

Udskriftsdato: 14. december 2025

AFG nr 10525 af 23/06/2015 (Gældende)

Bindende svar - Chokoladeafgift af en række fondant-produkter

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 14-0357805

Bindende svar - Chokoladeafgift af en række fondant-produkter

Skatterådet kan bekræfte, at der skal betales chokoladeafgift af en række varer, der typisk betegnes fondant-produkter, men som kan have alternative betegnelser afhængigt af deres præcise sammensætning og anvendelse.

Skatterådsmøde 23. juni 2015 - SKM2015. 602. SR

Spørgsmål

1. Er produkterne som beskrevet under sagens faktiske forhold afgiftspligtige efter chokolade- og sukkerafgiftslovens § 1?
2. Er produkterne som beskrevet under sagens faktiske forhold afgiftspligtige efter chokolade- og sukkerafgiftslovens § 22?

Svar

1. Se sagsfremstillingen og nedenstående tabel.
2. Nej.

Beskrivelse af de faktiske forhold

Spørger importerer og sælger en række fondantprodukter, der indeholder sukker. Selskabet har den forståelse, at selskabets konkurrenter ikke betaler chokolade- og sukkerafgift af lignende produkter, men ønsker selv at sikre sig, at dette er en korrekt afgiftsmæssig håndtering. Hvis produkterne modsat den gængse håndtering på markedet viser sig at være helt eller delvist afgiftspligtige, vil selskabet naturligvis betale afgift af produkterne.

De produkter, der her ønskes afdækket afgiftspligtig status på, er følgende:

Varebetegnelse for vare nr. 1	Bilag 1	Anvendes til glasur til kager, udstikke figurer, lave blomster og figurer
Varebetegnelse for vare nr. 2	Bilag 2	Anvendes til glasur til kager, udstikke figurer, lave blomster og figurer
Varebetegnelse for vare nr. 3	Bilag 3	Anvendes til glasur til kager
Varebetegnelse for vare nr. 4	Bilag 4	Anvendes til at lave fine sukkerblomster eller modellering af figurer
Varebetegnelse for vare nr. 5	Bilag 5	Anvendes til glasur til kager
Varebetegnelse for vare nr. 6	Bilag 6	Anvendes til glasur til kager
Varebetegnelse for vare nr. 7	Bilag 7	Anvendes til sprøjteglasur i sprøjtepose med tyller og tørrer hårdt op
Varebetegnelse for vare nr. 8	Bilag 8	Anvendes til glasur til kager
Varebetegnelse for vare nr. 9	Bilag 9	Anvendes til glasur til kager
Varebetegnelse for vare nr. 10	Bilag 10	Anvendes til glasur til kager
Varebetegnelse for vare nr. 11	Bilag 11	Anvendes til glasur til kager

Varebetegnelse for vare nr. 12	Bilag 12	Anvendes til glasur til kager
Varebetegnelse for vare nr. 13	Bilag 13	Anvendes til glasur til kager
Varebetegnelse for vare nr. 14	Bilag 14	Anvendes til glasur til kager
Varebetegnelse for vare nr. 15	Bilag 15	Anvendes til glasur til kager
Varebetegnelse for vare nr. 16	Bilag 16	Anvendes til glasur til kager
Varebetegnelse for vare nr. 17	Bilag 17	Anvendes til glasur til kager
Varebetegnelse for vare nr. 18	Bilag 18	Anvendes til glasur til kager
Varebetegnelse for vare nr. 19	Bilag 19	Anvendes til glasur til kager
Varebetegnelse for vare nr. 20	Bilag 20	Anvendes til glasur til kager
Varebetegnelse for vare nr. 21	Bilag 21	Anvendes til glasur til kager
Varebetegnelse for vare nr. 22	Bilag 22	Anvendes til glasur til kager, udstikke figurer, lave blomster og figurer
Varebetegnelse for vare nr. 23	Bilag 23	Anvendes til glasur til kager, udstikke figurer, lave blomster og figurer
Varebetegnelse for vare nr. 24	Bilag 24	Anvendes til glasur til kager, udstikke figurer, lave blomster og figurer
Varebetegnelse for vare nr. 25	Bilag 25	Anvendes til glasur til kager, udstikke figurer, lave blomster og figurer
Varebetegnelse for vare nr. 26	Bilag 26	Anvendes til glasur til kager, udstikke figurer, lave blomster og figurer
Varebetegnelse for vare nr. 27	Bilag 27	Anvendes til glasur til kager, udstikke figurer, lave blomster og figurer
Varebetegnelse for vare nr. 28	Bilag 28	Anvendes til glasur til kager, udstikke figurer, lave blomster og figurer
Varebetegnelse for vare nr. 29	Bilag 29	Anvendes til glasur til kager, udstikke figurer, lave blomster og figurer

Disse produkter er således alle karakteriseret ved, at de anvendes til overfladepyntning af kager og markedsføres som sådanne. Produkterne udgør således ikke "essensen" i en chokolade/sukkervare.

Produkterne har følgende ingredienser:

Sukker	75-80%
Glykosesirup	5-10%
Palmeolie	5-10%
Vand	1-5%
Glycerin	1-5%
Modificeret madstivelse (tapioka - stivelse)	<1%

Tragant gummi	<1%
Natriumcarboxymethylstivelse	<1%
Kunstige smagsstoffer	<0,1%
Natriumacetat	<0,1%
Eddikesyre	<0,1%

De nævnte produkter betegnes til tider også som icing, sukkerglasur mv., - alt afhængig af produktets præcise sammensætning og anvendelse.

Dekorationsfondant betegnes eksempelvis i udlandet som sugarcraft og eksisterede ikke i Danmark før år 1999/2000.

Et andet fondantprodukt er den fondant, som er en sukkermasse, der udrulles og lægges hen over bryllupskager og andre festkager. Denne fondant kaldes også sugarpaste og er spiselig.

Et tredje produkt er den fondant, som ifølge Dansk Husmoder Leksikon, bind 1. Standard forlaget i år 1948, består af æg, flormelis og pebermynteolie eller hakkede mandler, valnødder, kandiserede kirsebær eller lign. samt eventuelt essens efter smag. Denne masse kan både anvendes med eller uden chokoladeovertræk og forarbejdes til konfekt og spisning. Ifølge Franz Rum som har skrevet en gammel Wiener kagebog udgivet 1950-1960 af RUHM-Verlag side 514, er denne fondant beskrevet som den fineste glasur, som består af sukker, vand, sirup el. eddike, kakao eller essenser. På samme måde fremstilles den fondant man ser i chokoladefrøer og -skildpadder.

Denne anmodning om bindende svar vedrører ikke sidstnævnte type fondant, dvs. den type man ser i chokoladefrøer og -skildpadder.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Ifølge sukker- og chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 4, omfatter afgiftspligten

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

Afgiftspligten omfatter videre i henhold til lovens § 1, stk. 1, nr. 10

"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".

Til trods for, at fondant-begrebet anvendes direkte i lovens § 1, stk. 1, nr. 4, er det vores klare vurdering, at den type fondant, der er omfattet af nærværende anmodning om bindende svar ikke er omfattet af afgiftspligten, idet denne fondant ikke anvendes som ingrediens i slikprodukter.

Uanset de produkter, der er omfattet af denne anmodning, begrebsmæssigt betegnes som fondant af virksomheden, er det således ikke produkter, det er til hensigt at afgiftsbeskatte i Danmark. Hvis det havde været tilfældet ville også kager med fondant-overtræk og fondant-figurer være afgiftsbelagte ved import, hvilket ikke ses at være tilfældet.

Fondant

At fondant er udtryk for produkter med varieret ingrediensindhold og anvendelse ses allerede i de definitioner, der findes på fondant i diverse opslagsværker.

I Den Store Danske Encyklopædi findes eksempelvis følgende definition på fondant:

[Den Store Danske - print fra internettet]—"fondant, (fr. som smelter på tungen, af *fondre* smelte, af lat. *fundere* hælde, udgyde), blød sukkermasse til fyld i konfekt"

Denne type fondant, som tydeligvis er beregnet til fyld i konfekt, har været på markedet i mange år og findes i chokoladeskildpadder og chokoladefrøer. Samtidig er denne type fondant essensen af det produkt, der omfattes af afgiftspligten, jf. afgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 4.

En lignende beskrivelse findes i DSL - Ordbog over det danske sprog, hvor følgende anføres:

[DSL Ordbog over det danske sprog - print fra internettet]—"Fondant, en. *flt.* -s. (*fra fr.* fondant, *præs. part. af fondre, smelte; af lat. fundere*) *kogt sukkermasse anvendt til konfekt; ogs. : et stykke konfekt lavet heraf. Meyer. ⁶(1884). 333. Fondants .. støbte Smaagenstande, Pralineer o.l. af Chokolade, Sukker. Sal. VI. 813. Fondant .. fyldt Chokolade. VTFrO. [1934]. Fondant (anvendes) dels til Crèmefyld i Konfekt, dels til Overtræk af Marcipankonfekt. Husmoderleks. II. (1949). 438."*

Denne beskrivelse levner heller ikke tvivl om, at fondant som anerkendt begreb dækker over cremefyld til chokolade og til overtræk af konfekt.

I Den Frie Encyklopædi (Wikipedia) har fondant fået en lidt anden beskrivelse end i Den Store Danske Encyklopædi, idet fondant på Wikipedia beskrives som:

"en creme som bruges som fyld eller topping for kager, bagværk og slik. Cremen kan anvendes på mange forskellige måder, dels til fyld og dels til overtræk".

Beskrivelsen fortsætter:

"Der findes flere forskellige opskrifter for fondant, de enkleste består udelukkende af sukker og vand. Men kan tilsætte forskellige aromaer alt efter hvad fondanten skal bruges" (til).

Beskrivelsen er her mere dækkende for, hvad begrebet "fondant" har udviklet sig til at dække over tid. Fondant er nu en betegnelse, som dækker for flere forskellige typer produkter, der ganske vist har "den søde tand" tilfælles, men som ikke længere kun er udtryk for en sukkermasse til fyld i konfekt. Det er nu også en betegnelse for en sukkerdej, som anvendes som topping på kager og i bagværk, når dette er lavet på en bestemt måde.

I forhold til definitionerne fra Wikipedia og Den Store Danske bemærkes, at Den Store Danske er et nationalt referenceværk, hvor redaktionen bistået af en stor gruppe eksperter sikrer og verificerer oplysningerne, mens Wikipedia i højere grad tillader alle at redigere i artiklerne, hvorved beskrivelserne langt fra altid er verificerede. Der hersker dog ingen tvivl om, at fondant i dag dækker over flere forskellige typer produkter, som er velegnet til henholdsvis chokolader, pynt og kagebrug.

Fondant er således over tid i Danmark blevet et *homonym*, dvs. et ord, der med samme stavemåde kan have forskellig betydning. Fondant er dog den type homonym, der samtidig er et homograf, idet udtalen afhænger af anvendelsen. Fondant til fyld i chokolader udtales således anderledes en fondant til kagebrug.

Selv om fondant over tid har fået en bredere betydning, må omfanget af afgiftspligten ud fra en formålsfortolkning af loven nødvendigvis være den samme som ved lovens tilblivelse. Det forhold, at to navneord staves ens og hører til madverdenen kan ikke i sig selv begrunde, at begge produkter omfattes af afgiftspligten. Af andre homonymer kan i øvrigt nævnes "sky", der som navneord kan være "pynt" på smørrebrød, en sky på himlen, og "cloud-storage-tjenester" for internetfiler mv. Et andet homonym er kost, som både kan være et andet udtryk for mad og et fejeredskab. Selv om fondant som chokoladefyld

og fondant som sukkerdej i modsætning hertil minder om hinanden, idet begge produkter principielt kan indtages, ændrer det ikke på, at den afgiftspligtige vare alene kan være den, der fremtræder som en slik på samme måde som de øvrige produkter, der er positivt nævnt i lovens § 1, stk. 1, nr. 4.

I Den Danske Ordbog beskrives fondant i øvrigt også som:

[Den Danske Ordbog - print fra internettet]—"(...) masse bestående af sukker, smagsstoffer m.m. der bruges til fremstilling af konfekt"

Dette underbygger igen, at fondant ud fra en afgiftsmæssig fortolkning alene dækker det oprindelige fondant-produkt, som anvendes til fremstilling af konfekt.

At fondant til chokolader er et andet produkt end den type fondant, som anvendes til kagebrug som glasurovertræk mv., kan også udledes af teksten på hjemmesiden for f.eks. Nordic Sugar.

[Nordic Sugar - print fra internettet]—"Konfektur—Det er næppe nogen overraskelse, at sukker spiller en stor rolle i konfekturbranchen. Hvad der måske er mere overraskende er, at Nordic Sugar kan levere basisblandinger, som er klar til brug, i vingummi og andre geléprodukter samt fondant til fyld i chokolade. Færdigblandinger giver vores kunder et meget mere ensartet og pålideligt grundlag for deres produktion af konfektur, og det garanterer, at slutkunden altid får en ensartet smag og oplevelse".

Nordic Sugar sælger sukkerblandinger, som er klar til brug til fondant som fyld i chokolader. Hvis sukkerblandingen var den samme for fondant til kagebrug, havde dette naturligvis været nævnt.

Ordet fondant optræder i øvrigt også i andre sammenhænge end i relation til slikprodukter, kageovertræk, kagefigurer mv. Således findes blandt andet "pommes fondant", der er bagekartofler, der er skrællet, skåret i firkanter, olieret, stegt kort på en pande og bagt færdige i ovnen.

[DSL Korpusdk - print fra internettet]—"udmærket. Godt stegt og mørt kød. Krabbefarset oksemørbrad med " pommes fondant " og haricot vertes samt lys oksesky tilsmagt med hummer-smør til"

Dette produkt (pommes fondant) illustrerer tydeligt, at fondant er en mængdebetegnelse, som anvendes på forskelligartede produkter, hvor nogle af disse aldrig er tiltænkt at være afgiftspligtige. Det må følgelig både være en ordlyds- og en formålsfortolkning, der leder til konklusioner om afgiftspligtens omfang.

Afgiftspligtens omfang

Til trods for afgiftspligten på det oprindelige fondant produkt har eksisteret i mange år, er der ikke mange fortolkningsbidrag hertil. Det står dog klart, at den nuværende lov om afgift af chokolade- og sukkervarer mv. trådte i kraft den 1. februar 1969. Selve indholdet af lovens nuværende § 1, stk. 1, nr. 4, er uændret i forhold til det oprindelige lovforslag fra 1968, som afgiftsbelagde "Konfekt, bolsjer, dragévarer, skummasse, skumvarer, fondant, sukrede korn o.lign. tilsat essenser eller farve, samt i øvrigt sukkervarer af enhver art". Det skal i den forbindelse særligt bemærkes, at fondant optræder sammen med slikprodukter, hvilket klart signalerer, at det er slikprodukter, der ønskes omfattet af afgiftspligten.

I 1969-lovens § 1, stk. 1, nr. 10 omfattedes desuden "Andre varer, der efter beskaffenhed, anvendelse eller smag kan betragtes som erstatningsvarer for eller efterligninger af de varer, der er nævnt under 1-8". Da de produkter, der søges om bindende svar på, ikke kan betragtes som erstatningsvarer til de nævnte sliktyper, synes det dog svært at finde en begrundelse for at lade "kage-fondant" opfatte af afgiftspligten.

1969-loven var i øvrigt foranlediget af et ønske fra chokolade- og sukkervarebranchen om en ændring af afgiftssystemet, så der fortsat i rimeligt omfang var en ligelig beskatning af ensartede varer. Loven blev

derfor omlagt fra en kombineret værdi- og vægtafgift til en ren vægtafgift. Da der alene var tale om en sådan omlægning, forblev det indtil 1969 gældende afgiftspligtige vareområde uændret.

Den nuværende § 1, stk. 1, nr. 4 (og nr. 10) genfindes også i den afgiftslov, der lå forud for 1969-loven. I det lovforslag, der blev fremsat i 1955 omfattede afgiftspligten således også "Konfekt, bolsjer, dragévarer, skummasse, skumvarer, fondant, sukrede korn o.lign. tilsat essenser eller farve, samt i øvrigt sukkervarer af enhver art".

En nærmere begrundelse for valget af afgiftspligtige produkter findes ikke i lovforslaget. Det fremgår blot af bemærkningerne til 1955-loven, at chokolade- og sukkervareafgiften oprindeligt blev gennemført ved lov nr. 254 af 12. juni 1922.

I det oprindelige lovforslag til Lov om Omsætningsafgift af Chokolade- og Sukkervarer m.m. (fremsat i Folketinget den 23. november 1921) skulle afgiften omfatte "Chokolade og chokoladevarer af enhver art, kakaopræparater med undtagelse af kakaopulver færdigt til umiddelbart forbrug, lakrids og lakridsvarer af enhver art, marcipanmasse, marcipan og marcipanvarer af enhver art samt sukkervarer af enhver art, herunder også kandiserede sager". Det var således varer med nødder, kakao og sliklignende karakter, der omfattedes af afgiftspligten. Havde sukkervarer haft en bredere fortolkning ville alle kager på grund af deres sukkerindhold i dag være afgiftspligtige, uanset indhold, ligesom det havde været unødigt at overveje en udvidelse af afgiftspligten til også at omfatte syltetøj mv., jf. de overvejelser, der pågik herom fornylig.

Til trods for den forholdsvis brede afgiftspligt i det oprindelige forslag til loven står det således utvivlsomt klart, at en række produkter er fritaget for afgiftspligt efter en konkret vurdering. Det er således ikke alle "sukkervarer", der pålægges afgiftspligt, hvilket de tilgængelige lister over afgiftspligtige produkter i Den Juridiske Vejledning i øvrigt også afslører.

I forhold til selve omfanget af bestemmelsen, er det dog ikke beskrevet særligt detaljeret i Punktafgiftsvejledningen for 2013/Den Juridiske Vejledning afsnit E. A. 2.3, hvilke produkter der er afgiftspligtige og med hvilken begrundelse. Dette faktum understreger, at der ikke er en righoldig praksis på området, og der generelt heller ikke er faste retningslinjer eller afgørende fortolkningsbidrag til, hvilke produkter, der rammes af afgiftspligten.

Følgende eksempler på afgiftspligtige/afgiftsfrie produkter er dog nævnt i vejledningen (udtømmende opremsning fra vejledningen):

- a) Produktet anvendes til dekoration af kager og fremtræder som "krymmel", der består af saccharose, stivelse, mælkefedt samt tilsat naturlige aroma- og farvestoffer. Produktet er omfattet af det afgiftspligtige vareområde.
- b) Produktet anvendes som slik og fremtræder som karameller, der består af popcorn (ekspanderet majs) overtrukket med en blanding af sukker, flydende glucose, smør, salt og vegetabilsk olie. Produktet er omfattet af det afgiftspligtige vareområde.
- c) Produktet anvendes som morgenmad og fremtræder som orangefarvede kugler (1 cm i diameter), der består af formalet majs og havre, som efter ekstrudering er tørret. Kuglerne er derefter sprøjtet med orange juice (koncentreret) og endelig sprøjtet (douchet) med en sukkeropløsning. Melmassen er tilsat farve. Produktet er omfattet af det afgiftspligtige vareområde.
- d) Produktet anvendes som morgenmad og fremtræder som en brunlig blanding, der består af havregryn, Rice Krispies, kokosmel, farin, hærdet palmekerneolie, 0,94% kakao, vanilje og ristet johannesbrød. Produktet er **ikke** omfattet af det afgiftspligtige vareområde, men er dækningsafgiftspligtigt.

e) Produktet anvendes som morgenmad, og fremtræder som søde corn flakes, der er sprøjtet (douchet) med en sukkeropløsning, samt ca. 10% frysetørrede jordbær. Corn flakesene er ikke tilsat essenser eller lignende. Produktet er **ikke** omfattet af det afgiftspligtige vareområde.

f) Produktet anvendes som glasur og fremtræder som en blanding af en masse, der har en creme/hvid farve og består af sukker, hydrogeniseret vegetabilsk olie, glukose sirup, vand samt salt, skummetmælks-pulver, farve mv. Produktet er **ikke** omfattet af det afgiftspligtige vareområde.

g) Produktet anvendes som slik, og fremtræder som friske æbler, som er anbragt på pinde og dyppet i en opløsning af sukker, glukose og farve. Æblerne kan være helt eller delvis dækket af sukkeropløsningen og evt. pådryset lidt kokosmel. Produktet er **ikke** omfattet af det afgiftspligtige vareområde. Afgiftsfritagelsen for æbler fuldt overtrukket med sukkerlage er betinget af, at de afsættes fra fremstillingsstedet til direkte forbrug.

I forhold til de fondantprodukter, som Spørger forhandler, udgør disse afgørelser umiddelbart ikke et velegnet fortolkningsbidrag, bortset fra punkt "f" og "g", hvor det særligt i forhold til punkt "g" må bemærkes, at et i øvrigt sliklignende produkt undtages fra afgiftspligten.

Mest interessant er dog produktet omfattet af punkt "f", der på baggrund af resumeet i Den Juridiske Vejlednings afsnit E. A. 2.3.3. fremtræder som et produkt, der har stor lighed med de fondant-varer, der i nærværende sammenhæng søges om bindende svar på.

Vi har søgt aktindsigt i sagen hos Landsskatteretten for afdækning af, om Landsskatterettens kendelse principielt afdækker den afgiftsmæssige behandling af nærværende produkter. Det er på baggrund af Landsskatterettens kendelse (og beskrivelsen af produktet i kendelsen) vores vurdering, at disse produkter minder så meget om hinanden i deres anvendelse, at den afgiftsmæssige behandling bør være den samme. Ikke mindst henset til produktets anvendelse, som ikke er en slikvare, jf. nærmere nedenfor.

Landsskatterettens kendelse - icing produkter

Landsskatteretssagen omhandler produkter benævnt "(...) icing" og "(...) icing", hvor "(...) icing" er en hvid glasur, der kan tilsættes farve og eksempelvis gul farve, citronsmag og (...) icing i forholdet 60/40. Produktet er tiltænkt anvendelse som fudge glasur på kagesnitter, det vil sige blød karamel glasur.

Produkterne indeholder ifølge kendelsen:

(...) icing

Sukker	50,00%
Hydrogeniseret vegetabilsk Olie	16,50%
Glukose sirup	25,00%
Vand	5,00%
Salt	0,50%
Skummetmælkspulver	2,00%
Farve E150	0,50%

Emulgator	0,40%
Konserveringsmiddel	0,15%
Eddikesyre	0,10%

(...) icing

Sukker	51,00%
Hydrogeniseret vegetabilsk Olie	17,00%
Glukose sirup	21,00%
Vand	7,00%
Salt	0,50%
Skummetmælkspulver	0,50%
Farve	0,50%
Emulgator	0,50%
Stabilisator	0,20%
Eddikesyre	0,20%

Sagen blev indbragt for Landsskatteretten, idet Told- og Skattestyrelsen var af den opfattelse, at varerne var afgiftspligtige, idet varerne efter deres bestanddele og smag måtte anses som sukkervarer, og at de derfor efter styrelsens opfattelse ikke kunne anses for at være af en art eller type, der udelukkende skulle anvendes til erhvervsmæssig brug. Styrelsen fandt det uden betydning, at der ikke skal betales dækningsafgift af kager med tilsvarende glasur, når disse indføres fra udlandet.

Landsskatteretten fandt i modsætning til styrelsen, at både (...) icing og (...) icing var afgiftsfrie. Retten henviste til, at den tiltænkte anvendelse (glasur), trods deres sammensætning, ikke kan anses for omfattet af lovens § 1, stk. 1, nr. 4 (og ligeledes ikke § 1, stk. 1, nr. 10). Denne type icing kunne således ikke anses som en efterligning eller en erstatning for de varer, der er nævnt i § 1, stk. 1, nr. 4.

Ses på ingredienserne i Landsskatteretssagen adskiller disse ingredienser sig ikke væsentligt fra de fondantprodukter, som Spørger her søger om bindende svar på. Der er i begge tilfælde tale om produkter, der ikke i sig selv udgør sliklignende produkter, og ingredienserne går i det væsentligste igen i produkterne, der i begge tilfælde har et relativt stort sukkerindhold. Hertil er begge produkttyper glasur-produkter, der genfindes på kager, der kan importeres her til landet, og hvor der ikke opkræves dækningsafgift ved importen af kagerne. Der synes derfor ikke at være afgiftsmæssige hensyn, der kan begrunde en anden afgiftsmæssig håndtering af nærværende fondantprodukter end for de icing produkter, hvor Landsskatteretten tilbage i 1998 afsagde kendelse om afgiftsfrihed for produkterne.

Vi finder således efter en samlet vurdering, at de fondantprodukter, der er omfattet af denne forespørgsel og som langt fra udgør slikprodukter, må falde uden for afgiftspligten i deres helhed.

Det kan supplerende nævnes, at der ifølge vore oplysninger allerede i dag findes virksomheder, der efter en konkret dialog med SKAT har fået anerkendt deres fondant-produkter som afgiftsfrie, hvor disse har været til kageovertræk og -figurer.

SKATs indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, om der af 29 forskellige varer, der af Spørger betegnes som fondant- produkter, skal betales chokoladeafgift af varerne i deres helhed efter chokoladeafgiftslovens § 1.

Lovgrundlag

Lov om afgift af chokolade- og sukkervarer m.m. (chokoladeafgiftsloven), jf. lovbekendtgørelse nr. 752 af 10. juni 2013 med senere ændringer.

"Kapitel 1

Afgift af chokolade- og sukkervarer

Afgiftspligtigt vareområde

§ 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.

(...)

10) 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.

Stk. 2. Fritaget for afgift efter kap. 1 er:

(...)

6) Masser m.v., der afsættes i pakninger på mindst 5 kg, og som indeholder kakao, men ikke råstofafgiftspligtige varer.

Stk. 3. For de i stk. 2, nr. 2, 3, 4 og 6, nævnte varer er fritagelsen betinget af, at indholdet af kakao udgør mindre end henholdsvis 30 pct., 5 pct., 25 pct. og 5 pct. af varens vægt, og at vedkommende fabrikant, varemodtager eller grossist på tydelig måde deklarerer kakaoindholdet i de for varerne udfærdigede fakturaer, prislister og lign. samt på varernes detailemballage. For de i stk. 2, nr. 3 og 5, nævnte varer er fritagelsen betinget af, at varerne efter deres beskaffenhed eller anvendelse ikke kan betragtes som erstatningsvarer for eller efterligninger af beskattede chokolade- og sukkervarer".

(...)

"Kapitel 3

Dækningsafgiften

§ 22. Af varer under toldtariffens pos. 1806, 1901, 1904, 1905, 2008, 2105, 2106 og 2202, der ikke i sig selv er afgiftspligtige efter kapitel 1 eller 2, men som indeholder afgiftspligtige bestanddele, svares ved indførsel fra steder uden for EU eller fra visse områder, der ikke er omfattet af de pågældende EU-landes afgiftsområde, en dækningsafgift. Afgiften afregnes efter reglerne i toldlovens kapitel 4, jf. dog stk. 2.

Stk. 2. For varer, der indføres af en virksomhed registreret efter § 29 i toldloven, finder reglerne i § 10 a tilsvarende anvendelse.

Stk. 3. Ved modtagelse af varer fra andre EU-lande svares afgiften i forbindelse med varemodtagelsen her i landet. Bestemmelserne i lovens § 10 a finder tilsvarende anvendelse".

Forarbejder

Til lov nr. 376 af 18. maj 1994 (afgiftsfritagelse for masser i chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 2, nr. 6), betænkning af 27. april 1994: "smørcreme og lignende kagemasser med indhold af kakao er efter den gældende afgiftslov (§ 1, stk. 1, nr. 1) afgiftspligtige af den fulde vægt og ikke blot af kakaoindholdet. Det foreslås, at der af sådanne varer, der anvendes af bagere m.v. som halvfabrikata ved fremstilling af kager, alene skal betales afgift af den medgåede mængde kakao, når varen sælges i pakninger på mindst 5 kg. Det foreslås endvidere, at fritagelsen betinges af, at indholdet af kakao udgør mindre end 5 pct. af varens vægt. (...)"

Praksis

Skatterådet har ved SKM2014. 471. SR truffet følgende afgørelse:

"Skatterådet kan bekræfte, at der skal betales chokoladeafgift af en vare, der betegnes som "glasur", men som også kan betegnes som "sugar paste", "icing" eller "fondant".

Varen anvendes som glasur, og den er fremstillet af sukker, glukosesirup, fedtstof, vand, glycerin samt emulgator, farve, smag og konserveringsmiddel. Den indeholder ca. 90 % sukker inklusive glukosesirup.

Begrundelse

Indledningsvist skal det bemærkes, at denne anmodning om bindende svar er modtaget inden Skatterådet traf ovennævnte afgørelse, SKM2014. 471. SR.

Afgiften af chokolade- og sukkervarer m.m. blev oprindelig gennemført ved lov nr. 254 af 12. juni 1922. Den nugældende chokoladeafgiftslov er lov nr. 414 af 18. december 1968, som senere er ændret et antal gange.

Det er SKATs opfattelse, at der er tilsigtet et bredt anvendelsesområde for chokoladeafgiftsloven. Det følger således af definitionen af det afgiftspligtige vareområde i den oprindelige chokoladeafgiftslov fra 1922, at afgiftspligten omfattede "Chokolade og chokoladevarer af enhver art, kakaopulver og kakaopræparater af enhver art, lakrids og lakridsvarer af enhver art, marcipanmasse, marcipan og marcipanvarer af enhver art, masser, til hvis fremstilling der helt eller delvis anvendes mandler, nødder eller kærner af enhver art samt sukkervarer af enhver art, herunder også kandiserede sager".

Dette følger endvidere af definitionen af det afgiftspligtige vareområde i den reviderede chokoladeafgiftslov fra 1955, hvor der bl.a. skete en opsplitning af vareområdet, således at lovens § 1, stk. 1, litra a, omfattede "chokolade og chokoladevarer, kakaomasse, kakaopulver, kakaosmør og kakaopræparater af enhver art", mens lovens § 1, stk. 1, litra d, omfattede "konfekt, bolsjer, dragévarer, skummasse, skumvarer, fondant, sukrede korn o. lign, tilsat essenser eller farve, samt i øvrigt sukkervarer af enhver art (...)".

Og dette gentages i definitionen af det afgiftspligtige vareområde i § 1, stk. 1, nr.1 og nr. 4, i den nugældende chokoladeafgiftslov fra 1968.

Spørger anfører, at de produkter, der er omfattet af anmodningen om bindende svar, alle er karakteriseret ved, at de anvendes til overfladepyntning af kager og markedsføres som sådanne og således ikke udgør "essensen" i en chokolade-/sukkervare. Spørger anfører videre, at der er alternative betegnelser for produkterne afhængigt af deres præcise sammensætning og anvendelse, og Spørger nævner fra Dansk Husmoder Leksikon og en ældre Wiener kagebog eksempler på fremstillingsmåder og de pågældende produkters anvendelse. Det er Spørgers opfattelse, at det er den type fondant, der anvendes som ingrediens i slikprodukter som fx chokoladefrøer og - skildpadder, der udgør essensen i betegnelsen fondant, som er afgiftspligtigt efter chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 4, men derimod ikke de produkter der er omfattet af anmodningen om bindende svar, og dette understøtter Spørger ved citater fra forskellige opslagsværker, der er tilgængelige på internettet.

Spørger nævner i øvrigt, at selvom fondant har fået en bredere betydning, må omfanget af afgiftspligten ud fra en formålsfortolkning af loven nødvendigvis være den samme som ved lovens tilblivelse.

SKAT er enig heri, og derfor er det relevant at afklare, hvad der i afgiftsmæssig henseende skal forstås ved fondant. Betegnelsen fondant blev første gang selvstændig nævnt under det afgiftspligtige vareområde i chokoladeafgiftsloven i forbindelse med en lovrevision, som fandt sted ved lov nr. 22 af 11. februar 1955.

Selvom fondant første gang blev selvstændig nævnt under det afgiftspligtige vareområde i 1955, så mener SKAT, at varen allerede inden dette tidspunkt var omfattet af det afgiftspligtige vareområde i chokoladeafgiftsloven - nærmere betegnet som hørende under begrebet "sukkervarer af enhver art". Dette understøttes bl.a. af en meddelelse fra februar 1955, som det daværende Departement for told og forbrugsafgifter i forbindelse med gennemførelsen af lov nr. 22 af 11. februar 1955 udarbejdede til virksomheder, der erhvervsmæssigt fremstillede, indførte eller drev mellemhandel med chokolade- og sukkervarer. Heri redegjorde Departementet bl.a. for, på hvilke punkter det afgiftspligtige vareområde i den ændrede lov adskilte sig fra de hidtil gældende bestemmelser. I meddelelsen er varen "fondant" ikke nævnt.

Hverken loven fra 1955 eller den nuværende chokoladeafgiftslov fra 1968 eller bemærkningerne til de to love ses imidlertid at indeholde nogen definition eller beskrivelse af, hvad der forstås ved "fondant". Derfor er det relevant at afklare, hvad der blev anset for at være fondant på det tidspunkt, hvor varebetegnelsen blev selvstændig nævnt i chokoladeafgiftsloven i 1955 for at kunne fastslå, hvorvidt de omhandlede varer er omfattet af betegnelsen fondant i det afgiftspligtige vareområde i chokoladeafgiftslovens § 1, stk.1, nr. 4.

Med henblik herpå har SKAT undersøgt forskellige leksika udgivet omkring det tidspunkt, hvor fondant blev selvstændigt nævnt under det afgiftspligtige vareområde, og hvori fondant er nærmere beskrevet. I det følgende er citeret fra de pågældende leksika:

Dansk Husmoder Leksikon, Standard Forlaget, 1949 - 1951, hæfte 25, side 438. Heraf fremgår, at fondant fremstillet ved sukkerkogning bl.a. anvendes til "konfekterème eller -overtræk", til "cremèfyld i konfekt" og til "overtræk af marcipankonfekt".

Karl Meyer Vareleksikon, 6. udgave, Aschehoug Dansk Forlag, 1952, bind I, side 359. Heraf fremgår, at fondant anvendes til "konfekt og lign."

Nordisk Bager- og Konditor-Leksikon, Forlaget Lind & Boie, 1948-49, bind I, side 256 - 257. Heraf fremgår bl.a., at "fondant bruges hovedsagelig til konfekt, men anvendes også i mange konditorier til at glasere kager med."

Det kan således udledes, at fondant omfattede varer, der anvendtes til såvel fyld som overtræk. Derfor mener SKAT ikke, at der i afgiftsmæssig henseende er grundlag for at afgrænse betegnelsen fondant til alene at omfatte ingredienser, der anvendes som fx fyld i chokoladevarer.

Dette understøttes af, at Skatterådet som nævnt ovenfor i 2014 ved SKM2014. 471. SR traf afgørelse om, at der skulle betales chokoladeafgift af en vare, der betegnes som "glasur", men som også kan betegnes som "sugar paste", "icing" eller "fondant". På baggrund af en teknisk analyse foretaget af FORCE Technology fandt Skatterådet, at selvom der på visse punkter var forskelle mellem fondant i klassisk forstand, og varerne som var omfattet af anmodningen om bindende svar, med hensyn til ingredienser, fremstillingsproces og anvendelse, så var der alligevel et sådant sammenfald, at varerne måtte sidestilles med fondant i den betydning, som betegnelsen havde, da fondant i 1955 blev selvstændig nævnt under det afgiftspligtige vareområde i chokoladeafgiftsloven. På den baggrund fandt Skatterådet, at de omhandlede varer i afgiftsmæssig henseende skulle betegnes som "fondant", alternativt som "sukkervarer af enhver art", og at de som følge deraf var afgiftspligtige efter chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 4.

Spørger henviser endvidere i sin begrundelse til to eksempler fra den juridiske vejledning.

Eksempel 1. Det ene eksempel relaterer sig til en tidligere kendelse fra Landsskatteretten, ifølge hvilken et produkt, der anvendes som glasur og fremtræder som en blanding af en masse, der har en creme/hvid farve og består af sukker, hydrogeniseret vegetabilsk olie, glukose sirup, vand samt salt, skummetmælkspulver, farve mv., ikke var omfattet af det afgiftspligtige vareområde. Produktet har tidligere været nævnt i den juridiske vejledning som eksempel på en vare, der ikke var omfattet af det afgiftspligtige vareområde men er ikke mere nævnt i vejledningen. Nedenfor er redegjort om baggrunden herfor.

Ifølge den pågældende kendelse (LSR 10.12.98, 661-1606-0001), som efter det foreliggende ikke er offentliggjort af Landsskatteretten, men som tidligere var kort gengivet i SKATs juridiske vejledning, afsagde Landsskatteretten i 1998 i en konkret sag en kendelse om, at der ikke skulle betales chokoladeafgift af et produkt, der blev anvendt som glasur og fremtrådte som en blanding af en masse, der havde en creme/hvid farve og bestod af sukker, hydrogeniseret vegetabilsk olie, glukose sirup, vand samt salt, skummetmælkspulver, farve mv.

Det fremgår bl.a. af kendelsen, at varerne var luftet, hvorved de havde fået en blød konsistens, og var tiltænkt anvendelse som glasur på kager. Varerne blev solgt i pakninger af x kg.

Told Skat anså varerne for omfattet af chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 4, med henvisning til, at denne bestemmelse efter ordlyden omfatter sukkervarer af enhver art, og at varerne efter deres bestanddele og smag måtte anses som sukkervarer. Told Skat anså ikke varerne for at være af en art eller type, der udelukkende skulle anvendes til erhvervsmæssig brug og fandt det uden betydning, at der ved indførsel af kager fra udlandet med tilsvarende glasur ikke skulle betales dækningsafgift af glasur på kagerne.

Klageren henviste over for Landsskatteretten bl.a. til, at andre lignende varer med højt indhold af bl.a. sukker efter praksis var afgiftsfri, samt at det var konkurrenceforvridende, at klageren skulle betale chokoladeafgift af glasur til fremstilling af kager, når der hverken skulle betales chokoladeafgift efter lovens kap 1 eller dækningsafgift efter lovens kap 3 ved indførsel af kager fra udlandet med tilsvarende glasur.

Det kan tilføjes, at dækningsafgift er en afgift, der betales ved import fra udlandet af en række nærmere anførte varer, bl.a. af brød, wienerbrød, kager, kiks og andet bagværk i pos. 1905 i toldtariffen, som ikke er afgiftspligtige i sig selv efter chokoladeafgiftslovens kap 1 (chokolade- og sukkervarer) eller kap 2 (råstofafgiftspligtige), men som indeholder afgiftspligtige bestanddele i form af varer omfattet af afgiftspligten i chokoladeafgiftslovens kap 1 og/eller kap 2.

Landsskatteretten fandt efter en samlet vurdering af de foreliggende oplysninger, herunder om de omhandlede varers tiltænkte anvendelse og om den måde, hvorpå de særskilt blev forhandlet, ikke, at varerne, uanset deres sammensætning, kunne anses som svarende til eller som efterligninger eller erstatninger for den type varer, der er opregnet i lovens § 1, stk. 1, nr. 4. De omhandlede varer kunne derfor hverken anses for omfattet af § 1, stk. 1, nr. 4, eller § 1, stk. 1, nr. 10. Da varerne endvidere ikke kunne anses for omfattet af de i øvrigt i § 1 nævnte vareområder, fandt retten at måtte give klageren medhold i den nedlagte påstand om, at de omhandlede varer ikke var omfattet af chokoladeafgiftsloven.

SKAT har ikke kendskab til, hvad der har været udslagsgivende for Landsskatterettens kendelse, men SKAT opfatter det sådan, at Landsskatteretten "uanset varernes sammensætning" lagde vægt på en tiltænkt erhvervsmæssig anvendelse, der i givet fald ville medføre en afgiftsmæssig forskelsbehandling ved import af kager fra udlandet med tilsvarende glasur.

Reglerne om dækningsafgift er efterfølgende ændret, så der ved import fra udlandet af kager med en afgiftspligtig glasur i dag skal betales dækningsafgift af glasuren efter chokoladeafgiftslovens kap 3.

Derved finder den nævnte afgiftsmæssige forskelsbehandling ikke mere sted, og den pågældende præmis er således ikke længere til stede.

SKAT har derfor fjernet eksemplet fra den juridiske vejledning i forbindelse med opdateringen af vejledningen i juli 2014 (version 2014-2).

Eksempel 2. Det andet eksempel vedrører et produkt, der anvendes som slik og fremtræder som friske æbler, der er anbragt på pinde og dyppet i en opløsning af sukker, glukose og farve. Produktet er ikke omfattet af det afgiftspligtige vareområde, forudsat at det afsættes fra fremstillingsstedet til direkte forbrug. Spørger gør opmærksom på, at der her er tale om et i øvrigt sliklignende produkt, der er undtaget fra afgiftspligten.

Efter SKATs opfattelse kan eksemplet dog ikke tages som udtryk for, at glasurer generelt kan holdes uden for det afgiftspligtige vareområde. Efter det foreliggende er der tale om et produkt, hvor der har været rejst spørgsmål om eventuel afgiftspligt formentlig på grund af sukkerovertrukket omkring æblet. Dette har mundet ud i den konkrete afgørelse, hvor det som anført er stillet som betingelse for at undgå at betale chokoladeafgift af den samlede vare, at produktet afsættes fra fremstillingsstedet til direkte forbrug. Omvendt indebærer det, at der skal betales chokoladeafgift, hvis varen sælges som en almindelig detailsalgsvare.

Spørger nævner bl.a. også, at hvis det havde været hensigten at afgiftsbeskatte de produkter, som er omfattet af anmodningen om bindende svar, så havde også kager med fondant-overtræk og fondant-figurer været afgiftsbelagte ved import, hvilket ikke ses at være tilfældet. Spørger nævner desuden, at det oprindelig var varer med nødder, kakao og sliklignende karakter, der omfattedes af afgiftspligten, og hvis sukkervarer havde haft en bredere fortolkning, ville alle kager på grund af deres sukkerindhold i dag være afgiftspligtige.

SKAT kan hertil bemærke, at afgiftspligtige kager mv. er defineret i chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 9, hvoraf fremgår, at omfattet af afgiftspligten er: "kager, kiks og lign. delvis bestående af skummasse, når

bagværket ikke udgør mindst to tredjedele af varens rumfang". Hvis en kage henhørende under pos. 1905 i toldtariffen importeres fra udlandet, og kagen ikke er omfattet af afgiftspligten i sin helhed efter § 1, stk. 1, nr. 9, så vil kagen være omfattet af dækningsafgiftspligten, hvis den er belagt med en afgiftspligtig glasur mv. Det indebærer, at der alene skal betales dækningsafgift af glasuren mv. Se nærmere om betingelserne for dækningsafgiftspligt under spørgsmål 2.

Analyse hos FORCE Technology samt SKATs vurdering af afgiftspligt

SKAT har ladet FORCE Technology analysere en række vareprøver med henblik på at kunne vurdere, om der er afgiftspligt efter chokoladeafgiftsloven.

For at ikke skulle undersøge samtlige 29 varer har SKAT i samråd med FORCE opdelt de 29 varer i 8 kategorier på grundlag af skriftlige produktspecifikationer, som SKAT forinden har modtaget. Disse 8 kategorier består af varer, som umiddelbart er ens i sammensætning bortset fra farve mv. Ud fra disse kategorier af varer er der udvalgt 13 varer, hvor der er rekvireret vareprøver til nærmere analyse. Udgangspunktet har således været, at de rekvirerede vareprøver skal udgøre et repræsentativt udsnit af de 29 varer. Herudover er der rekvireret vareprøver i de tilfælde, hvor varebetegnelse/produktbeskrivelse indikerer et indhold af kakao. Udsnippet af vareprøver har Spørger efterfølgende accepteret.

I tabellen nedenfor er vist fordelingen på kategorier og hvilke varer, der er analyseret i den enkelte kategori.

Fordeling i kategorier		Analyserede varer (bilagsnr.)
Bilag nr.	Betegnelse for kategori	
1, 2	(...)	1
3, 8, 9	(...)	3, 9
4	(...)	4
5	(...)	5
6	(...)	6
7	(...)	7
10 - 21	(...)	11, 12, 16, 17
22 - 29	(...)	23, 24

Nedenfor er vurderingen af afgiftspligten inden for hver kategori anført. Den består dels af resultaterne af FORCE Technologys analyser samt SKATs vurdering af afgiftspligten på baggrund heraf.

Vurdering af afgiftspligt for varerne ifølge bilag 1 og 2

Bilag 1. (varebetegnelse for vare nr. 1.) – Bilag 2. (varebetegnelse for vare nr. 2.)

FORCE Technologys rapport vedrørende bilag 1. (varebetegnelse for vare nr. 1):

"Beskrivelse: Hvid fondant til at rulle ud og overtrække, rollfondant – Mærke: (varebetegnelse for vare nr. 1) – Emballage: Detailsalgsemballage – Modtaget: 03-02-2015 – Analyseperiode: 09-02-2015 - 05-03-2015

Tørstof (...): 94,1 % – Fedt (...): 7 % – Saccharose (...): 78,6 % – Glucose (...): 1,4 % – Fructose (...): < 0,5 % – Lactose (...): < 0,5 %

Stivelse/glucose (...): 7,0 % – Smag: sød og af vanilje – Udseende/konsistens: hvid, blød, grynet masse, den kan formes med hånden og rulles ud. – Mikroskopisk undersøgelse ved stereolup: glinsende overflade, små lyse krystaller ved brudkant.

FORCE Technology har modtaget en papæske (x kg nettovægt) med to portioner hvid fondant/rollfondant til at rulle ud og overtrække kager med. Varen kaldes (varebetegnelse...). På æsken vises (beskrivelse af illustration). Efter angivelsen på tidligere indsendt produktspecifikation fra (Producent..., bilag 1, item number ...) indeholder varen følgende: (...). Der er vedlagt en vejledning der beskriver anvendelsen af varen. Varen kan anvendes som den foreligger eller indfarves ved hjælp af specielle farver, og den kan desuden aromatiseres yderligere ved hjælp af aromastoffer. Varen kaldes fondant, den kan rulles ud med en kagerulle og lægges oven på en kage, muffin eller lignende eller formes med hånden til figurer.

FORCE Technologys analyseresultater viser at varen indeholder ca. 85 % sukkerarter og ca. 7 % fedt beregnet på tørstof. Desuden indeholder varen efter angivelsen fortykningsmidler, glycerin, aroma og små mængder eddikesyre. Dermed ligner sammensætningen af den foreliggende vare den vare som er beskrevet i Skatterådets afgørelse SKM2014. 471. SR og varen i FORCE Technologys analyserapport (...). På denne baggrund mener FORCE Technology, at varen ligeledes er omfattet af afgiftspligten i chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 4."

SKATs vurdering af afgiftspligt efter chokoladeafgiftslovens § 1:

Det fremgår bl.a. af FORCEs rapport, at der er tale om en vare, der betegnes som hvid fondant til at rulle ud og overtrække kager mv. med, såkaldt rollfondant. Varen smager sødt og af vanilje og har konsistens som en hvid, blød, grynet masse, der kan formes med hånden eller rulles ud med kagerulle. Den kan bruges til at overtrække kager mv. med eller til fremstille figurer af. Varen kan anvendes som den er eller indfarves med specielle farver, og den kan aromatiseres yderligere ved hjælp af aromastoffer. Varen har bl.a. et sukkerindhold på ca. 85 pct. og et fedtindhold på ca. 7 pct. beregnet på tørstof. Ifølge FORCE ligner varen i sammensætning den vare, der er omfattet af Skatterådets afgørelse SKM2014. 471. SR, og som er omfattet af afgiftspligten i chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 4.

Det er på den baggrund SKATs opfattelse, at varen har en sammensætning, så den i afgiftsmæssig henseende skal betegnes som "fondant", alternativt som "sukkervarer af enhver art". Da varen ifølge bilag 2 anses som stort set ens i sammensætning, gælder der tilsvarende for denne vare.

På den baggrund mener SKAT, at de omhandlede varer er omfattet af afgiftspligten i chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 4.

SKAT indstiller derfor, at spørgsmål 1 besvares med et "Ja" for så vidt angår varerne ifølge bilag 1 og 2.

Vurdering af afgiftspligt for varerne ifølge bilag 3, 8 og 9

Bilag 3. (varebetegnelse for vare nr. 3) –Bilag 8. (varebetegnelse for vare nr. 8) –Bilag 9. (varebetegnelse for vare nr. 9)

FORCE Technologys rapport vedrørende bilag 3. (varebetegnelse for vare nr. 3):

“Beskrivelse: (... smørcreme)–Mærke: (varebetegnelse for vare nr. 3) –Emballage: Detailsalgsemballage –Modtaget: 03-02-2015–Analyseperiode: 09-02-2015 - 08-04-2015

Tørstof (...): 93,6 % –Fedt (...): 35 % –Saccharose (...): 52,7 % –Glucose (...): < 0,5 % –Fructose (...): < 0,5 % –Lactose (...): < 0,5 %

Stivelse/glucose (...): 2,6 % –Smag: meget sød. –Udseende/konsistens: hvid, cremet konsistens, ligesom blød smør ved rumtemperatur, kan smøres på en kage, køleskabskold er den lidt fastere i konsistensen og klæbrig, kan stadig smøres på en kage. –Mikroskopisk undersøgelse ved stereolup: hvid masse uden krystaller i.

FORCE Technology har modtaget en hvid plastspand med låg (x kg nettovægt) med hvid icing til overtrækning af kager. Varen kaldes (varebetegnelse...). På emballagen vises (beskrivelse af illustration). Efter angivelsen i næringstabellen indeholder varen (...). Varen indeholder følgende bestanddele: (...). Varen kan anvendes som den foreligger ved rumtemperatur. Den kan indfarves ved hjælp af specielle farver. Varen kaldes smørcreme på tidligere indsendt bilag 3. Efter angivelsen kan der blandes sukker i for at opnå en faster/stiv konsistens afhængig af, hvor meget sukker/flormelis der blandes i.

FORCE Technologys analyseresultater viser, at varen indeholder ca. 56 % sukker og ca. 37 % fedt beregnet på tørstof. Desuden indeholder varen efter angivelsen fortykningsmidler, glycerin, aromastoffer, emulgatorer og konserveringsmidler. Varen kan ikke direkte sammenlignes med den vare, der er beskrevet i Skatterådets afgørelse SKM2014. 471. SR eller varen i FORCE Technologys analyserapport (...). Den foreliggende vare kan bedre sammenlignes med en smørcreme, hvor der blandes flormelis og smør. Varen kan ikke rulles ud ved stuetemperatur eller køleskabskold, den er for blød eller klistrer til kagerullen.

Efter FORCE Technologys opfattelse er den foreliggende vare en smørcreme lavet af vegetabilsk fedt. Det er en blanding af fedt og sukker med emulgator, konserveringsmiddel og fortykningsmiddel. På baggrund af dette mener FORCE Technology, at varen ikke er afgiftspligtig efter chokoladeafgiftsloven. Vi kan ikke vurdere om den kan betragtes som en erstatningsvare for glasur, der er omfattet; anvendelsen i udlandet er tilsyneladende primært som icing, hvor smørcreme i Danmark også anvendes som fyld. Kakaoholdig smørcreme nævnes under E. 4.2.3.8, og er kun afgiftsfritaget, hvis den sælges i pakninger på mindst 5 kg og indeholder mindre end 5 % kakaobestanddele. Vi opfatter denne beskrivelse som om det kun er smørcreme med kakaoindhold, der kan være omfattet af lovens § 1, stk. 1. Den foreliggende vare indeholder efter angivelsen ingen kakaobestanddele.

Ud fra sammensætningen er det en vare i 2106. Der er ikke angivet indhold af mælkebestanddele. Der er ikke angivet indhold af bestanddele omfattet af chokoladeafgiftslovens § 19"

SKATs vurdering af afgiftspligt efter chokoladeafgiftslovens § 1:

Det fremgår bl.a. af FORCEs rapport, at der er tale om en vare, der betegnes som (varebetegnelse...). Varen har en meget sød smag og har en hvid, cremet konsistens. Den fremstår ligesom blødt smør ved rumtemperatur og kan smøres på en kage. Køleskabskold er den lidt fastere i konsistensen og klæbrig men kan stadig smøres på en kage. Varen kan indfarves ved hjælp af specielle farver. Varen betegnes ifølge det modtagne skriftlige materiale som smørcreme og indeholder bl.a. ca. 56 pct. sukker og ca. 37 pct. fedt beregnet på tørstof. Ifølge FORCE kan varen ikke sammenlignes med de varer, som er omfattet af Skatterådets afgørelse, SKM2014. 471. SR. Derimod ligner den mere en smørcreme. Varen kan hverken rulles ud ved stuetemperatur eller køleskabskold, idet den er for blød og klistret. Efter FORCEs opfattelse er der derfor tale om en smørcreme fremstillet af vegetabilsk fedt.

SKAT kan hertil bemærke, at ved lov nr. 376 af 18. maj 1994 blev afgiftsfritagelsen for masser i chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 2, nr. 6, indført. Bestemmelsen kom ind i loven i forbindelse med betænkning af 27. april 1994, og det fremgår bl.a. heraf, at "smørcreme og lignende kagemasser med indhold af kakao er efter den gældende afgiftslov (§ 1, stk. 1, nr. 1) afgiftspligtige af den fulde vægt og ikke blot af kakaoindholdet. Det foreslås, at der af sådanne varer, der anvendes af bagere m.v. som halvfabrikata ved fremstilling af kager, alene skal betales afgift af den medgåede mængde kakao, når varen sælges i pakninger på mindst 5 kg. Det foreslås endvidere, at fritagelsen betinges af, at indholdet af kakao udgør mindre end 5 pct. af varens vægt. (...)"

Efter SKATs opfattelse kan det modsætningsvist udledes af teksten i betænkningen, at smørcreme uden indhold af kakao ikke anses for omfattet af afgiftspligten i chokoladeafgiftslovens § 1.

Den omhandlede vare ses ikke at indeholde kakao, så derfor mener SKAT ikke, at varen kan anses for omfattet af afgiftspligten i chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 1-10.

Med hensyn til spørgsmålet om eventuel afgiftspligt efter chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 10, mener SKAT efter en samlet konkret bedømmelse ikke, at varen på grund af dens beskaffenhed, anvendelse samt den måde, hvorpå den markedsføres kan betragtes som en efterligning af eller erstatningsvare for de varer, der er nævnt under nr. 1-8.

Se nedenfor om SKATs vurdering af afgiftspligt vedrørende varen ifølge bilag 8.

FORCE Technologys rapport vedrørende bilag 9. (varebetegnelse for vare nr. 9):

"Beskrivelse: Chocolate icing – Mærke: (varebetegnelse for vare nr. 9) – Emballage: Detailsalgsemballage – Modtaget: 03-02-2015 – Analyseperiode: 10-02-2015 - 03-03-2015

Tørstof (...): 91,0 % – Fedt (...): 22 % – Saccharose (...): 59,9 % – Glucose (...): 2,0 % – Fructose (...): 1,5 % – Lactose (...): < 0,5 %

Stivelse/glucose (...): 2,5 % – *Kakao (...): 3,3 % – Smag: sød af chokolade og smørcreme – Udseende/konsistens: brun, blød masse, den er så blød at den ikke kan formes med hånden eller rulles ud, for klistret. – Mikroskopisk undersøgelse ved stereolup: glinsende brun overflade, små lyse krystaller ved brudkant.

FORCE Technology har modtaget en plastdåse (x g nettovægt) med (varebetegnelse...) til at lave blomster/roser eller kanter med. På emballagen vises (beskrivelse af illustration). Efter angivelsen på tidligere indsendt produktspecifikation fra (Producent..., bilag 9, item number ...) indeholder varen følgende: (...). På emballagen beskrives kort anvendelsen af varen. Varen kan anvendes som den foreligger eller fortyndes med vand eller blandes med flormelis for at opnå den ønskede konsistens. Varen kaldes (varebetegnelse...) og den kan efter FORCE Technologys mening ikke rulles ud med en kagerulle eller formes med hånden til figurer som den foreligger.

FORCE Technologys analyseresultater viser at varen indeholder ca. 74 % kulhydrater og ca. 24 % fedt beregnet på tørstof. Varen indeholder mere stivelse og mere fedt end den vare som er beskrevet i Skatterådets afgørelse SKM2014. 471. SR eller varen i FORCE Technologys analyserapport (...). Den har ikke samme konsistens som fondant og ligner i smag og konsistens mest en fast smørcreme. Varen indeholder < 5 % kakao og den foreligger i en detailsalgsemballage på mindre end 5 kg, derfor er den efter FORCE Technologys mening ikke fritaget for chokoladeafgiften. På denne baggrund mener FORCE Technology at varen er omfattet af afgiftspligten i chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 1."

SKATs vurdering af afgiftspligt efter chokoladeafgiftslovens § 1:

Det fremgår bl.a. af FORCEs rapport, at varen betegnes som Chocolate icing. Varen smager sødt af chokolade og smørcreme, og i udseende og konsistens er der tale om en brun, blød masse, der er for klistret til at kunne formes med hånden eller rulles ud. Den kan efter det oplyste anvendes som den er eller fortyndes med vand eller blandes med flormelis for at få den ønskede konsistens. Varen indeholder bl.a. 3,3 pct. kakao og ca. 74 pct. kulhydrater og ca. 24 pct. fedt beregnet på tørstof. Sukkerarterne saccharose, glucose og fructose udgør i alt ca. 63 pct. Ifølge FORCE ligner varen i smag og konsistens mest en fast smørcreme.

Det er SKATs opfattelse, at varen har en sammensætning og karakter, så den i afgiftsmæssig henseende skal betegnes som en chokoladevare. Den indeholder således 3,3 pct. kakao og smager bl.a. sødt af chokolade.

SKAT mener, at selv små mængder kakao i en vare som denne medfører afgiftspligt efter chokoladeafgiftsloven. Dette understøttes af bemærkningerne i betænkning af 27. april 1994 til lov nr. 376 af 18. maj 1994, hvormed afgiftsfritagelsen for masser blev indført. Det fremgår heraf, at "smørcreme og lignende kagemasser med indhold af kakao er efter den gældende afgiftslov (§ 1, stk. 1, nr. 1) afgiftspligtige af den fulde vægt og ikke blot af kakaoindholdet. Det foreslås, at der af sådanne varer, der anvendes af bagere m.v. som halvfabrikata ved fremstilling af kager, alene skal betales afgift af den medgåede mængde kakao, når varen sælges i pakninger på mindst 5 kg. Det foreslås endvidere, at fritagelsen betinges af, at indholdet af kakao udgør mindre end 5 pct. af varens vægt. (...)". Uden fritagelsesbestemmelsen ville nævnte masser med et kakaoindhold på under 5 pct. efter SKATs opfattelse have været omfattet af afgiftspligten uanset pakningens vægt.

Da varen er i en pakning på under 5 kg. mener SKAT ikke, at varen er omfattet af afgiftsfritagelsen for masser med indhold af kakao i chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 2, nr. 6.

På den baggrund er det SKATs opfattelse, at den omhandlede vare er omfattet af afgiftspligten i chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 1.

For så vidt angår varen ifølge bilag 8, som ikke er analyseret, anses varen efter det foreliggende for stort set ens i sammensætning og konsistens som varen ifølge bilag 9, bortset fra at varen ifølge bilag 8 ikke ses at indeholde kakao. Da varen ifølge bilag 9 efter ovennævnte rapport fra FORCE Technology mest ligner en fast smørcreme i smag og konsistens, er det SKATs opfattelse, at varen ifølge bilag 8 skal sidestilles med en tilsvarende smørcreme uden indhold af kakao i afgiftsmæssig henseende.

Derfor mener SKAT ikke, at varen ifølge bilag 8 kan anses for omfattet af afgiftspligten i chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 1-10. Der henvises i øvrigt til SKATs vurdering af afgiftspligt efter § 1 vedrørende varen ifølge bilag 3.

Sammenfattende indstiller SKAT derfor, at spørgsmål 1 besvares med et "Nej" for så vidt angår varerne ifølge bilag 3 og 8 samt et "Ja" for så vidt angår varen ifølge bilag 9.

Vurdering af afgiftspligt for varen ifølge bilag 4

FORCE Technologys rapport vedrørende bilag 4. (varebetegnelse for vare nr. 4):

"Beskrivelse: Sukkervare, fondantlignende masse –Mærke: (varebetegnelse for vare nr. 4) –Emballage: Detailsalgsemballage–Modtaget: 03-02-2015–Analyseperiode: 09-02-2015 - 28-05-2015

Tørstof (...): 88,8 % –Fedt (...): < 0,2 % –Saccharose (...): 62,9 % –Glucose (...): 1,8 % –Fructose (...): < 0,5 % –Lactose (...): < 0,5 %

Stivelse/glucose (...): 22,3 % –Smag: sød og af vanilje–Udseende/konsistens: hvid, blød, gummiagtig masse, den kan formes med hånden og rulles ud. Mikroskopisk undersøgelse ved stereolup: glinsende overflade, små lyse krystaller ved brudkant.

FORCE Technology har modtaget en laminatpose med lynlås (x g nettovægt) med hvid fondantagtig masse til at rulle ud og forme med hånden til dekoration af kager. Varen kaldes (varebetegnelse...). På emballagen vises (beskrivelse af illustration). På emballagen angives desuden følgende næringsdeklaration: 0 % fedt, 86 % kulhydrater, hvoraf 10 % er sukker, 0,25 % salt. Der er angivet følgende indholdsstoffer: (...). Efter angivelsen på tidligere indsendt produktspecifikation fra (Producent ..., bilag 4, item number ...) indeholder varen følgende: (...). Angivelsen på emballagen og i bilag 4 er ikke overensstemmende. I den påtrykte vejledning beskrives anvendelsen af varen. Varen kan anvendes som den foreligger eller indfarves ved hjælp af farve eller blandes med farvet fondant. Varen kan rulles ud

med en kagerulle og der kan formes figurer med hånden eksempelvis blomster. I første omgang mente FORCE Technology at varen kan anvendes til at overtrække kager med på samme måde som fondant.

FORCE Technology har efterfølgende erfaret gennem SKAT, at importøren påpeger at varen tørrer hårdt op og at man "nødig vil spise den kage, som er overtrukket med det produkt" og at varen "bruges til at lave fine sukker blomster med og større figurer" og at "Det endelige resultat bruges til pynt, men er samtidigt total uspiseligt, da det er stenhårdt." Endvidere angives der, at varen indeholder 6-15 % food grade gums.

FORCE Technology har ladet nogle stykker af (varebetegnelse...) tørre op i mere end et døgn og undersøgt om varen kan spises. Varen er hård, men afhængig af tykkelsen af materialet kan den knækkes og tygges uden besvær og den smager sødt af vanilje. Den kan måske sammenlignes med et sprødt bolsje eller lignende sukkervare, der først bliver blød, når den har været i munden et stykke tid. Varen er efter vores mening spiselig og den smager sødt af vanilje. Varen sælges desuden som fødevarer (der er ikke angivet på emballagen at man ikke må spise varen). Den er efter de nye informationer nok ikke velegnet som overtræk til kager, da hårdheden af den tørrede vare formentlig vil ødelægge kagen, når den skal skæres op, men også dette afhænger af, hvor tykt massen rulles ud, der er angivet på emballagen at massen skal rulles ud til 1,5 mm tykkelse. Efter FORCE Technologys information anvendes fondant også til at lave dekorationer til kage som eksempelvis blomster eller figurer.

FORCE Technologys analyseresultater viser at varen indeholder ca. 98 % kulhydrater beregnet på tørstof. Desuden indeholder varen efter angivelsen fortykningsmidler og aroma (højst 4 %). FORCE Technology mener på baggrund af analyseresultaterne og de nye oplysninger at varen ikke med fordel kan anvendes som overtræk til kager, pga. dens hårdhed, som betyder at den måske ikke kan sidestilles med fondant, men på den anden side anvendes fondant også til at lave figurer og blomster. På baggrund af varens sammensætning og at den er spiselig (selvom den er hård), at varen mere specifik er omfattet af betegnelsen "sukkervarer af enhver art" og ikke nødvendigvis af betegnelsen "fondant" og at den derfor er omfattet af afgiftspligten i chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 4."

SKATs vurdering af afgiftspligt efter chokoladeafgiftslovens § 1:

Det fremgår bl.a. af FORCEs rapport, at varen er en fondantlignende masse. Varen smager sødt og af vanilje, og i udseende og konsistens er der tale om en hvid, blød, gummiagtig masse, der kan formes med hånden og rulles ud. Varen angives til at kunne anvendes som den er, indfarves ved hjælp af farvestoffer eller blandes med farvet fondant og anvendes til sukkerblomster eller modellering af figurer. Varen indeholder ca. 98 pct. kulhydrater beregnet på tørstof. Sukkerarterne saccharose, glucose og fructose udgør i alt ca. 65 pct.

Spørger har oplyst, at varen hurtigt tørrer hårdt op, så den ikke er egnet til at overtrække kager med. (Varebetegnelse...) bruges ifølge Spørger derimod til at lave pynt i form af fine sukkerblomster og større figurer, da dette netop er muligt, fordi varen tørrer hårdt op.

FORCE har ladet nogle stykker (varebetegnelse...) tørre op i mere end et døgn for at undersøge, om varen kan spises. Det fremgår, at varen herved bliver hård, men at varen afhængig af tykkelsen af materialet kan knækkes og tygges uden besvær, og at varen smager sødt af vanilje. Ifølge FORCE kan varen måske sammenlignes med et sprødt bolsje eller lignende sukkervare, der først bliver blød, når den har været i munden et stykke tid.

Varen er efter FORCEs opfattelse spiselig, og den sælges efter det foreliggende som en fødevarer. Derimod er FORCE enig i, at varen ikke er velegnet som overtræk til kager, da hårdheden af den tørrede vare

formentlig kan ødelægge kagen, når den skæres op, men dette afhænger dog af, hvor tykt massen rulles ud.

Som følge heraf er det SKATs opfattelse, at varen på grund af dens sammensætning og da den ifølge FORCE i øvrigt er spiselig skal henføres under betegnelsen "sukkervarer af enhver art" i afgiftsmæssig henseende.

På den baggrund mener SKAT, at den omhandlede vare er omfattet af afgiftspligten i chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 4.

SKAT indstiller derfor, at spørgsmål 1 besvares med et "Ja" for så vidt angår varen ifølge bilag 4.

Vurdering af afgiftspligt for varen ifølge bilag 5

FORCE Technologys rapport vedrørende bilag 5. (varebetegnelse for vare nr. 5)

"Beskrivelse: Pulverblanding til at lave icing/smørcreme –Mærke: (varebetegnelse for vare nr. 5) –Emballage: Detailsalgsemballage –Modtaget: 03-02-2015 –Analyseperiode: 09-02-2015 - 08-04-2015

Tørstof (...): 99,6 % –Fedt (...): 5 % –Saccharose (...): 89,3 % –Glucose (...): < 0,5 % –Fructose (...): < 0,5 % –Lactose (...): < 0,5 %

Stivelse/glucose (...): 4,9 % –Smag: meget sødt –Udseende/konsistens: fint hvidt pulver

FORCE Technology har modtaget en hvid papæske (x g nettovægt) med (varebetegnelse...), altså en pulverblanding til at fremstille en smørcreme. På emballagen vises (beskrivelse af illustration). Efter angivelsen i næringstabellen indeholder varen (...). Varen indeholder følgende bestanddele: (...). I bilag 5 af tidligere indsendt produktspecifikation angives for item number (...) følgende ingredienser: (...). Vejledningen beskriver at der tilsættes x g blødt smør og x ml vand til pulveret og så piskes det sammen til en luftig creme, Den færdige blanding kan farves eller aromatiseres, den kan smøres på med en kniv eller sprøjtes med en sprøjtepose.

FORCE Technologys analyseresultater viser at varen indeholder ca. 90 % sukker, 5 % stivelse og 5 % fedt. Desuden indeholder varen efter angivelsen (...). Varen kan ikke sammenlignes med den vare, der er beskrevet i Skatterådets afgørelse SKM2014. 471. SR eller varen i FORCE Technologys analyserapport (...). Den foreliggende vare er en blanding af sukker og stivelse, der anvendes som smørcreme, når det er blandet med smør.

Efter FORCE Technologys opfattelse er denne vare ikke afgiftspligtig efter chokoladeafgiftsloven, da den som pulver ikke kan sammenlignes med fondant eller en sukkervare. Den er en råvare til en smørcreme. Kakaoholdig smørcreme nævnes under E. A. 2.3.8, og er kun afgiftsfritaget, hvis den sælges i pakninger på mindst 5 kg og indeholder mindre end 5 % kakaobestanddele. Vi opfatter denne beskrivelse som om det kun er smørcreme med kakaoindhold, der kan være omfattet af lovens § 1, stk. 1. Den foreliggende vare indeholder efter angivelsen ingen kakaobestanddele.

Ud fra sammensætningen er det en vare i pos. 2106. Der er ingen tegn på indhold af mælkefedt, og indholdet af mælkeprotein i form af (...) er under 1 %, idet saccharose plus fedt plus stivelse/glucose udgør 99,2 %. Der er ikke angivet indhold af bestanddele omfattet af chokoladeafgiftslovens § 19."

SKATs vurdering af afgiftspligt efter chokoladeafgiftslovens § 1:

Det fremgår bl.a af FORCEs rapport, at varen er en pulverblanding til at fremstille smørcreme af. Varen smager meget sødt og består af et fint hvidt pulver. Ifølge vejledningen til pulverblandingen skal der

tilsættes smør og vand til pulveret, som derpå skal piskes sammen til en luftig creme, som udgør den færdige vare. Den færdige vare kan farves eller aromatiseres og kan påføres en kage mv. med kniv eller sprøjtepose. Varen indeholder bl.a. ca. 90 pct. sukker, 5 pct. stivelse og 5 pct. fedt. Varen ses ikke at indeholde kakao. Ifølge FORCE kan varen ikke sammenlignes med den vare, som er omfattet af Skatterådets afgørelse, SKM2014. 471. SR.

Det er SKATs opfattelse, at et halvfabrikata, der består af en pulverblanding som den omhandlede, ikke er omfattet af afgiftspligten i chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1. nr. 1-10. Varen ses ikke at indeholde kakao, og den anses ikke umiddelbart som egnet til at kunne spises. Desuden anser SKAT som nævnt ovenfor ikke en færdig smørcreme uden indhold af kakao for omfattet af afgiftspligten.

Derfor indstiller SKAT, at spørgsmål 1 besvares med et "Nej" for så vidt angår varen ifølge bilag 5.

Vurdering af afgiftspligt for varen ifølge bilag 6

FORCE Technologys rapport vedrørende bilag 6. (varebetegnelse for vare nr. 6):

"Beskrivelse: Pulverblanding til fremstilling af icing creme –Mærke: (varebetegnelse for vare nr. 6) –Emballage: Detailsalgsemballage –Modtaget: 03-02-2015 –Analyseperiode: 10-02-2015 - 08-04-2015

Tørstof (...): 98,2 % –Fedt (...): 15 % –Saccharose (...): 58,7 % –Glucose (...): 1,8 % –Fructose (...): < 0,5 % –Lactose (...): < 0,5 %

Stivelse/glucose (...): 22,0 % –Smag: meget sødt. –Udseende/konsistens: fint hvidt pulver.

FORCE Technology har modtaget en hvid papæske (x g nettovægt) med (varebetegnelse...), en pulverblanding til at fremstille en creme icing til kager og lignende. På emballagen vises (beskrivelse af illustration). Efter angivelsen i næringstabellen indeholder varen (...). Der er angivet følgende ingredienser: (...). Efter vejledningen på emballagen, skal indholdet af pakningen blandes med x ml isvand og piskes med elpisker i x minutter, indtil blandingen bliver stiv.

FORCE Technologys analyseresultater viser, at varen indeholder ca. 60 % sukker, 22 % stivelse/glucose og 15 % fedt, desuden indeholder varen (...). Den foreliggende vare er dermed en blanding af sukker, stivelse og fedtstof og efter den er blevet pisket med isvand, anvendes den som en glasur. Efter FORCE Technologys opfattelse er den foreliggende vare ikke afgiftspligtig efter chokoladeafgiftsloven, idet den i den foreliggende pulverform ikke kan sammenlignes med fondant eller en sukkervare. Det er vor opfattelse, at sukkervarer ikke er pulverformige, så (varebetegnelse...) er en råvare til en glasur, men ikke selve glasuren. Det skal bemærkes, at der er en bulgarsk BTO, BGBG/2014/00069, der tariferer et pulver til anvendelse som glasur, og kaldes fondant, som sukkervare.

Efter sammensætningen er det en vare i pos. 2106. Der er ingen grund til at antage indhold af mælkebestanddele udover (...), der maksimalt kan udgøre op til 2,5 % af tørstoffet, idet saccharose plus fedt plus stivelse/glucose tilsammen udgør 97,5 % af tørstoffet. Der er ikke angivet indhold af bestanddele omfattet af chokoladeafgiftslovens § 19."

SKATs vurdering af afgiftspligt efter chokoladeafgiftslovens § 1:

Det fremgår bl.a. af FORCEs rapport, at varen er en pulverblanding til fremstilling af icing creme. Varen smager meget sødt og består af et fint hvidt pulver. Ifølge vejledningen til pulverblandingen skal der tilsættes vand og piskes med elpisker indtil den færdige konsistens opnås, og varen kan anvendes som glasur. Varen indeholder bl.a. ca. 60 pct. sukker, 22 pct. stivelse/glucose og 15. pct. fedt. Varen ses ikke at indeholde kakao.

Det er SKATs opfattelse, at et halvfabrikata, der består af en pulverblanding som den omhandlede, ikke er omfattet af afgiftspligten i chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1. nr. 1-10. Varen ses ikke at indeholde kakao, og den anses ikke umiddelbart som egnet til at kunne spises.

Derfor indstiller SKAT, at spørgsmål 1 besvares med et "Nej" for så vidt angår varen ifølge bilag 6.

Vurdering af afgiftspligt for varen ifølge bilag 7

FORCE Technologys rapport vedrørende bilag 7. "(varebetegnelse for vare nr. 7)":

"Beskrivelse: Pulverblanding til fremstilling af sprøjteglasur –Mærke: "(varebetegnelse for vare nr. 7)"–Emballage: Detailsalgsemballage –Modtaget: 03-02-2015–Analyseperiode: 10-02-2015 - 08-04-2015

Tørstof (...): 99,5 % –Fedt (...): < 0,2 % –Saccharose (...): 97,1 % –Glucose (...): < 0,5 % –Fructose (...): < 0,5 % –Lactose (...): < 0,5 %

Stivelse/glucose (...): 3,6 % –Smag: meget sødt–Udseende/konsistens: fint hvidt pulver

FORCE Technology har modtaget en hvid papæske (x g nettovægt) med "(varebetegnelse...)", en pulverblanding til fremstilling af en sprøjteglasur til kager og lignende. På emballagen vises (beskrivelse af illustration). Efter angivelsen i næringstabellen indeholder varen (...). Der er angivet følgende ingredienser: (...). Efter vejledningen på emballagen, skal indholdet af pakningen blandes med x spiseskefulde vand og piskes med elpisker i x minutter, der kan tilføjes mere vand, indtil blandingen har den ønskede konsistens. Efter tørring bliver glasuren hård, så den er egnet til at lave blomster og andre figurer.

FORCE Technologys analyseresultater viser, at varen indeholder ca. 97 % sukker, 3 % stivelse/glucose, desuden indeholder varen emulgator og aromastoffer. Den foreliggende vare er dermed en blanding af sukker og stivelse med indhold af protein (...) og efter den er blevet pisket med vand, anvendes den som en slags glasur. Efter FORCE Technologys opfattelse er den foreliggende vare ikke afgiftspligtig efter chokoladeafgiftsloven, idet den i den foreliggende pulverform ikke kan sammenlignes med fondant eller en sukkervare. Det er vor opfattelse, at sukkervarer ikke er pulverformige, så (varebetegnelse...) er en råvare til en glasur, men ikke selve glasuren. Det skal bemærkes, at der er en bulgarsk BTO, BGBG/2014/00069, der tariferer et pulver til anvendelse som glasur, og kaldes fondant, som sukkervare.

Det meget høje indhold af saccharose og indhold af stivelse kunne indikere en mulig tarifiering som flormelis i 1701.99.90.00, men efter indholdsangivelsen er der tilsyneladende mulighed for ned til 92 % saccharose, det er således muligt at den indsendte prøve har et usædvanligt højt indhold af saccharose. Tilsætning af protein og andre stoffer er ligeledes tegn på, at det er et produkt tilberedt til en speciel anvendelse og dermed snarere en vare i pos. 2106, men det er et grænsetilfælde. Der er inden grund til at antage indhold af mælkebestanddele. Der er ikke angivet indhold af bestanddele omfattet af chokoladeafgiftslovens § 19."

SKATs vurdering af afgiftspligt efter chokoladeafgiftslovens § 1:

Det fremgår bl.a af FORCEs rapport, at varen er en pulverblanding til fremstilling af sprøjteglasur. Varen smager meget sødt og består af et fint hvidt pulver. Ifølge vejledningen til pulverblandingen skal der tilsættes vand og piskes med elpisker, for at den færdige konsistens kan opnås, og varen kan anvendes som glasur. Varen indeholder bl.a. ca. 97 pct. sukker og ca. 3 pct. stivelse/glucose samt emulgator og aromastoffer. Varen ses ikke at indeholde kakao.

Det er SKATs opfattelse, at et halvfabrikata, der består af en pulverblanding som den omhandlede, ikke er omfattet af afgiftspligten i chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 1-10. Varen ses ikke at indeholde kakao, og den anses ikke umiddelbart som egnet til at kunne spises.

Derfor indstiller SKAT, at spørgsmål 1 besvares med et "Nej" for så vidt angår varen ifølge bilag 7.

Vurdering af afgiftspligt for varerne ifølge bilag 10 - 21

Bilag 10. (varebetegnelse for vare nr. 10) – Bilag 11. (varebetegnelse for vare nr. 11) – Bilag 12. (varebetegnelse for vare nr. 12) – Bilag 13. (varebetegnelse for vare nr. 13) – Bilag 14. (varebetegnelse for vare nr. 14) – Bilag 15. (varebetegnelse for vare nr. 15) – Bilag 16. (varebetegnelse for vare nr. 16) – Bilag 17. (varebetegnelse for vare nr. 17) – Bilag 18. (varebetegnelse for vare nr. 18) – Bilag 19. (varebetegnelse for vare nr. 19) – Bilag 20. (varebetegnelse for vare nr. 20) – Bilag 21. (varebetegnelse for vare nr. 21)

FORCE Technologys rapport vedrørende bilag 11. (varebetegnelse for vare nr. 11):

"Beskrivelse: Grønne overtræksknapper – Mærke: (varebetegnelse for vare nr. 11) – Emballage: Detailsalgsemballage – Modtaget: 03-02-2015 – Analyseperiode: 10-02-2015 - 05-03-2015

Tørstof (...): 99,7 % – Fedt (...): 28 % – Saccharose (...): 69,1 % – Glucose (...): 0,5 % – Fructose (...): < 0,5 % – Lactose (...): 2,0 %

Stivelse/glucose (...): < 0,5 % – Smag: sød og af vanilje, lidt ligesom hvid chokolade. – Udseende/konsistens: grøn knap, chokoladeagtig konsistens, den kan knækkes med hånden.

FORCE Technology har modtaget en plastpose (x g nettovægt) med grønne overtræksknapper (varebetegnelse...). På emballagen vises (beskrivelse af illustration). Efter angivelsen på tidligere indsendt produktspecifikation fra (Producent..., bilag 11, item number ...) indeholder varen følgende: (...). Varen indeholder ifølge ingredienslisten på emballagen 30 % fedt og 68 % sukker. Varen skal efter angivelsen smeltes i mikrobølgeovn eller i vandbad og kan bruges til at støbe figurer eller overtrække andre sukkervarer. Varen kan anvendes som den foreligger eller indfarves ved hjælp af specielle farver, og den kan desuden aromatiseres yderligere ved hjælp af aromastoffer.

FORCE Technologys analyseresultater viser at varen indeholder ca. 70 % sukker og 28 % fedt og ud over dette lactose og formentlig også andre mælkebestanddele. Det er sandsynligt at varen indeholder mælkefedt. På baggrund af konsistensen, smagen og sammensætningen mener FORCE Technology, at varen kan betegnes som en sukkervare. Den ligner i sammensætning og smag en hvid chokolade. På denne baggrund mener FORCE Technology at varen er omfattet af afgiftspligten i chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 4."

SKATs vurdering af afgiftspligt efter chokoladeafgiftslovens § 1:

Det fremgår bl.a. af FORCEs rapport, at der er tale om grønne overtræksknapper. Varen smager sødt og af vanilje, lidt ligesom hvid chokolade. Varen består af grønne knapper med en chokoladeagtig konsistens, og de kan knækkes med hånden. Varen skal smeltes i en mikrobølgeovn eller i vandbad, hvorpå den kan bruges til at støbe figurer eller overtrække andre sukkervarer. Varen kan anvendes som den er, indfarves ved hjælp af specielle farver eller aromatiseres yderligere ved hjælp af aromastoffer. Varen har et sukkerindhold på ca. 70 pct. samt et fedtindhold på 28. pct. Varen ses ikke at indeholde kakao.

FORCE er af den opfattelse, at varen som følge af konsistensen, smagen og sammensætningen kan betegnes som en sukkervare henhørende under chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 4, selvom den i sammensætning og smag også ligner hvid chokolade, hvilket kan pege i retning af en erstatningsvare eller efterligning henhørende under chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 10.

Da afgiftspligt efter chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 10, er subsidiær i forhold til afgiftspligt efter chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 1-8, er det dog SKATs opfattelse, at den omhandlede vare skal anses som hørende under betegnelsen "sukkervarer af enhver art" og dermed afgiftspligtig efter chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 4.

FORCE Technologys rapport vedrørende bilag 12. (varebetegnelse for vare nr. 12):

"Beskrivelse: Gule overtræksknapper—Mærke: (varebetegnelse for vare nr. 12) —Emballage: Detailsalgsemballage —Modtaget: 03-02-2015—Analyseperiode: 10-02-2015 - 05-03-2015

Fedt (...): 28 % —Saccharose (...): 68,6 % —Glucose (...): 0,8 % —Fructose (...): 0,9 % —Lactose (...): 2,1 % —Tørstof (...): 99,7 %

Stivelse/glucose (...): < 0,5 %—*Smag: sød og af vanilje, lidt ligesom hvid chokolade. —*Udseende/konsistens: gul knap, chokoladeagtig konsistens, den kan knækkes med hånden.

FORCE Technology har modtaget en plastpose (x g nettovægt) med gule overtræksknapper (varebetegnelse...). På emballagen vises (beskrivelse af illustration). Efter angivelsen på tidligere indsendt produktspecifikation fra (Producent..., bilag 12, item number ...) indeholder varen følgende: (...). Som ingredienser er angivet (...). Varen skal efter angivelsen smeltes i mikrobølgeovn eller i vandbad og kan bruges til at støbe figurer eller overtrække andre sukkervarer. Varen kan anvendes som den foreligger eller indfarves ved hjælp af specielle farver, og den kan desuden aromatiseres yderligere ved hjælp af aromastoffer.

FORCE Technologys analyseresultater viser at varen indeholder ca. 70 % sukker og 28 % fedt og ud over dette lactose (mælkesukker) og formentlig også andre mælkebestanddele. Det er sandsynligt at varen indeholder mælkefedt. På baggrund af konsistensen, smagen og sammensætningen mener FORCE Technology, at varen kan betegnes som en sukkervare. Den ligner i sammensætning og smag en hvid chokolade. På denne baggrund mener FORCE Technology at varen er omfattet af afgiftspligten i chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 4."

SKATs vurdering af afgiftspligt efter chokoladeafgiftslovens § 1:

Der henvises til ovennævnte vurdering vedrørende varen ifølge bilag 11, idet forskellen mellem varen ifølge bilag 11 og bilag 12 stort set udelukkende anses at være farven på overtræksknapperne.

FORCE Technologys rapport vedrørende bilag 16. (varebetegnelse for vare nr. 16):

"Beskrivelse: Mælkechokoladeovertræksknapper—Mærke: (varebetegnelse for vare nr. 16) —Emballage: Detailsalgsemballage —Modtaget: 03-02-2015—Analyseperiode: 10-02-2015 - 05-03-2015

Tørstof (...): 99,0 % —Fedt (...): 30 % —Saccharose (...): 58,9 % —Glucose (...): < 0,5 % —Fructose (...): < 0,5 % —Lactose (...): 5,2 %

Stivelse/glucose (...): 0,7 %—*Kakao (...): 3,6 %—*Smag: sød og af mælkechokolade. —*Udseende/konsistens: lysebrun knap, chokoladeagtig konsistens, den kan knækkes med hånden.

FORCE Technology har modtaget en plastpose (x g nettovægt) med lysebrune overtræksknapper (varebetegnelse...). På emballagen vises (beskrivelse af illustration). Efter angivelsen på tidligere indsendt produktspecifikation fra (Producent..., bilag 16, item number ...) indeholder varen følgende: (...). Som ingredienser er angivet (...). Varen skal efter angivelsen smeltes i mikrobølgeovn eller i vandbad og kan bruges til at støbe figurer eller overtrække andre sukkervarer. Varen kan anvendes som den foreligger

eller indfarves ved hjælp af specielle farver, og den kan desuden aromatiseres yderligere ved hjælp af aromastoffer.

FORCE Technologys analyseresultater viser at varen indeholder ca. 60 % sukker og 28 % fedt, 3,6 % kakao og udover dette lactose (mælkesukker) og formentlig også andre mælkebestanddele. Det er sandsynligt at varen indeholder mælkefedt. På baggrund af smagen og sammensætningen mener FORCE Technology, at varen kan betegnes som en chokoladevare, en overtrækschokolade. På denne baggrund mener FORCE Technology at varen er omfattet af afgiftspligten i chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 1."

SKATs vurdering af afgiftspligt efter chokoladeafgiftslovens § 1:

Det fremgår bl.a. af FORCEs rapport, at varen beskrives som mælkechokoladeovertræksknapper. Varen smager sødt og af mælkechokolade. Den består af lysebrune knapper med en chokoladeagtig konsistens, og de kan knækkes med hånden. Varen kan smeltes i mikroovn eller i vandbad og bruges til at støbe figurer eller til at overtrække andre sukkervarer. Varen kan anvendes som den er eller kan indfarves ved hjælp af specielle farver eller aromatiseres yderligere ved hjælp af aromastoffer. Varen indeholder 3,6 pct. kakao, ca. 60 pct. sukker og 28 pct. fedt.

Det er SKATs opfattelse, at varen har en sammensætning og karakter, så den i afgiftsmæssig henseende skal betegnes som en chokoladevare. Den indeholder som nævnt 3,6 pct. kakao og smager sødt og af mælkechokolade.

Som nævnt ovenfor er det SKATs opfattelse, at selv små mængder kakao i en vare medfører afgiftspligt efter chokoladeafgiftsloven. Dette understøttes generelt af afgiftsfritagelserne for varer med indhold af kakao i chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 2 og 3, da det må antages, at de konkret fritagne varer ellers ville have været omfattet af afgiftspligten - i princippet uanset kakaoindholdet. Som eksempel kan i øvrigt henvises til ovennævnte bemærkninger til lov nr. 376 af 18. maj 1994 (afgiftsfritagelse for masser i chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 2, nr. 6). Uden fritagelsesbestemmelsen ville disse masser med et kakaoindhold på under 5 pct. være omfattet af afgiftspligten uanset pakningens vægt.

På den baggrund mener SKAT, at den omhandlede vare er omfattet af afgiftspligten i chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 1.

FORCE Technologys rapport vedrørende bilag 17. (varebetegnelse for vare nr. 17):

"Beskrivelse: Mørke chokoladeovertræksknapper—Mærke: (varebetegnelse for vare nr. 17) —Emballage: Detailsalgsemballage —Modtaget: 03-02-2015—Analyseperiode: 10-02-2015 - 07-04-2015

Tørstof (...): 99,2 % —Fedt (...): 29 % —Saccharose (...): 67,0 % —Glucose (...): < 0,5 % —Fructose (...): < 0,5 % —Lactose (...): < 0,5 %

Stivelse/glucose (...): 1,1 %—*Kakao (...): 5,3 %—*Smag: let sød og af kakao—*Udseende/konsistens: Mørkebrun knap, chokoladeagtig konsistens, den kan knækkes med hånden

FORCE Technology har modtaget en plastpose (x g nettovægt) med mørkebrune overtræksknapper (varebetegnelse...). På emballagen vises (beskrivelse af illustration). Efter angivelsen på tidligere indsendt produktspecifikation fra (Producent..., bilag 17, itemnumber ...) indeholder varen følgende: (...). Som ingredienser er angivet (...). Varen skal efter angivelsen smeltes i mikrobølgeovn eller i vandbad og kan bruges til at støbe figurer eller f.eks. overtrække sukkervarer. Varen kan anvendes som den foreligger, eller den kan aromatiseres yderligere ved hjælp af aromastoffer.

FORCE Technologys analyseresultater viser at varen indeholder 67 % sukker, 29 % fedt og 5,3 % kakao. På baggrund af sammensætningen af varen mener FORCE Technology, at varen kan betegnes som en chokoladevare, en mørk overtrækschokolade. På denne baggrund mener FORCE Technology, at varen er omfattet af afgiftspligten i chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 1."

SKATs vurdering af afgiftspligt efter chokoladeafgiftslovens § 1:

Det fremgår bl.a. af FORCEs rapport, at varen beskrives som mørke chokoladeovertræksknapper. Varen kan smeltes i mikrobølgeovn eller i vandbad og bruges til at støbe figurer eller fx til at overtrække sukkervarer. Varen kan anvendes som den er eller aromatiseres yderligere ved hjælp af aromastoffer. Varen indeholder 5,3 pct. kakao, 67 pct. sukker og 29 pct. fedt.

Det er SKATs opfattelse, at varen har en sammensætning og karakter, så den i afgiftsmæssig henseende skal betegnes som en chokoladevare. Den indeholder som nævnt 5,3 pct. kakao og smager let sødligt og af kakao.

På den baggrund mener SKAT, at den omhandlede vare er omfattet af afgiftspligten i chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 1.

Sammenfattende for så vidt angår varerne ifølge bilag 10 - 21 er det SKATs opfattelse, varerne ifølge bilag 16 og 17 skal anses som afgiftspligtige efter chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 1., mens varerne ifølge bilag 10 - 15 og 18 - 21 skal anses som henhørende under betegnelsen "sukkervarer af enhver art" og omfattet af afgiftspligten i chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 4. Af varerne ifølge bilag 10 - 15 og 18 - 21 er det kun varerne ifølge bilag 11 og 12, der er analyseret, men varerne anses som stort set ens i sammensætning bortset fra farve mv.

SKAT indstiller derfor, at spørgsmål 1 besvares med et "Ja" for så vidt angår varerne ifølge bilag 10 - 21.

Vurdering af afgiftspligt for varerne ifølge bilag 22 - 29

Bilag 22. (varebetegnelse for vare nr. 22) – Bilag 23. (varebetegnelse for vare nr. 23) – Bilag 24. (varebetegnelse for vare nr. 24) – Bilag 25. (varebetegnelse for vare nr. 25) – Bilag 26. (varebetegnelse for vare nr. 26) – Bilag 27. (varebetegnelse for vare nr. 27) – Bilag 28. (varebetegnelse for vare nr. 28) – Bilag 29. (varebetegnelse for vare nr. 29)

FORCE Technologys rapport vedrørende bilag 23. (varebetegnelse for vare nr. 23):

"Beskrivelse: Rolled icing, fondant – Mærke: (varebetegnelse for vare nr. 23) – Emballage: Detailsalgsemballage – Modtaget: 03-02-2015 – Analyseperiode: 10-02-2015 - 05-03-2015

Tørstof (...): 95,4 % – Fedt (...): 4,3 % – Saccharose (...): 74,1 % – Glucose (...): < 0,5 % – Fructose (...): < 0,5 % – Lactose (...): < 0,5 % – Maltose (...): 6,7 %

Stivelse/glucose (...): 14,4 % – Smag: sød smag – Udseende/konsistens: blå, fast masse, den kan formes med hånden og rulles ud. – Mikroskopisk undersøgelse ved stereolup: glinsende overflade med lyse krystaller ved brudkant.

FORCE Technology har modtaget en plastpose (x g nettovægt) med blå fondant til at rulle ud og forme med hånden til dekoration af kager. Varen kaldes (varebetegnelse...). På tidligere indsendt datablad (bilag 23 ...) angives følgende indholdsstoffer: (...). På næringstabellen angives (...). Varen beskrives som sukkerpaste/fondant, der kan rulles ud med kagerullen og at den anvendes til dekoration af bryllupskager og til fester.

FORCE Technologys analyseresultater viser at varen indeholder ca. 93 % kulhydrater og 4 % fedt beregnet på tørstof. Desuden indeholder varen efter angivelsen fortykningsmidler, emulgator, glycerol og aroma. FORCE Technology mener på baggrund af sammensætningen og konsistensen af varen, at den ligner sammensætningen og anvendelsen af varen beskrevet i Skatterådets afgørelse SKM2014. 471. SR og varen i FORCE Technologys analyserapport (...). På baggrund af konsistensen og sammensætningen mener FORCE Technology, at varen ligeledes er omfattet af afgiftspligten i chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 4."

SKATs vurdering af afgiftspligt efter chokoladeafgiftslovens § 1:

Det fremgår bl.a. af FORCEs rapport, at varen er en rolled icing, fondant. Varen har en sød smag og består af en blå, fast masse, der kan formes med hånden og rulles ud. Ifølge varebeskrivelsen er der tale om en sugarpaste/fondant, der kan rulles ud med kagerulle og anvendes til dekoration af fx bryllupskager. Varen indeholder ca. 93 pct. kulhydrater og 4 pct. fedt beregnet på tørstof. Sukkerarterne saccharose, glucose og fructose udgør i alt ca. 75 pct. Ifølge FORCE ligner varen i sammensætning og konsistens den vare, der er omfattet af Skatterådets afgørelse SKM2014. 471. SR, og som er omfattet af afgiftspligten i chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 4.

Det er på den baggrund SKATs opfattelse, at varen har en sammensætning, så den i afgiftsmæssig henseende skal betegnes som "fondant", alternativt som "sukkervarer af enhver art".

På den baggrund mener SKAT, at den omhandlede vare er omfattet af afgiftspligten i chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 4.

FORCE Technologys rapport vedrørende bilag 24. (varebetegnelse for vare nr. 24):

"Beskrivelse: Rolled icing, fondant—Mærke: (varebetegnelse for vare nr. 24) —Emballage: Detailsalgsemballage —Modtaget: 03-02-2015—Analyseperiode: 10-02-2015 - 05-03-2015

Tørstof (...): 95,4 % —Fedt (...): 4,4 % —Saccharose (...): 72,2 % —Glucose (...): < 0,5 % —Fructose (...): < 0,5 % —Lactose (...): < 0,5 % —Maltose (...): 6,5 %

Stivelse/glucose (...): 13,7 % —Smag: sød smag—Udseende/konsistens: grøn, fast masse, den kan formes med hånden og rulles ud. —Mikroskopisk undersøgelse ved stereolup: glinsende overflade med lyse krystaller ved brudkant.

FORCE Technology har modtaget en plastpose (x g nettovægt) med grøn fondant til at rulle ud og forme med hånden til dekoration af kager. Varen kaldes (varebetegnelse...). På tidligere indsendt datablad (bilag 24 ...) angives følgende indholdsstoffer: (...). På næringstabellen angives (...). Varen beskrives som sugarpaste/fondant, der kan rulles ud med kagerullen, og at den anvendes til dekoration af bryllupskager og til fester.

FORCE Technologys analyseresultater viser at varen indeholder ca. 90 % kulhydrater og 4 % fedt beregnet på tørstof. Desuden indeholder varen efter angivelsen fortykningsmidler, glycerol og aroma. FORCE Technology mener på baggrund af sammensætningen og konsistensen af varen, at den ligner sammensætningen og anvendelsen af varen beskrevet i Skatterådets afgørelse SKM2014. 471. SR og varen i FORCE Technologys analyserapport (...). På baggrund af konsistensen og sammensætningen mener FORCE Technology, at varen ligeledes er omfattet af afgiftspligten i chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 4."

SKATs vurdering af afgiftspligt efter chokoladeafgiftslovens § 1:

Der henvises til ovennævnte vurdering vedrørende varen ifølge bilag 23, idet varerne ifølge bilag 23 og bilag 24 stort set anses for at være ens i sammensætning.

Sammenfattende for så vidt angår varerne ifølge bilag 22 - 29 er det SKATs opfattelse, at varerne skal anses som afgiftspligtige efter chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 4. Af varerne ifølge bilag 22 - 29 er det kun varerne ifølge bilag 23 og 24, der er analyseret, men varerne anses for stort set ens i sammensætning bortset fra farve mv.

SKAT indstiller derfor, at spørgsmål 1 besvares med et "Ja" for så vidt angår varerne ifølge bilag 22 - 29.

Spørgers høringssvar og SKATs kommentarer hertil

Spørger bemærker til SKATs indstilling til afgørelse, at det tilsyneladende ikke tidligere har været praksis at betale afgift af de omhandlede produkter (glasurtyper), og Spørger bekendt har en række virksomheder været undtaget fra betaling af afgiften. Spørger ønsker derfor gerne oplyst, hvornår denne praksisændring har virkning fra.

SKAT kan hertil bemærke, at der efter SKATs opfattelse ikke er tale om nogen praksisændring.

Det fremgår af sagsfremstillingen, at der tidligere i den juridiske vejledning kort var gengivet et eksempel på et produkt, der anvendtes som glasur, og som ikke var omfattet af det afgiftspligtige vareområde. Der var tale om en Landsskatteretskendelse, som efter det foreliggende ikke var offentliggjort. SKAT fjernede eksemplet fra den juridiske vejledning i forbindelse med opdateringen for andet halvår af 2014 (2014-2), der blev offentliggjort den 30. juli 2014. Baggrunden var, som det fremgår af sagsfremstillingen, at SKAT ikke længere fandt eksemplet relevant, fordi en præmis om afgiftsmæssig forskelsbehandling ved import af kager med glasur ikke længere var til stede.

Forinden havde Skatterådet i juni 2014 truffet afgørelse, SKM2014. 471. SR, hvorefter Skatterådet kunne bekræfte, at der skal betales chokoladeafgift af en vare, der betegnes som "glasur", men som også kan betegnes som "sugar paste", "icing" eller "fondant". Afgørelsen blev offentliggjort i juni 2014 og er refereret i SKATs juridiske vejledning i forbindelse med opdateringen af vejledningen i juli 2014. Som det i øvrigt fremgår af sagsfremstillingen, mener SKAT, at sådanne varer hele tiden har været omfattet af det afgiftspligtige vareområde i chokoladeafgiftsloven.

Spørger bemærker endvidere for så vidt angår varen (varebetegnelse for vare nr. 4), at produktet hurtigt tørrer hårdt op, og at Spørger nødt vil spise den kage, som er overtrukket med det produkt. Ved FORCEs analyse af produktet er det efter Spørgers vurdering ikke undersøgt, hvorledes produktet udvikler sig.

Ifølge Spørger bruges (varebetegnelse for vare nr. 4) til at lave fine sukkerblomster med og større figurer. Produktet har som nævnt den egenskab, at det tørrer hårdt op, så det netop er muligt at lave disse ting. Derfor er der 6-15 pct. food grade gums i produktet. Det endelige resultat bruges til pynt, men er samtidig totalt uspiseligt da det er stenhårdt.

På den baggrund finder Spørger det ikke korrekt at afgiftsbelægge produktet.

SKAT kan hertil indledningsvist bemærke, at den pågældende vare i første omgang blev anset for at have en sammensætning i lighed med den vare, som er omfattet af Skatterådets afgørelse SKM2014. 471. SR, altså en vare der anvendes som glasur mv.

I anledning af Spørgers bemærkninger har FORCE ladet nogle stykker af (varebetegnelse for vare nr. 4) tørre op i mere end et døgn for at undersøge, om varen kan spises. Det fremgår, at varen herved bliver hård. SKAT kan derfor følge Spørger i, at varen kan betegnes som ikke-spiselig i den forstand, at varen ikke er velegnet som overtræk til kager, da hårdheden af den tørrede vare formentlig kan ødelægge kagen, når den skæres op. Dette afhænger ifølge FORCE dog af, hvor tykt massen rulles ud. Imidlertid kan varen afhængig af tykkelsen af materialet knækkes og tygges uden besvær, og varen smager sødt af

vanilje. Ifølge FORCE kan varen måske sammenlignes med et sprødt bolsje eller lignende sukkervare, der først bliver blød, når den har været i munden et stykke tid. Varen er derfor efter FORCEs opfattelse i øvrigt spiselig, og den sælges efter det foreliggende som en fødevare.

Som følge heraf er det SKATs opfattelse, at varen på grund af dens sammensætning og da den ifølge FORCE i øvrigt er spiselig skal henføres under betegnelsen "sukkervarer af enhver art" i afgiftsmæssig henseende.

På den baggrund mener SKAT, at den omhandlede vare er omfattet af afgiftspligten i chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 4.

Indstilling

Samlet set indstiller SKAT, at spørgsmål 1 besvares i overensstemmelse med sagsfremstillingen. Der henvises i øvrigt til nedenstående tabel, som indeholder en sammenfatning af SKATs indstilling vedrørende spørgsmål 1 og 2.

Spørgsmål 2

Det ønskes bekræftet, om der af 29 forskellige varer, der af Spørger betegnes som fondant-produkter, skal betales dækningsafgift af indholdet af chokolade- og råstofafgiftspligtige bestanddele efter chokoladeafgiftslovens § 22.

Lovgrundlag

Se ovennævnte vedrørende spørgsmål 1

Begrundelse

Dækningsafgiftspligten i chokoladeafgiftslovens kap. 3 er subsidær i forhold til afgiftspligten efter chokoladeafgiftslovens kap. 1 (afgift af chokolade- og sukkervarer) og kap. 2 (råstofafgiften). Det vil sige, at dækningsafgiftspligt kun bliver aktuel, hvis en vare ikke er afgiftspligtig efter chokoladeafgiftslovens kap. 1 eller kap. 2.

Endvidere skal følgende to betingelser være opfyldt: Dels skal varen være omfattet af det dækningsafgiftspligtige vareområde, hvilket vil sige, at varen skal tariferes i enten pos. 1806, 1901, 1904, 1905, 2008, 2105, 2106 eller 2202 i toldtariffen. Og dels skal varen indeholde bestanddele, der er afgiftspligtige efter chokoladeafgiftslovens kap 1 og/eller kap. 2.

Som nævnt ovenfor anser SKAT ikke varerne ifølge bilag 3 (varebetegnelse for vare nr. 3), bilag 5 (varebetegnelse for vare nr. 5), bilag 6 (varebetegnelse for vare nr. 6), bilag 7 (varebetegnelse for vare nr. 7) og bilag 8 (varebetegnelse for vare nr. 8) for omfattet af afgiftspligten i kap 1. Det er således udelukkende for disse varer, at dækningsafgiftspligt kan komme på tale.

De pågældende varer tariferes efter det foreliggende i pos. 2106 i toldtariffen (en af varerne dog med en smule tvivl), som er omfattet af det dækningsafgiftspligtige vareområde, men varerne indeholder efter det foreliggende ikke afgiftspligtige bestanddele. Der henvises til FORCE Technologys rapporter, som er citeret oven for. Det skal tilføjes, at varen ifølge bilag 8 ikke er analyseret, men den anses stort set som ens i sammensætning med varen ifølge bilag 3, der er analyseret af FORCE.

Det er derfor SKATs opfattelse, at varerne ikke er omfattet af dækningsafgiftspligten i chokoladeafgiftslovens § 22.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 2 besvares med et "Nej".

Nedenfor er SKATs indstilling for så vidt angår spørgsmål 1 og 2 sammenfattende vist i en tabel.

Bilag	Varebetegnelse	Afgiftspligt efter § 1	Afgiftspligt efter § 22
1	Varebetegnelse for vare nr. 1.	Ja (stk. 1, nr. 4)	Nej
2	Varebetegnelse for vare nr. 2.	Ja (stk. 1, nr. 4)	Nej
3	Varebetegnelse for vare nr. 3.	Nej	Nej
4	Varebetegnelse for vare nr. 4.	Ja (stk. 1, nr. 4)	Nej
5	Varebetegnelse for vare nr. 5.	Nej	Nej
6	Varebetegnelse for vare nr. 6.	Nej	Nej
7	Varebetegnelse for vare nr. 7.	Nej	Nej
8	Varebetegnelse for vare nr. 8.	Nej	Nej
9	Varebetegnelse for vare nr. 9.	Ja (stk. 1, nr. 1)	Nej
10	Varebetegnelse for vare nr. 10.	Ja (stk. 1, nr. 4)	Nej
11	Varebetegnelse for vare nr. 11.	Ja (stk. 1, nr. 4)	Nej
12	Varebetegnelse for vare nr. 12.	Ja (stk. 1, nr. 4)	Nej
13	Varebetegnelse for vare nr. 13.	Ja (stk. 1, nr. 4)	Nej
14	Varebetegnelse for vare nr. 14.	Ja (stk. 1, nr. 4)	Nej
15	Varebetegnelse for vare nr. 15.	Ja (stk. 1, nr. 4)	Nej
16	Varebetegnelse for vare nr. 16.	Ja (stk. 1, nr. 1)	Nej
17	Varebetegnelse for vare nr. 17.	Ja (stk. 1, nr. 1)	Nej
18	Varebetegnelse for vare nr. 18.	Ja (stk. 1, nr. 4)	Nej
19	Varebetegnelse for vare nr. 19.	Ja (stk. 1, nr. 4)	Nej
20	Varebetegnelse for vare nr. 20.	Ja (stk. 1, nr. 4)	Nej
21	Varebetegnelse for vare nr. 21.	Ja (stk. 1, nr. 4)	Nej

22	Varebetegnelse for vare nr. 22.	Ja (stk. 1, nr. 4)	Nej
23	Varebetegnelse for vare nr. 23.	Ja (stk. 1, nr. 4)	Nej
24	Varebetegnelse for vare nr. 24.	Ja (stk. 1, nr. 4)	Nej
25	Varebetegnelse for vare nr. 25.	Ja (stk. 1, nr. 4)	Nej
26	Varebetegnelse for vare nr. 26.	Ja (stk. 1, nr. 4)	Nej
27	Varebetegnelse for vare nr. 27.	Ja (stk. 1, nr. 4)	Nej
28	Varebetegnelse for vare nr. 28.	Ja (stk. 1, nr. 4)	Nej
29	Varebetegnelse for vare nr. 29.	Ja (stk. 1, nr. 4)	Nej

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder SKATs indstilling og begrundelse.