

Udskriftsdato: fredag den 12. juni 2026

AFG nr 9908 af 24/09/2019 (Gældende)

Is, Konsumisafgift, Chokoladeafgift

Ministerium: Skatte- og Vækstministeriet

Journalnummer: 19-0354666

Is, Konsumisafgift, Chokoladeafgift

Virksomheden ønskede bekræftet, at to konkrete produkter indeholdende både is og chokolade var omfattet af konsum-isafgiftsloven, og ikke også af chokoladeafgiftsloven.

Skatterådet bekræftede, at en flødeis med kagebund og brunt chokoladeovertræk var afgiftspligtig efter konsum-isafgiftslovens § 1, stk. 1.

Isen havde en fast konsistens, som var opnået ved frysning, og opbevares, transporteres, sælges og konsumeres i frossen tilstand, og opfyldte derfor de karakteristika, der er kendetegnet for en konsumis.

Da der var tale om en is omfattet af konsum-isafgiftslovens vareområdet, var den ikke afgiftspligtig efter chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 1.

Endvidere ønskede spørger bekræftet, hvorvidt det samme gjorde sig gældende for mørk chokoladeflødeis med mørke chokoladestykker, som indeholder x% kakaopulver og x% kakaomasse, som sælges i bølter.

Skatterådet bekræftede, at dette var tilfældet, da der var tale om konsum-is omfattet af konsumisafgiftslovens vareområdet.

Skatterådsmøde 24. september 2019 - SKM2019. 495. SR

Spørgsmål

1. Kan det bekræftes, at spørger ved salg af is med xx % brunt chokoladeovertræk er afgiftspligtig efter konsum-isafgiftslovens § 1, stk. 1 og ikke efter chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 1?
2. Kan det bekræftes, at spørger ved salg af chokoladeis med indhold af x % kakaopulver og x % kakaomasse er afgiftspligtig efter konsum-isafgiftslovens § 1, stk. 1 og ikke efter chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 1?

Svar

1. Ja
2. Ja

Beskrivelse af de faktiske forhold

H1 (herefter benævnt spørger), importerer is og er registreret som oplagshaver efter konsum-isafgiftsloven.

Beskrivelse af isen i spørgsmål 1

På H2's hjemmeside er der følgende beskrivelse af isen:

[Udeladt]

Isen fremtræder som en ovalformet is, uden pind. Den består af xx % browniekiks i bunden, herefter vaniljeis med tråde af karamelsauce (x %). Hele isen er overtrukket med mælkechokolade, som i alt udgør xx %. Overtrukket dækker også bunden af isen.

Beskrivelse af chokoladeisen i spørgsmål 2

I produktbeskrivelsen for chokoladeisen er der følgende beskrivelse af isen:

[Udeladt]

Isen har en mørkebrun farve og sælges i bøtter med xxx ml. Den består blandt andet af x % kakaopulver og x % kakaomasse.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Formålet med dette bindende svar er at opnå sikkerhed for, at spørger udelukkende skal betale afgift efter konsum-isafgiftslovens § 1, stk. 1 og ikke efter chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 1 af deres salg af isen omtalt i spørgsmål 1 med chokoladeovertræk samt salg af chokoladeis omtalt i spørgsmål 2 med indhold af kakaopulver på x % og kakaomasse på x %.

Det er på baggrund af nedenstående argumentation vores opfattelse, at chokoladeis og is med chokoladeovertræk udelukkende er afgiftspligtige efter konsum-isafgiftsloven og ikke falder under det afgiftspligtige vareområde, som defineret i chokoladeafgiftsloven.

Spørgsmålet omhandler, hvorvidt de beskrevne produkter kan blive udsat for en dobbeltbeskatning efter både konsum-isafgiftslovens § 1, stk. 1 og chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 1. Spørgsmålet stilles som sikkerhed for, at spørger ved salg af chokoladeis og is med chokoladeovertræk ikke udsættes for en dobbeltbeskatning.

Begrundelse for spørgsmål 1:

Retsgrundlaget

Afgift af konsum-is er reguleret i lovbekendtgørelse nr. 127 af 22. februar 2018. Med lov nr. 1728 af 27. december 2018 ændres opgørelsesmetoden for konsum-isafgiften fra 1. april 2019. Dette betyder, at der fra og med denne dato skal beregnes afgift af isens fulde rumfang inklusiv eventuelle ingredienser, jf. konsum-isafgiftslovens § 1, stk. 3. Bestemmelsen har følgende ordlyd:

"Af her i landet i erhvervsmæssigt øjemed fremstillet konsum-is svares afgift til statskassen på:"

(...)

"Stk. 3. Ved opgørelsen af afgiftsgrundlaget efter stk. 1 medregnes varens fulde rumfang, herunder tilsatte ingredienser uanset disses placering inden i eller uden på ismassen. "

Beskrivelsen i forarbejderne under afsnittet om forenkling af afgiftsregler, jf. lovforslag nr. 103 fremsat den 14. november 2018, synliggør, at lovgiver ønsker en regelanvendelse, der er nemmere at håndtere i praksis:

"Lov om afgift af konsum-is foreslås ændret, så alle tilsatte varer indgår i afgiftsgrundlaget efter isafgiftsloven. Det vil gøre regelsættet mere ensartet og nemmere at håndtere i praksis, fordi det ikke længere vil være nødvendigt at foretage en vurdering af, om en tilsat vare skal medregnes til afgiftsgrundlaget eller ej ud fra den tilsatte vares placering (i eller uden på isen). "

Således ændres tidligere praksis, hvorefter tilsatte varer inden i isen blev medregnet til afgiftsgrundlaget efter konsum-isafgiftsloven, mens varer, der lå uden på isen, blev beskattet efter chokoladeafgiftsloven. Fra 1. april 2019 skal alle tilsatte varer indgå i afgiftsgrundlaget efter konsum-isafgiftsloven, uanset om disse ligger indeni eller uden på isen.

Med indførelse af bestemmelsen kommer der således et højere afgiftsgrundlag for konsum-isafgiften. Dette bliver dog modsvaret af en afgiftsfritagelse for de afgiftspligtige ingredienser efter chokola-

deafgiftslovens § 9, stk. 5, jf. lovbekendtgørelse nr. 1010 af 3. juli 2018, som ændret ved lov nr. 1728 af 27. december 2018. Bestemmelsen har følgende ordlyd:

”Stk. 5. Told- og skatteforvaltningen kan meddele godtgørelse af afgift for afgiftsberigtigede varer, der er anvendt eller kan anvendes til erhvervsmæssig fremstilling af konsum-is. Godtgørelsen efter 1. pkt. kan alene meddeles virksomheder, der erhvervsmæssigt fremstiller afgiftspligtige varer omfattet af § 1, stk. 1, i lov om afgift af konsum-is og er registreret efter § 3 i lov om afgift af konsum-is. ”

Således kan virksomhederne få godtgørelse eller fritagelse af indkøbte og afgiftsberigtigede chokolade- og råstofafgiftspligtige varer, der anvendes til fremstilling af is. Indholdet og betydningen af bestemmelsen i § 9, stk. 5 præciseres yderligere i forarbejderne:

”Det indebærer, at virksomheder, der erhvervsmæssigt anvender chokolade- og sukkervarer til fremstillingen af is (tilsætter dem til isen), kan anmode om godtgørelse for afgiften efter chokoladeafgiftsloven, når de til fremstilling køber chokolade- og sukkervarer, der er afgiftsbelagt efter chokoladeafgiftsloven, men som også medregnes til den afgiftspligtige mængde efter isafgiftsloven. ”

Af forarbejderne fremgår det under afsnittet med bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser, at bestemmelsen er indsat for at undgå en dobbeltbeskatning,

”For at undgå dobbeltbeskatning foreslås det samtidig, at tilsatte varer, som er omfattet af afgiftspligten for chokolade- og sukkervarer eller råstofafgift (eller begge) i chokoladeafgiftsloven, fritages for chokolade- og sukkervareafgift samt råstofafgift. ”

Lovændringerne nævner derimod intet om, hvorvidt producenter eller importører af chokoladeisprodukter skal betale såvel konsum-isafgift og chokoladeafgift ved udleveringen af sådanne produkter.

Efter bestemmelsen i chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 1, skal der således betales afgift af chokolade og chokoladevarer. Bestemmelsen har følgende ordlyd:

”Af følgende varer svares afgift til statskassen:

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

... ”

Lovbestemmelsen indeholder ikke yderligere fortolkningsbidrag i forhold til afgrænsningen af det afgiftspligtige vareområde, hvorved denne er præciseret og udviklet gennem rets- og administrativ praksis.

Med den seneste lovændring følger desuden en ændring af dækningsafgiften, som hjemlet i chokoladeafgiftslovens kapitel 3.

Dækningsafgiften i chokoladeafgiftsloven definerer ud fra forskellige positioner i toldtariffen de varearter, som er omfattet. Konsum-is tariferes under position 2105 og var inden lovforlag nr. 1728 af 27. december 2018, omfattet af dækningsafgiftspligten i chokoladeafgiftslovens § 22, stk. 1. Med lovforslaget blev positionsnummeret fjernet fra § 22, stk. 1, således at konsum-is ikke længere er omfattet af dækningsafgiften.

Fjernelsen af toldpositionsnummeret er i forarbejderne begrundet med et ønske om at ligestille varer, der indføres fra udlandet med varer, der produceres i Danmark, således at importeret is tilsvarende ikke skal være omfattet af dækningsafgiften i chokoladeafgiftslovens kapitel 3. Dette fremgår eksplicit af forarbejderne i afsnittet med bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser:

"I lovforslagets § 9, nr. 1, foreslås det, at alle varer (ingredienser), der tilsættes ved fremstilling af is, fremover skal indgå i afgiftsgrundlaget efter isafgiftsloven. Efter forslaget skal der ikke betales afgift efter chokoladeafgiftsloven af de chokolade- og sukkervarer eller råstofafgiftspligtige varer, der tilsættes is til erhvervsmæssig fremstilling, når den tilsatte vare medregnes til den afgiftspligtige mængde efter isafgiftsloven. Det foreslås af den grund, at importeret is tilsvarende ikke skal være omfattet af dækningsafgiften i lovens kapitel 3. Der skal herefter ikke længere betales dækningsafgift af is efter chokoladeafgiftsloven. Med det foreslåede vil bestanddele i is alene være afgiftspligtig efter isafgiftsloven som en del af isens samlede volumen, dvs. inkl. de tilsatte chokolade- og sukkervarer. "

Hverken loven om afgift af konsum-is eller chokoladeafgiftsloven indeholder konkrete lovregler, der fastslår, hvorvidt konsum-isprodukter også skal beskattes efter eller er fritaget for beskatning efter chokoladeafgiftslovens kapitel 1.

Skattestyrelsens praksisudmeldinger:

Afgiften af chokolade- og sukkervarer m.m. blev oprindeligt gennemført ved lov nr. 254 af 12. juni 1922. Den nugældende chokoladeafgiftslov er lov nr. 414 af 18. december 1968, som er ændret flere gange siden sin indførelse.

Spørgsmålet om afgiftsgrundlaget for en ispind med chokoladeovertræk blev allerede bragt op i forbindelse med betænkningen over forslag til lov om afgift af chokolade- og sukkervarer m.m., afgivet af udvalget den 6. december 1968. I sin besvarelse til udvalget, jf. spørgsmål 6, bilag 1, skriver ministeren følgende:

"En ispind med chokoladeovertræk er omfattet af afgiftspligten efter loven om afgift af konsum-is, men ikke omfattet af chokoladeafgiftsloven.... "

Det har således aldrig været hensigten, at is med chokoladeovertræk skulle omfattes af det afgiftspligtige vareområde efter chokoladeafgiftsloven. Det gøres således klart, at afgiftsgrundlaget på is med chokoladeovertræk udelukkende skal pålægges beskatning efter konsum-isafgiftsloven.

Told & Skats grønne afgiftsreglement fra 1992 oplister i kapitel 3, bilag 3 forskellige afgørelser om varer der ikke er omfattet af chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 1. Her fremgår det bl.a. at en "Frisko Bar" ikke er afgiftspligtig efter chokoladeafgiftsloven § 1, stk. 1, nr. 1. Frisko Baren beskrives som: *"fremtræder som en blok (12,4 x 3,6 x 2,4 cm) (66 g), består af 2 baner vanilleis og 1 bane chokoladeskum, alt overtrukket med chokolade med indhold af nødestykker. "* Om isens anvendelse fremgår følgende: *"Forhandles i en papirpakning med bl.a. påtrykt: Vanilleis med chokoladeguf overtrukket med chokolade og knas. "*

Ligeledes fremgår det af det grønne afgiftsreglement kapitel 3, bilag 3 at produktet "Iskager" heller ikke er omfattet af det afgiftspligtige vareområde som defineret i chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 1. Produktet beskrives som følgende *"Fremtræder som en blok (7,5 x 4,5 x 2,4 cm), består af 2 baner vanilleis og (i midten) 1 bane vanilleis med nøddesmag, alt overtrukket med chokolade. "*

Begge produkter er således is overtrukket med chokolade. I begge tilfælde bliver det fastlagt, at de ikke er afgiftspligtige efter chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 1.

Der er ikke offentliggjort ændringer af den ovenfor nævnte praksis som beskrevet i forarbejderne fra 1968, ej heller praksis som beskrevet i det grønne reglement. Det er et grundlæggende forvaltningsretligt princip, at Skattestyrelsen kun kan foretage en skærpende praksisændring, hvis denne er saglig begrundet og efter udmelding med et passende varsel, der giver virksomhederne mulighed for at indrette sig herefter. Da der ikke er udmeldt ændringer til den ovenfor beskrevne praksis vedrørende is med chokola-

deovertræk, og da den nye lovgivning medfører en præcisering af denne allerede eksisterende praksis, kan det forudsættes, at denne anvendelse af lovgivningen fortsat er gældende.

Reglernes historik sammenholdt med udformningen af lovens regler om beregningen af afgiftsgrundlaget for konsum-is er dermed et klart udtryk for, at der kun skal ske beskatning efter konsum-isafgiftslovens § 1, stk. 1.

Endelig og ifølge SKATs juridiske vejledning er SKAT enig i, at alle ingredienser i is fremadrettet skal afregnes afgift efter konsum-isafgiftlovens § 1, stk. 1, og at der derfor kan opnås godtgørelse for ingredienser omfattet af afgiftspligten i chokoladeafgiftslovens § 9, stk. 5, jf. den juridiske vejledning afsnit E. A. 2.2.3, hvor det anføres at *"Fra og med 1. april 2019 skal der ved opgørelsen af afgiftsgrundlaget efter ISAL §1, stk. 1, medregnes varens fulde rumfang, herunder tilsatte ingredienser uanset disses placering inden i eller uden på ismassen. Dette medfører, at ingredienser, som er omfattet af afgiftspligten for chokolade- og sukkervarer eller råstofafgift (eller begge) i chokoladeafgiftsloven, fritages for chokolade- og sukkervareafgift samt råstofafgift."*

Formålet med reglerne om afgiftsberegningen af konsum-is og godtgørelse af chokoladeafgiften:

Ændringerne i konsum-isafgiftslovens § 1, stk. 3, har til formål at skabe en forenkling af beregningen af afgiften for konsum-is med tilsatte ingredienser. Det fremgår af forarbejderne, at lovgiver ønsker at *"gøre regelsættet mere ensartet og nemmere at håndtere i praksis."*

Da ændringen medfører, at alle ingredienser, uanset om disse er placeret indeni eller uden på isen, fremadrettet skal indgå i afgiftsberegningen for konsum-isafgiften, er der indsat en godtgørelsesbestemmelse i chokoladeafgiftslovens § 9, stk. 5, for at undgå en eventuel dobbeltbeskatning; dette fremgår af følgende citater fra forarbejderne:

"For at undgå dobbeltbeskatning foreslås det samtidig, at tilsatte varer, som er omfattet af afgiftspligten for chokolade- og sukkervarer eller råstofafgift (eller begge) i chokoladeafgiftsloven, fritages for chokolade- og sukkervareafgift samt råstofafgift".

Samt ligeledes fra forarbejderne:

"I lovforslagets § 9, nr. 1, foreslås det, at reglerne for det afgiftspligtige vareområde efter isafgiftsloven ændres så alle varer (ingredienser), uanset disses placering inden i eller uden på isen, fremover indgår i afgiftsgrundlaget efter isafgiftsloven. Da en del af de varer, som tilsættes is, er afgiftspligtige efter chokoladeafgiftslovens kapitel 2 (nødder, mandler, kerner og lign.), foreslås det, at der indføres en godtgørelsesordning således, at en vare ikke afgiftsbelægges efter både chokoladeafgiftsloven og isafgiftsloven."

Bestemmelsen i konsum-isafgiftslovens § 1, stk. 3 bidrager positivt til en forenkling af afgiftsberegningen på konsum-is, mens bestemmelsen i chokoladeafgiftslovens § 9, stk. 5 sikrer, at der ikke sker en uensigtsmæssig dobbeltbeskatning. Henset til bestemmelseernes ordlyd og forarbejder er der på ingen måde grundlag for at pålægge en dobbeltbeskatning efter begge love. Dermed vil is med chokoladeovertræk, uanset indholdet af chokolade, aldrig blive omfattet af det afgiftspligtige vareområde som defineret i chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 1, men udelukkende være afgiftspligtig efter konsum-isafgiftslovens § 1, stk. 1.

Bestemmelsen i chokoladeafgiftslovens § 9, stk. 5 sikrer, at virksomheder der her i landet fremstiller konsum-is, kan få godtgørelse for de afgiftsberigtigede varer, der anvendes til fremstillingen. For at ligestille udenlandske virksomheder har man fjernet toldtariffens position 2105 fra dækningsafgiften, jf. chokoladeafgiftslovens § 22, stk. 1. Dermed sikrer lovgiver lige forhold for danske og udenlandske virk-

somheders afgiftsbetaling. Problemstillingen opstår, hvis is med chokoladeovertræk anses for omfattet af det afgiftspligtige vareområde, som defineret i chokoladeafgiftsloven § 1, stk. 1, nr. 1. I et sådant tilfælde vil både danske og udenlandske virksomheder blive udsat for beskatning efter både konsum-isafgiftslovens § 1, stk. 1 og chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 1. I givet fald vil spørger blive dobbeltbeskattet i strid med det direkte og klart udtrykte formål med reglerne.

En sådan antagelse kan ikke danne grundlag for en afgiftsbetaling, som bestemt ikke er i overensstemmelse med lovtæksten; idet lovtæksten helt klart har til formål at undgå den dobbeltbeskatning, som bliver konsekvensen af en sådan fortolkning.

Således fører en fortolkning af formålet med de seneste ændringer til konsum-isafgiftslovens og chokoladeafgiftslovens bestemmelser til, at spørger ved salg af is med chokoladeovertræk udelukkende skal afregne afgift efter konsum-isafgiftslovens § 1, stk. 1. Hvis spørger i et sådant tilfælde pålægges en dobbeltbeskatning, vil dette ske i strid med formålet bag lovtæksten.

Begrundelse for spørgsmål 2:

Begrundelsen for spørgsmål 2 skal hovedsageligt findes i de samme forhold, som begrundelsen for spørgsmål 1.

Den netop indførte lovændring i konsum-isafgiftslovens § 1, stk. 3, fører til, at der fremadrettet skal beregnes konsum-isafgift af hele isens volumen, dvs. inklusiv chokoladestykker og andre bestanddele der ikke er en del af selve ismassen.

Der skal ikke længere betales dækningsafgift efter chokoladeafgiftsloven af ingredienser tilsat konsum-is, idet toldposition 2105 er udgået af chokoladeafgiftslovens § 22, stk. 1. Desuden fritager bestemmelsen i chokoladeafgiftslovens § 9, stk. 5, afgiftsberigtigede varer, der anvendes til erhvervmæssig fremstilling af konsum-is for dækningsafgiften.

Hverken konsum-isafgiftsloven eller chokoladeafgiftsloven indeholder specifikke regler, som undtager konsum-is fra chokoladeafgift. Det fremgår dog klart af forarbejderne, at formålet med ændringen i konsum-isafgiftsloven er at indføre en praksis, der er nemmere at håndtere, mens formålet i chokoladeafgiftsloven er at sikre, at virksomhederne ikke udsættes for en dobbeltbeskatning.

Den manglende bestemmelse bør ikke i sig selv føre til, at der sker en dobbeltbeskatning af chokoladeis, idet dette vil være i klar strid med formålet bag begge lovtækster.

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Kan det bekræftes, at spørger ved salg af is med xx % brunt chokoladeovertræk er afgiftspligtig efter konsum-isafgiftslovens § 1, stk. 1 og ikke efter chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 1?

Begrundelse

Anmodningen handler om, hvorvidt en is med brunt chokoladeovertræk er omfattet af vareområdet i konsum-isafgiftsloven, og dermed afgiftspligtig efter konsum-isafgiftslovens § 1, stk. 1.

For så vidt angår spørgers bemærkninger i relation til lovændringen pr. 1. april 2019, hvorefter konsum-isafgiften beregnes af isens fulde rumfang inklusiv eventuelle ingredienser, er der i forbindelse med denne lovændring ikke tiltænkt nogen ændring i sondringen mellem, om en vare er omfattet af konsum-isafgiftsloven eller chokoladeafgiftsloven.

Konsum-is er ikke nærmere defineret i konsum-isafgiftsloven, men bl.a. følgende fremgår af Den juridiske vejledning, afsnit E. A. 2.2.2

”Med konsum-is er der tale om almindelig is, fx flødeis og sodavandsis beregnet til menneskeføde. Konsum-is har en fast eller tyktflydende konsistens, som er opnået ved frysning. Konsum-is opbevares, transporteres, sælges og konsumeres i frossen tilstand. ”

Af afsnit E. A. 2.2.3 fremgår følgende:

”Konsum-is

Det afgiftspligtige vareområde omfatter konsum-is af enhver art, herunder også sodavandsis. ”

Ifølge det oplyste kan det lægges til grund, at spørger importerer den omhandlede is, og er oplagshaver, jf. konsum-isafgiftslovens § 3, stk. 1.

Spørger har beskrevet den omhandlede is, som en ovalformet is, uden pind. Den består af xx % browniekiks i bunden, herefter vaniljeis med tråde af karamelsauce (x %). Hele isen er overtrukket med mælkechokolade, som i alt udgør xx %. Overtrækket dækker også bunden af isen.

[Udeladt]

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at den omhandlede is er omfattet af afgiftspligten, ifølge konsum-isafgiftsloven.

Efter Skattestyrelsens opfattelse er konsum-is karakteriseret som fx flødeis af enhver art. Konsum-is har en fast konsistens, som er opnået ved frysning, og konsum-is opbevares, transporteres, sælges og konsumeres i frossen tilstand.

Den omhandlede is opfylder ifølge det oplyste disse kriterier for konsum-is, og er derfor efter en konkret vurdering omfattet af det afgiftspligtige vareområde for konsum-is, jf. konsum-isafgiftslovens § 1, stk. 1.

Spørger er således afgiftspligtig af den mængde af den omhandlede is, der er udleveret fra virksomheden, jf. konsum-isafgiftslovens § 4, stk. 1.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at fordi den omhandlede is er omfattet af konsum-isafgiftslovens vareområde, er varen ikke afgiftspligtig efter chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 1.

Det bemærkes, at fra d. 1. april 2019 er konsum-is ikke længere dækningsafgiftspligtig efter chokoladeafgiftslovens § 22, stk. 1, da konsum-is, kn-kode 2105, er udgået fra denne bestemmelse.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 1 besvares med ”<Ja>”.

Spørgsmål 2

Kan det bekræftes, at spørger ved salg af chokoladeis med indhold af x % kakaopulver og x % kakaomasse, er afgiftspligtig efter konsum-isafgiftslovens § 1, stk. 1 og ikke efter chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 1?

Begrundelse

Anmodningen handler om, hvorvidt en chokoladeis i bønne er omfattet af vareområdet i konsum-isafgiftsloven, og dermed afgiftspligtig efter konsum-isafgiftslovens § 1, stk. 1.

Spørger har beskrevet den omhandlede is som en mørk chokoladeflødeis med mørke chokoladestykker (x %). Isen har en mørkebrun farve og sælges i bøtter med xxx ml. Den består blandt andet af x % kakaopulver og x % kakaomasse. Isen kan bl.a. købes i online, hvor det om isen fremgår, at der er tale om is på frost, og at det er en chokoladeflødeis lavet på kakaomasse, mælk, fløde og æg.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at den omhandlede is er omfattet af afgiftspligten i konsum-isafgiftsloven.

Efter Skattestyrelsens opfattelse er konsum-is karakteriseret som fx flødeis af enhver art. Konsum-is har en fast konsistens, som er opnået ved frysning, og konsum-is opbevares, transporteres, sælges og konsumeres i frossen tilstand.

Den omhandlede is opfylder, ifølge det oplyste, disse kriterier for konsum-is, og er derfor efter en konkret vurdering omfattet af det afgiftspligtige vareområde for konsum-is, jf. konsum-isafgiftslovens § 1, stk. 1.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at fordi den omhandlede is er omfattet af konsum-isafgiftslovens vareområde, er varen ikke afgiftspligtig efter chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 1.

Der henvises i det hele til begrundelsen for svaret i spørgsmål 1.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 2 besvares med <Ja>.

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1 og 2

Lovgrundlag

Konsum-isafgiftsloven

Det fremgår af konsum-isafgiftslovens § 1, stk. 1, at:

”her i landet i erhvervsmæssigt øjemed fremstillet konsum-is svares afgift til statskassen.”

Det fremgår af lovens § 4, stk. 1:

”Oplagshavere skal opgøre den afgiftspligtige mængde for en afgiftsperiode på en måned som den mængde afgiftspligtige varer, der er udleveret fra virksomheden.”

Forarbejder

Konsum-isafgiftsloven, som ændret ved lov nr. 1728 af 27. december 2018. Følgende fremgår af det fremsatte lovforslag nr. L 103 af 14. november 2018, de almindelige bemærkninger:

”2.3.5. Forenkling af afgift på is med tilsatte varer

2.3.5.1. Gældende ret

Efter lov om afgift af konsum-is (herefter isafgiftsloven) skal der betales afgift af erhvervmæssigt fremstillet konsum-is og konsumis-miks beregnet til erhvervmæssig fremstilling af konsum-is i softicemaskiner og lignende apparater.

Det er ikke nærmere defineret i loven, hvad der skal forstås ved konsum-is, herunder om tilsatte varer (ingredienser) til konsum-is indgår i afgiftsgrundlaget. I henhold til gældende praksis vil tilsatte varer inden isen blive medregnet til afgiftsgrundlaget efter isafgiftsloven, mens der ikke betales isafgift af tilsatte varer, der

ligger uden på isen. Disse varer kan dog være omfattet af chokoladeafgift.

2.3.5.2. Lovforslaget

Det foreslås, at afgiftsgrundlaget i isafgiftsloven ændres så alle varer tilsat isen - såvel inden i som uden på isen - skal medregnes i afgiftsgrundlaget ved erhvervmæssig fremstilling af konsum-is, jf. isafgiftslovens § 1, stk. 1. Regelsættet bliver dermed mere ensartet og nemmere at håndtere i praksis, fordi det ikke længere vil være nødvendigt at foretage en vurdering af, om en tilsat vare skal medregnes til det ene afgiftsgrundlag eller det andet ud fra den tilsatte vares placering inden i eller uden på isen.

For at undgå dobbeltbeskatning foreslås det samtidig, at tilsatte varer, som er omfattet af afgiftspligten for chokolade- og sukkervarer eller råstofafgift (eller begge) i chokoladeafgiftsloven, fritages for chokolade- og sukkervareafgift samt råstofafgift. ”

Følgende fremgår af bemærkningerne til lovforslagets enkelte bestemmelser, til § 5:

”Til nr. 10 og 11

Efter chokoladeafgiftslovens § 8, stk. 1, nr. 9, og § 8, stk. 2, kan oplagshavere, der er registreret for at fremstille eller anvende chokoladeovertræk m.v., foretage et fradrag på 45 pct. i den afgiftspligtige vægt. Tilsvarende gælder for importører af

dækningsafgiftspligtig konsum-is. Formålet med bestemmelsen har været at sikre, at afgiftsbelastningen svarer til afgiften af overtræk, der indkøbes hos en chokoladefabrik. Det skyldes, at virksomheder, som er registreret for at fremstille eller anvende

chokoladeovertræk m.v. til is, af tekniske grunde tilsatte 80 pct. fedt til det indkøbte overtræk. Det vil sige, at de ved opgørelse af den afgiftspligtige mængde også skulle betale afgift af den mængde fedt, som blev tilført chokoladeovertrækket. For at sikre, at virksomheder, der er registreret for at fremstille eller anvende chokoladeovertræk m.v. til konsum-is, ikke betaler afgift af det fedt, som tilføres chokoladen, har de mulighed for at fradrage 45 pct. i den afgiftspligtige vægt.

Det foreslås, at chokoladeafgiftslovens § 8, stk. 1, nr. 9, og § 8, stk. 2 ophæves, således at adgangen til fradrag i den afgiftspligtige vægt for overtræk af chokolade, kakao, eller erstatning herfor fjernes. Forslaget skyldes, at det som følge af den tekniske udvikling ikke længere er nødvendigt at tilsætte en større mængde fedtstof til isovertrækket. De tekniske begrænsninger, der gav anledning til indførelsen af fradraget, er således ikke længere til stede.

(...)

Til nr. 15

Efter isafgiftslovens § 1 beregnes afgiften af konsum-is på baggrund af volumen (målt i liter). Det er dog ikke nærmere defineret i loven, hvad der skal forstås ved konsum-is, herunder om tilsatte varer

(ingredienser) til konsum-is indgår i afgiftsgrundlaget. I henhold til den hidtidige praksis har tilsatte ingredienser inden i isen været medregnet til afgiftsgrundlaget for isafgiften, mens tilsatte ingredienser uden på isen har været medregnet til afgiftsgrundlaget for chokoladeafgiften, i det omfang ingredienserne har været chokoladeafgiftspligtige.

I lovforslagets § 9, nr. 1, foreslås det, at reglerne for det afgiftspligtige vareområde efter isafgiftsloven ændres så alle varer (ingredienser), uanset disses placering inden i eller på isen, fremover indgår i afgiftsgrundlaget efter isafgiftsloven. Da en del af de varer, som tilsættes is, er afgiftspligtige efter chokoladeafgiftsloven § 1, stk. 1, foreslås det, at der indføres en godtgørelsesordning således, at en vare ikke afgiftsbelægges efter både chokoladeafgiftsloven og isafgiftsloven.

Det indebærer, at virksomheder, der erhvervsmæssigt anvender chokolade- og sukkervarer til fremstillingen af is (tilsætter dem til isen), kan anmode om godtgørelse for afgiften efter chokoladeafgiftsloven, når de til fremstilling køber chokolade- og

sukkervarer, der er afgiftsbelagt efter chokoladeafgiftsloven, men som også medregnes til den afgiftspligtige mængde efter isafgiftsloven. Anmodning om afgiftsgodtgørelse kan søges fra modtagelsestidspunktet. Det er den virksomhed, der

erhvervsmæssigt anvender chokolade- og sukkervarer til fremstillingen af is, der kan anmode om godtgørelse for afgiften efter chokoladeafgiftsloven, også selvom det ikke er den virksomhed, der i første omgang har afregnet afgiften, men blot har købt chokolade- og sukkervarer inkl. afgift fra f.eks. en anden afgiftspligtig virksomhed.

Virksomhederne skal i forbindelse med anmodning om godtgørelse kunne dokumentere mængderne af de indkøbte afgiftspligtige varer.

(...)

Til nr. 23

Efter chokoladeafgiftsloven pålægges chokolade- og sukkervarer en afgift efter lovens kapitel 1, mens nødder pålægges en råstofafgift efter lovens kapitel 2. For at sikre ligestilling mellem dansk producerede varer, som er afgiftsberigtigede efter kapitel 1 eller 2, og tilsvarende importerede varer, skal der i henhold til chokoladeafgiftsloven kap. 3 betales en dækningsafgift af de afgiftspligtige bestanddele i importerede varer.

Chokoladeafgiftslovens § 22, stk. 1, 1. pkt., fastsætter, at der skal betales dækningsafgift af afgiftspligtige bestanddele i is (toldtariffens pos. 2105).

I lovforslagets § 9, nr. 1, foreslås det, at alle varer (ingredienser), der tilsættes ved fremstilling af is, fremover skal indgå i afgiftsgrundlaget efter isafgiftsloven. Efter forslaget skal der ikke betales afgift efter chokoladeafgiftsloven af de chokolade- og

sukkervarer eller råstofafgiftspligtige varer, der tilsættes is til erhvervsmæssig fremstilling, når den tilsatte varer medregnes til den afgiftspligtige mængde efter isafgiftsloven. Det foreslås af den grund, at importeret is tilsvarende ikke skal være omfattet af dækningsafgiften i lovens kapitel 3. Der skal herefter ikke længere betales dækningsafgift af is efter chokoladeafgiftsloven. Med det foreslåede vil bestanddele i is alene være afgiftspligtig efter isafgiftsloven som en del af isens samlede volumen dvs. inkl. de tilsatte chokolade- og sukkervarer.

Fritagelsen for afgiften efter chokoladeafgiftslovens kap 1 eller 2, sker dels ved den foreslåede bestemmelse om godtgørelse af afgift i henholdsvis § 9, stk. 5, og i § 20, stk. 5, dels ved de eksisterende bestemmelser i henholdsvis § 9, stk. 4, og § 20, stk.

2. Ifølge de to sidstnævnte bestemmelser kan Skatteforvaltningen meddele bevilling til afgiftsfritagelse for varer, der erhvervsmæssigt anvendes til fremstilling af varer, der ikke er omfattet af afgiftspligten, og som ikke ved modtagelse fra udlandet ville være afgiftspligtige efter kapitel 3 (dækningsafgiften). Da konsum-is (toldtariffens pos 2105) netop foreslås at udgå fra det dækningsafgiftspligtige vareområde, vil betingelserne for afgiftsfritagelse i chokoladeafgiftslovens § 9, stk. 4, eller § 20, stk.

2, således være opfyldt. Virksomheder, der er registreret for fremstilling af konsum-is, vil således kunne vælge mellem enten at få godtgørelse for chokoladeafgiften hos Skatteforvaltningen eller at få en bevilling hos Skatteforvaltningen til at købe chokolade- og sukkervarer og råstofafgiftspligtige varer til brug ved fremstilling

af konsum-is uden afgift. ”

Følgende fremgår af bemærkningerne til lovforslagets enkelte bestemmelser, til § 9, vedrørende ændringen i konsum-isafgiftslovens § 1, stk. 3:

”Til nr. 1

Efter isafgiftslovens § 1 beregnes afgiften af konsum-is på baggrund af volumen (målt i liter). Det er dog ikke nærmere defineret i loven, hvad der skal forstås ved konsum-is, herunder om tilsatte varer (ingredienser) til konsum-is indgår i afgiftsgrundlaget.

I praksis fortolker Skatteforvaltningen reglerne således, at der som udgangspunkt også betales konsum-is-afgift af tilsatte varer, som nedfryses med isen, fx flødeskum, syltetøj, skummasse, nougat, chokolade, nødder og frugter, da de indgår som en del af isens samlede rumfang. Derimod regnes marmelade, syltetøj og lignende,

der er anbragt i bunden af isbåde, og som er hærdet sammen med den fyldte is, samt marmelade, syltetøj, gelé og forskellige slags frugter eller bær, der anvendes som pynt ved fremstilling af isdessert, eller som anbringes mellem kagemasse og ismasse og hærdes sammen med den færdige vare, ikke med i det afgiftspligtige

rumfang. Herudover kan den fulde vægt af chokolade- eller nougatovertræk, der beskattes efter chokoladeafgiftsloven holdes uden for opgørelsen ved beregning af den afgiftspligtige mængde konsum-is. Det gælder også de varer, der er tilsat overtrækket, hvis de er omfattet af chokoladeafgiftsloven.

Det foreslås, at der i isafgiftslovens § 1 indsættes et nyt stk. 3, hvoraf det fremgår, at ingredienser uanset disses placering inden i eller uden på isen skal medregnes ved opgørelsen af afgiftsgrundlaget efter isafgiftslovens § 1, stk. 1. Ved ingredienser

forstås eksempelvis chokolade, nødder, vafler, sandwiches, bær og lignende. Med forslaget vil afgiftsgrundlaget for erhvervsmæssig fremstilling af konsum-is, jf. § 1, stk. 1, således blive ændret.

Regelsættet vil dermed blive mere ensartet og nemmere at håndtere i praksis, fordi det ikke længere er nødvendigt at foretage en vurdering af, om en ingrediens skal medregnes til afgiftsgrundlaget eller ej.

For at undgå dobbeltbeskatning foreslås det samtidig, at ingredienser, som er omfattet af afgiftspligten for chokolade- og sukkervarer eller råstofafgift (eller begge) i chokoladeafgiftsloven, fritages for chokolade- og sukkervareafgift samt råstofafgift.

I nogle tilfælde vil afgiften derfor blive lavere, fx hvis konsumisen indeholder chokolade. Hidtil er der, jf. ovennævnte, også betalt afgift efter chokoladeafgiftsloven af et indhold af chokolade. Efter forslaget skal der alene betales isafgift. I andre tilfælde vil afgiften blive højere, idet der efter forslaget også skal betales isafgift af fx

den vaffels, som indeholder is.

Den juridiske vejledning

E. A. 2.2.2 Forskellige definitioner i forbindelse med konsum-is

(...)

”Definition af konsum-is

Med konsum-is er der tale om almindelig is, fx flødeis og sodavandsis beregnet til menneskeføde. Konsum-is har en fast eller tyktflydende konsistens, som er opnået ved frysning. Konsum-is opbevares, transporteres, sælges og konsumeres i frossen tilstand. ”

E. A. 2.2.3 Konsum-is omfattet af reglerne

”Konsum-is

Det afgiftspligtige vareområde omfatter konsum-is af enhver art, herunder også sodavandsis.

(...)

Fra og med 1. april 2019 skal der ved opgørelsen af afgiftsgrundlaget efter ISAL § 1, stk. 1, medregnes varens fulde rumfang, herunder tilsatte ingredienser uanset disses placering inden i eller uden på is-massen.

Dette medfører, at ingredienser, som er omfattet af afgiftsplikten for chokolade- og sukkervarer eller råstofafgift (eller begge) i chokoladeafgiftsloven, fritages for chokolade- og sukkervareafgift samt råstofafgift. Se mere i afsnit E. A. 2.2.6. ”

E. A. 2.3.1 Regel og lovgrundlag

”der indføres en bestemmelse i CHOAL § 9, stk. 5, så der kan gives godtgørelse af afgift for afgiftsberigtigede varer, der er anvendt eller anvendes til erhvervsmæssig fremstilling af konsum-is. Desuden udgår toldtarif pos. 2105 af det dækningsafgiftspligtige vareområde, hvilket betyder, at der ikke mere skal betales dækningsafgift af konsum-is. Det indebærer samtidig, der kan gives bevilling til afgiftsfritagelse for chokolade- og sukkervarer (og råstofafgiftspligtige varer), der erhvervsmæssigt anvendes til fremstilling af konsum-is. ”

E. A. 2.3.6.2 Opgørelse af den afgiftspligtige mængde

”Fra og med 1. april 2019 ophæves muligheden for fradrag i den afgiftspligtige vægt for overtræk af chokolade, kakao eller erstatning herfor i CHOAL § 8, stk. 1, nr. 9, og i CHOAL § 8, stk. 2, for virksomheder der fremstiller konsum-is.

Desuden indføres der fra og med 1. april 2019 en bestemmelse i CHOAL § 9, stk. 5, hvorefter der kan gives godtgørelse af afgift for afgiftsberigtigede varer, der er anvendt eller anvendes til erhvervsmæssig fremstilling af konsum-is. Formålet med denne bestemmelse er at undgå dobbeltbeskatning, idet der i ISAL § 1, stk. 3, samtidig indføres en bestemmelse om, at der ved opgørelse af afgiftsgrundlaget for

konsum-isafgiften medregnes varens fulde omfang, herunder tilsatte ingredienser uanset disse placering inden i eller uden på is-massen. ”

E. A. 2.3.8 Afgiftsfritagelse og afgiftsgodtgørelse

”Fra og med 1. april 2019 kan der desuden gives bevilling til afgiftsfritagelse for chokolade- og sukker-varer, der erhvervsmæssigt anvendes til fremstilling af konsum-is. Dette skyldes, at der fra og med dette tidspunkt ikke skal betales dækningsafgift af konsum-is. Se § 5 i lov nr. 1728 af 27. december 2018 samt bemærkningerne til loven i L 103. ”