

Selectiviteit veronderstelt niet steeds een voordeel

Gerecht EU 26 februari 2019, Fútbol Club Barcelona/Commissie, T-865/16¹

De bewijslast van de Commissie als waarborg voor de legaliteit van het staatssteunrechtelijk optreden tegen fiscale regelingen

mr. M.C. van Heezik²

De uitspraak van het Gerecht van 26 februari 2019 past in een serie kritische uitspraken waarin de ter discussie staande Commissiebesluiten nietig zijn verklaard wegens tekortkomingen in de staatssteunrechtelijke analyse en het voldoen aan de bijbehorende bewijslast door de Commissie. In deze zaak treft de nietigverklaring het Commissiebesluit betreffende de fiscale steunmaatregel ten gunste van bepaalde Spaanse professionele voetbal- en sportclubs wegens het tekortschieten in het bewijs ten aanzien van het bestaan van een voordeel.³ Het enkel bestaan van een selectief onderscheid tussen professionele sportclubs is in dit geval niet voldoende om aan te tonen dat de fiscale maatregel daadwerkelijk resulteert in een staatssteunrechtelijk voordeel. De bewijslast ten aanzien van het bestaan van een voordeel is een cruciale voorwaarde voor de legitimiteit van het staatssteunrechtelijk optreden tegen fiscale regelingen. Volgens de Commissie ligt de lat lager en hoeven de daadwerkelijke effecten van de fiscale regeling in de individuele gevallen pas bij de bepaling van de omvang van het terug te vorderen genoten fiscale voordeel te worden beoordeeld.

1. Opbouw bijdrage

Deze bijdrage bespreekt eerst het Commissiebesluit waarin de fiscale regeling voor professionele sportclubs zonder winstoogmerk is aangemerkt als onrechtmatige steun en gaat daarna in op de uitspraak van het Gerecht op het beroep van FC Barcelona tegen dit besluit. Deze bijdrage gaat ook kort in

op de uitspraak van het Gerecht waarin het beroep van Athletic Club tegen het Commissiebesluit is verworpen.⁴ Hoewel dit beroep al na de nietigverklaring van het Commissiebesluit met de uitspraak op het beroep van FC Barcelona zonder voorwerp was geworden, heeft het Gerecht het beroep van Athletic Club niettemin inhoudelijk behandeld en vervolgens verworpen.

1. Gerecht 26 februari 2019 (*Fútbol Club Barcelona/Commissie*), T-865/16, ECLI:EU:T:2019:113.

2. Greetje van Heezik is advocaat (counsel) bij Houthoff. De auteur dankt Angela Ortega Gonzalez voor haar hulp bij de voorbereiding van deze bijdrage.

3. Commissiebesluit C(2016) 4046 final d.d. 4 juli 2016 betreffende steunmaatregel SA.29769 (2013/C) (ex 2013/NN) die door Spanje ten uitvoer is gelegd ten gunste van bepaalde voetbalclubs (*Pb* 2016, L 357, p. 1) ('eindbesluit').

4. Gerecht 26 februari 2019 (*Athletic Club/Commissie*), T-679/16, ECLI:EU:T:2019:112.

2. Het Commissiebesluit

2.1. Spaanse fiscale regime voor sportclubs

In haar besluit concludeerde de Commissie dat het preferentiële fiscale regime voor zogenaamde non-profit sportclubs op grond van de Spaanse wet 10/1990⁵ onrechtmatige steun vormt, omdat vier sportclubs daardoor een selectief belastingvoordeel genieten. Volgens de wet 10/1990 zijn alle Spaanse professionele sportclubs verplicht om zich om te vormen tot sportieve vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid (*sociedades anónimas deportivas*, 'SAD's'). De wet heeft als doel om een meer verantwoordelijk beheer van de activiteiten van de clubs aan te moedigen door hun rechtsvorm aan te passen. Deze wet bevat een uitzondering voor professionele sportclubs die een positief balanssaldo haalden tijdens de boekjaren voorafgaand aan de vaststelling van de wet in 1990. Hoewel de clubs niet bij naam zijn genoemd, vallen alleen Fútbol Club Barcelona (FC Barcelona) en drie andere professionele sportclubs (Real Madrid Club de Fútbol, Club Atlético Osasuna en Athletic Club) onder deze uitzondering. Deze clubs kunnen hun activiteiten voortzetten in de vorm van sportclubs zonder winsttoegmerk. Tot 2016 was de vennootschapsbelasting voor deze zogenaamde non-profit sportclubs lager dan voor SAD's.⁶ De wet 10/1990 voorziet niet in een herzieningsmogelijkheid van de rechtsvorm op basis van meer of minder succesvolle jaren. Het bij de invoering van deze wet aangebrachte onderscheid tussen SAD's en non-profit sportclubs is dus van blijvende aard.

2.2. Staatssteunrechtelijke analyse Commissie wet 10/1990

De Commissie is van oordeel dat de wet 10/1990 resulteert in onrechtmatige staatssteun aan de vier non-profit sportclubs. Het onrechtmatige voordeel bestaat volgens de Commissie uit het verschil tussen de betaalde vennootschapsbelasting en de vennootschapsbelasting die zij hadden moeten afdragen indien zij net als de andere professionele sportclubs de rechtsvorm van een SAD zouden hebben aangenomen. SAD's zijn onderworpen aan een belastingpercentage van 30%, terwijl professionele sportclubs slechts 25% van de gerealiseerde winst dienen af te dragen. Volgens de Commissie vormt dit onderscheid een selectief economisch voordeel voor de laatstgenoemde clubs, die zich in het licht van de doelstelling van het referentiestelsel in een feitelijke en juridisch vergelijkbare situatie bevinden als de SAD's.

Voor de bepaling van het referentiestelsel hecht de Commissie veel waarde aan de basis voor de belasting. Deze basis is voor zowel de SAD's als de non-profit sportclubs de jaarlijks gerealiseerde winst. Om deze reden oordeelt de Commissie in het openingsbesluit⁷ als volgt: 'The Spanish corporate tax system is therefore the relevant reference system for the purpose of determining whether the tax regime is selective.'⁸ Volgens de Commissie is de algemene regel dat professionele sportclubs vanaf 1990 net zo worden belast als besloten vennootschappen volgens het Spaanse vennootschapsbelastingstelsel.⁹

Bezien vanuit dit algemene referentie stelsel, kan het onderscheid in economische prestaties het verschil in fiscale behandeling met betrekking tot de verplichte organisatievorm volgens de Commissie niet rechtvaardigen. Door zowel de SAD's als de non-profit sportclubs worden identieke economische activiteiten verricht die met elkaar concurreren. De Commissie maakt daarbij geen onderscheid tussen het niveau waarop de professionele sportactiviteiten worden verricht (premier league of een lagere divisie).¹⁰ Voorts is het enkele feit dat de vier bevoordeelde sportclubs formeel geen winsttoegmerk hebben, irrelevant voor de staatssteunrechtelijke analyse nu sprake is van economische activiteiten.¹¹ Daarbij merkt de Commissie nog op dat het de vier sportclubs niet verboden is winst te maken en dat zij feitelijk ook winst maken.¹² In het openingsbesluit komt de Commissie tot het voorlopige oordeel dat de wet 10/1990 resulteert in een prima facie selectief voordeel voor de vier non-profit sportclubs, aangezien deze wet SAD's en de non-profit sportclubs verschillend behandelt zonder dat daarvoor een duidelijke rechtvaardiging bestaat.¹³

In het eindbesluit bevestigt de Commissie deze prima facie selectiviteit en oordeelt dat de wet 10/1990 ook de facto resulteert in een selectief voordeel voor non-profit sportclubs.¹⁴ Voor het selectieve karakter is volgens de Commissie bepalend dat 'differences in the economic performance cannot justify different treatment as regards the obligatory form of organisation or the lack of choice in that respect. Losses are not intrinsic to a certain form of organisation. The business performance is therefore not an objective criterion justifying different taxation bases or imposing certain forms of incorporation for an indefinite period.'¹⁵

Bij het oordeel dat de wet 10/1990 ook de facto resulteert in een selectief voordeel overweegt de

5. Ley 10/1990, de 15 de octubre, del Deporte, BOE de 17 de Octubre de 1990.

6. Aanvankelijk droegen SAD's 30% vennootschapsbelasting af en sportclubs 25%. Per 2015 is het tarief voor SAD's verlaagd naar 28% en sinds 2016 dragen beide rechtsvormen 25% af (zie Eindbesluit, par. 44).

7. Commissiebesluit C(2013) 8436 final van 18 december 2013 betreffende steunmaatregel SA.29769 (2013/C) (ex 2013/NN) die door Spanje ten uitvoer is gelegd ten gunste van bepaalde voetbalclubs ('openingsbesluit').

8. Openingsbesluit, par. 16.

9. Eindbesluit, par. 53.

10. Openingsbesluit, par. 18.

11. *Ibid.*

12. Openingsbesluit, par. 10 en eindbesluit, par. 11.

13. Openingsbesluit, par. 28.

14. Eindbesluit, par. 54-56.

15. Eindbesluit, par. 56. Zie ook Openingsbesluit, par. 24.

Commissie dat deze wet op basis van economische prestaties in 1990 een blijvend onderscheid introduceert en geen herzieningsmogelijkheid biedt in geval de economische situatie na 1990 verbetert (of verslechtert). Indien Spanje de clubvorm niet passend zou hebben geacht voor professionele competities had het systeem voor alle clubs moeten worden aangepast of had de wet een reconversiemogelijkheid moeten bieden.¹⁶

2.3. Geen rechtvaardiging op grond van de algehele aard en opzet van het referentiestelsel

De Commissie is van oordeel dat Spanje er niet in is geslaagd aan te tonen dat het verschil in behandeling wordt gerechtvaardigd door de aard en de opzet van het belastingstelsel. Verschillen in economische prestaties kunnen geen verschil in behandeling rechtvaardigen, aangezien deze prestaties geen objectief criterium vormen dat inherent is aan de logica van de belasting.¹⁷

De door Spanje aangevoerde strengere interne controle bij non-profit sportclubs is volgens de Commissie niet relevant voor het toepasselijke belastingniveau en staat ook haaks op de ratio voor het onderscheid tussen deze clubs en SAD's, namelijk het strengere toezicht op de laatstgenoemde entiteiten om het management en de economische prestaties te verbeteren.¹⁸

Net als in het openingsbesluit wijst de Commissie in het eindbesluit het door Spanje aangevoerde argument af met betrekking tot de rechtvaardiging van het gemaakte onderscheid door het feit dat de sportclubs niet streven naar een verdeling van de winst onder de leden.¹⁹ De door Spanje gemaakte vergelijking met het *Paint Graphos*-arrest²⁰ gaat hier volgens de Commissie niet op, omdat aan dit arrest geen rechtvaardiging op grond van de rechtsvorm kan worden ontleend. Het Gerecht oordeelde in dat arrest dat coöperatieve verenigingen zich niet in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden als andere ondernemingen aangezien zij handelen in het economisch belang van de leden en deze leden recht hebben op een gelijkwaardige verdeling van de economische resultaten.²¹ In het openingsbesluit heeft de Commissie ten aanzien van dit punt opgemerkt dat indien het referentiestelsel al een onderscheid zou toestaan in verband met het feit dat de winsten aan de aandeelhouders worden uitgedeeld of juist voor de entiteit worden behouden, dit eerder een gunstigere behandeling van de SAD's zou rechtvaardigen en voor een hoger belastingpercentage voor de non-profit sportclubs zou

pleiten. De aandeelhouders van de SAD's zouden immers op hun beurt ook worden belast over de ontvangen winsten.²²

De door Spanje en Real Madrid CF aangevoerde financiële nadelen van de rechtsvorm van professionele sportclubs (verplichting tot herinvestering van bepaalde inkomsten, beperktere toegang tot kapitaal, lagere heffingskorting over winsten uit aandelenoverdracht) waardoor geen sprake zou zijn van een voordeel, wijst de Commissie af. Ook al zou de rechtsvorm van een non-profit sportclub gedurende een bepaalde periode belastingtechnisch nadeliger zijn dan van een SAD, dan toont dit volgens de Commissie niet aan dat het algemene belastingregime voor SAD's gunstiger is. Dit geldt te meer daar de heffingskorting slechts in bepaalde omstandigheden geldt en geen continue voordeel vormt.²³ Ook de gestelde nadeligere positie van professionele sportclubs onder het algehele fiscale regime en striktere UEFA-regels ten aanzien van financial fair play kan volgens de Commissie het verschil in behandeling niet rechtvaardigen. De aangevoerde elementen vormen geen inherent onderdeel van de aard en de opzet van het referentiestelsel en kunnen om die reden het bestaan van selectiviteit niet uitsluiten.²⁴

2.4. Potentiële ongunstige beïnvloeding van de handel en vervalsing concurrentie

De Commissie is van oordeel dat het belastingvoordeel voor professionele sportclubs de handel en de concurrentie tussen de sportclubs in de verschillende lidstaten ongunstig kan beïnvloeden omdat:

*'All clubs subject to nonprofit taxation are, at least at some stage, in the national first league. Clubs active in the first and second leagues compete for presence in European competitions and are active on the markets for merchandising and TV rights. Broadcasting rights, merchandising and sponsoring are sources of revenue for which national first league clubs compete with other clubs within and outside their home country. The more funds clubs have available to attract top players or to retain them, the more success they may have in sport competitions, which promises more revenue from the activities mentioned. Furthermore, the ownership structure of the clubs is international.'*²⁵

16. Openingsbesluit, par. 23-25. Eindbesluit, par. 55.

17. Eindbesluit, par. 56. Zie ook Openingsbesluit, par. 24.

18. Eindbesluit, par. 61.

19. Eindbesluit, par. 63-66.

20. HvJ EU 8 september 2011 (*Paint Graphos e.a.*), C-78/08 - C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550.

21. Eindbesluit, par. 65.

22. Openingsbesluit, par. 22. De Commissie verwijst hierbij naar par. 25 of the Commission notice on the application of State aid rules to measures relating to direct business taxation, waarin staat: 'Furthermore, it may also be justified by the nature of the tax system that co-operatives which distribute all their profits to their members (emphasis added) are not taxed at the level of the cooperative when tax is levied at the level of their members.'

23. Eindbesluit, par. 70.

24. Eindbesluit, par. 71.

25. Eindbesluit, par. 74.

2.5. Terugvordering en verjaring

Aangezien Spanje en de betrokken sportclubs geen argumenten hebben aangevoerd voor de verenigbaar verklaring van de wet 10/1990, heeft de Commissie met haar besluit de terugvordering gelast van de onrechtmatige steun ten gunste van de vier sportclubs inclusief de rente.

Gelet op de verjaringstermijn heeft de Commissie de terugvordering opgedragen van het voordeel dat sinds het jaar 2000 is genoten. De Commissie heeft daarbij opgemerkt dat in ieder individueel geval de omvang van het terug te vorderen belastingvoordeel moet worden bepaald aan de hand van het verschil tussen enerzijds de betaalde belasting en de belasting die zij hadden moeten betalen op grond van het referentiestelsel. Daarbij moet volgens de Commissie rekening worden gehouden met de specifieke aspecten van de belastingregels voor non-profit entiteiten. De Commissie acht het niet uitgesloten dat de specifieke belastingregeling in bepaalde jaren tot gevolg heeft gehad dat geen sprake is van een voordeel, maar dat feitelijk een hoger belastingtarief door de non-profit sportclubs is betaald.²⁶

3. Procedures bij het Gerecht

3.1. Algemeen

Tegen het Commissiebesluit zijn drie beroepen aangetekend: (i) FC Barcelona (T-865/16), (ii) Athletic Club (T-679/16) en (iii) QF (T-846/16). Het beroep van QF is wegens het ontbreken van een belang door het Gerecht niet-ontvankelijk verklaard. Het beroep van FC Barcelona heeft geleid tot de nietigverklaring van het Commissiebesluit. De door Athletic Club ingestelde beroepsgronden zijn door het Gerecht afgewezen. De door FC Barcelona aangevoerde middelen richten zich overwegend op andere onderdelen van het Commissiebesluit dan de door Athletic Club aangevoerde middelen.

3.2. Beroepsprocedure FC Barcelona

FC Barcelona heeft in haar beroep vijf middelen aangevoerd tegen het Commissiebesluit, waarvan het Gerecht slechts de eerste twee behandelt. Met het eerste middel voert zij aan dat het besluit in strijd is met art. 49 VWEU jo. 107 en 108 VWEU en art. 16 Handvest voor de grondrechten. Met het tweede middel voert FC Barcelona aan dat de Commissie een beoordelingsfout heeft gemaakt ten aanzien van het bestaan van een voordeel en dat de Commissie het beginsel van behoorlijk bestuur heeft geschonden bij het onderzoek. Het Gerecht oordeelt op grond van het tweede middel tot nietigverklaring van het Commissiebesluit en komt niet toe aan de overige middelen. Deze middelen had-

den betrekking op de schending van de beginselen van gewettigd vertrouwen en rechtszekerheid, de schending van art. 107 lid 1 VWEU omdat de maatregel gerechtvaardigd was door de interne logica van het belastingstelsel en de schending van de voorschriften met betrekking tot bestaande steun.

a. Eerste middel: strijd met art. 49 VWEU jo. 107 en 108 VWEU en art. 16 Handvest voor de grondrechten

Met het eerste middel voert FC Barcelona aan dat de Commissie de verplichting voor professionele sportclubs om zich om te vormen tot een SAD, zoals neergelegd in de Spaanse regeling, tevens in strijd met de vrijheid van vestiging (art. 49 VWEU) en met de vrijheid van ondernemerschap (art. 16 Handvest voor de grondrechten) had moeten verklaren. Het Gerecht wijst dit middel af. Ten aanzien van de vrijheid van ondernemerschap volstaat het Gerecht met de vaststelling dat FC Barcelona geen zelfstandige argumentatie aanvoert die losstaat van art. 49, 107 en 108 VWEU.²⁷

Ten aanzien van art. 49 VWEU wijst het Gerecht er in de eerste plaats op dat de Commissie een discretionaire bevoegdheid heeft ten aanzien van de keuze tussen het inleiden van een procedure wegens strijd met de interne markt bepalingen of een procedure wegens onrechtmatige staatssteun en dat het Gerecht niet bevoegd is de procedurele keuze van de Commissie te beoordelen.²⁸ Indien de Commissie echter de keuze heeft gemaakt voor een onderzoek naar onrechtmatige staatssteun, is zij niet bevoegd een zelfstandige overtreding van art. 49 VWEU vast te stellen. Weliswaar dient de Commissie bij de verenigbaarheidstoets tevens aan de andere interne markt bepalingen, zoals art. 49 VWEU, te toetsen omdat het oordeel dat een maatregel verenigbaar is met de interne markt tevens op deze interne markt bepalingen ziet. Dit betekent echter niet dat de Commissie verplicht is tevens te onderzoeken of een maatregel in strijd is met art. 49 VWEU, indien zij deze maatregel al als onrechtmatige en onverenigbare steun heeft aangemerkt.²⁹

b. Tweede middel: Beoordelingsfout bij onderzoek naar selectief voordeel als gevolg van de fiscale maatregel

Het Gerecht verklaart het tweede middel gegrond, omdat het Gerecht met FC Barcelona van oordeel is dat de Commissie een fout heeft gemaakt bij de beoordeling van het bestaan van een voordeel. Ten onrechte heeft de Commissie geen rekening gehouden met alle relevante elementen van de Spaanse regeling en heeft zij niet beoordeeld of de elementen die minder voordelig waren het voordeel resulterend uit een ander onderdeel van de regeling (het lagere vennootschapsbelastingpercentage) konden compenseren. Het Gerecht volgt FC Barcelona in haar betoog dat een onderzoek naar de gecumuleer-

26. Eindbesluit, par. 95-97.

27. Gerecht, (*Fútbol Club Barcelona/Commissie*), punt 27.

28. *Ibid*, punt 28.

29. *Ibid*, punt 32.

de gevolgen van de betrokken fiscale regeling eerder een ongunstig effect voor non-profit sportclubs uitwijst in vergelijking met gevolgen van de fiscale regeling voor SAD's. Uit de fiscale regeling volgt dat de naamloze vennootschappen (de SAD's) profiteren van een hogere fiscale aftrek van herinvestering van uitzonderlijke winsten (12%) dan de sportclubs zonder winsttoegmerk (7%).³⁰

Het objectieve karakter van het staatssteunbegrip brengt volgens het Gerecht een onderzoeksplicht voor de Commissie met zich mee naar het cumulatieve effect van de diverse gevolgen van de fiscale regeling. Dergelijke complexe maatregelen dient de Commissie als een geheel te beoordelen om te bepalen of deze resulteren in een niet-marktconform voordeel.³¹ Het onderzoek naar een steunregeling kan in beginsel beperkt blijven tot de algemene abstracte kenmerken van een regeling. Daarbij hoeft de Commissie niet te onderzoeken of de regeling in alle individuele gevallen waarin deze is toegepast, resulteert in een voordeel. Dit onderzoek moet echter wel alle gevolgen (de gunstige en ongunstige) van de betrokken regeling omvatten indien uit de kenmerken van de regeling niet eenduidig blijkt dat sprake is van een voordeel.³² Overigens wijst het Gerecht er op dat de Commissie zich in het besluit ook uitsprekt over de individuele steun aan de vier bij naam genoemde clubs. Hieruit volgt volgens het Gerecht dat het besluit niet alleen betrekking heeft op de fiscale steunregeling, maar tevens op de individuele steun.³³

Om aan te tonen dat de fiscale regeling resulteert in een voordeel moet het onderzoek door de Commissie gericht zijn op het verkrijgen van zo volledig en betrouwbaar mogelijke gegevens en moet het besluit worden beoordeeld aan de hand van alle gegevens waarover de Commissie kon beschikken op het ogenblik waarop zij haar besluit nam.³⁴ Volgens het Gerecht kon de Commissie niet volstaan met de stelling dat geen bewijs werd geleverd dat de hogere fiscale aftrekken voor SAD's op langere termijn voordeliger waren dan het lagere belastingtarief voor de non-profit sportclubs. Op de Commissie rust immers de bewijslast dat de fiscale regeling resulteert in een voordeel voor deze laatstgenoemde entiteiten. In de administratieve procedure had de Commissie daartoe om gegevens kunnen verzoecken om het totaal effect van de fiscale regeling te beoordelen.³⁵

Het beroep van de Commissie op de vergelijkbaarheid van deze casus met de zaak *France Télécom/Commissie*³⁶, waarin het HvJ EU heeft geoordeeld dat de Commissie de voordelen volgend uit een fiscale regeling niet in extenso behoeft te berekenen,

wijst het Gerecht af. Kort gezegd, kon in die casus volgens het Gerecht met zekerheid worden vastgesteld dat (op enig moment) sprake was van een voordeel. Het ging hier om een voordelige regeling die voor onbepaalde tijd was ingevoerd en die een voordeel opleverde dat verder ging dan de compensatie van de overbelasting in een bepaalde periode. Dat is anders ten aanzien van de onderhavige Spaanse fiscale regeling, op grond waarvan de verschillende onderdelen tegelijkertijd worden toegepast zonder beperking in de tijd en op basis waarvan niet kan worden vastgesteld dat deze noodzakelijkerwijs resulteren in een voordeel.³⁷

3.3. Beroepsprocedure Athletic Club

Het Gerecht vat de middelen die Athletic Club met zijn beroep heeft aangevoerd als volgt samen:

(i) een motiveringsgebrek doordat de Commissie niet heeft gereageerd op alle door Athletic Club aangevoerde argumenten ten aanzien van de voorwaarde die ziet op de concurrentievervalsing en de beïnvloeding van de handel tussen de lidstaten, (ii) het ontbreken van de selectiviteit van de maatregel, (iii) ontbreken van een concurrentievervalsing en beïnvloeding van de handel tussen lidstaten; (iv) schending van de regels ten aanzien van bestaande steun.

Het Gerecht verklaart het eerste middel niet-ontvankelijk. Bij de beoordeling van het tweede middel van Athletic Club met betrekking tot het ontbreken van selectiviteit gaat het Gerecht uitvoeriger en explicieter in op het selectieve karakter van de wet 10/1990, terwijl het Gerecht dit in het *FC Barcelona*-arrest niet expliciet bespreekt. Aangezien Athletic Club niet heeft aangevoerd dat de wet 10/1990 niet resulteert in een selectief voordeel, gaat het Gerecht hier niet op in. Het Gerecht volstaat met de conclusie dat de Commissie terecht heeft geconcludeerd dat sprake is van een selectieve belastingmaatregel. Bezien vanuit de doelstelling van deze maatregel, vinden de SAS-clubs en de non-profit sportclubs zich feitelijk en juridisch in dezelfde situatie, maar worden niet gelijk behandeld ten aanzien van de toegang tot de rechtsvorm van sportclub zonder winsttoegmerk en het bijbehorende fiscale stelsel. Het Gerecht maakt duidelijk dat de vergelijking tussen de twee type sportclubs niet kan worden gebaseerd op het onderscheid dat met de wet 10/1990 is geïntroduceerd. Het met deze wet geïntroduceerde permanente juridische en fiscale regime dient buiten beschouwing te worden gelaten bij de beoordeling of de clubs zich in vergelijkbare situaties bevinden die door de wet 10/1990 verschillend worden behandeld.³⁸

Ten aanzien van het derde middel dat geen sprake is van concurrentievervalsing en beïnvloeding van het handelsverkeer, wijst het Gerecht op de vaste rechtspraak op grond waarvan ook een zeer be-

30. *Ibid*, punt 57.

31. *Ibid*, punt 47.

32. *Ibid*, punten 48 en 69.

33. *Ibid*, punt 69.

34. *Ibid*, punten 49 en 50.

35. *Ibid*, punten 59 en 60.

36. HvJ EU 8 december 2011 (*France Télécom/Commissie*), C-81/10 P, EU:C:2011:811.

37. Gerecht, (*Fútbol Club Barcelona/Commissie*), punten 71-75.

38. Gerecht (*Athletic Club/Commissie*), punten 65-69.

perkt voordeel het handelsverkeer ongunstig kan beïnvloeden.³⁹ Ten aanzien van het bestaan van concurrentievervalsing als gevolg van een selectief voordeel voortvloeiend uit de wet 10/1990, bevestigt het Gerecht dat de bewijslast van de Commissie beperkt blijft tot het aannemelijk maken dat sprake is van concurrentie die als gevolg van de fiscale regeling wordt vervalst. Het Gerecht is van oordeel dat de marktanalyse van de Commissie voldoende aannemelijk maakt dat de clubs met elkaar concurreren op de internationale transfermarkt. Een steunmaatregel die aan de non-profit clubs extra middelen toekent als gevolg van een gunstiger fiscaal regime, stelt deze clubs in staat betere spelers aan te trekken en te behouden. Daarmee wordt ook de concurrentiepositie op de internationale markt voor onder andere de commerciële uitzendrechten samenhangend met de deelname aan Europese wedstrijden, versterkt.⁴⁰

Ten slotte verwerpt het Gerecht het argument dat sprake is van bestaande steun. Hoewel met de wet 10/1990 het bestaande fiscale regime voor de vier sportclubs werd voortgezet, is er sprake van een wijziging van een bestaande steunregeling. Deze wijziging kwalificeert als een nieuwe steunmaatregel. De wet 10/1990 introduceert immers een nieuw onderscheid tussen de vier sportclubs en de overige sportclubs die gedwongen worden de rechtsvorm van een SAS aan te nemen.⁴¹

4. Commentaar

4.1. Inleiding

Het *FC Barcelona*-arrest bevat een aantal interessante formele aspecten ten aanzien van de bewijslast en de onderzoeksplicht van de Commissie in het kader van een onderzoek naar onrechtmatige staatssteun als gevolg van een fiscale regeling. Mag of moet dit onderzoek zich ook op andere Verdragsbepalingen richten? Hoever strekt de bewijslast en de onderzoeksplicht ten aanzien van de vraag of een steunregeling resulteert in een voordeel? In het *Athletic Club*-arrest bevestigt het Gerecht de vaste rechtspraak ten aanzien van de selectiviteit van een fiscale maatregel en de vaste rechtspraak ten aanzien van de voorwaarde dat de steun resulteert of kan resulteren in een vervalsing van de concurrentie en ongunstige beïnvloeding van de handel tussen lidstaten.

Alvorens deze aspecten nader te bespreken, mag de meest in het oog springende procedurele vraag ten aanzien van de twee arresten niet onbesproken blijven. Waarom achtte het Gerecht het nodig het beroep van *Athletic Club* te beoordelen en ten gronde te verwerpen, terwijl het Gerecht het Commissiebesluit op grond van het beroep van *FC Barcelona*

integraal nietig heeft verklaard?⁴² Het beroep van *Athletic Club* was door deze nietigverklaring feitelijk zonder voorwerp geworden. Het Gerecht gaat niet in op de reden waarom het toch het beroep van *Athletic Club* nu al behandelt. Het lijkt niet onaannemelijk dat het Gerecht met de beoordeling van het beroep van *Athletic Club* heeft beoogd de Commissie duidelijkheid te geven ten aanzien van de andere onderdelen van het besluit. Met de nietigverklaring van het eindbesluit is de procedure in feite weer terug bij het openingsbesluit. Indien de Commissie met een nieuw eindbesluit voldoet aan de bewijslast ten aanzien van het bestaan van een voordeel, heeft het Gerecht met zijn arrest in zaak T-679/16 duidelijk gemaakt dat dat nieuwe besluit bij een niet-ondenkbaar nieuw beroep bij het Gerecht, in ieder geval zal standhouden ten aanzien van de overige staatssteunvoorwaarden. Sommige auteurs hebben deze handelswijze van het Gerecht aangeduid als curieus in het licht van de proces-economie en 'la bonne administration de la justice'⁴³, maar juist vanuit dat perspectief is ook wel iets voor de benadering van het Gerecht te zeggen. Het voorkomt in ieder geval dat het nieuwe besluit na een beroep bij het Gerecht op een ander onderdeel sneuvelt. Daarvan kan alleen nog sprake zijn indien het HvJ EU in hoger beroep tot een afwijkend oordeel komt.

4.2. Verhouding tussen staatssteun en de interne marktbepalingen

Met zijn oordeel over het eerste middel van *FC Barcelona* geeft het Gerecht helderheid over de verhouding tussen de staatssteunregels en bepalingen met betrekking tot de interne markt. Volgens vaste rechtspraak mag de Commissie een steunmaatregel niet verenigbaar verklaren met de interne markt indien deze in strijd is met andere Verdragsbepalingen.⁴⁴ Ten aanzien van verenigbaar verklaarde steun, mag derhalve worden aangenomen dat deze ook voldoet aan de andere bepalingen ten aanzien van de interne markt.⁴⁵ Omgekeerd betekent dit echter niet dat de Commissie bij het onderzoek van het onrechtmatige karakter van een steunmaatregel moet onderzoeken of deze maatregel (tevens) in strijd is met andere Verdragsbepalingen, zoals bijvoorbeeld de vrijheid van vestiging, zoals door *FC Barcelona* is bepleit. Dit volgt reeds uit de rechtspraak waarin het HvJ EU heeft geoordeeld dat de Commissie in het kader van de procedure van art.

39. *Ibid*, punt 77.

40. *Ibid*, punten 81-85.

41. *Ibid*, punten 99-102.

42. Het dictum van het arrest in zaak T-865/16 luidt als volgt: '1) 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, wordt nietig verklaard. (...)'

43. Zie Raphael Vuitton, in: *Aides d'État, Chroniques, Concurrences* N°2 2-2019, p. 133.

44. HvJ EG 19 september 2000, (*Duitsland/Commissie*), C-156/98, ECLI:EU:C:2000:467, punt 78 en de daarin genoemde rechtspraak.

45. Gerecht, (*Fútbol Club Barcelona/Commissie*), punt 29.

108 lid 3 VWEU niet bevoegd is te concluderen dat een maatregel in strijd is met een andere verdragsbepaling, indien zij tot de conclusie komt dat de maatregel niet kwalificeert als staatssteun.⁴⁶

Een onderzoek naar de verenigbaarheid met andere verdragsbepalingen, zoals bijvoorbeeld de vrijheid van vestiging (art. 49 VWEU), mag uitsluitend in het kader van een verenigbaarheidsbeoordeling op grond van art. 107 lid 3 VWEU plaatsvinden.⁴⁷ Onder verwijzing naar deze rechtspraak oordeelt het Gerecht dat de Commissie in het kader van een staatssteunprocedure niet bevoegd is een zelfstandige schending van de vrijheid van vestiging (art. 49 VWEU) vast te stellen en daar de rechtsgevolgen aan te verbinden. Voor een dergelijke vaststelling dient de Commissie de 'gewone' inbreukprocedure ex art. 258 VWEU te volgen. Het feit dat een maatregel niet in overeenstemming is met andere Verdragsbepalingen laat immers onverlet dat tevens sprake kan zijn van een onrechtmatige steunmaatregel.

4.3. Bewijslast ten aanzien van bestaan van een voordeel als gevolg van een steunregeling

In het kader van de volle toetsing of de Commissie heeft bewezen dat aan alle voorwaarden van art. 107 lid 1 VWEU heeft voldaan, oordeelt het Gerecht dat dit niet het geval is ten aanzien van het bestaan van een voordeel. Het Gerecht is van oordeel dat de Commissie niet heeft aangetoond dat het fiscale regime dat op grond van de wet 10/1990 van toepassing bleef op de vier non-profit sportclubs, resulteert in een voordeel ten opzichte van de SAD's. Volgens het Gerecht had de Commissie het preferentiële belastingtarief voor de non-profit sportclubs in samenhang met de andere onderdelen van het fiscale regime voor non-profit sportclubs moeten onderzoeken. Te meer nu ook in de onderzoeksprocedure door Real Madrid was aangevoerd dat de fiscale aftrek van de herinvestering van uitzonderlijke winsten aanzienlijk hoger was voor SAD's (12%) dan voor non-profit sportclubs (7%). Hoewel het Gerecht onderschrijft dat de bewijslast van de Commissie ten aanzien van een steunregeling beperkt is tot de algemene en abstracte kenmerken van de betrokken regeling en de Commissie niet verplicht is om elk specifiek toepassingsgeval te onderzoeken,⁴⁸ oordeelt het terecht dat dit de Commissie niet ontslaat van de verplichting alle

gunstige en ongunstige gevolgen van een fiscale regeling in onderlinge samenhang te onderzoeken.⁴⁹ De Commissie had in ieder geval moeten onderzoeken of het voordeel van het lagere belastingtarief voor de vier non-profit sportclubs niet werd gecompenseerd door de geringere aftrekmogelijkheden onder het fiscale regime voor deze sportclubs. Dit geldt onverminderd indien de fiscale aftrek slechts voorwaardelijk is. Een verschil in plafonds van fiscale aftrekken kan immers op zichzelf kwalificeren als staatssteun.⁵⁰

Het mijns inziens terechte oordeel van het Gerecht ten aanzien van de verplichting om de betrokken regeling in zijn totaliteit te beoordelen, sluit aan bij de vaste rechtspraak over de bewijslast en de onderzoeksplicht ten aanzien van niet-fiscale maatregelen. Uit deze rechtspraak volgt dat bij de beoordeling of sprake is van een economisch voordeel aan de hand van de toetsing van een maatregel aan het *market economy operator principle* rekening moet worden gehouden met de specifieke context van de maatregel en met alle relevante omstandigheden en factoren.⁵¹ Ook het zeer recente *Starbucks*-arrest⁵² van het Gerecht bevestigt de bewijslast van de Commissie ten aanzien van het bestaan van een voordeel. Hoewel het in deze zaak en de zaken waarnaar het Gerecht in het *FC Barcelona*-arrest verwijst, gaat om individuele steun, is er geen reden voor een afwijking van het principiële vertrekpunt dat moet worden aangetoond dat aan de voorwaarden van art. 107 lid 1 VWEU is voldaan. Bij de beoordeling of sprake is van een voordeel zal daarbij conform de vaste rechtspraak moeten worden gekeken naar de effecten van de maatregel.⁵³ De effecten zijn uitsluitend te meten indien de maatregel in zijn gehele context wordt beoordeeld.⁵⁴

In dit geval houdt het onderzoek naar alle relevante omstandigheden en factoren volgens het Gerecht ook in dat de Commissie ook de andere bestanddelen van de fiscale regeling voor SAD's moet onderzoeken. Nu de Commissie niet heeft beoordeeld wat het uiteindelijke effect is van het samenhangend geheel van de bestanddelen van de fiscale regeling, in het bijzonder gelet op de beperktere fiscale aftrek voor de herinvestering van uitzonderlijke winsten voor SAD's.

46. HvJ EG 19 september 2000, (*Duitsland/Commissie*), C-156/98, ECLI:EU:C:2000:467, punt 76.

47. Gerecht, (*Fútbol Club Barcelona/Commissie*), punt 35.

48. Zie ook in het algemeen, over de bewijslast van de Commissie ten aanzien van het bestaan van een steunregeling Gerecht 14 Februari 2019, (*Koninkrijk België en Magnetrol International tegen Europese Commissie*), T-131/16 en T-263/16, ECLI:EU:T:2019:91, punten 78 en 79 en zeer recent in Gerecht, 20 september 2019, (*Havenbedrijf Antwerpen NV en Maatschappij van de Brugse Zeehaven NV tegen Europese Commissie*), T-696/17, ECLI:EU:T:2019:652, punten 65, 126-127.

49. Gerecht, (*Fútbol Club Barcelona/Commissie*), punt 69.

50. HvJ EU 15 juli 2004 (*Spanje/Commissie*), C-501/00, ECLI:EU:C:2004:438, punt 120.

51. HvJ EU 20 september 2017, C-300/16 P (*Frucona Kosice*), punten 64 en 71.

52. Gerecht, 24 september 2019 (*Koninkrijk der Nederlanden en Starbucks/Commissie*), T-760/15, ECLI:EU:T:2019:669.

53. HvJ EU 5 juni 2012 (*Commissie/EDF*), C-124/10 P, ECLI:EU:C:2012:318.

54. Zie o.a. Gerecht 13 december 2018 (*Ryanair en Airport Marketing Services/Commissie*), T-165/15, ECLI:EU:T:2018:953, punt 165.

4.4. Selectiviteit regeling niet noodzakelijkerwijs ook een voordeel

Gerecht wijst er met dit oordeel terecht op dat het niet in alle gevallen voldoende is dat de Commissie volgens de drie-stappen-toets aantoonde dat een bepaalde maatregel selectief is. Uit de vaste rechtspraak volgt dat de selectiviteit van een concrete fiscale maatregel, bijvoorbeeld een (milieu)heffing, tevens de toekenning van een economisch voordeel impliceert.⁵⁵ Bij de selectieve toepassing van een afwijkend fiscaal regime, is de toekenning van een economisch voordeel geen automatisch gegeven, maar zal dit moeten worden aangetoond aan de hand van alle kenmerken van dat regime.⁵⁶ De Commissie is op grond van art. 107 lid 1 VWEU immers uitsluitend bevoegd ten aanzien van maatregelen die resulteren in een economisch voordeel en voldoen aan de andere criteria van het staatssteunverbod.⁵⁷ Indien geen sprake is van een voordeel, kan de Commissie niet optreden tegen een selectieve fiscale maatregel op grond van art. 108 lid 3 VWEU. Hoewel de kritiek van de Commissie ten aanzien van de geschiktheid en proportionaliteit van de wet 10/1990 mijns inziens terecht is, gelet op het definitieve onderscheid dat deze wet introduceert tussen SAD's en de vier non-profit sportclubs zonder dat enige reconversiemogelijkheid bestaat, vormt dit onvoldoende basis voor de bevoegdheid van de Commissie op grond van art. 108 lid 3 VWEU. Het Gerecht is van oordeel dat de Commissie ten aanzien van de wet 10/1990 niet heeft aangetoond dat uit de regeling noodzakelijkerwijs een voordeel volgt. Dit was anders in de *France Télécom*-zaak⁵⁸, waarin sprake was van een compensatie voor onbepaalde tijd van een overbelasting tijdens een bepaalde periode. Hieruit volgde volgens het HvJ EU dat de regeling, naast eventuele andere mogelijke voordelen, in ieder geval op een bepaald moment een voordeel verschaft dat verder ging dan de compensatie van de last als gevolg van de tijdelijke overbelasting.⁵⁹

4.5. Bewijslast en onderzoeksplicht van de Commissie

De Commissie heeft verwezen naar de door Spanje verstrekte gegevens waaruit volgt dat de effectieve belastingheffing voor non-profit sportclubs in bijna alle jaren lager uitviel dan de heffing op grond van

de algemene belastingregeling voor vergelijkbare entiteiten.⁶⁰ Het Gerecht wijst dit 'bewijs' af omdat de door Spanje verstrekte gegevens geaggregeerde gegevens betreft die niet zijn uitgesplitst naar sectoren of bepaalde ondernemingen. Dergelijk algemeen bewijs is volgens het Gerecht onvoldoende omdat het in het besluit gaat over het daadwerkelijke belastingtarief voor de vier begunstigde clubs ten opzichte van de SAD's. De gegevens hadden bovendien slechts betrekking op vier van de vijftwintig jaar waarin de wet 10/1990 van toepassing was.⁶¹

De bewijslast van de Commissie ten aanzien van steunregelingen is volgens het Gerecht onlosmakelijk verbonden met de onderzoeksplicht van de Commissie. De Commissie is verplicht om een zorgvuldig en onpartijdig onderzoek uit te voeren zodat zij bij het vaststellen van het eindbesluit beschikt over zo volledig en zo betrouwbaar mogelijke gegevens.⁶² De Commissie mag daarbij niet volstaan met het onderzoek van de informatie die door de lidstaat is overgelegd in het kader van de onderzoeksprocedure. In het *Hotel Cipriani*-arrest⁶³ waarnaar het Gerecht verwijst, heeft het Gerecht overwogen dat de Commissie voor de vaststelling van een besluit tot onverenigbaarverklaring 'de lidstaat [dient] te gelasten haar, binnen de door haar gestelde termijn, alle documenten, inlichtingen en gegevens te verschaffen die nodig zijn om haar in staat te stellen haar controle uit te oefenen. Enkel wanneer de lidstaat, ondanks het bevel van de Commissie, de gevraagde inlichtingen niet verstrekt, heeft de Commissie het recht de procedure te beëindigen en in voorkomend geval, op basis van de haar ter beschikking staande gegevens, een beschikking te geven waarbij het bestaan van steun en de verenigbaarheid of onverenigbaarheid van die steun met de gemeenschappelijke markt, worden vastgesteld'.⁶⁴

Onder verwijzing naar het *Frucona Košice*-arrest⁶⁵, oordeelt het Gerecht dat de Commissie in het kader van de administratieve procedure om de gegevens had kunnen verzoeken die van belang waren voor de beoordeling of het met de wet 10/1990 geïntroduceerde onderscheid daadwerkelijk in een economisch voordeel resulteerde.⁶⁶ Hoewel het in het *Frucona Košice*-arrest ging om individuele steun, ontkent het Gerecht dat het de Commissie een bewijslast en de onderzoeksplicht oplegt die even zwaar is als ten aanzien van individuele steun. Volgens het Gerecht is de Commissie niet gehouden de specifieke situatie van elk van de vier non-profit

55. HvJ EU 22 december 2008, (*British Aggregates/Commissie*), C-487/06 P, Jur. I-505, ECLI:EU:C:2008:757, punten 109-115.

56. Zie o.a. HvJ EU 19 september 2018 (*Commissie/Franse Republiek, IFP Énergies nouvelles*), C-438/16 P, ECLI:EU:C:2018:737.

57. Gerecht, 24 september 2019 (*Koninkrijk der Nederlanden en Starbucks/Commissie*), T-760/15, ECLI:EU:T:2019:669, punten 127 en 194-198.

58. HvJ EU 8 december 2011 (*France Télécom/Commissie*), C-81/10 P, ECLI:EU:C:2011:811, punt 50.

59. Gerecht, (*Fútbol Club Barcelona/Commissie*), punt 74.

60. *Ibid*, punt 62.

61. *Ibid*.

62. *Ibid*, punt 69.

63. Gerecht 28 november 2008 (*Hotel Cipriani e.a./Commissie*), T-274/00, T-270/00 en T-277/00, ECLI:EU:T:2008:537.

64. *Ibid*, punt 212.

65. HvJ EU 20 september 2017 (*Commissie/Frucona Košice*), C-300/16 P, ECLI:EU:C:2017, punt 71.

66. *Ibid*, punt 59.

sportclubs te onderzoeken. Wel dient de Commissie rekening te houden met de specificiteit van de sector waarop de maatregel betrekking heeft. Het Gerecht wijst daarbij ook op argumenten en de concrete informatie die in het kader van de onderzoeksprocedure door Spanje en de begunstigde ondernemingen aan de Commissie is gepresenteerd.⁶⁷ Uit de rechtspraak volgt dat de Commissie bij het onderzoek van sectorale steunregelingen zich inderdaad niet mag beperken tot een abstract onderzoek. De Commissie dient zich op concrete gegevens te baseren, betreffende bijvoorbeeld de kenmerken van de steunregeling of van de betrokken markt, om de invloed van de steun te beoordelen.⁶⁸ Daarentegen volgt uit de rechtspraak dat de Commissie in het geval de steunregeling een multisectorale regeling betreft, 'slechts de kenmerken van het betrokken programma behoeft te onderzoeken om te kunnen beoordelen of dit op grond van de hoge steunbedragen of percentages, de kenmerken van de gesteunde investeringen of andere erin vastgestelde modaliteiten de begunstigten een merkbaar voordeel verschaft ten opzichte van hun concurrenten en naar zijn aard voornamelijk ten goede komt aan ondernemingen die deelnemen aan het intracommunautaire handelsverkeer'.⁶⁹

In dit geval is het onderscheid in fiscale behandeling dat met wet 10/1990 wordt geïntroduceerd, exclusief gericht op professionele sportclubs. Deze wet dient derhalve te worden aangemerkt als een sectorale regeling. Op grond van de hiervoor geciteerde rechtspraak had de Commissie derhalve de specifieke effecten van deze wet op de genoemde sportclubs moeten onderzoeken en had zij – zoals het Gerecht terecht heeft geoordeeld – niet mogen volstaan met een vergelijking tussen enerzijds de algemene geaggregeerde informatie over de effectieve belastingheffing die aan diverse sectoren en soorten ondernemingen werd opgelegd en anderzijds de heffing die aan de non-profit sportclubs werd toegepast.

Ten slotte lijkt het Gerecht te suggereren dat de Commissie deze bewijslast over zichzelf heeft afgeroepen door zich in het besluit uit te spreken over de individuele steun aan de vier begunstigde clubs.⁷⁰ Volgens het Gerecht gaat het bestreden besluit zowel over een steunregeling als over individuele steun. Of het Gerecht hiermee ook verschillende bewijsstandaarden beoogt te introduceren al naar gelang het type steunregeling, is niet duidelijk. Hierover zal het arrest van het HvJ EU op het hoger beroep van de Commissie tegen het arrest in de *Belgische excess profits*-zaak⁷¹, mogelijk meer uit-

sluitsel bieden.⁷² In dit hoger beroep voert de Commissie aan dat het Gerecht met zijn arrest van 14 februari 2019 ten onrechte voorbij gaat aan het feit dat de definitie steunregeling neergelegd in art. 1 sub d Procedureverordening⁷³ verschillende typen steunregelingen dekt.

Uit de inmiddels gepubliceerde hoger beroepsgronden van de Commissie tegen het *FC Barcelona*-arrest is af te leiden dat de Commissie het niet eens is met de door het Gerecht opgelegde bewijslast. Volgens de Commissie gaat het Gerecht er ten onrechte van uit dat de Commissie niet alleen een analyse van de inherente en vaststaande criteria van de steunregeling dient te verrichten, maar 'ook van de nadelen die voortvloeien uit omstandigheden die buiten de regeling vallen en die kunnen variëren naargelang van het belastingjaar, zelfs als die nadelen toevallig zouden zijn en het voordeel niet systematisch zouden kunnen neutraliseren, terwijl bovendien niet kan worden voorzien in een ex ante onderzoek van de regeling'. Daarmee samenhangend bestrijdt de Commissie dat zij niet aan haar bewijslast zou hebben voldaan en te kort zou zijn geschoten in haar zorgvuldigheidsplicht.

Het oordeel van het HvJ EU op dit hoger beroep zal moeten uitwijzen hoever de bewijslast en de onderzoeksplicht van de Commissie reikt. Om het totaaleffect van een fiscaal regeling te beoordelen, lijkt het niet uitgesloten dat het HvJEU zal oordelen dat de EC daartoe toch een onderzoek zal moeten instellen naar de mogelijke en meest evidente effecten van deze regeling. Het lijkt wel aannemelijk dat de grens ligt bij de beoordeling die ex ante kan worden verricht. Indien een andere grens zou worden gehanteerd anders zou de maatregel immers ook bij aanmelding voorafgaand aan de tenuitvoerlegging niet staatssteunrechtelijk kunnen worden beoordeeld.

5. Conclusie

De uitspraak van het Gerecht maakt duidelijk dat art. 108 lid 3 VWEU alleen een grondslag vormt om op te treden tegen een fiscale regeling indien de Commissie overtuigend bewijs heeft geleverd dat de betreffende regeling voldoet aan alle staatssteunvoorwaarden die in art. 107 lid 1 VWEU liggen besloten. Om aan te tonen dat een fiscale regeling resulteert in een voordeel moet de Commissie alle aspecten van de betreffende regeling in onderlinge samenhang onderzoeken. Uit het daardoor verkregen bewijs moet blijken dat de regeling resulteert of kan resulteren in een voordeel. Het HvJ EU zal

67. *Ibid*, punten 65 en 66.

68. Zie Gerecht 19 oktober 2005 (*Freistaat Thüringen/Commissie*), T-318/00, ECLI:EU:T:2005:363, punt 229 en de daarin aangehaalde rechtspraak.

69. *Ibid*, punt 230 en de daarin aangehaalde rechtspraak.

70. Gerecht, (*Fútbol Club Barcelona/Commissie*), punt 69.

71. Zie Gerecht 14 februari 2019, (*Koninkrijk België en Mag-netrol International tegen Europese Commissie*), T-131/16 en T-263/16, ECLI:EU:T:2019:91.

72. Het hoger beroep van de Commissie is ingeschreven onder het nummer C-337/19 P. Zie voor de hoger beroepsgronden PB C 213 van 24.06.2019, p. 20.

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

naar aanleiding van het door de Commissie ingestelde hoger beroep duidelijk moeten maken hoe ver de onderzoeksverplichting en de bewijslast van de Commissie reikt indien het voordeel niet evident uit de regeling volgt. Het is dus nog maar zeer de vraag of de Spaanse non-profit clubs na de ingelaste rust de definitieve overwinning kunnen vieren.