

Udskriftsdato: 24. december 2025

AFG nr 9247 af 25/02/2020 (Gældende)

Chokoladeafgift - Chokolade/sukkerbar - Sukkervare

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 19-0656115

Chokoladeafgift - Chokolade/sukkerbar - Sukkervare

Skatterådet fandt, at en chokolade/sukkerbar var en sukkervare, omfattet af chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 4, om sukkervarer, fordi sukker var karaktergivende for varen, henset til indholdet af tilsat sukker på 34 % af varen, den søde smag samt, at varen fremtrådte som en traditionel slikvare.

Skatterådsmøde 25. februar 2020 - SKM2020. 113. SR

Spørgsmål

1. Det ønskes bekræftet, at der skal betales dækningsafgift efter chokoladeafgiftslovens § 22 af kakaoinholdet i selskabets produkt "chokolade/sukkerbar".

Svar

1. Nej

Beskrivelse af de faktiske forhold

H1 A/S importerer og sælger produktet "chokolade/sukkerbar" i Danmark.

Chokolade/sukkerbar er en bar, der indeholder 1,5% kakaopulver og 0,9% fedtreduceret kakaopulver, og fremtræder som en bar med en hvid bund med små kugler af majs/ris, der har et indhold af kakao. Kuglerne bindes sammen ved hjælp af kakao, sukker og sirup. Mest af alt kan laget af små kugler sammenlignes med morgenmadsprodukterne af Pops-typen. Den hvide bund er fremstillet af en mælkefedtblanding.

Chokolade/sukkerbaren indeholder endvidere mel, glukosesirup, sukker, sødet kondenseret mælk, invert-sukkersirup, skummetmælkspulver, fugtighedsbevarende middel (glycerol, sorbitolsirup), solsikkeolie, kokosfedt, vitaminer og mineraler (kalcium, niacin, pantothen-syre, folsyre, B6, riboflavin), maltodextrin, salt, solsikkelecitin, dextrose, surhedsregulerende middel (trinatriumfosfat), naturlig aroma, antioxidationsmiddel (tocoferolriga/tokoferolrigt ekstrakt).

Baren sælges i Danmark i supermarkeder, hvor chokolade/sukkerbaren er placeret sammen med andre müsli-lignende barer og ikke sammen med chokolade og slik.

Chokolade/sukkerbaren er tænkt som et morgenmadsprodukt, der kan spises alene eller i tilknytning til morgenmaden, evt. som supplement til eller i stedet for morgenmadsprodukter af Pops-typen.

H1 A/S har i 201x fået en bindende tarifieringsoplysning (BTO). Ifølge denne skal chokolade/sukkerbaren tarifieres i position 1904 10 90 00, som er bagværk og andre tilberedte varer af korn, mel m.m., og altså ikke som en chokoladevare i HS position 1806.

Det er supplerende oplyst, at indholdet i varen i % er:

Kornsorter [udeladt]–Glukosesirup [udeladt]–Sødet kondenseret mælk [udeladt]–Sukker [udeladt]–Invert-sukkersirup [udeladt]–Skummetmælkspulver [udeladt]–[udeladt]–Kakaopulver 1,5 % [udeladt]–Fedtreduceret kakaopulver 0,9 %–Kakaosmør 0,5 %–[Udeladt]

Det er supplerende oplyst, at varen er placeret sammen med enten morgenmadsprodukter, herunder andre morgenmadsbarer eller müslibarer. Varen er ikke placeret sammen med andre chokoladevarer og slik. Pålægsschokolade og chokoladesmørpålæg er i butikker placeret sammen med kolonialvarer, fx marmelade.

Det eneste officielle markedsføringsmateriale er "bars"-displayet, som tydeligt forbindes med produktet X.

I kommunikationsmateriale omtales baren enten "[udeladt]", "Breakfast/morgenmadsbar" eller "müsli bar".

Spørgers opfattelse og begrundelse

Det er vores påstand, at der alene skal betales dækningsafgift af kakaoindholdet i chokolade/sukkerbaren.

Ingen afgiftspligt efter chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 1.

Det følger af kendelser fra Landsskatteretten, at der ved vurdering af, om en vare er omfattet af chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 1, skal lægges vægt på:

- Den relative mængde af chokolade i varen
- Hvor fremtrædende chokoladesmagen er, og
- Om varen visuelt fremtræder som værende af chokolade.

Disse principper for vurdering af afgiftsplikten fremgår også af Østre Landsrets dom. Det fremgår endvidere af dommen, at Kammeradvokaten i sin replik gjorde gældende, at: "For så vidt angår varer med pynt eller overtræk af chokolade, er det som beskrevet i stævningen kun fuldt chokoladeovertrukne varer, der betragtes som chokoladevarer" og at "Enhver form for delvis chokoladeovertræk eller chokoladepynt er således dækningsafgiftspligtig, da et sådant chokoladeindhold ikke er anset for tilstrækkeligt til, at chokoladen bliver karaktergivende for produktet".

På grund af dommen og Landsskatterettens kendelser er det vores opfattelse, at efter praksis er proteinbarer, snackbarer og andre barer alene omfattet af chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 1, hvis barerne er fuldt overtrukket med chokolade. Landsskatteretten anfører således i kendelserne, at de pågældende barer ikke visuelt fremstår som chokoladebar, idet de ikke er overtrukket fuldt eller i overvejende grad med chokolade.

Chokolade/sukkerbaren indeholder, som anført ovenfor, 1,5% kakaopulver og 0,9% fedtreduceret kakaopulver (i alt 2,4% kakaopulver). Indholdet af kakao (2,4%) er væsentligt under den relative andel chokolade (mellem 2,7% og 13%) i kendelserne fra Landsskatteretten. Mængden af kakaopulver medfører således ikke, at chokolade/sukkerbaren er en chokoladevare.

Chokolade/sukkerbaren er ikke fuldt overtrukket med chokolade og indeholder i øvrigt ikke chokolade. De små kugler af majs/ris indeholder alene en meget lille mængde kakao. Chokolade/sukkerbaren fremtræder således ikke visuelt som en chokoladebar. Den lysebrune farve får som følge af kakaopulveret heller ikke chokolade/sukkerbaren til at fremtræde som værende af chokolade.

Smagsmæssigt er det de små kugler af majs/ris, der er karaktergivende for chokolade/sukkerbaren. Der er ingen smag af chokolade, men alene en svag smag af kakao. Chokoladesmagen er således på ingen måde karaktergivende for produktet.

På baggrund af ovenstående er det vores opfattelse, at chokolade/sukkerbaren ikke er en chokoladevare og derfor ikke er afgiftspligtig efter chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 1.

Ingen afgiftspligt efter chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 9

Ved vurderingen af, om der er tale om en efterlignings-/erstatningsvare, jf. lovens § 1, stk. 1, nr. 9, skal der ifølge Landsskatterettens kendelser henses til varens karakter, herunder:

- Varens beskaffenhed

- Anvendelse
- Markedsføring

Landsretten anfører endvidere i sine kendelser, at der kun er tale om efterlignings- eller erstatningsvarer, hvis den almindelige forbruger er bevidst om, at varerne købes for at tilfredsstille samme behov som f.eks. en chokoladebar. Der er derimod ikke tale om efterlignings-/erstatningsvarer, hvis varerne af den almindelige forbruger anses for at dække andre behov.

Som nævnt ovenfor er chokolade/sukkerbaren tænkt som et morgenmadsprodukt, der skal spises i tilknytning til morgenmaden, evt. som supplement til eller i stedet for morgenmadsprodukter af Pops-typen.

Chokolade/sukkerbaren markedsføres derfor også som et morgenmadsprodukt. Det ses bl.a. af, at der på pakningen anføres "[udeladt]". Også billedet på pakningen giver indtryk af, at der er tale om et morgenmadsprodukt. [udeladt]. Pakningen giver på ingen måde indtryk af, at der er tale om en chokoladebar.

Endvidere er chokolade/sukkerbaren i detailbutikker placeret sammen med andre müsli-lignende barer og ikke sammen med chokolade og slik.

Hverken varens beskaffenhed, anvendelse eller markedsføring, herunder placering i detailbutikker, indikerer, at der er tale om en vare, der kan sammenlignes med en chokoladevare. Det er derfor vores opfattelse, at den almindelige forbruger ikke køber og anvender chokolade/sukkerbaren på samme måde som en chokoladebar. Den almindelige forbruger køber og anvender chokolade/sukkerbaren til at dække behovet for fødevarer, der indtages i forbindelse med morgenmaden.

Det eneste chokolade/sukkerbaren har til fælles med en chokoladevare er, at baren har samme form som en chokoladebar. Det fremgår imidlertid klart af Østre Landsrets dom, at det forhold, at en vare har samme form som en chokoladebar, ikke er tilstrækkeligt til, at varer er en efterlignings-/erstatningsvare efter chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 9.

På baggrund af ovenstående er det vores opfattelse, at chokolade/sukkerbaren ikke er en erstatnings-/efterligningsvare for chokoladeafgiftspligtige varer og derfor ikke omfattet af chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 9.

Da chokolade/sukkerbaren indeholder afgiftspligtige bestanddele i form af kakaopulver og tarifieres i position 1904 10 90 00, skal der betales dækningsafgift af kakaopulverindholdet, jf. chokoladeafgiftslovens § 22.

Det er derfor vores opfattelse, at spørgsmålet skal besvares med "Ja".

Lovgrundlag

Efter chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 1, skal der betales afgift af chokolade- og sukkervarer.

Efter lovens § 1, stk. 1, nr. 9, skal der betales afgift af andre varer, der, efter samlet bedømmelse af beskaffenhed og anvendelse samt den måde, hvorpå de markedsføres, kan betragtes som efterligninger eller erstatningsvarer for varer omfattet af lovens § 1, stk. 1, nr. 1-8.

Efter chokoladeafgiftslovens § 22, stk. 1, skal der ved indførsel af varer til Danmark, der ikke i sig selv er afgiftspligtige, efter chokoladeafgiftsloven betales afgift (dækningsafgift) af indholdet af chokoladeafgiftspligtige bestanddele. Denne dækningsafgiftspligt omfatter bl.a. varer, der hører under toldtariffens position 1904.

Praksis

Domme og afgørelser, som er relevante for besvarelse af det stillede spørgsmål:

Landsskatterettens kendelse i SKM2017. 305, hvor Landsskatteretten kommer frem til, at tre snackbarer ikke er omfattet af chokoladeafgiftsloven § 1, stk. 1, nr. 1 eller daværende nr. 10, og at der kun skal betales dækningsafgift af de afgiftspligtige bestanddele, der indgår i barerne. De tre barer var alle i bunden overtrukket med henholdsvis mælkechokolade, hvid chokolade og mørk chokolade, som udgør 8% af varen. Ingen af barerne var fuldt overtrukket med chokolade.

Landsskatterettens kendelse i SKM2018. 172. LSR, hvor Landsskatteretten kommer frem til, at to proteinbar ikke er omfattet af chokoladeafgiftsloven § 1, stk. 1, nr. 1 eller daværende nr. 10, og alene skulle belægges med dækningsafgift. De to barer indeholdt henholdsvis 13% chokoladestykker og 1,7% chokoladeknapper. Ingen af barerne var fuldt overtrukket med chokolade.

Landsskatterettens kendelse i SKM2018. 202. LSR, hvor Landsskatteretten kommer frem til, at en proteinbar ikke er omfattet af chokoladeafgiftsloven § 1, stk. 1, nr. 1 eller daværende nr. 10, og alene skulle belægges med dækningsafgift. Baren indeholdt 10,9% mælkechokolade og var ikke fuldt overtrukket med chokolade.

Østre Landsrets dom i SKM2015. 654. ØLR. Landsretten anfører i dommen, at chokoladevarer efter chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 1, omfatter varer, hvor chokoladen er karaktergivende for produktet. Der skal i den forbindelse 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. Landsretten anfører endvidere, at det forhold, at et produkt har samme form som chokoladevarer, ikke medfører, at produktet er en efterligning eller erstatning for chokoladevarer.

Yderligere bemærkninger efter at sagen har været i høring:

Chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 1

Det er vores klare opfattelse, at chokolade/sukkerbaren er et morgenmadsprodukt (breakfast cereal), der hviler på en bund fremstillet af en mælkeforbindelse. Bunden er således på ingen måde fremstillet af eller indeholder hvid chokolade. Det skal i denne sammenhæng pointeres, at baren alene har et mindre indhold af kakaopulver og dermed intet indhold af chokolade.

Chokolade/sukkerbaren er fremstillet for at kunne spises alene eller i tilknytning til morgenmaden, evt. som supplement til eller i stedet for morgenmadsprodukter af Pops-typen, fx [udeladt] bare som et "on the go" alternativ til en "normal" morgenmad ved et spisebord.

De små kugler af majs og ris i chokolade/sukkerbaren er helt sammenlignelige med indholdet i morgenmadsprodukter af Pops-typen, fx [udeladt], som indtages med mælk. Det er ikke muligt at lave en bar med flydende mælk, hvorfor der er lavet en hvid bund af mælkeforbindelse. Den hvide bund skal således klart give associationen til, at popsene ligger i mælk, præcis som når popsene indtages i løs form.

Der findes flere forskellige opskrifter på chokolade/sukkerbaren. SKAT kan derfor ikke bruge en international hjemmeside i sin vurdering af, om chokolade/sukkerbaren er omfattet af chokoladeafgiftsloven § 1, stk. 1, nr. 1.

Hverken på H's danske hjemmeside eller på e-commerce-platformen er der nogen reference til en chokoladesmag. Dette ses også af TVC på følgende link: [udeladt], hvor det også fremgår, at produktet er tiltænkt som et alternativ til andre morgenmadsprodukter.

Endvidere markedsføres chokolade/sukkerbaren fx på nemlig.com" som en "müslibar med kakao". Hertil kommer, at på engelsk omfatter udtrykket "Hot chocolate" også, hvad der på dansk mere er varm kakao,

og kakao skal således ikke forstås, som at der er tale om chokoladesmag, men mere det at produktet indeholder kakaopulver. Vi henviser i den forbindelse til det materiale, som vi sendte november 201x i forbindelse med besvarelsen af SKATs opklarende spørgsmål. Som det fremgår heraf, anføres der ikke noget om chokoladesmag.

Nederst på side 7 anfører SKAT: "Det er herved lagt vægt på, at chokoladen er karaktergivende for produktet, fordi varen indeholder og smager af chokolade....." .

Som nævnt ovenfor indeholder produktet ikke chokolade, hvorfor det er ikke korrekt, når Skattestyrelsen anfører, at chokolade/sukkerbaren indeholder chokolade.

Vi mener således ikke, at der er belæg for at sige, at det er chokoladen, der er karaktergivende for chokolade/sukkerbaren, eller at baren smager af chokolade. Som anført i vores anmodning indeholder chokolade/sukkerbaren alene kakao, og det alene en ganske lille mængde, som er mindre end indholdet af chokolade/kakao i andre barer, der af Skatteankenævnet er vurderet til alene at være dækningsafgiftspligtige. Der findes med andre ord flere tilsvarende müslibarer med smag af kakao eller chokolade på markedet, som alene pålægges dækningsafgift, og som derfor ikke betragtes som en chokoladebar. Der vil således være tale om en konkurrenceforvridende situation, hvis der skal betales fuld chokoladeafgift af chokolade/sukkerbaren.

Det, som er karaktergivende for chokolade/sukkerbaren, er de små kugler af majs/ ris. Det er vores opfattelse, at der kun er en svag smag af kakao, som ikke er nok til et at gøre kakaosmagen karaktergivende for baren.

Vi skal i den forbindelse også bemærke, at kakao og chokolade er to forskellige ting. Kakao er navnet på et produkt (pulver), der fremkommer, efter at kakaobønnerne er behandlet. Kakaopulver indeholder ingen eller kun lidt kakaosmør. På grund af fraværet af kakaosmør anses kakao for et sundt produkt, da det ud over at have færre kalorier, fedt og sukker, er fyldt med antioxidanter. Chokolade er derimod et produkt, der er fremstillet af kakaobønner, uden at kakaosmøren fjernes. Endvidere er fedtindholdet og sukkerindholdet i chokolade væsentligt højere end i kakaopulver.

Med hensyn til styrelsens kommentar til SKM 2015.654. ØLR skal vi bemærke, at det var SKAT, som indbragte Landsskatterettens kendelse - journalnr. 12-0189017 - for domstolene. SKAT indbragte dog kun den del af Landsskatterettens kendelse, der vedrørte de proteinbarer, der var fuldt ud overtrukket med chokolade/yoghurt. SKAT tog således Landsskatterettens kendelse for så vidt angår de barer, der ikke var fuldt overtrukket med chokolade, til efterretning. Herved anerkendte SKAT, at kun barer, der er fuldt overtrukket med chokolade, er omfattet af chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 1.

Dette støttes også af kammeradvokatens anbringende under sagens procedure ved landsretten. Her gør Kammeradvokaten gældende, at: "For så vidt angår varer med pynt eller overtræk af chokolade, er det som beskrevet i stævningen kun fuldt chokoladeovertrukne varer, der betragtes "som chokoladevarer" og at "Enhver form for delvis chokoladeovertræk eller chokoladepynt er således dækningsafgiftspligtig, da et sådant chokoladeindhold ikke er anset for tilstrækkeligt til, at chokoladen bliver karaktergivende for produktet".

Da Kammeradvokaten er Skattestyrelsens advokat, må vi som udgangspunkt antage, at Kammeradvokaten fremfører Skattestyrelsens opfattelse. Vi bemærker endvidere, at dette synspunkt også fremgår klart af den offentliggjorte dom i SKM2015. 654. ØLR.

Skattestyrelsens udtalelse til Skatteankestyrelsens indstilling i SKM 2017.305. LSR støtter også, at det kun er barer, der er fuldt overtrukket med chokolade, der er omfattet af chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1,

nr. 1. I denne sag tilslutter Skattestyrelsen sig Skatteankestyrelsens indstilling, hvorefter de barer i sagen, der ikke var fuldt ud overtrukket med chokolade, ikke er omfattet af chokoladeafgiftslovens

§ 1, stk. 1, nr. 1.

Der kan således udledes en klar praksis, hvorefter varer, der kun er delvis overtrukket, ikke er omfattet af chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 1.

Det afgiftspligtige vareområde efter chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 4, omfatter konfekt, bolsjer, dragevarer, skummasse, skumvarer, fondant, sukkrede korn o.l. tilsat essenser eller farve samt i øvrigt sukkervarer af enhver art.

Der er ikke belæg for at antage, at chokolade/sukkerbaren kan falde ind under lovens § 1, stk. 1, nr. 4, hvilket også understøttes af de eksempler, der nævnes i den juridiske vejledning. Vi noterer os i den forbindelse, at varerne omhandlet af SKM2009. 816. LSR ikke nævnes som eksempler på varer, der er afgiftspligtige efter chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 1.

Der er efter vores opfattelse heller ikke belæg for at antage, at sukkerindholdet i chokolade/sukkerbaren medfører, at produktet skal betragtes som en sukkervare, der er omfattet af formuleringen "samt i øvrigt sukkervarer af enhver art". I SKM 2009.816. LSR lagde Landsskatteretten til grund, at de varer, som blev anset for at være omfattet af chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 4, var fremstillet af druesukker, glukosesukker eller lignende.

Det var således ikke det faktum, at varerne indeholdt sukker (som en af mange ingredienser), der medførte, at de pågældende produkter blev anset for omfattet af lovens § 1, stk. 1, nr. 4, men derimod at varen var fuldt ud fremstillet af sukker. Chokolade/sukkerbaren er ikke fremstillet af druesukker, glukosesukker eller lignende, hvorfor den ikke kan anses for at være omfattet af chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 4, som en sukkervare.

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at der skal betales dækningsafgift efter chokoladeafgiftslovens § 22 af kakaoindholdet i selskabets produkt chokolade/sukkerbaren.

Begrundelse

Anmodningen handler om, hvorvidt varen er afgiftspligtig i sin helhed og omfattet af bestemmelserne om chokolade- og sukkervarer i chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1. Kan varen ikke anses som en chokolade- eller sukkervare, skal der kun betales afgift af den mængde af afgiftspligtige bestanddele, der indgår i varen, jf. lovens § 22 om dækningsafgift.

Chokoladeafgiftslovens § 1 er i stk. 1 opdelt i forskellige varegrupper, hvor nr. 1 omfatter chokoladevarer af enhver art, og nr. 4 omfatter sukkervarer af enhver art. Derudover er der yderligere en bestemmelse i nr. 9 om afgiftspligt for efterligninger og erstatningsvarer bl.a. for chokolade- og sukkervarer.

I lovbemærkninger til § 1, stk. 1, i lovforslag L 87 fra 1968, fremgår det, at overgangen fra den ene varegruppe til den anden er flydende, og af lovbemærkninger i L 109 fra 2017 fremgår det, at det beror på en konkret vurdering, om en vare er omfattet af chokolade- og sukkerafgiften.

Det fremgår af SKM2015. 654. ØLR, at begrebet "chokoladevarer" hverken defineret i chokoladeafgiftsloven eller i forarbejderne til denne lov. Anvendelsen af ordene "*chokolade og chokoladevarer ... af*

enhver art" i chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 1, viser imidlertid, at lovgivningsmagten har tilsigtet at give bestemmelsen et bredt anvendelsesområde, hvilket yderligere understreges ved bestemmelsen om afgiftspligt for efterligninger og erstatningsvarer i lovens nuværende § 1, stk. 1, nr. 9.

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

Landsretten udtalte videre, at der ikke er holdepunkter for, at varens pris, ernæringsindhold og aftagergrupper indgår i afgrænsningen af begrebet "chokoladevarer" i chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 1.

Det fremgår endvidere af dommen, under "Procedure", at Skatteministeriet har anført følgende:

Efter SKATs mangeårige praksis omfatter chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 1, varer, som i deres grundsubstans indeholder så meget chokolade eller kakao, at smagen heraf er karaktergivende for produktet. Det samme gælder for varer, der er fuldt overtrukket med chokolade, da et fuldt chokoladeovertræk nødvendigvis fordrer både et vist samlet chokoladeindhold og et visuelt udtryk, hvor chokoladeindholdet i høj grad er karaktergivende.

Det fremgår af SKM2009. 816. LSR, at en proteinbar, som bl.a. indeholdt 34 % sukker, og lignede en traditionel slikvare, kunne anses for en sukkervare omfattet af chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 4. Varen blev ikke anset for at være et egentligt helseprodukt.

[Udeladt]. Chokolade/sukkerbaren fremtræder som en bar [udeladt], som ifølge det oplyste bindes sammen med sukker, sirup og kakao. [Udeladt].

Varen indeholder følgende bestanddele:

Kornsorter [udeladt]–Glukosesirup [udeladt]–Sødet kondenseret mælk [udeladt]–Sukker [udeladt]–Invertsukkersirup [udeladt]–Skummetmælkepulver [udeladt]–[udeladt]–Kakaopulver 1,5 % [udeladt]–Fedtreduceret kakaopulver 0,9 %–Kakaosmør 0,5 %–[Udeladt]

Varen indeholder således i alt 2,9 % kakaobestanddele, minimum 34 % tilsatte sukkerbestanddele og 11 [udeladt] % mælkebestanddele.

[Udeladt].

Spørgeren har i forbindelse med det bindende svar oplyst, at der ikke er smag af chokolade, men alene en svag smag af kakao.

Efter Skattestyrelsen opfattelse smager baren meget sødt og mildt af chokolade [udeladt].

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 1 omfatter varer, som indeholder enten chokolade, kakaopulver eller kakaosmør. Kakaopulver består af kakaopartikler fra kakaobønnen, og tilsættes sukker og eventuelt mælkebestanddele, for at få den karakteristiske chokoladesmag. Kakaosmør er fedt fra kakaobønnen, og er uden indhold af kakaotørstof og dermed uden chokoladesmag, og anvendes til hvid chokolade efter tilsætning af mælke- og sukkerbestanddele. Hvid chokolade smager cremet og sødt, og betegnes også som chokolade.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at varen er omfattet af begrebet "chokoladevarer", jf. chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 1. Der er herved lagt vægt på, at chokoladen er karaktergivende for produktet, fordi varen indeholder og smager af chokolade og visuelt fremtræder som værende af chokolade. Der er også

lagt vægt på den karakteristiske indpakning, varens kakaobrunne farve, at varens bund ligner og smager som hvid chokolade, samt mængden af kakao-, sukker- og mælkebestanddele.

Til spørgers bemærkning om, at varen alene indeholder kakao, skal det anføres, at der ved vurdering af afgiftspligten ikke skelnes mellem kakao og chokolade, da begge produkter er kakaobestanddele fra kakaobønnen. Afgiftspligten ifølge chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 1 omfatter chokolade, chokoladevarer, kakaomasse, kakaopulver, kakaosmør og kakaopræparater af enhver art.

Grænserne for om en vare er en chokoladevare omfattet af bestemmelsens nr. 1, eller en sukkervare omfattet af bestemmelsens nr. 4, er flydende, og afhænger bl.a. af en smagsvurdering.

SKM2015. 654. ØLR, kommer med nogle kriterier for forståelse af, hvornår en vare bliver omfattet af afgiftspligten for chokoladevarer i nr. 1, jf. chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1. Denne varegruppe er én af flere varegrupper i bestemmelsens nr. 1-8. For så vidt angår varegruppen i nr. 1 og i nr. 4 er der tale om forholdsvis ensartede bestemmelser for forskellige varegrupper, som efter Skattestyrelsens opfattelse kan bedømmes ud fra de samme kriterier. Derfor vil dommen kunne anvendes analogt i forbindelse med fastlæggelse af afgiftspligten ved bedømmelse af om, hvornår en sukkervare er afgiftspligtig efter nr. 4.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at varen alternativt også kan være omfattet af varegruppen, sukkervarer af enhver art, jf. chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 4, såfremt det lægges til grund, at chokoladen ikke er karaktergivende for varen, bl.a. fordi den ikke smager af chokolade, således som spørger har anført i forbindelse med det bindende svar. Det er herved lagt vægt på, at sukker er karaktergivende for varen, henset til det høje indhold af tilsat sukker på ca. 1/3 del af varen, den søde smag samt, at varen visuelt fremtræder som en traditionel sukkervare.

Det er skattestyrelsens opfattelse, at chokolade/sukkerbaren ikke er omfattet af praksis vedrørende hel-seprodukter, jf. Den juridiske vejledning 2019-2 afsnit E. A. 2.3.8. Chokolade/sukkerbaren ses derved heller ikke sammenlignelig med proteinbarer, som var egentlige slankeprodukter og måltidsersattere, ifølge daværende slankekostbekendtgørelse, som omhandler barer med et højt proteinindhold. Chokolade/sukkerbaren er heller ikke sammenlignelig med energibarer, der kombinerer hurtige og langsomme kulhydrater, således at sportsudøveren får en hurtig og kontinuerlig energiforsyning. Disse protein- og energibarer adskiller sig i indhold, smag og udseende fra traditionelle chokolade- og sukkervarer, og var alle barer, som primært blev solgt fra supermarkedernes helse- og kosttilskud afdeling, eller i sports- eller helsekostforretninger, jf. SKM2017. 305. LSR, SKM2018. 172. LSR eller SKM2018. 202. LSR.

Det er uden betydning for afgiftspligten, hvor varen er placeret, i forbindelse med vurderingen af om en vare er omfattet af chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 1 eller 4, jf. spørgers bemærkninger om varens placering ved morgenmadsprodukter. Det ændrer heller ikke ved svaret, at varen markedsføres som et morgenmadsprodukt eller at varen købes og anvendes af forbrugeren på anden vis end en traditionel chokolade- eller sukkervare.

Til spørgers bemærkninger om, at det er et krav at baren skal være fuldt overtrukket med chokolade, for at være en chokoladevare efter nr. 1, ses dette ikke at fremgå af Østre Landsrets dom, SKM2015. 654. ØLR. Af dommen fremgår det, at der skal lægges vægt på den relative mængde af chokolade, smagen af chokolade og om varen visuelt fremtræder som værende af chokolade, herunder fremgår det af dommen, at bestemmelsen er tilsigtet et bredt anvendelsesområde.

Spørger har henvist til nogle offentliggjorte afgørelser, som ifølge spørger er relevante for vurderingen af afgiftspligten. Det er Skattestyrelsens vurdering, at barerne ifølge disse afgørelser ikke er sammenlignelig med chokolade/sukkerbaren.

SKM2017. 305. LSR omhandlede 3 proteinbarer, hvor det om smagen er oplyst, at denne afveg fra chokoladevarer, ifølge chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 1. Der var tale om slankeprodukter, omfattet af den daværende slankekostbekendtgørelse, som bl.a. omfattede måltidserstatte og slankekostprodukter. Udover at smagen afveg fra chokoladevarer, var varerne primært placeret i butikkernes helse- og kosttilskud, og varerne kunne i udseende alene delvist minde om en chokoladebare.

SKM2018. 172. LSR omhandlede to proteinbarer. Proteinbar nr. 1 havde et sukkerindhold på under 2 %, var uden smag af chokolade, fremstod ikke visuelt som en chokoladebar, var placeret sammen med slankeprodukter, og blev markedsført til sportsudøvere. Proteinbar nr. 2 fremstod visuelt heller ikke som en chokoladebar, og denne bar blev markedsført til personer, der ønskede at tabe sig, og der var tale om et slankeprodukt, der hovedsagelig blev solgt i helsebutikker og i supermarkeder, hvor den var placeret sammen med andre slankeprodukter.

SKM2018. 202. LSR omhandlede en energibar, der blev markedsført til sportsudøvere, som en bar, der kombinerer hurtige og langsomme kulhydrater, således at sportsudøveren får en hurtig og kontinuerlig energiforsyning. Energibaren var i forbindelse med salg i supermarkeder placeret sammen med slankeprodukter, samt blev solgt i sportsbutikker og helsekostforretninger.

Som følge heraf, er disse protein- og energibarer, som var placeret blandt slanke- helse og kosttilskudsprodukter, ikke traditionelle chokolade- og sukkervarer, og ikke sammenlignelige med chokolade/sukkerbaren, som har et næringsindhold/energiindhold som minder om en almindelig chokoladebar.

Spørger har anført, at chokolade/sukkerbaren indeholder mindre kakao end andre müslibarer, som alene er anset som dækningsafgiftspligtige. Hertil skal det bemærkes, at der ved vurdering af afgiftspligten for den enkelte vare skal foretages en konkrete vurdering, og der er ikke hjemmel til at foretage en vurdering særskilt for hver enkelt bestanddel. Der skal anlægges en helhedsbetragtning, jf. også SKM2015. 654. ØLR, hvor det tillige fremgår, at der ved vurdering af afgiftspligten konkret skal lægges vægt på varens indhold, smag og udseende. Der kan ved vurderingen derfor ikke alene ses på indholdet af fx kakao, men der skal samtidig også ses på indholdet af fx sukker- og mælkebestanddele, som har betydning for chokoladesmagen, samt på smagen og udseendet.

Til spørgers bemærkning vedrørende chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 4, som bl.a. omfatter diverse sukkervarer, "samt i øvrigt sukkervarer af enhver art", om at chokolade/sukkerbaren ikke kan omfattes af bestemmelsen, hvilket understøttes af de eksempler og SKM'er, der nævnes/ikke nævnes i Den juridiske vejledning, skal det bemærkes, at der ikke kan sluttes modsætningsvist på denne måde. Chokolade/sukkerbaren er i relation til den afgiftsmæssige vurdering et nyt produkt, som konkret skal vurderes i relation til lovteksten, samt offentliggjort praksis på området.

Spørger har anført, at proteinbaren i SKM2009. 816. LSR, som blev anset for omfattet af bestemmelsen om sukkervarer, var fuldt ud fremstillet af sukker. Hertil skal det bemærkes, at det fremgår af den offentliggjorte afgørelse, punktet "Sagens oplysninger", at den omhandlede proteinbar 8 indeholdt 34 % sukker. Således som tilfældet også er for chokolade/sukkerbaren.

Det bemærkes vedrørende tarifieringsoplysningerne, at disse ikke er afgørende for, om en vare er omfattet af chokoladeafgiftslovens § 1.

Spørgers bemærkning i relation til uddrag fra Kammeradvokatens replik under sagen SKM2015. 654. ØLR, om at SKAT anerkendte, at kunbarer, der er fuldt overtrukket med chokolade, er omfattet af chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 1, er kommenteret i sagen SKM2017. 305. LSR, som der skal henvises til. Det bemærkes, at spørger har refereret til parternes skriftlige udveksling under sagen, som ikke fremgår af udskrift af dommen, således som spørger har anført. Endvidere fremgår

det af selve dommen, at Skatteministeriet under sagen har anført, at efter SKATs mangeårige praksis omfatter chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 1, varer, som i deres grundsubstans indeholder så meget chokolade eller kakao, at smagen heraf er karaktergivende for produktet. Det samme gælder for varer, der er fuldt overtrukket med chokolade, da et fuldt chokoladeovertræk nødvendigvis fordrer både et vist samlet chokoladeindhold og et visuelt udtryk, hvor chokoladeindholdet i høj grad er karaktergivende.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 1 besvares med "<Nej>".

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling med følgende begrundelse:

Skatterådet finder, at varen ikke smager af chokolade.

Det er Skatterådets opfattelse, at varen er omfattet af varegruppen sukkervarer af enhver art, jf. chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 4. Det er herved lagt vægt på, at sukker er karaktergivende for varen, henset til indholdet af tilsat sukker på 34 % af varen, den søde smag samt, at varen fremtræder som en traditionel slikvare.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1

Lovgrundlag

Chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1.

Af følgende varer svares afgift til statskassen:

1. Chokolade og chokoladevarer, kakaomasse, kakaopulver, kakaosmør og kakaopræparater af enhver art.

(...)

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

(...)

9. Andre varer, der efter en samlet bedømmelse af deres beskaffenhed og anvendelse samt den måde, hvorpå de markedsføres, kan betragtes som efterligninger af eller erstatningsvarer for de varer, der er nævnt under 1-8.

Forarbejder

Lovforslag nr. 87 af 20. november 1968

I bemærkningerne til § 1, stk. 1, står der, at "Det afgiftspligtige vareområde er ikke foreslået ændret".

I lovforslagets almindelige bemærkninger står der i øvrigt:

"Det forhold, at forslaget medfører en væsentlig forøgelse af afgiftsbelastningen for de billige varer, kunne ændres, hvis man var i stand til at opdele vareområdet i forskellige afgiftsklasser med hver sin

afgiftssats. En sådan opdeling lader sig dog ikke foretage på rimelig og rationel måde, fordi overgangen fra den ene vareart til den anden er flydende inden for chokolade- og sukkervareområdet.

(...)"

Lovforslag nr. 109 af 16. november 2017

Den tidligere § 1, stk. 1, nr. 3, blev ændret, og der blev indsat en ny bestemmelse i § 1, stk. 1, nr. 4.

Som bilag 4 til lovforslaget fremgår bl.a.:

"(...) Derudover er der med lovforslaget ikke tiltænkt ændringer i praksis.

Det følger af chokoladeafgiftsloven, at det beror på en konkret vurdering, hvorvidt en vare er omfattet af chokolade- og sukkerafgiften eller ej. Afgiftspligtige masser lader sig ikke entydigt afgrænse, idet de kan bestå af en lang række ingredienser, hvis sammensætning er afgørende for, om varen må anses for at udgøre en chokolade- og sukkervare herunder massens indhold af chokolade og sukker. Ved vurderingen af, om en masse anses for afgiftspligtig, indgår, om varen efter sin beskaffenhed, anvendelse og ernæringsindhold må betragtes som en chokolade- og sukkervare.

Praksis

SKM2015. 654. ØLR

"Sagen vedrørte (...), om en række proteinbarer var omfattet af afgiftspligt efter chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, (...). Landsretten udtalte, at chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 1, er tilsigtet et bredt anvendelsesområde, og at "chokoladevarer" omfatter varer, hvor chokoladen er karaktergivende for produktet. Der må i den forbindelse 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. Landsretten udtalte videre, at der ikke er holdepunkter for, at varens pris, ernæringsindhold og aftagergrupper indgår i afgrænsningen af begrebet "chokoladevarer" i chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 1. Landsretten fandt på den baggrund, at proteinbarerne med et ydre lag af chokolade var underlagt afgiftspligt efter chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 1. For så vidt angår en yoghurtovertrukket proteinbar, der ikke indeholdt chokolade, og som havde en sød smag af yoghurt og æble, fandt landsretten, at denne ikke havde karakter af en efterligning eller en erstatningsvare for en chokoladevare, hvorfor proteinbaren ikke var underlagt afgiftspligt efter chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 10.

(...)

Sagsfremstilling

Sagen for landsretten angår for det første syv proteinbarer, som ikke længere er i produktion. Seks af de syv barer har fuldt chokoladeovertræk. Det drejer sig nærmere om produkterne Produkt 1 (16,7 % chokolade), Produkt 2 (16,7 % chokolade), Produkt 3 (17 % chokolade), Produkt 4 (18,3 % chokolade), Produkt 5 (19,5 % chokolade) og Produkt 6 (19,5 % chokolade). Proteinbarernes indre indeholder ikke chokolade. Hovedingredienserne i eksempelvis en Produkt 1 proteinbar er sojaprotein, valleprotein og kostfibre. Produkt 6 proteinbar indeholder ud over chokoladeovertrækket 1,9 % kakao.

En enkelt af de for sagen relevante produkter, Produkt 7, har yoghurtovertræk og indeholder hverken chokolade eller kakao.

(...)

Proteinbarerne er ifølge H1 udviklet specielt med henblik på at imødekomme behov hos idræts- og fitness-udøvere. Til støtte herfor har selskabet fremlagt bl.a. følgende oversigt over energiindholdet i en af selskabets proteinbarer sammenlignet med to chokoladebarer:

	Produkt 1	Produkt 8	Produkt 9
Energi (kalorier), indekseret	75,48	100	96,34
Protein pr. 100 g	33,8 g	3,0 g	3,8 g
Protein, indekseret	1.126,67	100	126,67
Kulhydrat (sukker), indekseret	42,09	100	104,63
Fedt, indekseret	51,00	100	83,00

På den baggrund betegner H1 selv proteinbarerne som sportsprodukter.

En H1 proteinbar koster efter det for landsretten fremlagte mellem 1,78 og 2,99 gange så meget som en Produkt 9 [almindelig chokoladebar], en Produkt 8 [almindelig chokoladebar] og en Produkt 10 af samme vægt. Ifølge H1 er også de direkte produktionsomkostninger for H1s barer betydeligt højere end for chokoladebarer.

(...)

Procedure

Skatteministeriet har anført, at H1s proteinbarer er afgiftspligtige efter chokolade-afgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 1, som "chokoladevarer".

(...)

Efter SKATs mangeårige praksis omfatter chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 1, varer, som i deres grundsubstans indeholder så meget chokolade eller kakao, at smagen heraf er karaktergivende for produktet. Det samme gælder for varer, der er fuldt overtrukket med chokolade, da et fuldt chokoladeovertræk nødvendigvis fordrer både et vist samlet chokoladeindhold og et visuelt udtryk, hvor chokoladeindholdet i høj grad er karaktergivende.

(...)

Landsrettens begrundelse og resultat

Begrebet "chokoladevarer" er hverken defineret i chokoladeafgiftsloven eller i forarbejderne til denne lov (og ej heller i de tidligere love om afgift på chokoladevarer). Anvendelsen af ordene "chokolade og chokoladevarer ... af enhver art" i chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 1, viser imidlertid, at lovgivningsmagten har tilsigtet at give bestemmelsen et bredt anvendelsesområde, hvilket yderligere understreges ved bestemmelsen om afgiftspligt for efterligninger og erstatningsvarer i lovens § 1, stk. 1, nr. 10.

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.

Der er derimod ikke holdepunkter for en antagelse om, at varens pris, ernæringsindhold og aftagergrupper indgår i afgrænsningen af begrebet "chokoladevarer" i chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 1. Der er

heller ikke grundlag for at anlægge en indskrænkende fortolkning af "chokoladevarer" således, at det er en betingelse for afgiftspligt, at varen ikke tillige har andre karaktergivende egenskaber.

De af sagen omhandlede proteinbarer har et ydre af chokolade og en relativ andel af chokolade på mellem 16,7 og 19,5 %. Parterne har ikke fremlagt smagsprøver fra landsretten, men parterne har begge anført, at barerne smager af chokolade. Disse udsagn understøttes af, at H1 selv har givet barerne betegnelser, hvor ordet "chocolate" indgår typisk som produktets første ord, og af vidnet JPs forklaring om, at formålet med chokoladeovertrækket er at maskere den smag, som proteinbarerne ellers vil have.

Landsretten finder på den baggrund, at H1s proteinbarer Produkt 1, Produkt 2, Produkt 3, Produkt 4, Produkt 5 og Produkt 6 alle er underlagt afgiftspligt efter chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 1.

H1s proteinbar Produkt 7 indeholder ingen chokolade og har efter det for landsretten oplyste en sød smag af yoghurt og æbler. Således som sagen er oplyst, er det herefter landsrettens opfattelse, at dette produkt ikke har karakter af en efterligning eller en erstatningsvare for en chokoladevare. Det gælder, uanset at produktet har samme form og sælges samme steder som chokoladevarer."

SKM2009. 816. LSR

"Proteinbarer, der indeholdt chokolade, ansås for omfattet af chokoladeafgiftsloven.

Sagens oplysninger

(...)

Proteinbar 8: Findes i flere udgaver/smagsvarianter, chokolade og "hindbærssnitte". Baren er afbilledet på forsiden, og ligner enten en chokoladebar eller en hindbærssnitte. Barerne er chokoladebetrasket. Består af proteinblanding, yoghurt overtræk 7% (sukker, kakaosmør m.v.), glukosesirup, sukker mv. Protein 28 %, kulhydrat 41 % (34 % sukker) og fedt 12 %.

Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse

(...)

For så vidt angår en vare uden kakao kan denne efter en samlet vurdering anses for at være en sukkervare omfattet af chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 4. og nr. 10, når den er fremstillet af druesukker, glukosesukker eller lignende, eller såfremt varens udformning og størrelse er meget lig traditionelle slikvarer. Henset til produkternes høje indhold af sukker m.v. kan produkterne ikke anses for at være egentlige helseprodukter.

(...)"

SKM2017. 305. LSR

"Landsskatteretten fandt, at tre slags snackbarer ikke var omfattet af afgiftspligten i chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 1, idet chokoladen/vekaoen i varerne ikke ansås for karaktergivende for varerne. Endvidere fandtes varerne ikke at være erstatningsvarer omfattet af chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 10. Der skulle herefter betales chokolade- og sukkerafgift af den mængde af afgiftspligtige bestanddele, der indgik i varerne (dækningsafgift), jf. chokoladeafgiftslovens § 22, stk. 1.

(...)

Faktiske oplysninger

Selskabet producerer og handler med vægttabsprodukter, herunder produkter med vitamin- og næringsindhold, der er omfattet af bekendtgørelse nr. 1145/2012 af 7. december 2012 om slankekostprodukter.

(...)

Denne produkttype ("Snack Bar") anvendes til brug som mellemmåltid i forbindelse med vægttab. Selskabet har oplyst, at disse barer har et lavt energiindhold, højt proteinindhold og lavt fedtindhold i forhold til almindelige fødevarer, og barerne har et højt indhold af kostfibre.

Deres formål er at opfylde særlige ernæringsbehov - i sammenhæng med vægttab eller vægtkontrol - hvor man har gavn af kontrolleret indtagelse af næringsstoffer i fødevarer.

Selskabet har markedsført barerne som slankeprodukter og solgt dem som sådanne i butikkernes helse- og kosttilskudsafdelinger.

(...)

Ad 4. Fortolkning af praksis

H1 mener, at SKATs afgørelse er i strid med praksis med henvisning til SKATs afgørelse om et konkret produkt fra en anden virksomhed.

SKATs praksis følger af loven, trufne afgørelser (for så vidt angår protein/energibarer SKM2004. 398. LSR, SKM2009. 816. LSR, SKM2013. 513. LSR og senest SKM2015. 654. ØLR) samt af den juridiske vejledning, hvor praksis er gengivet ved bl.a. eksempler. Den enkelte afgørelse vil i øvrigt altid bero på en konkret vurdering af det pågældende produkt.

H1 henviser endvidere til side 11, 1. afsnit i Kammeradvokatens replik af 31. marts 2014.

I det pågældende afsnit bestrider Kammeradvokaten bl.a., at ministeriets fortolkning af begrebet chokoladevarer i § 1, stk. 1, nr. 1, skulle være forkert, idet Kammeradvokaten bl.a. anfører, at den fortolkning af chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 1, som ministeriet gør gældende, og som har fulgt en langvarig administrativ praksis, ikke gør dækningsafgiften indholdsløs. Afsnittet kan altså ikke tages som udtryk for, at alt hvad der ikke er fuldt overtrukket med chokolade, automatisk bliver dækningsafgiftspligtigt.

(...)

Selskabets bemærkninger til SKATs supplerende indlæg

(...)

Praksis

Om skattemyndighedernes praksis hævder SKAT, at Skatteministeriet ikke har oplyst til Østre Landsret, at "alt hvad der ikke er fuldt overtrukket med chokolade, automatisk bliver dækningsafgiftspligtigt". I den sammenhæng minder jeg om, at Skatteministeriet under G1-retssagen oplyste følgende til Østre Landsret om indholdet af "langvarig administrativ praksis":

- Skatteministeriets replik i G1-sagen, s. 5, 3. afsnit

"For så vidt angår varer med pynt eller overtræk af chokolade, er det som beskrevet i stævningen kun fuldt chokolade-overtrukne varer, der betragtes som chokoladevarer"

- Skatteministeriets replik, s. 11, 1. afsnit

"Enhver form for delvis chokoladeovertræk eller chokoladepynt er således dækningsafgiftspligtig, da et sådant chokoladeindhold ikke er anset for tilstrækkeligt til, at chokoladen bliver karaktergivende for produktet."

(...)

Bemærkninger fra SKAT til selskabets indlæg

(...)

Ad 3. Praksis

H1 A/S anfører, at SKATs afgørelse er i strid med den måde, Skatteministeriet har beskrevet praksis i sin replik, i sagen Skatteministeriet mod G1 ApS, som førte til Østre Landsrets dom af 23. juni 2015.

H1 A/S mener, at der er en langvarig administrativ praksis for, at produkter med delvis chokoladeovertræk eller chokoladepynt er dækningsafgiftspligtig efter chokoladeafgiftsloven § 22.

H1 A/S begrundet sit synspunkt ved, at henvise til et udtryk, i en indskudt sætning, i replikkens s. 11, 1. afsnit, sammenholdt med et uddrag af en sætning fra replikkens s. 5, 3. afsnit og en sætning fra replikkens s. 11, 1. afsnit.

SKAT er ikke enig i, at de citerede sætninger fra Skatteministeriets replik beskriver SKATs langvarige administrative praksis.

Skatteministeriets replik s. 5, 3. afsnit forholder sig - som det også direkte fremgår - konkret til udsagn og konkrete produkter nævnt i stævningen, og anfører intet om en langvarig administrativ praksis.

Den sætning, som H1 A/S har taget uddrag af, har følgende ordlyd:

"... For så vidt angår varer med pynt eller overtræk af chokolade, er det som beskrevet i stævningen kun fuldt chokolade-overtrukne varer, der betragtes som chokoladevarer, og dette strider på ingen måde mod reglen i § 3, stk. 3...."

Heller ikke replikkens 1. afsnit, s. 11, beskriver praksis, men anfører alene, at SKATs langvarige administrative praksis ikke medfører, at dækningsafgiftspligten er indholdsløs.

Det samlede tekststykke, som H1 A/S henviser til dele af, har følgende ordlyd:

"... For det andet bemærkes det, at den fortolkning af chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 1, som ministeriet gør gældende, og som er fulgt i en langvarig administrativ praksis, ikke gør dækningsafgiften indholdsløs. Enhver form for delvis chokoladeovertræk eller chokoladepynt er således dækningsafgiftspligtig, da et sådan chokoladeindhold ikke er anset for tilstrækkelig til, at chokoladen bliver karaktergivende for produktet. Efter ministeriets opfattelse følger det af lovens formulering, at dækningsafgiften i relation til chokolade alene er forudsat at "opsamle" chokolade på produkter, hvor chokoladen netop ikke bliver karaktergivende for produktet...."

SKATs administrative praksis er i øvrigt beskrevet i skatteministeriets procedure, som gengivet i Østre Landsrets dom af 23. juni 2015, hvoraf det fremgår:

"Efter SKATs mangeårige praksis omfatter chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 1, varer, som i deres grundsubstans indeholder så meget chokolade eller kakao, at smagen heraf er karaktergivende for produktet...."

Som Det fremgår af ovenstående, er der ingen umiddelbar sammenhæng mellem udtrykket "en langvarig administrativ praksis" på side 11, 1. afsnit og forklaringen af lovens § 3, stk. 3, på side 5. 3. afsnit, i skatteministeriets replik. Udtrykket "en langvarig administrativ praksis" på side 11, 1. afsnit vedrører omfanget af chokoladeafgiftsloven § 1, stk. 1, nr. 1 og kan derfor ikke tages som indtægt for, at alt hvad der ikke er fuldt overtrukket med chokolade, automatisk bliver dækningsafgiftspligtigt.

SKAT finder i øvrigt heller ikke, at der eksisterer, eller har eksisteret, "en langvarig administrativ praksis" hvorefter varer, som ikke er fuldt overtrukket med chokolade, automatisk bliver dækningsafgiftspligtige, som anført af H1 A/S.

For så vidt gælder varer med indhold af chokolade, vil en praksis, hvorefter kun fuldt overtrukne varer kan anses som fuldt afgiftspligtige, være i strid mod lovens opbygning, og gøre lovens § 1, stk. 1, nr. 10 indholdsløs.

(...)"

Selskabets afsluttende bemærkninger

(...)

SKATs bemærkninger om, at barerne er sødet som slik, er ligeledes urigtige og uden grundlag. Snack Bar 1 og Snack Bar 3 indeholder 6,9 gram sukker pr. 100 gram og Snack Bar 2 8,0 gram, jf. bilag 6-8. Til sammenligning indeholder en pose Matador Mix 50 gram sukker pr. 100 gram, jf. bilag 9. Barernes sukkerindhold er faktisk blot halvdelen eller mindre af sukkerindholdet i en pakke Digestive Fuldkorn-kiks, som indeholder 16,0 gram sukker pr. 100 gram, jf. bilag 10.

(...)

Landsskatterettens afgørelse

(...)

Fælles for de tre varer (snack barer) i denne sag er, at der er tale om varer der alle markedsføres som et slankeprodukt, og at varerne kan anvendes som et mellemmåltid i forbindelse med vægttab. I forbindelse med selskabets markedsføring af varerne fremgår det, at varerne kan anvendes som et sundt alternativ, så man "undgår at falde i". Varerne findes primært i butikkernes helse- og kosttilskudsafdeling.

Det er Landsskatterettens opfattelse, at de tre varer grundet deres lave indhold af chokolade/vekao afviger i smag fra chokoladevarer omfattet af chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 1, samt at Snack Bar 3 grundet det lave indhold af mandel afviger i smag fra marcipanvarer omfattet af chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 3. Det er tillige Landsskatterettens vurdering, at den almindelige forbruger køber og anvender varerne ud fra andre behov, som f.eks. sundhed og ernæring, end den almindelige forbruger gør ved køb af en chokolade- eller en marcipanvare. Dette ligeledes set i lyset af, at varerne markedsføres som et slankeprodukt. Derudover er varerne primært placeret i butikkernes helse- og kosttilskudsafdeling, og dermed i en anden afdeling i butikkerne end hvorfra der sælges slik- og chokoladevarer. Det forhold at de tre varer i form og udseende delvis kan minde om en chokoladebar er i denne sammenhæng underordnet.

Det er således Landsskatterettens opfattelse, at de tre varer ikke kan anses for at være erstatningsvarer omfattet af chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 10."

SKM2018. 172. LSR

"To proteinbarprodukter skulle alene belægges med dækningsafgift efter chokoladeafgiftsloven. SKATs bindende svar blev derfor ændret.

(...)

Faktiske oplysninger

(...)

Proteinbar 1—Baren henvender sig til sportsudøvere, da baren kombinerer hurtige og langsomme kulhydrater, således at sportsudøveren får en hurtig og kontinuerlig energiforsyning.

Baren sælges hovedsageligt på nettet og i supermarkeder, hvor de normalt er placeret sammen med slankeprodukterne. Barens pris på ca. 22 kr. er endvidere væsentligt højere end prisen for en chokoladebar fx en Snickers, der normalt koster ca. 8 kr.

Hovedingredienserne i baren er:

- Proteinmiks (XX %)
- Maltitol (XX%)
- Mandler (5,7 %),
- Oligofruktose (XX%),
- Soyaolie (XX%)
- Chokoladeknapper (2,7 %)

Chokoladen er fordelt som små stykker i baren.

Proteinbar 2—Baren henvender sig til dem, der ønsker at tabe sig.

Baren sælges hovedsageligt på nettet og i supermarkeder, hvor de normalt er placeret sammen med slankeprodukterne. Baren koster 22 kr., hvilket er væsentligt højere end prisen for en chokoladebar, hvor prisen normalt ligger på ca. 8 kr.

Hovedingredienserne i baren er:

- Fruktosesirup (XX%)
- Sojacrisp (19,8 %)
- Chokoladestykker (13 %),
- Havreflager (XX%),
- Oligofruktos (XX%)
- Riserisp (4,7 %)

Chokoladen er fordelt som små stykker i baren. —[...]”

Af selskabets vedlagte bilag fremgår bl.a. følgende om Proteinbar 1:

”Vejl. Udsalgspris:—21,95—[...]—Ingredienser—[...]

SKAT har den 3. februar 2016 modtaget en vareprøve af Proteinbar 1. Af emballagen fremgår det, at baren vejer 50 gram, og at den er med mandel og karamelsmag.

Baren indeholder ifølge emballagen 7,4 % mandler og 2,6% chokoladestykker. —Det fremgår videre, at der er et sukkerindhold på 0,7 gram sukker.”

(...)

SKATs afgørelse

SKAT har vurderet, at Proteinbar 1 ikke er omfattet af chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 1, som en chokoladevare. (...)

Grundet det lave sukkerindhold i Proteinbar 1 på 0,7 gram pr. 60 gram, har SKAT vurderet, at baren ikke er omfattet af chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 4, som en sukkervare af enhver art.

(...)

SKAT har vedrørende Proteinbar 2 vurderet, at der skal betales chokoladeafgift af dette produkt, da produktet efter SKATs vurdering er omfattet af chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 1.

Landsskatterettens afgørelse

Proteinbar 1—Den i sagen omhandlede proteinbar, Proteinbar 1, har et chokoladeindhold på 2,7 %, og baren smager ifølge SKAT ikke umiddelbart af chokolade. Derudover har baren et lavt sukkerindhold på 0,7 gram pr. 60 gram. Baren smager, på trods af sit lave indhold af sukker, sødt af karamel. Baren har en rektangulær form, og en størrelse, som svarer til en ordinær chokoladebar.

Det er Landsskatterettens opfattelse, at Proteinbar 1 ikke er omfattet af chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 1. Ved vurderingen har Landsskatteretten lagt vægt på, at baren visuelt ikke fremstår som en chokoladebar, idet baren ikke er overtrukket fuldt eller i overvejende grad med chokolade, at den relative mængde af chokolade udgør 2,7 % samt, at chokoladen ikke er karaktergivende for produktet.

Ved vurderingen af, hvorvidt proteinbaren kan anses for at være en efterligning af eller erstatningsvare for en sukker- eller chokoladevare, jf. chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 10, jf. § 1, stk. 1, nr. 4, skal der henses til varens karakter, herunder varens beskaffenhed, anvendelse og markedsføring. Det er Landsskatterettens opfattelse, at hvis den almindelige forbruger er bevidst om, at varen købes for at tilfredsstille samme behov, som f.eks. en chokoladebar, da skal varen anses for at være en erstatningsvare. Anses varen derimod af den almindelige forbruger for at dække andre behov, er der ikke tale om en erstatningsvare.

Denne proteinbar markedsføres til sportsudøvere, og den sælges hovedsagelig på nettet og i supermarkeder, hvor baren er placeret sammen med slankeprodukter.

På baggrund af oplysningerne om markedsføringsmetoden, herunder produktets placering i butikkerne, og til hvilken aftagergruppe markedsføringen rettes imod, er det Landsskatterettens opfattelse, at den almindelige forbruger ikke køber og anvender den omhandlede proteinbar for at få dækket samme behov, som dækkes ved køb af en sukkervare eller en chokoladebar.

Landsskatteretten har derfor vurderet, at Proteinbar 1 efter en samlet vurdering ikke kan anses for at være en erstatningsvare omfattet af chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 10.

Det er herefter Landsskatterettens vurdering, at Proteinbar 1 ikke er afgiftspligtig i sin helhed, jf. chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 1, eller nr. 10, men er omfattet af chokoladeafgiftslovens § 22, idet baren indeholder afgiftspligtige bestanddele.

Landsskatteretten ændrer herefter SKATs besvarelse af spørgsmålet til "ja".

Proteinbar 2—Den omhandlede bar har et indhold af chokolade på 13 %, som er fordelt som små stykker chokolade på toppen af baren. Baren fremstår derfor visuelt som indeholdende chokolade, og den smager ifølge SKAT mildt af chokolade.

Det er Landsskatterettens opfattelse, at Proteinbar 2 ikke er omfattet af chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 1. Ved vurderingen har Landsskatteretten lagt vægt på, at baren visuelt ikke fremstår som en chokoladebar, idet baren ikke er overtrukket fuldt eller i overvejende grad med chokolade, at den relative mængde af chokolade udgør 13 % samt, at chokoladen ikke er karaktergivende for produktet.

Ved vurderingen af, hvorvidt Proteinbar 2 kan anses for at være en efterligning af eller erstatningsvare for en chokoladevare, jf. chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 10, skal der henses til varens karakter, herunder varens beskaffenhed, anvendelse og markedsføring. Det er Landsskatterettens opfattelse, at hvis den almindelige forbruger er bevidst om, at varen købes for at tilfredsstille samme behov som f.eks. en chokoladebar, da skal varen anses for at være en erstatningsvare. Anses varen derimod af den almindelige forbruger for at dække andre behov, er der ikke tale om en erstatningsvare.

Den i sagen omhandlede bar markedsføres til personer, der ønsker at tabe sig, og der er således tale om et slankeprodukt. Baren sælges hovedsagelig på nettet, i helsebutikker, som eksempelvis Matas, og i supermarkeder, hvor produktet er placeret sammen med andre slankeprodukter.

På baggrund af oplysningerne om markedsføringsmetoden, herunder produktets placering i butikkerne, og til hvilken aftagergruppe markedsføringen rettes imod, er det Landsskatterettens opfattelse, at den almindelige forbruger ikke køber og anvender den omhandlede bar for at få dækket samme behov, som dækkes ved køb af en chokoladebar.

Landsskatteretten har derfor vurderet, at Proteinbar 2 ikke kan anses som en erstatningsvare for en chokoladevare af enhver art, jf. § 1, stk. 1, nr. 10."

SKM2018. 202. LSR

" En proteinbar med lavt chokoladeindhold skulle alene belægges med dækningsafgift efter chokoladeafgiftsloven.

(...)

Faktiske oplysninger

"Selskabet køber og videresælger en proteinbar kaldet "[...]". Baren henvender sig til sportsudøvere, da baren kombinerer hurtige og langsomme kulhydrater, således at sportsudøveren får en hurtig og kontinuerlig energiforsyning.

Baren sælges hovedsageligt på nettet og i supermarkeder, hvor de normalt er placeret sammen med slankeprodukterne. Barens pris på ca. 22 kr. er endvidere væsentligt højere end prisen for en chokoladebar fx en Snickers, der normalt koster ca. 8 kr.

Hovedingredienserne i baren er:

- Glukosesirup (XX %)
- Riscrisp (17,3 %)
- havreflagre (15,2 %),
- rosiner (12,5 %),
- mælkechokolade (10,9 %)
- salte jordnødder (5,5 %)

Chokoladen er fordelt i et tyndt lag i bunden af baren, da baren har en meget løs tekstur, og chokoladen anvendes til at holde baren sammen. -[...]"

Af vedlagte bilag fremgår følgende om [energibaren]:

"Vejl. Udsalgspris: -21,95-[...]-Ingredienser-[...]"

SKAT har den 3. februar 2016 modtaget en vareprøve af [*energibaren*]. Af emballagen fremgår det, at baren vejer xx gram. Det fremgår endvidere, at baren bl.a. indeholder 10,9% mælkechokolade og 1,4% jordnødder."

(...)

Landsskatterettens afgørelse

(...)

Ved vurderingen af, hvorvidt energibaren kan anses for at være en efterligning af eller erstatningsvare for en chokoladevare, jf. chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 10, skal der henses til varens karakter, herunder varens beskaffenhed, anvendelse og markedsføring. Det er Landsskatterettens opfattelse, at hvis den almindelige forbruger er bevidst om, at varerne købes for at tilfredsstille samme behov som f.eks. en chokoladebar, så skal varen anses for at være en erstatningsvare. Anses varen derimod af den almindelige forbruger for at dække andre behov, er der ikke tale om en erstatningsvare.

Den i sagen omhandlede bar markedsføres til sportsudøvere, som en bar, der kombinerer hurtige og langsomme kulhydrater, således at sportsudøveren får en hurtig og kontinuerlig energiforsyning. Energibaren sælges på nettet og i supermarkeder, hvor den normalt er placeret sammen med slankeprodukter. Derudover sælges energibaren i sportsbutikker og helsekostforretninger.

På baggrund af oplysningerne om markedsføringsmetoden, herunder produktets placering i butikkerne, og til hvilken aftagergruppe markedsføringen rettes imod, er det Landsskatterettens opfattelse, at den almindelige forbruger ikke køber og anvender den omhandlede energibar for at få dækket samme behov, som dækkes ved køb af en chokoladebar.

Landsskatteretten har derfor vurderet, at energibaren, [...], ikke kan anses som en erstatningsvare omfattet af chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 10."

Den juridiske vejledning 2019-2

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

"Definition: Sukker

Med sukker menes alle typer af mono- og disaccharider. Følgende er eksempler på mono- og disaccharider:

Glucose (druesukker, dextrose)–Fruktose (frugtsukker)–Sucrose (sakkarose, "almindeligt sukker")–Maltose–Laktose.

Listen er ikke udtømmende.

Definition: Sukkerfri produkter

Produkter, der indeholder højst 0,5 g tilsat sukker pr. 100 gram, anses som sukkerfri produkter. Anvendes andre sødestoffer end mono- og disaccharider, anses produktet som sukkerfrit.

Eksempel

Tyggegummi som er sødet med fx Sorbitol anses som sukkerfrit.

Produkter, der har et naturligt indhold af sukker, og som ikke er tilsat mere end 0,5 g sukker pr. 100 gram, eller andre fødevarer, der anvendes på grund af deres sødende egenskaber anses desuden som sukkerfri produkter."

E. A. 2.3.8 Afgiftsfritagelse og afgiftsgodtgørelse

"Helseprodukter

Afgiftsfritagelsen omfatter helseprodukter, der hovedsagelig består af frugt, nødder og kornprodukter. Produkterne skal desuden fremtræde som en brunlig masse dækket af gråt overtræk bestående af mel og kartoffelstivelse.

Varerne benævnes fx

~~frugtsnitte~~ ~~jordbærssnitte~~ ~~orangesnitte~~ ~~brombærssnitte~~ og ~~hasselnøddesnitte~~.

De er indpakket og sælges enkeltvis. Ved markedsføringen er der lagt vægt på, at varerne er et sundt og nærende mellemmåltid, ligesom varerne i salgslokalerne udbydes til salg sammen med andre helseprodukter.

Varerne skal klart fremtræde som helseprodukter og udelukkende markedsføres som sådanne. Varerne må ikke angives at konkurrere med chokoladeafgiftspligtige varer.

For visse helseprodukter, fx hasselnøddesnitte, skal der ved indførsel fra udlandet betales dækningsafgift. Se afsnit E. A. 2.4.3 Varer omfattet af reglerne for dækningsafgift."