

Udskriftsdato: 27. december 2025

AFG nr 9965 af 30/08/2016 (Gældende)

Tobaksafgift af et elektronisk opvarmet tobakssystem med indhold af tobak

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 15-1806510

Tobaksafgift af et elektronisk opvarmet tobakssystem med indhold af tobak

Skatterådet kan ikke bekræfte, at et tobaksprodukt, som er fremstillet til at blive anvendt i et elektronisk rygeapparat, skal anses som afgiftsfrit eller beskattes som anden røgfri tobak. Skatterådet anser tobaksproduktet som groftskåret røgtobak. Skatterådet kan bekræfte, at der skal betales tobaksafgift af produktet på baggrund af indholdet af tobak i varen.

Skatterådsmøde 30. august 2016 - SKM2016. 422. SR

Spørgsmål

1. Kan SKAT bekræfte, at tobaksproduktet X vil blive afgiftsberigtiget i henhold til § 13, stk. 2 i forbrugsafgiftsloven?
2. Kan SKAT bekræfte, at tobaksproduktet X vil være afgiftsfri?
3. Kan SKAT bekræfte, at tobaksproduktet X vil blive afgiftsberigtiget i henhold til § 1, stk. 1, nr. 1 i tobaksafgiftsloven?
4. Kan SKAT bekræfte, at tobaksproduktet X vil blive afgiftsberigtiget i henhold til § 1, stk. 1, nr. 2 i tobaksafgiftsloven?
5. Kan SKAT bekræfte, at tobaksproduktet X vil blive afgiftsberigtiget i henhold til § 1, stk. 1, nr. 3 i tobaksafgiftsloven?
6. Kan SKAT bekræfte, at tobaksproduktet X vil blive afgiftsberigtiget i henhold til § 7 i tobaksafgiftsloven?
7. Kan SKAT bekræfte, at tobaksproduktet X udelukkende skal afgiftsberigtiges på baggrund af vægten af tobaksblandingen, der er indeholdt i X?

Svar

1. Nej
2. Nej
3. Nej
4. Ja
5. Nej
6. Nej
7. Ja

Beskrivelse af de faktiske forhold

A A/S er producenten bag et elektrisk opvarmet tobakssystem (herefter Z) som er et nyt system til brug for konsumering af tobak. Spørger (herefter A) repræsenterer A A/S. Tobakskomponenten, som skal anvendes i systemet, har varemærket X. Varemærket til den specielle elektroniske holder er Y.

Produktet indeholder tobak, som er opvarmet ved hjælp af en elektronisk holder og producerer damp. Der sker ikke en forbrændingsproces, og der bliver hverken dannet røg eller aske ved anvendelse af produktet. Opvarmningsprocessen sker ved væsentligt lavere temperaturer end de temperaturer, der opstår i en forbrændingsproces.

Z består af 3 forskellige komponenter, som udfører forskellige funktioner:

- Første komponent er selve X, som indeholder en række bestanddele: ydre papir, mundstykke papir, to filter sektioner, et rør og selve tobaksdelen. Tobaksdelen indeholder et patenteret tobaksprodukt, der er produceret af tobakspulver. Selve tobaksdelen er omviklet med aluminiumsfolie. Aluminiumsfolien

forhindrer, at der kan ske en forbrændingsproces og bevirker, at X vil gå ud med det samme, såfremt det lykkedes at antænde X.

- Andet komponent er en holder, hvori man indsætter selve X. Holderen opvarmer herefter tobakسدelen ved hjælp af et elektronisk kontrolleret opvarmningsselement.
- Tredje komponent er en oplader, som anvendes til at genoplade holderen efter brug.

For at anvende Z indsættes tobaksenden af X i holderen, indtil kun filteret er synligt. Ved at trykke på knappen på holderen påbegyndes opvarmningsprocessen. Produktet anvendes herefter ved at trække luft gennem X, hvorefter opvarmningsprocessen fortsætter.

Ved brug af Z bliver tobakken opvarmet og ikke brændt (i modsætning til rygning af tobaksprodukter, hvor der sker en forbrændingsproces). Da der ikke sker en forbrænding udvikler produktet heller ikke noget røg eller aske.

Produktet reagerer anderledes end konventionelle cigaretter, dette skyldes, at produktet kun opvarmes og ikke brændes. Opvarmningsprocessen resulterer i, at der sker en fordampning i flydende dråber af primært vand, glycerol, nikotin og smagsstoffer. Dette fører ikke til dannelsen af svævestøv, som det er tilfældet i konventionelle tobaksvarer, der brændes.

Glycerolen i produktet muliggør dannelsen af aerosoler ved markant lavere temperaturer i forhold til dem, der opstår i en normal tobaksvare (maksimalt 350 grader i forhold til mere end 900 grader i en normalt forbrændt tobaksvare). Aerosolen indeholder en høj andel af vand, og da det ikke er blevet genereret ved en forbrændingsproces, vil det fordampe hurtigt ved udånding.

Produktet kan bruges over en periode på omkring 6 minutter. Efterfølgende skal X fjernes fra holderen, og holderen skal placeres i opladeren. Der skal anvendes en ny X hver gang.

X købes separat, der er typisk 20 stk. X i en pakke.

Det fremgår af emballagen, at X er beregnet til brug sammen med holderen. X består af ydre papir, mundstykkepapir, to filtersektioner, et rør og en tobakسدel som er omviklet med folie. Filteret fjerner nogle af aerosol-bestanddelene, og røret fungerer som en mekanisk skillevæg mellem tobakسدelen og det første filter. Aluminiumsfolien skal forhindre, at X kan antændes. Såfremt det alligevel lykkedes at antænde X forhindrer aluminiumsfolien at der kan ske en forbrændingsproces, og vil bevirke, at X går ud med det samme.

Opvarmningsprocessen begynder, når X indsættes i holderen. Tobakken opvarmes i stedet for at blive brændt. Z indeholder ikke de nødvendige betingelser til at forbrænde tobaksmaterialet. Da der ikke sker en forbrænding af tobakken, opstår der heller ingen røgudvikling. Når tobakken er opvarmet, fordamper glycerinen sammen med nikotin, vand, smagsstoffer og andre tobakskomponenter. Det hele re-kondenserer i små dråber og genererer en synlig aerosol.

Den aerosol der produceres ved opvarmningen af X skyldes fordampning af glycerol, vand og nogle tobakskomponenter. Anvendelse af X skaber derfor aerosol. Tobakken brændes ikke, og tobakken bliver ikke forbrugt via en selvbærende forbrændingsproces. Som følge heraf produceres der hverken aske eller røg.

Den aerosol der dannes, og den fordampningsproces der opstår, som følge af opvarmningen af tobaksblandingen i X, ligner den fordampningsproces, der opstår i forhold til flydende opløsninger i elektroniske cigaretter.

Kemien i den aerosol der inhaleres af brugeren er vidt forskellig fra cigaretrøg eftersom den hovedsageligt består af vand, nikotin og glycerol.

X er ikke beregnet til at blive tændt eller røget. Den er beregnet til at blive opvarmet ved brug af holderen. Almindelige cigaretter kan ikke anvendes sammen med holderen, da dette kun vil genere damp.

Som angivet adskiller X sig fra andre tobaksprodukter på en række måder. Først og fremmest på grund af sin korte længde, der ikke gør den egnet til at blive tændt eller røget som en almindelig cigaret. Desuden er tobaksblandingen er ikke så tør, som den man anvender i almindelige cigaretter, den er bevidst blevet gjort fugtig for at lette fremkaldelsen af damp. Endeligt er tobaksdelen omviklet med aluminiumsfolie som skal forhindre, at X kan antændes. Som en konsekvens heraf, er det svært at tænde en X. Det papir som omgiver tobaksblandingen har ikke små huller ligesom almindeligt cigaretpapir, og dette reducerer yderligere tobaksblandingsens evne til at brænde, og gør det yderst vanskeligt at holde en X tændt. Hvis man alligevel sætter ild til tobaksblandingen, vil den brænde ujævnt, kun for en kort tid (aluminiumsfolien vil bevirke, at X vil gå ud med det samme) og give en dårlig smag. Desuden er der en høj risiko for at brænde røret og/eller polymer-filteret, samt høj risiko for at brænde ansigt og fingre, hvis man sætter ild til produktet blandt andet fordi tobaksdelen er så lille. Længden på Xs tobaksdelen er omkring 1 centimeter, sammenlignet med en cigaret, som er cirka 5,5 centimeter. Det kan således konkluderes, at såfremt en bruger forsøger at ryge en X, ligesom man ville gøre med en normal cigaret, vil dette resultere i en meget negativ oplevelse, som næppe vil blive gentaget.

Tobaksdelen består af rekonstrueret tobaksmateriale, og indeholder ikke noget råt skåret tobak. I sammenligning hermed indeholder en almindelig cigaret i gennemsnit kun 9 % rekonstrueret tobak.

Rekonstrueret tobak produceres ved, at formale udvalgte tobakskvaliteter til fint pulver. Pulveret blandes herefter med vand, bindemidler og fugtighedsbevarende stoffer (for eksempel glycerin som tilsættes til tobaksblandingen for at lette produktionen af aerosol, da der er meget lav driftstemperatur i holderen).

Tobaksblandingen presses herefter og tørres i tynde plader. Den producerede tobaksfolie vales dernæst og formes til plader. Pladerne rulles, formes og skæres herefter i stykker. Tobaksdelen af den endelige tobaksblanding er ca. 66 %. De resterende 34 % af tobaksblandingen udgøres af de produkter, som er blevet tilføjet i produktionsprocessen for, at forbedre damp-processen.

X indeholder 201,5 mg ren tobak. En almindelig cigaret indeholder 550-700 mg ren tobak.

Det ydre papir har til formål, at holde de forskellige komponenter sammen.

Mundstykkepapiret forhindrer læberne i at klæbe til mundstykkefilteret.

Mundstykkefilteret sikrer tilstrækkelig stivhed til, at produktet kan holdes mellem læberne. Brugeren inhalerer aerosolen via mundstykkefilteret.

Polymer-filteret reducerer temperaturen i aerosolen forud for brugerens inhalation. Dette gøres ved, at filtrere vanddamp fra aerosolen.

Røret forhindrer tobaksdelen fra at blive skubbet ind i X, når X indsættes i holderen.

Aluminiumsfolien skal forhindre, at man kan antænde X. Såfremt det alligevel lykkedes at antænde X forhindrer folien, at der kan ske en forbrændingsproces, og X vil gå ud med det samme.

Holderen består af selve røret, varmeelementet, et elektronisk styremodul og et genopladeligt batteri. Batteriet indeholder tilstrækkelig strøm til én X (cirka seks minutter).

Ved indsættelse af X i holderen vil et torneformet varmeelement gennembore tobaksdelen, og opvarme tobakken indefra. Varmeelementet vil være helt omgivet af tobakken, og derved forblive i kontakt med tobakken under brug af produktet. Varmeelementet indeholder en særlig software, som vil regulere temperaturen i overensstemmelse med en allerede foreliggende opvarmningsprofil med 350 grader som sit maksimum.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Til brug for klassificering af produktet under dansk lovgivning om beskatning af tobak bør det relevante kriterie være produktets tilsigtede anvendelse. Produktet er alene tilsigtet brug i holderen, og er ikke tilsigtet at blive brændt. Aluminiumsfolien skal endvidere forhindre, at man kan antænde X, og vil forhindre, at en forbrændingsproces kan iværksættes.

Som beskrevet ovenfor, er X forskellig fra andre tobaksprodukter på en række områder. For det første er den ekstremt kort og ikke egnet til at blive røget som en almindelig cigaret. For det andet er tobaksblandingen ikke så tør som i en normal cigaret, da den med vilje er gjort fugtig for at fremme skabelsen af damp. Derfor er det svært at tænde en X. For det tredje er tobaksdelen omviklet med aluminiumsfolie, som skal forhindre at X kan antændes, som vil forhindre, at en forbrændingsproces kan iværksættes. For det fjerde består papiret omkring tobaksblandingen ikke af små huller som i normalt cigaret papir, hvilket reducerer tobaksblandingsens antændelighed, og gør det ekstremt svært at holde X antændt skulle det lykkedes at tænde den. Hvis tobaksblandingen alligevel forsøges antændt, vil det brænde ujævnt og kun i meget kort tid (aluminiumsfolien vil bevirke, at X vil gå ud med det samme) og smage meget dårligt. Herudover udgør tobaksblandingen kun cirka 1 centimeter af selve X, og til sammenligning er tobaksblandingen i normale cigaretter fordelt over cirka 5,5 centimeter. Alt i alt, vil et forsøg på at ryge en X medføre en dårlig oplevelse, og det er meget usandsynligt at brugeren vil gentage et sådant forsøg.

Som konsekvens heraf vil det kun give mening at anvende X i holderen som tilsigtet.

Spørgsmål 1

X består af en tobaksdel. Som følge heraf er det et tobaksprodukt.

Anvendelse af X involverer ikke en forbrændingsproces, og den producerer hverken røg eller aske. Inhalering af den aerosol, som produceres i opvarmningsprocessen, udgør ikke rygning, da en forbrændingsproces og røgudvikling er forudsætninger for at noget kan defineres som "rygning".

Produktet er ikke defineret i dansk ret. Den definition, der kommer tættest på at beskrive produktet, er den definition af elektroniske cigaretter (herefter "e-cigaretter"), der blev anvendt i forbindelse med udkast til lovforslag om fremstilling, præsentation og salg af e-cigaretter etc. (SSU alm. Del bilag 227), som blev sendt i høring i perioden 23. februar 2015 - 20. marts 2015. Det bør bemærkes, at lovforslaget kun vedrører salg.

I udkastet til lovforslaget defineres e-cigaretter på følgende måde i § 2, stk. 5:

"Elektronisk cigaret: Et produkt, der kan anvendes til forbrug af nikotinholdig damp gennem et mundstykke, eller dele af et sådant produkt, herunder en patron, en genopfyldelig tank og en anordning uden patron eller genopfyldelig tank. Elektroniske cigaretter kan være til engangsforbrug eller genopfyldelige ved hjælp af en genopfyldningsbeholder og en genopfyldelig tank eller genlades med engangspatroner".

I bemærkningerne til § 2, stk. 5 er det videre anført (som en del af definitionen), at der foregår en opvarmningsproces og ikke en forbrændingsproces ved brug af e-cigaretter.

"Der sker opvarmning af væsken, som betyder, at væsken overgår til dampform, som efterfølgende kan indåndes. Det vil sige, at der ikke sker en forbrænding som ved røgtobak".

Folketingets overvejelser om ny lovgivning for e-cigaretter illustrerer, at produkter, der producerer damp og ikke røg, falder uden for de kategorier, som eksisterer i den nugældende lovgivning.

E-cigaretter indeholder nikotin udvundet af tobak, og under opvarmningsprocessen udvikles nikotindamp. Produktet i denne sag er imidlertid forskelligt fra e-cigaretter, da X indeholder tobak. Produkterne ligner dog hinanden på den måde, at der i begge produkter sker en opvarmningsproces, der udvikler damp.

Forbrugsafgiftslovens § 13, stk. 2, har følgende ordlyd:

"Der skal af anden røgfri tobak betales en afgift på 283 kr. og 20 øre pr. kg."

Det må antages, at dansk ret tilsigter at være i overensstemmelse med det nye tobaksvaredirektiv 2014/40/EU. Ifølge direktivet betyder udtrykket røgfrit tobaksprodukt ("smokeless tobacco product") et tobaksprodukt, som ikke forbruges via en forbrændingsproces, og inkluderer som følge heraf blandt andet tyggetobak, snustobak og anden tobak der indtages oralt (artikel 2, nr. 5). Desuden definerer SWD (2012) 452 final ("Commission Staff Working Document") udtrykket røgfrit tobaksprodukt ("smokeless tobacco product") som:

".... in a broad sense as non-combustible tobacco products..."

Oversat til dansk:

"... overordnet set som tobaksprodukter der ikke forbrændes"

Betragtningerne i direktivet bekræfter således, at forbrændingsprocessen er den afgørende faktor for kategoriseringen af et tobaksprodukt.

Da produktet er et tobaksprodukt, hvor der ikke sker nogen forbrænding, røgudvikling eller produceres aske, bør produktet afgiftsberigtiges efter § 13, stk. 2, i forbrugsafgiftsloven vedrørende "anden røgfri tobak".

Spørgsmål 2

Som beskrevet ovenfor er den tætteste definition på produktet, den definition der findes af e-cigaretter (som ikke beskattes) i § 2, stk. 5 i udkast til lovforslag om fremstilling, præsentation og salg af e-cigaretter etc. Modsat e-cigaretter indeholder X dog tobak, og der bør derfor betales afgift af tobaksdelen af produktet.

Hvis SKAT alligevel finder, at det er produktets dampeffekt og ikke produktets tobaksindhold, der er afgørende for, om afgift skal betales, bør produktet være afgiftsfrit.

Derfor er det As vurdering, at produktet er afgiftsfrit, hvis produktet ikke skal afgiftsberigtiges efter forbrugsafgiftsloven, da der ikke er hjemmel i tobaksafgiftsloven til at beskatte røgfri tobaksprodukter, efter som loven kun omfatter tobaksprodukter, der anvendes til rygning.

Spørgsmål 3

Mens formålet med en cigaret er at tænde den med ild og derefter ryge den, er X ikke fremstillet til at blive antændt eller røget. Det faktum, at A har omviklet tobaksdelen med aluminiumsfolie bekræfter, at A har et ønske om, at forhindre, at man kan antænde X. Brug af produktet involverer ikke en forbrændings-

proces, og der produceres hverken røg eller aske. Inhalering af aerosolen udgør ikke "rygning", da en forbrændingsproces og røg er forudsætninger for at noget kan defineres som "rygning".

Tobaksdelen i X er grundlæggende forskellig fra den rulletobak, der findes i almindelige tobaksprodukter. Tobakken er produceret på en anden måde, og vægtforholdene er også forskellige. Desuden opfylder produktet ikke kriterierne for at være rulletobak, der uden yderligere industriel forarbejdning placeres i hylstre eller rulles ind i cigaretpapir af forbrugere for at ryges, da der er tale om tobak, der består af presset tobaksfolie.

I § 1, stk. 1, nr. 1-3, i bekendtgørelse 2013-02-26 nr. 186 om tobaksafgifter (herefter "bekendtgørelse om tobaksafgifter") beskrives cigaretter på følgende måde:

- "1) tobaksruller, der kan ryges, som de er, og som ikke er cigarer, cerutter eller cigarillos efter § 5,*
- 2) tobaksruller, der ved en simpel, ikke-industriel behandling skydes ind i cigaretpapirhylstre, eller*
- 3) tobaksruller, der ved en simpel, ikke-industriel behandling omvikles med cigaretpapirblade"*

Ordlyden indebærer, at produktet klassificeres i henhold til afgiftslovgivningen vedrørende tobak på baggrund af, om produktet kan ryges og dermed udvikler røg.

Definitionen i nummer 1 er hermed i overensstemmelse med det nye tobaksvaredirektiv 2014/40/EU. I henhold til direktivet betyder begrebet "cigaret" en tobaksrulle, som kan forbruges via en forbrændingsproces...." (artikel 2, nr. 10).

Ordlyden i nummer 2 og 3 indebærer, at klassifikationen under afgiftslovgivningen vedrørende tobak skal foretages på baggrund af tobaksproduktets form og den videre behandling af tobaksproduktet. Nummer 2 og 3 omfatter tobaksruller, der kan ryges, og som er fremstillet med det formål, at forbrugeren foretager den sidste bearbejdning af produktet ved at placere tobakken i hylstre eller rulle tobakken ind i cigaretpapir. Det forhold, at også nummer 2 og 3 alene omfatter tobaksruller, som kan ryges, er bekræftet i SKATs vejledning under afsnit E. A. 10.1.3, hvori det anføres:

"Det afgiftspligtige vareområde for cigaretter omfatter alle slags cigaretter, der kan ryges, som de er, og som ikke er cigarer eller cigarillos. Dette gælder uanset, om cigaretterne er industrielt fremstillet, eller er fremstillet ved en simpel, ikke-industriel behandling, hvor tobak skydes ind i cigaretpapirhylstre, eller hvor tobak omvikles med cigaretpapirblade(håndrulles)"

X opfylder ikke rygetobakkriterierne, der er den juridiske definition på cigaretter, netop fordi produktet er røgfrit. Som beskrevet ovenfor opfylder produktet heller ikke kriteriet om at bestå af rulletobak. For så vidt angår nummer 2 og 3, opfylder produktet heller ikke kriterierne om simpel ikke-industriel håndtering.

På denne baggrund er det As vurdering, at produktet ikke skal afgiftsberigtiges efter tobaksafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 1, vedrørende cigaretter, da produktet ikke udvikler røg og ikke indeholder en tobaksrulle.

Det bemærkes i den forbindelse, at det er As vurdering, at produktet heller ikke falder ind under § 4 i bekendtgørelse om tobaksafgifter, idet X ikke opfylder forbrændingskriteriet i § 1. § 4 har følgende ordlyd:

"Varer, som helt eller delvis består af andre stoffer end tobak, men som opfylder de øvrige kriterier efter § 1 og 2, ligestilles med cigaretter og røgtobak, medmindre de udelukkende benyttes til medicinske formål og ikke indeholder tobak".

Spørgsmål 4

Groftskåret røgtobak fremstilles for at blive antændt og røget, hvorimod X hverken er fremstillet til at blive antændt eller røget. Det faktum, at A har omviklet tobaksdelen med aluminiumsfolie bekræfter, at A har et ønske om, at forhindre, at man kan antænde X. Anvendelse af produktet indebærer ikke en forbrændingsproces og producerer hverken røg eller aske. Inhalering af aerosolen udgør ikke "rygning", da både forbrændingsprocessen og tilstedeværelsen af røg er nødvendige forudsætninger for at udgøre "rygning".

Groftskåret røgtobak er i § 2 i bekendtgørelse om tobaksafgifter defineret som et produkt, der kan ryges:

"Som groftskåret røgtobak betragtes

1) tobak, der er skåret, revet, spundet eller udpresset i plader, og som kan ryges uden yderligere industriel forarbejdning, eller

2) tobaksaffald, der er pakket med henblik på detailsalg, som ikke er cigaretter, cigarer, cerutter eller cigarillos, og som kan ryges. Ved tobaksaffald forstås rester af tobaksblade samt biprodukter, der hidrører fra tobaksforarbejdning eller fremstilling af tobaksvarer".

Ordlyden indebærer, at klassifikation under afgiftslovgivningen vedrørende tobak skal foretages på baggrund af, om produktet udvikler røg ved forbrug.

I forhold til ordlyden af nr. 1 kan det udledes, at klassifikationen under afgiftslovgivningen vedrørende tobak må foretages på baggrund af, om produktet udvikler røg samt produktets fysiske form.

I forhold til ordlyden af nummer 2 "tobaksaffald" kan det udledes, at produktet skal udvikle røg samt være et biprodukt fra fremstilling eller bearbejdning af tobak.

I det nye Tobaksvaredirektiv 2014/40/EU defineres begrebet røgtobak ("smoke tobacco") som tobaksprodukter, der ikke er røgfrie tobaksprodukter (artikel 2, nr. 9). Herved er "røgtobak" defineret som produkter, hvor der foregår en forbrændingsproces.

X opfylder ikke kriteriet for røgtobak, da produktet ikke udvikler røg. Herudover er tobaksdelen produceret af forarbejdet og presset tobakspulver, hvorfor det ikke opfylder kriterierne til produktets form. Endelig er produktet et resultat af en flerfaset og kompleks proces, og det opfylder derved ikke betingelsen om "tobaksaffald".

X opfylder derved ikke definitionen på groftskåret røgtobak i dansk ret. Manglen på en forbrændingsproces betyder endvidere, at X ikke opfylder definitionen på røgtobak i EU-retten.

På denne baggrund er det As vurdering, at produktet ikke skal afgiftsberigtiges i henhold til tobaksafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 2, om "groftskåret røgtobak", da produktet ikke udvikler røg ved forbrug og ikke er groftskåret.

Spørgsmål 5

Finskåret røgtobak er fremstillet med henblik på at blive antændt og røget, hvorimod X hverken er fremstillet til at blive antændt eller røget. Det faktum, at A har omviklet tobaksdelen med aluminiumsfolie bekræfter, at A har et ønske om, at forhindre, at man kan antænde X. Anvendelse af produktet medfører ikke en forbrændingsproces og producerer hverken røg eller aske. Inhalering af aerosolen udgør ikke "rygning", da både forbrændingsprocessen og tilstedeværelsen af røg er nødvendige forudsætninger for at definere noget som "rygning".

Finskåret røgtobak er i § 3 i bekendtgørelse om tobaksafgifter defineret som et produkt, der kan ryges:

"Som finskåret røgtobak betragtes

1)røgtobak, som defineret efter § 2, hvis mere end 25 pct. af vægten af røgtobakspartiklerne har en snitbredde på mindre end 1,5 mm, eller

2)røgtobak, hvis mere end 25 pct. af vægten af tobakspartiklerne har en snitbredde på 1,5 mm og derover, og hvis den er solgt eller bestemt til at blive solgt til rulning af cigaretter".

Ordlyden indebærer, at det i henhold til afgiftslovgivningen vedrørende tobak er afgørende, om produktet ved forbrug udvikler røg eller ej.

I henhold til det nye tobaksvaredirektiv 2014/40/EU betyder begrebet røgtobak ("smoke tobacco"), tobaksprodukter, der ikke er røgfrie tobaksprodukter (artikel 2, nr. 9). Herved er "røgtobak" defineret som produkter, der indebærer en forbrændingsproces.

X lever ikke op til kriteriet for røgtobak, da produktet ikke udvikler røg ved forbrug.

X opfylder derved ikke definitionen på finskåret røgtobak i dansk ret. Da der ikke sker en forbrændingsproces opfylder X ikke definitionen af røgtobak i EU-retten.

På denne baggrund er det As vurdering, at produktet ikke skal afgiftsberigtiges efter tobaksafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 3, "finskåret røgtobak", da produktet ikke udvikler røg ved forbrug.

Spørgsmål 6

Cigarer, cerutter og cigarilloer er produceret for at blive antændt og røget, hvorimod X hverken er fremstillet til at blive antændt eller røget. Det faktum, at A har omviklet tobaksdelen med aluminiumsfolie bekræfter, at A har et ønske om, at forhindre, at man kan antænde X. Anvendelse af produktet indebærer ingen forbrændingsproces, og der produceres hverken røg eller aske. Inhalering af aerosolen udgør ikke "rygning", da både forbrændingsprocessen og tilstedeværelsen af røg er nødvendige forudsætninger for at opfylde definitionen af "rygning".

Hvad angår sammensætningen er tobaksdelen fundamentalt forskellig fra rulletobakken i et almindeligt tobaksprodukt. Tobakken produceres på en anden måde, og tobakkens vægtforhold er forskellige.

Herudover opfylder produktet ikke betingelserne for at være rulletobak, da den pressede tobak kun består af presset tobaksfolie.

Endelig er produktet ikke dækket af et omslag af naturlig tobak, og det har ikke den normale cigarfarve af omdannet tobak.

Cigarer, cerutter og cigarilloer er i § 5 i bekendtgørelse om tobaksafgifter defineret som produkter, der kan ryges:

"Som cigarer, cerutter eller cigarillos betragtes, hvis de kan ryges, som de er,

1)tobaksruller, som er forsynet med et dæksblad af naturtobak, eller

2)tobaksruller, som er fyldt med en reven blanding og er forsynet med et dæksblad af normal cigarfarve af rekonstrueret tobak, der dækker produktet helt, eventuelt også filtreret, men ikke mundstykket i tilfælde af cigarer med mundstykke, når deres stykvægt uden filter og mundstykke er mindst 2,3 g og højst 10 g, og deres omkreds er 34 mm eller derover i mindst en tredjedel af deres længde".

Ordlyden indebærer, at klassifikationen under afgiftslovgivningen vedrørende tobak skal foretages på baggrund af, om produktet udvikler røg ved forbrug.

Det kan udledes af ordlyden i § 5, nr. 1, at klassifikationen under afgiftslovgivningen vedrørende tobak skal foretages på baggrund af, om produktet udvikler røg og eksistensen af et dæksblad.

Det kan udledes af ordlyden i § 5, nr. 2, at en klassificering i henhold til tobaksafgiftslovgivningen skal foretages på grundlag af om produktet udvikler røg, eksistensen af et dæksblad og produktets indhold og egenskaber.

Ifølge det nye tobaksvaredirektiv 2014/40/EU udgør cigarer og cigarillos tobaksprodukter, hvor der sker en forbrændingsproces (artikel 2, nr. 11 og 12).

X opfylder ikke kriterierne til rygetobak, hvilket er den juridiske definition på cigarer, cerutter og cigarillos. Produktet opfylder heller ikke kriterierne til rulletobak efter dansk ret eller kriteriet om et dæksblad af naturtobak. Da der ikke sker en forbrændingsproces, opfylder X ikke den juridiske definition på cigarer og cerutter i EU-retten.

På den baggrund er det As vurdering, at produktet ikke skal afgiftsberigtiges efter tobaksafgiftslovens § 7 om "cigarer, cerutter og cigarilloer", da produktet ikke er rygetobak, eftersom der ikke sker en forbrændingsproces, og produktet ikke udvikler røg, da produktet således ikke passer på beskrivelsen af sådanne produkter.

Spørgsmål 7

Tobaksdelen og dermed den del af produktet der indeholder tobak, er kun en del af X.

I henhold til ordlyden i dansk lovgivning, beskattes kun selve tobakken, jf. for eksempelvis ordlyden af forbrugsafgiftsloven § 13, stk. 2:

"Stk. 2. Der skal af anden røgfri tobak betales en afgift på 283 kr. og 20 øre pr. kg".

Selve X vejer gennemsnitlig 793 milligram. Heraf udgør tobaksblandingen gennemsnitlig 305,8 milligram (201,5 mg af tobaksblandingen er den rene tobak, resten er tilsætningsstoffer). Der er således ca. 490 milligram andet materiale i X (filter, papir, osv.).

Der bør kun betales afgift af selv tobaksblandingen, og dermed de 305,8 milligram, da udtrykket "af " refererer til tobaksproduktet, og således til vægten af tobaksblandingen. I denne forbindelse bemærkes det, at produktet kunne være fremstillet på en anden måde, således at tobakken var adskilt fra X og først blev indsat efterfølgende. I denne sammenhæng kan det for eksempel nævnes, at en anden tobaksproducent har et lignende opvarmningsprodukt på det globale marked, hvor der ikke sker en forbrændingsproces, og hvor en kapsel indsættes i opvarmningsenheden (selve opvarmningsenheden indeholder et fastgjort mundstykke).

På denne baggrund er det As vurdering, at det alene er vægten af tobaksblandingen, der bør afgiftsberigtiges, og ikke den samlede vægt af X.

As bemærkninger til FORCEs rapport af 25. september 2015

Vi har noteret os, at Force foretager en konkret test ved en testperson, som bruger X, som den skal, og som derudover forsøger at antænde tobaksdelen i strid med instruktionen.

Vi er enige i, at det er en relevant oplysning for SKAT om X kan antændes og ryges ved forbrænding som den er og på samme måde som en cigaret - og som når forbrændingen (ilden) af tobakken bevares.

Til svar på spørgsmål 1 i begge undersøgelser om tobaksruller

Her er det vigtigt at forstå, at tobaksdelen i X væsentlig adskiller sig fra de tobaksruller, der anvendes i almindelige cigaretter. Tobaksmaterialet i en X har undergået en speciel patenteret krympeproces og tobakspladen består af tobakspulver, vand, glycerol, gummi og cellulose fibre. Tobaksdelen i en X udgør en væsentlig mindre del af produktet sammenlignet med tobak i en konventionel cigaret. Der henvises til den tekniske beskrivelse i ansøgningen med bilag.

Formålet med processen er at gøre produktet så fugtigt som muligt. Det er denne fugt, der drives ud af produktet ved opvarmningen i Holderen. Som vi kommer tilbage til neden for opvarmes produktet til ca. 300 grader, hvorved fugten fordamper og kan suges ud. Der sker ingen forbrænding, ingen røgudvikling.

Tobaksrullerne er således designet til at afgive en aerosol (damp) ved lav temperatur og ikke til at brænde, hvilket som sagt er den store forskel til almindelige tobaksruller.

Ad spørgsmålene om produkterne kan ryges, om der sker en forbrænding, om der udvikles røg

Når X bruges som den skal i Holderen uden forsøg på antænding med ild er det afgørende at henvise til den omfattende tekniske dokumentation, der er vedlagt ansøgningen. Her er grundige studier på forskellen mellem den fordampningsproces der finder sted, og på den anden side en forbrænding med udvikling af røg og omdannelse til aske.

Vi tillader os at gå ud fra, at SKAT ved besvarelsen lægger til grund, at der ikke sker en forbrænding, at der ikke udvikles røg af en forbrænding og at der ikke udvikles aske ved brug i overensstemmelse med instruktionen.

Vi har noteret os, at Force ikke har foretaget nogen teknisk analyse af den fordampning, der finder sted ved anvendelse i holderen - altså uden forsøg på antænding. Ved en forbrænding udvikles en temperatur på ca. 900 grader. Ved fordampning er der en temperatur på ca. 300 grader. Ved denne temperatur sker der alene udvikling af en aerosol (damp), ingen forbrænding og ingen røg eller aske.

Når Force nævner "forkullet tobak" ud fra en visuel observation, er det vigtigt at understrege, at den tilbageværende del af tobaksrullen efter brug ikke er brændt til aske, men alene er udtørret. Der har ikke været ild i tobaksrullen.

Ad spørgsmålene om produktet kan antændes og ryges som en almindelig cigaret

Vi har noteret os, at Force konkluderer, at X med folie (T15-097B) ikke kan antændes og ryges som en almindelig cigaret som de er.

Vi tillader os, at bemærke, at ved en teknisk undersøgelse i rygemaskine efter ISO 3308, ISO 4387 og ISO 10315, som er en standard analysemetode for rygemaskiner, er konklusionen for begge typer, at forbrændingen stoppede straks efter antændelsen. Denne analyse er foretaget af A.

Vi bemærker også, at det meste kan brænde, hvis det antændes. Det gælder for eksempel også snustobak.

As høringssvar

"SKAT er i svaret på spørgsmål 4 (side 20-22) af den opfattelse, at den foliebelagte X ud fra definitionerne i artikel 5 i direktiv 2011/64/EU og i bekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 1, jf. tobaksafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 2, skal anses som røgtobak, der er et forarbejdet tobaksprodukt, som kan ryges uden yderligere industriel forarbejdning.

A A/S tager SKATs indstilling til efterretning, men A A/S finder ikke kvalifikationen af den foliebelagte X som røgtobak optimal, idet der er tale om et røgfrit produkt. Derfor forekommer det mere passende at anse produktet som "anden røgfri tobak" efter § 13, stk. 2, i forbrugsafgiftsloven.

Det er i den forbindelse væsentligt at bemærke, at produktet ikke er produceret for at blive røget. Når produktet bruges som det skal, uden forsøg på antænding med ild, sker der ikke en forbrænding af produktet, der udvikles ikke røg men damp, og der udvikles ikke aske fra produktet.

SKAT er af den opfattelse, at der skal lægges vægt på den "mulige anvendelse" af X, og ikke den formodede eller tiltænkte anvendelse af produktet som angivet i instruktionen til produktet. Det er således SKATs vurdering, at den foliebelagte X ud fra en "mulig anvendelse" skal kategoriseres som røgtobak.

Det er i den forbindelse vigtigt at være opmærksom på, at for at produktet skal kunne ryges, kræves det, at produktet skæres op og tobaksdelen fjernes. Dernæst skal produktet overføres til en indretning, hvor det kan antændes og ryges. En sådan forbrænding er vanskelig på grund af fugten i produktet og vil give en dårlig smagsoplevelse - ligesom testpersonen fra FORCE bemærkede. Det er derfor urealistisk, hvis SKAT lægger til grund, at tobaksdelen bliver røget. På samme måde kan der argumenteres for, at snustobak bør afgiftsberigtiges som røgtobak, selvom snustobak heller ikke bliver røget, men kan antændes, hvis det ønskes.

Tobaksdelen adskiller sig væsentlig fra de tobaksruller, der er karakteristiske for røgtobak. Tobakken har undergået en proces og tobaksrullen består af tobakspulver, vand, glycerol, gummi og cellulose fibre. Tobaksdelen udgør en væsentlig mindre del af tobaksrullen end almindelige tobaksruller. Formålet med processen er at gøre produktet så fugtigt som muligt. Det er denne fugt, der drives ud af produktet ved opvarmning i holderen. Produktet opvarmes til ca. 300 grader, hvorved fugten fordamper og kan suges ud. Der sker ingen forbrænding, ingen røgudvikling. Tobaksrullerne er således designet til at afgive damp ved lav temperatur og ikke til at brænde.

A tillader sig at gå ud fra, at Skatterådet ved behandlingen af sagen på mødet 26. januar 2016 noterer sig As holdning om, at der ikke sker en forbrænding af produktet, at der ikke udvikles røg af en forbrænding, og at der ikke kan udvikles aske ved brug i overensstemmelse med instruktionen. En kategorisering af produktet som røgtobak ud fra en mulig anvendelse er efter As opfattelse uhensigtsmæssig henset til, at produktet bør kategoriseres ud fra den tilsigtede anvendelse i overensstemmelse med instruktionen og ikke ud fra en teoretisk overvejelse om mulig anvendelse, som ikke vil finde sted i praksis".

SKATs indstilling og begrundelse

Det ønskes bekræftet, om produktet X vil være at anse som:

- Anden røgfri tobak
- Afgiftsfrit
- Cigaretter
- Groftskåret røgtobak
- Finskåret røgtobak
- Cigarer, cerutter, cigarillos

Endvidere ønskes det bekræftet, at der kun skal betales afgift for den del af produktet, som indeholder tobak. Således, at det alene er vægten af tobaksblandingen, der afgiftsberigtiges, ikke den samlede vægt af X.

Lovgrundlag

Lov om tobaksafgifter (tobaksafgiftsloven), jf. lovbekendtgørelse nr. 379 af 1. april 2014 med senere ændringer.

"Kapitel 1

Afgift af cigaretter og røgtobak

§ 1. Der betales fra den 1. januar 2014 afgift af cigaretter og røgtobak her i landet efter reglerne i denne lov og efter følgende satser:

- 1) For cigaretter: 118,25 øre pr. styk og 1 pct. af detailsalgsprisen, jf. § 28.
- 2) For røgtobak, der efter regler fastsat i medfør af stk. 2 er defineret som groftskåret røgtobak: 738,50 kr. pr. kilogram.
- 3) For røgtobak, der efter regler fastsat i medfør af stk. 2 er defineret som finskåret røgtobak: 788,50 kr. pr. kilogram.

Stk. 2. Skatteministeren fastsætter de nærmere regler for definitioner af tobaksvarer.

(...)"

Skatteministeren har i medfør af bestemmelsen i § 1, stk. 2, fastsat følgende definitioner af tobaksvarer i bekendtgørelse om tobaksafgifter nr. 186 af 26. februar 2013:

"§ 1. Som cigaretter betragtes

- 1) tobaksruller, der kan ryges, som de er, og som ikke er cigarer, cerutter eller cigarillos efter § 5,
- 2) tobaksruller, der ved en simpel, ikke-industriel behandling skydes ind i cigaretpapirhylstre, eller
- 3) tobaksruller, der ved en simpel, ikke-industriel behandling omvikles med cigaretpapirblade.

Stk. 2 En tobaksrulle, som nævnt i stk. 1, betragtes som to cigaretter, hvis den uden filter og mundstykke har en længde over 8 cm, men højst 11 cm, som tre cigaretter, hvis den uden filter og mundstykke har en længde over 11 cm, men højst 14 cm, og så fremdeles.

§ 2. Som groftskåret røgtobak betragtes

- 1) tobak, der er skåret, revet, spundet eller udpresset i plader, og som kan ryges uden yderligere industriel forarbejdning, eller
- 2) tobaksaffald, der er pakket med henblik på detailsalg, som ikke er cigaretter, cigarer, cerutter eller cigarillos, og som kan ryges.

Ved tobaksaffald forstås rester af tobaksblade samt biprodukter, der hidrører fra tobaksforarbejdning eller fremstilling af tobaksvarer.

§ 3. Som finskåret røgtobak betragtes

- 1) røgtobak, som defineret efter § 2, hvis mere end 25 pct. af vægten af tobakspartiklerne har en snitbredde på mindre end 1,5 mm, eller
- 2) røgtobak, hvis mere end 25 pct. af vægten af tobakspartiklerne har en snitbredde på 1,5 mm og derover, og hvis den er solgt eller bestemt til at blive solgt til rulning af cigaretter.

§4. Varer, som helt eller delvis består af andre stoffer end tobak, men som opfylder de øvrige kriterier efter §§ 1 og 2, ligestilles med cigaretter og røgtobak, medmindre de udelukkende benyttes til medicinske formål og ikke indeholder tobak.

§ 5. Som cigarer, cerutter eller cigarillos betragtes, hvis de kan ryges, som de er,

1) tobaksruller, som er forsynet med et dæksblad af naturtobak, eller

2) tobaksruller, som er fyldt med en reven blanding og er forsynet med et dæksblad af normal cigarfarve af rekonstitueret tobak, der dækker produktet helt, eventuelt også filteret, men ikke mundstykket i tilfælde af cigarer med mundstykke, når deres stykvægt uden filter og mundstykke er mindst 2,3 g og højst 10 g, og deres omkreds er 34 mm eller derover i mindst en tredjedel af deres længde.

Stk. 2. Varer, der delvis består af andre stoffer end tobak, men som opfylder de øvrige kriterier efter stk. 1, ligestilles med cigarer, cerutter og cigarillos.

(...)"

Af Rådets direktiv 2011/64/EU af 21. juni 2011 om punktafgiftsstrukturen og- satserne for forarbejdet tobak fremgår:

"(...)

Kapitel 2

DEFINITIONER

Artikel 2

1. I dette direktiv forstås ved forarbejdet tobak:

a) cigaretter

b) cigarer og cigarillos

c) røgtobak

i) finskåren tobak til rulning af cigaretter

ii) anden røgtobak

2. Produkter, som helt eller delvis består af andre stoffer end tobak, men som opfylder de øvrige kriterier i artikel 3 eller artikel 5, stk. 1, ligestilles med cigaretter og røgtobak.

Uanset første afsnit betragtes produkter uden indhold af tobak ikke som forarbejdet tobak, hvis de udelukkende benyttes til medicinske formål.

3. Med forbehold af de EU-forskrifter der allerede er vedtaget, foregriber definitionerne i stk. 2 i denne artikel og artikel 3, 4 og 5 ikke fastlæggelsen af, hvilke systemer eller hvilket afgiftsniveau der skal anvendes på de forskellige varegrupper, som nævnes deri.

Artikel 3

1. I dette direktiv forstås ved cigaretter:

a) tobaksruller, der kan ryges, som de er, og som ikke er cigarer eller cigarillos efter artikel 4, stk. 1

b) tobaksruller, der ved en simpel, ikke-industriel behandling skydes ind i cigaretpapirhylstre

c) tobaksruller, der ved en simpel, ikke-industriel behandling omvikles med cigaretpapirblade.

2. I punktafgiftsøjemed betragtes en af de i stk. 1 omhandlede tobaksruller som to cigaretter, hvis den uden filter og mundstykke har en længde over 8 cm, men højst 11 cm, som tre cigaretter, hvis den uden filter og mundstykke har en længde over 11 cm, men højst 14 cm, og så fremdeles.

Artikel 4

1. I dette direktiv forstås følgende ved cigarer eller cigarillos, hvis de kan være og i betragtning af deres egenskaber og forbrugernes almindelige forventninger udelukkende er bestemt til at ryges, som de er:

a) tobaksruller, som er forsynes med et dæksblad af naturtobak

b) tobaksruller, som er fyldt med en reven blanding og er forsynes med et dæksblad af normal cigarfarve af rekonstitueret tobak, der dækker produktet helt, eventuelt også filteret, men ikke mundstykket i tilfælde af cigarer med mundstykke, når deres stykvægt uden filter og mundstykke er mindst 2,3 g og højst 10 g, og deres omkreds er 34 mm eller derover i mindst en tredjedel af deres længde.

(...)

3. Produkter, som delvis består af andre stoffer end tobak, men som opfylder de øvrige kriterier i stk. 1, ligestilles med cigarer og cigarillos.

Artikel 5

1. I dette direktiv forstås ved røgtobak:

a) tobak, der er skåret, revet, spundet eller udpresset i plader, og som kan ryges uden yderligere industriel forarbejdning

b) tobaksaffald, der er pakket med henblik på detailsalg, som ikke henhører under artikel 3 og artikel 4, stk. 1, og som kan ryges. I forbindelse med denne artikel forstås ved "tobaksaffald" rester af tobaksblade samt biprodukter, der hidrører fra tobaksforarbejdning eller fremstilling af tobaksvarer.

2. Som finskåret tobak til rulning af cigaretter betragtes røgtobak, hvis mere end 25 vægtprocent af tobakspartiklerne har en snitbredde på mindre end 1,5 mm.

Desuden kan medlemsstaterne som finskåren tobak til rulning af cigaretter betragte røgtobak, hvis mere end 25 vægtprocent af tobakspartiklerne har en snitbredde på over 1,5 mm eller derover, og hvis den er solgt eller bestemt til at blive solgt til rulning af cigaretter.

(...)"

Lov om forskellige forbrugsafgifter jf. lovbekendtgørelse nr. 1484 af 30. november 2015.

"(...)

Afsnit IX

Afgift af skrå og snus (røgfri tobak)

§ 13. Der skal af kardusskrå og snus (røgfri tobak) betales en afgift på 77 kr. og 91 øre pr. kg.

Stk. 2. Der skal af anden røgfri tobak betales en afgift på 283 kr. og 20 øre pr. kg.

(...)"

Ovenstående satser er gældende for 1. januar 2018. Gældende satser fremgår af lov om ændring af lov om forskellige forbrugsafgifter, brændstofforbrugsafgiftsloven, tonnageskatteloven og forskellige andre love nr. 924 af 18. september 2012 § 13.

Spørgsmål 4

SKAT finder det hensigtsmæssigt at besvare As spørgsmål 4 først, idet SKAT mener, at X skal anses som afgiftspligtig som røgtobak. SKAT foretager i øvrigt ud fra As spørgsmål 3 en afgiftsmæssig vurdering af om X kan anses for afgiftspligtig som en cigaret. De øvrige spørgsmål findes i den forbindelse ikke relevant at besvare de øvrige spørgsmål.

Det ønskes i spørgsmål 4 bekræftet, at X vil blive afgiftsberigtiget i henhold til § 1, stk. 1, nr. 2 i tobaksafgiftsloven?

Lovgrundlag

Bekendtgørelse af lov nr. 379 af 1. april 2014 om tobaksafgifter (tobaksafgiftsloven) med senere ændringer § 1, stk. 1, nr. 2.

Rådets Direktiv 2011/64/EU af 21. juni 2011 om punktafgiftsstrukturen og -satserne for forarbejdet tobak artikel 5.

Bekendtgørelse om tobaksafgifter nr. 186 af 26. februar 2013 med senere ændringer § 2.

Praksis

Der findes ingen praksis på området. Der er tale om en helt ny produkttype, som der ikke er taget afgiftsmæssig stilling til.

Begrundelse

Afgiften af cigaretter mv. blev indført i 1912. Afgiften er omfattet af de harmoniserede punktafgifter.

A anfører, at X med aluomvikling ikke er fremstillet til at blive antændt eller røget, samt at anvendelse af produktet ikke involverer en forbrændingsproces, og der hverken produceres røg eller aske.

Det er As opfattelse, at inhalering af aerosolen ikke udgør "rygning", da en forbrændingsproces og røg er forudsætninger for, at noget kan defineres som rygning.

Det er SKATs opfattelse, at ved vurderingen af om produkterne er i overensstemmelse med kriterierne for røgtobak i artikel 5 i direktiv 2011/64/EU, skal der lægges vægt på, at tobakken kan ryges. Dette uanset at A anfører, at X med aluomvikling ikke er fremstillet til at blive antændt eller røget, men til at blive anvendt i Z.

SKAT har ladet FORCE Technology foretage en analyse af produktet med henblik på at kunne vurdere afgiftspligten, herunder undersøge om produktet opfylder betingelserne for røgtobak i forhold til bekendtgørelse om tobaksafgifter nr. 186 af 26. februar 2013. I den forbindelse har SKAT ønsket følgende spørgsmål besvaret:

1. Kan produktet betragtes som tobak, der er skåret, revet, spundet eller udpresset i plader, og som kan ryges uden yderligere industriel forarbejdning efter bekendtgørelsens § 2, nr. 1?
2. Kan produktet betragtes som tobaksaffald, der er pakket med henblik på detailsalg, som ikke er cigaretter, cigarer, cerutter eller cigarillos, og som kan ryges. Ved tobaks affald forstås rester af

tobaksblade samt biprodukter, der hidrører fra tobaksforarbejdning eller fremstilling af tobaksvarer efter bekendtgørelsens § 2, nr. 2?

Såfremt produktet kan betragtes, som tobak efter bekendtgørelsens § 2, nr. 1 eller § 2, nr. 2, har SKAT har anmodet FORCE undersøge om:

- Mere end 25 pct. af vægten af tobakspartiklerne har en snitbredde på mindre end 1,5 mm?

FORCE Technology besvarer efter undersøgelsen i rapport af 9. november 2015:

"(...)

Tobakken i X er i form af en sammenrullet strimmel af rekonstrueret tobak.

Efter det oplyste er tobaksblade af forskellige sorter først pulveriseret og derpå blandet med et bindemiddel og valset til "papir". Der er således ikke tale om tobaksaffald, men et forarbejdet tobaksprodukt. Slutproduktet er efter vores opfattelse røgtobak, da det er et forarbejdet tobaksprodukt, som kan ryges uden yderligere industriel forarbejdning.

Da den rekonstituerede tobak som den findes i produktet, er i form af en tynd plade, må den kunne betegnes som groftskåret røgtobak efter bekendtgørelsens § 2, nr. 1. Som rekonstrueret tobak i pladeform er der ikke en defineret snitbredde. Rekonstrueret tobak er ikke defineret i bekendtgørelsen, men dog nævnt i § 5".

SKATs vurdering af afgiftspligt efter artikel 5 i direktiv 2011/64/EU og bekendtgørelsen om tobaksafgifter § 2, nr. 1 jf. tobaksafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 2:

A anfører, at ordlyden i § 2 i bekendtgørelse om tobaksafgifter indebærer, at klassifikation under afgiftslovgivningen vedrørende tobak skal foretages på baggrund af, om produktet udvikler røg ved forbrug.

Endvidere anfører A, at i det nye tobaksvaredirektiv 2014/40/EU defineres begrebet røgtobak som tobaksprodukter, der ikke er røgfrie tobaksprodukter (artikel 2, nr. 9). Herved er "røgtobak" defineret som produkter, hvor der foregår en forbrændingsproces.

Det er As opfattelse, at X ikke opfylder kriteriet for røgtobak, da produktet ikke udvikler røg og ikke er groftskåret. Herved skal produktet ifølge A ikke afgiftsberigtiges i henhold til tobaksafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 2.

Direktiv 2014/40/EU af 3. april 2014 om indbyrdes tilnærmelse af medlemsstaternes bestemmelser om fremstilling, præsentation og salg af tobak og relaterede produkter og om ophævelse af direktiv 2001/37/EF forholder sig ikke til afgiftsklassificeringen af tobaksprodukter. Direktiv 2014/40/EU vedrører alene fremstilling, præsentation og salg af tobak og relaterede produkter.

SSU almindelig del bilag 227, som endnu ikke er vedtaget, har til formål at gennemføre dele af Rådets direktiv 2014/40/EU. Regelsættet for fremstilling, præsentation og salg af tobak hører under Ministeriet for Sundhed og Forebyggelse.

Reglerne om afgiftsklassificering af cigaretter og røgtobak fremgår af direktiv 2011/64/EU. Direktivet er en kodifikation ("sammenskrivning") af direktiverne nr. 79 af 19. oktober 1992 om indbyrdes tilnærmelse af cigaretafgifterne, nr. 80 af 19. oktober 1992 om indbyrdes tilnærmelse af afgifterne på andre former for forarbejdet tobak end cigaretter og nr. 59 af 27. november 1995 om forbrugsbeskatning af forarbejdet tobak bortset fra omsætningsafgift.

Det fremgår blandt andet af FORCE Technologys rapport, at tobakken i X er i form af en sammenrullet strimmel af rekonstrueret tobak, som en sammenhængende plade.

Efter det oplyste er tobaksblade af forskellige sorter først pulveriseret og derpå blandet med et bindemiddel og valset til "papir". På baggrund af analysen konkluderer FORCE Technology, at X skal anses som røgtobak, der er et forarbejdet tobaksprodukt, som kan ryges uden yderligere industriel forarbejdning og dermed er omfattet af § 2, nr. 1 i bekendtgørelsen om tobaksafgifter.

Uanset at X er tiltænkt at blive anvendt i Z, er det SKATs opfattelse, at der skal lægges vægt på den mulige anvendelse af X, ikke den formodede eller tiltænkte anvendelse. Dette er i overensstemmelse med definitionen i artikel 5 i direktiv 2011/64/EU, hvoraf det fremgår at:

" a) tobak, der er skåret, revet, spundet eller udpresset i plader, og som kan ryges uden yderligere industriel forarbejdning"

Denne definition er gengivet i § 2, nr. 1, i bekendtgørelse om tobaksafgifter:

"Som groftskåret røgtobak betragtes

1) tobak, der er skåret, revet, spundet eller udpresset i plader, og som kan ryges uden yderligere industriel forarbejdning, eller"

Det er på den baggrund SKATs opfattelse, at ud fra definitionerne efter artikel 5 i direktiv 2011/64/EU og § 2, nr. 1, i bekendtgørelsen om tobaksafgifter, jf. § 1, stk. 1, nr. 2, i tobaksafgiftsloven skal X anses som røgtobak, der er et forarbejdet tobaksprodukt, som kan ryges uden yderligere industriel forarbejdning.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 4 besvares med "ja".

Spørgsmål 3

Det ønskes bekræftet, at X med aluomvikling vil blive afgiftsberigtiget i henhold til § 1, stk. 1, nr. 1 i tobaksafgiftsloven?

Lovgrundlag

Der henvises til lovgrundlaget vedrørende spørgsmål 4.

Praksis

Der findes ingen praksis på området. Der er tale om en helt ny produkttype, som der ikke er taget afgiftsmæssig stilling til.

Begrundelse

Afgiften af cigaretter mv. blev indført i 1912. Afgiften er omfattet af de harmoniserede punktafgifter.

A anfører, at X med aluomvikling ikke er fremstillet til at blive antændt eller røget, samt at anvendelse af produktet ikke involverer en forbrændingsproces, og der hverken produceres røg eller aske.

Det er As opfattelse, at inhalering af aerosolen ikke udgør "rygning", da en forbrændingsproces og røg er forudsætninger for, at noget kan defineres som rygning.

SKAT har ladet FORCE Technology undersøge, hvorvidt X med aluomvikling opfylder betingelserne for en cigaret i forhold til bekendtgørelse om tobaksafgifter nr. 186 af 26. februar 2013. SKAT har spurgt om:

1. produktet kan betragtes som tobaksrulle?
2. produktet kan ryges som det er?
3. der sker en forbrændingsproces - både med og uden anvendelse af holder?
4. det er muligt at antænde produktet og holde ild i det?
5. produktet har samme effekt, som en almindelig cigaret mht. nikotin, røg og smag?
6. produktet giver rygeren en rygeoplevelse sammenholdt med en almindelig cigaret?

Det fremgår af FORCE Technologys rapport af 25. september 2015, at:

"X uden print i hvid æske mærket Product A og med italiensk advarsel, i laboratoriet mærket T15-0197B.

Denne X består af en tobaksrulle af rekonstrueret tobak omviklet med aluminium folie, det hele omviklet med papir, der muligvis er lidt anderledes end almindeligt cigaretpapir".

FORCE Technology besvarer efter undersøgelsen:

"

1. Ja, der er tale om rulle af rekonstrueret tobak, men omviklet med aluminiumsfolie inden papir er viklet om.
2. Nej, de kan ikke ryges som de er, der skal tændes for hvert sug. En forsøgsperson kunne antænde men ikke ryge denne X som en cigaret, efter første sug gik den ud igen. Efter anden antændelse gik den igen ud stort set med det samme. Ved et tidligere forsøg skete samme ting.
3. Der sker kun en forbrændingsproces medens der er en antændelsesflamme, ved forsøg på almindelig antændelse forbrænder såvel tobak som papir helt ude i spidsen, men da den ikke kan holdes brændende er der ikke aske længere inde i folierøret. Efter brug i den elektroniske holder, Y, var der uskadte papir og folie, tobaksrullen havde beholdt faconen med ydersiden tilsyneladende uberørt brun tobak og i midten sortfarvet, delvis forkullet tobak, og ikke normal aske.
4. Nej, det er ikke muligt at antænde og holde ild i produktet ved almindelig cigaretrykning.
5. Ja, det kan betragtes som samme effekt, ved brug af Y kan nikotinen fornemmes, smagen er i retning af en Light cigaret. En forsøgsperson brød sig slet ikke om smagen fra Y.
6. Ja, det kan vurderes, at rygeoplevelsen er sammenlignelig, men ikke identisk, og muligvis kortere, ved brug af Y varede den 100-200 sekunder, så går varmen ud. Røgen er varmere end almindelig cigaretrykning".

SKATs vurdering af afgiftspligt efter artikel 3 i direktiv 2011/64/EU og bekendtgørelsen om tobaksafgifter § 1 jf. tobaksafgiftslovens § 1, stk. 1:

A anfører, at for at et produkt kan anses for en cigaret efter bestemmelserne i bekendtgørelse nr. 186 af 26. februar 2013, indebærer det, at produktet kan ryges og dermed udvikler røg. Det er As opfattelse, at definitionen i § 1, stk. 1, nr. 1, i bekendtgørelsen om tobaksafgifter, er i overensstemmelse med det nye tobaksvaredirektiv 2014/40/EU.

I henhold til direktivet betyder begrebet "cigaret" - en tobaksrulle, som kan forbruges via en forbrændingsproces... (artikel 2, nr. 10). Endvidere anfører A, at X indeholder rekonstrueret tobak, og at længden på tobakken i cigaretten udgør ca. 1 cm

Det fremgår bl.a. af FORCE Technologys rapport af 25. september 2015, at X med aluomvikling kan anses som en tobaksrulle, men at produktet ikke kan ryges, som det er, idet der skal tændes for hvert sug. En forsøgsperson kunne antænde men ikke ryge denne X som en cigaret, efter første sug gik den ud igen. Efter anden antændelse gik den igen ud stort set med det samme. Ved et tidligere forsøg skete det samme. Endvidere fremgår det af FORCE Technologys rapport, at det er ikke muligt at antænde og holde

ild i produktet ved almindelig cigaretrykning. Ud fra FORCE Technologys analyse af X omviklet med alu er det ikke muligt at ryge produktet, som det er.

Derved opfylder X med aluomvikling ikke definitionerne for en cigaret i artikel 3 i direktiv 2011/64/EU og § 1 i bekendtgørelsen om tobaksafgifter. Produktet kan ikke anses for en cigaret. SKAT er derfor enig i, at produktet ikke skal afgiftsberigtiges i henhold til § 1, stk. 1, nr. 1 i tobaksafgiftsloven.

Der henvises til SKATs begrundelse vedrørende spørgsmål 4.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 3 besvares med "nej".

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at X vil blive afgiftsberigtiget i henhold til § 13, stk. 2 i forbrugsafgiftsloven?

Lovgrundlag

Der henvises til lovgrundlaget vedrørende spørgsmål 4.

Praksis

Der findes ingen praksis på området. Der er tale om en helt ny produkttype, som der ikke er taget afgiftsmæssig stilling til.

Begrundelse

Der henvises til SKATs begrundelse vedrørende spørgsmål 4.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 1 besvares med "nej".

Spørgsmål 2

Det ønskes bekræftet, at X vil være afgiftsfri?

Lovgrundlag

Der henvises til lovgrundlaget vedrørende spørgsmål 4.

Praksis

Der findes ingen praksis på området. Der er tale om en helt ny produkttype, som der ikke er taget afgiftsmæssig stilling til.

Begrundelse

Der henvises til SKATs begrundelse vedrørende spørgsmål 4.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 2 besvares med "nej".

Spørgsmål 5

Det ønskes bekræftet, at X vil blive afgiftsberigtiget i henhold til § 1, stk. 1, nr. 3 i tobaksafgiftsloven?

Lovgrundlag

Der henvises til lovgrundlaget vedrørende spørgsmål 4.

Praksis

Der findes ingen praksis på området. Der er tale om en helt ny produkttype, som der ikke er taget afgiftsmæssig stilling til.

Begrundelse

Der henvises til SKATs begrundelse vedrørende spørgsmål 4.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 5 besvares med "nej".

Spørgsmål 6

Det ønskes bekræftet, at X vil blive afgiftsberigtiget i henhold til § 7 i tobaksafgiftsloven?

Lovgrundlag

Der henvises til lovgrundlaget vedrørende spørgsmål 4.

Praksis

Der findes ingen praksis på området. Der er tale om en helt ny produkttype, som der ikke er taget afgiftsmæssig stilling til.

Begrundelse

Der henvises til SKATs begrundelse vedrørende spørgsmål 4.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 6 besvares med "nej".

Spørgsmål 7

Det ønskes bekræftet, at X udelukkende skal afgiftsberigtiges på baggrund af vægten af tobaksblandingen, der er indeholdt i X?

Lovgrundlag

Der henvises til lovgrundlaget vedrørende spørgsmål 4.

Praksis

Der findes ingen praksis på området. Der er tale om en helt ny produkttype, som der ikke er taget afgiftsmæssig stilling til.

Begrundelse

Der henvises til SKATs begrundelse vedrørende spørgsmål 4.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 7 besvares med "ja".

SKATs bemærkninger til As høringssvar

A anfører, at X ikke er produceret for at blive røget. Det er SKATs opfattelse, at skal der lægges vægt på den mulige anvendelse af X, herunder at tobakken kan ryges uden yderligere industriel forarbejdning - ikke den formodede eller tiltænkte anvendelse af X. FORCE Technology konkluderer således på baggrund af analyse, at det er muligt at ryge produktet uden anvendelse af Z.

A bemærker endvidere, at ud fra betragtningen om at snustobak heller ikke bliver røget, men at det kan antændes, hvis det ønskes, så kan der argumenteres for, at snustobak bør afgiftsberigtiges som røgtobak. Det er SKATs opfattelse, at da snus direkte er nævnt i § 13 i forbrugsafgiftsloven, er der taget stilling til, at snus ikke kan anses for røgtobak. X er derimod ikke konkret nævnt i afgiftslovene, og der skal derved tages stilling til, hvordan produktet i givet fald skal omfattes af afgiftslovene. FORCE Technology fastslår på baggrund af analyse, at X opfylder betingelserne for at være groftskåret røgtobak, jf. § 2, stk. 1, nr. 1, i bekendtgørelse om tobaksafgifter, idet tobakken i produktet er en sammenhængende plade og kan ryges uden yderligere industriel forarbejdning.

Endelig bemærker A, at tobaksdelen adskiller sig væsentligt fra de tobaksruller, der er karakteristiske for røgtobak. Det er SKATs opfattelse, at tobakken i X opfylder betingelserne for at være groftskåret røgtobak i artikel 5 i direktiv 2011/64/EU og § 2, stk. 1, nr. 1, i bekendtgørelse om tobaksafgifter.

Tobakken i produktet er en sammenhængende plade og kan ryges uden yderligere industriel forarbejdning. Dette uanset at tobakken har undergået en proces for at gøre produktet fugtigt og designet til at afgive damp ved lave temperaturer og ikke til at brænde.

Der henvises i øvrigt til SKATs indstilling og begrundelse.

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder SKATs indstilling og begrundelse.