

**AVGIFT PÅ  
ALKOHOLFRIE  
DRIKKEVARER MV.  
2020**

1. januar 2020

**Skattedirektoratet**  
Juridisk avdeling  
Fredrik Selmers vei 4, Helsefy  
Postboks 9200 Grønland  
0134 OSLO  
[www.skatteetaten.no](http://www.skatteetaten.no)

# Innhold

1	Innledning .....	4
1.1	Om Skattedirektoratets kommentarer .....	4
1.2	Hva er avgift på alkoholfrie drikkevarer? .....	4
1.3	Hvilket regelverk gjelder? .....	5
2	Avgiftspliktens omfang .....	5
2.1	Avgift på alkoholfrie drikkevarer .....	5
2.1.1	Generelt .....	5
2.1.2	Særlig om drikkevarebegrepet .....	6
2.1.3	Særlig om melkeprodukter .....	7
2.1.4	Særlig om saft og sirup basert på frukt, bær eller grønnsaker og tilsatt kunstig søtstoff .....	7
2.2	Avgifter på drikkevareemballasje .....	7
2.2.1	Avgiftspliktens omfang .....	7
2.2.2	Miljøavgift .....	8
2.2.3	Grunnavgift .....	8
3	Når avgiftsplikten oppstår .....	8
3.1	Hovedregelen .....	8
3.2	Særlig om manko .....	9
3.3	Særlig om driftsmessig svinn .....	9
4	Avgiftsfri overføring .....	10
5	Avgiftsfritak .....	11
5.1	Fritak for reisegods .....	11
5.2	Fritak for ambassader og NATO-personell .....	11
5.3	Fritak for levering til NATO generelt .....	11
5.4	Fritak for internasjonale organisasjoner .....	12
5.5	Fritak for proviantering til skip og luftfartøyer .....	12
5.6	Fritak for utsalg på lufthavn (tax free) .....	12
5.7	Fritak for utførsel til utlandet .....	13
5.8	Fritak for utdeling av varer på veldedig grunnlag .....	13
5.9	Opphevelse av fritaket for vare av mindre verdi .....	13
5.10	Tilintetgjøring – tillatelse til bruk som dyrefôr .....	14
6	Lempning av fastsatt avgift og dispensasjon fra avgiftsplikten .....	14
7	Særlig om leietapping og annen utkontraktering av hele eller deler av produksjonen .....	14
8	Registreringssted .....	15
9	Skattleggingsperiode .....	15
10	Avgiftsregnskap .....	15
11	Betaling, renteberegning, beløpsgrenser og sikkerhetsstillelse .....	15
11.1	Forfall og betaling .....	16
11.2	Renteberegning .....	16
11.3	Beløpsgrenser for betaling og tilbakebetaling .....	16
11.4	Sikkerhetsstillelse .....	16
12	Avgiftskoder og utfylling av skattemelding for særavgifter (RF-1347) .....	16
13	ELSÆR 2.0 – elektronisk levering av særavgiftsmeldinger .....	20

14	Oversikt over endringer i årsrundskrivet .....	20
14.1	Endringer 1. januar 2020.....	20
14.1.1	Stortingets vedtak om avgift på alkoholfrie drikkevarer mv.....	20
14.1.2	Stortingets vedtak om avgifter på drikkevareemballasje .....	20
14.1.3	Forskrift om særavgifter .....	20
14.1.4	Skattedirektoratets kommentarer.....	20

# Skattedirektoratets kommentarer

## 1 Innledning

### 1.1 Om Skattedirektoratets kommentarer

Disse kommentarene er utarbeidet av Skattedirektoratet, og gir en nærmere redegjørelse for enkelte av særavgiftsregelverkets bestemmelser om avgift på alkoholfrie drikkevarer og avgifter på drikkevareemballasje.

Målgruppen for kommentarene er skattemyndighetene og de avgiftspliktige, men de kan også ha interesse for andre som ønsker informasjon om regelverket.

Skattedirektoratets kommentarer blir oppdatert årlig med de endringene Stortinget vedtar i forbindelse med statsbudsjettet. Kommentarene oppdateres også gjennom året hvis det er behov for det.

### 1.2 Hva er avgift på alkoholfrie drikkevarer?

Avgiften på alkoholfrie drikkevarer omfatter drikkevarer som er tilsatt sukker eller søtstoff. Drikkevarer som kun inneholder naturlig sukker, for eksempel presset fruktjuice, omfattes derfor ikke. Sirup som er tilsatt sukker eller søtstoff til ervervsmessig fremstilling av alkoholfrie drikkevarer i dispensere mv., omfattes av avgiften. Melkeprodukter som er tilsatt kun en mindre mengde sukker, og varer i pulverform, er unntatt avgift. Avgiftsplikten omfatter også alkoholholdige drikkevarer med alkoholstyrke til og med 0,7 volumprosent alkohol, dersom disse er tilsatt sukker eller søtstoff.

I tillegg til avgiften på alkoholfrie drikkevarer, skal det betales grunnavgift og miljøavgift på drikkevareemballasje. Grunnavgiften omfatter engangsemballasje. Emballasje som inneholder melk og melkeprodukter, drikkevarer fremstilt av sjokolade eller kakako, drikkevarer i pulverform, korn- og soyabasert melkeerstatning eller morsmelkserstatning, er fritatt.

Miljøavgiften omfatter emballasje av glass, metall, plast og kartong/papp. Avgiften er gradert, slik at emballasje som inngår i godkjente retursystemer får redusert sats avhengig av returandel. Ved returandel på 95 prosent eller høyere faller avgiften bort. Miljødirektoratet godkjenner retursystemer og fastsetter returandelen. Emballasje som inneholder drikkevarer i pulverform eller morsmelkserstatning er fritatt for avgift.

### 1.3 Hvilket regelverk gjelder?

Disse kommentarene omhandler i all hovedsak de materielle bestemmelsene for avgift på alkoholfrie drikkevarer og avgifter på drikkevareemballasje. Dette er bestemmelsene i:

- [Stortingets vedtak om avgift på alkoholfrie drikkevarer mv.](#)
- [Stortingets vedtak om avgifter på drikkevareemballasje](#)
- [særagiftsloven](#) (sal.)
- [forskrift om særagifter](#) (saf.)

Enkelte steder er det også knyttet kommentarer til bestemmelser i:

- [skatteforvaltningsloven](#) (sktfvl.)
- [skatteforvaltningsforskriften](#) (sktfvf.)
- [skattebetalingsloven](#) (sktbl.)
- [skattebetalingsforskriften](#) (sktbf.)

For utfyllende kommentarer til skatteforvaltningsloven og skattebetalingsloven med tilhørende forskrifter, se [Skatteforvaltningshåndboken](#) og [Skattebetalingshåndboken](#).

Noen steder vises det også til relevante bestemmelser i annet regelverk, for eksempel bestemmelser i tolloven.

## 2 Avgiftspliktens omfang

### 2.1 Avgift på alkoholfrie drikkevarer

#### 2.1.1 Generelt

(jf. *Stortingets vedtak om avgift på alkoholfrie drikkevarer mv.* §§ [1](#) og [2](#) og saf. §§ [3-4-1](#) og [3-4-3](#))

Avgiftsplikten omfatter for det første drikkeferdige produkter og utblandingsvarer som er tilsatt sukker eller søtstoff, jf. Stortingets vedtak om avgift på alkoholfrie drikkevarer mv. § 1 første ledd bokstav a nr. 1. For saft og sirup basert på frukt, bær eller grønnsaker og tilsatt søtstoff betales redusert sats, jf. § 1 første ledd bokstav a nr. 2 og saf. § 3-4-3 første ledd bokstav a og b.

For det andre omfatter avgiftsplikten sirup tilsatt sukker eller søtstoff, og som brukes til ervervsmessig fremstilling av alkoholfrie drikkevarer i dispensere, fontener og lignende, jf. Stortingets vedtak om avgift på alkoholfrie drikkevarer mv. § 1 første ledd bokstav b nr. 1. For sirup basert på frukt, bær eller grønnsaker og tilsatt søtstoff, og som brukes til ervervsmessig fremstilling av alkoholfrie drikkevarer i dispensere, fontener og lignende, betales redusert sats, jf. § 1 første ledd bokstav b nr. 2 og saf. § 3-4-3 første ledd bokstav c.

Begrepet kunstig søtstoff vil være benevnt som "søtstoff" på etiketter og lignende, ihht. Mattilsynets regelverk. Hva som i avgiftssammenheng skal anses som henholdsvis sukker og søtstoff fremgår av saf. §§ 3-4-4 og 3-4-5.

Avgiftsplikten omfatter ikke varer i pulverform eller melkeprodukter (se [punkt 2.1.3](#) under) tilsatt til og med 15 gram sukker per liter, jf. Stortingets vedtak om avgift på alkoholfrie drikkevarer mv. § 1 tredje ledd. Det samme gjelder spiseis, jf. saf. § 3-4-1 annet ledd bokstav c, og drikkevarer hvor det av ingredienslisten fremkommer at det kun er tilsatt aroma og ikke sukker eller søtstoff.

Når det spesielt gjelder unntaket for spiseis, er det matinformasjonsforskriften (forskrift 28. november 2014 nr. 1497 om matinformasjon til forbrukerne) som regulerer hva som skal anses som "spiseis". Det er Mattilsynet som forvalter og fører tilsyn med at reglene i forskriften overholdes, og som avgjør om et konkret produkt skal anses som spiseis. Mattilsynets vurdering av dette danner grunnlag for den avgiftsmessige vurderingen: er produktet etter tilsynets vurdering en spiseis, faller det utenfor avgiften på alkoholfrie drikkevarer. Er produktet ikke en spiseis, må det vurderes om produktet er en avgiftspliktig drikkevare etter særavgiftsregelverket, se Stortingets vedtak om avgift på alkoholfrie drikkevarer mv. § 1 første ledd og vurderingen av drikkevarebegrepet i [punkt 2.1.2](#) under.

### **2.1.2 Særlig om drikkevarebegrepet**

Begrepet "drikkevare" er ikke nærmere definert i regelverket. Etter forvaltningspraksis omfatter dette både drikkeferdige varer og utblandingsvarer. En alminnelig språklig forståelse av begrepet "drikkevarer" omfatter all væske som svelges uten først å måtte tygges, enten væsken er drikkeferdig eller må blandes ut. Ordlyden gir ikke holdepunkter for at det gjelder et generelt unntak for produkter som drikkes i hjemmene. Ordlyden gir heller ingen direkte indikasjoner på at formålet med eller årsaken til inntaket skal ha betydning ved vurderingen av om et gitt produkt skal anses som drikkevare.

Drikkevarebegrepet gir likevel mest naturlig assosiasjoner til produkter som drikkes for å slukke tørsten eller fordi de smaker godt. I henhold til praksis er direktoratets syn at det er mindre naturlig å omtale flytende produkter som inntas av rent medisinske eller helsemessige årsaker som vanligvis angis til å spises med skje i inntil 15 ml pr inntak, som drikkevare. Disse produktene faller som hovedregel dermed utenom avgiftspliktens omfang.

Ved vurdering av det enkelte produkt må det tas hensyn til produktets egenskaper og bruksområde. Avgiftsplikten er ikke ment å omfatte de rene smakstilsetningene, i motsetning til utblandingsvarer, som omfattes av avgiftsplikten.

Eksempler på varer som ikke anses som drikkevarer er Tran, Sana Sol, hostesaft og lignende. Et annet eksempel er smakstilsetninger. Dette omfatter også produkter som brukes dråpevis som tilsetning i dressinger, salater, kjøttretter, sauser, kaker o.l., men som også kan benyttes som smakstilsetning i drikkevarer. Sitronfruktsaft og limejuice er eksempler på dette. Slike produkter skal være merket slik at det tydelig fremgår at produktet skal brukes som smakstilsetning.

### 2.1.3 Særlig om melkeprodukter

Etter fast og langvarig praksis må et produkt inneholde minst 50 % naturlig melk for å anses som et "melkeprodukt" i regelverkets forstand. Det er ikke tilstrekkelig at produktet bare inneholder enkelte bestanddeler fra melk, som for eksempel melkeproteiner, laktose og myose. Eksempler på produkter som i denne sammenhengen ikke anses som naturlig melk, er soyamelk, rismelk og havremelk.

Det er innholdet i det ferdige produktet som må vurderes. Det er således uten betydning hvor mye melk, melkepulver eller melketørrstoff som eventuelt brukes i produksjonen.

### 2.1.4 Særlig om saft og sirup basert på frukt, bær eller grønnsaker og tilsatt kunstig søtstoff

(jf. [Stortingets vedtak om avgift på alkoholfrie drikkevarer mv. § 1 første ledd bokstav a og b](#) og [saf. § 3-4-3](#))

Saft og sirup basert på frukt, bær eller grønnsaker og tilsatt kunstig søtstoff, samt sirup basert på frukt, bær eller grønnsaker og tilsatt kunstig søtstoff og som brukes til ervervsmessig fremstilling av alkoholfrie drikkevarer i fontener, dispensere og lignende, ilegges redusert sats.

Med "saft" menes i denne sammenhengen en vare med råsaftinnhold på minst 50 g i 100 g, og som ikke er tilsatt vann. For eplesaft må råsaftinnholdet være minst 85 g i 100 g. Dette følger av § 3-4-3 annet ledd. Med "sirup" etter § 3-4-3 første ledd bokstav b (drikkevarer sirup) menes saft av solbær, rips, bringebær, jordbær og kirsebær med råsaftinnhold på minst 40 g i 100 g, og som har betegnelsen "sirup" med tilføyelse av navnet på det bærslag den er tilvirket av, jf. § 3-4-3 tredje ledd.

Med "sirup" etter § 3-4-3 første ledd bokstav c (dispensersirup) menes saft og sirup etter første ledd bokstav a og b, som brukes til ervervsmessig fremstilling av alkoholfrie drikkevarer i fontener, dispensere og lignende, jf. § 3-4-3 fjerde ledd.

## 2.2 Avgifter på drikkevareemballasje

### 2.2.1 Avgiftspliktens omfang

(jf. [Stortingets vedtak om avgifter på drikkevareemballasje § 1](#) og [saf. § 3-5-1](#))

Avgiftsplikten gjelder for emballasje som innføres med innhold av en drikkevare. Ved innenlandsk produksjon av drikkevarer oppstår avgiftsplikten for emballasjen i forbindelse med uttak av emballasje med innhold, fra registrert virksomhets godkjente lokale. Dette betyr at avgiftsplikten ikke oppstår for tomemballasje.

For drikkevareemballasje det tappes ikke-avgiftspliktig drikkevare i/på (som drikkevarer uten tilsatt sukker eller kunstig søtstoff), oppstår avgiftsplikten for drikkevareemballasjen etter reglene i saf. § 2-1. Produsenter av slik drikk vil være registreringspliktige etter saf.

§ 5-1 for avgifter på drikkevareemballasje, og må sende inn særavgiftsmelding på ordinær måte, jf. sktfvl. §§ 8-4 og 8-14 og sktfvf. §§ 8-4-1 til 8-4-2.

### **2.2.2 Miljøavgift**

Avgiften ble innført for å prise miljøkostnaden ved at drikkevareemballasje havner som søppel i naturen. Avgiften blir differensiert etter emballasjens innhold og art. Differensieringen etter innhold avspeiler sannsynligheten for at emballasjen kan havne som søppel i naturen, mens differensieringen etter materialtype avspeiler miljøkostnadene som oppstår når ulike emballasjetyper faktisk havner i naturen. Størrelsesforholdet mellom avgiftssatsene begrunnes ut i fra at ulike emballasjetyper gir ulik miljøskade.

Avgiften skal differensieres etter hvor stor andel av emballasjen som blir samlet inn og gjenvunnet. Emballasje som ikke inngår i et retursystem eller som har lav returandel (under 25 %), vil pålegges full avgift. Retursystemer med høy returandel (95 % eller over), gis fullt fritak. Ut fra returprosenten som fastsettes av Miljødirektoratet, fastsetter skattemyndighetene avgiftssatsen for retursystemets medlemmer.

### **2.2.3 Grunnavgift**

Grunnavgift på engangsemballasje skal i utgangspunktet betales på all engangsemballasje. Som engangsemballasje anses emballasje som ikke kan gjenbrukes i sin opprinnelige form. Vilkåret om gjenbruk skal forstås slik at emballasjen faktisk må gjenbrukes i sin opprinnelige form, for å være unntatt grunnavgift. Den faktiske gjenbruken må dokumenteres. Vi viser til det generelle dokumentasjonskravet i saf. § 2-8. Det stilles imidlertid ikke krav om at emballasjen må inngå i et retursystem.

## **3 Når avgiftsplikten oppstår**

(jf. [saf. § 2-1](#))

### **3.1 Hovedregelen**

(jf. [saf. § 2-1 første ledd](#))

For registrerte virksomheter oppstår avgiftsplikten ved tre ulike typetilfeller, jf. første ledd bokstavene a til c: ved uttak fra virksomhetens godkjente lokale, herunder ved tyveri og manko, ved innførsel, dersom varen ikke legges inn på godkjent lokale, og ved opphør av registrering. Såkalt driftsmessig svinn anses ikke som uttak etter bokstav a.

Med "uttak" menes fysisk uttak fra den registrerte virksomhetens godkjente lokale. Dette innebærer at en vare formelt kan selges i flere ledd mens den befinner seg på det godkjente lokalet, uten at avgiftsplikten oppstår. Dette skjer først ved det fysiske uttaket, uavhengig av om den registrerte virksomheten på uttakstidspunktet fremdeles er formell eier av varen eller ikke.



For ikke-registrerte virksomheter oppstår avgiftsplikten alltid ved innførselen, jf. annet ledd.

For brukere som er berettiget til helt eller delvis avgiftsfri bruk av ellers avgiftspliktige varer, oppstår avgiftsplikten også dersom vilkårene for fritak likevel ikke oppfylles, jf. femte ledd.

### **3.2 Særlig om manko**

(jf. [saf. § 2-1 første ledd bokstav a](#))

Med manko menes differanser mellom regnskapsmessig og opptalt varebeholdning. Hovedregelen er at manko skal avgiftsberegnes, og overskudd skal tilføres avgiftsregnskapet, jf. saf. § 2-1 første ledd bokstav a.

Manko kan likevel justeres mot overskudd – det vil si ikke avgiftsberegnes – dersom det fremlegges tilfredsstillende dokumentasjon på at mankoen skyldes f.eks. feilleveranser, feil i lagerføring eller lignende. Tilfredsstillende dokumentasjon på manko kan være skriftlig korrespondanse, kreditnota, ny faktura eller annen tilsvarende dokumentasjon.

Dessuten kan det tas hensyn til differanser innen varer med lik avgiftsmessig status, slik at de vurderes under ett, ved at overskudd reduserer manko (motregnes). Med "varer med lik avgiftsmessig status" menes varer med samme avgiftsgrunnlag, samme avgiftstype og samme avgiftsgruppe. Det må dokumenteres at varene som justeres mot hverandre (motregnes) har lik avgiftsmessig status. Vi viser til den generelle regelen i saf. § 2-8 om at krav om avgiftsfritak skal kunne dokumenteres, jf. også kravene til avgiftsregnskap i saf. § 5-8.

Er mankoen ikke dokumentert, kan den likevel godtas, så lenge den ikke overstiger en ramme på 0,5 % innen varer med lik avgiftsmessig status, i den enkelte skatleggingsperiode. Udokumentert manko utover dette, skal avgiftsberegnes i den enkelte periode. Dersom virksomheten velger å justere manko mot overskudd, skal udokumenterte differanser på +/- 0,5 % måles mellom opptalt faktisk beholdning på lager, opp mot regnskapsmessig beholdning.

Muligheten for å justere manko mot overskudd gjelder imidlertid kun innenfor den enkelte skatleggingsperiode. Én gang i året – ved årsslutt, eller virksomhetens årsoppgjør – skal regnskapet være korrekt, det vil si at årets samlede udokumenterte differanse skal legges til grunn. Dette innebærer at eventuell manko som påvises på dette tidspunktet ikke kan justeres mot eventuelt overskudd, men skal avgiftsberegnes i tråd med hovedregelen i § 2-1 første ledd bokstav a. Avgiftsberegningen skal skje innen den 18. januar i det påfølgende året, eller den 18. i måneden etter årsoppgjør ved avvikende regnskapsår.

### **3.3 Særlig om driftsmessig svinn**

(jf. [saf. § 2-1 første ledd bokstav a](#))

Det følger av en naturlig språklig forståelse av begrepet "driftsmessig svinn" at det betegner varer som går tapt underveis i, eller i forbindelse med produksjonen (driften) eller i

produksjonsprosessen. Konsekvensen av dette er at en vare som er ferdigprodusert, enten den befinner seg på virksomhetenes ferdigvarelager, eller formelt er klar for omsetning, men som deretter går tapt før uttak, ikke omfattes av begrepet. Går en ferdigvare tapt før uttak, må den fastsettes som avgiftspliktig manko, med mindre vilkårene for tilintetgjøring i saf. § 2-5 er oppfylt. Dette er for eksempel tilfellet med såkalt brekkasje, der varer går tapt inne på virksomhetens ferdigvarelager ved et uhell.

Er en vare derimot ikke ferdigprodusert på tidspunktet den eventuelt går tapt, må den anses som driftsmessig svinn. Dette gjelder både dersom varen er fysisk uferdig, i form av rene fysiske mangler, og der kvalitetskrav eller kvalitetskontroller ikke er oppfylt eller gjennomført. Slike krav må omfatte både myndighetspålagte krav i henhold til for eksempel næringsmiddelregelverket, og virksomhetens egne interne kvalitetskrav, i den grad disse er nødvendig å oppfylle før varen kan omsettes.

## 4 Avgiftsfri overføring

(jf. [saf. § 2-2](#))

Det følger av saf. § 2-2 at en registrert virksomhet kan overføre avgiftspliktige varer uten at avgiftsplikten oppstår, til egne godkjente lokaler og til annen virksomhets godkjente lokale, dersom disse virksomhetene er registrert for samme vareomfang. Med "samme vareomfang" menes at virksomhetene må være registrert for samme avgiftstype (for eksempel SJ, KF, BE osv.). Dette gjelder med unntak av avgift på alkohol, hvor det kreves at virksomhetene i tillegg til samme varetype, også er registrert for samme varegruppe (for eksempel OL 720, BV 515 osv.).

Overføring av en vare mellom registrerte virksomheter kan skje på to måter:

- fysisk flytting av varen fra den ene virksomhetens godkjente lokale til den andres, med tilhørende regnskapsmessig flytting,
- ren regnskapsmessig flytting av varen uten tilhørende fysisk flytting til godkjent lokale.

Ordet "overføre" i saf. § 2-2 skal forstås slik at det omfatter både fysisk flytting som beskrevet i kulepunkt 1, og ren regnskapsmessig flytting som beskrevet i kulepunkt 2. Det stilles ikke krav om at en vare må overføres fysisk for at vilkårene i § 2-2 skal være oppfylt. Ved avgiftsfri overføring mellom registrerte virksomheters godkjente lokaler, uansett på hvilken måte overføringen skjer, overtar den virksomheten som mottar varen eierskapet til den, og således også rapporterings- og avgiftsansvaret.

Vi presiserer at en avgiftsfri overføring som foretas i henhold til § 2-2, enten den skjer ved fysisk flytting etter kulepunkt 1 eller rent regnskapsmessig etter kulepunkt 2, skal dokumenteres, jf. saf. § 2-8. Den skal og fremgå av de registrerte virksomhetenes avgiftsregnskap, jf. saf. § 5-8 første ledd, fjerde punktum.

Et eksempel på en avgiftsfri overføring er hvor A kjøper en vare fra B, begge registrert for samme vareomfang, for salg (fra A) til sluttkunde C. I dette tilfellet er det tilstrekkelig for at § 2-2 kommer til anvendelse at varen leveres direkte fra Bs godkjente lokale til C, forutsatt at

overføringen fremgår av regnskapene til A og B som en avgiftsfri overføring (tilleggskode 30) mellom de to. Det er altså ikke nødvendig at varen flyttes fysisk fra B til A, før levering til C, for at vilkårene i § 2-2 er oppfylt.

## **5 Avgiftsfritak**

### **5.1 Fritak for reisegods**

(jf. [Stortingets vedtak om avgift på alkoholfrie drikkevarer mv. § 2 bokstav b nr. 1](#) og [Stortingets vedtak om avgifter på drikkevareemballasje § 5 bokstav b nr. 1](#))

Varer som bringes med som reisegods er fritatt for avgift på de vilkår som følger av tollforskriften § 5-1-1 til § 5-1-6, jf. tolloven § 5-1.

### **5.2 Fritak for ambassader og NATO-personell**

(jf. [Stortingets vedtak om avgift på alkoholfrie drikkevarer mv. § 2 bokstav c nr. 1 og 2](#), [Stortingets vedtak om avgifter på drikkevareemballasje § 5 bokstav c nr. 1 og 2](#))

Fritaket omfatter drikkevarer som fra registrert virksomhet selges til, eller innføres av utenlandske diplomatiske og konsulære tjenestemenn som nyter personlig tollfrihet.

De legitimasjonsdokumenter som framlegges som bevis på fritak for særavgiften på alkoholfrie drikkevarer, gjelder også som legitimasjon for at de bestilte alkoholfrie drikkevarer i de omhandlede tilfeller kan faktureres og utleveres fritatt for merverdiavgift.

### **5.3 Fritak for levering til NATO generelt**

(jf. [Stortingets vedtak om avgift på alkoholfrie drikkevarer mv. § 2 bokstav c nr. 2](#), [Stortingets vedtak om avgifter på drikkevareemballasje § 5 bokstav c nr. 2](#) og [saf. § 4-9-1](#))

Norge har gjennom avtale mellom partene i traktaten for det nordatlantiske området om status for deres styrker (NATO SOFA) av 19. juni 1951, forpliktet seg til å frita for særavgift. Partnerskap for Fred-samarbeidets avtale av 19. juni 1995 (PFP SOFA) gir NATO SOFA tilsvarende anvendelse for disse landene. Andre bestemmelser om fritak for særavgifter følger av Avtale om status for den nordatlantiske traktats organisasjon, de nasjonale representanter og dens internasjonale stab av 20. september 1951, og Protokoll om status for internasjonale, militære hovedkvarterer opprettet i henhold til traktaten for det nordatlantiske området av 28. august 1952.

## 5.4 Fritak for internasjonale organisasjoner

(jf. [Stortingets vedtak om avgift på alkoholfrie drikkevarer mv. § 2 bokstav c nr. 3](#) samt [Stortingets vedtak om avgifter på drikkevareemballasje § 5 bokstav c nr. 3](#) og [saf. § 4-9-2](#))

Det følger av saf. § 4-9-2 at det gis fritak for avgift på varer til bruk for internasjonale organisasjoner. Fritaket gjelder kun organisasjoner som er nevnt i stortingsvedtaket. For alkoholfrie drikkevarer samt drikkevareemballasjer gis det avgiftsfritak for Den nordiske investeringsbanken, jf. hhv. Stortingets vedtak om avgift på alkoholfrie drikkevarer mv. § 2 bokstav c nr. 3 og Stortingets vedtak om avgifter på drikkevareemballasje § 5 bokstav c nr. 3.

## 5.5 Fritak for proviantering til skip og luftfartøyer

(jf. [Stortingets vedtak om avgift på alkoholfrie drikkevarer mv. § 2 bokstav a nr. 2](#) samt [Stortingets vedtak om avgifter på drikkevareemballasje § 5 bokstav a nr. 2](#) og [saf. kapittel 4-10](#))

Det kan på nærmere vilkår gis avgiftsfritak ved levering av ufortollete varer som proviant til skip og luftfartøyer. Fritaket for avgift på alkoholfrie drikkevarer samt avgift på drikkevareemballasje, er gitt gjennom en henvisning fra Stortingets vedtak om avgift på alkoholfrie drikkevarer samt avgift på drikkevareemballasje hhv. § 2 bokstav a nr. 2 og § 5 bokstav e nr. 2 til tolloven § 4-23. Kapittel 4-10 i særavgiftsforskriften gir nærmere bestemmelser om fritaket.

Ordningen er nærmere regulert i tollforskriften §§ 4-23-4 til 4-23-10. Den innebærer blant annet at proviant – med unntak av alkoholholdige drikkevarer – kan leveres ufortollet til norske fiske- og fangstfartøy som skal oppholde seg utenfor tollområdet sammenhengende i minst 14 dager, til besetningens personlige bruk om bord.

For generell informasjon om tolloven § 4-23 vises det til omtale i "TollABC". Denne er tilgjengelig på [www.toll.no](http://www.toll.no).

## 5.6 Fritak for utsalg på lufthavn (tax free)

(jf. [Stortingets vedtak om avgift på alkoholfrie drikkevarer mv. § 2 bokstav a nr. 3](#) og [Stortingets vedtak om avgifter på drikkevareemballasje § 5 bokstav a nr. 3](#) og [saf. kapittel 4-11](#))

I henhold til Stortingets vedtak om avgift på alkoholfrie drikkevarer § 2 første ledd bokstav a nr. 3 og Stortingets vedtak om avgifter på drikkevareemballasje § 5 første ledd bokstav a nr. 3, som begge henviser til tolloven § 4-30, gis det fritak for varer som leveres til toll- og avgiftsfritt utsalg på lufthavn (tax free).

Fritaket gjelder både ved innførsel og ved levering av varer fra registrerte virksomheters godkjente lokaler, og er nærmere regulert i kapittel 4-11 i særavgiftsforskriften. Tolloven § 4-30 er omtalt i TollABC.

## 5.7 Fritak for utførsel til utlandet

(jf. [Stortingets vedtak om avgift på alkoholfrie drikkevarer mv. § 2 bokstav a nr. 1](#) og [Stortingets vedtak om avgifter på drikkevareemballasje § 5 bokstav a nr. 1](#) og [saf. § 2-7](#))

Med utføres til utlandet menes utførsel av varer fra Norge til en annen stats landterritorium. Dette innebærer at varen må ha en mottaker i et annet land, slik at det ikke er tilstrekkelig at varen utføres fra Norge. Utførsel til et annet lands kontinentalsokkel omfattes ikke av fritaket.

## 5.8 Fritak for utdeling av varer på veldedig grunnlag

(jf. [Stortingets vedtak om avgift på alkoholfrie drikkevarer mv. § 2 bokstav f](#), [Stortingets vedtak om avgifter på drikkevareemballasje § 5 bokstav f](#) samt [saf. § 2-4 annet ledd](#) og [§ 4-12-1](#))

Det gis fritak for avgift på varer som leveres vederlagsfritt for utdeling på veldedig grunnlag. Fritaket innebærer at virksomhet som er registrert for særavgifter (produsent/importør) kan gi bort varer til en mottaker (f.eks. en matsentral) for utdeling på veldedig grunnlag.

Med "veldedig grunnlag" menes at den som får varer avgiftsfritt utdelt til seg, har et kvalifisert behov for varen, og at varen vil ha en stor personlig og velferdsmessig betydning. Mottakeren av varene (f.eks. matsentralen) må avgi erklæring til særavgiftsregistrert virksomhet om at varene er til slikt formål.

Mottaker av varene må være registrert i Enhetsregisteret. Varene skal mottas vederlagsfritt. Det betyr at det ikke må foreligge noen motytelse i form av betalingsmidler, varer eller tjenester. Reklame for den særavgiftsregistrerte virksomheten kan f.eks. anses å være vederlag. Hovedregelen er at varene skal leveres fra særavgiftsregistrert virksomhet til mottaker. Dersom dette er upraktisk, kan varene likevel leveres fra en butikk direkte til mottaker.

Særavgiftsregistrert virksomhet skal tilgangsføre returnerte varer i sin lagerbeholdning. Varene må være returnert til det godkjente lokalet eller levert direkte til mottaker fra for eksempel matbutikk innen to år fra faktureringsdato. Særavgiftsregistrert virksomhet må utstede kreditnota for vare- og avgiftsbeløp.

Fritaket gjennomføres ved at særavgiftsregistrert virksomhet fører varene med tilleggskode 39 i særavgiftsmeldingen for den skattleggingsperioden leveringen skjer til mottaker.

## 5.9 Opphevelse av fritaket for vare av mindre verdi

Avgiftsfritaket for varesendinger fra utlandet av mindre verdi (350-kronersgrensen) fjernes fra 1. januar 2020. Dette innebærer at ved eksempelvis netthandel/innførsel av særavgiftspliktige varer må varene deklarerer på grensen og særavgifter blir fastsatt som en del av tollprosedyren og må betales fra første krone.

## 5.10 Tilintetgjøring – tillatelse til bruk som dyrefôr

(jf. [saf. § 2-5](#))

Skattekontoret kan, når de generelle vilkårene og prosedyrene for tilintetgjøring i saf. § 2-5 er oppfylt, i stedet for faktisk destruksjon, tillate at varer som er uegnet for ordinært salg, selges/leveres til bruk som dyrefôr på følgende vilkår:

1. Det må klart gå fram av eventuell varebetegnelse og/eller pris at det ikke er ordinær salgsvare.
2. Mottaker må avgi erklæring om at varen bare vil bli brukt til dyrefôr.

## 6 Lempning av fastsatt avgift og dispensasjon fra avgiftsplikten

(jf. [sktfvl. § 9-9](#), samt [Stortingets vedtak om avgift på alkoholfrie drikkevarer mv. § 4](#) og [Stortingets vedtak om avgifter på drikkevareemballasje § 7](#))

Fastsatt avgift skal som den klare hovedregel betales, enten det skjer frivillig eller gjennom tvangsinnkreving. Skattemyndighetene kan likevel gi utsettelse med betaling av et krav eller sette ned et krav helt eller delvis (lempning) hvis det av særlige grunner knyttet til fastsettingen virker særlig urimelig å fastholde hele kravet, jf. sktfvl. § 9-9. Bestemmelsen skal dekke tilfeller hvor regelverket i det spesielle enkelttilfellet gir en utilsiktet virkning. Vilkårene for lempning er strenge og lempningsadgangen er som følge av dette snever. Hvert tilfelle må vurderes konkret. Vurderingen er knyttet til de utilsiktede virkningene av regelverket, og ikke til forhold ved den avgiftspliktiges situasjon. Økonomiske, sosiale, helsemessige eller lignende forhold skal følgelig ikke tillegges vekt ved vurderingen. Dette er også lagt til grunn i fast praksis. Du kan lese mer om dette i Skatteforvaltningshåndboken.

Lempning etter sktfvl. § 9-9 kommer som hovedregel bare til anvendelse etter at et avgiftskrav er fastsatt. Dispensasjonsbestemmelsene i stortingsvedtakene kan benyttes i saker der det søkes om dispensasjon i forkant av fastsettingen. Vilkår og vurderingstema er i hovedsak de samme som etter sktfvl. § 9-9.

## 7 Særlig om leietapping og annen utkontraktering av hele eller deler av produksjonen

Med leietapping menes tilfeller der en produsent av avgiftspliktig drikk leier en annen virksomhet til å forestå tapping av drikkevaren på flasker eller annen emballasje. Den ferdig tappede drikkevaren overføres deretter til produsentens godkjente lokale. I disse tilfellene er det produsenten av drikkevaren – den som er ansvarlig for produksjonen og som anses som eier av den ferdige varen –, og ikke leietapperen, som er registreringspliktig, og som plikter å rapportere og betale de særavgiftene som oppstår i forbindelse med produksjonen.

Dette innebærer blant annet også at det er vedkommende produsent som må oppfylle vilkårene for reduksjon eller fritak for miljøavgift på drikkevareemballasje, jf. saf. §§ 3-5-3 og 3-5-4. En eventuell leietapper kan ikke oppfylle disse vilkårene på vegne av produsenten.

De samme prinsippene kan også brukes på andre varianter av utkontraktering av deler av en produksjonsprosess. På samme måte som virksomhet A leier virksomhet B til tapping av en drikkevare, kan A i prinsippet også leie B – eller C – til å presse f.eks. frukt, som del av produksjonsprosessen. Både leietapperen og leiepresseren vil her ha den samme relasjonen til A, som i begge tilfeller formelt vil være produsent av den ferdige drikkevaren, og dermed registreringspliktig.

Det avgjørende for om det skjer produksjon, og for hvem som er produsent, i særavgiftsrettslig forstand, er at den varen som fremstilles ikke bare omfattes av Stortingets vedtak, men også er ment for omsetning. Produksjonen må med andre ord ha et kommersielt element, sett fra den som er ment å ende opp med den ferdige drikkevarens side. En privatperson som lager en særavgiftspliktig drikk til privat bruk, blir derfor ikke registreringspliktig som produsent etter saf. § 5-1, uavhengig av hvor mange elementer i produksjonsprosessen vedkommende selv utfører eller deltar i, eller hvor mange av innsatsvarene vedkommende selv bringer med seg eller er ansvarlig for.

## **8 Registreringssted**

(jf. [saf. § 5-4](#))

Registrering skal skje ved skattekontoret.

## **9 Skattleggingsperiode**

(jf. [sktfof. § 8-4-2 første ledd](#))

Registrerte avgiftspliktige virksomheter skal sende skattemelding via Altinn innen den 18. i påfølgende måned, jf. sktfof. § 8-4-2 første ledd.

## **10 Avgiftsregnskap**

(jf. [saf § 5-8](#))

Registrerte virksomheter skal føre avgiftsregnskap over særavgiftspliktige varer, jf. saf. § 5-8 første ledd. Regnskapet skal inneholde opplysninger om beholdning, tilgang og levering av særavgiftsbelagte varer. Kravene i § 5-8 må leses i sammenheng med særavgiftsforskriftens krav til dokumentasjon for fritak ved levering av avgiftsfrie varer, jf. den generelle bestemmelsen i saf. § 2-8, samt de øvrige kravene til dokumentasjon i forskriften.

## **11 Betaling, renteberegning, beløpsgrenser og sikkerhetsstillelse**

Skattebetalingsloven (heretter "sktbl") og skattebetalingsforskriften (heretter "sktbf.") inneholder bl.a. regler om forfall, betaling, renteberegning og sikkerhetsstillelse.

## 11.1 Forfall og betaling

(jf. [sktbl. kapittel 9](#) og [10](#) med tilhørende forskrifter)

Sktbl. kapittel 9 har regler om betalingsmåter og hva som anses som rettidig betaling. Betaling omtales i [Skattebetalingshåndboken kapittel 9](#). Sktbl. kapittel 10 har regler om forfall. Forfall omtales i [Skattebetalingshåndboken kapittel 10](#).

## 11.2 Renteberegning

(jf. [sktbl. kapittel 11](#) og [sktbef. kapittel 11](#))

I sktbl. hjemles fire rentetyper: forsinkelsesrente, jf. sktbl. § 11-1, etterberegningsrente (avsavnsrente), jf. sktbl. § 11-2, rente ved forsinket utbetaling, jf. sktbl. § 11-3 og rente ved utbetaling etter endringsvedtak og egenfastsetting (avsavnsrente), jf. sktbl. § 11-4. Renter omtales i [Skattebetalingshåndboken kapittel 11](#).

## 11.3 Beløpsgrenser for betaling og tilbakebetaling

(jf. [sktbl. § 10-4](#) og [sktbef. §§ 10-4-1 første ledd b og annet ledd](#) samt [10-4-2](#), [10-4-3](#) og [10-4-4](#))

Det er fastsatt beløpsgrenser for betaling og tilbakebetaling av krav. Beløpsgrenser omtales i [Skattebetalingshåndboken kapittel 10-4](#).

## 11.4 Sikkerhetsstillelse

(jf. [sktbl. § 14-21 annet ledd](#) og [sktbef. § 14-21-2](#))

Skattebetalingsloven § 14-21 annet ledd angir at skattekontoret ved registrering eller senere, kan kreve at virksomheten stiller sikkerhet for fremtidig skyldig avgift. Sikkerhetsstillelse omtales i [Skattebetalingshåndboken kapittel 14-21](#).

## 12 Avgiftskoder og utfylling av skattemelding for særavgifter (RF-1347)

(jf. [sktful. § 8-4](#) og [sktfov. §§ 8-4-1 til 8-4-2](#))

For registrerte virksomheter som ikke legger varene inn på godkjent lokale, oppstår avgiftsplikten ved innførselen, jf. saf § 2-1 første ledd bokstav b. Disse virksomhetene skal fastsette avgift for varene på ordinær måte via særavgiftsmelding, jf. sktful. § 8-4 og sktfov. §§ 8-4-1 til 8-4-2. Dette betyr at registrerte virksomheter ikke skal fastsette særavgifter via TVINN.

Ved rapportering av avgift på alkoholfrie drikkevarer skal det på særavgiftsmeldingen benyttes avgiftstype **KF** for kullsyrefrie og **KH** for kullsyreholdige, og avgiftsgruppe **110, 120, 130 og 800**. I tillegg skal det fastsettes avgifter på drikkevareemballasje med henholdsvis



type **MG/MB/MP/MA** og **GG/GB/GP/GA**, samt gruppene **300-400**. Avgiftsgruppene er samordnet med regelsekvensene TVINN.

Type/gruppe	Vareomfang	Sats
<i>Avgift på alkoholfrie drikkevarer, kullsyreholdige</i>		
KH 110	Drikkevarer tilsatt sukker	4,91
KH 120	Drikkevarer tilsatt kunstig søtstoff	4,91
KH 130	Drikkevarer tilsatt både sukker og kunstig søtstoff	4,91

<i>Avgifter på drikkevareemballasje, miljøavgift (med innhold av kullsyreholdige drikkevarer)</i>		
MG 300	<b>Glass</b> , ingen retur	5,99
MG 305	<b>Glass</b> , 95 % retur	0,0000
MG 307	<b>Glass</b> , 93 % retur	0,4193
MG 310	<b>Glass</b> , 90 % retur	0,5990
MB 300	<b>Metall</b> , ingen retur	5,99
MB 305	<b>Metall</b> , 95 % retur	0,0000
MB 320	<b>Metall</b> , 80 % retur	1,1760
MB 313	<b>Metall</b> , 87 % retur	0,7787
MP 300	<b>Plast</b> , ingen retur	3,62
MP 305	<b>Plast</b> , 95 % retur	0,0000
MP 311	<b>Plast</b> , 89 % retur	0,3982
MA 300	<b>Kartong/papp</b> , ingen retur	1,48
MA 307	<b>Kartong/papp</b> , 93 % retur	0,1036

<i>Avgifter på drikkevareemballasje, grunnavgift (med innhold av kullsyreholdige drikkevarer)</i>		
GG 300	Glass	1,23
GB 300	Metall	1,23
GP 300	Plast	1,23
GA 300	Kartong/papp	1,23

<i>Avgift på alkoholfrie drikkevarer, kullsyrefrie</i>		
KF 110	Drikkevarer tilsatt sukker	4,91
KF 120	Drikkevarer tilsatt kunstig søtstoff	4,91
KF 125	Drikkevarer basert på frukt, bær eller grønnsaker og tilsatt kunstig søtstoff	1,76
KF 130	Drikkevarer tilsatt både sukker og kunstig søtstoff	4,91
KF 810	Sirup tilsatt sukker	29,90

KF 820	Sirup tilsatt kunstig søtstoff	29,90
KF 825	Sirup basert på frukt, bær eller grønnsaker og tilsatt kunstig søtstoff	10,67

<i>Avgifter på drikkevareemballasje, miljøavgift (med innhold av kullsyrefrie drikkevarer)</i>		
MG 400	<b>Glass</b> , ingen retur	5,99
MG 405	<b>Glass</b> , 95 % retur	0,0000
MG 407	<b>Glass</b> , 93 % retur	0,4193
MG 410	<b>Glass</b> , 90 % retur	0,5990
MB 400	<b>Metall</b> , ingen retur	5,99
MB 405	<b>Metall</b> , 95% retur	0,0000
MB 420	<b>Metall</b> , 80 % retur	1,1760
MB 413	<b>Metall</b> , 87 % retur	0,7787
MP 400	<b>Plast</b> , ingen retur	3,62
MP 405	<b>Plast</b> , 95 % retur	0,0000
MP 411	<b>Plast</b> , 89 % retur	0,3982
MA 400	<b>Kartong/papp</b> , ingen retur	1,48
MA 405	<b>Kartong/papp</b> , 95 % retur	0,0000
MA 407	<b>Kartong/papp</b> , 93 % retur	0,1036

<i>Avgifter på drikkevareemballasje, grunnavgift (med innhold av kullsyrefrie drikkevarer)</i>		
GG 400	Glass	1,23
GB 400	Metall	1,23
GP 400	Plast	1,23
GA 400	Kartong/papp	1,23

### **Tilleggs-koder**

Avgiftsfritt uttak fra godkjent lokale skal også fremgå av særavgiftsmeldingen, men med en tilleggs-kode. For alkoholfrie drikkevarer/drikkevareemballasje benyttes følgende tilleggs-koder:

- 09 emballasje (inneremballasje) med rominnhold på minst 4 liter. Gjelder bare MG, MB, MP, MA, GG, GB, GP og GA
- 11 levert til utenlandske diplomatiske og konsulære tjenestemenn som nyter personlig tollfrihet
- 12 levert til NATO eller NATOs hovedkvarter, styrker eller personell i henhold til internasjonale avtaler, herunder Partnerskap for fred
- 13 levert til Den nordiske investeringsbanken
- 20 utført til utlandet (unntatt Svalbard og Jan Mayen)
- 21 utført til Svalbard og Jan Mayen
- 22 levert som proviant mv. til bruk eller salg om bord i fartøyer eller luftfartøyer i utenriks fart
- 28 lagt inn på tollager

- 30 overført til andre registrerte for avgift på alkoholfrie drikkevarer og emballasjeavgifter
- 39 levert til mottaker for utdeling på veldedig grunnlag
- 40 tilintetgjort, jf særavgiftsforskriften § 2-5
- 50 varer kommet i retur (til virksomhetens godkjente lokale)
- 51 varer kommet i retur (til virksomhetens godkjente lokale) som ble levert avgiftsfritt
- 60 levert til ervervsmessig framstilling av annet enn drikkevarer
- 99 manko

Tilleggskodene skal alltid benyttes etter avgiftstype og avgiftsgruppe (f.eks. KF 110).

Alle de forannevnte kodene, unntatt kode 50, 51 og 99, er fritakskoder. Disse skal oppgis i særavgiftsmeldingen med riktige avgiftstyper, avgiftsgrupper og antall enheter, men det skal ikke beregnes avgift. Det gjøres oppmerksom på at enkelte fritak bare gis etter søknad til skattekontoret, og kan ikke føres på den terminvise meldingen med tilleggskode.

#### ***Kode 50 – returer***

Varer kommet i retur til den registrerte avgiftspliktiges lager, skal også oppgis i særavgiftsmeldingen med riktig avgiftstype, avgiftsgruppe og antall enheter. Her må det i tillegg oppgis hvilken skatleggingsperiode den returnerte varen ble levert ut fra avgiftspliktiges lager. Varen kan ha blitt levert med annen avgiftssats enn den som gjelder i skatleggingsperioden varen returneres avgiftspliktiges lager. Antall enheter skal her multipliseres med gjeldende sats for den skatleggingsperioden varen ble utlevert. Beløpet som blir beregnet skal trekkes fra i meldingen.

#### ***Kode 51 - returer som ble levert avgiftsfritt***

Varer som ble levert avgiftsfritt og kommer i retur til den registrerte avgiftspliktiges lager, må ha egen kode fordi det ikke skal trekkes fra avgift i dette tilfelle. Denne koden får samme funksjon som fritakskoder.

#### ***Kode 99 – manko***

Manko på lageret er i følge regelverket avgiftspliktig, og det skal beregnes avgift på vanlig måte. For å kunne skille eventuell oppgitt manko fra vanlig uttak fra godkjent lokale, skal dette oppgis med egen tilleggskode.

#### ***Annet om utfylling av særavgiftsmeldingen***

Ved utfylling av særavgiftsmeldingen skal alle bevegelser i tilknytning til virksomhetens godkjente lokale synliggjøres. Alle uttak og innlegg av betydning for avgiftsplikten skal føres med relevant tilleggskode. Nettoføring hvor kun avgiftsbeløpet som skal betales fremkommer, skal ikke skje.

## **13 ELSÆR 2.0 – elektronisk levering av særavgiftsmeldinger**

Skattemelding for særavgifter skal leveres elektronisk. Innlogging gjøres gjennom Altinn, og tilgang til tjenesten krever innlogging med minimum sikkerhetsnivå 3. I tillegg må den som skal levere særavgiftsmeldingen ha en av følgende roller:

- regnskapsmedarbeider
- regnskapsfører uten signeringsrett
- regnskapsfører med signeringsrett
- kontaktperson NUF

Daglig leder eller andre med denne rollen kan delegerer denne rollen til aktuelle ansatte. For utfyllende informasjon om delegering av rettigheter i Altinn, kontakt Altinn brukerservice, eller se <https://www.altinn.no>.

Vi viser for øvrig til brukermanual for elektronisk rapportering av særavgiftsmeldinger, som er tilgjengelig ved innlogging på Altinn.

## **14 Oversikt over endringer i årsrundskrivet**

### **14.1 Endringer 1. januar 2020**

#### **14.1.1 Stortingets vedtak om avgift på alkoholfrie drikkevarer mv.**

- § 1: satsene endret

#### **14.1.2 Stortingets vedtak om avgifter på drikkevareemballasje**

- §§ 2 og 3: satsene endret

#### **14.1.3 Forskrift om særavgifter**

- § 3-5-3 annet ledd endret
- § 3-5-4 endret

#### **14.1.4 Skattedirektoratets kommentarer**

- Nytt punkt 1 om Skattedirektoratets kommentarer og om avgiften; øvrige punkter omnummerert
- Punkt 4 om avgiftsfri overføring endret
- Nytt punkt 5.8 om fritak for utdeling av varer på veldedig grunnlag
- Nytt punkt 5.9 om oppheving av fritaket for vare av mindre verdi
- Punkt 11 om betaling, renteberegning, beløpsgrenser og sikkerhetsstillelse endret