheit des von der streitigen Maßnahme erfassten Sektors, nämlich des Profifußballsektors, unter dem Blickwinkel der Bedeutung von Steuerermäßigungen für die Wiederanlage außerordentlicher Gewinne nicht berücksichtigt habe [22].

52. Im angefochtenen Urteil hat das Gericht hingegen nicht endgültig in der Sache Stellung genommen, ob im vorliegenden Fall ein Vorteil für die Begünstigten der in Rede stehenden Maßnahme vorliegt. Das Gericht hat nämlich nicht festgestellt, ob diese Abzüge tatsächlich den Vorteil ausglichen, der sich aus der Anwendung eines Vorzugssteuersatzes auf die vier fraglichen Vereine ergab, und ob daher die in Rede stehende Regelung diese Vereine gegenüber vergleichbaren, der allgemeinen Besteuerung unterliegenden Einrichtungen begünstigte.

17 Vgl. u. a. Urteil vom 28. Mai 2020, Asociación de fabricantes de morcilla de Burgos/Kommission (C-309/19 P, EU:C:2020:401, Rn. 10 und die dort angeführte Rechtsprechung).

18 Beschluss vom 28. November 2018, Le Pen/Parlament (C-303/18 P, nicht veröffentlicht, EU:C:2018:962, Rn. 78 und die dort angeführte Rechtsprechung).

19 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 und die dort angeführte Rechtsprechung).

20 Vgl. Urteile vom 29. November 2007, Stadtwerke Schwäbisch Hall u. a./Kommission (C-176/06 P, nicht veröffentlicht, EU:C:2007:730, Rn. 17), vom 10. April 2014, Kommission/Siemens Österreich u. a. (C-231/11 P bis C-233/11 P, EU:C:2014:256, Rn. 102), sowie zuletzt vom 19. März 2020, ClientEarth/Kommission (C-612/18 P, nicht veröffentlicht, EU:C:2020:223, Rn. 15).

21 Vgl. Rn. 59 bis 67 des angefochtenen Urteils.

22 Vgl. Rn. 69 des angefochtenen Urteils.

53. In diesem Kontext ist zum Vorbringen des FC Barcelona, die Kommission stufe den in Rede stehenden Abzug erstmals in ihrer Rechtsmittelschrift als einen zufälligen und vom nominalen Körperschaftsteuersatz unabhängigen Faktor ein, darauf hinzuweisen, dass die Kommission im ersten Teil ihres einzigen Rechtsmittelgrundes geltend macht, dass das Gericht einen Rechtsfehler begangen habe, indem es angenommen habe, dass sie verpflichtet sei, für die Feststellung des Vorliegens eines Vorteils, der sich aus einer abweichenden Steuerregelung ergebe, einen Nachteil – weil er untrennbar mit den anderen Elemente dieser Regelung verbunden sei -zu berücksichtigen (im vorliegenden Fall den fraglichen Abzug), der sich nur nach Maßgabe außerhalb der Regelung liegender und variabler Umstände verwirkliche (im vorliegenden Fall die Investitionspolitik der Vereine), die nicht die Neutralisierung des Vorteils in allen Steuerjahren sicherstellen könnten. In diesem Sinne, d. h. als Komponente der Steuerregelung, die von außerhalb der Regelung liegenden und von einem Geschäftsjahr zum anderen unterschiedlichen Umständen abhängt, stuft die Kommission den fraglichen Abzug als einen zufälligen und vom nominalen Körperschaftsteuersatz unabhängigen Faktor ein.

54. Der Rechtsmittelgrund der Kommission betrifft die Frage nach den Gesichtspunkten, die sie bei ihrer Prüfung einer Steuerregelung zu berücksichtigen hat, um festzustellen, ob diese Regelung ihren Begünstigten einen Vorteil verschaffen kann. Es handelt sich um einen Rechtsmittelgrund, mit dem die Begründetheit der rechtlichen Entscheidung im Urteil des Gerichts gerügt werden soll, der daher zulässig ist. Er ist außerdem sowohl mit der Prüfung im streitigen Beschluss (insbesondere in seiner Rn. 68) als auch mit den Erwägungen im angefochtenen Urteil verbunden [23]. Aus den vorstehenden Erwägungen ergibt sich meines Erachtens, dass der vom FC Barcelona in diesem Punkt erhobenen Einrede nicht stattgegeben werden kann.

55. Was dagegen das der Rechtsmittelschrift beigefügte neue Dokument anbelangt, ist darauf hinzuweisen, dass mit ihm, wie die Kommission im Übrigen in ihrer Erwiderung selbst einräumt, dargetan werden soll, dass die fraglichen Abzüge in einigen Steuerjahren den Vorteil, der sich aus der Anwendung des Vorzugssteuersatzes auf die fraglichen Vereine ergibt, nicht tatsächlich neutralisiert hätten. Es handelt sich daher um ein vor dem Gericht nicht vorgelegtes Beweismittel, mit dem Tatsachenfragen belegt werden sollen und das als solches nach der oben in Nr. 49 angeführten Rechtsprechung unzulässig ist.

56. Was das neue Vorbringen der Kommission zum nationalen Recht betrifft, bin ich der Ansicht, dass dieses Vorbringen, da es zur Ergänzung der Begründung des streitigen Beschlusses zum Inhalt der Regelung über die Abzüge für die Wiederanlage außerordentlicher Gewinne vorgetragen wurde, als unzulässig anzusehen ist und daher nicht berücksichtigt werden kann [24].

57. Zweitens macht der FC Barcelona geltend, die Kommission halte Tatsachenfragen, die im angefochtenen Urteil widerlegt worden seien, für erwiesen. Insbesondere treffe es nicht zu, dass die Kommission im streitigen Beschluss dargetan habe, dass die für Einrichtungen ohne Gewinnerzielungsabsicht geltende Steuerregelung günstiger als die für Handelsgesellschaften sei.

58. Insoweit bin ich der Ansicht, dass das vom FC Barcelona beanstandete Vorbringen der Kommission nicht darauf abzielt, eine Tatsachenfeststellung des Gerichts in Frage zu stellen, das sich, wie sich aus der vorstehenden Nr. 52 ergibt, nicht zu der Frage geäußert hat, welche Regelung konkret günstiger war. Dieses Vorbringen ist vielmehr im Rahmen der Frage zu verstehen, ob die Kommission im vorliegenden Fall das Vorliegen eines Vorteils im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV hinreichend nachgewiesen hat, wobei diese Frage mit dem Gegenstand des von der Kommission eingelegten Rechtsmittels zusammenhängt.

23 Vgl. Rn. 57 bis 60 des angefochtenen Urteils, die das Ergebnis, zu dem das Gericht in Rn. 67 gelangt ist, stützen.

24 Nach der Rechtsprechung kann nämlich das Fehlen der Begründung nicht dadurch geheilt werden, dass der Betroffene die Gründe für die Entscheidung während des Verfahrens vor den Unionsinstanzen erfährt (vgl. Urteil vom 13. Juni 2013, Versalis/Kommission (C-511/11 P, EU:C:2013:386, Rn. 141 und die dort angeführte Rechtsprechung).

59. Schließlich bin ich der Meinung, dass im Licht der Ausführungen in der vorstehenden Nr. 52, alle Argumente, die die Parteien in ihren Schriftsätzen zu der Frage vorgetragen haben, ob die in Rede stehende abweichende Steuerregelung konkret Nachteile mit sich bringt, die geeignet sind, den Vorteil auszugleichen, der sich aus dem für Einrichtungen ohne Gewinnerzielungsabsicht geltenden Vorzugssteuersatz ergibt, als unzulässig anzusehen sind, weil sie sich nicht auf die rechtliche Entscheidung des Gerichts im angefochtenen Urteil beziehen.

2. Grundsätze aus der Rechtsprechung zur Feststellung des Vorliegens eines Vorteils, insbesondere steuerlicher Art, im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV

60. Um die von der Kommission gegen das Urteil des Gerichts erhobenen Rügen in der Sache prüfen zu können, halte ich es für angebracht, auf einige Grundsätze hinzuweisen, die in der Rechtsprechung zur Feststellung des Vorliegens eines Vorteils, insbesondere steuerlicher Art, im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV entwickelt worden sind.

a) Zum Begriff des Vorteils, insbesondere steuerlicher Art

61. 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 [25].

62. Die vorliegende Rechtssache betrifft ausschließlich die dritte dieser Voraussetzungen und insbesondere die Voraussetzung, dass durch die in Rede stehende Maßnahme den Begünstigten ein Vorteil gewährt wird.

63. Zu dieser Voraussetzung ist darauf hinzuweisen, dass nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs Maßnahmen gleich welcher Art, die mittelbar oder unmittelbar Unternehmen begünstigen oder die als ein wirtschaftlicher Vorteil anzusehen sind, den das begünstigte Unternehmen unter normalen Marktbedingungen nicht erhalten hätte, als staatliche Beihilfen gelten [26].

64. Als Beihilfen gelten dabei insbesondere Maßnahmen, die in verschiedener Form die Belastungen vermindern, die ein Unternehmen normalerweise zu tragen hat, und die somit zwar keine Subventionen im strengen Sinne des Wortes darstellen, diesen aber nach Art und Wirkung gleichstehen [27].

25 Vgl. 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. 53 und die dort angeführte Rechtsprechung), sowie vom 19. Dezember 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, Rn. 19).

26 Vgl. u. a. Urteil vom 27. Juni 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, Rn. 65). Vgl. auch Urteil vom 15. Mai 2019, Achema u. a. (C-706/17, EU:C:2019:407, Rn. 74 und 83 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).

27 Vgl. u. a. Urteil vom 27. Juni 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, Rn. 66 und die dort angeführte Rechtsprechung), sowie Urteil vom 21. Dezember 2016, Kommission/Aer Lingus und Ryanair Designated Activity (C-164/15 P und C-165/15 P, EU:C:2016:990, Rn. 40 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).

65. Daraus folgt nach ständiger Rechtsprechung, dass nationale Maßnahmen, die einen Steuervorteil verschaffen, zwar nicht mit der Übertragung staatlicher Mittel verbunden sind, die Begünstigten aber finanziell besser stellen als die übrigen Steuerpflichtigen, den Empfängern einen selektiven Vorteil verschaffen können und daher eine staatliche Beihilfe im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV darstellen [28].

66. So hat der Gerichtshof anerkannt, dass z. B. nationale Maßnahmen, mit denen bestimmten Unternehmen eine Steuerbefreiung gewährt wird [29], die Begrenzungen der Gesamtsteuerschuld [30] oder Steuersenkungen [31] oder einen Steuerabzug [32] vorsehen, oder auch die Möglichkeit, einen Zahlungsaufschub für die sonst geschuldete Steuer zu erhalten [33], staatliche Beihilfen darstellen können. Im Wesentlichen besteht das Kriterium für die Beurteilung des Vorliegens eines Steuervorteils darin, dass die Maßnahme geeignet ist, die Begünstigten finanziell besser zu stellen als die übrigen relevanten Steuerpflichtigen, indem sie zu einer unterschiedlichen steuerlichen Belastung führt [34].

67. Nach ebenfalls ständiger Rechtsprechung hat der Begriff des Vorteils, der der Einstufung einer Maßnahme als staatliche Beihilfe innewohnt, unabhängig von den Beweggründen der Urheber der betreffenden Maßnahme objektiven Charakter [35]. Der Begriff der staatlichen Beihilfe, wie er im AEUV definiert ist, ist nämlich ein Rechtsbegriff und anhand objektiver Kriterien auszulegen [36]. Außerdem ergibt sich aus der Rechtsprechung, dass Art. 107 Abs. 1 AEUV nicht nach den Gründen oder Zielen der staatlichen Maßnahmen unterscheidet, sondern diese nach ihren Wirkungen und somit unabhängig von den verwendeten Techniken beschreibt [37].

b) Zu den Grundsätzen im Bereich Beweise sowie Sorgfalts- und Unparteilichkeitspflicht der Kommission

68. Nach der 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 [38], und daher auch den Beweis, dass die Voraussetzung für die Gewährung eines selektiven Vorteils an die Begünstigten erfüllt ist.

28 Vgl. 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 und die dort angeführte Rechtsprechung), sowie vom 19. Dezember 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, Rn. 21). Vgl. auch Urteil vom 21. Dezember 2016, Kommission/Aer Lingus und Ryanair Designated Activity (C-164/15 P und C-165/15 P, EU:C:2016:990, Rn. 41 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).

29 Vgl. Urteile vom 15. März 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, Rn. 14), und vom 27. Juni 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, Rn. 90).

30 Vgl. Urteil vom 15. November 2011, Kommission/Government of Gibraltar und Vereinigtes Königreich (C-106/09 P und C-107/09 P, EU:C:2011:732, Rn. 12, 100 und 108).

31 Vgl. Urteil vom 15. Dezember 2005, UniCredito Italiano (C-148/04, EU:C:2005:774, insbesondere Rn. 8 und 50).

32 Vgl. Urteil vom 15. Juli 2004, Spanien/Kommission (C-501/00, EU:C:2004:438, Rn. 117).

33 Vgl. in diesem Sinne Schlussanträge des Generalanwalts Jääskinen in der Rechtssache France Télécom/Kommission (C-81/10 P, EU:C:2011:554, Nr. 45).

34 Vgl. in diesem Sinne, neben der in Fn. 28 angeführten Rechtsprechung, Urteil vom 15. November 2011, Kommission/Government of Gibraltar und Vereinigtes Königreich (C-106/09 P und C-107/09 P, EU:C:2011:732, Rn. 93 und 103). Ich gehe hier nicht auf die heikle Frage der Selektivität der steuerlichen Maßnahme ein, die nicht Gegenstand des vorliegenden Rechtsmittels ist.

35 Urteil vom 8. Dezember 2011, France Télécom/Kommission (C-81/10 P, EU:C:2011:811, Rn. 17).

36 Vgl. u. a. Urteil vom 22. Dezember 2008, British Aggregates/Kommission (C-487/06 P, EU:C:2008:757, Rn. 111).

37 Vgl. u. a. Urteil vom 15. November 2011, Kommission/Government of Gibraltar und Vereinigtes Königreich (C-106/09 P und C-107/09 P, EU:C:2011:732, Rn. 87 und die dort angeführte Rechtsprechung). Vgl. auch Urteil vom 15. Mai 2019, Achema u. a. (C-706/17, EU:C:2019:407, Rn. 86 und die dort angeführte Rechtsprechung).

38 Urteil vom 19. September 2018, Kommission/Frankreich und IFP Énergies nouvelles (C-438/16 P, EU:C:2018:737, Rn. 110).

69. Insbesondere folgt aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs zu den Grundsätzen der Beweiserhebung auf dem Gebiet der staatlichen Beihilfen, dass die Kommission das Verfahren zur Prüfung der fraglichen Maßnahmen sorgfältig und unvoreingenommen zu führen hat, 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 [39].

70. Aus der Rechtsprechung ergibt sich auch, dass es bei der Prüfung der verschiedenen Tatbestandsmerkmale einer Beihilfe notwendig ist, alle rechtlichen oder tatsächlichen Begleitumstände dieser Beihilfe in Betracht zu ziehen [40]. Was insbesondere die Würdigung einer Steuerregelung als staatliche Beihilfe betrifft, hat der Gerichtshof festgestellt, dass die fragliche Regelung insgesamt zu prüfen ist [41] und unter Berücksichtigung der ihr eigenen Merkmale [42].

71. Der Gerichtshof hat 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 [43].

72. In diesem Rahmen hat die Kommission die im Prüfverfahren vorgelegten einschlägigen Informationen zu prüfen, die der Feststellung dienen können, ob die in Rede stehende Maßnahme geeignet ist, einen Vorteil im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV zu verschaffen [44].

73. Nach der Rechtsprechung kann sich die Kommission im speziellen Fall einer Beihilferegelung darauf beschränken, die Merkmale der betreffenden Regelung zu untersuchen, um in den Gründen ihrer in Rede stehenden Entscheidung zu würdigen, ob diese Regelung den Beihilfeempfängern wegen der in ihr vorgesehenen Modalitäten einen spürbaren Vorteil sichert. Daher braucht die Kommission in einer Entscheidung über eine Beihilferegelung keine Analyse der im Einzelfall aufgrund dieser Regelung gewährten Beihilfe durchzuführen. Erst im Stadium der Rückforderung der Beihilfen ist es erforderlich, die konkrete Situation jedes einzelnen betroffenen Unternehmens zu untersuchen [45].

74. Aus dieser Rechtsprechung ergibt sich, dass die Kommission im Fall einer Beihilferegelung zwar nach der oben in den Nrn. 68 bis 72 angeführten Rechtsprechung verpflichtet ist, das Vorliegen aller Tatbestandsmerkmale einer staatlichen Beihilfe nachzuweisen, einschließlich des Vorliegens eines selektiven Vorteils, und zwar auf der Grundlage einer umfassenden Analyse, die alle rechtlichen oder

39 Vgl. Urteile vom 2. September 2010, Kommission/Scott (C-290/07 P, EU:C:2010:480, Rn. 90), vom 3. April 2014, Frankreich/Kommission (C-559/12 P, EU:C:2014:217, Rn. 63), und vom 19. September 2018, Kommission/Frankreich und IFP Énergies nouvelles (C-438/16 P, EU:C:2018:737, Rn. 110).

40 Urteil vom 25. Juni 1970, Frankreich/Kommission (47/69, EU:C:1970:60, Rn. 7).

41 Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 15. November 2011, Kommission/Government of Gibraltar und Vereinigtes Königreich (C-106/09 P und C-107/09 P, EU:C:2011:732, Rn. 98).

42 Vgl. in diesem Sinne Urteile vom 15. November 2011, Kommission/Government of Gibraltar und Vereinigtes Königreich (C-106/09 P und C-107/09 P, EU:C:2011:732, Rn. 101), sowie vom 8. Dezember 2011, France Télécom/Kommission (C-81/10 P, EU:C:2011:811, Rn. 19 und 24).

43 Vgl. Urteil vom 1. Oktober 2015, Electrabel und Dunamenti Erőmű/Kommission (C-357/14 P, EU:C:2015:642, Rn. 104). Zum Erfordernis, bei der Beurteilung einer Maßnahme nach Art. 107 AEUV allen maßgeblichen Aspekten und ihrem Kontext Rechnung zu tragen, vgl. auch Schlussanträge des Generalanwalts Jääskinen in der Rechtssache Frankreich/Kommission (C-559/12 P, EU:C:2013:766, Nr. 51).

44 Vgl. in diesem Sinne entsprechend in Bezug auf die Anwendung des Kriteriums des privaten Kapitalgebers Urteil vom 1. Oktober 2015, Electrabel und Dunamenti Erőmű/Kommission (C-357/14 P, EU:C:2015:642, Rn. 103 und 105 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).

45 Vgl. 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 sowie die dort angeführte Rechtsprechung), und vom 13. Juni 2013, HGA u. a./Kommission (C-630/11 P bis C-633/11 P, EU:C:2013:387, Rn. 114).

tatsächlichen Begleitumstände der Beihilfe berücksichtigt, doch kann sich die Kommission darauf beschränken, allgemeine Merkmale der Regelung zu untersuchen, ohne dass sie verpflichtet wäre, jeden einzelnen Anwendungsfall zu prüfen, um festzustellen, ob die Regelung Beihilfeelemente enthält [46].

c) Zur Erforderlichkeit einer Prüfung im Voraus

75. Nach der Rechtsprechung ist im Fall von Beihilferegelungen, wie der im vorliegenden Fall in Rede stehenden, die auf jährlicher oder regelmäßiger Basis angewandt werden, zu unterscheiden zwischen einerseits dem Erlass der Beihilferegelung und andererseits der Gewährung der jährlichen Beihilfen auf der Grundlage dieser Regelung [47].

76. Nach der Rechtsprechung hat in solchen Fällen die Prüfung, die durchzuführen ist, um das Vorliegen der Voraussetzungen des Begriffs der staatlichen Beihilfe und insbesondere das Vorliegen der Voraussetzung der Gewährung eines Vorteils festzustellen, in Bezug auf den Zeitpunkt des Erlasses der fraglichen Steuerregelung zu erfolgen [48]. Es handelt sich daher um eine Prüfung im Voraus [49].

77. Da die Maßnahme, um als staatliche Beihilfe im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV eingestuft zu werden, geeignet sein muss, ihre Empfänger zu begünstigen [50], soll mit dieser Einschätzung im Voraus geprüft werden, ob im Licht der Merkmale der fraglichen Steuerregelung zum Zeitpunkt ihres Erlasses die Anwendung dieser Regelung zu einer niedrigeren Besteuerung ihrer Begünstigten führen könnte oder geeignet wäre, dazu zu führen, als sie diese Begünstigten zu tragen gehabt hätte, wenn sie nach der allgemeinen Regelung steuerpflichtig gewesen wären [51].

78. Aus den vorstehenden Erwägungen ergibt sich, dass der Nachweis der Eignung der abweichenden Steuerregelung, einen Vorteil zu verschaffen, auf der Grundlage einer Prüfung im Voraus, unabhängig von der Feststellung der konkreten Gewährung jährlicher Einzelbeihilfen in Anwendung dieser Regelung und damit vom Nachweis der tatsächlichen Verwirklichung dieses Vorteils in den einzelnen Anwendungsfällen dieser Regelung sein wird, was im Übrigen mit der in den Nrn. 73 und 74 angeführten Rechtsprechung im Einklang steht.

79. Außerdem kann es sich in bestimmten Fällen von Regelungen wie den oben in Nr. 75 genannten aufgrund der Merkmale, die diese Regelung kennzeichnen, als unmöglich erweisen, zum Zeitpunkt der Einführung der Ausnahmeregelung und damit auf der Grundlage einer Prüfung im Voraus zu bestimmen, ob sich der Vorteil, der sich aus der Anwendung der Ausnahmeregelung ergibt, tatsächlich in jedem Steuerjahr verwirklichen wird oder nicht [52].

80. Die Unmöglichkeit, auf der Grundlage einer Einschätzung im Voraus die genaue Bezifferung des Vorteils und daher seine tatsächliche Verwirklichung in allen Steuerjahren festzustellen, kann jedoch der Durchführung der Prüfung im Voraus nicht entgegenstehen, mit der festgestellt werden soll, ob die fragliche Regelung eine staatliche Beihilfe im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV darstellen kann. Es ist nämlich zwischen der Möglichkeit, die geplanten in Rede stehenden Maßnahmen unter dem

46 Vgl. Urteil vom 15. Dezember 2005, UniCredito Italiano (C-148/04, EU:C:2005:774, Rn. 67).

47 Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 8. Dezember 2011, France Télécom/Kommission (C-81/10 P, EU:C:2011:811, Rn. 22).

48 Urteil vom 8. Dezember 2011, France Télécom/Kommission (C-81/10 P, EU:C:2011:811, Rn. 22). Zur Notwendigkeit einer Prüfung, ob ein Vorteil vorliegt, in Bezug auf den Zeitpunkt der Entscheidung über die Gewährung der Beihilfe vgl. auch Urteil vom 1. Oktober 2015, Electrabel und Dunamenti Erőmű/Kommission (C-357/14 P, EU:C:2015:642, Rn. 104).

49 Vgl. in diesem Sinne Schlussanträge des Generalanwalts Jääskinen in der Rechtssache France Télécom/Kommission (C-81/10 P, EU:C:2011:554, Nrn. 48 und 51).

50 Vgl. die oben in Nr. 63 angeführte Rechtsprechung.

51 Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 8. Dezember 2011, France Télécom/Kommission (C-81/10 P, EU:C:2011:811, Rn. 24; vgl. hierzu auch Rn. 19).

52 Vgl. z. B. Urteil vom 8. Dezember 2011, France Télécom/Kommission (C-81/10 P, EU:C:2011:811, Rn. 19).

Blickwinkel von Art. 107 Abs. 1 AEUV zu prüfen, und der Möglichkeit, die genaue Höhe der Beihilfe zu beziffern, zu unterscheiden. Die angeführte etwaige Unmöglichkeit kann daher weder den Mitgliedstaat von der Anmeldung der Maßnahme befreien noch die Kommission davon, diese Regelung im Hinblick auf diese Bestimmung zu prüfen [53].

81. Insoweit ist noch darauf hinzuweisen, dass nach der Rechtsprechung die von der Kommission in ihren Entscheidungen über staatliche Beihilfen vorzunehmende Prüfung, ob die Voraussetzungen von Art. 107 Abs. 1 AEUV erfüllt sind, nicht diejenigen Mitgliedstaaten, die Beihilfen unter Verstoß gegen die Mitteilungspflicht gemäß Art. 108 Abs. 3 AEUV zahlen, zulasten derjenigen begünstigen darf, die die Beihilfen in der Planungsphase anmelden [54].

82. Zwar entbindet dieser Grundsatz, der von der Rechtsprechung im Hinblick auf die Feststellung der Voraussetzungen der Auswirkung der Maßnahme auf den Handel zwischen den Mitgliedstaaten und den Wettbewerb entwickelt worden ist, die Kommission sicherlich nicht von dem Erfordernis, nachzuweisen, dass die Voraussetzung des Vorteils erfüllt ist [55], er verlangt jedoch, im Fall nicht angemeldeter Maßnahmen eine Analyse aller Voraussetzungen des Begriffs der staatlichen Beihilfe vorzunehmen, die nicht geeignet ist, den Mitgliedstaat, der die Maßnahme nicht angemeldet hat, zu begünstigen. Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass der Gerichtshof wiederholt festgestellt hat, dass die Anmeldepflicht ein Grundbestandteil des mit dem AEU-Vertrag im Bereich der staatlichen Beihilfen eingerichteten Kontrollsystems ist [56].

83. Eine solche Begünstigung läge meines Erachtens vor, wenn die Kommission bei der Beurteilung einer Steuerregelung wie der in Nr. 75 angeführten, die der betreffende Mitgliedstaat nicht angemeldet hat, verpflichtet sein sollte, auf der Grundlage nachträglich gesammelter Daten zu berücksichtigen, ob sich in Anwendung der fraglichen Regelung der Vorteil für die Begünstigten in allen in Rede stehenden Steuerjahren tatsächlich verwirklicht hat oder ob sie jedenfalls verpflichtet wäre, festzustellen, ob die in bestimmten Steuerjahren verwirklichten Vorteile durch die festgestellten Nachteile in anderen Steuerjahren ausgeglichen wurden. Wie sich aus der oben in den Nrn. 73, 74 und 78 angeführten Rechtsprechung ergibt, muss in solchen Fällen die Bezifferung des Vorteils und daher seine tatsächliche Verwirklichung in den einzelnen zugehörigen Steuerjahren zum Zeitpunkt der jeweiligen Rückforderung erfolgen.

84. Im Ergebnis ergibt sich aus den vorstehenden Erwägungen, dass nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs im Fall abweichender Steuerregelungen, die auf jährlicher oder regelmäßiger Basis angewandt werden, das Vorliegen eines Vorteils als erwiesen gilt, wenn die Kommission unter Bezugnahme auf die im Rahmen des Referenzrahmens, der Gegenstand der Prüfung ist, anwendbare allgemeine Regelung auf der Grundlage einer Prüfung im Voraus im Einklang mit den im vorhergehenden Abschnitt dargelegten Grundsätzen nachweist, dass die in Rede stehende Maßnahme geeignet ist, ihre Begünstigten finanziell besser zu stellen als die übrigen relevanten Steuerpflichtigen. Die genaue Bezifferung des Vorteils und daher seine tatsächliche Verwirklichung in allen in Rede stehenden Steuerjahren wird zum Zeitpunkt der Rückforderung auf der Grundlage aller relevanten Gesichtspunkte festgestellt werden [57].

53 Vgl. in diesem Sinne Schlussanträge des Generalanwalts Jääskinen in der Rechtssache France Télécom/Kommission (C-81/10 P, EU:C:2011:554, Nrn. 48 bis 53).

54 Vgl. Urteile vom 14. Februar 1990, Frankreich/Kommission (genannt „Boussac Saint-Frères“, C-301/87, EU:C:1990:67, Rn. 33), vom 29. April 2004, Italien/Kommission (C-298/00 P, EU:C:2004:240, Rn. 49), und 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).

55 Vgl. hierzu Schlussanträge des Generalanwalts Jääskinen in der Rechtssache Frankreich/Kommission (C-559/12 P, EU:C:2013:766, Nrn. 65 bis 67), dessen Analyse im Wesentlichen vom Gerichtshof in Rn. 103 des Urteils vom 3. April 2014, Frankreich/Kommission (C-559/12 P, EU:C:2014:217), bestätigt worden ist.

56 Vgl. Urteil vom 5. März 2019, Eesti Pagar (C-349/17, EU:C:2019:172, Rn. 56 und die dort angeführte Rechtsprechung).

57 Vgl. in diesem Sinne Schlussanträge des Generalanwalts Jääskinen in der Rechtssache France Télécom/Kommission (C-81/10 P, EU:C:2011:554, Nr. 54).

85. Im nächsten Abschnitt werde ich die von der Kommission gegen das angefochtene Urteil erhobenen Rügen im Licht der in diesem Abschnitt dargelegten Grundsätze prüfen.

3. Würdigung des einzigen Rechtsmittelgrundes

a) Zur Frage, ob der streitige Beschluss nur eine Beihilferegelung oder auch Einzelbeihilfen geprüft hat

86. Zunächst ist das Vorbringen der Kommission zu prüfen, das Gericht habe in Rn. 69 des angefochtenen Urteils zu Unrecht angenommen, dass der streitige Beschluss als eine Entscheidung sowohl über eine Beihilferegelung insgesamt als auch über individuelle Beihilfen anzusehen sei. Sollte nämlich davon auszugehen sein, dass die Kommission im streitigen Beschluss nur eine Beihilferegelung geprüft hat, obwohl sie, wie oben in den Nrn. 73 und 74 ausgeführt, das Vorliegen aller in Art. 107 Abs. 1 AEUV genannten Voraussetzungen nachzuweisen hatte, so konnte sie sich zu diesem Zweck darauf beschränken, allgemeine Merkmale der Regelung zu untersuchen, ohne dass sie verpflichtet gewesen wäre, jeden einzelnen Anwendungsfall zu prüfen, um festzustellen, ob die Regelung Beihilfeelemente enthält.

87. Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass das Gericht in Rn. 69 a. E. des angefochtenen Urteils festgestellt hat, dass der streitige Beschluss nicht nur die in Rede stehende Regelung als Beihilfemaßnahme qualifiziere, sondern in seiner Begründung und seinem verfügenden Teil[58] auch Feststellungen zu den Beihilfen treffe, die den vier namentlich bezeichneten Vereinen individuell gewährt worden seien, indem er den Hinweis enthalte, dass sie „als rechtswidrige und nicht mit dem Binnenmarkt vereinbare Beihilfen anzusehen“ seien. Das Gericht hat daraus geschlossen, dass der streitige Beschluss entgegen dem Vorbringen der Kommission als eine Entscheidung sowohl über eine Beihilferegelung insgesamt als auch über individuelle Beihilfen anzusehen sei.

88. Nach Art. 1 Buchst. d der Verordnung 2015/1589 ist eine „Beihilferegelung“ eine Regelung, 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.

89. Im vorliegenden Fall besteht kein Zweifel daran, dass der streitige Beschluss eine Beihilferegelung im Sinne von Art. 1 Buchst. d der Verordnung 2015/1589 geprüft hat. Dies lässt sich dem Wortlaut der siebten Zusatzbestimmung zum Gesetz 10/1990[59] entnehmen, aus der sich die Anwendung der Ausnahmeregelung auf die in Rede stehenden Vereine ergibt, die unter die im vorstehenden Absatz dargelegte Definition einer Beihilferegelung fällt. Außerdem stuft der streitige Beschluss in verschiedenen Punkten die Steuerregelung, die sich aus der in Rede stehenden Maßnahme ergibt, als Beihilferegelung ein[60].

90. Im Übrigen verneint das Gericht nicht, dass im streitigen Beschluss eine Beihilferegelung geprüft wurde, ist aber der Ansicht, dass die Kommission auch zu den verschiedenen Einzelbeihilfen Stellung genommen habe.

58 Das Gericht nennt den 90. Erwägungsgrund und Art. 1 des streitigen Beschlusses. Tatsächlich verwendet die Kommission auch in den Art. 2 und 3 des streitigen Beschlusses in ihrer verbindlichen spanischen Fassung den Ausdruck Einzelbeihilfen (ayuda individual).

59 Der Wortlaut dieser Bestimmung wird in Fn. 4 des streitigen Beschlusses wiedergegeben.

60 Vgl. Erwägungsgründe 47, 78 und 90 sowie die Art. 2 bis 6 des streitigen Beschlusses.

91. Insoweit ist jedoch darauf hinzuweisen, dass nach Art. 1 Buchst. e der Verordnung 2015/1589 zwei Arten von Beihilfen „Einzelbeihilfen" darstellen: Beihilfen, die nicht aufgrund einer Beihilferegelung gewährt werden, und einzelne anmeldungspflichtige Zuwendungen aufgrund einer Beihilferegelung. Da in Anbetracht der in den vorstehenden Absätzen angestellten Erwägungen kein Zweifel daran besteht, dass die einzelnen Beihilfemaßnahmen – wenn sie so eingestuft werden können[61] –, die den vier fraglichen Vereinen gewährt wurden (nämlich die Festsetzung der Steuern für jedes Steuerjahr, die sich aus der Anwendung der Steuerregelung für Einrichtungen ohne Gewinnerzielungsabsicht ergibt), im Rahmen einer Beihilferegelung gewährt wurden, wäre nur der zweite in dieser Bestimmung vorgesehene Fall möglicherweise einschlägig.

92. Aus der Rechtsprechung ergibt sich jedoch, dass individuelle Durchführungsmaßnahmen einer Beihilferegelung, die der Mitgliedstaat als solche hätte anmelden müssen, bloße Maßnahmen zur Durchführung der allgemeinen Beihilferegelung sind, über die die Kommission grundsätzlich nicht mehr unterrichtet zu werden braucht[62]. Daraus folgt, dass die den fraglichen Vereinen gewährten einzelnen Beihilfemaßnahmen, da sie die Folge der automatischen Anwendung der fraglichen Steuerregelung sind, die als Beihilferegelung eingestuft werden konnte, nicht bei der Kommission hätten angemeldet werden müssen und daher nicht als „Einzelbeihilfen" im Sinne von Art. 1 Buchst. e der Verordnung 2015/1589 eingestuft werden können.

93. Die Kommission hat daher im streitigen Beschluss die Maßnahmen zur Durchführung der fraglichen Regelung zu Unrecht als Einzelbeihilfen eingestuft, und folglich hat das Gericht in Rn. 69 des angefochtenen Urteils zu Unrecht festgestellt, dass dieser Beschluss sowohl eine Beihilferegelung als auch individuelle Beihilfen betreffe.

94. Somit ist festzustellen, dass die Kommission im streitigen Beschluss ausschließlich eine Beihilferegelung geprüft hat und, da die Begünstigten dieser Regelung oder zumindest einige von ihnen bezeichnet worden waren[63], sie zu einzelnen Maßnahmen zur Durchführung dieser Beihilferegelung Stellung genommen hat.

b) Zum Vorbringen der Kommission betreffend Rechtsfehler des Gerichts hinsichtlich der Prüfung, die sie bei der Feststellung des Vorliegens eines Vorteils vorzunehmen hat

95. Vor diesem Hintergrund ist die Rüge der Kommission zu prüfen, wonach das Gericht im angefochtenen Urteil Rechtsfehler bei der Würdigung der Prüfung begangen habe, die sie vorzunehmen habe, um festzustellen, ob eine Steuerregelung ihren Begünstigten einen Vorteil gewähre, insbesondere im Hinblick auf die Beurteilung des Zusammenhangs zwischen günstigen und ungünstigen Komponenten der Steuerregelung.

1) Erwägungen des Gerichts

96. Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass das Gericht im angefochtenen Urteil zunächst festgestellt hat, dass bei der Prüfung der Frage, ob die Steuerregelung für Einrichtungen ohne Gewinnerzielungsabsicht geeignet gewesen sei, die von ihr Begünstigten (nämlich die Vereine, auf die sie nach der Ausnahmebestimmung des Gesetzes 10/1990 anwendbar gewesen sei) in eine Lage zu versetzen, die günstiger gewesen sei als jene, in der sie sich befunden hätten, wenn sie als Sport-Aktiengesellschaften

61 Das hängt natürlich vom Ergebnis der vom FC Barcelona gegen den streitigen Beschluss erhobenen Klage ab.

62 Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 5. Oktober 1994, Italien/Kommission (C-47/91, EU:C:1994:358, Rn. 21).

63 Insoweit weise ich darauf hin, dass der Wortlaut von Art. 1 des streitigen Beschlusses, und insbesondere die Verwendung des Ausdrucks „[betrifft nicht die deutsche Fassung]", Raum für die etwaige Feststellung anderer Begünstigter der in Rede stehenden allgemeinen Regelung lässt.

hätten agieren müssen, die verschiedenen Komponenten dieser Steuerregelung zusammen zu beurteilen seien. Dieser Ansatz steht im Einklang mit der oben in den Nrn. 70 und 71 angeführten Rechtsprechung. Im Übrigen hat das Gericht die Komponenten der in Rede stehenden Steuerregelung als einheitliches Ganzes eingestuft [64].

97. Das Gericht hat sodann festgestellt, dass die Kommission zu Recht darauf hingewiesen habe, dass in dem betreffenden Zeitraum auf die vier von der streitigen Regelung begünstigten Vereine ein nominaler Steuersatz angewendet worden sei, der sie gegenüber den in der Form von Sport-Aktiengesellschaften tätigen Vereinen bevorteilt habe [65]. Es handelt sich um eine nicht bestrittene Tatsachenfeststellung (die im Übrigen im Rechtsmittelverfahren grundsätzlich nicht bestritten werden kann).

98. In den folgenden Randnummern [66] hat das Gericht jedoch ausgeführt, dass bei der Würdigung der Steuerregelung für die Einrichtungen ohne Gewinnerzielungsabsicht in ihrer Gesamtheit die Prüfung des sich aus der steuerlichen Vorzugsbehandlung ergebenden Vorteils nicht von der Untersuchung der anderen Komponenten der Steuervorschriften, und insbesondere vom steuerlichen Abzug für die Wiederanlage außerordentlicher Gewinne, getrennt werden könne. Auf der Grundlage der Feststellung, dass im Verwaltungsverfahren festgestellt worden sei, dass die Obergrenze für diesen Abzug bei Einrichtungen ohne Gewinnerzielungsabsicht niedriger gewesen sei als bei den Sport-Aktiengesellschaften, hat das Gericht der Kommission vorgeworfen, die Wirkungen dieses Abzugs nicht hinreichend geprüft zu haben. Es stellte fest, dass es die Prüfung der Kommission nicht zulasse, auszuschließen, dass die geringeren steuerlichen Abzugsmöglichkeiten bei der Regelung von Einrichtungen mit fehlender Gewinnerzielungsabsicht den Vorteil aus dem geringeren nominalen Steuersatz ausgleichen könnten. Das Gericht hat folglich auch gerügt, dass die Kommission vom Königreich Spanien insoweit keine ausreichenden Informationen angefordert und daher einen Verstoß gegen ihre Sorgfaltspflicht im Prüfverfahren begangen habe. Auf diese Punkte konzentriert sich das Rechtsmittel der Kommission.

2) Zur Art der von der Kommission vorzunehmenden Prüfung und zu den Faktoren, die sie bei dieser Analyse zu berücksichtigen hat

99. Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass, wie aus den vorstehenden Nrn. 75 bis 77 hervorgeht, im Fall einer Steuerregelung wie der für die Einrichtungen ohne Gewinnerzielungsabsicht die Prüfung, die von der Kommission durchzuführen ist, um das Vorliegen der Voraussetzungen des Begriffs der staatlichen Beihilfe und insbesondere das Vorliegen der Voraussetzung der Gewährung eines Vorteils festzustellen, eine Prüfung im Voraus ist, die in Bezug auf den Zeitpunkt des Erlasses der fraglichen Steuerregelung erfolgt.

100. Diese Prüfung ist, wie sich aus der oben in den Nrn. 69 bis 72 angeführten Rechtsprechung ergibt, sorgfältig und unvoreingenommen zu führen, wobei die Regelung insgesamt zu prüfen ist und eine umfassende Würdigung der in Rede stehenden Regelung unter Berücksichtigung sämtlicher ihr eigenen Merkmale vorzunehmen ist, um festzustellen, ob sie eine Beihilfe darstellt, und zwar auf der Grundlage der im Prüfverfahren vorgelegten einschlägigen Informationen.

101. Daraus folgt, dass die Kommission zum Nachweis der Eignung der Steuerregelung für Einrichtungen ohne Gewinnerzielungsabsicht, ihre Begünstigten finanziell besser zu stellen als die übrigen Profifußballvereine, alle Elemente dieser Steuerregelung zu berücksichtigen hatte, die auf der Grundlage einer Prüfung im Voraus die Feststellung des Vorliegens eines Vorteils ermöglichten und damit sowohl günstige als auch ungünstige Komponenten.

64 Rn. 53 und 54 des angefochtenen Urteils.

65 Rn. 55 des angefochtenen Urteils.

66 Rn. 56 bis 59 des angefochtenen Urteils.

102. Aus den vorstehenden Nrn. 78 bis 80 geht jedoch auch zum einen hervor, dass der Nachweis, ob die abweichende Steuerregelung geeignet ist, einen Vorteil zu verschaffen, auf der Grundlage einer Prüfung im Voraus, unabhängig vom Nachweis der tatsächlichen Verwirklichung des Vorteils in den einzelnen Anwendungsfällen dieser Regelung ist, und zum anderen, dass die Unmöglichkeit, zum Zeitpunkt der Einführung der Ausnahmeregelung zu bestimmen, ob sich der Vorteil, der sich aus der Anwendung dieser Regelung ergibt, tatsächlich in jedem Steuerjahr verwirklichen wird oder nicht, die Kommission nicht davon befreien kann, zu prüfen, ob die fragliche Regelung eine staatliche Beihilfe im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV darstellen kann.

103. Auf der Grundlage dieser Erwägungen ist ein Fall wie der vorliegende zu beurteilen, in dem eine abweichende Steuerregelung die Anwendung eines Vorzugssteuersatzes vorsieht und dabei Komponenten wie steuerliche Abzüge umfasst, die möglicherweise den sich aus der Anwendung dieses Vorzugssteuersatzes ergebenden Vorteil ausgleichen können.

104. In einem solchen Fall, wenn es im Rahmen einer Prüfung im Voraus, d. h. in Bezug auf den Zeitpunkt des Erlasses der fraglichen Steuerregelung, nicht möglich ist, die genaue Tragweite dieser Komponenten und daher ihre Auswirkungen auf die Besteuerung zu bestimmen, weil diese Tragweite von der Verwirklichung außerhalb der Regelung liegender und von einem Geschäftsjahr zum anderen unterschiedlicher Elemente abhängt [67], die sich erst zu einem Zeitpunkt nach dem Erlass der fraglichen Steuerregelung verwirklichen, wird es nicht möglich sein, im Voraus zu bestimmen, ob diese Komponenten in jedem Steuerjahr den Vorteil ausgleichen können, der sich aus der Anwendung dieses von der in Rede stehenden Regelung vorgesehenen Vorzugssteuersatzes ergibt. Mit anderen Worten, wenn es nicht möglich ist, die Tragweite der Abzüge im Voraus zu bestimmen, wird es nicht möglich sein, im Voraus zu wissen, ob sie den Vorteil, der sich aus der Anwendung des Vorzugssteuersatzes ergibt, in allen Steuerjahren ausgleichen können. Es wird daher nicht möglich sein, das Vorliegen eines solchen Vorteils in allen maßgeblichen Steuerjahren im Voraus auszuschließen.

105. Nur wenn diese Komponenten allein oder in Verbindung mit anderen Elementen der in Rede stehenden Steuerregelung geeignet sind, den Vorteil, der sich aus der Anwendung des Vorzugssteuersatzes ergibt, stets und systematisch zu neutralisieren, wird es möglich sein, auf der Grundlage einer Prüfung im Voraus auszuschließen, dass sich dieser Vorteil konkret aufgrund der Anwendung dieser Komponenten in allen Steuerjahren verwirklicht.

106. Ist dies nicht der Fall, wird die Prüfung der konkreten Auswirkungen solcher Faktoren auf den Vorteil nicht in Bezug auf den Zeitpunkt des Erlasses der Maßnahme vorgenommen werden können, sondern ihre Auswirkungen werden nur im Nachhinein zum Zeitpunkt der etwaigen Rückforderung der Beihilfe beurteilt werden können.

107. Solche Komponenten werden daher als Elemente der Steuerregelung gewiss bei der Analyse der fraglichen Steuerregelung nicht außer Acht gelassen werden können. Sie werden jedoch bei der Prüfung dieser Regelung im Voraus hinsichtlich des Vorliegens des Vorteils nicht berücksichtigt werden können. Die Auswirkungen dieser Faktoren werden dagegen für die Bestimmung der Höhe der Beihilfe und damit ihrer möglichen konkreten Verwirklichung relevant sein, die sich, wie oben in Nr. 80 ausgeführt, von der Prüfung im Voraus hinsichtlich der Feststellung des Vorliegens des Vorteils unterscheidet [68].

67 Wie es die Wahl der Geschäftspolitik des Begünstigten der Steuerbefreiung oder die Bestimmung von Steuersätzen durch die Gebietskörperschaften sein kann, wie in der Rechtssache, in der das Urteil vom 8. Dezember 2011, France Télécom/Kommission (C-81/10 P, EU:C:2011:811, vgl. insbesondere Rn. 20 bis 23), ergangen ist.

68 Vgl. in diesem Sinne Schlussanträge des Generalanwalts Jääskinen in der Rechtssache France Télécom/Kommission (C-81/10 P, EU:C:2011:554, Nr. 51).

3) Zur Prüfung der für Einrichtungen ohne Gewinnerzielungsabsicht geltenden Steuerregelung durch die Kommission

108. Im vorliegenden Fall hat das Gericht, wie aus der vorstehenden Nr. 97 hervorgeht, entschieden, dass die Kommission zutreffend festgestellt habe, dass die abweichende Steuerregelung die Anwendung eines Vorzugssteuersatzes für die von dieser Regelung begünstigten Vereine vorsehe, was für sich genommen geeignet sei, sie finanziell besser zu stellen als die Vereine, die der allgemeinen Steuerregelung unterlägen.

109. Außerdem steht fest, dass die Kommission, da es nicht möglich war, die konkreten Auswirkungen der steuerlichen Abzüge für die Wiederanlage außerordentlicher Gewinne auf der Grundlage einer Prüfung in Bezug auf den Zeitpunkt des Erlasses der in Rede stehenden Regelung im Voraus zu bestimmen, die mit der abweichenden Steuerregelung verbundene genaue Höhe der Steuer nicht im Voraus und für jedes Steuerjahr bestimmen konnte[69]. Sie konnte daher nicht ausschließen, dass die Vereine, für die diese Steuerregelung galt, aufgrund der Anwendung der steuerlichen Abzüge für die Wiederanlage außerordentlicher Gewinne in jedem Steuerjahr in den Genuss einer niedrigeren Steuerbelastung gekommen wären als die anderen Vereine. Mit anderen Worten konnte die Kommission nicht für jedes Steuerjahr ausschließen, dass die Vereine, denen der Vorzugssteuersatz zugutekam, einen Vorteil hatten. In diesem Zusammenhang weise ich auch darauf hin, dass unstreitig ist, dass der in Rede stehende Abzug nicht so ausgestaltet war, dass gewährleistet wäre, dass der Vorteil, der sich durch die Anwendung eines Vorzugssteuersatzes ergibt, systematisch in allen Steuerjahren neutralisiert wird[70].

110. In diesem Zusammenhang konnte die Kommission diese Abzüge, wie sich aus den vorstehenden Nrn. 104 bis 107 ergibt, zum Zeitpunkt der Feststellung des Vorliegens des Vorteils nicht berücksichtigen – und konnte somit dazu auch nicht verpflichtet sein –, sondern sie mussten vielmehr zum Zeitpunkt der Quantifizierung der Beihilfe berücksichtigt werden, um deren tatsächliche Verwirklichung in den verschiedenen maßgeblichen Steuerjahren zu prüfen.

111. Entgegen der Auffassung des Gerichts hätte eine etwaige Berücksichtigung dieser Abzüge die Kommission nicht dazu veranlassen können, auf der Grundlage einer Prüfung im Voraus zu dem Schluss zu gelangen, dass die geringeren steuerlichen Abzugsmöglichkeiten bei der Regelung von Einrichtungen mit fehlender Gewinnerzielungsabsicht den Vorteil aus der Anwendung eines Vorzugssteuersatzes immer, d. h. in jedem Steuerjahr, ausgleichen könnten, so dass das Vorliegen eines Vorteils in sämtlichen Steuerjahren ausgeschlossen werde.

112. Insoweit weise ich auch darauf hin, dass die Kommission zum Zeitpunkt der Feststellung, dass die Maßnahme geeignet war, den Begünstigten auf der Grundlage einer Prüfung im Voraus einen Vorteil zu verschaffen, umso weniger verpflichtet war, zu prüfen, ob unter Berücksichtigung aller in Rede stehender Steuerjahre die sich aus der Anwendung der abweichenden Steuerregelung ergebende Gesamtbesteuerung höher oder niedriger war als diejenige, die sich aus der Anwendung der allgemeinen Regelung ergab.

69 Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 8. Dezember 2011, France Télécom/Kommission (C-81/10 P, EU:C:2011:811, Rn. 19).

70 Wie sich aus den vorstehenden Nrn. 35 und 44 ergibt, beschränken sich der FC Barcelona und das Königreich Spanien darauf, geltend zu machen, dass das spanische Steuersystem nominale Steuersätze und anwendbare Abzüge vorsehe, die so angelegt seien, dass sie auf die steuerliche Neutralität abzielten und damit sicherstellen sollten, dass der effektive Steuersatz, der für Einrichtungen ohne Gewinnerzielungsabsicht und für Handelsgesellschaften gelte, derselbe sei. Aus ihren Schriftsätzen geht jedoch nicht hervor, dass sie das Vorbringen der Kommission bestreiten, wonach die fraglichen Abzüge nicht in allen Steuerjahren den Vorteil, der durch die Anwendung eines Vorzugssteuersatzes gewährt werde, hätten neutralisieren können. Zum Vorbringen des FC Barcelona, dass die Steuerregelung für Handelsgesellschaften, in ihrer Gesamtheit analysiert, für diesen Verein günstiger gewesen wäre, vgl. unten, Nrn. 112 und 113.

113. Abgesehen von der Unmöglichkeit einer solchen Prüfung im Voraus, da es unmöglich war, im Voraus die Höhe und damit die Auswirkung der in Rede stehenden Abzüge für jedes Steuerjahr zu bestimmen, ist nämlich festzustellen, dass die Ausnahme von der für Fußballvereine geltenden allgemeinen Regelung, aus der sich die Anwendung des von der Steuerregelung für Einrichtungen ohne Gewinnerzielungsabsicht vorgesehenen Vorzugssteuersatzes auf die Vereine ergab, als eine unbefristete Regelung konzipiert war[71]. Daraus folgt, dass die Bestimmung der kumulativen Auswirkungen der verschiedenen Steuern, die sich aus der Anwendung der beiden unterschiedlichen Regelungen (die allgemeine der Sport-Aktiengesellschaften und die abweichende für Einrichtungen ohne Gewinnerzielungsabsicht) ergeben – und daher das etwaige Vorliegen eines Gesamtausgleichs der Vorteile, die sich aus einer günstigeren Besteuerung in bestimmten Geschäftsjahren ergeben, mit den Nachteilen, die sich aus einer ungünstigeren Besteuerung in anderen Geschäftsjahren ergeben –, erst im Nachhinein zu dem Zeitpunkt hätte erfolgen können, als die abweichende Regelung nicht mehr angewandt wurde.

114. Meines Erachtens ergibt sich aus alledem, dass die Feststellung des Gerichts rechtsfehlerhaft ist, wonach die Kommission nicht auf das Vorliegen eines Vorteils aus der Anwendung eines Vorzugssteuersatzes auf die von der Steuerregelung für Einrichtungen ohne Gewinnerzielungsabsicht begünstigten Vereine habe schließen können, ohne nachzuweisen, dass die in dieser Regelung vorgesehene Obergrenze der steuerlichen Abzüge in einer weniger günstigen Höhe als für Sport-Aktiengesellschaften den Vorteil aus der Anwendung dieses Steuersatzes nicht habe ausgleichen können.

115. Daraus folgt außerdem, dass, da die Kommission nicht verpflichtet ist, diese Abzüge zum Zeitpunkt der Feststellung des Vorliegens des Vorteils zu berücksichtigen, ihr nicht zum Vorwurf gemacht werden kann, dass sie zum einen unter Verstoß gegen ihre Sorgfaltspflicht keine zusätzlichen Informationen angefordert und zum anderen das Vorliegen eines Vorteils nicht hinreichend nachgewiesen habe, weil diese Abzüge nicht berücksichtigt worden seien.

116. Insoweit ist noch darauf hinzuweisen, dass der vom Gericht in Rn. 60 des angefochtenen Urteils zu Recht dargelegte Umstand, dass schon ein steuerlicher Abzug als solcher unter bestimmten Voraussetzungen eine Beihilfe darstellen kann, nichts an der Erwägung ändert, dass, wenn die Tragweite eines Abzugs im Voraus nicht überprüfbar ist, er im Rahmen einer Prüfung in Bezug auf den Zeitpunkt des Erlasses der in Rede stehenden Steuerregelung nicht berücksichtigt werden kann, um den Vorteil, der durch die Anwendung eines Vorzugssteuersatzes gewährt wird, jedenfalls auszuschließen. Außerdem werden, ebenfalls unter Bezugnahme auf Rn. 60 des angefochtenen Urteils, in einem Fall wie dem in der vorstehenden Nr. 109 dargestellten die Auswirkungen der etwaigen zeitlichen Nivellierung der Möglichkeit einer Verschiebung der steuerlichen Abzüge bewertet werden, jedoch zum Zeitpunkt der etwaigen Rückforderung der Beihilfe.

117. Die Schlussfolgerungen, zu denen ich oben in den Nrn. 114 und 115 gelangt bin, werden durch die übrigen Argumente des FC Barcelona und des Königreichs Spanien meines Erachtens nicht in Frage gestellt.

118. Was erstens das Vorbringen des Königreichs Spanien zur Steuerautonomie der Mitgliedstaaten betrifft, ist darauf hinzuweisen, dass nach ständiger Rechtsprechung die direkten Steuern beim gegenwärtigen Stand der Entwicklung des Unionsrechts zwar in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten fallen, diese jedoch ihre Befugnisse unter Wahrung des Unionsrechts ausüben müssen[72]. Folglich haben sie in diesem Kontext den Erlass von Maßnahmen zu unterlassen, die eine mit dem Binnenmarkt unvereinbare staatliche Beihilfe darstellen könnten.

71 Vgl. entsprechend Urteil vom 8. Dezember 2011, France Télécom/Kommission (C-81/10 P, EU:C:2011:811, Rn. 50), wobei in diesem Fall auch eine als unbefristet konzipierte Steuersonderregelung vorgesehen war. Diese Regelung unterschied sich jedoch, wie in den Rn. 74 und 75 des angefochtenen Urteils ausgeführt, von der im vorliegenden Fall.

72 Vgl. Urteil vom 12. Juli 2012, Kommission/Spanien (C-269/09, EU:C:2012:439, Rn. 47 und die dort angeführte Rechtsprechung).

119. Was zweitens das sowohl vom FC Barcelona als auch vom Königreich Spanien mehrfach hervorgehobene Erfordernis betrifft, dass bei der Prüfung des Vorliegens des Vorteils der effektive Steuersatz und nicht nur der nominale Steuersatz berücksichtigt werden muss, weise ich darauf hin, dass die Kommission zwar, wie in den Nrn. 69 bis 71 sowie 100 und 101 ausgeführt, alle relevanten Elemente der in Rede stehenden Steuerregelung und daher nicht nur den nominalen Steuersatz berücksichtigen muss. Dies ändert jedoch nichts daran, dass, wie oben in den Nrn. 104 bis 107 ausgeführt, in dem Fall, in dem es auf der Grundlage der Prüfung einer Komponente dieser Steuerregelung nicht im Voraus möglich ist, das Vorliegen des durch den Vorzugssteuersatz gewährten Vorteils auszuschließen, dieser Gesichtspunkt bei der Prüfung im Voraus nicht berücksichtigt werden kann, sondern dass seine Auswirkungen bei der Prüfung im Nachhinein zum Zeitpunkt der Rückforderung zu berücksichtigen sind. Gleiches gilt für das Vorbringen zu den Steuergutschriften, die sich aus der Anwendung einer solchen Komponente der in Rede stehenden Steuerregelung ergeben.

c) Ergebnis zum einzigen Rechtsmittelgrund

120. Nach alledem ist meines Erachtens dem Rechtsmittel der Kommission stattzugeben und das angefochtene Urteil daher aufzuheben.

V. Zur Klage vor dem Gericht

121. Nach Art. 61 Abs. 1 der Satzung des Gerichtshofs der Europäischen Union kann dieser im Fall der Aufhebung der Entscheidung des Gerichts den Rechtsstreit entweder selbst endgültig entscheiden, wenn er zur Entscheidung reif ist, oder die Sache zur Entscheidung an das Gericht zurückverweisen.

122. Insoweit bin ich der Ansicht, dass die im ersten Rechtszug vom FC Barcelona, unterstützt durch das Königreich Spanien, im Rahmen des zweiten Klagegrundes erhobenen Rügen, denen das Gericht im angefochtenen Urteil stattgegeben hat[73], im Licht der Ausführungen in den vorstehenden Nrn. 99 bis 119 geprüft werden können.

123. Hierzu weise ich darauf hin, dass die Kommission im streitigen Beschluss zum einen im 68. Erwägungsgrund a. E. festgestellt hat, dass im Rahmen der für Einrichtungen ohne Gewinnerzielungsabsicht geltenden Steuerregelung die mit dem Steuerabzug für die Reinvestition außerordentlicher Gewinne verbundene Steuergutschrift nicht systematisch gewährt werde, sondern nur unter bestimmten Voraussetzungen, die nicht immer erfüllt seien[74], was bedeute, dass sie nicht in der Lage sei, den Vorteil durch den Vorzugssteuersatz systematisch und in allen Steuerjahren auszugleichen. Zum anderen hat die Kommission im 95. Erwägungsgrund des streitigen Beschlusses auch darauf hingewiesen, dass die tatsächliche Auswirkung dieser Abzüge bei der Quantifizierung der Beihilfe berücksichtigt worden sei, indem sie für jedes Geschäftsjahr die mögliche Verwirklichung der Beihilfe geprüft habe. Daraus folgt, dass der von der Kommission im streitigen Beschluss gewählte Ansatz mit den oben in den Rn. 99 bis 113 dargelegten Erwägungen in Einklang steht. Folglich sind die in der vorstehenden Nummer angeführten Rügen endgültig zurückzuweisen.

124. Der Rechtsstreit erscheint jedoch nicht reif zur endgültigen Entscheidung durch den Gerichtshof über das übrige Vorbringen im Rahmen des zweiten Klagegrundes, das in den Rn. 39 und 40 des angefochtenen Urteils angeführt ist, und über den dritten, den vierten und den fünften Klagegrund, die der FC Barcelona im ersten Rechtszug geltend gemacht hat.

73 Vgl. Rn. 38 des angefochtenen Urteils.

74 Vgl. Nr. 15 vorliegenden Schlussanträge.

125. Daraus folgt meines Erachtens, dass die Rechtssache an das Gericht zurückzuverweisen ist, damit es dieses Vorbringen und diese Klagegründe prüfen kann.

VI. Ergebnis

126. Aufgrund der vorstehenden Erwägungen schlage ich dem Gerichtshof vor, wie folgt zu entscheiden:

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.

2. Die Rechtssache wird an das Gericht der Europäischen Union zurückverwiesen.

3. Die Kostenentscheidung bleibt vorbehalten.