

---

Forårssemesteret  
Aalborg Universitet

2018

# Chokoladeafgiftslovens afgiftsplig- tige vareområde

- med særligt fokus på § 1, stk. 1, nr. 1, nr. 3 og nr. 10

Sofie Juhl Larsen



**Titel:** Chokoladeafgiftslovens afgiftspligtige vareområde  
- med særligt fokus på § 1, stk. 1, nr. 1, nr. 3 og nr. 10

**Engelsk titel:** The duty of product in accordance with the Danish Act  
on Excise Duties levied on Chocolate, Nuts and Sugar  
Products - with a special emphasis on section 1, subsec-  
tion 1, no. 1, no. 3 and no. 10

**Fagområde:** Punktafgiftsret

**Studieretning:** Cand.merc.jur

**Uddannelsessted:** Aalborg Universitet

**Vejleder:** Charlotte Sørensen

**Dato for aflevering:** 13. maj 2018

**Projektbetegnelse:** Kandidatspeciale

**Sideantal:** 56

**Anslag i alt:** 143.648  
(inkl. mellemrum og fodnoter)

**Udarbejdet af:** Sofie Juhl Larsen  
**Studienr.:** 2013-6918

## Indholdsfortegnelse

<b>1. Indledning</b> .....	<b>5</b>
<b>1.1. Problemformulering</b> .....	<b>5</b>
<b>2. Afgrænsning</b> .....	<b>6</b>
<b>3. Metode</b> .....	<b>8</b>
<b>3.1. Metodevalg og håndtering af kilder</b> .....	<b>8</b>
<b>3.2. Specialets opbygning</b> .....	<b>11</b>
<b>4. Afgørelser</b> .....	<b>13</b>
<b>4.1. Afgiftspligt efter chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 1</b> .....	<b>13</b>
4.1.1. SKM.2004.398.LSR .....	13
4.1.2. SKM.2015.654.ØLS .....	13
4.1.3. SKM.2017.305.LSR .....	13
<b>4.2. Afgiftspligt efter chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 3</b> .....	<b>14</b>
4.2.1. SKM2002.643.LSR .....	14
4.2.2. SKM2016.351.SR.....	15
4.2.3. SKM2017.102.SKAT .....	15
<b>4.3. Afgiftspligt efter chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 10</b> .....	<b>15</b>
4.3.1. SKM.2013.513.LSR .....	15
4.3.2. SKM.2016.253.SKAT.....	15
<b>5. Chokoladeafgiftsloven</b> .....	<b>17</b>
<b>5.1. Chokoladeafgiftslovens historiske udvikling</b> .....	<b>17</b>
<b>6. Begrebet "af enhver art"</b> .....	<b>19</b>
<b>6.1. Bestemmelsens ordlyd og formål</b> .....	<b>19</b>
<b>6.2. Begrebet "karaktergivende"</b> .....	<b>21</b>
6.2.1. Fuldt eller delvis chokoladeovertræk .....	22
6.2.2. Andre "karaktergivende" egenskaber .....	25
<b>6.3. Markedsføringen af varetypen</b> .....	<b>27</b>
<b>6.4. SKATs praksis</b> .....	<b>28</b>
<b>6.5. Sammenfatning</b> .....	<b>29</b>
<b>7. Massebegrebet</b> .....	<b>31</b>
<b>7.1. Bestemmelsens ordlyd og formål</b> .....	<b>31</b>
7.1.1. "Af enhver art" begrebet .....	32
<b>7.2. Konsistens og indhold</b> .....	<b>33</b>
<b>7.3. Fortolkning af begrebet "delvis"</b> .....	<b>34</b>
<b>7.4. Sondring mellem et indhold af chokolade eller ej</b> .....	<b>37</b>
<b>7.5. Afgørende kriterier ved afgiftsspørgsmålet</b> .....	<b>38</b>
<b>7.6. SKATs praksis</b> .....	<b>39</b>
<b>7.7. Sammenfatning</b> .....	<b>40</b>
<b>8. Efterligninger og erstatningsvarer</b> .....	<b>42</b>
<b>8.1. Bestemmelsens ordlyd og formål</b> .....	<b>42</b>
<b>8.2. Markedsføring</b> .....	<b>43</b>
<b>8.3. Afgift uden indhold af afgiftspligtige bestanddele</b> .....	<b>43</b>
<b>8.4. Afgift med indhold af afgiftspligtige bestanddele</b> .....	<b>44</b>
<b>8.5. Overflødig set i betragtning "af enhver art"</b> .....	<b>46</b>
<b>8.6. Betydning for afgift begrundet i efterligning</b> .....	<b>46</b>
<b>8.7. SKATs praksis</b> .....	<b>47</b>
<b>8.8. Landskatterettens tidligere praksis</b> .....	<b>48</b>
<b>8.9. Sammenfatning</b> .....	<b>49</b>

<b>9. Konklusion .....</b>	<b>50</b>
<b>10. Abstract.....</b>	<b>54</b>
<b>11. Kildefortegnelse .....</b>	<b>55</b>
11.1. Love.....	55
11.2. Lovbekendtgørelser .....	55
11.3. Lovforslag.....	55
11.4. Bekendtgørelser .....	56
11.5. Afgørelser .....	56
11.6. Litteratur .....	56
11.7. Andet .....	56

# 1. Indledning

Chokoladeafgiftsloven blev i 1922 indført som en beskatning på såkaldte luksusvarer, som chokolade og marcipan. Afgiften blev blandt andet pålagt, da staten ikke ønskede, at befolkningen fremstillede marcipan i hjemmet, hvorfor en afgiftspligt skulle forhindre dette.<sup>1</sup> Ordlyden af chokoladeafgiftslovens § 1 har siden 1922 udviklet sig gennem tiden. Trods udvikling af ordlyden har bestemmelsen hverken i 1922 eller i nyere tid taget stilling til hvilke kriterier, der gør sig gældende for at ifalde en afgiftspligt. Denne uklarhed omkring det afgiftspligtige vareområde i chokoladeafgiftsloven giver anledning til en underen omkring hvad gældende ret er, samt en underen til at finde frem til netop den gældende ret for området.

## 1.1. Problemformulering

Formålet med dette kandidatspeciale er, at bidrage til fortolkningen af, hvad gældende ret er på det afgiftspligtige vareområde for chokolade- og sukkervarer. Dette leder til kandidatspecialets problemformulering, som lyder således:

**Hvad er afgørende for om et produkt er omfattet af en afgiftspligt efter chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 1, nr. 3 eller nr. 10?**

For at kunne besvare specialets problemformulering vil specialet gå i dybden med følgende:

- Hvad er definitionen af begrebet ”af enhver art”?
- Hvad er definitionen af ”massebegrebet”?
- Hvad betydning har opsamlingsbestemmelsen i § 1 stk. 1, nr. 10 for disse definitioner?

Bestemmelserne i chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 1, nr. 3 og nr. 10<sup>2</sup> består af 3 relevante begreber for definitionen af det afgiftspligtige vareområde. Endvidere fungerer chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 10 som en opsamlingsbestemmelse, der altid er i spil ved afgiftsspørgsmålet. Dette skyldes, at bestemmelsen kan fange en eventuel afgiftspligt som værende en efterligning eller erstatningsvare. Omfanget af disse begreber kan give en uklar opfattelse af, hvor stor rækkevidden spænder. Ordlydens manglende karakter kan give anledning til en uvished om, hvorledes bestemmelserne skal forstås og dermed i sidste ende hvilke produkter, der er omfattet af afgiftspligt. Afgiftsplikten på en given vare opstår netop først på det tidspunkt, hvor varen lever op til den nøjagtige beskrivelse, som lovteksten giver anledning til.

---

<sup>1</sup>LF nr. 37 af 23.11.1921

<sup>2</sup>LBK nr. 1163 af 05.09.2016, med senere ændringer – gældende version frem til 31.12.2017. Efterfølgende gennem kandidatafhandlingen, vil det være denne version, der henvises til, når bestemmelserne fra chokoladeafgiftsloven bliver refereret direkte i teksten

## 2. Afgrænsning

Chokolade- og sukkerafgiftsloven er en national afgiftslov, hvorfor behandlingen kun beskæftiger sig med den nationale vinkel af afgiften.

Skatteområdet spænder bredt. Sammen med punktafgifter findes et sammenspil lovgivningsmæssigt samt i praksis mellem moms og told. Trods denne sammenhæng, vil specialet kun beskæftige sig med afgift, idet told og moms ikke har betydning for den specifikke problemstilling.

En overordnet gennemgang af det punktafgiftsretlige system vil ikke blive berørt i specialet. Det forudsættes derfor, at det punktafgiftsretlige system er velkendt med en forståelse af det bagvedliggende system som chokoladeafgiftsloven følger. Det er en nødvendighed at have kendskab til den grundlæggende viden om det punktafgiftsretlige system, for at kunne analysere sig frem til et svar på problemformuleringen.

Specialets hensigt er, at beskrive gældende ret for chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 1, nr. 3, og nr. 10, hvorfor specialets hovedfokus ligger på disse bestemmelser. Bestemmelserne spiller til dels ind på hinanden, har fællestræk samt skal ses i og uden sammenhæng med hinanden. Bestemmelserne er ofte i spil overfor hinanden ved afgiftsspørgsmålet og afgrænser således samtidigt hinandens spænd. Ligeledes har de resterende bestemmelser i § 1, stk. 1 en betydning for chokoladeafgiftslovens afgiftspligtige vareområde. Efter en overordnet gennemgang af de resterende bestemmelser, synes disse ikke at spille en væsentligt rolle for fortolkningen af begreberne i § 1, stk. 1, nr. 1, nr. 3 og nr. 10, hvorfor specialet ikke vil forholde sig nærmere til disse bestemmelser.

Dækningsafgiften synes at have en central rolle ved afgiftsspørgsmålet. Bestemmelsen vil blive anvendt ved fortolkningen, dog vil bestemmelsen ikke blive gennemgået i dybden og vil derfor kun blive behandlet overfladisk. Det samme gør sig gældende for § 19 om råstofafgiften. Chokoladeafgiftslovens øvrige bestemmelser vil ikke blive berørt i kandidatspecialet.

I slutningen af år 2017 foretog folketinget en ny lovændring til chokoladeafgiftsloven. Chokoladeafgiftsloven er således senest ændret i § 1 i lov nr. 1686 af 26. december 2017, som trådte i kraft pr. 1. januar 2018. Lovændringen har indflydelse på ordlyden af det afgiftspligtige vareområde i § 1, stk. 1. Ordlyden af chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 1 vil forblive uændret. Ordlyden af nr. 3 ændres, og bestemmelsen opdeles i stedet i 2 bestemmelser. Hertil indsættes en ekstra bestemmelse som værende nr. 4. Ordlyden af nr. 10 vil forblive uændret, dog bliver bestemmelsen ændret som værende nr. 11, grundet lovændringens ny indførte § 1, stk. 1, nr. 4. Specialet vil ikke beskæftige sig med denne seneste lovændring samt betydningen heraf, hvorfor det vil være den forhenværende nr. 3 og nr. 10, der anvendes gennem specialet.

Under specialet vil det dermed være lovbekendtgørelse nr. 1163 af 5. september 2016 med senere ændringer om afgift på chokolade- og sukkervarer m.m., der anvendes. Det vil være den gældende version frem til den 31. december 2017, som benyttes. Det vil således være denne version, der henvises til gennem specialet, når der blot henvises til chokoladeafgiftsloven. Specialet vil derfor kun forholde sig til den ordlyd samt nummerorden af bestemmelserne i § 1, der ligger før den seneste ændring af chokoladeafgiftsloven, som dog stadig har en indflydelse på hvordan begreberne og den gældende ret fortolkes.

Redaktionen af denne kandidatafhandling er afsluttet den 15. april 2018.

### 3. Metode

I følgende afsnit vil metoden og metodevalget blive gennemgået. Metoden danner de teoretiske grundsten for fremstillingen af specialet. Endvidere vil der blive argumenteret for valget af retskilder samt systematikken heraf.

#### 3.1. Metodevalg og håndtering af kilder

Formålet med specialet er at undersøge retstilstanden for chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1 nr. 1, nr. 3 og nr. 10. For at kunne undersøge retstilstanden anvendes den retsdogmatiske metode. Grundet at der på området inden for punktafgifter ikke findes megen litteratur, som beskriver specialets problemstilling, anvendes den juridiske metode gennem retskilder, lovgivning og forarbejder for at nå frem til et svar på specialets problemstilling. Af denne årsag spiller en fortolkning af retskilderne en væsentlig rolle. Den juridiske metode er den fremgangsmåde, som anvendes til at tage stilling til en retlig problemstilling, hvor retsreglen skal findes ud fra retskilderne gennem fortolkning og retlig subsumtion for at nå til den retlige løsning.<sup>3</sup>

Retsdogmatikkens formål er at klarlægge og undersøge gældende ret. Endvidere er målet at finde ny viden om den gældende ret gennem en systematisk og metodisk sandhed. Særligt for den retsdogmatiske metode er perspektivet på det undersøgte vigtigt. Heraf også systematikken af retsreglerne samt beskrivelsen af usikkerheden omkring retstilstanden.<sup>4</sup> Systematikken er vigtig for at skabe en erkendelse af de opstillede rammer for forståelsen, da systematikken vil være behjælpelig til at belyse sammenhænge og modsætninger.<sup>5</sup> Grundlaget for at systematisere retten bestemmes af formålet. Retsstoffet inddeles i grupper ud fra hvilke hensyn og principper, der antages at gælde, således at det er muligt at opstille konkrete regler og principper, for derved at udlede en forståelse af området.

Fortolkningen af chokoladeafgiftsloven sker med udgangspunkt i bestemmelsernes ordlyd og lovtekstens formål. Dette vil ske med udgangspunkt i chokoladeafgiftsloven<sup>6</sup> samt tidligere udgaver heraf. Endvidere vil formålet blive fortolket på baggrund af en anvendelse af forarbejderne til disse. Da selve lovteksten ikke giver en klar definition af hvor meget det kræver eller hvilke kriterier, der skal tillægges vægt ved vurdering af afgiftsspørgsmålet, findes det nødvendigt at fastlægge disse kriterier gennem en fortolkning fra praksis. Videre vil der blive anvendt et udvalg af retskilder fra praksis for at nå frem til en definition af hvad, som er afgørende for hvorvidt, der pålægges afgift efter chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1 nr. 1, nr. 3 eller nr. 10. Gennem denne fortolkning søges definitionen af gældende ret for retsområdet. Endvidere søges skattemyndighedernes definition af gældende ret for chokoladeafgiftslovens bestemmelser.

---

<sup>3</sup>Munk-Hansen, Carsten: Retsvidenskabsteori. Side 191-192. 1. udg. Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 2014, herefter omtalt som: Munk-Hansen, Carsten: Retsvidenskabsteori

<sup>4</sup>Munk-Hansen, Carsten: Retsvidenskabsteori. Side 85-86

<sup>5</sup>Munk-Hansen, Carsten: Retsvidenskabsteori. Side 90

<sup>6</sup>LBK nr. 1163 af 05.09.2016, med senere ændringer – gældende version frem til 31.12.2017



Lovfortolkningens formål er at fastlægge retsreglens udstrækning. Denne fortolkning og derved fastlæggelsen af retsreglens udstrækning i retspraksis har stor betydning for selve forståelse af reglen. Udgangspunktet for lovfortolkning bunder altid i lovtekstens ordlyd. Hertil kan lovgivers formål med retsreglen have betydning for reglens nærmere indhold. Ordlyden anvendes til fortolkningen, for at finde frem til hvad der må forstås som lovens sproglige betydning. Endvidere skal fortolkningen af lovbestemmelsen ske i overensstemmelse med andre lovbestemmelser og i sammenhængen med det pågældende retsområdes kontekst.<sup>7</sup>

Igennem specialet vil en ordlydsfortolkning blive anvendt, samt en formålsfortolkning i det tilfælde hvor ordlyden er uklar. Ordlydsfortolkningen tager udgangspunkt i retsreglens ordlyd. Udgangspunktet tages således i ordenes betydning og ordenes betydning i konteksten til de øvrige bestemmelser. Ordlydsfortolkningen retter sig mod det centrale i retsreglen, og er udgangspunktet for al fortolkning.<sup>8</sup> Formålsfortolkningen anskuer hvad, der har været formålet med den konkrete lovgivning og retsregel. Således kan det gennem en fortolkning fastlægge retsreglens udstrækning begrundet i en antagelse om, hvad lovgivers formål med reglen har været. En formålsfortolkning kan deles i en subjektiv fortolkning og en objektiv fortolkning. Den objektive fortolkning er en forståelse af loven efter dens formål, ud fra en forståelse af dens egne bestemmelser, og støtter sig således ikke op af forarbejderne til lovteksten. Dette skaber dog grundlag for, at fortolkeren præger retsreglens dannelse ud fra egne værdier.<sup>9</sup> Subjektiv fortolkning er en fortolkning ud fra lovgivers hensigt, hvortil den subjektive fortolkning støtter sig op af lovens forarbejder.<sup>10</sup> Det kan dog være svært at skelne mellem subjektiv og objektiv fortolkning, hvis forarbejderne ikke giver et klart svar.

Udgangspunktet for generel lovfortolkning er, at en fortolkning både kan være indskrænkende og udvidende. En indskrænkende fortolkning indebærer, at retsreglens anvendelsesområde bliver indskrænket. En indskrænkende fortolkning skal komme fra en naturlig forståelse af reglens ordlyd, hvortil fortolkningen undtager det konkrete fra reglen.<sup>11</sup> En udvidende fortolkning indebærer således at retsreglens anvendelsesområde udvides. Således giver fortolkningen anledning til, at et tilfælde bliver omfattet af retsreglen, trods det følger af en naturlig forståelse af ordlyden ikke at være omfattet af retsreglen.<sup>12</sup> Chokoladeafgiftsloven er dog en skattelov, og er derfor underlagt strengere fortolkningsregler end generelt, da skatteområdet er underlagt Grundlovens § 43. Det følger af Grundlovens § 43 at, ”*ingen skat kan pålægges, forandres eller ophæves uden ved lov.*”<sup>13</sup> Denne formulering i Grundloven giver anledning til, at der på skatteområdet er krav om et skærpet hjemmelskrav, da der ikke kan

---

<sup>7</sup>Munk-Hansen, Carsten: Retsvidenskabsteori. Side 274-275

<sup>8</sup>Munk-Hansen, Carsten: Retsvidenskabsteori. Side 281-282

<sup>9</sup>Munk-Hansen, Carsten: Retsvidenskabsteori. Side 287-288

<sup>10</sup>Munk-Hansen, Carsten: Retsvidenskabsteori. Side 282ff

<sup>11</sup>Munk-Hansen, Carsten: Retsvidenskabsteori. Side 278-279

<sup>12</sup>Munk-Hansen, Carsten: Retsvidenskabsteori. Side 280

<sup>13</sup>Danmarks Riges Grundlov nr. 169 af 5. juni 1953

pålægges hverken mere eller mindre skat, end hvad der klart er hjemlet i lovtæksten. Det betyder strengt taget, at ordlyden hverken må udvides eller begrænses gennem en fortolkning. En indskrænkende fortolkning vil være smallere end en ordlyds- og formålsfortolkning, tillige vil en udvidende fortolkning blive bredere. Det skærpet hjemmelskrav på skatteområdet, tillader således ikke en sådan indskrænkning eller udvidelse af lovtæksten. Det følger endvidere af lex superior-princippet, som tilsigter at en trindhøjere regel går forud for en trinlavere regel, at hvis retsreglen strider mod Grundlovens § 43, skal Grundloven gå forud for retsregel.

Hvis bestemmelsens stadig fremstår uklar efter en ordlyds- og formålsfortolkning, giver det mulighed for at lade fortolkningen være op til skattemyndighederne og domstolene. Således får disse gennem praksisdannelsen en udfyldende funktion for fortolkningen af bestemmelsens manglende karakter.

Retspraksis anvendes til en fortolkning af den gældende ret på området, samt for at finde frem til hvilke fortolkningsprincipper, der kan ligges til grund for den fremadrettet praksisdannelse og derved den gældende ret for området. Der anvendes administrativ praksis gennem skattemyndighedernes og Landsskatterettens afgørelser. Gennem denne praksis skabes der en præjudikatlignende effekt, således at der skabes et fundament for hvorledes den fremadrettet administrative praksis vil stå og en fysisk eller juridisk person vil herefter kunne indrette sig efter denne. Administrativ praksis er ikke bindende for domstolene, men kan være af afgørende betydning og indgå som en del af hensynsafvejningen. Hvis domstolen tilsidesætter en administrativ praksis vil afgørelsen være bindende fremadrettet, idet den hidtidige praksis efterfølgende ikke anses som værende retmæssig.<sup>14</sup>

Den juridiske vejledning indeholder skattemyndighedernes fortolkning af lovgivningen. Den er ikke anerkendt som værende en retssædvane.<sup>15</sup> Udgangspunktet er, at der kan støttes ret på SKATs beskrivelse af praksis, medmindre denne beskrivelse er i modstrid med en højere rangerende retskilde. Den administrative praksis bliver løbende indarbejdet i den juridiske vejledning. Den juridiske vejledning indeholder derfor hovedparten af de regler og den praksis, som er gældende på området.<sup>16</sup> Det skal dog have in mente, at vejledningen kun giver udtryk for SKATs opfattelse af gældende ret og derfor er en intern vejledning for skattemyndighedernes egne medarbejdere. Vejledningen har cirkulærestatus.<sup>17</sup>

Landsskatteretten er den øverste administrative klageinstans på skatte- og afgiftsområdet, hvorfor denne har størst betydning for skabelsen af den administrative praksis. Landsskatterettens afgørelser er ofte det endelige bud på hvorledes gældende ret

---

<sup>14</sup>Munk-Hansen, Carsten: Retsvidenskabsteori. Side 340

<sup>15</sup>Holm Høgsbo, Mette: Skatte- og afgiftsprocessen. Side 47. 1. udg. Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 2010, Herefter omtalt som: Holm Høgsbo, Mette: Skatte- og afgiftsprocessen

<sup>16</sup>Den juridiske vejledning A.A.7.1.3 Adgangen til at støtte ret på administrativ praksis, version 2.9

<sup>17</sup>Den juridiske vejledning - et bidrag til retssikkerheden, version 2.9

fremstår. Afgørelserne har derfor afgørende præjudicerende virkning. Dette skyldes at Landsskatteretten er en klageinstans, hvorfor kun lille del af rettens afgørelser føres videre til domstolene.<sup>18</sup> Landsskatteretten fungerer som et objektivt organ, der er uafhængig af den øvrige del af skattemyndigheden. Grundet denne objektivitet giver det mulighed for, at kunne tillægge Landsskatterettens afgørelser samme retskildeværdi som domstolens. Hvis Landsskatteretten ikke opfylder dette objektive kriterium kan det give anledning til en usikker retsstilling. Den administrative praksis hos Landsskatteretten spiller således en stor rolle for den gældende ret. Skatterådets bindende svar, har ligeledes en form for præjudikats værdi, da andre, jf. lighedsgrundsætningen, kan påberåbe sig det bindende svar til støtte for sin retsstilling.<sup>19</sup>

Endvidere skal proportionalitetsprincippet overholdes af skattemyndighederne. Dette indebærer, at der skal være proportionalitet mellem sagens omstændigheder og sagens udfald, samtidigt med at være i overensstemmelse med lovtekstens ordlyd.

### **3.2. Specialets opbygning**

Specialet starter med de indledende bemærkninger, for at skabe en grundlæggende forståelse for hvilke valg, der er taget igennem specialet.

I kapitel 4 gennemgås den anvendte praksis på området. Praksis vil blive præsenteret med fakta og afgørelsens resultat. Praksissen er oplistet efter hvilket afgiftsspørgsmål, der behandles. Derefter vil der ske en kort historisk gennemgang af chokoladeafgiftsloven i kapitel 5, med fokus på specialets problemstilling.

Gennem analysen har det vist sig, at der er tre relevante begreber som specialet vil tage udgangspunkt i, for at kunne undersøge og beskrive hvilke grundlæggende kriterier, der gør sig gældende for det afgiftspligtige vareområde. Hvert begreb er således med til at kunne konkludere på hvad, der er omfattet af retsområdet, retsstillingen og derved omfattet af det afgiftspligtige vareområde. Hvert begreb er underlagt sit eget selvstændige kapitel. Disse tre kapitler bliver dermed omdrejningspunktet for specialet.

I kapitel 6 vil begrebet ”af enhver art” blive fortolket ud fra en ordlyds- samt formålsfortolkning. Hertil vil praksis blive inddraget til forståelsen af begrebet, samt for hvilke kriterier, som tillægges vægt ved afgiftsspørgsmålet. Landsskatteretten synes igennem praksis at fremgå som et objektivt organ, hvorfor praksis herfra vil blive tillagt samme retskildeværdi som domstolspraksis. Endeligt vil SKATs praksis blive inddraget for at sammenligne opfattelsen af den gældende ret.

Kapitel 7 omhandler massebegrebet, som tillige underlægges en ordlyds- og formålsfortolkning samt relevant praksis for at afklare hvad, der er gældende ret for området.

---

<sup>18</sup>Holm Høgsbo, Mette: Skatte- og afgiftsprocessen. Side 78-79

<sup>19</sup>Holm Høgsbo, Mette: Skatte- og afgiftsprocessen. Side 78-79

Landskatterettens afgørelse bliver inddraget med samme retskildeværdi som domstolens.

Kapitel 8 omhandler efterligninger og erstatningsvarer. Bestemmelsen underlægges en ordlyds- og formålsfortolkning, med inddragelse af de relevante kilder, for at finde omfanget af bestemmelsen. Landsskatteretten synes ikke at fremstå som værende et objektivt organ, hvorfor denne praksis ikke kan tillægges samme retskildeværdi som domstolens frem til år 2015. Dette synes, at være grundet i de fortolkningsprincipper som Landsskatteretten ligger til grund for afgiftspligten. Endvidere tilsidesætter domstolene denne praksisdannelse i år 2015. Landsskatterettens praksis efter 2015 synes at kunne tillægges samme retskildeværdi som domstolens. Både kapitel 7 og 8 indeholder en inddragelse af SKATs opfattelse af den gældende ret på området.

Dette munder til sidst ud i en samlet konklusion på kandidatafhandlingens problemfelt i kapitel 9, for hvorledes den gældende ret for det afgiftspligtige vareområde opfattes.

## **4. Afgørelser**

I følgende vil de anvendte afgørelser fra praksis blive gennemgået for at fastlægge fakta før analysen påbegyndes.

### **4.1. Afgiftspligt efter chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 1**

#### **4.1.1. SKM.2004.398.LSR**

Der er tale om 3 forskellige energibarere til sportsfolk med henholdsvis mælkechokoladeovertræk, yoghurtovertræk samt en bar uden overtræk. Barerne med overtræk fremstår som en almindelig chokoladebar, mens baren uden overtræk fremstår som en frugtmasse i en brunlig nuance. Overtrækket udgør 20% af varens vægt, mens frugt og nøddeindholdet udgør mellem 45.2-60.5%. Selskabet sælger udelukkende produkterne til sportsforretninger og fitnesscentre, samt på deres hjemmeside, hvor barerne kan købes af private i æsker med 36 stk. Prisen pr. styk er 14 kr.

Landsskatteretten finder, at produktet med chokoladeovertræk har karakter af at være omfattet af § 1, stk. 1 nr. 1 efter en samlet vurdering. Yoghurtproduktet og produktet uden overtræk anses for at være afgiftspligtigt efter chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 10.

#### **4.1.2. SKM.2015.654.ØLS**

Der er i alt tale om syv forskellige proteinbarer. Seks af proteinbarerne er fuldt overtrukket med chokolade, mens den sidste proteinbar er overtrukket med yoghurt, uden et indhold af hverken kakao eller chokolade. Selskabets markedsføring af proteinbarerne rettes mod personer med fokus på sundhed, helse og fitness. Produktet bliver leveret til fitnesskæder, større servicestationer og kiosker.

Produkterne omfattes af seks forskellige smagsvarianter med et chokoladeindhold mellem 16.7-19.5%. Ingen af de omtalte proteinbarer indeholder chokolade i barernes indre, men indeholder blandt andet sojaprotein, valleprotein og kostfibre. Enkelte af produkterne har et indhold af 1.9% kakao i deres indre masse. Den yoghurtovertrukne bar indeholder hverken chokolade eller kakao. Sammenlignet med en Marsbar er energiforholdet mellem et af produkterne og Marsbaren 20.86 kalorier. Videre indeholder proteinbaren 30 g mere protein pr. 100 g end Marsbaren. Proteinbaren koster endvidere op til 2.99 gange så meget som en Marsbar.

Østre Landsret finder, at seks af proteinbarerne er underlagt afgiftspligt efter chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 1. Den syvende proteinbar med yoghurtovertræk finder Østre Landsret ikke er afgiftspligtigt efter chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 10.

#### **4.1.3. SKM.2017.305.LSR**

Der er tale om forskellige 3 snackbarer. Produkterne beskrives som en snackbar, der anvendes som et mellemmåltid i forbindelse med vægttab. Produkterne har et højt indhold af kostfibre og protein, samt har et lavt energi- og fedtindhold set i forhold til andre almindelige fødevarer. Selskabet oplyser, at barernes formål er, at opfylde sær-

lige ernæringsbehov. Barerne indeholder ikke chokolade i barernes indre, men har et delvis overtræk, bestående af både chokolade og vekao, som har et indhold af kakao. Overtrækket består af 8% af varens samlede vægt.

Det fremgår på ingredienslisten på to af barerne, at den vekao, som er brugt i overtrækket både indeholder fedtreduceret kakaopulver, og en lys vekao, uden kakao. De fremtræder som en müslibar, hvor bunden er overtrukket med henholdsvis en smag af mælkechokolade og hvid chokolade. Det tredje produkt beskriver selskabet som en snackbar med mørk chokolade og mandel, der henvender sig til dem, som er vild med smagen af marcipanbrød. Selskabet markedsfører baren som syndig og lækker. Baren er fuld med mandelstykker, og overtrækket i bunden er med en smag af mørkchokolade. Produkterne er solgt og markedsført som slankeprodukter i helse- og kosttilskudsafdelinger.

Landsskatteretten finder, at snackbarerne med delvis overtræk af henholdsvis chokolade og vekao svarende til 8% ikke kan anses som værende karaktergivende for produktet. På denne baggrund finder Landsskatteretten, at produkterne ikke er afgiftspligtige efter chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 1.

Landsskatteretten finder, at selvom de ikke er afgiftspligtige i sin helhed, skal der betales dækningsafgift jf. chokoladeafgiftslovens § 22.

## **4.2. Afgiftspligt efter chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 3**

### **4.2.1. SKM2002.643.LSR**

Peanutsringene er fremstillet af en blanding af blandt andet majs- og rugmel samt vand. Herefter er de formet til ringe, som ristes og tilsættes jordnøddesmør og salt. Varen indeholder færdigproduceret 27.5% jordnødder.

Der bliver foretaget en analyse af peanutsringene og den jordnøddemasse/pasta, som indgår i produktet. Analysen viser, at jordnøddemassen- og smørret er en lysebrun masse med et indhold på 22-27% protein. Grundet proteinindholdet skønner analyseinstituttet at massen indeholder omkring 90% jordnøddemasse. Analyseinstituttet foretager ligeledes en analyse af peanutsringene, hvor de på baggrund af proteinindholdet, skønner der er tale om 30% jordnøddemasse.

Landsskatteretten finder, at massen/pastaen bestående af jordnødder, ikke vil være omfattet af råstofafgiftspligten efter chokoladeafgiftslovens § 19, stk. 1, nr. 7, jf. stk. 6, efter nuværende lovbekendtgørelse af chokoladeafgiftsloven.<sup>20</sup>

---

<sup>20</sup>Efter tidligere lovgivning § 19, stk. 1, nr. 7, jf. stk. 5, som nævnt i afgørelsen

#### **4.2.2. SKM2016.351.SR**

Bindende svar om hvorvidt der er afgiftspligt på en kagemasse, som købes i Norge.

Virksomheden oplyser, at produktet anvendes som en råvarer i en kageproduktion, der sendes retur til Norge igen, når kagerne er lavet og sat på frost. Kagemassen beskrives som en masse, der er klar til brug. Den har en god og fyldig smag, som egner sig godt til kager og andet makronbagværk. Massen indeholder blandt andet et indhold af 51.35% sukker og 12.35% abrikoskerner. Massen fremstår som en fast masse, der dufter samt smager sødt og nøddeagtigt.

Skatterådet tiltræder SKATs indstilling og begrundelse hvorfor kagemassen er underlagt afgift jf. chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 3.

#### **4.2.3. SKM2017.102.SKAT**

SKAT udsender på baggrund af SKM.2016.351.SR og lovens formulering et nyt styresignal om afgiftsbehandlingen af Peanut Butter. Hvorfor SKAT ændre praksis, således at Peanut Butter ikke længere vil være et afgiftsfrit produkt, hvis der er et indhold af råstofafgiftepligtige produkter. Således vil Peanut Butter med et indhold 10% hakede jordnødder blive omfattet af det afgiftspligtige vareområde i chokoladeafgiftsloven § 1, stk. 1 nr. 3.

På denne baggrund vil SKAT fremadrettet ændre sin praksis, og eksemplet som er beskrevet i den juridiske vejledning. Endvidere hvis massen har et indhold af kakao, og kakaoen er karaktergivende, vil massen i stedet falde under § 1, stk. 1, nr. 1.

### **4.3. Afgiftspligt efter chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 10**

#### **4.3.1. SKM.2013.513.LSR**

Der er tale om en energibar med et yoghurtovertræk. Produktet indeholder et yoghurtovertræk bestående af 14% og fremstår som en helovertrukket hvid bar, der har samme form og størrelse som en chokoladebar. Chokolade indgår ikke som en ingrediens i produktet. Produktet markedsføres som et måltidsersatningsprodukt i kategorien ”Lav Kalorie Diæt”. Markedsføringen fokuserer på en sund livsstil og er målrettet slankesegmentet.

Landskatteretten finder, at produktet efter en samlet vurdering af produktets karakter er omfattet af chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 10 jf. nr. 1.

#### **4.3.2. SKM.2016.253.SKAT**

Styresignal udsendt af SKAT på baggrund af SKM.2015.654.ØLR. SKAT ændre således praksis for efterlignings- og ersatningsvarer efter chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 10.

Østre Landsret fastslår, at en yoghurtovertrukket proteinbar med en smag af æble og yoghurt samt uden indhold af chokolade ikke har karakter af at være en efterligning

eller en erstatningsvarer af en chokoladevarer jf. chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 10. Dette er uanset form og størrelse, samt at produktet bliver solgt samme steder som chokoladevarer. Styresignalet beskriver således de ændringer af praksis, som dommen har indflydelse på.



## 5. Chokoladeafgiftsloven

Kapitlet vil kort give et overblik over chokoladeafgiftslovens udvikling gennem tiden.

### 5.1. Chokoladeafgiftslovens historiske udvikling

Chokoladeafgiftsloven er opbygget på tre grundlæggende afgifter og sikrer derfor, at der bliver betalt afgift af chokolade- og sukkervarer, af råstofpligtige produkter, samt dækningsafgift på varer med indhold af disse afgiftspligtige elementer.

Det afgiftspligtige vareområde i chokoladeafgiftsloven findes i kapitel 1, § 1 for chokolade- og sukkervarer, kapitel 2, § 19 og §19a for nødder mv., og dækningsafgiften findes i § 22 i kapitel 3.

Afgiften på chokolade- og sukkervarer blev indført i 1922 som en beskatning på såkaldte luksusvarer. Dette var varer som chokolade og marcipan. Chokoladeafgiftsloven blev indført, da staten for eksempel ikke ønskede at befolkningen fremstillede marcipan i hjemmet, hvorfor afgiften skulle forhindre dette.<sup>21</sup>

Det fremgår af lovbemærkningerne til det fremsatte lovforslag fra 1921, at loven tilsigter en beskatning på luksusvarer som chokolade og marcipan.<sup>22</sup> Den første ordlyd af bestemmelsen pålagde afgift på chokolade og chokoladevarer af enhver art. Begrebet ”af enhver art” stammer således helt tilbage til den oprindelig lov fra 1922. Det synes at lovgiver på daværende tidspunkt har tilsigtet et bredt spænd på bestemmelsens rækkevidde. Der var ligeledes ikke i 1922 taget stilling til, hvad begreberne ”chokolade”, ”chokoladevare” og ”af enhver art” dækkede over, men kun hvorvidt disse nævnte produkter skulle beskattes grundet værende luksusvarer.<sup>23</sup> Ordlyden af § 1 er gennem tiden blevet udvidet og revideret, dog stadig uden en stillingtagen til hvilke kriterier, der skal tillægges vægt samt rækkevidden af begrebet ”enhver art” og massebegrebet.

I 1922 blev varerne beskattet grundet luksusvare-begrebet. Hensigten med afgiftspligten på daværende tidspunkt må derfor være grundet i prisen, samt som værende en vare der ikke nødvendigvis har været lettilgængelig.

Det fremgår af et lovforslag<sup>24</sup>, af nyere dato, at afgiftssatserne forhøjes på blandt andet chokolade for at forebygge og forhindre at sygdomme opstår, for derved at forbedre folkesundheden. Det tyder på, at formålet med chokoladeafgiften derfor har ændret sig gennem de sidste mange år. Dette fra at gå som værende en luksusbeskatning til at være en beskatning, som sigter mod at forhindre folkesygdomme, og derved have et sundhedsmæssigt aspekt. På denne baggrund synes ordlyden i bestemmelsen

---

<sup>21</sup>LF nr. 37 af 23.11.1921

<sup>22</sup>LF nr. 37 af 23.11.1921

<sup>23</sup>LF nr. 37 af 23.11.1921

<sup>24</sup>LF nr. 33 af 21.11.2011

ligeledes at give et bredt anvendelsesområde, da størstedelen af chokolade-, sukker-, og kakaoindeholdende produkter hovedsagligt ikke er godt for sundheden. Hvilket til dels underbygger ”af enhver art” begrebet. Hensigten med chokoladeafgiftsloven må derfor være tilsigtet at afgiftsbelægge de varetyper, der fremstår som usunde fødevarer, da varen netop har et indhold af chokolade eller sukkerbestanddele. På den anden side retter lovens fokus sig kun mod disse produkter, som indeholder enten chokolade eller sukker. Dog må det med formålet, at forbedre folkesundheden, kunne anses som værende de produkter, der har et indhold af enten sukker eller chokolade.

Marcipan blev pålagt afgift, som tidligere nævnt, da befolkningen ikke skulle fremstille marcipan i hjemmet, hvorfor en afgiftspligt skulle modarbejde dette. Dette skyldes brugen af mandler og abrikoskerner i hjemmet, havde været et ligeså udpræget luksusforbrug.<sup>25</sup> Det fremgår af lovbemærkningerne til Lov nr. 414 af 18. december 1968<sup>26</sup>, at det findes nødvendigt at fastsætte afgiften så højt, så bagere for eksempel ikke selv skulle fremstille marcipan og andre masser, fremfor at købe disse fra fabrikerne.<sup>27</sup> Baggrunden for afgiftspligten har således været at pålægge afgift på såkaldte luksusvarer, således at befolkningen ikke selv producerede varen, i en længere periode.

Bestemmelsen, som grundlæggende svarer til § 22 i den nuværende lovgivning, blev indsat ved Lov om omsætningsafgift af chokolade- og sukkervarer m.m. nr. 35 af 18. februar 1960.

Det fremgår af bemærkninger til lovforslaget til chokoladeafgiftsloven fra 1955<sup>28</sup>, at den daværende § 1, stk. 1, litra f blev forslået for at have en tilvejebragt hjemmel for at kunne pålægge afgift på de varer, der kunne betragtes som efterligninger eller erstatningsvarer efter daværende litra a-e. Bestemmelsen er således indført med den hensigt, at kunne pålægge afgift på de varer, som findes at være en efterligning eller en erstatning.

Markedsføringsbegrebet blev først indført 1979 efter at være fremsat i lovforslag nr. 28 af 15. november 1979.<sup>29</sup> I forarbejderne hertil foreslås det at tydeliggøre netop, at varens markedsføring også er af betydning for bedømmelsen, herunder varens emballage og reklamering.<sup>30</sup>

---

<sup>25</sup>LF nr. 37 af 23.11.1921

<sup>26</sup>LF nr. 87 af 20.11.1968

<sup>27</sup>LF nr. 87 af 20.11.1968

<sup>28</sup>LF nr. 44 af 14.01.1955

<sup>29</sup>Lov nr. 516 af 21.12.1979

<sup>30</sup>LF nr. 28 af 15.11.1979

## 6. Begrebet ”af enhver art”

I følgende kapitel søges en beskrivelse af hvorledes bestemmelsens manglende karakter skal forstås, for således at kunne finde frem til rammerne, og derved kriterierne for at falde under det afgiftspligtige vareområde. Dette vil blive gjort gennem en ordlyds- og formålsfortolkning af chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 1. Endvidere vil retspraksis blive inddraget til at underbygge definitionen af gældende ret.

### 6.1. Bestemmelsens ordlyd og formål

Anvendelsen af ordene ”af enhver art” synes at blive centralt for fortolkningen af bestemmelsen. Dette findes efter en naturlig sproglig forståelse af lovtekstens ordlyd samt formål med chokoladeafgiftsloven, der netop er, at pålægge afgiftspligt på disse produkter, som er oplyst i bestemmelsen.

Bestemmelsens ordlyd er dog uklar, og grundet denne uklarhed opstår der en form for elastik begreber. For hvad er et produkt af enhver art? Det synes ikke, at fremgå direkte af ordlyden, om begrebet ”af enhver art” knytter sig til kakaopræparaterne, og således kun et enkelt ord i bestemmelsen, eller om begrebet ”af enhver art” tillige knytter sig til de resterende produkter i bestemmelsen. Det synes, at fremstå som en indskrænkende fortolkning, hvis begrebet umiddelbart kun knytter sig til ordet kakaopræparat. Hvis begrebet ”af enhver art” umiddelbart kun knyttes til kakaopræparaterne, vil det få betydning for rækkevidden af det afgiftspligtige vareområde for de resterende produkter i bestemmelsen. Begrebet ”af enhver art” synes imidlertid efter en sproglig forståelse af ordene, at tilsigte et bredt anvendelsesområde. ”Af enhver art” synes umiddelbart, at kunne pålægge afgift efter ethvert indhold. Det synes ikke at være rimeligt, taget i betragtning af ordlydens oplystning af produkter, der omfattet af afgiftspligten, hvis begrebet ”af enhver art” kun tilknyttes det ene produkt i bestemmelsen. Der er tillige ikke tegn at finde i ordlyden, som tilsigter en indskrænkende fortolkning af bestemmelsens resterende produkter. Begrebet ”af enhver art” synes således ikke, at være afgrænset til kakaopræparaterne, men at være tilknyttet til hele bestemmelsens produkter.

På baggrund af dette ordvalg må det give anledning til et bredt anvendelsesområde efter en naturlig sproglig forståelse af ordene ”af enhver art”. Det synes således, at begrebet ”af enhver art” knytter sig til hele bestemmelsen og ikke blot kakaopræparaterne. Videre må selve ordlyden tilsigte at ramme bredt over mange produkter med et indhold af enten kakao- eller chokoladebestanddele, hvilket understøtter, at ”af enhver art” skal knyttes op til hele bestemmelsen. Begrebet ”af enhver art” synes således ikke, at skulle anses indskrænkende til kakaopræparater. Da begrebet ”af enhver art” synes, at knytte sig til ordlyden af hele bestemmelsen, synes begrebet, at være med til at give anledning til en udvidende fortolkning af hvorledes disse varetyper kan fremstå.

Samtidigt synes bestemmelsen ikke, at give anledning til en afgrænsning af begrebet med et indhold af enten kakao eller chokolade når bestemmelserne afsluttes med ord-

valget ”af enhver art”. Ordlyden lyder blandt andet på chokolade, chokoladevarer og kakao. Det fremgår ikke af lovtæksten eller af forarbejderne hvilken form, konsistens eller hvor stor en procentdel chokolade, kakao, eller chokoladevarerne skal indeholde for at falde under betegnelsen i nr. 1 og derved være underlagt afgiftspligt. Det synes, at begrebet ”af enhver art” giver anledning til, at disse varetyper skal fortolkes udvidende og derved kan fremstå i mange forskellige former og fastheder. Bestemmelsen må dække over alle tænkelige konsistenser fra hård til blød, flydende og fast. Dette må endvidere begrundes i ordene ”af enhver art”, der synes at tilsigte, efter en sproglig forståelse, et bredt anvendelse område og derved gribe alle varetyper, der kan falde under bestemmelsens begreber.

Idet ordlyden ikke er klar, giver det anledning til en formålsfortolkning af bestemmelsen. Formålet med beskattningen har tidligere været grundet i en luksusbeskatning.<sup>31</sup> Dog underlægges det punktafgiftsretlige system en adfærdsregulering, og udgangspunktet for chokoladeafgiftsloven har således ikke været et tiltænkt sundhedsaspekt. Det fremgår ikke direkte af forarbejder til lovtæksten, at chokoladeafgiftsloven har et formål mod at beskatte usunde fødevarer. Det er dog nævnt i en lovbemærkning af nyere dato, at afgiften forhøjes, netop begrundet i folkesundheden.<sup>32</sup> På denne baggrund synes chokoladeafgiftsloven reelt ikke at have et sundhedsformål at beskatte efter.

Begrebet ”af enhver art” taler ikke mod et væsentlig indhold af de afgiftspligtige produkter for at blive omfattet af afgiftsplikten, men derimod snarer ethvert indhold af disse produkter. Hvilket tilsigter en udvidende fortolkning. Spørgsmålet er således, om chokoladeafgiftslovens formål skal bidrage til at ramme de varetyper, der hovedsagligt er baseret på chokolade, således at de betragtes som usunde fødevarer. Dette vil således betyde, at afgiftsplikten kun ligger sig til de produkter, der bidrager til en forværring af folkesundheden.<sup>33</sup> Det synes dog, at ”af enhver art” begrebet trumfer denne indholdsbetragtning og derved hvor usundt produktet angiveligt fremstår. Dette må grunde i ordlyden, der ikke synes at tilsigte et minimumsindhold af enten kakao eller chokolade, men at bestemmelsen rammer de produkter, der hovedsagligt er baseret på chokolade.

Ordvalget af ”enhver art” synes ikke, at skelne mellem hvor sundt eller usundt produktet fremstår. Endvidere vil dette sundhedsaspekt kunne give anledning til en yderligere opdeling af afgiftsplikten. Idet bestemmelsen netop ikke angiver, hvor stor en procentdel af kakao en chokoladeplade for eksempel skal indeholde. Dertil vil det kunne være muligt at differentiere i afgiften, således at et chokoladeprodukt med for eksempel 70% kakao synes at fremstå sundere end en mælkechokolade med et indhold på 20%. Chokoladepladen med et indhold på 70% kakao vil derved nødvendigvis ikke falde under betegnelsen ”usund”. Intentionen bag chokoladeafgiftsloven må

---

<sup>31</sup>LF nr. 37 af 23.11.1921

<sup>32</sup>LF nr. 33 af 21.11.2011

<sup>33</sup>LF nr. 33 af 21.11.2011

således være, at ramme produkter med ethvert indhold af chokolade eller kakao. Bestemmelsens ordlyd differentierer således ikke mellem hvor usund produktet fremstår, men derimod skaber ”af enhver art” begrebet den nødvendige bredde til at ramme de tilsigtede produkter med ethvert indhold. Dette uanset om produktet fremstår som et sundere alternativ. Det tyder således på, at lovens formål sigter mod et beskatning af de produkter, som er hovedsageligt er baseret på de oplistet produkter i bestemmelsen.

Chokoladeafgiftsloven er en skattelov, idet der opkræves en skat. Her skal Grundlovens § 43, derfor have in mente. Der må hverken opkræve mere eller mindre skat, end hvad lovteksten tillader jf. Grundlovens § 43. Det betyder derfor, trods vores fortolkningsprincipper, at der strengt taget ikke må laves en udvidende eller en indskrænkende fortolkning af bestemmelserne, grundet det skærpet hjemmelskrav i Grundlovens § 43.

Bestemmelsen er dog så vagt formuleret, at det tyder på en udvidende fortolkning af ordlyden, til trods for ikke at have hjemmel til dette. Det er således ikke muligt ud fra en direkte ordlydsfortolkning eller formålsfortolkning, at finde frem til en definition af hvorledes et produkt skal fremstå for at være omfattet af § 1, stk. 1, nr. 1. Domstolene har haft en udfyldende funktion, grundet denne uklarhed i bestemmelsen. Domstolene fortolker bestemmelsen således, at et produkt er omfattet af bestemmelsen, hvis chokolade- eller kakaodelen er karaktergivende for produktet.

## **6.2. Begrebet ”karaktergivende”**

I SKM.2004.398.LSR finder Landsskatteretten, at chokolade skal være karaktergivende for produktet for at ifalde afgiftspligt efter chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 1. Landsskatteretten definerer dog ikke yderligere begrebet karaktergivende, og det er først i 2015, i Østre Landsrets dommen<sup>34</sup>, at begrebet karaktergivende bliver præciseret. Således får domstolen en udfyldende funktion for begrebet karaktergivende.

I SKM.2015.654.ØLS finder Østre Landsret, at bestemmelsen i § 1, stk. 1, nr. 1 er tilsigtet et bredt anvendelsesområde. Dette begrundes i ordene ”chokolade”, ”chokoladevarer” og ”af enhver art”, der anvendes i ordlyden til bestemmelsen i § 1, stk. 1, nr. 1. Brugen af disse ord viser, at lovgivningsmagten har tilsigtet at give bestemmelsen et bredt spænd, hvilket tillige understreges ved bestemmelsen i § 1, stk. 1, nr. 10, hvor der pålægges en afgiftspligt for efterligninger og erstatningsvarer, hvilket udvider det afgiftspligtige vareområde yderligere. Der er hverken at finde en definition af begrebet chokoladevarer i chokoladeafgiftsloven eller i nuværende eller tidligere forarbejder hertil. Østre Landsret præciserer, at ved begrebet karaktergivende skal der blandt andet tillægges vægt på den relative mængde af chokolade i produktet. Yderligere skal der tillægges vægt på hvor fremtrædende chokoladesmagen er samt om va-

---

<sup>34</sup>SKM.2015.654.ØLS

ren visuelt fremtræder som chokolade. Af vurderingsmomenter som Landsretten ikke finder, der skal tillægges vægt, er varens ernæringsindhold, aftagergrupper samt pris. Landsretten finder ikke grundlag for en indskrænkende fortolkning af begrebet ”chokoladevarer”, således at afgiftspligten vil være betinget af, at varen ikke kan have andre karaktergivende egenskaber.

Der skal ved vurderingen tillægges vægt på den relative mængde af chokolade. I afgørelsen tillægges det vægt at proteinbarerne har en relativ mængde af chokolade, da de indeholder mellem 16.7-19.5% chokolade, samt at barerne smager af chokolade. Endvidere anvendes ordet ”chocolate” i produkternes navn, hvilket må tilsigte at varen visuelt fremstår som en chokoladevare, hvorfor proteinbarerne er underlagt afgiftspligt efter chokoladeafgiftslovens i § 1, stk. 1, nr. 1. Da chokoladeindholdet er fastlagt til et indhold mellem 16.7-19.5% må det på den baggrund synes, at 16.7% chokolade eller kakao som minimum anses som karaktergivende, hvis produktet endvidere fremstår visuelt og smager af chokolade.

Østre Landsret fremhæver, at der ikke er en definition af begrebet ”chokoladevarer” i hverken chokoladeafgiftsloven eller forarbejderne hertil. Da dette ikke er at finde åbner det, som tidligere nævnt, for muligheden for skattemyndighederne selv at kunne medvirke til fortolkningen af bestemmelsen. Skattemyndigheder skal opretholde legalitetskravet i Grundlovens § 43, hvorfor der skal være en hjemmel i lovgivningen til at opkræve afgiften. Østre Landsret fremhæver, at for at kunne ifalde afgiftspligt med lovhjemmel i chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 1, kræver det et karaktergivende indhold af chokolade. Denne formålsfortolkning af ordlyden skal stemme overens med ordlydens formål, for at afgiftspligten har lovhjemmel og derved opretholder legalitetskravet i Grundlovens § 43. Det synes imidlertid, at Landsretten opretholder legalitetskravet i denne tolkning af bestemmelsen. Tillige må disse kriterier, som opstilles for chokolade gælde for resten af § 1-bestemmelsens ordlyd, hvorfor for eksempel kakaomassebegrebet ligeledes falder under denne definition.

Landsskatteretten vælger i SKM.2017.305.LSR at ligge sig op af Østre Landsrets præcisering af karaktergivende, hvorfor Landsskatteretten finder, at et overtræk på 8% af barens vægt ikke er karaktergivende for produktets visuelle fremtræden som en chokoladebar. Efter en samlet vurdering afviger snackbaren samtidigt fra chokoladesmagen, idet indholdet af chokolade og vekao er så lavt set i produktets helhed. Ordlyden af bestemmelsen indskrænkes således ud fra praksis, da 8% indhold af chokolade ikke anses som karaktergivende. Endvidere fremhæver Landsskatteretten trods et produkt ikke efter sin helhed falder under afgiftspligt efter § 1, stk. 1, nr. 1 griber dækningsafgiften den afgiftspligtige andel af chokoladeindholdet. Således bliver chokoladeindholdet stadig afgiftsbeskattet, dog kun af den relative mængde i produktet.

### **6.2.1. Fuldt eller delvis chokoladeovertræk**

I forbindelse med et fuldt eller delvis overtræk bliver begrebet ”karaktergivende” vigtig, idet definitionen for begrebet ”karaktergivende” skal findes. Rammerne for be-

grebet ”karaktergivende” er derfor vigtigt at finde, da begrebet bliver afgørende for afgiftspligten.

Det fremgår af lovbemærkningerne, at halvt færdige varer, som for eksempel overtrækschokolade rammes af afgift, dog af en mere lempelig beskatning.<sup>35</sup> Det fremgår heraf, at hvis en vare for eksempel er chokoladeovertrukket vil det ikke nødvendigvis indebære, at hele varen bliver afgiftspligtig.<sup>36</sup> Dette tyder på, at lovgiver har haft til hensigt, at bestemmelsen til dels skal have et bredt anvendelsesområde grundet ordvalget. Samtidigt en hensigt om, at et produkt med ethvert indhold af disse varetyper nødvendigvis ikke bør underlægges fuld afgiftspligt. Denne tankegang om en lempelse af beskatningen ligger sig op af det begreb, som i dag er dækningsafgiften. Dette tyder således på en indsnævring af begrebet ”af enhver art”. Da lovgiver ikke har tilknyttet yderligere bemærkninger til begrebet, er der således ikke flere fortolkningsbidrag at finde i lovtæksten til, hvordan bestemmelsens formål skal fortolkes.

Dækningsafgiften giver mulighed for, at der ved vurderingen af afgiftspligten skal differentieres mellem om der er tale om et chokoladeprodukt underlagt fuld afgiftspligt, eller om produktet kun delvis bør beskattes efter det reelle indhold af chokolade. Dette forudsættes af dækningsafgiften, som i dag befinder sig i chokoladeafgiftslovens § 22.<sup>37</sup> Denne tanke om dækningsafgiften giver imidlertid anledning til en indskrænkning af ordlyden i § 1, stk. 1, nr. 1, som anvender begrebet ”af enhver art”. Dette da bestemmelsen giver anledning til, at et chokoladeovertræk nødvendigvis ikke gør produktet fuldt afgiftspligtigt, og derved underlægges afgiftspligt af hele produktets nettovægt, men derimod kun underlægges afgiftspligt af den relative mængde.

Det eneste, som sigter mod en indskrænkning af bestemmelsens anvendelsesområde er således dækningsafgiften i chokoladeafgiftslovens § 22. Lovgivningsmagten har på denne måde givet mulighed for kun at beskatte den givne mængde i produktet. Derved åbnes muligheden for at alle produkter af enhver art ikke nødvendigvis bør underlægges fuld afgiftspligt efter chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 1. Videre skal det netop i den forbindelse have i mente, at det fremgår af lovbemærkningerne, at et chokoladeovertræk nødvendigvis ikke gør produktet fuldt afgiftspligtigt, men produktet kan underlægges en lempeligere beskatning.<sup>38</sup> Tillige skal det dog have i mente, at dækningsafgiften først er indført i en senere udgave af chokoladeafgiftsloven, og har derfor ikke har været en del af den oprindelige lovtækt fra 1922.

I SKM.2017.305.LSR er spørgsmålet om et eventuelt helt eller delvis chokoladeovertræk, eller chokoladepynt på et produkt vil være nok til at ifalde fuld afgiftspligt efter chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 1. Det synes at gøre bestemmelsen om dæk-

---

<sup>35</sup> LF nr. 37 af 23.11.1921

<sup>36</sup> LF nr. 37 af 23.11.1921

<sup>37</sup> LBK nr. 1163 af 05.09.2016

<sup>38</sup> LF nr. 37 af 23.11.1921

ningsafgift i § 22 indholdsløs, hvis ethvert produkt med enhver form for chokolade griber af bestemmelsen i nr. 1. Dette taler for at et delvis chokoladeovertræk eller en form for chokoladepynt, hvis det for eksempel havde været chokoladestykker, der var drysset hen over müslibaren fremfor et delvis overtræk, ikke automatisk gør produktet fuldt afgiftspligtig, men blot pålægges afgift efter den egentlige mængde tilsat chokolade i produktet. SKAT fremhæver endvidere i sin argumentation, at produkterne kan være afgiftspligtige efter nr. 1 begrundet i, at overtrækket på müslibaren er placeret i bunden af baren, således at chokoladen kommer først i berøring med tungens smagsløg og derved giver en kraftigere smag af chokolade.<sup>39</sup> Dette synes dog at være uden betydning set i forhold til afgiftspligten, eftersom bestemmelsens ordlyd ikke synes at tilsigte en placering eller en specifik fremtoning af hvordan chokoladesmagen kommer til kende. Endvidere fremgår der ikke af forarbejderne en sådan sondring af placeringen af chokoladen. Legalitetsprincippet skal opretholdes, hvilket i dette tilfælde ikke synes opretholdt i denne argumentation fra SKAT. Hvis en placering af chokoladen vil have indvirkning på afgiftspligten, vil producenten kunne spekulere i hvorledes chokoladen fremtoner på produktet, for derved at undgå en afgiftspligt. Dette synes ligeledes ikke at være i overensstemmelse med lovtekstens hensigt og ordlyd om en beskatning af enhver art. Landsskatteretten finder tillige at produktet, der har et indhold af enten 8 % chokolade eller vekao ikke omfattes af en fuld afgiftspligt efter § 1, stk. 1, nr. 1, men i stedet underlægges dækningsafgiften i § 22.<sup>40</sup> Produktet bliver derfor underlagt en afgiftsbelægning for den reelle vægt af chokolade eller vekao i produktet og ikke for hele produktets nettovægt.

Endvidere synes det, at praksis tegner et billede af, at dækningsafgiften griber afgiften for produkter, som ikke er underlagt fuld afgiftspligt efter nr. 1. Dette synes at stemme overens med lovgivers hensigt med bestemmelsen. Således synes § 22 ikke at virke indholdsløs set i forhold til chokolade- eller kakaobegrebet, da bestemmelsen griber de produkter, som ikke lever op til en fuld afgiftspligt, men stadig indeholder en form for kacao eller chokolade. ”Af enhver art” begrebet giver derfor ikke nødvendigvis anledning til en fuld beskatning af produktets nettovægt, men fører stadig til en beskatning af produktet. Dog skal det have sig i mente, at de varer, der pålægges en dækningsafgift kun er de varer, som er nævnt under de angivne toldpositioner i § 22-bestemmelsen. ”Af enhver art” synes således hovedsagligt at fremstå udvidende i fortolkningen, dog synes begrebet indsnævret af dækningsafgiften.

I SKM.2004.398.LSR finder Landsskatteretten, at en energibar med fuldt chokoladeovertræk har karakter af at være omfattet af § 1, stk. 1 nr. 1 efter en samlet vurdering. Ved vurderingen er der lagt vægt på, at varerne er fuldt overtrukket med 20% chokolade. I dette tilfælde bliver baren grebet af fuld afgift. Dette tyder imidlertid på, at praksis opfatter et fuldt chokoladeovertræk som værende underlagt fuld afgiftspligt i modsætning til et delvist overtræk. Dog tyder det ikke på ud fra formålet med be-

---

<sup>39</sup>SKM.2017.305.LSR

<sup>40</sup>SKM.2017.305.LSR



stemmelsen, at et fuldt overtræk automatisk gør produktet afgiftspligtigt efter chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 1. Dette bør derfor vurderes ud fra en samlet konkret vurdering.

Landsskatteretten fremhæver, at produktet har karakter af en chokoladevarer, og derfor bør være omfattet af afgiftspligten i nr. 1.<sup>41</sup> Ud over at der ved vurderingen er tillagt vægt at baren er overtrukket med 20% chokolade, synes Landsskatteretten ikke yderligere at definere hvad der tillægges vægt ved vurderingen af at være omfattet af det afgiftspligtige vareområde. Landsskatteretten finder imidlertid, at energibaren har karakter af at være en chokoladevarer, grundet at baren indeholder 20% chokolade. Dette i modsætning til SKM.2017.305.LSR, hvor produktet med et indhold af 8% ikke har karakter af at være en chokoladevarer. Endvidere fremhæves det, at ernæringsindholdet er uden betydning for vurderingen, hvorfor Landskatteretten må tilsigte et bredt anvendelsesområde af bestemmelsen. Dette da afgiftspligten afhænger af produktets indhold af chokolade og ikke produktets formål, som i dette tilfælde er et sundt alternativ til en chokoladebar.

### **6.2.2. Andre ”karaktergivende” egenskaber**

Begrebet ”karaktergivende” synes imidlertid ikke at afgrænse det afgiftspligtige vareområde, således at produktet kun kan have en karaktergivende egenskab. Dette synes, at være begrundet i, at afgiftspligten afhænger af produktets indhold af chokolade og ikke produktets formål. Produktet synes således at kunne fremstå som værende et sportsprodukt, med formål og karakter heraf, samtidigt med at have et karaktergivende indhold af chokolade.

Det oplyses i en vidneforklaring i SKM.2015.654.ØLS, afgivet af en medstifter til selskabet, omkring disse proteinbarer, at produkterne udvikles med fokus på sportsudøveren og dennes sport. Produkterne henvender sig til personer, der har særlig brug for energi på grund af deres udøvelse af sport. Proteinbarerne indeholder både sukker grundet nødvendigheden for at opbygge muskler, men samtidigt et mindst muligt sukkerindhold i de produkter, der markedsføres til personer, der ønsker at opnå et vægttab. Endvidere er proteinbarerne chokoladeovertrukket som en nødvendighed for at maskere den ikke-attraktive smag barerne ellers ville opnå uden chokoladen. Skatteministeriet beskriver, at proteinbarerne klart smager af chokolade og produkterne ikke indeholder en anden smag, som hverken overtrumfer eller væsentlig modificerer chokoladesmagen.

Afgørelsen indberettes for Landsskatteretten, hvor tre retsmedlemmer ligger vægt på proteinbarernes indhold samt intentionen af købet, hvorfor de ikke bør falde under det afgiftspligtige vareområde i § 1. Dette da der ikke er tale om en erstatning for en almindelig chokoladebar samt at baren bør tages i forbindelse med fysisk aktivitet. Det strider imidlertid imod Landsskatterettens tidligere vurdering i SKM.2004.398.LSR,

---

<sup>41</sup>SKM.2004.398.LSR

hvor det fremhæves, at der ved vurdering ikke kan tillægges vægt, at produktet er sundere end tilsvarende produkter, hvorfor intentionen med købet ikke bør spille en afgørende betydning for afgiftspligten. Endvidere udtaler Landsskatteretten, at afgiftspligten ikke afhænger af ernæringsindholdet.

Modsætningsvist finder retsformanden ud af de fire retsmedlemmer i Landsskatteretten, at barerne skal ses efter en samlet vurdering af deres karakter, hvorfor proteinbarerne må være omfattet af § 1, stk. 1, nr. 1. Dette er grundet i barernes chokoladeovertræk, at barerne indeholder chokolade, samt barernes form og størrelse. Dette ligger sig derved til den tidligere praksis fra Landsskatteretten. Trods det synes at stride imod Landsskatterettens tidligere praksis, at tre retsmedlemmer finder, at et kriterium, der skal tillægges vægt ved vurderingen er intentionen bag købet, samt det formål at indtage proteinbaren i forbindelse med fysisk aktivitet, ændres SKATs afgørelse. Hvorfor proteinbarerne ikke ifalder afgiftspligt jf. § 1, stk. 1, nr. 1. I stedet finder Landsskatteretten på baggrund af stemmeflertal, at proteinbarerne falder under dækningsafgiften i chokoladeafgiftslovens § 22.

Idet Landsskatteretten kommer frem til at formålet med købet skal tillægges vægt, tyder det på, at produktet ikke kan have andre karaktergivende egenskaber end en. Dette synes at tilsigte en indskrænkende fortolkning af begrebet ”af enhver art”. Landsskatteretten tillader således det ”sunde alternativ”, samt det at produktet skal indtages i forbindelse med fysisk aktivitet trumfe chokoladeafgiften, hvilket ikke synes at være i overensstemmelse med chokoladeafgiftslovens formål eller begrebet ”karaktergivende”. Dette findes ikke at være i overensstemmelse, da afgiftspligten ikke synes at tilsigte en differentiering netop mellem sundt og usundt. Afgørelsens indberettes for Østre Landsret som finder, at produkterne er afgiftspligtige efter chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 1, hvorfor Landsretten ændre Landsskatterettens afgørelse. Af vurderingsmomenter som Landsretten ikke finder skal tillægges vægt, er blandt andet varens ernæringsindhold.

Landsretten fremhæver, at det ikke fremstår af chokoladeafgiftslovens ordlyd at skulle fortolkes indskrænkende, hvis produktet har andre karaktergivende egenskaber. Dette kan for eksempel være en proteinbar, hvis formål tilknytter sig sportsudøver og dennes sport. Dette anses som en karaktergivende egenskab, som nødvendigvis ikke henvender sig til alle befolkningsgrupper. Landsretten præciserer dog, at dette ikke er af betydning set i forhold til chokoladeafgiftslovens afgiftspligtige vareområde. At Landsretten finder, at produktet ikke afgrænses i, at have andre karaktergivende egenskaber, synes at stemme overens med fortolkningen af begrebet ”af enhver art”. Dette da en anden karaktergivende egenskab ud over chokolade synes som værende irrelevant under begrebet ”af enhver arts” brede spænd. Begrebet ”af enhver art” synes, at tilsigte, at ramme produkter med et indhold af chokolade eller kakao uanset formålet med varen. Således griber ”af enhver art” begrebet afgiftspligten når produktet opfylder kriteriet om at have et karaktergivende indhold af afgiftspligtige bestanddele.

Formålet med produktet synes således som værende uden relevans. Produktet kan således have andre karaktergivende egenskaber end blot chokolade.

### **6.3. Markedsføringen af varetypen**

Markedsføringsbegrebet er et centralt begreb i ordlyden af chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 10. Markedsføringen bliver således central for afgiftsspørgsmålet efter nr. 10. På denne baggrund, findes det relevant at undersøge om markedsføringen har en betydning på begreberne anvendt i chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 1. Yderligere vil produktet kunne blive omfattet af afgiftspligten som værende en efterligning, hvis produktet ikke lever op til kriteriet for at blive omfattet af afgiftspligten efter nr. 1. Da chokolade kan fremstå i flere forskellige former, kan det være relevant at se på bekendtgørelse nr. 336 af 12. Maj 2003 om kakao-, chokolade-, og vekaovarer. Dette for at se, om denne kan være med til at afgrænse begreberne og derved det afgiftspligtige vareområde.

Det synes ikke, at bekendtgørelsen kan være relevant set i forhold til afgrænsningen af begreberne i chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 1. Det synes ikke at fremgå af chokoladeafgiftslovens ordlyd, at skulle sondre mellem forskellige betegnelser af chokolade, i at med ordene ”af enhver art” anvendes. Dette synes, at tilstræbe et udvidende anvendelsesområde. Bekendtgørelsen herom definerer hvornår et produkt må sælges under betegnelse chokolade. Bekendtgørelsen sondre imellem betegnelserne da veka er en billigere form, som ikke indeholder chokolade, hvorfor forbrugeren ikke må vildledes i sit køb. Dog synes veka stadig af sin karakter at ligne chokolade af enhver art, hvorfor et produkt med veka må anses som et chokoladeprodukt under chokoladeafgiftsloven. Samtidigt synes der ikke, at findes en sådan sondring i chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 1. Det synes derfor, at virke irrelevant hvor stor en procentdel, det anvendte chokolade eller kakaoprodukt har, for at falde under bestemmelsens ordlyd. Endvidere synes markedsføringsbegrebet at være uden relevans ved afgiftsspørgsmålet set i betragtning af begrebet ”af enhver art”.

I SKM.2017.305.LSR anfører selskabet, at barerne ikke er chokoladevarer. Selskabet anfører endvidere, at produkterne ikke smager af chokolade, men i stedet som en müslibar. SKAT anser produkterne som værende en chokoladevarer jf. chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 1 eller nr. 10. Dette grundet det delvis overtræk på barerne, der giver en karaktergivende chokoladesmag. Skatteankestyrelsen finder, at de tre produkter afviger i smag fra chokoladevarer grundet deres lave indhold af chokolade eller veka. Endvidere bemærkes det, at SKAT finder, at produkterne smager og dufter af chokolade. Derudover sælges snackbaren som en müslibar hovedsageligt bestående nødder og frugter. Denne masse vil derfor ikke i sig selv kunne blive afgiftspligtig efter bestemmelsen i nr. 1 uden en form for tilsætning af chokolade eller kakao, da lovtæksten netop tilsigter at ramme produkter, med et indhold af enten kakao eller chokolade af enhver art. Videre vil produkterne heller ikke kunne blive dækningsafgiftspligtige efter lovens § 22 uden et indhold af afgiftsbelagte bestanddele efter lovens kapitel 1 eller 2. Dette understøttes i SKM2002.643.LSR, hvor de omhandlende

peanutsringe ikke kunne underlægges dækningsafgift, da peanutsringene ikke indeholdt afgiftspligtige bestanddele efter chokoladeafgiftslovens kapitel 1 eller 2.

Videre er der tale om to produkter, der indeholder overtræk bestående af vekaο. Vekaο er en billigere form for chokolade, og som tidligere nævnt må vekaο-produktet ikke markedsføres som et chokoladeprodukt. Dette grunder i bekendtgørelsen, der definerer hvilken betegnelse produktet må sælges efter.<sup>42</sup> Produkterne, som indeholder et delvis vekaοovertræk må således ikke sælges som et direkte chokoladeprodukt jf. bekendtgørelsen.<sup>43</sup> Der er derfor tale om et produkt, som ikke må markedsføres som et chokoladeprodukt, hvilket er klart defineret i bekendtgørelsen, men samtidigt et produkt som afgiftsbelægges efter bestemmelsen om chokoladeafgift. Ordlyden af begrebet ”af enhver art” synes dog, at dække over denne betegnelse, hvorfor det synes at legalitetskravet opretholdes på dette punkt. Trods at vekaοen ikke må markedsføres som chokolade, men stadig blot er en billigere udgave af chokolade. Markedsføringen af produktet synes ikke at have betydning for afgiftsspørgsmålet, da hensigten med lovtæksten synes at tilsigte at beskatte produkter, der har et indhold af de omtalte afgiftspligtige bestanddele som kakao eller chokolade, før en afgiftspligt kan komme på tale. Landsskatteretten finder, at snackbarerne med delvis overtræk af henholdsvis chokolade eller vekaο svarende til 8% ikke kan anses som værende karaktergivende for produktet. På denne baggrund finder Landsskatteretten, at produkterne ikke er afgiftspligtige efter chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 1. Landsskatteretten finder, at selvom de ikke er afgiftspligtige i sin helhed, skal der betales dækningsafgift jf. chokoladeafgiftslovens § 22.

Således synes praksis ligeledes ikke at skelne mellem om produktet ikke direkte må markedsføres som et chokoladeprodukt, men at produktet stadig er omfattet af chokoladeafgiftsloven trods, at vekaο fremstår som en billigere udgave. Dette underbygger endvidere tanken bag at begrebet ”af enhver art” skal fortolkes udvidende set i forhold til hele bestemmelsen i nr. 1.

#### **6.4. SKATs praksis**

SKAT vælger i den juridiske vejledning at give en definition af, hvordan chokolade kan fremstå. Den juridiske vejledning foreskriver, at chokolade kan fremstå dels som blokke, plader, stænger eller korn. Det fremstår som pulver, varer fyldt med creme eller likør. Hertil omfatter det afgiftspligtige vareområde alle chokoladevarer, der har et indhold af kakao, chokoladenougat, kakaopulver tilsat sukker, chokoladepulver og chokoladepasta. Dette er uafhængigt af mængden af disse produkter. Derudover beskriver SKAT i den juridiske vejledning, at chokolade hovedsagligt består af kakaοmasse og sukker eller andre sødemidler. Dette er almindeligvis en tilsætning af smagsstoffer og kakaοsmør. Kakaοmassen kan eventuelt erstattes af en blanding af kakaοpulver og vegetabiliske olier. Derudover kan der tilsættes smage som for eksem-

---

<sup>42</sup>BKG nr. 336 af 05.12.2003 om kakao-, chokolade- og vekaοvarer

<sup>43</sup>BKG nr. 336 af 05.12.2003 om kakao-, chokolade- og vekaοvarer

pel kaffe, mælk, nødder eller mandler.<sup>44</sup> Den juridiske vejledning bidrager således med en fortolkning af, hvordan lovttekstens begreber skal forstås og har således samtidigt givet SKATs egen vurdering af, hvad chokoladeafgiftsloven § 1, stk. 1, nr. 1 omfatter.

SKAT tillægger, ved vurdering af om produktet falder under det afgiftspligtige vareområde eller ej, vægt på om kakao- eller chokoladeindholdet er karaktergivende for produktet. SKAT ligger sig derfor op af Østre Landsrets præcisering af begrebet karaktergivende.<sup>45</sup> Ligeledes følger SKAT i deres interne arbejdsredskab de momenter som Landsretten fremhæver, der ikke skal tillægges vægt ved vurderingen.

Dog bemærker SKAT, at produkter der er fuldt overtrukket med chokolade betragtes som en chokoladevare. Det synes ikke ud fra praksis eller lovttekstens ordlyd at stemme overens, således at SKAT konsekvent kan pålægge alle produkter med et fuldt overtræk af chokolade at ifalde fuld afgiftspligt. Det synes ikke at være hensigtsmæssigt, at den juridiske vejledning foreskriver en så generel afgræsning af chokoladevarer, idet praksis ligger op til en konkret samlet vurdering af hvert produkts relative mængde, fremtræden og smag. Skattemyndighederne har således lavet en definitiv beslutning om, hvorledes alle chokoladeovertrukne produkter bliver afgiftspligtige, hvilket synes at være for vidtgående set i forhold til praksisdannelsen. En så konkret vurdering synes ikke at være i overensstemmelse med de forvaltningsretlige principper, idet SKAT på denne måde pålægger afgiftspligt ud fra det visuelle, og ikke indtager andre momenter i vurderingen som indholdet af kakao eller smagen. De forvaltningsretlige principper er tillige tilgængelige i den juridiske vejledning, som er SKATs eget arbejdsredskab.<sup>46</sup> Videre fremgår det, som tidligere nævnt, af lovbemærkningerne til den oprindelige chokoladeafgiftslov fra 1922, at et chokoladeovertræk nødvendigvis ikke gør produktet fuldt afgiftspligtigt, men kan underlægges en lempeligere beskatning. SKATs opfattelse synes derfor at stride imod chokoladeafgiftslovens formål.

## 6.5. Sammenfatning

Bestemmelsens ordlyd er til dels uklar, da begreberne ikke er defineret. Dog søges det stadig fra lovgivers side at opnå en ensartede hed for hvilke kriterier, som skal tillægges vægt ved vurdering af, hvorvidt produktet falder under vareområdet i chokoladeafgiftsloven. Der er ikke tydelige retningslinjer at finde i lovteksten eller forarbejder til nuværende eller tidligere udgaver for hvilke kriterier, der skal tillægges vægt ved afgiftsspørgsmålet. Hvorfor domstolene må lave en udfyldende fortolkning. Praksisdannelsen bidrager derfor til en forståelse af hvilke afgørende kriterier, der tillægges ved vurderingen af, hvorvidt et produkt er afgiftspligtigt efter chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1. Det synes først at være i SKM.2015.654.ØLR, at Landsretten begrundes,

---

<sup>44</sup>Den juridiske vejledning, E.A.2.3.3 Chokolade- og sukkervarer omfattet af reglerne, version 2.8

<sup>45</sup>SKM.2015.654.ØLR

<sup>46</sup>Den juridiske vejledning, A.A.7.4 Sagsbehandlingsreglerne, version 2.9

hvorfor chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 1 tilsigter et bredt anvendelsesområde. Dette begrundes i ordene ”chokolade”, ”chokoladevarer” og ”af enhver art”, som anvendes i ordlyden. Brugen af disse ord viser, at lovgivningsmagten har tilsigtet at give bestemmelsen et bredt spektrum.

Uvisheden om hvornår et produktet skal pålægges afgift eller ej, ses gennem praksis. Dog skal legalitetsprincippet altid have in mente. Endvidere synes det gennem praksis, at selve formålet med produktet er uden relevans. Udover at være karaktergivende i form af chokolade, indskrænkes afgiftspligten ikke af, at produktet har andre karaktergivende egenskaber, som for eksempel at være specielt egnet til sportsudøver. Dette grundet i ”af enhver art” begrebet.

Praksisdannelsen viser således, at der ved vurderingen af hvorvidt et chokoladeprodukt ifalder afgiftspligt eller ej, skal det tillægges vægt hvor karaktergivende chokoladen er for produktet. Hertil defineres karaktergivende ud fra momenterne om den relative mængde af chokolade eller kakao, hvor fremtræden denne smag er samt visuelt hvordan produktet fremtræder. Det er således en samlet konkret vurdering. Hertil har Landsretten fremhævet at varens pris, vægt, ernæringsindhold samt aftagergrupper ikke kan tillægges vægt ved vurderingen. Landsretten finder heller ikke grundlag for en indskrænkende fortolkning af begrebet chokoladevarer, således af afgiftspligten vil være betinget af, at varen ikke kan have andre karaktergivende egenskaber. Kriterierne for hvornår der opstår en afgiftspligt findes derfor med et bidrag fra praksis.

Landsskatteretten fastslår i SKM.2017.305.LSR, at 8% indhold af chokolade eller vekaokao ikke findes at være karaktergivende nok set fra en samlet vurdering af produktet, hvorfor produkterne ikke bliver afgiftspligtige efter chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 1. Landsretten finder i SKM.2015.654.ØLR, at 16,7% indhold af chokolade set fra en samlet vurdering af produktet findes at være karaktergivende nok til at falde under det afgiftspligtige vareområde. Det synes at praksisdannelsen viser, at et indhold af den relative mængde af chokolade findes mellem 8% og 16,7% for at falde under ordlyden. Dog skal det have in mente, at vurderingen skal foretages ud fra en samlet vurdering og ikke blot indholdet af kakao eller chokolade.

## 7. Massebegrebet

I følgende kapitel søges det at afdække massebegrebet. Dette søges gennem en analyse af chokoladeafgiftsloven samt forarbejder hertil. Videre gøres der brug af praksis, for at finde frem til kriterierne for afgiftspligtens indtræden, samt for at finde frem til hvad gældende ret er for massebegrebet.

### 7.1. Bestemmelsens ordlyd og formål

Begrebet masse er oplyst selvstændigt i bestemmelsen i nr. 3, men samtidigt fremgår massebetegnelsen som en del af bestemmelsen i § 1, stk. 1, nr. 1. Trods massebegrebet indgår i flere af bestemmelserne, synes begrebet dog ikke at være direkte defineret i lovtæksten. Den manglende definition af begrebet og derved uklarheden for retsområdet giver således muligheden for en fortolkning af bestemmelsens ordlyd samt formål. For herved at finde frem til, hvornår en masse anses som værende en masse og derved være underlagt afgiftspligt jf. chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 3.

Af lovtækstens § 1, stk. 1, nr. 3 synes begrebet masse at fremgå som det centrale element i bestemmelsens ordlyd. Dette synes at være begrundet ved, at bestemmelsen omhandler masser, der er fremstillet af nødder eller kerner. Trods massebegrebet er centralt, giver lovtæksten imidlertid ikke en definition over omfanget af begrebet. Således er det uklart hvorledes en masse skal fremstå i konsistens, samt hvor stor en procentdel af nødder eller kerner massen skal indeholde for at blive grebet af afgiftspligten. Bestemmelsens ordlyd synes dog at sigte mod en beskatning af råstofafgiftspligtige produkter, der er forarbejdet i en sådan grad, at det råstofafgiftspligtige produkt ikke længere falder under § 19 i chokoladeafgiftsloven. Derfor må de anvendte produkter til fremstillingen af massen i sin oprindelige form være afgiftspligtig efter chokoladeafgiftslovens § 19. Bestemmelsen i § 1, stk. 1, nr. 3 synes således at fremstå som en udvidende fortolkning af § 19. Endvidere har massebegrebet i nr. 1 en sammenhæng til massebegrebet i nr. 3. Som nævnt anvendes massebegrebet ligeledes i nr. 1 som værende en kakaomasse. Dog synes ordlyden af § 1, stk. 1, nr. 1 ikke at hjælpe til en ordlydsfortolkning af bestemmelsen i nr. 3. Ud over at være oplyst i bestemmelsernes ordlyd synes forarbejderne ikke at give et fortolkningsbidrag til bestemmelsernes massebegreb.

Ordet masse indgår som et centralt begreb i bestemmelsen i nr. 3, men ud over ordlyden, definerer selve lovtæksten ikke yderligere hvad begrebet dækker over, samt hvilke kriterier, der skal tillægges vægt ved vurderingen af afgiftspligten. Det er derfor ikke klart hvilke masser bestemmelsens ordlyd tilsigter at beskatte. Endvidere fremgår der ikke en begrebsdefinition direkte af nuværende eller tidligere forarbejder til chokoladeafgiftsloven. Videre er det også værd at bemærke, at lovgiver ikke må tilføje bemærkninger til et lovforslag, og herefter hjemle afgiftskravet ud fra disse bemærkningerne. Den manglende klarhed over ordlyden samt formålet med bestemmelsen giver mulighed for en fortolkning af begrebet for skattemyndighederne, således af fortolkningen af gældende ret fastlægges gennem praksis.

Ordlyden af ”varer af sådanne masser” må tillige være tilsigtet at dække over produkter, som ikke nødvendigvis fremstår som en ren masse, men ligeledes et produkt, der indeholder massen, som efterfølgende kan fremstå som et andet produkt.

Idet ordlyden ikke er klar, giver det anledning til en formålsfortolkning af bestemmelsen. Formålet med beskattningen har tidligere været grundet i en luksusbeskatning.<sup>47</sup> Hvortil formålet med afgiftspligten, tidligere har været begrundet i, at befolkningen ikke skulle fremstille marcipan i hjemmet<sup>48</sup>, samt at bagere ikke selv skulle fremstille marcipan eller lignende, i stedet for at købe disse masser af fabrikkerne.<sup>49</sup> Som tidligere nævnt, under kapitel 6, synes chokoladeafgiftsloven ikke at være begrundet i et sundhedsmæssigt aspekt. Bestemmelsen synes således, at tilsigte en beskatning, af de masser, som helt eller delvis består af de positivt oplyste nødder og kerner i chokoladeafgiftslovens § 2. Tillige synes formålet, at tilsigte en beskatning af masser som marcipan eller lignende masser, som er forarbejdet af en sådan grad, at de ikke længe falder under det afgiftspligtige vareområde i kapitel 2.

Det skal have sig i mente igen, at det er en skattelov, og derfor en skattefortolkning, hvorfor Grundlovens § 43 skal iagttages. Det er således ikke muligt at lave en indskrænkende eller udvidende fortolkning af bestemmelsen, grundet det skærpet hjemmelskrav. Bestemmelsen er dog meget løst formuleret. Derfor findes det ikke muligt ud fra en direkte ordlydsfortolkning eller formålsfortolkning, at finde frem til en definition af hvorledes en masse skal fremstå for at være omfattet af § 1, stk. 1, nr. 3.

#### **7.1.1. ”Af enhver art” begrebet**

Ordlyden af ”mandler, nødder og kerner af enhver art” må efter en formålsfortolkning af begrebet ”af enhver art” i denne bestemmelse have været lovgivers hensigt, at henviser til råstofafgiften i kapitel 2. ”Af enhver art” begrebet synes at tilsigte, at ramme hele bestemmelsen og ikke kun være tilknyttet ordet kerner. Dette må begrundes i samme argumentation, som følger af begrebet efter nr. 1. Chokoladeafgiftslovens § 19 beskriver endvidere hvilke samt hvilken afgiftssats, der skal betales af de opremset nødder og kerner i § 19, stk. 1, nr. 1-8. Det synes at være lovgivers hensigt med bestemmelsen at omfatte de nødder og kerner, som netop er forarbejdet af en sådan grad, at de i stedet fremstår som masser og derved er underlagt afgiftspligt efter § 1, stk. 1, nr. 3. Det må således give anledning til at betyde, at en masse lavet af kerner, som ikke er oplyst i § 19, ikke vil være underlagt en afgiftspligt efter nr. 3. Bestemmelsen i chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 3 synes således at være knyttet sammen med råstofafgiften i kapitel 2.

Ordlydens fremtræden synes at tilsigte, at ramme alle tænkelige masser, som er fremkommet ved en forarbejdning af de råstofafgiftspligtige varer nævnt i kapitel 2. Dette

---

<sup>47</sup>LF nr. 37 af 23.11.1921

<sup>48</sup>LF nr. 37 af 23.11.1921

<sup>49</sup>LF nr. 87 af 20.11.1968



synes, at være grundet i, at nr. 3 netop må have en tilknytning til råstofafgiften. På denne baggrund må begrebet ”af enhver art” således dækker over hele bestemmelsens ordlyd. Endvidere vil de oplistet nødder og kerner i § 19, uden en forarbejdning, være afgiftspligtige efter denne. Forarbejdningen synes derfor at være det afgørende for, om massen ifalder afgiftspligt efter nr. 3. På denne måde opnås en form for ligestilling mellem de masser, som er fremkommet gennem en forarbejdning af diverse nødder og kerner.

## 7.2. Konsistens og indhold

Som tidligere argumenteret synes forarbejdningsgraden at være af betydning for, hvornår de oplistet nødder og kerner ifalder afgiftspligt efter bestemmelsen i nr. 3. Således synes konsistensen at være af betydning for afgiftspligten i relation til masser.

Den tidligere ordlyd omfattede marcipanmasse, marcipan og marcipanvarer.<sup>50</sup> Der er derfor sket en udvikling af ordlyden sidenhen. Det synes således at ordlyden, som efterfølgende er ændret, er ændret efter en naturlig sproglig forståelse og derved tilsigter et bredere anvendelsesområde. Bestemmelsen synes dog stadig at tilsigte, at ramme marcipanmasser, men dertil synes bestemmelsen også at ramme masser med tilsvarende karakteristika. Det synes således, at være af betydning ved vurderingen af afgiften, at kræve en samlet vurdering af massens fremtoning og konsistens. Dog synes ordlyden, som den fremstår nu, ikke kun at skulle underligge en afgiftspligt på produkter, der fremstår af samme karakteristika som marcipan.

Der bliver foretaget en analyse i SKM.2002.643.LSR af de omtalte peanutsringe samt den jordnøddemasse/pasta, som indgår i produktet. Analysen viser, at jordnøddemassen- og smørret er en lysebrun masse, med et indhold på 22-27% protein. Grundet proteinindholdet skønner analyseinstituttet, at massen indeholder omkring 90% jordnøddemasse. Instituttets opfattelse af produktet er, at der er tale om en ren jordnøddemasse, som ikke er afgiftspligtig. Dog er spørgsmålet om produktet alligevel er underlagt dækningsafgift, grundet der sker en tilberedning med jordnøddemassen. Analyseinstituttet fortager ligeledes en analyse af peanutsringene, hvor de på baggrund af proteinindholdet, skønner at der er tale om 30% jordnøddemasse.

Grundlæggende gælder det, at der skal svares afgift af behandlede jordnødder jf. § 19, stk. 1, nr. 7. Videre fremgår det, at pastaer af jordnødder er fritaget for afgift, jf. § 19, stk. 6. Landsskatteretten finder, at den masse/pasta bestående af jordnødder, ikke vil være omfattet af råstofafgiftspligten efter chokoladeafgiftslovens § 19, stk. 1, nr. 7, jf. stk. 6.<sup>51</sup> Videre da dette er fritaget for afgiftspligt, vil det ikke være omfattet af dækningsafgiften. Det synes dog at være besynderligt, at netop peanuts og masser eller pastaer heraf bliver fritaget af en afgiftspligt, og derved ikke bliver ligestillet med for eksempel hasselnødder. Det synes således, at når lovgivningen positivt fritager pea-

---

<sup>50</sup>LF nr. 37 af 23.11.1921

<sup>51</sup>tidligere stk. 5, men efter nuværende lovgivning stk. 6

nuts, opnås en besynderlig forskelsbehandling, som positivt er med til at gøre billedet sløret for hvilke masser, der reelt er omfattet af afgiftspligten.

Igennem afgørelsen gives en definition af hvad forskellen på en masse og pasta er.<sup>52</sup> Analyseinstituttets opfattelse af begrebet pasta er, at en pasta både omfatter jordnøddemasse og jordnøddesmør. Instituttet beskriver, at en masse af jordnødder fremkommer ved at mase eller presse jordnødderne, uden den forarbejders yderligere, mens en pasta indeholder flere ingredienser og derved mere forarbejdning.

Det betyder på baggrund af denne afgørelse, at der ikke er afgift på Peanut Butter, da Peanut Butter hovedsagligt består af jordnøddepasta, som er afgiftsfrit jf. lovgivningen. Denne afgørelse fra Landsskatteretten danner således grundlag for den praksis, der hidtil har hersket omkring afgiftsbehandlingen for Peanut Butter. Videre synes Landsskatteretten at ligge vægt på, at der skal skelnes mellem, om der er tale om en masse eller en pasta. Det synes endvidere ud fra udtalelserne fra Landsskatteretten, at være afgørende for afgiftsspørgsmålet hvilken konsistens massen har samt hvilket indhold af ingredienser, der er tilsat.

### **7.3. Fortolkning af begrebet ”delvis”**

Ud fra ordlyden kræver det, at massen under § 1, stk. 1, nr. 3 skal være helt eller delvis fremstillet af råstofafgiftspligtige produkter.

Omfanget af ordlyden ”helt” synes at dække over en masse med et indhold, der hovedsagligt består af enten mandler, nødder eller kerner af enhver art. Dette må forstås ud fra en almindelig sproglig forståelse af ordlyden ”helt”. Derimod er omfanget af ordet ”delvis” svære at fastlægge. Det synes ikke at fremgå klart gennem en sproglig fortolkning af bestemmelsens ordlyd, hvad omfanget af ordet delvis dækker over. Formålet med ordet delvis må betones med en rimelig antagelse om, hvad lovgivers formål med begrebet ”delvis” synes at have været. Det synes, at lovgiver må have tilset at ramme masser med et mindre indhold af råstofafgiftspligtige produkter, end en masse, som fuldt ud består af disse bestanddele. Samtidigt synes ”delvis” kun at ramme de masser, hvor råstofferne stadig er en central bestanddel af massen og derfor ikke masser med ethvert indhold af råstofafgiftspligtige produkter. Det synes således ikke at fremstå af ordet ”delvis”, at skulle ramme en afgiftspligt på masser med ethvert indhold af råstofafgiftspligtige produkter. Det må endvidere være lovgivers hensigt med begrebet og anvendelsen af ordet ”delvis”, ikke at skulle pålægge alle masser med et indhold af råstofafgiftspligtige produkter afgift efter bestemmelsen. Det synes at være af betydning ved vurderingen af afgiften, at kræve en samlet vurdering af massens fremtoning og konsistens, men således også sammensætningen af ingredienserne. Herunder indholdet af råstofafgiftspligtige produkter, som synes at have en central betydning i ingredienssammensætningen, for at ifalde afgiftspligt efter chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 3.

---

<sup>52</sup>SKM.2002.643.LSR

En fortolkning af ”delvis” viser sig blandet andet i praksis ved et bindende svar afgivet af Skatterådet. I SKM2016.351.SR fremgår det, at det er af SKATs opfattelse, at det har været tilsigtet et bredt anvendelses område for chokoladeafgiftsloven, hvilket følger af definitionen i den oprindelige chokoladeafgiftslov fra 1922. Dette synes imidlertid at stemme overens med chokoladeafgiftslovens formål, samt ordlyden af bestemmelsen. Videre argumenterer SKAT for at kagemassen har en sammensætning, og er af en sådan karakter, at den i afgiftsmæssig henseende skal betragtes som værende en masse og derfor er afgiftspligtig jf. § 1, stk. 1, nr. 3. Dette begrundes i, at kagemassen indeholder 12,35% abrikoskerner, samt at den smager sødt og nøddeagtigt. SKAT begrundes således afgiftspligten i, at kagemassen delvis er fremstillet af abrikoskerner. Det synes derfor at 12,35% efter SKATs opfattelse, findes at være nok til at falde afgiftspligt. Videre synes det ikke at stemme overens med begrebet ”delvis”, at et produkt, med et så lavt indhold af kerner, bliver underlagt fuld afgiftspligt.

Begrebet ”delvis” synes at fremstå på en sådan måde, at produktet bør have et betydeligt indhold af råstofafgiftspligtige produkter. Det synes således ikke at være i overensstemmelse med ordlyden og fortolkningen af begrebet ”delvis”, at pålægge en afgiftspligt begrundet i et indhold af 12,35%. Denne betragtning af begrebet synes ikke at være rimelig, set i forhold til ordlyden. Det findes hverken rimeligt eller at være i overensstemmelse med legalitetsprincippet, at bestemmelsen strækker sig så langt, til at ramme en afgiftspligt ned til omkring 10%. Dette begrundes i den tidligere argumentation om, at det synes at fremstå af lovgivers hensigt med bestemmelsen, at ramme de masser, der stadig har et vist indhold af råstofafgiftspligtige produkter, og ikke alle masser med ethvert indhold råstofafgiftspligtige nødder, mandler eller kerner. Det synes således at kræve mere for at blive omfattet af bestemmelsens ordlyd.

Set i forhold til SKM2016.351.SR, hvor Skatterådet fastslår, at 12,35% abrikoskerner er nok til at falde under betegnelsen ”delvis”, fastslår SKAT på baggrund af dette, at SKAT i deres interne retningslinjer fremadrettet definerer betegnelsen ”delvis”, som værende mindst 10%. SKAT udsender således et styresignal. Dog synes styresignalet ikke, at give et klart svar på hvorledes SKATs opfattelse af gældende ret er. Videre synes styresignalet at være med til at skabe en uklarhed om, hvorledes den gældende ret for masserne skal tolkes. Styresignalet får den virkning fremadrettet, at Peanut Butter Crunchy, der indeholder mindst 10% grofthakkede peanuts, fremadrettet vil være pålagt afgift, mens Peanut Butter Smooth vil være afgiftsfri. Styresignalet bliver inkorporeret i den juridiske vejledning, og vil derfor fremadrettet fremstå som værende SKATs guideline og holdning til praksis. Det betyder, at råstofpligtige masser med et indhold af mindst 10% nødder eller lignende kerner fremadrettet vil blive afgiftspligtige efter denne praksisændring jf. SKATs opfattelse. Det synes, at SKAT begrundes denne ændring i, at Skatterådet tillader en kagemasse med et indhold af 12,35% abrikoskerner at være afgiftsbelagt. Videre synes der, at være tale om to vidt forskellige spørgsmål til behandling, hvorfor SKATs opfattelse af afgiftspålæggelse på Peanut Butter ikke synes at kunne begrundes i det bindende svar afgivet af Skatterådet.

Endvidere skal det have in mente, at skattemyndighederne grundet Grundlovens § 43, hverken må opkræve mere eller mindre skat end hvad lovgivningen tilsigter. Som tidligere nævnt fremgår det hverken direkte af chokoladeafgiftsloven eller af forarbejderne hertil, hvor stor en procentdel produktet skal indeholde, for at falde under ordlyden ”delvis”. Dette skaber derfor muligheden for en fortolkning af begrebet ”delvis”. Da der ikke fremgår en direkte definition af dette, hverken lovteksten eller forarbejderne, tillader det skattemyndighederne at bidrage til fortolkningen af begrebet. SKAT har tidligere i deres juridiske vejledning vurderet at 10% nøddeindhold ikke levede op til ordlyden af ”delvis”, hvorfor produktet har været angivet som afgiftsfrit. Således synes det at fremgå af den tidligere praksis, at indholdet af mandler, nødder eller kerner af enhver art kræver et vist indhold, før at nr. 3 griber og underlægger en afgiftspligt. At der sker en praksisændring i SKATs opfattelse og derved en ny fortolkning af den nedre grænseværdi for hvor meget det tillades at fortolke på begrebet ”delvis”, synes ikke at være i overensstemmelse med lovtekstens eller hvad lovgiver synes, at have tilsigtet med bestemmelsen. Endvidere synes det at være uforeneligt med Grundlovens § 43, at fortolke så vidt på begrebet.

I SKM.2017.305.LSR bemærker Skatteankestyrelsen, at snackbaren med mandler leder smagen hen til marcipan, hvorfor den må være en erstatningsvarer efter § 1, stk. 1, nr. 10, jf. § 1, stk. 1, nr. 3. Endvidere markedsfører selskabet produktet som værende til dem, som godt kan lide et marcipanbrød, de kan spise med god samvittighed. Snackbaren indeholder imidlertid kun 2.5% mandler, samt er overtrukket med et lag mørk chokolade. Landsskatteretten finder, at snackbaren med mandel afviger i smag fra marcipan, da produktet kun indeholder 2.5% mandler og derfor ikke vil være omfattet af afgiftspligtige jf. nr. 3. Produktet indeholder således råstofafgiftspligtige mandler, men Landsskatteretten finder, at et indhold på 2.5% mandler ikke lever op til ordlyden og derved kriteriet for at være omfattet af nr. 3. Dette begrundet i, at et indhold af 2.5% mandler afviger fra smagen af marcipan. Landsskatterettens fortolkning findes at være i overensstemmelse med ordlyden af bestemmelsen, da produktet skal have et delvis indhold af nødder eller kerner for at kunne være omfattet af bestemmelsen. Ordlyden af begrebet ”delvis” findes, som tidligere nævnt, at kræve et vist indhold af de råstofafgiftspligtige produkter. Dette indhold synes at omfatte en et relativt mængde af indholdet i massen. Endvidere bemærker Landsskatteretten, at smagen afviger fra marcipansmagen, hvorfor den endvidere ikke kan falde under en efterlysningsvarer jf. nr. 10.

Det synes ligeledes ikke at fremgå af ordlyden af bestemmelsen, at bestemmelsen tilsigter en fuld afgiftspåleggelse af masser med et så lavt indhold af råstofafgiftspligtige produkter. Videre skal der, som nævnt, tillige ikke opkræves mindre skat end hvad lovteksten tillader, hvorfor begrebet ”delvis” bliver centralt ved afgiftsspørgsmålet. Netop for at finde den nedre grænseværdi for, hvad der er tilladt at pålægge afgift. Det synes dog, at denne fortolkning fra Skatterådet ikke findes at være proportionalt med bestemmelsens hensigt. Samtidigt skal det have in mente, at punktafgifternes ene formål er rent fiskalt, således at formålet er at få et provenu i statskassen. Dette skal

dog være proportionalt med bestemmelsens ordlyd og hjemlet i lovteksten, hvilket ikke findes at være i overensstemmelse med fortolkningen af den nedre grænseværdi på begrebet ”delvis” fortolkes til 10%.

Videre synes nr. 3 at sondre mellem hvor forarbejdet de råstofafgiftspligtige produkter fremstår, før at massen ifalder en afgiftspligt efter § 1, stk. 1, nr. 3 og ikke efter råstofafgiften i § 19. Afgiftspligten må forekomme, da de tilsatte hakkede peanuts i Peanut Butter Crunchy ikke er forarbejdet af en sådan grad, at de fremstår som værende en masse, eller som en varer heraf, men blot som råstofafgiftspligtige peanuts efter bestemmelsen i § 19. De omhandlende abrikoskerner, som er anvendt til fremstillingen af kagemassen, er forarbejdet i en sådan grad, at abrikoskernerne ikke længere fremstår i sin rene form af kerner, men i stedet som en masse, hvorfor abrikoskernerne ikke længere er afgiftspligtige efter § 19, men i stedet afgiftspligtige efter nr. 3.

Praksis synes derved at fortolke begrebet ”delvis” meget udvidende. Det synes, ud fra begrebets vage formulering og manglende definition, at begrebet fortolkes udvidende, dog synes en så udvidende fortolkning som både SKAT og Skatterådet ligger op til, at være ud over hvad bestemmelsens tilsigter. Strengt taget tillader Grundlovens § 43, ikke sådan en fortolkning. Bestemmelsens formål synes netop at tilsigte, som tidligere argumenteret, en beskatning af de masser, som har et delvis indhold af de positivt op-listet varetyper i § 19. Dog synes begrebet ”delvis” efter en sproglig forståelse stadig at tilsigte, at disse varetyper skal være en central del af massens ingrediensliste. Hvis en masse, hvis indhold af råstofafgiftspligtige varetyper, ifalder afgiftspligt grundet et indhold helt ned til mellem 10-12% synes massen, at skulle indeholde en del andre ingredienser, for at fremstå som et selvstændigt produkt. Herved synes begrebet ”delvis” at blive fortolket for udvidende, hvorfor det skærpet hjemmelskrav i Grundlovens § 43 ikke synes at være opretholdt.

#### **7.4. Sondring mellem et indhold af chokolade eller ej**

En ordlydsfortolkning af § 1, stk. 1, nr. 3 synes at tyde på, at bestemmelsen sondre mellem om massen har et indhold af chokolade eller ej. Dette synes at komme fra en naturlig sproglig forståelse af ordenes sammensætning, set i kontekst til nr. 1. Det synes ud fra en sammenligning med ordlyden i bestemmelsens nr. 1, hvor ”kakaomasse” positivt er op-listet, at findes naturligt at bestemmelsen sondre mellem dette indhold. Hvis kakaomassen endvidere opfylder de resterende kriterier, som er gældende for at kunne blive karakteriseret som værende en kakaomasse. Herunder, at kakaoen fremstår karaktergivende for massen.

Det synes at må være lovgivers hensigt, at denne opdeling af masserne vil forekomme naturligt, idet et produkt, der indeholder chokolade, som endvidere opfylder kriterierne for at falde under § 1, stk. 1, nr. 1, vil blive underlagt denne, fremfor § 1, stk. 1, nr. 3. Endvidere synes det at fremstå som lovgivers hensigt, at beskatte masser med og uden et indhold af chokoladebestanddele. Dette synes at fremgå af råstofafgiften i ka-

pitel 2 og den tilknytning denne har til massebegrebet i nr. 3. Således vil en masse uden et indhold af sukker stadig være underlagt en afgiftspligt.

Dog synes lovtekstens ordlyd ikke at sondre mellem om massen fremstår uden indhold af sukker eller chokolade, da bestemmelsen i nr. 3 synes at have en naturlig tilknytning til råstofafgiften i kapitel 2, hvortil der ikke er et krav om sukker eller chokoladeindhold for at ifalde afgift. Betingelsen er således kun, at den råstofafgiftige bestanddel er positivt oplyst i § 19. Formålet med bestemmelsen synes således at tilsigte en beskatning af masser, der fremkommer gennem en forarbejdning af de omtalte råstofafgiftspligtige bestanddele i kapitel 2, hvor til det findes at være uden betydning for afgiftsspørgsmålet om produktet har et indhold af enten sukker eller kakao. Tillige har nr. 3 en naturlig tilknytning til nr. 1. Massen synes derfor ved en tilsætning af kakao at fremstå som en kakaomasse. Videre må det derved fortolkes ud fra hele bestemmelsens ordlyd af § 1, at hvis massen opfylder betingelserne for at fremstå som en kakaomasse, vil bestemmelsen herom i stedet gribe afgiftspligten.

Det må dog have in mente, at et produkt kun kan ifalde afgiftspligt efter nr. 1, hvis produktet endvidere opfylder de kriterier, som er fremsat gennem praksis for at ifalde afgiftspligt efter denne bestemmelse. Videre synes det at fremgå af en naturlig sproglig forståelse af ordlyden i § 1, hvis produktet fremstår som et chokoladeprodukt, med et indhold af chokolade, vil produktet naturligt blive grebet af denne bestemmelse frem for en anden. På denne måde sondres der naturligt mellem bestemmelsernes anvendelses område.

### **7.5. Afgørende kriterier ved afgiftsspørgsmålet**

Det synes ikke at være muligt at opstille generelle retningslinjer for, hvornår en masse er afgiftspligtig og hvornår en masse ikke er afgiftspligtig. Det synes imidlertid ud fra en ordlyds- samt formålsfortolkning af bestemmelsen, at være af betydning ved vurderingen af afgiftspligten, at kræve en samlet vurdering af massens fremtoning, herunder konsistens og sammensætningen af ingredienserne. Den gældende ret for området synes dog stadig at fremstå uklar set ud fra en ordlyds- og formålsfortolkning af bestemmelsen, men samtidigt meget uklar ud fra praksis. Dette synes at være en problemstilling i sig selv, idet denne usikkerhed kan bunde ud i tvivl om retssikkerheden. Endvidere synes det indirekte at fremgå af lovteksten samt dennes formålsbetragtninger og hertil legalitetsprincippet i Grundlovens § 43 en form retssikkerhed. At det således synes at være umuligt at opstille generelle retningslinjer for den gældende ret på området findes problematisk. Ensartede heden for hvorledes afgiftspligten opkræves for masserne burde således være med til at sikre retssikkerheden for retsområdet. Videre synes det, at Grundlovens § 43 støtter op om denne ensartede behandling, grundet det skærpet hjemmelskrav, således at der hverken opkræves mere eller mindre skat end hvad lovgivningen tillader. Retssikkerheden synes derved at virke svækket, idet der ikke fremgår tydelige retningslinjer for, hvornår en masse ifalder afgiftspligt efter chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 3.

Det stiller endvidere også spørgsmålstejn ved retssikkerheden, at begrebet ”delvis” bliver fortolket i en sådan uvidende grad igennem praksis. Endvidere findes denne fortolkning fra praksis ikke at være i overensstemmelse med Grundlovens § 43. Hvis begrebet fortolkes i en sådan udvidende grad, synes bestemmelsen at gribe bredere end hvad formålet tilsigter. Således vil man ikke kunne vide sig sikker på, hvornår en masse vil blive underlagt afgiftspligt jf. chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 3. Det synes således, at den gældende ret på området fremstår uklar og derved bliver retssikkerhedshensynet brudt, idet man aldrig kan vide sig sikker på, hvornår et givet produkt vil blive omfattet af en afgiftspligt.

## 7.6. SKATs praksis

Det fremgår af den juridiske vejledning, at det afgiftspligtige vareområde for § 1, stk. 1, nr. 3 afspejler en ligestilling mellem marcipan og produkter med tilsvarende karakteristika.<sup>53</sup> Det kan derfor for eksempel være remonce eller nougat. Videre skal der ved vurdering af, om produktet er omfattet af det afgiftspligtige vareområde lægges vægt på, om produktet er fremstillet helt eller delvist af råstofpligtige produkter og varer af sådanne masser. Dette er derved blot en gengivelse af selve lovtekstens formulering og SKAT giver ikke en definition af begrebet ”delvis”.

Det fremgår videre af den juridiske vejledning, at det afgiftspligtige vareområde for råstofafgiftspligtige produkter fremgår af chokoladeafgiftslovens § 19.<sup>54</sup>

SKAT udsender på baggrund af Skatterådets bindende svar<sup>55</sup> og lovens formulering et nyt styresignal<sup>56</sup> om afgiftsbehandlingen af Peanut Butter. Hvorfor SKAT ændre praksis, således at Peanut Butter ikke længere vil være et afgiftsfrit produkt, hvis der er et indhold af råstofafgiftepligtige produkter. Peanut Butter med et indhold på 10% hakkede jordnødder vil derved blive omfattet af det afgiftspligtige vareområde i chokoladeafgiftsloven § 1, stk. 1 nr. 3. Styresignalet synes at fremstå uklart, samt at være med til at skabe forvirring omkring hvorledes den gældende ret skal opfattes på området. Endvidere synes SKATs opfattelse at være i strid med Landsskatterettens opfattelse af Peanut Butter. Landsskatteretten udtaler SKM.2002.654.LSR at jordnøddesmør-, pasta-, og masse er afgiftsfrit, da denne type masse ikke kan sidestilles med de masser, der er omfattet af nr. 3. Således synes SKAT at underkende Landsskatterettens praksis på området. Det skal her have in mente, at Landsskatterettens afgørelser tillægges samme retskildeværdi som domstolsafgørelser, hvorfor dette synes at være mod retssikkerheden.

Styresignal får dog fremadrettet betydning for fortolkningen af, hvornår en masse er afgiftspligtig efter bestemmelsen i nr. 3. Det fremgår af en tidligere version af den

---

<sup>53</sup>Den juridiske vejledning, E.A.2.3.3 Chokolade- og sukkervarer omfattet af reglerne, version 2.8

<sup>54</sup>Den juridiske vejledning, E.A.2.4.2 Mandler, nødder, kerner og lignende (råstof) omfattet af reglerne, version 2.9

<sup>55</sup>SKM.2016.351.SR

<sup>56</sup>SKM.2017.102.SKAT

juridiske vejledning i eksemplificeringen af hvilke masser, der er afgiftspligtige og hvilke der er afgiftsfrie, at Peanut Butter, som er en vare, der fremtræder som en lysebrun masse med en smøragtig konsistens, der er fremstillet af formalede jordnødder, med tilsat sukker, salt samt 10% hakkede jordnødder, ikke er omfattet af det afgiftspligtige vareområde i chokoladeafgiftsloven § 1, stk. 1 nr. 3.<sup>57</sup> Peanut Butter har således indtil den 21. februar 2017 været nævnt som et afgiftsfritaget produkt. På denne baggrund vil SKAT ændre eksemplet, som er beskrevet i den juridiske vejledning, således at Peanut Butter med et indhold af mindst 10 % hakkede jordnødder, fremadrettet vil være omfattet af det afgiftspligtige vareområde.

Endvidere er det således fremadrettet SKATs opfattelse at, hvis massen har et indhold af kakao eller chokolade og dette indhold er karaktergivende, vil massen blive anset som værende en chokoladevarer. Massen vil på denne baggrund skulle vurderes efter chokoladeafgiftslovens øvrige bestemmelser i § 1, stk. 1. Således skelner den juridiske vejledning fremadrettet mellem, om massen er med eller uden indhold af sukker eller chokolade. Som tidligere nævnt, synes dette naturligt at fremgå af bestemmelsens ordlyd.

### **7.7. Sammenfatning**

Massebegrebet synes at fremstå som et centralt begreb i chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1. Konsistensen synes at have betydning for vurderingen af afgiftspligten. Bestemmelsens ordlyd i nr. 3 synes ikke at definere begrebet ”delvis”, hverken ud fra nuværende eller tidligere lovtekster eller forarbejder hertil. Begrebet ”delvis” synes således at dække over et mindre indhold end begrebet ”helt”, men samtidigt påkræves et vist indhold af de omtalte råstofafgiftspligtige produkter nævnt i chokoladeafgiftslovens kapitel 2. Videre findes der at være en sammenhæng mellem chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 3 og råstofafgift i § 19, således at bestemmelsen i nr. 3 ikke skelner mellem om produktet har et indhold med eller uden sukker. Endvidere synes det at fremkomme naturligt af bestemmelserne, at hvis massen har et karaktergivende indhold af kakao, og tillige opfylder betingelserne for at falde under bestemmelsen i nr. 1, vil massen naturligt blive grebet af afgiftspligten efter denne bestemmelse.

På baggrund af SKM.2016.351.SR fastlægges fortolkning af begrebet ”delvis” gennem praksis. Fortolkningen fra Skatterådet tillader fremadrettet masser med et indhold af minimum 12,35%, med en sød og nøddeagtig smag, at kunne ifalde afgiftspligt efter chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 3. På baggrund af Skatterådets udtalelser<sup>58</sup>, vælger SKAT at ændre sin opfattelse af den gældende ret, hvorfor den juridiske vejledning ændres.<sup>59</sup> Således vil en masse med et indhold af 10% af råstofafgiftspligtige produkter kunne blive afgiftspligtig efter bestemmelsen i nr. 3 jf. SKATs opfattelse. Således bliver Peanut Butter Crunchy, som hidtil har været afgiftsfrit underlagt af-

---

<sup>57</sup> Den juridiske vejledning, E.A.2.3.3 Chokolade- og sukkervarer omfattet af reglerne, version 2.8

<sup>58</sup> SKM.2016.351.SR

<sup>59</sup> SKM.2017.102.SKAT



giftspligt. Samtidigt skelner SKAT fremadrettet mellem om massen har et indhold med eller uden kakao, chokolade- og/eller sukkervarer. Hvis dette indhold er karaktergivende, vil massen således i stedet blive anset som værende en chokolade- eller sukkervarer og massen vil på denne baggrund skulle vurderes efter chokoladeafgiftslovens øvrige bestemmelser i § 1, stk. 1. SKAT vælger positivt at opliste dette i den juridiske vejledning, trods dette findes at være gældende ud fra en naturlig sproglig fortolkning af bestemmelserne i § 1.

Det synes, at masserne ikke lader sig afgrænse af bestemte forhold. Dog synes sammensætning af ingredienserne at være afgørende for om massen anses som en masse, der er omfattet af chokoladeafgiftslovens afgiftspligtige vareområde. Det synes således, at det ved vurderingen af om en masse må anses som afgiftspligtig, at være af betydning, hvorledes massen har et indhold af nødder og hvor centralt en del af massen disse nødder eller kerner fremstår. Endvidere hvis afgiftspligten skal tilfalde efter bestemmelsen i nr. 1, som en chokoladevare i stedet, beror det på en konkret vurdering efter massens beskaffenhed, herunder hvor karaktergivende chokoladen fremgår af massen, for om massen i stedet må betragtes som en chokolade- eller kakaomasse.

## 8. Efterligninger og erstatningsvarer

I følgende kapitel vil der blive foretaget en analyse af chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 10. Udgangspunktet vil blive taget i bestemmelsens ordlyd samt forarbejder for bestemmelsens formål. Endvidere vil der blive inddraget relevant praksis, for at finde frem til betydning af bestemmelsen set i forhold til begrebet af enhver art.

### 8.1. Bestemmelsens ordlyd og formål

Det fremgår af bestemmelsens ordlyd, hvilke kriterier, der skal tillægges vægt ved vurderingen af afgiftspligten. Det fremgår således af ordlyden, at det er varens beskaffenhed, anvendelse og markedsføring, som skal indgå i vurderingen. Udover oplysningen af disse kriterier fremgår det ikke af ordlyden hvad ordene sprogligt dækker over. Hensigten med bestemmelsen må dog synes at være, at produktet tillige kan have samme egenskaber, at produktet ligner og derved kan anvendes til samme formål eller som en erstatning for det oprindelige produkt. Tillige blev bestemmelsen forslået for at have en tilvejebragt hjemmel for at kunne pålægge afgift på de varer, der kunne betragtes som efterligninger eller erstatningsvarer.<sup>60</sup> Hertil må hensigten af markedsføringen således skulle anses på en sådan måde, at varetypen markedsføres som en efterligning af det oprindelige produkt, som efterligningen søges at erstatte.

Bestemmelsen i chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 10 omfatter en afgiftspligt for varer, der efter en konkret vurdering af deres beskaffenhed og anvendelse, samt markedsføring af varen, kan betragtes som en efterligning eller en erstatningsvarer for de varer, som er nævnt under § 1. Nr. 10 synes på denne baggrund at virke som en opsamlingsbestemmelse for disse varetyper, der ikke ifalder afgiftspligt efter de resterende bestemmelser i § 1 og derved udvider det afgiftspligtige vareområde. Nr. 10 synes således at fremstå som værende fortolket udvidende. Det ses efter en gennemgang af praksis, at denne opsamlingsbestemmelse ligeledes ofte synes at være i spil ved afgiftsspørgsmålet, da varen ofte subsidiært kan blive fanget og pålagt afgift efter nr. 10, hvis betingelserne for afgift i nr. 1-8 ikke er opfyldt.

Det fremgår således af forarbejder, at formålet med bestemmelsen er at have hjemmel direkte i lovgivningen, til at pålægge afgift for efterligningsvarer.<sup>61</sup> Formålet med bestemmelsen synes at tilsigte en udvidelse af det afgiftspligtige vareområde, således at ingen produkter, der fremstår på den ene eller anden måde, som værende en chokolade- eller sukkervarer undslipper en afgiftspligt. Således synes formålet med bestemmelsen, efter en naturlig sproglig forståelse af ordlyden at tilsigte at beskatte produkter der ligner de varetyper, der bliver underlagt en afgiftspligt efter chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 1-8. Bestemmelsen må således være indført med den hensigt, at kunne pålægge afgift på de varer, som findes at være en efterligning eller en erstatning. Hertil kan spørgsmålet således stilles om hvor grænsen for en efterligning eller en erstatning går? Og måske mere essentielt, hvad er en efterligning eller en erstat-

---

<sup>60</sup>LF nr. 44 af 14.01.1955

<sup>61</sup>LF nr. 44 af 14.01.1955

ningsvarer? Dette fremgår ikke direkte af bestemmelsens ordlyd eller af formålsbetragtningerne hertil.

## **8.2. Markedsføring**

Efter at markedsføringsbegrebet indsættes i bestemmelsen, synes begrebet i ordlyden at få en central rolle og samtidigt spille en vigtig rolle ved afgiftsspørgsmålet. Det synes således, at produktets fremtoning får en essentiel betydning for hvorledes der pålægges afgift eller ej. Det synes endvidere at markedsføringsbegrebet tillader, at produktet ikke bliver fanget af afgiftspligten, hvis produktet fremstår som et sundere valg eller at produktet tilsigter at dække andre behov, end hvad en chokoladebar gør. Dette synes at få betydning for afgiftsspørgsmålet netop på den baggrund, at lovgiver tilsigter at reklame samt emballage skal være af betydning ved vurderingen.<sup>62</sup> Reklameringen og derved selve markedsføringen har således betydning for hvordan produktet fremstår. På baggrund af denne argumentation synes bestemmelsen på baggrund af ordlyden at give anledning til en udvidende fortolkning.

Videre burde det ikke være uden relevans for afgiftsspørgsmålet, om produktet sælges som et sundere alternativ end andre varer, og tillige måske ikke indeholder chokolade og derfor kan henvende sig til et andet segment. Endvidere angiver ordlyden i bestemmelsen, at der ved vurderingen af afgiftspligten skal tillægges vægt på markedsføringen, herunder reklame og emballagen. Det findes derfor relevant at tage med i betragtningen om afgiftsspørgsmålet, hvorvidt produktet sælges som et sundere alternativ end andre produkter, da markedsføringsbegrebet ellers synes at fremstå uden relevans.

Markedsføringen findes ikke at være af relevans i de andre bestemmelser, set i forhold til afgiftsspørgsmålet. Det tyder gennem praksis på, at der ved vurderingen af afgiftspligten, ikke kan tillægges vægt på hvorledes produktet markedsføres. Dette er netop et af kriterierne, som skal tillægges vægt under opsamlingsbestemmelsen. Det synes, at lovgiver må have tilsigtet samt finde markedsføring relevant ved et efterligningsprodukt. Videre får det afgiftspligtige vareområde således også et bredere spektrum at pålægge afgift i. Overordnet synes dette ikke at være i overensstemmelse med Grundlovens § 43, da det giver mulighed til at opkræve mere skat end tilsigtet. Det synes netop, at chokoladeafgiftsloven tilsigter en beskatning af de varetyper, der er nævnt under § 1, og således synes opsamlingsbestemmelsen ikke have hjemmel i lovgivningens formål til at underlægge en beskatning.

## **8.3. Afgift uden indhold af afgiftspligtige bestanddele**

Det synes at fremgå af formålsbetragtningerne til chokoladeafgiftsloven, at et produkt, som underlægges afgiftspligt, netop har et indhold af de afgiftspligtige varetyper. De afgiftspligtige ingredienser synes således at være af stor betydning ved afgiftsspørgsmålet efter nr. 10. Dette begrundes i, at det ikke findes hensigtsmæssigt at

---

<sup>62</sup>LF nr. 28 af 15.11.1979

kunne pålægge afgift på et produkt, der ikke indeholder en form for afgiftspligtige bestanddele. Intentionen bag chokoladeafgiftsloven må være at pålægge afgift på netop disse produkter. Det synes derfor ikke at være hensigtsmæssigt at kunne pålægge en afgift på produkter uden et indhold heraf. Dette trods lovgiver har forsøgt at give en hjemmel i lovtæksten hertil. At kunne pålægge en afgift uden der er et reelt indhold af afgiftspligtige produkter, findes først og fremmest at være i uoverensstemmelse med legalitetsprincippet i Grundlovens § 43, men samtidigt også at stride mod chokoladeafgiftens formål.

Det synes at fremstå som vildledende, hvis et produkt, uden indhold af chokolade bliver underlagt en afgiftspligt. Videre synes det grundlæggende at være i uoverensstemmelse med chokoladeafgiftslovens formål, som netop er at beskatte de produkter, der befinder sig under det afgiftspligtige vareområdet, hovedsagligt begrundet i, at produktet indeholder en afgiftspligtigt ingrediens.

Det synes således ikke at være i overensstemmelse med Grundlovens § 43, at pålægge en afgift for et produkt, der ikke indeholder chokolade, under den forudsætning at produktet synes at fremstå som en efterligning, trods dette er lovhemmet direkte i lovtæksten. Hvis produktet hverken indeholder kakao eller chokolade, synes det ikke være i overensstemmelse med hensigten om en erstatningsvarer. Varen synes måske at kunne fremstå som en efterligning, idet varen kan stille sukkertrangen på samme vilkår som en chokoladebar, hvorfor formålet med at indtage baren imidlertid kan være den samme. Dog findes det ikke hensigtsmæssigt at have en så bred bestemmelse, som muliggør at pålægge en skat for alle produkter, der synes at fremstå som et alternativt valg. Endvidere synes Grundlovens § 43 at begrænse denne mulighed ved det skærpede hjemmelskrav.

#### **8.4. Afgift med indhold af afgiftspligtige bestanddele**

Frem til år 2015, har Landskatteretten tilladt en beskatning på produkter uden et indhold af chokolade. Denne praksis tilsidesættes i 2015, hvor det syvende produkt i SKM.2015.654.ØLR ikke anses som værende en efterligningsvarer jf. nr. 10. Produktet fremstår som en proteinbar overtrukket af yoghurt med en sød smag af æble. I fremsætningen af sagen, mener Skatteministeriet at proteinbaren bør være afgiftspligtigt efter § 1, stk. 1, nr. 10, da overtrækket ligner hvid chokolade. Barerne sælges i kiosker, på samme hylder som andre chokoladebarer. Selskabet gør gældende, at der ikke er tale om afgiftspligt efter § 1, stk. 1, nr. 10. Dette skyldes at yoghurt ikke er en efterligning af chokolade, der hverken smager eller ligner chokolade. Der er intet indhold af chokolade i baren.

Østre Landsret finder, at proteinbaren ikke har karakter af en efterligning for en chokoladevarer, da produktet ikke indeholder chokolade, men derimod smager sødt af æble og yoghurt. Endvidere er det uden betydning, at produktet sælges samme steder og er af samme form som en chokoladebar. Østre Landsret foretager en samlet konkret vurdering af, om proteinbaren har karakter af at være en efterligning eller erstat-

ningsvarer for en chokoladevare, hvortil Landsretten ligger vægt på varens smag. Således synes praksis at ændre hvor vidtgående fortolkningen af bestemmelsen i nr. 10 tillades at være. Østre Landsret kræver netop, at produktet har et indhold af afgiftspligtige produkter, således at bestemmelsen ikke kan fortolkes i en sådan udvidende grad, at der kan tillades en afgiftspligt uden et indhold af afgiftspligtige produkter.

Praksis opstiller således en række kriterier, som fremadrettet skal tillægges vægt ved den samlede vurdering, der samtidigt ligger sig op af bestemmelsens ordlyd. Domstolen får en udfyldende karakter. Østre Landsrets vurdering af nr. 10's anvendelsesområde synes at stemme mere overens med hvad bestemmelsen tilsigter. Videre tillægger Landsretten vægt, at produktet er uden indhold af chokolade, og derved er helt uden indhold af de omtalte afgiftspligtige produkter i chokoladeafgiftsloven, hvorfor produktet ikke kan være en erstatningsvare. Landsretten foretager derfor en praksisændring, set i forhold til fortolkningen af bestemmelsens ordlyd. Denne praksisændring synes at stemme overens med tankegangen om, at det kræver et indhold af afgiftspligtige bestanddele, før en given vare kan underlægges en afgiftspligt. Videre synes dette tillige at understøtte, at bestemmelsen fremstår overflødig og indholdsløs, da netop de resterende bestemmelser i § 1, stk. 1 synes at have bredden til at gribe afgiftspligten.

Set i forhold til vurderingen af om et produkt falder under § 1, stk. 1, nr. 10, finder Landsskatteretten i SKM.2017.305.LSR, at der skal ligges vægt på følgende kriterium, hvor den almindelige forbruger skal være bevidst om, at varerne købes for at tilfredsstille samme behov. Anses varen derimod af den almindelige forbruger for at dække andre behov, er der ikke tale om en erstatningsvare. Det synes, at Landsskatteretten med dette fortolkningsbidrag af bestemmelsen forsøger at definere hvornår der reelt er tale om en erstatningsvarer. Forbrugerens intention med købet bliver således en faktor, der skal tages stilling til ved afgiftsspørgsmålet efter nr. 10. Dette synes at stemme overens med markedsføringsbegrebet. Østre Landsret har dog tidligere gennem praksis tilsidesat tankegangen omkring intentionen bag købet<sup>63</sup>, hvor Landsskatteretten netop fandt at ved afgiftsspørgsmålet efter nr. 1, skulle der tillægges vægt på intentionen bag købet. Dog synes det, at markedsføringsbegrebet støtter op omkring denne tankegang, og netop markedsføringen giver muligheden for at kunne påvirke forbrugerens valg og derved hvilket behov, der søges opfyldt.

Varerne i SKM.2017.305.LSR markedsføres som et slankeprodukt, som kan anvendes til et måltid i forbindelse med vægttab. Varen markedsføres som et sundt alternativ, og sælges primært i helse- og kosttilskudsafdelinger. På denne baggrund finder Landsskatteretten, at den almindelige forbruger køber produktet ud fra andre behov, som sundhed, der er i modsætning til det behov et almindeligt køb for en chokoladebar dækker. Produkterne er ikke afgiftspligtig efter § 1, stk. 1, nr. 10. Det tyder således på, at Landsskatteretten tillægger, grundet markedsføringsbegrebet, vægt på intentionen bag købet samt forbrugerens bevidsthed herom. Markedsføringsbegrebet får

---

<sup>63</sup>Se nærmere i SKM.2015.654.ØLR

således en betydning set i forhold til afgiftsspørgsmålet, hvilket er centralt og en del af vurdering jf. ordlyden af nr. 10.

Videre synes det at fremstå som vildledende markedsføring, hvis en yoghurtovertrukket bar, uden indhold af chokolade, sælges samt markedsføres som en chokoladebar. Dette synes at fremstå vildledende fra forbrugerens vinkel, idet man som forbruger må formode at have en forventning om, at produktet indeholder en form for chokolade. Dette synes derfor at være af betydning ved vurderingen af, hvorvidt produktet fremstår som en efterligning.

### **8.5. Overflødig set i betragtning ”af enhver art”**

Chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 10, synes at fremstå som overflødig set i betragtningen af ”af enhver art” begrebet. Dette ordvalg synes at muliggøre, at produkter med et indhold af chokolade bliver omfattet af en afgiftspligt. Nr. 10 synes imidlertid, som nævnt, at fremstå i uoverensstemmelse med Grundlovens § 43. At nr. 10 synes at blive overflødig grundet ”af enhver art” bunder i de bredde rammer, som begrebet ligger op til. Videre synes dækningsafgiften at gribe de produkter, som ikke findes at være underlagt fuld beskatning, efter begrebet ”af enhver art”. Det at dækningsafgiften findes burde således kunne gribe afgiftspligten på det indhold, der befinder sig i et givent produkt, men ikke opfylder kriterierne for fuld afgift. Således synes § 1, stk. 1, nr. 10 at fremstå som værende overflødig. Samtidigt synes bestemmelsen blot at fremstå, som værende et værktøj for at kunne pålægge afgift på et bredere sortiment af produkter.

Det findes ikke at være i overensstemmelse med chokoladeafgiftslovens hensigt, at der ved vurderingen kun tillægges vægt på barens form samt størrelse og således kun produktets visuelle fremtræden. Det synes ikke, som tidligere argumenteret, at være chokoladeafgiftslovens intention at skelne mellem form, konsistens og størrelse, men blot tilsigte en beskatning af de produkter, der indeholder afgiftspligtige bestanddele. Dette begrundes netop i ordlyden af ”enhver art”, hvortil det synes at fremgå af lovgivers hensigt at tillægge produkter med et indhold af disse bestanddele en afgiftspligt. Således synes det ikke at være i overensstemmelse at tillægge et produkt uden et karaktergivende indhold af chokolade en afgiftspåleggelse, på baggrund af barens form og størrelse som værende en efterligning.

### **8.6. Betydning for afgift begrundet i efterligning**

Videre findes, at vurderingen for afgiftsspørgsmålet foretages ud fra en samlet vurdering af produktet. Hertil kan produktet ikke pålægges afgift alene grundet i den visuelle fremtoning af produktet, hvorfor det ligeledes ikke burde være en mulighed under afgiftsspørgsmålet for en efterligning. Hvis det tillades at pålægge afgift alene begrundet i produktets visuelle fremtoning, synes nr. 10 at opnå et bredere afgiftspligtigt vareområde, hvilket ikke synes at være i overensstemmelse med de resterende bestemmelser i § 1. Endvidere synes det at være urimeligt at kunne pålægge afgift udelukkende på baggrund af den visuelle fremtoning, når praksis viser, at de andre be-

stemmelser netop ikke tillader dette, sågar hvis produktet tillige intet indhold af afgiftspligtige produkter har. At beskatte et produkt som en efterligningsvarer begrundet i det visuelle, uden at tillægge vægt på markedsføringsbegrebet, samtidig med indholdet, synes således ikke at være i overensstemmelse med hverken chokoladeafgiftslovens formål eller legalitetsprincippet i Grundlovens § 43. Dette synes endvidere at give anledning til en usikker retssikkerhed, idet man herved aldrig kan vide sig sikker for, hvornår et produkt bliver underlagt afgiftspligt, hvis produktet alene kan ifalde afgiftspligt begrundet i at ligne et afgiftspligtigt produkt uden reelt at have et indhold heraf.

### **8.7. SKATs praksis**

I den juridiske vejledning anfører SKAT, at der ved vurderingen af, hvorvidt et produkt kan betragtes som en efterligning eller en erstatningsvarer for andre produkter, skal der foretages en samlet bedømmelse af varens beskaffenhed, herunder smag, anvendelse og markedsføring.<sup>64</sup> Således vil varer, der samlet set kan anses som en erstatning eller en efterligning af for eksempel en chokoladevarer, blive omfattet af afgiften, da en chokoladevarer som udgangspunkt også vil være omfattet af afgiften.

SKAT udsender et styresignal<sup>65</sup> på baggrund af SKM.2015.654.ØLR. Styresignalet får den påvirkning, at SKAT ændre praksis for efterligning- og erstatningsvarer efter chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 10, hvilket tillige indskrives i den juridiske vejledning. Styresignalet beskriver de ændringer af praksis, som dommen har indflydelse på.

Det fremgår af en tidligere udgave af den juridiske vejledning, at varens fremtræden og markedsføring har ligeså stor indflydelse som indholdet.<sup>66</sup> Således vil varer, der minder om chokoladevarer være omfattet. Ændringen af SKATs praksis bliver således at vurderingen skal foretages som en samlet bedømmelse af varens beskaffenhed, herunder smag, anvendelse og markedsføring. Udgangspunktet bliver således også, at varer uden et indhold af kakao eller chokolade, og hvor smagen tillige afviger fra chokolade ikke, som det klare udgangspunkt, vil være omfattet af nr. 10. Dette gælder også selvom varen har samme form og sælges samme sted som chokoladevaren.

Videre foreskrives det i den juridiske vejledning at, hvis produktet ikke er afgiftspligtigt efter dets helhed, vil produktet blive afgiftsbelagt af den mængde afgiftspligtige ingredienser, som indgår i produktet, således at der bliver betalt en dækningsafgift jf. chokoladeafgiftslovens § 22.<sup>67</sup> Dette synes at stemme overens med hensigten med chokoladeafgiftslovens § 1 og § 22, således at der bliver betalt en afgift af netop de produkter, som tilsigtes en afgiftsbeskatning.

---

<sup>64</sup>Den juridiske vejledning, E.A.2.3.3 Chokolade- og sukkervarer omfattet af reglerne, version 2.9

<sup>65</sup>SKM.2016.253.SKAT

<sup>66</sup>Den juridiske vejledning, E.A.2.3.3 Chokolade- og sukkervarer omfattet af reglerne, version 2.3

<sup>67</sup>Den juridiske vejledning, E.A.2.3.3 Chokolade- og sukkervarer omfattet af reglerne, version 2.9

## 8.8. Landskatterettens tidligere praksis

Tidligere praksis fra Landsskatteretten viser en tendens til at produkter uden et indhold af afgiftspligtige bestanddele, som chokolade, er underlagt en afgiftspligt jf. nr. 10. Denne praksis synes at stride mod lovtekstens formål. Endvidere synes det at stride mod Grundlovens § 43. Dette grundet det skærpede hjemmelskrav, hvorfor det synes som værende for udvidende at fortolke bestemmelsen således, at en produkt uden et indhold af afgiftspligtige bestanddele kan blive underlagt en afgiftspligt. Dette synes imidlertid også at give en usikker retssikkerhed, idet man ikke kan vide sig sikker på, hvornår et produkt således vil blive grebet af en afgiftspligt.

Praksis viser, at et produkt, der er overtrukket med et yoghurtovertræk på 14% fremstår som en helovertrukket hvid bar.<sup>68</sup> Baren har samme form og størrelse som en chokoladebar. Endvidere indgår der ikke nogen form for chokolade i produktet. Selskabets markedsføring fokuserer på en sund livsstil, der er målrettet slankesegmentet. Selskabet fremfører, at produktet ikke bør være afgiftspligtigt efter chokoladeafgiftsloven, idet produktet ikke indeholder chokolade, hvilket må anses som værende essensen i chokoladeafgiftsloven. Videre markedsføres produktet ikke som en erstatning eller en efterligning for en chokoladebar. SKAT finder produktet afgiftspligtigt grundet baren udseende, form og størrelse. SKAT henviser til SKM.2004.398.LSR, hvor et yoghurtproduktet anses for at være afgiftspligtigt efter chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 10. Landskatteretten finder, at produktet kan anses som en efterligningsvare efter § 1, stk. 1, nr. 10 jf. nr. 1, da baren er overtrukket med yoghurt, som kan betragtes som værende en efterligning af hvid chokolade. Derudover tillægges der vægt på baren form og størrelse. Endvidere bemærkes det, at der ikke ses at være grundlag for, at tillægge vægt ved vurderingen, om produktet fremstår som sundere end andre tilsvarende produkter.

I SKM.2004.398.LSR anses yoghurtproduktet samt produktet uden overtræk for at være afgiftspligtigt efter chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 10. Der er lagt vægt på form og størrelse, samt at produkterne markedsføres som et sundt alternativ til chokoladebarer. Det ses, at den tidligere praksis har lagt vægt på at formen og størrelsen, samt at produkterne markedsføres som et sundt alternativ til en chokoladebar. Det synes således, at Landsskatteretten følger bestemmelsens ordlyd om at tillægge markedsføringen vægt. Produkterne indeholder imidlertid ingen form for chokolade, hvorfor der udelukkende vurderes på produktets visuelle fremtræden og dermed ikke indholdet.

Denne praksis synes ikke at kunne tillægges samme retskildeværdi som domstolenes. Dette underbygges endvidere af, at domstolen i 2015 har tilsidesat denne praksis. Dette findes at være i overensstemmelse med fortolkningen af ordlyden eller bestemmelsens formål. Endvidere har SKAT tilrettet sig denne praksis ændring, da domstolen ikke har fundet den at være retmæssig.

---

<sup>68</sup>SKM.2013.513.LSR



## 8.9. Sammenfatning

Bestemmelsen tilsigter en beskatning af de produkter, der produceres som en efterligning eller en erstatningsvarer, for de produkter, som befinder sig i § 1, stk. 1. Nr. 10 fungerer således en opsamlingsbestemmelse, der giver mulighed for at pålægge afgift på produkter, som ikke opfylder betingelserne for afgift efter de resterende bestemmelser i § 1, stk. 1. Videre ses det gennem praksis, at bestemmelsen nr. 10 ofte er i spil ved afgiftsspørgsmålet.

Endvidere synes nr. 10 at virke overflødig set i betragtning af §1 bestemmelsens brug af begrebet ”af enhver art”. Dette skyldes at ”af enhver art” begrebet netop synes at gribe produkter, der har et indhold af de omtalte afgiftspligtige bestanddele. Hvis produktets indhold endvidere ikke lever op til en fuld afgiftspåleggelse, synes dækningsafgiften at gribe afgiftspligten på indholdet af det afgiftspligtige produkt. Således findes chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 10 at være overflødig.

Bestemmelsen synes at spænde bredere end hvad legalitetsprincippet i Grundlovens § 43 tilsigter. Bestemmelsen findes også at stride imod chokoladeafgiftslovens formål, om at pålægge afgift på de produkter, som er omfattet af afgiftspligten, hvis produktet ikke har et indhold heraf. Det synes således ikke at være hjemlet i chokoladeafgiftsloven at pålægge afgift på et produkt, der ikke indeholder afgiftspligtige varetyper, trods at afgiften begrundes i værende en efterligning af disse afgiftspligtige varetyper.

Det ses gennem praksis, at der er sket en udvikling af bestemmelsen anvendelsesområde, og hvilke produkter, som tillægges en beskatning herefter. Den tidligere praksis viser, at der har været tilladt en fortolkning af bestemmelsen således, at et produkt uden et indhold af afgiftspligtige varetyper har kunne blive grebet af afgiftspligten efter nr. 10. Udviklingen af fortolkningen af bestemmelsen og derved også opfattelsen af, hvad der er gældende ret, viser således at denne fortolkning som det klare udgangspunkt ikke er i overensstemmelse med bestemmelsens ordlyd. Praksisændringen finder sted efter Østre Landsrets udtalelse i 2015. Det fremgår heraf, at det kræver, at et produkt har et indhold af afgiftspligtige varetyper, for at kunne blive grebet af afgiftspligten jf. nr. 10.

SKAT ændre fremadrettet sin holdning til gældende ret for bestemmelsen i nr. 10 efter domstolens tilsidesættelse af Landskatterettens afgørelser. Således bliver det klare udgangspunkt, at varer uden et indhold af kakao eller chokolade, og hvor smagen tillige afviger fra chokolade ikke vil være omfattet af nr. 10. Vurderingen skal foretages som en samlet bedømmelse af varens beskaffenhed, herunder smag, anvendelse og markedsføring. Tillige skal produktet erstatte det behov, som det erstatter.

## 9. Konklusion

Formålet med dette kandidatspeciale har været at bidrage til fortolkningen af, hvad gældende ret på det afgiftspligtige vareområde for chokolade- og sukkervarer er. Her under hvad der er afgørende for, om et produkt bliver underlagt en afgiftspligt efter chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 1, nr. 3 og nr. 10. For at kunne finde frem til et bidrag af de afgørende kriterier, som gør sig gældende for det afgiftspligtige vareområde for disse bestemmelser, er den gældende ret blevet undersøgt. Det har vist sig gennem analysen, at netop 3 begreber i bestemmelserne er relevante, og er med til at danne grundlaget for det afgiftspligtige vareområde. Det fremgår således ikke klart af ordlyden, hvornår en given vare bliver omfattet af afgiftspligten efter bestemmelserne.

Begrebet ”af enhver art” synes at knytte sig positivt til hele bestemmelsens ordlyd, og ikke blot være tilknyttet kakaopræparaterne. Begrebet ”af enhver art” synes således, at påvirke alle de oplistet varettyper, som er omfattet af bestemmelsen i nr. 1. Dette tyder således på en udvidende fortolkning af bestemmelsens anvendelsesområde. Det synes, at det kommer af en naturlig sproglig forståelse af ordlyden af ”enhver art”, at begrebet tilsigter at ramme varettyper med ethvert indhold af de oplistet bestanddele i bestemmelsen. På denne baggrund findes det, at begrebet tillige tilsigter, at underlægge en afgift på netop disse produkter, uanset hvilken form eller konsistens de fremtræder i.

Begrebet ”karaktergivende” bliver vigtig for hvornår der pålægges afgift. Det kræver således at chokolade eller kakaoinholdet er karaktergivende for produktet for at være omfattet af det afgiftspligtige vareområde. Begrebet ”karaktergivende” bliver derfor også centralt ved spørgsmålet omkring afgiftspligt med et fuldt eller delvis chokoladeovertræk. Et produkt med et overtræk af chokolade bliver derfor nødvendigvis ikke omfattet af det afgiftspligtige vareområde efter bestemmelsen i chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 1, hvis overtrækket ikke er karaktergivende for produktet. Det betyder, at ethvert indhold af enten chokolade eller kakao ikke nødvendigvis gør produkt fuldt afgiftspligtigt efter dets nettovægt. Chokoladen eller kakaoen skal således være karaktergivende, for at falde under begrebet ”af enhver art” og derved ifalde afgiftspligt efter nr. 1.

Kriterierne for hvornår der opstår en afgiftspligt kræver således en konkret samlet vurdering for hver enkel vare. Herunder hvor fremtræden chokoladesmagen er, hvad den relative mængde af chokolade i varen er samt hvordan varen visuelt fremtræder, for om varen ifalder afgiftspligt efter chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 1. Hertil fastlægger Østre Landsret at ernæringsindholdet, varens vægt, aftagergrupper og pris er uden betydning ved afgiftsspørgsmålet. Tillige kan varen have andre karaktergivende egenskaber end kun chokolade. Formålet med produktet synes at være uden relevans. At produktet udover at have karakter af et chokoladeprodukt, indskrænkes

denne ikke af, at produktet har andre karaktergivende egenskaber, som for eksempel at være specielt egnet til sportsudøver.

Sundhedsaspektet synes således ikke at have påvirkning på det afgiftspligtige vareområde, og bestemmelsen sondre således ikke mellem om produktet fremstår som sundt eller usundt. Videre findes markedsføringsbegrebet at være uden betydning for vurderingen af, om varen ifalder afgiftspligt efter bestemmelsen i nr. 1.

SKAT ligger sig op af Østre Landsrets præcisering af begrebet karaktergivende, samt hvilke kriterier, der er af betydning. Dog bemærker SKAT, at et produkt med et fuld overtræk må betragtes som værende en chokoladevare. Dette findes dog ikke, at være i overensstemmelse med den gældende ret på området, da det netop fremgår af formålsbetragtninger til lovtæksten, at overtrækschokolade nødvendigvis ikke gør produktet fuldt afgiftspligtigt. Tillige synes det, at SKAT tillader en afgiftspligt kun begrundet i den visuelle fremtræden, hvilket ikke stemmer overens med en samlet vurdering, hvor flere elementer spiller ind på afgiftsspørgsmålet. Herunder blandt andet hvor karaktergivende chokoladen eller kakaoen er for produktet.

Ordlyden af nr. 3 synes at ligge op til en beskatning af masser, som helt eller delvis er fremstillet af råstofafgiftspligtige produkter. Det findes således, at bestemmelsen har en tilknytning til chokoladeafgiftslovens kapitel 2. Her er råstofafgiftspligtige nødder og kerner positivt oplistet. Bestemmelsen i nr. 3 synes således at omfatte de masser, som fremkommer gennem en forarbejdning af disse positivt oplistet varettyper, således at de ikke længere i deres oprindelig form ifalder afgiftspligt efter kapitel 2. Det findes, at bestemmelsen i nr. 3 naturligt sondre mellem om massen har et indhold af kakao eller chokolade, da en kakaomasse selvstændigt er oplistet i nr. 1. Kakaomassen skal dog imidlertid opfylde betingelserne i § 1, stk. 1, nr. 1 for at kunne blive karakteriseret som værende en kakaomasse.

Det synes, at må være lovgivers hensigt at ramme masser med et mindre indhold af råstofafgiftspligtige produkter, end en masse, som fuldt ud består af disse bestanddele. Samtidigt synes ”delvis” kun at ramme de masser, hvor råstofferne stadig er en central bestanddel af massen og derfor ikke masser med ethvert indhold af råstofafgiftspligtige produkter.

Grundet lovgivers løse formulering af bestemmelsen, giver det anledning til en uklarhed om, hvorledes bestemmelsen skal fortolkes og således hvilket kriterier, der skal tillægges ved vurderingen af afgiftspligten. Dette synes, at bidrage til en usikker retssikkerhed. Tillige synes praksis ikke, at bidrage med klare retningslinjer for hvornår en masse bliver afgiftspligtig. Denne uklarhed omkring hvad gældende ret på området er, findes at være u hensigtsmæssig i forhold til retssikkerheden. Det findes, at være umuligt at opstille generelle retningslinjer for den gældende ret på området for masserne. Der burde således være en ensartede hed for hvornår afgiftspligten opkræves for masserne, for at sikre retssikkerheden for retsområdet. Videre synes det, at Grund-

lovens § 43 støtter op om denne ensartede behandling, grundet det skærpet hjemmelskrav, således at der hverken opkræves mere eller mindre skat end hvad lovgivningen tillader. Retssikkerheden synes således at virke svækket, idet der ikke fremgår tydelige retningslinjer for, hvornår en masse ifalder afgiftspligt efter chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 3.

SKAT bidrager i den juridiske vejledning med deres opfattelse af hvilke kriterier, der skal tillægges vægt ved afgiftsspørgsmålet. SKAT synes dog, at være med til gøre billedet for gældende ret mere sløret. Det synes ikke, at SKAT bidrager med en brugbar fortolkning af hvad gældende ret for området er. Dette stiller tillige stor usikkerhed ved retssikkerheden.

Problemformuleringen synes således at skulle besvares negativt, ved ikke at kunne opstille sådanne kriterier for hvornår en masse bliver afgiftspligtig efter chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 3. Det er således ikke muligt at give et entydigt svar på hvorledes masserne afgrænses og hvilken retsstilling man står overfor.

Bestemmelsen i nr. 10 synes af fungere som en opsamlingsbestemmelse. Dette skyldes at bestemmelsen ofte er i spil ved afgiftsspørgsmålet. Bestemmelsen tilsigter en beskatning af efterlignings- og erstatningsvarer. Det fremgår af ordlyden på bestemmelsen hvilke kriterier, der skal tillægges vægt ved afgiftsspørgsmålet. Herunder beskaffenhed, anvendelse og markedsføring Bestemmelsen kommer i spil, hvis produktet ikke ifalder afgiftspligt efter de resterende bestemmelser i § 1, stk. 1.

Markedsføringsbegrebet får den betydning for afgiftsspørgsmålet, at det bliver relevant hvorledes produktet fremstår i sin markedsføring. Det findes derfor at være relevant at tage med i betragtningen om afgiftsspørgsmålet, hvorvidt produktet sælges som et sundere alternativ end andre produkter, da markedsføringsbegrebet ellers synes at fremstå uden relevans.

Formålet med chokoladeafgiftsloven synes at tilsigte en beskatning af netop de afgiftspligtige varetyper, som opremses i § 1, stk. 1. Det synes således ikke at være i overensstemmelse med formålet af chokoladeafgiftsloven, hvis nr. 10 tillader et produkt uden en form af disse afgiftspligtige bestanddele at blive underlagt en afgiftspligt. Det findes tillige ikke at være i overensstemmelse med det skærpet hjemmelskrav i Grundlovens § 43, at kunne tillade en afgiftspligt begrundet i den visuelle fremtoning. En sådan fortolkning af bestemmelsen findes at være for vidtgående.

Endvidere synes § 1, stk. 1, nr. 10 at virke overflødig grundet begrebet ”af enhver art”. Således burde fortolkningen af dette begreb være med til at gribe en eventuel afgiftspligt. At nr. 10 synes at blive overflødig grundet begrebet ”af enhver art” bunder i de bredde rammer, som begrebet ”af enhver art” ligger op til. Videre synes dækningsafgiften at gribe de produkter, som ikke findes at være underlagt fuld beskatning, eller at falde under begrebet ”af enhver art”, men stadig har et indhold af afgiftspligtige

varetyper. Videre synes det, at give en usikkerhed ved retssikkerheden, hvis et produkt altid kan tillægges afgiftspligt begrundet i, at være en efterligningsvare, da man således aldrig kan vide sig sikker på, hvornår et produkt ifalder afgiftspligt.

Gennem praksis ses det, at det kræver, at et produkt har et indhold af et afgiftspligtigt produkt, for at kunne blive underlagt afgiftspligt efter nr. 10. Således vil det ikke være muligt kun at pålægge afgiftspligt ud fra produktets visuelle fremtoning samt hvor produktet sælges. Endvidere udtaler Landsskatteretten senere, at der skal tillægges vægt på forbruges intention bag købet. Således vil produktet blive underlagt en afgiftspligt, hvis det erstatter det samme behov som en chokoladebar mens produktet ikke blive underlagt afgiftspligt, hvis produktet ikke erstatter det samme behov.

SKAT støtter sig op af Østre Landsrets fortolkning af gældende ret, således kræver det et indhold af afgiftspligtige ingredienser for at ifalde afgiftspligt. Dette findes at være i overensstemmelse med fortolkningen af gældende ret for det afgiftspligtige vareområde for chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 10.

Som svar på problemformulerings spørgsmål, for hvilke kriterier det kræver at ifalde afgiftspligt efter § 1, stk. 1, nr. 10, er således en samlet vurdering af varens beskaffenhed, anvendelse og markedsføring, herunder reklame og emballagen. Tillige kræver det, at produktet har et indhold af de positivt oplyste afgiftspligtige bestanddele i chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1 og at produktet erstatter samme behov som det erstatter.

## **10. Abstract**

The purpose of this thesis is to contribute to the interpretation and the application of the rules of law in the duty of product in accordance with the Danish Act on Excise Duties levied on Chocolate, Nuts and Sugar Products. This leads to the research question of this thesis:

**What determines whether a product should be tax charged by the Danish Act on Excise Duties levied on Chocolate, Nuts and Sugar Products section 1, subsection 1, No. 1, No. 3 or No. 10?**

The thesis will analyze the mass concept and the concept of every kind of no. 1 and 3. There will be an analysis of the imitation and the substitute item of no. 10. The unknown extent of these concepts can give an unclear interpretation and application of the rules of law. The tone of the wording may give an uncertainty, as to how the clauses should be understood and ultimately which products are subject to be taxed.

Therefore, the clauses and the research question of this thesis are analyzed by the wording of the Act, the preparation of the Act and case law. The thesis is based on the use of legal dogmatic method. Case law was used to understand how the provisions are used in practice.

Based on the information and knowledge gained through the preparation of this thesis, it can be concluded that the concept of every kind should be interpreted extensively. Case law shows that chocolate or cacao have to be characteristic for the product. The product may have more characteristic properties than one. It is a complete assessment of the relative amount of chocolate, the appearance of chocolate flavor and how the product visually performs as chocolate. The weight of the product, nutritional content, and price must not be taking into consideration.

Particularly in no. 3, the wording is unclear and can be interpreted in more than one way. Therefore, the mass concept is extremely difficult to define. The thesis finds that texture and ingredients are important. There are no clear guidelines to find through case law.

An analysis of no. 10 shows that the clause is interpreted extensively. The clause appears to be unnecessary due to the concept of every kind. Furthermore, the thesis finds that previous case law does not exist in accordance with the wording and purpose of the clause. The High Court has overruled this case law in 2015. As such, the clause requires, that a product as a minimum have one form of taxable ingredient in order to be taxable.

## **11. Kildefortegnelse**

### **11.1. Love**

Danmarks Riges Grundlov nr. 169 af 5. juni 1953

Lov nr. 254 af 12. juni 1922: om Omsætningsafgift af Chokolade- og Sukkervarer m.m.

Lov nr. 22 af 11. februar 1955: om Omsætningsafgift af Chokolade- og Sukkervarer m.m.

Lov nr. 35 af 18. februar 1960: om Omsætningsafgift af Chokolade- og Sukkervarer m.m.

Lov nr. 414 af 18. december 1968: om afgift af chokolade- og sukkervarer m.m.

Lov nr. 516 af 21. december 1979: om ændring af lov om afgift af chokolade- og sukkervarer m.m.

Lov nr. 1686 af 26. december 2017: om ændring af chokoladeafgiftsloven, lov om forskellige forbrugsafgifter, kildeskatteloven, lov om afgift af konsum-is, spiritusafgiftsloven og øl- og vinafgiftsloven

### **11.2. Lovbekendtgørelser**

Lovbekendtgørelse nr. 1163 af 5. september 2016 med senere ændringer: Bekendtgørelse af lov om afgift af chokolade- og sukkervarer m.m. – Chokoladeafgiftsloven – Gældende version frem til den 31. december 2017

### **11.3. Lovforslag**

LF nr. 37 af 23. november 1921: Forslag til Lov om Omsætningsafgift af Chokolade- og Sukkervarer m.m.

LF nr. 44 af 14. januar 1955: Forslag til Lov om Omsætningsafgift af Chokolade- og Sukkervarer m.m.

LF nr. 87 af 20. november 1968: Forslag til Lov om afgift af chokolade- og sukkervarer m.m.

LF nr. 28 af den 15. november 1979: Forslag til Lov om ændring af lov om afgift af chokolade- og sukkervarer m.m.

LF nr. 33 af 21.11.2011: Forslag til Lov om ændring af chokoladeafgiftsloven, tobaksafgiftsloven, øl- og vinafgiftsloven og forskellige andre love

#### **11.4. Bekendtgørelser**

Bekendtgørelse nr. 336 af 12. Maj 2003 om kakao-, chokolade-, og vekaovarer

#### **11.5. Afgørelser**

SKM2002.643.LSR

SKM.2004.398.LSR

SKM.2013.513.LSR

SKM.2015.654.ØLS

SKM.2016.253.SKAT

SKM2016.351.SR

SKM2017.102.SKAT

SKM.2017.305.LSR

#### **11.6. Litteratur**

Holm Høgsbo, Mette: Skatte- og afgiftsprocessen. 1. udg. Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 2010

Munk-Hansen, Carsten: Retsvidenskabsteori. 1. udg. Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 2014

#### **11.7. Andet**

Den Juridiske Vejledning 2015-1

Den Juridiske Vejledning 2017-1

Den Juridiske Vejledning 2018-1