BESCHLÜSSE

BESCHLUSS (EU) 2019/1732 DER KOMMISSION

vom 6. Juni 2019

zur staatlichen Beihilfe SA.33159 (2015/C) Besteuerung von gesättigten Fettsäuren in bestimmten in Dänemark verkauften Lebensmitteln

(Bekannt gegeben unter Aktenzeichen C(2019) 3926)

(Nur der dänische Text ist verbindlich)

(Text von Bedeutung für den EWR)

DIE EUROPÄISCHE KOMMISSION —

gestützt auf den Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV),

gestützt auf die Verordnung (EU) 2015/1589 des Rates ([1]), insbesondere auf Artikel 15 Absatz 1,

nach Aufforderung der Beteiligten zur Stellungnahme gemäß Artikel 6 der Verordnung (EG) Nr. 659/1999 des Rates (entspricht Artikel 6 der Verordnung (EU) 2015/1589 des Rates) ([2]),

in Erwägung nachstehender Gründe:

1. VERFAHREN

(1) Am 9. Juni 2011 ging bei der Kommission eine Beschwerde von Margarineforeningen (MIFU) betreffend das dänische Gesetz zur Besteuerung von gesättigten Fettsäuren in bestimmten Lebensmitteln (Gesetz Nr. 247 vom 30. März 2011 ([3]), im Folgenden „das Gesetz") ein. Das Gesetz trat am 1. Oktober 2011 in Kraft und wurde später mit Wirkung vom 1. Januar 2013 aufgehoben. Die Beschwerde betraf mögliche Beihilfen für Erzeuger nicht besteuerter Erzeugnisse.

(2) Zur Klärung wurde Dänemark mit Schreiben vom 4. Juli 2011 um zusätzliche Informationen ersucht. Die Kommission leitete die ursprüngliche Beschwerde an die dänischen Behörden weiter und bat diese um eine eigene Zusammenfassung des Sachverhalts, um innerhalb von 20 Arbeitstagen auf die Beanstandungen des Beschwerdeführers zu reagieren oder die Maßnahme bei der Kommission als staatliche Beihilfe anzumelden und deren Genehmigung zu beantragen. Dänemark bat am 18. Juli 2011 um eine Fristverlängerung, die bis zum 31. August 2011 gewährt wurde. Am 7. September 2011 beantwortete Dänemark das Schreiben der Kommission und übermittelte seine Stellungnahme zu den vom Beschwerdeführer angesprochenen Fragen.

([1]) Verordnung (EU) 2015/1589 des Rates vom 13. Juli 2015 über besondere Vorschriften für die Anwendung von Artikel 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (ABl. L 248 vom 24.9.2015, S. 9). Mit Wirkung vom 14. November 2015 hob diese Verordnung die Verordnung (EG) Nr. 659/1999 des Rates vom 22. März 1999 über besondere Vorschriften für die Anwendung von Artikel 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (ABl. L 83 vom 27.3.1999, S. 1) auf und ersetzte diese. Gemäß Artikel 35 der Verordnung (EU) 2015/1589 des Rates gelten Bezugnahmen auf die aufgehobene Verordnung als Bezugnahmen auf diese Verordnung und sind nach Maßgabe der Entsprechungstabelle in Anhang II der Verordnung (EU) 2015/1589 zu lesen.

([2]) Staatliche Beihilfen — Dänemark — Staatliche Beihilfe Nr. SA.33159 (2014/C) (ex SA.33159 (2011/NN)) — Besteuerung von gesättigten Fettsäuren in bestimmten in Dänemark verkauften Lebensmitteln — Aufforderung zur Stellungnahme nach Artikel 108 Absatz 2 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union, (ABl. C 94 vom 20.3.2015, S. 11).

([3]) Auf Dänisch: Lov om afgift af mættet fedt i visse fødevarer (fedtafgiftsloven) https://www.retsinformation.dk/FORMS/R0710.aspx?id=136314.

(3) Am 13. Oktober 2011 leitete die Kommission die Stellungnahme Dänemarks an den Beschwerdeführer weiter. Mit Schreiben vom 27. Juni, vom 28. Juli, vom 12. September und vom 15. November 2011 übermittelte der Beschwerdeführer zusätzliche Informationen zur Untermauerung der Beschwerde.

(4) Am 14. Dezember 2011 teilte die Kommission Dänemark mit, dass sie die Maßnahme als nicht angemeldete Beihilfe unter der Nummer SA.33159 (2011/NN) registriert hatte, da das in Rede stehende Gesetz am 1. Oktober 2011 ohne vorherige Anmeldung bei der Kommission gemäß Artikel 108 Absatz 3 AEUV in Kraft getreten war.

(5) Am 13. März 2012 übermittelte der Beschwerdeführer weitere Informationen zur Untermauerung seiner Beschwerde.

(6) Am 16. März 2012 fand eine Unterredung zwischen Vertretern der Kommission und Dänemarks statt. Am 12. April 2012 leitete die Kommission die gesamte Beschwerde an die dänischen Behörden weiter und bat sie um Beantwortung bzw. Klärung der vom Beschwerdeführer vorgebrachten Fragen. Für den Fall, dass die dänischen Behörden der Ansicht wären, dass die Maßnahme keine beihilferechtlichen Bedenken aufwerfe, wurden sie um eine eigene Zusammenfassung des Sachverhalts sowie eine entsprechende Begründung gebeten. Nach einem Ersuchen um Verlängerung der Beantwortungsfrist antwortete Dänemark am 13. September 2012 auf das Schreiben der Kommission vom 12. April 2012.

(7) Am 30. Oktober 2012 leitete die Kommission die Stellungnahme Dänemarks an den Beschwerdeführer weiter. Am 30. November 2012 übermittelte der Beschwerdeführer zusätzliche Informationen zur Untermauerung seiner Beschwerde.

(8) Nachdem das Gesetz am 1. Januar 2013 außer Kraft getreten war, fand am 16. Mai 2013 ein Treffen zwischen der Kommission und dem Beschwerdeführer statt.

(9) Mit Schreiben vom 4. Februar 2015 (C(2015) 535 final) setzte die Kommission Dänemark über ihren Beschluss in Kenntnis, wegen des Gesetzes das Verfahren nach Artikel 108 Absatz 2 AEUV einzuleiten (im Folgenden „Einleitungsbeschluss“).

(10) Im Einleitungsbeschluss führte die Kommission aus, dass die mit dem Gesetz eingeführten Maßnahmen offenbar alle Merkmale einer staatlichen Beihilfe aufwiesen, und ersuchte Dänemark um Stellungnahme und Vorlage sämtlicher Informationen, die für die Bewertung der Beihilfe nützlich sein könnten.

(11) Mit Schreiben vom 26. Mai 2015 nahm Dänemark zum Einleitungsbeschluss Stellung.

(12) Der Einleitungsbeschluss wurde im *Amtsblatt der Europäischen Union* veröffentlicht ([4]). Die Kommission forderte alle Beteiligten auf, innerhalb eines Monats Stellung zu nehmen. Bei der Kommission gingen zu den im Einleitungsbeschluss genannten Maßnahmen Stellungnahmen von drei Beteiligten ein. Diese wurden mit Schreiben vom 22. Oktober bzw. 9. November 2015 an Dänemark weitergeleitet. Auf diese Stellungnahmen reagierten die dänischen Behörden mit Schreiben vom 21. Dezember 2015 bzw. 29. Januar 2016. Mit Schreiben vom 10. August 2017 ersuchte die Kommission Dänemark um weitere Auskünfte. Mit Schreiben vom 15. Dezember 2017 legte Dänemark weitere Informationen vor.

2. **BESCHREIBUNG**

(13) Mit dem dänischen Gesetz zur Besteuerung von gesättigten Fettsäuren in bestimmten Lebensmitteln sollten zwei Ziele zugleich verfolgt werden: die Förderung besserer Ernährungsgewohnheiten und die Verbesserung der Gesundheit der dänischen Bevölkerung ([5]). Diese sollten durch die Besteuerung der Hauptaufnahmequellen für gesättigte Fettsäuren in Dänemark (siehe Erwägungsgrund 37) bei gleichzeitiger Berücksichtigung offizieller Ernährungsempfehlungen ([6]) (siehe Erwägungsgrund 47) und anderer Aspekte (siehe z. B. Erwägungsgrund 34) erreicht werden, was zur Ausnahme bestimmter Erzeugnisse vom Anwendungsbereich der Steuer führte.

(14) Das Gesetz war vom 1. Oktober 2011 bis zum 1. Januar 2013 in Kraft, weshalb dieser Zeitraum den für diesen Beschluss maßgeblichen zeitlichen Rahmen darstellt.

([4]) ABl. C 94 vom 20.3.2015, S. 11.
([5]) Siehe die Begründung im Entwurf des Gesetzes, L 111 *Forslag til lov om afgift af mættet fedt i visse fødevarer (fedtafgiftsloven)*. 19. Januar 2011, S. 7. Übersetzung der dänischen Behörden.
([6]) Siehe die Rede des dänischen Steuerministers Troels Lund Poulsen im dänischen Parlament am 19.1.2011.

(15) Gemäß dem Gesetz wurde eine Steuer auf die Menge an gesättigten Fettsäuren in Lebensmitteln gemäß Artikel 1 des Gesetzes und entsprechend dem Code der Kombinierten Nomenklatur der Europäischen Union erhoben, sofern der Gehalt an gesättigten Fettsäuren in diesen Lebensmitteln mehr als 2,3 % betrug. Die davon betroffenen Lebensmittel waren:

i) Fleisch gemäß der Tabelle in Anhang I des Gesetzes;

ii) Milch und Milcherzeugnisse gemäß den Codes 0401-0406;

iii) tierisches Fett gemäß den Codes 1501-1504 und 1516, das geschmolzen oder anderweitig extrahiert wurde;

iv) genießbare Öle und Fette gemäß den Codes 1507-1516;

v) Margarine und andere Lebensmittel gemäß Code 1517;

vi) streichfähige Mischungen gemäß Code 2106;

vii) sonstige Lebensmittel, die anhand einer allgemeinen Bewertung ihrer Eigenschaften und ihrer Verwendung sowie ihrer Art der Vermarktung als Ersatz für in Punkt i bis vi genannte Erzeugnisse oder als Nachahmung derselben angesehen werden können.

(16) Gemäß Artikel 2 des Gesetzes betrug die Steuer 16 DKK je kg gesättigte Fettsäuren im betreffenden Lebensmittel.

(17) Gemäß Artikel 3 des Gesetzes galt als steuerpflichtiger Wirtschaftsbeteiligter, wer zu kommerziellen Zwecken

a) in Dänemark ein steuerbares Lebensmittel herstellte;

b) in Dänemark ein steuerbares Lebensmittel aus einem anderen EU-Land empfing;

c) aus einem Drittstaat oder Gebieten innerhalb der EU, die außerhalb des EU-Steuergebiets liegen, ein steuerbares Lebensmittel nach Dänemark einführte oder

d) ein steuerbares Lebensmittel aus einem anderen EU-Staat so verkaufte, dass es durch den Verkäufer oder in dessen Namen direkt oder indirekt an einen nicht kommerziellen Käufer in Dänemark versandt oder zu diesem transportiert wurde (Fernabsatz), wenn das betreffende Unternehmen gemäß Paragraph 47 Absatz 2 des Mehrwertsteuergesetzes ([7]) registriert war.

(18) Von der Entrichtung der Steuer (und der Registrierung gemäß dem Gesetz) befreit waren Unternehmen mit einem Jahresumsatz steuerbarer Lebensmittel von insgesamt höchstens 50 000 DKK (ohne Steuern) (Artikel 4 Absatz 6 des Gesetzes).

(19) Der Gehalt an gesättigten Fettsäuren in den Lebensmitteln nach Artikel 1 Absätze 2 bis 7 des Gesetzes wurde anhand folgender Aspekte bestimmt:

a) der Nährwertkennzeichnung, sofern das Lebensmittel eine besaß und dort der Gehalt an gesättigten Fettsäuren angegeben war,

b) öffentlich verfügbarer Informationen über Lebensmittel, in denen Durchschnittswerte für einige Lebensmittel genannt sind. Mit öffentlich verfügbaren Informationen über Lebensmittel sind die Werte der Datenbank zur Zusammensetzung von Lebensmitteln ([8]) gemeint,

c) einer technischen Analyse des Lebensmittels.

(20) Konnte der Basisgehalt, aufgrund dessen die Steuer fällig wurde, nicht mithilfe einer der oben genannten Methoden bestimmt werden, war die Steuer auf der Grundlage des Gesamtfettgehalts des Lebensmittels bzw. des Nettogewichts des Lebensmittels zu entrichten.

2.1. *SONDERBESTIMMUNGEN ZUR BESTEUERUNG EINGEFÜHRTER LEBENSMITTEL, DIE NICHT IN ARTIKEL 1 DES GESETZES AUFGEFÜHRT SIND, ABER LEBENSMITTEL NACH ARTIKEL 1 DES GESETZES ENTHALTEN*

(21) Gemäß Artikel 8 des Gesetzes musste eine Abdeckungssteuer auf die bei der Herstellung von Lebensmitteln verwendeten Bestandteile entrichtet werden, sofern diese von einem steuerbaren Lebensmittel nach Artikel 1 des Gesetzes herrührten und dieses in Dänemark empfangen, eingeführt oder per Fernabsatz verkauft wurde. Die Abdeckungssteuer wurde nur auf in Dänemark empfangene, eingeführte oder per Fernabsatz verkaufte Lebensmittel erhoben, da ein in Dänemark hergestelltes steuerbares Lebensmittel immer in seiner „reinen" Form am Ort des Erstverkaufs/der Erstnutzung besteuert wurde und daher keine Notwendigkeit einer Abdeckungssteuer für in Dänemark hergestellte Lebensmittel bestand.

([7]) Dänisches Mehrwertsteuergesetz [LBK Nr. 287 vom 28. März 2011].
([8]) Siehe Webseite www.foodcomp.dk.

(22) Gemäß Artikel 12 des Gesetzes war die Besteuerungsgrundlage der Gehalt an gesättigten Fettsäuren in den Bestandteilen, aus denen das steuerbare Lebensmittel nach Artikel 1 besteht und die bei der Herstellung von empfangenen, eingeführten oder per Fernabsatz verkauften Lebensmitteln verwendet wurden.

(23) Gemäß dem zweiten Absatz von Artikel 1 des Gesetzes mussten steuerpflichtige Unternehmen den Gehalt an gesättigten Fettsäuren in den bei der Lebensmittelherstellung verwendeten Bestandteilen nachweisen und auf Nachfrage eine entsprechende Erklärung des Herstellers vorlegen können. Bei Bestandteilen, die einer Abdeckungssteuer nach Artikel 1 Absatz 1 unterlagen — also Fleisch — war die Besteuerungsgrundlage anhand der in Anhang I genannten Durchschnittswerte zu bestimmen.

(24) Bei anderen Bestandteilen, für die eine Abdeckungssteuer entrichtet werden musste, konnte der Hersteller bei der Ausstellung der Herstellererklärung die öffentlich verfügbaren Informationen über Lebensmittel verwenden, die für bestimmte Lebensmittel Durchschnittswerte für den Gehalt an gesättigten Fettsäuren enthielten, um die Besteuerungsgrundlage für die unter die Abdeckungssteuer fallenden, bei der Lebensmittelherstellung verwendeten Bestandteile zu ermitteln.

(25) Konnte das steuerpflichtige Unternehmen die betreffende Herstellererklärung nicht vorlegen, würde für nicht in Artikel 1 Absatz 1 des Gesetzes genannte Bestandteile eine Abdeckungssteuer fällig, die auf dem Gesamtgehalt an gesättigten und ungesättigten Fettsäuren in dem Lebensmittel oder, wenn diese Angaben nicht bereitgestellt werden konnten, auf dem Nettogewicht des Lebensmittels basierte.

(26) Stellte die dänische Steuer- und Zollverwaltung fest, dass die nach Artikel 12 Absatz 2 des Gesetzes berechnete Abdeckungssteuer höher ausfallen würde als die anhand des Gesamtfettgehalts oder des Nettogewichts berechnete Abdeckungssteuer, konnte sie die Besteuerungsgrundlage anhand einer Schätzung festlegen.

2.2. *ANGEBLICHE BEIHILFEMAßNAHMEN*

(27) Wie in Abschnitt 2.1.8. des Einleitungsbeschlusses beschrieben, enthielt das Gesetz sechs mutmaßliche Beihilfemaßnahmen. Diese waren:

(1) Maßnahme 1: Auslassung bestimmter Lebensmittel in der in Artikel 1 des Gesetzes aufgeführten Liste von Lebensmitteln, auf die die Steuer erhoben wurde, ausführlich beschrieben in Abschnitt 2.1.8.1 des Einleitungsbeschlusses.

(2) Maßnahme 2: Nichtbesteuerung von Lebensmitteln mit einem Gehalt an gesättigten Fettsäuren von höchstens 2,3 Prozent, ausführlich beschrieben in Abschnitt 2.1.8.2 des Einleitungsbeschlusses.

(3) Maßnahme 3: Steuerbefreiung für Unternehmen mit einem Jahresumsatz steuerbarer Lebensmittel von insgesamt höchstens 50 000 DKK, ausführlich beschrieben in Abschnitt 2.1.8.3 des Einleitungsbeschlusses.

(4) Maßnahme 4: Nichtbesteuerung von nicht für den Verzehr bestimmten Erzeugnissen (z. B. Futtermitteln), ausführlich beschrieben in Abschnitt 2.1.8.4 des Einleitungsbeschlusses.

(5) Maßnahme 5: Unterschiedliche Behandlung inländischer und eingeführter Erzeugnisse in Bezug auf den Zeitpunkt und die Art der Erhebung der Steuer, ausführlich beschrieben in Abschnitt 2.1.8.5 des Einleitungsbeschlusses.

(6) Maßnahme 6: Steueraufschub und Steuerermäßigung, ausführlich beschrieben in Abschnitt 2.1.8.6 des Einleitungsbeschlusses.

3. **GRÜNDE FÜR DIE EINLEITUNG DES FÖRMLICHEN PRÜFVERFAHRENS**

(28) Im Einleitungsbeschluss vertrat die Kommission auf der Grundlage der verfügbaren Informationen die vorläufige Auffassung, dass die Bedingungen des Artikels 107 Absatz 1 AEUV in Bezug auf die Maßnahmen 1, 2, 3, 5 und 6 erfüllt waren. Die Maßnahmen ließen sich nicht mit der Art und dem allgemeinen Aufbau des Bezugssystems begründen, da Dänemark nicht nachweisen konnte, dass sie für das Funktionieren und die Effektivität des allgemeinen Besteuerungssystems für gesättigte Fettsäuren erforderlich waren bzw. ein Zusammenhang zwischen den angeblichen spezifischen Eigenschaften der Maßnahmen und der Steuerermäßigung ausschließlich für bestimmte Herstellergruppen bestand.

(29) Die Kommission leitete das Verfahren nach Artikel 108 Absatz 2 AEUV ein, da sie angesichts der damals verfügbaren Informationen bezweifelte, dass die Maßnahmen mit dem Binnenmarkt vereinbar waren.

4. DIE STELLUNGNAHME DER DÄNISCHEN BEHÖRDEN ZUR EINLEITUNG DES FÖRMLICHEN PRÜFVERFAHRENS

(30) Am 26. Mai 2015 übermittelten die dänischen Behörden ihre Stellungnahme an die Kommission. Nach einer Zusammenkunft der Kommission mit den dänischen Behörden am 18. Dezember 2015 und als Antwort auf die von den Beteiligten übermittelten Stellungnahmen legte Dänemark am 21. Dezember 2015 und 29. Januar 2016 weitere Stellungnahmen vor. Diese lassen sich in drei Teile unterteilen — Stellungnahmen zum Bezugssystem, zu den Besteuerungsgrenzen und zur unterschiedlichen Behandlung.

4.1. *BEZUGSSYSTEM*

4.1.1. DER ZWECK DER STEUER

(31) Dänemark bekräftigt, dass die Ziele des Gesetzes in der „Förderung besserer Ernährungsgewohnheiten und der Verbesserung der Gesundheit der dänischen Bevölkerung“ ([9]) und nicht darin bestanden haben, generell (alle) gesättigte Fettsäuren enthaltenden Erzeugnisse zu besteuern, sondern nur diejenigen Erzeugnisse, die die Hauptaufnahmequellen für gesättigte Fettsäuren in Dänemark waren ([10]), wobei offizielle Ernährungsempfehlungen berücksichtigt worden seien ([11]). Mit diesem Ziel vor Augen sei die Steuer konzipiert worden, um die Aufnahme gesättigter Fettsäuren zu reduzieren und stattdessen ein Umschwenken hin zu Erzeugnissen mit einem niedrigeren Gehalt an gesättigten Fettsäuren zu fördern, wobei sowohl offizielle Ernährungsempfehlungen als auch die wirtschaftliche und administrative Effizienz berücksichtigt worden seien.

(32) Es entsprach nicht dem Zweck der Steuer, gesättigte Fettsäuren aus der Ernährung der dänischen Bevölkerung zu verbannen. Fett sollte Teil der normalen Ernährung sein, da es zur Aufnahme lebensnotwendiger Fettsäuren und fettlöslicher Vitamine beiträgt. Den offiziellen Ernährungsempfehlungen zufolge sollte Fett aus Fleisch- und Milchprodukten reduziert und größtenteils durch Fett aus Pflanzenöl und Fisch ersetzt werden ([12]).

(33) Darüber hinaus führen die dänischen Behörden an, dass die Beihilfevorschriften der EU von den Mitgliedstaaten nicht verlangen, positive wissenschaftliche Nachweise dafür vorlegen zu können, dass eine steuerliche Regelung tatsächlich die vorausgesetzten Verhaltenseffekte oder sonstige Auswirkungen nach sich ziehe.

4.1.2. ADMINISTRATIVE UND WIRTSCHAFTLICHE EFFIZIENZ

(34) Die dänischen Behörden führen an, immer bestrebt zu sein, entweder den bestehenden Verwaltungsaufwand für Unternehmen zu senken oder — bei neuen Rechtsvorschriften — ihn auf das absolut Notwendigste zu beschränken, insbesondere für kleine und mittlere Unternehmen (KMU). Dieses Ziel hätten die jeweiligen Regierungen seit Jahren verfolgt und zeige sich beispielsweise auch bei der Anwendung des dänischen Mehrwertsteuergesetzes.

(35) In Paragraph 2 des Gesetzesvorschlags wird diesen Bedenken folgendermaßen Rechnung getragen: „Bei der Konzeption einer völlig neuen Steuer gilt es, viele Aspekte zu berücksichtigen. Einerseits sollte eine Steuer auf gesättigte Fettsäuren einen wesentlichen Anteil alltäglicher Lebensmittel betreffen, um die größtmöglichen Auswirkungen auf den Verzehr zu erzielen. Andererseits sollte sie möglichst einfach konzipiert sein und idealerweise so weit am Anfang der Lieferkette erhoben werden wie möglich, damit möglichst wenige Einheiten von dem mit der Anmeldung, Erklärung und Entrichtung der Steuer verbundenen Verwaltungsaufwand betroffen sind.“

([9]) Siehe die Begründung im Entwurf des Gesetzes, L 111 Forslag til lov om afgift af mættet fedt i visse fødevarer (fedtafgiftsloven). 19. Januar 2011, S. 7. Übersetzung der dänischen Behörden.
([10]) Siehe die Rede des dänischen Steuerministers Troels Lund Poulsen im dänischen Parlament am 19. Januar 2011.
([11]) Zum Beispiel „Kostkompasset — vejen til en sund balance“, (auf Deutsch: „Der Ernährungskompass — der Weg hin zu einem gesunden Gleichgewicht“), dänisches Ministerium für Familien- und Verbraucherangelegenheiten und dänische Veterinär- und Lebensmittelbehörde, Januar 2006.
([12]) Der Ernährungskompass, S. 14.

(36) Die Erhebung der Steuer am Anfang und nicht am Ende der Lieferkette (d. h. nicht beim Einzelhandelsverkauf an die Verbraucher) hat den Verwaltungsaufwand auf ein Minimum reduziert, da die Anzahl der Einzelhändler wesentlich höher ist als die der Hersteller/Importeure. Dieser Ansatz kam auch dem Zweck des Gesetzes am nächsten.

4.1.3. HAUPTAUFNAHMEQUELLE FÜR GESÄTTIGTE FETTSÄUREN

(37) Aufgrund der Ziele des Gesetzes ergab sich die Notwendigkeit, eine Positivliste der zu besteuernden Lebensmittel, die Hauptaufnahmequellen für gesättigte Fettsäuren sind, zu erstellen, ohne die offiziellen Ernährungsempfehlungen zu konterkarieren. Die dänischen Behörden räumten ein, dass sie — angesichts der Ziele und der tatsächlichen Verzehrgewohnheiten der dänischen Bevölkerung — bei der Entscheidung, welche Produkte zur Verfolgung der Gesundheits- und Ernährungsziele des Gesetzes ([13]) in diese Positivliste aufgenommen werden sollten, über einen großen Ermessensspielraum verfügt hätten.

(38) Den dänischen Behörden zufolge wird anhand folgender zwei Faktoren ermittelt, ob ein Lebensmittel als Hauptaufnahmequelle für gesättigte Fettsäuren bei der dänischen Bevölkerung gilt: i) der verzehrten Mengen des Erzeugnisses und ii) des tatsächlichen Anteils gesättigter Fettsäuren in dem Erzeugnis. Nur, weil ein Erzeugnis einen hohen Fettgehalt aufweise, stelle es nicht zwingend eine Hauptaufnahmequelle für gesättigte Fettsäuren in Dänemark dar. Auch ziehe es, selbst wenn es gesättigte Fettsäuren enthalte, nicht notwendigerweise gesundheitliche Bedenken nach sich, wenn es fettarm sei und/oder andere, in den offiziellen Ernährungsempfehlungen als gut bewertete Eigenschaften besitze.

(39) Dänemark verweist auf einen Bericht ([14]), in dem alle Arten von Fleischprodukten, Milcherzeugnissen und Fetten/Ölen als Hauptaufnahmequellen für gesättigte Fettsäuren in Dänemark genannt werden. Gemeinsam machen diese Produktgruppen 81 Prozent der Aufnahme gesättigter Fettsäuren aus (Fleisch — 19 Prozent; Milch — 30 Prozent; alle Arten von Fett — 32 Prozent). Andere Produktgruppen wurden nicht als Hauptaufnahmequelle für gesättigte Fettsäuren angesehen, da sie nicht wesentlich (höchstens 6 Prozent) zum Verzehr gesättigter Fettsäuren verantwortlich beitrugen. Angesichts dieses Sachverhalts führt Dänemark aus, dass bei der Definition dessen, was als Hauptaufnahmequelle gelte und was nicht, keine klare Abgrenzung erforderlich gewesen sei.

(40) Dem Bericht von Incentive ([15]) zufolge unterlagen schätzungsweise 88 Prozent der in Dänemark konsumierten gesättigten Fettsäuren der Steuer, solange diese galt (Milch — 84 Prozent; Fleisch — 98 Prozent; sonstige besteuerte Produkte — 90 Prozent). Die Nichtbesteuerung eines Teils der gesättigten Fettsäuren in Milcherzeugnissen (16 Prozent) und Fleisch (2 Prozent) war eine Folge der Besteuerungsgrenze von 2,3 Prozent gemäß Artikel 1 des Gesetzes.

(41) Den dänischen Behörden zufolge wurde auf gesättigte Fettsäuren in beispielsweise Brot, Fritten, Chips und Süßwaren dem Gesetz entsprechend die Steuer erhoben, wegen der Besteuerung gesättigter Fettsäuren in Milcherzeugnissen, Fetten/Ölen und Fleisch, die für die Herstellung solcher verarbeiteten Lebensmittel verwendet wurden.

(42) Dänemark verweist auf die Richtlinie 2000/13/EG des Europäischen Parlaments und des Rates ([16]), in der „Fleisch" wie folgt definiert wird: „Skelettmuskeln von Tieren der Spezies ‚Säugetiere' und ‚Vögel', die als für den menschlichen Verzehr geeignet gelten […]."

(43) Dänemark kommt zu dem Schluss, dass Geflügel definitionsgemäß eine Fleischart ebenso wie Schweine- und Rindfleisch sei und es daher willkürlich gewesen wäre, Geflügel auszunehmen, wenn andere Fleischarten besteuert würden, so wie es willkürlich gewesen wäre, eine bestimmte Käseart (z. B. Ziegenkäse) oder Öl (z. B. Sesamöl) auszunehmen, wenn alle anderen Käse- und Ölarten besteuert würden.

([13]) Urteil des Gerichtshofs vom 15. November 2011 in der Rechtssache C-106/09 P, Kommission und Spanien/Government of Gibraltar und Vereinigtes Königreich, ECLI:EU:C:2011:732, Rn. 97.

([14]) Danskernes kostvaner 2003-2008 [Ernährungsgewohnheiten in Dänemark 2003-2008], DTU Fødevareinstituttet, 2010, S. 114. Dieser Bericht wurde vom Dänischen Lebensmittelinstitut (Fødevareinstituttet) verfasst, das der Technischen Universität Dänemark (DTU) angehört, und basiert auf Daten zu den Ernährungsgewohnheiten, die im Zeitraum 2003-2008 von 4431 Teilnehmerinnen und Teilnehmern im Alter von 4 bis 75 Jahren erfasst wurden. Aufgabe des Dänischen Lebensmittelinstituts ist die Erforschung und Verbreitung nachhaltiger und wertschöpfender Lösungen in den Bereichen Lebensmittel und Gesundheit zum Wohle von Gesellschaft und Industrie.

([15]) Wirtschaftliche Folgen der dänischen Steuer auf gesättigte Fettsäuren in bestimmten Lebensmitteln (Bericht von Incentive), (im Namen des dänischen Steuerministeriums), 2015, S. 31. Der Bericht wurde im Auftrag des dänischen Steuerministeriums als Reaktion auf den Einleitungsbeschluss der Europäischen Kommission von 2015 vom Wirtschaftsberatungsunternehmen Incentive verfasst. Dieses sollte eine wirtschaftliche Bewertung der Steuer und ihrer Auswirkungen auf die Verbraucher- und Erzeugerpreise vornehmen und beurteilen, inwiefern die Steuer zu Wettbewerbsverzerrungen führte.

([16]) Richtlinie 2000/13/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 20. März 2000 zur Angleichung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Etikettierung und Aufmachung von Lebensmitteln sowie die Werbung hierfür (ABl. L 109 vom 6.5.2000, S. 29).

(44) Nach der Auffassung Dänemarks hätte die Ausnahme von Geflügel auch gegen die Grundüberlegung des Gesetzes verstoßen, zu gewährleisten, dass steuerbaren Lebensmitteln nahe Substitute ebenfalls besteuert werden ([17]).

4.1.4. NICHT PRIMÄRE QUELLE FÜR GESÄTTIGTE FETTSÄUREN

(45) Logischerweise wurden alle Quellen für gesättigte Fettsäuren, die nicht aufgrund der beiden in Erwägungsgrund 38 definierten Kriterien als Hauptquellen eingestuft wurden, als nicht primäre Quellen angesehen. Beispiele für Erzeugnisse ohne gesättigte Fettsäuren beschränken sich auf einige Obst- und Gemüsearten (z. B. Kopfsalat und Melone) und einige Fischarten. Beispiele für Erzeugnisse mit einem Gehalt an gesättigten Fettsäuren zwischen 0,1 und 0,5 Prozent sind fast alle anderen Obst- und Gemüsearten.

(46) Lebensmittel, deren Anteil an der Gesamtaufnahme gesättigter Fettsäuren höchstens 1 Prozent betrug (z. B. Fisch ([18]), Eier, Nüsse und Körner ([19])), wurden nicht als Hauptaufnahmequelle für gesättigte Fettsäuren angesehen. Dies war der Hauptgrund dafür, dass diese Produktkategorien nicht in Paragraph 1 des Gesetzes aufgenommen wurden.

4.1.5. ERNÄHRUNGSEMPFEHLUNGEN IN DÄNEMARK

(47) Dänemark bringt vor, dass die durch die Steuer bedingten Veränderungen beim Verzehr mit den Ernährungsempfehlungen der dänischen Veterinär- und Lebensmittelbehörde, die die offiziellen Empfehlungen Dänemarks für eine gesunde Lebensweise darstellen, in Einklang stehen. Zu diesen offiziellen Empfehlungen gehört auch der *Ernährungskompass — der Weg hin zu einem gesunden Gleichgewicht* ([20]), der aus folgenden acht Ernährungsempfehlungen besteht: — Obst und Gemüse essen (6 pro Tag); Fisch und Fischprodukte essen (mehrmals pro Woche); Kartoffeln, Reis oder Pasta und Vollkornbrot essen (täglich); den Zuckerkonsum reduzieren (insbesondere den Konsum von Zucker in Erfrischungsgetränken, Süßwaren und Kuchen); den Fettkonsum reduzieren (insbesondere den Konsum von Fett in Milchprodukten und Fleisch) und fettarme Produkte wählen; die Nahrungsaufnahme variieren und das Standardgewicht halten; Durst mit Wasser stillen; sich körperlich betätigen (mindestens 30 Minuten pro Tag). Außerdem wird in den Ernährungsempfehlungen zur gesunden Ernährung zu einem Verzehr von 500 ml fettarmen Milchprodukten wie entrahmter Milch oder Buttermilch pro Tag geraten ([21]). Die Empfehlungen basieren auf den Ernährungs- und Gesundheitsvorteilen des Konsums von Milchprodukten ([22]).

(48) Dänemark erläutert, dass der Verzehr von Obst, Gemüse und Fisch nicht mit dem Verzehr von Käse, Fleisch und Butter verglichen werden könne, auch wenn beide Produktarten gesättigte Fettsäuren enthalten. Obst und Gemüse tragen wesentlich zur Aufnahme von Kohlenhydraten, Ballaststoffen und mehreren Vitaminen bei ([23]). Laut der Studie zu den Ernährungsgewohnheiten in Dänemark 2003-2008 haben sowohl Erwachsene als auch Kinder weniger Obst und vor allem weniger Gemüse zu sich genommen als empfohlen ([24]).

(49) Dänemark bringt vor, dass das Dänische Lebensmittelinstitut der Technischen Universität Dänemark (DTU) in einem Bericht über Obst, Gemüse und Gesundheit zu dem Schluss gekommen sei, dass in beinahe jeder Studie ein umgekehrter Zusammenhang zwischen dem Verzehr von Obst und Gemüse und dem Risiko von Herz-Kreislauf-Erkrankungen aufgezeigt werde. Außerdem sei in mehreren Studien belegt worden, dass die Vorteile für die Gesundheit proportional zum Verzehr von Obst und Gemüse zunehmen ([25]).

(50) Kartoffeln stellen eine wichtige Quelle für Kohlenhydrate und Ballaststoffe dar und enthalten viele Ballaststoffe, Vitamin C, B-Vitamine, Thiamin und Niacin. Außerdem enthalten Kartoffeln nur 0,1 Prozent gesättigte Fettsäuren und zählen zu den sättigendsten Lebensmitteln. In den offiziellen Ernährungsempfehlungen wird zum täglichen Verzehr von Kartoffeln geraten ([26]). Als Alternative werden auch Reis und Pasta empfohlen, da vor allem deren Vollkornvarianten ballaststoffreich sind ([27]).

([17]) Diese Überlegung wird auch in Artikel 1 Absatz 7 des Gesetzes und den Vorarbeiten deutlich.
([18]) Danskernes kostvaner 2003-2008 [Ernährungsgewohnheiten in Dänemark 2003-2008], S. 114.
([19]) Den dänischen Behörden liegen keine genauen Daten über den Verzehr von Körnern und Nüssen in Dänemark und deren Anteil an der Gesamtaufnahme gesättigter Fettsäuren vor. Allerdings gehörten Nüsse und Ölsaaten zur Kategorie Obst in Tabelle 1 und belief sich der Anteil dieser Kategorie an der Gesamtaufnahme gesättigter Fettsäuren auf lediglich 1 Prozent. Folglich lässt sich vermuten, dass weder Körner noch Nüsse wesentlich zur Gesamtaufnahme gesättigter Fettsäuren in Dänemark beitragen. Außerdem sollte darauf hingewiesen werden, dass aus Samen gewonnenes Öl unter die Steuer fiel; vgl. Paragraph 1 Nr. 4 des Gesetzes, in dem auf die Codes 1507-1516 in der Kombinierten Nomenklatur der Union verwiesen wird.
([20]) Der Ernährungskompass.
([21]) Der Ernährungskompass, S. 15.
([22]) Der Ernährungskompass, S. 15, „Vidensgrundlag for rådgivning om indtag af mælk, mælkeprodukter og ost i Danmark, 2010", Dänisches Lebensmittelinstitut der Technischen Universität Dänemark (DTU), und „Betydningen af mælk som calciumkilde og for udviklingen af osteoporose", Ernæringsrådet [Ernährungsrat], 2003.
([23]) Der Ernährungskompass, S. 6.
([24]) Danskernes kostvaner 2003-2008 [Ernährungsgewohnheiten in Dänemark 2003-2008], S. 30-33.
([25]) Dänisches Lebensmittelinstitut, Technische Universität Dänemark (DTU), „Frugt, grøntsager og sundhed — opdatering af vidensgrundlaget for mængdeanbefalingen 2002-2006", Oktober 2007, S. 8 und S. 38.
([26]) Der Ernährungskompass, S. 10.
([27]) Der Ernährungskompass, S. 11.

(51) Getreide enthält viele wichtige Nährstoffe und Vollkornprodukte sind reich an Ballaststoffen und B-Vitaminen. In den offiziellen Ernährungsempfehlungen wird zum täglichen Verzehr von Brot und Getreide geraten ([28]).

(52) Fisch enthält essentielle Fettsäuren, Vitamin D, Jod und Selen, die durch andere Lebensmitteln nur schwer aufzunehmen sind. Die verschiedenen Fischarten enthalten unterschiedliche Mengen dieser gesunden Stoffe. Daher sollte der Fischkonsum variieren und sowohl fetthaltige als auch magere Fischarten umfassen ([29]).

(53) Dänemark weist darauf hin, dass laut der Studie zu den Ernährungsgewohnheiten in Dänemark 2003-2008 sowohl Erwachsene als auch Kinder weniger als die Hälfte der empfohlenen Fischmenge zu sich genommen haben. Außerdem habe der geringe Fischverzehr zu einem Vitamin-D-Mangel der dänischen Bevölkerung beigetragen ([30]). Ferner habe die dänische Veterinär- und Lebensmittelbehörde in einem Bericht über den Fischverzehr ([31]) festgestellt, dass vor allem fetthaltiger Fisch wichtige Mengen an Vitamin D enthalte. Zudem sei in mehreren Studien ein Zusammenhang zwischen dem Verzehr von Fisch und einem geringeren Risiko für ischämische Herzerkrankungen nachgewiesen worden ([32]).

(54) Dänemark führt aus, dass laut den zum Zeitpunkt der Annahme des Gesetzes geltenden offiziellen Empfehlungen in Bezug auf Milch für Säuglinge Muttermilch bei Säuglingen ab dem Alter von sechs Monaten schrittweise durch Vollmilch ersetzt werden könne und bei Kleinkindern zwischen einem und drei Jahren Produkte aus teilentrahmter Milch verwendet werden sollten ([33]).

4.1.6. DIE GESTALTUNG DES BEZUGSSYSTEMS

(55) Dänemark betont, dass es im Ermessen der Mitgliedstaaten liege, sich für die Wirtschaftspolitik zu entscheiden, die sie für am geeignetsten halten, und Gesundheitsziele beispielsweise in der Steuerpolitik zu verfolgen.

(56) Dänemark führt an, dass das Bezugssystem im vorliegenden Falle eine Steuer auf gesättigte Fettsäuren in Hauptaufnahmequellen für gesättigte Fettsäuren in Dänemark sei, wobei die offiziellen Ernährungsempfehlungen berücksichtigt werden. Anders ausgedrückt, sei die „übliche" Besteuerung nach dem Gesetz die Besteuerung gesättigter Fettsäuren in den Erzeugnissen, die als die Hauptaufnahmequellen für gesättigte Fettsäuren bei der dänischen Bevölkerung gelten, wobei die offiziellen Ernährungsempfehlungen berücksichtigt werden. Diese Produkte und deren direkte Ersatzprodukte seien die Erzeugnisse, die nach dem Gesetz besteuert werden, und Dänemark zufolge sind von der Steuer keine Lebensmittel an sich ausgenommen; ferner sei die gebührende Berücksichtigung der offiziellen Ernährungsempfehlungen ein Leitprinzip bei der Ausarbeitung des Gesetzes gewesen.

(57) Das von der Kommission im Einleitungsbeschluss vorgeschlagene Bezugssystem würde in der Praxis eine Steuer auf fast alle Lebensmittel bedeuten. Ein solches Bezugssystem liefe jedoch den Zielen des Gesetzes zuwider. Eine Steuer auf gesättigte Fettsäuren in allen Lebensmitteln hätte die Maßnahme verwässert und verhielte sich kontraproduktiv zu dem Ziel, bessere Ernährungsgewohnheiten zu fördern.

(58) Darüber hinaus belege die Tatsache, dass fast 90 Prozent aller in Dänemark konsumierten gesättigten Fettsäuren nach dem Gesetz besteuert werden ([34]), dass der Anwendungsbereich des Gesetzes keinesfalls willkürlich, sondern wohl überlegt festgelegt worden sei, um alle wesentlichen Quellen abzudecken.

4.2. *BESTEUERUNGSGRENZE VON 2,3 PROZENT*

(59) Nach Auffassung der dänischen Behörden liegt die Entscheidung über die steuerpolitische Verfolgung von Gesundheitszielen im Ermessen der Mitgliedstaaten. Dies gelte auch für die Festlegung objektiv gerechtfertigter Besteuerungsgrenzen, die für die Verfolgung dieser Gesundheitsziele geeignet seien ([35]). Für die Festlegung der konkreten Besteuerungsgrenze sei der Mitgliedstaat zuständig, solange sie innerhalb des im Hinblick auf den Zweck der Steuer gerechtfertigten Rahmens liege.

([28]) Der Ernährungskompass, S. 11.
([29]) Der Ernährungskompass, S. 8.
([30]) Danskernes kostvaner 2003-2008 [Ernährungsgewohnheiten in Dänemark 2003-2008], S. 38.
([31]) Helhedssyn på fisk og fiskevarer, Fødevaredirektoratet [dänische Veterinär- und Lebensmittelbehörde], Fødevare Rapport 2003:17, Oktober 2003, S. 36-37.
([32]) Helhedssyn på fisk og fiskevarer, Fødevaredirektoratet, S. 41-46.
([33]) „Mad til spædbørn og småbørn", (auf Deutsch: „Lebensmittel für Säuglinge und Kleinkinder"), 2010, Dänische Gesundheits- und Arzneimittelbehörde, S. 9, 18, 19, 27 und 36.
([34]) Bericht von Incentive, S. 31, Abbildung 10.
([35]) Urteil des Gerichtshofs vom 15. November 2011 in der Rechtssache C-106/09 P, Kommission und Spanien/Government of Gibraltar und Vereinigtes Königreich, ECLI:EU:C:2011:732, Rn. 97.

(60) Zur Bekräftigung dieses Arguments verweist Dänemark auf die Rechtsprechung der Gerichte der Union, wonach eine Maßnahme, die in Kriterien besteht, die objektiv sind und für alle potenziell interessierten Wirtschaftsteilnehmer gelten, die diese Kriterien erfüllen, nicht selektiv ist ([36]).

(61) Dänemark führt weiter aus, dass die Frage, ob die Besteuerungsgrenze von 2,3 Prozent eine Maßnahme darstellte, die von der normalen Steuerregelung abwich, durch eine Beurteilung geprüft werden sollte, ob sich die Hersteller von Erzeugnissen unterhalb der Grenze in einer tatsächlichen und rechtlichen Situation befanden, die mit der Situation der Hersteller von Erzeugnissen oberhalb der Grenze vergleichbar war ([37]). Zu diesem Zweck müssen die Auswirkungen der Besteuerungsgrenze im Hinblick auf die Ziele der Steuerregelung beurteilt werden ([38]).

(62) Die entscheidende Frage bestehe also darin, ob die Auswirkungen der Maßnahme eine Abweichung vom durch die Ziele definierten Bezugssystem beinhalteten.

(63) Dänemark verweist in diesem Zusammenhang auf das Urteil des Gerichts in der Rechtssache *British Aggregates*, bei der das Gericht die Auffassung vertrat, dass die Gewinnung von nicht mit der Abgabe belegten Materialien der Umwelt zumindest genauso, wenn nicht mehr schadet als die Gewinnung anderer, mit der Abgabe belegter Materialien, und dass nicht dargetan worden war, dass gerade die besondere Umweltschädlichkeit der Gewinnung der nicht mit der Abgabe belegten Materialien deren Situation von derjenigen der mit der Abgabe belegten Materialien unterschied ([39]). Wenn die Auswirkungen einer Maßnahme zur Erreichung des Ziels des Systems beitragen, stellt die Maßnahme keine Abweichung vom Bezugssystem dar ([40]).

(64) Den dänischen Behörden zufolge wurde die Besteuerungsgrenze von 2,3 Prozent im Hinblick auf das inhärente Ziel des Gesetzes eingeführt. In der Begründung zu dem Gesetzesentwurf heißt es dazu: „Es wird vorgeschlagen, für von der Steuer betroffene Lebensmittel einen De-minimis-Schwellenwert einzuführen, um die Anzahl der unter die Steuer fallenden fettarmen Produkte zu minimieren und auch zu berücksichtigen, dass den Ernährungsempfehlungen zufolge ein Teil der empfohlenen täglichen Aufnahmemenge aus Fett und idealerweise ungesättigten Fettsäuren besteht“ ([41]).

(65) In Erwägungsgrund 107 des Einleitungsbeschlusses hebt die Kommission hervor, dass die Präventionskommission empfohlen hat, die Steuer auf gesättigte Fettsäuren auf alle Milchprodukte einschließlich Milch anzuwenden. Dänemark räumt ein, dass diese Empfehlung richtig sein könnte, wenn man sich ausschließlich auf die Reduzierung der Aufnahme gesättigter Fettsäuren in der Bevölkerung im Allgemeinen beschränkte, betont jedoch, dass es bei der Steuer um mehr gehe. Ihr Ziel bestehe vielmehr darin, die Ernährungsgewohnheiten der dänischen Bevölkerung zu verbessern. Da die Präventionskommission sich nicht mit den negativen Auswirkungen befasst habe, die eine den offiziellen Ernährungsempfehlungen zum Verzehr von Milchprodukten zuwiderlaufende Steuer auf *alle* Milchprodukte hätte, sei der Gesetzgeber ihrem Vorschlag in diesem Punkt nicht gefolgt.

(66) Den dänischen Behörden zufolge wurde mit der Besteuerungsgrenze von 2,3 Prozent gewährleistet, dass die Steuer nicht den offiziellen Ernährungsempfehlungen zuwiderlief, in denen ausdrücklich zu einem Verzehr von 500 ml fettarmen Milchprodukten (vgl. Erwägungsgrund 47) und zur Bevorzugung von fettarmem gegenüber fettreicherem Fleisch geraten wurde. Durch die Festlegung einer Besteuerungsgrenze sei ein größerer Anreiz für die Verbraucher geschaffen worden, fettarme Produkte zu wählen. Außerdem konnte bei einer Steuer ohne Mindestgrenze davon ausgegangen werden, dass sie Auswirkungen habe, die den allgemeinen Zielen der Steuer, bessere Ernährungsgewohnheiten zu fördern und die Gesundheit der dänischen Bevölkerung zu verbessern, zuwiderlaufen. Diese Besteuerungsgrenze sei daher dem Zweck der Steuer inhärent und nicht *prima facie* selektiv. Darüber hinaus habe sie unnötigen Verwaltungsaufwand reduziert.

([36]) Urteil des Gerichtshofs vom 12. November 2013 in der Rechtssache T-499/10, MOL/Kommission, ECLI:EU:T:2013:592, Rn. 77.

([37]) Urteil des Gerichts vom 7. März 2012 in der Rechtssache T-210/02 — RENV, British Aggregates/Kommission, ECLI:EU:T:2012:110, Rn. 47, 49 und 68; Urteil des Gerichts vom 7. November 2014 in der Rechtssache T-399/11, Banco Santander und Santusa/Kommission, ECLI:EU:T:2014:938, Rn. 37.

([38]) Urteil des Gerichtshofs vom 22. Dezember 2008 in der Rechtssache C-487/06 P, British Aggregates/Kommission, ECLI:EU:C:2008:757, Rn. 85 und 89; Urteil des Gerichtshofs vom 8. September 2011 in der Rechtssache C-279/08 P, Kommission/Niederlande, ECLI:EU:C:2011:551, Rn. 51; Urteil des Gerichtshofs vom 15. November 2011 in der Rechtssache C-106/09 P, Kommission und Spanien/Government of Gibraltar und Vereinigtes Königreich, ECLI:EU:C:2011:732, Rn. 97.

([39]) Urteil des Gerichts vom 7. März 2012 in der Rechtssache T-210/02 — RENV, British Aggregates/Kommission, ECLI:EU:T:2012:110, Rn. 73.

([40]) Beschluss (EU) 2016/288 der Europäischen Kommission vom 27. März 2015 über die vom Vereinigten Königreich durchgeführte staatliche Beihilfe SA.34775 — Granulatabgabe, C(2015) 2141 final, Rn. 181, 182 und 183.

([41]) Gesetzesentwurf, S. 10.

(67) Dänemark führt aus, dass die Besteuerungsgrenze auf 2,0, 2,5 oder sogar 3,0 Prozent hätte festgelegt worden können und sich immer noch positiv auf die Gesundheit der dänischen Bevölkerung ausgewirkt und den Anreiz vergrößert hätte, fettarme Produkte fettreicheren vorzuziehen. Mit ihrer Festlegung auf 2,3 Prozent sei jedoch auch konkret dafür gesorgt worden, dass die Steuer nicht den offiziellen Empfehlungen in Bezug auf Milch für Säuglinge zuwiderlief, wie in Erwägungsgrund 54 dargestellt wurde.

(68) Der Vollmilchkonsum reagiert sehr stark auf Preisänderungen — Schätzungen zufolge führt ein Preisanstieg von 1 Prozent zu einem Rückgang des Verbrauchs von 1,14 Prozent ([42]). Dänemark führt daher an, dass eine Steuer mit einer Besteuerungsgrenze unter 2,3 Prozent für Familien mit Säuglingen möglicherweise einen Anreiz geschaffen hätte, entweder ihren Milchkonsum einzuschränken oder, aufgrund der niedrigeren Steuer auf entrahmte Milch, statt Vollmilch entrahmte Milch zu kaufen. Folglich wurde angenommen, dass der Vollmilchkonsum dänischer Säuglinge aufgrund der Steuer zurückgegangen sein könnte, was den Ernährungsempfehlungen zuwiderlief. Nach Ansicht der dänischen Behörden ist dies eine hinreichende Begründung für die Festlegung der Besteuerungsgrenze auf 2,3 Prozent und zeigt dies auch, dass die Auswirkungen der Grenze dem Zweck der Steuer dienten.

(69) Dänemark weist darauf hin, dass die Besteuerungsgrenze keinen Anreiz für den Kauf von Vollmilch anstatt entrahmter Milch geschaffen habe. Die Grenze an sich habe lediglich gewährleistet, dass die dänische Bevölkerung durch die Steuer deren Zweck entsprechend nicht vom Konsum jeglicher Milch abgehalten wurde.

(70) Als Reaktion auf die Ansicht der Kommission, dass ein ausgeprägter Verzehr von Lebensmitteln mit einem Gehalt an gesättigten Fettsäuren unterhalb der Besteuerungsgrenze von 2,3 Prozent wesentlich zur Gesamtaufnahme gesättigter Fettsäuren beigetragen haben könnte (Erwägungsgrund 107 des Einleitungsbeschlusses), führt Dänemark aus, dass, auch wenn dies zutreffe, ein ausgeprägter Verzehr von Lebensmitteln unterhalb der Besteuerungsgrenze von 2,3 Prozent zwangsläufig einen reduzierten Verzehr von Lebensmitteln oberhalb der Grenze bedeute. Darin bestehe in der Tat ein Hauptzweck der Steuer.

(71) Dänemark macht geltend, dass die Tatsache, dass einige Unternehmen (zum Beispiel — aber nicht ausschließlich — Milchproduzenten) mehr von der Besteuerungsgrenze profitieren würden, lediglich eine notwendige Folge der Festlegung einer Grenze sei. Dies sei eine Folge der Grund- und Leitprinzipien des Gesetzes.

(72) Dänemark führt auch aus, dass es für die Beurteilung, ob die Besteuerungsgrenze von 2,3 Prozent als Abweichung vom Bezugssystem angesehen werden sollte, nicht relevant sei, ob nachgewiesen werden könne, dass einige Unternehmen (z. B. Milchproduzenten) am stärksten von der Besteuerungsgrenze profitiert haben, oder ob die Grenze festgelegt wurde, um Milch von der betreffenden Steuer zu befreien. Die einzige relevante Frage sei, ob die Auswirkungen der Besteuerungsgrenze von 2,3 Prozent zum Erreichen der Ziele der Steuer beitragen oder nicht. Wenn ja, stelle die Besteuerungsgrenze keine Abweichung vom Bezugssystem dar, da Produkte unterhalb und oberhalb der Grenze sich nicht in einer vergleichbaren Situation befinden.

(73) In Beantwortung der Fragen im Einleitungsbeschluss hat Dänemark Informationen über die durch das Gesetz entstandenen Steuereinnahmen vorgelegt, wovon die Auswirkungen der Besteuerungsgrenze von 2,3 Prozent auf die Unternehmen in der dänischen Lebensmittelindustrie abzulesen sind.

Tabelle 1

Steuereinnahmen nach Unternehmen, Geschäftsbereich und Industriezweig

(in DKK)

Unternehmen (*)	Geschäftsbereich	Industriezweig	2011 (*)	2012 (*)	2013 (*)	Insgesamt (*)
(…)	Herstellung	Molkerei und Käserei	(…)	(…)	(…)	(…)
(…)	Herstellung	Verarbeitung von Schweinefleisch	(…)	(…)	(…)	(…)
(…)	Herstellung	Herstellung von Margarine und anderen Speisefetten	(…)	(…)	(…)	(…)
(…)	Großhändler	Herstellung von Fleisch- und Geflügelfleischerzeugnissen	(…)	(…)	(…)	(…)

([42]) Bericht von Incentive, S. 26, Tabelle 8.

(in DKK)

Unternehmen (*)	Geschäftsbereich	Industriezweig	2011 (*)	2012 (*)	2013 (*)	Insgesamt (*)
(…)		Sonstiger Einzelhandel mit Waren verschiedener Art	(…)	(…)	(…)	(…)
(…)	Zwischenhändler	Supermärkte	(…)	(…)	(…)	(…)
(…)	Herstellung	Verarbeitung sonstiger Fleischerzeugnisse	(…)	(…)	(…)	(…)
(…)	Herstellung	Großhandel mit Milch und Milcherzeugnissen, Eiern und sonstigen Lebensmitteln	(…)	(…)	(…)	(…)
(…)	Großhändler	Verpackungstätigkeiten	(…)	(…)	(…)	(…)
(…)	Herstellung	Molkerei und Käserei	(…)	(…)	(…)	(…)
(…)	Herstellung	Molkerei und Käserei	(…)	(…)	(…)	(…)
(…)	Empfänger	Großhandel mit Milch und Milcherzeugnissen, Eiern und sonstigen Lebensmitteln	(…)	(…)	(…)	(…)
(…)	Empfänger	Billiganbieter (Discounter)	(…)	(…)	(…)	(…)
(…)	Herstellung	Molkerei und Käserei	(…)	(…)	(…)	(…)
(…)	Herstellung	Herstellung von Margarine und anderen Speisefetten	(…)	(…)	(…)	(…)
(…)	Empfänger	Großhandel mit Nahrungsmitteln und Getränken ohne ausgeprägten Schwerpunkt	(…)	(…)	(…)	(…)
(…)	Großhändler	Herstellung von Fleisch- und Geflügelfleischerzeugnissen	(…)	(…)	(…)	(…)
(…)	Herstellung	Verarbeitung von Schweinefleisch	(…)	(…)	(…)	(…)

(*) Fällt unter die Verpflichtung zur Wahrung des Berufsgeheimnisses.

Tabelle 2

Steuerwert nicht besteuerter Produkte: Zusätzliche Steuerzahlung, wenn die Steuer als allgemeine Steuer auf gesättigte Fettsäuren in allen Lebensmitteln umgesetzt worden wäre

(in Mio. DKK)

	Milchprodukte	Fleisch	Sonstige	Insgesamt
Schätzwert anhand der Haushaltsbudgeterhebung	140	9	74	223
Schätzwert anhand von Nielsen-Scannerdaten	127	—	—	—

Quelle: Die Berechnungen von INCENTIVE basierten auf Statistics Denmark (Preisindizes und Tabelle FU5) und Nielsen-Scannerdaten.*Anmerkung:* Für einen Zeitraum von 15 Monaten kalibriert. Basiert auf der tatsächlich verkauften Menge. Nicht berücksichtigt sind Veränderungen hinsichtlich der Menge, die durch die Nichtbesteuerung bestimmter Produkte bedingt sind.

Tabelle 3

Geschätzter Steuerwert der nicht besteuerten Milchprodukte und Anteil […] (*) daran

(in Mio. DKK)

	Gesamtwert	Schätzwert für […] (*)
Incentive (Haushaltsbudgeterhebung) (1)	140	(…)
Incentive (Nielsen-Scannerdaten) (1)	127	(…)
Statistics Denmark (Lebensmittelkonsum) (2)	109-135	(…)
Statistics Denmark (Lebensmittelkonsum) (2) Der Steuerwert von Vollmilch	45-82	(…)

(*) Fällt unter die Verpflichtung zur Wahrung des Berufsgeheimnisses.*Anmerkung:* Dem Einleitungsbeschluss zufolge wird bei Arla Food amba [a.m.b.a. = Genossenschaft mit begrenzter Haftung] von einem Marktanteil von 90 Prozent ausgegangen.

(1) *Quelle:* Die Berechnungen von INCENTIVE basierten auf Statistics Denmark (Preisindizes und Tabelle FU5) und Nielsen-Scannerdaten.
Anmerkung: Für einen Zeitraum von 15 Monaten kalibriert. Basiert auf der tatsächlich verkauften Menge. Nicht berücksichtigt sind Veränderungen hinsichtlich der Menge, die durch die Nichtbesteuerung bestimmter Produkte bedingt sind.

(2) *Quelle:* Die Berechnung basieren auf Statistics Denmark www.statistikbanken.dk: FVF1: Fødevareforbrug efter enhed, type og tid. (Lebensmittelkonsum nach Einheit, Art und Zeit) und www.foodcomp.dk.
Anmerkung: Laut www.foodcomp.dk gibt es verschiedene Arten von Joghurt und Schokoladenmilch mit unterschiedlichem Gehalt an gesättigten Fettsäuren. Diese werden von Statistics Denmark nicht unterschieden, weshalb der Steuerwert in einem Intervall geschätzt wird, wobei der niedrigere Wert für den niedrigeren Gehalt an gesättigten Fettsäuren und der höhere Wert für den höheren Gehalt an gesättigten Fettsäuren in diesen beiden Arten von Milchprodukten steht.

(74) Anhand von Tabelle 1 wird ersichtlich, dass der mit Abstand größte Steuerzahler im Rahmen des Gesetzes zur Besteuerung von gesättigten Fettsäuren […] ([43]) war. Aus Tabelle 3 ergibt sich, dass […] auch der Hauptbegünstigte der Besteuerungsgrenze von 2,3 Prozent war, mit einem geschätzten Steuerwert von […] DKK. Anhand von Tabelle 2 wird jedoch auch ersichtlich, dass — auch wenn der Milchsektor (140 Mio. DKK) und folglich […] der Hauptbegünstigte der Besteuerungsgrenze war — auch der Fleischsektor (9 Mio. DKK) ebenso wie andere Sektoren (74 Mio. DKK) davon profitiert haben.

4.2.1. BESTEUERUNGSGRENZE CONTRA ALTERNATIVEN ZUR EINHALTUNG DER OFFIZIELLEN ERNÄHRUNGSEMPFEHLUNGEN

(75) Nach Ansicht der dänischen Behörden kann mit einer Besteuerungsgrenze wirksam gewährleistet werden, dass die Steuer nicht den offiziellen Ernährungsempfehlungen zuwiderläuft, und auch der Zweck des Gesetzes am besten erreicht wird.

(76) Eine theoretische Alternative hätte in der Einführung eines Zuschusses (in Form von Lebensmittelmarken oder einer allgemeinen Überweisung) bestehen können, um Familien für die aufgrund der Steuer höheren Milchkosten zu entschädigen und sie in der Einhaltung der Ernährungsempfehlungen zu bestärken. Dänemark führt an, dass es schwierig und kostspielig gewesen wäre, zu gewährleisten, dass ein solcher Zuschuss tatsächlich für Vollmilch für Säuglinge ausgegeben wird. Außerdem hätte die allgemeine Besorgnis, dass eine Steuer ohne Grenze zum Rückgang des Konsums fettärmerer Versionen der steuerbaren Lebensmittel geführt hätte, durch einen gezielten Zuschuss oder Lebensmittelmarken nicht angegangen werden könne, ohne unüberwindbare administrative Schwierigkeiten nach sich zu ziehen.

(77) Dänemark führt an, dass die Alternative, Tagesbetreuungseinrichtungen zum Kaufen und Anbieten einer bestimmten Milchmenge zu verpflichten, weder etwas für den Vollmilchkonsum von Säuglingen täten, da die allermeisten Kinder unter einem Jahr in Dänemark nicht solche Einrichtungen besuchen, noch ausreichten, deren gesamte empfohlene Tagesmenge zu decken. Weder Informations- noch Bildungsprogramme, mit denen trotz der Steuer der Milchkonsum sichergestellt werden sollte, seien sinnvolle Alternativen. Informationsprogramme zur Milch für Säuglinge und Kleinkinder waren bereits weit verbreitet ([44]).

([43]) Fällt unter die Verpflichtung zur Wahrung des Berufsgeheimnisses.
([44]) Der Ernährungskompass und Nahrungsmittel für Säuglinge und Kleinkinder.

(78) Insgesamt wiederholt Dänemark, dass alternative Maßnahmen, mit denen gewährleistet hätte werden können, dass die Steuer nicht zu wirtschaftlichen Anreizen führt, die den offiziellen Ernährungsempfehlungen zuwiderlaufen, weit weniger effizient und höchstwahrscheinlich kostspieliger gewesen wären als die Ausnahme von Vollmilch.

4.3. *BESTEUERUNGSGRENZE — 50 000 DKK*

(79) Dänemark macht geltend, dass die Besteuerungsgrenze von 50 000 DKK Jahresumsatz bei steuerbaren Lebensmitteln eine allgemeine Maßnahme gewesen sei, die für inländische Hersteller, Importeure, Zwischenhändler und Versandhändler gleichermaßen galt und letztlich allen Wirtschaftsteilnehmern gleichberechtigt offenstand und somit nicht selektiv im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 AEUV sei.

(80) Um die Steuer administrativ besser handhaben zu können, wurde die Besteuerungsgrenze auf eine Höhe festgelegt, unterhalb derer der Verwaltungsaufwand sowohl für die Hersteller/Importeure als auch für die dänischen Behörden die Steuereinnahmen überschreiten würde.

(81) Schätzungen Dänemarks zufolge hätte ein Importeur oder Produzent von beispielsweise Hähnchenfleisch mit einem Jahresumsatz von bis zu 50 000 DKK eine jährliche Steuer in Höhe von rund 500 DKK bis 1 700 DKK entrichten müssen (in Abhängigkeit von der tatsächlichen Menge und dem tatsächlichen Gehalt an gesättigten Fettsäuren). Da die Steuer monatlich fällig war, hätten sich die monatlichen Abgaben um 44 DKK bis 142 DKK erhöht.

(82) Darüber hinaus würden sich dänischen Schätzungen zufolge die Kosten für die Berechnung und Erklärung der Steuer für kleine Unternehmen pro steuerbarem Lebensmittel auf 100 DKK bis 200 DKK monatlich belaufen.

(83) Bei den Schätzwerten in den Erwägungsgründen 81 und 82 wird vom höchstmöglichen Jahresumsatz unterhalb der Besteuerungsgrenze und nur einem steuerbaren Erzeugnis ausgegangen. Nach der Auffassung Dänemarks ist davon auszugehen, dass z. B. viele landwirtschaftliche Betriebe einen Jahresumsatz erzielen, der weit unter der Besteuerungsgrenze von 50 000 DKK liegt, und mehr als ein steuerbares Erzeugnis anbieten.

(84) Dänemark ist der Ansicht, dass es aus administrativer Sicht unverhältnismäßig aufwändig und mühevoll gewesen wäre, diese geringen Beträge einzuziehen.

(85) Nach Auffassung Dänemarks hat die Besteuerungsgrenze von 50 000 DKK für Ausgewogenheit zwischen den durch die Steuer erzeugten Einnahmen und dem Verwaltungsaufwand für Behörden und Unternehmen gesorgt.

4.4. *UNTERSCHIEDLICHE BEHANDLUNG VON INLÄNDISCHEN UND EINGEFÜHRTEN ERZEUGNISSEN SOWIE GROßHÄNDLERN UND EMPFÄNGERN*

4.4.1. UNTERSCHIEDLICHE BEHANDLUNG INLÄNDISCHER UND EINGEFÜHRTER ERZEUGNISSE

(86) Dänemark führt aus, dass eine nationale steuerliche Maßnahme nicht allein aufgrund der Tatsache, dass sie zwischen inländischen und eingeführten Erzeugnissen unterscheide, als selektiv angesehen werden könne. Eine Maßnahme, die zwischen inländischen und eingeführten Erzeugnissen unterscheide, könne bei der Beurteilung eines möglichen Verstoßes gegen Artikel 34, 30 und/oder 110 AEUV relevant sein, aber nicht bei der Beurteilung der Selektivität im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 AEUV, wie anhand des Urteils in der Rechtssache *Banco Santander* ([45]) deutlich wurde.

(87) Dänemark behauptet ferner, dass es sich bei der Maßnahme nicht um eine Übertragung staatlicher Mittel handele. Ein erhöhter Verwaltungsaufwand und damit verbundene Zusatzkosten für Importeure gelten nicht als Übertragung staatlicher Mittel im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 AEUV. Mit der Abdeckungssteuer seien Dänemark folglich keine Steuereinnahmen entgangen, auf die es durch diese Maßnahme ansonsten einen Rechtsanspruch gehabt hätte. Aus der Rechtsprechung der Gerichte der Union ergebe sich, dass eine Maßnahme dieser Art keine staatliche Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 AEUV darstelle ([46]).

([45]) Urteil des Gerichts vom 7. November 2014 in der Rechtssache T-399/11, Banco Santander und Santusa/Kommission, ECLI:EU:T:2014:938.

([46]) Urteil des Gerichtshofs vom 15. März 1994 in der Rechtssache C-387/92, Banco Exterior de España/Ayuntamiento de Valencia, ECLI:EU:C:1994:100, Rn. 14; Urteil des Gerichtshofs vom 15. November 2011 in der Rechtssache C-106/09 P, Kommission und Spanien/Government of Gibraltar und Vereinigtes Königreich, ECLI:EU:C:2011:732, Rn. 72.

4.4.1.1. ***Ort der Erhebung der Steuer in der Lieferkette***

(88) In Erwägungsgrund 121 des Einleitungsbeschlusses stellt die Kommission die Begründung für die Erhebung der Steuer möglichst am Anfang der Lieferkette infrage. Sie weist in diesem Zusammenhang darauf hin, dass es besser zum Ziel der Steuer gepasst hätte, sie anhand des Gehalts an gesättigten Fettsäuren im Enderzeugnis zu erheben.

(89) Dieser Auffassung stimmen die dänischen Behörden nicht zu. Die Besteuerung möglichst am Anfang der Lieferkette gewährleiste eine Steuer, die so vorsichtig wie möglich auf die Hauptaufnahmequellen für gesättigte Fettsäuren ausgerichtet sei, und die Verbraucher auf gesündere Alternativen umschwenken helfe. Dieses Ziel wäre mit der Erhebung einer Steuer auf gesättigte Fettsäuren in jedem Lebensmittel nicht in gleichem Maße erreicht worden.

(90) Die möglichst frühzeitige Erhebung der Steuer ausschließlich auf Hauptquellen für gesättigte Fettsäuren verschafft den Herstellern verarbeiteter Lebensmittel einen Anreiz, die gesündesten Bestandteile zu verwenden. Entgegen der vorläufigen Auffassung der Kommission widerspräche es dem Ziel, bessere Ernährungsgewohnheiten zu fördern, wenn die Steuer auch auf beispielsweise den Gehalt an gesättigten Fettsäuren im Gemüse einer Gemüsequiche erhoben worden wäre. Hier sollten nur die gesättigten Fettsäuren in der Butter und im Käse besteuert werden, um den Verzehr von Quiches mit weniger Butter und Käse und beispielsweise mehr Gemüse und fettarmen Milchprodukten zu fördern.

(91) Ein Ziel des Gesetzes war es, nur die gesättigten Fettsäuren in den steuerbaren Lebensmitteln zu besteuern und einen eigenen Mechanismus für das Funktionieren und die Effektivität des Steuersystems zu schaffen, wonach der Importeur eine Herstellererklärung vorlegen musste, in der der Gehalt an gesättigten Fettsäuren in den bei der Herstellung verwendeten steuerbaren Lebensmitteln angegeben war. Der Gehalt an gesättigten Fettsäuren aus steuerbaren Lebensmitteln im verarbeiteten Enderzeugnis war nicht leicht anzugeben.

4.4.2. UNTERSCHIEDLICHE BEHANDLUNG VON GROßHÄNDLERN UND EMPFÄNGERN

(92) Dänemark führt aus, dass das Gesetz auf einem System basiere, das zwischen Großhändlern und Empfängern unterscheide. Dieselbe Unterscheidung zwischen Großhändlern und Empfängern werde in der Richtlinie 2008/118/EG des Rates ([47]) vorgenommen, in der allgemeine Bestimmungen festgelegt werden, die für alle nach Unionsrecht verbrauchsteuerpflichtigen Erzeugnisse gelten. Dies impliziere, dass das Lager eines Großhändlers nicht besteuert und das Lager eines Empfängers besteuert werde. Diese Unterscheidung habe indirekte Auswirkungen auf die Struktur des Systems, die logische Folge der Grund- und Leitprinzipien des Systems seien und weder Empfänger diskriminieren noch Großhändlern selektive Vorteile verschaffen.

(93) In der Richtlinie 2008/118/EG wird ein „zugelassener Lagerinhaber" als „eine natürliche oder juristische Person" definiert, „die von den zuständigen Behörden eines Mitgliedstaats ermächtigt wurde, in Ausübung ihres Berufs im Rahmen eines Verfahrens der Steueraussetzung verbrauchsteuerpflichtige Waren in einem Steuerlager herzustellen, zu verarbeiten, zu lagern, zu empfangen oder zu versenden"; vgl. Artikel 4 Absatz 1 der Richtlinie. Dies ähnelt Paragraph 4 Absatz 1 bzw. Paragraph 3 Absatz 1 Nr. 1 des Gesetzes.

(94) Des Weiteren wird in der Richtlinie 2008/118/EG ein „registrierter Empfänger" als „eine natürliche oder juristische Person" definiert, „die von den zuständigen Behörden des Bestimmungsmitgliedstaats ermächtigt wurde, in Ausübung ihres Berufs und gemäß den von diesen Behörden festgesetzten Voraussetzungen, in einem Verfahren der Steueraussetzung beförderte verbrauchsteuerpflichtige Waren aus einem anderen Mitgliedstaat zu empfangen"; vgl. Artikel 4 Absatz 9 der Richtlinie. Dies ähnelt Paragraph 4 Absatz 3, vgl. Paragraph 3 Absatz 1 Nr. 2 und 3 des Gesetzes und Paragraph 10 Absatz 1, vgl. Paragraph 9 Absatz 1 Nr. 1 und 2 des Gesetzes.

(95) Dem Gesetz zufolge konnte ein Unternehmen als Großhändler steuerbare Lebensmittel produzieren, verarbeiten, lagern, empfangen und aus anderen Ländern einführen sowie andere Großhändler mit steuerbaren Lebensmitteln beliefern, ohne die Steuer zu entrichten (Paragraph 5 Absatz 1 des Gesetzes).

(96) Des Weiteren konnten sich Importeure, die steuerbare Lebensmittel nur als Zwischenhändler an nach dem Gesetz registrierte Unternehmen (d. h. Großhändler oder Empfänger) verkauften, als Großhändler registrieren lassen (Paragraph 4 Absatz 3 des Gesetzes). Diese Zwischenhändler konnten steuerbare Lebensmittel von anderen Großhändlern empfangen und steuerbare Lebensmittel aus anderen Ländern empfangen und einführen, ohne die Steuer zu entrichten (Paragraph 5 Absatz 2 des Gesetzes). Alle anderen Importeure mussten als Empfänger registriert werden (Paragraph 4 Absatz 1 des Gesetzes).

([47]) Richtlinie 2008/118/EG des Rates vom 16. Dezember 2008 über das allgemeine Verbrauchsteuersystem und zur Aufhebung der Richtlinie 92/12/EWG (ABl. L 9 vom 14.1.2009, S. 12).

(97) Ein als Großhändler registriertes Unternehmen musste die Steuer anhand der gelieferten steuerbaren Lebensmittel entrichten (Paragraph 7 Absatz 1 des Gesetzes). Ein als Empfänger registriertes Unternehmen musste die Steuer anhand der empfangenen/eingeführten Lebensmittel entrichten (Paragraph 7 Absatz 3 des Gesetzes).

(98) Nach Artikel 7 Absatz 1 der Richtlinie 2008/118/EG ist die Verbrauchsteuer nach der Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr fällig. Im Allgemeinen werden Waren in den steuerrechtlich freien Verkehr überführt, sobald sie aus dem Verfahren der Steueraussetzung entnommen oder eingeführt werden, ohne in ein Verfahren der Steueraussetzung überführt zu werden; vgl. Artikel 7 Absatz 2 Buchstaben a und d der Richtlinie.

(99) Waren wurden aus dem Verfahren der Steueraussetzung zum Zeitpunkt des Empfangs durch einen registrierten Empfänger entnommen; vgl. Artikel 7 Absatz 3 Buchstabe a und Artikel 17 Absatz 1 Buchstabe a Ziffer ii der Richtlinie 2008/118/EG. Dies ähnelt Paragraph 7 Absatz 3 des Gesetzes.

(100) Waren wurden aus dem Verfahren der Steueraussetzung auch zum Zeitpunkt des Empfangs an einem Ort der Direktlieferung entnommen; vgl. Artikel 7 Absatz 3 Buchstabe c und Artikel 17 Absatz 2 der Richtlinie 2008/118/EG.

(101) Offenbar wird in beiden Systemen — dem des Gesetzes und dem der Richtlinie 2008/118/EG — eine grundlegende Unterscheidung zwischen Großhändlern und Empfängern vorgenommen: Das Lager eines Großhändlers wird nicht besteuert, das Lager eines Empfängers hingegen schon. Dieser grundlegende Unterschied rechtfertigt die unterschiedliche Behandlung von Großhändlern und Empfängern.

(102) In Anbetracht dessen führt Dänemark aus, dass die Maßnahmen 5 und 6 im Hinblick auf die innere Logik, das Wesen und die Handhabung als gerechtfertigt anzusehen seien ([48]) und unmittelbar auf den Grund- und Leitprinzipien des dänischen Steuersystems beruhen ([49]).

5. **DIE STELLUNGNAHMEN DER BETEILIGTEN ZUR EINLEITUNG DES FÖRMLICHEN PRÜFVERFAHRENS**

(103) Bei der Kommission gingen insgesamt drei Stellungnahmen von Beteiligten mit Anmerkungen zu dem Einleitungsbeschluss und den möglichen Beihilfeelementen in der dänischen Fettsteuer ein.

5.1. *STELLUNGNAHME VON LANDBRUG & FØDEVARER F.M.B.A*

(104) In ihrem am 20. Mai 2015 eingegangenen Schreiben reichte die Anwaltskanzlei Bech-Bruun in Vertretung von Landbrug & Fødevarer F.M.B.A [GmbH] (im Folgenden: L&F) ihre Stellungnahme zum Einleitungsbeschluss ein. L&F, der dänische Landwirtschafts- und Lebensmittelrat, vertritt die dänische Agrar- und Lebensmittelindustrie sowie einschlägige Unternehmen, Handels- und Landwirtschaftsverbände.

(105) L&F argumentiert, dass die Nichtbesteuerung bestimmter Erzeugnisse nach dem Gesetz nicht zu einer offensichtlich willkürlichen oder einseitigen Begünstigung bestimmter Unternehmen führe. Die besteuerten Erzeugnisse seien die Hauptquellen für gesättigte Fettsäuren in Dänemark, wodurch sie sich von anderen Erzeugnissen unterscheiden.

(106) Darüber hinaus besteht laut L&F keine Konkurrenz zwischen besteuerten Erzeugnissen (Fleisch, Milchprodukten, allen Arten von Fett, streichfähigen Mischungen und Ersatzprodukten dafür) und nicht besteuerten Erzeugnissen (Eiern, Nüssen, Körnern, Brot, Mais, Kartoffeln, Gemüse, Obst, Zucker, Süßwaren, Ergänzungsstoffen, Vitaminen, Zusätzen, Fisch, Lebensmitteln mit weniger als 2,3 Prozent Fett).

5.1.1. BESTEUERUNGSGRENZE VON 2,3 PROZENT

(107) L&F bringt vor, dass die Besteuerungsgrenze von 2,3 Prozent die Grenze in Anhang XIII der Verordnung (EG) Nr. 1234/2007 des Rates ([50]) widerspiegele, in dem die Vermarktung von Konsummilch innerhalb der Union geregelt ist. Konsummilch könne nur aus den in diesem Anhang definierten Kategorien bestehen (d. h. Rohmilch, Vollmilch, teilentrahmter Milch und entrahmter Milch). Vollmilch („sødmælk“) werde als Milch mit einem Fettgehalt von mindestens 3,5 Prozent (m/m) definiert, was einem Anteil an gesättigten Fettsäuren von 2,3 Prozent entspricht. Somit habe sich der dänische Gesetzgeber für eine Grenze entschieden, die eine Gleichbehandlung (Nichtbesteuerung) aller drei auf dem dänischen Markt vorhandenen Arten von Konsummilch beinhaltet, d. h. von Vollmilch (mindestens 3,5 Prozent Fett), teilentrahmter Milch (Fettanteil von 1,5 bis 1,8 Prozent) und entrahmter Milch (weniger als 0,5 Prozent Fett).

([48]) Urteil des Gerichtshofes vom 17. Juni 1999 in der Rechtssache C-75/97, Belgien/Kommission, ECLI:EU:C:1999:311, Rn. 39.
([49]) Urteil des Gerichtshofs vom 8. September 2011 in den Verbundenen Rechtssachen C-78/08 und C-80/08, Paint Graphos u. a, ECLI:EU:C:2011:550, Rn. 69.
([50]) Verordnung (EG) Nr. 1234/2007 des Rates vom 22. Oktober 2007 über eine gemeinsame Organisation der Agrarmärkte und mit Sondervorschriften für bestimmte landwirtschaftliche Erzeugnisse (Verordnung über die einheitliche GMO), ABl. L 299 vom 16.11.2007, S. 1.

(108) Laut L&F werden die Ziele der Regelung mit der Besteuerungsgrenze von 2,3 Prozent ausgewogen und nicht diskriminierend verfolgt und wird gleichzeitig eine Wettbewerbsverzerrung verhindert.

(109) Die Nichtbesteuerung von Konsummilch entspricht den damals gültigen Ernährungsempfehlungen in Dänemark, insbesondere in Bezug auf Säuglinge und Kinder im Alter zwischen sechs Monaten und drei Jahren ([51]).

5.2. *STELLUNGNAHME VON MIFU*

(110) Mit einem am 20. April 2015 eingegangenen Schreiben hat […] ([52]) in Vertretung von Margarineforeningen (MIFU) dessen Stellungnahme zum Einleitungsbeschluss vorgelegt. MIFU, der Verband dänischer Margarinehersteller, ist der Berufsverband der Hersteller und Importeure von Margarine in Dänemark.

5.2.1. BEZUGSSYSTEM

(111) MIFU ist der Ansicht, dass die Gestaltung des Gesetzes dem angeblichen Gesundheitsziel, den allgemeinen Verzehr gesättigter Fettsäuren in Dänemark zu reduzieren, zuwiderlaufe. Es gebe keine wissenschaftlichen Nachweise dafür, dass das Gesetz den allgemeinen Verzehr gesättigter Fettsäuren tatsächlich gesenkt oder die allgemeine Gesundheit der dänischen Bevölkerung anderweitig verbessert habe. In Bezug auf die Wirtschaft und Verhaltensänderungen seitens der Verbraucher habe das Gesetz lediglich bewirkt, dass sich der Umfang, in dem bestimmte Lebensmittel zum allgemeinen Verzehr gesättigter Fettsäuren in Dänemark beitragen, wesentlich geändert habe.

(112) MIFU zufolge hat der Verzehr besteuerter Lebensmittel wie Margarine und Butter durch das Gesetz deutlich abgenommen, wodurch der Umfang, in dem diese konkreten besteuerten Lebensmittel zum allgemeinen Verzehr gesättigter Fettsäuren in Dänemark beitrugen, erheblich reduziert wurde. Dennoch gebe es keinen Nachweis dafür, dass der Rückgang des Verzehrs gesättigter Fettsäuren aus den besteuerten Lebensmitteln wie Margarine und Butter usw. bedeute, dass der allgemeine Verzehr gesättigter Fettsäuren in Dänemark abgenommen und die allgemeine Gesundheit der dänischen Bevölkerung sich in ähnlichem Maße verbessert habe. Der Rückgang sei möglicherweise vielmehr durch eine entsprechende Zunahme des Verzehrs gesättigter Fettsäuren in nicht oder weniger stark besteuerten Lebensmitteln ausgeglichen worden, was insgesamt zu einer Zunahme des Verzehrs gesättigter Fettsäuren in Dänemark geführt habe. Insgesamt habe das Gesetz möglicherweise nur dazu geführt, dass sich der Umfang, in dem bestimmte Quellen (Lebensmittel) zum allgemeinen Verzehr gesättigter Fettsäuren in Dänemark beitragen, verändert habe.

(113) Zusätzlich zu den bereits an die Kommission übermittelten Stellungnahmen und Unterlagen behauptet MIFU, dass diese festgestellten Auswirkungen des Gesetzes von unabhängigen wissenschaftlichen Studien zu den Folgen des Gesetzes und anderer ähnlicher europäischer Steuerregelungen für Lebensmittel untermauert werden.

(114) In diesem Zusammenhang verweist MIFU insbesondere auf den Bericht „Food taxes and their impact on competiveness in the agri-food sector“ vom 17. Juli 2014 ([53]) („ECORYS-Bericht“), der auf einer Studie zu den Folgen europäischer Steuerregelungen für Lebensmittel — einschließlich des dänischen Gesetzes — basierte. MIFU betont, dass dem Bericht zufolge Steuern auf Lebensmittel generell zu einem Rückgang des Verzehrs der besteuerten Erzeugnisse führen und auch eine Neuformulierung der betreffenden Erzeugnisse in Bezug auf ihren Zucker-, Salz- und Fettgehalt bewirken. Steuern auf Lebensmittel könnten auch zu einem Ersatz derselben durch andere Erzeugnisse führen, wodurch der Verzehr besteuerter Erzeugnisse günstigerer Marken und nicht oder weniger besteuerter Ersatzprodukte ansteige. Bezüglich der Frage, ob die Änderungen beim Verzehr zu Verbesserungen der öffentlichen Gesundheit führen, komme der Bericht zu dem Schluss, dass dies noch allgemein diskutiert wird und die Nachweise in der wissenschaftlichen Literatur nicht eindeutig und manchmal mitunter widersprüchlich sind.

(115) Im ECORYS-Bericht wird zudem festgestellt, dass Lebensmittelsteuern den Verwaltungsaufwand erhöhen und sich negativ auf Rentabilität und Beschäftigung auswirken können. Auch die Wettbewerbsfähigkeit einzelner Unternehmen könnte beeinträchtigt werden.

([51]) Vidensgrundlag for rådgivning om indtag af mælk, mælkeprodukter og ost i Danmark, 2010, S. 14-15.
([52]) Fällt unter die Verpflichtung zur Wahrung des Berufsgeheimnisses.
([53]) Ein Bericht, der von der GD Unternehmen und Industrie der Europäischen Kommission in Auftrag gegeben wurde.

(116) Hinsichtlich der konkreten Auswirkungen des Gesetzes wird im ECORYS-Bericht auf einen erheblichen Preisanstieg bei den steuerbaren Lebensmitteln und einen entsprechenden erheblichen Rückgang beim Verzehr derselben hingewiesen. Außerdem wird im Bericht in Bezug auf Olivenöl und Pflanzen- und Samenöl ein eindeutiges Umschwenken weg von besteuerten Produkten hin zu weniger stark besteuerten Produkten festgestellt, was allerdings auch aus anderen Gründen als Steuergründen der Fall sein könnte.

(117) MIFU verweist ferner auf eine wissenschaftliche Studie zu den Auswirkungen des Gesetzes, die 2013 (kurz nach der Abschaffung des Gesetzes) durchgeführt wurde und zeigte, dass der Verbrauch von steuerbaren Erzeugnissen wie Butter, Buttermischungen, Margarine und Ölen durch die Einführung des Gesetzes um 10-15 Prozent zurückging ([54]). MIFU zufolge zeigt diese Studie, dass die negativen Auswirkungen des Gesetzes auf die steuerbaren Lebensmittel drei bis viermal höher waren als vom dänischen Gesetzgeber im Kommentar zum Gesetzesentwurf prognostiziert.

(118) MIFU macht geltend, dass im ECORYS-Bericht Überlegungen zu einer anderen Studie über die Auswirkungen des Gesetzes angestellt werden, die auf Daten für das gesamte Jahr 2012 basiert. Dieser Studie zufolge habe das Gesetz 2012 unter anderem eine Erhöhung der dänischen Margarinepreise um 12 Prozent zur Folge gehabt und gleichzeitig zu einem wesentlichen Rückgang des Margarineverzehrs in Dänemark und der Einnahmen der dänischen Margarineindustrie geführt, da der Kauf und Verzehr von Margarine um 8,2 Prozent abgenommen habe. Die Butterpreise seien um 13 Prozent gestiegen und die Nachfrage nach bzw. der Verzehr von Butter habe folglich um 5,5 Prozent abgenommen ([55]). Der tatsächliche Rückgang des Margarinekonsums um 8,2 Prozent im Jahr 2012 sei mehr als doppelt so hoch ausgefallen wie vom dänischen Gesetzgeber im Kommentar zum Gesetzesentwurf prognostiziert.

(119) MIFU ist der Ansicht, dass die Schlussfolgerungen in dem Bericht die Auffassung bestätigen, dass die Gestaltung des Gesetzes nicht mit seinem vorgeblichen Gesundheitsziel, den Verzehr gesättigter Fettsäuren in Dänemark zu reduzieren, in Einklang gestanden habe.

(120) MIFU führt ferner aus, dass die Steuer eindeutig willkürlich oder einseitig konzipiert worden sei und die beanstandeten Beihilfemaßnahmen daher nicht mit dem inhärenten Ziel oder Wesen des allgemeinen Bezugssystems (des Gesetzes) gerechtfertigt werden könnten.

5.2.2. MAßNAHME 2: NICHTBESTEUERUNG VON LEBENSMITTELN MIT EINEM GEHALT AN GESÄTTIGTEN FETTSÄUREN VON HÖCHSTENS 2,3 PROZENT (ABSCHNITT 2.1.8.2 DES EINLEITUNGSBESCHLUSSES)

(121) MIFU macht geltend, dass die Besteuerungsgrenze von 2,3 Prozent offensichtlich industriepolitisch bedingt sei, da deren Zweck und Wirkung ausdrücklich in der Begünstigung des äußerst einflussreichen dänischen Milchsektors bestanden habe. Die Grenze sei absichtlich so gewählt worden, dass Milch nicht besteuert werde, da eine Besteuerung von Milch angesichts der zum Zeitpunkt der Annahme des Gesetzes bestehenden Wirtschafts- und Wettbewerbssituation zu sehr gravierenden finanziellen Folgen für den dänischen Milchsektor geführt hätte.

(122) MIFU macht geltend, dass die mit dem Gesetz festgelegte Besteuerungsgrenze von 2,3 Prozent ein Paradebeispiel für eine de facto selektive Maßnahme darstelle, die nicht zu rechtfertigen sei.

5.2.3. HAUPTBEGÜNSTIGTE DES GESETZES

(123) MIFU behauptet ferner, dass der dänische Milchsektor der Hauptbegünstigte der faktischen Ausnahme aufgrund der entgangenen Steuern gewesen sei, die wiederum Kosten, die diese Unternehmen ansonsten hätten tragen müssen, verringert habe. Die nach dem Gesetz steuerbaren Lebensmittel hätten aufgrund des Gesetzes einen Rückgang bei der Nachfrage und folglich auch bei den Einnahmen aufgewiesen (den Fallstudien zufolge einen Rückgang von 5,5 bis 15 Prozent ([56])). Zum Vergleich: Milch wurde nicht besteuert und habe während des Geltungszeitraums des Gesetzes keinen Nachfragerückgang verzeichnet. Der dänische Verzehr von Konsummilch ([57]) hingegen habe 2012 im Vergleich zu 2011 geringfügig zugenommen und 2012 einen Verbrauch erreicht, der nahezu dem des Jahres 2010 entsprach ([58]).

(124) MIFU macht des Weiteren geltend, dass kein „Experte" jemals empfohlen habe, Milch von der Besteuerung nach dem Gesetz zu befreien. Selbst die „Präventionskommission" der dänischen Regierung habe auch die Besteuerung von Milch empfohlen. MIFU zufolge hat die Ernährungsempfehlung der dänischen Veterinär- und Lebensmittelbehörde in Bezug auf den Verzehr von Konsummilch durch Kleinkinder die sich aus der Besteuerungsgrenze von 2,3 Prozent ergebende Steuerbefreiung in keinerlei Weise befürwortet, sondern nur als Argument dafür verwendet, Milch von der Steuer zu befreien.

([54]) Dejgaard Jensen und Smed (2013).
([55]) Food taxes and their impact on competitiveness in the agri-food sector, ECORYS, 2014, Anhänge S. 83.
([56]) ECORYS-Bericht.
([57]) Statistics Denmark.
([58]) Diagramm von MIFU vorgelegt, Statistical Denmark.

(125) MIFU macht ferner geltend, dass es in jedem Falle inkonsequent und unverhältnismäßig gewesen sei, Milch an sich von der Besteuerung nach dem Gesetz allein aus dem angeblichen Grund auszunehmen, dem potenziellen Milchbedarf sehr kleiner Kinder gerecht zu werden. Dieses Ziel hätte besser und mit weniger Wettbewerbsverzerrungen erreicht werden können, beispielsweise mithilfe von herkömmlicher Regulierung, marktbasierten Instrumenten, Selbstregulierung der Industrie, Information und Bildung oder Steuererstattungen für Haushalte mit Kleinkindern und Kindergärten.

(126) Darüber hinaus hat laut MIFU die Ausnahme von Milch nicht nur dazu geführt, dass Konsummilch gegenüber anderen ersetzbaren Getränken bevorzugt wurde, sondern auch bewirkt, dass zu industriellen Zwecken statt steuerbaren Bestandteilen anderer Lebensmittel bevorzugt Milch als Bestandteil verwendet wurde.

(127) So kommt MIFU zu dem Schluss, dass der dänische Milchsektor am stärksten von der faktischen Ausnahme profitiert und kein Unternehmen so große Vorteile daraus gezogen habe wie Arla.

5.3. STELLUNGNAHME VON ARLA FOODS

(128) Mit einem am 7. Juni 2016 eingegangenen Schreiben hat […] ([59]) in Vertretung von Arla dessen Stellungnahme zum Einleitungsbeschluss vorgelegt. Arla Foods ist das größte Molkereiunternehmen Europas und eine dänisch-schwedische Molkereigenossenschaft. Die Arla-Gruppe verarbeitet mehr als 90 % des dänischen Milchbestands.

(129) In seinem Schreiben führt Arla aus, dass das Ziel der Steuer auf gesättigte Fettsäuren darin bestanden habe, bessere Ernährungsgewohnheiten zu fördern, um die Gesundheit und durchschnittliche Lebenserwartung der dänischen Bevölkerung zu verbessern bzw. zu erhöhen. Zum Erreichen dieses allgemeinen Ziels hätten die Ziele dieser indirekten Steuer nicht nur darin bestanden, alle gesättigte Fettsäuren enthaltenden Lebensmittel zu besteuern, sondern auch darin, die Bevölkerung zum Kauf von Lebensmitteln zu bewegen, die geringere Mengen gesättigter Fettsäuren enthielten, ohne die Aufnahme gesunder und lebensnotwendiger, weitere wichtige Nährstoffe enthaltender Lebensmittel zu reduzieren. Eine Ernährung ganz ohne gesättigte Fettsäuren sei nicht Ziel der Steuer, da viele Erzeugnisse, die gesättigte Fettsäuren enthalten, auch lebensnotwendige Lebensmittel seien.

(130) Arla führt weiter aus, dass die Besteuerungsgrenze von 2,3 Prozent nicht selektiv sei, da sich Lebensmittel mit weniger als 2,3 Prozent gesättigten Fettsäuren hinsichtlich der Ziele der Steuer auf gesättigte Fettsäuren in einer anderen tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden als Erzeugnisse mit einem höheren Gehalt an gesättigten Fettsäuren. Die ausschließliche Besteuerung von Lebensmitteln mit mehr als 2,3 Prozent Fett trage zu den Zielen der Steuer bei.

(131) Arla erläutert weiter, wie die Besteuerungsgrenze von 2,3 Prozent anhand der zum Zeitpunkt der Einführung der Steuer geltenden offiziellen Ernährungsempfehlungen in Bezug auf Konsummilch festgelegt wurde. Außerdem zählt Arla die Vorteile von Milch auf. Abschließend behauptet Arla, dass es keine Konkurrenz zwischen Konsummilch und anderen Erzeugnissen gebe.

6. **ECORYS-BERICHT**

(132) Der Bericht mit dem Titel „Food taxes and their impact on competitiveness in the agri-food sector“ war das Ergebnis einer Studie, die die Generaldirektion Unternehmen und Industrie der Europäischen Kommission in Auftrag gegeben hatte. Die Studie wurde 2013-2014 vom Europäischen Konsortium für Wettbewerbsfähigkeit und nachhaltige Industriepolitik („ECSIP-Konsortium“) durchgeführt. Geleitet wurde das Konsortium von Ecorys Netherlands; außerdem gehören ihm Cambridge Econometrics, Danish Technological Institute, Euromonitor, IDEA Consult, IFO Institute und WiiW sowie eine Gruppe spezialisierter Subunternehmer und Einzelpersonen an. Gegenstand des Berichts waren die Auswirkungen nicht harmonisierter Steuern auf die Wettbewerbsfähigkeit der Agrar- und Lebensmittelindustrie. Zur Studie gehörte auch eine Analyse der dänischen Steuer auf gesättigte Fettsäuren. Laut dem ECORYS-Bericht (vgl. Erwägungsgrund 123) gibt es Anzeichen dafür, dass die Steuer auf gesättigte Fettsäuren ihr vorrangiges Ziel, das Kaufverhalten zu beeinflussen, erreicht und auch dazu beigetragen hat, Steuerkürzungen in anderen Bereichen zu finanzieren, was jedoch zu hohen Verwaltungskosten für die betreffenden Unternehmen geführt hat.

([59]) Fällt unter die Verpflichtung zur Wahrung des Berufsgeheimnisses.

(133) Der ECORYS-Bericht enthielt auch die ökonometrische Analysestudie mit dem Titel „The Danish tax on saturated fat — short run effects on consumption, substitution patterns and consumer prices of fats“ ([60]). Dieser Analyse zufolge hat sich die Einführung der Steuer auf gesättigte Fettsäuren in Lebensmitteln auf den betreffenden Lebensmittelmarkt ausgewirkt, da der entsprechende Fettkonsum um 10 bis 15 Prozent abnahm. Doch aufgrund des relativ kurzen Erhebungszeitraums, in dem die Steuer angewandt wurde (neun Monate, saisonbereinigt), sollte die auf lange Sicht bezogene Interpretation dieser Ergebnisse mit großer Vorsicht erfolgen. Wirtschaftliche Überlegungen deuten auf langfristige Verhaltensänderungen und Reduzierungen des Fettkonsums sowohl bei den Verbrauchern als auch bei den Herstellern hin, was sich zum Beispiel in der Neuformulierung von Erzeugnissen zur Erlangung von Produkten mit einem niedrigeren Gehalt an gesättigten Fettsäuren usw. widerspiegelt. Neben einem geringeren Fettkonsum wurde in der Studie eine Produktsubstitution bzw. konkret festgestellt, dass die Verbraucher weniger Butter und mehr Margarine und Mischprodukte kauften ([61]). Der Aspekt der Substitutionseffekte in Bezug auf Erzeugnisse mit einem geringeren Gehalt an gesättigten Fettsäuren wurde nicht direkt untersucht. Die Substitutionseffekte können die direkten Anreizeffekte der Steuer verstärken (wenn die ersetzten Erzeugnisse gesünder sind) oder untergraben (wenn die ersetzten Erzeugnisse beispielsweise viel Zucker enthalten) ([62]).

(134) Zugleich wurden die mit der Steuer verbundenen Verwaltungskosten für die Unternehmen als erheblich eingestuft. Unternehmen im Einzel- und Großhandelssektor hat die Steuer schätzungsweise 200 Mio. DKK ([63]) (rund 27 Mio. EUR) gekostet.

(135) Die dänische Handelskammer hat 99 Mitglieder (vor allem Einzelhandelsunternehmen) befragt, ob sie Anzeichen dafür erkennen können, dass die Steuer auf gesättigte Fettsäuren die Verbraucher zum Kauf gesünderer Erzeugnisse bewogen hat. Nur 12 Prozent der Befragten können eine solche Entwicklung absehen ([64]), was darauf hindeutet, dass die Substitutionseffekte den Anreizeffekt der Steuer untergraben haben, was allerdings bisher durch keine wissenschaftliche Analyse untermauert wurde.

7. **PRÜFUNG DES VORLIEGENS EINER BEIHILFE**

(136) Nach Artikel 107 Absatz 1 AEUV sind staatliche oder aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfen gleich welcher Art, die durch die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen, mit dem Binnenmarkt unvereinbar, soweit sie den Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtigen.

(137) Damit eine Maßnahme als staatliche Beihilfe im Sinne dieser Bestimmung gewertet werden kann, müssen daher die folgenden Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein: i) die Maßnahme muss dem Staat zurechenbar sein und aus staatlichen Mitteln finanziert werden; ii) sie muss einem Unternehmen einen wirtschaftlichen Vorteil verschaffen; iii) dieser Vorteil muss selektiv sein und iv) die Maßnahme muss den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen und den Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtigen.

(138) Im Einleitungsbeschluss vertrat die Kommission die vorläufige Auffassung, dass die Maßnahmen 1, 2, 3, 5, und 6 alle Merkmale einer staatlichen Beihilfe aufwiesen. In Bezug auf Maßnahme 4 war sie der Ansicht, dass diese keine staatliche Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 AEUV darstellte.

(139) Während des förmlichen Prüfverfahrens gingen bei der Kommission Anmerkungen und Stellungnahmen von Dänemark und mehreren Beteiligten ein. In Bezug auf Maßnahme 4 wurde im Rahmen des förmlichen Prüfverfahrens nichts bekannt, was eine andere Schlussfolgerung als im Einleitungsbeschluss erfordern würde. Somit ist die Kommission bei Maßnahme 4 der Ansicht, dass die Nichtbesteuerung nicht selektiv ist, da sie Erzeugnisse betrifft, die sich nicht in einer Situation befinden, die der der von der Steuer betroffenen Erzeugnisse tatsächlich und rechtlich vergleichbar ist. Aus dem Blickwinkel der Ziele der Steuer betrachtet (Erwägungsgrund 166), die die Verbesserung der menschlichen Gesundheit und Ernährungsgewohnheiten betreffen, sind die nicht für den Verzehr bestimmten Erzeugnisse also nicht vergleichbar. Somit stellt Maßnahme 4 keine staatliche Beihilfe dar.

(140) In Bezug auf die Maßnahmen 1, 2, 3, 5 und 6 führten Dänemark und die Beteiligten aus, dass die Maßnahmen nicht alle Merkmale einer staatlichen Beihilfe aufwiesen. Dänemark legte Informationen zu den rechtlichen und administrativen Aspekten der Maßnahmen sowie einschlägige Fakten vor, die eine erneute Prüfung des Vorliegens einer staatlichen Beihilfe erfordern.

([60]) Dejgaard Jensen, Jørgen, und Sinne Smed (2013), veröffentlicht in Food Policy 42 (2013), S. 18-31.
([61]) ECORYS-Bericht, S. 40, Punkt 2.3.1.
([62]) Dejgaard Jensen, Jørgen, und Sinne Smed (2013), veröffentlicht in Food Policy 42 (2013), S. 18-31.
([63]) Dansk Erhvervs Perspektiv 2012 Nr. 23: Fedtafgiften: et dyrt bekendtskab.
([64]) Dansk Erhvervs Perspektiv 2012 Nr. 23: Fedtafgiften: et dyrt bekendtskab.

7.1. *VORTEILE FÜR UNTERNEHMEN*

(141) Ein Vorteil im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 AEUV ist ein wirtschaftlicher Vorteil, den ein Unternehmen unter normalen Marktbedingungen, d. h. ohne Eingreifen des Staates, nicht hätte erlangen können.

(142) Die genaue Form einer Maßnahme ist für die Beurteilung, ob sie dem Unternehmen einen wirtschaftlichen Vorteil verschafft, irrelevant. Für den Begriff der staatlichen Beihilfe ist nicht nur die Gewährung von positiven wirtschaftlichen Vorteilen von Belang; auch die Verringerung von wirtschaftlichen Belastungen (wie Steuern) kann einen Vorteil darstellen. Der letztere Aspekt ist eine weit gefasste Kategorie, unter die jede Verminderung von Belastungen fällt, die ein Unternehmen normalerweise zu tragen hat ([65]). Dies schließt jede Übernahme von Kosten ein, die Wirtschaftsteilnehmern bei ihren wirtschaftlichen Tätigkeiten entstehen. Dies gilt insbesondere in Fällen, in denen manche Wirtschaftsteilnehmer Kosten, die andere vergleichbare Wirtschaftsteilnehmer in einer bestimmten Rechtsordnung normalerweise tragen müssen, nicht tragen müssen.

(143) In diesem Zusammenhang kann die Tatsache, dass bestimmte Erzeugnisse nicht der Steuer auf gesättigte Fettsäuren unterlagen, einen Vorteil für deren Hersteller mit sich bringen. Dies bedeutet, dass diese Erzeugnisse und deren Hersteller, bei denen es sich um Warenanbieter auf einem Markt handelt, von einem wirtschaftlichen Vorteil in Form einer Verringerung der steuerlichen Belastung, die durch die Steuer möglicherweise entstünde, profitieren können.

(144) Die Frage, ob es sich bei der aufgrund der Steuer auf gesättigte Fettsäuren entstehenden steuerlichen Belastung um „übliche Kosten" handelt, die bei jedem Erzeugnis getragen werden müssen, oder um „Belastungen, die ein Unternehmen normalerweise zu tragen hat", erfordert eine Beurteilung der Vergleichbarkeit der Erzeugnisse im Hinblick auf den Zweck der Abgabe. Dies wird Gegenstand eines nachfolgenden Abschnitts dieses Beschlusses zur Selektivität sein.

7.2. *VORHANDENSEIN STAATLICHER MITTEL UND ZURECHENBARKEIT ZUM STAAT*

(145) Nur solche Vorteile, die unmittelbar oder mittelbar aus staatlichen Mitteln gewährt werden und dem Staat zuzurechnen sind, können als Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 AEUV betrachtet werden ([66]). Der Verzicht auf Mittel, die der Staat andernfalls eingenommen hätte, stellt eine Übertragung staatlicher Mittel dar ([67]).

(146) Alle in Erwägungsgrund 27 dieses Beschlusses genannten Maßnahmen waren Ergebnis eines vom dänischen Parlament (Folketinget) angenommenen Rechtsakts und als solche dem dänischen Staat zuzurechnen.

(147) Was die Maßnahmen 1, 2, 3 und 6 betrifft, so erfüllt eine „Verringerung" der Steuereinnahmen aufgrund von seitens des Mitgliedstaats gewährten Abgabenbefreiungen oder -senkungen die Voraussetzung einer Beeinflussung durch staatliche Mittel gemäß Artikel 107 Absatz 1 AEUV ([68]).

(148) In Bezug auf Maßnahme 5 war allerdings eine Bedingung des Artikels 107 Absatz 1 AEUV — das Vorhandensein staatlicher Mittel — nicht erfüllt. Damit eine Maßnahme als staatliche Beihilfe eingestuft wird, reicht es nicht aus, dass ein Mitgliedstaat manchen Herstellern eine Belastung aufbürdet oder sie von einer solchen befreit, und anderen nicht ([69]). Der Vorteil, den inländische Hersteller steuerbarer Erzeugnisse möglicherweise hatten, da sich für Importeure/Hersteller ausländischer Waren aufgrund der Abdeckungssteuer ein erhöhter Verwaltungsaufwand und damit verbundene Zusatzkosten ergaben, ist lediglich darauf zurückzuführen, dass die Steuer eher am Anfang der Produktionskette fällig wird, wodurch Dänemark allerdings keine Steuereinnahmen entgingen, auf die es ansonsten einen Rechtsanspruch gehabt hätte (vgl. Erwägungsgrund 87). Lediglich die Gesamtkosten der eingeführten besteuerten Erzeugnisse hätten sich dadurch erhöhen können. Daher pflichtet die Kommission Dänemark bei, dass ein erhöhter Verwaltungsaufwand und damit verbundene Zusatzkosten für Importeure in Bezug auf Maßnahme 5 keine Übertragung staatlicher Mittel im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 AEUV beinhalten (vgl. Erwägungsgrund 87). Ob die übrigen Bedingungen einer staatlichen Beihilfe bei dieser Maßnahme erfüllt sind, muss nicht geprüft werden.

([65]) Urteil des Gerichtshofes vom 19. September 2000 in der Rechtssache C-156/98, Deutschland/Kommission, ECLI:EU: C:2000:467, Rn. 25; Urteil des Gerichtshofes vom 19. Mai 1999 in der Rechtssache C-6/97, Italien/Kommission, ECLI:EU:C:1999:251, Rn. 15; Urteil des Gerichtshofes vom 3. März 2005 in der Rechtssache C-172/03, Heiser, ECLI:EU:C:2005:130, Rn. 36.

([66]) Urteil des Gerichtshofes vom 24. Januar 1978 in der Rechtssache C-82/77, Van Tiggele, ECLI:EU:C:1978:10, Rn. 25 und 26; Urteil des Gerichts vom 12. Dezember 1996 in der Rechtssache T-358/94 — Air France/Kommission, ECLI:EU:T:1996:194, Rn. 63.

([67]) Urteil des Gerichtshofes vom 16. Mai 2000 in der Rechtssache C-83/98 P, Französische Republik/Ladbroke Racing und Kommission, ECLI:EU:C:2000:248, Rn. 48 bis 51.

([68]) Urteil des Gerichtshofes vom 15. März 1994 in der Rechtssache C-387/92, Banco Exterior de España/Ayuntamiento de Valencia, ECLI: EU:C:1994:100, Rn. 14.

([69]) Urteil des Gerichtshofes vom 24. Januar 1978 in der Rechtssache C-82/77, Van Tiggele, ECLI:EU:C:1978:10, Rn. 25 und 26.

(149) Die Kommission gelangt daher zu dem Schluss, dass es sich bei Maßnahme 5 nicht um eine staatliche Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 AEUV handelte.

7.3. *WETTBEWERBSVERFÄLSCHUNG UND AUSWIRKUNGEN AUF DEN HANDEL*

(150) Eine Wettbewerbsverfälschung im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 AEUV wird allgemein festgestellt, sobald der Staat einem Unternehmen in einem liberalisierten Wirtschaftszweig, in dem Wettbewerb herrscht oder herrschen könnte, einen finanziellen Vorteil gewährt ([70]). Die Unionsgerichte haben ferner Folgendes festgestellt: „So muss, wenn eine von einem Mitgliedstaat gewährte Finanzhilfe die Stellung eines Unternehmens gegenüber anderen Wettbewerbern im innergemeinschaftlichen [= innerhalb der Union betriebenen] Handel verstärkt, dieser als von der Beihilfe beeinflusst erachtet werden" ([71]).

(151) Im vorliegenden Fall findet die Herstellung der betreffenden Erzeugnisse in einem liberalisierten Wirtschaftszweig statt. Der grenzüberschreitende Handel spielt hier eine Rolle. Daher wäre jede selektive Bevorteilung einiger Hersteller geeignet, den Wettbewerb und grenzüberschreitenden Handel zu beeinträchtigen.

7.4. *SELEKTIVITÄT*

(152) Um in den Anwendungsbereich des Artikels 107 Absatz 1 AEUV zu fallen, muss eine staatliche Maßnahme „bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige begünstigen". Demnach fallen nicht alle Maßnahmen, die Wirtschaftsbeteiligte begünstigen, unter den Begriff der staatlichen Beihilfe, sondern nur solche, die selektiv bestimmten Unternehmen oder Gruppen von Unternehmen oder bestimmten Wirtschaftszweigen einen Vorteil gewähren.

(153) Um die Selektivität einer Maßnahme festzustellen, hat der Gerichtshof häufig eine zwei- oder dreistufige Analyse durchgeführt. Bei der zweistufigen Methode muss zunächst geprüft werden, ob bestimmte Unternehmen im Vergleich zu anderen Unternehmen in einer vergleichbaren rechtlichen und tatsächlichen Situation von einem Vorteil profitieren. Anschließend wird ermittelt, ob die Unterscheidung aufgrund des Wesens oder der allgemeinen Zwecke des Systems, zu dem sie gehört, gerechtfertigt sein könnte ([72]).

(154) Die dreistufige Analyse hingegen besteht aus folgenden Schritten ([73]):

— Erstens muss das Bezugssystem ermittelt werden.

— Zweitens ist zu bestimmen, ob eine Maßnahme von diesem System abweicht, indem sie zwischen Wirtschaftsbeteiligten differenziert, die sich im Hinblick auf die inhärenten Ziele des Systems in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden. Falls die betreffende Maßnahme keine Abweichung vom Bezugssystem darstellt, ist sie nicht selektiv.

— Falls sie aber eine Abweichung darstellt (und somit *prima facie* selektiv ist), muss drittens geprüft werden, ob die abweichende Maßnahme durch die Natur oder den allgemeinen Aufbau des Bezugssystems gerechtfertigt ist. Wenn eine *prima facie* selektive Maßnahme durch die Natur oder den allgemeinen Aufbau des Bezugssystems gerechtfertigt ist, kann sie nicht als selektiv gelten.

([70]) Urteil des Gerichts erster Instanz vom 15. Juni 2000 in den verbundenen Rechtssachen T-298/97, T-312/97 usw., Alzetta, ECLI:EU:T:2000:151, Rn. 141 bis 147; Urteil des Gerichtshofes vom 24. Juli 2003 in der Rechtssache C-280/00, Altmark Trans, ECLI:EU:C:2003:415.

([71]) Urteil des Gerichtshofs vom 14. Januar 2015 in der Rechtssache C-518/13, Eventech/The Parking Adjudicator, ECLI:EU:C:2015:9, Rn. 66.

([72]) Siehe z. B. das Urteil des Gerichtshofes vom 22. Dezember 2008 in der Rechtssache C-487/06 P, British Aggregates/Kommission, ECLI:EU:C:2008:757, Rn. 82 ff.; Urteil des Gerichtshofes vom 3. März 2005 in der Rechtssache C-172/03, Heiser, ECLI:EU:C:2005:130, Rn. 40 ff.; Urteil des Gerichtshofes vom 8. November 2001 in der Rechtssache C-143/99, Adria-Wien Pipeline und Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, ECLI:EU:C:2001:598, Rn. 41-42. Siehe auch die jüngsten Urteile des Gerichtshofes in den verbundenen Rechtssachen C-234/16 und C-235/16, ANGED, ECLI:EU:C:2018:281, Rn. 35; Rechtssache C-323/16 P, Eurallumina/Kommission, ECLI:EU:C:2017:952, Rn. 62, und Rechtssache C-74/16, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania, EU:C:2017:496, Rn. 69 bis 72. In diesen Urteilen wendet der Gerichtshof bei der Feststellung der Selektivität der betreffenden Maßnahmen nicht die dreistufige Analyse an, sondern konzentriert sich darauf, ob vergleichbare Unternehmen unterschiedlich behandelt werden, was dem ersten Schritt der zweistufigen Analyse entspricht.

([73]) Siehe z. B. die Rechtssache C-374/17, A-Brauerei, ECLI:EU:C:2018:1024, Rn. 37, die verbundenen Rechtssachen C-78/08 bis C-80/08, Paint Graphos u. a. ECLI:EU:C:2011:550, Rn. 49. Siehe auch die verbundenen Rechtssachen C-20/15 P und C-21/15 P, Kommission/World Duty Free, ECLI:EU:C:2016:981, Rn. 57. In Randnummer 54 des letzten Urteils stuft der Gerichtshof das Merkmal der Selektivität als potenzielle Ungleichbehandlung ein (erster Schritt), die gerechtfertigt sein könnte (zweiter Schritt).

(155) In Bezug auf Steuerregelungen hat der Gerichtshof festgestellt, dass die Selektivität von Beihilfemaßnahmen grundsätzlich anhand einer dreistufigen Analyse geprüft werden muss ([74]). In der Realität ist der Unterschied zwischen den beiden Ansätzen recht akademisch. Er besteht darin, dass beim dreistufigen Ansatz der erste Schritt in zwei selbständige Schritte unterteilt wird. Nach beiden Ansätzen ist es erforderlich, den geeigneten Bezugsrahmen festzulegen ([75]).

(156) Gemäß dem *Gibraltar*-Urteil ([76]) ist es bei der Bestimmung des Bezugsrahmens entscheidend, zu ermitteln, welche Unternehmen sich in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden. Nach der Rechtsprechung ergibt sich diese Beurteilung aus dem Zweck der betreffenden Maßnahme ([77]) und allgemeiner den Zwecken des Systems, zu dem sie gehört ([78]). So betrachtet, besteht die Analyse der Selektivität nicht nur in der Ermittlung, ob eine bestimmte Maßnahme formal von einem bestimmten Bezugsrahmen abweicht, sondern hauptsächlich in der Ermittlung, ob ein oder mehrere bestimmte(s) Unternehmen gegenüber anderen Unternehmen in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation bevorzugt werden ([79]).

(157) Für die Zwecke dieses Beschlusses wird die Selektivität der Maßnahmen anhand der in Erwägungsgrund 154 beschriebenen dreistufigen Analyse beurteilt.

7.4.1. BEZUGSSYSTEM

(158) Das Bezugssystem ist die Benchmark, anhand deren die Selektivität einer Maßnahme geprüft wird. Das Bezugssystem setzt sich aus kohärenten Vorschriften zusammen, die — auf der Grundlage objektiver Kriterien — generell auf alle Unternehmen Anwendung finden, die definitionsgemäß in seinen Anwendungsbereich fallen.

(159) Im Falle von Steuern setzt sich das Bezugssystem üblicherweise aus Elementen wie der Steuergrundlage, den Steuerpflichtigen, dem Steuertatbestand und den Steuersätzen zusammen. Dies gilt auch für (eigenständige) Zweckabgaben wie Abgaben auf bestimmte Produkte oder Tätigkeiten mit negativen Auswirkungen auf die Umwelt oder die Gesundheit, die nicht Teil eines umfassenderen Steuersystems sind. Folglich und sofern die Grenzen der Abgabe nicht eindeutig willkürlich oder einseitig konzipiert wurden ([80]) — um bestimmte Produkte oder Tätigkeiten, die sich hinsichtlich der Logik der fraglichen Abgabe in einer vergleichbaren Situation befinden, zu begünstigen —, ist das Bezugssystem prinzipiell die Abgabe selbst. Der Zweck der Erhebung einer Steuer oder Abgabe kann allerdings auch mit weiteren Zielen (wie z. B. Gesundheit, Umwelt, Raumordnung usw.) zusammenhängen, die über die rein steuerlichen Ziele hinausgehen, und die es ebenfalls zu prüfen gilt, wenn das allgemeine Bezugssystem für eine solche Maßnahme festgelegt wird.

(160) Nach der Rechtsprechung ([81]) müssen die inhärenten Ziele oder die innere Logik einer Maßnahme definiert werden und darf die Beurteilung der Selektivität (Ungleichbehandlung) nur anhand solcher Ziele und nicht anhand sachfremder Gesichtspunkte erfolgen. Gesundheitsziele (oder ähnliche Umweltschutzziele ([82])) können als solche nicht den Ausschluss ansonsten selektiver Maßnahmen vom Anwendungsbereich des Artikels 107 Absatz 1 AEUV rechtfertigen. Wird jedoch festgestellt, dass ein solches Ziel oder sogar mehrere Ziele (wie z. B. Gesundheit, Umwelt, Raumordnung usw.) Teil der inneren Logik (inhärenten Ziele) der Steuer und des Systems, in das sie sich einfügt, sind, darf ein Mitgliedstaat Ausgewogenheit zwischen ihnen herstellen und für ihre gleichzeitige Einhaltung Sorge tragen ([83]). Die Herstellung von Ausgewogenheit und die gleichzeitige Umsetzung von Zielen können dazu führen,

---

([74]) Siehe Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (ABl. C 262 vom 19.7.2016, S. 1), insbesondere Rn. 127 ff. und die darin zitierte Rechtsprechung. Siehe auch die Urteile des Gerichtshofs vom 28. Juni 2018 in der Rechtssache C-203/16 P, Andres (faillite Heitkamp BauHolding)/Kommission, ECLI:EU:C:2018:505, Rn. 83-94, und vom 19. Dezember 2018 in der Rechtssache C-374/17, A-Brauerei, ECLI:EU:C:2018:1024, Rn. 37.

([75]) Schlussanträge des Generalanwalts Michal Bobek in der Rechtssache C-270/15 P Belgien/Kommission, ECLI:EU:C:2016:289, Rn. 28.

([76]) Urteil des Gerichtshofes vom 15. November 2011 in den verbundenen Rechtssachen C-106/09 P und C-107/09 P Kommission und Spanien/Government of Gibraltar und Vereinigtes Königreich, ECLI:EU:C:2011:732.

([77]) Siehe z. B. Rechtssache C-143/99, Adria-Wien Pipeline, ECLI:EU:C:2001:598, Rn. 41, und Rechtssache C-279/08 P, Kommission/Niederlande, ECLI:EU:C:2011:551, Rn. 62.

([78]) Siehe z. B. Urteil des Gerichtshofes vom 15. November 2011 in den verbundenen Rechtssachen C-106/09 P und C-107/09 P, Kommission und Spanien/Government of Gibraltar und Vereinigtes Königreich, ECLI:EU:C:2011:732, Rn. 75, und verbundene Rechtssachen C-20/15 P und C-21/15 P Kommission/World Duty Free ECLI:EU:C:2016:981, Rn. 54.

([79]) Siehe verbundene Rechtssachen C-234/16 und C-235/16, ANGED, ECLI:EU:C:2018:281, Rn. 35; Rechtssache C-323/16 P Eurallumina/Kommission ECLI:EU:C:2017:952, Rn. 62, siehe auch verbundene Rechtssachen C-20/15 P und C-21/15, P Kommission/World Duty Free ECLI:EU:C:2016:981, Rn. 76, und Rechtssache C-74/16 Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania, ECLI:EU:C:2017:496, Rn. 69-72.

([80]) Urteil des Gerichtshofes vom 15. November 2011 in den verbundenen Rechtssachen C-106/09 P und C-107/09 P, Kommission und Spanien/Government of Gibraltar und Vereinigtes Königreich, ECLI:EU:C:2011:732, Rn. 101 ff.

([81]) Urteil vom 6. September 2006 in der Rechtssache C-88/03, Portugal/Kommission, ECLI:EU:C:2006:511, Rn 82; Urteil des Gerichtshofes vom 18. Juli 2013 in der Rechtssache C-6/12, P Oy, ECLI:EU:C:2013:525, Rn. 27 ff.

([82]) Urteil des Gerichtshofes vom 22. Dezember 2008 in der Rechtssache C-487/06 P, British Aggregates/Kommission, ECLI:EU:C:2008:757, Rn. 92.

([83]) Urteile des Gerichtshofes in den verbundenen Rechtssachen C-234/16 und C-235/16, ANGED, ECLI:EU:C:2018:281, Rn. 45-55.

dass eine solche Unterscheidung, obwohl sie aus der Sicht des einen Ziels *prima facie* in einer Ungleichbehandlung zu bestehen scheint, aus der Sicht eines anderen, ebenfalls umzusetzenden Ziels gerechtfertigt ist (oder die Unternehmen sich nicht in einer vergleichbaren Situation befinden). Diese Berufung auf mehrere Ziele sollte allerdings keine willkürliche Ungleichbehandlung nach sich ziehen, und die Rechtfertigung einer Steuerbefreiung (oder einer niedrigeren Besteuerung) muss sich auf die zuvor definierten inhärenten Ziele der Maßnahmen beziehen, konsistent angewandt werden und sich aus der Methode der Steuererhebung ergeben.

(161) Ob i) eine aus der Sicht des einen Ziels *prima facie* Ungleichbehandlung festgestellt wird und diese später aus der Sicht aller umsetzbaren Ziele als gerechtfertigt angesehen wird oder ii) einfach festgestellt wird, dass keine Ungleichbehandlung vorliegt, da die Unternehmen sich aufgrund der kombinierten Umsetzung mehrerer Ziele nicht in einer vergleichbaren rechtlichen und tatsächlichen Situation befinden, ist letztlich dasselbe und führt zu demselben Ergebnis, nämlich der fehlenden Selektivität. Der Klarheit wegen wird sich die Kommission bei der Beurteilung des vorliegenden Falls für den ersten Weg entscheiden. Als Ausgangspunkt wird sie das Ziel der Reduzierung des Verzehrs gesättigter Fettsäuren wählen, da es sich aus den technischen Merkmalen der Steuer ergibt, nämlich dem Steuergegenstand und dem Steuerentstehungstatbestand ([84]). Abweichungen von der diesem Ziel zugrunde liegenden Logik werden als *prima facie* Ungleichbehandlung (Erwägungsgründe 168-171) erfasst, die mit der Art und Logik des allgemeinen Systems einschließlich aller umzusetzenden Ziele gerechtfertigt werden kann. Diese Darstellungsweise erfolgt jedoch unbeschadet des Bestehens aller mit der Maßnahme verfolgten inhärenten Ziele und in der von dem Mitgliedstaat für sie vorgesehenen Rangfolge.

(162) Hinsichtlich der untersuchten Maßnahmen wurde das Bezugssystem in Erwägungsgrund 80 des Einleitungsbeschlusses folgendermaßen definiert: „Im vorliegenden Fall ist das Bezugssystem das dänische Steuersystem bzw. konkret die Steuervorschriften für gesättigte Fettsäuren in Lebensmitteln. Wie in Erwägungsgrund 17 ff. beschrieben, unterliegen gesättigte Fettsäuren enthaltende Erzeugnisse prinzipiell der Steuer auf gesättigte Fettsäuren. Nach den Bestimmungen des Gesetzes wird auf die betreffenden Lebensmittel eine Steuer in Höhe von 16 DKK je kg gesättigte Fettsäuren erhoben." Auf der Grundlage der Informationen der dänischen Behörden und der Schriftsätze Dritter muss die Kommission dieses Bezugssystem so anpassen, dass alle mit der Maßnahme verfolgten inhärenten Ziele enthalten sind, siehe Erwägungsgrund 166.

(163) In ihrer Stellungnahme zum Einleitungsbeschluss (vgl. Erwägungsgrund 56 ff. dieses Beschlusses) haben die dänischen Behörden der von der Kommission vorgenommenen Definition des Bezugssystems widersprochen. Dänemark argumentiert, dass das Bezugssystem von den mit der Steuer verfolgten inhärenten Zielen definiert werden sollte. Den dänischen Behörden zufolge wurden mit der Steuer auf gesättigte Fettsäuren die Ziele verfolgt, bessere Ernährungsgewohnheiten zu fördern und die Gesundheit der dänischen Bevölkerung zu verbessern, indem die Hauptaufnahmequellen für gesättigte Fettsäuren in Dänemark besteuert und gleichzeitig die offiziellen Ernährungsempfehlungen berücksichtigt werden.

(164) Die Kommission stellt fest, dass in den Stellungnahmen zu dem Gesetz, die für dessen erste Lesung im Parlament ausgearbeitet wurden, nur erwähnt wird, dass „der Zweck des Gesetzes darin besteht, bessere Ernährungsgewohnheiten zu fördern und dadurch die Gesundheit der Bevölkerung zu verbessern" und dass „dies dadurch erreicht wird, dass die Aufnahme gesättigter Fettsäuren mithilfe einer Steuer in Höhe von 16 DKK je kg gesättigte Fettsäuren reduziert wird ...".

(165) Während in den Stellungnahmen zu dem Gesetz nicht von Hauptquellen die Rede ist, werden die Ernährungsempfehlungen explizit erwähnt, wonach Fett zur täglichen Ernährung dazugehören sollte und ein Verzehr ungesättigter Fettsäuren besser ist als ein Verzehr gesättigter Fettsäuren. In diesen Stellungnahmen wurde auch darauf eingegangen, dass die Steuer einen wesentlichen Anteil üblicher Lebensmittel umfassen sollte, um die größtmöglichen Auswirkungen auf den Verzehr zu erzielen, zugleich aber möglichst einfach konzipiert sein und so früh wie möglich in der Produktionskette erhoben werden sollte, um die Anzahl der Unternehmen zu reduzieren, die vom Verwaltungsaufwand der Steuer (Registrierung, Erklärung, Zahlung) betroffen sind.

(166) Letztlich versteht die Kommission den Bezugsrahmen (der den Steuergegenstand und den Steuerentstehungstatbestand festlegt ([85])) wie folgt: Die Steuer zielte auf den Gehalt an gesättigten Fettsäuren ab und wurde entsprechend dem Gewicht der gesättigten Fettsäuren in Lebensmitteln nach Artikel 1 des Gesetzes erhoben, sofern der Gesamtgehalt an gesättigten Fettsäuren im Erzeugnis mehr als 2,3 % seines Gewichts betrug (Erwägungsgrund 15). Die Steuer betrug pauschal 16 DKK je kg gesättigte Fettsäuren in dem betreffenden Lebensmittel (Artikel 2 des Gesetzes, Erwägungsgrund 16). Gemäß Artikel 3 des Gesetzes galten Wirtschaftsbeteiligte als steuerpflichtig (Erwägungsgrund 17). Zweck der Steuer waren folgende Ziele (inhärente Ziele):

— Förderung der reduzierten Aufnahme gesättigter Fettsäuren und des Umschwenkens weg von Erzeugnissen mit einem höheren Gehalt an gesättigten Fettsäuren hin zu Erzeugnissen mit einem niedrigeren Gehalt an gesättigten Fettsäuren

([84]) Urteil des Gerichtshofs vom 19. Dezember 2018 in der Rechtssache C-374/17, A-Brauerei, ECLI:EU:C:2018:1024, Rn. 37.
([85]) Urteil des Gerichtshofs vom 19. Dezember 2018 in der Rechtssache C-374/17, A-Brauerei, ECLI:EU:C:2018:1024, Rn. 37.

— bei gleichzeitiger Berücksichtigung offizieller Ernährungsempfehlungen und wirtschaftlicher und administrativer Effizienz.

(167) Die Kommission weist darauf hin, dass die mit der Steuer verfolgten Ziele hauptsächlich die öffentliche Gesundheit (einschließlich besserer Ernährungsgewohnheiten) betreffen und es in diesem Zusammenhang zulässig ist, mit einer Maßnahme mehrere öffentliche Gesundheitsziele gleichzeitig zu verfolgen.

(168) Das Hauptaugenmerk der Steuer (und ihres Steuertatbestands) ist daher die Besteuerung der Menge gesättigter Fettsäuren in den Lebensmitteln bei gleichzeitiger Einhaltung weiterer Gesundheits- und Ernährungsziele (wie bereits in Erwägungsgrund 166 ausgeführt).

(169) Der Logik des bezüglich der gesättigten Fettsäuren bestehenden Ziels folgend, befände sich jedes gesättigte Fettsäuren enthaltende Erzeugnis in einer Situation, die der der steuerpflichtigen Erzeugnisse vergleichbar ist (*prima facie* Selektivität). Daher sollte der Gehalt an gesättigten Fettsäuren die Benchmark sein, anhand deren geprüft wird, ob durch die Nichtbesteuerung bestimmter Erzeugnisse eine *prima facie* Ungleichbehandlung vorliegt. Wie im Folgenden untersucht wird, können jedoch Ausnahmen in Bezug auf andere Gesundheits- und Ernährungsziele, wie bereits erläutert und in Erwägungsgrund 166 zusammengefasst, die bei der Konzeption der Steuer verfolgt wurden, nach der Logik des auf die Verbesserung der öffentlichen Gesundheit ausgerichteten Systems als berechtigt angesehen werden. Andere dem Steuersystem inhärente Gründe für eine mögliche Rechtfertigung können zum Beispiel die Notwendigkeit der Bekämpfung von Betrug oder Steuerhinterziehung, die Handhabbarkeit für die Verwaltung, der Grundsatz der Steuerneutralität oder die Notwendigkeit der Vermeidung von Doppelbesteuerung (Erwägungsgrund 176) sein.

(170) Die Steuer wurde offenbar nicht eindeutig willkürlich oder einseitig konzipiert, um bestimmte Produkte oder Tätigkeiten, die sich hinsichtlich der Logik der fraglichen Steuer in einer vergleichbaren Situation befinden, zu begünstigen ([86]). Die Gesamtkonzeption der Steuer ist gerechtfertigt und berücksichtigt alle mit ihr verfolgten inhärenten Ziele.

(171) Die Kommission ist der Auffassung, dass das Bezugssystem *prima facie* alle Erzeugnisse, die gesättigte Fettsäuren enthalten, umfassen sollte, d. h. also auch diejenigen Erzeugnisse, die nicht von der betreffenden Steuer erfasst werden, und prüft, ob die Nichtbesteuerung dieser anderen Erzeugnisse mit der Logik der Ziele, die Teil des Bezugssystems sind, und unter Berücksichtigung all dieser Ziele gerechtfertigt werden kann.

7.4.2. ABWEICHUNG VOM BEZUGSSYSTEM (PRIMA-FACIE-SELEKTIVITÄT)

(172) In einem zweiten Schritt sollte geprüft werden, ob die Nichtbesteuerung bestimmter Erzeugnisse eine Abweichung vom Bezugssystem darstellt.

(173) Wie bereits erläutert, befände sich nach der Logik des bezüglich der Reduzierung des Verzehrs gesättigter Fettsäuren bestehenden Ziels jedes gesättigte Fettsäuren enthaltende Erzeugnis in einer Situation, die der der steuerpflichtigen Erzeugnisse vergleichbar ist. Daher wäre es *prima facie* selektiv, Erzeugnisse, die gesättigte Fettsäuren enthalten, vom Anwendungsbereich der Steuer auszunehmen.

(174) Angesichts des Ziels, das mit der Besteuerung von gesättigte Fettsäuren enthaltenden Erzeugnissen verbunden ist, befinden sich folgende (gesättigte Fettsäuren enthaltende) Erzeugnisse offenbar in einer tatsächlichen und rechtlichen Lage, die der der steuerpflichtigen Erzeugnisse vergleichbar ist, und scheint deren Nichtbesteuerung folglich *prima facie* selektiv, wie in Erwägungsgrund 86 des Einleitungsbeschlusses festgestellt:

— Maßnahme 1: Auslassung bestimmter Lebensmittel in der in Artikel 1 des Gesetzes aufgeführten Liste von Lebensmitteln, auf die die Steuer erhoben wurde, ausführlich beschrieben in Abschnitt 2.1.8.1 des Einleitungsbeschlusses.

— Maßnahme 2: Nichtbesteuerung von Lebensmitteln mit einem Gehalt an gesättigten Fettsäuren von höchstens 2,3 Prozent, ausführlich beschrieben in Abschnitt 2.1.8.2 des Einleitungsbeschlusses.

— Maßnahme 3: Steuerbefreiung für Unternehmen mit einem Jahresumsatz steuerbarer Lebensmittel von insgesamt höchstens 50 000 DKK, ausführlich beschrieben in Abschnitt 2.1.8.3 des Einleitungsbeschlusses.

([86]) Urteil des Gerichtshofes vom 15. November 2011 in den verbundenen Rechtssachen C-106/09 P und C-107/09 P, Kommission und Spanien/Government of Gibraltar und Vereinigtes Königreich, ECLI:EU:C:2011:732, Rn. 101 ff.

(175) Die Kommission wird erneut prüfen, ob die Ausnahmen und Befreiungen, die im Einleitungsbeschluss zu Bedenken geführt hatten, im Hinblick auf die Ziele des Gesetzes berechtigt sind.

7.4.3. BEGRÜNDUNG DURCH DIE LOGIK DES STEUERSYSTEMS

(176) Ist eine Maßnahme *prima facie* selektiv, muss im dritten Schritt beurteilt werden, ob diese Abweichung durch die Logik des Steuersystems begründet werden kann. Dies ist der Fall, wenn eine Maßnahme unmittelbar auf den Grund- oder Leitprinzipien des Bezugssystems beruht oder sich aus den inhärenten Mechanismen ergibt, die für das Funktionieren und die Wirksamkeit des Systems erforderlich sind ([87]). Dagegen können externe politische Ziele, die dem System nicht inhärent sind, nicht geltend gemacht werden ([88]). Grundlage für eine mögliche Rechtfertigung wären zum Beispiel die Notwendigkeit der Bekämpfung von Betrug oder Steuerhinterziehung, die Notwendigkeit der Beachtung besonderer Rechnungslegungsvorschriften, die Führbarkeit bei der Verwaltung, der Grundsatz der Steuerneutralität ([89]), die Einkommensteuerprogression und ihre Umverteilungslogik, die Notwendigkeit der Vermeidung von Doppelbesteuerung ([90]) oder das Ziel der bestmöglichen Einziehung der Steuerschuld. Darüber hinaus hat die Kommission das Verfolgen mehrerer Gesundheitsziele als gültigen Grund für entsprechende Abweichungen anerkannt ([91]), ([92]).

7.4.3.1. ***Maßnahme 1***

(177) Die Maßnahmen 1 und 2 betreffen die Steuerbefreiung nicht in Artikel 1 des Gesetzes aufgeführter Lebensmittel. Maßnahme 2 wird im Folgenden separat beurteilt. Beide Maßnahmen betreffen jedoch die Anwendung verschiedener Kriterien (Erwägungsgrund 181) bei der Definition der steuerbaren Erzeugnisse in Artikel 1 des Gesetzes, der sogenannten Hauptquellen für gesättigte Fettsäuren. Der Beschwerdeführer bringt vor, dass bestimmte Lebensmittel von der Steuer befreit wurden, andere hingegen nicht, obwohl sie im selben Maße zum Verzehr gesättigter Fettsäuren beitragen. Er hebt insbesondere die Unterscheidung zwischen Fisch, Eiern und Geflügel hervor. Fisch und Eier wurden nicht besteuert, Hähnchenfleisch hingegen schon, obwohl die jeweiligen Beiträge zum Verzehr gesättigter Fettsäuren ähnlich waren (vgl. Erwägungsgrund 52 des Einleitungsbeschlusses).

(178) In Erwägungsgrund 30 des Einleitungsbeschlusses hat die Kommission die wichtigsten nicht besteuerten Erzeugnisse aufgezählt, da sie in Artikel 1 des Gesetzes nicht aufgeführt waren. Die vorläufige Auffassung der Kommission bestand darin, dass die besteuerten und nicht besteuerten Erzeugnisse sich im Hinblick auf das inhärente Ziel des Bezugssystems in einer ähnlich tatsächlichen und rechtlichen Situation befanden und dass die Ausnahme von Erzeugnissen von Artikel 1 Nummer i bis vii des Gesetzes eine staatliche Beihilfe für die Hersteller aller nicht diesen Bestimmungen unterliegenden Erzeugnisse darstellte. Dänemark wurde aufgefordert, zusätzliche Begründungen für die Ausnahmen vorzulegen, wenn die Kommission diese akzeptieren sollte.

(179) Auf der Grundlage der Informationen der dänischen Behörden und der Schriftsätze Dritter ist die Kommission allerdings der Ansicht, dass es Gründe gibt, in Bezug auf Maßnahme 1 von ihrer vorläufigen Einschätzung im Einleitungsbeschluss abzuweichen.

(180) Obwohl die Nichtbesteuerung von (für den menschlichen Verzehr bestimmten) gesättigte Fettsäuren enthaltenden Lebensmitteln *prima facie* selektiv ist, können solche Ausnahmen, sofern sie auf die Verbesserung der Gesundheit und die Förderung besserer Ernährungsgewohnheiten (die inhärenten Ziele der Steuer) abzielen, wie in Erwägungsgrund 31 dargestellt, nach der allgemeinen Logik des Systems berechtigt sein.

([87]) Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union, Rn. 138 (ABl. C 262 vom 19.7.2016).

([88]) Urteil des Gerichtshofes vom 8. September 2011 in den verbundenen Rechtssachen C-78/08 und C-80/08, Paint Graphos u. a., ECLI:EU:C:2011:550, Rn. 69 und 70; Urteil des Gerichtshofes vom 6. September 2006 in der Rechtssache C-88/03, Portugal/Kommission, ECLI:EU:C:2006:511, Rn. 81; Urteil des Gerichtshofes vom 8. September 2011 in der Rechtssache C-279/08 P, Kommission/Niederlande, ECLI:EU:C:2011:551; Urteil des Gerichtshofes vom 22. Dezember 2008 in der Rechtssache C-487/06 P, British Aggregates/Kommission, ECLI:EU:C:2008:757; Urteil des Gerichtshofes vom 18. Juli 2013 in der Rechtssache C-6/12 — P Oy, ECLI:EU:C:2013:525, Rn. 27 ff.

([89]) Bezüglich Organismen für gemeinsame Anlagen; siehe Abschnitt 5.4.2 der Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (ABl. C 262 vom 19.7.2016, S. 1).

([90]) Urteil des Gerichtshofes vom 8. September 2011 in den verbundenen Rechtssachen C-78/08 und C-80/08, Paint Graphos u. a., ECLI:EU:C:2011:550, Rn. 71.

([91]) Beschluss der Europäischen Kommission vom 24. April 2018, SA.45862 (2018/N) Irische Steuer auf mit Zucker gesüßte Getränke C (2018) 2385 final.

([92]) Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union, Rn. 136 (ABl. C 262 vom 19.7.2016, S. 1).

(181) Im vorliegenden Fall haben die dänischen Behörden eine Liste der zu besteuernden Lebensmittel erstellt, die folgende fünf Kriterien erfüllen müssen: i) Anwendung der Besteuerungsgrenze von 2,3 Prozent, die in Maßnahme 2 beurteilt wird, ii) Inanspruchnahme der verzehrten Mengen des Erzeugnisses und iii) des tatsächlichen Anteil gesättigter Fettsäuren im Erzeugnis (Erwägungsgrund 38) iv) ohne die offiziellen Ernährungsempfehlungen zu konterkarieren (Erwägungsgrund 37) und v) Gewährleistung, dass die nahen Substitute der Hauptquellen für gesättigte Fettsäuren ebenfalls besteuert werden (Erwägungsgrund 44). Der Zweck der Steuer bestand daher nicht darin, einen kompletten Verzicht auf gesättigte Fettsäuren zu erzielen, sondern vielmehr darin, gegen die Hauptaufnahmequellen vorzugehen, d. h. relativ häufig verzehrte Erzeugnisse mit einem hohen Gehalt an gesättigten Fettsäuren, um die Aufnahme gesättigter Fettsäuren zu reduzieren und den Konsum in Richtung Lebensmitteln mit mehr gesundheitlichen Vorteilen zu verlagern, ohne die offiziellen Ernährungsempfehlungen zu konterkarieren, und auch zu gewährleisten, dass nahe Substitute der Hauptaufnahmequellen für gesättigte Fettsäuren ebenfalls besteuert werden.

7.4.3.1.1 Erzeugnisse, die hauptsächlich aufgrund des geringen Verzehrs oder ihres geringen tatsächlichen Anteils gesättigter Fettsäuren von der Steuer befreit waren

(182) Wie in Erwägungsgrund 46 erwähnt, wurden Lebensmittel, deren Anteil an der Gesamtaufnahme gesättigter Fettsäuren höchstens 1 Prozent betrug (z. B. Fisch, Eier, Nüsse und Körner), nicht als Hauptaufnahmequelle für gesättigte Fettsäuren angesehen. Dies konnte darauf zurückzuführen sein, dass die in Dänemark verzehrten Mengen des Erzeugnisses allgemein gering waren oder dass der tatsächliche Anteil gesättigter Fettsäuren im Erzeugnis gering war. Während es bei Fisch auch Gründe für die Nichtbesteuerung gab, die mit den nationalen Ernährungsempfehlungen zusammenhingen (Erwägungsgrund 197), bestand bei Eiern ([93]), Nüssen und Körnern der Hauptgrund in deren geringem Beitrag zur Gesamtaufnahme gesättigter Fettsäuren in Dänemark.

(183) In Bezug auf Fisch und Eier ist darauf hinzuweisen, dass diese Erzeugnisse mit ihrem bescheidenen Beitrag von (je) einem Prozent zum Verzehr gesättigter Fettsäuren keine Hauptquellen für gesättigte Fettsäuren im Sinne des dänischen Gesetzgebers sind. Daher wurden Fisch und Eier logischerweise vom Anwendungsbereich der Steuer ausgenommen. Gemäß der Nomenklatur und der Richtlinie 2000/13/EG gilt Geflügel als Fleisch (vgl. Erwägungsgrund 42). Da es als Fleischart und somit als Hauptquelle für gesättigte Fettsäuren angesehen wird, war es logisch und gerechtfertigt, es in den Anwendungsbereich von Artikel 1 Nummer i des Gesetzes aufzunehmen. Was Nüsse und Körner betrifft, so wird in Erwägungsgrund 46 auf deren geringen Beitrag zur Aufnahme gesättigter Fettsäuren hingewiesen.

(184) Wie in Abschnitt 4.1.3 beschrieben, wurden nicht besteuerte Erzeugnisse nicht als Hauptaufnahmequellen für gesättigte Fettsäuren in Dänemark angesehen und gelten auch nicht als direkte Ersatzprodukte für besteuerte Erzeugnisse gemäß Artikel 1 Nummer vii des Gesetzes.

(185) Es sollte daran erinnert werden, dass die gesättigten Fettsäuren in verarbeiteten Lebensmitteln — z. B. Brot, Chips und Süßwaren — durch die Besteuerung der Bestandteile besteuert wurden (vgl. Erwägungsgrund 41).

(186) Durch die Erhebung der Steuer am Anfang der Lieferkette wurde für die Hersteller verarbeiteter Lebensmittel zudem ein Anreiz geschaffen, die gesündesten Bestandteile zu verwenden, d. h. diejenigen mit weniger gesättigten Fettsäuren (vgl. Erwägungsgrund 90).

(187) Zur Erreichung der Ziele des Gesetzes musste bei der Bestimmung der steuerbaren Erzeugnisse die Frage berücksichtigt werden, ob der Konsum bestimmter Erzeugnisse den nationalen Ernährungsempfehlungen für eine gesunde Ernährung entspricht oder nicht.

(188) Daher beruhte eine Entscheidung über die Aufnahme von Erzeugnissen in die Liste steuerbarer Erzeugnisse in Artikel 1 des Gesetzes sowohl auf der Menge gesättigter Fettsäuren in jedem einzelnen Erzeugnis als auch auf Überlegungen, ob der Konsum bestimmter Erzeugnisse den nationalen Ernährungsempfehlungen für eine gesunde Ernährung entspricht oder nicht, sowie auf den übrigen in Erwägungsgrund 181 genannten Kriterien.

(189) Generell entspricht ein solches Vorgehen den EU-Strategien in Bezug auf die Reduzierung der Aufnahme gesättigter Fettsäuren und den Ergebnissen der Europäischen Behörde für Lebensmittelsicherheit (EFSA).

([93]) Für Eier gibt keine speziellen Ernährungsempfehlungen; allgemeine Empfehlungen zum Verzehr von Eiern finden sich jedoch in „Danskernes kostvaner 2003-2008“ (S. 40), „Kostkompasset“ (S. 16), „Mad til spædbørn & småbørn“ (S. 25).

(190) Der EFSA zufolge sind ernährungsbedingte Gesundheitsprobleme und ungünstige Entwicklungen der Ernährungsgewohnheiten in allen Mitgliedstaaten anzutreffen ([94]). Im Jahr 2005 hat die Kommission die EFSA gebeten, einen Leitfaden für die gesamte europäische Bevölkerung auszuarbeiten, der pro Lebensmittelkategorie Ratschläge in Bezug auf gesundes Essen beinhalten sollte, um zur Gesunderhaltung der Bevölkerung durch optimale Ernährung beizutragen (lebensmittelorientierte Ernährungsleitlinien). In ihrer Wissenschaftlichen Stellungnahme zur Festlegung lebensmittelorientierter Ernährungsleitlinien von 2009 kam die EFSA zu dem Schluss, dass diese Leitlinien aufgrund der Unterschiede der EU-Mitgliedstaaten in Bezug auf gesundheitliche Probleme, Ernährungsweisen und Lebensarten direkt auf den Zusammenhängen zwischen Ernährung und Erkrankung basieren müssen, die für die einzelnen Ländern besonders von Bedeutung sind ([95]).

(191) In dieser Stellungnahme entwickelte die EFSA allgemeine Grundsätze und verschiedene Schritte, die bei der Ausarbeitung der lebensmittelorientierten Ernährungsleitlinien auf nationaler Ebene angewandt werden können. Bei der Ausarbeitung nationaler Leitlinien sind laut EFSA gesundheitliche Aspekte in verschiedenen Schritten zu berücksichtigen, wie z. B. die Ermittlung des Zusammenhangs zwischen Ernährung und Gesundheit ([96]), die Ermittlung länderspezifischer ernährungsbedingter Gesundheitsprobleme ([97]), die Ermittlung von Lebensmittelgruppen, die bedeutende Nährstoffquellen für die öffentliche Gesundheit darstellen ([98]) sowie Lebensmittelgruppen mit nachweislichen gesundheitlichen Auswirkungen ([99]).

(192) 2010 veröffentlichte die EFSA eine Stellungnahme zu Nährstoffaufnahme-Referenzwerten für Fette einschließlich gesättigte Fettsäuren, mehrfach bzw. einfach ungesättigte Fettsäuren, Transfettsäuren und Cholesterin und kam zu dem Schluss, dass die Aufnahme gesättigter Fettsäuren bei einer gesundheitlich angemessenen Ernährung so gering wie möglich sein sollte ([100]). Es wird erläutert, dass eine gesundheitlich angemessene Ernährung Gegenstand der lebensmittelorientierten Ernährungsleitlinien sei und eine Ernährungsweise bezeichne, die alle Hauptnährstoffe in angemessenen Mengen und energieliefernde Makronährstoffe in der Gesunderhaltung dienenden Mengen liefert ([101]).

7.4.3.1.2. **Erzeugnisse, die hauptsächlich aufgrund der nationalen Ernährungsempfehlungen für eine gesunde Ernährung von der Steuer befreit waren**

(193) Der Verzehr von Lebensmitteln bestimmter Kategorien kann unabhängig von deren Gehalt an gesättigten Fettsäuren u. a. das Risiko von Herz-Kreislauf-Erkrankungen senken. Daher kann ein reduzierter Verzehr dieser Lebensmittel, sofern er bereits unter der empfohlenen Menge liegt, den Gesundheitszustand noch verschlechtern, selbst wenn die Aufnahme gesättigter Fettsäuren gesenkt wird.

(194) Aus diesem Grund müssen bei der Erarbeitung politischer Maßnahmen beide Probleme — die gesundheitlichen Auswirkungen eines übermäßigen Verzehrs bestimmter Nährstoffe wie gesättigter Fettsäuren und, unabhängig davon, die gesundheitlichen Auswirkungen eines zu geringen Verzehrs von Lebensmitteln bestimmter Kategorien — berücksichtigt werden.

(195) Die offiziellen dänischen Empfehlungen für eine gesunde Lebensweise, die von der dänischen Veterinär- und Lebensmittelbehörde herausgegeben wurden und während des Geltungszeitraums des Gesetzes Anwendung fanden, werden in Erwägungsgrund 47 zusammengefasst. In ihnen wird der Verzehr von Obst und Gemüse, Fisch und Fischereierzeugnissen, Kartoffeln, Reis, Pasta und Vollkornbrot, fettarmem Fleisch und fettarmen Milchprodukten empfohlen (obwohl diese Erzeugnisse auch gesättigte Fettsäuren enthalten können). Außerdem wird in ihnen nahegelegt, den Konsum von Zucker und Fett (insbesondere aus Milchprodukten und Fleisch) zu reduzieren. Für eine gesunde Ernährung wird der Verzehr von fettarmen Milchprodukten und fettarmem Fleisch sowie von täglich 500 ml fettarmen Milchprodukten empfohlen (vgl. Erwägungsgrund 47).

([94]) Scientific Opinion on establishing Food-Based Dietary Guidelines, EFSA Journal 2010; 8(3):1461, S. 8.
([95]) *Ebenda*, S. 9.
([96]) Punkt 4.1 auf Seite 10, wonach bei einigen Nährstoffen wie Transfetten und Lebensmittelgruppen eine unausgewogene Ernährung das Risiko für Adipositas und andere ernährungsbedingte Krankheiten erhöhen kann.
([97]) Punkt 4.2, S. 12.
([98]) Punkt 4.4.1, S. 15, wonach in mehreren europäischen Ländern zu viel Energie, Gesamtfett, gesättigte Fettsäuren und Transfettsäuren, Zucker und Salz konsumiert werde, während in manchen Ländern weniger ungesättigte Fettsäuren, Ballaststoffe sowie bestimmte Vitamine und Mineralstoffe verzehrt seien als empfohlen. Daher müsse das Hauptaugenmerk bei der Festlegung lebensmittelorientierter Ernährungsleitlinien auf Lebensmittel gerichtet werden, die Nährstoffe liefern, die bei einer gesunden Ernährung reduziert bzw. verstärkt konsumiert werden sollten. Als Beispiel wird der Fettverzehr genannt, da er in den meisten europäischen Ländern ein Problem darstelle.
([99]) In Punkt 4.4.2 auf Seite 16-17 wird empfohlen, den Verzehr von Lebensmitteln mit nachweislich nicht nährstoffspezifischen gesundheitlichen Auswirkungen zu berücksichtigen: „Bei manchen Lebensmitteln wurden gesundheitliche Vorteile nachgewiesen, die sich nicht dem jeweiligen Nährstoffgehalt zuschreiben lassen. So wird beispielsweise ein vermehrter Verzehr von Lebensmitteln aus der Gruppe Obst und Gemüse mit einem geringeren Risiko für bestimmte chronische Erkrankungen in Verbindung gebracht (Eurodiet, 2000, WHO/FAO, 2003), eine Wirkung, die sich schwer mit bestimmten Nährstoffen erklären lässt."
([100]) The EFSA Journal 2010; 8(3):1461, S. 3.
([101]) *Ebenda*, S. 3, Fußnote 4.

(196) In seiner Stellungnahme hat Dänemark zudem die gesundheitlichen Vorteile des Verzehrs von Gemüse, Obst, Fisch und fettarmen Milchprodukten nachgewiesen und gezeigt, dass der Verzehr dieser Erzeugnisse nicht die empfohlene tägliche Menge erreichte (vgl. Abschnitt 4.1.4). Eine Besteuerung dieser Erzeugnisse hätte deren Verzehr noch weiter reduziert, was sich nachteilig auf das ebenfalls anwendbare Ziel der Steuer hinsichtlich der Ernährungsempfehlungen ausgewirkt hätte. Aus der Sicht der Gesundheit und Ernährung ist es ebenso wünschenswert, wenn die Verbraucher Erzeugnisse mit einem hohen Gehalt an gesättigten Fettsäuren durch Erzeugnisse mit einem niedrigeren Gehalt an gesättigten Fettsäuren wie Gemüse und Obst ersetzen, und entspricht dies den Zielen der Steuer.

(197) In Bezug auf Fisch hat Dänemark erläutert (vgl. Erwägungsgründe 52 und 53), dass sowohl Erwachsene als auch Kinder weniger als die Hälfte der empfohlenen Fischmenge zu sich genommen haben. Fisch enthält jedoch essentielle Fettsäuren, Vitamin D (insbesondere fettreicher Fisch), Jod und Selen, die durch andere Lebensmittel nur schwer aufzunehmen sind. Der geringe Fischverzehr hat zu einem Vitamin-D-Mangel der dänischen Bevölkerung beigetragen, weshalb es wünschenswert war, den Fischkonsum zu erhöhen. Eine Reduzierung des Fischverzehrs hätte die dänischen Ernährungsempfehlungen konterkariert und somit die Ziele des Gesetzes gefährdet.

(198) Der Beschwerdeführer behauptete, dass es keinen Nachweis dafür gebe, dass der Rückgang des Verzehrs gesättigter Fettsäuren aus den besteuerten Lebensmitteln bedeute, dass der allgemeine Verzehr gesättigter Fettsäuren abgenommen und die allgemeine Gesundheit der dänischen Bevölkerung sich verbessert habe. MIFU zufolge bestehe ein Risiko, dass die Substitution besteuerter Lebensmittel durch nicht besteuerte Lebensmittel zu einem erhöhten Verzehr gesättigter Fettsäuren führen könnte (vgl. Erwägungsgrund 112).

(199) Wie bereits dargelegt (Erwägungsgrund 196), hat Dänemark die politische Entscheidung getroffen, solche Substitutionsprodukte von der Steuer zu befreien, um die Bevölkerung zu einem verstärkten Verzehr dieser Erzeugnisse zu bewegen, da sie sich positiv auf die Gesundheit auswirken. Dieses Vorgehen wird durch die beigebrachten Nachweise und obigen Ausführungen bestärkt. Der Beschwerdeführer hat keine ausreichenden Hinweise oder Nachweise für das Gegenteil beigebracht.

(200) Vielmehr gibt es laut dem ECORYS-Bericht Hinweise dafür, dass die Steuer auf gesättigte Fettsäuren das Kaufverhalten beeinflusst hat. In dem Bericht wird nachgewiesen, dass der Verzehr von Fett um 10 bis 15 Prozent abgenommen hat. Außerdem werden Belege dafür geliefert, dass die Verbraucher auf gesündere Erzeugnisse umschwenken (vgl. Erwägungsgründe 132 bis 135 dieses Beschlusses). Aus Schätzungen in wirtschaftlichen Studien zu den Auswirkungen auf das Verbraucherverhalten ging hervor, dass die Steuer tatsächlich zu einem Rückgang des Fettkonsums von 10 % bis 15 % geführt hat ([102]). Darüber hinaus wurde im Bericht von INCENTIVE festgestellt, dass die *kombinierte* Auswirkung der Ausnahme von Lebensmitteln, die nicht als Hauptaufnahmequelle für gesättigte Fettsäuren angesehen werden, und anderen Lebensmitteln mit einem niedrigen Gehalt an gesättigten Fettsäuren (d. h. Produkten unter Maßnahme 1 und Maßnahme 2) die Verlagerung der Verbrauchernachfrage auf gesündere Lebensmittel unterstützt hat ([103]).

(201) In diesem Zusammenhang muss an Artikel 168 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union erinnert werden, wonach „bei der Tätigkeit der Union (…) die Verantwortung der Mitgliedstaaten für die Festlegung ihrer Gesundheitspolitik gewahrt [wird]". Daher verfügen die Mitgliedstaaten bei der Gestaltung ihrer Gesundheitspolitik über einen breiten Ermessensspielraum. Sofern solche politischen Entscheidungen nicht offensichtlich falsch sind oder eindeutige und unmissverständliche wissenschaftliche Nachweise außer Acht lassen, ist die Kommission der Ansicht, dass die Mitgliedstaaten dafür verantwortlich sind, über die Angemessenheit von Anreizen in die eine oder andere Richtung zu entscheiden. Dementsprechend können die Mitgliedstaaten mehrere inhärente Gesundheits- und Ernährungsziele einer Steuer definieren, deren Rangfolge festlegen, indem sie Ausgewogenheit zwischen ihnen herstellen, und für ihre gleichzeitige Einhaltung Sorge tragen (Erwägungsgrund 160).

7.4.3.1.3. **Gemeinsame Würdigung**

(202) Im vorliegenden Fall hat die Kommission zunächst weder Willkür noch Missbrauch in Bezug auf die Definition der Hauptquellen für gesättigte Fettsäuren festgestellt, die die Ausnahmen unter Maßnahme 1 begründeten. Diese Definition, die sich aus der Herstellung von Ausgewogenheit zwischen den Gesundheits- und Ernährungszielen ergibt, wie in den in Erwägungsgrund 181 beschriebenen Kriterien dargestellt, wurde von Dänemark einheitlich angewandt und hinreichend begründet.

([102]) Dejgaard Jensen, Jørgen, und Sinne Smed (2013), veröffentlicht in Food Policy 42 (2013), S. 18-31.
([103]) Bericht von Incentive, Tabelle 6, S. 22.

(203) In diesem Zusammenhang stellt die Kommission fest, dass eine Aufnahme von Substitutionsprodukten für die Hauptquellen für gesättigte Fettsäuren in den Anwendungsbereich der Steuer — auch wenn sie aufgrund der anderen Kriterien nicht als Hauptquellen eingestuft worden wären — ebenso berechtigt war und nicht zur Gewährung staatlicher Beihilfen führte. Grund für diese Ausweitung des Anwendungsbereichs der Steuer war das Ziel, die durch die Steuer verursachte Wettbewerbsverzerrung zu begrenzen. Die mit Wettbewerbsbedenken und Gleichbehandlung konkurrierender Erzeugnisse in Zusammenhang stehenden Begründungen passen insofern zur Logik staatlicher Beihilfen, dass der Anwendungsbereich der steuerbaren Erzeugnisse ausgeweitet und der Unterschied zwischen den besteuerten und nicht besteuerten Erzeugnissen verringert wird. Zugleich wird künstlich zwischen Erzeugnissen unterschieden, die normalerweise nicht als Hauptquellen angesehen und folglich nicht besteuert hätten werden sollen. Den Herstellern der Erzeugnisse, die der zusätzlichen Besteuerung unterlagen, wurden jedoch keine Vorteile gewährt — ihnen entstanden vielmehr zusätzliche Kosten. Die Situation von Unternehmen, die sich in einer vergleichbaren Situation befanden (Hersteller nicht primärer Quellen für gesättigte Fettsäuren), aber selbst vor der Anwendung dieses vierten Kriteriums nicht besteuert wurden, hat sich durch die Tatsache, dass andere Erzeugnisse aufgrund ihrer Eigenschaft als Substitutionsprodukte besteuert wurden, nicht geändert. Daher ist diese Art der Ungleichbehandlung aus beihilferechtlicher Sicht nicht relevant.

(204) Darüber hinaus ist diese Unterscheidung zwischen ansonsten nicht primären Quellen für gesättigte Fettsäuren kein Hinweis für eine willkürliche Konzeption der Steuer wie in der *Gibraltar*-Rechtssache (Erwägungsgrund 156). Sie erfolgte nicht willkürlich, sondern anhand einer einheitlichen Methode, die mit der allgemeinen Logik der Steuer vereinbar war. Zu letzterem Aspekt stellt die Kommission fest, dass die Besteuerung von Substitutionsprodukten ebenfalls eine Maßnahme darstellt, um die Steuer effektiver zu machen und die Gesundheits- und Ernährungsziele zielgerichteter zu erreichen und gleichzeitig eine unangemessene Beeinflussung der Wettbewerbssituation der Erzeugnisse zu verhindern. Mit der Steuer sollten die Verbraucher von Hauptfettquellen weggelenkt werden, um eine Reihe von Gesundheits- und Ernährungszielen zu erreichen. Diese Ziele konnten durch eine gezielte Steuer, die gesellschaftlich akzeptiert und wirksam umgesetzt wird, effektiver verwirklicht werden. Die Ausweitung des Anwendungsbereichs auf wichtige Substitutionsprodukte für die Hauptquellen gesättigter Fettsäuren erfolgte für eben diesen Zweck und passt zur allgemeinen Logik des Systems.

(205) Daher akzeptiert die Kommission, dass die Kriterien für die Definition der Hauptaufnahmequellen für gesättigte Fettsäuren angemessen und nicht willkürlich waren (Erwägungsgründe 170 und 181).

(206) Zweitens stand die Ausrichtung der Steuer nur auf die Hauptquellen im Einklang mit den Zielen, die Aufnahme gesättigter Fettsäuren zu reduzieren und stattdessen das Umschwenken hin zu Erzeugnissen mit einem niedrigeren Gehalt an gesättigten Fettsäuren zu fördern und gleichzeitig die offiziellen Ernährungsempfehlungen zu berücksichtigen. Die Kommission pflichtet bei, dass es im Hinblick auf die Gesundheit ein sinnvolles Ziel ist, die Hauptquellen in den Mittelpunkt der Steuer zu rücken und die nicht primären Quellen für gesättigte Fettsäuren von der Steuer zu befreien. Obwohl es denkbar gewesen wäre, die Steuer auch auf die gesättigten Fettsäuren nicht primärer Quellen zu erheben, ist es im Hinblick auf die Effektivität der Steuer und insbesondere das Ziel der Beeinflussung des Verbraucherverhaltens berechtigt, die Steuer auf die Hauptquellen zu begrenzen. Dadurch erhöht sich der Preisunterschied zwischen den primären und nicht primären Quellen noch mehr, was die Bevölkerung aus dem Grund, dass sich primäre Quellen negativ auf die Gesundheit auswirken, von deren Verzehr abhält (vgl. Erwägungsgrund 31).

(207) Die Nichtbesteuerung nicht primärer Quellen für gesättigte Fettsäuren ist daher gerechtfertigt, was die allgemeine Logik des Systems betrifft, einschließlich aller in Erwägungsgrund 166 genannten Gesundheits- und Ernährungsziele der Steuer, insbesondere des Gesundheitsziels, den Verzehr von Erzeugnissen, die aufgrund ihres Gehalts an wichtigen gesättigten Fettsäuren und des Fehlens weiterer Vorteile für die Gesundheit unverhältnismäßig gesundheitsschädlich sind, zu reduzieren.

(208) Die Nichteinbeziehung bestimmter Erzeugnisse in Artikel 1 des Gesetzes, die in Abschnitt 2.1.8.1. des Einleitungsbeschlusses und in Abschnitt 2.2 dieses Beschlusses als Maßnahme 1 bezeichnet wurde, war daher durch die Logik des Steuersystems gerechtfertigt, d. h. nicht selektiv und stellte keine staatliche Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 AEUV dar.

7.4.3.2. ***Maßnahme 2***

(209) Maßnahme 2 befreit alle Lebensmittel mit weniger als 2,3 Prozent gesättigten Fettsäuren und insbesondere Milch von der Besteuerung und stellt eines der fünf Kriterien für die Definition der steuerbaren Erzeugnisse in Artikel 1 des Gesetzes dar (Erwägungsgrund 181). Im Einleitungsbeschluss vertrat die Kommission die vorläufige Auffassung, dass Erzeugnisse mit weniger als 2,3 Prozent gesättigten Fettsäuren (nicht besteuerte Erzeugnisse) sich im Hinblick auf das inhärente Ziel des Bezugssystems in einer ähnlichen tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden wie Erzeugnisse mit mehr als 2,3 Prozent gesättigten Fettsäuren (besteuerte Erzeugnisse). Daher kam sie im Einleitungsbeschluss letztendlich zu dem Schluss, dass die Nichtbesteuerung von Erzeugnissen mit weniger als 2,3 Prozent gesättigten Fettsäuren *prima facie* selektiv war.

(210) Im Einleitungsbeschluss vertraute die Kommission auf die Empfehlungen der Präventionskommission, wonach die Steuer für alle Milchprodukte einschließlich Milch gelten sollte. Wie von den dänischen Behörden im Laufe der Untersuchungen festgestellt wurde, entspricht jedoch das Ziel, die Aufnahme gesättigter Fettsäuren zu reduzieren, das die Grundlage für die Empfehlungen der Präventionskommission bildete, nicht ganz dem Ziel des Gesetzes, bessere Ernährungsgewohnheiten zu fördern und die Gesundheit der dänischen Bevölkerung zu verbessern. Daher muss Maßnahme 2 unter Berücksichtigung sämtlicher Gesundheits- und Ernährungsziele des Gesetzes erneut geprüft werden.

(211) Als Reaktion auf den Einleitungsbeschluss bekräftigt Dänemark erneut, dass die Entscheidung über die steuerpolitische Verfolgung von Gesundheitszielen und Besteuerungsgrenzen im Ermessen der Mitgliedstaaten liege, solange sie innerhalb des im Hinblick auf den Zweck der Steuer gerechtfertigten Rahmens bleiben.

(212) Wie von Dänemark vorgebracht (vgl. Erwägungsgrund 66), vergrößert eine Besteuerungsgrenze, die alle Erzeugnisse mit gesättigten Fettsäuren unterhalb eines bestimmten Werts von der Steuer befreit, den Anreiz für die Verbraucher, fettarme Produkte zu wählen, und steht daher in Einklang mit den in Erwägungsgrund 47 dieses Beschlusses beschriebenen offiziellen Ernährungsempfehlungen. Dieser verstärkte Anreiz besteht bei allen Erzeugnissen, aber umso mehr bei Milchprodukten und Fleisch, da bei diesen alternative Erzeugnisse oberhalb und unterhalb der Grenze existieren. Bei Milchprodukten hat die Grenze auch die ausdrückliche Ernährungsempfehlung unterstützt, täglich 500 ml fettarme Milchprodukte zu verzehren, indem der Preisunterschied zwischen fettarmen und fettreichen Erzeugnissen erhöht wurde.

(213) In den im Anwendungszeitraum des Gesetzes geltenden offiziellen Ernährungsempfehlungen wurde auch empfohlen, dass Kleinkinder unter einem Jahr Vollmilch (Milch mit einem Gesamtfettgehalt von 3,5 Prozent bzw. 2,3 Prozent gesättigten Fettsäuren) trinken sollten ([104]). Durch die Wahl der Besteuerungsgrenze von 2,3 Prozent wurde eine Preissteigerung bei Milch vermieden und die Einhaltung dieser Ernährungsempfehlung ermöglicht. Es hätte auch ein anderer Ansatz in Betracht gezogen werden können, bei dem einerseits Vollmilch für Kleinkinder von der Steuer befreit worden wäre und andererseits für den Verzehr durch ältere Kinder oder Erwachsene bestimmte Vollmilch besteuert worden wäre. Ein solcher Ansatz hätte sich allerdings nur schwer bzw. gar nicht handhaben lassen und wäre daher nicht gerechtfertigt gewesen. Eine einheitliche Behandlung von Vollmilch scheint also gerechtfertigt.

(214) Der Beschwerdeführer hat infrage gestellt, ob mit der Grenze wirklich gewährleistet wurde, dass das Gesetz nicht die Ernährungsempfehlungen konterkariert, dass Kinder Milch und Kleinkinder Vollmilch trinken sollten.

(215) Dänemark hat in seinen Stellungnahmen jedoch argumentiert, dass die Festlegung einer Grenze die effizienteste und kostengünstigste Möglichkeit gewesen sei, sicherzustellen, dass die Steuer nicht den offiziellen Ernährungsempfehlungen zuwiderlief. Alternative Maßnahmen, mit denen gewährleistet hätte werden können, dass die Steuer nicht zu wirtschaftlichen Anreizen führt, die den offiziellen Ernährungsempfehlungen zuwiderlaufen, wären weit weniger effizient und in administrativer Hinsicht kostspieliger gewesen als die Ausnahme von Vollmilch (vgl. Erwägungsgründe 75-78).

(216) Der Beschwerdeführer hat vorgebracht, dass die Besteuerungsgrenze von 2,3 Prozent zwar als allgemeine Maßnahme angesehen werden könne, in ihren Auswirkungen aber selektiv sei, da die Hauptbegünstigten Molkereien und milchverarbeitende Unternehmen seien, insbesondere Arla als größtes milchverarbeitendes Unternehmen in Dänemark (vgl. Erwägungsgründe 139 bis 146).

(217) Dänemark hat ausgeführt, dass die Besteuerungsgrenze von 2,3 Prozent die Grund- und Leitprinzipien des Gesetzes widerspiegele. Die Tatsache, dass einige Unternehmen davon mehr profitierten als andere, sei nur eine notwendige Folge davon (vgl. Erwägungsgrund 72).

(218) Dänemark hat Zahlen zu den wichtigsten von dieser Steuer betroffenen Unternehmen und den Hauptbegünstigten der Besteuerungsgrenze von 2,3 Prozent vorgelegt (vgl. Erwägungsgrund 74). Diesen Zahlen zufolge hat […] ([105]) die meisten Steuern gemäß dem Gesetz zur Besteuerung von gesättigten Fettsäuren entrichtet ([…] Mio. DKK) und zugleich auch den größten Anteil am geschätzten Steuerwert der nicht besteuerten Milchprodukte unterhalb der Besteuerungsgrenze von 2,3 Prozent ([…] Mio. DKK) verzeichnet. Obwohl aus den Zahlen hervorgeht, dass die Besteuerungsgrenze in großem Umfang den Milchsektor (140 Mio. DKK) und somit […] betraf, zeigen die Zahlen auch, dass Erzeugnisse anderer Sektoren ebenfalls darunter fielen (83 Mio. DKK).

([104]) „Mad til spædbørn og småbørn", (auf Deutsch: „Lebensmittel für Säuglinge und Kleinkinder"), 2010, Dänische Gesundheits- und Arzneimittelbehörde, S. 9, 18, 19, 27 und 36.

([105]) Fällt unter die Verpflichtung zur Wahrung des Berufsgeheimnisses.

(219) In Bezug auf Maßnahme 2, die eines der fünf Kriterien (Erwägungsgrund 181) für die Bestimmung der steuerbaren Erzeugnisse — der Hauptquellen gesättigter Fettsäuren — darstellte, kommt die Kommission zu denselben Schlussfolgerungen wie in den Erwägungsgründen 202 bis 207. Erstens konnte sie bei der Festlegung der Besteuerungsgrenze von 2,3 Prozent weder Willkür noch Missbrauch feststellen. Die Festlegung dieser Grenze, die sich aus der Herstellung von Ausgewogenheit zwischen Gesundheits- und Ernährungszielen ergibt, wurde von Dänemark einheitlich angewandt und hinreichend begründet.

(220) Zweitens stand die Ausrichtung der Steuer nur auf die Hauptquellen auch mithilfe einer Grenze im Einklang mit den Zielen, die Aufnahme gesättigter Fettsäuren zu reduzieren und stattdessen das Umschwenken hin zu Erzeugnissen mit einem niedrigeren Gehalt an gesättigten Fettsäuren zu fördern und gleichzeitig die offiziellen Ernährungsempfehlungen zu berücksichtigen. Die Kommission pflichtet bei, dass es im Hinblick auf die Gesundheit ein sinnvolles Ziel ist, die Hauptquellen in den Mittelpunkt der Steuer zu rücken und die nicht primären Quellen für gesättigte Fettsäuren von der Steuer zu befreien. Obwohl es denkbar gewesen wäre, die Steuer auch auf die gesättigten Fettsäuren nicht primärer Quellen (unterhalb der Grenze) zu erheben, ist es im Hinblick auf die Effektivität der Steuer und insbesondere das Ziel der Beeinflussung des Verbraucherverhaltens berechtigt, die Steuer auf die Hauptquellen zu begrenzen. Dadurch erhöht sich der Preisunterschied zwischen den primären und nicht primären Quellen noch mehr, was die Bevölkerung aus dem Grund, dass sich primäre Quellen negativ auf die Gesundheit auswirken, von deren Verzehr abhält.

(221) Die Nichtbesteuerung nicht primärer Quellen für gesättigte Fettsäuren (die auch durch die Grenze als solche definiert werden) ist daher gerechtfertigt, was die allgemeine Logik des Systems betrifft, einschließlich aller in Erwägungsgrund 166 genannten Gesundheits- und Ernährungsziele der Steuer, insbesondere des Gesundheitsziels, den Verzehr von Erzeugnissen, die aufgrund ihres Gehalts an wichtigen gesättigten Fettsäuren und des Fehlens weiterer Vorteile für die Gesundheit unverhältnismäßig gesundheitsschädlich sind, zu reduzieren.

(222) Das Kriterium der Nichtbesteuerung von Erzeugnissen mit weniger als 2,3 Prozent gesättigten Fettsäuren steht daher im Einklang mit den in den Erwägungsgründen 31, 32 und 166 genannten Zielen der Steuer und ist durch die Logik des Steuersystems gerechtfertigt. Die Nichtbesteuerung dieser Erzeugnisse, die in Abschnitt 2.1.8.2 des Einleitungsbeschlusses und in Abschnitt 2.2 dieses Beschlusses als Maßnahme 2 bezeichnet wurde, ist daher nicht selektiv und stellt keine staatliche Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 AEUV dar.

7.4.3.3. ***Maßnahme 3***

(223) Im Einleitungsbeschluss wurde offengelassen, ob die einschlägige Steuerbefreiung von Unternehmen mit einem Jahresumsatz steuerbarer Lebensmittel von insgesamt höchstens 50 000 DKK selektiv und als Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 AEUV anzusehen war. Wie im Einleitungsbeschluss erläutert, galt für die Steuerbefreiung dieselbe Grenze wie beim dänischen Mehrwertsteuergesetz, wonach Unternehmen mit einem Jahresumsatz steuerbarer Lebensmittel von insgesamt höchstens 50 000 DKK von der Registrierungspflicht nach dem Mehrwertsteuergesetz und von der Mehrwertsteuer befreit sind. Laut der als Reaktion auf den Einleitungsbeschluss übermittelten Stellungnahme Dänemarks sollten diese Unternehmen, wenn sie sich nicht für die Entrichtung von Mehrwertsteuer registrieren müssen, auch nicht für die Entrichtung der Steuer nach dem Gesetz zur Besteuerung von gesättigten Fettsäuren registrieren müssen.

(224) Dänemark argumentiert, dass die Besteuerungsgrenze von 50 000 DKK Jahresumsatz bei steuerbaren Lebensmitteln eine allgemeine Maßnahme gewesen sei, die für inländische Hersteller, Importeure, Zwischenhändler und Versandhändler gleichermaßen galt und im Endeffekt allen Wirtschaftsteilnehmern gleichberechtigt offenstand.

(225) Im Hinblick auf das Gesundheitsziel der Steuer und die begrenzten gesundheitlichen Auswirkungen der begrenzten Mengen, die aufgrund der Grenze von 50 000 DKK nicht besteuert wurden, erscheint die Ausnahme aufgrund der Art des Bezugssystems gerechtfertigt.

(226) Die Kommission nimmt zur Kenntnis, dass die aufgrund der Besteuerungsgrenze nicht erhobenen Steuern gering gewesen sein mögen (vgl. Erwägungsgrund 81), und akzeptiert, dass die Erfassung solch geringer Beträge einen unverhältnismäßig hohen Verwaltungsaufwand bedeutet hätte. Wie von Dänemark dargelegt, müssen sich Unternehmen mit einem Umsatz von insgesamt höchstens 50 000 DKK nicht für die Entrichtung von Mehrwertsteuer registrieren, da der damit verbundene Verwaltungsaufwand für sie und die Behörden zu hoch ist. Gemessen an der ansonsten zu erhebenden Mehrwertsteuer wäre er unverhältnismäßig. Dasselbe treffe im vorliegenden Fall zu. Die Steuer, die Unternehmen mit einem Umsatz steuerbarer Lebensmittel von insgesamt höchstens 50 000 DKK zahlen müssten, wäre zu gering, um den mit ihrer Entrichtung verbundenen Verwaltungsaufwand zu rechtfertigen. Folglich konnte die Kommission bei der Festlegung der für die Steuerpflicht relevanten Besteuerungsgrenze von 50 000 DKK Jahresumsatz weder Willkür noch Missbrauch feststellen. Die Festlegung dieser Grenze, die sich aus der Herstellung von Ausgewogenheit zwischen Gesundheits- und Ernährungszielen, der Effektivität der Steuer und administrativer Effizienz ergibt, wurde von Dänemark einheitlich angewandt und hinreichend begründet.

(227) Die Kommission pflichtet bei, dass es im Hinblick auf die Gesundheit ein sinnvolles Ziel ist, die Steuer auch hinsichtlich der Steuerpflichtigen auf größere Unternehmen auszurichten und sehr kleine Unternehmen mit einem Jahresumsatz steuerbarer Lebensmittel von insgesamt höchstens 50 000 DKK von der Steuer zu befreien. Obwohl es denkbar gewesen wäre, die Steuer auch auf Steuerpflichtige mit einem Umsatz von höchstens 50 000 DKK (unterhalb der Grenze) zu erheben, ist es im Hinblick auf die Effektivität der Steuer und die administrative Effizienz berechtigt, nur Unternehmen oberhalb der Grenze zu besteuern. Dadurch erhöht sich der Preisunterschied zwischen den primären und nicht primären Quellen noch mehr, was die Bevölkerung aus dem Grund, dass sich primäre Quellen negativ auf die Gesundheit auswirken, von deren Verzehr abhält.

(228) Die Steuerbefreiung für Unternehmen mit einem Jahresumsatz steuerbarer Lebensmittel von insgesamt höchstens 50 000 DKK, die in Abschnitt 2.1.8.3. des Einleitungsbeschlusses als Maßnahme 3 beschrieben wurde, ist daher nicht selektiv und stellt keine staatliche Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 AEUV dar.

7.4.4. MAßNAHME 6 IST NICHT SELEKTIV, DA KEINE UNGLEICHBEHANDLUNG ZWISCHEN UNTERNEHMEN IN EINER VERGLEICHBAREN RECHTLICHEN UND TATSÄCHLICHEN SITUATION VORLIEGT

(229) Diese Maßnahme, die aus vier Teilmaßnahmen besteht, betrifft die Tatsache, dass in dem Gesetz in Bezug auf bestimmte Aspekte des Steueraufschubs und der Steuerermäßigung zwischen inländischen Herstellern und Importeuren derselben oder ähnlicher Lebensmittel unterschieden wurde. Bei dieser Maßnahme geht es im Wesentlichen um die unterschiedliche Behandlung von Großhändlern (Erwägungsgrund 233) und Empfängern, da sie auf als Empfänger registrierte Importeure nicht angewandt wurde. In Erwägungsgrund 135 des Einleitungsbeschlusses wurde festgestellt, dass die Maßnahme eingeführte Erzeugnisse offenbar anders behandelt als inländische Erzeugnisse und daher selektiv sein könnte und möglicherweise auch gegen die Bestimmungen des Artikels 110 AEUV verstößt.

(230) Auf der Grundlage der von den dänischen Behörden als Reaktion auf den Einleitungsbeschluss übermittelten Informationen ist die Kommission der Ansicht, dass es Gründe gibt, in Bezug auf Maßnahme 6 von ihrer vorläufigen Einschätzung im Einleitungsbeschluss abzuweichen.

(231) Aufgrund dessen, dass inländische Lebensmittelhersteller durch das Gesetz im Vergleich zu Importeuren bestimmte Vorzugsbehandlungen genossen, vertrat die Kommission in Erwägungsgrund 74 des Einleitungsbeschlusses die Auffassung, dass das beschriebene System für inländische Hersteller offenbar eine Begünstigung im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 AEUV darstellte, da sie im Vergleich zu Unternehmen, die dieselbe Art von Erzeugnissen einführten, finanziell günstiger gestellt wurden.

(232) Diese Besorgnis wurde durch die Tatsache verstärkt, dass der dänische Gesetzgeber in den Begleitdokumenten zu seinem Gesetzesvorschlag ([106]) eingeräumt hatte, dass der Zweck und die Wirkung der Vorzugsbehandlung darin bestehe, den inländischen Herstellern einen Liquiditätsvorteil zu verschaffen ([107]). Wie von den dänischen Behörden bestätigt, standen diese Möglichkeiten des Steueraufschubs und der Steuerermäßigung Unternehmen, die dieselbe Art von Lebensmitteln einführten und auf denselben dänischen Märkten verkauften, nicht zur Verfügung.

(233) Wie die dänischen Behörden in ihrer Antwort auf den Einleitungsbeschluss ausführten, nimmt das System des Gesetzes, das auf dem System gemäß der Richtlinie 2008/118/EG über Verbrauchsteuern basiert, eine grundlegende Unterscheidung zwischen einem zugelassenen Lagerinhaber ([108]) (im Gesetz „Großhändler“) und einem registrierten Empfänger ([109]) (im Gesetz „Empfänger“) vor. Das Lager eines Großhändlers wird nicht besteuert, das Lager eines Empfängers hingegen schon (vgl. Erwägungsgrund 92 ff.). Dies steht im Einklang mit der Rechtsprechung der Gerichte der Union ([110]), wonach eine Steuer auf derselben Stufe in der Lieferkette erhoben werden sollte, d. h. zum Zeitpunkt der Lieferung durch die inländischen Hersteller und zum Zeitpunkt der Einfuhr durch die Importeure.

([106]) L 111 — Forslag til lov om afgift af mættet fedt i visse fødevarer (fedt-afgiftsloven), vom 28. Februar 2011, Anlage 3.

([107]) Forslag til Lov om afgift af mættet fedt i visse fødevarer (Fedtafgiftsloven), September 2010 udkast, „Bemærkninger til lovforslaget“, Artikel 3.4.1. (Anlage 3).

([108]) Ein zugelassener Lagerinhaber ist eine natürliche oder juristische Person, die von den zuständigen Behörden eines Mitgliedstaats ermächtigt wurde, in Ausübung ihres Berufs im Rahmen eines Verfahrens der Steueraussetzung verbrauchsteuerpflichtige Waren in einem Steuerlager herzustellen, zu verarbeiten, zu lagern, zu empfangen oder zu versenden.

([109]) Ein registrierter Empfänger ist eine natürliche oder juristische Person, die von den zuständigen Behörden des Bestimmungsmitgliedstaats ermächtigt wurde, in Ausübung ihres Berufs und gemäß den von diesen Behörden festgesetzten Voraussetzungen, in einem Verfahren der Steueraussetzung beförderte verbrauchsteuerpflichtige Waren aus einem anderen Mitgliedstaat zu empfangen.

([110]) Urteil des Gerichtshofes vom 2. April 1998 in der Rechtssache C-213/96, Outokumpu, ECLI:EU:C:1998:155, Rn. 25; Urteil des Gerichtshofes vom 11. Juni 1992 in den verbundenen Rechtssachen C-149/91 und C-150/91, Sanders Adour und Guyomarc'h Orthez/Directeur des services fiscaux des Pyrénées-Atlantiques, ECLI:EU:C:1992:261, Rn. 18.

(234) Gemäß den Vorschriften der Richtlinie 2008/118/EG und des Gesetzes wird ein Unternehmen entsprechend seiner Rolle in der Lieferkette und nicht in Abhängigkeit von der Herkunft der von ihm verkauften Erzeugnisse registriert. Ein inländischer Hersteller wird üblicherweise als zugelassener Lagerinhaber/Großhändler registriert, ein Importeur üblicherweise als registrierter Empfänger/Empfänger. Nach dem Gesetz konnten sich jedoch Importeure, die nur als Zwischenhändler fungierten, als Großhändler registrieren lassen und somit eine Besteuerung ihrer Lager vermeiden (Erwägungsgrund 42 des Einleitungsbeschlusses). Im Direktverkauf tätige Einzelhändler inländischer und/oder eingeführter steuerbarer Erzeugnisse unterhalten Lager, die steuerpflichtig sind, und befinden sich in derselben Situation, was die Besteuerung steuerbarer Erzeugnisse betrifft. Wie in Erwägungsgrund 41 des Einleitungsbeschlusses beschrieben, konnten sich dänische Hersteller für den Teil der Produktion, den sie ausführen wollten, gleichzeitig als Großhändler registrieren lassen.

(235) Den Ausführungen Dänemarks zufolge rechtfertige der grundlegende Unterschied zwischen Großhändlern und Empfängern die unterschiedliche Behandlung nach dem Gesetz und stelle Maßnahme 6 nicht, wie vom Beschwerdeführer behauptet, eine Möglichkeit zur Ungleichbehandlung von inländischen und ausländischen Herstellern dar. Sie diskriminiere auch nicht auf andere Weise, sondern stelle lediglich sicher, dass die Steuern gemäß der Rechtsprechung der Gerichte der Union erhoben werden ([111]).

(236) Die Kommission stimmt zu, dass Maßnahme 6 inländische und ausländische Erzeugnisse bzw. Unternehmen in derselben rechtlichen und tatsächlichen Situation nicht ungleich behandelt. Großhändler und Empfänger befinden sich hinsichtlich ihrer Rolle in der Lieferkette in unterschiedlichen Positionen, was wiederum dem Grundsatz entspricht, der vom Gesetz und auch von der Richtlinie 2008/118/EG eingehalten wird. Die Art der Besteuerung der Unternehmen nach dem Gesetz hängt von ihrer Rolle in der Lieferkette ab. Welches Unternehmen welche Rolle übernimmt, wird anhand objektiver Kriterien entschieden, über die das Unternehmen eine gewisse Kontrolle hat. So kann ein Importeur beispielsweise selbst entscheiden, ob er nur als Zwischenhändler tätig sein möchte, und sich somit als Großhändler registrieren lassen, woraufhin sein Lager steuerfrei bleibt. Möchte er jedoch im Direktverkauf tätig sein, muss er sich als Empfänger registrieren und sein Lager besteuern lassen (wie die im Direktverkauf tätigen inländischen Hersteller).

(237) Die Kommission kommt zu dem Schluss, dass bei Maßnahme 6 die Unterscheidung hinsichtlich des Zeitpunkts der Steuererhebung keine Ungleichbehandlung von inländischen und ausländischen Herstellern oder Unternehmen in derselben rechtlichen und tatsächlichen Situation darstellt. Daher ist Maßnahme 6 nicht selektiv im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 AEUV. Aus demselben Grund und aufgrund der Tatsache, dass die Unterscheidung zwischen einem Großhändler und einem registrierten Empfänger unter Maßnahme 6 im Einklang mit dem System gemäß der Richtlinie 2008/118/EG über Verbrauchsteuern steht, verstößt Maßnahme 6 nicht gegen Artikel 110 AEUV. Grund dafür ist, dass sie Einfuhren nicht höher besteuert als inländische Waren und keinen mittelbaren Schutz gegen Erzeugnisse aus anderen Mitgliedstaaten bietet.

8. **SCHLUSSFOLGERUNGEN**

(238) In Bezug auf Maßnahme 5 war eine Bedingung des Artikels 107 Absatz 1 AEUV — das Vorhandensein staatlicher Mittel — nicht erfüllt. Die Kommission gelangt daher zu dem Schluss, dass es sich bei Maßnahme 5 nicht um eine staatliche Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 AEUV handelte.

(239) In Bezug auf die Maßnahmen 1, 2, 3 und 6 war eine Bedingung des Artikels 107 Absatz 1 AEUV — die Selektivität — nicht erfüllt. Die Kommission kommt daher zu dem Schluss, dass es sich bei den Maßnahmen 1, 2, 3 und 6 nicht um staatliche Beihilfen im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 AEUV handelte —

HAT FOLGENDEN BESCHLUSS ERLASSEN:

Artikel 1

Das dänische Gesetz zur Besteuerung von gesättigten Fettsäuren in bestimmten Lebensmitteln, Gesetz Nr. 247 vom 30. März 2011, das vom 1. Oktober 2011 bis zum 31. Dezember 2012 in Kraft war, stellt keine staatliche Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 AEUV dar.

([111]) Urteil des Gerichtshofes vom 2. April 1998 in der Rechtssache C-213/96, Outokumpu, ECLI:EU:C:1998:155, Rn. 25; Urteil des Gerichtshofes vom 11. Juni 1992 in den verbundenen Rechtssachen C-149/91 und C-150/91, Sanders Adour und Guyomarc'h Orthez/Directeur des services fiscaux des Pyrénées-Atlantiques, ECLI:EU:C:1992:261, Rn. 18.

Artikel 2

Dieser Beschluss ist an das Königreich Dänemark gerichtet.

Brüssel, den 6. Juni 2019

Für die Kommission
Phil HOGAN
Mitglied der Kommission