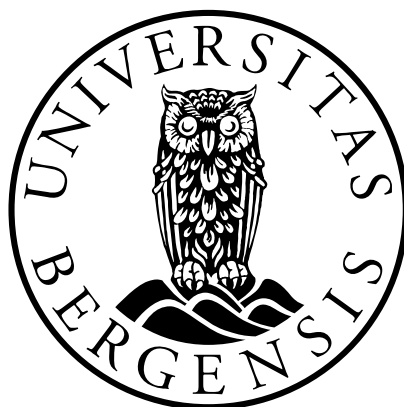


Når er arbeidsgivers dekning av bolig skattefri inntekt?

Kandidatnummer: 200

Antall ord: 14 163



JUS399 Masteroppgave
Det juridiske fakultet

UNIVERSITETET I BERGEN

10. mai 2022

Innholdsfortegnelse

Innholdsfortegnelse	1
1 Innledning.....	2
1.1 Tema	2
1.2 Rettslig plassering.....	3
1.3 Begreper og avgrensninger	4
1.4 Aktualitet	6
1.5 Eksempler	7
2 Metodiske utfordringer.....	8
2.1 Relevansen av rettskildene tilhørende sktl. § 6-13	8
2.2 Legalitetsprinsippets grenser for tolkningen av skattefritak.....	10
2.3 Skatte-ABC som rettskilde	12
3 Arbeidstakeren må bo utenfor hjemmet	13
3.1 Familiependlere	13
3.2 Enslige pendlere	15
3.3 Besøkshyppighet.....	17
3.4 Behov for endring av samboeres rettsstilling?	18
3.5 Stortingsrepresentanter mv.	19
3.5.1 Behov for endring i bostedsreglene for stortingsrepresentanter mv.?.....	22
3.6 Utleie	22
4 Årsaken til arbeidsoppholdet må være hensynet til arbeidet.....	25
4.1 Behov for regelendring?	26
5 En rettsvirkning, en samlebetegnelse og et vilkår.....	28
5.1 Inneholder «merkostnader» et krav om kostnader på hjemstedet?.....	29
5.1.1 Ordlyd.....	29
5.1.2 Lovarbeider, formål og relevante hensyn.....	30
5.1.3 Skatteetatens praksis	36
5.1.4 Konklusjon	37
5.2 Behov for regelendring?	37
6 Bør arbeidsgivers dekning av pendlerbolig være skattefri inntekt.....	39
Litteraturliste	41

1 Innledning

1.1 Tema

Tema for denne oppgaven er når arbeidsgivers dekning av merkostnader til bolig er skattefri inntekt etter lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven el. sktl.) § 5-15 (1) q. Det er tre kumulative vilkår som må være oppfylt for at arbeidsgivers dekning av losji, det vil si bolig, er skattefri inntekt, jf. sktl. § 5-15 (1) q.¹ For det første må arbeidstakeren av hensyn til arbeidet «bo utenfor hjemmet». For det andre må oppholdet utenfor hjemmet være nødvendig på grunn av arbeidet, arbeidstakeren «må» bo utenfor hjemmet «av hensyn til arbeidet». Pendler, eller pendlerstatus, brukes som et samlebegrep for de to første vilkårene; arbeidstaker som «av hensyn til arbeidet må bo utenfor hjemmet». Det tredje vilkåret er at arbeidstakeren, på grunn av arbeidet, har «merkostnader». Masteroppgaven tar opp underproblemstillinger knyttet til samtlige vilkår.

Det første vilkåret reiser problemstillingen når «bo[r]» arbeidstakeren «utenfor hjemmet». Det vil si når er pendlerboligen og skattemessig hjemsted to ulike steder. Dette behandles i punkt 3. Det andre vilkåret er når «må» arbeidstakeren «av hensyn til arbeidet» bo utenfor hjemmet». Det sentrale her er grensedragningen mellom når det er hensynet til arbeidet i motsetning til et privat valg, at arbeidstakeren må bo utenfor hjemmet. For å besvare spørsmålet kreves klarlegging av terskelen «må». Dette behandles i punkt 4. Under behandlingen av det tredje vilkåret behandles problemstillingen når har arbeidstakeren «merkostnader» på grunn av arbeidet. Her oppstår spørsmålet om det er et krav om kostnader på hjemstedet. Dette behandles i punkt 5. Enkelte av nevnte problemstillinger har klare svar og løsninger mens andre er tvilsomme og usikre. Underveis drøftes derfor behovet for endringer tilknyttet de ulike vilkårene. Avslutningsvis i punkt 6 stilles det også spørsmål om arbeidsgivers dekning av merkostnader bør være skattefritt.

¹ Stoveland mfl. (2020) til § 5-15 (1) q pkt. 2.17 med videre henvisninger til § 6-13 pkt. 2.

1.2 Rettslig plassering

Skatteloven § 5-15 (1) q grenser til og henger nært sammen med flere andre bestemmelser i skatteloven. En kort innføring av skattefritakets rettslige plassering er derfor hensiktsmessig. For å forstå skattefritaket for pendlerbolig er særlig hovedregelen om skattepliktig inntekt i sktl. § 5-1, og fradragsrett for merkostnader etter sktl. § 6-13 sentrale bestemmelser. Relevant er også reglene om skattemessig bosted, som avgjør om arbeidstakeren er pendler, jf. sktl. § 3-1 med tilhørende forskriftsbestemmelser i forskrift 26. mars 1999 nr. 14 til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven (FSFIN). Med skattemessig bosted menes der arbeidstakeren bor etter skatterettslig regler. Det er også et poeng at skattefritaket kommer i tillegg til og er uavhengig av minstefradraget, jf. sktl. § 6-30. I tillegg kan det nevnes at selv om arbeidsgivers dekning av bolig er skattefritt, er dette noe arbeidsgiver må innrapportere til skattemyndighetene, jf. forskrift 23. november 2016 nr. 1360 til skatteforvaltningsloven (skatteforvaltningsforskriften) § 7-2-2 (1). Dette for at skattemyndighetene kan kontrollere at arbeidstakeren ikke krever fradrag for de samme merkostnadene arbeidsgiveren har dekket.

Hovedregelen er at «enhver fordel vunnet ved arbeid» er skattepliktig inntekt, jf. sktl. § 5-1. Naturalytelser fra arbeidsgiver er å anse som «fordel vunnet ved arbeid», jf. sktl. § 5-10 jf. § 5-12. Fri bolig er en naturalytelse. Når arbeidsgiver dekker bolig for arbeidstaker, er fordelene med fri bolig derfor i utgangspunktet skattepliktig inntekt etter sktl. § 5-1, jf. §§ 5-10 og 5-12. Etter sktl. § 5-15 (1) q er dekning av «merkostnader» i form av «løsji» skattefritt dersom arbeidstakeren «av hensyn til arbeidet må bo utenfor hjemmet». Skattefritaket for arbeidsgivers dekning av bolig er et unntak fra hovedregelen om skattepliktig inntekt. Dette fordi regelen unntar en bestemt inntekt for skatt som i utgangspunktet er skattepliktig inntekt.²

Skattefritaket for arbeidsgivers dekning av merkostnader har en parallell fradragsbestemmelse. Det følger av sktl. § 6-13 (1) at skattyter «som av hensyn til arbeidet må bo utenfor hjemmet» har fradragsrett for «merkostnader» som oppstår som følge av pendlerfraværet. Bestemmelsenes vilkår er utformet likt, og de har samme formål; å kompensere arbeidstakeren/gi fradrag for kostnadsøkningen pendlerforholdet medfører. Både lovgiver og juridisk teori er av samme oppfatning; det er kun kostnader som hadde vært

² Som også Stovland m.fl. (2020) påpeker i innledningen til § 5-15.

fradragsberettigede etter sktl. § 6-13 (1) som kan være skattefritt etter sktl. § 5-15 (1) q.³ Bestemmelsene har dermed en tett tilknytning.

Fradragsrett for merkostnader ble lovfestet allerede i 1927.⁴ Reglene om arbeidsgivers dekning av merkostnader var tidligere regulert i forskrift og lovfestet først for inntektsåret 2019.⁵ Fradragsretten har blant annet som følge av dette, flere rettskilder enn skattefritaket. Rettskildebildet til skattefritaket er på sin side ganske magert. En metodisk utfordring er om rettskildene knyttet til sktl. § 6-13 er relevante ved tolkningen av sktl. § 5-15 (1) q. Problemstillingen drøftes i punkt 2.1. Et annet metodisk spørsmål gjelder legalitetsprinsippet. Legalitetsprinsippet gjelder på skatterettens område, jf. lov 17. mars 1814 Kongeriket Norges Grunnlov (Grunnloven eller Grl.) § 113. Spørsmålet er hvilke grenser legalitetsprinsippet setter for tolkningen av en skattefritaksregel. Dette er særlig relevant for tolkningen av vilkåret «merkostnader» i oppgavens punkt 5. Legalitetsprinsippets relevans behandles likevel under punkt 2.2 fordi det er en metodisk utfordring som generelt setter rammen for tolkningen av sktl. § 5-15 (1) q. Videre er Skatte-ABC brukt gjennomgående i oppgaven. Det synes derfor hensiktsmessig å innledningsvis si noen få ord om hva Skatte-ABC er, og hvordan rettskilden kan brukes. Dette behandles i punkt 2.3.

1.3 Begreper og avgrensninger

Oppgaven har flere tvetydige begreper som krever en definering. De mest sentrale begrepene presenteres innledningsvis. Enkelte begreper defineres underveis i teksten der dette anses mest hensiktsmessig. Vedkommende som kan ha rett på skattefri dekket pendlerbolig omtales i lovteksten som skattyter.⁶ Fordi denne oppgavens fokus er på sktl. § 5-15 (1) q er imidlertid forutsetningen at det alltid er en arbeidsgiver som dekker pendlerbolig. Arbeidsgiver og arbeidstaker er et begrepspar som gir god tekstflyt. I denne oppgaven benyttes derfor arbeidstaker fremfor skattyter.⁷

Oppgavens problemstillinger gjelder pendlere som overnatter utenfor hjemmet. I vid forstand dekker pendlerbegrepet også arbeidstakere som ikke overnatter utenfor hjemmet. På grunn av

³ Innst. 4 L (2019-1010) s. 4, Stovland m.fl. (2020) til § 5-15 (1) q pkt. 2.17.1, Skatte-ABC 2021/22 [123-2] og Grette (2021) s. 57.

⁴ Dagjeldende skattelov fra 1911 ble endret ved lov nr. 4/1927.

⁵ Loven ble endret ved lov nr. 103/2020. Regelen var tidligere regulert i FSFIN § 5-15-5 (12).

⁶ Jf. både sktl. §§ 5-15 (1) q og 6-13 (1).

⁷ Grette (2021) s. 56 har i sin rapport valgt samme begrepsbruk.

oppgavens problemstilling skal pendlerbegrepet forstås i snever forstand. En pendler er altså en arbeidstaker som på grunn av arbeidet overnatter utenfor hjemmet.

Termen bolig brukes hyppig i oppgaven. Med pendlerboligen menes boligen på pendlerstedet, altså den boligen arbeidsgiver dekker. Boligen på hjemstedet er hvilken som helst annen bolig. Skattemessig bosted er arbeidstakerens hjemsted etter skatterettslige regler.

Skatteloven § 5-15 (1) q er en lang lovhenviing. Som alternativ brukes derfor tidvis skattefritaket eller skattefritaksbestemmelsen. For at språkbruken skal harmonere omtales sktl. § 6-13 derfor tidvis som fradragsretten eller fradragsbestemmelsen i bestemt form. Skatteloven § 6-1 er den generelle fradragsbestemmelsen og kalles derfor tidvis dette. Med Skatte-ABC menes Skatte-ABC 2021/22. Når det er tale om andre utgaver spesifiseres dette.

På grunn av aktualitetshensyn er oppgaven som avgrenset til merkostnader i form av losji, det vil si bolig. Merkostnader kan deles inn i tre kostnadsgrupper: kost, losji og besøksreiser til hjemmet.⁸ Kost- og losjiutgifter har nær tilknytning fordi kostutgifter gjerne oppstår når arbeidstaker har merkostnader til losji. Skattefritakene for merkostnader i form av kost og losji har likevel selvstendige rettslige grunnlag. Avgrensningen er derfor ikke problematisk.

Opgavens tema er vilkårene for at arbeidsgivers dekning av merkostnader er skattefritt. Regelverket som omhandler hvor mye av merkostnadene som kan dekkes skattefritt er ikke nødvendig for å besvare oppgavens problemstillinger. Som følge av dette avgrenses det mot reglene for hvor mye som kan dekkes, herunder takseringsreglene.⁹

Vilkårene for når arbeidsgivers dekning av merkostnader er skattefri inntekt, er i hovedsak like for arbeidstakere som pendler innad i Norge, og mellom Norge og utlandet, jf. sktl. § 5-15 (1) q. Også reglene om skattemessig bosted gjelder indirekte for utenlandspendlere, jf. FSFIN § 6-13-1.¹⁰ Enkelte forskjeller er det likevel, blant annet kravene til hvor ofte arbeidstakeren må besøke hjemstedet (krav til besøkshyppighet).¹¹ Ulike land kan ha forskjellige levekostnadsnivå, og det kan derfor stilles spørsmål om levekostnadsnivået er av betydning for vilkåret «merkostnader» i sktl. § 5-15 (1) q. Høyesterett tok stilling til en

⁸ Inndelingen følger direkte av lovteksten, jf. sktl. § 5-15 (1) q. Begrepet «kostnadsgrupper» er fra Skatte-ABC 2021/22 [120-4-1].

⁹ Takseringsreglene følger av forskrift 19. november 2021 nr. 3273 om taksering av formues-, inntekts- og fradragsposter mv. som må fastsettes ved skjønn til bruk ved fastsettingen for 2021.

¹⁰ Arbeidstakeren må ha sitt «virkelig hjem» i annen stat. Se også Skatte-ABC 2021/22 [41-6-2].

¹¹ Skatte-ABC 2021/22 [21-3-2-3].

lignende problemstilling i Rt. 2015 s. 1239 A, der polske arbeidstakere mottok fri kost fra arbeidsgiverne. En annen problemstilling kan være om dokumentasjonsplikten for utenlandske pendlere i FSFIN § 6-13-12 en ulovlig forskjellsbehandling etter EØS-avtalen art. 28. Av plasshensyn begrenser imidlertid oppgaven seg til arbeidstakere som har hjemstedsbolig og pendlerbolig i Norge. Nevnte begrensning medfører også en naturlig avgrensning mot EØS-rettslige problemstillinger.

1.4 Aktualitet

Inspirasjonen til oppgaven kommer fra pendlerboligsaken for stortingsrepresentanter. Temaet er interessant fordi det er i skjæringspunktet mellom juss, politikk og etikk. Denne oppgaven fremstiller hvordan retten er, samtidig som det fortløpende og avslutningsvis også foretas rettspolitiske vurderinger. En etisk problemstilling som har oppstått i pendlerboligsaken, er om det er riktig at stortinget bruker ressurser på å krangle med skatteetaten om regeltolkninger på dette område.¹² En mer generell etisk problemstilling kan være om det er riktig å benytte seg av skattefritaksregler dersom arbeidstakeren allerede er i en gunstig økonomisk situasjon. Selv om oppgavens rettspolitiske vurderinger tidvis kan ha etiske undertoner, avgrenser oppgaven mot rene etiske redegjørelser.

Masteroppgaven har en videre innfallsvinkling enn pendlerboligsaken. Mens masteroppgaven fremstiller og drøfter samtlige tre vilkår for at arbeidsgivers dekning av bolig er skattefri inntekt, er det vilkåret «merkostnader» som har vært fremtredende i pendlerboligsaken. Den særlig aktuelle problemstilling for stortingsrepresentantene er om det er et krav om kostnader på hjemstedet for at Stortingets dekning av pendlerboligen er skattefri inntekt.

Problemstillingen kan imidlertid være aktuell også for andre. Dagens boligmarked gjør det mer sannsynlig at unge bor lengre hjemme hos sine foreldre mens de sparer til egenkapital. I enkelte yrker er det heller ikke utenkelig at arbeidsgiver, som et gode, dekker boligkostnader. Eksempelvis fotballspillere eller ulike spesialister i privat næringsliv. Så selv om temaets aktualitet skyldes stortingsrepresentanter, begrenser ikke oppgaven seg til disse.

¹² Som påpekt av Fjeld og Reusch i VG. Se Fjeld og Reusch (2022).

1.5 Eksempler

Fordi oppgavens tema berører et komplekst regelverk har jeg i oppgaven valgt å benytte meg av tre personer og et par som eksempler i oppgaven. For å fremheve nyanseforskjellene i regelverket endres noen av eksempelpersonenes forutsetninger underveis.

Eksempler

Anne (50) og Anders (50) har bodd sammen i Kristiansand i 20 år. Både Anna og Anders ukependler og får dekket pendlerbolig av arbeidsgiveren.

Peder (21) og bor med sine foreldre i Porsgrunn og pendler til leiligheten i Oslo. Peder bor med foreldrene fordi han sparer egenkapital til egen bolig. Foreldrene til Peder lar han derfor bo hos dem gratis. Peder spiller fotball for Vålerenga fotballklubb. Vålerenga fotballklubb dekker boligkostnadene i Oslo.

Marte (26) og bor med sine foreldre i Skien mens hun ukependler til en leilighet i Oslo. Marte bor gratis med foreldrene fordi hun sparer egenkapital til bolig. Martes arbeidsgiver, Moseid Shipping, dekker boligkostnadene i Oslo.

Hans (47) er stortingsrepresentant fra Bergen for tolvte år på rad. Før han ble valgt inn bodde han i en stor enebolig i Bergen. Hans solgte eneboligen året etter at han ble valgt inn og disponerer nå en sokkelleilighet hos foreldrenes bolig i Bergen. Hans får tildelt pendlerbolig i Oslo fra Stortinget.

2 Metodiske utfordringer

2.1 Relevansen av rettskildene tilhørende sktl. § 6-13

Arbeidsgivers dekning av merkostnader var som nevnt tidligere regulert i forskrift, men er nå lovfestet i sktl. § 5-15 (1) q.¹³ Lovfestingen skyldes et ønske om å gjøre reglene «mer tilgjengelige for skattytere og arbeidsgivere».¹⁴ Sett bort fra nevnte begrunnelse for lovfestingen er forarbeidene innholdsfattige. Det er ellers lite direkte relevante kilder til sktl. § 5-15 (1) q. Eksempelvis er det ingen høyesterettspraksis. Til et par av oppgavens problemstillinger er det relevante uttalelser fra forvaltningen samt noe underretts- og forvaltningspraksis. I juridisk teori har Stoveland m.fl. skrevet kort om skattefritaket, men henviser i stor grad til eget innhold om den parallelle fradragretten i sktl. § 6-13.¹⁵ Fradragretten for merkostnader har som nevnt innledningsvis vært lovfestet siden 1927, og har derfor flere rettskilder.¹⁶ Problemstillingen er om rettskildene som gjelder sktl. § 6-13 er relevante for tolkningen av vilkårene i sktl. § 5-15 (1) q. Bestemmelsene lyder som følger.

Skatteloven § 5-15 første ledd bokstav q

«(1) Som inntekt regnes ikke (...)

q. arbeidsgivers dekning av følgende merkostnader for skattyter som av hensyn til arbeidet må bo utenfor hjemmet (pendlere): (...)

2. Dokumenterte utgifter til losji»

Skatteloven § 6-13 første ledd

«Skattyter som av hensyn til arbeidet må bo utenfor hjemmet, gis fradrag for merkostnader på grunn av fraværet med de begrensninger som følger av denne paragraf. Fradrag for (...) losji gis for en periode på inntil 24 måneder etter nærmere regler fastsatt av departementet (...)».

Begge bestemmelsene gjelder «merkostnader» for «skattytere som av hensyn til arbeidet må bo utenfor hjemmet». Bestemmelsene har altså likelydende vilkår. At bestemmelsenes

¹³ Loven ble endret ved lov nr. 103/2020. Regelen var tidligere regulert i FSFIN § 5-15-5 (12)

¹⁴ Prop. 1 LS (2019-2020) pkt. 4.3 s. 76.

¹⁵ Stoveland mfl. (2020) til § 5-15 (1) q med videre henvisning til omtale om § 6-13.

¹⁶ Loven ble endret ved lov nr. 4/1927.

hovedvilkår har lik ordlyd tilsier at rettskildene tilhørende fradragsbestemmelsen også er relevante for fritaksbestemmelsen. Fritaks- og fradragsbestemmelsen er ulike når det gjelder hvem som har dekket merkostnadene, om det er arbeidsgiver eller arbeidstakeren selv. Dette skillet får betydningen for om rettsvirkningen er fradragsrett eller skattefritak. At rettsvirkningen er ulik, kan ikke ses å ha påvirkning på hovedvilkårenes innhold.

Fradragsretten er tidsbegrenset til 24 måneder, jf. sktl. § 6-13 (1). Skattefritaket har ikke samme tidsbegrensning, se sktl. § 5-15 (1) q.¹⁷ Innføringen av tidsbegrensningen for fradragsretten er begrunnet i byråkratihensyn, at skatteetaten avdekket et stort omfang av uberettiget fradrag og at fradragsretten ble ansett mindre rimelig ved langvarige pendleropphold.¹⁸ Departementet innførte ikke lik tidsbegrensning for skattefritaket fordi arbeidsgiver er tredjepartsrapportør, og dermed fungerer kontrollerende.¹⁹ Hverken hensynene bak eller arten av tidsbegrensningen sier noe om arbeidstakeren oppfyller vilkårene for fradragsrett for merkostnader eller ikke. Dette tilsier at selv om tidsbegrensning er en forskjell mellom bestemmelsene, hindrer ikke dette at rettskildene som gjelder sktl. § 6-13 er relevante ved tolkningen av sktl. § 5-15 (1) q. Hvorvidt det bør være en tilsvarende tidsbegrensning for skattefritaket berøres nærmere i masteroppgavens punkt 4.1.

Ved lovfesting av sktl. § 5-15 (1) q uttalte departementet at det «kun er dekning ut over fradragsberettiget beløp» som «regnes som skattepliktig arbeidsinntekt for arbeidstakere».²⁰ Dette tilsier at dekning opp til fradragsberettiget beløp er skattefritt. Uttalelsen trekker i retning av at bestemmelsene er ment å favne om de samme tilfellene. Dette tilsier at rettskildene tilhørende sktl. § 6-13 er relevante også for tolkningen av sktl. § 5-15 (1) q. I teorien forstås fritaket å omhandle «merkostnader for pendlere som etter sin art er fradragsberettiget etter § 6-13».²¹ Den samme forståelsen er lagt til grunn av skattedirektoratet.²² Nøytralitetshensyn, det at skattereglene ikke skal gi insentiv til å handle på en bestemt måte, tilsier også at bestemmelsens hovedvilkår skal tolkes på lik måte. Det legges derfor til grunn for den videre drøftelse at rettskildene tilhørende sktl. § 6-13 er

¹⁷ At tidsbegrensningen ikke gjelder for pendlerutgifter som dekkes av arbeidsgiver ble også påpekt av departementet ved innføringen av tidsbegrensningen for fradragsretten, jf. prop. 1 LS (2017-2018) pkt. 5.2.3 s. 79.

¹⁸ Prop. 1 LS (2017-2018) s. 76 til 79.

¹⁹ Prop. 1 LS (2017-2018) pkt. 5.2.3 s. 79.

²⁰ Innst. 4 L (2019-2020) s. 4.

²¹ Se eksempelvis Stoveland mfl. [2020] til § 5-15 (1) q.

²² Skatte-ABC 2021/22 [123-2].

relevante for tolkningen av sktl. § 5-15 (1) q. På bakgrunn av denne konklusjonen kan fradragsrett for merkostnader leses som skattefrie dekning av merkostnader.²³

2.2 Legalitetsprinsippets grenser for tolkningen av skattefritak

Legalitetsprinsippet er konstituert i Grunnloven § 113 som «inngrep overfor den enkelte må ha hjemmel i lov». Skattlegging innebærer at myndighetene griper inn i den økonomiske sfæren til borgeren, arbeidstakeren må gi av sine opptjente penger til staten. Skattlegging er på den måten et inngrep som må ha lovhjemmel. Legalitetsprinsippet setter derfor grenser for hjemmelen til å skattlegge arbeidsgivers dekning av bolig, jf. sktl. § 5-1 jf. §§ 5-10 og 5-12. Uten at dette betyr at skatterett er et rettsområde med et særskilt strengt legalitetsprinsipp.²⁴

Skatteloven § 5-15 (1) q er et skattefritak, det vil si et unntak fra å betale skatt, og derfor også et unntak fra et inngrep. Fordi skattefritaket er et unntak fra å betale skatt kan det ses på som et gode, noe som tilsier at legalitetsprinsippet ikke er relevant ved tolkningen av sktl. § 5-15 (1) q. Skattlegging er likevel rettsvirkningen av at vilkårene i skattefritaket ikke er oppfylt. Dette tilsier at hensynet til at arbeidstakeren skal kunne forutse, forstå og innrette seg etter reglene er relevant. Det er sikker rett at ordlyden er utgangspunktet og derfor den mest sentrale rettskilden.²⁵ Spørsmålet er likevel om legalitetsprinsippet er relevant, og i så fall hvilke rammer legalitetsprinsippet setter for tolkningen av sktl. § 5-15 (1) q.²⁶

Rt. 2004 s. 241 A gjaldt skattefritak for sluttvederlag etter skatteloven 1911 § 42 (3) h og skatteloven 1999 § 5-15 (1) a, nå opphevet.²⁷ I likhet med sktl. § 5-15 (1) q gjaldt dommen et skattefritak, dommen er derfor relevant. I dommens avsnitt 51 uttaler Høyesterett at «bestemmelsen [må] tolkes snevert». Samtidig viser Høyesterett til at både ordlyd, forarbeider og formålet med bestemmelsen talte mot den videre forståelsen anført av statens motpart. Dommens uttalelse tilsier klart at en skattefritaksbestemmelse kan tolkes innskrenkende. Selv

²³ Grette (2021) s. 57 slår fast det samme.

²⁴ Zimmer (2019) s. 47-48 med videre henvisning til Rt. 2014 s. 1281 A (48) og HR-2018-2338-A (48). Se også Folkvord m.fl. (2021) s. 69 som mener det er et alminnelig synspunkt at et strengt krav ikke gjelder.

²⁵ Se blant annet HR-2018-2338-A (48), HR-2017-02065-A (29) *Avinor*, HR-2016-1982-A (38), Rt. 2014 s. 1281 A (48), Rt. 2014 s. 1229 A (36) *Mandal kommune*, Rt. 2014 s. 227 A (41) *ConocoPhillips III*, Folkvord (2021) s. 69, Zimmer (2021) s. 50

²⁶ Banoun (2003) s. 89 stiller generelt spørsmål om en innskrenkende tolkning av ordlyden på fordelaktige bestemmelser på legalitetsprinsippets område.

²⁷ Ble videreført i skatteloven av 1999, men opphevet fra 1. januar 2016

om dette innebærer at færre får skattefordelen, og flere derfor blir skattlagt. At Høyesterett er taus om legalitetsprinsippet kan tilsi at legalitetsprinsippet ikke gjelder for skattefritaksbestemmelser generelt. Samtidig kom ikke problemstillingen på spissen fordi løsningen kunne hjemles i bestemmelsen. Nevnte uttalelse kan derfor kun i svak grad tas til inntekt for at legalitetsprinsippet ikke gjelder for skattefritaksbestemmelser.

Med unntak av overnevnte bestemmelse, er det ingen relevant høyesterettspraksis om skattefritaksbestemmelser som direkte omtaler legalitetsprinsippet. En viss veiledning kan følge av høyesterettspraksis som gjelder andre bestemmelser på skatte- og avgiftrettens område, men som ikke direkte gjelder skatteplikt. Herunder fradragsregler og tidfestingsregler, altså regler som sier noe om på hvilket tidspunkt skatteplikten gjelder for.

Zimmer trekker frem Rt. 1990 s. 1293 *Ytterbøe* som eksempel på at høyesterettspraksis tilsier at legalitetsprinsippet gjelder på samme måte som tidfestingsreglene, som for regler som direkte gjelder skatteplikt²⁸. Zimmer mener et noe mer nyansert syn følger av Rt. 2005 s. 577 *Baker Hughes II*²⁹. Likevel mener Zimmer at tendensen i dommer om tidfestingsregler fra de senere år er at ordlyden tillegges mer vekt³⁰. Dette trekker i retning av at legalitetsprinsippet ikke gjelder direkte for sktl. § 5-15 (1) q, men at ordlyden tillegges stor vekt.

Rt. 2015 s. 203 A *Scancem* omhandlet fradragsrett for tap på fordringer.³¹ Høyesteretts flertall viser først til det følger av legalitetsprinsippet at beskatningsvedtaket må ha hjemmel i lov, se dommens avsnitt 73. Flertallet uttaler i samme avsnitt at «selv om forarbeider, rettspraksis og reelle hensyn kan bidra til å presisere lovbestemmelsens, utgjør ordlyden den tyngste tolkningsfaktoren og danner rammen for regeltolkningen». Flertallet tillegger ordlyden tyngst vekt slik at øvrige forhold er relevante, men kun kan tydeliggjøre det som allerede følger av ordlyden. Dommenes eksplisitte uttalelser om legalitetsprinsippet, kan tolkes som at legalitetsprinsippet gjelder på samme måte for fradragsregler som for regler som direkte gjelder skatteplikt. Dette kan tilsi at legalitetsprinsippet også gjelder for skattefritaksbestemmelsen i sktl. § 5-15 (1) q.

Rt. 2011 s. 213 *Invex* gjelder fradragsrett etter mval. § 8-1. Høyesterett uttaler at «jeg er enig i at lovskravet kan tilsi varsomhet ved tolkningen av bestemmelsen. På den annen side må

²⁸ Zimmer (2021) s. 50-51, se særlig dommens s. 1297.

²⁹ Zimmer (2021) s. 50, se særlig dommens avsnitt 34.

³⁰ Zimmer (2021) s. 51 med henvisning til dommer på Zimmer (2021) s. 56 flg.

³¹ Dissens 4-1

loven tolkes i lys av sitt formål. Illustrerende er adgangen til gjennomskjæring i skatteretten».³² Uttalelsene tilsier at legalitetsprinsippet er relevant også for bestemmelser om fradrag. Uten at dette avskjærer muligheten til å vektlegge bestemmelsens formål som rettskilde.

Rettstilstanden kan oppsummeres følgende. Selv om skattefritaket ikke direkte gjelder skatteplikt, synes Høyesterett å legge et lempeligere legalitetsprinsipp til grunn. Høyesterett tillegg ordlyden stor vekt. Dette fordi regelen skal være tilstrekkelig klar og forutsigbar for arbeidstakeren. Det sentrale må derfor være at ordlyden er utgangspunktet og særlig relevant ved tolkningen av sktl. § 5-15 (1) q. Resterende rettskildebilde er likevel relevant. Eksempelvis må bestemmelsens formål tas i betraktning, slik at legalitetsprinsippet ikke nødvendigvis hindrer en innskrenkende tolkning.

2.3 Skatte-ABC som rettskilde

Skatte-ABC er brukt gjennomgående i oppgaven. Det er derfor hensiktsmessig å innledningsvis si noen få ord om hva Skatte-ABC er, og hva det kan brukes til. Skatte-ABC er laget av Skattedirektoratet og har vært utgitt siden 1979, da som Lignings-ABC.³³ Hovedformålet til Skatte-ABC er å være en håndbok for ansatte i skatteforvaltningen.³⁴ Skatte-ABC er av Eckhoff omtalt som «det viktigste styringsinstrumentet overfor ligningsforvaltningen».³⁵ Det legges derfor til grunn at tolkninger som følger av Skatte-ABC, er praksis i skatteforvaltningen. Skattedirektoratets tolkninger har lik rettskildemessig vekt som administrative meldinger og uttalelser.³⁶ Det vil si en begrenset selvstendig vekt ved siden av mer autoritative kilder som eksempelvis lovtekst.³⁷ Vekten til skattemyndighetenes praksis kan få noe styrket vekt dersom praksisen er konsekvens, langvarig og utstrakt.³⁸ Om praksis er i skattyters favør eller ufavør og resterende rettskildebilde er også av betydning.

³² Dommens avsnitt 31.

³³ Skatte-ABC 2021/22 [1-2], Lignings-ABC 1979. Navnendringen fra Lignings-ABC til Skatte-ABC skjedde etter ikrafttreddelsen av skatteforvaltningsloven i 2017.

³⁴ Skatte-ABC 2021/22 [1-2].

³⁵ Eckhoff (2021) s. 228.

³⁶ Se eksempelvis Skatte-ABC 2021/22 [1-2], Folkvord mfl. (2021) s. 79, Zimmer (2021) s. 60.

³⁷ Se eksempelvis Rt. 2008 s. 1307 (37) *Alvdal Bygg*, Zimmer (2021) s. 60 skriver «liten eller ingen selvstendig betydning».

³⁸ Folkvord m.fl. (2021) s. 74 med videre henvisninger til Rt. 1983 s. 979, Rt. 1987 s. 729, Rt. 1992 s. 1263 og Rt. 2005 s. 1432 som tilsier dette. Samt at Rt. 1975 s. 992 tilsier det motsatte, se også Zimmer (2021) s. 57

3 Arbeidstakeren må bo utenfor hjemmet

I punkt 3-5 følger de tre hovedvilkårene for at arbeidsgivers dekning av bolig er skattefri inntekt. Det første vilkåret er at arbeidstakeren av hensyn til arbeidet må «bo utenfor hjemmet», jf. sktl. § 5-15 (1) q. Ordlyden tilsier at boligen på hjemstedet må anses som skattemessig bosted for at arbeidsgivers dekning av bolig skal være skattefri inntekt. Når skattemessig bosted er pendlerboligen, «bo[r]» arbeidstakeren hjemme, ikke «utenfor hjemmet», jf. sktl. § 5-15 (1) q. En antitetisk tolkning tilsier derfor at dersom pendlerboligen er skattemessig bosted, er arbeidsgivers dekning av boligen skattepliktig inntekt, jf. sktl. § 5-1 jf. §§ 5-10 og 5-12. Problemstillingen er når boligen på hjemstedet regnes som skattemessig bosted slik at arbeidstakeren «bo[r] utenfor hjemmet», jf. sktl. § 5-15 (1) q. Med «hjemmet» menes skattemessig bosted. Reglene om skattemessig bosted for pendlere reguleres av sktl. § 3-1 og tilhørende forskriftsbestemmelser i FSFIN, jf. sktl. § 3-1 (8).

3.1 Familiependlere

Skattemessig bosted for personlige skattytere er der skattyter er «bosatt», jf. sktl. § 3-1 (2) første punktum jf. § 3-1 (1). Skattyter er «bosatt» der vedkommende har sitt «hjem», jf. sktl. § 3-1 (4) første punktum. Dette gjelder også for «personer som pendler mellom flere boliger», jf. FSFIN § 3-1-1 (1). Vilkaåret «hjem» er derfor utgangspunktet for vurderingen av hvor arbeidstakerens skattemessige bosted er. En naturlig språklig forståelse av «hjem» er en form for tilknytning eller tilhørighet til et bestemt sted. I dagligtalen brukes begrepet «hjem» vidt. I tillegg til at «hjem» kan bety faktisk bosted, benyttes hjem også om f.eks. barndomshjem. Det rettslige innholdet av «hjem» er snevrere ettersom skattyteren kun har ett skatterettslig bosted.

Det er ulike vilkår for hva som er «hjem» for familiependlere og enslige pendlere.

Familiependlere er skattytere som bor med barn, ektefelle eller forsørgere som bor med søsken, jf. FSFIN § 3-1-2. Samboere er ikke familiependlere med mindre de har felles barn.³⁹ For familiependlere regnes «felles bolig» som «hjem», jf. FSFIN § 3-1-2 (1), jf. sktl. § 3-1 (5). Familiemedlemmer er altså den avgjørende tilknytningen for hva som er «hjem».

Presiseringen for familiependlere harmonerer godt med tilknytningskravet som kan utledes av ordlyden «hjem» i sktl. § 3-1 (4) første punktum.

³⁹ At samboere regnes som enslige pendlere kan utledes av FSFIN § 3-1-2 er uttømmende regulert, eller se Skatte-ABC 2021/22 [41-2-4].

Dersom ektefellene har mer enn én felles bolig, er det en rangordning som avgjør hva som regnes som skattemessig hjemsted, se FSFIN § 3-1-2 (2). Med rangordning menes at den boligen som oppfyller kravene øverst på listen er skattemessig bosted. Rangordningen er som følger:⁴⁰

(1) Felles bolig med barn

(2) Selvstendig bolig⁴¹

(3) Bolig der ektefellene til sammen har overveiende døgnhvile⁴²

Hva som regnes som selvstendig bolig følger av FSFIN § 3-1-4 (1). Det er fire alternative vilkår for at boligen er selvstendig, det vil si at samtlige vilkår må være oppfylt for at boligen er selvstendig. Det må være hus eller leilighet på «minst 30 kvadratmeter» med «innlagt vann og avløp» som pendleren «eier eller disponerer» i minst ett år og som han har «tilgang til alle ukens dager», jf. FSFIN § 3-1-4 (1). Uselvstendig bolig er negativt definert som «bolig som ikke anses selvstendig», jf. FSFIN § 3-1-4 (4). Fordi vilkårene for selvstendig bolig er alternative, er konsekvensen at boligen anses uselvstendig dersom minst ett av vilkårene ikke er oppfylt. For familiependlere er selvstendig bolig kun relevant dersom ektefeller har mer enn én bolig. Om boligen er selvstendig er oftere av betydning for enslige pendlere.

Eksempel 1

Ektefellene Anna (50) og Anders (50) ukependler fra felles bolig i Kristiansand. De har hver sin pendlerbolig i Oslo og Stavanger. Felles bolig for ektefellene er i Kristiansand, og dette er derfor skattemessig hjemsted. Dette gjelder uavhengig av om en av dem bor med barn i en av pendlerboligene. Forutsatt at øvrige vilkår er oppfylt er arbeidsgivers dekning av pendlerboliger skattefri inntekt.⁴³

Eksempel 2

Ektefellene Anna (50) og Anders (50) ukependler fra felles bolig i Kristiansand til felles pendlerbolig i Oslo. Datteren flyttet akkurat inn i pendlerboligen fordi hun skal gå på WANG toppidrett.

Pendlerboligen i Oslo er nå felles hjem med barn, og det er derfor denne som er skattemessig bosted.

Arbeidsgivers dekning av pendlerboligen er skattepliktig inntekt.

⁴⁰ Jf. FSFIN § 3-1-2 (2) og utdypende i Skatte-ABC 2021/22 [41-6-3-3].

⁴¹ Hva som menes med selvstendig bolig er hjemlet i FSFIN § 3-1-4.

⁴² Med overveiende døgnhvile menes der skattyteren har flest overnattinger, se Skatte-ABC 2021/22 [41-7-2].

⁴³ Eksempelen er inspirert av Skatte-ABC 2021/22 [46-6-3-1].

Eksempel 3

Ektefellene Anna (50) og Anders (50) ukependler fra felles bolig i Kristiansand til felles pendlerbolig i Oslo. Pendlerleiligheten i Oslo er et rom ektefellene deler i den voksne datterens leilighet. Forutsatt at boligen i Kristiansand er selvstendig, mens boligen i Oslo ikke er det, er det boligen i Kristiansand som er skattemessig bosted. Arbeidsgivers dekning av pendlerboligen er skattefri inntekt.

3.2 Enslige pendlere

Enslige pendlere er negativt definert ut fra at de ikke er familiependlere, jf. FSFIN § 3-1-3 (1), jf. FSFIN § 3-1-2. Som nevnt i punkt 3.1 regnes samboere som enslige pendlere.⁴⁴ Det at reglene skiller mellom enslige- og familiependlere må ses i lys av vilkåret «hjem», hovedvilkåret for skattemessig bosted i sktl. § 3-1 (4). For familiependlere er familien ofte tilstrekkelig tilknytning til at vilkåret «hjem» er oppfylt. Mens for enslige pendlere er det andre tilknytnings- og tilhørighetsmomenter enn familien som utgjør et hjem. Det kan derfor sies at det stilles strengere krav for enslige pendlere enn for familiependlere. For enslige pendlere skiller regelverket for de under og de fra 22 år og oppover, jf. FSFIN § 3-1-3 (2). Det er følgende rangordning som avgjør skattemessig bosted for enslige pendlere.

«Personen som ved utgangen av inntektsåret er 21 år eller yngre	Personen som ved utgangen av inntektsåret er 22 år eller eldre
- foreldrehjemmet	- selvstendig bolig
- selvstendig bolig	- foreldrehjemmet ⁴⁵
- uselvstendig bolig	- uselvstendig bolig» ⁴⁶

⁴⁴ At samboere regnes som enslige pendlere kan utledes av at FSFIN § 3-1-2 er uttømmende regulert. Eller se Skatte-ABC 2021/22 [41-2-4].

⁴⁵ For definisjon av foreldrehjem se Skatte-ABC 2021/22 [41-7-3].

⁴⁶ I Skatte-ABC er rangeringen som kan utledes av FSFIN § 3-1-3 ryddig fremstilt. Se Skatte-ABC 2021/22 [41-6-4-2].

Eksempel 1

Marte (26) bor med foreldrene sine i Skien fordi hun sparer egenkapital. Marte ukependler til en 29 kvm leilighet i Oslo. Leiligheten er tilgjengelig for henne hele uken, har innlagt vann og avløp og avtalen er at hun disponerer den i to år. Fordi ett av de vilkårene for selvstendig bolig ikke er oppfylt, at boligen er under 30 kvm, er pendlerboligen uselvstendig. Foreldrehjemmet er rangert over uselvstendig bolig, foreldrehjemmet er derfor skattemessig bosted. Forutsatt at øvrige vilkår er oppfylt er Moseids dekning av boligen i Oslo skattefri inntekt.

Eksempel 2

Dersom pendlerboligen til Marte (26) er på 30 kvm eller mer oppfylder pendlerboligen alle de fire vilkårene for en selvstendig bolig. Selvstendig bolig er rangert over foreldrehjemmet når Marte er over 22 år. Pendlerboligen er derfor skattemessig bosted. Virkningen er at Moseids dekning av boligen i Oslo er skattepliktig inntekt.

Eksempel 3

Peder (21) bor med foreldrene sine i Porsgrunn. Han ukependler til Oslo fordi han spiller fotball for Vålerenga fotballklubb. Vålerenga fotballklubb dekker de årlige leiekostnadene til boligen i Oslo. Leiligheten i Oslo på 120 kvm er tilgjengelig for han hele uken, er innlagt med vann og avløp og disponibel for han i to år. For personer som er 21 år eller yngre, som Peder, er foreldrehjemmet rangert foran selvstendig og uselvstendig bolig. Det er derfor foreldrehjemmet i Porsgrunn som er skattemessig bosted. Forutsatt at øvrige vilkår er oppfylt er Vålerengas dekning av boligen skattefri inntekt.

Dersom boligene er likestilt på rangeringslisten er det boligen skattyteren der tar sin «overveiende døgnhvile» som regnes som «hjem», jf. FSFIN § 3-1-1 (2). Med overveiende døgnhvile menes der skattyteren har flest overnattinger.⁴⁷

Eksempel 4

Samboerne Anna (50) og Anders (50) har bodd sammen i Kristiansand i 20 år, men har ikke barn. Anna ukependler til pendlerboligen i Oslo som arbeidsgiveren hennes dekker. Både boligen i Kristiansand og boligen i Oslo oppfylder vilkårene for å være en selvstendig bolig. Ettersom Anna og Anders ikke har felles barn regnes Anna som enslig pendler. Fordi begge boligene er selvstendige, og likt rangert er det der Anna tar sin overveiende døgnhvile som er avgjørende for skattemessig hjemsted. For at arbeidsgivers dekning av bolig skal være skattefri inntekt må Anna sørge for å ha sin overveiende døgnhvile, altså ha flest overnattinger, i boligen i Kristiansand.

⁴⁷ Skatte-ABC 2021/22 [41-7-2].

3.3 Besøkshyppighet

I punkt 3.1 og 3.2 er det vist til at om arbeidstakeren bor med familie, forhold med boligen og antall overnattinger på de ulike stedene kan avgjøre hva som er skattemessig bosted. Det betyr at dersom arbeidstakeren skiller seg og flytter fra sin ektefelle, får en større pendlerbolig, eller tilbringer mer tid i pendlerboligen enn i boligen på hjemstedet, kan medføre at skattemessig bosted endres til pendlerboligen. Virkningen av at pendlerboligen er skattemessig bosted er at arbeidsgivers dekning av bolig er skattepliktig inntekt. Et annet forhold som kan endre skattemessig hjemsted fra boligen på hjemstedet til pendlerboligen er besøkshyppigheten.

Med krav til besøkshyppighet menes hvor ofte pendleren trenger å besøke hjemstedet sitt for at det fortsatt er skattemessig bosted, jf. ordlyden i FSFIN § 3-1-5. Også når det gjelder besøkshyppighet er det ulike regler for enslige og familiependlere. For familiependlere er kravet til besøkshyppighet det som skal til for at «boligen skal kunne anses som det felles hjem», jf. FSFIN § 3-1-5 (1). Ordlyden er lempelig utformet noe som tilsier at det stilles lave krav til besøkshyppighet for familiependlere. Det følger av Skatte-ABC at øvrige forhold må tas med i betraktning og at kravet i praksis blir forstått som «minst tre til fire hjemreiser med overnatting i året».⁴⁸

For enslige, som muligens ikke har like mange andre tilknytningsmuligheter, er det strengere og mer utpenslet krav til besøkshyppighet. Kravet til enslige er «så regelmessige og hyppige hjembesøk som gjør forholdene rimelig» jf. FSFIN § 3-1-5 (2) første punktum. I vurderingen skal «avstand, reisemuligheter og økonomi» vektlegges, jf. FSFIN §3-1-5 (2) andre punktum. At eksempelvis avstand skal vektlegges vil si at kortere reiseavstand tilsier oftere hjemstedsbesøk.⁴⁹ For enslige pendlere som er 22 år eller mer er besøkshyppighetskravet ytterligere presisert. For denne gruppen er det «vanligvis ikke pendling» dersom de foregår «sjeldnere enn hver tredje uke» jf. FSFIN §3-1-5 (2) andre punktum.

Overnevnte redegjørelse illustrerer at regelverket for enslige pendlere stiller betydelig strengere krav enn de som stilles til familiependlere. Familiependleren kan opprettholde status som pendler med kun tre til fire hjemreiser i året. Dette er vesentlig mindre enn hver tredje uke, som er kravene for enslige pendlere over 22 år.

⁴⁸ Skatte-ABC 2021/22 [41-6-3-4].

⁴⁹ Skatte-ABC 2021/22 [41-6-4-4].

Eksempel 1

Samboerne Anna (50) og Anders (50) bor i Kristiansand. Hjertespesialisten Anna pendler til Oslo. Anna må reise hjem minimum hver tredje uke for å oppfylle kravene til besøkshyppighet for å sikre at hun er pendler. Forutsatt at øvrige vilkår er oppfylt er arbeidsgivers dekning av bolig skattefri inntekt.

Eksempel 2

Ektefellene Anna (50) og Anders (50) bor i Kristiansand. Hjertespesialisten Anna pendler til Oslo. Dersom Anna reiser hjem fire ganger i løpet av året opprettholder hun kravene til besøkshyppighet. Forutsatt at øvrige vilkår er oppfylt er Anna pendler, og arbeidsgivers dekning av bolig er skattefri inntekt.

3.4 Behov for endring av samboeres rettsstilling?

Punkt 3.1 til 3.3 illustrerer er reglene for enslige pendlere er klart strengere enn for familiependlere. Hvilket regelverk som gjelder for arbeidstakeren, kan være avgjørende for om arbeidsgivers dekning av bolig er skattefri eller skattepliktig inntekt. Om et par er ektefeller eller langvarige samboere kan derfor være avgjørende for om arbeidsgivers dekning av bolig er skattefri eller skattepliktig inntekt.

Pendlerregelverket favoriserer ekteskap fremfor andre samlivsformer. Dette er ikke i tråd med samfunnsutviklingen der (langvarig) samboerskap er svært utbredt. Den rettslige utviklingen er at samboere får flere rettigheter og at ekteskap som samlivsform ikke favoriseres i like stor grad, se eksempelvis lov 14. juni 2019 nr. 21 om arv og dødsboskifte (arveloven). Ved opphevingen av skatteklasse 2 i 2018 påpekte regjeringen at sambeskatningsreglene var gunstigere for ektefeller enn for samboere.⁵⁰ Det ble videre vist til at en slik forskjellsbehandling stemte dårlig med dagens samlivsformer.⁵¹ Forskjellsbehandlingen var ikke alene begrunnelsen for overgangen til individuell inntektsbeskatning. Uttalelsene illustrer likevel at lovgiver er klar over samfunnsutviklingen, og at det er ønskelig at reglene er i tråd med denne. Årsaken til forskjellsbehandlingen mellom familiependlere og for enslige pendlere er at familiemedlemmene tydeliggjør hva som er «hjem». I et ekteskapslignende samboerskap, av en viss lengde, vil samboeren på samme måte som ektefellen tydeliggjøre

⁵⁰ Prop. 1 LS (2017-2018) pkt. 5.4.1 s. 81. Se eksempelvis Zimmer (2021) pkt. 16.2 utdypende om særskilt skattlegging av ektefeller.

⁵¹ Prop. 1 LS (2017-2018) pkt. 5.4.1 s. 81.

hva som er «hjem». Det kan derfor argumenteres for at pendlerregelverket i større grad burde likestille i hvert fall langvarige samboerskap med ekteskap.

En mulig regelendring er at «samboer» også regnes som familiependler. Med «samboer» foreslår jeg tilsvarende legaldefinisjon som i arveloven. Like samboerdefinisjoner i de ulike regelverkene er harmoniserende. Samboer er definert i arveloven § 2 tredje ledd som «person over 18 år som bor sammen med en annen person over 18 år i et ekteskapslignende parforhold. Personene regnes som samboere selv om de bor fra hverandre for en tid på grunn av utdanning, arbeid, sykdom, institusjonsopphold eller lignende. To personer som ikke kan inngå ekteskap etter ekteskapsloven § 3, regnes ikke som samboere. Personene regnes heller ikke som samboere hvis en av dem er gift eller samboer med en annen.»

3.5 Stortingsrepresentanter mv.

Stortingsrepresentanter er demokratisk valgt, og derfor ikke en alminnelig arbeidstaker. Vilkåret i sktl. § 5-15 (1) q om at arbeidstakeren må «bo utenfor hjemmet» er likevel likt for stortingsrepresentanter som for alle andre. Spørsmålet er når boligen på hjemstedet regnes som skattemessig bosted slik at stortingsrepresentanten «bo[r] utenfor hjemmet», jf. sktl. § 5-15 (1) q. Virkningen av at vilkåret ikke er oppfylt er at arbeidsgivers dekning av bolig er skattepliktig inntekt, på lik linje som for andre. Vilkårene for hva som er skattemessig hjemsted er imidlertid særskilt regulert for stortingsrepresentanter. De særskilte bostedsreglene gjelder for alle «medlemmer av Stortinget og Regjeringen, statssekretærer og politiske rådgivere i departementet og ved Statsministerens kontor», jf. sktl. § 3-1 (6) første punktum. For enkelhets skyld brukes bare stortingsrepresentanter mv. som begrep i teksten.

Hovedregelen er som nevnt at arbeidstakerens «hjem» er skattemessig bosted, jf. sktl. § 3-1 (4). Særregelen er at stortingsrepresentanter mv. er skattemessig bosatt i «kommunen der de hadde bosted før de tiltrådte», jf. sktl. § 3-1 (6) første punktum. Forutsetningen er at stortingsrepresentantene mv. under opphold i kommunen «disponerer bolig til privat bruk under opphold i kommunen», jf. sktl. § 3-1 annet punktum.

Ordlyden «bolig» tilsier et fast oppholdssted i form av leilighet, enebolig med videre i motsetning til eksempelvis båt. At «bolig» er i ubestemt form tilsier at en del av boligen er tilstrekkelig. I ordlyden «disponerer bolig» ligger at boligen må være tilgjengelig. For å disponere en bolig er eierrettigheter ikke nødvendig og det er heller ingen krav om faktisk

bruk. Rett til å bruke boligen er likevel nødvendig. På samme måte som i hovedregelen om skattemessig bosted kan en form for tilknytning utledes av ordlyden. Ordlydens krav til tilknytning er strengere i «hjem» enn i «disponerer». Lempeligere krav til hva som er skattemessig hjemsted medfører en lavere terskel for at arbeidsgivers dekning av bolig er skattefri inntekt. Det kan stilles spørsmål om hva som skal til for at stortingsrepresentantene mv. ikke lenger «disponerer bolig» slik at pendlerbolig er skattepliktig inntekt.

En lik særregel for stortingsrepresentanter mv. følger av lov 9. desember 2016 nr. 88 om folkeregistrering (folkeregisterloven) § 5-4. Det er samme formål som begrunner særreglene for skattemessig og folkeregistreringsmessig bosted.⁵² Finansdepartementet ønsket ikke at representantene skulle «tvinges til å oppgi sitt skattemessige bosted» på grunn av sitt politiske verv.⁵³ Stortingsrepresentantene representerer sine ulike valgdistrikt og en av grunnene for at representantene er valgt er nettopp tilknytningen til et bestemt distrikt. Sistnevnte uttalelser kan også utledes av lov 28. juni 2002 nr. 57 om valg til Stortinget, fylkesting og kommunestyre (valgloven). Se særlig §§ 11-1 til 11-3. Sammenholdt med at vervet er av «begrenset og usikker varighet» forutsatte departementet derfor at representantene «vil opprettholde kontakten med hjemkommunen».⁵⁴ Departementet mente derfor at forholdene på arbeidsplassen, det at representantene etablerte seg i Oslo-området, ikke skulle vektlegges. Det sentrale måtte være om «tilknytninga til den tilegare bustaden står ved lag».⁵⁵ Formålet er altså prinsipielt begrunnet i rollen stortingspolitikere har som representanter for folket.

Finansdepartementet utdyper hva som er kravene til at representantene «disponerer» bolig i Utv. 1997 s 1295.⁵⁶ Departementet påpeker at det er tilstrekkelig at det kun er en del av boligen som er tilgjengelig. Departementet spesifiserer at det ikke er nødvendig at representantene har samme bolig tilgjengelig som når de tiltrådte. Det vil si at så lenge det er en bolig i samme kommune, er vilkåret oppfylt. Skatteloven § 3-1 sjette ledd første og andre punktum må ses i sammenheng for å forstå denne tolkningen. Etter første punktum er regelen at representantene anses bosatt i den «kommunen» de hadde før tiltredelse. Forutsatt at

⁵² Ot.prp.nr. 64 (1996-1997) pkt. 1.3 s. 6.

⁵³ Ot.prp.nr.52 (1989-1990) pkt. 3.1 s. 23. Uttalelse i forbindelse med forslag om at reglene om skattemessig bosted også skulle gjelde for statssekretærer og politiske rådgivere. Forslaget ble vedtatt.

⁵⁴ Ot.prp.nr.52 (1989-1990) pkt. 3.1 s. 23.

⁵⁵ Ot.prp.nr. 64 (1996-1997) pkt. 1.3 s. 6.

⁵⁶ Finansdepartementet i brev til Skattedirektoratet. Spørsmålet var om en representants foreldrehjem kan anses som hans registreringsmessige bosted, etter at representanten har solgt sin egen bolig i samme distrikt og etablert seg og familien i Oslo-området. Representanten overnattet forholdsvis regelmessig i foreldrehjemmet ved politiske besøk i distriktet.

representanten «disponerer bolig til privat bruk under opphold i kommunen», jf. annet punktum. Bostedskravet og tilknytningen er til kommunen, ikke en bestemt bolig. Denne forståelsen støttes også av formålet om at representantene skal opprettholde kontakten med sitt distrikt. Departementet presiserer også at regelmessige overnattinger ikke er tilstrekkelig. For at representanten skal sies å «disponere[r]» boligen kan han ikke være avhengig av invitasjon eller samtykke. Representanten må ha adgang til å bruke boligen når det passer ham. Skatte-ABC omtaler skattemessig hjemsted for stortingsrepresentanter svært kort, og tilføyer ingenting selvstendig ut over det som følger av regelen i sktl. § 3-1 (6) og nevnte uttalelse fra Finansdepartementet.⁵⁷

Både ordlydens lempelige utforming og bestemmelsens formål tilsier at det skal svært lite til for at en representant «disponerer» bolig på hjemstedet. Finansdepartementets presiseringer tolkes som at det sentrale er at boligen, eller en del av boligen er tilgjengelig for representanten. Med tilgjengelig menes fysisk tilgjengelig på eget ønskelig tidspunkt. Det vil si at dersom representanten har en (del av) bolig fysisk tilgjengelig når det passer ham er vilkåret oppfylt. Stortingsrepresentanter mv. vil derfor enkelt oppfylle vilkåret «bo utenfor hjemmet» jf. sktl. § 5-15 (1) q. Forutsatt at øvrige vilkår er oppfylt vil derfor arbeidsgivers dekning av bolig være skattefri inntekt for stortingsrepresentanter.

Eksempel 1

Hans (47) er stortingsrepresentant fra Bergen for tolvte år på rad. Før han ble valgt inn bodde han i en stor enebolig i Bergen. Hans solgte eneboligen året etter at han ble valgt inn og disponerer nå en sokkelleilighet hos foreldrenes bolig i Bergen. Hans får tildelt pendlerbolig i Oslo fra Stortinget. Hans disponerer bolig til privat bruk i kommunen han bodde før han tiltrådte som stortingsrepresentant, og sokkelleiligheten hos foreldrene er derfor skattemessig bosted. Forutsatt at øvrige vilkår er oppfylt er Stortingets dekning av boligen skattefri inntekt.

⁵⁷ Skatte-ABC 2021/22[181-1].

3.5.1 Behov for endring i bostedsreglene for stortingsrepresentanter mv.?

Hypotesen min er at den allmenne oppfatningen er at pendlerregelverket for stortingsrepresentanter bør strammes inn. Hvorvidt dette skal eller ikke skal gjøres er naturligvis en politisk diskusjon og avgjørelse. Dersom en slik innstramming er ønskelig, kan det retts teknisk argumenteres for at dette er mulig å gjøre ved å endre bostedsreglene.

For stortingsrepresentantens ektefelle og barn er det boligen i kommunen før tiltredelse som er skattemessig bosted, jf. sktl. § 6-1 (6) tredje punktum. Altså er utgangspunktet likt for kone og barn, som for representanten selv, jf. sktl. § 6-1 (6) første punktum. For stortingsrepresentantens ektefelle og barn er det imidlertid unntak dersom «de har særlig svak tilknytning til denne boligen», jf. § 6-1 (6) fjerde punktum. Et tilsvarende unntak for stortingsrepresentanter mv. kan mulig tenkes. Relevant vil i så fall være forholdene rundt boligen på hjemstedet, men også indirekte tilknytningen til boligen i Oslo.

3.6 Utleie

En underproblemstilling er om arbeidstakeren kan leie ut boligen på hjemstedet og samtidig være pendler slik at arbeidsgivers dekning av bolig er skattefri inntekt.

At boligen på hjemstedet ikke kan være utleid for at arbeidsgivers dekning av bolig er skattefri inntekt fremgår ikke direkte av ordlyden i sktl. § 5-15 (1) q. I Lignings- og Skatte-ABC har imidlertid et slikt krav fremgått lenge. Først noe indirekte av første Lignings-ABC i 1979, og klart siden lignings-ABC 1980 og til dagens utgave Skatte-ABC 2021/22.⁵⁸ I Skatte-ABC 2021/22 står forståelsen både i emnet om vilkår for fri bolig, og emnet om arten av merkostnader.⁵⁹ Fordi ABC-en er en håndbok for de ansatte i etaten, legges det derfor til grunn at skatteetatens praksis er og har vært at arbeidstakeren ikke kan leie ut boligen på hjemstedet og samtidig være pendler.⁶⁰ Som nevnt innledningsvis har skattepraksis begrenset rettskildemessig vekt, og forutsetningen om at boligen på hjemstedet ikke kan være utleid må derfor hjemles i andre mer autoritative kilder.

⁵⁸ Lignings-ABC 1979 s. 150, Lignings-ABC 1980 s. 255, Skatte-ABC 2021/22 [33-1-3-1].

⁵⁹ Skatte-ABC 2021/22 [123-4-3].

⁶⁰ Skatte-ABC 2021/22 [1-2] og masteroppgavens punkt 2.3

En måte utleie av boligen på hjemstedet kan ha betydning for spørsmålet om arbeidstakeren er pendler, er reglene om selvstendig bolig, jf. FSFIN § 3-1-4. Som nevnt i punkt 3.1 er et av de fire kriteriene for om boligen er selvstendig at arbeidstakeren har tilgang til boligen i alle ukens dager, jf. FSFIN § 3-1-5 (1). Om boligen er utleid eller ikke, kan derfor ha betydning for hvor skattemessig hjemsted er. Hvor skattemessig hjemsted er avgjør om arbeidstakeren er pendler, og derfor også om arbeidsgivers dekning av bolig er skattefri inntekt eller ikke.

Eksempel 1, familiependler

Anne (50) og Anders (50) har ikke barn. De pendler mellom felles bolig i Kristiansand, og en felles pendlerleilighet i Oslo som arbeidsgiver dekker kostnadene til. For ekteparet er det selvstendig bolig som er skattemessig hjemsted, jf. FSFIN § 3-1-2 (2) jf. § 3-1-4. For at Kristiansandsboligen skal anses som selvstendig bolig må ekteparet ha tilgang til boligen alle dager i uken, jf. FSFIN § 3-1-4 (1). For at ekteparet skal kunne anses som pendlere fra Kristiansandsboligen er det derfor et krav om at boligen på hjemstedet ikke er utleid.

Eksempel 2, familiependler

Dersom Anne (50) og Anders (50) har én felles bolig, og kun Anne er pendler, er det «felles bolig» som er skattemessig hjemsted, jf. FSFIN § 3-1-2 (1). I så tilfelle er det uten betydning om boligen er selvstendig. Anne er pendler og arbeidsgivers dekning av bolig er skattefri inntekt uavhengig av om de leier ut boligen på hjemstedet.

Hverken lov eller forskrift inneholder et krav om at boligen på hjemstedet ikke kan være utleid for sistnevnte eksempel. Samtidig kan det nok sjeldnere tenkes at boligen faktisk blir utleid ettersom det bor en ektefelle i boligen.

Eksempel 3, enslig pendler 22 år

Marte (26) og har flyttet ut fra foreldrehjemmet, og bor når i egen leilighet i Skien. Hun ukependler til leiligheten på 29 kvm i Oslo. For enslige pendlere over 22 år er selvstendig bolig skattemessig hjemsted, jf. FSFIN § 3-1-3 (2) jf. § 3-1-4. For at boligen skal anses som selvstendig må Marte ha tilgang til boligen i alle ukedagene.⁶¹ Dersom boligen er utleid er den ikke selvstendig, og er derfor nødvendigvis ikke skattemessig hjemsted. Virkningen kan da være at Marte anses bosatt på arbeidsstedet, og at arbeidsgivers dekning av pendlerbolig er skattepliktig inntekt. Det er derfor av betydning for den enslige pendleren om boligen er utleid eller ikke.

⁶¹ Begge boligene er da uselvstendig, og overveiende døgnhvile er i så fall avgjørende for skattemessig bosted, jf. FSFIN § 3-1-1 (2).

Eksempel 4, enslig pendler under 22

Peder (21) og bor med sine foreldre i Porsgrunn og pendler til leiligheten i Oslo. For enslig pendler under 22 år er foreldrehjemmet skattemessig hjemsted, jf. FSFIN § 3-1-3 (2). På samme måte som Anne og Anders i eksempel 2, der de kun hadde én felles bolig, er det ikke av betydning om hjemstedet er en selvstendig bolig eller ikke. På samme måte som for Anne og Anders i eksempel 2, virker det mindre sannsynlig at en Peder leier ut foreldrehjemmet.

Eksemplene illustrerer at utleid bolig på hjemstedet kan ha betydning for hvor arbeidstakerens skattemessige hjemsted er, og derfor også om vedkommende er pendler slik at arbeidsgivers dekning av bolig er skattefri inntekt. Overnevnte drøftelse har forutsatt at det er spørsmål om hele boligen kan leies ut. En nyanse er at boligen delvis leies ut, eksempelvis et rom eller lignende. Dersom arbeidstakeren med utleie likevel har tilgang til boligen i alle ukens dager, er det i utgangspunktet ikke skreven lov- eller forskriftstekst som står i veien for at arbeidstakeren fortsatt kan anses som pendler. Dersom spørsmålet er om det bør være adgang til delvis utleie, kan et motargument være at en slik differensiering vil være tid- og kostnadskrevende for skattemyndighetene. Dette slik at effektivitetshensyn, og forenklingshensyn tilsier at adgangen til utleie bør være absolutt, eller ikke eksisterende. Det avgrenses mot videre redegjørelser om delvis utleie.

Utleie av boligen på hjemstedet kan i tillegg til overnevnte betydning for pendler-vilkåret, være av betydning for vilkåret om «merkostnader». Dette tas kort opp ved gjennomgangen av skatteetatens praksis tilknyttet vilkåret «merkostnader» under punkt 5.1.3.

4 Årsaken til arbeidsoppholdet må være hensynet til arbeidet

Det andre vilkåret er at oppholdet utenfor hjemmet er nødvendig på grunn av arbeidet, arbeidstakeren «må» bo utenfor hjemmet «av hensyn til arbeidet», jf sktl. § 5-15 (1) q. Vilkåret reiser spørsmålet når er det hensynet til arbeidet, i motsetning til et privat valg, at arbeidstakeren, må bo utenfor hjemmet. For å besvare spørsmålet kreves også klarlegging av terskelen «må».

Ordlyden «av hensyn til arbeidet» avgrensner klart mot at andre hensyn enn inntektsgivende aktivitet kan være årsaken til det andre bostedet. En avgrensning mot private kostnader harmonerer med alminnelig fradragsrett i sktl. § 6-1. Det er kun fradragsrett for kostnader som pådras i tilknytning til arbeid, jf. første ledd, i motsetning til private kostnader, jf. annet ledd. Skatte-ABC eksemplifiserer at familiære forhold, fritidsformål, studier og lignende ikke kan være årsaken til pendleroppholdet.⁶² Det at ordlyden ikke oppstiller noen absolutte krav utover at det må være hensyn tilknyttet arbeidet tilsier at det må foretas en konkret helthetsvurdering. Avstand til arbeidet og tilgjengelig offentlig transport er relevante momenter som kan utledes av ordlyden. Skatteklagenemnda har i et konkret tilfelle inntatt i Skatte-ABC, konkludert med at reiseavstanden var for kort både i tidsbruk og lengde til at skattyter måtte bo utenfor hjemmet. Reiseavstanden mellom arbeidsstedet og hjemmet var 32 km og reisetiden omtrent 30 minutter.⁶³ I avgjørelsen vises det til ligningspraksis om at reiseavstanden må være over 10 mil for å regnes som noe annet enn vanlig dagpendling. Ordlyden hjemler ikke et minimums avstands- eller tidskrav. Det kan derfor stilles spørsmål ved om ligningspraksis i for stor grad baserer seg på minimums avstands- eller tidskrav i stedet for en konkret helthetsvurdering. For å besvare spørsmålet må et bredt representativt utvalg av ligningspraksis gjennomgås. I denne oppgaven har jeg valgt å gå dypere inn på andre spørsmål.

Ordlyden «må» er streng og tilsier at oppholdet utenfor hjemmet må være en nødvendighet i motsetning til noe å foretrekke. Etter denne tolkningen er stortingsrepresentanter et godt eksempel på hvem som «må» bo utenfor hjemmet. Representantene er etter valgloven valgt

⁶² Skatte-ABC 2021/22 [41-6.1].

⁶³ Jf. SKNS1-2019-91. Vedtaket til Skatteklagenemnda Stor avdeling er inntatt i Skatte-ABC 2021/22 [123-3.1].

fra sitt distrikt, og er forpliktet til å opprettholde kontakten med dette distriktet. For alle representanter utenfor Oslo-område innebærer dette at de av hensyn til arbeidet «må» bo utenfor hjemmet. Andre eksempler er ansatte i militæret som må arbeide på militærbasen, eller prester som tidligere måtte bo i presteboligen.⁶⁴ Også disse «må» bo utenfor hjemmet av hensyn til arbeidet. Ordlyden «må» kan imidlertid også tolkes som en tilknytning mellom «hensyn til arbeid» og «oppholdet utenfor hjemmet». Det vil si det må være tilknytning mellom inntektsgivende arbeid og pendleroppholdet som igjen kan gi rett til skattefri dekning av merkostnader. Denne tolkning harmonerer tilknytningskravet i sktl. § 6-1. Ettersom «kostnaden må ha tilknytning til skattyters inntekt eller inntektsskapende aktivitet» for å være fradragsberettiget.⁶⁵ I Skatte-ABC er også tilknytningen til arbeidet, i motsetning til private årsaker som er fremhevet som sentralt.⁶⁶ Stoveland mfl. skriver at vilkåret er at «oppholdet utenfor hjemmet må skje 'av hensyn til arbeidet'». ⁶⁷ Stoveland mfl. forstås som at vilkårets kjerne er å avgrense mot private grunner slik at det er hensynet til arbeidet som må være årsaken til pendlingen. At lovtekstens formulering «må» har selvstendig betydning skriver Stoveland mfl. ingenting om. Samlet tilsier dette at «må» praktiseres mer som et tilknytningsord enn en selvstendig terskel.

4.1 Behov for regelendring?

Ordlyden «må» harmonerer med formålet til skattefritaket, det at arbeidstakeren skal kompenseres for de faktiske kostnadene som oppstår når arbeidet gjør at vedkommende må bo utenfor hjemmet. Uten at dette innebærer at private kostnader skal dekkes. Det er valgfritt hvor man ønsker å bosette seg. Dersom arbeidsforholdet er varig, kan det stilles spørsmål om pendleren fortsatt «må» bo utenfor hjemmet «av hensyn til arbeidet» eller om bostedet er ønsket av private årsaker. Det kan eksempelvis tenkes at arbeidsforholdet startet som et prosjektarbeid med midlertidig varighet og at arbeidstakeren derfor måtte bo utenfor hjemmet. Etter et par år får arbeidstakeren fast arbeid, men ønsker å bo med familien på hjemstedet fordi barna trives på skolen og har startet diverse fritidsaktiviteter i nærområdet. Arbeidstakeren fortsetter derfor å pendle. I dette tilfelle er det ikke lengre hensynet til arbeidet som gjør at han «må» bo utenfor hjemmet. Det er private hensyn som gjør at arbeidstakeren

⁶⁴ Tidligere regulert i, nå opphevet, lov 7. juni 1996 nr. 31 om Den norske kirke (kirkeloven) § 33. Boplikten for prester ble opphevet med virkning fra 1. september 2015, se Rundskriv V-2015-7.

⁶⁵ Zimmer (2021) s. 224 flg. om tilknytningsvilkåret for fradragsrett.

⁶⁶ Skatte-ABC 2021/22 [123-3-1].

⁶⁷ Stoveland m.fl. (2020) til § 6-13 2.1.3.

ikke flytter nærmere arbeidsstedet. En slik streng praktisering av «må» ville imidlertid innebære at de aller færreste oppfyller kravet om å pendle. Hensynet til å sikre bosetting i distriktene taler derfor imot en slik streng tolkning.

Et mulig alternativ kan være å innføre tilsvarende tidsbegrensning for skattefritaket som for fradragsretten. Blant annet fordi skatteetaten avdekket et stort antall uberettiget fradrag ble det innført en 24 måneders tidsbegrensning for fradragsretten i sktl. § 6-13.⁶⁸ Samme tidsbegrensning er ikke innført for skattefritaket.⁶⁹ Dette fordi faren for uberettiget bruk av fritaket ble ansett betydelig mindre fordi arbeidsgiver som tredjeperson kontrollerer at det er tale om et berettiget fritak.⁷⁰ Uttalelsene forstås som at de uberettigede fradragene gikk på om det var tale om faktiske kostnader eller ikke. For å hindre misbruk av fradragsregler og for å sikre tillit til skattesystemet er dette et gyldig argument. At det også kan være tilfeller der skattefritaket er uberettiget på grunn av mistet status som pendler er imidlertid ikke diskutert i forarbeidene. Denne faren synes like reell for både fradragsretten og skattefritaket.

En videre begrunnelse for tidsbegrensningen var at når arbeidsforholdet ikke lenger var midlertidig var ikke begrunnelsen for å opprettholde fradragsretten like sterk.⁷¹ Denne begrunnelsen gjelder i like stor grad for skattefritaket som for fradragsretten. Fordi nøytrale regler er et formål med skattleggingen tilsier dette at skattefritaket og fradragsretten bør likebehandles når det gjelder en eventuell tidsbegrensning.⁷²

Ordlyd, formål og nøytralitetshensyn kan altså rettspolitisk tilsi at en tilsvarende tidsbegrensning bør innføres også for skattefritaket. Likevel er vekten av distriktspolitiske hensyn klart politisk avhengig, slik at spørsmålet om en tidsbegrensning også bør gjelde for skattefritaket er nærmest et politisk spørsmål.

⁶⁸ Prop. 1 LS (2017-2018) pkt. 5.2.1 s. 78. Byråkatihensyn ble også nevnt som begrunnelse for innføringen.

⁶⁹ Sktl. § 5-15 (1) q.

⁷⁰ Prop. 1 LS (2017-2018) pkt. 5.2.1 s. 78.

⁷¹ Prop. 1 LS (2017-2018) pkt. 5.2.1 s. 78.

⁷² I NOU 1999: 7 pkt 6.2 s. 42 er likebehandling (nøytralitet) nevnt som et av hovedprinsippene bak skattereformen.

5 En rettsvirkning, en samlebetegnelse og et vilkår

Det første og andre vilkåret, «av hensyn til arbeidet må bo utenfor hjemmet», avgjør om arbeidstakeren er pendler. Dersom arbeidstakeren er pendler er arbeidsgivers dekning av «merkostnader» til losji skattefri inntekt, jf. sktl. § 5-15 (1) q. Merkostnadene kan derfor sies å være en del av rettsvirkningen av at arbeidstakeren av hensyn til arbeidet må bo utenfor hjemmet.⁷³ Spørsmålet er når har arbeidstakeren «merkostnader» på grunn av arbeidet.

Skatteloven § 5-15 første ledd bokstav q

«(1) Som inntekt regnes ikke (...)

q. arbeidsgivers dekning av følgende merkostnader for skattyter som av hensyn til arbeidet må bo utenfor hjemmet (pendlere):

1. Kostutgifter (...)
2. Dokumenterte utgifter til losji»
3. Utgifter til besøksreiser til hjemmet (...)

Dersom man ser på sktl. § 5-15 (1) q i sin helhet kan ordlyden tilsi at «merkostnader» begrenser seg til å si noe om typen kostnader. Altså at merkostnader kun er kostnadstypene kost, losji og besøksreiser. Den samme oppramsingen står i Skatte-ABC under kapittelet «nærmere om kostnadens art».⁷⁴ I sktl. § 6-13 (1) første punktum er formuleringen «skattyter som av hensyn til arbeidet må bo utenfor hjemmet, gis fradrag for merkostnader på grunn av fraværet». Slik «merkostnader» er plassert i sktl. § 6-13 fremstår det i større grad som et selvstendig vilkår og ikke kun en begrensning av kostnadstyper. Skattefritaket er som nevnt begrunnet i at tilsvarende kostnader ville vært fradragsberettiget.⁷⁵ Sammenhengen med sktl. § 6-13 tilsier at typer merkostnader kun er en del av kravene som ligger i vilkåret.⁷⁶ I dette ligger at «merkostnader» er et selvstendig vilkår, slik at de nærmere rammene for vilkåret må

⁷³ Grette viser til det samme i Grette (2021) s. 63.

⁷⁴ Skatte-ABC 2021/22 [123-4.1].

⁷⁵ Innst. 4 L (2019-2020) Statsbudsjettet 2020 s. 4

⁷⁶ Se oppgavens punkt 2.1 om relevansen av sktl. § 6-13 ved tolkningen av sktl. § 5-15 (1) q.

fastlegges. Problemstillingen som har oppstått i forbindelse med pendlersaken, og som skal drøftes her, er om «merkostnader» inneholder et krav om kostnader på hjemstedet.

Utgangspunktet for drøftelsen er vilkårets naturlige språklige forståelse.

5.1 Inneholder «merkostnader» et krav om kostnader på hjemstedet?

5.1.1 Ordlyd

En naturlig språklig forståelse av «kostnader» er en viss pris. Kostnader kan ha ulike former, eksempelvis koster det å gjennomføre en intervalløkt. Tolket i skatterettslig sammenheng må «kostnader» være begrenset til noe av økonomisk verdi. Ordlyden «kostnader» tilsier altså en viss økonomisk pris, og avgrenser mot motsetningen kostnadsfritt, eller gratis. En naturlig språklig forståelse av «mer» tilsier en ekstra eller økt, art eller mengde av noe. Ordlyden «mer» avgrenser mot mindre og like mye. Ordlyden «merkostnad» tilsier en ekstra eller økt, art eller mengde av en viss økonomisk pris. Merkostnader kan være flere typer kostnader eller økte kostnader. For at en viss pris er ekstra eller økt, i art eller mengde, kreves et sammenligningsgrunnlag. Indirekte tilsier derfor «merkostnader» en sammenligning av to ulike situasjoner.

Eksempel 1

Anne (50) har boligkostnader på hjemstedet for 10 000 kr i måneden. Kostnadene til pendlerboligen er også på 10 000 kr i måneden. Når Anne pendler har hun dobbelt så høye kostnader til bolig som hun ville hatt uten pendlingen. Det er klart at Anne har merkostnader.

Når det gjelder hva som skal sammenlignes kan ordlyden tolkes på to ulike måter. På den ene siden kan ordlyden forstås som en ren sammenligning av arbeidstakerens kostnader med og uten pendling.⁷⁷ Det vil si at pendlingen må ha medført en merkostnad, altså en økende kostnad sammenlignet med situasjonen uten pendling. Så lenge kostnadene er høyere med enn uten pendling, er kostnadene på hjemstedet irrelevante. Denne tolkningen tilsier at det ikke er et krav om kostnader på hjemstedet.

⁷⁷ Grette formulerer dette som «hvor store kostnader har pendleroppholdet medført som ikke ville påløpt dersom pendleroppholdet tenkes borte?», se Grette (2021) s. 80.

Eksempel 2

Peder (21) bor gratis med sine foreldre i Porsgrunn og pendler til leiligheten i Oslo. Peder spiller fotball for Vålerenga fotballklubb som dekker månedlige leiekostnadene til boligen på 20 000 kroner.

Boligkostnadene har økt fra 0 til 20 000 kroner fordi Peder må pendle til arbeidet. Dersom arbeidet var i Porsgrunn slik at Peder ikke behøvde å pendle ville boligkostnadene fortsatt vært 0 kroner. Etter nevnte tolkning har Peder «merkostnader». Forutsatt at øvrige vilkårene er oppfylt er Vålerengas dekning av bolig skattefri inntekt. Etter skattefritaket er Peder i samme økonomiske situasjon som uten pendlingen.

På den andre siden kan «merkostnader» tolkes som en sammenligning av to situasjoner med kostnader. Tankegangen er at uten en sammenlignbar kostnad er en viss pris kun en kostnad, ikke en *merkostnad*. I overnevnte eksempel har boligkostnadene økt fra 0 til 20 000 kroner. Det kan argumenteres for at når Peder bor gratis hjemme i foreldrehjemmet, er det ingen merkostnad for han å bo gratis i pendlerboligen og skatte av denne. En muligens mer naturlig forståelse er at Peder har fått økte inntekter og derfor økt skatt, ikke *merkostnader*. Dette til forskjell fra eksempel 1 der boligkostnadene til Anna har økt fra 10 000 til 20 000 kroner som klart er en merkostnad. Tolkningen tilsier at det ikke er et krav om kostnader på hjemstedet.

Ut fra sktl. § 5-15 (1) q er ordlyden er følgelig tvetydig. I sktl. § 6-13 (1) første punktum er formuleringen at arbeidstakeren får fradrag for «merkostnader på grunn av fraværet». Etter denne ordlyden, er den naturlige språklige forståelsen at merkostnader er de kostnader pendlingen har medført. Altså en sammenligning av arbeidstakerens økonomiske situasjon med og uten pendling. Det kan utledes av ordlyden at det er et tilknytningskrav mellom merkostnadene og pendleroppholdet. Tilknytningskrav mellom kostnad og skattepliktig inntekt stammer fra den generelle fradragsregelen i sktl. § 6-1, «pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt».⁷⁸ Ordlyden i sktl. § 6-13 taler derfor mot at det er et krav om kostnader på hjemstedet.

5.1.2 Lovarbeider, formål og relevante hensyn

Forarbeider kan gi innsikt i tidligere rettstilstand, behovet for regelen, formålet med regelen og hva lovgivers vilje er når det gjelder regelens innhold og grenser.⁷⁹ Sentralt for fastleggelse av innholdet, grensene og formålet til «merkostnader» er derfor lovforarbeider. Forarbeidene

⁷⁸ Zimmer om tilknytningskravet i sktl. § 6-1 (2021) pkt. 7.4 s. 224 flg.

⁷⁹ Eckhoff (2001) s. 68-69.

til sktl. § 5-15 (1) q første punktum er innholdsfattige.⁸⁰ Forarbeidene til sktl. § 6-13 er relevante ved tolkningen av vilkåret «merkostnader» i sktl. § 5-15 (1) q, se punkt 2.1. Når det gjelder fradragsretten er vilkåret «merkostnader» nytt fra skatteloven 1999, men en videreføring av vilkåret «merutgifter» i skatteloven 1911.⁸¹ Forarbeidene fra 1927 angående «merutgifter» for de som måtte bo utenfor hjemmet er derfor relevant.⁸² Det er et poeng at forarbeidene er nesten 100 år. Lojalitet overfor lovgiver er sentralt i tolkningsprosessen.⁸³ Samtidig øker adgangen til å fravike lovgiverens vilje, for å oppnå gode resultater, med forarbeidenes alder.⁸⁴

Bakgrunnen for innføringen av fradragsrett for merutgifter skyldes at anleggsarbeidere ikke hadde kommunalrettigheter i arbeidskommunen og økte levekostnader på grunn av dobbelt bosted.⁸⁵ Finanskomiteen initierte derfor innføringen av en regel som hensyntok «omkostninger ved den skattepliktiges opphold i erhvervsøiemed utenfor hjemstedet».⁸⁶ Forslaget var en lavere skatteprosent for nevnte anleggsarbeidere. Finansdepartementet anså ulik skatteprosent for ulike arbeidsgrupper umulig å praktisere og i strid med skattelovens system.⁸⁷ Alternativt foreslo derfor departementet at «hvis den skattepliktige under utførelsen av sitt arbeide må bo utenfor sitt hjem, kan den merutgift som herved påføres ham fordres fradratt inntekten. (...)».⁸⁸ Finanskomiteens flertall sluttet seg til departementets forslag. Ligningsutvalget sluttet seg til mindretallet som begrunnet dissensen i at fradragsbestemmelsen var overflødig samtidig som den var for vidtrekkende.⁸⁹ Frykten for en for vidtrekkende bestemmelse skyldes det ligningsutvalget mente var en uklar ordlyd.⁹⁰ Det måtte kun være merkostnader som skyldes arbeid, ikke private hensyn, som gav fradragsrett.⁹¹ Finansdepartementet sa seg enig i ligningsutvalgets bekymringer om mulige tolkningsvansker.⁹² De foreslo derfor at fradragsretten kun gjelder «når den skattepliktige av

⁸⁰ Prop. 1 LS (2019-2020) s. 76.

⁸¹ Ot.prp.nr.86 (1997-1998) pkt. 7.6 til § 6-13 s. 61.

⁸² Aktuelle forarbeider er innst. O. I. (1927) om utferdigelse av lover inneholdende forandringer i skattelovene for landet og byene med tillegg.

⁸³ Eckhoff (2001) s. 152.

⁸⁴ Eckhoff (2001) s. 151-152.

⁸⁵ Innst. O. I. (1927) s. 58.

⁸⁶ Innst. O. I. (1927) s. 59.

⁸⁷ Innst. O. I. (1927) s. 58.

⁸⁸ Innst. O. I. (1927) s. 59.

⁸⁹ Tillegg til innst. O. I. (1927) s. 11

⁹⁰ Tillegg til innst. O. I. (1927) s. 12.

⁹¹ Tillegg til innst. O. I. (1927) s. 11.

⁹² Tillegg til innst. O. I. (1927) s. 12-13.

hensyn til sitt arbeid må bo utenfor hjemmet».⁹³ Dette skulle være en tydeliggjøring av at private kostnader ikke kunne kreves fradrett. Dersom det likevel oppstod tvister påpekte departementet at disse måtte løses av riktig tvisteløsningsorgan.⁹⁴ Forslaget ble inntatt i skatteloven for landet § 44 første ledd bokstav g annet punktum og skatteloven for byene § 38 første ledd bokstav g annet punktum.⁹⁵

I motsetning til eksempelvis «fordyret kosthold» nevner ikke forarbeidene losjikostnader eksplisitt.⁹⁶ Øvrige uttalelser er imidlertid så generelle at de favner om både kost og losji. Se eksempelvis «leveomkostningene (...) er høiere», «fordyrelse av livsforhold», «fordyret livsophold», «økt utgift», «opholdet (...) vil bli dyrere», «ekstraomkostninger», «merutgift», «merutgiftene til ophold».⁹⁷ Det er som nevnt også et poeng at uttalelsene nærmer seg 100 år, slik at språkbruken ikke er identisk med dagens.⁹⁸ Selv om ikke kostnader til losjier eksplisitt nevnt, forstås øvrige vide uttalelser også å gjelde for kostnader til losji.

Nevnte uttalelser tydeliggjør også formålet med bestemmelsen. Formålet med fradragsretten er å kompensere arbeidstakeren for de faktiske merkostnadene som oppstår på grunn av pendlingen.⁹⁹ Begrunnelsen for skattefritaket er at dersom arbeidstakeren hadde tilsvarende kostnader selv ville disse vært fradragsberettiget.¹⁰⁰ Det anses rettferdig at arbeidstakeren ikke skal tape på at vedkommende må bo utenfor hjemmet på grunn av arbeidet. Uavhengig av kostnader på hjemstedet, er en økt skattebelastning på grunn av pendlingen en kostnadsøkning som arbeidet hans medfører. Dette tilsier at det ikke er et krav om kostnader på hjemstedet i «merkostnader». Slik at arbeidsgivers dekning av pendlerbolig er skattefri inntekt uavhengig av kostnader på hjemstedet.

Samtidig er formålet begrunnet i en form for rettferdighetshensyn. Det ble ansett urettferdig at anleggsarbeiderne, på grunn av arbeidet, måtte dekke doble husholdninger. Dersom arbeidstakeren ikke har kostnader på hjemstedet, gjør ikke de samme rettferdighetshensyn seg gjeldende. Det er ikke urettferdig at pendlerboligen er skattepliktig inntekt for en arbeidstaker

⁹³ Tillegg til innst. O. I. (1927) s. 13.

⁹⁴ Tillegg til innst. O. I. (1927) s. 12.

⁹⁵ Loven ble endret ved lov nr. 4/1927.

⁹⁶ Hverken i innst. O. I. (1927) s. 58-60 eller tillegg til innst. O. I s. 11-13. Fordyret kosthold nevnes i innst. O. I. (1927) s. 59.

⁹⁷ Innst. O. I. (1927) s. 58-60 og tillegg til innst. O. I. (1927) s. 11.

⁹⁸ Se eksempelvis NOU 1985: 5 s. 8 der samlebetegnelsen «diettgodtgjørelse» blir brukt, og påpekt at er uklar. I nevnte NOU henvises det til innst. O. I. (1927).

⁹⁹ Se også innst. S. 1990: 17 s. 7.

¹⁰⁰ Se eksempelvis innst. 4 L (2019-2020) s. 4.

som bor gratis hjemme og på arbeidsplassen. Rettferdighetshensynene bak regelens formål tilsier derfor at det er et krav om kostnader på hjemstedet.

I forbindelse med departementets forslag uttaler skatteavdeling at det var i tråd med skattelovens prinsipper at ligningsmyndighetene tok hensyn til «fordyrelsen i tilfelle hvor arbeidsstedet er av sådan art eller således beliggende, at der på dette nødvendigvis må påløpe helt ekstraordinære utgifter i anledning av kostholdet».¹⁰¹ Departementet presiserer ikke hvilke prinsipper de mener fradragsretten er i tråd med, men uttalelsen kan tolkes som at departementet sikter til skatteevneprinsippet. Vilkåret om «merkostnader» må derfor tolkes i lys av skatteevneprinsippet. Med skatteevneprinsippet menes at arbeidstakeren bør skattlegges etter evnen til å bære skatten.¹⁰² Med arbeidstakerens evne menes inntekten minus kostnader, altså nettoinntekt.¹⁰³ Skatteevneprinsippet står sentralt også i dagens skattelovgivning.¹⁰⁴ En arbeidstaker som ikke har kostnader til bolig, har en høyere skatteevne enn en arbeidstaker som har kostnader til bolig. Det harmonerer ikke med skatteevneprinsippet at en arbeidstaker som har null kostnader til bolig på hjemstedet skal skattlegges likt som arbeidstakeren som har kostnader på hjemstedet. Skatteevneprinsippet taler derfor med styrke for at det er et krav om kostnader på hjemstedet for at arbeidsgivers dekning av merkostnader er skattefri inntekt.

Departementet bemerket også at fradragsretten ikke gjaldt «for personer for hvem ophold på arbeidsstedet ikke medfører nogen økt utgift»¹⁰⁵. Dette gjaldt særlig «løse og ledige personer» som «ikke har fast husholdning i noget distrikt, idet for disse opholdet på det ene sted ikke i almidelighet vil bli dyrere enn på det annet»¹⁰⁶. Uttalelsen tilsier at dersom pendlingen ikke medfører en økning av kostnader, er det ingen kostnader som er fradragsberettiget. Personer som ikke har kostnader på hjemstedet er gjerne løse og ledige, og isolert kan derfor uttalelsen trekke i retning av at det er et krav om kostnader. For å forstå uttalelsen må det imidlertid klarlegges hvem «løse og ledige personer» er. Bakgrunnen for forslaget om fradragsrett var anleggsarbeidere med blant annet dobbelt oppholdssted som fikk økte levekostnader. Begrepet anleggsarbeid forstås i dag som manuelt arbeid på en form for anlegg, typisk

¹⁰¹ Innst. O. I. (1927) s. 59.

¹⁰² Zimmer (2021) definerer og omtaler skatteevneprinsippet på s. 31 også i NOU 1999: 7 pkt 6.2 s. 43 er skatteevneprinsippet definert.

¹⁰³ Zimmer (2021) s. 31.

¹⁰⁴ NOU 1999: 7 pkt 6.2 s. 43. Skatteevneprinsippet er nevnt som et av flere «viktige hensyn ved utformingen av skattesystemet».

¹⁰⁵ Innst. O. I. (1927) s. 59.

¹⁰⁶ Innst. O. I. (1927) s. 59.

bygningssanlegg.¹⁰⁷ I eldre tid var det også vanlig at anleggsarbeid medførte en vandrende tilværelse fordi arbeiderne gikk fra det ene anlegget til det andre¹⁰⁸. Uttalelsen om «løse og ledige personer» synes å harmonere med denne forståelsen. Løse og ledige personer forstås derfor som enkelte av anleggsarbeiderne. Uten «fast husholdning» blir ikke oppholdet «på det ene sted» dyrere enn «på det annet». Det vil si at selv om nevnte løse og ledige personer har to bosteder har de ikke tilstrekkelig tilknytning, de har ikke skattemessig hjemstedet på det første stedet. Dette tilsier at uttalelsene er relatert til vilkåret om pendlerstatus. Uttalelsene gir derfor ingen holdepunkter for om det er et krav om kostnader på hjemstedet eller ikke.

Samtidig kan det stilles spørsmål ved om det er i lovgivers vilje at arbeidstakere uten kostnader på hjemstedet er omfattet av bestemmelsen. Ingen steder fremgår det direkte av forarbeidene at det er et krav om kostnader på hjemstedet for å ha rett på pendlerfradrag. Dette taler klart i retning av at det ikke er et slikt krav. Likevel er kravet om allerede eksisterende kostnader en gjennomgående unevnt forutsetning i samtlige drøftelser. Noe som kun kan leses gjennom linjene. Eksempelvis nevnte uttalelse om «ekstraordinære utgifter», «fordyret livsopphold» og «ekstraomkostninger».¹⁰⁹ Samt krav til «virkelig bosettelse», «fast husholdning» og den klare avgrensningen mot private kostnader.¹¹⁰ Lovgiver har mest sannsynlig ikke forutsett problemstillingen der skattyter pendler fra et skattemessig hjemsted uten kostnader. Den nærmeste sammenligningen som er foretatt er uttalelsene om «løse og ledige personer», men som nevnt forstås uttalelsene som at denne gruppen ikke ville oppfylle kravet om pendlerstatus. Forarbeidsuttalelsene tilsier at arbeidstakerne som får dekket pendlerbolig av arbeidsgiveren uten å ha kostnader på hjemstedet ikke er i kjerneområde av bestemmelsen. Denne unevnte forutsetningen taler i svak grad for at lovgiver har forutsatt et krav om kostnader på hjemstedet i vilkåret «merkostnader».

Som nevnt anså finansdepartementet ulik skatteprosent for ulike arbeidsgrupper umulig å praktisere og i strid med skattelovens system.¹¹¹ Skattelovens system var og er bygget på effektivitet, og reglene bør derfor utformes nøytralt.¹¹² Likebehandling er et av

¹⁰⁷ Husted, Reidar: *anleggsarbeidere* i Store norske leksikon på [snl.no](https://snl.no/anleggsarbeider). Hentet 6. mai 2022 fra <https://snl.no/anleggsarbeider>.

¹⁰⁸ Husted, Reidar: *anleggsarbeidere* i Store norske leksikon på [snl.no](https://snl.no/anleggsarbeider). Hentet 6. mai 2022 fra <https://snl.no/anleggsarbeider>.

¹⁰⁹ Innst. O. I. (1927) s. 59.

¹¹⁰ Tillegg til innst. O. I. (1927) s. 11-13, Innst. O.I (1927). s. 58-59.

¹¹¹ Innst. O. I. (1927) s. 58.

¹¹² Se eksempelvis NOU 1999: 7 pkt 6.2 s. 43 eller Zimmer (2021) s. 29 utdypende om effektivitet og nøytralitet.

hovedprinsippene i dagens skattesystem.¹¹³ Gunstigere skattlegging av en bestemt yrkesgruppe gir insentiv til å utføre et bestemt arbeid og er derfor ikke nøytrale regler. Det var imidlertid i tråd med skattelovens prinsipper å ta «hensyn til fordyrelsen av livsforhold ved at den skattepliktige bor utenfor sitt hjemsted» i form av fradrag.¹¹⁴ Dette tilsier at departementet bevisst søkte å innføre en regel som var i tråd med skattelovens system. Dette tilsier at sammenhengen i regelverket er et relevant hensyn ved tolkning av vilkåret «merkostnader». Fordi skattefritaket er begrunnet i den spesielle fradragsregelen er også den generelle fradragsregelen med hensyn relevant.¹¹⁵ Hovedregelen er fradragsrett for «kostnader som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt», jf. sktl. § 6-1 (1) første punktum. Det kan utledes av bestemmelsen at fradragsrett forutsetter at arbeidstakeren har oppofret noe, at arbeidstakeren faktisk har kostnader.¹¹⁶ Når arbeidstakeren hverken har kostnader på hjemstedet eller arbeidsstedet, har vedkommende heller ikke oppofret noe. Sammenhengen med sktl. § 6-1 (1) tilsier derfor at det er et krav om kostnader på hjemstedet.

Fradragsretten er videre avgrenset mot «private kostnader» for skattyteren «herunder kostnader til bolig», jf. sktl. § 6-1 (2). Det er klart at fradragsretten for merkostnader også skal avgrenses mot private kostnader.¹¹⁷ Arbeidsgivers dekning av losji kan ses på både som dekning av private kostnader og som kostnader tilknyttet inntektsgivende arbeid. Sentralt for fradragsrett er tilknytningen mellom kostnadene og den skattepliktige inntekten. Selv om boligen er egnet til privat bruk, avskjærer ikke dette fradragsretten. Dersom arbeidstakeren «av hensyn til arbeidet må bo utenfor hjemmet» er tilknytningen til skattepliktig inntekt opprettholdt. Avgrensningen mot private kostnader trekker derfor ikke i noen av retning.

Lovforarbeidene, formålet og de relevante hensyn kan oppsummeres på følgende måte. Formålet, at arbeidstakeren skal kompenseres for de faktiske merkostnadene pendlingen medfører, tilsier isolert sett at det ikke er et krav om kostnader på hjemstedet. Sett i lys av regelens bakgrunn, kompensasjon for de med doble husholdninger, tilsier rettferdighetshensyn at det er et krav om kostnader på hjemstedet. For arbeidstakeren uten kostnader på hjemstedet har en større skatteevne enn den som ikke har det trekker skatteevneprinsippet med vekt i lik retning. Det samme gjør lovgivers vilje, men med noe

¹¹³ NOU 1999: 7 pkt 6.2 s. 43.

¹¹⁴ Innst. O. I. (1927) s. 59.

¹¹⁵ Prop. 1 LS (2019-2020) pkt. 4.3 s. 76.

¹¹⁶ Se også Zimmer om oppofrelsesvilkåret i Zimmer (2021) pkt. 7.3 s. 208 flg.

¹¹⁷ Dette kan utledes av ordlyden av sktl. § 6-13, av sammenhengen med sktl. § 6-1, og direkte av tillegg til innst. O. I. (1927) s. 11-13, Innst. O.I (1927). s. 58-60.

mindre vekt fordi den er noe uklar. Sammenhengen med sktl. § 6-1 (1) q kan trekke i begge retninger.

5.1.3 Skatteetatens praksis

Skatte-ABC spesifiserer under «nærmere om kostnadens art» at for enslige pendlere er det fire alternative kostnadskrav for fradragsrett for merkostnader¹¹⁸. At skatteforvaltningen mener det er et krav om kostnader på hjemstedet kan også til en viss grad utledes av forutsetningen om at boligen på hjemstedet ikke er utleid.¹¹⁹ Dette fordi dersom arbeidstakeren har større inntekter av boligutleien enn kostnader på arbeidsplassen, har ikke arbeidstakeren «merkostnader», jf. sktl. § 5-15 (1) q. Det vil stride mot både ordlyden «merkostnader» og formålet til skattefritaket at arbeidstakeren skal kompenseres, når vedkommende sitter igjen med et positivt regnskap på grunn av utleieinntekter som er muligjort av pendlingen.

Det har fremgått en form for kostnadskrav i ABC-er siden 1980.¹²⁰ Ansatte i skatteforvaltningen skal i sitt arbeid legge til grunn forståelsen som følger av Skatte-ABC.¹²¹ Det at kostnadskravet har stått i ABC-er siden 1980 tilsier at skatteforvaltningen har praktisert et tilnærmet identisk krav om kostnader på hjemstedet både lenge og konsekvent.¹²² Skatte-ABC er taus om i hvor utstrakt et kostnadskrav er praktisert.¹²³ Et kostnadskrav vil være i arbeidstakerens disfavør ettersom det innebærer at færre vil være omfattet av skattefritaket, og derfor færre som skattefritt kan få dekket bolig av arbeidsgiver. At skatteetaten har praktisert et kostnadskrav er isolert sett av begrenset selvstendig vekt.¹²⁴ Samtidig økes vekten noe av at praksisen er langvarig og konsekvent.¹²⁵ At praksisen er i skattyters disfavør kan tilsi at vekten minskes noe. Likevel er det ingen prinsipp om at tvilstilfeller skal løses i favør av skattyteren (arbeidstakeren).¹²⁶

¹¹⁸ Kan leses som skattefri dekning av arbeidsgivers dekning. Se skatte-ABC 2021/22 [123-4-3].

¹¹⁹ Se punkt masteroppgaven punk 3.6

¹²⁰ Lignings-ABC 1980 s. 255.

¹²¹ Skatte-ABC 2021/22 [1-2] og Eckhoff (2021) s. 228.

¹²² Et konkret eksempel der skattedirektoratet indirekte gav uttrykk for samme tolkning er Utv. 2008 s. 1491. Saken gjelder imidlertid arbeidstaker med arbeidssted, og pendlerbolig i utland.

¹²³ Skatte-ABC 2021/22.

¹²⁴ Se eksempelvis Rt. 2008 s. 1307 (37) *Aldal Bygg*, Zimmer (2021) s. 60 skriver «liten eller ingen selvstendig betydning».

¹²⁵ Folkvord m.fl. (2021) s. 74 med videre henvisninger til Rt. 1983 s. 979, Rt. 1987 s. 729, Rt. 1992 s. 1263 og Rt. 2005 s. 1432 som tilsier dette. Samt at Rt. 1975 s. 992 tilsier det motsatte, se også Zimmer (2021) s. 57

¹²⁶ Folkvord m.fl. (2021) s. 69 og Zimmer (2021) s. 50 med hevisning til Rt. 2014 s. 1281 A (48).

5.1.4 Konklusjon

Ordlyden i sktl. § 5-15 (1) q er tvetydig. Sett i lys av sktl. § 6-13 er den mest ordlydslojale tolkningen at det ikke er et krav om kostnader på hjemstedet, se punkt 5.1.1. Når utgangspunktet er ordlyden, er dette det tyngste argumentet mot et krav om kostnader på hjemstedet. Dette for at regelen skal være klar og forutsigbar for arbeidstakeren. Det at lovgiver heller ikke har formulert et krav om kostnader tydelig i forarbeidene trekker i samme retning, se punkt 5.1.2. Et krav om kostnader synes imidlertid å være en usagt forutsetning. Fordi forarbeidene i tillegg er nærmere 100 år kan dette kun i svak grad tilsi at det er et krav om kostnader på hjemstedet. At arbeidsgivers dekning av bolig skal være skattefri inntekt for en arbeidstaker som ikke har kostnader på hjemstedet harmonerer på den andre siden særlig dårlig med skatteevneprinsippet, oppofrelsesvilkåret, regelens bakgrunn og rettferdighetshensyn, se punkt 5.1.2. Både regelens formål og skatterettslige prinsipper er vektige kilder. Også Skattepraksis tilsier at det er et krav om kostnader på hjemstedet, men er av begrenset selvstendig vekt, se punkt 5.1.3.

Basert på overnevnte regelverk fremgår det likevel ikke en klar regel om at det er et krav om kostnader på hjemstedet. Selv om det legalitetsprinsippet ikke kommer direkte til anvendelse fordi det er en skattefritaksregel, må forutberegnelighetshensyn for arbeidstakeren få avgjørende vekt. Under tvil er konklusjonen derfor at det ikke er et krav om kostnader for at arbeidsgivers dekning av pendlerbolig er skattefri inntekt.

Konklusjonen medfører at fotballspilleren Peder, Marte som arbeider i Moseid shipping og stortingsrepresentanten Hans alle har merkostnader. Arbeidsgivers dekning av pendlerboligene er derfor skattefri inntekt, selv om samtlige bor gratis hjemme hos foreldrene.

5.2 Behov for regelendring?

Som påpekt er konklusjonen usikker. Et uklart regelverk er lite tillitsskapende og gjør det vanskelig for arbeidstakerne å forutse sin rettsstilling. Boligkostnader er i tillegg ofte av stor økonomisk verdi. Det er av stor økonomisk betydning for arbeidstakeren om arbeidsgivers dekning av bolig er skattefri eller ikke. Det er derfor også av stor økonomisk betydning om

arbeidstakeren har gjort feil, og må etterbetale skatt eventuelt med tilleggsskatt. En tydeliggjøring av regelverket mener jeg derfor er nødvendig.

Om det skal være eller ikke være et krav om kostnader på hjemstedet må i utgangspunktet være en politisk beslutning. Noen betraktninger kan likevel påpekes. Resultatet av at det ikke er et krav om kostnader på hjemstedet er at arbeidstakere som ikke har kostnader på hjemstedet er i en svært gunstig situasjon. Utad kan det også fremstå urimelig at arbeidsgivers dekning av bolig er skattefritt for denne gruppen. Nettopp fordi arbeidstakeren har null kostnader til bolig, samtidig som arbeidsgivers dekning av bolig er skattefritt. Som påpekt er imidlertid arbeidstakeren samtidig i samme økonomiske situasjon som vedkommende ville vært i uten pendlingen. Likebehandlingshensyn kan tilsi at samtlige arbeidstakere som av hensyn til arbeidet må bo utenfor hjemmet, bør ha rett på skattefritaket. Det kan argumenteres for at det at en arbeidstaker har en gunstig økonomisk stilling på hjemstedet, fordi vedkommende bor gratis, ikke bør ha innvirkning på skattefritaket.

Samtidig er sktl. § 5-15 (1) q et unntak fra en hovedregel om at fri bolig er skattepliktig inntekt. Provenyhensyn og hensynet til tillitt til skattesystemet tilsier at unntak fra skattlegging bør ha en god begrunnelse. Det politiske spørsmålet er om en slik god begrunnelse finnes.

6 Bør arbeidsgivers dekning av pendlerbolig være skattefri inntekt

Oppgaven har vist flere svakheter med dagens regelverk for arbeidsgivers dekning av bolig. Hvorvidt en inntekt er skattepliktig eller ikke er av stor betydning for arbeidstakeren. Mulige alternative endringer i lovverket er presentert underveis. Blant annet en likestilling av ekteskapslignende samboere med ektefeller, en innstramming av bostedsreglene for stortingsrepresentanter mv., innføring av 24 måneders regel for skattefritaket, og en klargjøring av hva som ligger i vilkåret «merkostnader». Det kan imidlertid stilles spørsmål om arbeidsgivers dekning av merkostnader i det hele tatt bør være skattefritt.

I NOU 2014: 13 skriver Scheel-utvalget at det er «vanskelig å finne gode grunner til å opprettholde et fradrag for pendlerutgifter, særlig i tilfeller hvor arbeidsstedet er stabilt».¹²⁷ Scheel-utvalget viser til at arbeidstakeren i de fleste tilfellene bevisst har valg å bosette seg langt unna arbeidsstedet. Scheel-utvalget mener det er kun i tilfeller der arbeidsstedet endres mer hyppig at det er mer upraktisk å bosette seg nærmere arbeidsstedet. Scheel-utvalget gir videre uttrykk for at det blir for komplisert og skille mellom de to tilfellene, og at pendlerfradraget derfor heller bør inngå i minstefradraget. Også Skauge-utvalgte mente at «for pendlere med et mer stabilt arbeidssted, vil pendlerutgiftene i større grad måtte anses som privatutgifter».¹²⁸ Skauge-utvalget pekte også på at det er vanskelig å skille mellom «tilfellene der merutgiftene hovedsakelig er knyttet til erverv av skattyters inntekt, og der de i større grad må anses som privatutgifter».¹²⁹

Det kan eksempelvis tenkes at arbeidsforholdet startet som et prosjektarbeid med midlertidig varighet og at arbeidstakeren derfor måtte bo utenfor hjemmet. Etter et par år får arbeidstakeren fast arbeid, men ønsker å bo med familien på hjemstedet fordi barna trives på skolen og har startet diverse fritidsaktiviteter i nærområde. Arbeidstakeren fortsetter derfor å pendle. I dette tilfelle er det ikke lengre hensynet til arbeidet, men private hensyn som gjør at arbeidstakeren ikke flytter nærmere arbeidsstedet. Denne endringen medfører at arbeidsgivers dekning av merkostnader endres fra skattefri til skattepliktig inntekt for arbeidstakeren. En slik overgang kan være vanskelig for skatteetaten å plukke opp. For å forhindre bevisst og

¹²⁷ NOU 2014: 13 pkt. 11.3.2.7 s. 282.

¹²⁸ NOU 2003: 9 pkt. 7.5.2.3 s. 164.

¹²⁹ NOU 2003: 9 pkt. 7.5.2.3 s. 164.

ubevisst misbruk av skattefritaket, er opphevelse eller nevnte tidsbegrensning en mulighet. Fordi en tidsbegrensning er innført for den parallelle fradragsretten, kan systemhensyn tilsi at en tidsbegrensning bør innføres også for skattefritaket.

At arbeidsgiver dekker bolig for arbeidstaker og at denne fordelten er skattefri, er i seg selv en gunstig skattemessig posisjon. I tillegg er det gunstige gevinstregler. Det følger av langvarig praksis at ved salg av pendlerbolig, er gevinsten skattefri forutsatt at kravene til eier- og brukstid er oppfylt, jf. sktl. 9-3 (2).¹³⁰ Arbeidstakere kan dermed eie egen pendlerbolig, mens arbeidsgiver dekker kostnadene til boligen, for så å selge boligen med skattefri gevinst. Det er i utgangspunktet ikke noe i veien for at en arbeidstaker er i en gunstig skattemessig posisjon. Det kan imidlertid argumenteres for når det gjelder unntak for å betale skatt bør regler begrunnes godt for å opprettholde tillitten til skattesystemet.

Som både Skauge- og Scheel-utvalgte påpekte gjelder skattefritaket i tillegg til minstefradraget. Minstefradraget «trer i stedet for kostnader som er fradragsberettiget på det grunnlaget at de har tilknytning til inntekt som er av den art at det kan beregnes minstefradrag av det, sktl. § 6-30, 1. ledd, dvs. først og fremst kostnader knyttet til arbeidsinntekt».¹³¹ Fradraget gis altså til alle skattytere, for å kompensere for kostnader som oppstår i tilknytning til inntekt. Minstefradraget trekkes fra uavhengig av om faktiske kostnader kan dokumenteres eller ikke. For arbeidsinntekt i 2022 er nedre grense 31 800 kroner og øvre grense 109 500, jf. forskrift 14. desember 2021 nr. 3571 Stortingsvedtak om skatt av inntekt og formue mv. for inntektsåret 2022 (Stortingets skattevedtak) § 6-1. Arbeidstakeren kan kreve fradrag for faktiske kostnader i stedet for merkostnadene dersom de faktiske kostnadene overstiger minstefradraget, jf. sktl. § 6-30 (1). Et høyt minstefradrag kan tilsi at det er i liten grad er behov for at arbeidsgivers dekning av bolig er skattefritt. Både Skauge-utvalget og Scheel-utvalget foreslo at det særskilte pendlerfradraget avvikles på sikt, og i stedet inngår som en del av minstefradraget.¹³² Enkelhets- og standardiseringshensyn kan støtte denne løsningen.¹³³ Det samme gjør jeg.

¹³⁰ Skatte-ABC 2021/22 [36-4-3-8].

¹³¹ Zimmer (2021) s. 254.

¹³² NOU 2003: 9 pkt. 7.5.2.3 s. 164 flg. (Skauge-utvalget), og NOU 2014: 13 pkt. 11.3.2.7 s. 282 flg. (Scheel-utvalget).

¹³³ Prop.1 LS (2017-2018) pkt. 5.2 s. 77

Litteraturliste

Lover og forskrifter

Lov 17. mai 1814 Kongeriket Norges Grunnlov (Grunnloven el. Grl.)

Lov 18. august 1911 nr. 8 om skatt og inntekt (opphevet)

Lov 7. juli 1927 nr. 4 endringslov til landsskattelov.

lov 7. juni 1996 nr. 31 om Den norske kirke (kirkeloven) (opphevet)

Lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven el. sktl.)

Lov 28. juni 2002 nr. 57 om valg til Stortinget, fylkesting og kommunestyre (valgloven)

Lov 9. desember 2016 nr. 88 om folkeregistrering (folkeregisterloven)

Lov 14. juni 2019 nr. 21 om arv og dødsboskifte (arveloven)

Lov 23. juni 2020 nr. 103 om endringer i skatteloven

Forskrift 26. mars 1999 nr. 14 til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven [FSFIN]

Forskrift 23. november 2016 nr. 1360 til skatteforvaltningsloven
(skatteforvaltningsforskriften)

Forskrift 14. desember 2021 nr. 3571 Stortingsvedtak om skatt av inntekt og formue mv. for inntektsåret 2022 (Stortingets skattevedtak)

Forskrift 19. november 2021 nr. 3273 om taksering av formues-, inntekts- og fradragposter mv. som må fastsettes ved skjønn til bruk ved fastsettingen for 2021

Forarbeider og andre stortingsdokumenter

Tillegg til innst. O. I (1927) Om utferdigelse av lover inneholdende forandringer i skattelovene for landet og for byene av 18. august 1911. Tilgjengelig:

https://www.stortinget.no/no/Saker-og-publikasjoner/Stortingsforhandlinger/Lesevisning/?p=1927&paid=6&wid=b&psid=DIVL1206&pgid=b_0517

Innst. O. I (1927) Om utferdigelse av lover inneholdende forandringer i skattelovene for landet og for byene av 18. august 1911. Tilgjengelig: https://www.stortinget.no/no/Saker-og-publikasjoner/Stortingsforhandlinger/Lesevisning/?p=1927&paid=6&wid=b&psid=DIVL1206&pgid=b_0293

NOU 1985: 5 Skattlegging av diettgodtgjørelser. Tilgjengelig:

<https://www.nb.no/items/e6c299460e55f0c6d3e4674803361f6b?page=0&searchText=NOU%201985:%205%20Skattlegging%20av%20diettgodtgi%C3%B8relser>

Ot.prp. nr.52 (1989-1990) Om lov om endringer i lov av 18. august 1911 nr. 8 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) m.fl.

Innst. S 1990: 17 Vedrørende beskatning av pendlere. Tilgjengelig:

<https://www.nb.no/items/f07f8d76905159b5361559960703b6d9?page=0&searchText=beskatning%20av%20pendlere>

Ot.prp. nr 64 (1996-1997) Endringer i skattelovgjevinga

Ot.prp. nr.86 (1997-1998) Ny skattelov

NOU 1999: 7 Flatere skatt

NOU 2003: 9 Forslag til endringer i skattesystemet (Skauge-utvalget)

Dok. nr. 16 (2011-2012) Om menneskerettigheter i Grunnloven (Menneskerettighetsutvalget)

NOU 2014: 13 Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi (Scheel-utvalget)

Prop. 1 LS (2017-2018) Skatter, avgifter og toll 2018 (Statsbudsjettet 2018)

Prop. 1 LS (2019-2020) Skatter, avgifter og toll 2020 (Statsbudsjettet 2020)

Innst. 4 L (2019-2020) Om skatter, avgifter og toll 2020 – lovsaker

Høyesterettspraksis

Rt. 1990 s. 213 *Ytterbøe*

Rt. 2004 s. 241 A

Rt. 2005 s. 577 *Baker Hughes II*

Rt. 2011 S. 213 *Invex*

Rt. 2014 s. 227 A (41) *ConocoPhillips III*

Rt. 2014 s. 1229 A (36) *Mandal kommune*

Rt. 2014 s. 1281 A (48)

Rt. 2015 s. 203 A (73) *Scancem*

Rt. 2015 s. 1239 A

HR-2016-1982-A (38)

HR-2017-2065-A (29) *Avinor*

HR-2018-2338-A (48)

Administrativ praksis og uttalelser

Skattedirektoratet, *Lignings-ABC 1979*, Skattedirektoratet, 1979

Skattedirektoratet, *Lignings-ABC 1980*, Universitetsforlaget, 1980

Skattedirektoratet, *Skatte-ABC 2021/22*, Oslo, 2021

Utv. 1997 s. 1295, Finansdepartementet i brev til skattedirektoratet

Utv. 2008 s. 1491 Forhåndsuttalelse

SKNS1-2019-91 Skatteklagenemnda, stor avdeling

Rundskriv V-2015-7 fra Kulturdepartementet

Juridisk litteratur

Advokatfirmaet Grette AS på oppdrag fra Stortingets administrasjon, *Revisjon av skattemessige forhold knyttet til ordninger for stortingsrepresentanter*, 2021. Hentet 22. april 2022 <https://stortinget.no/globalassets/pdf/skatte revisjon/rapport-skatte revisjon.pdf>

Banoun, Bettina, *omgåelse av skattereglene: en studie av høyesterettspraksis*, 1. utgave, Cappelen Damm Akademisk 2003

Eckhoff, Torstein, *Rettskildelære*, 5. utgave ved Jan E. Helgesen, Universitetsforlaget 2001

Eckhoff, Torstein og Eivind Smith, *Forvaltningsrett*, 11. utgave, Universitetsforlaget 2018

Folkvord, Benn, Eivind Furuseth og Ole-Gjems-Onstad, *Norsk bedriftsskatterett*, 11. utgave, Gyldendal 2021

Graver, Hans Petter, *Alminnelig forvaltningsrett*, 5. utgave, Universitetsforlaget 2019

Stoveland, Per Helge, Hugo P. Matre, Elin Sund og Svein T. Sønning mfl., *Skatteloven med kommentarer*, 1. utgave, Gyldendal 2020. Tilgjengelig på <https://min.rettsdata.no/Dokument/gSKTLz2DKOMz5F2020?dq=skatteloven%20med%20kommentarer%202020>

Zimmer, Fredrik, *Bedrift, selskap og skatt*, 7. utgave, Universitetsforlaget 2019

Zimmer, Frederik, *Lærebok i skatterett*, 9. utgave, Universitetsforlaget 2021

Leksikon og artikler

Husted, Reidar: anleggsarbeidere i Store norske leksikon på snl.no. Hentet 6. mai 2022 <https://snl.no/anleggsarbeider>

Anette Fjeld og Christian Reusch, intervjuet av Folkvord, Martin S. m.fl., «Ut mot Stortinget i pendlerkrangel: - Dette burde ikke være komplisert», VG, oppdatert 29. april 2022. <https://www.vg.no/nyheter/innenriks/i/oWbXXV/ut-mot-stortinget-i-pendlerkrangel-dette-burde-ikke-vaere-komplisert>