

Titelblad

Titel: Fortolkning af Chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 4, med udgangspunkt i afgørelserne om vitaminvingummier afsagt i 2023.

Engelsk titel: Interpretation of Section 1, Subsection 1, Number 4 of the Chocolate Tax Act with the rulings from 2023 on vitamin-gummies as the starting point.

Fagområde: Punktafgifter

Uddannelse: Cand.jur.

Uddannelsessted: Det Humanistiske og Samfundsvidenskabelige Fakultet, Aalborg Universitet.

Projektbetegnelse: Kandidatspeciale.

Vejleder: Charlotte Sørensen.

Afleveringsdato: 15. maj 2024.

Antal sider: 74

Antal anslag: 138.305

Forfatter: Nicklas Müller Vesty Axelsen

Studienummer: 20193160

Abstract

In this Master's thesis, the applicable law for section 1, subsection 1, number 4 of the Danish Act on Excise Duties on Chocolate and Sugar Products has been analyzed with a starting point in three decisions on vitamin gummies issued in 2023. The purpose of the thesis has been to examine applicable law through the legal dogmatic method, in which all the relevant legal sources are described, analyzed, and systematized. The vitamin gummy decisions form the basis for the analysis, as they show both the weaknesses and strengths contained in the law on the Excise Duties on Chocolate and Sugar Products.

The legislation is over 100 years old and has long been used to ensure earnings for the Danish state and thereby finance the state. The reason for uncovering the applicable law for section 1, subsection 1, number 4 is that the law has a very imprecise wording, which means that it can easily be interpreted broadly, which is prohibited following section 43 of the Constitutional Act of Denmark, in which a legal basis is required for taxation.

The analysis is initially based on an interpretation of the provision's wording. The provision can be divided into two parts; The first part consists of a list of products that are specifically subject to the duty and the second consists of a “catch-all” provision. As a result of the analysis of the legislative history of the provision it can be concluded that the purpose of the Act is to tax the luxury consumption of the ordinary consumer. It follows from the method of the thesis that relevant practice for the area must also be included to be able to adequately uncover applicable law. Through the analysis, it was found that goods can be considered taxable under the first part of the provision if they are covered by the natural linguistic understanding of the wording of the product mentioned in the provision. The interpretation should be dynamic, such as if a product is considered to be the same as one of those in the first part of the provision, and had the legislature known about the product at the time of drafting the law, then it is taxable.

In some cases, it is seen that the first part of the provision has been interpreted expansive, thus if there is a concurrence between the product and one of the products listed in the provision, it is taxable per the Danish Act on Excise Duties on Chocolate and Sugar Products section 1, subsection 1, number 4. The product is still taxable even if there is a difference in several elements. In decisions where the

interpretation conflicts with the principle of legality, these have been rejected as being part of the uncovering of the applicable law.

Through the analysis, it was found that the concept of "sugar products" must be considered a product, whose objective characteristics mean that it can be considered to be what follows from the natural linguistic understanding of the term " sugar products ". It follows from jurisprudence that a product can be considered a "sugar product" if it contains sugar, tastes sweet and looks like a "sugar product". This assessment is considered correct and in accordance with the wording of the provision, but the fact that it is denied in verdicts that the product's use should be included in the assessment is not in accordance with applicable law. The element of the product's use must be included in the assessment of the tax liability, to sufficiently examine whether it has the character of a luxury product. It is particularly important to investigate whether the product in question can be considered a luxury product, as sugar is not considered a luxury and is therefore exempt from taxation.

Indholdsfortegnelse

TITELBLAD.....	1
ABSTRACT.....	2
1. INDLEDNING.....	7
1.1. PROBLEMFORMULERING.....	8
1.2. AFGRÆSNING.....	8
2. METODE.....	9
2.1. RETSDOGMATISK METODE.....	9
2.2. RETSKILDER.....	10
2.2.1. Grundloven.....	10
2.2.2. Den almene lovgivning.....	11
2.2.3. Forarbejder.....	11
2.2.4. Retspraksis.....	12
2.2.5. Administrativ praksis.....	13
2.2.6. Bekendtgørelser.....	13
2.2.7. Cirkulærer og andre underordnet retskilder.....	14
2.2.8. Landsskatteretten.....	15
2.2.9. Bindende svar.....	15
2.2.10. Retslitteratur.....	16
2.3. OM FORTOLKNING.....	16
2.3.1. Retspositivisme og hermeneutikken.....	16
2.3.2. Forvaltningsretlige principper.....	17
2.3.2.1. Officialprincippet.....	17
2.3.2.2. Lighedsprincippet.....	17
2.3.2.3. Legalitetsprincippet.....	18
2.3.1. Betydning af fortolkningsvirkningerne.....	19
2.3.1.1. Udvidende fortolkning.....	19
2.3.1.2. Analogfortolkning indenfor skatteret.....	20
2.3.1.3. Præciserende fortolkning.....	20
2.3.1. Ordlydsfortolkning.....	21
2.3.2. Formålsfortolkning.....	22
2.3.2.1. Subjektiv fortolkning.....	22
2.3.3. Dynamisk fortolkning.....	22
2.3.4. Regel-konflikter.....	23
2.3.5. Østre Landsret dommen SKM2015.654.ØLR.....	23
2.4. SPECIALETS OPBYGNING.....	24

3.	CHOKOLADE- OG SUKKERAFGIFTSLOVEN.....	26
3.1.	LOVEN OG DENS FORARBEJDER.....	26
3.2.	NUGÆLDENDE LOVGIVNING FOR SUKKERAFGIFTEN	30
3.3.	OPSUMMERING	31
4.	SKM2023.239.LSR	32
4.1.	SAGENS OPLYSNINGER.....	32
4.2.	SKATTESTYRELSENS AFGØRELSE OG BEMÆRKNINGER.....	32
4.3.	VIRKSOMHEDENS OPFATTELSE.....	34
4.4.	SKATTESTYRELSEN UDTALELSE AF 4. JUNI 2020	35
4.5.	VIRKSOMHEDENS BEMÆRKNINGER TIL SKATTESTYRELSENS UDTAGELSE AF 4. JUNI 2020 OG BEMÆRKNINGER TIL SKATTEANKESTYRELSEN AF 17. JUNI 2022	36
4.6.	LANDSSKATTERETTENS AFGØRELSE	36
4.7.	AFGØRELSEN SET I LYS AF EFTERFØLGENDE PRAKSIS FOR VITAMINVINGUMMIER.....	37
4.8.	KOMMENTAR TIL AFGØRELSEN SKM2023.239.LSR.....	37
4.8.1.	<i>Sukkerindholdet betydning</i>	<i>38</i>
4.8.2.	<i>Konkurrencehensynet</i>	<i>39</i>
4.8.3.	<i>Produktets tiltænkte anvendelse</i>	<i>40</i>
4.9.	OPSUMMERING	41
5.	SUKKERVARER AF ENHVER ART.....	42
5.1.	SUKKERVARER	42
5.1.1.	<i>Lovens adfærdsregulerende karakter</i>	<i>43</i>
5.1.2.	<i>Betydningen af de andre i bestemmelsen oplistede varer.....</i>	<i>44</i>
5.1.3.	<i>Sukkervarer af enhver art</i>	<i>47</i>
5.1.4.	<i>Indhold af afgiftspligtig bestanddel.....</i>	<i>51</i>
5.1.5.	<i>Betydningen af varens visuelle fremtræden for afgiftspligten</i>	<i>53</i>
5.1.6.	<i>Produktets smag</i>	<i>55</i>
5.1.7.	<i>Betingelse om ”menneskeføde”.....</i>	<i>57</i>
5.1.8.	<i>Halvfabrikata.....</i>	<i>59</i>
5.1.9.	<i>Produktets anvendelse</i>	<i>59</i>
5.1.10.	<i>Konkurrencehensyn</i>	<i>60</i>
5.1.11.	<i>Sammenblanding mellem nr. 1, nr. 4 og nr. 9</i>	<i>61</i>
5.1.12.	<i>Andre karaktergivende egenskaber</i>	<i>62</i>
5.1.13.	<i>Samlet eller individuel bedømmelse</i>	<i>63</i>
5.2.	AFVEJNING MELLEM DE OBJEKTIVE KARAKTERISTIKA	64
5.3.	OPSUMMERING	65
6.	KONKLUSION.....	67

7. PERSPEKTIVERING.....	68
8. LITTERATURLISTE	69

1. Indledning

Punktafgifter er ligesom indkomstskat et værktøj til at skabe en indtjening til den fælles statskasse. Det, som er særligt ved netop punktafgifter, er, at disse ikke synligt fremgår af en lønseddel. De er ikke afhængige af den enkelte persons indkomst men bliver direkte pålagt produkterne. En af de ældste og første punktafgifter er specialets omdrejningspunkt, Chokolade- og sukkerafgiftsloven, der har virket til finansiering af det danske samfund i over 100 år, da denne blev indført i 1922.¹

Chokolade- og sukkerafgiftsloven var oprindelig af en næsten udelukkende fiskal karakter, da denne skulle dække nogle huller i statens budget ved at beskatte borgernes luksusforbrug, uden indkomstskatten, der allerede var meget høj, måtte hæves.² Afgiften har siden sin oprindelige indførsel dog ændret karakter flere gange. Ved den seneste forhøjelse af afgiften blev dette begrundet med et politisk ønske om at forbedre danskernes folkesundhed.³ Den afgift, de danske borger i dag betaler på slik og chokolade samt meget mere, er derfor ikke blot et værktøj til at drive statsapparat men også en mulighed for at påvirke den enkelte borgers adfærd.

Det særlige ved skatter og i forlængelse heraf afgifter er, at det i Grundloven § 43, 1. led. er sikret, at ”ingen skat kan pålægges, forandres eller ophæves uden ved lov...”⁴. Det kan derved forventes, at der ikke opkræves Chokolade- og sukkerafgift, medmindre dette fremgår af en lov. Således beskyttes både borger og virksomheder mod opkrævning af afgifter uden, at dette er demokratisk legitimeret gennem folketetinget. I forlængelse hermed står der på den anden side af dette hensyn den praktiske virkelighed. Det er ikke altid muligt at positivt opliste hver eneste vare, der er omfattet af en afgift, hvorfor lovgiver ved deres udformning af loven har tilladt denne at have en rimelig bred formulering. Det specifikke omdrejningspunkt for specialet er; at Chokolade- og sukkerafgiftslovens formulering ikke gør det muligt at præcist udlede, hvilke varer, der er omfattet af bestemmelsen.

I specialet er der lagt et indledende fokus på tre afgørelser fra 2023, hvori afgiftspligten af en række vitamin vingummier er blevet undersøgt af Landsskatteretten. Afgørelserne er særligt interessante, da

¹ Lov nr. 254 af 12. juni 1922

² Rigsdagstidende 1921-22 Forhandlingerne (Landstinget) spalte 2146-2147.

³ Lov nr. 1383 af 28. december 2011

⁴ Lov 1953-06-05 nr. 169 Danmarks Riges Grundlov

de sammenlagt illustrerer svaghederne og styrkerne ved chokolade- og sukkerafgiftsloven. De tre afgørelser om vitamin vingummier behandles således først selvstændigt og efterfølgende i sammenspil med andet praksis og lovgivning for at redegøre for gældende ret indenfor chokoladeafgiften § 1, stk. 1, nr. 4 om sukkervare af enhver art.

1.1. Problemformulering

Fortolkningen af chokoladeafgiftslovens bestemmelse § 1, stk. 1, nr. 4 med udgangspunkt i afgørelser om vitaminvingummier, der er afsagt i 2023, herunder SKM2023.239, SKM2023.266.LSR og SKM2023.405.LSR

1.2. Afgræsning

Specialet er afgrænset med hensigten at afdække et præcist spørgsmål om gældende ret frem for at komme til at ”vandre” ud i en diskussion, der ikke bidrager til at besvare problemformuleringen.

I dette speciale undersøges betydningen og omfanget af ”sukkervarer af enhver art” i henhold til Lovbekendtgørelse 2021-06-21 nr. 1446 om afgift af chokolade- og sukkervarer m.m., populært kaldt ”Chokoladeafgiftsloven” (efterfølgende forkortet til CHOAL) § 1, stk. 1, nr. 4.⁵ Emnet må indledningsvist afgrænses således, at dette ikke omfatter chokoladeafgiftslovens øvrige bestemmelser eller anden lovgivning, herunder behandles der ikke i videre omfang andre opsamlingsbestemmelser med udtagelse af, at det bliver nødvendigt at berøre CHOAL § 1, stk. 1, nr. 9, i et relativt smalt omfang, da der flere gange i praksis er usikkerheder om momenterne til afgiftspligten efter, at denne smelter sammen med CHOAL § 1, stk. 1, nr. 4. Afgræsningen til specifikt CHOAL § 1, stk. 1, nr. 4 resultere også i andre former for afgift, for eksempel dækningsafgift efter samme lov § 22 ikke behandles, såfremt de ikke bidrager til at fastlægge gældende ret for § 1, stk. 1, nr. 4.

Der vil i specialet ikke blot behandlet opsamlingsbestemmelsen ”sukkervare af enhver art” men også betydningen CHOAL § 1, stk. 1, nr. 4, 1. del. Der omfatter ”konfekt, bolsjer, dragévarer, skummasse, skumvarer, fondant, sukrede korn og lign. tilsat essenser eller farve”.⁵ Behandling er nødvendig for at skabe baggrunden for, hvad der er forsøgt afgiftspålagt, og hvordan de, i bestemmelsen nævnte termer, påvirker afgiftspligten efter loven. Det største fokus lægger dog særligt på at afdække, hvad

⁵ [LBK nr. 1446 af 21/06/2021]

der forstås ved ”sukkervare af enhver art”. Forvaltningsretlige betragtninger og grundsætninger behandles, hvor de er afgørende for forståelsen og anvendelsen af retsreglerne med særligt hensyn til legalitetsprincippet. Den EU-retslige påvirkning på afgiftsområdet behandles ikke, da dette emne ikke berører den nationale betydning af begrebet ”sukkervarer af enhver art”. Yderligere er toldreglerne ikke i specialet behandlet, selvom der i visse kilder findes henvisninger til disse, da disse ikke bidrager til gældende ret indenfor CHOAL § 1, stk. 1, nr. 4.

2. Metode

I det følgende afsnit vil der redegøres for metoden og hvilke retskilder, der anvendes i specialet herunder også begrænsningerne ved disse samt fortolkningsreglerne, der anvendes til at undersøge de relevante retskilder. Afsnittet giver et overblik over, hvordan problemformuleringen besvares ved at indeholde de metodiske overvejelser, der lægger til grunde for specialet.

2.1. Retsdogmatisk metode

I projektet vil retsdogmatisk metode benyttes til at beskrive gældende ret (de lege lata)⁶. Den retsdogmatiske metode bruges til at beskrive, fortolke og systematisere retskilderne for at komme frem til, hvad der er gældende ret.⁷ Ved brug af metoden kan den beskrivelsen, fortolkningen og systematiseringen del ofte flyde en smule sammen.⁸ Det ses eksempelvis, at afsnit, hvori den gældende ret beskrives, vil indeholde en vis grad af fortolkning.⁹ Retskilderne systematiseres, således at de hensyn, som domstolene og andre retsanvendende myndigheder tillægger vægt, fremhæves og inddeles i hoved og undergrupper.¹⁰ I projektet vil retskilder blive systematiseret ved at identificere de relevante ligheder i afgørelser. Herved kan der frembringes de elementer, der indgår i vurdering for, hvad der af domstolene og retsanvendende myndigheder anses for værende den gældende ret. Ved systematisering af retskilder bliver undersøgelsesområdet afgrænset til dem, der selvstændigt har en betydning for specialet, således at der ikke videre undersøges afgørelser, der blot understøtter allerede etableret gældende ret. Disse bliver som nævnt opdelt i grupper, ikke vilkårligt, men efter de momenter, der findes i kilden, som er relevant for besvarelsen af problemformuleringen.

⁶ [Retssystemet og juridisk metode] side 32

⁷ [Retskilder og Retsteorier] side 55

⁸ [Retsfilosofi Retsvidenskab & retskildelære] side 213

⁹ [Retsfilosofi Retsvidenskab & retskildelære] side 216

¹⁰ [Retsfilosofi Retsvidenskab & retskildelære] side 226

Det er med udgangspunkt i retslitteraturen muligt at beskrive følgende som retskilder i Dansk ret: *"Loven, Lovens forarbejder, retspraksis, administrativ praksis, Retssædvane, kutyme, forholdets natur, formålshensyn og juridisk litteratur"*.¹¹

2.2. Retskilder

Ved bearbejdelse af retskilder er det også nødvendigt at behandle retskildelære, der beskrives; *"en lære i normer og omhandler retskildernes indhold, prioritering, forpligtende virkning og politiske legitimation."*¹² Ved beskrivelse af gældende ret sigtes mod en "objektiv" gennemgang af relevante retskilder.¹³ Indledningsvist kan retskilder til dels defineres som informationskilder vedrørende retssystemet og kan opdeles i to kategorier; regulering og praksis.¹⁴ Retskilder virker derfor til at fastlægge, hvad der kan anses for ret.¹⁵

Det vil i efterfølgende underafsnit beskrives, hvorledes forskellige retskilder behandles, og hvordan de bidrager til afdækning af gældende ret.

2.2.1. Grundloven

For at arbejde med en retskilde er det nødvendigt at definere, hvorledes denne er placeret i det danske retskildehierarki, da der indenfor særlige områder heriblandt skatteretten, er et særligt krav til lovhjemmel¹⁶. Det er også yderligere relevant, da man ved fortolkning af reglerne kan ende med regelkonflikter, hvorefter det kan være nødvendigt, at regler af lavere rang må vige til fordel for regler af højere rang. Grundloven udgør i Danmark den højeste rangerede lovgivning,¹⁷ og det vil derfor i specialet skulle iagttages, at intet må være i strid med denne og i forlængelse hermed legalitetsprincippet. Legalitetsprincippet er ikke behandlet i indeværende afsnit, men betydningen og omfanget af dette behandles i afsnit 2.3.2.3, hvorimod dette afsnit berører Grundloven som retskilde.

¹¹ [Rettens kilder] side 12

¹² [Retsskilder og Retsteorier] side 54

¹³ [Retsfilosofi Retsvidenskab & retskildelære] side 215

¹⁴ [Retsskilder og Retsteorier] side 54

¹⁵ [Den juridiske metode – en introduktion 3. udgave] side 107

¹⁶ [Retssystemet og Juridisk Metode] side 198-199

¹⁷ [Retsskilder og Retsteorier] side 81

2.2.2. Den almene lovgivning

Loven danner grundlaget for, hvad der er ret i Danmark, og særligt indenfor området for afgifter er denne relevant, da dette, som en gren af offentlig ret, reguleres af legalitetsprincippet.¹⁸ Terminologisk forstås der ved ordet lov, at denne udgør et regelsæt fra lovgivningsmagten.¹⁹ Udgangspunktet for fortolkning af lovgivning i dansk ret er, at man starter med at undersøge ordlyden og efterfølgende undersøger motiverne.²⁰ I tilfælde, hvor loven ikke er tilstrækkeligt afdækkende af den gældende ret på et område, grundet sin upræcise karakter eller andet, må yderligere fortolkning være nødvendigt. Det er derfor i specialet udgangspunktet, at loven danner grundlaget for afgiftspligten, og særligt grundet legalitetskravet indenfor skatteretten er der iagttaget, at afgiftspligten efter CHOAL altid må kunne udledes af loven.

I de forskellige retskilder anvendt i specialet har bestemmelsen om afgift af ”sukkervarer af enhver art” ændret placering, hvorfor der i nogle afgørelser eksempelvis, henvises til CHOAL § 1, stk. 1, nr. 5. Da bestemmelsen ikke har ændret ordlyd eller anvendelse bliver bestemmelsen for læseligheden af specialet udelukkende omtalt som CHOAL § 1, stk. 1, nr. 4, der er den nuværende placering af bestemmelsen.

2.2.3. Forarbejder

Det kan i nogle tilfælde hænde, at lovgivningen på et givent område skaber tvivl eller usikkerheder om sit anvendelsesområde uden fra en udelukkende ordlydsfortolkning. Hertil kan forarbejderne bidrage til fortolkningen af dette. Forarbejderne udgør en del af den ”*juridiske virkelighed*”,²¹ hvorved der forstås, at disse udgør en del af retsanvendelsen. Helt grundlæggende består forarbejder også kaldt motiverne af det, som har motiveret fortolketinget til at udstede pågældende lov,²² hvorunder udvalgte bemærkninger og udtalelser fra lovgiver. Det følger retskildehierarki, at hvis loven ordlyd afdækker et forhold, kan forarbejderne ikke bruge til at tilsidesætte dette.²³ Det er også herved begrundet at man ved fortolkning indenfor skatteret, altid starter med at undersøge bestemmelsens ordlyd og

¹⁸ [Juridisk Teori, metode og videnskab] side 20

¹⁹ [Den juridiske metode – en introduktion 3. udgave] side 116

²⁰ [Den juridiske metode – en introduktion 3. udgave] side 118

²¹ [Rettens kilder] side 29

²² [Juridisk grundbog. Bind 1 Retskilderne] side 17

²³ [Legalitetskravet ved beskatning] side 326

herefter formål. I skatteretten tillægges lovforarbejderne dog stor betydning ved fortolkning.²⁴ Dette må ses foreneligt med, at skatteret ofte er meget komplekst, og at det derfor ofte er nødvendigt at se dybere end blot lovens ordlyd.

Denne type fortolkning kaldes subjektiv fortolkning, hvorved lovens forarbejder tages i brug til at afdække et spørgsmål om lovens anvendelse.²⁵ I dette speciale vil lovforarbejderne også indgå til fortolkning af begrebet ”sukkervarer af enhver art”. Forarbejderne vil primært benyttes til forståelsen af omfanget og betydningen, samt i forbindelse med analysering af hvad lovgiver har forsøgt gjort afgiftspligtigt efter loven. Udgangspunktet i skatteret ville efter grundloven § 43 skulle være objektiv fortolkning, men i praksis er dette ikke tilfældet.²⁶

2.2.4. Retspraksis

Retspraksis er en betegnelse for den praksis, som domstolene har fulgt også kaldt judiciel praksis.²⁷ Retspraksis får betydning for specialet, da domme kan have en præjudikatværdi; herved forstås, at en foregående dom gør sig relevant i en indeværende sag, fordi denne er udtryk for retsopfattelsen for det pågældende område.²⁸ Det kan både være relevant at kigge på det grundlag for afgørelsen, som domstolen har fremført i deres præmisser men også yderligere parternes procedure, såfremt denne er inkorporeret i rettens præmisser.²⁹ Yderligere må det nævnes, at domstolene fungerer i et hierarki, hvorefter overordnede domstole ikke er bundet af underordnede præjudikater.³⁰ Retspraksis tjener i specialet til at fremføre, hvad der er afgørende i tidligere sager for, at en vare anses som værende omfattet af bestemmelsen ”sukkervare af enhver art”. Der er dog ganske få afgørelser afsagt på området af enten byretten, landsretten eller højesteretten, hvorfor andre retskilder benyttes til besvarelse af problemformuleringen.

²⁴ [Legalitetskravet ved beskatning] side 321

²⁵ [Retsskilder og Retsteorier] side 94

²⁶ [Retsskilder og Retsteorier] side 263

²⁷ [Rettens kilder] side. 47

²⁸ [Rettens kilder] side. 48

²⁹ [Rettens kilder] side. 49

³⁰ [Rettens kilder] side 52

2.2.5. Administrativ praksis

Administrativ praksis omhandler, hvorledes de administrative myndigheder har truffet afgørelser i tidligere sager og er omfattet af et krav om legalitet³¹. I specialet er der i naturlig forlængelse med emnet taget udgangspunkt i Skatteforvaltningens praksis. Det følger af ombudsmandens udtalelse af 11. juni 2019, at både offentliggjort og ikke-offentliggjort administrative afgørelser har betydning for praksis.³²

Udgangspunktet er, at myndigheden skal følge sin tidligere fortolkning af den bagvedlæggende lovgivning, hvilket dog ikke resulterer i, at ændring er umulig.³³ Det er både muligt, at de konkrete forhold, der ligger til grunde for afgørelsen, afviger fra tidligere. Det er også muligt for en myndighed at ændre sin praksis dog ikke med tilbagevirkende kraft, hvorfor en ændring først er gældende fra det år, hvor det er blevet besluttet.³⁴ Administrativ praksis får ofte stor betydning ved offentlig myndighedsudøvelse, da den tit danner grundlaget for, hvordan spørgsmål bliver afgjort i praksis.³⁵ Indenfor skatteretten har administrativ praksis en særlig stor betydning for retsanvendelsen, da der er et evigt mere behov for at præcisere en meget omfattende lovgivning.³⁶ Det er også derfor redegørelse og analyse af administrativ praksis udgøre største delen af specialets fokus.

2.2.6. Bekendtgørelser

En bekendtgørelse giver rettigheder eller pligter fra de offentlige myndigheder til borgerne og henter sin hjemmel i loven.³⁷ Denne har derfor også samme retsvirkning som en lov.³⁸ Det er muligt, at en bekendtgørelse kan udstedes uden lovhjemmel, men dette bliver ikke relevant for kilderne i specialet,

³¹ [Rettens kilder] side 55

³² [Lærebog om indkomstskat] side 117

³³ [Rettens kilder] side. 57

³⁴ [Rettens kilder] side. 57

³⁵ [Rettens kilder] side. 57

³⁶ [Legalitetskravet ved beskatning] side 313

³⁷ [Retskilder og Retsteorier] side 101

³⁸ [den juridiske metode – en introduktion 3. udgave] side 129

hvorfor dette ikke behandles.³⁹ Der findes ikke forarbejder (motiver) til en bekendtgørelse, men det er dog muligt at undersøge den bagvedlæggende lovhjemmels forarbejder.⁴⁰

2.2.7. Cirkulærer og andre underordnet retskilder

Cirkulæres indhold bygges ofte af materiale, som fremgår af forarbejderne.⁴¹ Et cirkulær er en tjenestebefaling, der anvendes internt i en myndighed og udstedes fra en overordnet til en underordnet.⁴² Styresignaler og SKM-meddelelser har den samme retlige status som cirkulærer.⁴³

Det fremgår yderligere af SKM2018.348.SKTST, at ”den juridiske vejledning” fastlægger den overordnede myndigheds vurdering af gældende ret, således at der herfor kan støttes ret på, at praksis, der fremgår af den juridiske vejledning, ikke strider mod højere rangerende retskilder. Dette er yderligere understøttet af praksis. Denne forpligter også underordnet myndighed herunder Skattestyrelsen gennem det almindelige over-/ underordnelsesforhold. Egentlig er både den juridiske vejledning, styresignaler og SKM-meddelelser alle bare et andet ord for en type af cirkulærer.⁴⁴ Det kan ydermere tilføjes, at cirkulærer ikke er bindende for Landsskatteretten.⁴⁵ Cirkulærer er ikke just en retskilde i traditionel forstand men binder stadig underordnet myndigheder, således at disse kan få betydning for fortolkning i forbindelse med specialet.⁴⁶ Den juridiske vejledning udgør i specialet en relevant retskilde i det omfang, at den bidrager til at afdække Skattestyrelsens syn på gældende ret. Den juridiske vejledning inddrages også, hvor den for borgere giver dem en berettiget grund til at antage udfaldet af en given disposition, særligt begrundet lighedsbetragtninger.⁴⁷ Det ses ikke i praksis, at der kan støttes ret på den juridiske vejledning alene, men ofte henvises der til denne og den bagvedlæggende praksis.⁴⁸

³⁹ [Den juridiske metode – en introduktion 3. udgave] side 129

⁴⁰ [Den juridiske metode – en introduktion 3. udgave] side 129

⁴¹ [Retskilder og Retsteorier] side 261

⁴² [Retskilder og Retsteorier] side 101

⁴³ SKM2018.348.SKTST

⁴⁴ [Den juridiske metode – en introduktion 3. udgave] side 168-169

⁴⁵ [Retskilder og Retsteorier] side 101

⁴⁶ [Den juridiske metode – en introduktion 3. udgave] side 168

⁴⁷ [Retsvidenskabsteori] side 342

⁴⁸ [Retsvidenskabsteori] side 342

2.2.8. Landsskatteretten

Landsskatteretten er på trods af sit navn ikke en domstol men et klagenævn⁴⁹ og virker som den øverste klageinstans over skatteretlige – herunder også afgiftsretlige – afgørelser.⁵⁰ Landsskatterettens placering, som øverste klageinstans og evne til at afgøre sager af principal karakter, er et udtryk for ønsket om, at denne skal udøve præjudikatskabende virksomhed.⁵¹ Det kan yderligere tilføjes, at Landsskatteretten har en særlig høj præjudikatværdi, grundet appelbegrænsningen.⁵² Samt bliver afgørelser fra Landsskatteretten sjældent efterprøve ved en reel domstol, hvilket også virker til at give denne betydning for praksis.⁵³ Det vil i overvejende grad blive lagt vægt på afgørelser fra Landsskatteretten i dette speciale, da denne danner grundlaget for en stor del af praksis på CHOAL området, og afgørelserne virker bindende for myndighederne og kan derfor bidrage til forståelsen af gældende ret.

2.2.9. Bindende svar

Det er muligt for borger såvel som virksomheder at søge om et bindende svar fra Skatteforvaltningen, hvorved de kan få en afgørelse om en given disposition hurtigere med bindende virkning for Skatteforvaltningen.⁵⁴ Det bindende svar er bindende for Skatteforvaltningen i 5 år jf. Skatteforvaltningsloven § 25. Det, som gør bindende svar relevante i specialet, er, at det følger af lighedsprincippet som behandlet i afsnit 2.2.2.2, at andre virksomheder eller borger også kan støtte ret på det bindende svar, såfremt de opfylder betingelserne for anvendelsen af lighedsprincippet. Uagtet om omstændighederne er ens, vil der dog stadig kunne udledes en del af et bindende svar, da disse ofte er udtryk for skatteforvaltningens syn på praksis, således de kan inddrages til at afdække dette.

⁴⁹ Den juridiske vejledning A.A.1.7.2, [BKG 2021-12-10 nr. 2373] og [Den juridiske metode – en introduktion 3. udgave] side 104

⁵⁰ SKM2007.545.BR

⁵¹ [Juridisk grundbog Bind 1 Retskilderne] Side 214

⁵² TfS. 1992, 413

⁵³ [Den juridiske metode – en introduktion 3. udgave] side 104

⁵⁴ Den juridiske vejledning A.A.3.1

2.2.10. Retslitteratur

I specialet er der ikke anvendt retslitteratur, som en reel retskilde, da den generelle konsensus i litteraturen er, at denne har en lav retskildeværdi, hvis overhovedet der kan tillægges nogen, men den virker til at rådgive og klarlægge.⁵⁵ Litteraturen har primært tjent til grundlag for den metodiske tilgang til projekt og udformningen heraf, hvorefter der også primært er taget hensyn til litteratur, der begrundes i praksis.

2.3. Om fortolkning

Ved fortolkning kan det være besværligt at forstå meningen med reglen/reglerne⁵⁶, da disse kan være kasuistisk formuleret, abstrakt, vage eller mangetydige.⁵⁷ Vanskeligheden afhjælpes gennem brug af fortolkningsreglerne, der danner grundlaget for korrekt fortolkning.⁵⁸ Tidligere har fortolkningsreglerne været inddelt hierarkisk, men tilgangen er nu i overvejende grad mere baseret på skøn og vurdering.⁵⁹ Det må herfor redegøres for alle de relevante fortolkningsregler, hvorved det er muligt at foretage et konkret skøn af, hvilke der findes anvendelig i specialet.

2.3.1. Retspositivisme og hermeneutikken

Ved undersøgelse af gældende ret benyttes Retspositivisme, da denne er særlig relevant ved skatteretten. Der er, som der i efterfølgende afsnit behandles, et skarpt hjemmelskrav ved opkrævning af skatter. Det er derfor relevant at forholde sig til loven på området. Retspositivisme er af Alf Ross muligt at koge ned til, at gældende ret er, hvad domstolene sandsynligvis vil dømme i en sag om det pågældende spørgsmål.⁶⁰

Det vil dog resultere i et forkert billede på gældende ret, såfremt den positivistiske metode udelukkende anvendes til besvarelse af emnet. Dette kan begrundes i, at det også er nødvendigt at fremdrage de forhold, der ligger til grunde for loven. Det er i denne sammenhæng, hvor hermeneutikken anvendes i forbindelse med fortolkning. Det herskende princip i hermeneutikken

⁵⁵ [Juridisk grundbog. Bind 1 Retskilderne] side 179-180

⁵⁶ [Retsfilosofi Retsvidenskab & retskildelære] side 218

⁵⁷ [Retsfilosofi Retsvidenskab & retskildelære] side 218

⁵⁸ [Retsfilosofi Retsvidenskab & retskildelære] side 219

⁵⁹ [Juridisk Teori, metode og videnskab] side 48-49

⁶⁰ [Den Juridisk metode, udgave 2] side 21

dikterer, at det, ved fortolkning af en regel, er en nødvendighed at få en forståelse for principper og værdier, der danner grundlaget for reglen. Dette gøres gennem brug af den juridiske forforståelse, ergo en forståelse for forudsætninger, der går videre ud over det, der fremgår direkte af reglen.⁶¹ Et andet element i hermeneutikken er den hermeneutiske cirkel. Her er hovedsynspunktet, at for at kunne forstå en tekst skal både tekstens helhed og de enkelte dele inddrages for fortolkning af teksten.⁶² Hermeneutikkens metode vil være herskende i specialet, da fortolkningsteorien tjener til at gå ud over, hvad der menes med loven, og dermed også inddrager dennes betydning i forhold til hele retssystemet. Ved afgiftsretten er det nødvendigt at iagttage hele systemets samvirke, da flere forskellige paragraffer påvirker hinanden på tværs og kan derved påvirke hinandens anvendelse.

2.3.2. Forvaltningsretlige principper

Ved myndighedsafgørelser er disse bundet af nogle grundsætninger, der danner fundamentet for lovlig myndighedsudøvelse. Disse er med til at skabe retssikkerhed for den enkelte borger.

2.3.2.1. *Officialprincippet*

Officialprincippet indebærer, at en myndighed har ansvaret for, at en afgørelse er tilstrækkeligt oplyst.⁶³ Dette betyder, at det er myndighedens ansvar at sikre, at en sag er tilstrækkeligt og korrekt oplyst således, at denne kan trække en materielt rigtig afgørelse.⁶⁴ Det må derfor ved afgørelserne behandlet i specialet skulle iagttages, om disse er tilstrækkeligt oplyst, således myndighederne er i stand til at træffe den materielt korrekte afgørelse.

2.3.2.2. *Lighedsprincippet*

Der gælder indenfor skatteretten som såvel i alt andet offentlig forvaltning et lighedsprincip.⁶⁵ Dette kaldes også lighedsgrundsætningen.⁶⁶ Princippet resulterer i, at der ikke usagligt må laves forskelsbehandling mellem eksempelvis to borgere med samme omstændigheder. Herved bliver en

⁶¹ [Retsfilosofi Retsvidenskab & retskildelære] side 222-223

⁶² [Retsfilosofi Retsvidenskab & retskildelære] side 224-225

⁶³ [Forvaltningsret 2] side 373

⁶⁴ [Forvaltningsret 2] side 376

⁶⁵ [Lærebog om indkomstskat] side 117

⁶⁶ Den Juridiske Vejledning A.A.7.1.1

afgørelse for en borger også bindende for Skatteforvaltningen, således fremtidige borgere har samme omstændigheder. Dette gør, at der kan støttes ret på tidligere afgørelser, såfremt denne er materielt rigtig, lovlig, og at sagerne er identiske.⁶⁷

2.3.2.3. Legalitetsprincippet

Specifikt for fortolkning af reglerne ved punktafgifter er det nødvendigt at være særlig opmærksom på, at Grundloven § 43, 1. led foreskriver at; ”Ingen skat kan pålægges, forandres eller ophæves uden ved lov...”.

Dette er et delegationsforbud, hvorved der forstås, at loven udelukker ”*lovgivningsmagten fra at delegere sin myndighed til at pålægge, forandre eller ophæve skatter*”.⁶⁸ Der er ved skatteretten – og i forlængelse heraf, afgiftsretten, hvorved der opkræves skatter – et skærpet legalitetskrav med udgangspunkt i Grundloven.⁶⁹ Grundlovens § 43 er altså af stor betydning for legalitetsprincippets omfang.⁷⁰ I forlængelse hermed skal det tilføjes, at kravet til legalitet efter grundloven er særdeles nuanceret.⁷¹ Det må også yderligere tilføjes, at der generelt ved offentlig myndighedsudøvelse kræves lovhjemmel.⁷² Legalitetsprincippet består af to dele. Et positivt krav til lovhjemmel, der udgør det ene aspekt af legalitetsprincippet, hvor det andet udgør den formelle lovs princip.⁷³ Den formelle lovs princip medfører, at lov udelukkende kan ændre ved lov.⁷⁴

Legalitetsprincippet har stor betydning for specialet, da der ved flere af de relevante retskilder, som senere behandles, vil blive iagttaget, om disse er i overensstemmelse med dette. Såfremt en afgørelse ikke skulle have den nødvendige legalitet, må denne anses for værende ugyldig.

⁶⁷ Den Juridiske Vejledning A.A.7.1.2

⁶⁸ Besvarelse af spørgsmål nr. 51 af 11. marts 2005 fra Folketingets Retsudvalg (Alm. del). Heri bl.a. Poul Andersen, Dansk Statsforfatningsret, 1954, side 552, og Alf Ross, Dansk Statsforfatningsret II, 3. udgave ved Ole Espersen (1980), side 488 f. og side 836 ff.

⁶⁹ [Legalitetskravet ved beskatning] side 78

⁷⁰ [Legalitetskravet ved beskatning] side 217

⁷¹ [Legalitetskravet ved beskatning] side 201

⁷² [Legalitetskravet ved beskatning] side 79

⁷³ [Legalitetskravet ved beskatning] side 259

⁷⁴ [Legalitetskravet ved beskatning] side 286

Ydermere må der på baggrund af praksis anføres, at det ved fortolkning af reglerne med manglende tilstrækkelig hjemmel er ubetinget myndighedernes problem.⁷⁵ Der er derfor også særligt vigtigt at iagttage, om en pågældende fortolkning resulterer i anvendelse af loven, der går ud over, hvad loven og dennes forarbejder berettiger til. En usikkerhed om rækkevidden af hjemmel vil skulle resultere i, at loven kan fortolkes udvidende, i tilfælde hvor dette er til fordel for skatteyderen.⁷⁶ Det følger yderligere af legalitetsprincippet, at afgørelser skal have en vis forudsigelighed,⁷⁷ hvorfor det er forventeligt, at en retlig afgørelse er mulig for borgeren at forudse, hvilket også er afgørende for retssikkerheden.

2.3.1. Betydning af fortolkningsvirkningerne.

I det efterfølgende afsnit vil der redegøres for tre typer af fortolkningsvirkninger; udvidende, indskrænkende og præciserende. Disse fortolkningsvirkninger kan få afgørende betydning, da de alle regulere omfanget og anvendelsen af loven og herved også begrebet gældende ret.

2.3.1.1. *Udvidende fortolkning*

Henrik Zahle definerer udvidende fortolkning som: *"En udvidende fortolkning indebærer, at en tekst gives en videre anvendelse, end man ville forvente efter teksten selv."*⁷⁸ Ved en udvidende fortolkning får reglerne altså en betydning, der går videre end, hvad der kan udledes direkte af lovens ordlyd. I bogen "Rettens kilder" fremhæves eksemplet med en families bolig, hvor dette efter lov også fortolkes som at finde anvendelse på familiens sommerhus.⁷⁹ Som en gren indenfor den udvidede fortolkning kan en lovtekst også anvendes analogt, hvor fortolkningen føres videre, end hvad der fremgår af tekstens formulering.⁸⁰ Kravet for at gøre analog fortolkning er, at de hensyn, der ligger til grunde for teksten, stadig gør sig gældende, selvom de ikke er omfattet af selve teksten. Ydermere er der ikke betydelige modhensyn, der taler imod, at reglen anvendes på det pågældende område.⁸¹ Principielt taler grundloven § 43 imod udvidende fortolkning, men både i skatteretlig litteratur og

⁷⁵ [TfS 1998, 137 DEP]

⁷⁶ [TfS 1998, 137 DEP]

⁷⁷ [Forvaltningsret 2] side 79

⁷⁸ [Rettens kilder] side 24

⁷⁹ [Rettens kilder] side 24

⁸⁰ [Rettens kilder] side 24

⁸¹ [Rettens kilder] side 24

praksis er der eksempler på accept af udvidende fortolkning.⁸²⁸³ Udgangspunktet for specialet er at det ikke er tilladeligt at foretage en ubegrundet udvidende fortolkning af loven. Modsætningen til udvidende fortolkning er indskrænkende fortolkning, hvor lovens anvendelsesområde afgrænses mere end bestemmelsen giver adgang til at forvente.⁸⁴ Denne type fortolkning finder ofte brug, hvis en rets anvendelse anses for i uoverensstemmelse med lovgivers formål med loven.⁸⁵

2.3.1.2. *Analogfortolkning indenfor skatteret*

En gren af den udvidende fortolkning er som nævnt i ovenstående afsnit analog fortolkning. Analog fortolkning strider egentlig imod kravet til udtrykkelig lovhjemmel efter Grundloven, og retssikkerhedsmæssigt vil analog fortolkning lede til besværlighed for skattesubjekter.⁸⁶ Der findes dog nogle tilfælde, hvor reglerne anvendes analogt primært, hvor der er tale om fuldstændig lovanalog.⁸⁷ Det er dog i specialet forudsat, at der indenfor afgiftsretten ikke tillades analog fortolkning af CHOALs bestemmelser i mellem, særligt med henvisning til det skærpede hjemmelskrav. Det er næsten utænkeligt at benytte analogier til skatteyderen ulempe, da dette svært kan forenes med Grundloven § 43 og legalitetsprincippet.⁸⁸

2.3.1.3. *Præciserende fortolkning*

Henrik Zahle definerer præciserende fortolkning som: "*En præciserende fortolkning indebærer, at en tekst gives en mere præcis afgrænsning, der ligger inden for de rammer som teksten giver grund til at forvente respekteret*".⁸⁹ Helt simpelt vil en præciserende fortolkning virke til at fastslå den præcise forståelse af teksten og herved ekskludere anden forståelse.⁹⁰

⁸² [Retskilder og Retsteorier] side 258

⁸³ U.2001.2364 H

⁸⁴ [Rettens kilder] side 25

⁸⁵ [Retsvidenskabsteori] side 295

⁸⁶ [Legalitetskravet ved beskatning] side 330

⁸⁷ [Juridisk Grundbog] side 130 og heri nævnte praksis

⁸⁸ [Lærebog om indkomstskat] side 132

⁸⁹ [Rettens kilder] side 25

⁹⁰ [Retsvidenskabsteori] side 296

2.3.1. Ordlydsfortolkning

Ved retsdogmatisk metode vil man altid foretage en ordlydsfortolkning af bestemmelsens ordlyd. Der tages udgangspunkt i *den naturlige* eller *sædvanlige* forståelse.⁹¹ For at forstå den sædvanlige betydning af en sætning må man iagttage en række faktorer, som den leksikalske betydning, om den optræder andre gange i loven eller andre retskilder og dens betydning heri.⁹² Indenfor ordlydsfortolkning har nogle teoretikere valgt at sondre mellem to typer fortolkning: *Almindelig fortolkning* og *subsumptionsfortolkning*. Ved førstnævnte fastlægges reglens indhold, mens det ved subsumptionsfortolkning vurderes, om et hændelsesforløb er omfattet af reglen.⁹³ Ved alle fortolkninger er forudsætningen bestemmelsens ordlyd,⁹⁴ hvilket dog sjældent er nok til at fastlægge tekstens mening.⁹⁵ Derfor vil der i projektet indledningsvist foretages en ordlydsfortolkning af CHOAL § 1, stk. 1, nr. 4, da dette næppe kan anses som tilstrækkelige til at afdække gældende ret, vil det være nødvendigt at foretage yderligere fortolkning.

Det må yderligere anføres, at der er en risiko forbundet med at fortolke ud fra den naturlige sproglige forståelse, da forskellige personer vil tillægge sproget forskellig betydning.⁹⁶ Det anføres yderligere i teorien, at "*den sprogligt naturlige forståelse i høj grad afhænger af den sammenhæng, hvori ordene optræder*".⁹⁷ Herved kan der udledes, at når der i en afgørelse er lagt stor vægt på den naturlige sproglige forståelse indeholder denne vurdering også en vis grad af skøn. Lovgiver har dog formentligt haft en meget specifik hensigt med det bestemte ordvalg i en given bestemmelse. Under iagttagelse af dette og af det skærpede legalitetskrav indenfor afgifter, vil det antages i specialet, at den *videste ordgrænse* -⁹⁸ altså hvor bred en gruppe af varer bestemmelsen maksimalt må omfavne - kan anses for rimelig bred grundet den upræcise formulering og opsamlingsbestemmelsen i CHOAL § 1, stk. 1, nr.9. hvilket også er anført i praksis.

⁹¹ [Juridisk Teori, metode og videnskab] side 50

⁹² [Juridisk Teori, metode og videnskab] side 50

⁹³ [Retskilder og Retsteorier] side 247

⁹⁴ [Juridisk Teori, metode og videnskab] side 49

⁹⁵ [Retskilder og Retsteorier] side 252

⁹⁶ [Juridisk Grundbog] side 147

⁹⁷ [Juridisk Grundbog] side 147

⁹⁸ [Juridisk Grundbog] side 147

2.3.2. Formålsfortolkning

Formålsfortolkning anvendes til at finde lovens selvstændige formål, og hvad der må være omfattet af denne med udgangspunkt i lovgivers hensigt med denne.⁹⁹ Formålsfortolkning kan yderligere opdeles i to kategorier; subjektiv- og objektivformålsfortolkning.¹⁰⁰ Den objektive fortolkning indebærer, at fortolkerens egne værdier kan få betydning for forståelsen af loven.¹⁰¹ Denne fortolkning tager også blot udgangspunkt i lovens egne bestemmelser, hvorfor det er svært at løse problemer vedrørende lovens formulering. Det er netop problemet, der søges undersøgt ved specialets problemformulering; gældende ret for et område domineret af en uklar formuleret lovgivning.

2.3.2.1. *Subjektiv fortolkning*

Den subjektive fortolkning er under gren til formålsfortolkningen, hvori der afdækkes lovgivers hensigt med loven med udgangspunkt i lovens forarbejder.¹⁰² Det er i den generelle normering i dansk judiciel praksis – også indenfor skatteretten¹⁰³ – almindeligt at anvende subjektiv fortolkning.¹⁰⁴ Da det ifølge teorien er muligt at anse gældende ret som værende, hvad en domstol vil dømme,¹⁰⁵ er det også udgangspunktet, at der i et bredt omfang i specialet vil benyttes subjektiv fortolkning til besvarelse af emnet. Selvom subjektiv formålsfortolkning ikke tager udgangspunkt i lovens præcise ordlyd - som ved objektiv formålsfortolkning - er denne stadig forenelig med legalitetsprincippet, da den bygger på motiverne bag loven. Herved kan denne type fortolkning stadig ikke blive så bred, at der kan pålægges beskatning uden lov.

2.3.3. Dynamisk fortolkning

Ved dynamisk fortolkning fortolkes reglerne i overensstemmelse med samtidens betingelser,¹⁰⁶ altså må den virkelighed, hvori reglerne anvendes, inddrages i forståelsen af reglerne. I modsætning til EU-retten, hvori der hyppigt bliver gjort brug af dynamisk fortolkning med henblik på at sikre, at

⁹⁹ [Retsvidenskabsteori] side 304

¹⁰⁰ [Retsvidenskabsteori] side 304-305

¹⁰¹ [Retsvidenskabsteori] side 305

¹⁰² [Retsvidenskabsteori] side 299

¹⁰³ [Retsvidenskabsteori] side 300

¹⁰⁴ [Retsvidenskabsteori] side 299

¹⁰⁵ [Den Juridisk metode, udgave 2] side 21

¹⁰⁶ [Retsvidenskabsteori] side 309

lovgivningen følger samfundsudviklingen, benyttes der i dansk ret udelukkende en udviklingsorienteret fortolkning, der primært finder anvendelse ved meget gamle love¹⁰⁷. Som tidligere nævnt er CHOAL af ældre dato, hvorfor der i specialet tillades en dynamisk fortolkning ved undersøgelse af, hvordan lovgiver med samtidens blik havde udfærdigede loven.

2.3.4. Regel-konflikter

Ved fortolkning indenfor regulering kan der opstå en konflikt, når to regler, der begge regulerer et område, har forskellige resultater. Skulle det ikke være muligt at fortolke reglerne, således denne konflikt frafalder, må enten den lavere regel vige for den højere regel, den ældre for den nyere eller den generelle for den specielle. Dette tager udgangspunkt i principperne om lex superior, lex posterior og lex specialis¹⁰⁸.

Lex superior foreskriver, at en højere lov har forrang for lavere lov, mens lex posterior fortolkning betyder, at senere lov har forrang for ældre lov. Lex specialis foreskriver at særlig lov har forrang for almindelig lov.¹⁰⁹

2.3.5. Østre Landsret dommen SKM2015.654.ØLR

Der blev i 2015 afsagt en afgørelse af Østre Landsret, hvori S, en grossist- og produktionsvirksomhed, af SKAT blev opkrævet chokoladeafgift efter CHOAL § 1, stk. 1, nr. 1 af 7 ud af 8 af deres proteinbarer.¹¹⁰ Denne afgørelse finder ikke anvendelse i specialet til at afdække gældende ret, men den fremhæves, da beslutningselementerne for afgiftspligt efter CHOAL § 1, stk. 1, nr. 4 efter senere praksis hentes fra denne. Der bliver i en række afgørelser henvist til de momenter, som Landsretten lagde til grunde for afgiftspligten i den pågældende sag. Det er derfor nødvendigt at redegøre for sagen, således der i analysen kan henvises korrekt til denne.

Landsskatteretten fandt med dissens, at S proteinbarer efter deres indhold og intentionen ved købet ikke var afgiftspligtige. Landsretten lagde ved vurderingen af afgiftspligten efter CHOAL § 1, stk. 1, nr. 1 vægt på, at den afgiftspligtige bestanddel er karaktergivende for varen, der kan udledes af tre

¹⁰⁷ [Retsvidenskabsteori] side 310

¹⁰⁸ [Rettens kilder] side 35-37

¹⁰⁹ [Rettens kilder] side 36-37

¹¹⁰ SKM2015.654.ØLR

elementer; den afgiftspligtige bestanddel, smag og visuelle fremtræden. Pris, ernæringsindhold og aftagergruppe indgår ifølge Landsretten ikke i afgrænsningen af, hvorvidt en vare er en chokoladevare.¹¹¹ Yderligere har Landsretten i afgørelsen ikke fundet at der er grundlag for at fortage en indskrænkende fortolkning af CHOAL § 1, stk. 1, nr. 1, således afgiftspligten udelukkes såfremt varen skulle have andre karaktergivende egenskaber. Det tillades herved, at en vare uden problemer både kan anses som en chokoladevare og tjene et andet formål som eksempelvis i sagen en proteinbar.

Anvendelsen af dommen analogt på afgiftspligten efter CHOAL § 1, stk. 1, nr. 4, ses i flere afgørelser, herunder: SKM2020.113.SR, SKM2021.600.LSR, samt flere. Dette begrundes i, at bestemmelserne i CHOAL § 1, stk. 1, nr. 1 og nr. 4 har en meget ens ordlyd og derfor kan dømme ud fra ens kriterier.¹¹²

2.4. Specialets opbygning

Specialet indeholder følgende afsnit:

- Kapitel 1. Indledning

Kapitel 1 er specialets første og indledende kapitel, der indeholder en meget overfladisk gennemgang af specialets område, herunder de relevante problemstillinger samt motivationen for specialet. Emnet indeholder yderligere specialets problemformulering og afgrænsning, der begge tjener til at beskrive omfanget og formålet for specialet.

- Kapitel 2 Metode

Kapitel 2 er specialets metode afsnit, hvori der er redegjort for specialets brug af den retsdogmatiske metode til at afdække gældende ret på området for CHOAL § 1, stk. 1, nr. 4. Der er yderligere redegjort for hvilke retskilder, der i specialet anvendes, således at der dannes en forståelse for deres særlige karakter og præjudikatværdi. Ydermere er der også fastlagt de forskellige fortolkningsprincipper og metoder, der er relevant at analysere af et skatteretligt område som CHOAL, hvorfor der er taget stilling til de konkrete begrænsninger, der følger af Grundloven og legalitetsprincippet. Der er afslutningsvist behandlet Østre Landsrets afgørelse fra 2015, da denne er tillagt betydning i praksis, hvilket ikke er muligt efter de nævnte fortolkningsprincipper og de i afsnittet anførte grunde.

¹¹¹ SKM2015.654.ØLR

¹¹² SKM2020.113.SR.

- Kapitel 3 Gennemgang af loven

Kapitel 3 er en redegørelse og analyse af loven og de bagvedlæggende lovmotiver, der virker til at afdække, hvilke motiver, der præcist er relevant for besvarelse af problemformuleringen, samt inddrages den nugældende lovgivning, således at den senere kan danne grundlaget for ordlydsfortolkning af bestemmelsen. Yderligere virker de behandlede motiver til at skabe et overblik over det præcise formål med loven, sådan dette kan behandles i efterfølgende kapitler.

- Kapitel 4 Gennemgang af vitaminvingummi afgørelserne

Kapitel 4 tjener både til at belyse problemstillingerne, der har gjort problemformuleringen relevant og tjener herved som en redegørelse, analyse samt systematisering af praksis indenfor CHOAL. Dette er samtidig med, at kapitlet også indeholder en række overvejelser om usikkerheder for anvendelsen af loven, samt hvordan Skatteforvaltningens og Landsskatterettens fortolkning af loven afviger fra, hvad der efter specialets metode og foregående kapitel 3 er den korrekte anvendelse.

- Kapitel 5 Gennemgang af grebet sukkervare i praksis

Kapitel 5 er en konkret gennemgang af alt praksis, der er relevant for tilstrækkeligt at kunne afdække vareområdet af CHOAL. Afgørelserne, der udelukkende består af administrativ praksis fra henholdsvis Skattestyrelsen, Skatterådet, Skatteankestyrelsen og Landsskatteretten, er systematiseret, således at de relevante hensyn, der indledningsvist er fundet ved analysen af afgørelserne i kapitel 4, samt hvad der yderligere kan anses for relevant om området, også bliver undersøgt. Hvert hensyn bliver analyseret enkeltvist dog med interne henvisninger hensynene imellem.

- Kapitel 6 Konklusion

Kapitel 6 er specialets konklusion og virker som en sammenhængende besvarelse af problemformulering, således der entydigt kan afdækkes gældende ret for CHOAL § 1, stk. 1, nr. 4 anvendelsesområde.

- Kapitel 7 Perspektivering

Kapitel 7 er det afsluttende afsnit i specialet og indeholder overvejelser af en retspolitisk karakter, som grundet metoden i specialet ikke har været relevant at vurdere, men som følge af analysen er interessante at inddrage.

- Kapitel 8 Litteraturliste

Kapitel 8 er litteraturlisten hvori alle anvendte materialer, der har haft betydning for besvarelse af problemformuleringen er oplistet.

3. Chokolade- og sukkerafgiftsloven

Kapitel 3 tjener til at redegøre for den nu gældende chokolade- og sukkerafgiftslov ved at gennemgå den historiske udvikling, som denne har taget. De relevante ændringer siden lovens udarbejdelse bliver fremhævet og slutteligt opsummeret, således at der kan dannes et overblik over anvendelsesområdet og hensigten med lovgivningen. Denne danner grundlaget for de følgende kapitlers fortolkning af bestemmelsens ordlyd og formål.

3.1. Loven og dens forarbejder

Det blev ved Lov nr. 254 af 12. juni 1922 indført afgift på chokolade- og sukkervarer.¹¹³ Denne lov havde til formål at virke til beskatning af luksusforbrug¹¹⁴ med det overvejende hensyn at skabe en indtægt for statskassen.¹¹⁵ Det fremgår af forarbejderne til loven, at:

*”... der er dog stadig her et saa betydeligt Forbrug af udpræget Luksuskarakter, at man har ment at burde tage det i Anvendelse som Beskatningsobjekt, naar Balance i Statens Budget skal tilvejebringes.”*¹¹⁶

Det ses både af lovforslaget og gennem første, anden og tredje behandling, at begrundelsen for beskatningen er, at det ikke er muligt at indføre højere direkte beskatning. Ydermere er det ikke ønskeligt at beskære statens budget, hvorfor pengene må findes ved anden side.¹¹⁷ Hensynet til at beskatte luksusforbruget virker til ikke til at være det bærende hensyn, men det område, der bedst kunne bære beskatningen, da det ikke var hensigten at beskatte nødvendighedsforbrug. CHOAL har dog aldrig haft til hensigt at beskatte sukker,¹¹⁸ men nærmere varer der typisk består af sukker som eksempelvis slik. Dette giver sammenfattende et udtryk for en lov, hvormed lovgiver har forsøgt at beskatte et forbrug, der går ud over, hvad der er nødvendigt i den almindelige husholdning. Det er ikke hensigten med loven, at det skal være dyrere at leve som en almindelig familie, men blot at mere luksuriøse ”fornøjelser” bliver beskattet. Særlige hensyn kan dog lægges på, at en stor del af

¹¹³ Rigsdagstidende 1921-22 1. samling Forhandlingerne (Folketinget) spalte 8224

¹¹⁴ Rigsdagstidende 1921-22 1. samling Tillæg A spalte 4119

¹¹⁵ Rigsdagstidende 1921-22 1. samling Forhandlingerne (Folketinget) spalte 8222

¹¹⁶ Rigsdagstidende 1921-22 1. samling Tillæg A spalte 4119

¹¹⁷ Rigsdagstidende 1921-22 1. samling Forhandlingerne (Landstinget) spalte 2146-2155

¹¹⁸ Rigsdagstidende 1921-22 1. samling Forhandlingerne (Folketinget) spalte 2531

bevæggrunden for loven er nødvendigheden for at hente penge til statskassen, hvilket blandt andet ses i daværende finansministers bemærkninger:

*”Dette betydelige Beløb kunde efter min Mening ikke ret vel indvindes paa anden Maade. Man maa jo erindre, at vi har anspændt vore hidtidige Skattekilder meget stærkt i de forløbne Aar...”*¹¹⁹

Herved ses det, at loven egentlig mest af alt var et værktøj til at hente pengene hjem til staten, og at det anses for mindst byrdefuldt at beskatte et unødvendigt forbrug af luksus. Loven var på daværende tidspunkt kun gældende i et år.

Da loven kun var gældende i et år, måtte denne i 1923 behandles igen. I bemærkningerne blev der igen anført, at sukker udgør en almindelig forbrugsvare.¹²⁰ Det følger også heraf, at der ved forbrugerbeskatning fortrinsvist beskattes varer, der primært har karakter af luksusforbrug.¹²¹ Det fremgår i forhandlingerne, at finansministerens mening med lov - og afholdenhed fra at indføre en råvare beskatning – er, at dette vil ramme den almindelige forbruger af sukker, og at loven har en hensigt med at opnå en værdibeskatning.¹²² Ved værdibeskatning menes, at jo dyrere en vare sælges, grundet dennes forarbejdning fremfor de råvarer produktet består af, desto mere bliver denne også beskattet. Dette er det generelle henblik i alle luksusbeskatningslove.¹²³ Ved tredje behandling af lovforslaget anførte finansministeren, at hensigten med loven var at skabe balance i statens budgetter i en tid, hvor formue- og indkomstskatten ikke var tilstrækkelig. Nødvendigheden afføder også, at det ikke blot er tilstrækkeligt at beskatte ”overklasse luksus” eksempelvis ”*spiselige fuglereder*”,¹²⁴ men luksus i bred forstand.¹²⁵ Loven må herved anses for at skulle anvendes bredt ved at indføre afgift på sukkervarer af enhver art. Dette virker til at afdække lovens anvendelsesområde til at omfatte almindelige luksusvarer.

¹¹⁹ Rigsdagstidende 1921-22 Forhandlingerne (Landstinget) spalte 2146-2147

¹²⁰ Rigsdagstidende 1922-23 1. samling Tillæg A spalte 5201

¹²¹ Rigsdagstidende 1922-23 1. samling Tillæg A spalte 5201

¹²² Rigsdagstidende 1922-23 1. samling Forhandlingerne (Folketinget) spalte 4203

¹²³ Rigsdagstidende 1922-23 1. samling Forhandlingerne (Folketinget) spalte 4203

¹²⁴ Rigsdagstidende 1922-23 1. samling Forhandlingerne (Folketinget) spalte 6250

¹²⁵ Rigsdagstidende 1922-23 1. samling Forhandlingerne (Folketinget) spalte 6250

I 1955 blev lov nr. 22 af 11. februar 1955 gennemført. Denne udgave af chokoladeafgiftsloven blev indført, da der fra lovgivers side var ment, at en teknisk revision var nødvendig.¹²⁶ Dette begrundes i, at loven var meget gammel, og at afgiften var steget en del siden. Den største praktiske ændring ved forslaget blev at loven gik fra en ren værdiafgift til en kombineret værdi- og vægtafgift, primært af konkurrencehensyn.¹²⁷ Yderligere relevant blev der af et konkurrencemæssigt hensyn indført en opsamlingsbestemmelse, hvorefter erstatning eller efterligning blev afgiftspligtige. Denne bestemmelse blev indført som § 1, stk. 1, litra f og havde ordlyden *"Andre varer, der efter beskaffenhed, anvendelse eller smag kan betragtes som erstatningsvarer for eller efterligninger af de under punkt a-e omhandlede varer..."*.¹²⁸

Herved blev vareområdet udvidet til også at omfatte varer, som havde de enten samme beskaffenhed, anvendelse eller smag som en afgiftspligtig vare. Disse tre betingelser var ikke kumulative, hvorfor, hvis blot en af betingelserne var opfyldt, ville et produkt kunne blive afgiftspligtig efter litra f.

Den følgende ændring af loven, der har betydning for specialet, er Lov nr. 414 af 18-12-1968, hvor chokoladeafgiftes lov blev en ren vægtbeskatning.¹²⁹ Loven fik yderligere den nummerering, som fremgår af loven i dag. I betænkningerne til lovforslaget er der blevet anført, at overgange fra en varegruppe til en anden er fyldende indenfor chokolade- og sukkerafgiftsloven, hvorfor en opdeling i forskellige varegrupper med forskellige satser er urimelig.¹³⁰ Dette giver mening, når produkterne, der er omfattet af bestemmelsen, tages i betragtning. Typisk vil en chokoladevare indeholde en bestanddel af sukker og vice versa. Den flydende overgang ses også i og med, at loven i 1912 oprindeligt var udformet således, at denne ikke indeholdt en gruppering men blot en sætning, hvori alle de pågældende varer var opskrevet i samme paragraf. Den flydende overgang må dog primært resultere i, at en vare, der ikke kan anses for omfattet af en del af loven, ikke er udelukket fra at være omfattet af en anden bestemmelse.

¹²⁶ Folketingstidende 1954-55 Tillæg A spalte 543

¹²⁷ Folketingstidende 1954-55, tillæg A, spalte 545

¹²⁸ Folketingstidende 1954-55 Tillæg C spalte 112

¹²⁹ Folketingstidende 1968-69 Forhandlingerne spalte 1789

¹³⁰ Folketingstidende 1968-69 Tillæg A spalte 1961

I 1979 blev loven ændret igen ved lov nr. 516 af 21/12 1979 om ændring af lov om afgift af chokolade- og sukkervarer m.v. hvorefter den fik sin nuværende form. Ændringen berørte CHOAL § 1, stk. 1, nr. 10, hvor ordet smag blev udskiftet med ordet markedsføring således, at der kunne undgås konkurrencemæssige skævheder.¹³¹ Dette må også anses for at være hensigten med nr. 10; altså at mindske den konkurrencemæssige fordel ved et produkt, der sælges uden afgiftspligtige bestanddel men ellers er identisk med et afgiftspligtigt produkt. Loven har også mistet ordlyden ”eller”, som er erstattet af ordlyden ”samt”, hvorfor der nu må laves en samlet vurdering af alle tre momenter. Loven bliver dog ikke mere simpel af denne ændring, hvorefter problemerne, vedrørende hvordan beskaffenhed, anvendelse og markedsføring skal vægtes indbyrdes, stadig er uklare. Dette vedrører også, hvor *meget* et produkt egentlig skal ligne eller være en erstatningsvare for at være omfattet af nr. 10.

Lovens anvendelse som et adfærdsregulerende værktøj var grundlaget for lov nr. 524 af 12/06/2009, som var en del af forårspakken 2.0,¹³² under afsnittet ”flere sunde leveår”¹³³. Loven havde til hensigt at forsøge folkesundheden og finansier andre tiltag.¹³⁴ Det blev til ”svar til spørgsmål” i forbindelse lovforslaget anført af skatteministeren, at lovens anvendelsesområde ikke er forsøgt ændret ved hævelsen af afgiften.¹³⁵

Den sidste relevante ændring er betænkningerne til lov nr. 1383 af 28. december 2011, hvori der blev indført en forhøjelse af en række afgifter på usunde fødevarer, herunder chokolade og slik (heraf læses sukkervarer). Flere gange i betænkningerne bliver det fremhævet, at den overvejende begrundelse for forhøjelse af afgiften er med hensigten at skabe en højere sundhed blandt den danske befolkning.¹³⁶ Folkesundheden vil blive forbedret ved at forebygge og forhindre livsstilssygdomme, som ofte kan forbindes med et højt sukkerindtag. Ved at hæve afgiften bliver det dyrere og derved sværere at bibeholde et højt indtag af sukker, hvorfor lovgivningen får karakter af adfærdsregulering. Dette har

¹³¹ Folketingstidende 1979-80 2. samling Tillæg A spalte 189

¹³² Folketingstidende 2008-09 Tillæg A spalte 6830

¹³³ Folketingstidende 2008-09 Tillæg A spalte 7560

¹³⁴ Folketingstidende 2008-09 Tillæg B side 1204

¹³⁵ Lovforslag L 206 2008/09, svar til spørgsmål nr. 12

¹³⁶ Lovforslag nr. 33 af 21. december 2011

ikke været et hensyn, der har været lagt vægt på ved lovens originale udarbejdelse, hvorimod en stor del af den politiske modstand var begrundet i, at loven afskærer nogen fra livets nydelseselementer.

I 2017 blev Lov 2017-12-26 nr. 1686 vedtaget i folketetinget. Denne lov annullerede indekseringen af en række grænsehandelsfølsomme afgifter, herunder chokoladeafgiften, således grænsehandlen blev mindre, mest fremtrædende af konkurrencemæssige hensyn.¹³⁷ Denne lov er dog primært relevante at fremhæve, da der i bilag 4 til lovforslaget af skatteministeren blev anført:

”Det følger af chokoladeafgiftsloven, at det beror på en konkret vurdering, hvorvidt en vare er omfattet af chokolade- og sukkerafgiften eller ej.”¹³⁸

Det er derfor i alle tilfælde om afgiftspligt efter CHOAL nødvendigt at foretage en konkret vurdering af vare. Hvilke elementer, der indgår i denne vurdering, findes i praksis.

3.2. Nugældende lovgivning for sukkerafgiften

I foregående afsnit blev de historiske udgaver af CHOAL behandlet, men, som nævnt, er det ved fortolkning af skattelovgivning indledningsvist nødvendigt at søge en problemstilling besvaret gennem en ordlydsfortolkning. For at muliggøre dette tages der udgangspunkt i den konkrete og i skrivende stund gældende lovgivning. For at finde en gældende lovgivning må der kigges i senest gældende lovbekendtgørelse, der er en sammenskrivning af hovedloven og senere ændringslove udarbejdet af det relevante ministerium¹³⁹, i dette tilfælde Skatteministeriet. Den relevante lovbekendtgørelse er ”LBK nr. 1446 af 21/06/2021” også kaldt ”Bekendtgørelse af lov om afgift af chokolade- og sukkervarer m.m.” og har haft virkning fra 21 juni 2021. Efterfølgende lovændringer har ikke betydning for specialet og behandles derfor ikke. Når der i specialet behandles den gældende lov, vil der derfor tages udgangspunkt i LBK nr. 1446 af 21/06/2021.

Den konkrete ordlyd af Chokoladeafgiftsloven § 1, stk. 1, nr. 4 er:

”Konfekt, bolsjer, dragévarer, skummasse, skumvarer, fondant, sukrede korn og lign. tilsat essenser eller farve og i øvrigt sukkervarer af enhver art.”¹⁴⁰

¹³⁷ Lovforslag nr. 109 af 16. november 2017

¹³⁸ Lovforslag nr. 109 af 16. november 2017, bilag 4 (høringsskema)

¹³⁹ [Den juridiske metode – en introduktion 3. udgave] side 116

¹⁴⁰ [LBK nr. 1446 af 21/06/2021] § 1, stk. 1, nr. 4

Den konkrete ordlyd af Chokoladeafgiftsloven § 1, stk. 1, nr. 9 er:

”Andre varer, der efter en samlet bedømmelse af deres beskaffenhed og anvendelse og den måde, hvorpå de markedsføres, kan betragtes som efterligninger af eller erstatningsvarer for de varer, der er nævnt under 1-7.”¹⁴¹

3.3. Opsummering

Bestemmelsens ordlyd og forarbejder leder til forståelsen, at CHOAL er indført med hensigt til skabe en indtægt for staten, og at lovgiver mente, at den mindst indgribende beskatning ville være at indføre afgift på luksusforbrug i bred forstand. Lovgiver har senere forsøgt at udvikle loven, således denne også fik karakter af at være adfærdsregulering. Anvendelsesområdet er dog stadig ikke just til at fastslå, da loven omfatter ”sukkervarer af enhver art”, og hverken ordlyden eller forarbejderne bidrager direkte til at afgrænse eller definere, hvordan ”sukkervarer enhver art” må forstås. Det er derfor relevant at analysere og fortolke praksis på området for at besvare emnet. Ydermere vil der også i efterfølgende afsnit skulle undersøges betydningen og anvendelsen af de i bestemmelsen oplistede vare.

¹⁴¹ [LBK nr. 1446 af 21/06/2021] § 1, stk. 1, nr. 9

4. SKM2023.239.LSR

I 2023 faldt der afgørelser i tre sager om afgiftspligten af vitaminvingummier. De pågældende afgørelse er relevante, da de som nævnt i indledningen meget vel belyser en række af de problemstillinger og usikkerheder, der findes indenfor CHOAL § 1, stk. 1, nr. 4. I forbindelse med specialet er det relevant at fremhæve den første - SKM2023.239.LSR - af disse og behandle den i dybden således, at de relevante forhold, der i praksis lægges til grunde for afgiftspligten, kan fremhæves. Dette tjener primært som en introduktion på systematikken for afgiftspligt efter CHOAL § 1, stk. 1, nr. 4, samt til at skabe et overblik over de relevante problemstillinger, som senere undersøges, når gældende ret systematiseres og analyseres overordnet.

4.1. Sagens oplysninger

I den konkrete sag har klageren (efterfølgende ”virksomheden”) i en periode fra 2016-2019 importeret 11 forskellige varer, alle med et sukkerindhold på over 74% af varens vægt med en sød smag og aromatisk sød duft.¹⁴² Varerne er betegnet som enten gummis eller vitaminvingummier og indeholder en forskellige vitaminer og mineraler. Virksomheden har ikke i perioden været registreret efter chokoladeafgiftsloven, og Skattestyrelsen har derfor opkrævet 2.649.480 kroner i afgift for importen af varerne.¹⁴³ Virksomheden fastholder, at varerne ikke er omfattet af afgiften.

4.2. Skattestyrelsens afgørelse og bemærkninger

Skattestyrelsen anfører, at virksomheden har importeret chokolade- og sukerafgiftspligtige varer uden at være registreret for eller have afregnet chokolade- og sukerafgift. Skattestyrelsen vurderer alle virksomhedens varer kan samles under en. varerne er afgiftspligtige efter Chokoladeafgiftsloven § 1, stk. 1, nr. 5 (nu nr. 4), da disse af skattestyrelsen anses for sukkervarer. Dette er begrundet i den relative mængde af den afgiftspligtige bestanddel i varen, og hvor fremtræden smagen af denne bestanddel er. Det anføres rimelig tidligt i afgørelsen, at varerne ikke kan anses som helseprodukter, da de har et høje indhold af sukker. Internt har skattestyrelsen også smagt på varerne og er af den opfattelse, at alle har ”en aromatisk sød duft og meget fremtrædende sød smag”¹⁴⁴, hvorfor varerne

¹⁴² SKM2023.239.LSR

¹⁴³ SKM2023.239.LSR

¹⁴⁴ SKM2023.239.LSR

kan sammenlignes med hvad der anses som slik med udgangspunkt i varernes smag, sukkerindhold og udseende.¹⁴⁵

Der henvises til SKM2015.654.ØLR, hvori Landsretten definerer fortolkningselementerne, der indgår ved vurderingen om, hvorvidt et vare er en chokoladevare:

*”I overensstemmelse med en naturlig sproglig forståelse af “chokoladevarer” finder landsretten, at bestemmelsen omfatter varer, hvor chokoladen er karaktergivende for produktet, og at der i den forbindelse må lægges vægt på bl.a. den relative mængde af chokolade i varen, hvor fremtrædende chokoladesmagen er, og om varen visuelt fremtræder som værende af chokolade.”*¹⁴⁶

Denne dom bliver inddraget i en afgørelse af et spørgsmål om sukkervarer, da det er Skattestyrelsens opfattelse, at denne bedømmelse kan anvendes analogt i forbindelse med nr. 4 i § 1, stk. 1 CHOAL.¹⁴⁷ Efter denne bedømmelse anser Skattestyrelsen også varen som afgiftspligtigt. Skattestyrelsen anfører dog selv, at der i pågældende sag er en klar forskel mellem produkterne i SKM2015.654.ØLR og varerne i indeværende sag, samt at denne afgørelse vedrørte en anden lovbestemmelse.¹⁴⁸ Alligevel fremfører de, at beslutningsprocessen for afgiftspligten er identisk.

I afgørelsen behandler Skattestyrelsen efterfølgende spørgsmålet, om det har nogen betydning for varens karakter og herved afgiftspligten, at varen af virksomheden er anført som at have karakter af et helseprodukt, og at det dermed er omfattet af Kosttilskudsbekendtgørelsen. Skattestyrelsen skriver, at blot fordi varen er pålagt nogle forpligtelser i forhold til Kostbekendtgørelsen om oplysninger af dagligt anbefalet indtag, resulterer dette ikke i, at varen adskiller sig fra varer i CHOAL. Det er Skattestyrelsens opfattelse, at alt overforbrug indebærer en risiko for både sygdom og død, hvorfor dette ikke udelukker, at varen anses som slik eller en sukkervare. Da der ikke findes en præcis afgrænsning af, hvad en sukkervare er, anfører både Skattestyrelsen og virksomhedens repræsentant, at det afgørende er, om varen kan anses for eller sidestilles med slik. Skattestyrelsen skriver efterfølgende, at hvis man fjernede varens indhold af vitaminer og mineraler, ville man stå tilbage

¹⁴⁵ SKM2023.239.LSR

¹⁴⁶ SKM2015.654.ØLR

¹⁴⁷ SKM2020.113.SR

¹⁴⁸ SKM2023.239.LSR

med et vare, hvis indhold er sammenligneligt med ”en pose Haribo vingummier”¹⁴⁹. Skattestyrelsen er ikke uenige med virksomheden i, at varen er et kosttilskud, men at sukkerindholdet bevidner om, at der er tale om en sukkervare. Yderligere underbygges det tidligere fremførte argument om, at produktet ikke er et helseprodukt, da indholdet af sukker overstiger mængden af de øvrige ingredienser.

4.3. Virksomhedens opfattelse

Virksomheden mener ikke, at dennes varer er omfattet af afgiftspligten, da deres varer ikke er omfattet af afgiftspligtige vareområde i CHOAL § 1. Indledningsvist anføres der, at det er nødvendigt men ikke tilstrækkeligt, at et vare indeholder sukker for at kunne være omfattet af CHOAL § 1, stk. 1, nr. 4.

Et argument, der bliver gentagende fremført af virksomhedens repræsentant, er, at det ville være konkurrenceforvridende, såfremt virksomhedens varer skulle være afgiftspligtige, da en række varer af ensartet karakter, med eller uden sukker, ikke er omfattet af afgiftspligten. Dette finder hjemmel i en utrykt dom fra LSR. Der henvises en del til praksis for vurdering af erstatningsvarer, altså CHOAL § 1, stk. 1, nr. 9, da repræsentanten mener, at denne tjener til at afgrænse det afgiftspligtige vareområde. Repræsentantens logikken ved det fremførte argument må være; hvis et lignende vare uden sukker ikke anses som en erstatningsvare af virksomhedens varer, må sukkeret alt andet lige ikke være karaktergivende for produktet. Ved vurdering for om en vare kan anses for en erstatningsvare efter CHOAL § 1, stk. 1, nr. 9, indgår varens målgruppe, markedsføringsmetode, placering i butikker, salgskanaler og forbrugerens opfattelse af varen.

Det argumenteres også for, at varerne ikke har karakter af en sukkervare. Det anføres, at varerne yderligere ikke udgør en luksusvare, og at varens anvendelse og formål er at fungere som et supplement til en varieret kost. Varerne er derfor ikke sammenlignelige med de øvrige produkter i bestemmelsen som eksempelvis bolsjer, der primært anvendes som et nydelsesprodukt. At varen ikke anses som et helseprodukt, er ifølge repræsentanten fuldstændig irrelevant for vurdering af varerne.

¹⁴⁹ SKM2023.239.LSR

Betydningen af vurderingen om, hvorvidt varen er et helseprodukt, er, fordi disse er undtaget fra afgiftspligten, hvis de består af frugt, nødder og kornprodukter, samt at de er overtrukket af en blanding af mel og kartoffelstivelse.¹⁵⁰

Vedrørende varens anvendelse bliver det også anført, at såfremt en forbruger indtager 100 gram af "X Kalk og D-vitamin" vil dette udgøre 4500% af den anbefalede dosis. Det må følge af argumentet, at sammenligningen mellem vitaminvingummier og Haribo vingummier, derfor er en smule urealistisk. Dette må udledes, at der fra forbrugerens side forventeligt ikke ønskes at indtage en sundhedsskadelig mængde vitaminer.

4.4. Skattestyrelsen udtalelse af 4. juni 2020

Skattestyrelsen indleder med argumentet, at selvom varen er et kosttilskud, så bliver den primært indtaget for dennes smag og derved som en luksus. Det begrundes i, at kosttilskud kan erstattes af en varieret kost, og derved ikke udgør en nødvendighed, og varen derfor primært, grundet sit høje sukkerindhold, indtages grundet sin smag. Skattestyrelsen skriver også at:

*"Hvad forbrugerens vægter højest må være op til den enkelte, hvorfor Skattestyrelsen er af den overbevisning, at produktet godt kan være et kosttilskud samtidig med, at der er tale om en sukkervare."*¹⁵¹

Hvorved der ikke lægges yderligere vægt på den tiltænkte anvendelse af varen, fordi dette kan være meget individuelt. Der bliver derfor udelukkende lagt vægt på det objektive element, at varen indeholder sukker. Der refereres også igen til Østre Landsretsdommen, SKM2015.654.ØLR, hvori det fastslås, at varens pris, ernæringsindhold og aftagergrupper ikke indgår i betragtningen om afgiftspligt efter CHOAL § 1, stk.1, nr. 1.¹⁵², hvilket anvendes analogt på afgiftspligten efter CHOAL § 1, stk.1, nr. 4.

¹⁵⁰ SKM2004.398.LSR

¹⁵¹ SKM2023.239.LSR

¹⁵² SKM2015.654.ØLR

4.5. Virksomhedens bemærkninger til Skattestyrelsens udtagelse af 4. juni 2020 og bemærkninger til Skatteankestyrelsen af 17. juni 2022

Ifølge virksomheden skal markedsføring, aftagergruppe, m.m. stadig indgå ved vurdering af varens grundlæggende karakter. Der fremføres også et nyt argument, at lægemidler er i CHOAL objektivt altid undtaget, og derfor ville virksomhedens varer være omfattet af fritagelsen, såfremt indholdet af vitamin i varen hæves i bare et begrænset omfang.¹⁵³ Dette gøres dog ikke med begrundelsen i, at det ville stride imod hensigten med varen, da almindelige forbruger formentligt ikke har lyst til at tage et lægemiddel bare for at vedligeholde sit vitamin indtag.¹⁵⁴

Vedrørende Skatteankestyrelsens indstilling, hvori Skattestyrelsen gives medhold i deres vurdering af sagen, anfører virksomhedens repræsentant følgende; at Skatteankestyrelsens vurdering, om at sukkeret er karaktergivende for varen, alene grundet sit høje relative sukkerindhold, er forkert med begrundelsen, at vitaminindholdet er det afgørende for varerne anvendelse. Varerne ville kunne sælges uden sukker, men ikke uden vitaminer og mineraler.¹⁵⁵

4.6. Landsskatterettens afgørelse

Landsskatteretten accentuerer indledningsvist i sin afgørelse, at varernes udformning og objektive kendetegn danner grundlag for vurderingen af, om disse er afgiftspligtige efter CHOAL. Afgørende for vurderingen af afgiftspligten er, om disse anses som en sukkervare, hvorved der tages hensyn til den relative mængde af sukker i varerne, hvor fremtrædende sukkersmagen er, og om varerne visuelt fremtræder som værende af sukker med henvisning til SKM2022.27.LSR.¹⁵⁶ Varernes høje sukkerindhold (mindst 74%) er i en størrelsesorden, hvor dette er direkte karakterskabende for dem.¹⁵⁷ Varerne smager også sødt og har udseende af en sukkervare. Varens tiltænkte anvendelse, karakter eller status som kosttilskud er uden betydning for vurdering af afgiftspligten, samt deres andre karaktergivende egenskaber.¹⁵⁸ Alt andet anført af virksomheden i øvrigt fører ikke til andre resultater.

¹⁵³ SKM2023.239.LSR

¹⁵⁴ SKM2023.239.LSR

¹⁵⁵ SKM2023.239.LSR

¹⁵⁶ SKM2023.239.LSR

¹⁵⁷ SKM2023.239.LSR

¹⁵⁸ SKM2023.239.LSR

Det bliver ikke af Landsskatteretten vurderet eller overhovedet tillagt vægt, at varen ifølge repræsentanten ikke har karakter af en luksusvare.

4.7. Afgørelsen set i lys af efterfølgende praksis for vitaminvingummier

Denne foreliggende afgørelse er som nævnt fremhævet, da det var den første i en stribe med i alt tre offentliggjorte afgørelser om sukkerafgift på vitaminvingummier. Det er til forståelse af sagen derfor relevant at inddrage de to efterfølgende afgørelser for at vurdere, om der i disse fremhæves andre forhold, der gør sig relevante ved vurdering af afgiftspligten. De to afgørelser er kort opsummeret for at give et overblik over sagen forløb samt de monumenter, der har ligget til grunde for afgørelsen.

SKM2023.266.LSR

Klageren har i sin afgørelse importeret to vingummier med vitaminindhold, markedsført til henholdsvis mænd og kvinder. Varen smager ifølge Skattestyrelsen meget sødt og bliver i sit udseende og sin smag sammenlignet med Haribo vingummier. Varerne består af op til 25% sukker, og de består derfor ikke overvejende af sukker. Det er produkternes søde smag og visuelle fremtrædning som værende af sukker, der resulterer i, at varerne af Landsskatteretten blev anset som afgiftspligtige.¹⁵⁹

SKM2023.405.LSR

I denne afgørelse bliver der taget stilling i en sag om klagers varer, der består af en række vingummibamser uden sukker, er afgiftspligtige efter CHOAL § 1, stk. 1, nr. 4 og CHOAL § 1, stk. 1, nr. 10. Indledningsvist afkræfter Landsskatteretten, at varen er sukkerafgiftspligt, da denne ikke indeholder sukker og derved ikke kan have et sukkerindhold, der kan være karaktergivende for produktet. Efterfølgende konkluderer Landsskatteretten, at produktet efter dennes beskaffenhed, anvendelse og markedsføring ikke er en erstatningsvare for vare i CHOAL § 1, stk. 1, nr. 4.¹⁶⁰

4.8. Kommentar til afgørelsen SKM2023.239.LSR

Det følgende afsnit bygger primært på de hensyn og argumenter, der er fremsat i SKM2023.239, men de to andre berørte afgørelser fremhæves, hvor disse bidrager til at skabe overblik eller selvstændigt afdække praksis.

¹⁵⁹ SKM2023.266.LSR

¹⁶⁰ SKM2023.405.LSR

4.8.1. Sukkerindholdet betydning

I afgørelsen bliver der lagt stor – hvis ikke afgørende – vægt på produktets relativt højt indhold af sukker. Det har som nævnt både i kapitel 3 og i SKM2023.266.LSR, at sukker i sig selv ikke er omfattet af afgiftspligten. Det begrundes primært i, at lovens hensigt som anført i kapitel 3 er at beskatte et luksusforbrug, og derfor vil en almindelig forbrugsvarer som sukker altså ikke skulle beskattes. Det fremgår derfor selvmodsigende, at der lægges så stor vægt på selve indholdet af sukker, og ikke hvordan produkternes karakter kan sammenlignes med de i bestemmelsen i øvrigt nævnte varer eller lovens formål. Det efterlades også til at blive besvaret, hvor grænsen går for, at et produkt indeholder en stor nok bestanddel af sukker for at være omfattet af CHOAL. Det fremgår ikke just af praksis, at der må være en hårfin grænse.

Yderligere vil en vare kunne have en stor bestanddel af sukker, men stadig i sin smag for nogle eller flere personer kunne have en bitterhed. Derved vil sukkeret tjene til at afdæmpe dette. Som et eksempel herpå kan nævnes SKM2023.266.LSR, hvor det er anført af repræsentanten, at varen har en bitter medicinsk eftersmag. Dette er Skattestyrelsen dog uenig i og hævder selv, at smagen er meget sød, men det må hertil nævnes, at det fremsendte vare var gået på dato, således smagsvurderingen ikke blev foretaget af Landsskatterettens medlemmer. Det er naturligt, at der til vurdering af, hvorvidt en vare er en sukkervare, tillægges vægt på varens indhold af sukker. Det efterlader dog en undring, at Skattestyrelsen kan fravælge karaktergivende egenskaber ved varen ved at skrive, at varen, såfremt denne ikke havde et vitaminindhold, praktisk talt ville være en Haribo vingummi. Det afgørende af afgiftspligten er, om sukkeret er karaktergivende, men hvorfor andre forhold, herunder produktets indhold af vitaminer og mineraler, ikke har mindst samme betydning som sukkerindholdet, må skulle findes i praksis. Særligt da den gældende lovgivning egentlig ikke tillægger sukker nogen selvstændig betydning, da dette ikke er afgiftspligtigt. Det fremstår også besynderligt, at Skattestyrelsen afviser hensynet om, at det ikke fysisk er muligt at indtage samme mængde af klagers vare som de i øvrigt i bestemmelsen nævnte produkter. Det må ved vurderingen af, hvorvidt en vare er en sukkervare af enhver art, skulle inddrages, om varen lægger op ad den naturlige forståelse af ”sukkervarer”. Almindeligvis er der sjældent en overvejende risiko for død ved overforbrug af karameller i modsætning til klagers produkter. Anvendelsen af loven må også skulle sammenholdes med lovens formål om at beskatte et luksusforbrug, særligt når der er tvivl om lovens anvendelsesområde.

Varernes smag har i både SKM2023.239.LSR og SKM2023.266.LSR en rimelig stor betydning, men det fremgår hverken af ordlyden af bestemmelsen eller af forarbejderne, at dette har betydning for varens afgiftspligt. Varernes smag sammen med den visuelle fremtrædning følger af Østre Landsrets afgørelse SKM.2015.654.ØLR, hvori tre momenter indgår i vurderingen, om chokolade er karaktergivende for en vare; indholdet af den afgiftspligtige bestanddel, produktet smag og visuelle fremtræden.¹⁶¹ Denne afgørelse omhandler et spørgsmål om afgiftspligt efter en helt anden bestemmelse med et helt andet formål. Det må særligt ses for uhensigtsmæssigt at drage en analog mellem beslutningsprocessen for afgiftsplikten af ”sukkervarer af enhver art” og ”chokoladevarer af enhver art”, da det følger af almindelig logik og lovens udformning, at chokolade selvstændigt kan anses for en luksusvare og sukker, i modsætning hertil, en almindelig forbrugsvare. Det kan ikke afvises, at varens indhold af sukker, dennes smag og visuelle fremtræden skal indgå til vurdering af afgiftsplikten, da dette skal stadig følge af den naturlige sproglige forståelse af sukkervarer. Deres indbyrdes vægtning og andre momenter betydning burde dog adskille sig fra praksis om chokoladevare af enhver art.

4.8.2. Konkurrencehensynet

Klager anfører, at det ville være konkurrenceforvirrende, såfremt spørgers varer er sukkeavgiftspligtige, når varer med samme karaktertræk vil blive fritaget fra afgift. Der henvises til en ikke offentliggjort afgørelse fra Landsskatteretten LSR 10.12.98, 661-1606-0001, hvori klagers produkter ikke blev omfattet af afgiftsplikten til trods for sit høje sukkerindhold. Dette vil lede til en afgiftsmæssig forskelsbehandling, da kager med lignende glasur importeret fra udlandet var afgiftsfritaget. SKAT anfører i et bindende svar, at de grundet ændringer af loven ikke anser præmissen for længere at være til stede.¹⁶² Det bliver supplerende anført af klager i SKM2023.239.LSR, at de varer, som de konkret er i konkurrence med, ikke er slik men andre kosttilskudsprodukter.¹⁶³ Det er dog ikke efter bestemmelsen udformning relevant at inddrage, at denne er i konkurrence med andre varer, eftersom afgiftsplikten af en vare ikke afhænger af andre. Derimod vil det skulle tillægges vægt, at afgørelsen vil stride imod lighedsprincippet, såfremt at

¹⁶¹ SKM.2015.654.ØLR

¹⁶² SKM2014.471.SR

¹⁶³ SKM2023.239.LSR

klagerens varer skal anses for at være omfattet af afgiftspligten, når identiske varer ikke er omfattet af bestemmelsen. Denne ulighed kan forklares, ved at skattestyrelsen og i forlængelse herved Landsskatteretten har fortolket loven så udvidende, at den finder anvendes på varer som ikke udgør et luksusforbrug, hvorved varer der i almindelighed ikke har været omfattet af loven efterfølgende er blevet det. Heri forlængelse særligt vitamin tilskud, som almindeligvis ikke har været afgiftspligtig.

4.8.3. Produktets tiltænkte anvendelse

Produkterne er både ifølge skattestyrelsen og klager et kosttilskud men ikke et helseprodukt. Det er af klager mange gange anført, at varen skal anvendes i forbindelse med en varieret kost med henblik på at sikre, at forbrugeren får den tilstrækkelige mængde vitaminer og mineraler. Varen indeholder sukker, hvilket af spørger begrundes med et ønske om at gøre det let at spise, hvortil sukkeret tjener en funktionel karakter. Skattestyrelsens interne skattefaglige afdeling skriver i deres bemærkninger, at der udover den relative mængde af sukker og den fremtrædende smag kan lægges vægt på den visuelle fremtrædende karakter som at være en sukkervare og herunder anvendelsen. Det fremgår dog efterfølgende, at varens anvendelse ikke er relevant ved vurdering af en vitaminvingummi.¹⁶⁴ Det er dog ikke tydeligt, hvorfor denne vurdering skal fraviges i det specifikke tilfælde, hvilket også strider imod hjemmelskravet ved beskatning, da der ikke må opkræves skat uden lov. Derfor kan Skattestyrelsen ikke blot angive, at et forhold ikke bliver tillagt vægt, hvis det ellers følger af bestemmelsens ordlyd og formål, da dette skulle tillægges betydning. Yderligere må det følge af forvaltningsloven § 24, at når en myndighed udøver et skøn i forbindelse med en afgørelse, skal de angive de hovedhensyn, der lægger til grunde for skønsudøvelsen.¹⁶⁵ Det er nødvendigt og påkrævet, at der i forbindelse med et skøn, og derved en afgørelse af en forvaltning, også gives et belæg for det pågældende skøn. Det er umuligt for borgerne at indrette sig efter reglerne, såfremt de ikke ved, hvordan disse anvendes. Det er også umuligt at vide, hvordan de anvendes, når forvaltning kan begrunde, at et forhold om eksempelvis varens anvendelse ikke er relevant uden nogen belæg for hvorfor.

¹⁶⁴ SKM2023.266.LSR

¹⁶⁵ LBK nr 433 af 22/04/2014 - Forvaltningsloven § 24, stk. 1, 2. pkt. og den juridiske vejledning A.A.7.4.7

4.9. Opsummering

Der opstår en del spørgsmål i forbindelse med en analyse af SKM2023.237.LSR og de efterfølgende afgørelser. Det fremgår nært som, at Landsskatteretten har ”magisk tal”, hvorefter at såfremt en vare har en bestanddel af sukker over en vis procentsats, så bliver det automatisk anset som en sukkervare. Dette vil stride mod den forvaltningsretlige grundsætning om forbud mod skøn under regel, da det er udgangspunkt, at i sager, hvor der kan udøves skøn, skal dette også gøres.¹⁶⁶ Det forekommer også ved første øjekast ubegrundet, hvorfor Skattestyrelsen kan fravælge karaktertræk af varen, eller i hvert fald kommer disse sekundært til det blotte indhold af sukker, særligt når sukker ikke er afgiftspligtigt efter loven. Skattestyrelsen anvender også praksis ukritisk, da de henviser til Østre Landsretsdommen, da de konkrete forhold i afgørelsen adskiller sig fra SKM2023.237.LSR, særligt at klagers varer ikke kan indtages frit men i begrænset dosis. Yderligere er analogislutningen mellem CHOAL § 1, stk. 1, nr.1 og nr. 4 ikke forenelig med legalitetskravet. Varerne konkurrerer på det åbne marked mod andre kosttilskud, både med og uden indhold af sukker, hvoraf sidstnævnte efter nyere praksis er afgiftsfritaget, hvorfor der kan være nogle problematikker efter lighedsprincippet. Afgørelsen åbner også op for spørgsmålet, om Landsskatteretten har helt styr på, hvornår hvilke elementer indgår i vurderingen og deres indbyrdes vægtning.

Der er dog ingen tvivl om, at den naturlige forståelse af ”sukkervarer” er det afgørende for vurderingen af afgiftspligten. Den naturlige forståelse af sukkervarer må dog følge af en selvstændig ordlydsfortolkning af begrebet ”sukkervarer” og sekundært en formålsfortolkning af bestemmelsen. Derfor er det ikke muligt at drage en analogi mellem bestemmelsen om afgiftspligten af ”chokoladevarer af enhver art” i CHOAL §1, stk. 1, nr. 1 og ”sukkervarer af enhver art” i CHOAL § 1, stk. 1, nr. 4. Såfremt der er usikkerhed om bestemmelsens anvendelse, må denne skulle afdække ved hjælp af en formålsfortolkning af bestemmelsens motiver. Det må også derfor konkluderes, at dommen er forkert, da den strider mod legalitetsprincippet, fordi der pålægges afgift på en vare, som egentlig ikke har haft karakter af et luksusforbrug, hvorved anvendelsen af loven i afgørelsen strider mod lovens formål.

¹⁶⁶ [Almindelig forvaltningsret] side 321

5. Sukkervarer af enhver art

Det 3. kapitel danner grundlaget for en ordlydsfortolkning af CHOAL § 1, stk. 1, nr. 4, men som anført i opsamlingen, er det ikke muligt at svare konkret på, hvilke varer der anses for sukkervarer. Det er nødvendigt at undersøge begrebet ”sukkervarer” i praksis. Der vil i analysen af praksis være særligt fokus på både at afdække gældende ret og besvare de i kapitel 4 omtalte usikkerheder. Det følger af systematikken i det pågældende afsnit, at de samme afgørelser benævnes i flere forskellige afsnit, da en afgørelse eksempelvis både kan have betydning for, hvad der anses som fondant, men også betydningen af betingelsen om varen skal anses som menneskeføde.

5.1. Sukkervarer

Chokoladeafgiftsloven § 1, stk. 1, nr. 4 består af en opremsning af en række forskellige varer, som typisk har karakter af slik samt en opsamlingsbestemmelse, hvori også ”sukkervarer af enhver art” er afgiftspligtige efter denne. De forskellige varer i bestemmelsen har alle individuelle træk og kan have forskellige indhold af sukker. Fælles for alle de nævnte varer er dog, at de har karakter af slik og købes grundet et ønske om nydelse. For at finde frem til, hvornår et produkt er en sukkervare, vil der inddrages henholdsvis; loven og dennes forarbejder, administrativ praksis herunder særligt relevante cirkulærer og retspraksis.

Ud fra specialets tredje kapitel kan det konkluderes, at loven og lovgivers formål med loven er at beskatte et luksusforbrug for at skabe en indtægt for staten. I nyere tid har lovgiver også forsøgt at give loven en adfærdsregulerende karakter, hvorefter den skal bidrage til at mindske den danske befolknings forbrug af sukkervarer gennem afgiften. Det fremgår ikke direkte af loven, hvorledes sukkervarer er defineret. Det er derfor nødvendigt at kigge på, hvordan den relevante myndighed har defineret/afgrænset sukkervarer. Det fremgår af den juridiske vejledning, at sukker er alle typer af mono- og disakkarider, samt en ikke udtømmende liste med eksempler på disse, herunder; ”*fruktose, laktose*”, m.m.¹⁶⁷ Dette giver derfor adgang til at fortolke sukkervarer som produkter med indehold af en eller flere af disse. Det må derfor i afgørelser om sukkeafgiften ikke skulle tillægges vægt eller behandles, hvilken type af sukker varen indeholder, om det enten måtte være fruktose eller glukose, men blot den simple tilstedeværelse af sukker.

¹⁶⁷ Den juridiske vejledning E.A.2.3.2

5.1.1. Lovens adfærdsregulerende karakter

Der blev som nævnt i 2009 og 2011 i forbindelse med forhøjelsen af afgiften lagt afgørende vægt på loven som et adfærdsregulerende værktøj, der skulle virke til at gøre den danske befolkning sundere. Dette ville egentlig virke til at afdække vareområdet, såfremt det grundet lovtekstens upræcise karakter bliver nødvendigt at lave en formålsfortolkning, da man herved ville kunne vurdere, om varen efter sin anvendelse var ”usund”. Der må indledningsvist afkræftes, at dette ændringsforslag har haft en betydning for lovens anvendelsesområde, hvilket særligt understøttes af skatteministerens svar på spørgsmål nr. 12 i L 206 2008-09. Loven har en adfærdsregulerende karakter, da den unægtelig påvirker prisen på sukkervarer, men det har ingen betydning for om en vare kan anses for at være omfattet af loven, da denne er sund eller usund. Derfor er dette ikke et element, der kan inddrages til at vurdere afgiftspligten. Den formelle lovs princip, der udgør en del af legalitetsprincippet, indebærer også, at såfremt noget er vedtaget ved lov, kan der ikke efterfølgende ændres i dette på anden vis end ved ny lov. Det er også derfor imod legalitetsprincippet, såfremt lovgiver skulle have forsøgt at ombestemme sig for lovens formål og anvendelsesområde.

Lovændringerne har dog ledt til, at nogle virksomheder har været under opfattelsen, at loven faktisk har ændret anvendelsesområde. Der kan henvises til SKM2013.513.LSR, hvori der blev taget stilling til spørgsmålet, om hvorvidt det egentlig var hensigten med loven, at denne skulle virke som en sundhedsafgift. Landsskatteretten anførte i sine bemærkninger, at det ikke kunne tillægges vægt, hvorvidt en vare er sundere end et andet¹⁶⁸. Dette vil formentligt også virke uforeneligt med, at sukkerfrie produkter også er afgiftspligtige efter bestemmelsen. Endnu en afgørelse, hvori betydning af sundhed blev inddraget, er SKM2017.490.LSR. Landsskatteretten fandt, at produktet er egnet til fortæring, og at det derfor er afgiftspligt efter CHOAL § 1, stk.1, nr. 4. I denne afgørelse blev det af Landsskatteretten anført:

*”Retten bemærker, at det af repræsentanten anførte, hvorefter chokoladeafgiftsloven er en sundhedsafgift, der alene tilsigter at afgiftspålægge produkter til fortæring, ikke kan tiltrædes, idet der med loven er tilsigtet en beskatning af luksusforbrug, jf. herved bemærkningerne til forslag til lov om omsætningsafgift af chokolade- og sukkervarer m.m., fremsat den 23. november 1921.”*¹⁶⁹

¹⁶⁸ SKM2013.513.LSR

¹⁶⁹ SKM2017.490.LSR

Herved kan der yderligere ses, at der i praksis ikke har kunne støttes ret på, at CHOAL har til hensigt at beskatte usunde produkter. Det fastholdes derfor korrekt i afgørelsen SKM2017.490.LSR, at loven udelukkende er skabt med hensigten at beskatte luksusforbrug, hvorfor dette må være det overvejende moment, der hentes fra forarbejderne ved vurdering af lovens formål.

5.1.2. Betydningen af de andre i bestemmelsen oplyste varer

CHOAL § 1, stk. 1, nr. 4 indeholder en række varer, som er omfattet af afgiftspligten. Disse varer er i ingen særlig rækkefølge; Konfekt, bolsjer, dragévarer, skummasse, skumvarer, fondant, sukrede korn og lign. tilsat essenser eller farve. De er en række eksempler på varer, som er omfattet af afgiftspligten, men disse har også en betydning for vareområdet "sukkervarer af enhver art" indenfor CHOAL. Den overvejende vigtigste betydning af disse er, at der ved en ordlydsfortolkning kan pålægges afgift af varer, som efter en objektiv vurdering kan henføres under betegnelsen. Bestemmelsens ordlyd leder nemlig meget tydeligt til, at et bolsje er afgiftspligtigt, såfremt dette er et bolsje. De nævnte varer kunne inddrages ved fortolkning af bestemmelsens formål, da de virker som eksempler på, hvad der af lovgiver kan anses for en sukkervare og dermed udgør et luksusforbrug. Det anses med begrundelse i specialets metode, at der ved undersøgelsen, af om en vare, som eksempelvis et bolsje, kan leve op til den konkrete betydning af ordlyden af de oplyste varer, må fortolkes dynamisk. Dette er nødvendigt for fortolkning af, hvorvidt lovens anvendelse stemmer overens med, hvad lovgivningen har ønsket omfattet.

Betydningen af de oplyste varer har også været behandlet i praksis. Dette ses tydeligt i afgørelsen SKM2021.600.LSR, hvor det af klager blev fremført, at de oplyste varer virkede til at definere lovens omfang sådan, at en vare udelukkende kun ses som afgiftspligt efter bestemmelsens ordlyd om "sukkervarer af enhver art", såfremt denne ligner eller er sammenlignelig med de nævnte varer. Denne fortolkning af loven blev afkræftet af skattestyrelsen, eftersom dette vil lede til, at opsamlingsbestemmelsen "sukkervarer af enhver art" derved står uden betydning. Denne sontring skyldes, at opsamlingsbestemmelsen herved ikke kunne anvendes på varer, der efter ordlyden og formålet med loven lever op til betingelserne for afgiftspligten, såfremt denne kun omfattede varer, der ligner eller er sammenlignelige med de nævnte varer. Loven vil formentligt også have haft en anden ordlyd, hvis "sukkervarer" blot skulle ligne de oplyste. Det bliver efterfølgende anført, at formuleringen "samt i øvrigt sukkervarer af enhver art" er et udtryk for, at de vare der er nævnt i

bestemmelsen er en ikke-udtømmende liste.¹⁷⁰ Loven var oprindeligt udformet således, at den blot indeholdt en enkelt paragraf, hvori alle de nævnte afgiftspligtige varer stod skrevet i samme tekst.

Den er nu, efter den tekniske revision i 1955, opdelt i enkelte punkter, hvortil der blev tilføjet en række eksempler. Dette er i litteraturen anført som et argument for, at disse ikke tjener til at definere området, men blot eksemplificere, hvad lovgiver havde til hensigt at beskatte.¹⁷¹ Dette er dog ikke tilfældet, da det ved undersøgelse af gældende ret har været relevant at forholde sig konkret til betydningen af ordlyden af de enkelte eksempler. De oplistede varer tjener derfor ikke blot til at eksemplificere men også definere lovens anvendelse. Det har eksempelvis været omdrejningspunktet i en række afgørelser om ”icing, glasur, sugarpaste” og lignende varer, der er omfattet af vareområdet efter CHOAL § 1, stk. 1, nr. 4. Omdrejningspunktet i afgørelserne er, om varer, der ikke betegnes som fondant, kan henføres til betydning af fondant. I SKM2014.471.SR havde spørger søgt et bindende svar på, om sit produkt var omfattet af CHOAL. Produktet ”Glasur” bestod primært af sukker og var ifølge SKAT meget ens med den ”klassiske” forståelse af ordet fondant. Den ”klassiske” forståelse giver opfattelsen af, at dette er den naturlige sproglige forståelse. Produktet ”Glasur” var omfattet af betegnelsen, selvom der var visse forskelle mellem produktets ”Glasur” og den klassiske forståelse af fondant i ”*ingredienser, fremstillingsproces og anvendelse*”¹⁷², da der stadig var et betydeligt sammenfald mellem disse. Denne afgørelse må ses som en udvidende fortolkning af CHOAL § 1, stk. 1, nr. 4. Lovens anvendelsesområde udvides således, at når der vurderes, om en vare kan anses for at være en af de oplistede varer og derved afgiftspligtig, at det ikke blot skal vurderes, om denne er opfattet af ordlyden eller formålet. Derimod skal der vurderes, om der er et betydeligt sammenfald mellem forståelsen af en i bestemmelsen oplistet vare og varer, hvis afgiftspligt skal afgøres. Dette er ikke tilladeligt ved iagttagelse af legalitetsprincippet og det skærpede hjemmelskrav i forbindelse med Grundloven § 43, da der herved ikke kan udledes direkte af loven, om en vare er omfattet af CHOAL § 1, stk. 1, nr. 4. Loven får nemlig herved også anvendelse på varer, der ikke er omfattet af den naturlige sproglige forståelse, såfremt der er et sammenfald mellem sproglig forståelse af en af de oplistede varer og den pågældende vare, også selvom denne er anderledes i ingredienser, fremstillingsproces og anvendelse. Det må anses som en meget udvidende

¹⁷⁰ SKM2021.600.LSR

¹⁷¹ [SR.2021.0234]

¹⁷² SKM2014.471.SR

fortolkning, da de nævnte forhold, må udgøre nogle rimelig betydningsfulde elementer for varens objektive karakter. Denne afgørelse er ukorrekt og kan derved ikke lægges til grunde for efterfølgende afgørelser.

Den klassiske forståelse af fondant bliver senere klarlagt nærmere i afgørelsen SKM2015.602.SR. Indledningsvist bliver det bekræftet af SKAT, at de er enige med spørgers forståelse om, at selvom forståelsen af fondant i dag dækker et bredere omfang end den gjorde, da loven blev udarbejdet, vil formålsfortolkning af loven lede til, at omfanget af afgiftspligten er det samme, som da loven oprindeligt blev vedtaget.¹⁷³ Dette har en stor betydning for, hvornår nye varer er afgiftspligtige efter CHOAL, da denne fortolkning leder til, at en vare udelukkende er afgiftspligtig, såfremt denne har været indeholdt i den naturlige sproglige forståelse af eksempelvis ”fondant”, dengang loven blev vedtaget. Denne fortolkning er dog ikke i overensstemmelse med gældende ret. Det følger af legalitetsprincippet, at loven ikke må fortolkes, således at den udvides til at omfatte noget, der aldrig oprindeligt har været ønsket beskattet. Dog er det gennem dynamisk fortolkning tilladeligt at påføre afgiftspligt på varer, som efter bestemmelsens ordlyd og formål ville have været omfattet af afgiftspligten, såfremt disse var udtænkt ved lovens udarbejdelse. Sproget ændrer sig ofte i forbindelse med tiden, hvorved ældre ord kommer til at omfatte bredere eller smallere grupper af ting end tidligere. Det vil gå direkte imod legalitetsprincippet, såfremt begrebet fondant også kom til at omfatte et tænkt eksempel som cykelslanger, hvorved disse principielt ville være afgiftspligtige efter blot benævnelsen ”fondant”. Det vil dog også gå imod lovens formål, hvis en vare, der i alt andet end navn, var, hvad der efter en naturlig sproglig forståelse kan anses som fondant. En enkelt vare (varebetegnelse nr. 4) blev omfattet af sidste del af bestemmelsen om ”sukkervarer af enhver art”, denne er yderligere behandlet i efterfølgende afsnit.

For at afdække forståelsen af fondant i henhold til CHOAL undersøgte SKAT derfor en række leksika fra tidspunktet for varens selvstændige benævnelse i loven fra 1955. Disse understøttede SKATs påstand om, at produktet var afgiftspligtigt, da fondant både kan være varer, der anvendes som fyld såvel som overtræk. Et af spørgers varer blev meget hårde, når den fik lov at stå ude og kunne derfor ikke anses for at være omfattet af ordlyden ”fondant”. Produktet var dog grundet sin sammensætning, og da det var spiseligt, omfattet af betegnelsen om ”sukkervarer af enhver art”. En del andre produkter

¹⁷³ SKM2015.602.SR

var afgiftspligtige, da de efter deres sammensætning kunne anses som fondant. Enkelte af spørgers varer var ikke omfattet af afgiftspligten, da disse var omfattet fritagelsen for smørcreme.

Det følger altså af praksis, at det har en konkret betydning, om en vare er afgiftspligtig efter førsteleden af bestemmelsen eller opsamlingen som ”sukkervarer af enhver art”. Dette kan konkluderes med begrundelsen, at afgiftspligten bygger på to meget forskellige vurderinger. Hvis en vare skulle kunne anses for at være afgiftspligtig som enten; konfekt, bolsjer, dragévarer, skummasse, skumvarer, fondant, sukrede korn og lign. tilsat essenser eller farve, ville en vurdering bero på, at varen har de karaktertræk, der var gældende for varen ved udarbejdelse af loven i 1955. Det ses i praksis, at Skattestyrelsen har givet sig selv en ret bred skønsmargin ved denne vurdering. Dette kan eksempelvis ses i SKM2014.471.SR, hvori det ikke havde betydning, at varen var en smule anderledes i anvendelse, ingredienser eller fremstillingsproces. Vurderingen må ikke blive så bred, at den går ud over, hvad der vil kunne udledes af en ordlydsfortolkning, hvilket må være tilfældet, når varen anses for at være anderledes i både anvendelse, ingredienser eller fremstillingsproces. Dette begrundes i, at såfremt det ikke kan udledes af ordlyden, at den pågældende vare skulle være omfattet, er der ren beset ikke nogen lovhjemmel til at pålægge afgiftspligten. Afgørelsen kan derfor ikke anvendes til at begrunde en senere afgiftspligt, da den bygger på en utilladelig udvidende fortolkning af bestemmelsen. Vurderingen, af hvorvidt en vare er omfattet af opsamlingsbestemmelsen om ”sukkervarer af enhver art”, behandles efterfølgende i specialet.

5.1.3. Sukkervarer af enhver art

Opsamlingsbestemmelsen, som udgør sidste del af CHOAL § 1, stk. 1, nr. 4, er formuleret således, at sukkervarer af enhver art er afgiftspligtige. Dette er en meget bred og upræcis bestemmelse, der dækker over et ret stort område. Det er ikke muligt at udlede andet af ordlyden end, at varen må anses for at være afgiftspligtig, hvis denne kan anses som at være omfattet af den naturlige sproglige forståelse af en ”sukkervare”. Den naturlige sproglige forståelse af ”sukkervarer”, er i specialet anset for at være varer, der har et indhold af sukker samt har den smag, udseende og anvendelse, der anses for forventeligt af ”sukkervarer” af den almindelige forbruger. Disse momenter undersøges enkeltvis i efterfølgende af afsnit. Da det ikke er muligt udlede, om en vare er omfattet af afgiftspligten udelukkende gennem en ordlydsfortolkning, er det nødvendigt at undersøge formålet med bestemmelsen. Der fremgår af forarbejderne, at for en vare kan anses som en sukkervare er det altafgørende element, om at varen skal udgøre et luksusforbrug. Det må med udgangspunkt i

bestemmelsens formulering og de heri oplistede varer antages, at denne er tilsigtet et bredt anvendelsesområde.¹⁷⁴ Deri ligger der, at Skattestyrelsen har et rimeligt bredt skøn ved vurderingen af, om en vare anses for at være en sukkervare. Enhver afgørelse skal dog både have tilstrækkeligt hjemmel i loven særligt under iagttagelse af det skærpede legalitetsprincip og være tilstrækkeligt oplyst, således afgørelsen er materielt korrekt.

Skattestyrelsen har i SKM2021.600.LSR tilføjet nogle momenter, der indgår til afdækning af, hvornår en vare kan anses for afgiftspligtig efter opsamlingsbestemmelsen. Vurderingen må anses for at være konkret, hvorved det kan antages, at der menes, at bedømmelsen bygges på håndgribelige faktorer, der kan anses for sanselige eller kan objektivt bevises, eksempelvis ved undersøgelse af varens sukkerindhold i laboratorie. Den sanselige vurdering kaldes også organoleptisk, der omfatter forhold, der kan opfattes af menneskelige sanser. Denne vurdering er foreneligt med legalitetsprincippet, hvorefter det må være nødvendigt, at en afgørelse har en forudsigelighed, hvilket er yderst besværligt, såfremt uhåndgribelige og ofte meget subjektive elementer fik betydning for afgiftspligten med udgangspunkt i en ordlydsfortolkning. Det fremgår af praksis, at afgiftspligten beror på et skøn.¹⁷⁵ Dette skøn må dannes med udgangspunkt i forhold, der er forventeligt at blive tillagt vægt, der herved følger af den naturlige sproglige forståelse. Det følger derfor, at vurderingen om afgiftspligten efter CHOAL § 1, stk. 1, nr. 4 må undersøges ved momenter, der kan udledes af den naturlige sproglige forståelse af ”sukkervarer”.

En af de første trykte afgørelser, der bidrager til at afdække praksis om afgiftspligt efter bestemmelsen om ”sukkervarer af enhver art”, er SKM2009.816.LSR, der omhandlede spørgsmålet om afgiftspligt af en række proteinbarer. Der er i afgørelsen en enkelt vare, som ikke er afgiftspligtig efter nr. 1 om chokoladevarer af enhver art, men blev vurderet efter nr. 4 og nr. 10 (nu nr. 9) i CHOAL. Landsskatteretten anfører i afgørelsen, at et produkt er afgiftspligtigt efter CHOAL § 1, stk. 1, nr. 4 og nr. 10, når det er:

*”fremstillet af druesukker, glukosesukker eller lignende, eller såfremt varens udformning og størrelse er meget lig traditionelle slikvarer”*¹⁷⁶

¹⁷⁴ SKM2022.27.LSR

¹⁷⁵ SKM2021.600.LSR

¹⁷⁶ SKM2009.816.LSR

Den citerede sætning fra Landsskatteretten må læses i overensstemmelse med, at den første del af sætningen danner grundlag for afgiftspligt efter nr. 4, og den efterfølgende del danner grundlag for afgiftspligt efter nr. 10. Dette er den mest naturlige læsning af afgørelsen, da der ikke af ordlyden i nr. 4 fremgår, at der skal lægges vægt på varens udformning eller størrelse. Denne sondring vil kunne lede til fortolkningsproblemer, da det ikke entydigt kan udledes, at varens udformning eller størrelse ikke skal indgå ved fortolkning af afgiftspligt efter nr. 4. Denne præmis kan formentlig være starten på, at varens form også fik betydning for afgiftspligt efter nr. 4. Det er også i forarbejderne til loven utvetydigt anført, at sukker ikke selvstændigt er afgiftspligtigt, hvorfor et produkts indhold af sukker eller lignende ikke må ses for tilstrækkeligt til at udløse afgiftspligt. Det vil dog være tilladeligt at tillægge det betydning for afgiftspligten efter nr. 4, om varen indeholder sukker, da dette må følge af den naturlige sproglige forståelse af ”sukkervarer”. Af 2009 afgørelsen fremgår det også, at det ikke har nogen betydning for produktets afgiftspligt, hvor dette bliver solgt. Det må også anses for at være i overensstemmelse med ordlydsfortolkningen, hvorefter afgiftspligten beror på konkrete forhold, og salgsstedet er meget relativt. Det ville være imod lighedsprincippet og formentlig også hensigten med loven, hvis en traditionel sukkervare som eksempelvis bolsjer kunne fritages fra afgiftspligten udelukkende med begrundelsen, at disse blev solgt i et fitnesscenter. Dette vil åbne for, at alle distributører vil sælge deres varer udenfor den almindelige dagligvarebutik og gennem helseorienterede butikker. Afgørelsen er dog stadig meget upræcis i sin formulering og vil derved være svær at bygge senere praksis på, da usikkerheden, om hvorvidt varen bare skal indeholde sukker eller også skal ligne en slikvare, ikke kan entydigt udledes af denne.

Ikke alle efterfølgende afgørelser bidrager i et lige stort omfang til at afdække de elementer, der indgår i vurderingen om, at en vare kan anses som ”sukkervarer”. Det fremgår eksempelvis af SKM2015.602.SR, at en enkelt af spørgers mange varer er afgiftspligtig blot grundet dennes sammensætning, og at den er spiselig. Det kan anføres, at dommen er afgjort på begrundelse af, at varen ifølge Skatterådet havde karakteristika, der gjorde, at denne var sammenlignelig med et bolsje, som unægteligt kan anses for at være en sukkervare. Derved kan der ikke udledes, at sammensætning er tilstrækkeligt til ene at begrunde afgiftspligtig, men afgørelsen må ses i lyset af faktum i øvrigt. Herunder at Skatterådet mente, at varen var sammenlignelig med en i bestemmelsen nævnt vare. Dette er dog nogenlunde samme udvidende fortolkning, som Skattestyrelsen anvendte i afgørelsen SKM2014.471.SR, som også er anført som grundlag for afgørelsen vedrørende vare nr. 4. I SKM2015.602.SR, bliver CHOAL § 1, stk. 1, nr. 4 således også fortolket udvidende til at omfatte

varer, der gennem en forarbejdning, der er relativt atypisk for varens tiltænkte anvendelse - i denne afgørelse ved at rulle det meget tyndt ud, knækkes og tygges – kan anses for afgiftspligtige blot grundet sin sammensætning. Det er ikke nødvendigvis et forkert resultat at vare nr. 4 er omfattet af afgiftspligten af ”sukkervarer af enhver art”. Men at dennes sammensætning er tilstrækkeligt, formentligt fordi Skattestyrelsen er under opfattelsen af, at denne er et bolsje, er forkert. Dette kan begrundes i, at det ikke er muligt at pålægge afgift efter CHOAL, blot fordi der er et sammenfald mellem en af de oplistede vare og den pågældende vare, når denne er anderledes i ingredienser, fremstillingsproces og anvendelse.

Det bliver dog tydeligere i senere praksis at udlede præcist, hvad der tillægges vægt ved vurdering af afgiftspligten. Afgiftspligten bliver en vurdering af ”den naturlige sproglige forståelse” af begrebet ”sukkervarer”, hvorefter sukkeret skal være karaktergivende for produktet. Denne vurdering er hentet fra Østre Landsrets afgørelsen fra 2015, SKM2015.654.ØLR, om ”chokoladevarer af enhver art”. I afgørelsen blev der nævnt tre kriterier for, at chokolade er karaktergivende for produktet og herved afgiftspligtigt; indholdet af den afgiftspligtige bestanddel, varens smag og visuelle fremtræden.¹⁷⁷ Disse tre kriterier, der bliver tillagt vægt, stammer dog fra en bestemmelse med et andet formål end bestemmelsen i nr. 4, da sukker ikke er selvstændigt afgiftspligtigt, og derved ikke automatisk kan anses som en luksusvare. Det taler imod, at denne kan anvendes analogt. Elementerne med smag, en vis afgiftspligtig bestanddel og varens visuelle fremtræden kan inddrages ved vurderingen af afgiftspligten efter CHOAL § 1, stk. 1, nr. 4, da det følger af den naturlige sproglige forståelse. Det er dog et yderligere krav at skulle undersøge, om varen har en karakter af luksusforbrug for at sikre, at loven også anvendes efter sit formål. Denne sondring er ikke nødvendig ved afgiftspligten af chokoladevarer, da chokolade efter lovens ordlyd og formål er afgiftspligtigt, hvorved dette anses for at være en luksusvare per automatik, i modsætning til sukker, der er fritaget fra afgiftspligten. Derfor kan Østre Landsrets afgørelsen ikke anvendes, da analogislutningen ikke stemmer overens med legalitetsprincippet, grundet at der kan pålægges afgiftspligt ud fra de nævnte momenter på varer, der ikke udgør et luksusforbrug. Vurderingen af afgiftspligten burde stå selvstændigt på, den naturlige forståelse af ”sukkervarer”, hvorfor afgørelsen fra Østre Landsret derfor er uden betydning. Afgiftspligten efter nr. 4 må dog ikke begrundes i kriterierne for nr. 1 men findes selvstændigt ved en

¹⁷⁷ SKM2015.654.ØLR

konkret skønsvurdering af varens objektive karakteristika med hensigten på at understøtte, om denne kan anses som en sukkervare efter bestemmelsens ordlyd og formål.

Landsskatteretten har i SKM2021.600.LSR afgjort, at ved undersøgelse, om hvorvidt varen har et karaktergivende indhold af sukker, skal der til denne vurdering indgå:

”... bl.a. skal tages hensyn til den relative mængde af sukker i varen, hvor fremtrædende sukkersmagen er, og om produktet visuelt fremtræder som værende af sukker.”¹⁷⁸

Det må anses for at kunne udlede af den naturlige sproglige forståelse af begrebet ”sukkervarer”, at dette har et indhold af sukker samt en sød smag og ligner en vare af sukker. Det mest relevant for at afdække gældende ret, at undersøge yderligere om der ved en naturlig sproglig forståelse også må indgå andre elementer, der skal inddrages i vurderingen. Herved vil vurderingen stadig beror på et konkret skøn om, at de objektive elementer leder til, at produktet anses for at være omfattet af bestemmelsens ordlyd. Dette understøttes også med tilføjelsen af ”bl.a.”, der må anses for tegn på, at de tre nævnte momenter ikke er udtømmende. Det skaber dog næsten flere spørgsmål, end det besvarer, da der ikke tilføjes noget om, hvilke andre momenter der også tillægges betydning. Derfor vil det også efterfølgende i specialet undersøges om eksempelvis produktets anvendelse også indgår til vurdering af afgiftspligten.

5.1.4. Indhold af afgiftspligtig bestanddel

Det fremgår meget tydeligt af lovens ordlyd, at et krav for afgiftspligten er, at varen indeholder sukker. Det er helt naturligt, at en vare udelukkende kan være afgiftspligtig efter bestemmelsen om ”sukkervarer af enhver art”, såfremt denne faktisk indeholder sukker. Det er dog relevant at inddrage, at sukker ikke selvstændigt er afgiftspligtigt efter loven, og at der derfor ikke er hjemmel til at pålægge afgiftspligt udelukkende grundet varens indhold af sukker. Dette skyldes, at loven udelukkende beskatter et luksusforbrug i modsætning til ”dagligdagsforbrug”, hvor sukker normalt indgår i den almindelige husholdning.

Der er i praksis ikke nogen bestemt mængde af sukker, der leder til, at en vare skal anses for en ”sukkervare”, men der er en nedre grænse, som følger af Skattestyrelsens praksis. Skulle et produkt indeholde under 0.5 gram sukker pr. 100 gram, ville dette produkt anses for at være sukkerfrit og

¹⁷⁸ SKM2021.600.LSR

derved falde udenfor vareområdet for CHOAL § 1, stk. 1, nr. 4.¹⁷⁹ Der kan også henvises til SKM2023.405.LSR, hvori et produkt uden tilsat sukker ikke var omfattet af afgiftspligten efter CHOAL § 1, stk. 1, nr. 4, hvorefter produktets smag og visuelle fremtræden ikke indgik i vurderingen. Det kan derved anføres, at det er afgørende i praksis, at varen har et indhold af sukker.

Da der som nævnt ikke er nogen bestemt grænse for, hvornår et sukker indhold gør sukkeret karaktergivende for en vare, er det relevant at kigge på afgørelserne for området. Der er i SKM2021.600.LSR anført, at et sukkerindhold på 34% er tilstrækkeligt til, at det må vurderes, om varens smag og visuelle fremtræden gør, at denne har karakter af en sukkervare. Det ses herved, at et indhold på 34% ikke selvstændigt kan lede til, at varen er afgiftspligtig, men det er således højt nok til at nødvendiggøre en samlet vurdering af produktets karakter. Det samme resultat findes i SKM2023.266.LSR, hvor sukkerindholdet på 25% var tilstrækkeligt til at nødvendiggøre en samlet vurdering. Det følger af begge afgørelser, at sukkerindholdet ikke selvstændigt kan lede til afgiftspligt, men det er højt nok til, at der ikke kan udelukkes, at der er tale om en "sukkervare". Der er således ikke et magisk tal, der gør, at en vare anses for værende en sukkervare. Dette vil også stride mod forbuddet mod skøn under regel. Der kan dog i eksempelvis SKM2023.239.LSR ses, at et sukkerindhold på mindst 74% er tilstrækkeligt for, at sukkeret må anses for at være direkte karaktergivende for produktet. Denne adskiller sig fra afgørelsen i SKM2021.600.LSR. Skattestyrelsen skriver i deres kommentar til klagers konkrete påstande, at de ikke mener, at et indhold af sukker er tilstrækkeligt for afgiftspligt efter CHOAL § 1, stk. 1, nr. 4, men at der indgår flere kriterier, der samlet danner grundlag for afgiftspligten. Det anføres, at vurderingen, om sukkeret er karaktergivende for produktet, beror på et skønsmæssigt element. Såfremt dette skønsmæssige element skal have betydning, må et indhold af sukker i en særlig høj størrelsesorden ikke være direkte karakterskabende, men blot medgå som et element, der taler for, at varen er en sukkervare. Såfremt et højt sukkerindhold skulle lede direkte til afgiftspligten, ville loven formentligt også have haft en anden udformning og hensigt. Det må også anses for at være forventeligt ved en ordlydsfortolkning af bestemmelsen, da det er et naturligt krav til sukkervarer, at disse har et indhold af sukker, men ikke at der er et bestemt indhold af sukker. Det kan eksempelvis ses ved, at de i bestemmelsen nævnte varer alle kan være forskellige i deres indhold af sukker. Det må dog aldrig være tilstrækkeligt, at en

¹⁷⁹ Den juridiske vejledning E.A.2.3.2

vare blot har et indhold af sukker, da denne udvidende fortolkning vil ramme varer, der aldrig har været ønsket beskattet af afgiftspligten, samt at lovens formål aldrig har været at beskatte sukker.

Den nuværende lovs formål er unægtelig at beskatte et luksusforbrug og derved ikke alt, der blot indeholder sukker. Det fremgår ikke just, som Landsskatteretten i sin afgørelse SKM2023.239.LSR har taget stand på om varen egentlig er en luksusvare.

5.1.5. Betydningen af varens visuelle fremtræden for afgiftspligten

Varens visuelle fremtræden har i flere afgørelser fået betydning for afgiftspligten særligt i tilfælde, hvor myndighederne ikke har fundet sukkerindholdet tilstrækkeligt for at begrunde afgiftspligten. Det fremgår ikke direkte af lovens ordlyd, at varens visuelle fremtræden skulle have nogen betydning for afgiftspligten, som det gør andre steder i CHOAL. Det har eksempelvis andre steder i loven været eksplicit tilføjet til bestemmelsen, at varens form skal have en betydning for afgiftspligten. Det ses at have stor betydning for afgiftspligten efter CHOAL § 1, stk. 1, nr. 7, hvor varens form som eksempelvis en figur m.m. er en betingelse for afgiftspligten.¹⁸⁰ Varens visuelle fremtræden som begrundelse for afgiftspligten findes dog ved ordlyden af ”sukkervarer af enhver art”, da dette må følge af ordet sukkervarer, at en vare skal ligne hvad der naturligt forstås ved en sukkervare.

I praksis har varens udseende flere gange været vurderet under begrebet den visuelle fremtræden eller under en generel vurdering af, om produktet fremstår som værende af sukker. I afgørelsen SKM2021.600.LSR fandt Landsskatteretten, at et produkt var afgiftspligtigt og lagde afgørende vægt på produktets smag og udseende. Landsskatteretten skrev i deres afgørelse af produktets visuelle fremtræden at:

”... produktets udseende og fremtoning på grund af de sukker- /sirupsglaserede kugler i samspil med den hvide bund tydeligt signalerer indhold af sukker.”¹⁸¹

Det ses heraf, at varen, der hos en forbruger sandsyndeligt kan opfattes som værende af sukker gennem dennes signalering, kunne anses for at være en sukkervare grundet dette. Der er også i eksempelvis SKM2022.60.LSR lagt vægt på, at et produkt beskrevet som jordbærguf havde et

¹⁸⁰ [LBK nr. 1446 af 21/06/2021] § 1, stk. 1, nr. 7

¹⁸¹ SKM2021.600.LSR

udseende og en fremtoning, der signalerer, at der er tale om en sukkervare.¹⁸² Det må antages, at der ved signalering menes, hvordan en almindelig forbruger opfatter den pågældende vare, eftersom det er denne forbrugers luksusforbrug, der ønskes beskattet ved loven. Denne forståelse af fortolkningen kan yderligere understøttes af SKM2020.113.SR, hvori det var varens fremtræden som en ”traditionel slikvare”, der indgik til vurderingen af afgiftspligten med begrundelsen, at dette havde haft betydning i afgørelsen SKM2009.816.LSR. Det må dog anføres, at præmissen, om afgiftspligt begrundet i varens udseende som en traditionel slikvare, virker til at være udledt af en bedømmelse af afgift efter opsamlingsbestemmelsen for erstatnings- og efterligningsvare. Dette diskuteres dybdegående i afsnit 5.1.11, hvori der analyseres på Skattestyrelsen og Landsskatterettens sammenblanding af bestemmelserne i CHOAL.

En stor del af begrundelsen for afgiftspligten i vitaminvingummi afgørelserne har været, at disse er formet som en vare, der fremstår i lighed med noget, der almindeligvis ville være omfattet af bestemmelsen som en sukkervare. Der henvises i Landsskatterettens afgørelse i SKM2023.266.LSR til, at afgiftspligten vurderes efter produktets visuelle fremtræden som en sukkervare og de andre nævnte momenter som smag og bestanddel af sukker. Der henvises til dette i SKM2022.27.LSR afgørelsen, hvori der ikke fremgår noget om, at varens visuelle fremtræden har betydning. Landsskatteretten skriver i SKM2022.27.LSR, at afgiftspligten efter CHOAL § 1, stk. 1, nr. 4 følger af en naturlig sproglig forståelse af afgiftspligten, at sukkeret skal være karaktergivende. Følgende elementer indgår i vurderingen:

*”Henset til produkternes høje indhold af sukkerarter, søde smag, og konsistens, samt at produkterne, udover sukkerarter, består af en række øvrige ingredienser, der samlet set har undergået en ikke uvæsentlig forarbejdning, finder retten, at de fem omhandlede varer fremstår som sukkervarer.”*¹⁸³

Herved indgår begrebet den visuelle fremtræden ikke ordret af afgørelsen, men derimod inddrages produktets konsistens, hvilket skyldes, at produktet var en let og luftig masse. Det vil heraf kunne udledes, at Landsskatterettens henvisning i afgørelsen SKM2023.266.LSR, om at der i SKM2022.27.LSR inddrages varens visuelle fremtræden, er forkert, da varens visuelle fremtræden ikke blev undersøgt i afgørelsen. Derimod blev der korrekt foretaget et skøn, hvorefter varens

¹⁸² SKM2022.60.LSR

¹⁸³ SKM2022.27.LSR

konsistens, der netop var karakterskabende for denne, blev anvendt i stedet for en vurdering af den visuelle fremtræden. Det må antages, at varens konsistens blev inddraget, da denne var relevant for varen, der grundet sin sammensætning var flydende. Konsistensen er stadig et konkret element, der sagligt kan inddrages. Det er dog forkert at koble den op på en vurdering af varens visuelle fremtræden, hvilket også skete i en anden afgørelse. I SKM2023.514.SR blev der lagt vægt på, at varen var sej som en karamel. Varen var ydermere knasende, og varens fremtoning og udseende talte for, at produktet var en sukkervare.¹⁸⁴ Det ses altså af praksis, at konsistens yderligere er blevet omfattet af vurderingen af den visuelle fremtræden, hvilket udelukkende kan anses for relevant, såfremt dette produkt har en anvendelse, der gør varens konsistens relevant. Det anses derfor ikke for at være i overensstemmelse med en ordlydsfortolkning af loven, at inddrage varens konsistens, hvor denne ikke er karakterskabende for varen.

At et produkt har en bestemt fremtræden eller udseende, er en af de få elementer, der kan undersøges objektivt, hvorfor det giver mening, at dette inddrages ved vurderingen af afgiftspligten, da det stemmer overens med legalitetsprincippet. Det fremgår af praksis, særligt SKM2023.266.LSR og SKM2023.239.LSR, at når varens udformning gør, at denne ligner en sukkervare, må dette også være en sukkervare. Dette udelukker dog et konkret skøn, hvoraf det også må skulle inddrages, om der er andre grunde til varens udformning udover at signalere, at varen er af sukker. Derfor må en vurdering af om varen visuelt fremtræder som en sukkervare, også indeholde en vurdering af om denne præcise udformning tjener et andet formål end at signalere varen er en sukkervare.

5.1.6. Produktets smag

Såfremt varens indhold af sukker er af en sådan bestanddel, at det ikke kan udelukkes, at denne er en sukkervare, må det vurderes om, hvorvidt en vare har en fremtrædende smag af sukker og visuelt fremstår som en sukkervare. Sukker har naturligt en sød smag. Denne betingelse om en sød smag fremgår ikke direkte af bestemmelsens ordlyd og må derfor anses for at have sin hjemmel men følger af formuleringen ”sukkervarer”, der må forventes at have en sød smag.

Den søde smag er i praksis eksempelvis i SKM2021.600LSR med til at afgøre afgiftspligten. I denne afgørelse fandt Landsskatteretten, at varen smagte og duftede sødt af sukker. Det er dog ikke alle

¹⁸⁴ SKM2023.514.SR

afgørelser, hvor det står lige klart, hvorvidt varens smag søde smag er afgørende, da der i flere afgørelser er anført af modparten overfor Skattestyrelsen, at dennes vare ikke har en sød smag. Det har relevant at fremhæve SKM2017.490.LSR, hvori varerne havde en smag af eddike og SKM2023.266.LSR, hvori produkter ifølge parten havde en bitter medicinsk smag. I afgørelse SKM2017.490.LSR gav SKAT klageren medhold i, at produktet havde en bismag af eddike, men dette var ikke i et omfang, således at produktet var uspiseligt. Der blev af Landsskatteretten i afgørelsen lagt vægt på, at der af klagers hjemmeside fremgik, at varen havde en lidt sød smag. Kriteriet om den søde smag virker i denne afgørelse ikke til at have en særligt afgørende karakter, ellers må det i hvert et fald antages, at sød smag må fortolkes meget bredt. Det kan dog anføres, at denne afgørelse primært handlede om, hvorvidt varen kunne anses som fondant, hvorfor det overvejende afgørende for afgiftspligten var, om denne var omfattet af ordlyden fondant. Landsskatteretten anfører dog, at produktet er afgiftspligtigt efter ordlyden af fondant og i øvrigt ”sukkervarer af enhver art”, hvorved der må antages, at såfremt afgiftspligten blev vurderet efter opsamlingsbestemmelsen ”sukkervarer af enhver art”, ville dette måske have ledt til et andet resultat. Denne afgørelse tillægges derfor ikke nogen værdi for betydning af smag i forhold til ”sukkervarer af enhver art”, men at det ikke er afgørende for fondant, at dette smager sødt. Dette er foreneligt med den naturlige forståelse af fondant.

I afgørelsen SKM2023.266.LSR havde varen et sukkerindhold på op til i alt 25%, hvorved der blev lagt afgørende vægt på dens smag og visuelle fremtræden. Klager havde i sagen anført, at varen kun smagte en smule sødt, hvilket Skattestyrelsen var uenig med, selvom de anerkendte, at smag opfattes forskelligt fra person til person. Skattestyrelsen anførte, at varen havde en meget sød smag. Da repræsentanten ikke havde medbragt nye vareprøver, havde Landsskatteretten ikke smagt på varerne, men der henvises til Skattestyrelsens og Skatteankestyrelsens vurdering af varens smag. Denne afgørelse strider imod officialprincippet, da sagen ikke må ses for tilstrækkeligt oplyst, da Landsskatteretten ikke har foretaget deres egen vurdering af varens smag. Det er myndighedernes ansvar at sikre, at en sag er tilstrækkeligt oplyst, hvorfor afgørelsen enten må tilsidesættes som ugyldig eller genoptages. Det fremgår af Landsskatterettens kendelse, at afgiftspligten afgørende begrundes efter varens smag og visuelle fremtræden, hvorfor det må være en særlig vigtig oplysning, der skal undersøges tilstrækkeligt. Derved er udgangspunktet i specialet, at afgørelsen skal genoptages og derfor ikke kan lægge til grunde for afgiftspligten fremadrettet. Disse afgørelser leder

derfor heller ikke til, at det efter praksis ikke kan betinges, at en vare har en sød smag for at være en sukkervarer.

5.1.7. Betingelse om ”menneskeføde”

Det fremgår af den juridiske vejledning, at det er en betingelse for afgiftspligten efter CHOAL, at den pågældende vare er egnet som menneskeføde. Dette element findes ikke direkte i bestemmelsens ordlyd, hvorfor der må undersøges om betingelsen, at varen skal anses som menneskeføde, er at finde ved bestemmelsens ordlyd. Ved en ordlydsfortolkning af loven må det være muligt at udlede, at loven udelukkende sigter at beskatte varer, der er egnet til at blive spist, da det må følge af en naturlig forståelse af ordet ”sukkervarer”, at disse kan spises. Eksempelvis ses chokolade- og sukkervarer nævnt i lovforslag nr. 121 af 27. april 1942 om levnedsmidler m.m.¹⁸⁵ Herved kan det ved en ordlydsfortolkning konkluderes, at betegnelsen chokolade- og sukkervarer vedrører levnedsmidler, der altså er produkter egnet til at kunne spises. Ved formålsfortolkning af lovens betænkninger er det også muligt at udlede, at formålet med loven er at beskatte et luksusforbrug af varer, der spises af mennesker. Der kan her henvises til, at der flere gange i forhandlinger af den ansvarlige minister udelukkende omtales varer, der er mulige at spise af mennesker.

Betingelsen om menneskeføde har også været relevant til at afdække, om varer er omfattet af loven i praksis. Det blev hovedspørgsmålet i SKM2017.490.LSR, hvori en del af argumentationen angik, hvorvidt varen var egnet til at være spiselig. Landsskatteretten traf afgørelsen, hvorefter fondant til dekoration af kager var afgiftspligtig efter CHOAL. Klageren anfører i afgørelsen, at sådanne varer egentlig ikke er tiltænkt at skulle spises, men at de blot fungerer som dekoration. Varen er dog spiselig men har en hårdhed, der egentlig gør det uegnet som et alternativ til slik. Klager lagde meget vægt på, at hensigten med varen derfor ikke har været, at dette skal spises, og at de formoder, at forbrugeren ikke vil forsøge at spise det. De henviser også til deres vurdering af varen, hvorefter de mener, at varen ikke smager af vanilje men eddike. Denne argumentation bliver afvist af Landsskatteretten med begrundelsen, at virksomheden på deres hjemmeside selv fremhæver, at varen kan spises samt Force Technology vurdering, hvorefter produktet også kan spises.¹⁸⁶ Det blev herved fundet, at produktet også var egnet til fortæring grundet produktets anvendelse. Varens anvendelse fik derfor i denne

¹⁸⁵ Rigsdagstidende 1941-42 Tillæg A spalte 5323-5324

¹⁸⁶ SKM2017.490.LSR

afgørelse en konkret betydning for afgiftspligten. Dette skete ved at varens anvendelse får betydning for om varen er egnet til fortæring. Der er herved en uoverensstemmelse mellem, at der flere gange i praksis er afkræftet varens anvendelse af betydning for afgiftspligten, men at det ved surrogat får betydning ved vurderingen, om varen er egnet til fortæring.

En anden afgørelse, der er relevant at fremhæve, er SKM2015.602.SR, hvori en vare blev meget hård i forbindelse med denne blev rullet tyndt ud og gik lov til at tørre op. Indledningsvist var SKAT enige med spørger i, at varen var for hård til at blive anvendt på kager, men hvis varen blev rullet tilstrækkeligt tyndt ud, blev det muligt at spise den, og herved kan denne sammenlignes med et sprødt bolsje.¹⁸⁷ Denne del af afgørelsen er i afsnit 5.1.3. allerede afkræftet som værende i overensstemmelse med gældende ret, efter skatterådet fortolker loven udvidende. Såfremt dette var en tilladelig fortolkning af praksis, vil denne afgørelse gøre det muligt for skattestyrelsen at pålægge afgiften ud fra en hypotetisk anvendelse. Særligt ses der i beslutningen, at der inddrages Force Technologys vurdering, hvori varens tiltænkte anvendelse ikke fik betydning, men at varens hypotetiske anvendelse som en sukkervare – et bolsje - får betydning for vurderingen om, hvorvidt varen er spiselig eller ej.

Det kan altså konkluderes, at den i praksis tilføjet betingelse om, at varen er egnet til menneskeføde, åbner for, at skattestyrelsen kan vurdere varens anvendelse indirekte. Dette sker ved, at skattestyrelsen undersøger, om varen kan spises og derved inddrager hensyn til dennes mulige anvendelse. Ved at inddrage momenter, om varer er egnet til menneskeføde, får skattestyrelsen derfor mulighed for at vurdere, om man eventuelt kunne bruge varen på en anden måde end af spørgeren anført, hvorved bestemmelsens virkning udvides til også at omfatte en hypotetisk eventuel anvendelse. Det ses i praksis, at en vares hypotetiske anvendelse som et bolsje, får betydning for varens afgiftspligt efter opsamlingsbestemmelsen. Betingelsen om menneskeføde adskiller sig i praksis en del fra, hvad der følger af ordlyden, hvorefter betingelsen om menneskeføde blot virker til at positivt afgrænse loven således, at varer, der ikke kan spises af mennesker, ikke er omfattet af bestemmelsen.

¹⁸⁷ SKM2015.602.SR

5.1.8. Halvfabrikata

I forlængelse hermed, står det som et krav, at produktet kan anses for menneskeføde, er det yderligere relevant at fremdrage, at halvfabrikata er fritaget for afgift indenfor CHOAL § 1, stk. 1, nr. 1-10. Det giver efter bestemmelsens ordlyd også god mening, at halvfabrikata er fritaget for afgiften, da disse ikke udgør en ”vare”, men blot en delkomponent. Det fremgår af praksis i SKM2015.602.SR, at nogle af spørgers varer kunne anses for halvfabrikata, da de bestod af en pulverblanding med et indhold af 90% sukker og lige mængder fedt og stivelse. Disse bliver anset som fritaget, da de ikke har et indhold af kakao og anses derfor ikke egnet til at kunne spises. Dette har resulteret i betingelsen, der benævnes i efterfølgende afgørelser, hvorefter en vare skal kunne spises, uden at det kræver yderligere tilsætning eller forarbejdning for at kunne anses for omfattet af CHOAL § 1, stk. 1, nr. 4.

5.1.9. Produktets anvendelse

Formålet med bestemmelsen leder til, at det må anses for relevant for afgiftspligten, hvordan den pågældende vare anvendes. Det følger af lovmotiverne at betegnelsen om at varen skal være en ”luksusvarer”, hvad loven er tilsigtet at beskatte. Det er nødvendigt at vurdere, hvordan en vare anvendes for at kunne vurdere, om denne har karakter af at være en luksusvare. Det må derfor anses for være et yderligere kriterie, der medgår til vurdering af afgift efter CHOAL § 1, stk. 1, nr. 4 om ”sukkervarer af enhver art”. Dette er også særligt vigtigt, fordi sukker som udgangspunkt er fritaget.

Praksis er noget tvetydig på om, hvorvidt en vares anvendelse indgår ved vurdering af afgiftspligten. Det fremgår af flere afgørelser, at Skattestyrelsens opfattelse er, at en vares anvendelse ikke indgår ved vurdering af, om en vare kan anses som en sukkervare, herunder SKM2021.600.LSR. Dette følger formentligt af kravet, om vurdering af afgiftspligten beror på en konkret vurdering, hvor en vares tiltænkte anvendelse kan være meget relativt. Det anses dog for muligt at objektivt undersøge, om vares anvendelse udgør et luksusforbrug, ved at undersøge om varen har en karaktertræk der taler imod dette, er tilfældet. Fortolkning fra SKM2021.600.LSR er ikke gennemgående i praksis, da der ved undersøgelsen, om en vare er omfattet af afgiftspligten, inddrages, om denne har karakter af en af de i bestemmelsen nævnte varer, hvorved en vares anvendelse faktisk indgår. Det er blandt andet i praksis tillagt vægt, at en vare kan anvendes som et bolsje ved, at den bliver blød i munden efter noget tid.¹⁸⁸ Vares anvendelse burde indgå i en vurdering, om produktet kan have en karakter, der

¹⁸⁸ SKM2015.602.SR

gør, at denne kunne anvendes som en sukkervare, herunder en luksusvare. Det fremgår dog, at der i praksis kun lægges vægt på varens anvendelse, såfremt denne vurdering leder til fordel for Skattestyrelsen. Det ses eksempelvis ved, at det kan få betydning, at varen gennem en proces, der er en smule atypisk for varen, kunne anvendes som et bolsje i SKM2015.602.SR, men det havde ikke betydning, at varen faktisk blev anvendt som et kosttilskud, som næppe må antages at være et luksusforbrug, der ønskes beskattet i SKM2023.266.LSR.

I SKM2023.266.LSR anfører Skattestyrelsens juridiske afdeling indenfor afgifter, at anvendelsen af varen indgår under vurdering af varens visuelle fremtræden, men at dette ikke er relevant ved vurdering af afgiftspligten for vitaminvingummier.¹⁸⁹ Denne opfattelse af praksis bliver ikke uddybet yderligere i afgørelsen og bidrager derfor ikke just til at afdække praksis. Det må netop være varens anvendelse, der kan tjene til at inddrage lovens formål med beskatning af luksusvare, da denne vurdering muliggør det for Skattemyndighederne at vurdere, om den pågældende vare er, hvad der har været ønsket beskattet efter lovens ordlyd og særligt formål. Denne afgørelse er også i afsnit 4.9 kritiseret for at ikke at være tilstrækkeligt begrundet.

Det fremgår af praksis, at det også er en betingelse herfor, at varen kan spises uden yderligere forarbejdning, der primært er relevant, såfremt der er tvivl, om produktet er et halvfabrikat og derfor ikke er omfattet af CHOAL § 1.¹⁹⁰ Denne vurdering har egentlig også karakter af anvendelsen af varen, men er som nævnt udelukkende relevant ved vurdering af, om varen er et halvfabrikat, hvilket er behandlet i ovenstående afsnit 5.1.8.

5.1.10. Konkurrencehensyn

I SKM2015.602.SR, søgte spørger et bindende svar på, om deres varer, der primært bestod af sukker og anvendes som icing, sukkerglasur, m.m., var afgiftspligtige. Varerne betegnes som fondant, der egentlig er oplistet i CHOAL § 1, stk. 1, nr. 4. Spørgers opfattelse er dog, at varen primært anvendes til kager, m.v., og derfor ikke er afgiftspligtige under særlig henvisning til, at kager med fondant-overtræk importeret fra udlandet ikke er afgiftsbelagt samt praksis på området.

¹⁸⁹ SKM2023.266.LSR

¹⁹⁰ SKM2015.602.SR

Spørger henviser til den ikke-publicerede afgørelse fra Landsskatteretten (LSR 10.12.98, 661-1606-0001), hvori klagerens produkter grundet sammenlignelige produkter var afgiftsfritaget, samt at produktet efter konkurrencehensyn måtte vurderes afgiftsfritaget. Skat anfører dog til dette, at loven er ændret, således præmissen om konkurrencehensynet ikke længere er til stede. Der fremgår dog ikke konkret noget sted i hverken loven eller praksis, at denne ændring har fundet sted, men det er i litteraturen anset, at dette måske fremgår af ikke offentliggjort praksis.¹⁹¹ Skattestyrelsen henviser i en anden afgørelse, SKM2022.27.LSR, at denne ændring er sket pr. 1. november 2006 ved bekendtgørelse nr. 1044 af 11. oktober 2006.¹⁹² Ophævelsen af bekendtgørelsen¹⁹³ har resulteret i, at det ikke længere udelukkende var de i bekendtgørelsens § 1 nævnte varer, der var omfattet af dækningsafgiften. Den nye bekendtgørelse, ved bekendtgørelse nr. 1044 af 11. oktober 2006, har resulteret i, at den nævnte konkurrenceforvridning ikke længere finder sted. Skatteministeren har bemyndigelse til at ophæve og lave de pågældende bekendtgørelser efter CHOAL § 25, men såfremt disse bekendtgørelser virker til at skabe afgiftspligt for borgerne, uden dette har hjemmel i loven, vil det stride imod legalitetsprincippet og retssikkerheden. Det må dog efter bestemmelsens ordlyd kunne udelukkes, at det er relevant at inddrage dennes konkurrence, men det følger også nævnt i afsnit 4.8.2., at det strider mod lighedsprincippet, såfremt to identiske vare behandles forskelligt.

5.1.11. Sammenblanding mellem nr. 1, nr. 4 og nr. 9

Det fremgår udelukkende af ordlyden af CHOAL § 1, stk. 1, nr. 4., at vareområdet er ”sukkervarer af enhver art”. Der indgår i modsætning til nr. 9 i samme lov ikke, hvilke momenter der skal tillægges vægt ved denne vurdering. Det sker dog alligevel i praksis en smule sammenblanding af de forskellige momenter fra de to nævnte bestemmelser. Indledende må problemstillingen, som der flere gange er anført i analysen fra afgørelsen i SKM2009.816.LSR, inddrages. Grundet Landsskatterettens upræcise formulering har det i senere praksis fået betydning, om varen kan anses som en traditionel slik efter dennes udformning og størrelse, hvilket egentlig ikke fremgår direkte af ordlyden. Denne afgørelse bygger på, at landsskatteretten præmis der er citeret og behandlet i specialet.

¹⁹¹ [Juridiske emner ved syddansk universitet] side 197

¹⁹² SKM2022.27.LSR

¹⁹³ Bekendtgørelse 1982-07-12 nr. 413 om beregning af dækningsafgift efter kapitel 3 i lov om afgift af chokolade- og sukkervarer m.m.

Produktets markedsføring tillægges også vægt for vurdering af, om denne er en ”sukkervare”, når der i SKM2017.490.LSR., hvor virksomhedens hjemmeside bruges til at vurdere, om dette kan anses for fondant. I afgørelse SKM2021.551.LSR lægger Landsskatteretten vægt på producentens egen beskrivelse af varen.¹⁹⁴ Dette må også unægteligt være en vurdering af produktets markedsføring. Producentens beskrivelse fik betydning, da dette af Landsskatteretten blev anvendt til at understøtte vurderingen af varens smag. Det fremgår ikke direkte af lovens ordlyd, at det skulle have nogen betydning, hvordan varen smager, i modsætning til ordlyden af nr. 9, hvor der ved vurdering af afgiftspligt inddrages varens beskaffenhed, herunder smag. Det ses altså, at både momenter som markedsføring og beskaffenhed indgår til vurdering afgiftspligten. Det virker til, at det i praksis har hjemmel i den naturlige sproglige forståelse af begrebet ”sukkervarer”. Udgangspunktet med fortolkning af ”sukkervarer” er naturligvis, at afgiftspligten må findes ved ordlyden af loven og subsidiært med udgangspunkt i en formålsfortolkning på grundlag af forarbejderne til loven. Det strider dog en smule imod Skattestyrelsens betragtninger i SKM2021.600.LSR, hvori de afslog klagers fortolkning af vareområdet, med begrundelsen, at deres fortolkning af loven vil lede til, at begrebet ”sukkervarer af enhver art” vil miste sin betydning. Det ses altså, at Skattestyrelsen ikke mener, at bestemmelserne i CHOAL kan fortolkes, således at andre dele af loven mister deres indhold, men ved at inddrage momenter fra CHOAL § 1, stk. 1, nr. 9 kan dette netop ske, da denne bestemmelse derved bliver overflødig.

5.1.12. Andre karaktergivende egenskaber

For at afdække begrebet ”sukkervarer” må der som anført udelukkende indgå de objektive kendetegn ved det pågældende produkt, der gør, at dette kan anses som en ”sukkervare”. Det må allerede derved udelukkes subjektive elementer som eksempelvis varens tiltænkte anvendelse. Herved er der en række andre karaktergivende egenskaber, som ikke kan inddrages ved vurdering af afgiftspligten. Af praksis har andre karaktergivende egenskaber hellere ikke haft stor betydning. Det fremgår af SKM2021.600.LSR, at en vare godt kan have mere end en karaktergivende egenskab, samt SKM2023.239.LSR, hvoraf det fremgår, at et produkt både kan have karakter af et kosttilskud og være en sukkervare.¹⁹⁵ Der kan også henvises til SKM2017.490.LSR, hvori produktets tiltænkte

¹⁹⁴ SKM2021.551.LSR

¹⁹⁵ SKM2023.239.LSR

anvendelse som dekoration og herved anden karaktergivende egenskab ikke fik nogen yderligere betydning, da produktet kunne spises.

Praksis danner et tydeligt billede af, at de andre karaktergivende træk, et produkt eventuelt skulle have, egentlig ikke har nogen betydning. Disse bliver tilsidesat, såfremt produktet kan have karakter som en ”sukkervare”. Dette kan ses foreneligt med, at loven i sin helhed flere steder også er indrettet således, at der undgås urimelig konkurrence ved, at produkter, der konkurrerer med hinanden, behandles forskelligt afgiftsmæssigt. Det skaber dog en meget synlig problemstilling i SKM2023.239LSR, hvor produkternes anden karaktergivende træk gjorde dette uegnet som en ”sukkervare”. Varenes indhold af vitaminer gør, at hvis en forbruger spiser mængder, der svarer til en almindelig portion slik, så ville dette være giftigt. Det kan ikke bestrides, at varerne har et højt sukkerindhold, og den også i form og smag er meget ensartet med, hvad der almindeligvis forstås ved en ”sukkervare”, særligt vingummier, men varen har næppe karakter af luksus forbrug. Det vil med udgangspunkt af en formålsfortolkning af bestemmelsen ikke være hensigten med loven at beskatte noget, der ikke bærer karakter af luksus, men blot virker til at supplere almindelig kost. Derfor forekommer det problematisk, at Landsskatteretten og i forlængelse hermed Skattestyrelsen anser andre karaktertræk som irrelevante for varens afgiftspligt. Det bliver derved umuligt at inddrage, om varen har karakter af at være en luksusvare, hvilket kan anses for at være imod hensigten med loven. Andre karaktergivende egenskaber går også hånd i hånd med vurdering om produktets anvendelse, da det er de karaktergivende egenskaber, der bestemmer anvendelsen.

Det må ydermere anføres, at det ved en konkret vurdering af varerne i SKM2023.239.LSR og SKM2023.266.LSR er intet imod, at produktets indhold af vitaminer indgår, da disse stadig udgør en del af varens objektive karakteristika.

5.1.13. Samlet eller individuel bedømmelse

En afsluttende problemstilling, som ikke har været frembragt i afgørelserne om afgiftspligt af vitaminvingummierne, men ikke desto mindre er relevant for at afdække gældende ret, er, om hvorvidt en vare vurderes samlet efter alle sine bestanddele eller kan deles op. Dette spørgsmål var den primære genstand i Landsskatterettens afgørelse journal nr. 16-1183091. I afgørelsen havde klager søgt tilbagebetaling af afgiften, som denne havde betalt af sin glasur, der fulgte med et bagværk efter CHOAL § 1, stk. 1, nr. 1. Afgørelse er dog stadig relevant for vareområdet sukkervarer, da denne

egentlig ender med at skulle have været afgiftspligtig efter § 1, stk. 1, nr. 4, såfremt det blev fundet, at man kunne dele produktet op i to dele, henholdsvis glasur og bagværk. Afgørelser er afsagt med dissens, hvilket illustrerer kompleksiteten af det pågældende spørgsmål. Hverken mindretallet (retsformanden) eller flertallet (de to retsmedlemmer) var uenige om, at produktet bestod af kassen med bagværk og glasur i en pose. Flertallet fandt, at varen måtte vurderes efter, hvordan den blev solgt samlet, hvilket de fandt delvist støttet i bemærkningerne til Lovforslag nr. 11 af 2. marts 1977. Da varen derfor samlet måtte anses som et bagværk, faldt denne udenfor CHOAL §1, stk. 1 anvendelsesområde. Mindretallet anførte:

”Efter en naturlig sproglig forståelse af ordet “varer” i chokolade- afgiftslovens § 1, stk. 1, sammenholdt med de konkret afgiftspligtige varer, bestemmelsen omfatter, må varer anses som fysiske genstande, der er individuelt identificerbare, og som er bragt i omsætning.”¹⁹⁶

Med denne begrundelse måtte glasuren anses for at være en selvstændig vare, og da denne havde et karaktergivende indhold af sukker, var glasuren afgiftspligtig efter CHOAL § 1, stk. 1, nr. 4. Afgørelsen blev afgjort efter stemmeflertal, hvorefter varen ikke blev anset som omfattet af afgiftspligten. Denne afgørelse må ikke anses som et definitivt svar, men det giver alt andet lige en forventning om, at en vare ikke kan opdeles, således at der vurderes på de enkelte bestanddele i denne. Såfremt det pågældende produkt skulle have været opdelt i enkelte bestanddele, ville dette også lede til en meget administrativ tung og vanskelig situation. Det ville resultere i en situation, hvor der skulle vurderes, om en vare kan adskilles i flere dele, hver gang en vares afgiftspligt måtte vurderes.

5.2. Afvejning mellem de objektive karakteristika

I foregående afsnit var konklusionen, at de objektive karakteristika danner grundlaget for vurderingen af afgiftspligten, hvorfor det er nødvendigt at gennemgå, hvordan de enkelte elementer vurderes og afvejes. Det må efter SKM2023.239.LSR kunne udledes, at det overvejende vigtigste element ved vurdering af de objektive karakteristika er indholdet af sukker. Det fremgår, at sukkeret bliver direkte karakterskabende for produktet, når det udgør mindst 74%. Selvom Landsskatteretten yderligere har tilføjet, at hvis varen også smager og visuelt fremtræder som en sukkervare, virker dette ikke så udslagsgivende som indholdet af sukker. Udgangspunktet fra praksis og lovens udformning må dog være, at der skal laves en helhedsvurdering af alle varens objektive karakteristika, der er relevante for dennes anvendelse som sukkervare. Dette fremgår ikke direkte af praksis, grundet ovenstående

¹⁹⁶ Landsskatterettens afgørelse journal nr. 16-1183091

betragtning, men det må dog kunne udledes, at der er en overvejende sandsynlighed for, at Skattestyrelsen vil mene, at en vare er afgiftspligtig efter CHOAL § 1, stk. 1, nr. 4, såfremt denne indeholder en høj mængde af sukker.

5.3. Opsummering

I tilfælde, hvor en vare indeholder en vis bestanddel af sukker og sælges i Danmark, skal der derfor svares afgift, såfremt varen også smager samt fremtræder som værende af sukker. Dette beror på en konkret vurdering, hvortil skattestyrelsen udarbejder en skønsmæssig vurdering på baggrund af varens objektive karakter. Den objektive vurdering indebærer, at kun de elementer, som egentlig kan findes ved undersøgelse af varens fysiske træk, herunder; indhold, smag og udseende lægges til grunde for varens afgiftspligt. De subjektive elementer som markedsføring, salgssted og lignende forhold er ikke relevante for afgiftsplikten, da disse ikke tjener til at afdække, om varen egentlig kan anvendes som en ”sukkervare”. Det ses i praksis, at selvom en vare ikke er nem at indtage, som eksempelvis fondant, der bliver meget hårdt, eller vitaminvingummier, hvor større mængder kan være skadeligt, er der ikke belæg for, at disse skulle være fritaget blot, fordi de har andre karaktertræk. Det er ved gennemgangen af praksis, loven og dennes forarbejder i forbindelse med kapitel 3 tydeligt, at hensigten med CHOAL er grundlæggende fiskal, og at formålet med loven er at beskatte et luksusforbrug. Derfor må dette formål også inddrages, såfremt der er tvivl om rækkevidden af den naturlige sproglige forståelse. Det er særligt nødvendigt ved vurdering af afgiftsplikten af ”sukkervarer” at undersøge varens karakter som luksusvare, da sukker er selvstændigt fritaget fra afgiftsplikten – i modsætning til eksempelvis chokolade – hvorved der kan sikres, at det, som egentlig beskattes, er, hvad loven har haft til hensigt at beskatte.

Det er muligt at afgrænse vurdering af afgiftsplikten efter CHOAL § 1, stk. 1, nr. 4 i to forskellige led, den første af disse er de oplistede varer. Afgiftsplikten er i praksis pålagt på baggrund af, om varen indeholder sukker, og om denne anvendelse er sammenligneligt med, hvad der ved loven i 1955 må anses for indbegrebet af ordlyden. Denne fortolkning er dog i praksis anvendt en smule udvidende, således en vare blot skal være sammenlignelige og derfor gerne må være anderledes i ingredienser, fremstillingsproces og anvendelse med en af bestemmelsens nævnte sukkervare. Afgiftsplikten efter den anden del må findes på baggrund af den naturlige sproglige forståelse af begrebet ”sukkervarer af enhver art” og efter lovens formål; at beskatte luksus forbrug. Den naturlige sproglige vurdering sker på baggrund af nævnte momenter fra først i afsnittet.

En problemstilling, der er fremdraget i afsnit 5.1.3, er, at når et højt sukker indhold bliver direkte karakterskabende, bliver sukker også effektivt set beskattet. Dette strider direkte imod lovens formål. Det er derfor imod legalitetsprincippet, såfremt en vare bliver afgiftsbelagt primært på baggrund af det høje indhold af sukker. Dette strider også imod Skattestyrelsens praksis i øvrigt, hvorefter det beror på en konkret skønsvurdering. Det virker ikke imod lovens formål, at der ikke er nogen præcis grænse eller krav til indholdet af sukker.

Varens smag og visuelle fremtræden, som indgår i vurderingen sammen med indholdet af sukker, er egentlig betingelser hentet fra CHOAL § 1, stk. 1, nr. 9. Dette kunne tyde på, at der i praksis er en smule usikkerhed om anvendelsen af de forskellige betingelser i CHOAL, men usikkerheden må primært vedrøre CHOAL § 1, stk. 1, nr. 9 anvendelse fremfor specialets udgangspunkt i nr. 4. Det begrundes i, at det anses for tilladeligt at inddrage, hvordan varen smager, og hvordan dette opfattes, da disse bidrager til at vurdere, om denne har karakter af det luksusforbrug hos almindelige forbrugere, som er udgangspunktet for afgiftspligten. Der har dog i praksis været noget usikkerhed omkring, om varen skal have en sød smag eller blot en smag, der i et mildt omfang kan anses som sødt. Det må anses for ukorrekt ikke at tillægge produktets anvendelse betydning for afgiftspligten efter opsamlingsbestemmelsen. Dette strider både imod, hvordan sukkeafgiften efter CHOAL bliver vurderet i forhold til den første del af bestemmelsen men også i øvrigt imod praksis, da Skattestyrelsen selv betinger og begrunder afgiftspligten i varens eventuelle anvendelse som menneskeføde. Det burde derfor medgå til vurderingen af afgiftspligten, om denne sandsynligt bliver anvendt som en ”sukkervare”, hvilket også indebærer, at dennes anvendelse er et luksusforbrug.

6. Konklusion

Formålet med dette speciale er at afdække gældende ret for CHOAL § 1, stk. 1, nr. 4. Det følger af analysen, at de i CHOAL § 1, stk. 1, nr. 4 oplistede varer er afgiftspligtige, hvis varen anses for at være omfattet af afgiftspligten, såfremt denne i overensstemmelse med den konkrete ordlyd og bestemmelsens formål ville kunne anses for afgiftspligtig. Det følger ud fra en dynamisk fortolkning, at en vare er afgiftspligtig efter en af de i bestemmelsen nævnte varer, såfremt denne kan anses for at ville have været omfattet af afgiftspligten, hvis lovgiver havde kendt til den ved lovens udarbejdelse, og denne har samme karaktertræk som en oplyst vare.

Det fremgår også gennem en analyse af de relevante retskilder, at opsamlingsbestemmelsen ”sukkervarer af enhver art” omfatter varer, der kan anses som en ”sukkervare”, og hos den almindelige forbruger udgør det luksusforbrug. Til denne vurdering er det udelukkende muligt at inddrage de konkrete og derved objektive kendetegn for den pågældende vare. Det er i praksis blandt andet set, at de konkrete elementer, der kan lægge til grunde for vurderingen, er; varens indhold af sukker, hvorvidt varen har en sød smag, og om varen fremtræder visuelt som en ”sukkervare”. Det er som følge af analysen i overensstemmelse med gældende ret, når de tre nævnte momenter inddrages i vurderingen af afgiftspligten. Det overvejende vigtigste i praksis er indholdet af sukker, hvilket anses som konkret, da det umuligt kan være en ”sukkervare”, såfremt denne ikke består af sukker. Det kan dog ikke anses for korrekt, når der i praksis de facto pålægges afgiftspligt på varer med et indhold af sukker på over 74%. Det er altså stadig nødvendigt at foretage en skønsvurdering af alle varens relevante forhold. I forbindelse hermed er det også tilladeligt at inddrage varens konsistens ved vurdering af afgiftspligten, såfremt varens karakter taler for dette, er relevant. Det anses for at være i overensstemmelse med gældende ret, at et produkt skal være spiseligt – benævnt i praksis som eget til menneskeføde – for at være omfattet af afgiftspligten, da dette følger af bestemmelsens ordlyd og formål.

Det sted, hvori praksis primært afviger fra, hvad der i specialet anses for gældende ret, er, at varens anvendelse ikke tillægges vægt. Dette anses som et afgørende kriterie, der finder anvendelse, såfremt der skulle være tvivl, om varen kan være omfattet af bestemmelsens ordlyd, og der derfor må inddrages lovens formål. Ved at inddrage varens anvendelse er det muligt også at vurdere, om denne har karakter af et luksusforbrug, hvilket er særligt vigtigt for afgiftspligten efter opsamlingsbestemmelsen, da sukker er fritaget fra afgiften.

7. perspektivering

De fleste offentliggjorte afgørelser på området om afgift af ”sukkervarer” efter CHOAL § 1 vedrører CHOAL § 1, stk. 1, nr. 4, men det virker til, at det ville være mere i overensstemmelse med anvendelsen af loven, såfremt CHOAL § 1, stk. 1, nr. 9, blev anvendt i tilfælde, hvor der må være tvivl, om varen er en ”sukkervare”, men ikke om produktet er i konkurrence med disse. Lovgiver har hjemmelet skatteforvaltningen til at påføre afgiftspligt på efterligning og erstatningsvare. Det ville være mere i overensstemmelse med lovens hensigt og Skatteministeriet egen praksis – særligt TfS 1998, 137 – hvis der er tvivl om, der er hjemmel til at beskatte et produkt, at der ved vurderingen af varens afgiftspligt undersøges, om denne kan anses som en erstatningsvare til en ”sukkervare”. Det ville således være muligt for Skattestyrelsen både at opnå en vis indtjening men stadig sikre den nødvendige lovhjemmel, da der efter CHOAL § 1, stk. 1, nr. 9 inddrages forhold som anvendelse, der ikke kan inddrages efter CHOAL § 1, stk. 1, nr. 4.

Det er yderst kritisabelt, at en del af afgørelserne om afgiftspligt efter CHOAL § 1, stk. 1, nr. 4 ikke indeholder en tilstrækkelig begrundelse for afgørelsen. Det vil tjene både Skattestyrelsen og borgerne bedre, såfremt de kom med en fyldestgørende begrundelse for deres vurdering, særligt i afgørelser om CHOAL, da lovhjemmelen er uklar. Såfremt Skattestyrelsen medtager i deres begrundelse, hvorfor de ikke tillægger visse forhold vægt, ville det herved også være muligt for den enkelte virksomhed at vurdere, om deres vare er omfattet af bestemmelsen.

8. Litteraturliste

Bøger

[Almindelig forvaltningsret]: Bønsing, sten (2013). Almindelig forvaltningsret (3. udgave). Jurist- og Økonomforbundets forlag

[Den Juridisk metode]: Hansen, Lone L. og Werlauff, Erik (2016). Den juridiske metode – en introduktion (2. udgave). Jurist- og Økonomforbundets Forlag.

[Den Juridisk metode – en introduktion 3. udgave]: Hansen, Lone L., Petersen, Lars Lindencrone og Werlauff, Erik (2022). Den juridiske metode – en introduktion (3. udgave). DJØF Forlag.

[Den Juridisk metode – en introduktion 2. udgave]: Hansen, Lone L. og Werlauff, Erik (2016). Den juridiske metode – en introduktion (2. udgave). DJØF Forlag.

[Forvaltningsret 2]: Rønsholdt, Steen. (2006) Forvaltningsret Retssikkerhed Proces Sagsbehandling (2. udgave). Forlaget Thomson A/S

[Juridiske emner ved Syddansk Universitet] Pedersen, Hans Viggo Godsk (red.). (2015). Juridiske emner ved Syddansk Universitet. (1. udgave, 1. oplag). Jurist- og Økonomforbundets Forlag. I denne bog er udelukkende Jytte Thygsen afsnit om ”At være eller ikke være - en chokoladevare” anvendt i specialet.

[Juridisk grundbog. Bind 1 Retskilderne]: von Eyben, W.E (1991). Juridisk grundbog. Bind 1: Retskilderne (5. udgave). Jurist- og Økonomforbundets Forlag.

[Juridisk Teori, metode og videnskab]: Evald, Jens (2016). Juridisk teori, metode og videnskab (1. udgave 3. oplag). Jurist- og Økonomforbundets Forlag.

[Legalitetskravet ved beskatning]: Nielsen, Jacob Graff (2003). Legalitetskravet ved beskatning – de forfatnings- og forvaltningsretlige rammer (1. udgave). Forlaget Thomson A/S

[Lærebog om indkomstskat]: Bolander, Jane. Langhave, Inge. Laursen, Anders Nørgaard. Madsen, Liselotte. (2021). Lærebog om indkomstskat (19. udgave, 1. oplag). DJØF Forlag.

[Retskilder og retsteorier]: Nielsen, Ruth og Tvarnø, Christina D (2021). Retskilder og Retsteorier (6. udgave, 1. oplag). DJØF Forlag.

[Retsfilosofi Retsvidenskab & retskildelære]: Evald, Jens og Schaumburg-Müller (2004). Retsfilosofi, retsvidenskab og retskildelære (1. udgave, 1. oplag). Jurist- og Økonomforbundets Forlag.

[Retssystemet og Juridisk metode] Blume, Peter (2020) Retssystemet og juridiske metode (4. udgave, 1. oplag) DJØF Forlag.

[Retsvidenskabsteori]: Munk-Hansen, Carsten (2018). Retsvidenskabsteori (2. udgave). DJØF Forlag.

[Rettens kilder]: Zahle, Henrik (1999). Rettens kilder. Christian Ejlers Forlag.

Afgørelser

U.2001.2364H

SKM2004.398.LSR

SKM2007.545.BR

SKM2009.816.LSR

SKM2013.513.LSR

SKM2014.471.SR

SKM2015.602.SR

SKM2015.654.ØLR

SKM2017.490.LSR

SKM2018.348.SKTST

SKM2020.113.SR

SKM2021.551.LSR

SKM2021.600.LSR

LSR af 15.06.2022. Landsskatterettens afgørelse journal nr. 16-1183091.

SKM2022.27.LSR

SKM2022.60.LSR

SKM2023.239.LSR

SKM2023.266.LSR

SKM2023.405.LSR

SKM2023.514.SR

Lovgivning

Lov nr. 254 af 12. juni 1922 Lov om omsætningsafgift af chokolade- og sukkervarer m.m.

Lov nr. 169 af 05. juni 1953. Danmarks Riges Grundlov (Grundloven)

Lov nr. 22 af 11. februar 1955 Lov om omsætningsafgift af chokolade- og sukkervarer m.m.

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

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

Lov nr. 524 af 12. juni 2009 Lov om ændring af lov om afgift af chokolade- og sukkervarer m.m., lov om afgift af konsum-is, lov om afgift af mineralvand m.v., lov om tobaksafgifter og lov om afgift af øl, vin og frugtvín m.m.

Lov nr. 1383 af 28. december 2011 Lov om ændring af chokoladeafgiftsloven, tobaksafgiftsloven, øl- og vinafgiftsloven og forskellige andre love

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

Lovforslag

Lovforslag nr. 121 af 27. april 1942 om levnedsmidler m.m.

Lovforslag nr. 33 af 21. december 2011. Forslag til lov om ændring af chokoladeafgiftsloven, tobaksafgiftsloven, øl- og vinafgiftsloven og forskellige andre love

Lovforslag nr. 109 af 16. november 2017. Forslag til lov om ændring af chokoladeafgiftsloven, lov om forskellige forbrugsafgifter, kildeskatteloven, lov om afgift af konsum-is, spiritusafgiftsloven og øl- og vinafgiftsloven.

Lovforslag nr. 109 af 16. november 2017, bilag 4 (høringsskema)

Bekendtgørelser

[LBK nr. 1446 af 21/06/2021]: Lovbekendtgørelse 2021-06-21 nr. 1446 om afgift af chokolade- og sukkervarer m.m.

[LBK nr. 433 af 22/04/2014]: Lovbekendtgørelse nr. 433 af 22-04-2014. Bekendtgørelse af forvaltningsloven.

[BKG 2021-12-10 nr. 2373]: Bekendtgørelse om forretningsorden for Landsskatteretten

Bekendtgørelse 1982-07-12 nr. 413 om beregning af dækningsafgift efter kapitel 3 i lov om afgift af chokolade- og sukkervarer m.m.

Den juridiske vejledning

Den juridiske vejledning A.A.1.7.2 Landsskatterettens opgaver

Den juridiske vejledning A.A.3.1 Baggrund og regler Indhold

Den juridiske vejledning A.A.7.1.2 Lighedsgrundsætningen

Den juridiske vejledning A.A.7.4.7 Begrundelse

Den juridiske vejledning E.A.2.3.2 Forskellige definitioner ved chokolade- og sukkervarer m.m.

Artikler

[TfS. 1992, 413]: Pedersen, Jan, Aarhus Universitet (1992). TfS 1992, 413 - Grundlovens § 43: 'Ingen skat kan pålægges, forandres eller ophæves uden ved lov' - pas, kørekort og nummerpladegebyrer.

[TfS 1998, 137 DEP]: Skatteministeriet, Departementets afgørelse af 9. januar 1998, j.nr. 15.97-709-21.

[SR.2021.0234]: Langager, Niels. (2021). AFGIFTSPLIGTIGE CHOKOLADE- OG SUKKERVARER ANNO 2021.

Andet

Rigsdagstidende 1921-22 1. samling Forhandlingerne (Landstinget) spalte 1-3060.

Rigsdagstidende 1921-22 1. samling Forhandlingerne (Folketinget) spalte 1-4780

Rigsdagstidende 1921-22 1. samling Forhandlingerne (Folketinget) spalte 4781-9736.

Rigsdagstidende 1921-22 1. samling Tillæg A spalte 4001-7784.

Rigsdagstidende 1922-23 1. samling Tillæg A spalte 1-5712.

Rigsdagstidende 1922-23 Forhandlingerne (Folketinget) spalte 1-6464.

Rigsdagstidende 1941-42 Tillæg A spalte 1-5520.

Folketingstidende 1954-55 Tillæg A spalte 1-2100.

Folketingstidende 1954-55 Tillæg C spalte 1-668.

Folketingstidende 1968-69 Forhandlingerne spalte 1-3986.

Folketingstidende 1968-69 Tillæg A spalte 1-5236

Folketingstidende 1979-80 2. samling Tillæg A spalte 1-5864

Folketingstidende 2008-09 Tillæg A side 5502-8230

Folketingstidende 2008-09 Tillæg B side 1-1914

Svar på spørgsmål

Besvarelse af spørgsmål nr. 51 af 11. marts 2005 fra Folketingets Retsudvalg (Alm. del).

Lovforslag L 206 2008/09, svar til spørgsmål nr. 12.

Ordoptælling

Statistik:

Sider	62
Ord	20.732
Tegn (uden mellemrum)	117.626
Tegn (med mellemrum)	138.305
Afsnit	257
Linjer	1.684

☐ Medtag fodnoter og slutnoter

Luk