

Titel: Chokoladeafgiftslovens afgiftspligtige vareområde,
Fortolkning af § 1, stk. 1, nr. 4

Engelsk titel: Dutiable product area of the chocolate tax law,
Interpretation on section 1, subsection 1, no. 4

Projektbetegnelse: Kandidatspeciale

Fagområde: Punktafgifter

Studieretning: Cand.merc.jur

Uddannelsessted: Aalborg Universitet

Vejleder: Charlotte Sørensen

Dato for aflevering: 20. Maj 2019

Sideantal: 53

Anslag i alt: 131.641

Udarbejdet af: Natascha Fridlev

Studienummer: 20144167

Indholdsfortegnelse

Abstract	3
1. Kapitel - Indledning.....	5
1.1 Problemstilling.....	6
1.2 Problemformulering	6
1.3 Afgrænsning.....	6
1.4 specialets opbygning:	8
2. Kapitel - Metode:.....	9
2.1 redegørelse af metode	9
3. Kapitel – Chokoladeafgiftsloven	15
3.1. Lovens formål	15
3.2. Chokoladeafgiftsloven og massebegrebet	17
4. Kapitel – Massebegrebet.....	18
4.1 Chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1. nr. 3, og 4	19
4.2 Bestemmelserne om masser	20
4.3 Chokoladeafgiftslovens § 1 stk. 1 nr. 4.....	20
4.4 Råstofindhold og konsistens.....	21
4.4.1 SKAT's praksis og råstofindhold	25
4.5 Helt eller delvis indhold.....	25
4.5.1 SKAT's praksis og delvis indhold.....	29
4.6 Kakaoindhold	31
4.6.1 SKAT's praksis og kakaoindhold	34
4.7 SKAT og gældende ret	35
4.8 Sammenfatning	37
5. kapitel – Ny gældende ret 2020	38
5.1 Lovændring.....	38
5.2 Lovtekstens ordlyd og formål	39
5.3 Sammenfatning	44
6. kapitel – Konklusion.....	45
7. Perspektivering.....	48
8. Kapitel - Litteraturliste.....	50

Abstract

The aim of this master thesis is to contribute to the interpretation of the law on chocolate taxes section 1, subsection 1, no. 4, and thereby investigate how to operate within this fiscal territory of applicable law. Moreover, the scope of this master thesis is to deliver an evaluation of what impact the change of law in 2020 will have on applicable law. Thus, the problem formulation of the paper sounds as follows:

How is the chocolate tax law section 19, subsection 1, no. 4 to be interpreted, and what will be fiscal territory of the law, when the taxability of raw materials resolves?

Throughout the thesis, an analysis of the provision no. 4 and the mass concept will develop in order to clarify applicable law on the specific area. Hereafter an analysis of applicable law in relation to the above-mentioned change of law in 2020 will unfold.

The chosen method for the thesis is the legal dogmatic method. To interpret the law on chocolate taxes section 1, subsection 1, no. 4, a literal and purposive interpretation of the legal text and the legislative history is carried out. As the possibility to derive conclusions from the literal interpretation of the provisions and their aim have been relatively low, case-law is applied to achieve better understanding of the scope behind the provisions.

From the analysis of the master thesis it can be concluded that the law on chocolate taxes section 1 subsection 1, no. 4 has little chance to be literally interpreted, which has created major uncertainty about when a mass-charge is applied in relation to the provision. Through the analysis of case-law, it has come to the surface that texture and product content are crucial factors in the application of taxability in relation to no. 4. However, it seems that clear guidelines are hard to establish in relation to the taxability of provision no. 4, which contributes to legal uncertainty amongst citizens, which makes them question their legal position.

Moreover, on behalf of the analysis of the law on chocolate taxes and the legislative history it can be derived that the new applicable law of 2020 means that masses containing nuts, almonds and seeds, as a starting point, won't be covered by the taxable product area.

Do the masses contain cocoa or is the content of essential character of the product, the liability will apply in relation to the law on chocolate taxes subsection 1, no. 4. Are the masses considered substitute products for chocolate or confection, the liability will apply in relation to the law on chocolate taxes subsection 1, no. 4

On behalf of the analysis it can be concluded, that the conclusive factor of determining if nuts, almonds and seeds are covered by the taxable product area depends on whether the mass is considered pure confection or a substitute hereof.

1. Kapitel - Indledning

Den 12. juni 1922, blev der i Danmark indført en af de første afgiftslove, chokoladeafgiftsloven¹. Formålet med loven var, at forøge beskatningen af varer, der anvendes i husholdningen til fremstilling af såkaldte luksusvarer såsom marcipan. Med indførelse af chokoladeafgiftsloven, kom der beskatningspligt på sukkervarer, chokolade, marcipan mm. Samtidig blev der pålagt afgiftspligt på de råstofmaterialer, der anvendes til fremstilling af de afgiftspligtige varer, for på den måde at styrke den medfølgende konkurrence der kom til industrien.² Lovens § 1 bestemte at der skulle svares afgift af *”chokolade og chokoladevarer af enhver art, masser, til hvis fremstilling der helt eller delvis anvendes mandler, nødder, kerner af enhver art samt sukkervarer af enhver art, herunder også kandiserede sager”*³. Udover at afgiften skulle virke adfærdsregulerende, var formålet med loven ligeledes fiskalt begrundet, hvilket betyder at afgiftspligten skulle medføre flere penge til statskassen og dermed bidrage til finansiering af det danske samfund.⁴

I 2019 findes formålet med chokoladeafgiftsloven stort set, at være det samme som ved indførelsen i 1922. Formålet med loven er fortsat en adfærdsregulerende SKAT, hvor afgiften skal påvirke forbrugerne. Ligeledes er afgiften fortsat fiskalt begrundet.⁵

Gennem tiden har ordlyden af lovens § 1 dog ændret sig flere gange. Det har gennem retspraksis på området vist sig, at bestemmelsens ordlyd tilsyneladende fremstår uklar, hvilket har givet anledning til store fortolkningsproblemer. Det viser sig ligeledes i en analyse foretaget af skatteministeriet, hvoraf det kan udledes, at Dansk erhverv og De samvirkende købmænd fremfører hvor svært det, ud fra lovbestemmelsernes ordlyd, er at afgøre, hvorvidt et produkt er afgiftspligtigt og derved omfattet af chokoladeafgiftslovens bestemmelser.⁶

¹ Lov nr. 254 af 12.6.1922

² LF nr. 37 af 23.11.1921

³ Lov nr. 254 af 12.6.1922

⁴ LF nr. 37 af 23.11.1921

⁵ L109 endeligt svar på spørgsmål 3 06.12.2017

⁶ Bilagskapitel 1: Resume af analyser – side 20

1.1 Problemstilling

Chokoladeafgiftsloven § 1, stk. 1, nr. 4 bestemmer i dag, at der pålægges afgift på *”masser helt eller delvis fremstillet af råstofpligtige varer”*.⁷ Bestemmelsen er meget uklar og giver en begrænset vejledning til, hvad der skal forstås ved en masse, hvorfor retspraksis får afgørende betydning for, at fortolke hvad den gældende ret er på dette område.

Den 1. januar 2020 ændres chokoladeafgiftsloven, således at råstofafgiften forsvinder. Det betyder blandt andet at chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 4 der bestemmer, at der skal pålægges afgift på *”masser helt eller delvis fremstillet af råstofpligtige varer”* bliver skrevet ud af loven.⁸ Men hvilken betydning får det for den gældende ret? Hvad sker der med de masser, der før blev henlagt under denne bestemmelse? Kan afgiften på disse masser henføres under en anden bestemmelse eller fremsætter staten et nyt lovforslag omhandlende disse masser?

1.2 Problemformulering

Formålet med dette speciale er at bidrage til fortolkningen af chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 4, og dermed undersøge hvad gældende ret er på dette afgiftsområde. Derudover er formålet med specialet, at komme med en vurdering af hvad lovændringen i 2020 vil betyde for gældende ret. På den baggrund lyder specialets problemformulering:

Hvordan skal chokoladeafgiftslovens § 19, stk. 1, nr. 4 fortolkes, og hvad bliver gældende ret når råstofafgiftspligten forsvinder.

1.3 Afgrænsning

I dette afsnit vil de valg, der er truffet ift. afgrænsningen af specialets blive berørt, for at give et bedre overblik over hvilke områder specialet har fokus på.

Masse begrebet findes i chokoladeafgiftsloven § 1, stk. 1, nr. 4. For at kunne fortolke denne bestemmelse henvises der gennem specialet til de øvrige bestemmelser i § 1, stk. 1. Disse bestemmelser vil blive behandlet i det omfang det findes relevant i forbindelse med fortolkning og analysering af bestemmelsens nr. 4. Ligeledes vil chokoladeafgiftslovens § 19 om råstofafgiften blive anvendt til fortolkning, da denne bestemmelse kan få betydning for anvendelse af massebegrebet i § 1, stk. 1, nr. 4. Dog vil denne bestemmelse

⁷ LBK nr. 1010 af 03.07.2018

⁸ Lovforslag L 109, vedtaget ved 3 behandling i folketinget den 19. december 2017

ikke blive analyseret i dybden, men kun i det omfang dette findes relevant. Ligeledes vil § 22 omhandlende dækningsafgift blive nævnt hvor det findes relevant. Der vil dog ikke blive foretaget en nærmere analyse af betydningen af dækningsafgiften. De øvrige bestemmelser i chokoladeafgiftsloven vil ikke blive nærmere behandlet, eftersom dette ikke synes relevant for at kunne besvare specialets problemstilling.

I kapitel 3 henvises der til, at for høje afgifter i chokoladeafgiftsloven, ifølge Folketinget kan medvirke til en øget grænsehandel, og dermed vil formålet med, at styrke folkesundheden formentlig miste sin effektivitet. Denne problemstilling, findes dog ikke relevant, i forbindelse med fortolkning af chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 4 og vil derfor ikke blive behandlet nærmere i dette speciale.

Gennem specialet vil der enkelte steder blive henvist til begrebet "af enhver art", eftersom dette begreb fremgår flere steder i chokoladeafgiftsloven. Udstrækningen af begrebet vil dog ikke blive analyseret i gennem specialet, men udelukkende brugt til at kunne fortolke chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 3.⁹ Der vil til udarbejdelsen af specialet blive anvendt den retspraksis, der skønnes væsentlig for at kunne besvare specialets problemformulering. Udgangspunktet for de domme der er blevet anvendt i specialet er, at de har haft en betydning for udviklingen af ordlyden i § 1, stk. 1, nr. 4 og dermed dannelsen af gældende ret.

Gennem specialet vil der blive henvist til nuværende samt tidligere lovbekendtgørelser om chokoladeafgiftsloven. Eftersom den mest anvendte lovbekendtgørelse er lovbekendtgørelse LBK nr. 1010 af 03.07.2018, vil det således være denne lovbekendtgørelse der henvises til, når der blot henvises til chokoladeafgiftslovens bestemmelser.

Eftersom meget af den anvendte praksis i dette speciale er før lovændringen i 2018, vil der i afsnit 4.1 blive lavet en kort analyse, af splittelsen af den tidligere nr. 3 i chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1. Analysen laves kun i det omfang det synes nødvendigt for at kunne forstå og klarlægge anvendelsesområdet for den nugældende § 1, stk. 1, nr. 4.¹⁰

I kapitel 5 bliver gældende ret efter lovændringen i 2020 analyseret. For at finde frem til hvad gældende ret er, analyseres lovteksten samt forarbejderne hertil. Eftersom loven, gældende fra 2020 endnu ikke er offentliggjort, henvises der til chokoladeafgiftsloven LBK nr. 1010 af 03.07.2018. For at finde frem til hvad der er afgørende for, at en masse bliver henført under en anden bestemmelse efter lovændringen i 2020, er

⁹ LBK nr. 1163 af 05.09.2016

¹⁰ LBK nr. 1010 af 03.07.2018

der ligeledes henvist til retspraksis. Der er dog ikke foretaget en dybde gående analyse af disse domme, men kun lagt vægt på hvad skattemyndighederne har lagt vægt på, for at udlede om der skal pålægges afgift efter en konkret bestemmelse.

Redaktionen af denne specialeafhandling er afsluttet den 10 Maj 2019

1.4 specialets opbygning:

Kapitel 1, indeholder de indledende afsnit i specialet, med det formål at skabe en forståelse for specialets grundlag. Kapitlet omfatter indledning, problemstilling samt problemformulering. Til slut i dette kapitel findes en afgrænsning der beskriver specialets fokusområde.

Kapitel 2, beskriver de valg der er truffet metodemæssigt, denne metode er med til at danne grundlag for selve specialet.

Kapitel 3, indeholder en præsentation af chokoladeafgiftsloven og den historiske udvikling af loven, men med særlig fokus på massebegrebet og den nuværende § 1, stk. 1, nr. 4¹¹. Dette skal bidrage til forståelsen af anvendelsesområde for specialets problemstilling.

Kapitel 4, indeholder den analytiske del, og er samtidig specialets mest omfattende kapitel. Analysen forsøger at bidrage til fortolkningen af chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 4 og begrebet "masse". For derved af klarlægge hvad, der er gældende ret på området

Kapitel 5, indeholder en analyse omkring hvilken betydning den nye lovændring i 2020 får for den gældende ret, når råstofafgiftspligten afskaffes. Der vil blive analyseret på hvorvidt, masser med indhold af nødder forbliver afgiftsfrie, eller om disse masser henføres under en anden bestemmelse.

Kapitel 6, indeholder hovedkonklusionen. Her præsenteres den samlede konklusion, som en besvarelse på specialets problemformulering omkring hvordan chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 4 skal fortolkes og hvad der dermed bliver gældende ret.

Kapitel 7, indeholder som afslutning på specialet, en retspolitisk vurdering omkring den gældende ret i 2020, når råstofafgiftspligten er blevet afskaffet i 2020, samt ændringer der formodes at komme.

¹¹ LBK nr. 1010 af 03.07.2018

Kapitel 8, indeholder litteraturlisten, hvoraf de kilder der er anvendt til besvarelse af specialets problemformulering fremgår.

2. Kapitel - Metode:

I dette kapitel 2 vil der blive redegjort for den metode, der danner grundlag for besvarelsen af problemstillingen. Derudover vil der blive udarbejdet en retskildemæssig betragtning.

2.1 redegørelse af metode

For at kunne behandle specialets problemstilling anvendes den retsdogmatiske metode, som er en retsvidenskab, der omhandler retlige fænomener. Formålet med den retsdogmatiske metode er at beskrive og dermed klarlægge den i samtiden gældende ret, samt gennem en systematisk og metodisk tilgang, at finde ny viden om gældende ret. Det gøres ved at beskrive, analysere og fortolke retsregler, samt lave en beskrivelse af usikkerhed i retstilstanden.¹²

Derudover handler den retsdogmatiske metode om at systematisere retskilderne for, at kunne forstå gældende ret. Grundlaget for at systematisere retten bestemmes af formålet¹³. Det handler således om, at inddele retsstoffet både skrevne regler og afsagte domme i systematiske grupper. Retsstoffet inddeles i begrebsmæssige grupper, ud fra hvilke hensyn og principper der antages at gælde. Ud fra denne systematik er det muligt at opstille hvilke regler der gælder og dermed opnås en abstrakt forståelse af et givet område.¹⁴ Det vil ligeledes være denne systematiske fremgangsmåde der anvendes når en fortolkning af chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 4 skal bidrage til, at klarlægge den gældende ret for masser, med et helt eller delvis indhold af råstof. Uden denne systematik vil det være svært, at danne sig et overblik over retsreglerne på det afgiftspligtige vareområde omkring chokoladeafgiftsloven og forstå den gældende ret.

Retsdogmatikken er nært forbundet med den praktiske retsanvendelse¹⁵, hvorfor der ligeledes gøres brug af den juridiske metode. Den juridiske metode er den fremgangsmåde, der anvendes når der skal tages stilling til en konkret retslig problemstilling. Metoden omhandler, hvordan en retsregel findes ud fra retskilderne, for gennem en fortolkning af retskilderne og den retlige subsumtion, at nå frem til den retlige løsning.¹⁶

¹² Retsvidenskabsteori Side 86

¹³ Retsvidenskabsteori Side 91

¹⁴ Retsvidenskabsteori side 90 - 91

¹⁵ Retsvidenskabsteori Side 87

¹⁶ Retsvidenskabsteori side 190-192

Fortolkningen af retskilderne, er med til at fastlægge udstrækningen af en given retsregel, i dette tilfælde chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 4. Hvorimod den retslige subsumtion er med til at henføre retsfaktum under en retsregel. Der foretages en vurdering af om et bestemt faktum indeholder de relevante momenter, der gør, at en bestemt retsregel finder anvendelse.¹⁷ I dette speciale handler det således om hvornår en masse med hel eller delvis indhold af råstoffer, indeholder de momenter der gør, at massen er omfattet af chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 4. De retskilder der gennem den juridiske metode anvendes i dette speciale, er den gældende lovgivning¹⁸ samt forarbejderne hertil. Herudover anvendes den retspraksis der skønnes væsentlig for at kunne besvare specialets problemstilling.

Man kan sige at den retsdogmatiske metode, beskæftiger sig med gældende ret. Metoden anvendes til teoretisk, at beskrive og analysere retstilstanden på et bestemt retsområde.¹⁹ Den juridiske metode beskæftiger sig ligeledes med gældende ret, men metoden anvendes nærmere når der skal tages stilling til en konkret juridisk problemstilling, det vil sige den praktiske opgaveløsning. Det betyder dermed, at den retsdogmatiske videnskab ikke er rettet mod løsning af en konkret retlig problemstilling, men derimod retstilstanden. Mens den juridiske metode anvendes til at tage stilling til en konkret problemstilling. Dog er det metodiske udgangspunkt det samme.²⁰

Retskilder er en vigtig del når man arbejder med juridiske problemstillinger. Retskilder kan defineres som *“enhver tankegang, som leder retsanvenderen frem mod en konklusion om, hvad der er gældende ret på et bestemt område”*.²¹ Det vil altså sige de faktorer, der tilsammen danner fundamentet for at opnå viden om hvad der er gældende ret.²² Den højst rangerende retskilde i Danmark er grundloven. Alt lovgivningen i Danmark, vedtages i henhold til grundloven og ingen love må være i strid hermed.²³ I dette speciale fortolkes der på chokoladeafgiftsloven, som er en afgiftslov, hvor der opkræves indirekte skatter af de varer der er omfattet af chokoladeafgiftslovens afgiftspligtige vareområde. Da alle afgifts/skattelove i Danmark er underlagt grundlovens § 43, der har følgende ordlyd: *“Ingen skat kan pålægges, forandres eller ophæves uden ved lov”*²⁴ betyder det, at der skal være en klar lovhjemmel før der kan ske ændring af afgifterne, der kan altså hverken opkræves mere eller mindre skat, hvis der ikke er klar lovhjemmel hertil.

¹⁷ Den juridiske ordbog + retsvidenskabsteori side 197

¹⁸ LBK nr. 1010 af 03.07.2018

¹⁹ Retsvidenskabsteori side 87

²⁰ Retsvidenskabsteori side 87

²¹ Ret og metode side 131

²² Ret og metode side 131-132

²³ Ret og metode side 142

²⁴ Grundloven – Danmarks riges grundlov

Derved gælder legalitetsprincippet, der bestemmer, at en forvaltningsmyndighed ikke må stride imod lov. Der kræves således, at der er et grundlæggende krav om hjemmel og derved skal der være afsigelse af afgørelser være hjemmel til lov eller anden anerkendt retskilde.²⁵ Hvis en retsregel til trods herfor bliver i strid med grundlovens § 43, gælder lex superior princippet. Princippet bestemmer at, hvis der er strid mellem retsregler i det retlige hierarki, går den lov der befinder sig på det højere stadie, forud for den der befinder sig på det lavere, og eftersom grundloven er den højeste lovgivning i Danmark, vil denne altid have forrang.²⁶

Den primære retskilde i Danmark er dog de almindelige love, som er den retskilde, der spiller den største rolle i det praktiske liv, og er den højst prioriterende retskilde, med kun grundloven over sig.²⁷ Gennem dette speciale er det chokoladeafgiftsloven der anvendes. Lovgivningen er vedtaget af folketingsret²⁸ og er som udgangspunkt udtryk for gældende ret. Der kan dog opstå den situation, hvor lovgivningen ikke udtrykker gældende ret. Det kan være, at der er en uskreven regel, altså at der slet ikke er vedtaget nogen lov på et givent området, eller der kan opstå uklarhed omkring lovens ordlyd. Netop uklarhed om en lovs ordlyd, er præcis den problemstilling der forsøges besvaret i dette speciale, nærmere bestemt uklarhed om chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 4. I denne forbindelse bliver den retspraksis, der er bestemt af skattemyndighederne, Landsskatteretten og de danske domstole, ligeledes udtryk for gældende ret i relationen til en bestemt lovbestemmelse.²⁹ Det skal dog her have for øje, at domstolene kan tilsidesætte skattemyndighederne og Landsskatterettens praksis. Det betyder, at som udgangspunkt er den praksis der dannes af skattemyndighederne og Landsskatteretten retsmæssig³⁰. Men hvis domstolene tilsidesætter denne praksis, er det domstolenes praksis der anses for gældende ret.³¹

Der kan også opstå den problemstilling, at en vedtaget lov ikke har taget stilling til et givent spørgsmål, hvilket netop er den problemstilling der forsøges besvaret i specialets kapitel 5, om gældende ret i 2020. For at finde svar på hvordan den gældende ret bliver efter 2020 når råstofafgiften afskaffes, anvendes som udgangspunkt lovtæksten. Herudover anvendes forarbejderne til loven, for at finde frem til hvad formålet med lovændringen har været. Til støtte herfor anvendes den retspraksis der findes relevant, for at klarlægge den nye gældende ret.

²⁵ Ret og metode side 69

²⁶ Ret og metode side 69

²⁷ Retsvidenskabsteori side 243

²⁸ Kongen og folketingsret i forening jf. grundlovens sprogbrug

²⁹ Ret og metode, side 21 - 22

³⁰ Nærmere straks herunder – om administrativ praksis.

³¹ Retsvidenskabsteori side 340

Udover ovenstående retskilder, anvendes i udarbejdelsen af dette speciale, den juridiske vejledning. Den juridiske vejledning indeholder skatteforvaltningens opfattelse af, hvad der er gældende ret og har samme status som cirkulære, hvilket betyder at de rangerer under lov og bekendtgørelser i den retskildemæssige trinfølge.³² Den administrative praksis dannes af domme, kendelser og afgørelser fra Landsskatteretten og skattestyrelsen og indarbejdes løbende i den juridiske vejledning. Herved kan der i den juridiske vejledning findes en beskrivelse af hvilke type varer, der er omfattet af det afgiftspligtige vareområde. Formålet med den juridiske vejledning og SKAT's fortolkning af reglerne er, at bidrage til at borgere og virksomheder lettere kan finde frem til, hvilke varer der ud fra retspraksis har vist sig, at være omfattet af chokoladeafgiftsloven.³³ Herudover indeholder den juridiske vejledning, styresignaler udstedt af skattestyrelsen. Disse styresignaler vedrører lovgivning om skat, moms samt afgifter, som fastlægger praksis, på områder der ikke allerede er fastlagt eller præciserer praksis, for eksempel som følge af en afgørelse fra Landsskatteretten.³⁴ Som hovedregel kan borgere og virksomheder støtte ret på den administrative praksis, medmindre denne praksis er i uoverensstemmelse med højere rangerende retskilder. Skatteområdet administrative afgørelser er ikke bindende for domstolene, men afgørelserne indgår ofte med en hensynsafvejning, når disse anses for værende retmæssig.³⁵

Landsskatteretten er det øverste administrative klageorgan indenfor skat og afgifter.³⁶ Landsskatteretten som er et nævn og en del af skatteministeriet, der i sin sagsbehandling fungerer uafhængig heraf. Landsskatterettens opgave er, at behandle klager over administrative afgørelser.³⁷ Af denne grund synes det, at Landsskatterettens afgørelser får afgørende betydning for den administrative praksis. Værdien af Landsskatterettens afgørelser tillægges tillige den samme retskildeværdi som domsstolsafgørelser, hvorfor afgørelserne tillægges præjudikat værdi.³⁸ Skatterådets bindende svar, er borgernes dokumentation for, hvad en given handling inden for skat, moms eller afgifter, vil få af betydning for borgeren eller dens virksomhed. Det bindende svar består i, at svaret er bindende for skatteforvaltningen i en hvis periode, som udgangspunkt 5 år³⁹. I denne bindingsperioden kan spørger støtte ret på det bindende svar.⁴⁰ Det betyder derved, at et bindende svar har en vis præjudikat værdi, eftersom det bindende svar vil få betydning for senere spørgsmål af lignende karakter, så længe spørgsmålene stilles i bindingsperioden. Herefter mister det

³² SKM2018.348.SKTST

³³ Bilagskapitel 2 – delanalyse – skatteministeriet

³⁴ SKM2018.348.SKTST

³⁵ SKM2018.348.SKTST – styresignal + Den juridiske vejledning A.A.7.1.3 / retsvidenskabsteorien side 340

³⁶ Skatteankestyrelsen.dk

³⁷ BEK nr. 1428 af 13.12.2013

³⁸ Tax.dk – landsskatteretten får status som domstol

³⁹ Jf. § 25, stk. 1 – LBK nr. 678 af 31.05.2018

⁴⁰ Den juridiske vejledning 2019-1 - A.A.3.10

bindende svar sin præjudikat, medmindre svaret kommer til, at danne grundlag for praksis, efter bindingsperioden for SKAT er udløbet.

Fortolkningsprocessen handler i almindelighed om at forstå afsenderens mening med en bestemt tekst. Det handler om at klarlægge udstrækningen af en given retsregel, for på den måde, at forstå anvendelsen af reglen. Dermed indebærer fortolkningsprocessen, en søgen efter det skjulte budskab, lovgiver havde med love, ved at fortolke lovteksten og forarbejderne hertil.⁴¹ Når der fortolkes på en lovbestemmelse er det vigtigt, at dette sker i overensstemmelse med de øvrige lovbestemmelser. Der skal være fokus på retsområdets kontekst, eftersom disse⁴² ofte er en del af en samlet regulering. Udgangspunktet ved fortolkning er altid lovens ordlyd, altså hvad udtrykker sproget og hvad forstås der hermed. Dermed er formålet med loven ligeledes vigtig at have med i fortolkningen.⁴³ At ordlyden af en bestemmelse kun vil give mening ud fra lovens øvrige bestemmelser, findes ligeledes at afspejle sig ud fra chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 4, som behandles gennem dette speciale. Ud fra ordlyden, kan det nemlig udledes, at der i bestemmelsen henvises til lovtekstens øvrige bestemmelser. Dette vil blive nærmere analyseret i kapitel 4.

Der er tre hovedsondringer når der fortolkes på en lov, fortolkningen kan være en indskrænkende, en præciserende eller en udvidende fortolkning og får betydning for resultatet af fortolkningen. Indskrænkende fortolkning betyder at anvendelsesområdet for en given regel indskrænkes, hvilket vil sige, at den naturlige forståelse af ordlyden får en snævrere anvendelse end man vil forvente. Den præciserende fortolkning betegnes som den fortolkning, hvor lovreglen får en mere præcis afgrænsning, man fastlægger dermed den sproglige forståelse af reglens ordlyd. Den udvidende fortolkning betyder modsat den indskrænkende, at retsreglen får en bredere anvendelse, end man ud fra den naturlige forståelse af ordlyden ville forudse. Dermed bliver resultatet det, at de tilfælde der normalt ikke ville være omfattet af reglen, alligevel bliver omfattet heraf.⁴⁴

I dette speciale er der fokus på, fortolkning og forståelse af chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 4. Som nævnt ovenfor har bestemmelsen en meget uklar ordlyd, hvilket skaber en tvivl om bestemmelsens anvendelsesområde, for at forstå denne uklarhed gøres der brug af en formålsfortolkning, hvilket bidrager til at fastlægge reglernes nærmere indhold. Det er i den forbindelse vigtigt, at formålsfortolkningen ikke er i strid med ordlydsfortolkningen. Årsagen hertil er, at udgangspunktet for al fortolkning er ordlyden, hvilket

⁴¹ Ret og metode side 170

⁴² De enkelte bestemmelser

⁴³ Retsvidenskabsteori side 274-275

⁴⁴ Rettens kilder side 27 / retsvidenskabsteori side 280

er med til at skabe en ensartet fortolkning og dermed skabe retssikkerhed.⁴⁵ Der bliver gjort brug af en subjektiv formålsfortolkning, som er en fortolkningsstil der handler om, at forstå hvad lovgiver har haft til hensigt med loven. For at finde frem til det, vil forarbejder til loven samt i en vis grad lovens efterarbejder blive anvendt. Da chokoladeafgiftsloven er en lov fra 1922, vil der ikke blive lagt meget vægt på fortolkning af datidens forarbejder, men på nutidens senere forarbejder til loven samt reglernes funktion i dag.⁴⁶

Forarbejderne til chokoladeafgiftsloven bidrager til fortolkning og forklaring af formålet med loven.⁴⁷ Forarbejderne er på den baggrund en vigtig retskilde, til besvarelsen af specialets problemstilling, for at forstå lovgivers hensyn med loven og begreberne deri. I praksis spiller forarbejderne ligeledes en stor rolle og nævnes ofte i domspræmisserne, men eftersom forarbejderne er bemærkninger og motiver til en vedtaget lov, kan forarbejderne kun bidrage til fortolkning af loven. Forarbejder er således ikke en selvstændig regelskabelse og kan dermed ikke tillægges den samme retskildeværdi som gældende lov og retspraksis.⁴⁸ I forarbejderne anvendes ligeledes høringer, for at forstå formålet bag loven. Høringerne, er eksperterers synspunkter og viden om et givet emne, i dette tilfælde, viden om chokolade og sukkerafgift.⁴⁹ I forarbejderne til en given lovtekst, kan der ligeledes findes efterarbejderne, som er en politisk behandling af allerede vedtaget love. Det er dermed ikke længere intensionerne med loven der bliver behandlet, hvorfor disse ikke tillægges særlig retskildeværdi. Af samme årsag anvendes disse efterarbejder ikke til besvarelse af specialets problemstilling.⁵⁰

At chokoladeafgiftsloven er underlagt grundlovens § 43, betyder således at der hverken må laves en udvidende eller indskrænkende fortolkning⁵¹ af lovteksten, eftersom disse fortolkningsmetoder, dermed bliver i strid med grundloven. Gennem specialet, er der anvendt en formålsfortolkning som også skrevet her ovenfor. Da det ud fra retspraksis⁵² har vist sig af chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 4 har en uklar ordlyd, synes det dog, at der gennem denne retspraksis har været anvendt en udvidet formålsfortolkning af lovteksten. Der vil i kapitel 4, blive nærmere analyseret på den udvidet fortolkning af retspraksis.

⁴⁵ Retsvidenskabsteori side 281

⁴⁶ Retsvidenskabsteori side 282-283

⁴⁷ Ft.dk – hvor finder jeg forarbejderne til en lov eller en paragraf

⁴⁸ Rettens kilder side 27 / retsvidenskabsteori side 347

⁴⁹ Folketinget – leksikon - høring

⁵⁰ Retsvidenskabsteori side 282

⁵¹ Nærmere beskrevet ovenfor

⁵² Den retspraksis der er anvendt gennem dette speciale

Som afslutning på dette speciale er der udarbejdet et retspolitisk afsnit, der ligger i dette kapitel ikke nogen metodiske overvejelser bag. Det retspolitiske afsnit omhandler nogle af de fremtidige udfordringer, der tænkes at opstå på baggrund af lovændringen 2020 samt en anvisning af mulige løsninger til disse udfordringer.⁵³ Disse udfordringer er fundet på baggrund af, anvendelsen af den retsdogmatiske metode, der er anvendt gennem specialets kapitel 5 om ny gældende ret.

3. Kapitel – Chokoladeafgiftsloven

I dette kapitel 3 behandles den punktafgiftslovgivning vedrørende chokolade – og sukkerafgift, der giver en grundlæggende forståelse for lovområdet.

3.1. Lovens formål

Chokoladeafgiftsloven er en dansk afgiftslov, der blev indført i 1922.⁵⁴ Formålet med loven var at beskatte såkaldte luksusvarer som sukkervarer, chokolade, marcipan mm. Ligeledes skulle de halvt færdige varer som overtræschokolade og marcipanmasse samt råmaterialerne⁵⁵ i afgiftspligtige varer beskattes. Baggrunden for denne beskatning var, at styrke den konkurrence der kom til industrien, når disse produkter⁵⁶ blev anvendt i husholdningen til fremstilling af blandt andet hjemmelavet marcipan.⁵⁷ For at mindske denne hjemmeproduktion af luksusvarer blev der dermed indført afgift på mandler, nødder, kerner og lignende råstoffer. Det kan dermed på baggrund af forarbejderne udledes, at formålet med loven har været at påvirke forbrugerne, således at det ikke længere kunne svare sig, at have hjemmeproduktion af luksusvarer.

Samtidig fremgår det af forarbejderne til loven, at: *"Eftersom der var tale om et så udpræget forbrug af luksuskarakter, burde man tage det i anvendelse som beskatningsobjekt, når balancen i statens budget skulle tilvejebringes".*⁵⁸ I forbindelse med denne luksusbeskatning, synes det at lovgiver har tænkt, at denne luksusbeskatning, vil kunne komme statskassen til gode. Så udover at afgiftspligten skulle påvirke luksusforbruget og samtidig styrke konkurrencen til industrien, ville det ligeledes gavne statskassens budget. Formålet med loven, var dermed både adfældsregulerende, men samtidig var der tale om et fiskalt formål, hvor det handlede om, at få penge i statskassen.

⁵³ Retsvidenskabsteori side 107

⁵⁴ Lov Nr. 254 af 12.6.1922

⁵⁵ Mandler, Abrikoserne o. lign.

⁵⁶ Sukkervarer, chokolade, marcipan mm.

⁵⁷ LF nr. 37 af 23.11.1921

⁵⁸ LF nr. 37 af 23.11.1921

Den nugældende lov om chokoladeafgift, som finder anvendelse i dag, trådte i kraft den 1. februar 1969⁵⁹, herefter er der sket flere ændringer af lovens bestemmelser. I 2010 kom der i forbindelse med skattereformen⁶⁰ en ændring af chokoladeafgiftsloven der gjorde, at afgiften på mættet fedt og sukkerholdige varer steg således, at det blev dyrere for forbrugere disse usunde produkter. Ændringen var en del af en aftalen ”flere sunde leveår”, aftalen havde til formål, at styrke folkesundheden og dermed bidrage til at befolkningen ville have flere sunde leveår uden sygdom.⁶¹ Allerede i 2011 blev der vedtaget endnu et nyt lovforslag, hvor afgiften yderligere blev øget på usunde fødevarer, det vil sige på de produkter der er opremset i chokoladeafgiften⁶². Formålet med denne lovændring, var ligeledes at medvirke til en forbedret folkesundhed.⁶³

I 1922 var det primære formål med loven at lave en beskatning af luksusvarerne, blandt andet chokolade og marcipan. Beskatningen skulle styrke den konkurrence som hjemmelavet marcipan og andre luksusvarer havde til industrien, eftersom private havde incitament til selv, afgiftsfrit, at fremstille afgiftspligtige produkter såsom marcipan, fremfor at købe de færdigbearbejdede varer.⁶⁴ I dag er det primære formål med afgiftspligten, at forbedre folkesundheden og mindske brugen af sukkerholdige varer, hvilket gøres ved at øge afgiften.⁶⁵ Afgiftspligten tjener dog stadig et fiskalt formål og handler fortsat til dels om konkurrencesituationen, eftersom folkettinget er blevet meget opmærksom på, at en for høj afgift vil føre til en øget grænsehandel blandt danskerne. Dermed vil en øget afgift til forbedringen af folkesundheden, formentlig miste sin effektivitet.⁶⁶

Det kan dermed ud fra forarbejderne udledes, at formålet med chokoladeafgiftsloven, ikke har ændret sig meget, der er dog lagt forskelligt vægt på formålene med loven. Afgiften har ud fra forarbejderne hele tiden været fiskalt begrundet, altså afgiften bruges som en indtægtskilde til statskassen. Ligeledes har der hele tiden været tale om en luksusbeskatning, hvor formålet har været at påvirke forbrugeren. Afgiften er således en adfærdsregulerende skat, hvor afgiften skal være med til, at påvirke efterspørgslen af mandler, nødder og kerner. Hvor det primære fokus i 1922 var at styrke konkurrencen, er der i dag ligeledes fokus på konkurrencen, dog er det primære fokus i dag sundhedsmæssige og handler om at styrke folkesundheden.

⁵⁹ Lov nr. 414 af 18.12.1968

⁶⁰ Forårspakken 2.0 2009

⁶¹ LF nr. 206 af 22.4.2009 (Vedtaget)

⁶² Lov nr. 1383 af 28.12.2011

⁶³ LF nr. 33 af 21.11.2011 (fremsat)

⁶⁴ LF nr. 37 af 23.11.1921

⁶⁵ LF nr. 206 af 22.4.2009 / LF nr. 33 af 21.11.2011

⁶⁶ Forårspakken 2.0 2009 / LF nr. 33 af 21.11.2011

Chokoladeafgiftsloven består i dag⁶⁷ af tre overordnet kapitler. Kapitel 1 indeholder reglerne om afgift på chokolade – og sukkervarer, kapitel 2 omhandler reglerne om råstofafgiften for kerner eller mandler af enhver art, og kapitel 3 omhandler reglerne om dækningsafgiften, som er produkter der ikke er afgiftspligtige efter kapitel 1 eller 2, men som indeholder ingredienser der er afgiftspligtige.⁶⁸ Ud fra forarbejderne til lovtæksten kan det udledes, at formålet med chokoladeafgiftslovens inddeling af 3 kapitler, er at der skal betales afgift uanset hvordan det afgiftspligtige produkt fremtræder, og at de 3 kapitler skal ses i en samlet helhed.

3.2. Chokoladeafgiftsloven og massebegrebet

I 1922, da chokoladeafgiftsloven trådte i kraft, var massebegrebet allerede en del af ordlyden i bestemmelsens § 1. Det fremgår af lovens § 1, at der skulle svares en omsætningsafgift af: *”Masser, til hvis fremstilling der helt eller delvis anvendes mandler, nødder eller kerner af enhver art.”*⁶⁹ Ud fra bestemmelsens ordlyd synes det at vise, at lovgiver har haft til hensigt at opnå et bredt anvendelsesområde for bestemmelsen, eftersom ordene masse og enhver art åbner op for en bredere fortolkningsmulighed.

Ligeledes fremgik det, at der skulle svares afgift af de råstoffer, der blev anvendt til blandt andet produktion af marcipanmasse, i loven er opremset mandler, abrikoskerner o. lign.⁷⁰ Med ordlyden af begrebet o. lign. synes det ligeledes, at have været lovgivers hensigt at holde bestemmelsen åben for fortolkning af hvilke råstoffer der er omfattet af afgiften. I dag er de råstofvarer der er afgiftspligtige positivt opremset i chokoladelovens § 19, stk. 1, nr. 1-8.⁷¹ Til trods for denne præcisering af bestemmelsen, synes der dog stadig ud fra retspraksis, at opstå tvivl om, hvornår der er afgift af en masse indeholdende råstofvarer. Dette begrundes med, at der ud fra chokoladeafgiftsloven § 1, stk. 1, nr. 4 kun er afgift på en masse hvis der er et helt eller delvist indhold af råstoffer. Spørgsmålet er herefter hvornår et indhold af råstof anses for helt eller delvist. Dette analyseres nærmere i afsnit 4.3.1

I lovbekendtgørelsen fra 2013 fremgik det af chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 3, at der var pålagt afgiftspligt på *”masser helt eller delvis fremstillet af mandler, nødder eller andre kerner af enhver art samt varer af sådanne masser.”*⁷² bestemmelsens ordlyd er i 2013, nærmest identisk med bestemmelsens ordlyd

⁶⁷ År 2018

⁶⁸ LBK nr. 1010 af 03.07.2018

⁶⁹ Lov Nr. 254 af 12.6.1922

⁷⁰ Lov Nr. 254 af 12.6.1922

⁷¹ LBK nr. 1010 af 03.07.2018

⁷² LBK nr. 752 af 10/06/2013

i 1969. Ordlyden er dermed ligeså uklar som, da loven trådte i kraft og dermed er der anvendelsesområdet stadig bredt.

I 1994⁷³ blev der i chokoladeafgiftsloven § 1, indsat et nyt stykke⁷⁴. Stykket bestemte at masser på mindst 5 kg og med et indhold af kakao, men ikke råstofafgiftspligtige varer, blev fritaget for afgift. Dog var fritagelsen betinget af, at indholdet af kakao udgjorde mindre end 5 procent af varens vægt.⁷⁵ I dag er bestemmelsen ændret således, at det ikke længere er en betingelse at massen vejer mindst 5 kg for at blive fritaget for afgift. Betydningen af denne bestemmelse set i forhold til chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 4, bliver analyseret i afsnit 4.6.

I den gældende lov fra 2018 har bestemmelsen § 1, stk. 1, nr. 3 ændret sig. Den nuværende nr. 4 omkring massebegrebet er blevet nedskrevet som en selvstændig bestemmelse, således at den tidligere nr. 3, nu er blevet splittet op i 2 selvstændige bestemmelser.⁷⁶ Chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 3 bestemmer dermed, at der er afgiftspligt på: *"Marcipan- og nougatmasser og varer heraf"*, mens § 1, stk. 1, nr. 4 bestemmer at der skal betales afgift af: *"andre masser helt eller delvis fremstillet af råstofafgiftspligtige varer"*⁷⁷. Der vil blive udarbejdet en nærmere analyse med formålet af denne lovændring i afsnit 4.1.

Fra den 1. januar 2020, sker den nyeste ændring af chokoladeafgiftsloven, således at ordlyden af bestemmelsens § 1, stk. 1 ændres. Bestemmelsens nr. 4 omhandlende: *"Masser helt eller delvis fremstillet af råstofafgiftspligtige varer"* ophæves nemlig. Denne ophævelse af bestemmelsen, sker i forbindelse med at chokoladeafgiftslovens kapitel 2 (§19 ophører). Hvad det kommer til at betyde for massebegrebet og den gældende ret, vil blive forsøgt besvaret i kapitel 5.

4. Kapitel – Massebegrebet

I dette kapitel 4 behandles chokoladeafgiftslovens lovbestemmelse om beskatning af: *"En masse helt eller delvis fremstillet af råstofafgiftspligtige varer"*. Gennem en analyse af loven og forarbejderne hertil, samt retspraksis på området, vil der blive søgt svar på hvad massebegrebet dækker over. Herudover vil det blive analyseret hvilke kriterier der bliver afgørende for at, en masse bliver afgiftspligtig efter jf. chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 4. Disse analyser vil føre frem til, at bestemme hvad gældende ret er

⁷³ Lov nr. 376 af 18.5.1994

⁷⁴ § 1, stk. 2, nr. 6

⁷⁵ Jf. § 1, stk. 3, 1. pkt.

⁷⁶ LF nr. 109 af 16.11.2017

⁷⁷ LBK nr. 1010 af 03.07.2018

på området. Gennem hele kapitel 4, henvises der til (LBK nr. 1010 af 03.07.2018), når der henvises til chokoladeafgiftsloven, medmindre andet fremgår af fodnote.

4.1 Chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1. nr. 3, og 4

Som skrevet i afsnit 3.1 var chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 3 og nr. 4 tidligere sammenskrevet⁷⁸, således at de hørte under en bestemmelse. Lovændringen der blev vedtaget den 26.12.2017⁷⁹ bestemte, at den tidligere § 1, stk. 1, nr. 3⁸⁰ skulle splittes op, således at der kom to nye bestemmelser. Anvendelsesområdet for den nye nr. 3⁸¹ var blevet præciseret, i forhold til den tidligere nr. 3⁸². Det fremgår således ud fra en naturlig sproglig forståelse, at det kun er marcipan- og nougatmasser, samt andre produkter hvor marcipan eller nougat indgår som ingrediens, der pålægges afgift. Derimod er ordlyden af den nye bestemmelse nr. 4⁸³, skrevet så den tilsigter at ramme bredere og åbner op for større fortolkningsmuligheder for bestemmelsens anvendelsesområde.

Ud fra forarbejderne til lovændringen⁸⁴, synes det at formålet med splittelsen af nr. 3, var at der skulle sondres mellem rene chokolade- og sukkervarer med et indhold af nødder, blandt andet marcipan- og nougatmasser samt varer heraf, og masser der ikke har et indhold af chokolade eller sukker. Dette synes at være begrundet med, at råstofafgiften fra 1. januar 2018 blev nedsat, for i 2020 helt at blive afskaffet. Splittelsen af den tidligere nr. 3⁸⁵ har således medført, at den nuværende nr. 3⁸⁶ omfatter de nøddemasser, der anses for rene chokolade- og sukkervarer, og dermed efter afskaffelsen af råstofafgiftspligten fortsat er omfattet af chokoladeafgiftsloven og dermed afgiftspligtige. Den nuværende nr. 4, omfatter derimod de nøddemasser der ikke har et indhold af hverken chokolade eller sukker. Som tidligere nævnt afskaffes denne bestemmelse i 2020, som følge af, at råstofafgiften afskaffes. Det får dermed den konsekvens, at nøddemasser uden indhold af chokolade eller sukker, herefter ikke længere er omfattet af chokoladeafgiftsloven og dermed bliver disse masser afgiftsfrie. På baggrund heraf, synes det således, at formålet af lovændringen, der trådte i kraft i 2018 og som medførte en splittelse af den tidligere nr. 3 udelukkende, blev foretaget af praktiske grunde, således at der ved afskaffelsen af råstofafgiften er taget hensyn til, at der fortsat skal svares afgift af de masser der anses for rene chokolade eller sukkervarer. Det

⁷⁸ LBK nr. 1163 af 05.09.2016

⁷⁹ LOV nr. 1686 af 26.12.2017

⁸⁰ LBK nr. 1163 af 05.09.2016

⁸¹ LBK nr. 1010 af 03.07.2018

⁸² LBK nr. 1163 af 05.09.2016

⁸³ LBK nr. 1010 af 03.07.2018

⁸⁴ LF nr. 109 af 16.11.2017

⁸⁵ LBK nr. 1163 af 05.09.2016

⁸⁶ LBK nr. 1010 af 03.07.2018

har således siden bestemmelsen blev indsat været formålet, at bestemmelsen kun er midlertidig og kun finder anvendelse frem til 2020.

På baggrund af ovenstående analyse af splittelse af bestemmelsens tidligere nr. 3⁸⁷, henvises der i nedenstående kun til bestemmelsens nugældende nr. 4⁸⁸.

4.2 Bestemmelserne om masser

Massebegrebet fremgår flere steder i chokoladeafgiftsloven § 1, stk. 1. I bestemmelsens nr. 4, fremgår massebegrebet selvstændigt og har følgende ordlyd: *"Andre masser helt eller delvis fremstillet af råstofafgiftspligtige varer"*⁸⁹ Udover denne bestemmelse fremgår massebegrebet ligeledes i nr. 1 (Kakaomasse), nr. 3 (marcipan- og nougatmasser), nr. 5 (skummasse), nr. 9 (skummasser eller masser helt eller delvis af mandler, nødder eller kerner), samt nr. 10 (kager, kiks og lign. bestående af skummasse). Til trods for at massebegrebet fremstår i 6 ud af 11 bestemmelser i lovens § 1, stk. 1, er der dog intet sted i lovtæksten, hvor ordet "masse" er konkret defineret. Eftersom ordlyden af "andre masser" ikke giver en klarhed omkring hvornår en masse er omfattet af bestemmelsens nr. 4, må det synes at ordvalget i bestemmelsen skaber en tvivl, hvor det ikke fremgår klart hvad der egentlig skal forstås ved "andre masser". Denne tvivl kommer ligeledes til udtryk i den måde begrebet "andre masser" er blevet anvendt på i praksis. Det begrundes med, at der i den praksis, der analyseres straks herunder, ikke er nogle ens definition, der bestemmer hvornår en masse, er en masse i henhold til bestemmelsens nr. 4. Den uklarhed ordlyden af massebegrebet har, og den tvivl der opstår når begrebet masse anvendes i praksis, skaber en tvivl om hvad gældende ret er i relation til bestemmelsens nr. 4 og massebegrebet.

4.3 Chokoladeafgiftslovens § 1 stk. 1 nr. 4

Det synes at fremgå af chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 4, at masse begrebet er det grundlæggende element i bestemmelsen, eftersom der skal være tale om en masse for der opstår afgiftspligt af denne bestemmelse. Til trods for udviklingen i ordlyden af chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 4 omkring afgiftspligtige masser, er det dog stadig klart at lovgivers hensigt fortsat må synes at have til formål at holde anvendelsesområdet bredt og dermed give bredere fortolkningsmuligheder. Dette synes at være begrundet ved, at der intet sted, i den øvrige del af lovtæksten fremgår hvad begrebet masse dækker over og dermed hvilke masser der er pålagt afgiftspligt.

⁸⁷ LBK nr. 1163 af 05.09.2016

⁸⁸ LBK nr. 1010 af 03.07.2018

⁸⁹ LBK nr. 1010 af 03.07.2018

For at finde frem til hvordan en masse skal defineres, og hvornår massen er afgiftspligtig efter chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 4, fortolkes bestemmelsens ordlyd og formål. Dette gøres ved hjælp fra relevant lovregulering samt forarbejderne hertil, derudover anvendes den praksis på området, hvor der bliver bragt klarhed om, hvad der er gældende ret i relation til chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 4.⁹⁰

Ud fra forarbejderne⁹¹ til chokoladeafgiftsloven kan som netop analyseret i afsnit 4.1, udledes at § 1, stk. 1, nr. 4, blev indsat i loven som en midlertidig bestemmelse, der forsvinder i 2020 som følge af afskaffelsen af råstofafgiften. Formålet med bestemmelsen var, at der skal sondres mellem rene chokolade- og sukkervarer med et indhold af nødder, og masser uden indhold af enten chokolade eller sukker.⁹² Det kan på den baggrund konkluderes, at det afgørende for, at en masse er afgiftspligtig efter bestemmelsens nr. 4, er om masse har et indhold af sukker eller ej. Har massen et indhold af chokolade eller sukkervarer, synes det således ikke relevant, at vurdere hvorvidt der er afgiftspligt efter bestemmelsens nr. 4. Det har dog gennem praksis vist sig, at en masse med indhold af kakao / chokolade godt kan være afgiftspligtig efter nr. 4, hvis indholdet ikke er karaktergivende. Dette analyseres nærmere i afsnit. 4.6

4.4 Råstofindhold og konsistens

Det kan ud fra bestemmelsens ordlyd udledes, at der er afgiftspligt på alle råstofafgiftspligtige varer. Disse råstofafgiftspligtige varer er opremset i chokoladeafgiftslovens kapitel 2, nærmere bestemt § 19. Lovens § 19, stk. 1 og § 19a, stk. 1 bestemmer, at der skal svares afgift af både indenlandske og udenlandske nødder. Herefter er der i bestemmelsen stk. 1, nr. 1-8 opremset de mandler, nødder og kerner der er råstofafgiftspligtig samt afgiftssatsen på disse. Afgiftssatsen afhænger ifølge bestemmelsen af, nøddetypen samt om nødden er behandlet (for eksempel ristet eller saltede) eller om nødden er ubehandlet. Da der i chokoladeafgiftslovens § 19, stk. 1, nr. 1-8 konkret er oplistet mandler samt bestemte typer nødder og kerne, må det ud fra ordlyden af chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 4 være ensbetydende med, at det udelukkende er de mandler, nødder og kerner der er positivt opremset i bestemmelsen som bliver afgiftspligtige. Ud fra bestemmelsen er det dog ikke alle type nødder, der bliver pålagt afgift. For eksempel er der ikke afgift på macadamianødder eller pistacienødder i skal, eftersom disse nøddetype ikke er positivt oplistet i bestemmelsen.⁹³ Det kan dog synes bemærkelsesværdigt, at ikke alle mandler, nødder og kerner er underlagt afgiftspligt. Dette synes begrundet med, at råstofferne som udgangspunkt hører under det samme anvendelsesområde. Eftersom råstofferne derved ikke alle bliver pålagt beskatning, vil nødderne komme i

⁹⁰ Ret og metode side 21

⁹¹LF nr. 109 af 16.11.2017

⁹²LF nr. 109 af 16.11.2017

⁹³ § 19, stk. 1 nr. 1-8

konkurrence med hinanden, samtidig findes det at give retsanvenderen en uklar opfattelse af, hvornår der opstår afgiftspligt på masser med et helt eller delvis indhold af mandler, nødder eller kerner efter § 1, stk. 1, nr. 4. Ligeledes kan det synes underligt, at det i chokoladeafgiftslovens § 19, stk. 1, nr. 7, jf. stk. 6. positivt er oplyst, at der ikke er afgift på pastaer, hvis de er fremstillet af jordnødder, men pastaer fremstillet af alle de øvrige nødder oplyst i § 19, stk. 1, nr. 1-8 er afgiftspligtige. Ud for forarbejderne, synes der ikke at kunne findes noget svar på hvorfor der ikke er afgift på alle nødder og hvorfor netop jordnødder er fritaget for afgift, når disse anvendes i en pasta. Denne undren omkring, hvorfor alle nødder ikke er pålagt afgiftspligt synes også, at komme til udtryk i en analyse⁹⁴ foretaget af skatteministeriet. Heri fremgår, at der ikke er afgift på pistacienødder, men derimod på saltede nødder, trods varerne sælges i konkurrence med hinanden.

Ud fra forarbejderne til loven, kan det udledes at formålet med § 19 er, at de mandler, nødder og kerner der kan anvendes til, at fremstille en sukkervarer⁹⁵, skal pålægges afgift, også selvom råstofferne⁹⁶ er uforarbejdet og dermed ikke anses for værende en sukkervarer. Derved synes det, at bearbejdningsgraden af råstofproduktet, bliver afgørende for hvorvidt der er afgift efter bestemmelsens § 19, stk. 1, nr. 1-8 eller § 1, stk. 1, nr. 4. På den baggrund findes det, at lovgivers hensigt har været, at de mandler, nødder og kerner der er opremset i § 19 bliver afgiftspligtige uanset om råstofferne forbliver uforarbejdede, eller om de bliver bearbejdet og for eksempel indgår i en masse. Forarbejdningsgraden kommer således udelukkende til at få betydning for hvilke bestemmelse råstofferne bliver afgiftspligtige efter. Anvendes de råstofafgiftspligtige varer til produktion til produktion, skal der ikke længere betales råstofafgift, jf. § 20, stk. 1, nr. 1 og stk. 3. Årsagen hertil er at lovens § 1, stk. 1, nr. 4 derved griber beskatningen, og eftersom der ikke må opkræves dobbeltafgift, er der derved ikke længere afgift efter § 19. Dermed ses der en klar sammenhæng mellem chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 4 og § 19, stk. 1, nr. 1-8. Denne sammenhæng mellem bestemmelserne stemmer ligeledes godt overens med chokoladeafgiftslovens formål⁹⁷, om at afgiften på råstoffer, skal bidrage til at styrke konkurrencen til industrien, således at det ikke bliver billigere at producere sukkervarer derhjemme.

Det må således på baggrund af ordlyden og formålet med bestemmelsen udledes, at hvis de oplyste råstoffer bliver bearbejdet slipper § 19 beskatningen, og der er ikke længere afgiftspligt efter denne bestemmelse, i stedet gribes beskatningen af loven kapitel 1. Nærmere bestemt griber chokoladeafgiftsloven § 1, stk. 1, nr. 4 beskatningen, hvis de bearbejdede råstoffer anvendes i en masse, således at der herefter vil

⁹⁴ Skatteministeriet bilagskapitel 2 – delanalyser side 74

⁹⁵ Omfattet af chokoladeafgiftslovens § 1

⁹⁶ Mandler, nødder og kerner

⁹⁷ LF nr. 37 af 23.11.1921 / LF nr. L 109 af 16.11.2017

være afgiftspligt af råstofprodukterne efter denne bestemmelse. Det fremgår dog intet sted af lovtæksten eller i forarbejderne hertil, hvad der definerer at et råstof er bearbejdet i sådan en grad at, § 19 slipper beskatningen og i stedet bliver grebet af lovens § 1, stk. 1, nr. 4. Da fortolkning af ordlyden og formålet, ikke bidrager til betydningen af råstoffets bearbejdningsgrad, analyseres nedenfor på den retspraksis, der har taget stilling til netop dette spørgsmål.

Som netop analyseret ovenfor, synes det ud fra bestemmelsens § 1, stk. 1, nr. 4, jf. § 19, at have betydning for afgiftspligten, hvordan råstofproduktet er bearbejdet for at være omfattet af bestemmelsens nr. 4. Dette kommer ligeledes til udtryk i SKM2002.643.LSR, der omhandler hvorvidt der er afgift på peanuts ringe med et indhold af jordnøddemasse/pasta. I afgørelsen bliver der foretaget en analyse af peanuts ringende samt en undersøgelse af hvorvidt der er afgift på jordnøddemassen/pastaen.

Analysen viser at jordnøddesmørret, som er en lysebrun masse, anses for værende en ren jordnøddemasse, baggrunden herfor er at sammensætningen af massen findes at være ren jordnødder og dermed afgiftsfritaget jf. chokoladeafgiftsloven kapitel 2, § 19, stk. 6. Ligeledes skønner instituttet på basis af proteinindholdet, at indholdet af jordnøddemasse er omkring 90%, mens de resterende 10% formentlig består af en jordnøddeolie, og dermed bliver der tale om en jordnøddepasta, der er ikke er råstofafgiftspligtig jf. chokoladeafgiftslovens kapitel 2. Hvis jordnøddepastaen derimod tilberedes med en jordnøddemasse vil der muligvis kunne opstå en dækningsafgiftspligt jf. chokoladeafgiftslovens kapitel 3.

I kendelsen⁹⁸ kommer analyseinstituttet frem til deres vurdering af, hvad der skal forstås ved chokoladeafgiftslovens § 19, stk. 6 omkring hvornår der er tale om henholdsvis en masse og en pasta. Det konstateres, at en masse ifølge analyseinstituttet, er fremkommet ved at mase eller presse jordnødder uden at foretage nogen nærmere forarbejdning. Mens en pasta, der efter instituttets opfattelse, både omfatter jordnøddemasse samt jordnøddesmør, fremkommer ved at mase eller presse jordnødderne, men derudover sker der en yderligere forarbejdning af produktet og der tilføjes flere ingredienser.

Landsskatteretten finder ud fra analyseinstituttets resultater af peanut ringene og jordnøddemassen, at der ikke skal svares afgift af de omhandlede produkter. Landsskatteretten finder at der er tale om en ren jordnøddepasta/masse og dermed er produktet ikke omfattet af det afgiftspligtige vareområde. Landsskatteretten henviser i kendelsen til chokoladeafgiftslovens kapitel 2, § 19, stk. 1, nr. 7, hvoraf det kan udledes, at der som udgangspunkt er afgift på behandlede jordnødder, men når jordnødderne bearbejdes og

⁹⁸ SKM2002.643.LSR

anvendes til produktion af en pasta, forsvinder afgiften på de behandlede jordnødder jf. chokoladeafgiftslovens § 19, stk. 1, nr. 7, jf. stk. 6.⁹⁹ Eftersom peanuts ringene ikke indeholder afgiftspligtige produkter omfattet af chokoladeafgiftslovens kapitel 2, finder Landsskatteretten ligeledes, at der ikke er hjemmel i lovtæksten, til at opkræve dækningsafgift.

På baggrund af instituttet analyse samt Landsskatterettens kendelse, kan det udledes, at en pasta og masse kan ligestilles med hinanden rent afgiftsmæssigt. Det kan ud fra kendelsen udledes, at det afgørende for hvorvidt der er tale om en masse eller en pasta, afhænger af hvor meget produktet er bearbejdet samt hvilke ingredienser der er tilført. Hvis der er tale om råstofprodukter, der er mast eller presset til en masse, uden yderligere forarbejdning, synes det ud fra kendelsen om peanutringer, at massen således bliver afgiftspligtige efter kapitel 1, stk. 1, nr. 4. Foretages derimod en yderligere forarbejdning af massen, det vil sige at der tilføjes yderligere produkter i massen, bliver den anset for værende en pasta, og dermed vil der være afgiftspligt efter § 19, stk. 1, jf. stk. 2. Ud fra kendelsen, synes det ligeledes at være afgørende, at der tilføjes et fedtstof sammen med massen for, at der bliver tale om en pasta. Dette begrundes ud fra at analyseinstituttet samt Landsskatterettens bemærkninger om, at en pasta omfatter både en jordnøddemasse og jordnøddesmør.

Landsskatterettens kendelsen omkring jordnøddemasse¹⁰⁰, viser således at peanut butter ikke kan ligestilles med de masser, der er omfattet af § 1, stk. 1, nr. 4. Årsagen hertil er, at hovedingrediensen er jordnøddepasta, som ud fra § 19, stk. 2, samt kendelsen ovenfor ikke pålægges afgifts. Peanut butter er derfor ikke omfattet af det afgiftspligtige vareområde, selvom produktet indeholder et råstofafgiftspligtigt produkt. At det peanut butter, ikke er afgiftspligtig, selvom hovedingrediensen er jordnødder og derved et råstofafgiftspligtigt produkt, synes at give et uklart billede af, hvornår en masse der indeholder råstofafgiftspligtige varer. Dette begrundes netop med, at hovedingrediensen er et råstof, hvorved der ud fra ordlyden af bestemmelsens nr. 4 synes at være afgiftspligt.

I et bindende svar fra skatterådet¹⁰¹, blev der i februar 2019 ved hjælp fra den danske ordbog søgt svar på hvad der definerer en masse, og derved gør, at massen bliver afgiftspligt efter bestemmelsens nr. 4. Ud fra den danske ordbog findes en masse blandt andet for at være et: *”stof eller blanding med en konsistens der hverken er fast eller flydende, men plastisk eller tyktflydende”*¹⁰². I det bindende svar, skulle der findes svar

⁹⁹ Nuværende stk. 6 (LBK nr. 1010 af 03.07.2018) – tidligere stk. 5 (LBK nr. 567 af 3.8.1998)

¹⁰⁰ SKM2002.643.LSR

¹⁰¹ SKM2019.165.SR

¹⁰² Den danske ordbog – masse

på hvorvidt der var afgift på en dekoration til bagværk. Dekorationen, var et tørt, hvidt, let gulligt pulver med et indhold af 24 % flager af afskallede (smuttede) mandler.¹⁰³ I afgørelsen blev det vurderet om dekorationen, kunne anses for være omfattet af lovens § 19, hvilket ikke anses for tilfældet eftersom dekorationen indeholdt andre ingredienser end nødder. Ud fra produktindholdet fandt skattestyrelsen, at dekorationen ikke var en masse omfattet af nr. 4. Det blev begrundet ved at, massen ikke havde en konsistens, der var "plastisk eller tyktflydende". I dette bindende svar, blev der herved kun henvist til den danske ordbogs definition af hvad en masse er, og altså ikke til tidligere praksis omhandlende masser.

Det kan herudfra udledes, at det afgørende for, at der ikke var tale om en masse efter bestemmelsens nr. 4, var konsistensen, ligesom tilfældet var i SkM2002.643.LSR om peanutringer. Det er derved Skattestyrelsens vurdering at der er tale om et pulver, der ikke kan sidestilles med en masse, hvorfor der ikke er afgiftspligt efter bestemmelsens nr. 4, selvom blandingen har et delvist indhold af mandler. At Skattestyrelsen kommer frem til, at et pulver ikke kan sidestilles med en masse findes, at stemmeoverens med den definition der fremgår af den danske ordbog. Herudover findes det, at hvis pulveret var blevet sidestillet med massen, ville ordlyden af "masse" blive fortolket udvidende, og der ville blive opkrævet en skat af en varer, der ikke var hjemmel til, hvilket ikke ville være tilladt jf. Grundloven og legalitetsprincippet.

4.4.1 SKAT's praksis og råstofindhold

Af den juridiske vejledning 2017-1¹⁰⁴ fremgår, at produkter der sælges som "peanut butter" og fremtræder som en lysebrun masse af smøragtig konsistens, fremstillet af formalende jordnødder tilsat sukker og salt samt 10 % hakkede jordnødder, ikke er omfattet af det afgiftspligtige vareområde. Denne definition af peanut butter, synes at stemme overens med Landsskatterettens vurdering af hvad en jordnøddemasse er. I den juridiske vejledning henvises der ligeledes til kendelsen om peanut ringene¹⁰⁵, med den bemærkning at jordnøddemasse/ - pasta ikke er omfattet af råstofafgiftspligten, hermed tolker SKAT ligeledes, at en masse og en pasta kan ligestilles med hinanden. Det synes på den baggrund, at SKAT's fortolkning af praksis, anses for, at være i overensstemmelse med hvad Landsskatteretten er kommet frem til.

4.5 Helt eller delvis indhold

Det kan ud fra ordlyden af bestemmelsens nr. 4 udledes, at der er afgiftspligt uanset om råstofferne indgår helt eller delvist i en masse. Begrebet "helt", må ud fra ordlyden og en naturlig sproglig forståelse fortolkes på den måde, at der er afgiftspligt på en masse når produktet, udelukkende består af råstofafgiftspligtige

¹⁰³ SKM2019.165.SR

¹⁰⁴ E.A.2.3.3 chokolade- og sukkervarer omfattet af reglerne

¹⁰⁵ SKM2002.643.LSR

varer. Der kan dog opstå en fortolkningstvivil om ordlyden af begrebet "delvis", da der ikke hverken ud fra loven eller forarbejderne er en klar definition, af hvornår et råstof delvist indgår i en masse og dermed skal afgiftspålægges efter § 1, stk. 1, nr. 4. Lovgivers formål med begreberne "Helt eller delvis", må ud fra ordvalget betyde, at ikke alle masser der indeholder råstoffer skal pålægges en afgift, men kun de masser hvor råstoffet indgår som en væsentlig ingrediens. Det synes dermed, at det afgørende for, at et råstof indgår som væsentlig ingrediens, er hvor stort indholdet af råstof er, samt hvor karaktergivende råstoffet er i massen. Det er dog ud fra lovteksten eller i forarbejderne hertil ikke let af udlede, hvornår der er tale om en væsentlig ingrediens, og hvilke kriterier der bliver afgørende for at råstoffet er et delvist element.

I et bindende svar afgivet af skatterådet¹⁰⁶, har SKAT lavet deres fortolkning af hvad begrebet "delvis indhold" dækker over. I svaret bliver det klarlagt, at sammensætning og den karakter som kagemassen har, gør at den er at betegne som en masse, der kan ligestilles med marcipan. Der bliver lagt vægt på, at massen smager sødt og nøddeagtigt, samt har et indhold af 12,35 % abrikoskerner. Der udarbejdes dog ikke nogen nærmere vurdering af hvorvidt 12,35 % abrikoskerner, bør falde under definitionen delvis. SKAT henviser udelukkende til, at chokoladeafgiftsloven er tilsigtet et bredt anvendelsesområde og henviser herefter til § 1, stk. 1, nr. 4, med den begrundelse at kagemassen delvist er fremstillet af abrikoskerner, samt fremtræder som en masse. Ud fra disse få kriterier mener SKAT dermed, at et indhold på 12,35 % abrikoskerner, er nok til at falde ind under betegnelsen "delvis indhold" og dermed bliver massen afgiftspligt. Det må på baggrund heraf, udledes at en konsistens, får betydning for, at blandingen kan betegnes som en masse, efter der lægges meget vægt på, at massen fremstår som værende fast.

At skatterådet, henviser til chokoladeafgiftslovens brede anvendelsesområde, synes ud fra bestemmelsens § 1 at være korrekt, eftersom der ikke er nogle klar definition på hvad der karakteriserer en masse, og dermed åbner det op for en bredere fortolkningsmulighed. At skatterådet derimod fortolker 12,35 % for værende en delvis ingrediens jf. nr. 4 synes ikke at stemme overens med anvendelsesområdet for nr. 4. Ud fra ordlyden af begrebet "delvis", synes det som ovenfor nævnt at, der skal være tale om et væsentligt indhold af et råstof, for at produktet er afgiftspligtigt. Dermed synes det ikke, at 12,35 % abrikoskerner vil være nok til, at indgå som en central del af produktet. Det bindende svar fra SKAT, findes på den baggrund ikke at være i overensstemmelse med bestemmelsen formål og begrebet delvis. At anses 12,35 % abrikoskerner for, at være en delvis ingrediens, ville ud fra ordvalget "delvis" ikke vurderes, at have været lovgivers formål med bestemmelsen. Hvis et indhold af råstoffer på 12,35 % findes, at være nok til at pålægge afgift efter denne bestemmelse, synes det at begreberne "helt eller delvis" ville have været undladt i bestemmelsen, således

¹⁰⁶ SKM.2016.351.SR

at bestemmelsens ordlyd var som følgende, "at der skulle svares afgift af masser indeholdende råstofprodukter". Derved synes SKAT's fortolkning at gå ud over hvad ordlyden af bestemmelsen udtrykker.

På baggrund af ovenstående bindende svar, har SKAT udsendt et nyt styresignal.¹⁰⁷ Styresignalet har truffet afgørelse om, at en masse er omfattet af det afgiftspligtige vareområde, når massen har et helt eller delvist indhold af mandler, nødder eller andre kerner af enhver art. Det begrundes ud fra det bindende svar, hvor indholdet af abrikoskerner i en kagemasse findes, at være omfattet af chokoladeafgiftsloven. At der i styresignalet, bliver henvist til det bindende svar omkring kagemassen¹⁰⁸ og dermed lavet en sammenligning af abrikoskerner og jordnødder, synes ud fra ordlyden af nr. 4, at være i overensstemmelse hermed, eftersom begge produkter er et råstofprodukt jf. § 19, stk. 1, nr. 1-8, og dermed findes at være indenfor samme anvendelsesområde og dermed vil kunne i konkurrence med hinanden. Udover at begge masser indeholder en råstofvarer synes der dog ikke, at være nogen yderligere sammenhæng mellem kagemassen og peanut butter. Dette begrundes med at ingredienssammensætningen, hvor kagemassen har et indhold af 51,37 % sukker og 12,35 % abrikoskerner mens peanut butter stort set består af en ren jordnøddemasse. Det synes derved at kagemassen anses for værende en ren sukkervarer, hvorimod peanut butter ikke har et indhold af sukker. På baggrund af ingredienssammensætningen og den karakter kagemassen har, anses den for værende en masse jf. § 1, stk. 1, nr. 4 og det bindende svar¹⁰⁹. Peanut butter anses ud fra ingredienssammensætningen ligeledes for værende en masse, men eftersom jordnøddepasta er fritaget for afgiftspligt jf. § 19, stk. 2 og kendelsen om peanutringer¹¹⁰, synes der ikke at have været nogen hjemmel i lovteksten til at, anse peanut butter som en afgiftspligtig masse. På den baggrund synes styresignalet, at der fremadrettet skal pålægges afgift på peanut butter med et indhold af 10 % hakkede jordnødder, ikke at være i overensstemmelse med lovteksten.

Som analyseret ovenfor i afsnit 4.4, var peanut butter tidligere frataget for afgift. Årsagen hertil var, at hovedingrediensen som er jordnøddepasta var afgiftsfrit, dette til trods for, at produktet indeholdt 10 % hakkede jordnødder. På baggrund af styresignalet, vil denne afgiftsfritagelse for peanut butter ikke længere være der, og der vil opstå afgiftspligt efter bestemmelsens nr. 4. Styresignalet får således den betydning, at peanut butter i fremtiden, afgiftsmæssigt vil blive behandlet forskelligt, afhængig af hvordan produktet er fremstillet, og hvordan ingredienserne i massen er bearbejdet. Hvis en peanut butter er fremstillet uden hakket jordnøddestykker, er produktet fortsat afgiftsfrit jf. blandt andet afgørelsen om

¹⁰⁷ SKM.2017.102.SKAT

¹⁰⁸ SKM.2016.351.SR

¹⁰⁹ SKM.2016.351.SR

¹¹⁰ SKM2002.643.LSR

jordnøddemasse/pasta i peanuts ringe¹¹¹, mens der er afgiftspligt hvis peanut butteren er fremstillet med et indhold på mindst 10 % hakkede jordnøddestykker. Det kan derved på baggrund af styresignalet konstateres, at konsistensen samt indholdet af råstoffer får betydning for hvorvidt der opstår afgiftspligt eller ej. At peanut butter bliver forskelligt behandlet afhængig af konsistensen på produktindholdet, det vil sige om den er med eller uden nøddestykker i, kan synes underligt, eftersom massen indeholder de samme ingredienser. I et spørgsmål til ministeren kommer denne underen ligeledes til udtryk, hvor ministeren udtrykker, at det både er besynderligt og ulogisk. I svaret begrundes ministeren denne ulogiske forskelsbehandling af peanut butter, med at chokoladeafgiftsloven er en gammel lov fra 1922.¹¹²

Begrebet "delvis" findes ud fra ovenstående analyse, at være blevet fortolket udvidende, eftersom det ikke ud fra ordlyden, synes at fremgå at 10 % indhold af råstof er indbegrebet af delvis indhold. At et indhold på henholdsvis 10 og 12,35 %, synes at være nok til at dække over begrebet "delvis" synes ikke at være i overensstemmelse med bestemmelsens ordlyd. Som også analyseret ovenfor synes det, at formålet med bestemmelsen er, at hvis et råstof indgår som en væsentlig del af en masse skal der pålægges afgift. Ved vurderingen af hvorvidt et råstof indgår som en væsentlig del af massen, ligges vægt på indholdet samt hvor karaktergivende råstoffet er for massen. Et indhold på 10 % må på den baggrund ikke anses for hverken at være et delvis indhold eller karaktergivende indhold. Derudover synes styresignalet dermed at lægge op til, at der bliver opkrævet en højere afgift end hvad hensigten er med bestemmelsen hvilket, ikke stemmer overens med bestemmelsens ordlyd eller formålet med bestemmelsen. At udsendelsen af styresignalet gør, at der ved fremtidige afgørelser vil blive opkrævet en højere afgift end bestemmelsen tilsigter synes at stride mod grundlovens § 43. Dette begrundes med, at de som tidligere nævnt ikke er tilladt at opkræve mere i skat end der er hjemmel til jf. legalitetsprincippet, hvilket synes at være tilfældet i skattestyrelsens fortolkning af begrebet "delvis".

At SKAT's udsendelse af styresignalet ikke findes, at være i overensstemmelse med formålet med bestemmelsens nr. 4 synes ligeledes, at komme til udtryk i en høring¹¹³ sendt til FSR – danske revisorer, med ønske om bemærkninger i forslaget til det omtalte styresignal. Heri fremgår, at de danske revisorer ligeledes ikke anser at der i lovteksten er hjemmel til at peanut butter bliver afgiftspligtig. Herudover fremgår det i udkastet til styresignalet, at det ikke blot var abrikoskerner og andre kerner der blev afgiftspligtige, men også alle former for pasta og masse, f.eks. masser baseret på jordnødder. Denne afgiftspålægges ville tilsidesætte landsskatterettens tidligere praksis, hvoraf det klart fremgik med henvisning til lovteksten § 19, stk. 2, at

¹¹¹ SKM2002.643.LSR

¹¹² L 109 endeligt svar på spørgsmål 5

¹¹³ Høring om udkast til styresignalet vedr. masse

masser/pastaer lavet på jordnødder var fritaget for afgift. Det synes dog, at fremgå af det endelige styresignal, at SKAT har taget bemærkningerne i høring fra FSR – danske revisorer med i den endelige udgivelse. Dette begrundes med, at der i styresignalet står, at *”Jordnøddesmør med indhold af jordnøddepasta ikke er omfattet af afgiftspligten, da jordnøddepasta ikke er råstofafgiftspligtig”*.¹¹⁴ Dermed har SKAT, ændret i udgangspunktet hvor de ville pålægge afgift på alle former for pasta og masse, også med indhold af jordnødder. Ud fra lovteksten, ville en afgift på jordnøddesmør ligeledes være i strid med lovens § 19, stk. 2, hvorfor det synes at være i overensstemmelse med lovteksten, at jordnøddesmør blev afgiftsfritaget. Der findes dog stadig ikke, at være belæg for, at peanut butter bliver afgiftspligtig eftersom hovedingrediensen er afgiftsfritaget jf. § 19, stk. 2.

Det synes således ud fra styresignalet, at der fremover skal ligges vægt på konsistensen af de råstoffer der bliver indarbejdet i massen. Hakkede jordnødderne bliver herefter afgiftspligtige når de anvendes i en masse jf. § 1, stk. 1, nr. 4 jf. § 19, stk. 2, mens jordnødder der bliver bearbejdet til en masse/pasta fortsat bliver afgiftsfritaget efter § 19, stk. 2. Styresignalet synes således, til dels at tage hensyn til landsskatterettens kendelse om, at peanut butter blev anset for afgiftsfrit. Det er dog, som også analyseret ovenfor kun peanut butter uden jordnødestykker der forbliver afgiftsfrie. Dermed må det udledes, at jordnødder skal være bearbejdet i sådan en grad, at de ikke længere anses for skåret, hakket eller knust, for at blive anset for værende en pasta og dermed afgiftsfritaget efter § 19, stk. 2. Det bliver dermed konsistensen på jordnødden der bliver afgørende for om den er pålagt afgift.

4.5.1 SKAT's praksis og delvis indhold

På baggrund af det bindende svar om afgiftspligt på en kagemasse¹¹⁵, har SKAT i de interne retningslinjer i den juridiske vejledning 2017 indsat et nyt eksempel på en masse, hvor af fremgår at *”en masse med indhold af abrikoskerner, som anvendes til fremstilling af kager, anses for omfattet af det afgiftspligtige vareområde”*¹¹⁶. Det synes som nævnt i afsnit 4.5 ikke, at denne praksis, fra SKAT om fortolkningen af begrebet, at være i overensstemmelse med udstrækningen af bestemmelsens ordlyd.

Ligeledes er der efter udsendelse af styresignalet omkring peanut butter, ændret i den juridiske vejledning. Siden kendelsen om peanutringer i 2003 blev afsagt, har det fremgået af den juridiske vejledning, at peanut butter med et indhold af 10 % hakkede jordnødder, ikke var omfattet af det afgiftspligtige vareområde. Efter

¹¹⁴ SKM2017.102.SKAT

¹¹⁵ SKM2016.351

¹¹⁶ Den juridiske vejledning 2017-1 – afsnit E.A.2.3.3

styresignalet fremgår det nu af juridiske vejledning fra 2018¹¹⁷, at peanut butter med et indhold af 10 % hakkede jordnødder nu anses for omfattet af det afgiftspligtige vareområde. Dermed har SKAT valgt at ændre sine egne interne retningslinjer og samtidig tilsidesætte Landsskatterettens tidligere praksis.

At SKAT indtil 2017 har anset 10 % hakkede jordnødder for ikke, at være omfattet af afgiftspligten, til i dag at anse et indhold af 10 % hakket jordnødder for afgiftspligtig, synes ikke at stemme overens med ordlyden af begrebet "delvis". Det synes samtidig, som ligeledes tidligere nævnt ikke, at have været lovgivers hensigt at "delvis" skal omfatte ethvert indhold af råstof. At 10 % derfor nu anses for nok til at dække over begrebet "delvis" synes, at være ud over hvad der har været lovgivers hensigt. Til trods for, at lovgiver har anvendt begrebet "delvis" for at åbne op for et bredere anvendelsesområde, synes det dog ikke at være hensigten at begrebet skal anvendes så bredt. Ud fra lovens øvrige bestemmelser, fremgår begrebet "delvis" ikke. Ud fra bestemmelsens nr. 1 fremgår for eksempel "kakaomasse" hvorved det ud fra ordlyden synes, at være tilsigtet et bredere anvendelsesområde, da det blot fremgår at der er afgift på masser af kakao. At det ud fra ordlyden af bestemmelsens fremgår, at råstoffet skal indgå "delvist", før der opstår afgiftspligt. Synes at betyde, er der her skal foretages en nærmere vurdering af hvornår et råstof indgår delvist. Samtidig synes dette styresignal, at opkræve en højere skat, end hvad der er hjemmel til efter grundloven. Dette begrundes med, Landsskatterettens tidligere praksis hvor 10 % jordnødder var fritaget for afgift, nu er tilsidesat.

At det bindende svar omhandlende abrikoskerner i en kagemasse kan begrunde, en så stor ændring af en langvarig praksis, hvor peanut butter med indhold af 10 % hakkede jordnødder var afgiftsfrie, synes at skabe en retsusikkerhed. Denne ændring af praksis synes, ligesom det fremgik af FSR – danske revisorer's høringsvar til styresignalet, at tilsidesætte Landsskatterettens tidligere praksis, hvor Landsskatteretten allerede i kendelsen om peanut ringe, har lavet en klar fortolkning af reglerne¹¹⁸. At SKAT udsender et styresignal, der ikke stemmer overens, med Landsskatterettens tidligere praksis, synes at skabe en tvivl om værdien af den praksis der kommer fra Landsskatteretten. Årsagen hertil er, at Landsskatterettens afgørelser som tidligere nævnt tillægges samme retskildeværdi som domsstolsafgørelser.

¹¹⁷ Den juridiske vejledning 2018- afsnit E.A.2.3.3

¹¹⁸ SKM.2002.643.LSR

Eftersom landsskatterettens afgørelser tillægge samme retskildeværdi som domstolsafgørelser¹¹⁹ og er et uafhængig nævn i sin sagsbehandling i forhold til skatteministeriet, findes Landsskatteretten ligeledes ikke, at være bundet af styresignalet, hvori det fremgår at 10 % nødder anses for nok til falde under definitionen af begrebet "delvis". På den baggrund, synes Landsskatteretten ved en ny dom, at kunne ændre denne praksis således, at en vare med indhold af 10 % nødder ikke kan anses for nok til at medføre en afgiftspligt.

Styresignalet synes samtidig, at fremstå utrolig uskarpt. Der bliver ikke rigtig taget stilling til hvad der er afgørende for, at udstrækningen af begrebet "delvis" skal udvides. Der bliver udelukkende refereret til ordlyden af chokoladeafgiftsloven § 1, stk. 1, nr. 4 og henvist til skatterådets bindende svar SKM2016.SR, der bliver herved ikke engang refereret til det delvise indhold på 12,35 %. Styresignalet udleder derved blot på baggrund af det bindende svar, at peanut butter med indhold af 10 % hakkede jordnødder, fremadrettet vil være afgiftspligtig. At der i forbindelse med udsendelse, at et styresignal ikke nærmere bliver klarlagt hvad der er omfattet af retsområdet, synes besynderligt. Der bliver således kun vurderet hvornår peanut butter og varer der kan ligestilles hermed bliver pålagt afgift.

4.6 Kakaoinhold

Hvis en masse har et indhold af kakao, er der ifølge ordlyden af chokoladeafgiftsloven § 1, stk. 1, nr. 1 afgiftspligt. Har massen ligeledes et helt eller delvis indhold af et råstofpligtig produkt, vil der ifølge ordlyden af chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 4 være afgiftspligt. Dermed vil massen ud fra lovtæksten principielt blive afgiftspligtig efter begge bestemmelser.

Ud fra en naturlig sproglig forståelse af bestemmelsernes ordlyd, synes det således at betyde, at en masse med indhold af råstoffer bliver afgiftspligtig efter § 1, stk. 1, nr. 4. Har massen samtidig et indhold af kakao, vil § 1, stk. 1, nr. 1 gribe beskatningen. Der synes således, at være en naturlig overgang til hvilke bestemmelse, der sker beskatning efter. Denne fortolkning af ordlyden, synes at blive støttet op i det bindende svar fra skatterådet omkring en kagemasse¹²⁰. Som analyseret ovenfor i afsnit 4.5, kommer skatterådet frem til, at såfremt der er tale om en masse fremstillet af råstofafgiftspligtige varer, skal de som udgangspunkt pålægges afgift efter chokoladeafgiftslovens nr. 3 (nuværende nr.4). Har massen samtidig et indhold af kakao, skal der foretages en vurdering af hvorvidt der skal pålægges afgiftspligt efter bestemmelsens nr. 1 i stedet for.

¹¹⁹ Tax.dk – Landsskatteretten får status som domstol 25-3-2007

¹²⁰ SKM2016.351.SR

Retspraksis har dog vist, at indholdet af kakao ikke alene er afgørende for, at en masse med indhold af kakao bliver afgiftspligtig efter bestemmelsens nr. 1. Dette kommer blandt andet til udtryk i SKM2015.654.ØLR. Dommen omhandler hvorvidt, 6 forskellige proteinbare med et overtræk af chokolade var omfattet af chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 1. Proteinbarerne havde en andel på mellem 16,7 og 19,5 % chokolade, herudover fremgik ordet "chocolate" af produkternes varenavn. Landsskatteretten finder på den baggrund frem til at der pålægges afgift efter bestemmelsens nr. 1. I afgørelsen kommer landsretten frem til, at det ud fra en naturlig sproglig forståelse af begrebet "chokoladevare", må findes at bestemmelsen omfatter varer, hvor chokoladen anses for værende karaktergivende. Hvorved der skal lægges vægt på mængden af chokolade, chokoladesmagen, samt hvordan varen fremtræder. I en afgørende¹²¹ omhandlede tre snackbarer med et delvist overtræk af chokolade, bestående af 8 % chokolade/vekao, finder landsskatteretten at der ikke er afgiftspligt efter bestemmelsens nr. 1. Landsskatten begrundede afgørelsen med, at de tre varer afviger i smag fra chokolade varer efter bestemmelsens nr. 1, eftersom de har et lavt indhold af chokolade/vekao. Der bliver som belæg for, at de tre snackbarer ikke er afgiftspligtige, henvist til de samme kriterier som i dommen omhandlende proteinbarer, hvor det afgørende for at der opstår afgiftspligt efter nr. 1 er, at kakaoen er karaktergivende for varen. Herudover påpeger landsskatteretten, at der ved vurdering af hvorvidt der er afgiftspligt, ikke skal tillægges vægt, hvilke aftagergruppe produktet henvender sig til og om det for eksempel har karakter af, at være et sportsprodukt.¹²²

Østre landsrets dommen¹²³, omhandlende proteinbarer, samt en definition på hvordan en chokoladevare skal fortolkes, har haft en stor indflydelse for hvilke generelle kriterier der er afgørende for, at kakaoindholdet anses for værende karaktergivende. Dermed må det udledes at, dommen har fået tillagt en høj præjudikat, hvorved dommen har fået afgørende betydning for senere afgørelser omhandlende, hvorvidt et indhold af kakao anses for værende karaktergivende for en varer og dermed omfattet af det afgiftspligtige vareområde.

Ud fra dommene må det udledes, at kriterierne der anvendes ved vurderingen af, at en masse anses for værende en "chokoladevare", er de samme som hvis det skal vurderes, hvorvidt en varen anses for at være en "kakaomasse". Dette begrundes ud fra, at skatterådet gennem dommen henviser til kakao og bestemmelsens nr. 1. Derved synes det at chokolade og kakaomasse ligestilles med hinanden. Eftersom både kakao og chokolade fremgår af samme bestemmelse synes det, at en ens behandling af hvorvidt der opstår afgift, er i overensstemmelse med at lignende sukkerbarer skal behandles ens, for ikke at komme i konkurrence med hinanden og derved skabes en ens retsstilling.

¹²¹ SKM2017.305.LSR

¹²² SKM2017.305.LSR

¹²³ SKM2015.654.ØLR

Det kan dermed på baggrund af ovenstående domme, omhandlende indholdet af kakao og chokolade uddrages at chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 1 er tilsigtet et bredt anvendelsesområde. Derved skal der ved hver massen med et indhold af kakao, foretages en konkret vurdering, af hvorvidt der er afgiftspligtigt efter nr. 1, eller nr. 4. Det er således ikke nok, at en masse har et indhold af kakao for at blive afgiftspligtigt efter bestemmelsens nr. 1. Det afgørende i vurderingen af massen, er derved hvorvidt massen har et sådan indhold af kakao, og at kakaoen anses at være karaktergivende for massen. Ved vurderingen af hvorvidt chokoladen/kakaoen er karaktergivende, må der lægges vægt på, mængden af chokoladen i varen, hvor fremtræden chokoladesmagen er, samt om varen fremtræder som en chokolade/kakao varer. Det synes således, at der ved vurderingen af om en masse med indhold af nødder og kakao, skal pålægge afgiftspligt efter nr. 1, eller nr. 4, skal for foretages en vurdering af hvilken ingrediens der er den mest karaktergivende for massen. Har nøddemassen derved et indhold af kakao, men er dette indhold så minimalt og nødderne derved er det mest karaktergivende i massen, synes det således på baggrund af dommene, at massen fortsat er afgiftspligtigt efter § 1, stk. 1, nr. 4.

I lovtæksten findes der i stk. 2, nr. 6, at være en undtagelsesbestemmelse, til bestemmelsens nr. 1, hvoraf det fremgår at der er afgiftspligt af kakaomasser. Ud fra ordlyden til § 1, stk. 2, nr. 6 fremgår at: "masser m.v., som indeholder kakao, men ikke råstofafgiftspligtige varer" er fritaget for afgift på den betingelse, at indholdet af kakao udgør mindre end 5 % af varens vægt jf. § 1, stk. 3. Det synes hermed ud fra lovtæksten, at kunne udledes at, hvis en masse har et indhold af kakao, bliver denne masse omfattet af chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 1. Hvis massen indeholder mindre end 5 % kakao, bliver denne fritaget for afgiftspligt efter chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 2, nr. 6 på betingelse af, at massen ikke indeholder råstofafgiftspligtige varer, samt at kakaoinholdet tydeligt er deklareret på emballage og fakturaer.¹²⁴ Det synes således ud fra denne undtagelse til hovedreglen i § 1, stk. 1, nr. 1, at bestemmelsens nr. 1 har et meget bredt anvendelsesområde. Dette begrundes med at, afgiftsfritagelse efter stk. 2, nr. 6 forudsætter at kakaoinholdet udgør mindre end 5 % af varens vægt. Samtidig må kakaoinholdet ikke være karaktergivende, hvilket således betyder, at indeholder massen 4 % kakao, og er kakaoen karaktergivende for varen, er der fortsat afgiftspligt efter bestemmelsens nr. 1. At kakaoinholdet ikke må være karaktergivende for, at blive fritaget for afgiftspligt begrundes ud fra SKAT's i en afgørelse omhandlende chokolade- og sukkervareafgift for snackbarer med overtræk af chokolade/vekao.¹²⁵ Heraf fremgår, at der ikke er en nedre grænse for indholdet af kakao, for at der opstår afgiftspligt efter nr. 1. Dette begrundes med,

¹²⁴ Jf. § 1, stk. 3.

¹²⁵ SKM2017.305.LSR

at hvis der var en sådan nedre grænse, ville fritagelsesbestemmelsen hvor masser med indhold af kakao på mindre end 5 % ikke være nødvendig. Denne sondring stemmer ud fra lovtekstens ordlyd godt overens med om massen er afgiftspligtig efter nr. 1 eller afgiftsfritaget efter stk. 2, nr. 6 jf. stk. 3. Var en masse med indhold af kakao, altid fritaget for afgift hvis indholdet af kakao var under 5 %, havde det jo netop blot fremgået af bestemmelsens ordlyd. Det kan dermed udledes, at masser med et indhold af kakao på mindre end 5 % som udgangspunkt er afgiftspligtig efter nr. 1, medmindre kakaoinholdet ikke er karaktergivende for produktet jf. § 1, stk. 1 nr. 1, jf. stk. 2, nr. 6.

Ud fra ordlyden af bestemmelsens § 1, stk. 2, kan det samtidig udledes, at har massen et indhold af råstofafgiftspligtige varer, kan massen ikke fritaget for afgift, uanset om massen indeholder mindre end 5 % kakao og kakaoen ikke er karaktergiven. Det betyder dermed, at hvis en masse indeholder mindre end 5 % kakao, uden at være karaktergivende, men ligeledes har et indhold helt eller delvist af råstofafgiftspligtige varer, vil massen fortsat være afgiftspligtig efter chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 4. Har massen et karaktergivende indhold af kakao og samtidig et indhold af råstofafgift, vil bestemmelsens nr. 1 gribe beskatningen. Dermed ses der en sammenhæng mellem § 1, stk. 1, nr. 1, og 4 samt § 1, stk. 2, nr. 6.

Eftersom der kræves en samlet vurdering af varen, for at vurdere om en varer, kan defineres som værende en chokoladevare. Synes det ikke at kunne tillægge nogen værdi, at det ud fra ovenstående afgørelser kan udledes, at et indhold på 8 % indhold af chokolade / vekao ikke anses for, værende nok til at være karaktergivende for varen, mens et chokoladeovertræk på 16,7 % var nok til at pålægge afgift. Som det fremgik af Østre Landsrets afgørelse¹²⁶, var anvendelsesområdet for bestemmelsens nr. 1, nemlig tilsigtet et bredt anvendelsesområde, hvilket også kommer til udtryk med fritagelsesbestemmelsen. Hvis man ud fra afgørelserne kunne udlede at 10 % kakao, er nok til at pålæggeafgift, ville fritagelsesbestemmelsen være overflødig, hvorfor der ved vurderingen at om en varer er omfattet af bestemmelsens nr. 1, må foretages en konkret vurdering, af hvordan chokoladen kommer til udtryk i varen.

4.6.1 SKAT's praksis og kakaoindhold

Af den juridiske vejledning 2019-1 E.A.2.3.3 fremgår det, at hvis en masse har et karaktergivende indhold af kakao, chokolade og/eller sukker, så anses varen som en værende chokolade- eller sukkervare. Er dette tilfældet er det SKAT's opfattelse, at varen ikke er omfattet af chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 4, men at massen bør vurderes efter de øvrige bestemmelser i chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1 nr. 1 - 11¹²⁷. Denne

¹²⁶ SKM2015.654.ØLR

¹²⁷ Den juridiske vejledning 2019-1 E.A.2.3.3

sondring omkring, hvorvidt en masse med indhold af kakao, skal være omfattet af lovens § 1, stk. 1, nr. 1 eller nr. 4, synes at stemme overens, med ordlyden af bestemmelsen. Som også nævnt under afsnit. 4.5 synes vejledningen ligeledes at stemme overens med formålet bag loven, hvoraf det kunne udledes, at bestemmelsens nr. 4 omfatter de masser der ikke anses for værende en chokolade eller sukkervarer. Mens de masser det har et indhold af sukker eller chokolade skal bedømmes efter lovens øvrige bestemmelser. I det tilfælde hvor massen har et indhold af kakao, skal der pålægges afgifts efter bestemmelsens nr. 1. Af vejledningen fremgår at *"ved vurderingen af om et produkt er omfattet af det afgiftspligtige vareområde, kan der lægges vægt på, om indholdet af kakao er karaktergivende for produktet eller ej"*¹²⁸. SKAT's vurdering af hvad gældende ret er for masser med indhold af kakao, synes ligeledes at være lig den vurdering Østre Landsret har anvendt til behandling af de dommen omhandlende protein barer¹²⁹ analyseret i afsnit 4.6. Herudover fremgår af den juridiske vejledning, at hvis en vare har karakter af en chokoladevare og samtidig har karakter af et sportsprodukt, påvirker det at, der opstår afgiftspligt efter chokoladeafgiftsloven § 1, stk. 1, nr. 1. Disse kriterier var ligeledes de kriterier der blev brugt som belæg for at 3 snack barer ikke var afgiftspligtige. Som afslutning på, hvad der ud fra den juridiske vejledning skal anses for værende en chokoladevare fremgår, *"Bemærk: Produkter, som er helt overtrukket med chokolade betragtes som en chokoladevare"*.¹³⁰ Denne vurdering af gældende ret som SKAT kommer med, som slutbemærkning, synes derved ikke, at være i overensstemmelse med den praksis der netop er analyse ovenfor og hvoraf det er konkluderet at dommen har fået høj præjudikat værdi, hvoraf det netop er udledt, at der ved vurdering af om en vare har et karaktergivende indhold af kakao, skal foretages en konkret vurdering. SKAT's interne retningslinjer og vurdering af gældende ret, synes derved på dette område at være i strid med en højere rangerende retskilde.

4.7 SKAT og gældende ret

Ud fra den nyeste vejledning¹³¹ udsendt af SKAT fremgår det, at masser er afgiftspligtige, hvis de er helt eller delvis fremstillet af råstofafgiftspligtige varer. Denne beskrivelse er således blot en opremsning af lovteksten, og der fremgår ikke noget steder hvorledes SKAT fortolker chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 4. Den eneste fortolkning SKAT henviser til i den juridiske vejledning er, at hvis massen har en karaktergivende indhold af chokolade og eller sukker, bør varen ikke længere være omfattet af nr. 4, men bør i stedet vurderes efter de øvrige bestemmelser i chokoladeafgiftslovens § 1. Denne fortolkning af lovteksten synes at stemme overens med den analyse, der er udarbejdet ovenfor, hvor det ligeledes er blevet konkluderet, at bestemmelsens nr.

¹²⁸ Den juridiske vejledning 2019-1 E.A.2.3.3

¹²⁹ SKM2015.654.ØLR - SKM.2017.305.LSR

¹³⁰ Den juridiske vejledning 2019-1 E.A.2.3.3

¹³¹ Den juridiske vejledning 2019-1 E.A.2.3.3

1 griber beskatningen når massen har et karaktergivende indhold af kakao. Denne fortolkning fra SKAT, synes ligeledes at stemme overens, med formålet bag bestemmelsens nr. 4, hvor det ud fra forarbejderne til loven, kan udledes, at en masse er omfattet af bestemmelsens nr. 4, hvis massen ikke har et indhold af chokolade eller sukker, mens en masse der anses for værende en ren chokolade- eller sukkervarer er omfattet af chokoladeafgiftslovens § 1's øvrige bestemmelser.

Det fremgår ikke i denne vejledning¹³², hvilke masser der efter SKAT's opfattelse, anses for værende en masse omfattet af det afgiftspligtige vareområde. Dette synes at være begrundet med, at der efter bestemmelsens nr. 4 blev indskrevet i loven, ikke har været noget retspraksis, hvor der er blevet pålagt afgift, med henvisning til denne bestemmelse. Der har dog være et bindende svar¹³³ hvori det blev vurderet, at dekoration til bagværk ikke anses for værende en masse, og dermed ikke afgiftspligtig efter nr. 4. SKAT har således i den gældende vejledning, ikke taget stilling til deres opfattelse af gældende ret, og spørgsmålet om hvornår en masse har et hel eller delvis indhold af råstof og dermed afgiftspligtig. SKAT har blot taget stilling til, at der er afgiftspligt hvis massen indeholder råstoffer eller har et indhold af kakao.

Det kan dog synes besynderligt, at retningslinjerne der fremgik af den juridiske vejledning 2018, ikke er blevet overført til denne vejledning, eftersom det ud fra analysen i afsnit 4.1 omkring splittelsen af den tidligere nr. 3, blev konkluderet, at ændringen udelukkende havde den betydning, at der nu skal skelnes mellem masser, der har et indhold af sukker og masser uden indhold af sukker. På den baggrund og ud fra forarbejderne til lovændringen omkring den nye nr. 4 synes det, at spørgsmålet om hvornår en masse har et delvis indhold af råstof og dermed bliver afgiftspligtig, fortsat skal bedømmes efter samme kriterier som inden lovændringen i 2018. Hvorfor det ud fra ovenstående analyse må det konkluderes, at gældende ret for hvornår en masse har et delvis indhold af råstof og dermed afgiftspligtig, er det samme før og efter lovændringen. Der skal blot henvises til bestemmelsens nr. 4 i stedet for nr. 3, afhængig om massen anses for værende en sukkervarer eller ej. På den baggrund synes det besynderligt, at styresignalet omkring afgiftspligt på peanut butter med indhold af 10 % hakkende jordnødder, som fortsat anses for gældende ret og et eksempel på hvad en masse kan være, ikke længere fremgår af den juridiske vejledning.

¹³² Den juridiske vejledning 2019-1

¹³³ SKM2019.165.SR

4.8 Sammenfatning

Det kan ud fra ovenstående analyse udledes, at chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 4 har en uklar ordlyd, hvor begrebet masse ikke er konkret defineret. Dermed bidrager en naturlig sproglig forståelse af ordlyden ikke meget til, hvornår der bliver afgiftspligt efter denne bestemmelse. Kigger man på både nuværende og ældre forarbejder til chokoladeafgiftsloven, er der ligeledes ikke nogle klare retningslinjer for hvilke kriterier, der er afgørende for, at der er tale om en masse og dermed afgiftspligt. Derved har retspraksis haft en stor betydning, til at bidrage til fortolkning af bestemmelsen, for derved at kunne klarlægge hvad der er gældende ret.

Ud fra bestemmelsens ordlyd, kan det dog udledes, at den gældende ret for chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 4 er, at der er afgiftspligt efter nr. 4, på masser der hel eller delvis har et indhold af de råstoffer, der positivt er oplyst i lovens § 19. Herudover kan det ud fra forarbejderne udledes at, hvis en masse har et karaktergivende indhold af kakao, er massen ikke omfattet af nr. 4, men derimod af bestemmelsens nr. 1. Ligeledes kan det ud fra forarbejderne udledes, at det afgørende for hvorvidt en masse er omfattet af bestemmelsens nr. 4 eller ej, afhænger af om massen anses for, at være en ren chokolade- og sukkervarer med indhold af nødder, eller om massen har et indhold af nødder, men uden et indhold af chokolade eller sukker. Hvornår en masse har et hel eller delvis indhold af råstoffer, og hvornår en masse har et karaktergivende indhold af kakao, kan der ud fra lovteksten samt forarbejderne hertil ikke udledes meget. Ud fra ovenstående domsanalyse kan det udledes, at problemstillingen omkring hvornår der er tale om en afgiftspligtig masse efter chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 4, som udgangspunkt kan bedømmes ud fra følgende kriterier (beskrives herefter), som er de kriterier der gennem praksis, har været lagt afgørende vægt på ved bedømmelsen, af hvorvidt en masse med indhold af mandler, nødder eller kerner anses for omfattet af det afgiftspligtige vareområde.

På baggrund af analysen og den retspraksis der er medtaget i dette speciale kan det udledes, at der ved vurderingen af, om en masse er afgiftspligtig efter chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 4, skal lægges vægt på hvilke nøddetype massen indeholder, eftersom det kun er de nødder der positivt er oplyst i chokoladeafgiftslovens § 19, stk. 1, nr. 1-8, der er afgiftspligtige. Derudover kan det ud fra analysen udledes, at hvis en masse har et indhold på over 10 % råstofafgiftspligtige varer, anses massen for afgiftspligtig. Hvis massen med indhold af nødder, ligeledes har et indhold af kakao, vil massen som udgangspunkt fortsat være omfattet af nr. 4, medmindre indholdet er karaktergivende for massen, så vil bestemmelsens nr. 1 gribe beskatningen. Til vurderingen af hvorvidt der er tale om et karaktergivende indhold af kakao, skal der på baggrund af østrelandsret dommen, omhandlende proteinbarer lægges vægt på mængden af kakao, hvor

fremtræden kakaoen er samt, hvordan varen fremtræder, det er i den forbindelse vigtigt, at der foretages en samlet vurdering af varen.¹³⁴

Ud fra analysen har det derved vist sig, at chokoladeafgiftsloven er tilsigtet et bredt anvendelsesområde. Der synes dog ikke, at der kan opstilles nogle klare retningslinjer for, hvordan en masse skal defineres, samt hvornår massen har et så karaktergivende indhold af kakao, af massen ikke længere er afgiftspligtig efter nr.4. På baggrund af den analyserende praksis, har der vist sig, at det afhænger af en konkret vurdering af hver masse, for ud finde ud af hvorvidt en masse anses for afgiftspligtig efter chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 4.

5. kapitel – Ny gældende ret 2020

I dette kapitel vil den nye lovændring af chokoladeafgiftsloven blive analyseret. Der vil blive udarbejdet en fortolkning, omkring lovændringen og hvad den nye gældende ret bliver for de masser, der før var omfattet af chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 4. Fortolkningen tager udgangspunkt i chokoladeafgiftslovens ordlyd og forarbejderne hertil. Derudover bidrager tidligere retspraksis til fortolkningen. I nedenstående analyse vil masser med et indhold af mandler, nødder og kerner, blive omtalt som nøddemasse.

5.1 Lovændring

Efter chokoladeafgiftsloven § 1, stk. 1, nr. 4 skal der betales afgift af, masser der hel eller delvis er fremstillet af råstofafgiftspligtige varer.¹³⁵ Pr. 1. januar 2020 ophæves kapitel 2 i chokoladeafgiftsloven og dermed forvinder råstofafgiften, det betyder, at der herefter ikke længere skal betales afgift af råstofafgiftspligtige varer. Afskaffelsen af råstofafgiften resultere således i, at nødder der ikke er forarbejdet eller kun i mindre grad er forarbejdet, ikke længere er omfattet af afgiftspligten. Det medfører, at for eksempel nødder i skal, nødder uden skal og saltede nødder ikke længere er afgiftspligtige.¹³⁶ Samtidig ophæves chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 4. At bestemmelsens nr. 4 ophæves må ud fra forarbejderne synes, at være en konsekvens af denne lovændring¹³⁷. Begrundelsen herfor er, at råstofafgiftspligten fremgår af nr. 4's ordlyd og som analyseret ovenfor, er der dermed en klar sammenhæng mellem bestemmelsen i § 1, stk. 1, nr. 4 og kapitel 2, § 19. Når råstofafgiftspligten ikke længere vil være omfattet af det afgiftspligtige vareområde, vil bestemmelsens nr. 4 ikke længere have nogen praktisk betydning, eftersom en betingelse for, at der opstår afgiftspligt efter denne bestemmelse er, at massen indeholder råstofafgiftspligtige

¹³⁴ SKM2015.654.ØLR

¹³⁵ LBK nr. 1010 af 03.07.2018

¹³⁶ LF nr. L 109 af 19.12.2017 – vedtaget

¹³⁷ LF nr. L 109 af 16.11.2017 – fremsat

bestanddele. Dermed vil de masser der før var omfattet af denne bestemmelse, som udgangspunkt ikke længere være underlagt det afgiftspligtige vareområde. Spørgsmålet bliver herefter, hvad der bliver ny gældende ret, for de masser der før var omfattet af chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 4. Forbliver masserne afgiftsfrie eller bliver masserne henført under en ny bestemmelse. For at forstå hvad lovgivers egentlige formål med loven har været og for i sammenhæng med lovtekstens ordlyd, at finde frem til hvad gældende ret er i 2020, foretages der herunder en analyse af lovteksten samt forarbejderne til lovændringen.

5.2 Lovtekstens ordlyd og formål

Formålet med chokoladeafgiftsloven har siden forårspakken 2.0 blev fremført været, at der skulle pålægges afgift på produkter, der var med til at skade folkesundheden.¹³⁸ Afgiften var dermed adfærdsregulerende, hvor formålet var, at påvirke forbrugeren til, at købe mindre chokolade og sukkervarer. Ud fra forarbejderne til lovændringen, synes det at fremgå, at årsagen til at afskaffe råstofafgiften, blandt andet er begrundet i at råstofafgiften indeholder otte forskellige afgiftssatser, der ikke har nogen sundhedsmæssig begrundelse, og samtidig giver råstofafgiften administrative udfordringer for de danske virksomheder.¹³⁹ Dermed synes det, at afskaffelsen af råstofafgiften er i harmoni med formålet bag chokoladeafgiftsloven. Dette begrundes med, at det ud fra forarbejderne tyder på at nødder, mandler og kerner ikke er usunde, hvorfor det ikke synes, at være nødvendigt at pålægge en høj afgift, for på den måde, at påvirke forbrugeren til ikke at købe disse varer. Ligeledes synes det at stemme godt overens med afskaffelsen af § 1, stk. 1, nr. 4, eftersom de masser der var omfattet af denne bestemmelse ikke havde noget indhold af kakao eller sukker, og derfor ikke ansås for værende en sukkervare.

Det fremgår ud fra forarbejderne til loven, at *"masser med forarbejdede nødder, der har indhold af enten sukker eller chokolade for eksempel i marcipan og nougat også fremadrettet vil være afgiftspligtige"*.¹⁴⁰ Ligeledes fremgår en definition af, hvad der skal forstås ved henholdsvis marcipan og nougat. Ud fra forarbejder skal der ved marcipan forstås en *"masse lavet af bl.a. sukker og mandler eller abrikoskerner. Det afgørende for, at en vare anses for værende en marcipan, er at massen uanset indhold af mandler eller abrikoskerner, efter sin beskaffenhed må betragtes som en chokolade og sukkervare"*.¹⁴¹ Ud fra disse bemærkninger i forarbejderne, synes det dermed at kunne udledes, at der her skal lægges vægt på de samme kriterier, som ved spørgsmålet om hvorvidt der er tale om en sukkervare. Det synes derved, at der skal lægges vægt på hvordan massen smager, herunder indholdet af sukker, hvordan massen fremstår, samt

¹³⁸ Forårspakken 2.0 side 18

¹³⁹ LF nr. L 109 af 16.11.2017 – fremsat

¹⁴⁰ LF nr. L 109 af 16.11.2017 – fremsat

¹⁴¹ LF nr. L 109 af 16.11.2017 – fremsat

hvordan massen markedsføres. Derudover fremgår af forarbejderne, at ved nougat forstås en "masse lavet af bl.a. sukker eller honning og nødder. Konsistensen af nougat kan være blød til hård".¹⁴² Ud fra naturlig sproglig forståelse af definitionen af nougat, synes det at fremgå, at definitionen, findes at være i lig med ordlyden af den tidligere nr. 4 "masser med et helt eller delvist indhold af råstofafgiftspligtige varer".¹⁴³ Ud fra disse bemærkninger, findes nøddemasser med indhold af sukker, derved at kunne henføres under denne bestemmelse, når bestemmelsens nr. 4 afskaffes. Hvis massen, i konsistens fremstår som værende blød til hård.

Herudover fremgår det ikke nogle steder, hvordan nøddemasser udover dem der anvendes til produktion af marcipan og nougat, bliver stillet i forhold til afgiftspligt. Det synes dog klart at fremgå af forarbejderne, at masser med indhold af nødder bliver fritaget for afgift, hvis massen ikke har et indhold af chokolade eller sukker. Hvorimod masser med indhold af nødder forsat er afgiftspligtig, hvis massen ligeledes har et indhold af chokolade eller sukker. Skatteudvalget har som svar på høring¹⁴⁴, samt som svar på spørgsmål til ministeren¹⁴⁵, omkring hvilke masser, med indehold af nødder der fremadrettet vil være afgiftspligtige efter chokoladeafgiftsloven fastslået, at masser ikke lader sig entydig afgrænse. Afgiftsplikten afhænger således af hvilke ingredienser massen indeholder. Der skal herved vurderes, "om masser indeholdende nødder, efter sin beskaffenhed, anvendelse og ernæringsindhold må betragtes som en chokolade- og - eller sukkervare"

Det må således udledes, at det afgørende for hvorvidt en nøddemasse er afgiftspligt eller ej, afhænger af indholdet af chokolade og sukker. Herefter bliver spørgsmålet, efter hvilke bestemmelser nøddemasser med indhold af chokolade eller sukker bliver afgiftspligtige efter. Denne fortolkning af lovforarbejderne støttes ligeledes af den juridiske vejledning¹⁴⁶, hvor af det fremgår, at lovændringen der træder i kraft pr. 1. januar 2020 er ændret således at, de masser der anses for rene chokolade- og sukkervarer forsat er afgiftspligtige. Nærmere bestemt fremgår det, at "nødder, der er yderligere forarbejdet, fx marcipan og nougat forsat er afgiftspligtige".¹⁴⁷

¹⁴² LF nr. L 109 af 16.11.2017 – fremsat

¹⁴³ LBK nr. 1010 af 03.07.2018 - § 1, stk. 1, nr. 4

¹⁴⁴ Høring om udkast til styresignal H378-16 af 23.12.2016

¹⁴⁵ Skatteudvalget – endeligt svar på spørgsmål 4

¹⁴⁶ Den juridiske vejledning 2019-1 – E.A.2.3.3

¹⁴⁷ Den juridiske vejledning 2019-1 – E.A.2.3.3

Ud fra chokoladeafgiftslovens ordlyd må det udledes, at der skal betales afgift af de masser, der har et indhold af kakao jf. § 1, stk. 1, nr. 1. det vil sige, når kakaoen er karaktergivende for massen jf. skatterådets bindende svar omkring kagemassen, som tidligere analyseret.¹⁴⁸ Dog bliver massen fritaget for afgifts, hvis kakaoindholdet udgør mindre end 5 % af varens vægt jf. § 1, stk. 2, nr. 6 jf. stk. 3, og dette er tydeligt deklareret på emballagen og fakturaen, herudover er afgiftsfritagelsen afhængig af, at kakaoen ikke er karaktergivende for varen. Dette udledes på baggrund af forarbejderne¹⁴⁹ hvoraf det fremgår, at når råstofafgiftspligten afskaffes, ændres ordlyden af fritagelsesbestemmelsen således, at en masse med indhold af nødder, godt kan blive omfattet af bestemmelsen, såfremt der ikke er et karaktergivende indhold af kakao. Dermed ændres gældende ret sig, således at nøddemasser med indhold af kakao, godt kan blive afgiftsfritaget.

En masse med indhold af nødder kan i 2020, samtidig blive afgiftspligtig efter bestemmelsens nr. 4, hvis nøddemassen, anses for værende en sukkervarer. Det kan ud fra ordlyden af bestemmelsens nr. 4 udledes, at der er afgiftspligt på massen, hvis den har et karaktergivende indhold af sukker. Dette fremgår ligeledes af SKM2019.165.LSR Hvoraf det kan udledes, at hvis en masse med indhold af nødder indeholder sukker, kan massen anses for værende en "sukkervarer af enhver art". I en afgørelse¹⁵⁰ omhandlende protein barer, finder landsskatteretten, at en vare anses for værende en sukkervarer efter bestemmelsens nr. 5, når den er fremstillet af druesukker, glukosesukker eller lignende, der skal herved lægges vægt på at der er en væsentlig indhold af sukker jf. SKM2018.172.LSR, hvorved der ligeledes fremgår, at varen efter sin beskaffenhed skal anses for værende en sukkervarer. Indeholder varen ligeledes kakao, vil bestemmelsens nr. 1 gribe beskatningen. I en afgørelse¹⁵¹ blev det vurderet ud fra 29 forskellige sukkervarer, at pulverblandinger ikke kan anses for værende en sukkervarer efter nr. 5. Som begrundelse herfor blev der langt vægt på, at der er tale om halvfabrikata, der ikke egner sig til, at kunne spises, som det fremstår i konsistens. Pulveret ville først blive til en masse og kunne spises, ved en når pulveret er bearbejdet. Der ville dermed i stedet skulle betales dækningsafgift af pulverets afgiftspligtige bestanddele. Det kan på baggrund af denne afgørelse om forskellige sukkervarer, udledes trods det brede anvendelsesområde for "sukkervare af enhver art", at en blanding skal kunne betegnes som en masse, både efter optøning og efter afbagning. For at anses for være en sukkervarer efter bestemmelsens nr. 5.

¹⁴⁸ SKM2016.351.SR – afsnit 4.6

¹⁴⁹LF nr. L 109 af 16.11.2017

¹⁵⁰ SKM2004.398.LSR

¹⁵¹ SKM2015.602.SR

Ligeledes kan det ud fra chokoladeafgiftslovens ordlyd, udledes, at der skal betales afgift af: *”Andre varer, der efter en samlet bedømmelse af deres beskaffenhed og anvendelse samt den måde, hvorpå de markedsføres, kan betragtes som efterligninger af eller erstatningsvarer for de varer, der er nævnt under 1-9”* jf. chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 11. Det må således betyde, at hvis en masse indeholdende nødder anses for at være en erstatningsvarer opstår der afgiftspligt.

Landsskatteretten har i to forskellige afgørelser¹⁵² omkring erstatningsvarer forholdt sig til hvilke krav, der er afgørende for om en varer kan anses for at være en erstatnings - eller efterligningsvare for en sukker – eller chokoladevare jf. chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1 nr. 11. Ved vurderingen af om der opstår afgiftspligt efter nr. 11, finder Landsskatteretten at der skal vurderes efter varens karakter, herunder varernes beskaffenhed, anvendelse og markedsføring. Herudover finder landsskatteretten at, *”hvis den almindelige forbruger er bevidst om, at varen købes for at tilfredsstille samme behov, da skal varen anses for at være en erstatningsvare. Anses varen derimod af den almindelige forbruger for at dække andre behov, er der ikke tale om en erstatningsvare”*¹⁵³.

I Landsrettens afgørelse som omhandlende 7 forskellige proteinbarer¹⁵⁴, Blev en yoghurtovertrukken proteinbar uden indhold af chokolade, men med en sød smag af yoghurt og æbler, ikke anset for værende afgiftspligtig efter chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 11, selvom varen havde samme form og blev solgt de samme steder som andre chokoladevare. Ud fra denne afgørelse kan det dermed at vares skal ses i en sammenhæng, således at varen både, i smag, fremtræden samt den måde hvorpå varen markedsføres, kan anses for værende en erstatningsvarer efter chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 11. Det må derved udledes, at varen skal ses som en helhed, hvorved det skal vurderes om alle kriterierne er opfyldt. Efter denne dom, blev der ligeledes udsendt et nyt styresignal, ¹⁵⁵ hvorved SKAT’s hidtidige praksis ændrede sig. Ud fra Styresignalet kan det derved udledes, at det ikke er nok at en varer fremstår og markedsføres som en erstatning for en chokolade – eller sukkervarer, hvis varen ikke har et indhold af kakao, vil der med ikke være afgiftspligt, selvom de øvrige betingelser er opfyldt. Derved må det udledes, at det afgørende for, at en varer anses for værende en erstatningsvarer og derved anses for afgiftspligtig, er hvordan varen fremtræder, herunder hvordan varen smager, anvendes og markedsføres. På baggrund af disse elementer, skal der foretages en samlet bedømmelse af varen.

¹⁵² SKM2017.305.LSR - SKM2018.172.LSR

¹⁵³ SKM2018.172.LSR

¹⁵⁴ SKM2015.654.ØLR

¹⁵⁵ SKM2016.253.SKAT

Det synes derved på baggrund af disse ovenstående domme, at der ved vurderingen af hvorvidt en varer anses for værende en erstatningsvarer, skal foretages en samlet vurdering af varens beskaffenhed. Det er således ikke nok, at væren markedsføres som en sukkervarer, eller at væren smager sødt. Hvis der ikke er et indhold af chokolade eller sukker, kan der ikke opstå afgiftspligt jf. Chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 11.

Ud fra forarbejderne, findes at masser med et indhold af mandler, nødder, eller kerner fortsat skal være omfattet af det afgiftspligtige vareområde, hvis massen har et indhold af chokolade eller sukker. Dette synes at give anledning til fortolkningsproblemer i forhold til hvornår en masse er afgiftspligtig. Dette synes ligeledes af afspejle sig i et spørgsmål¹⁵⁶ stillet til skatteudvalget i forbindelse med lovforslaget¹⁵⁷, her bedes der redegøres for hvilke nøddemasser der efter 1. januar 2020 fortsat vil være afgiftspligtige. Det synes ud fra dette spørgsmål, at der allerede inden loven bliver vedtaget, ville kunne opstå afgrænsningsproblemer for, hvornår en nøddemasse vil være afgiftspligtig. Som svar på spørgsmålet, lyder det fra skatteudvalget, at masser efter lovændringen ikke entydigt lader sig afgrænse, eftersom masserne kan indeholde en række ingredienser, der gør at massen, vil anses for at udgøre en chokolade- eller sukkervare. Det synes således, at det afhænger af en objektiv vurdering af hvorvidt en masse anses for afgiftspligtig efter chokoladeafgiftsloven. At det ikke klart kan udledes, hvad der definere en masse omfattet af chokoladeafgiftsloven, kan anses for værende et retssikkerhedsmæssigt problem, hvor borgerne ikke har mulighed for at forudsige sin retsstilling. I et høringssvar til ministeren fremgår ligeledes at dansk erhverv, finder tvivl ved hvornår en masse efter 2020 bliver afgiftspligtig. I høringssvaret forslås, at en ny bestemmelse, der definere hvornår en masse er afgiftspligtig, vil kunne sikre en ensartet behandling af forskellige virksomheder. Samtidig vil det administrativt spare en masse tid, for både skatteministeriet og de danske virksomheder, eftersom de slipper for at anmode om bindende svar, for at få afklaret retstilstanden.¹⁵⁸

Herudover kan det ud fra forarbejderne, at peanut butter crunch, som efter den gældende chokoladeafgiftslov 2018¹⁵⁹ er omfattet af det afgiftspligtige vareområde nærmere bestemt § 1, stk. 1, nr. 4, pr. 1. januar 2020 ikke længere vil være afgiftspligtig. Dette udledes på baggrund af, et spørgsmål til ministeren¹⁶⁰ hvoraf det klart fremgår, at peanut butter – både smooth og crunch, efter 1. januar 2020 ikke længere vil være afgiftsbelagt efter chokoladeafgiftsloven.¹⁶¹ Anvendelsesområdet for peanut butter crunch,

¹⁵⁶ L 109 endeligt svar på spørgsmål 4 af 04.12.2017

¹⁵⁷ LF nr. L 109 af 16.11.2017 – fremsat

¹⁵⁸ L 109 bilag 4 – høringssvar dansk erhverv

¹⁵⁹ LBK nr. 1010 af 03.07.2018

¹⁶⁰ L 109 endeligt svar på spørgsmål 5

¹⁶¹ L 109 endeligt svar på spørgsmål 5 af 4.12.2017

har derved siden 2002 flere gange ændret fra, at være ikke afgiftspligtigt til, at være afgiftspligtigt. I 2020, kan det således ud fra forarbejderne udledes, at peanut butter crunch vil være afgiftsfritaget og derved ikke omfattet af det afgiftspligtige vareområde. At praksis ændres så mange gang inden for relativt få ud, synes at skabe tvivl om retstillingen på et givent område, hvor der som retsanvender er svært, at udlede hvornår der er afgiftspligt på et givent område eller ej. At praksis ændres flere gange synes ligeledes, at der med lovtæksten har været en tvivl om hvordan reglerne skal fortolkes. Hvorvidt gældende ret for peanut butter igen ændre sig efter loven er trådt i kraft i 2020, kommer der med en vurdering på i kapitel 7.

5.3 Sammenfatning

Det fremgår af forarbejderne til lovændringen, at der ikke er en entydig grænse for hvornår en masse fortsat er afgiftspligtig efter chokoladeafgiftsloven. Ved vurderingen af hvorvidt nøddemasser er afgiftspligtige, skal der ud fra forarbejderne lægges vægt på hvilke ingredienser massen består af. Herudover skal der foretages en vurderingen af hvorvidt massen efter sin beskaffenhed, anvendelse og ernæringsindhold må betragtes som en chokolade- og sukkervare. Det betyder således, ud fra forarbejderne, at der skal udarbejdes en konkret vurdering af hvorvidt en masse med indhold af mandler, nødder, samt andre kerner er omfattet af det afgiftspligtige vareområde.

På baggrund af ovenstående analyse, kan det udledes at ny gældende ret i 2020 bliver, at der som udgangspunkt ikke er afgiftspligt på nøddemasser. Har nøddemassen et indhold af chokolade eller sukker og dermed anses som værende en sukkervarer, bliver nøddemasse derimod omfattet af det afgiftspligtige vareområde. Der skal således betales afgift af nøddemasser, når de anses for at have et karaktergivende indhold af kakao jf. chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 1. Ligeledes skal der betales afgift hvis nøddemassen findes, at være en sukkervarer af enhver art jf. § 1, stk. 1, nr. 5 (som efter 1. januar 2020 bliver nr. 4). Endelig kan der opstå afgiftspligt af nøddemasser efter opsamlingsbestemmelsen i kapitel 1, "hvis massen *efter en samlet bedømmelse af deres beskaffenhed og brug og den måde, hvorpå de markedsføres, kan betragtes som efterligninger af eller erstatningsvarer, der er nævnt ovenfor nr. 1-10*" jf. § 1, stk. 1, nr. 11 (som efter 1. januar 2020 bliver nr. 10). Massen bliver dog kun beskattet af en af ovennævnte bestemmelser, eftersom der ellers ville opstå en dobbeltbeskatning, hvilke bestemmelse en masse bliver henført under, afhænger af massens ingredienssammensætning.

Hvorvidt en masse med indhold af mandler, nødder eller andre kerner er omfattet af det afgiftspligtige vareområde afhænger af flere forskellige faktorer, hvorfor der må foretages en konkret vurdering af massen. Det afgørende for hvorvidt masserne er afgiftspligtige, bliver om produkterne har et indhold af chokolade eller sukker og dermed kan anses for værende rene sukkervarer. Hvis nøddemasserne ikke anses for værende rene sukkervarer, men derimod anses for, at være erstatningsvarer for chokolade- og sukkervarer, vil der ligeledes opstå afgiftspligt. På den baggrund synes det fortsat¹⁶², at det afgørende for om en nøddemasse er afgiftspligtig, bliver hvad masserne indeholder, samt hvordan de fremtræder.

6. kapitel – Konklusion

Formålet med dette speciale var, at bidrage til fortolkningen af chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 4 og dermed hvad gældende ret på dette afgiftsområde er. Derudover var formålet at komme med en vurdering af hvilke betydning lovændringen i 2020 får for den gældende ret. Det har gennem analysen vist sig, at for at kunne finde frem til gældende ret for chokoladeafgiftsloven § 1, stk. 1, nr. 4, har det været særligt relevant at analysere begrebet ”masse” eftersom det er bestemmelsens helt centrale begreb, og da det tilsyneladende har vist sig at ordlyden af ”masse”, har skabt fortolkningsproblemer. Herudover har det vist sig relevant at analysere hvornår et indhold anses for værende ”delvis”.

Ud fra bestemmelsens ordlyd, kan det konkluderes, at der er afgiftspligt på de masser, som har et helt eller delvist indhold af råstoffer. Det har på den baggrund vist sig, at bestemmelsens nr. 4 har en nær sammenhæng med lovens § 19, hvor de råstofafgiftspligtige produkter positivt er opremset. Her kan det udledes, at råstofvarer ubehandlet og behandlet er afgiftspligtig efter § 19, bearbejdes råstoffet og anvendes i masse, bliver der afgiftspligt efter § 1, stk. 1, nr. 4. Herudover findes der på baggrund af analysen, at være en sammenhæng med bestemmelsens nr. 1, hvoraf det fremgår at kakaomasse er afgiftspligtig. Ved vurderingen af hvorvidt en masse er afgiftspligtig efter nr. 1 eller nr. 4, skal der foretages en konkret vurdering af massen, herved det er afgørende hvor karaktergivende kakaoen er for massen. I den forbindelse skal der lægges vægt på, kakaoinholdet, kakaovens fremtræden i smag, samt hvorvidt den fremstår som værende en chokoladevare.

De kriterier der ud fra retspraksis har vist sig at være afgørende for, hvorvidt en masse med indhold af nødder er afgiftspligtig efter chokoladeafgiftsloven, er ingrediensindholdet samt konsistensen på massen. Det kan dermed ud fra analysen af retspraksis konkluderes, at mængden af råstof i massen, har en betydning for hvornår en masse er afgiftspligtig efter bestemmelsens nr. 4. Det kan ligeledes ud fra retspraksis konkluderes,

¹⁶² Efter lovændringen i 2020

at begrebet "delvis" er blev fortolket meget udvidende, hvilket har medført at et indhold på helt ned til 10 % råstof, har været nok til at pålægge afgift efter nr. 4. En så udvidende fortolkning findes ikke at være i overensstemmelse med hvad lovgiver havde tilsigtet med ordvalget "delvis". Herudover findes en så udvidende fortolkning, at være i strid med grundlovens § 43.

Samtidig har konsistensen af massen vist sig at have afgørende indflydelse for, hvorvidt der opstår afgiftspligt. Gennem retspraksis og med henvisning til den danske ordbog, betegnes en masse som værende fast eller flydende, det betyder at massen skal være plastisk eller tyktflydende. Derudover har det ud fra analysen vist sig, at når råstofvaren bliver bearbejdet slipper § 19 beskatningen og der bliver afgiftspligt efter § 1, stk. 1 nr. 4. Samtidig har det vist sig at når jordnødder bearbejdes i en sådan grad, at de anses for værende en pasta, det vil sige at de er mast og så er der tilført jordnøddesmør, er der ikke længere afgiftspligt af disse, jf. § 19, stk. 2.

Herudover synes der ikke ud fra retspraksis, at kunne opstilles nogle klare retningslinjer for hvornår en masse er afgiftspligtig efter bestemmelsens nr. 4. Eftersom ordlyden af begrebet "masse" fremstår uklart, synes det ud fra retspraksis, at der ved vurderingen, af om en masse er afgiftspligtig efter bestemmelsens nr. 4 skal foretages en objektiv vurdering, af hvornår en blanding kan betegnes som en masse.

Ud fra SKAT's nyeste fortolkning af bestemmelsens nr. 4 i den juridiske vejledning, synes det ikke muligt at udlede hvilke retningslinjer, de mener er afgørende for hvornår der opstår afgiftspligt efter bestemmelsens nr. 4. Det kan ud fra den juridiske vejledning alene udledes at "masser er afgiftspligtige, hvis de har et helt eller delvist indhold af råstofafgiftspligtige varer". Har massen et indhold af chokolade eller sukker slipper nr. 4 beskatningen og der bør i stedet pålægges afgift efter de øvrige bestemmelser i § 1.

Som svar på hvordan chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 4 skal fortolkes og hvad der dermed anses for gældende ret er, må det på baggrund af dette speciale konkluderes: Det afgørende for, at en masse med helt eller delvist indhold af råstofafgiftspligtige anses for afgiftspligtig er hvorvidt, der er tale om en masse uden indhold af hverken sukker eller kakao. Herudover må det konkluderes, at konsistensen på massen samt indholdet af råstofafgiftspligtige produkter er afgørende for om massen anses for afgiftspligtig efter nr. 4. Ud fra analysen findes der dog ikke at kunne opstilles nogle generelle retningslinjer for hvornår, en masse er omfattet af bestemmelsens nr. 4, hvorfor der må foretages en konkret objektiv vurdering af hver masse.

Som svar på sidste led i problemformuleringen, om hvad lovændringen i 2020 får for den gældende ret kan det ud fra lovtæksten samt forarbejderne hertil konkluderes at, masser med et indhold af nødder som udgangspunkt er afgiftsfritaget. Hvis en masse har et indhold af nødder og samtidig et karaktergivende indhold af kakao, vil massen betegnes som en kakaomasse og dermed afgiftspligt efter § 1, stk. 1, nr. 1. Hvorvidt en masse har et karaktergivende af kakao, er det afgørende hvor karaktergivende kakaoen er for produkter, hvor stor en mængde af kakao der er i varen, samt hvor fremtræden kakaoen er. Herudover kan en masse med indhold af nødder blive afgiftspligtig efter § 1, stk. 1, nr. 5, hvis massen anses for værende ”en sukkervare af enhver art.”, hvis massen har et væsentligt indhold af sukker.

Som den sidste bestemmelse, kan der pålægges afgift efter § 1, stk. 1, nr. 11 hvis masser med indhold af nødder kan anses for værende en efterligning eller erstatningsvarer for de varer, der er nævnt under bestemmelsens nr. 1-9. Ved vurderingen af hvorvidt nøddemasser anses for værende erstatningsvarer, skal der lægges vægt på varernes beskaffenhed, anvendelse og markedsføring. Her er det ud fra retspraksis konkluderet, at hvis den almindelige forbruger er bevidst om at forbrugeren køber et produkt, for at tilfredsstille samme behov, anses varen for en erstatningsvare. Det er ved vurderingen af hvorvidt en masse anses for værende en erstatningsvare, at der foretages en samlet vurdering af varens beskaffenhed.

På den baggrund kan det konkluderes at, det ikke er af betydning om massen indeholder nødder, eftersom disse er afgiftsfrie. Det afgørende bliver derfor hvilke øvrige ingredienser massen indeholder. En masse med indhold af nødder er derved som udgangspunkt ikke omfattet af det afgiftspligtige vareområde. Hvis massen med indhold af nødder, derved anses for værende en chokolade – eller sukkervarer efter lovens øvrige bestemmelser, opstår der afgiftspligt.

7. Perspektivering

Når den nye lovændring træder i kraft pr. 1 januar 2020, og råstofafgiften er afskaffet, vil den gældende ret som konkluderet i kapitel 5 være som følgende. Der vil ikke længere være afgiftspligt på: "masser med et helt eller delvis indhold af råstoffer". Hvis massen dog har et karaktergivende indhold af kakao¹⁶³, findes at være en sukkervarer af enhver art¹⁶⁴ eller anses for værende en erstatningsvare¹⁶⁵. Vil der opstå afgiftspligt efter disse bestemmelser. Det vil sige, at de masser der anses for værende rene chokolade – eller sukkervarer er afgiftspligtige, mens masser uden indhold af chokolade- eller sukker er afgiftsfrie.

Med afskaffelsen af råstofafgiften og dermed afskaffelsen af afgiften på masser, med indhold af mandler, nødder og kerner af enhver art, vil der kunne opstå en lignende konkurrencesituation som tilfældet var i 1922 hvor chokoladeafgiftsloven, blandt andet som konsekvens af denne konkurrencesituation, blev indført. Dette begrundes med, at der jf. den gældende lov¹⁶⁶ fortsat er afgiftspligt på marcipan og nougatmasser¹⁶⁷, samt varer heraf. Da der dog ikke længere er afgiftspligt på nødder, mandler eller kerner, vil private opnå incitament til selv, at producere massen. Derved kan en massen produceres med afgiftsfritaget nødder og på den måde undgår private, at skulle købe produkterne afgiftsbelagt. Derved vil der igen opstå en konkurrencesituation, til ugunst for industrien. På den baggrund findes det interessant, hvordan skatteministeriet vil undgå, at denne konkurrencesituation igen opstår.

Eftersom det ud fra forarbejderne¹⁶⁸ til chokoladeafgiftsloven kan det udledes, at afgiften på chokolade- og sukkervarer, er en afgift der blandt andet er fiskalt begrundet. Ministeren kommer med en bemærkning, om at chokoladeafgiftsloven er kompliceret og ulogisk, men at loven bidrager med et væsentligt provenu til statskassen. Ud fra disse bemærkninger i forarbejderne, kan det udledes, at afskaffelsen af råstofafgiften derved gør at statskassen mister en væsentlig indtægt. Derved synes det, ud fra ministeren og skatteudvalgets bemærkninger i forarbejderne, at der på anden måde, vil blive opkrævet en afgift, for at opretholde den indtægt statskassen nu mister. Det bliver herefter et spørgsmål om hvilke varer der skal pålægges disse forhøjede afgifter. Eftersom formålet i dag primært, er at styrke folkesundheden og derved forhåbentlig få flere sunde leveår til befolkningen, kan det sandsynligvis formodes, at afgiften på chokoladeafgiftslovens øvrige bestemmelser vil stige. Hvilket udover, at bidrage yderligere til statskassen, sandsynligvis vil påvirke forbrugernes adfærd, på at forbruge disse usunde varer.

¹⁶³ Afgiftspligt efter § 1, stk. 1, nr. 1

¹⁶⁴ Afgiftspligt efter § 1, stk. 1, nr. 5

¹⁶⁵ Afgiftspligt efter § 1, stk. 1, nr. 11

¹⁶⁶ Chokoladeafgiftsloven gældende 1.januar 2020

¹⁶⁷ Jf. § 1, stk. 1, nr. 3 - LBK nr. 1010 af 03.07.2018

¹⁶⁸ Spørgsmål nr. 324 af 15. marts 2019 (SAU alm. del) vedrørende chokoladeafgiftsloven / endeligt svar på spørgsmål 3

Som netop udledt i kapitel anses peanut butter crunch efter 2020, ikke længere for omfattet af det afgiftspligtige vareområde. At skatteudvalget kommer frem til, at peanut butter er afgiftsfritaget, synes ikke at stemme overens med ordlyden af § 1, stk. 1, nr. 11 (efter 2020, nr. 10) hvorved det findes at der vil kunne opstå afgiftspligt efter denne bestemmelse. Dette synes ligeledes at støttes op af et eksempel i den juridiske vejledning 2019-1, hvoraf det i afsnit E.A.2.3.3 fremgår, at følgende chokolade- og sukkervare anses for afgiftspligtig jf. chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 11:¹⁶⁹ *”Produktet sælges som smørepålæg og fremtræder som en brun masse, der bl.a. består af sukker, mælketørstof og mælkfedt og desuden tilsat vitaminer og glukose. Produktet er omfattet af det afgiftspligtige vareområde”*. På baggrund af Landsskatterettens vurderingskriterier omkring varens karakter, samt eksemplet i den juridiske vejledning, findes peanut butter crunch at kunne anses for værende en erstatningsvarer for nøddecreme. Dette begrundes med, at peanut butter, sælges som en smørepålæg og fremtræder som en brun masse. Konsistensen findes at være den samme som nøddesmørepålæg og har en sød, nøddeagtig smag. Derudover findes det, at den almindelige forbruger er bevist om at peanut butter skal tilfredsstille samme behov som nøddecreme, eftersom begge produkter sælges og markedsføres som et smørepålæg med en sød og nøddeagtig smag. Det findes på den baggrund, at skatterådets svar på, at peanut butter crunch efter 2020 ikke længere anses for afgiftspligtig, ud fra ordlyden af nr. 11 samt formålet med lovændringen om erstatningsvarerne for sukker og chokolade forsat findes at kunne pålægges afgift. Trods det således fremgår af forarbejderne, at peanut butter pr. 1 januar 2020 findes at være afgiftsfrit, synes det ud fra ordlyden af chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 11, samt den retspraksis der er analyseret i kapitel 5, at der skal pålægges afgift. Det begrundes blandt andet ud fra de kriterier der er blevet anvendt gennem retspraksis. Hvor varens karakter, anvendelse og markedsføring har haft afgørende betydning. Herudover er kriteriet hvorved det tillægges vægt, at hvis en almindelig forbruger er bevidst om, at den varer forbrugeren køber, skal tilfredsstille samme behov som en chokolade eller sukkervare, så anses varen for at være en erstatningsvare. Hvad netop angår peanut butter, findes denne vare at være en erstatning for nøddesmørepålæg. Og eftersom en formålsfortolkning, som udledt i metodeafsnittet kun bidrager til fortolkning af en bestemmelse, findes fortolkningen og en naturlig sproglig forståelse af ordlyden, at være afgørende for hvorvidt en vare er omfattet af det afgiftspligtige vareområde.

¹⁶⁹ LBK nr. 1010 af 03.07.2018

8. Kapitel - Litteraturliste

Bøger:

- Carsten Munk Hansen: Retsvidenskabsteori, 1. udg., jurist- og økonomiforbundets forlag, 2014
- Henrik Zahle: Rettens kilder, Christian Ejlers' forlag, 1999
- Mads Bryde Andersen: Ret & metode, 1. udg., Gads forlag, 2002

Love og bekendtgørelser:

- Bekendtgørelse af lov om afgift af chokolade- og sukkervarer m. m. - chokoladeafgiftsloven (LBK nr. 1010 af 03.07.2018)
- Bekendtgørelse af lov om afgift af chokolade- og sukkervarer m. m. - chokoladeafgiftsloven (LBK nr. 1163 af 05.09.2016)
- Bekendtgørelse af lov om afgift af chokolade- og sukkervarer m.m. - chokoladeafgiftsloven (LBK nr. 752 af 10.06.2013)
- Lov om ændring af forskellige afgiftslove m.v. (Lov nr. 376 af 18.05.1994)
- Bekendtgørelse af lov om afgift af chokolade- og sukkervarer m.m. (LBK nr. 567 af 03.08.1998)
- Bekendtgørelse om forretningsorden for landsskatteretten (BEK nr. 1428 af 12/12/2013)
- Bekendtgørelse af skatteforvaltningsloven (LBK nr. 678 af 31.05.2018)
- Grundloven – Danmarks Riges Grundlov (Lov nr. 169 af 05/06/1953)
- Lov om omsætningsafgift af chokolade- og sukkervarer m. m. (Lov nr. 254 af 12.6.1922)
- Lov om afgift af chokolade- og sukkervarer m.m. (Lov nr. 414 af 18.12.1968)

Forarbejder / Lovforslag:

- Forslag til lov om omsætningsafgift af chokolade og sukkervarer m. m. (LF nr. 37 af 23. 11. 1921)
- Forslag til lov om ændring af chokoladeafgiftsloven ... og forskellige andre love (LF nr. L 109 af 19.12.2017) – vedtaget
- Forslag til lov om ændring af chokoladeafgiftsloven ... og forskellige andre love (nr. L 109 af 16.11.2017) – fremsat
- Forslag til lov om ændring af chokoladeafgiftsloven ... og forskellige andre love (LF nr. 206 af 22.4.2009) – vedtaget
- Forslag til lov om ændring af chokoladeafgiftsloven ... og forskellige andre love (LF nr. 33 af 21.11.2011) - fremsat
- Lov om ændring af chokoladeafgiftsloven... og forskellige andre love (Lov nr. 1383 af. 28.12.2011)

- Lov om ændring af chokoladeafgiftsloven (LOV nr. 1686 af 26.12.2017)
- Skatteudvalget 2017-18 – SAU Alm. Del endeligt svar på spørgsmål 429 af 2. juni 2017
- Skatteudvalget 2017-18 - L 109 endeligt svar på spørgsmål nr. 3 af 5.12.2017
- Skatteudvalget 2017-18 - L 109 endeligt svar på spørgsmål nr. 4 af 4.12.2017
- Skatteudvalget 2017-18 - L 109 endeligt svar på spørgsmål nr. 5 af 4.12.2017
- Skatteudvalget 2017-18 - L 109 bilag - lovforslag om afgiftsbemærkninger af 23.11.2017

Kendelser og bindende svar:

- SKM.2002.643.LSR (Peanutsringe)
- SKM2004.398.LSR (chokoladeafgift – energibarar)
- SKM.2016.351.LSR (kagemasse)
- SKM2015.602.LSR (forskellige sukkervarer)
- SKM.2017.305.LSR (chokoladeovertræk)
- SKM.2018.172.LSR (erstatningsvarer)
- SKM.2015.654.ØLR (chokoladeafgift proteinbar)
- SKM2019.165.SR (Dekoration til bagværk)

Styresignaler:

- SKM2016.253.SKAT (chokolade afgift – genoptagelse – styresignal)
- SKM.2017.102.SKAT (peanut butter)
- SKM2018.348.SKTST (anvendelse af styresignaler)

Andet:

- Den juridiske vejledning 2016-1
- Den juridiske vejledning 2018-1
- Den juridiske vejledning 2017-1
- Den juridiske vejledning 2019.1
- Aftale mellem regering og Dansk folkeparti om forårspakken 2.0 2009 – vækst, klima, lavere skat. Marts 2009
- Bilagskapitel 1: resume af analyser – rapport skatteministeriet – 25.10.2017 – side 19-22 (hentet den 25.4.2019)
 - <https://www.skm.dk/media/1530965/bilagskapitel-1-resum%C3%A9-af-analyser.pdf>

- Bilagskapitel 2: delanalyser – rapport skatteministeriet – 25.10.2017 – side 67-85 (hentet den 25.4.19)
 - https://www.skm.dk/media/1530967/bilagskapitel-2-delanalyser_.pdf
- Høring om udkast til styresignal vedr. masse (chokoladeafgiftsloven), H378-16. (hentet 4.4.2019)
 - <https://m.fsr.dk/-/media/Files/Faglig%20viden/Skat/Hoeringssvar/2016/H378-16.ashx?la=da>
- Juridisk ordbog
 - <https://www.juridiskordbog.dk/glossary/subsumption/>
- Hans Chr. Spies – Landsskatteretten får status som domstol 25-3-2007 (besøgt 01.05.2019)
 - <https://tax.dk/leder/landsskatteretten-faar-status-som-domstol/?fbclid=IwAR0uaWeci2SWMsY9uLdlLeHUMvSkG4dAgEHB5QxT0duJQrdibjYLomT5KjU>
- Skatteeankestyrelsen.dk – Landsskatteretten (besøgt 01.05.2019)
 - <https://skatteeankestyrelsen.dk/om-os/organisation/landsskatteretten/>
- Den danske ordbog (besøgt 04.04.2019)
 - <https://ordnet.dk/ddo/ordbog?query=masse>
- Folketinget – leksikon – høring (besøgt 10.03.2019)
 - <https://www.ft.dk/da/leksikon/Hoering>
- Folketinget – leksikon – spørgsmål til minister (besøgt 10.03.2019)
 - <https://www.ft.dk/da/leksikon/Spoergsmaal-til-en-minister>
- Folketinget – hvor finder jeg forarbejderne til en lov eller en paragraf? (Besøgt 04.04.2019)
 - https://www.ft.dk/da/ofte-stillede-spoergsmaal/lov_hvor-finder-jeg-forarbejderne-til-en-lov-eller-en-paragraf

Ordoptælling		?	X
Statistik:			
Sider	53		
Ord	19.986		
Tegn (uden mellemrum)	111.513		
Tegn (med mellemrum)	131.641		
Afsnit	454		
Linjer	1.745		
<input checked="" type="checkbox"/> Medtag tekstfelter, fodnoter og slutnoter			
<input type="button" value="Luk"/>			