

Saksnr. 25/3464
01.09.2025

Høringsnotat - revisjon av særavgifts- regelverket

Innhold

1	Sammendrag.....	5
2	Bakgrunn	6
3	Skatter og avgifter	6
3.1	Direkte og indirekte skatter	6
3.2	Særaggifter	7
3.3	Sektoravgifter og gebyrer	8
4	Gjeldende regelstruktur	8
4.1	Stortingets avgiftsvedtak.....	8
4.2	Særaggiftslovene	9
4.2.1	Innledning	9
4.2.2	Særaggiftsloven	9
4.2.3	Motorkjøretøy- og båtavgiftsloven	9
4.2.4	Dokumentavgiftsloven.....	10
4.3	Særaggiftsforskriftene	10
5	Regelstrukturer i andre land.....	11
5.1	Innledning	11
5.2	Sverige	11
5.3	Danmark	12
5.4	Finland	12
5.5	Storbritannia.....	12
5.6	EU.....	13
6	Annet regelverk av betydning for særaggiftene.....	13
6.1	Forvaltningsloven, skatteforvaltningsloven og skattebetalingsloven	13
6.2	Tollavgiftsloven og vareførselsloven.....	14
6.3	Alkoholloven.....	14
6.4	EØS-avtalen	15
7	Lovtekniske løsninger	16
7.1	Innledning	16
7.2	Fordeling av regelverk mellom stortingsvedtak, lov og forskrift	16
7.2.1	Fordeling mellom stortingsvedtak og lov.....	16
7.2.2	Fordeling mellom lov og forskrift.....	17

7.3	Én eller flere lover om særavgifter?	17
7.4	Kapittel- og paragrafinndeling	19
7.5	Lovspråk	20
7.6	Forskriftsfullmakter	20
8	Avgifter som omfattes av lovforslaget	20
8.1	Innledning	20
8.2	Avgifter omfattet av særavgiftsloven	21
8.3	Avgifter omfattet av motorkjøretøy- og båtavgiftsloven	21
8.4	Avgifter omfattet av dokumentavgiftsloven	21
9	Tekniske og materielle endringer	22
10	Bruken av betegnelser	23
10.1	Innledning	23
10.2	Særavgift	23
10.3	Særavgiftsområdet	24
10.4	Registrering i Særavgiftsregisteret	24
10.5	Avgiftsplikt og avgiftspliktig	26
10.6	Fritak	27
10.6.1	Innledning	27
10.6.2	Fritak for dokumentavgift og omregistreringsavgift i andre lover	27
10.7	Unntak og tilskudd	28
11	Dispensasjon	28
11.1	Gjeldende dispensasjonsfullmakter	28
11.2	Generelle dispensasjoner	29
11.3	Dispensasjon i enkelttilfeller	30
11.4	Ordlyden i dispensasjonsbestemmelsen	30
11.5	Oppheving av dispensasjoner?	30
12	Opplysningsplikt, regnskap mv. og kontroll	30
12.1	Innledning	30
12.2	Opplysningsplikt	30
12.3	Regnskap og dokumentasjon	31
12.4	Kontroll	32
13	Forholdet til tollavgiftsloven og vareførselsloven ved innførsel av varer	33
13.1	Innledning	33

13.2	Når avgiften skal beregnes	33
13.3	Hvem som er avgiftspliktig	34
13.4	Fritak for varer som er unntatt fra deklarasjonsplikt	34
14	Økonomiske og administrative konsekvenser av forslaget	35
15	Forskrift til særavgiftsloven	35
16	Ikrafttredelse	35
17	Forslag til stortingsvedtak om særavgifter og lov om særavgifter med merknader	36
18	Lovspeil	36

1 SAMMENDRAG

Finansdepartementet legger med dette fram forslag til ny særavgiftslov med tilhørende stortingsvedtak for de enkelte særavgiftene. Forslaget er i all hovedsak en teknisk revisjon av særavgiftsregelverket uten materielle endringer. Med en revisjon av særavgiftsregelverket er alle de sentrale skatte- og avgiftslovene revidert, se punkt 2.

Særavgifter er skatter som i henhold til Grunnloven § 75 bokstav a må vedtas årlig av Stortinget. Departementet foreslår én samlet lov om særavgifter. Lovforslaget regulerer alle særavgifter som Finansdepartementet og Skatteetaten har ansvaret for. Dette omfatter for det første særavgifter regulert av lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter (særavgiftsloven) og forskrift 11. september 2001 nr. 1451 om særavgifter (særavgiftsforskriften), blant annet avgift på alkohol, avgift på tobakk, veibruksavgift på drivstoff, CO₂-avgift på mineralske produkter og avgift på elektrisk kraft. For det andre omfattes avgifter regulert av lov 19. juni 1959 nr. 2 om avgifter vedrørende motorkjøretøyer og båter (motorkjøretøy- og båtavgiftsloven), det vil si engangsavgift på motorvogner, omregistreringsavgift og vektårsavgift (avgift på tunge kjøretøy). For det tredje omfattes dokumentavgift, regulert av lov 12. desember 1975 nr. 59 om dokumentavgift (dokumentavgiftsloven). De nevnte lovene kan dermed oppheves. Det legges opp til at CO₂-avgiften i petroleumsvirksomhet på kontinentalsokkelen skal reguleres av den nye særavgiftsloven når ansvaret for avgiften er overført fra Sökkeldirektoratet til Skatteetaten. Det er satt av plass til avgiften i lovforslaget. Særavgifter som forvaltes av andre departementer omfattes ikke av lovforslaget. Dette gjelder miljøavgift på plantevernmidler, avgifter knyttet til mineralvirksomhet, frekvens- og nummeravgift og inntekter ved tildeling av tillatelser.

Det foreslås at hovedregler og andre sentrale regler om særavgifter fastsettes i loven. Dette omfatter regler om hva som omfattes av avgiftsplikten, når avgiften skal beregnes, hvem som skal beregne og betale avgiften og om avgiftsfritak. Bortsett fra avgiftsfritakene, som i dag er fastsatt i Stortingets avgiftsvedtak, er disse reglene i dag gjennomgående fastsatt i forskrift. Forslaget innebærer at bestemmelser flyttes fra forskrift til lov og at Stortingets avgiftsvedtak kortes ned ved at fritak og dispensasjonsbestemmelser flyttes til loven. Vedtakene vil dermed kun fastsette hva som omfattes av avgiftsplikten, og avgiftssatser. Dette er i tråd med strukturen i merverdiavgifts- og tollavgiftsregelverket.

Lovforslaget inneholder 26 kapitler. Første og siste kapittel gjelder for alle særavgiftene som reguleres av loven. Bestemmelser som gjelder for alle særavgiftene, er i størst mulig utstrekning tatt inn i kapittel 1. Dersom det vedtas nye særavgifter, vil dermed en eventuell renummerering av loven kunne begrenses til lovens siste kapittel. For å unngå gjentakelser foreslås det at felles regler som gjelder for særavgifter på varer (vareavgifter), samles i lovens kapittel 2. Deretter følger ett kapittel for hver vareavgift (kapitlene 3 til 12). En eventuell ny vareavgift kan enten reguleres sammen med de andre vareavgiftene (kapittel 12a) eller i lovens nest siste kapittel. De øvrige særavgiftene reguleres i kapitlene 13 til 25.

Lovforslaget er relativt kortfattet. De mer detaljerte og tekniske bestemmelsene om avgiftsplikt, fritak, beregning, mv., foreslås fastsatt i forskrift, slik som i dag. Neste skritt i revisjonsarbeidet vil være å utarbeide forskrift til loven.

Forslaget er i all hovedsak en teknisk revisjon, se høringsnotatet punkt 9. Dette innebærer at dagens materielle regler videreføres. I høringsnotatet er det derfor i begrenset grad redegjort for gjeldende rett. De språklige, redaksjonelle og tekniske endringene som foreslås, er ikke ment å innebære materielle endringer med mindre det uttrykkelig er sagt. Dette innebærer at

rettskildene til dagens lov- og forskriftsbestemmelser er relevante også ved tolking og bruk av den nye loven.

Forslag til nytt regelverk følger som vedlegg 1 til høringsnotatet. For oversiktens skyld er det for hver avgift først gitt en kort omtale av avgiften. Deretter følger forslag til Stortingets avgiftsvedtak og så selve lovforslaget med merknader. Forslag til paragrafer i avgiftsvedtak og lov er skrevet i [blått](#), annen tekst er i svart.

2 BAKGRUNN

De siste tiårene har store deler av skatte- og avgiftslovgivningen blitt revidert. Det begynte med skatteloven av 1999, deretter kom skattebetalingsloven av 2005, merverdiavgiftsloven av 2009, skatteforvaltningsloven av 2015, lovene om tollavgift og vareførsel i 2022 og senest, den nylig vedtatte innkrevningsloven. Mange av de opprinnelige bestemmelsene i særavgiftslovene er overført til skattebetalingsloven og skatteforvaltningsloven. Særavgiftsregelverket er den eneste delen av skatte- og avgiftsregelverket som ikke har blitt revidert. En større opprydding ble foretatt i 2001. Da ble regelverket om vareavgiftene samlet i én forskrift. Oppryddingen omfattet imidlertid ikke alle særavgiftene, og senere er en lang rekke andre særavgifter kommet til.

Gjeldende særavgiftslover er gamle, fra henholdsvis 1933 (særavgiftsloven), 1959 (motorkjøretøy- og båtavgiftsloven) og 1975 (dokumentavgiftsloven). Bortsett fra dokumentavgiftsloven som har noen flere bestemmelser, er lovene korte fullmaktslover. De materielle reglene om særavgifter er dermed i all hovedsak fastsatt i forskrift. Dette gjelder også bestemmelser som er sentrale i særavgiftssystemet. Stortingets vedtak om særavgiftene er relativt omfattende, og inneholder bestemmelser som gjentas likelydende hvert år. Dette er bestemmelser som i stor grad er egnet for lovregulering.

Det vedtas jevnlig nye særavgifter, gamle oppheves og det foretas hyppige endringer i gjeldende særavgifter. Særavgiftsregelverket har blitt til over tid, og strukturen er ikke harmonisert med annen skatte- og avgiftslovgivning. Regelverket er fragmentert og kan virke lite tilgjengelig, særlig for nye brukere. Det er dermed behov for en revisjon, der formålet er å få en mest mulig brukervennlig, samordnet og ensartet regulering av alle særavgiftene som Finansdepartementet og underliggende etater har fagansvaret for. Med en revisjon av særavgiftsregelverket er alle de sentrale skatte- og avgiftslovene revidert.

3 SKATTER OG AVGIFTER

3.1 Direkte og indirekte skatter

Med skatter menes vanligvis overføringer fra det private til det offentlige uten konkret motytelse. Særavgifter omfattes av denne definisjonen. Skatter går inn statskassen uten noen form for øremerking.

Det følger av Grunnloven § 75 bokstav a at skatter, avgifter, toll og andre offentlige byrder må vedtas av Stortinget for ett år av gangen. Særavgiftene er omfattet av Grunnlovens skattebegrep. De har som formål å skaffe staten inntekter (proveny), men flere har også andre formål, for eksempel knyttet til helse eller miljø.

Skatter kan deles inn i direkte og indirekte skatter. Med direkte skatter menes skatter der det er forutsatt at den som ilegges skatten, også skal bære den. For indirekte skatter velter normalt den skattepliktige skatten, helt eller delvis over på neste ledd i omsetningskjeden. Særavgifter

anses i utgangspunktet som indirekte skatter. Videre er særavgiftene førsteleddsavgifter, dvs. at de oppkreves i kun ett ledd. Dette i motsetning til merverdiavgiften som oppkreves i hvert ledd. Retten til fradrag for inngående merverdiavgift forhindrer avgiftskumulasjon, dvs. at avgiften ikke veltes over før det omsettes til siste ledd. Særavgiftene derimot veltes typisk over i neste ledd. Enkelte særavgifter kan imidlertid ligner mer på direkte skatter, for eksempel avgiften på utslipp av NO_x, der avgiftsplikten er lagt direkte på den som står for utslippet. Særavgifter som er knyttet til å eie eller til endring av eierforhold til bestemte varer og fast eiendom, for eksempel engangsavgift på motorvogner og dokumentavgift, har også likhetstrekk med direkte skatt.

3.2 Særavgifter

Begrepet særavgift er en samlebetegnelse på avgifter vedtatt i medhold av Grunnloven § 75 bokstav a på nærmere bestemte varer, tjenester og handlinger. Som det framgår av punkt 3.1 går særavgiftene inn i statskassen uten noen form for øremerking. Dette i motsetning til sektoravgifter og gebyrer, se punkt 3.3. Særavgiftene skiller seg fra merverdiavgiften som er en generell avgift på alle varer og tjenester. I Sverige benyttes betegnelsen *punktskatt* om det som i Norge omtales som særavgifter.

De fleste særavgiftene forvaltes av Finansdepartementet og underliggende etat (Skatteetaten). Enkelte særavgifter forvaltes av andre departementer og reguleres av lover under disses ansvarsområder. Dette gjelder avgift på frekvenser og inntekter ved tildeling av tillatelser, miljøavgift på plantevernmidler, årsavgift knyttet til mineraler og avgift på undersjøisk utnyttelse mv. av kalkstein.

Storingsvedtakene om særavgiftene blir kunngjort på Lovdata, som annet regelverk. Vedtakene henviser til de ulike særavgiftslovene som inneholder bestemmelser om utfylling og gjennomføring av det enkelte stortingsvedtak. Finansdepartementet har fagansvaret for disse lovene.

Særavgiftene skal i utgangspunktet *egenfastsettes* (såkalt selvdeklarerer). Dette innebærer at den avgiftspliktige (avgiftssubjektet) selv skal fastsette grunnlaget og beregne avgiften, jf. skatteforvaltningsloven §§ 9-1 og 9-2, begges første ledd. De særavgiftspliktige må dermed selv vurdere både avgiftsplikt, beregning av avgiften og eventuelle avgiftsfritak. Dette gjelder ikke engangsavgift på motorvogner, omregistreringsavgift, vektårsavgift og dokumentavgift. Disse avgiftene *myndighetsfastsettes*. Dette innebærer at det er skattemyndighetene som fastsetter avgiftsgrunnlaget og beregner avgiften.

Særavgiftene har tradisjonelt vært knyttet til innenlandsk forbruk. For vareavgiftene gir dette seg uttrykk i at de er utformet i tråd med destinasjonsprinsippet, det vil si at avgiftsplikten er knyttet til innførsel og innenlandsk produksjon av varene, og det gis fritak ved utførsel. Særavgiftene på alkohol, tobakk, sukker og CO₂-avgiften på mineralske produkter er eksempler på vareavgifter.

De senere år har flere vareavgifter blitt opphevet. Dette gjelder for eksempel avgiftene på sjokolade- og sukkervarer og alkoholfrie drikkevarer. Samtidig har det blitt innført flere klima- og miljøbegrunnede avgifter, for eksempel avgiftene på NO_x, HFK og PFK, avfallsforbrenning og SF₆. Disse klima- og miljøbegrunnede avgiftene skal blant annet bidra til å oppfylle Norges internasjonale forpliktelser til å redusere utslipp. Dette kan tilsi at en avgift med klima- eller miljøformål utformes på en annen måte enn de tradisjonelle vareavgiftene.

Enkelte særavgifter er lagt på bestemte tjenester, som flypassasjeravgiften og trafikkforsikringsavgiften. Andre er knyttet til en registrering i et offentlig register, som engangsavgiften på motorvogner og omregistreringsavgiften. For disse er avgiftsplikten knyttet til henholdsvis registrering og omregistrering i Kjøretøyregisteret. Avgiftsplikten kan også være knyttet til andre forhold, som for eksempel utslipp (av NO_x), avfallsforbrenning, levering eller produksjon av kraft.

3.3 Sektoravgifter og gebyrer

Sektoravgifter og gebyrer faller utenfor Grunnlovens skattebegrep.

Med gebyr menes betaling for en klart definert offentlig ytelse eller myndighetshandling, enten den er statlig eller kommunal, og som utføres overfor betaleren. Betegnelsen gebyr brukes også i privatrettslig sammenheng.

Sektoravgifter er avgifter som med hjemmel i lov blir fastsatt og forvaltet av et fagdepartement. Sektoravgifter skal normalt finansiere bestemte tiltak, og har derfor et visst slektskap med gebyrene. Oftest dreier det seg om fellestiltak overfor en næring, der tiltaket gjennom avgiften betales av næringen selv. Sektoravgifter skiller seg fra gebyrer primært ved at de ikke er betaling for en klart definert offentlig myndighetshandling.

For både gebyrer og sektoravgifter gjelder at de ikke skal overstige kostnadene ved det ordningen skal finansiere. Finansdepartementet har utarbeidet bestemmelser for statlig gebyr- og avgiftsfinansiering i [rundskriv R-112/2015](#).

4 GJELDENDE REGELSTRUKTUR

4.1 Stortingets avgiftsvedtak

Som omtalt i punkt 3.1 vedtas særavgiftene av Stortinget i plenum for ett år av gangen, jf. Grunnloven § 75 bokstav a. Tidligere ble særavgiftsvedtakene kunngjort med én felles overskrift – Stortingets vedtak om særavgifter. Betegnelsen *Stortingets avgiftsvedtak* kunne da vise både til vedtaket for den enkelte særavgift og/eller til det samlede vedtaket for alle særavgiftene. I vedtakene for 2025 er fellesoverskriften fjernet. Med *Stortingets avgiftsvedtak* siktes det dermed til avgiftsvedtaket for den enkelte avgift.

Stortingets avgiftsvedtak suppleres av lov og forskrift. Avgiftsvedtakene henviser til denne lovgivningen, slik at den i realiteten må anses som en del av vedtakene. Lovgivningen kommer dermed ikke til anvendelse med mindre Stortinget har vedtatt avgiften.

Gjeldende avgiftsvedtak har regler om hva det skal beregnes avgift av, avgiftssats og avgiftsfritak. Alle vedtakene har dessuten bestemmelser om at departementet kan gi forskrift om omfanget av avgiftsplikten, avgiftsgrunnlaget, vilkår for avgiftsfritak mv. og at departementet i tvilstilfeller avgjør spørsmål om omfanget av avgiftsplikten. Bortsett fra for dokumentavgiften, har alle vedtakene en bestemmelse om at det i enkelttilfeller kan fritas for (dispenseres fra) avgift.

Ved en revisjon av særavgiftsregelverket, må det vurderes om det er bestemmelser i vedtakene som skal overføres til lov eller forskrift, eventuelt motsatt. Se punkt 7.2.1 om fordelingen av regelstoffet mellom vedtak og lov.

4.2 Særavgiftslovene

4.2.1 Innledning

Stortingsvedtakene henviser til den loven som gir de nødvendige bestemmelsene for å gjennomføre vedtaket. Gjeldende særavgiftslover er lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter (særavgiftsloven), lov 19. juni 1959 nr. 2 om avgifter vedrørende motorkjøretøyer og båter (motorkjøretøy- og båtavgiftsloven) og lov 12. desember 1975 nr. 59 om dokumentavgift (dokumentavgiftsloven). I tillegg kommer lov 21. desember 1990 nr. 72 om avgift på utslipp av CO₂ i petroleumsvirksomhet på kontinentalsokkelen. Som omtalt i punkt 8.2 arbeides det med å overføre ansvaret for avgiften til Skatteetaten og innlemme avgiften i særavgiftsloven.

4.2.2 Særavgiftsloven

Særavgiftsloven var opprinnelig hjemmelslov for den alminnelige omsetningsavgiften og de særlige omsetningsavgiftene for ulike varer og tjenester. Etter at den alminnelige omsetningsavgiften ble erstattet av merverdiavgiften i 1970, gjaldt loven kun for de særlige omsetningsavgiftene. I 1998 ble lovens tittel endret fra *lov om omsetningsavgift*, til *lov om særavgifter*. Dette var en følge av at avgiften på flyging av passasjerer ble lagt om til en avgift på flyseter og derfor ikke lenger var knyttet seg til en konkret omsetning. Det er senere innført flere særavgifter som ikke er knyttet til omsetning av varer eller tjenester og som reguleres av særavgiftsloven.

Loven er først og fremst en fullmaktslov. § 1 som gir departementet fullmakt til å fastsette bestemmelser om beregning og kontroll når Stortinget med henvisning til loven vedtar avgifter. Loven består i dag av åtte paragrafer, hvorav kun tre er i kraft. Siden § 8 regulerer iverksettelsen av loven, har loven kun to paragrafer med materielt innhold. I tillegg til fullmakten i § 1 består loven av § 5, som fastsetter at avgiften skal beregnes etter de regler som gjelder på det tidspunkt avgiftsplikten oppstår (første ledd), og at den avgiftspliktige kan overvelte eventuelle avgiftsøkninger som finner sted mellom kontraktsinngåelse og levering på mottakeren (andre ledd). Bestemmelser som fortsatt anses aktuelle, er videreført i lovforslaget, se særlig § 1-6.

Loven inneholdt tidligere bestemmelser om straff, tilleggsavgift, oppkreving, taushetsplikt og avgift ved urettmessig bruk av merket mineralolje. Disse bestemmelsene er overført til skatteforvaltningsloven og skattebetalingsloven.

4.2.3 Motorkjøretøy- og båtavgiftsloven

Motorkjøretøy- og båtavgiftsloven ble vedtatt i forbindelse med innføring av kilometeravgiften på dieseldrevne kjøretøy og bensindrevne lastebiler. Loven var nødvendig fordi eksisterende regelverk ikke ga hjemmel for oppkreving av avgift basert på bruk av kilometertellere. Loven samlet også hjemlene for oppkreving av de øvrige avgiftene på motorvogner, som tidligere var spredt i flere regelsett. I forbindelse med innføring av årsavgift på båter i 1978, ble virkeområdet for loven utvidet til å gjelde båter.

Årsavgiften på båter ble avviklet i 1985, mens kilometeravgiften ble erstattet med vektårsavgift og autodieselsavgift i 1993. Årsavgiften på motorvogner var også forankret i motorkjøretøy- og båtavgiftsloven. Den ble avviklet i 2018. Motorkjøretøy- og båtavgiftsloven har ikke blitt oppdatert etter disse endringene og har i dag flere bestemmelser som ikke lenger er relevante.

Loven gjelder i dag for engangsavgiften på motorvogner, omregistreringsavgiften og vektårsavgiften. Trafikksforsikringsavgiften, som avløste årsavgiften i 2018, er hjemlet i særavgiftsloven.

Motorkjøretøy- og båtavgiftsloven er først og fremst en fullmaktslov, og består av seks paragrafer. Disse gir primært fullmakter til å gi regler på nærmere angitte områder, herunder regler om ansvar for avgift, beregning og kontroll. Bestemmelser som fortsatt anses aktuelle, er videreført i lovforslaget, se særlig § 1-6.

Loven hadde opprinnelig regler om oppgave- og opplysningsplikt, straff, tilleggsavgift, renter og stansing av bruk av kjøretøy ved manglende betaling av avgift. Disse reglene er senere overført til skatteforvaltningsloven og skattebetalingsloven.

4.2.4 Dokumentavgiftsloven

Dokumentavgiftsloven avløste den tidligere lovgivningen om avgift på stempling av dokumenter (stempelavgift). Lovens kapittel IV om firmameldinger og kapittel V om valutalisenser ved overføring av rettigheter i fast eiendom i utlandet, er opphevet. Kapittel III om sluttsedler ved overføring av aksjer gjelder fortsatt, men kommer ikke til anvendelse siden Stortinget ikke har fattet vedtak om avgift på dette. Loven er dermed relevant kun for dokumenter som gjelder rettigheter i fast eiendom, jf. lovens kapittel II.

Loven § 2 har en omfattende forskriftsfullmakt og forutsetter at bestemmelser om beregning, oppkreving og kontroll skal gis i forskrift. Loven har både en dispensasjonsfullmakt og fastsetter enkelte avgiftsfritak. For de andre særavgiftene er dette bestemmelser som i dag er fastsatt i Stortingets avgiftsvedtak. Loven regulerer også ansvar for avgiften (§ 6), og har flere bestemmelser om avgiftsberegning (§ 7). For de andre særavgiftene reguleres avgiftsberegning stort sett i forskrift. Bestemmelser som fortsatt anses aktuelle, er videreført i lovforslaget eller vil bli tatt inn i forskrift.

Siden verken skatteforvaltningsloven eller skattebetalingsloven gjelder for dokumentavgiften, har dokumentavgiftsloven også bestemmelser om tilleggsavgift, tvangsgrunnlag og straff. Disse videreføres i lovforslaget. Departementet vil ved en senere anledning vurdere om lovene skal gjelde for dokumentavgiften, se punkt 8.4.

4.3 Særavgiftsforskriftene

Med særavgiftsforskriftene siktes det til forskrifter som er fastsatt med hjemmel i særavgiftsloven, motorvogn- og båtavgiftsloven og dokumentavgiftsloven. Særavgiftsforskriftene er hjemlet i Stortingets avgiftsvedtak og de ulike særavgiftslovene.

Forskrift 11. desember 2001 nr. 1451 om særavgifter (særavgiftsforskriften) er hjemlet i særavgiftsloven. Da forskriften ble vedtatt, erstattet den nærmere 30 mindre forskrifter og innebar en vesentlig regelforenkling. Med den nye forskriften ble tilfeldige og svakt begrunnede variasjoner i reglene for de forskjellige avgiftene redusert. Særavgiftsforskriften regulerte opprinnelig kun vareavgifter, men er senere utvidet til å omfatte andre typer særavgifter.

Forskriften har et innledende og et avsluttende kapittel med regler som gjelder for alle avgifter som er omfattet av forskriften, blant annet om når avgiftsplikten oppstår, registrering og regnskap. Videre har forskriften ett kapittel med særskilte bestemmelser om de enkelte avgiftene, inndelt i underkapitler for hver avgift. Underkapitlene har bestemmelser om blant annet saklig

virkeområde (avgiftspliktens omfang), avgiftsfritak og avgiftsberegning. Forskriften har også ett kapittel om avgiftsfritak som gjelder for flere avgifter. Med hjemmel i særavgiftsforskriften har Skattedirektoratet fastsatt forskrift om godkjenning av denaturering (forskrift 16. desember 2015 nr. 1686 om godkjenning av denaturering av teknisk etanol og etanolholdige preparater).

Motorkjøretøy- og båtavgiftsloven er hjemmelslov for seks forskrifter. Det er fastsatt én forskrift for hver avgift som er knyttet til loven (engangsavgift på motorvogner, omregistreringsavgift og vektårsavgift). Forskrift om årsavgift på motorvogn er også hjemlet i loven. Forskriften gjelder fortsatt, men siden avgiften er avvirket, er forskriften ikke aktuell. Loven er også hjemmelslov for forskrift om midlertidig bruk av utenlandsregistrert motorvogn i Norge. Forskrift om endring av motorvogners avgiftsmessige status er fastsatt med hjemmel i forskrift om engangsavgift.

Dokumentavgiftsloven er hjemmelslov for dokumentavgiftsforskriften (forskrift 16. desember 1975 nr. 1 om dokumentavgift). De materielle reglene om dokumentavgift er - i motsetning til for andre særavgifter - i hovedsak fastsatt i lov. Dette gjenspeiles i dokumentavgiftsforskriften, som har færre materielle bestemmelser enn de øvrige særavgiftsforskriftene.

5 REGELSTRUKTURER I ANDRE LAND

5.1 Innledning

Felles for de landene som omtales her, er at særavgiftene vedtas av parlamentet årlig. Den norske løsningen med detaljerte stortingsvedtak om særavgifter virker imidlertid ikke å være vanlig i andre land. Landenes parlamenter vedtar rammer for statsbudsjettet, mens de nærmere reglene for de enkelte avgiftene er fastsatt i lov.

Felles for landene er også at reglene om særavgifter i større grad enn i norsk rett er fastsatt i lov. Ingen land har én lov som omfatter alle særavgiftene. I enkelte land er det fastsatt forskrifter til lovene. Fordelingen av de materielle reglene mellom lov og forskrift varierer fra land til land.

5.2 Sverige

Den svenske statsbudsjettprosessen er på mange måter lik den norske. Den største forskjellen er at avgiftene (punktskattene) vedtas ved lov, og ikke plenarvedtak. Den svenske Riksdagen vedtar rammene for statsbudsjettet og lover til gjennomføring av dette. Det er gitt egne særavgiftslover, rundt 20 stykker. Lovene¹ er detaljerte og omfattende. I tillegg har regjeringen gitt forskrifter (föreskrifter) til lovene. For enkelte av avgiftene er det også gitt forskrifter på direktoratsnivå (föreskrifter).

Et eksempel er lag (1994:1564) om alkoholskatt². Loven har regler om saklig virkeområde, satser og avgiftsberegning, definisjoner (blant annet import), unntak fra avgift, avgiftsfrie brukere, når avgiftsplikten oppstår og avgiftssubjekt. Loven har også regler om utsatt avgiftsbetaling i nærmere angitte tilfeller, lagerholdere, avsendere og mottakere av avgiftspliktige varer og tilbakebetaling av avgift for beskattede varer som utføres til et annet EU-land.

¹ [Punktskatter & trafikskatter | Rättslig vägledning | Skatteverket](#)

² <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/27931.html?date=2025-01-01>

5.3 Danmark

I Danmark vedtar Folketinget statsbudsjettet for påfølgende år i lovs form (finansloven). Statsbudsjettet gis kun som et rammebudsjett, med oversikt over inntekter og utgifter, og uten detaljer om særavgiftene.

Særavgifter reguleres av en rekke særskilte lover som vedtas av Folketinget. Det er stort sett én lov for hver avgift, for eksempel lov om energiafgift af mineralolieprodukter m.v. og lov om afgift af konsum-is.

Lov om forbruksavgifter³ regulerer imidlertid ni avgifter, blant annet avgift på kaffe og avgift på sigarettpapir. Loven har kapitler om den enkelte avgift og et kapittel med fellesbestemmelser. Den inneholder blant annet bestemmelser om avgiftens omfang, satser, når avgiftsplikten oppstår, registrering som avgiftspliktig virksomhet, godkjent lager, forfall for avgiften, regnskap, fritak, innrapportering av avgiften (skattemelding), kontroll, straff og ansvar for avgiften. Tilhørende forskrifter har bestemmelser om blant annet avgiftsmerker (banderoler), sikkerhetsstillelse, registreringsbevis, krav til det godkjente lageret, definisjon av representant, grensekryssende transport av avgiftspliktige varer og informasjonsutveksling med annet EU-land.

5.4 Finland

Statsbudsjettprosessen i Finland er tilnærmet lik den svenske ved at regjeringen legger frem forslag til statsbudsjett, inkludert et rammeforslag for budsjettet og forslag til særavgiftslover.

I Finland er det en felles lov for alle særavgiftene, punktskattelagen (19.3.2010/182)⁴, samt særskilte lover for de enkelte særavgiftene. Punktskattelagen inneholder regler om blant annet virkeområde, forholdet til tollavgivningen, avgiftsmyndighet og når avgiftsplikten oppstår, i tillegg til fritaksbestemmelser som gjelder alle avgiftene, for eksempel knyttet til NATO. I tillegg har loven flere bestemmelser som i norsk rett er plassert i skatteforvaltnings- og skattebetalingsregelverkene, herunder regler om forfall, tilleggsskatt, bindende forhåndsuttalelser, bokføring, klagebehandling og straff.

Et eksempel på en særskilt lov om særavgift er *lag om punktskatt på läskedrycker*⁵. Den inneholder regler om avgiftspliktens omfang, definisjoner, satser og fritak, samt henvisning til den generelle punktskattelagen.

Det er ikke gitt forskrifter som er direkte knyttet til særavgiftslovene, men Skatteetaten gir ut *anvisningar*, som ligner årsskrivene som Skatteetaten i Norge gir ut om de enkelte særavgiftene.

5.5 Storbritannia

I Storbritannia vedtar parlamentet årlig en Finance Act, som blant annet omfatter særavgifter. Finance Act baserer seg på Finance Bill (budsjettproposisjonen) for den enkelte budsjettperiode. Finance Act regulerer avgiftsomfang og satser, og gir en fullmakt for His Majesty's Revenue and Customs (skattemyndighetene i Storbritannia) til å gi nærmere bestemmelser.

³ [Forbruksavgiftsloven](#)

⁴ [Punktskattelag 182/2010 - Uppdaterad lagstiftning - FINLEX ®](#)

⁵ [Lag om punktskatt på läskedrycker 1127/2010 - Uppdaterad lagstiftning - FINLEX ®](#)

Det er gitt lover for de enkelte avgiftene, for eksempel Tobacco Products Duty Act fra 1979⁶. Loven gir detaljerte regler om hva som anses som tobakksprodukter, samt regler om blant annet avgiftsforvaltning, straff, forskriftshjemler og ikrafttredelse. Det gis også nærmere bestemmelser i lov (Statutory Instruments). His Majesty's Revenue and Customs publiserer utførlige veiledninger til regelverket.

5.6 EU

Skatte- og avgiftspolitikken omfattes ikke av EØS-avtalens virkeområde. Dette innebærer at EUs direktiver og forordninger om skatt og avgift ikke tas inn som en del av EØS-avtalen.

For særavgiftene er det i EU en viss harmonisering av avgiftene på alkohol, tobakk, petroleumsprodukter og elektrisitet, blant annet når det gjelder definisjoner av ulike produktkategorier, regler om beregning, fritak og minimumssatser. Bortsett fra for energiskattedirektivet (direktiv 2003/96/EF)⁷ er det gitt ett direktiv for hver produktkategori. Videre er det gitt felles regler om produksjon, lagring og bevegelse av avgiftsbelagte produkter mellom medlemslandene (direktiv 2008/118)⁸.

Selv om EUs regelverk ikke er en del av EØS-avtalen, kan det få betydning for Norge gjennom statsstøtteregelverket. For eksempel er det etter 651/2014 (gruppeunntaksforordningen)⁹ artikkel 44 et vilkår for å anvende forordningen at det betales avgift over minimumssatsene i energiskattedirektivet. Se for øvrig punkt 6.4.

6 ANNET REGELVERK AV BETYDNING FOR SÆRAVGIFTENE

6.1 Forvaltningsloven, skatteforvaltningsloven og skattebetalingsloven

Forvaltningsloven gjelder i utgangspunktet for all offentlig virksomhet, men ikke for saker etter skatteforvaltningsloven, jf. skatteforvaltningsloven § 1-3. Skatteforvaltningsloven gjelder for fastsetting av særavgifter etter særavgiftsloven og motorkjøretøy- og båtavgiftsloven, jf. § 1-1 bokstav h og i, men ikke for dokumentavgiften, der forvaltningsloven gjelder. Det samme gjelder for skattebetalingsloven, slik at skattebetalingsloven gjelder for særavgifter etter særavgiftsloven og motorkjøretøy- og båtavgiftsloven, men ikke for dokumentavgiften, se punkt 8.4.

På denne bakgrunn har gjeldende dokumentavgiftsregelverk flere bestemmelser om forvaltning og betaling av avgift enn det øvrige særavgiftsregelverket. Dette reflekteres i lovforslaget kapittel 21 om dokumentavgift.

Brukere av særavgiftsregelverket må også forholde seg til skatteforvaltnings- og skattebetalingsloven. Departementet har vurdert om den nye særavgiftsloven bør vise til disse lovene, men anser at det ikke er behov for det. Både skatteforvaltnings- og skattebetalingsloven er sentrale og godt kjente lover og de gjelder for særavgiftene (unntatt dokumentavgiften) uten en særskilt henvisning.

⁶ [Tobacco Products Duty Act 1979](#)

⁷ [L 2003283DA.01005101.xml](#)

⁸ [Directive - 2008/118 - EN - EUR-Lex](#)

⁹ [32014r0651.pdf](#)

6.2 Tollavgiftsloven og vareførselsloven

Tollavgiftsloven og vareførselsloven gjelder ved innførsel av varer, og er derfor i utgangspunktet kun relevante for vareavgiftene. Vareførselsloven har betydning for særavgiftene på flere måter. For det første reguleres selve den fysiske innførselen av særavgiftspliktige varer - på linje med andre varer - av vareførselsloven. For det andre har særavgiftsregelverket flere uttrykkelige henvisninger til vareførselsregelverket, for eksempel særavgiftsforskriften § 3-2-2 (reisendes rett til innførsel av alkoholholdig drikk) og § 4-10-1 (fritak for særavgifter for varer brukt som proviant).

Etter særavgiftsforskriften § 2-6 gjelder bestemmelser i tollavgiftsloven og vareførselsloven så langt de passer og ikke annet er bestemt. Det kan være uklart både når bestemmelsene i disse lovene passer, og når annet er bestemt. Én tolkning er at den kun er en henvisning til prosedyrebestemmelser, i første rekke vareførselsloven. En slik henvisning er imidlertid overflødig ettersom vareførselsloven gjelder for innførsel av alle varer uansett om det henvises til loven eller ikke. En annen tolkning er at den også er en henvisning til materielle regler. Det er imidlertid uklart hvilke konkrete materielle regler som i så fall skal gjelde. Det er også uklart om bestemmelsen gjelder for alle særavgifter som er regulert av særavgiftsforskriften, eller om den kun gjelder vareavgiftene.

Særavgiftsforskriften § 2-6 foreslås ikke videreført. I den utstrekning det er konkrete bestemmelser i vareførselsloven eller tollavgiftsloven som skal gjelde for særavgiftene, vises det i lovforslaget uttrykkelig til disse.

Se nærmere om forholdet til tollavgiftsloven og vareførselsloven ved innførsel av varer i punkt 13.

6.3 Alkoholloven

Alkoholloven hører under Helse- og omsorgsdepartementet, og er den sentrale loven for ivaretagelse av alkoholpolitiske hensyn. Loven regulerer tilvirkning, innførsel og omsetning av alkoholholdig drikk.

Alkoholloven har i enkelte relasjoner betydning for reglene om avgift på alkohol. Blant annet bygger avgrensningen av de avgiftspliktige produktene på alkohollovens definisjoner. Videre forutsetter registrering hos skattemyndighetene tilvirknings- eller innførselsbevilling etter alkoholloven.

Alkoholloven regulerer kun alkoholholdig drikk. Det innebærer at alkohol til teknisk bruk faller utenfor lovens virkeområde. Før alkoholloven trådte i kraft i 1990, lå reglene om tilvirkning av alkohol under Finansdepartementet. Disse reglene omfattet også alkohol til teknisk bruk og hadde bestemmelser om omsetning av teknisk sprit. Reglene om tilvirkning ble ikke inkorporert i den opprinnelige alkoholloven, men har senere kommet inn for alkoholholdig drikk. Tilvirkning og omsetning av teknisk sprit (teknisk etanol) sorterer fortsatt under Finansdepartementet og særavgiftsforskriften har derfor blant annet bestemmelser om tillatelser til salg og kjøp av ren og denaturert alkohol, aldersgrenser, transport, bruk og omsetning. Reglene er i første rekke alkoholpolitisk begrunnet og bør derfor overføres til alkoholloven eller reguleres i eget regelverk under Helse- og omsorgsdepartementet. I lovforslaget er hjemmelen til å gi forskrifter om dette videreført i § 4-1 tredje ledd.

6.4 EØS-avtalen

EØS-avtalen inneholder ingen plikt til å harmonisere norske skatte- og avgiftsregler med EUs forordninger og direktiver. EØS-avtalens generelle bestemmelser om de fire friheter og forbudet mot statsstøtte, setter imidlertid begrensninger for norske skatte- og avgiftsregler.

Statsstøtteforbudet i EØS-avtalen artikkel 61(1) innebærer at skatte- og avgiftsreglene ikke kan gi enkeltforetak eller grupper av foretak gunstigere behandling enn det hovedregelen for slike foretak tilsier. Avgiftsfritak og reduserte avgiftssatser for enkelte grupper kan dermed innebære statsstøtte.

Enkelte former for statsstøtte kan anses som lovlig støtte, jf. EØS-avtalen artikkel 61(2) og (3). Lovlig støtte må i utgangspunktet notifiseres til og godkjennes av EFTAs overvåkingsorgan (ESA) før den gis. I visse tilfeller kan det i stedet for notifikasjon sendes en forenklet melding til ESA etter den såkalte gruppeunntaksforordningen (forordning 651/2014). Forordningen er gjennomført i norsk rett ved forskrift 14. november 2008 nr. 1213. Se mer informasjon om forordningen på regjeringen.no.

Norske myndigheter har meldt flere støtteordninger til ESA i henhold til gruppeunntaksforordningen. Eksempler på dette er redusert CO₂-avgift for bruk som gir kvotepliktig utslipp, og redusert elavgift for industrien. I tillegg er det ordninger som er notifisert til og godkjent av ESA, blant annet etter miljøstøtteretningslinjene. Statsstøtteregelverket, herunder gruppeunntaksforordningen, er i hovedsak utformet med tanke på at offentlig støtte tildeles etter en søknadsprosess, der støttegiver mottar alle relevante opplysninger fra en potensiell støttemottaker og deretter vurderer om vilkårene for støtte er oppfylt. Hvis vilkårene er oppfylt, beregnes støtten og støttegiver utbetaler den til støttemottakeren.

Avgiftsfritak og reduserte avgiftssatser er fastsatt i skatte- og avgiftsregelverket, og forvaltes av skattemyndighetene etter saksbehandlingsreglene i skatteforvaltningsloven. Skatteforvaltningsloven bygger på egenfastsettingsmodellen, se punkt 3.2. Vurderingen av om støttemottakeren oppfyller vilkårene for støtte skjer dermed som en integrert del av skattefastsettingen. Disse ordningene kan gjelde mange skatte- og avgiftspliktige, og fastsettingsprosedyrene har preg av masseforvaltning. Støtteprosessloven har egne regler for offentlig støtte som gis gjennom skatte- og avgiftssystemet. Etter lovens § 3 skal slike støtteordninger følge saksbehandlingsreglene i skatteforvaltningsloven så langt de passer, men med enkelte justeringer. Se nærmere omtale i [Prop. 212 L \(2020-2021\) Lov om nasjonale saksbehandlingsregler i saker om offentlig støtte \(støtteprosessloven\)](#) kapittel 4.

Støtteprosessloven forutsetter at støtteordninger innenfor skatte- og avgiftssystemet kan oppfylle vilkårene i gruppeunntaksforordningen, selv om forordningens ordlyd i enkelte tilfeller passer dårlig for disse ordningene. Bortsett fra særavgiftsforskriften § 2-9, har dagens regelverk ikke bestemmelser om offentlig støtte som gis gjennom særavgiftene. Paragraf 2-9 har en henvisning til de paragrafer i forskriften som regulerer støtteordninger meldt til ESA etter gruppeunntaksforordningen. Henvisningen innebærer at alle vilkår etter gruppeunntaksforordningen må være oppfylt for tildeling av støtte under ordningen. 16. desember 2022 sendte Skattedirektoratet et forslag om endringer i særavgiftsforskriften § 2-9 på høring, se [her](#). Forslaget innebærer at de EØS-rettslige vilkår for å gi offentlig støtte (statsstøtte) kommer klarere frem av særavgiftsforskriften. Forslaget er foreløpig ikke fulgt opp.

7 LOVTEKNISKE LØSNINGER

7.1 Innledning

Et hovedmål med revisjonen er som nevnt i punkt 2, jf. også punkt 8.1, et særavgiftsregelverk som er brukervennlig for både beslutningstakere, avgiftsmyndigheter, avgiftspliktige, domstoler, privatpersoner og andre som har behov for informasjon om regelverket. Gode lovtekniske løsninger er avgjørende for å nå målet. Regelverket bør ha en struktur som legger til rette for endringer i særavgiftene og som gjør at det er enkelt å finne de relevante reglene.

En sentral forutsetning for dette, er en hensiktsmessig fordeling av reglene mellom avgiftsvedtak, lov og forskrift, se punkt 7.2. Et lovteknisk hovedspørsmål er om det skal være én eller flere særavgiftslover og hvor omfattende loven(e) skal være, se punkt 7.3. Videre må det tas stilling til hvordan loven skal struktureres, se punkt 7.4 om kapittel- og paragrafinndeling. Lovspråk og utforming av forskriftsfullmakter er omtalt i henholdsvis punkt 7.5 og 7.6.

7.2 Fordeling av regelverk mellom stortingsvedtak, lov og forskrift

7.2.1 Fordeling mellom stortingsvedtak og lov

Gjeldende stortingsvedtak har bestemmelser om hva det skal beregnes avgift av, når avgiften skal beregnes, avgiftssats og -fritak, samt forskriftsfullmakter og en dispensasjonsbestemmelse. I tillegg har vedtakene en bestemmelse om at departementet i tilstilfeller avgjør spørsmål om omfanget av avgiftsplikten.

Grunnloven § 75 bokstav a innebærer at Stortinget må angi *at* det skal betales avgift, av *hva* og med hvilken *sats*. Dette er fulgt opp i forslag til avgiftsvedtak. Gjennomgående foreslås at vedtakene har to paragrafer, én om avgiftsplikt og én om avgiftssats.

Det foreslås at vedtakene kort angir *avgiftsplikten* og at nærmere avgrensning av den fastsettes i lov og forskrift. For at loven skal gi en helhetlig oversikt over den enkelte særavgift, gjentas vedtakenes angivelse av hva som er avgiftspliktig i loven, men gjennomgående noe mer utfyllende. Ytterligere avgrensninger vil bli fastsatt i forskrift.

I flere gjeldende vedtak er *avgiftssatsene* tatt inn i tabeller. Det foreslås at vedtakene i utgangspunktet utformes med paragrafer og ledd, som i annen lovgivning. For enkelte avgifter er imidlertid satsstrukturen så komplisert at tabell er vanskelig å unngå. Dette gjelder avgift på tunge kjøretøy (vektårsavgiften), omregistreringsavgift, og trafikksikringsavgift. Tabellene er ikke tatt inn i forslaget her.

Reglene om når avgiften skal *beregnes*, framgår ikke av forslag til avgiftsvedtak, men foreslås fastsatt i lov og forskrift. Gjeldende vedtak har en rekke *forskriftsfullmakter*. Disse foreslås overført fra vedtaket til loven. Enkelte gjeldende Stortingsvedtak består av flere romertall der for eksempel romertall II endrer romertall I § 1 fra den tid departementet bestemmer. Flere av disse vedtakene gjentas hvert år, dvs. at de av ulike grunner ikke er trådt i kraft. Vedtakene er derfor ikke innarbeidet i forslag til avgiftsvedtak/lov, men vil bli tatt inn i på et senere tidspunkt dersom de fortsatt er aktuelle.

Grunnloven § 75 bokstav a er ikke til hinder for at *fritakene* fastsettes av Stortinget ved lov, slik det for eksemplet er gjort i merverdiavgiftsloven kapittel 6 *Fritak for merverdiavgift*, og toll-

avgiftsloven kapittel 6 *Fritak for tollavgift*. For dokumentavgiften er det i dag et tosporet system, der noen fritak følger av stortingsvedtaket, mens andre følger av loven. Departementet foreslår at særavgiftsfritakene fastsettes i lov. Dette forenkler og forkorter avgiftsvedtakene, og Stortinget slipper å vedta stort sett de samme fritakene hvert eneste år.

Dispensasjonsbestemmelsen gjentas i alle dagens avgiftsvedtak. Det foreslås at bestemmelsen fastsettes i særavgiftsloven. Avgiftsvedtakene har også en bestemmelse om at departementet i *tvilstilfeller* avgjør spørsmål om omfanget av avgiftsplikten. Det er uklart hva som ligger i bestemmelsen. Den kan tolkes slik at fastsetting av avgiftspliktens omfang hører inn under forvaltningens frie skjønn, og dermed er unntatt domstolsprøving. I praksis gir imidlertid Skatteetaten kun råd og veiledning i særavgiftsspørsmål, og dersom det fattes et vedtak om for eksempel omfanget av avgiftsplikten, kan dette bringes inn for domstolsbehandling på ordinær måte. Bestemmelsen anses dermed ikke aktuell, og foreslås ikke videreført.

7.2.2 Fordeling mellom lov og forskrift

Legalitetsprinsippet innebærer at inngrep i privates rettsforhold skal ha hjemmel i lov. For skattevedtak følger det av Grunnloven § 75 bokstav a at vedtaket skal fattes av Stortinget i plenum. Det alminnelige legalitetsprinsippet, som fra 2014 følger av Grunnloven § 113, innebærer imidlertid bare et krav om hjemmel i lov eller stortingsvedtak, ikke at bestemmelsene i sin helhet må stå i loven eller vedtaket.

I Justisdepartementets veileder [*Lovteknikk og lovforberedelse*](#) (heretter kalt lovteknikkboka) punkt 2.2.3 legges det til grunn at alle spørsmål som er av en slik karakter at Stortinget bør ta stilling til dem, bør reguleres i formell lov og ikke overlates til forskrift. Det vises til Innst. S. nr. 296 (1995-1996), der det fremheves at utstrakt bruk av delegering av myndighet til å gi forskrifter er nødvendig i dagens samfunn, men det understrekes samtidig at det er grunn til å utvise varsomhet med bruken av forskriftshjemler når det gjelder regler som gir rettigheter eller plikter for borgerne. Slike bør i størst mulig grad framgå av loven. Tekniske detaljregler kan imidlertid ofte med fordel plasseres i forskrift, særlig hvis de i praksis bare retter seg til en avgrenset brukergruppe.

Bortsett fra regler om hva det skal betales avgift av, avgiftssats og -fritak, er den alt overveiende delen av særavgiftsregelverket i dag fastsatt i forskrift. I tråd med retningslinjene i lovteknikkboka foreslås det at sentrale bestemmelser om de enkelte avgiftene tas inn i særavgiftsloven. Dette gjelder i første rekke bestemmelser om avgiftsplikt og avgiftsfritak, avgiftssubjekt og registrering i Særavgiftsregisteret. Store deler av gjeldende særavgiftsregelverk består av tekniske og detaljerte regler som kun er relevante for den gruppe avgiftspliktige de retter seg mot. Det foreslås at disse fortsatt skal fastsettes i forskrift.

7.3 Én eller flere lover om særavgifter?

I lovteknikkboka er det lagt til grunn at samling av regelverket er av det gode, og at lovverket innenfor ett enkelt livsområde ikke bør splittes opp i små enkeltlover. Det vises til NOU 1992: 32 *Bedre struktur i lovverket* kapittel 8, der det angis kriterier for inndeling av lovverket. Ett av kriteriene er å samle normer ut fra samfunnssektorer eller livsområder. Særavgiftsregelverket kan anses som en slik sektor, og dette kan tilsi at lovbestemmelser om særavgifter samles i én lov. Særavgiftene endres imidlertid hyppig. Dette kan tilsi en annen lovteknisk løsning enn den som generelt anbefales av Justisdepartementet.

Ved vurderingen av lovstruktur er det et viktig hensyn at regelverket er brukervennlig og rettspedagogisk. Brukerne er imidlertid ikke en ensartet gruppe – de kan være alt fra privatpersoner til store profesjonelle virksomheter, domstoler, Skatteetaten og Stortinget. Disse gruppene kan ha ulike interesser og syn på hva som er et brukervennlig regelverk. Brukervennlighet må også veies mot andre hensyn, for eksempel samordning og harmonisering.

Departementet foreslår én felles lov for alle særavgifter som hører under Finansdepartementets ansvarsområde. Alternativer er én lov for hver særavgift, eller flere lover for avgifter med omfattende fellestrekk. Disse alternativene kan være fordelaktige for brukerne, og siden mange av særavgiftene har lite til felles, er hensynet til samordning ikke nødvendigvis til hinder for en av disse løsningene. En slik oppsplitting bryter imidlertid med anbefalingene i lovteknikkboka. Én lov for hver særavgift, eller en mellomløsning med noen flere lover, vil medføre mange gjentakelser, og dermed oppsvulming av det samlede regelverket. Over tid vil det dessuten være risiko for at samordning av løsninger og felles regelutvikling bli svekket. Det vil også være vanskeligere å få oversikt over hele særavgiftsregelverket. Dagens særavgiftsforskrift viser at det er mulig å samle innbyrdes svært ulike avgifter i et felles regelverk. Tilsvarende gjelder på lovs nivå.

Selv om særavgiftene er ulike, gjelder de alle samme rettsområde (skatte- og avgiftsrett), og de forvaltes av samme etat. Videre har avgiftene fellestrekk ved at de alle krever nærmere regulering av forhold som avgiftsplikt, avgiftssubjekt og avgiftsfritak. Dette taler for at alle særavgiftene reguleres i én felles lov om særavgifter. I samme retning taler hensynet til samordning og harmonisering. Departementet foreslår på denne bakgrunn én lov om særavgifter som regulerer alle særavgiftene.

En særavgiftslov kan inneholde en detaljert regulering av særavgiftene, eller den kan være en kort fullmaktslov, slik dagens særavgiftslover er. Dagens system bygger på Stortingets forutsetning da særavgiftsloven ble vedtatt for snart 100 år siden, hvor Stortinget uttrykkelig uttalte at loven kun skulle gjennomføre Stortingets avgiftsvedtak. Alt som ikke krever direkte lov-hjemmel, skulle ikke medtas. Dette har medført at særavgiftsregelverket i dag i hovedsak er fastsatt i forskrift, bortsett fra avgiftspliktens omfang, avgiftssats og avgiftsfritak - som er fastsatt i Stortingets avgiftsvedtak. Denne lovteknikken har fungert i praksis, og innebærer at reglene kan endres raskt uten at Stortingets arbeidsbyrde økes.

Dagens system med svært omfattende forskriftsregulering avviker imidlertid fra den teknikken som benyttes på andre fagområder, der hovedregler er fastsatt i lov og utfyllende bestemmelser i forskrift. Det særegne særavgiftssystemet kan gjøre det mer krevende for nye brukere å sette seg inn i fagområdet. Manglende lovbestemmelser innebærer dessuten at informasjon om relevante bestemmelser i sentrale elektroniske baser (for eksempel Lovdata) med lovtekster mangler, herunder opplysninger om endringer og forarbeider. Dette avhjelpes imidlertid noe ved at Skattedirektoratet har utfyllende informasjon om regelverket for alle særavgiftene på sine hjemmesider.

Særavgiftsregelverkets tekniske karakter og endringshyppigheten på særavgiftsområdet, kan tilsi at mesteparten av regelverket fortsatt bør fastsettes i forskrift. Etter departementets oppfatning bør imidlertid utgangspunktet også her være den vanlige fordelingen av regelstoff mellom lov og forskrift, slik at de mest sentrale reglene fastsettes i lov, og de mer detaljerte og tekniske i forskrift.

På denne bakgrunn foreslås derfor at dagens korte fullmaktslover erstattes av én større lov. I tråd med moderne lovteknikk vil loven inneholde hovedregler og andre sentrale bestemmelsene på særavgiftsområdet. Se punkt 7.2 om den nærmere fordeling regelstoffet mellom lov, avgiftsvedtak og forskrift.

7.4 Kapittel- og paragrafinndeling

Lovforslaget regulerer 23 særavgifter. Det foreslås at loven deles inn i *kapitler*, i utgangspunktet ett kapittel for hver avgift. Lovforslaget kapittel 1 *Innledende bestemmelser* og kapittel 26 *Sluttbestemmelser* gjelder for alle avgiftene som omfattes av lovforslaget. Det foreslås at de fleste fellesbestemmelsene tas inn i kapittel 1. Dette åpner for at lovens siste kapittel enkelt kan renummereres dersom det vedtas en ny særavgift og man ønsker å regulere denne i lovens nest siste kapittel. Alternativt kan en ny avgift plasseres et annet sted i loven der den mer naturlig hører hjemme, for eksempel dersom det vedtas en ny vareavgift som ønskes plassert sammen med de øvrige vareavgiftene. I så fall må det nye kapitlet nummereres som kapittel Xa. Innplasseringen må vurderes nærmere når det er aktuelt.

I *kapittel 2* foreslås bestemmelser som gjelder for alle vareavgifter. Ved å samle disse bestemmelsene i ett kapittel, unngår man gjentakelser og man får en kortere og mer oversiktlig lov. Deretter foreslås ett kapittel for hver enkelt særavgift, med vareavgiftene først. Alle disse kapitlene har paragrafer som regulerer avgiftsplikt, registrering i Særavgiftsregisteret, hvem som er avgiftspliktig og avgiftsfritak.

Det foreslås å benytte kapittelvis nummerering. Det vil si at paragrafnummereringen består av en kombinasjon av kapitelnummer og paragrafnummer, for eksempel § 1-1, der det første ettallet markerer at vi er i første kapittel og det andre ettallet identifiserer den første paragrafen i kapitlet. En ulempe med en slik nummerering er at det særlig ved muntlige referanser til paragrafer kan oppstå misforståelser med hensyn til hvilken bestemmelse det vises til. Nummereringen kan dessuten framstå noe komplisert dersom det føyes til nye kapitler eller paragrafer. Et nytt kapittel midt i loven kan for eksempel bli kapittel 12A, med paragrafene 12A-1 flg. Dersom det tilføyes en ny paragraf etter § 12A-1, og en ikke vil renummerere de følgende paragrafene i kapitlet, vil den bli nummerert som § 12A-1a. Som nevnt over, legger departementet opp til at nye avgifter kan reguleres i lovens nest siste kapittel, med renummerering av det siste. I så fall unngår man kompliserte paragrafnummereringer.

Erfaringene med kapittelvis nummerering i øvrige skatte- og avgiftslover er gode. Departementet mener at forholdene ligger godt til rette for å benytte slik nummerering også i ny særavgiftslov. Lovforslaget omfatter mange avgifter. Det danner grunnlaget for en markert kapitteinndeling, der kapitlene regulerer hver sin avgift. Ulempene kan reduseres ved å renummerere kapitler.

Kapitlene er på ordinær måte inndelt i *paragrafer*. Av informasjonshensyn har hver paragraf en overskrift med en stikkordsmessig angivelse av hva de omhandler. Paragrafene er gjennomgående korte, bestående av kun ett eller to ledd. Avgiftsfritakene har i utgangspunktet hver sin paragraf, men for avgifter med mange fritak er disse gruppert i større paragrafer, for eksempel i avgiften på elektrisk kraft og engangsavgiften på motorvogn mv. Siden særavgiftene er av ulike karakter, varierer dessuten antall paragrafer og størrelsen på disse. For eksempel består kapittel 11 om avgift på SF₆ kun av to korte paragrafer (som riktignok kommer i tillegg til bestemmelsene i kapittel 2), mens kapittel 16 om avgift på NO_x er mer omfattende.

Den enkelte paragraf er delt inn i *ledd*. Siden paragrafene gjennomgående består av få ledd, er det ikke benyttet ledd-nummerering.

Enkelte av leddene er inndelt i *bokstaver*, markert med små bokstaver etterfulgt av punktum. Ytterligere oppdeling av paragrafene er ikke ansett nødvendig.

7.5 Lovspråk

Det er forsøkt å forenkle, klargjøre og modernisere lovspråket der det anses nødvendig, både når det gjelder ordvalg og uttrykksmåte. Bruken av betegnelser er tilsiktet å være konsekvent, slik at det ikke brukes ulike betegnelser om det samme, med mindre meningen er at det skal være en realitetsforskjell. Bruken av betegnelser er også forsøkt harmonisert. Dette kan innebære at betegnelser som benyttes, kan være endret for noen avgifter i forhold til dagens ordlyd, uten at dette i utgangspunktet er ment å innebære realitetsendring, se punkt 9.

I lovforslaget brukes ikke forkortelser av ord, med unntak for *mv.*, *jf.*, og *nr.* Ved henvisning til andre lover, benyttes lovens offisielle korttittel.

For at loven skal være mest mulig enkel og oversiktlig å lese, er det i de enkelte bestemmelsene ikke tatt inn henvisninger til alle andre relevante bestemmelser i lov eller avgiftsvedtak. Av samme grunn er det lite utfyllende og forklarende lovtekst.

7.6 Forskriftsfullmakter

En rekke skatte- og avgiftslover har spesifiserte forskriftsfullmakter i den enkelte lovparagraf. De tilhørende forskriftene har samme struktur som loven, og forskriftsbestemmelsene har en treleddet paragrafnummerering, avledet av lovens paragrafnummerering. Dette gjør det enkelt å kontrollere forskriftshjemmelen og finne relevante forskriftsbestemmelser.

Sammenlignet med øvrig lovgivning på skatte- og avgiftsområdet er forslaget til særavgiftslov relativt knapt. Videre er det for alle særavgiftene behov for å fastsette forskrift om blant annet omfanget av avgiftsplikten og gjennomføring av fritak. Spesifiserte forskriftsfullmakter i alle de aktuelle lovparagrafene ville medført likelydende fullmakter i nesten alle kapitlene i loven. Dette ville bidratt til svært mange gjentakelser og en oppsvulming av regelverket. For å unngå dette foreslås det en generell forskriftsfullmakt i kapittel 1 som gjelder for alle avgiftene, se lovforslaget § 1-6. Mer spesifiserte forskriftsfullmakter som for eksempel gjelder kun én avgift, er tatt inn i de aktuelle kapitlene, se for eksempel lovforslaget § 3-1 andre ledd.

Gjeldende forskriftsfullmakter som ikke er benyttet, foreslås ikke videreført, for eksempel motorkjøretøy- og båtavgiftsloven §§ 1 og 6, begges andre ledd andre punktum. Det samme gjelder spesifiserte forskriftsfullmakter som anses dekket av fullmakten i lovforslaget § 1-6.

Forskriftskompetansen foreslås lagt konsekvent til departementet.

8 AVGIFTER SOM OMFATTES AV LOVFORSLAGET

8.1 Innledning

Som omtalt i punkt 2, er formålet med revisjonen å få en mest mulig samordnet og ensartet regulering av alle særavgifter som Finansdepartementet og underliggende etat har fagansvaret for. Lovforslaget omfatter dermed alle de særavgifter som reguleres av særavgiftsloven, motor-

kjøretøy- og båtavgiftsloven og dokumentavgiftsloven. Særavgifter som hører inn under andre departementers ansvarsområder, omfattes ikke.

8.2 Avgifter omfattet av særavgiftsloven

De fleste særavgiftene omfattes av særavgiftsloven, og reguleres nærmere i særavgiftsforskriften. Disse avgiftene egenfastsettes, det vil si at den avgiftspliktige selv fastsetter grunnlaget for og beregner avgiften, se også punkt 3.2.

De fleste avgiftene som omfattes av særavgiftsloven er såkalte vareavgifter. Dette omfatter avgiftene på alkohol, tobakkvarer mv., drikkevareemballasje, smøreolje, sukker, HFK og PFK, SF₆, samt CO₂-avgiften på mineralske produkter, svovelavgiften og veibruksavgiften på drivstoff. Andre avgifter som er regulert i særavgiftsloven, er avgiftene på elektrisk kraft, avfallsforbrenning, NO_x, trafikkforsikringer, oppdrettsfisk, viltlevende marine ressurser og vindkraft, samt flypassasjeravgiften. Det foreslås at alle disse avgiftene omfattes av den nye særavgiftsloven.

Lov 21. desember 1990 nr. 72 om avgift på utslipp av CO₂ i petroleumsvirksomhet på kontinentalsokkelen hører inn under Finansdepartementets ansvarsområde, men forvaltes per i dag av Sökkeldirektoratet. Det arbeides med å overføre ansvaret for avgiften til Skatteetaten og at avgiften skal reguleres av særavgiftsloven. Det er derfor satt av plass til avgiften i lovforslaget (kapittel 13).

8.3 Avgifter omfattet av motorkjøretøy- og båtavgiftsloven

Motorkjøretøy- og båtavgiftsloven gjelder for engangsavgift på motorvogner mv., vektårsavgift og omregistreringsavgift. I motsetning til de avgifter som omfattes av særavgiftsloven, blir disse avgiftene myndighetsfastsatt, se også punkt 3.2 Etter departementets oppfatning er dette ikke til hinder for at også disse avgiftene reguleres av ny særavgiftslov, og det foreslås derfor at de omfattes.

Motorkjøretøy- og båtavgiftsloven omfatter også avgift på båter, men Stortinget har ikke fattet vedtak om slik avgift. Det er dermed ikke behov for at den omfattes av særavgiftsloven.

8.4 Avgifter omfattet av dokumentavgiftsloven

Dokumentavgiftsloven regulerer avgift for dokument som overfører hjemmel til fast eiendom, jf. lovens kapittel II. Dokumentavgiftsloven har også bestemmelser om avgift på sluttседler ved overføring av aksjer, jf. lovens kapittel III, men Stortinget ikke har fattet vedtak om avgift på slike overføringer. Det er dermed ikke behov for at avgift ved overføring av aksjer skal omfattes av særavgiftsloven.

Dokumentavgiften skiller seg fra de andre særavgiftene ved at den forvaltes av Kartverket i første instans, ikke av Skatteetaten. I likhet med engangsavgift på motorvogner mv., vektårsavgift og omregistreringsavgift, fastsettes avgiften av myndighetene, ikke ved egenfastsetting.

For dokumentavgiften gjelder forvaltningsloven, ikke skatteforvaltningsloven. I [Prop. 38 L \(2015–2016\) Lov om skatteforvaltning \(skatteforvaltningsloven\)](#) punkt 5 vises det til at det er igangsatt et arbeid med sikte på å overføre forvaltningen av hele dokumentavgiften til Skatteetaten, men at dette reiser problemstillinger som må vurderes nærmere, blant annet om grensen mellom Skatteetaten og Kartverket. Det ble derfor foreslått at skatteforvaltningsloven ikke skal gjelde for dokumentavgift nå, men at dette skulle vurderes på sikt, jf. også omtale i

[Prop. 120 LS \(2014-2015\) Endringer i skatte-, avgifts- og tollavgivinga](#) punkt 14.1.3. Det er foreløpig ikke arbeidet videre med dette. Heller ikke skattebetalingsloven gjelder for dokumentavgiften.

Departementet anser at disse forholdene ikke er til hinder for at dokumentavgiften omfattes av ny særavgiftslov. Avgiften foreslås derfor omfattet av den nye loven.

9 TEKNISKE OG MATERIELLE ENDRINGER

Utgangspunkt for revisjonen av særavgiftsregelverket er at den skal være en ren teknisk revisjon av regelverket, uten materielle endringer.

Som omtalt i punkt 7.5 er det forsøkt å forenkle, klargjøre og modernisere lovspråket. Endringer i ordlyd er imidlertid kun ment å innebære språklige omskrivninger av gjeldende rett, uten materiell betydning. En slik tolkningspresumsjon reduserer ulempene med å innføre en helt ny lov med nye bestemmelser og ny ordlyd, og reduserer risikoen for utilsiktede regelendringer. Det er likevel lovens ordlyd som er utgangspunktet for tolkningen av rettsspørsmål.

Tolkningspresumsjonen vil derfor først og fremst få betydning i tilfeller hvor lovens ordlyd åpner for flere tolkningsalternativer. Etter presumsjonen om regelkontinuitet, skal man da følge det tolkningsresultatet som ligger nærmest opp til det som fulgte av den tidligere bestemmelsen.

Lovforslaget inneholder i all hovedsak ingen materielle endringer. Et unntak gjelder forslaget om å begrense dispensasjonsbestemmelsen til å gjelde *enkelttilfeller*, se punkt 11.3. Etter gjeldende dokumentavgiftslov § 4 kan det ilegges tilleggsavgift med inntil det dobbelte, i gjentakelsestilfelle det firedobbelte, av det pliktige avgiftsbeløp. Det foreslås at tilleggsavgiften begrenses til å gjelde den unndratte avgiften, ikke det totale avgiftsbeløpet, se merknaden til lovforslaget § 21-15. Dette innebærer en mindre materiell endring.

Lovforslaget inneholder en rekke forslag som kan se ut til å innebære materielle endringer, uten at de gjør det. Språklige endringer innebærer som nevnt ingen materiell endring. Forslag om ikke å videreføre lovbestemmelser fordi de ikke benyttes i praksis, anses heller ikke som materielle endringer. Det samme gjelder for bestemmelser som ikke videreføres i loven fordi de er tenkt videreført i forskrift. Dette gjelder for eksempel avgiftsfritaket for smøreoljeavgift som er påfylt kjøretøy, maskiner o.l. ved inn- eller utførsel, jf. gjeldende stortingsvedtak § 2 bokstav l. Andre avgiftsfritak er ikke videreført i lovforslaget fordi det ikke anses å være behov for dem. Konkret gjelder dette:

- fritaket for veibruksavgift og CO₂-avgift for bensin til tekniske og medisinske formål, jf. gjeldende stortingsavgiftsvedtak henholdsvis § 4 første ledd bokstav b og § 5 første ledd bokstav b
- fritaket for omregistreringsavgift ved navneendring, jf. gjeldende stortingsvedtak § 2 første ledd bokstav a
- fritaket for omregistreringsavgift i forbindelse med lotteri, jf. gjeldende stortingsvedtak § 2 første ledd bokstav e
- fritaket for vektårsavgift for reservebusser, jf. gjeldende forskrift om vektårsavgift § 10
- fritaket for vektårsavgift for kombinert godstransport, jf. gjeldende stortingsvedtak § 5 første ledd bokstav e

En utvidelse av CO₂-avgiftsfritaket for skip og fly i utenriks fart til å omfatte bensin, innebærer i praksis heller ingen endring, se merknadene til lovforslaget §§ 12-3 og 12-4.

Alle gjeldende stortingsvedtak har en bestemmelse om at tvil om avgiftspliktens omfang avgjøres av departementet. Bestemmelsen anses ikke aktuell og foreslås ikke videreført, se punkt 7.2.1. Dette anses ikke som en materiell endring.

Innføring av de nye begrepene *særavgiftsområdet* og *Særavgiftsregisteret*, se punkt 10.3 og 10.4, innebærer heller ikke materielle endringer. Videre innebærer forslag om nye bestemmelser som kun er en kodifisering av forvaltningspraksis, ingen materiell endring. Definisjonen av særavgiftsområdet er et eksempel på dette.

Gjeldende regelverk har flere forskriftshjemler som ikke videreføres, enten fordi de anses dekket av den generelle forskriftsfullmakten i § 1-6 eller fordi det ikke er behov for dem. Heller ikke dette anses som materielle endringer.

Gjeldende særavgiftslover har også enkelte andre bestemmelser som ikke videreføres fordi de ikke er aktuelle eller har liten praktisk betydning. Det gjelder blant annet særavgiftsloven § 5 andre ledd som gir den avgiftspliktige adgang til å overvelte eventuelle avgiftsøkninger som finner sted mellom kontraktsinngåelse og levering på mottakeren, og motorkjøretøy- og båtavgiftsloven § 9, som fastsetter at for motorkjøretøy eller båt som er solgt med forbehold om eiendomsrett for selgeren, regnes kjøperen som eier. Dette anses ikke som realitetsendringer.

10 BRUKEN AV BETEGNELSER

10.1 Innledning

Som et ledd i revisjonen av særavgiftsregelverket har det vært naturlig å vurdere dagens bruk av ulike betegnelser og om de eventuelt skal defineres i loven. Av betegnelsene som er omhandlet i punkt 10.2 til 10.7, er det kun *særavgiftsområdet*, som foreslås definert.

Det er få betegnelser som benyttes gjennomgående i alle kapitlene i loven. Det foreslås derfor ikke en egen paragraf med definisjoner i lovens kapittel 1. Heller ikke i de øvrige kapitlene er det behov for egne paragrafer med definisjoner. I den grad det har vært nødvendig å forklare eller avgrense ord og uttrykk, er dette gjort i den bestemmelse betegnelsen brukes.

10.2 Særavgift

Betegnelsen *avgift* er tvetydig ved at det kan vise både til særavgifter og sektoravgifter. Det kan anføres at skillet mellom de to kategoriene kunne vært klarere dersom særavgiftene konsekvent ble omtalt som skatter. I forbindelse med revisjon av merverdiavgiftsloven, ble det vurdert å erstatte betegnelsen merverdiavgift med merverdiskatt, jf. [Ot.prp. nr. 76 \(2008-2009\)](#) [Om lov om merverdiavgift \(merverdiavgiftsloven\)](#) punkt 6.2. Begrunnelsen for eventuelt å endre dette, var at det kunne skape klarhet i forhold til sektoravgiftene. Fordi begrepet var godt innarbeidet og i praksis ikke syntes å skape problemer, ble det ikke foreslått å endre det.

Tilsvarende hensyn gjelder for særavgiftene. Å endre betegnelse vil heller ikke nødvendigvis medføre at betegnelsen avgift blir benyttet korrekt. Dessuten vil skillet mellom særavgifter og sektoravgifter bli tydeligere med en ny særavgiftslov, ettersom loven vil omfatte alle særavgifter

under Finansdepartementet, men ingen andre avgifter. På denne bakgrunn foreslås å videreføre betegnelsen særavgift.

Departementet har også vurdert om *særavgift* bør defineres i loven. Det avgjørende for om noe er en særavgift, er som nevnt i punkt 3.1 hvorvidt det skjer en overføring fra det private til det offentlige uten motytelse. Denne definisjonen gjelder for alle skatter og avgifter til statskassen, men er ikke tatt inn i øvrige skatte- og avgiftslover. Særavgiftene er av svært ulik karakter, og det innføres stadig nye varianter, noe de relativt nylige avgiftene på oppdrettsfisk, omsetning av villlevende marine ressurser og vindkraft er eksempler på. Å definere *særavgift* kan innebære en risiko for at definisjonen ikke dekker eventuelle nye særavgifter. Departementet viser også til at en ny særavgiftslov i seg selv vil redusere behovet for en definisjon, siden alle avgifter som omfattes av loven anses som særavgifter. På denne bakgrunn forslås det ikke å definere *særavgift* i loven.

10.3 Særavgiftsområdet

Gjeldende særavgiftsregelverk har ingen bestemmelse med en geografisk avgrensning av virkeområdet. Betegnelsen *særavgiftsområdet* benyttes heller ikke.

Alle særavgiftene er knyttet til omstendigheter i Norge, uten at det nødvendigvis er sagt uttrykkelig. For eksempel er dokumentavgiften knyttet til tinglysing i den norske grunnboken. For vareavgiftene er avgiftsplikten knyttet til innførsel og innenlandsk produksjon av avgiftspliktige varer, og det gis derfor avgiftsfritak ved utførsel. I praksis er innførsel forstått som innførsel til tollområdet, jf. særavgiftsforskriften § 2-6, som slår fast at tollavgiftsloven og vareførselsloven gjelder så langt de passer og ikke annet er bestemt.

I tollavgiftsloven § 1-1 andre ledd og vareførselsloven § 1-2 andre ledd defineres tollområdet som det norske fastland og territorialfarvann, men ikke Svalbard, Jan Mayen og Norges biland. Særavgiftsforskriften § 2-7 definerer utførsel til utlandet som utførsel av varer fra merverdiavgiftsområdet til et annet lands landterritorium. I merverdiavgiftsloven § 1-2 andre ledd er merverdiavgiftsområdet definert som det norske fastlandet og alt område innenfor territorialgrensen, men ikke Svalbard, Jan Mayen eller de norske bilandene.

Departementet anser det hensiktsmessig at særavgiftsloven har en bestemmelse som fastsetter det geografiske virkeområde, og at dette området betegnes *særavgiftsområdet*, jf. lovforslaget § 1-2 første ledd. Enkelte særavgifter har en annen geografisk avgrensning, for eksempel CO₂-avgiften i petroleumsvirksomheten på kontinentalsokkelen og NO_x-avgiften. De gjelder også enkelte utslipp utenfor særavgiftsområdet. Avgrensningen til særavgiftsområdet gjelder derfor bare dersom *ikke annet følger av loven*, se også merknaden til lovforslaget § 1-2.

Det foreslås at særavgiftsområdet defineres på samme måte som tollområdet og merverdiavgiftsområdet, se lovforslaget § 1-2 andre ledd. Forslaget anses som en kodifisering av gjeldende rett og medfører ingen materiell endring. Enkelte særavgifter har et avvikende anvendelsesområde. Dette vil bli fastsatt særskilt for den enkelte avgift.

10.4 Registrering i Særavgiftsregisteret

Alle særavgiftene bortsett fra dokumentavgift, omregistreringsavgift og vektårsavgift har regler om registrering. Å være registrert som særavgiftspliktig gir først og fremst status som avgiftssubjekt, det vil si den som overfor skattemyndighetene er ansvarlig for å beregne og betale

korrekt avgift. Registrering gir i første rekke rett til utsatt avgiftsbetaling. I tillegg gir registrering rett til avgiftsfrie overføringer til og fra andre registrerte virksomheter, og rett til å korrigere avgift ved retur og destruksjon av varer.

Den registrerte har også plikter, blant annet til å ha et godkjent lokale, føre særavgifts- og lagerregnskap og oppbevare dokumenter, stille sikkerhet dersom Skatteetaten krever det, levere særavgiftsmelding og betale avgift i henhold til dette.

Regler om registrering er fastsatt i særavgiftsforskriften §§ 5-1 flg. For vareavgiftene er hovedregelen at produsenter skal registrere seg, jf. § 5-1 første ledd bokstav a, mens importører kan registrere seg, jf. særavgiftsforskriften § 5-2. *Kan* innebærer at registrering er frivillig og at det er opp til den enkelte virksomhet om de vil registrere seg, forutsatt at vilkårene for registrering er oppfylt. Dette gjelder ikke for importører av alkohol eller importører av bensin, mineralolje til fremdrift av motorvogn (autodiesel), bioetanol og biodiesel. Her gjelder registreringsplikten i utgangspunktet også for importører. For de andre avgiftene som er omfattet av særavgiftsforskriften, er det fastsatt hvem som er registreringspliktig for den enkelte avgift. Bestemmelsene om registreringsplikt forstås slik at den som er registreringspliktig, også har plikt til å fastsette (beregne) og innbetale avgiften.

Vilkår for registrering er fastsatt i særavgiftsforskriften § 5-6, som regulerer når registrering skal nektes eller tilbakekalles. For importører er det et vilkår for registrering at importøren er registreringspliktig etter merverdiavgiftsloven § 2-1. Etter særavgiftsforskriften § 5-4 skal registrering skje ved skattekontoret. I praksis skjer registrering via Altinn. Det er ca. 2460 registrerte per 1. januar 2025.

For engangsavgiften på motorvogner mv. gjelder ingen registreringsplikt. Virksomheter som melder motorvogner til registrering, kan søke skattekontoret om å bli registrert som avgiftspliktig virksomhet, jf. forskrift om engangsavgift på motorvogner § 8-1. For virksomheter som er registrerte for engangsavgiften, innbetales avgiften etterskuddsvis i månedlige terminer. Registrering utsetter ikke tidspunktet for når avgiftplikten oppstår, og fungerer i første rekke som en kredittordning. Forskriften § 8-2 har regler om adgang til å nekte eller trekke tilbake registrering og, § 8-3 har regler om søknad om registrering. Registrering forutsetter at det er stilt sikkerhet for skyldig avgift. Dette følger av skattebetalingsloven § 14-21 første og tredje ledd, jf. skattebetalingsforskriften § 14-21-1. Dokumentavgiften, og vektårsavgiften er utformet slik at registrering ikke er aktuelt. For omregistreringsavgiften kan det i utgangspunktet innføres en tilsvarende registrerings/kredittordning som for engangsavgiften.

For skattemyndighetene har registrering den praktiske konsekvens at de får oversikt over de avgiftspliktige. For vareavgiftene er den rettslige konsekvensen av registreringen at den registrerte kan innføre og produsere varer uten å beregne avgift ved innførselen eller produksjonen dersom varen legges inn på godkjent lokale, jf. særavgiftsforskriften § 2-1. Plikten til å beregne avgift oppstår i disse tilfellene først ved uttak av varen fra det godkjente lokalet.

Plikten til å levere skattemelding er i stor grad knyttet til registrering, jf. skatteforvaltningsloven § 8-4. Etter skatteforvaltningsloven § 8-13 skal den registreringspliktige levere melding med opplysninger om virksomheten, dokumentasjon for at vilkårene for registrering er oppfylt og andre opplysninger som har betydning for registreringen.

Departementet anser bestemmelsene om rett og plikt til registrering for å være så sentrale i særavgiftssystemet. De bør fastsettes i lov. Det foreslås at registreringsplikten fastsettes for den

enkelte avgift i det kapitlet den reguleres i, og ikke samlet i én bestemmelse som i dag. Nærmere regler om registrering vil bli fastsatt i forskrift, jf. forskriftsfullmakten i lovforslaget § 1-6 bokstav f.

Departementet anser det hensiktsmessig at registeret gis et navn, *Særagiftsregisteret*, etter mønster av *Merverdiavgiftsregisteret*.

10.5 Avgiftsplikt og avgiftspliktig

Unntatt kapitlene 1 og 26 har alle kapitlene i lovforslaget paragrafer med overskriftene *avgiftsplikt* og *avgiftspliktig*.

I bestemmelsene om *avgiftsplikt* reguleres avgiftspliktens omfang (normalt første ledd) og når avgiften skal beregnes (normalt andre ledd). For vareavgiftene reguleres avgiftspliktens omfang i det enkelte kapittel, mens reglene om når avgiften skal beregnes, er fastsatt i § 2-2. For dokumentavgift, engangsavgift på motorvogner mv. og omregistreringsavgift er avgiftsplikten knyttet til en registrering henholdsvis i grunnboken eller Kjøretøyregisteret. Det er da ansett overflødig å presisere i loven at avgiften skal beregnes ved registreringen. Dette kan eventuelt reguleres i forskrift i den grad det er behov for det. Avgiften på tunge kjøretøy (vektårsavgiften) skrives ut av avgiftsmyndighetene. Reglene om når avgiften skal betales, foreslås regulert i forskrift.

I gjeldende regelverk er bestemmelser om når avgiften skal beregnes uttrykt som *når avgiftsplikten oppstår*. Det foreslås en harmonisering med begrepsbruken i tollavgiftsloven og merverdiavgiftsloven, slik at uttrykksmåten endres til *når avgiften skal beregnes*. Dette innebærer ingen materiell endring. Det er de satser og regler som gjelder på dette tidspunktet, som legges til grunn for avgiftsberegningen, jf. lovforslaget § 1-3. Videre er det på dette tidspunktet at vilkår for avgiftsfritak må være oppfylt. Tidspunktet for når avgiften skal beregnes, kommer normalt før grunnlaget for avgiften fastsettes og avgiften beregnes etter skatteforvaltningsloven §§ 9-1 og 9-2.

Med *avgiftspliktig* menes den som skal beregne og betale avgiften. Begrepet *avgiftssubjekt* innebærer det samme, uten at dette er benyttet i lovforslaget. Motorkjøretøy- og båtavgiftsloven og dokumentavgiftsloven har bestemmelser om *ansvar for avgift*. Gjeldende særagiftslov og - forskrift har ikke uttrykkelige bestemmelser om hvem som er avgiftspliktig og dermed skal beregne avgiften. Som omtalt i punkt 10.4, har imidlertid særagiftsforskriften bestemmelser om plikt til registrering hos skattemyndighetene. Disse forstås slik at registreringsplikt også innebærer plikt til å beregne og betale avgiften. Departementet anser at hvem som skal beregne avgiften, er sentralt og bør framkomme uttrykkelig av loven. Det foreslås atplikten til å beregne avgiften fastsettes for den enkelte avgift i det kapitlet avgiften reguleres. For de fleste avgifter foreslås atplikten i utgangspunktet knyttes til den som er eller skal være registrert i Særagiftsregisteret.

At noen har plikt til å *beregne* avgiften er en begrepsbruk som ikke passer like godt for avgifter som myndighetsfastsettes, det vil si dokumentavgift, engangsavgift på motorvogner mv., avgift på tunge kjøretøy (vektårsavgift) og omregistreringsavgift. For disse avgiftene foreslås det derfor betegnelsen *betale* avgiften.

Skattebetalingsloven skiller mellom hvem som er avgiftssubjekt, og hvem som er ansvarlig for avgiftskravet dersom det ikke blir betalt, jf. [Ot.prp. nr. 83 \(2004-2005\) Om lov om betaling og](#)

[innkreving av skatte- og avgiftskrav \(skattebetalingsloven\)](#) punkt 20.1. Hvem som er avgifts-subjekt reguleres i det materielle skatte- og avgiftsregelverket, mens ansvar for avgift for eventuelle andre reguleres i skattebetalingsloven. Lovforslaget bygger på dette skillet.

Skattebetalingsloven §§ 16-41 og 16-42 om ansvar for bruker av kjøretøy og ansvar ved avgiftsfri levering av varer og tjenester, anses i realiteten å være bestemmelser om hvem som er avgifts-pliktig. Bestemmelsene foreslås overført til den nye særavgiftsloven, se lovforslaget § 2-5 fjerde ledd og § 7-3 andre punktum. Gjeldende regelverk for motorkjøretøyavgifter og dokumentavgift bruker i stor utstrekning betegnelsen *ansvar for avgift* om den som er avgiftspliktig. Denne begrepsbruken videreføres dermed ikke.

Skatteforvaltningsloven kapittel 8 og 9 med utfyllende forskriftsbestemmelser, regulerer plikten til å levere skattemelding og hvilke særavgifter den skattepliktige skal fastsette grunnlaget for og beregne selv. Skattepliktig er definert som fysisk eller juridisk person som skal svare eller få kompensert skatt, jf. § 1-2 bokstav b. Skatteforvaltningsloven har ikke bestemmelser om hvem som er avgiftspliktig for de ulike avgiftene. Dette reguleres som nevnt av særavgiftsregelverket.

10.6 Fritak

10.6.1 Innledning

Fritak for avgift innebærer at en vare eller aktivitet i utgangspunktet er avgiftspliktig, men at for eksempel en bestemt bruk av varen eller del av aktiviteten likevel ikke skal belastes avgift. Fritak skal normalt fastsettes i skattemeldingen med null-sats. I lovforslaget er fritakene angitt i egne paragrafer. Redusert sats kan anses som et delvis fritak. I enkelte sammenhenger brukes begrepet *fritak* om både helt og delvis fritak. Departementet har ikke sett behov for å definere fritak i loven.

Fritak for vareavgifter kan gjennomføres på to måter, enten som direkte fritak eller ved refusjon. Med direkte fritak menes at den avgiftspliktige kan angi fritaket direkte i skattemeldingen og ikke betale avgiften. Fritak som gjennomføres ved refusjon, innebærer at avgiften må betales, men at den refunderes av skattemyndighetene i ettertid. Direkte fritak gir en likviditetsmessig fordel ved at avgiften ikke må betales, det vil si at den fritaksberettigede nyter godt av fritaket umiddelbart. Refusjon øker kontrollmulighetene for skattemyndighetene, men behandling av refusjonssøknader øker de administrative kostnadene. Hvilken gjennomføringsmåte som skal benyttes, vurderes i hvert enkelt tilfelle og fastsettes i forskrift.

10.6.2 Fritak for dokumentavgift og omregistreringsavgift i andre lover

Særavgiftsregelverket hører inn under Finansdepartementets ansvarsområde. Enkelte fritak for dokumentavgift og omregistreringsavgift er imidlertid fastsatt i lover under andre departementers ansvarsområder, se veglova § 52, inndelingslova § 14, helseforetaksloven §§ 50 og 52 nr. 8 og Finnmarksloven § 45. En helhetlig regulering av særavgiftsregelverket tilsier at fritakene tas inn i den nye særavgiftsloven. Det vises også til at avgiftsfritak medfører provenytap og at eventuelle nye fritak bør behandles i den ordinære budsjettprosessen. Det foreslås at fritakene i veglova, helseforetaksloven, og Finnmarksloven overføres til særavgiftsloven, se lovforslaget §§ 21-8, 21-9 og 23-5. Kommunal- og distriktsdepartementet arbeider med revisjon av inndelingslova. Det foreslås derfor at fritakene i inndelingslova § 14 ikke overføres nå.

Departementet har vurdert om fritakene også bør framgå av de nevnte lovene. Dette vil i så fall innebære en dobbeltregulering som bidrar til et unødig omfangsrikt regelverk og vil til en viss grad motvirke formålet med en samlet regulering i ny særavgiftslov. Departementet foreslår derfor at fritakene fjernes fra de nevnte lovene, se lovforslaget § 26-2 *Endringer i andre lover* nr. 2 (veglova), nr. 3 (helseforetaksloven) og nr. 4 (Finnmarksloven).

Departementet understreker at fritakene videreføres og endringene kun innebærer at det rettslige grunnlaget for fritakene flyttes til særavgiftsloven.

10.7 Unntak og tilskudd

Unntak innebærer at en vare eller en aktivitet ikke omfattes av loven (avgiftsplikten) i utgangspunktet. Det skal derfor ikke beregnes avgift, og heller ikke leveres skattemelding. Unntak framkommer av lovutkastets bestemmelser om avgiftsplikt. Departementet har ikke sett behov for å definere begrepet *unntak* i loven.

Særavgiftsregelverket regulerer også enkelte *tilskuddsordninger*, som er utbetalinger av beløp som ikke er direkte koblet til innbetalt avgift. Dette gjelder for bensin som brukes i båter og snøscootere i veiløse strøk, jf. særavgiftsforskriften § 3-9-5, og for sukker til birøkt, jf. særavgiftsforskriften § 3-16-4. Departementet legger til grunn at tilskuddene fortsatt reguleres i særavgiftsregelverket, jf. lovforslaget § 7-6 tredje ledd og § 6-2 andre ledd.

I tillegg til de nevnte tilskuddsordningene er det enkelte andre ordninger som indirekte er knyttet til særavgiftene, men som hører inn under andre departementer. Dette gjelder vrakpantordningen. Den er knyttet til vrakpantavgiften. Det gjelder også det tidligere tilskuddet for innlevering av spillolje, som var knyttet til smøreoljeavgiften. Ordningene hører inn under Klima- og miljødepartementet og reguleres ikke i særavgiftsregelverket.

11 DISPENSASJON

11.1 Gjeldende dispensasjonsfullmakter

De fleste gjeldende stortingsvedtak har en dispensasjonsbestemmelse som lyder:

Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

Engangsavgiftens dispensasjonsbestemmelse lyder:

Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning eller også ellers en klart urimelig virkning.

For dokumentavgiften følger dispensasjonsbestemmelsen av dokumentavgiftsloven § 3, og lyder:

Departementet kan i enkelttilfeller frita for eller sette ned avgift når særlige forhold taler for det.

Tidligere var ordlyden i alle dispensasjonsbestemmelsene at det kunne fritas for avgift ved *særlige forhold*. Ordlyden ble endret i 1986¹⁰. Begrunnelsen for endringen var de såkalte flyttebilsakene¹¹, med et stadig økende antall søknader om avgiftsfritak etter dispensasjons hjemmelen for personbiler innført som flyttegods etter opphold i utlandet. Den nye ordlyden var i tråd med den strenge praksisen som ble ført i disse sakene.

Tillegget *eller også ellers en klart urimelig virkning* i engangsavgiften ble tatt inn i 1995¹² som en følge av en oppmyking av praksis for flyttebilene. Avgiftsfritaket for flyttebiler ble opphevet i 2002¹³.

Etter skatteforvaltningsloven § 9-9 om lemping kan skattemyndighetene sette ned eller ettergi fastsatt skatt dersom det av særlige grunner knyttet til fastsettingen virker særlig urimelig å fastholde hele kravet. Bestemmelsen gjelder for fastsatt særavgift, mens særavgiftsregelverkets dispensasjonsbestemmelser kan brukes før avgift er fastsatt. Vilkår og vurderingstema er i hovedsak de samme.

Etter motorkjøretøy- og båtavgiftsloven § 8 kan det gis en tidsbegrenset dispensasjon dersom bruken av motorkjøretøyet hindres eller vesentlig innskrenkes på grunn av offentlige tiltak.

Merverdiavgiftsloven bruker kriteriet *særlige forhold*, jf. §§ 3-31, 6-36 og 7-8. Tollavgiftsloven bruker *særlige grunner* i § 7-4, men § 11-4 benytter tilnærmet samme ordlyd som de fleste av dagens avgiftsvedtak (*Tollmyndighetene kan treffe enkeltvedtak om nedsettelse av tollavgift dersom det oppstår tilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da Stortingets vedtak om tollavgift ble truffet, og tollavgiften i det enkelte tilfellet får en utilsiktet og klart urimelig virkning*).

11.2 Generelle dispensasjoner

Det følger av langvarig praksis at dispensasjon ikke skal gis for å tilgodese formål som ligger utenfor avgiften, for eksempel økonomiske, sosiale, kulturelle eller humanitære. Synspunktet er at statens bidrag til slike formål bør skje direkte gjennom ordinære overføringer over statsbudsjettets utgiftsside, og ikke indirekte gjennom avgiftsfritak.

Det er sjelden det gis generelle dispensasjoner fra særavgifter. Slike vedtak reiser særlig spørsmål av rettssikkerhetsmessig karakter, blant annet fordi vedtakene er lite tilgjengelige; de treffes uten høring og kunngjøres i begrenset grad på Lovdata. Dette innebærer at det er vanskelig for brukerne å få oversikt over gjeldende rett. Videre åpner generelle dispensasjoner for endringer i særavgiftsregelverket uten å gå veien om mer grundige og offentlige regelendringsprosesser.

For merverdiavgiften ble adgangen til å gi generelle dispensasjoner opphevet med merverdiavgiftsloven av 2009, jf. Ot.prp. 76 (2008-2009) *Om lov om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven)* kapittel 8.

¹⁰ St.prp. nr. 1 (1985-1986) *Skatter og avgifter til statskassen* punkt 5.2.

¹¹ Tidligere forskrift 19. mars 2001 nr. 267 om fritak for eller nedsettelse av merverdiavgift og engangsavgift for motorvogner som innføres ved eiers flytting til Norge.

¹² Budsjett-innst. S. nr. 13 (1994-95) punkt 7.2.6.

¹³ [St.prp. nr. 1 \(2001-2002\) Skatte-, avgifts- og tollvedtak](#) punkt 3.5.2.

Etter departementets oppfatning er det uheldig at det gis generelle regler via dispensasjon. Departementet foreslår at fullmakten ikke lenger skal kunne benyttes til å gi lettelsers av generell karakter.

11.3 Dispensasjon i enkelttilfeller

Departementet viser til at det ikke er mulig å ha oversikt over alle de konsekvenser en avgift kan ha, og at det er behov for en sikkerhetsventil som gir hjemmel til å fritta for avgift i enkelttilfeller. Siden dispensasjonsbestemmelsen i særavgiftsregelverket også kan brukes før avgift er fastsatt, sml. skatteforvaltningsloven § 9-9, er det behov for å videreføre den.

Den begrensede dispensasjonsfullmakten i motorkjøretøy- og båtavgiftsloven § 8 benyttes ikke i praksis og dekkes dessuten av den generelle dispensasjonsfullmakten. Bestemmelsen foreslås ikke videreført.

11.4 Ordlyden i dispensasjonsbestemmelsen

Ordlyden i avgiftsvedtakenes dispensasjonsbestemmelse er språklig sett tung og vanskelig tilgjengelig. Det er usikkert om dagens formulering har medført færre dispensasjonssøknader og dispensasjoner enn hvis betegnelsen *særlige grunner* hadde blitt beholdt. Det foreslås derfor at dagens ordlyd erstattes av det språklig enklere *særlige grunner*. Det vises også til at tilsvarende ordlyd benyttes i merverdiavgiftsloven §§ 3-31, 6-36 og 7-8. Dette innebærer i seg selv ingen materiell endring.

Avgiftsfritaket for flyttebiler ble opphevet i 2002. Det er dermed ikke behov for en særskilt ordlyd for engangsavgiften.

11.5 Oppheving av dispensasjoner?

Med merverdiavgiftsloven av 2009 ble dispensasjoner av generell karakter som skulle videreføres tatt inn i lov eller forskrift. Dispensasjoner i form av enkeltvedtak ble opphevet, jf. merverdiavgiftsloven § 22-2 andre ledd (senere opphevet). Se omtale i [Ot.pr. 76 \(2008-2009\) Om lov om merverdiavgift \(merverdiavgiftsloven\)](#) punkt 8.4.3. Det er gitt færre dispensasjoner fra særavgifter enn det som var tilfellet for merverdiavgiften. Departementet ser ikke behov for en bestemmelse som opphever tidligere gitte dispensasjoner for særavgift.

12 OPPLYSNINGSPLIKT, REGNSKAP MV. OG KONTROLL

12.1 Innledning

Særavgiftsregelverket inneholder ikke regler om opplysningsplikt. Dette reguleres av skatteforvaltningsloven, se omtale i punkt 12.2. Kontroll reguleres også av skatteforvaltningsloven, likevel slik at særavgiftsregelverket har enkelte spesifiserte kontrollhjemler, se punkt 12.4. Departementet foreslår at eventuelle særbestemmelser om kontroll videreføres i forskrift. Det samme gjelder bestemmelser om regnskap og dokumentasjon, jf. punkt 12.3. Det foreslås at departementet gis fullmakt til å gi forskrift om begge forhold, jf. lovforslaget § 1-6 bokstavene h og i.

12.2 Opplysningsplikt

Den som er registrert i medhold av særavgiftsloven, skal levere skattemelding med opplysninger om uttak fra virksomhetens godkjente lokale av avgiftspliktige varer, uttak av varer som er fritatt for avgift, innførte varer som ikke er lagt på godkjent lokale, og andre

opplysninger som har betydning for fastsetting av særavgifter, jf. skatteforvaltningsloven § 8-4 første ledd. Avgiftspliktige som ikke er registrert, skal levere skattemelding med opplysninger som har betydning for fastsettingen av særavgift som oppstår ved innførsel, jf. § 8-4 femte ledd. Videre skal bruker som er berettiget til helt eller delvis avgiftsfri bruk av ellers avgiftspliktige varer, levere skattemelding dersom vilkårene for fritak ikke oppfylles, jf. § 8-4 fjerde ledd. Det foreslås enkelte mindre i hovedsak tekniske endringer i skatteforvaltningsloven § 8-4, se lovforslaget § 26-2 nr. 9 med merknader.

Den som skal levere skattemelding, skal gi riktige og fullstendige opplysninger, jf. skatteforvaltningsloven § 8-1. Vedkommende skal opptre aktsomt og lojalt slik at skatteplikten i rett tid blir klarlagt og oppfylt, og varsle skattemyndighetene om eventuelle feil. Plikten til å gi riktige og fullstendige opplysninger innebærer at den avgiftspliktige skal gi de faktiske opplysningene som etterspørres i skattemeldinger og skjemaer. Videre er det en plikt til å korrigere forhåndsutfylte opplysninger i skattemeldingen dersom disse er feil. Den avgiftspliktige kan også ha plikt til uoppfordret å gi flere opplysninger enn det som etterspørres i meldingene. Brudd på opplysningsplikten kan føre til tilleggsskatt.

12.3 Regnskap og dokumentasjon

Skattemelding for særavgift er ikke pliktig regnskapsrapportering etter bokføringsloven § 3, jf. bokføringsforskriften § 2-1. Særavgiftspliktige virksomheter har imidlertid annen pliktig regnskapsrapportering som omfattes av bokføringsloven, for eksempel årsregnskap etter regnskapsloven og/eller skattemelding for formues- og inntektsskatt eller merverdiavgift. Bokføringsplikt følger da av bokføringsloven § 2.

Særavgiftene er knyttet til transaksjoner/disposisjoner på lik linje med andre transaksjoner/disposisjoner. Dette påvirker resultat- og balanseposter, som inngår i årsregnskapet og/eller skattemelding for formues- og inntektsskatt. Særavgift som skal beregnes, må derfor dokumenteres og bokføres innen de frister som følger av bokføringslovgivningen. Særavgiftregelverket kan også ha særskilte dokumentasjonsregler som vilkår for avgiftsfritak.

Særavgiftsforskriften § 5-8 har særregler om regnskap. Bestemmelsen står i forskriften del III og gjelder for alle særavgiftene omfattet av forskriften. Bestemmelsen er imidlertid særlig utformet med tanke på vareavgiftene. Den inneholder ingen generell regel om registrering av disposisjoner der det skal beregnes avgift, utenom regler om lagerregnskap for vareavgiftene. Bestemmelsen erstattet likevel en rekke detaljregler om særavgiftsregnskap utenom vareavgiftene. Det er presisert i forarbeidene til forskriften¹⁴ at «en forutsetning [for at det ikke kreves særregnskap er] at de nødvendige tall framgår av det ordinære regnskapsmaterialet». Dette må sees i lys av at regnskapsloven av 1998 i utgangspunktet hadde et vidt registreringsbegrep, som omfattet flere registreringer av betydning for særavgiftene. Dette ble likevel ikke videreført på samme måte i bokføringsloven av 2004. Avgiftsmyndighetene har derfor i tråd med forarbeidene lagt til grunn at den avgiftspliktige må sikre tilsvarende registreringer som grunnlag for særavgiftsmeldingen som etter eldre regler om særavgiftsregnskap. Det er imidlertid ikke gitt nærmere regulering av dette i forskriften.

¹⁴ Høringsnotat til ny forskrift om særavgifter av 3. april 2001 s. 15 og forskriftsspeilet til § 5-3-1 om regnskap.

Særlavgiftsforskriften § 5-8 første til tredje ledd har regler blant annet om føring av lagerregnskap. Bestemmelsen er utformet i lys av registreringsreglene (bokføringsreglene) i da-gjeldende regnskapslov av 1998 kapittel 2 som gjaldt fra 1. januar 1999. Første ledd andre til fjerde punktum og andre ledd inneholder nærmere regler om registrering av avgiftspliktige varer og lagerregnskap, og regler om avstemming av særlavgiftsmeldingen mot lagerregnskap.

Etter bestemmelsens tredje ledd kan skattekontoret pålegge registrerte virksomheter som ikke er regnskapspliktige, å oppbevare dokumenter av betydning for avgiftspliktens omfang, å føre lagerregnskap og foreta avstemminger som nevnt i andre ledd. Med de som ikke er regnskapspliktige, menes de som i dag ikke er bokføringspliktige. Det er presisert at oppbevaringsplikten for lagerregnskap mv. ved slikt pålegg gjelder i ti år.

Reglene som følger av særlavgiftsforskriften § 5-8, kommer i tillegg til gjeldende regler som er fastsatt i eller i medhold av bokføringsloven. Etter departementets oppfatning er reglene som følger av særlavgiftsforskriften § 5-8 i realiteten først og fremst regler om krav til dokumentasjon av blant annet beholdning, tilgang og levering av særlavgiftsbelagte varer.

Etter særlavgiftsforskriften § 2-8 skal krav om avgiftsfritak kunne dokumenteres. Videre følger det av bestemmelsen at kravets omfang og at vilkårene for fritak er oppfylt, skal framgå av dokumentasjonen. Særlavgiftsforskriften har flere andre bestemmelser med særlige krav til dokumentasjon. I forbindelse med utarbeidelse av forskriften til loven, vil departementet vurdere om det er behov for å videreføre disse i forskrift.

Etter dokumentavgiftsloven § 2 bokstav d kan departementet gi forskrift om blant annet plikt til å føre regnskaper. Videre har motorkjøretøy- og båtavgiftsloven flere bestemmelser om dokumentasjon mv. Forskrift om engangsavgift § 8-7 har en tilsvarende regel som særlavgiftsforskriften § 5-8 tredje ledd om pålegg om registreringer mv. for foretak som ikke er bokføringspliktige.

Det er behov for en nærmere gjennomgang og revisjon av regler om dokumentasjon mv. Reglene om dette foreslås tatt inn i forskrift. Departementet foreslår en forskriftsfullmakt i lovforslaget § 1-6 bokstav i.

12.4 Kontroll

Skatteforvaltningsloven kapittel 10 inneholder generelle regler om kontroll av særlavgifter. Etter skatteforvaltningsloven § 10-1 første ledd skal avgiftspliktig etter krav fra skattemyndighetene gi opplysninger som kan ha betydning for vedkommendes bokføring eller skatteplikt og kontrollen av denne. Skattemyndighetene kan kreve at den avgiftspliktige dokumenterer opplysningene ved for eksempel å gi innsyn i, legge fram, sammenstille, utlevere eller sende inn regnskapsmateriale med bilag, kontrakter, korrespondanse, styreprotokoller, elektroniske programmer og programsystemer.

Særlavgiftsforskriften har også enkelte spesifiserte kontrollhemler. Forskriften §§ 5-11 og 5-12 har regler om kontrollmålinger og akkreditering for svovelavgiften og § 5-13 har regler om kontroll vedrørende urettmessig bruk av mineralolje og biodiesel. Videre gir forskriften § 7-1 skattekontoret fullmakt til å påby måleutstyr o.l. av hensyn til kontrollen og Skattedirektoratet fullmakt til å fastsette forskrift av samme grunn.

Motorkjøretøy- og båtavgiftsloven og dokumentavgiftsloven har flere bestemmelser om kontroll. Mange av hjemlene er i dag overflødige og behøver ikke videreføres. Departementet foreslås at eventuelle særbestemmelser om kontroll videreføres i forskrift, jf. forskriftsfullmakten i lovforslaget § 1-6 bokstav h.

13 FORHOLDET TIL TOLLAVGIFTSLOVEN OG VAREFØRSELSLOVEN VED INNFORSEL AV VARER

13.1 Innledning

Tollavgiftsloven og vareførselsloven gjelder ved innførsel av alle varer, også varer som er særavgiftspliktige. Som omtalt i punkt 6.2 legges det i lovforslaget opp til at dersom det er konkrete bestemmelser i vareførselsloven eller tollavgiftsloven som skal gjelde også for særavgiftene, vises det uttrykkelig til disse. Ved utforming av lovforslaget har det vært et sentralt hensyn å sikre like bestemmelser for særavgift, tollavgift og merverdiavgift.

13.2 Når avgiften skal beregnes

Lovforslaget § 2-2 regulerer avgiftspliktens omfang og når avgiften for særavgiftspliktige varer skal beregnes. Tredje ledd første punktum fastsetter at avgiften for varer som innføres, skal beregnes når varene går over til såkalt fri disponering, og viser til tollavgiftsloven § 2-1 første ledd første punktum. Tollavgiftsloven § 2-1 regulerer når tollavgift skal beregnes, og viser videre til bestemmelsen om prosedyren overgang til fri disponering i vareførselsloven § 4-1. Det står også i vareførselsloven § 4-1 andre ledd at det skal beregnes tollavgift og andre innførselsavgifter ved prosedyren overgang til fri disponering. Dette er ingen hjemmel for plikten til å beregne avgift, men den er inntatt i bestemmelsen for å få frem at bruk av prosedyren overgang til fri disponering har betydning for plikten til å beregne avgifter som oppstår ved innførsel (særavgifter, merverdiavgift og tollavgift).

For de andre prosedyrene er det en tilsvarende bestemmelse om at det ikke skal beregnes tollavgift eller andre innførselsavgifter. Som hovedregel oppstår dermed avgiftsplikten når varene går over til fri disponering. Dette gjelder også for avgiftspliktige som er registrert i Særavgiftsregisteret, men disse kan velge å legge varene på et lokale som er registrert i Særavgiftsregisteret. For disse tilfellene fastsetter lovforslaget § 2-2 tredje ledd andre punktum at avgiften skal beregnes (avgiftsplikten oppstår) når varene tas ut av lokalet.

Lovforslaget § 2-2 fjerde ledd andre punktum fastsetter at det skal beregnes avgift ved brudd på vilkår eller plikter nevnt i tollavgiftsloven § 2-1 andre og tredje ledd. Etter tollavgiftsloven § 2-1 andre ledd skal det beregnes tollavgift for en vare som er innført under en prosedyre etter vareførselsloven §§ 4-2 til 4-8, dersom vilkårene for bruk av prosedyren ikke oppfylles. Tollavgiftsloven § 2-1 tredje ledd fastsetter at det skal beregnes avgift ved brudd på plikter etter vareførselsloven kapittel 2 som fører til at en vare ikke blir tollbehandlet.

Som hovedregel er det kun prosedyren overgang til fri disponering som gir plikt til å beregne særavgift. Henvisningen i lovforslaget betyr at avgiftsplikten også kan oppstå ved bruk av andre prosedyrer, hvis vilkårene for den valgte prosedyren ikke oppfylles. Varer som omfattes av tollavgiftsloven § 2-1 andre eller tredje ledd, anses å ha gått over til fri disponering. Tollavgiftsloven § 2-1 andre eller tredje ledd regulerer tilfeller der vilkårene for bruk av en prosedyre ikke oppfylles, eller det ved brudd på plikter som nevnt. Se også merknaden til tollavgiftsloven § 2-1 i [Prop. 237 L \(2020–2021\) Lov om inn- og utførsel av varer \(vareførselsloven\) og lov om tollavgift](#)

[\(tollavgiftsloven\)](#) punkt 10. Varen skulle da ha vært deklarerert for prosedyren overgang til fri disponering etter vareførselsloven § 4-1.

Lovforslaget § 2-2 viser ikke til tollavgiftsloven § 2-1 første ledd andre punktum. Bestemmelsen fastsetter avgiftsplikt for varer som er helt eller delvis fritatt for tollavgift på vilkår om at varen skal brukes på en bestemt måte, dersom vilkåret om bruk ikke oppfylles. Disse tilfellene vil omfattes direkte av lovforslaget § 2-2 fjerde ledd første punktum, som fastsetter at det skal beregnes avgift dersom vilkår for avgiftsfritak eller redusert sats ikke oppfylles. Det er derfor unødvendig å vise til denne bestemmelsen i tollavgiftsloven.

Merverdiavgiftsloven § 3-29 henviser også til tollavgiftsloven § 2-1 for merverdiavgift ved innførsel. Vilåårene for når avgiften skal beregnes ved innførsel, er dermed det samme for særavgift, merverdiavgift og tollavgift.

13.3 Hvem som er avgiftspliktig

Lovforslaget § 2-5 regulerer hvem som skal beregne avgift for særavgiftspliktige varer. Første ledd fastsetter at avgiften skal beregnes av den som er eller skal være registrert i Særavgiftsregisteret. Hvis andre enn registrerte innfører særavgiftspliktige varer, følger det av andre ledd at avgiften skal beregnes av den som etter vareførselsloven er deklarasjonspliktig når varen deklarerer ved overgang til fri disponering. Lovforslaget til § 2-5 andre ledd harmonerer med bestemmelsene i tollavgiftsloven §§ 2-3 første ledd og 9-2 første ledd om hvem som er tollavgiftspliktig, og hvem som skal levere melding for tollavgift. Etter vareførselsloven § 1-3 bokstav a er deklarasjonspliktig den som leverer en deklarasjon i eget navn, eller den som deklarasjonen leveres på vegne av.

Lovforslaget § 2-5 tredje ledd fastsetter at tollavgiftsloven § 2-3 andre og tredje ledd og §§ 2-4 til 2-6 om brudd på vilkår og ansvar for avgift gjelder tilsvarende for varer som innføres. Bestemmelsen regulerer hvem som er avgiftspliktige eller har ansvar for avgiften i de tilfeller der en vare er avgiftspliktig etter lovforslaget § 2-2 fjerde ledd. Dette er tilfeller der vilkår for fritak eller redusert sats ikke oppfylles, eller ved brudd på plikter etter tollavgiftsloven.

Henvisningene til tollavgiftsloven og vareførselsloven i lovforslaget § 2-5 må ses i sammenheng med bestemmelsen i skatteforvaltningsloven § 8-4 femte ledd og skatteforvaltningsforskriften § 8-4-2. Disse bestemmelsene innebærer at skattepliktig som ikke er registrert hos skattemyndighetene, fastsetter grunnlaget for og beregner særavgift ved innførsel i deklarasjonen for tollprosedyren overgang til fri disponering. Deklarasjonen leveres til tollmyndighetene.

13.4 Fritak for varer som er unntatt fra deklarasjonsplikt

Lovforslaget § 2-7 fastsetter at varer som med hjemmel i vareførselsloven § 4-1 tredje ledd er unntatt fra deklarasjonsplikt ved innførsel til særavgiftsområdet, er fritatt for avgift.

Disse avgiftsfritakene er i dag fastsatt i Stortingets avgiftsvedtak med nærmere regulering i særavgiftsforskriften – som igjen viser til vareførselsforskriften. Denne henvisningsteknikken sikrer at de materielle vilåårene for fritak for tollavgift og særavgift er og forblir samordnede og identiske. Det foreslås å videreføre denne henvisningsteknikken i stedet for å ta fritakene inn i særavgiftsregelverket, se merknaden til lovforslaget § 2-7 for en nærmere omtale av bestemmelsen.

14 ØKONOMISKE OG ADMINISTRATIVE KONSEKVENSER AV FORSLAGET

Forslaget til revisjon av særavgiftsregelverket er i all hovedsak en kodifisering og videreføring av gjeldende rett. De økonomiske og administrative konsekvensene av forslaget er derfor begrenset.

Med den nye særavgiftsloven får eksisterende bestemmelser endret utforming og plassering. Departementet legger til grunn at dette er endringer som verken vil ha økonomiske eller administrative konsekvenser av betydning for de avgiftspliktige (næringsdrivende mv.), Skatteetaten eller andre.

Forslaget innebærer at regler flyttes fra Stortingets plenarvedtak og forskrift til lov. Framover vil dermed endringer i særavgiftsregelverket i større grad skje ved lovendring. Mens det for plenarvedtak er tilstrekkelig med ett vedtak av Stortinget i plenum, krever lov to vedtak i plenum. En flytting fra forskrift til lov, innebærer at regler som i dag blir fastsatt av departementet må vedtas av Stortinget. Lovforslaget er imidlertid relativt kortfattet, og de mer detaljerte særavgiftsbestemmelsene vil fortsatt bli fastsatt i forskrift. Lovprosessen innebærer endringer for fastsetting av særavgiftsregler, men departementet anser at de praktiske konsekvensene av dette er relativt små.

Departementet mener at en ny særavgiftslov vil bedre tilgjengeligheten og brukervennligheten og at den dermed vil gi administrative besparelser for Skatteetaten. Forenklinger i regelverket vil også kunne åpne for effektivisering av visse administrative rutiner, blant annet når det gjelder bedret veiledning til publikum og kortere saksbehandlingstid. På kort sikt kan det være behov for opplæringstiltak i Skatteetaten. Det vil også bli nødvendig å endre skjemaer, veiledninger, informasjonsmateriell. Lovrevisjonen forventes imidlertid ikke å innebære vesentlige merkostnader.

En mer oversiktlig lov vil gjøre regelverket lettere å finne fram i, både for de avgiftspliktige, Skatteetaten og andre brukere. Selv om behovet for advokattjenester og juridisk ekspertise kan øke i en kortere periode når den nye lovgivningen introduseres, må det antas at den nye særavgiftsloven vil gi forenklingsgevinster og bedret effektivitet for næringslivet på sikt.

15 FORSKRIFT TIL SÆRAVGIFTSLOVEN

Dette høringsnotatet omfatter forslag til avgiftsvedtak og lov. Samtidig som forslaget er på høring, vil det bli utarbeidet forskrift til loven. Forslag til forskrift vil bli sendt på høring på ordinær måte. På samme måte som for den nye loven, vil utgangspunktet for forskriften være at den ikke skal innebære materielle endringer.

Departementet tar sikte på å regulere alle særavgiftene som er omfattet av særavgiftsloven i én forskrift. Én forskrift vil bidra til enhetlige og samordnede løsninger, og redusere faren for dobbeltregulering og regelkollisjoner.

Det tas sikte på at forskriften skal følge lovens kapittelinndeling. Departementet vil vurdere om det er hensiktsmessig at forskriftens paragrafnummerering følger lovens.

16 IKRAFTTREDELSE

Departementet tar sikte på å fremme forslag til nye Stortingets avgiftsvedtak i forbindelse med budsjettet for 2027 slik at ny særavgiftslov med tilhørende forskrift kan tre i kraft 1. januar 2027.

17 FORSLAG TIL STORTINGSVEDTAK OM SÆRAVGIFTER OG LOV OM SÆRAVGIFTER MED MERKNADER

Se eget dokument.

18 LOVSPEIL

Se eget dokument.