

Udskriftsdato: 20. december 2025

AFG nr 9729 af 27/08/2024 (Gældende)

Chokoladeafgift - marcipanmasse som delprodukt i kransekage

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 24-0822466

Chokoladeafgift - marcipanmasse som delprodukt i kransekage

Anmodningen drejede sig om, hvorvidt der skulle afregnes chokolade- og sukkervareafgift, når Spørger fremstillede en kransekagetop til videresalg, hvori der indgik en egen fremstillet kransekage-/ marcipanmasse, som vurderedes at være omfattet af det afgiftspligtige vareområde i chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 3.

Skatterådet fandt, at Spørger ikke skulle afregne chokolade- og sukkervareafgift, når den anvendte kransekage-/ marcipanmasse indgik i en af Spørger eget fremstillet færdigvare, som vurderedes ikke at være omfattet af det afgiftspligtige vareområde i chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1.

Skatterådsmøde 27. august 2024 - SKM2024.439.SR

Spørgsmål

1. Kan det bekræftes, at Spørger ikke skal afregne chokolade- og sukkervareafgift, når Spørger i forbindelse med fremstilling her i landet af en kransekagetop til videresalg, af bl.a. mandler og sukker på eget produktionsudstyr fremstiller en kransekage-/ marcipanmasse, som skal indgå i kransekage-toppen?

Svar

1. Ja

Beskrivelse af de faktiske forhold

Spørger producerer blandt andet marcipan til kagefremstilling på egne produktionsanlæg.

Nærværende bindende svar omhandler fremstilling af kransekage på egne produktionsanlæg, hvor marcipan indgår som et delprodukt i den færdigfremstillede kransekage.

Det oplyses i anmodningen, at Spørger fremstiller og sælger en lang række kager som ikke i sig selv er afgiftspligtige, eksempelvis en kransekagetop som den der er genstand for nærværende bindende svar.

Kransekagetoppen fremstilles på baggrund af en kransekagemasse, som Spørger fremstiller på baggrund af bl.a. abrikoskerner, mandler, sukker og vand.

Kransekage-/ marcipanmassen indeholder bl.a. følgende ingredienser: abrikoskerner, sukker, mandler, vand, glukosesirup invertsukkersirup [...].

Den færdigproducerede kransekagetop indeholder bl.a. følgende ingredienser: sukker, abrikoskerner, mandler, æggehvider, glukosesirup, invertsukkersirup, stivelse

Der er indsendt vareprøve af den færdig fremstillede kransekagetop.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Det er Spørgers opfattelse, at der ikke skal afregnes chokolade- og sukkervareafgift af en blanding af mandler og sukker (marcipan), hvis denne produceres som led i fremstilling af kager.

Spørger begrundet det således:

"Afgiftspligt på marcipanmasser"

Det følger af § 1, stk. 1, nr. 3 i LBK nr. 1446 af 21/06/2021, om afgift af chokolade- og sukkervarer m.m. (herefter chokoladeafgiftsloven), at der er afgift på marcipan- og nougatmasser og varer heraf. Ved marcipan forstås en masse lavet af bl.a. sukker og mandler eller abrikoskerner.

Afgiftssatsen for marcipanmasser udgør fra og med 1. januar 2015 25,97 kr. pr. kg, jf. chokoladeafgiftslovens § 2, stk. 1, nr. 1, idet marcipanmasser er en chokolade- og sukkervare med tilsat sukker over 0,5 g pr. 100 g.

Virksomheder, der fremstiller marcipanmasser, skal, jf. chokoladeafgiftslovens § 3, stk. 1, anmelde sig til registrering som oplagshaver og skal opgøre den afgiftspligtige mængde, hvoraf der skal afregnes afgift ud fra mængden af afgiftspligtige varer, der er udleveret fra virksomhedens oplag, jf. chokoladeafgiftslovens § 6, stk. 1.

Dækningsafgift - afgift på varer, som ikke i sig selv er afgiftspligtige

Der skal betales dækningsafgift efter reglerne i chokoladeafgiftslovens § 22, stk. 1, når der indføres visse varer her til landet fra udlandet, når varen ikke i sig selv er afgiftspligtig efter chokoladeafgiftslovens kap 1, men indeholder afgiftspligtige bestanddele.

Afgiftspligten omfatter varer under toldtarifpositionerne 1806, 1901, 1904, 1905, 2008, 2106 og 2202, der indeholder chokolade- eller råstofafgiftspligtige bestanddele. Afgiftspligten omfatter derfor for eksempel brød, wienerbrød, kager, kiks og andet bagværk.

Dækningsafgiften betales ved indførsel af varen fra udlandet og beregnes på baggrund af vægten af de i varerne indeholdte afgiftspligtige bestanddele. Afgiften af varer, hvis indhold af tilsat sukker overstiger 0,5 g pr. 100 g udgør 25,97 kr. pr. kg, jf. chokoladeafgiftslovens § 22, stk. 4, nr. 4.

Afgiftspligt ved fremstilling af marcipan til brug for fremstillingen af kager i Danmark

Spørger fremstiller kager, der ikke i sig selv er afgiftspligtige.

I den forbindelse indkøber Spørger selv råvarer og når Spørger fremstiller færdige/færdigbagte kager, vil den masse, der produceres - såfremt produktionsprocessen stoppes midtvejs - være marcipan. Marcipanmassen vil dog ikke være identificerbar i de færdigbagte kager, da marcipanens bestanddele alene vil være en ingrediens i lighed med øvrige ingredienser.

Det er derfor vores opfattelse, at Spørger ikke er omfattet af chokoladeafgiftslovens kapitel 1, idet Spørger ikke kan anses for, erhvervsmæssigt, at fremstille de i § 1, stk. 1, nævnte varer, jf. chokoladeafgiftslovens § 3, stk. 1, når der fremstilles marcipanmasse som led i fremstilling af kager. Dette underbygges af, at den afgiftspligtige vægt, jf. § 6, stk. 1, opgøres på grundlag af varer, som er fremstillet af og udleveret fra virksomheden.

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Det ønskes bekræftet, at Spørger ikke skal afregne chokolade- og sukkervareafgift, når Spørger i forbindelse med fremstilling her i landet af en kransekagetop til videresalg, af bl.a. mandler og sukker på eget produktionsudstyr fremstiller en kransekage-/ marcipanmasse, som skal indgå i kransekagetoppen.

Begrundelse

Chokoladeafgiftslovens § 1 er i stk. 1 opdelt i forskellige varegrupper, bl.a. nr. 3 som fx omfatter marcipan og nougatmasser og varer heraf, og nr. 4 som fx omfatter sukkervarer af enhver art samt nr. 8 som omfatter kager, kiks og lign. delvis bestående af skummasse, når bagværket ikke udgør mindst

to tredjedele af varens rumfang. Derudover omfatter chokoladeafgiftsloven i nr. 9 en bestemmelse om afgiftspligt for andre varer, der efter en samlet bedømmelse af deres beskaffenhed og anvendelse og den måde, hvorpå de markedsføres, kan betragtes som efterligninger af eller erstatningsvarer for de varer, der er nævnt under nr. 1-7.

I lovbemærkningerne til § 1, stk. 1, i lovforslag LFF 1968-11-20 nr. 45, fremgår det bl.a., at overgangen fra den ene varegruppe til den anden er flydende, mens det af bemærkningerne til LFF 2017-11-16 nr. 109 (bilag 4, høringsskema, s. 6) bl.a. fremgår, at det beror på en konkret vurdering, om en vare er omfattet af chokolade- og sukkeafgiften.

Det oplyses i anmodningen, at kransekage-/ marcipanmassen ved fremstillingen af kransekage blandes med fx sukker. Den færdige kransekagetop indeholder ifølge produktspecifikationen bl.a. abrikoskerner, mandler, glukosesirup, invertsukkersirup.

Den indsendte vareprøve fremstår som en typisk kransekagetop bestående af bagte kransekageringe sprøjtet med en tynd stribe hvid glasur. Ved et tværsnit af en kransekagering, er det konstateret, at kransekagen fremstår som et ensartet produkt, hvor selve kransekage-/marcipanmassen ikke er direkte identificerbar og ikke kan adskilles fra de øvrige tilsatte ingredienser, men er en del af kagen.

Skattestyrelsen finder, at det er relevant at vurdere en eventuel afgiftspligt efter chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 3, 4, 8 og 9.

Chokoladeafgiftslovens §1, stk. 1, nr. 3

Afgiftspligt efter chokoladeafgiftslovens omfatter ifølge § 1, stk. 1, nr. 3, marcipan og nougatmasser og varer heraf.

Den nugældende chokoladeafgiftsloves § 1, stk. 1, nr. 3 blev nyaffattet ved lov nr. 1686 af 26. december 2017 som konsekvens af nedsættelse og efterfølgende afskaffelse af råstofafgiften.

Ifølge bemærkningerne til ovenstående lovændring forstås ved marcipan en masse lavet af bl.a. sukker og mandler eller abrikoskerner. Af bemærkningerne fremgår det endvidere, at:

"Nødder, der er yderligere forarbejdet, og hvor varen også har et indhold af enten sukker eller chokolade, f.eks. i marcipan og nougat, vil også fremadrettet være omfattet af chokolade- og sukkervareafgiften. Afgiftssatsen for disse varetyper ændres ikke som følge af nedsættelsen af råstofafgiften.

Dette skyldes, at disse nødder m.v. er forarbejdet i en sådan grad, at de anses for en chokolade- og sukkervare, som ikke skal fritages for afgift. Med nyaffattelsen fastslås det derfor, at det med afskaffelsen af råstofafgiften ikke tilsigtes at afgiftsfritage nougat og marcipan, hvis indholdet består af nødder, som er forarbejdet i en sådan grad, at de anses for en afgiftspligtig chokolade- eller sukkervare. Nougat og marcipan vil derfor også fremadrettet være afgiftspligtige.

[...]

Ved marcipan forstås en masse lavet af bl.a. sukker og mandler eller abrikoskerner. Ved vurderingen af, om et produkt vil være at anse for marcipan, er det afgørende, om massen, uanset indholdet af mandler eller abrikoskerner, efter sin beskaffenhed, anvendelse og sit ernæringsindhold, må betragtes som en chokolade- og sukkervare."

Det er oplyst, at Spørger fremstiller en marcipanmasse, benævnt kransekagemasse, samt derefter en færdig kransekagetop med indhold af den egen fremstillede kransekage-/marcipanmasse. Ifølge det oplyste består kransekage-/marcipanmassen bl.a. af abrikoskerner, mandler, sukker og vand.

Det er Skattestyrelsens vurdering, at den pågældende kransekage-/ marcipanmasse er omfattet af det afgiftspligtige vareområde i chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 3. Der lægges vægt på indholdet af mandler, abrikoskerner samt sukker. Se i øvrigt nedenfor om pligten til at lade sig registrere og betale afgift.

Det er imidlertid Skattestyrelsens vurdering, at den færdigproducerede kransekagetop ikke er omfattet af det afgiftspligtige vareområde i chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 3.

Der lægges vægt på, at det færdige kransekageprodukt har undergået en sådan forarbejdning, at det ikke kan anses som marcipan eller en masse heraf omfattet af det afgiftspligtige vareområde i chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 3.

Chokoladeafgiftsloven § 1, stk. 1, nr. 4

Da det er oplyst, at den færdige kransekagetop indeholder sukker, skal det vurderes, hvorvidt der er tale om en sukkervare efter chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 4.

I SKM2021. 600. LSR, SKM2022. 27. LSR, SKM2023. 239. LSR samt SKM2023. 266. LSR har Landskatteretten lagt til grund, at kriterierne i SKM2015. 654. ØLR vedrørende chokoladevarer, skal anvendes analogt i forbindelse med vurderingen af, om en vare er afgiftspligtig efter nr. 4 som en sukkervare.

Efter en konkret og samlet vurdering af produktet, er det Skattestyrelsens opfattelse, at den færdige kransekagetop ikke skal anses som en sukkervare, som kan henføres til chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 4.

Skattestyrelsen lægger afgørende vægt på, at produktet ikke visuelt fremstår som værende en sukkervare.

Produktet smager karakteristisk af kransekage med en typisk eftersmag af marcipan. Produktet har en væsentlig sødme i smagen, men har ikke en fremtrædende smag af sukker.

Produktet anses herefter ikke for omfattet af chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 4.

Chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 8

Afgiftspligten efter chokoladeafgiftsloven omfatter endvidere kager, kiks og lignende når disse delvis består af skummasse. Det er imidlertid ikke tilfældet for den pågældende kransekagetop, da denne ikke delvist består af skummasse.

Produktet anses herefter ikke for omfattet af chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 8.

Chokoladeafgiftsloven § 1, stk. 1, nr. 9

Afslutningsvist skal det vurderes, hvorvidt produktet kan være en efterligning af eller erstatningsvare for de varer, der er oplistet i chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 1-7.

Efter chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 9, er der afgiftspligt for andre varer, der efter en samlet bedømmelse af deres beskaffenhed og anvendelse og den måde, hvorpå de markedsføres, kan betragtes som efterligninger af eller erstatningsvarer for de varer, der er nævnt under nr. 1-7.

Landsskatteretten anfører i SKM2019. 36. LSR, at hvis den almindelige forbruger er bevidst om, at varen købes for at tilfredsstille samme behov som et andet afgiftspligtigt produkt, da skal varen anses for at være en erstatningsvare. Anses varen derimod af den almindelige forbruger for at dække andre behov, er der ikke tale om en erstatningsvare.

Produktet i nærværende bindende svar udbydes af Spørger som en færdigbagt og færdigpakket kransekagetop, og kan derved ikke være en erstatningsvare for fx marcipan eller marcipanmasse omfattet af chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 3. Derudover finder Skattestyrelsen efter en samlet bedømmelse, at den almindelige forbruger ikke køber og anvender den omhandlede kransekagetop for at få dækket samme behov, som dækkes ved køb af en chokolade - eller sukkervare i chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 1 og 4 eller en kage, kiks eller lignende indeholdende skummase efter chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 8.

Efter en konkret vurdering af produktets beskaffenhed, anvendelse og markedsføring, finder Skattestyrelsen ikke, at den i nærværende sag omhandlede kransekagetop kan anses som en efterligning af eller erstatning for de varer, der er nævnt under nr. 1-7.

Produktet anses herefter ikke for omfattet af chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 9.

Efter en samlet og konkret vurdering finder Skattestyrelsen således ikke, at den fremlagte kransekagetop falder ind under de definerede varetyper med de karakteristika og kendetegn som gælder for det afgiftspligtige vareområde i chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 1-9.

Det skal dog afklares, hvorvidt Spørger skal betale afgift af marcipan- / kransekagemassen, når denne anvendes som et delprodukt i et egenproduceret kransekageprodukt, som ikke er omfattet af afgiftspligten i chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1.

Fremstilling af delprodukt, som anvendes til fremstilling af en ikke-afgiftspligtig vare

Pligten til at lade sig registrere og betale afgift afhænger af afgiftspligten for den vare, der fremstilles og udleveres fra virksomheden.

Ifølge chokoladeafgiftslovens § 3, stk. 1 og 2, er det kun erhvervmæssig fremstilling af varer omfattet af chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, samt erhvervmæssig fremstilling af overtræk af chokolade, kakao eller erstatning herfor til fremstilling af ikke-afgiftspligtige varer, der medfører pligt til at lade sig registrere som oplaghaver og betale afgift.

Registreringspligten for fremstilling af overtræk i chokoladeafgiftslovens § 3, stk. 2 blev indført ved lov nr. 168 af 27. april 1977. Der blev i samme lovændring ikke (og er ikke siden) indført registreringspligt ved fremstilling af andre afgiftspligtige delprodukter/bestanddele (fx marcipanmasse) i varer, som ikke er afgiftspligtige efter chokoladeafgiftsloven.

Ved fremstilling af et delprodukt, fx en marcipanmasse, der i sig selv er omfattet af afgiftspligten, men som i virksomheden anvendes til fremstilling af en ikke-afgiftspligtig vare, fx en kage med marcipanmasse, udleveres der ikke en afgiftspligtig vare fra virksomheden, og en sådan fremstilling vil derfor ikke i sig selv medføre pligt til at lade sig registrere og betale afgift.

Det er på den baggrund Skattestyrelsens vurdering, at Spørger ikke skal afregne chokolade- og sukkervareafgift, når Spørger i forbindelse med fremstilling af en kransekagetop her i landet på eget produktionsudstyr fremstiller en kransekage-/ marcipanmasse, og denne indgår i en ikke-afgiftspligtig vare, som den der er fremlagt for Skattestyrelsen.

Skattestyrelsen lægger således vægt på, at den anvendte kransekage-/ marcipanmasse er fremstillet af Spørger selv, og at den indgår i en af Spørger selv fremstillet færdigvare, som ikke er omfattet af det afgiftspligtige vareområde i chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1.

I den forbindelse lægger Skattestyrelsen vægt på, at kransekage-/ marcipanmassen ved fremstillingen af det færdige kransekageprodukt har undergået en sådan forarbejdning, hvorefter det færdige produkt hver-

ken kan anses som marcipan i chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 3, eller kan anses for afgiftspligtig efter en af de øvrige bestemmelser i chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 1-9.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmålet besvares med "Ja".

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Lovgrundlag

Lovbekendtgørelse nr. 1446 af 21. juni 2021 om afgift af chokolade- og sukkervarer m.m. (Chokoladeafgiftsloven)

Kap. 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.
2. Lakridssaft, lakrids og lakridsvarer af enhver art. Pulveriseret lakridsrod og blandinger af salmiak og lakridsrod og lign.
3. Marcipan- og nougatmasser og varer heraf.
4. Konfekt, bolsjer, dragévarer, skummasse, skumvarer, fondant, sukrede korn og lign. tilsat essenser eller farve samt i øvrigt sukkervarer af enhver art.
5. Tyggegummi.
6. Kandiseret frugt og frugtskal og andre kandiserede varer med undtagelse af skaller af citrusfrugter.
7. Sukkade, marmelade og tilsvarende varer, når de er formet i plader, stænger, figurer og lign.
8. Kager, kiks og lign. delvis bestående af skummasse, når bagværket ikke udgør mindst to tredjedele af varens rumfang.
9. Andre varer, der efter en samlet bedømmelse af deres beskaffenhed og anvendelse og den måde, hvorpå de markedsføres, kan betragtes som efterligninger af eller erstatningsvarer for de varer, der er nævnt under 1-7.

[...]

§ 3

Erhvervsmæssig fremstilling af de i § 1, stk. 1, nævnte varer må kun finde sted i virksomheder, som er registreret som oplagshaver hos told- og skatteforvaltningen.

Stk. 2. Den, der erhvervsmæssigt fremstiller overtræk af chokolade, kakao eller erstatning herfor til varer, der fremstilles i virksomheden og ikke er afgiftspligtige efter denne lov, skal anmelde fremstillingen af overtræk til registrering som oplagshaver hos told- og skatteforvaltningen, medmindre fremstillingen alene består i, at der til indkøbt afgiftsberigtiget overtræk tilsættes yderligere fedtstoffer (kokosolie og lign.). 1. pkt. finder ikke anvendelse for 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.

Forarbejder

Lovforslag nr. 45 af 20. november 1968

I bemærkningerne til § 1, stk. 1, står der, at (uddrag):

"Det afgiftspligtige vareområde er ikke foreslået ændret".

I lovforslagets almindelige bemærkninger står der i øvrigt (uddrag):

"Det forhold, at forslaget medfører en væsentlig forøgelse af afgiftsbelastningen for de billige varer, kunne ændres, hvis man var i stand til at opdele vareområdet i forskellige afgiftsklasser med hver sin afgiftssats. En sådan opdeling lader sig dog ikke foretage på rimelig og rationel måde, fordi overgangen fra den ene vareart til den anden er flydende inden for chokolade- og sukkervareområdet."

Ved lovforslag til lov nr. 168 af 27. april 1977 om ændring af lov om afgift af chokolade- og sukkervarer m.m. fremgår følgende af bemærkningerne i lovforslaget som fremsat nr. 11 af 2. marts 1997:

Bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser (uddrag):

"Til § 1

[...]

Ad nr. 2, 3 og 4.

Efter den gældende lov skal overtrækschokolade eller kakaoovertræk til salg ligesom andre afgiftspligtige varer beskattes ved udleveringen fra den pågældende chokoladefremstillingsvirksomhed. Hvis derimod overtrækschokolade eller kakaoovertræk fremstilles i en virksomhed, der producerer f.eks. konsum-is eller kager, og som anvender overtrækket til disse varer, skal der efter loven ikke betales afgift af overtrækket, idet der fra virksomheden ikke udleveres afgiftspligtigt overtræk, men konsum-is og kager, der ikke er omfattet af chokoladeafgiften.

Virksomheden skal således betale afgift ved indkøbet af kakaopulver, men ikke af den tilsatte mængde sukker og fedt.

Dette forhold har medført, at iscreme og biscuitfabrikker kan se en fordel i selv at fremstille overtræk fremfor som tidligere at købe det hos en chokoladefabrik.

[...]"

Ved lovforslag til lov nr. 1686 af 26. december 2017 om ændring af lov om afgift af chokolade- og sukkervarer m.m. fremgår følgende af bemærkningerne i lovforslaget som fremsat nr. 109 af 16. november 2017:

Bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser (uddrag):

"Til § 1

Til nr. 1 og 2

Ifølge chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 3, omfatter det afgiftspligtige vareområde masser helt eller delvist fremstillet af mandler, nødder eller andre kerner af enhver art og varer af sådanne masser, f.eks. marcipan og nougatmasse. I praksis betyder det, at en masse er omfattet af det afgiftspligtige vareområde i lovens § 1, stk. 1, nr. 3, hvis massen har et helt eller delvist indhold af mandler, råstofafgiftspligtige nødder eller andre råstofafgiftspligtige kerner af enhver art. Bestemmelsen omhandler både masser med eller uden et indhold af enten chokolade eller sukker.

Det foreslås, at ordlyden i chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 3, ændres til »marcipan- og nougatmasser samt varer heraf«.

Nyaffattelsen af lovens § 1, stk. 1, nr. 3, og den foreslåede § 1, stk. 1, nr. 4, er en konsekvens af nedsættelsen og den efterfølgende afskaffelse af råstofafgiften.

Som følge af den foreslåede nedsættelse af råstofafgiften foreslås det, at chokoladeafgiftslovens bestemmelse vedrørende masser med forarbejdede nødder ændres, således at der sondres mellem rene chokolade- og sukkervarer med et indhold af nødder f.eks. marcipan eller nougatvarer, og masser af nødder uden indhold af enten chokolade eller sukker.

Af hensyn til sammenhængen med råstofafgiften foreslås det, at afgiftssatsen for nøddemasser og lign. uden indhold af sukker eller chokolade ligeledes halveres i forhold til den gældende sats (2015-satsen) til 11 kr. og 4 øre pr. kg, jf. lovforslagets § 1, nr. 9.

Nødder, der er yderligere forarbejdet, og hvor varen også har et indhold af enten sukker eller chokolade, f.eks. i marcipan og nougat, vil også fremadrettet være omfattet af chokolade- og sukkervareafgiften. Afgiftssatsen for disse varetyper ændres ikke som følge af nedsættelsen af råstofafgiften.

Dette skyldes, at disse nødder m.v. er forarbejdet i en sådan grad, at de anses for en chokolade- og sukkervare, som ikke skal fritages for afgift. Med nyaffattelsen fastslås det derfor, at det med afskaffelsen af råstofafgiften ikke tilsigtes at afgiftsfritage nougat og marcipan, hvis indholdet består af nødder, som er forarbejdet i en sådan grad, at de anses for en afgiftspligtig chokolade- eller sukkervare. Nougat og marcipan vil derfor også fremadrettet være afgiftspligtige.

Ved nougat forstås en masse lavet af bl.a. sukker eller honning og nødder. Konsistensen af nougat kan være blød til hård.

Ved marcipan forstås en masse lavet af bl.a. sukker og mandler eller abrikoskerner. Ved vurderingen af, om et produkt vil være at anse for marcipan, er det afgørende, om massen, uanset indholdet af mandler eller abrikoskerner, efter sin beskaffenhed, anvendelse og sit ernæringsindhold, må betragtes som en chokolade- og sukkervare.

Med forslaget om afskaffelse af afgiften på nødder m.v., jf. lovforslagets § 1, nr. 20, bortfalder råstofafgiften pr. 1. januar 2020.

Dette betyder samtidig, at den foreslåede nedsatte afgiftssats for nøddemasser og lignende uden indhold af sukker eller chokolade ligeledes ophæves pr. 1. januar 2020. Fra den dato vil disse varetyper ikke være omfattet af chokoladeafgiftsloven."

I bilag 4 (høringsskema, s. 6) til lovforslag nr.109 af 16. november 2017 fremgår (uddrag). :

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

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

Praksis

SKM2015. 654. ØLR:—I SKM2015. 654. ØLR har Østre Landsret formuleret specifikke kriterier til forståelsen af bestemmelsen om afgift af chokoladevarer.

Landsretten fandt, at begrebet "chokoladevarer" hverken er defineret i chokoladeafgiftsloven, i forarbejderne til denne lov eller i de tidligere love om afgift på chokoladevarer. Landsretten fandt videre, at anvendelsen af ordene "chokolade og chokoladevarer ... af enhver art" i chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 1, viser, at lovgivningsmagten har tilsigtet at give bestemmelsen et bredt anvendelsesområde, hvilket yderligere er understreget ved bestemmelsen om afgiftspligt for efterligninger og erstatningsvarer i lovens § 1, stk. 1, nr. 10 (i dag nr. 9).

I overensstemmelse med en naturlig sproglig forståelse af "chokoladevarer" fandt Landsretten, at bestemmelsen omfatter varer, hvor chokoladen er karaktergivende for produktet, og at der i den forbindelse må lægges vægt på bl.a.:

- den relative mængde af chokolade i varen,
- hvor fremtrædende chokoladesmagen er, og om
- varen visuelt fremtræder som værende af chokolade.

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

SKM2019. 36. LSR:

Landsskatteretten fandt, at der hverken skulle svares chokoladeafgift i henhold til CHOAL § 1, stk. 1, nr. 1 eller dagældende nr. 10, af en myslibar (myslibar 2 light) benævnt choko-light. Myslibaren indeholdt 9 % chokolade.

Landsskatteretten anførte, at det er Landsskatterettens opfattelse, at hvis den almindelige forbruger er bevidst om, at varen købes for at tilfredsstille samme behov som f.eks. en chokoladebar, da skal varen anses for at være en erstatningsvare. Anses varen derimod af den almindelige forbruger for at dække andre behov, er der ikke tale om en erstatningsvare.

På baggrund af oplysningerne om markedsføringsmetoden, herunder produktets placering i butikkerne, og til hvilken aftagergruppe markedsføringen rettes imod, samt anvendelsen hos forbrugeren fandt retten, at den almindelige forbruger ikke køber og anvender den omhandlede myslibar for at få dækket samme behov, som dækkes ved køb af en sukkervare eller en chokoladebar.

SKM2021. 600. LSR:—Landsskatteretten stadfæstede et bindende svar fra Skatterådet om, at en chokolade/sukkerbar var en sukkervare, omfattet af chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 4, om sukkervarer, fordi sukker var karaktergivende for varen, henset til indholdet af tilsat sukker på 34 % af varen, den søde smag samt, at varen fremtrådte som en traditionel slikvare.

Bemærk, Landsskatterettens afgørelse er indbragt for domstolene.

SKM2022. 27. LSR:

I SKM2022. 27. LSR har Landsskatteretten stadfæstet SKAT's afgørelse, hvorefter en række flydende glasurprodukter på tube (til kageovertræk og dekoration) er omfattet af chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 4.

Landsskatteretten anførte, at begrebet "sukkervarer" hverken er defineret i chokoladeafgiftsloven eller i lovens forarbejder. Anvendelsen af ordene "...i øvrigt sukkervarer af enhver art" i § 1, stk. 1, nr. 4, sammenholdt med de varer, der i øvrigt specifikt var nævnt i bestemmelsen, viste imidlertid, at bestemmelsen var tilsigtet et bredt anvendelsesområde, hvilket yderligere var understreget ved bestemmelsen om afgiftspligt for efterligninger og erstatningsvarer i lovens § 1, stk. 1, nr. 10. Retten fandt i overensstemmelse med en naturlig sproglig forståelse, at "sukkervarer" i § 1, stk. 1, nr. 4, omfattede varer, hvis objektive karakteristika medførte, at sukkeret var karaktergivende for produktet.

Henset til produkternes høje indhold af sukkerarter, søde smag, og konsistens, samt at produkterne, udover sukkerarter, bestod af en række øvrige ingredienser, der samlet set havde undergået en ikke uvæsentlig forarbejdning, fandt retten, at de fem omhandlede varer var sukkervarer, omfattet af chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 4.

Bemærk, Landsskatterettens afgørelse er indbragt for domstolene.

SKM2023. 239. LSR:

Landsskatteretten stadfæstede Skattestyrelsens afgørelse, hvorefter 11 forskellige vitamin- og kosttilskud-sprodukter, der fremstod som vingummier, er omfattet af det afgiftspligtige vareområde i chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 4.

Retten fandt, at det afgørende for vurderingen af, om de omhandlede produkter er omfattet af afgiftspligten, jf. chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 4, i nærværende sag var, om produkterne kunne anses som sukkervarer. Retten bemærkede i den henseende, at bestemmelsen er tilsigtet et bredt anvendelsesområde. Retten fandt, at der ved vurderingen af, om de omhandlede produkter kunne anses som sådanne sukkervarer, skulle lægges vægt på, om sukkeret var karaktergivende for produkterne. For den vurdering fandt retten, at der bl.a. skulle tages hensyn til den relative mængde af sukker i varerne, hvor fremtrædende sukkersmagen var, og om produkterne visuelt fremtrådte som værende af sukker, jf. SKM2022. 27. LSR.

Henset til varernes indhold af sukker, varernes smag samt varernes udseende fandt Landsskatteretten, at varerne skulle anses som sukkervarer, der var omfattet af chokoladeafgiftslovens afgiftspligtige vareområde, jf. chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1. Klagerens henvisning til varernes pris, varernes benævnelse som kosttilskud samt varernes tiltænkte anvendelse kunne ikke føre til et andet resultat.

SKM2023. 266. LSR:

Landsskatteretten stadfæstede Skattestyrelsens afgørelse, hvorefter 2 forskellige vitamin- og kosttilskud-sprodukter, der fremstod som vingummier, skulle anses som omfattet af det afgiftspligtige vareområde i chokoladeafgiftslovens kapitel 1.

Retten fandt, at det afgørende for vurderingen af, om de omhandlede produkter var omfattet af afgiftspligten, jf. chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 4, i nærværende sag var, om produkterne kunne anses som sukkervarer af enhver art. Retten bemærkede i den henseende, at bestemmelsen er tilsigtet et bredt anvendelsesområde. Retten finder, at der ved vurderingen af, om de omhandlede produkter kunne anses

som sådanne sukkervarer, skulle lægges vægt på, om sukkeret var karaktergivende for produkterne. For den vurdering fandt retten, at der bl.a. skulle tages hensyn til den relative mængde af sukker i varerne, hvor fremtrædende sukkersmagen var, og om produkterne visuelt fremtrådte som værende af sukker, jf. SKM2022. 27. LSR.

Henset til produkternes indhold af sukker, produkternes smag samt produkternes udseende fandt Lands-skatte retten, at produkterne skulle anses som sukkervarer, der var omfattet af chokoladeafgiftslovens afgiftspligtige vareområde, jf. chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1. Selskabets henvisning til produkternes pris, produkternes benævnelse som kosttilskud samt produkternes tiltænkte anvendelse kunne ikke føre til et andet resultat.

Bemærk, Landsskatterettens afgørelse er indbragt for domstolene.

Den juridiske vejledning 2024-1, afsnit E. A. 2.3.3 "Chokolade- og sukkervarer omfattet af reglerne" (uddrag):

"Marcipan- og nougatmasser m.m.

Det afgiftspligtige vareområde omfatter marcipan- og nougatmasser og varer heraf. Se CHOAL § 1, stk. 1, nr. 3.

Ved marcipan forstås en masse lavet af bl.a. sukker og mandler eller abrikoskerner. Ved vurderingen af om et produkt skal anses for marcipan, er det afgørende, om massen, uanset indholdet af mandler eller abrikoskerner, efter sin beskaffenhed, anvendelse og sit ernæringsindhold, må betragtes som en chokolade- eller sukkervare.

Ved nougat forstås en masse lavet af bl.a. sukker eller honning og nødder. Konsistensen af nougat kan være blød til hård.

Bemærk

Som følge af at råstofafgiften blev nedsat fra og med 1. januar 2018, blev CHOAL tidligere bestemmelse vedrørende masser med forarbejdede nødder ændret, så der fra og med 1. januar 2018 skulle sondres mellem masser, der anses som rene chokolade- og sukkervarer og andre masser helt eller delvis fremstillet af råstofafgiftspligtige varer. Begge typer masser var omfattet af afgiftspligten, men sidstnævnte med en reduceret sats.

Den tidligere bestemmelse i CHOAL § 1, stk. 1, nr. 3, blev derfor nyaffattet, så den fra og med 1. januar 2018 omfatter rene chokolade- og sukkervarer i form af marcipan- og nougatmasser og varer heraf. Samtidig blev der fra og med 1. januar 2018 indført en ny bestemmelse i CHOAL § 1, stk. 1, nr. 4, som omfattede andre masser helt eller delvis fremstillet af råstofafgiftspligtige varer. Bestemmelsen i CHOAL § 1, stk. 1, nr. 4, blev ophævet fra og med 1. januar 2020."