

Stortingets administrasjon

15. desember 2021

Revisjon av skattemessige forhold knyttet til ordninger for stortingsrepresentanter – oversendelse av rapport

Vedlagt følger vår rapport av 15. desember d.å. som gjelder revisjon av skattemessige forhold knyttet til ordninger for stortingsrepresentanter, i henhold til mandat fastsatt av Stortingets administrasjon den 23. september d.å.



Anders Nordli
Partner
Skatt | Corporate
anno@grette.no

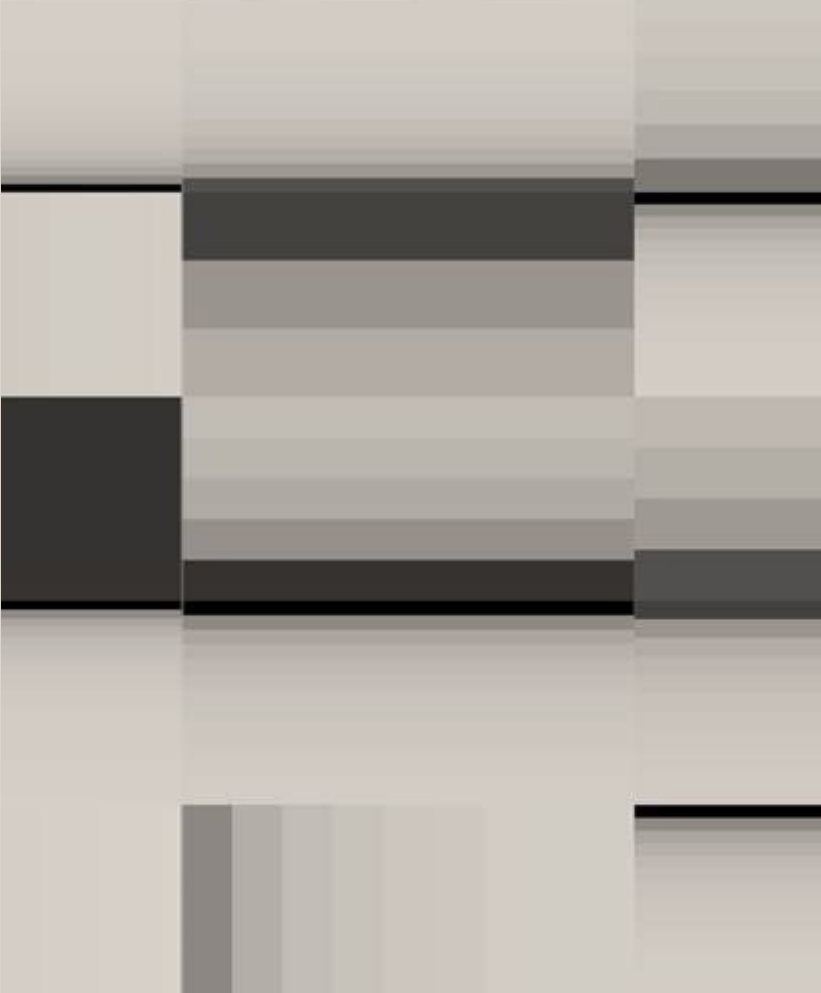


Jacob S. Bjønness-Jacobsen
Managing Partner
Granskning | Tvisteløsning
jabj@grette.no



Hege Grønsberg Abrahamsen
Partner
Arbeidsliv | Tvisteløsning
heab@grette.no

Grette



REVISJON AV SKATTEMESSIGE FORHOLD KNYTTET TIL ORDNINGER FOR STORTINGSREPRESENTANTER

Rapport utarbeidet av Advokatfirmaet Grette AS på oppdrag fra Stortingets administrasjon

Oslo, 15. desember 2021

REVISJON AV SKATTEMESSIGE FORHOLD
KNYTTET TIL ORDNINGER FOR
STORTINGSREPRESENTANTER

Grette

INNHold

DEL I: INNLEDNING.....	6
1 INNLEDNING.....	8
1.1 Mandatet.....	8
1.2 Sakens bakgrunn.....	10
1.3 Foretatte undersøkelser og grunnlaget for Rapporten.....	11
2 SAMMENDRAG OG KONKLUSJONER	15
2.1 Generelt.....	15
2.2 Pendlerbolig.....	15
2.3 Pendlerdiett.....	17
2.4 Reiser.....	17
2.5 Andre ytelser.....	18
3 GENERELT OM STORTINGSREPRESENTANTER.....	19
3.1 Stortingsvervets forankring i Grunnloven	19
3.2 Betydningen av at stortingsrepresentanter ikke er arbeidstakere i arbeidsrettslig forstand.....	21
3.3 Stortingsgodtgjørelsesloven med tilhørende retningslinjer mv.....	21
4 STORTINGETS OG STORTINGSREPRESENTANTENES SKATTEMESSIGE STILLING.....	23
4.1 Overordnet.....	23
4.2 Skattepliktig inntekt for stortingsrepresentanter.....	23
4.3 Skattemessige arbeidsgiverplikter for Stortinget.....	26
DEL II: KONTANTYTELSER (GODTGJØRELSE, FERIEPENGER, ETTERLØNN, PENSJON MV.).....	32
5 GODTGJØRELSE MV.....	34
5.1 Innledning.....	34
5.2 Godtgjørelse for deltakelse på Stortinget.....	34
5.3 Godtgjørelse under permisjoner.....	36
5.4 Feriepenger.....	39
5.5 Pensjon.....	40
5.6 Fratredelsesytelse	42
5.7 Etterlønn.....	44
5.8 Særskilt om bortfall og avkorting av fratredelsesytelse og etterlønn.....	47
5.9 Skattemessig behandling av godtgjørelse mv.	50
DEL III: MERKOSTNADER VED PENDLING	51
6 GENERELT OM MERKOSTNADER VED PENDLING	54
6.1 Opptakt.....	54
6.2 Rettslig grunnlag	54
6.3 To sider av samme sak: fradragsrett og skattefrihet.....	57
6.4 Bakgrunn; søkelys i media.....	58
6.5 Regelverkets tilgjengelighet, kompleksitet.....	58
6.6 Formål; begrunnelse – privatkostnader eller kostnader pådratt i anledning arbeidet.....	60
6.7 Begrepsbruk.....	62
6.8 Systematikken i loven; vilkår.....	63
6.9 Den videre drøftelsen.....	64
7 BOSTED (PENDLERSTATUS)	65
7.1 Overordnet – betydningen av bosted.....	65

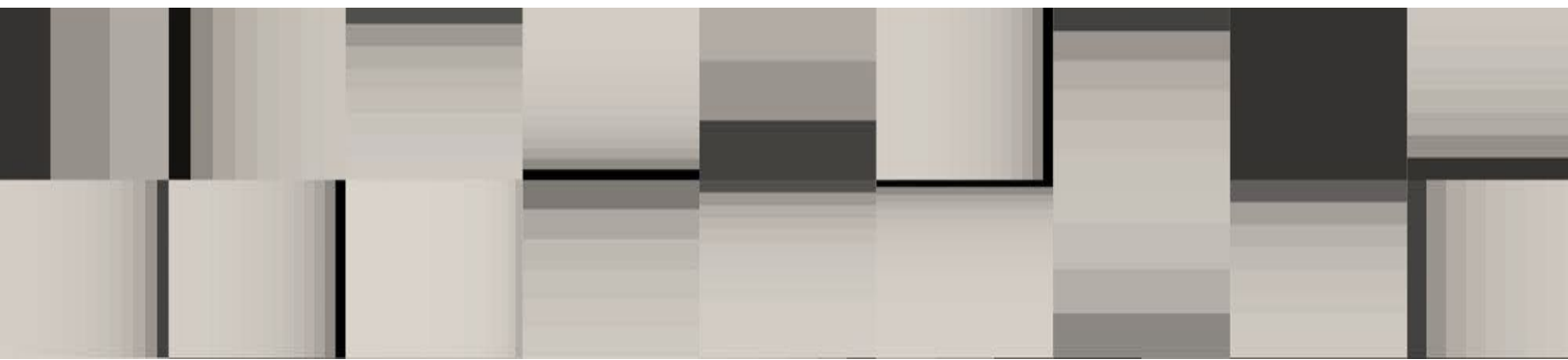
7.2	Hjemmel for skattemessig bosted for stortingsrepresentanter	66
7.3	Innføring og utvikling og særregelen om bosted	66
7.4	Formålet bak særregelen om bosted	69
7.5	Betydningen av bosted ved tiltreden som stortingsrepresentant	71
7.6	Vilkår for å opprettholde det skattemessige bostedet fra tiltreden som stortingsrepresentant	72
7.7	Nødvendighetsvilkåret – «må» bo utenfor hjemmet «av hensyn til arbeidet»	75
7.8	Oppsummering av vilkåret om pendlerstatus	77
8	MERKOSTNADER	78
8.1	Problemstillingen	78
8.2	Nærmere om merkostnadsbegrepet	78
8.3	Innføring og utvikling av merkostnadsbegrepet; praksis	88
8.4	Kost og losji – likheter og forskjeller	101
8.5	Pendleropphold vs. yrkesopphold	102
8.6	Utleie på hjemstedet	104
8.7	Familiependlere og enslige pendlere	109
8.8	Kostnadskrav	111
8.9	Eksempler	114
8.10	Oppsummering	115
9	SÆRLIG OM STORTINGSREPRESENTANTER	117
9.1	Innledning – særlig om situasjonen for stortingsrepresentanter som pendler	117
9.2	Rundskriv om ligning av stortingsrepresentanter fra 1979	118
9.3	Praksis fra Statsministerens kontor	121
9.4	NOU 2000: 11 (Politikerutvalget) og Dokument nr. 17 (2002-2003)	122
9.5	Statsministerboligen	124
9.6	Skatte-ABC	125
9.7	Stortingets kontakt med Skattedirektoratet	125
9.8	Oppsummering	126
10	PENDLERBOLIG (LOSJI)	127
10.1	Tildeling av pendlerbolig	127
10.2	Skattemessig vurdering	135
11	PENDLERDIETT (KOST)	142
11.1	Beskrivelse av reglene	142
11.2	Skattemessig behandling	145
12	BESØKSREISER	149

DEL IV: REISEKOSTNADER.....150

13	GENERELT OM REISEKOSTNADER	152
14	BESØKSREISER TIL HJEMMET	154
14.1	Hjemmelsgrunnlag	154
14.2	Beskrivelse av ytelsen	154
14.3	Sentrale lovendringer	156
14.4	Skattemessig behandling	157
15	ARBEIDSREISER	161
15.1	Hjemmelsgrunnlag	161
15.2	Beskrivelse av ytelsen	161
15.3	Skattemessig behandling	162
16	TJENESTEREISER	165
16.1	Beskrivelse av ytelsen	165
16.2	Skattemessig vurdering	170
16.3	Særlig om Stortingets biltjeneste	174
17	UTGIFTER TIL BESØKSREISE FOR MEDLEMMER AV REPRESENTANTENS HUSSTAND	178

17.1	Beskrivelse av ytelsen.....	178
17.2	Skattemessig behandling.....	179
18	DEKNING AV UTGIFTER TIL FLYTTING.....	180
18.1	Beskrivelse av ytelsen.....	180
18.2	Skattemessig behandling.....	181
DEL V: ANDRE ORDNINGER.....		182
19	FORSIKRING OG YTELSER VED DØDSFALL	184
19.1	Beskrivelse av ytelsen.....	184
19.2	Skattemessig behandling.....	187
20	VELFERDSTILTAK	190
20.1	Overordnet.....	190
20.2	Prioriterte barnehageplasser.....	191
20.3	Løvehulen.....	191
20.4	Trening.....	191
20.5	Rens- og skjortesevice	194
20.6	4-årsfest ved avslutning av stortingsperioden	195
20.7	Stortingets julelunsj	196
20.8	Stortingets juletrefest for barn	196
20.9	KultuS – Stortingets kunst og kulturforening.....	196
20.10	Kor	197
20.11	Løvebakken MC-klubb	197
20.12	Foreningen av tidligere stortingsrepresentanter	197
20.13	Stortingspresten og stille rom	198
20.14	Kantine	198
20.15	Samlet, skattemessig vurdering av velferdstiltak	200
21	KURS OG UNDERVISNING	201
21.1	Språktjenester	201
21.2	Kurs i informasjonssøking	202
21.3	Karriereveiledning og pensjonskurs til avtroppende representanter.....	202
22	ELEKTRONISK KOMMUNIKASJON, UTSTYR	204
22.1	Dekning av utgifter til mobilt utstyr, bredbånd mv.....	204
22.2	Elektronisk kommunikasjon mv.	205
22.3	Innholdstjenester	206
23	ANDRE YTELSER.....	208
23.1	Utstyr til hjemmekontor.....	208
23.2	Nyhetstilbud (aviser mv.).....	208
23.3	Årsavgift kredittkort	209
23.4	Synsundersøkelse/databriller.....	210
23.5	Gaver	211
23.6	Parkering i stortingsgarasjen	212
23.7	Boliglån for representanter	212
23.8	Bedriftshelsetjeneste.....	213
23.9	Selvtest korona.....	215
23.10	Stortingsbutikken	216

DEL I: INNLEDNING



DEL 1: INNLEDNING

Konklusjoner

Advokatfirmaet Grette har gjennomgått samtlige av Stortingets ordninger for stortingsrepresentanter. Vår gjennomgang har gitt følgende konklusjoner når det gjelder skattemessig behandling av disse ordningene:

- Stortingsrepresentanter som pendler fra foreldrehjem («gutterom»/«pikerom») har rett på skattefri dekning av pendlerbolig fra Stortinget, dersom vilkårene for pendlerfradrag for øvrig er oppfylt. Stortinget har etter vårt syn behandlet dette riktig skattemessig.
- Stortingsrepresentanter som delvis leier ut sin bolig på hjemstedet har rett på skattefri dekning av pendlerbolig fra Stortinget, dersom vilkårene for pendlerfradrag for øvrig er oppfylt. Dersom det er årsakssammenheng mellom pendleroppholdet og utleien på hjemstedet, kan netto leieinntekt på hjemstedet i prinsippet redusere det beløpet Stortinget kan dekke skattefritt for representanten. Stortinget har etter vårt syn i utgangspunktet behandlet dette riktig skattemessig, men det forutsetter en nærmere vurdering av enkeltsaker.
- Stortingsrepresentanter som har sitt skattemessige hjem mer enn 40 kilometer fra Stortinget har rett på skattefri dekning av pendlerbolig fra Stortinget, dersom vilkårene for pendlerfradrag for øvrig er oppfylt. Det gjelder selv om representanten eier, disponerer eller bruker annen bolig nærmere enn 40 kilometer fra Stortinget. Videre gjelder det uavhengig av intensiteten i representantens bruk av pendlerboligen. Stortinget har etter vårt syn behandlet dette riktig skattemessig.
- Stortingsrepresentanter som bor fast med sin familie i pendlerboligen har rett på skattefri dekning av pendlerbolig fra Stortinget, dersom vilkårene for pendlerfradrag for øvrig er oppfylt. Det skal i prinsippet tas hensyn til besparelser på hjemstedet (strømutgifter mv.) i beregningen av netto merkostnader som Stortinget kan dekke skattefritt. Merkostnadene omfatter prinsipielt ikke økte kostnader som skyldes at representantens husstandsmedlemmer bor i pendlerboligen (økt strømforbruk mv.). Stortinget har etter vårt syn i utgangspunktet behandlet dette riktig skattemessig, men det forutsetter en nærmere vurdering av enkeltsaker.
- Stortingsrepresentanter som bor i pendlerbolig er fra og med 2018 beskattet for pendlerdiett. Før 2018 var pendlerdiett behandlet som skattefri for stortingsrepresentanter som bodde i pendlerbolig. Stortingets skattemessige behandling av pendlerdiett har etter vårt syn vært riktig både før og etter 2018.
- Stortingets skattemessige behandling av reisekostnader fremstår i det vesentlige som riktig, men må vurderes nærmere i noen konkrete situasjoner der det kan foreligge feil behandling.
- Stortingets skattemessige behandling av andre ytelser (velferdstiltak mv.) fremstår i det vesentlige som riktig, men må vurderes nærmere i noen konkrete situasjoner der det kan foreligge feil behandling.

For en nærmere redegjørelse, vises det til sammendrag og konklusjoner i punkt 2.1.

1 INNLEDNING

1.1 Mandatet

Advokatfirmaet Grette er engasjert av Stortingets administrasjon for å foreta en revisjon av skattemessige forhold relatert til ordningene for stortingsrepresentantene. Den 23. september 2021 fastsatte Stortingets administrasjon følgende mandat:

«Mandat for skatterevisjon på oppdrag for Stortingets administrasjon

Det skal foretas en bred gjennomgang av skattemessige forhold knyttet til ordningene for stortingsrepresentantene. Revisjonen skal gi oversikt over alle skattemessige forhold knyttet til representantenes ordninger, slik at det kan ryddes opp der det eventuelt skulle vært skatteplikt og for å sikre at skatteplikten blir korrekt håndtert fremover.

Basert på korrekt skattemessig behandling skal revisjonen gå gjennom enkeltsaker der det kan være eller ha vært skattemessige problemstillinger, som blir innrapportert eller oppdaget under gjennomgangen. Revisjonen skal i disse sakene vurdere om det skulle vært beregnet inntektsskatt med tilhørende arbeidsgiveravgift knyttet til ytelser og ordninger for representantene. Dette inkluderer å avklare hva som er riktig å innberette for den enkelte.

I tillegg til håndteringen av enkeltsaker, skal det gjennomføres en bred revisjon av alle skattemessige sider ved ordningene for representantene.

Både for å avklare hvordan enkeltsaker skal håndteres fra Stortingets administrasjons side og for å få nødvendige avklaringer når det gjelder revisjonen for øvrig, skal revisjonen ha kontakt med skattemyndighetene på vegne av Stortingets administrasjon og sørge for nødvendig veiledning derfra.

Revisjonen skal også ha kontakt med berørte stortingsrepresentanter på vegne av Stortingets administrasjon, når det er nødvendig for å avklare enkeltsaker eller innhente eller gi informasjon for øvrig.

Vurderingen av enkeltsaker skal gjennomføres så raskt og effektivt som mulig, og slik at de blir håndtert på korrekt måte og med riktig resultat. Enkeltsakene skal løpende følges opp og ferdigstilles så raskt som det lar seg gjøre, uavhengig av fristen nedenfor for den generelle gjennomgangen. Revisjonen må selv ta stilling til hvor langt tilbake i tid enkeltsaker skal vurderes.

Revisjonen av de skattemessige sidene ved ordningene for representantene skal resultere i en rapport som skal overleveres Stortingets administrasjon innen 30. november 2021.

Revisjonen vil få all nødvendig informasjon og bistand fra Stortingets administrasjon.»

Som det fremgår, forutsetter mandatet at det utarbeides en rapport der skattemessig behandling av samtlige ordninger for stortingsrepresentantene vurderes. På bakgrunn av dette mandatet utarbeides denne rapporten («**Rapporten**»).

I mandatet bes det om en oversikt over alle skattemessige forhold knyttet til representantenes ordninger, med det formål å sikre en korrekt skattemessig behandling både bakover og fremover i tid. Dette forutsetter en objektiv vurdering av de skattemessige forholdene rundt representantenes ordninger, ubundet av Stortingets, skattemyndighetenes eller andres oppfatning eller interesse i utfallet av disse vurderingene. Rapporten gir uttrykk for Advokatfirmaet Grette sine konklusjoner om hva som utgjør en riktig forståelse av relevante skatterettslige regler. Det er videre vår oppfatning at vi har fått fritt spillerom til å foreta våre vurderinger av de skattemessige forholdene på selvstendig grunnlag, uten at disse har vært forsøkt påvirket eller influert av Stortinget eller andre som kan ha interesse i utfallet.

I forbindelse med utarbeidelse av Rapporten har vi vært i løpende dialog med Stortingets administrasjon for å sikre en korrekt og fullstendig beskrivelse av de enkelte ytelsene og ordningene. I den grad det har vært kontakt mellom Stortinget og Advokatfirmaet Grette i anledning Rapporten utover rene undersøkelser av faktiske forhold, har det vært kontakt om forhold av administrativ karakter, slik som fremdrift og tidspunkt for ferdigstilling av utkast. I tillegg har vi gitt «statusoppdateringer» underveis, samt i noen grad orientert om møter vi har hatt med eksterne tredjeparter.

Vi har som en del av våre undersøkelser og i tråd med mandatet søkt å innhente Skattedirektoratets og Finansdepartementets syn på ulike spørsmål, samt bedt om fremleggelse av relevante rettskilder som til dels kan være upubliserte. Formålet med denne kontakten har først og fremst vært å skaffe et mest mulig bredt og heldekkende kildegrunnlag av alle juridisk relevante forhold. Når Rapporten er avlevert, vil Stortinget og de enkelte stortingsrepresentantene måtte ta stilling til hvorvidt skattemyndighetenes skatterettslige standpunkt skal aksepteres. Slik saksbehandling av enkeltsaker faller utenfor arbeidet med Rapporten. Den 2. desember 2021 åpnet Skatteetaten kontroll av grunnlaget for arbeidsgiveravgift for pendlerboliger som er tildelt av Stortinget.¹

Vi understreker at Rapporten kun omtaler den skatterettslige behandlingen av pendlerbolig og øvrige ytelser til representantene *de lege lata*, det vil si basert på en vurdering av de reglene som faktisk er vedtatt og er gjeldende for Stortinget og stortingsrepresentantene. Hvorvidt disse reglene er rimelige, bør endres eller av andre grunner gir opphav til ikke-skatterettslige spørsmål, faller utenfor mandatet og omfattes ikke av Rapporten. Det pågår en separat prosess der Stortinget har nedsatt et utvalg for å gjøre slike *de lege ferenda*-vurderinger av reglene for pendlerboliger (som er varslet å skulle utvides til en gjennomgang av alle ordningene).² Dette utvalgets mandat gjør at det i utgangspunktet er klare skillelinjer mellom skatterevisjonen som leder frem til Rapporten, og arbeidet til nevnte utvalg. Riktignok er skattemessige vurderinger ikke uttrykkelig unntatt fra utvalgets mandat, men da – slik vi forstår mandatet – i forbindelse med en vurdering av reglenes hensiktsmessighet.

¹ Stortinget.no, <https://www.stortinget.no/no/Hva-skjer-pa-Stortinget/Nyhetsarkiv/Pressemeldingsarkiv/2021-2022/skatteetaten-apner-kontroll/>

² Stortinget.no, https://www.stortinget.no/globalassets/pdf/pendlerboliger/mandat_pendlerboligordning.pdf

Storingsrepresentantene har også tilknytning til partigruppene (stortingsgruppene). Disse partigruppene er egne rettssubjekter. De mottar tilskudd fra Stortinget «for at gruppene skal kunne drive sin virksomhet slik at stortingsrepresentantene kan utøve sitt stortingsverv».³ Gjennom partigruppene kan representantene få dekket reiseutgifter og motta diverse andre ytelser. Vårt mandat er avgrenset mot slike forhold, og vi foretar ingen vurdering av skattemessige spørsmål som måtte oppstå for Stortinget eller stortingsrepresentantene som følge av ytelser som gis av partigruppene.

I Rapporten benyttes begrepene «stortingsrepresentant» og «representant» om hverandre. Med mindre annet fremgår uttrykkelig eller av sammenhengen, er begrepsbruken ikke ment å innebære noen realitetsforskjell.

1.2 Sakens bakgrunn

Saken har sin bakgrunn i opplysninger som har fremkommet i media knyttet til ulike ordninger for stortingsrepresentantene, herunder særlig pendlerboliger. Enkelte representanter har i lys av dette selv tatt kontakt med Stortinget for å avklare sine skattemessige forhold. Det har vært særlig mediefokus på at stortingsrepresentanter har mottatt skattefrie pendlerboliger mens de har vært registrert bosatt i foreldrehjemmet. I media har det blitt stilt spørsmål ved om enkelte representanter som har mottatt pendlerbolig fra Stortinget, skulle ha skattet av fordelene dette innebærer.

Både Skattedirektoratet og Finansdepartementet har gjennom uttalelser i media gitt uttrykk for at stortingsrepresentanter som har mottatt vederlagsfri pendlerbolig fra Stortinget, uten å ha kostnader til boligen på hjemstedet, skulle vært skattlagt for fordelene av vederlagsfri pendlerbolig. Skattedirektoratet har gått videre, og uttalt at representanter som pendler fra sitt foreldrehjem aldri (altså uavhengig av kostnader på hjemstedet) vil kunne tildeles pendlerbolig skattefritt.

Et annet forhold som har vært belyst i media, er stortingsrepresentanters utleie av sin bolig på hjemstedet. Det har videre vært fokus på tilfeller der stortingsrepresentanter som disponerer pendlerbolig eier annen bolig i eller i nærheten av Oslo, og hvor boligen leies ut og dermed genererer inntekt samtidig som pendlerbolig disponeres skattefritt.

Over tid har det også vært søkelys i media på Stortingets ordning med etterlønn og fratredelsesytelser. Her har riktignok fokus vært på tildelingskriterier og avkortning, og ikke skattemessig behandling av slike ytelser. Det samme er tilfellet for representantenes krav på feriepenger. Stortingsrepresentanters behandling av reiseregninger har vært – og er fortsatt – et aktuelt tema, som også har vært behandlet av domstolene.

I lys av de spørsmål som er blitt stilt gjennom media og den tvil som råder med hensyn til Stortingets skattemessige behandling av representantenes ulike ordninger, har det oppstått behov for en gjennomgang av både de faktiske forhold og det skattemessige regelverket som skal anvendes. Det er på denne bakgrunn at Stortingets administrasjon har engasjert Advokatfirmaet Grette til å utarbeide Rapporten.

³ Retningslinjer for bruk av tilskudd til stortingsgruppene og uavhengige representanter § 1 (av 24. november 2020)

Rapporten er utarbeidet med to overordnede formål, som er nedfelt i mandatet. For det første ønskes et tilstrekkelig grunnlag for å kunne rette opp i eventuelle feil i den skattemessige behandlingen av representantordninger fra Stortingets side. For det annet ønskes det å sikre en korrekt skattemessig behandling i tiden fremover.

Mandatet som er gitt omfatter også oppfølging av enkeltsaker. Dette vil være en separat prosess som følges opp etter ferdigstilling av Rapporten, i samråd med Stortinget som skattemessig arbeidsgiver for stortingsrepresentantene. Selve utarbeidelsen av Rapporten har ikke hatt for øye situasjonen til konkrete stortingsrepresentanter, likevel slik at kjente typetilfeller har gitt grunnlag for at spesielle skatterettslige problemstillinger drøftes. Vårt mål er at Rapporten skal stå på egne ben, uavhengig av konkrete saker og fokusområder blant annet i media.

Oppfølgingen av enkeltsaker vil for Stortingets del innebære at det må tas stilling til hvilke endringer som eventuelt skal gjøres i tidligere skatterapportering. Det samme gjelder for stortingsrepresentantene. I Rapporten er det angitt hvilke situasjoner som Advokatfirmaet Grette mener at kan foranledige slike endringer, forutsatt en nærmere vurdering av den enkelte sak. Slik oppfølging av enkeltsaker dekkes altså ikke av Rapporten.

1.3 Foretatte undersøkelser og grunnlaget for Rapporten

1.3.1 Faktiske undersøkelser

Arbeidet med Rapporten kan deles inn i to hovedkategorier – en faktisk del og en juridisk del.

Den faktiske delen har bestått i å skaffe oversikt over de ulike ordningene som gjelder for stortingsrepresentantene; både hvordan disse er regulert og hvordan de har blitt praktisert. Advokatfirmaet Grette har vært avhengig av Stortingets bistand for å få en riktig og fullstendig beskrivelse av den enkelte ordning. Alle de faktiske beskrivelser i Rapporten er kvalitetssikret av Stortinget.

Det har vært omfattende korrespondanse og blitt avholdt flere møter med ulike avdelinger i Stortingets administrasjon. Advokatfirmaet Grette har også gjennomført én-til-én intervjuer med sentrale personer i Stortingets administrasjon, herunder direktøren. Formålet med disse møtene har særlig vært å sikre at alle relevante forhold er behandlet av skatterevisjonen. Videre har vi vært i kontakt med Statens pensjonskasse og Stortingets forsikringsmegler for spørsmål relatert til pensjon og forsikring.

I tillegg har Advokatfirmaet Grette basert den faktiske beskrivelsen på egne undersøkelser av offentlig tilgjengelig informasjon og relevante rettskilder. Videre har vi fått tilgang til Stortingets intranett, Løveporten, der det ligger mye informasjon tilgjengelig for stortingsrepresentantene. På Løveporten finnes informasjon om og beskrivelser av ordninger for representantene som er hjemlet i lov og retningslinjer, i tillegg til øvrige ordninger. Informasjonen på Løveporten er omfattende, på enkelte punkter vanskelig tilgjengelig og tidvis i uoverensstemmelse med gjeldende regelverk. I tillegg har Stortingets administrasjon opplyst at informasjonen på Løveporten er under fortløpende revidering. Ved beskrivelsen av enkelte ordninger har vi derfor også måtte forholde oss til, og legge til grunn, opplysninger mottatt direkte fra Stortingets administrasjon.

Før og etter tiltredelse på Stortinget har stortingsrepresentantene tilgang til Valgportalen, som inneholder et utvalg av informasjon fra Løveporten. Portalen benyttes blant annet når tidligere representanter skal søke etterlønn.

Vi har særlig sett hen til følgende regelverk og informasjon:

- Grunnloven⁴
- Stortingsgodtgjørelsesloven⁵, herunder historiske versjoner og tilhørende forarbeider
- Stortings- og regjeringspensjonsloven⁶
- Ansvarlighetsloven⁷
- Stortingets forretningsorden⁸
- Retningslinjer om praktisering av fratreddesytelse av 25. april 2013⁹
- Retningslinjer om praktisering av etterlønn av 25. april 2013¹⁰
- Retningslinjer om reisedekning for stortingsrepresentanter av 1. juni 2017¹¹
- Retningslinjer for tildeling av Stortingets pendlerbolig av 14. desember 2017¹² revidert 11. desember 2021, herunder tidligere versjoner og underliggende notater
- Avtale om bruk av pendlerbolig for stortingsrepresentanter av 18. april 2013,¹³ samt ny versjon av 22. september 2021
- Egenerklæringsskjema om disponering av pendlerbolig,¹⁴ inkludert tidligere versjoner

Det har i lys av medieoppslagene oppstått tilsvarende spørsmål rundt Statsministerens kontor (SMK) sin skattemessige behandling av pendlerboliger for statsråder mv. Advokatfirmaet Grette har også avholdt et møte med SMK, som administrerer ulike ordninger for statsråder, statssekretærer og politiske rådgivere i departementene og ved Statsministerens kontor. Formålet med dette møtet var primært begrunnet i undersøkelser rundt de faktiske forhold. Dette gjelder særlig all den tid SMK historisk har hatt en annen praksis enn Stortinget ved skattemessig behandling av pendlerbolig.

I etterkant av møtet med SMK, har det vært noe oppfølgende kontakt. Også dette har vært for å avklare hvordan SMK har praktisert sin pendlerboligordning.

⁴ Lov av 17. mai 1814 Kongeriket Norges grunnlov

⁵ Lov av 20. desember 2016 nr. 106 om godtgjørelse for stortingsrepresentanter (stortingsgodtgjørelsesloven)

⁶ Lov av 16. desember 2011 nr. 60 om pensjonsordning for stortingsrepresentanter og regjeringsmedlemmer (stortings- og regjeringspensjonsloven)

⁷ Lov av 5. februar 1932 nr. 1 om ansvar for handlinger som påtales ved riksrett (ansvarlighetsloven)

⁸ Forskrift av 7. juni 2012 Stortingets forretningsorden

⁹ Retningslinjer om praktisering av fratreddesytelse (Besøkt: 10. desember 2021)

¹⁰ Retningslinjer om praktisering av etterlønn (Besøkt: 10. desember 2021)

¹¹ Retningslinjer om reisedekning for stortingsrepresentanter (Besøkt: 10. desember 2021)

¹² Retningslinjer for tildeling av Stortingets pendlerboliger (Besøkt: 10. desember 2021)

¹³ Avtale om bruk av pendlerbolig for stortingsrepresentanter (Besøkt: 14. desember 2021)

¹⁴ Egenerklæringsskjema om disponering av pendlerbolig (Besøkt: 14. desember 2021)

1.3.2 Juridiske vurderinger

Den største delen av arbeidet har gått med til den juridiske delen av Rapporten. Vurderingene har i enkelte tilfeller vært utfordrende. Dette skyldes blant annet et omfattende og i noen tilfeller lite tilgjengelig rettskildebilde. Advokatfirmaet Grette har gått langt i det juridiske utredningsarbeidet og undersøkt relevante kilder langt tilbake i tid. Våre vurderinger har blitt foretatt innenfor den begrensede tiden vi har hatt til rådighet. Vi mener at de faktiske forholdene rundt ordningene er tilstrekkelig godt opplyst til å foreta selvstendige juridiske vurderinger.

Advokatfirmaet Grette avholdt et møte med Skattedirektoratet den 1. oktober 2021, hvor formålet var å innhente direktoratets syn på juridiske spørsmål samt å få bekreftet eller avkreftet direktoratets rettsoppfatning slik den har fremkommet i media. Skattedirektoratet opplyste i møtet 1. oktober 2021 at det var ønskelig at eventuelle ytterligere spørsmål skulle sendes inn skriftlig.

I brev av 21. oktober 2021 stilte vi konkrete spørsmål og anmodet om uttalelse i spesifiserte typetilfeller. Samtidig etterspurte vi hvilke rettskilder Skattedirektoratet baserte sine vurderinger på, og ba om å få tilsendt upubliserte uttalelser mv. Vi sendte oppfølgende spørsmål i brev av 15. november 2021. Ettersom ingen av våre spørsmål i brev av 21. oktober 2021 på dette tidspunkt var blitt besvart, ble det her lagt visse forutsetninger til grunn basert på våre egne undersøkelser. Senere har spørsmålene – herunder en innsynsbegjæring av 26. november 2021 – blitt besvart av direktoratet.

Vi har også vært i kontakt med Finansdepartementet og bedt om et møte med samme formål som møtet med Skattedirektoratet. Finansdepartementet sin tilbakemelding var at skatterevisjonen skulle forholde seg til Skattedirektoratet ved eventuelle spørsmål.

Skattedirektoratet har overfor Advokatfirmaet Grette opplyst at all veiledning fra direktoratet er avklart med Finansdepartementet.

1.3.3 Prinsipper for arbeidet med Rapporten

Særlig prinsipper om objektivitet og uavhengighet har vært styrende for vårt arbeid. Det innebærer at Stortingets, stortingsrepresentantenes eller andres særlige interesser ikke har påvirket informasjonsutvelgelse, vurderinger eller resultater. Advokatfirmaet Grette har rammeavtale for levering av juridiske tjenester overfor Stortingets administrasjon. Rammeavtalen er inngått etter konkurranse i anbudsprosess etter regelverket om offentlige anskaffelser. Advokatfirmaet Grette har ikke tidligere bistått Stortingets administrasjon relatert til forhold som direkte har foranlediget skatterevisjonen, dvs. skattemessig behandling av pendlerboliger. Vi har fått fri tilgang til dokumentasjon, informasjon og relevante ressurspersoner hos Stortingets administrasjon, uten innblanding eller påvirkning fra Stortingets administrasjon eller andre.

Dertil har vi ivarettatt alminnelige krav til og prinsipper om forsvarlighet og grundighet i vårt arbeid. Arbeidet er utført i tråd med juridisk metode og Advokatforeningens retningslinjer for private granskninger. Advokatfirmaet Grette har bred erfaring med undersøkelser og utredninger av denne karakter, og arbeidet er utført etter anerkjent metodikk. Vi har innhentet et så komplett faktisk grunnlag som mulig for å legge til rette for riktige vurderinger som kan etterprøves.

Selv om antallet enkeltpersoner som har eller har hatt verv som stortingsrepresentanter er relativt begrenset, mener vi at innholdet i Rapporten, både når det gjelder faktiske og rettslige opplysninger og vurderinger, er nøytralt med hensyn til enkeltpersoner. Vi har ivaretatt alle relevante regler og prinsipper om rettssikkerhet og personvern, samt Advokatfirmaet Grettes Retningslinjer for informasjonssikkerhet og ivaretagelse av personvern.

Skatterevisjonen er utført av advokat Anders Nordli, advokat (H) Jacob S. Bjønness-Jacobsen, advokat Hege Grønsberg Abrahamsen, advokat Christoffer O. Simonsen, advokat Elisa Eichstetter og advokat Lise Opsvik.

Rapporten er på vanlig måte omfattet av Grettes taushetsplikt. Alt underlagsmateriale og våre interne arbeidsdokumenter oppbevares hos oss i henhold til alminnelige rutiner.

Det er opp til Stortingets administrasjon å beslutte eventuell offentliggjøring og annen oppfølging av Rapporten.

2 SAMMENDRAG OG KONKLUSJONER

2.1 Generelt

I Rapporten vurderes det hvorvidt Stortinget – som skattemessig arbeidsgiver – har behandlet ytelser til stortingsrepresentantene skattemessig korrekt. Dette gjelder ytelser under samtlige ordninger for representantene. Det forholdet som høsten 2021 har vært særskilt belyst i media og som er bakgrunnen for Rapporten, gjelder enkelte stortingsrepresentanters vederlagsfrie bruk av pendlerbolig i Oslo. Stortinget har behandlet dette som skattefritt. Skattemessig behandling av andre ytelser er i begrenset grad omtalt i media.

I Rapporten vurderes kun *skattemessig* behandling av ordningene. Det har denne høsten, og tidligere, vært fokus i media på flere forhold av ikke-skattemessig karakter. Det gjelder blant annet om pendlerbolig er tildelt på uriktig grunnlag etter Stortingets regelverk for pendlerboliger, spørsmål rundt feriepenger, avkortning av fratreddesytelse eller etterlønn, behandling av reiseregninger osv. Samtlige ordninger for stortingsrepresentantene er beskrevet i detalj i Rapporten, men det foretas ingen nærmere vurdering av disse utover nevnte skattemessige forhold.

2.2 Pendlerbolig

I arbeidslivet er det ikke uvanlig at arbeidsgiver dekker kostnadene som arbeidstakere har til pendling. Det kan ofte omfatte kostnader til losji, for eksempel ved at arbeidsgiver stiller bolig vederlagsfritt til disposisjon for arbeidstaker. Dette kan være skattefritt for arbeidstakeren. Skattefrihet forutsetter at arbeidstakeren er pendler, hvilket innebærer at det må være nødvendig for vedkommende å bo utenfor hjemmet av hensyn til arbeidet. I så fall kan arbeidsgiver skattefritt dekke alle *merkostnader* som pendlingen påfører arbeidstakeren. Dette er som utgangspunkt likt for stortingsrepresentanter som for alminnelige arbeidstakere.

For stortingsrepresentanter oppstår det imidlertid pendlersituasjoner som sjelden eller aldri oppstår for andre arbeidstakere. Det skyldes en særregel om hvor stortingsrepresentanter har sitt skattemessige hjem (bosted). Spørsmål om Stortinget skattefritt kan dekke merkostnadene til stortingsrepresentanter som pendler, vil derfor oppstå oftere enn for alminnelige arbeidstakere.

En av pendlersituasjonene som lettere kan oppstå for stortingsrepresentanter, er der vedkommende har sitt skattemessige hjem hos foreldrene («gutterom»/«pikerom»). Stortingsrepresentanter blir stadig yngre, så situasjonen er ikke helt upraktisk.

I media har det i liten grad vært fokus på hvor stortingsrepresentanten skal anses å ha sitt skattemessige hjem. Spørsmålet er istedenfor hvilke *merkostnader* representanten kan kreve dekket dersom han pendler til Stortinget. Skattemyndighetene har hevdet at en representant som pendler fra sitt foreldrehjem, eller som leier ut en del av sin bolig på hjemstedet (uavhengig av omfang), aldri kan sies å ha pådratt seg noen merkostnader. Derfor kan Stortinget ikke dekke pendlerbolig skattefritt. Synspunktet forutsetter at den økonomiske situasjonen på hjemstedet kan være avgjørende for om det foreligger merkostnader overhodet. Dette er et standpunkt som skattemyndighetene har hatt – og også gitt uttrykk for – i lang tid, riktignok med noe avvikende tolkning for stortingsrepresentanter, statsråder mv. sammenlignet med andre pendlere.

Etter vår oppfatning er det tvilsomt om skattemyndighetenes standpunkt er korrekt for arbeidstakere generelt. Det kan etter vårt syn uansett ikke legges til grunn for stortingsrepresentanter. Mot den langvarige oppfatningen til skattemyndighetene, taler en rimelig forståelse av ordlyden i skattelovens pendlerregler («merkostnader»). Det er vanskelig å se hvorfor boligkostnadene på hjemstedet er relevante når man skal vurdere om stortingsrepresentanten får dekket noen *merkostnader* av Stortinget. For en representant som bor gratis hjemme hos sine foreldre, vil enhver kostnad til losji på arbeidsstedet være en *merkostnad*.

Det samme gjelder for en representant som leier ut et rom i sin bolig på hjemstedet til en billig pris, og dermed har netto kostnader til boligen. Det er vanskelig å se hvorfor ytterligere kostnader til pendlerbolig ikke skal anses som *merkostnader*. Det må riktignok tas forbehold når det gjelder stortingsrepresentanter som har netto leieinntekter fra boligen på hjemstedet, og det foreligger årsakssammenheng mellom pendleroppholdet og utleien. Her kan netto leieinntekt etter vår oppfatning i prinsippet redusere det beløpet Stortinget kan dekke skattefritt for representanten. Skattemyndighetene har imidlertid ikke praktisert pendlerreglene slik, men gir istedenfor uttrykk for at utleie på hjemstedet medfører at *hele* dekningen av pendlerbolig blir skattepliktig.

Vår vurdering er at den forståelse som skattemyndighetene legger til grunn for stortingsrepresentanter som pendler fra foreldrehjem eller som delvis leier ut sin bolig på hjemstedet, mangler klar lovhjemmel. Det er videre vår vurdering at skattemyndighetenes forståelse i liten grad samsvarer med prinsippet bak fradragsretten for merkostnader, og dessuten at forståelsen fristiller seg fra lovendringen i 1992 da enslige pendlere og familiependlere ble likestilt. Basert på en historisk gjennomgang av rettskildene, kan det også virke som om det har skjedd en sammenblanding av momenter som er av betydning for vurdering av skattemessig bosted (pendlerstatusen) og hva som skal anses som merkostnader dersom en person har pendlerstatus.

Det kan reises spørsmål ved andre sider av pendlerreglene som i mindre grad har vært i medias søkelys. Etter vår oppfatning er det ingen konkrete holdepunkter for å fravike avstandskravet på 40 kilometer som praktiseres for stortingsrepresentanter, for å ha rett på skattefri pendlerbolig. Dette gjelder selv om representanten eier, disponerer eller til og med bruker annen bolig nærmere enn 40 kilometer fra Stortinget, og uavhengig av om bruken av pendlerboligen er intensiv eller sporadisk. Derimot mener vi at beregningen av merkostnader i prinsippet skal hensynta besparelser på hjemstedet (strømutgifter mv.), og også at skattefri dekning i prinsippet ikke omfatter kostnader som skyldes at representantens husstandsmedlemmer bor i pendlerboligen (strømutgifter mv.). Så langt vi har kunnet bringe på det rene, foretas slike konkrete beregninger av merkostnader heller ikke av skattemyndighetene i dag.

Konklusjon:

- Stortingsrepresentanter som pendler fra foreldrehjem («gutterom»/«pikerom») har rett på skattefri dekning av pendlerbolig fra Stortinget, dersom vilkårene for pendlerfradrag for øvrig er oppfylt. Stortinget har etter vårt syn behandlet dette riktig skattemessig.
- Stortingsrepresentanter som delvis leier ut sin bolig på hjemstedet har rett på skattefri dekning av pendlerbolig fra Stortinget, dersom vilkårene for pendlerfradrag for øvrig er oppfylt. Dersom det er årsakssammenheng mellom pendleroppholdet og utleien på hjemstedet, kan netto leieinntekt på hjemstedet i prinsippet redusere det beløpet Stortinget kan dekke skattefritt for representanten. Stortinget har etter vårt syn i utgangspunktet behandlet dette riktig skattemessig, men det forutsetter en nærmere vurdering av enkeltsaker.

- Stortingsrepresentanter som har sitt skattemessige hjem mer enn 40 kilometer fra Stortinget har rett på skattefri dekning av pendlerbolig fra Stortinget, dersom vilkårene for pendlerfradrag for øvrig er oppfylt. Det gjelder selv om representanten eier, disponerer eller bruker annen bolig nærmere enn 40 kilometer fra Stortinget. Videre gjelder det uavhengig av intensiteten i representantens bruk av pendlerboligen. Stortinget har etter vårt syn behandlet dette riktig skattemessig.
- Stortingsrepresentanter som bor fast med sin familie i pendlerboligen har rett på skattefri dekning av pendlerbolig fra Stortinget, dersom vilkårene for pendlerfradrag for øvrig er oppfylt. Det skal i prinsippet tas hensyn til besparelser på hjemstedet (strømutgifter mv.) i beregningen av netto merkostnader som Stortinget kan dekke skattefritt. Merkostnadene omfatter prinsipielt ikke økte kostnader som skyldes at representantens husstandsmedlemmer bor i pendlerboligen (økt strømforbruk mv.). Stortinget har etter vårt syn i utgangspunktet behandlet dette riktig skattemessig, men det forutsetter en nærmere vurdering av enkeltsaker.

2.3 Pendlerdiett

Stortingsrepresentanter har på bestemte vilkår rett på pendlerdiett (dekning av utgifter til mat mv.) de døgn de oppholder seg i pendlerboligen. Fra og med 2018 er slik pendlerdiett skattepliktig, fordi representantene har kjøkken med kokemuligheter i pendlerboligen. Før 2018 har Stortinget gitt alle representanter med pendlerbolig skattefri pendlerdiett innenfor Skattedirektoratets satser. Etter vår vurdering er dette riktig, til tross for at skattemyndighetene synes å gi uttrykk for at enkelte representanter skulle vært skattlagt. Ettersom skattefrihet for pendlerdiett siden 1992 har blitt vurdert etter sjablongsatser, er det ikke lenger rom for noen individuell vurdering av om den enkelte stortingsrepresentant (eller annen arbeidstaker) har reelle merkostnader eller ikke. Det blir gitt skattefri pendlerdiett etter satsene uansett. En stortingsrepresentant som bor fast med sin familie i pendlerboligen i Oslo, er i en pendlersituasjon som trolig aldri vil oppstå for andre arbeidstakere. I denne situasjonen vil det sjelden oppstå reelle merkostnader, fordi familien normalt har det samme matbudsjettet i pendlerboligen som de ville hatt på hjemstedet. Så lenge det gjelder skattefrihet innen sjablongsatsene, kommer dette imidlertid ikke på spissen.

Konklusjon:

- Stortingsrepresentanter som bor i pendlerbolig er fra og med 2018 beskattet for pendlerdiett. Før 2018 var pendlerdiett behandlet som skattefri for stortingsrepresentanter som bodde i pendlerbolig. Stortingets skattemessige behandling av pendlerdiett har etter vårt syn vært riktig både før og etter 2018.

2.4 Reiser

Stortingsrepresentanter kan få dekket ulike reiser skattefritt av Stortinget – tjenestereiser, arbeidsreiser (mellom hjem/pendlerbolig og Stortinget) og besøksreiser til hjemmet for representanter med pendlerbolig (pendlerreiser). For tjenestereiser (og delvis pendlerreiser) har vi identifisert noen situasjoner der Stortingets skattemessige behandling i enkeltsaker må vurderes nærmere. Det gjelder (i) tjenestereiser før 1. juli 2019 der

hovedformålet med reisen ikke var et tjenstlig behov, (ii) kostnader til barnepass og -tilsyn, (iii) kostnader til ledsager, (iv) bonuspoeng som brukes privat og (v) rabatt oppnådd ved bestilling av privatreise gjennom Stortinget. Det samme gjelder bruk av Stortingets biltjeneste, der Stortingets skattemessige behandling må vurderes dersom tjenesten er brukt til rene arbeidsreiser (mellom hjem/pendlerbolig og Stortinget) eller andre private reiser.

Konklusjon:

- Stortingets skattemessige behandling av reisekostnader fremstår i det vesentlige som riktig, men må vurderes nærmere i noen konkrete situasjoner der det kan foreligge feil behandling.

2.5 Andre ytelser

Mange arbeidstakere har i dag tilgang på en rekke ytelser fra arbeidsgiver – rimelige velferdstiltak, elektronisk kommunikasjon mv. Dette gjelder også stortingsrepresentanter. I det vesentlige fremstår Stortingets skattemessige behandling som riktig, men vi påpeker noen situasjoner der Stortingets skattemessige behandling i enkeltsaker må vurderes nærmere.

Konklusjon:

- Stortingets skattemessige behandling av andre ytelser (velferdstiltak mv.) fremstår i det vesentlige som riktig, men må vurderes nærmere i noen konkrete situasjoner der det kan foreligge feil behandling.

3 GENERELT OM STORTINGSREPRESENTANTER

3.1 Stortingsvervets forankring i Grunnloven

Stortingsvervet er forankret og regulert i Grunnloven § 63, som lyder:

§ 63.

Enhver som velges til representant, er pliktig til å motta valget, med mindre han eller hun

- a. er valgt utenfor det valgdistrikt der vedkommende er stemmeberettiget*
- b. har møtt som representant på alle storting etter forrige valg*
- c. har avgitt skriftlig erklæring om at vedkommende ikke ønsker å stå på en valgliste.*

Regler for innen hvilken tid og på hvilken måte den som har rett til å nekte valg, skal gjøre denne rett gjeldende, fastsettes ved lov.

Det skal likeledes bestemmes ved lov innen hvilken tid og på hvilken måte en som velges til representant for to eller flere valgdistrikter, skal avgi erklæring om hvilket valg han eller hun vil motta.

Bestemmelsen gir uttrykk for den såkalte ombudsplikten, som i ulike varianter har vært nedfelt i Grunnloven siden 1814. Ombudsplikten innebærer for det første en plikt for den som føres opp på en valgliste til å stille til valg. For det andre innebærer den en rett og plikt til å ta imot vervet dersom man blir valgt. For det tredje innebærer ombudsplikten en rett og plikt til å fungere i vervet i perioden man er valgt for.¹⁵ Det er opplistet enkelte unntak fra ombudsplikten i bestemmelsens bokstav a til c.

I NOU 2020: 6 s. 195 sammenfattes begrunnelsen for ombudsplikten slik:

«Ombudsplikten er begrunnet med at deltakelse er en borgerplikt – alle har et ansvar for fellesskapet ved å delta i behandlingen av samfunnsmessig viktige saker. En sentral bakgrunn for ombudsplikten er også demokratihensynet, ved at flest mulig skal kunne velges som folkets representanter. Et ytterligere hensyn som begrunner ombudsplikten, er rekrutteringshensynet, ved at plikten bidrar til å sikre rekruttering til folkevalgte organer. Ombudsplikten bygger på at vervet er personlig. Representanter som melder seg ut av et parti eller blir ekskludert fra et parti, har fortsatt rett og plikt til å stå i vervet ut perioden.»

Brudd på ombudsplikten er regulert i ansvarlighetsloven § 12. Bestemmelsen lyder:

¹⁵ Holmøyvik, Eirik. Karnov lovkommentar: Grunnlova - Grl. - nynorsk 1814, Lovkommentar 1 til § 63, Lovdata.no (Besøkt: 9. desember 2021)

«Det medlem av Stortinget som uten gyldig forfall undlater å møte på Stortinget når det trer sammen, straffes med bøter. På samme måte straffes den representant som uten gyldig grunn forsettlig unndrar sig fra å delta i Stortingets forhandlinger eller som ikke retter seg etter Stortingets forretningsorden.»

I denne sammenheng vises det også til ansvarlighetsloven § 3 første ledd, hvor det fremkommer at:

«For ethvert straffbart forhold som påtales ved Riksrett kan tap av offentlig tjeneste idømmes istedenfor eller som tillegg til den straff som ellers er bestemt.»

Prosedyrereglementet for Stortinget følger av Stortingets forretningsorden, som gir regler om blant annet Stortingets saksbehandling og virksomheten i plenum og i komiteene. Formelt vedtas forretningsordenen på nytt ved starten av hver sesjon med hjemmel i Grunnloven § 66 siste punktum, som lyder:

«Etter den der vedtatte orden er enhver pliktig til å rette seg.»

Videre er også stortingsrepresentanters krav på godtgjørelse for reiser i vervet og for deltakelse på Stortinget forankret i Grunnloven § 65. Bestemmelsen lyder:

§ 65.

Enhver representant og innkalt vararepresentant får av statskassen godtgjørelse bestemt ved lov for reiseomkostninger til og fra Stortinget og fra Stortinget til sitt hjem og tilbake igjen under ferier av minst 14 dagers varighet.

Dessuten tilkommer det ham eller henne godtgjørelse, bestemt ved lov, for vedkommendes deltagelse i Stortinget.

Formålet med godtgjørelsen til stortingsrepresentanter, herunder kostnadsdekning til reiseutgifter, er å sikre demokratisk legitimitet og representasjon. Godtgjørelsen muliggjør valgbarhet uavhengig av økonomisk evne, samtidig som den sikrer økonomisk uavhengighet i tjenesteperioden.¹⁶ I Dok. nr. 20 (2020-2021)¹⁷ er det påpekt at det er en prinsipiell forskjell mellom rollen til en arbeidstaker og rollen til en folkevalgt. Det er videre fremhevet at godtgjørelsen skal stå i rimelig forhold til eksponeringen og ansvaret som følger med vervet, og derfor «[...] må ligge på et relativt høyt nivå, og klart over gjennomsnittlig lønnsinntekt i samfunnet».

Av bestemmelsens annet ledd fremgår det at godtgjørelsen for deltakelse på Stortinget skal fastsettes i lov. Det er antatt at Grunnloven § 65 annet ledd forutsetter at det er Stortinget selv som har avgjørelsesmyndighet med hensyn til å fastsette stortingsrepresentantenes faste godtgjørelse.¹⁸

¹⁶ Dok. nr. 20 (2020-2021), punkt 5.1.2

¹⁷ Dok. nr. 20 (2020-2021), punkt 5.3.3 flg.

¹⁸ Dok. nr. 17 (2002-2003), punkt 3.2

3.2 Betydningen av at stortingsrepresentanter ikke er arbeidstakere i arbeidsrettslig forstand

Vervet som stortingsrepresentant er ikke et vanlig, lønnet ansettelsesforhold. Som det fremgår over har vervet grunnlag i Grunnloven § 65, og ikke i avtale, som ligger til grunn for et arbeidsforhold i arbeidsrettslig forstand.

Vervet betegnes best som et tillitsverv eller et ombud.¹⁹ Stortingsrepresentanter utfører sitt verv på grunnlag av det programmet de er valgt inn på, samt egne vurderinger. Stortingsrepresentantene omfattes derfor bare i liten grad av avtaleverk og lovverk om lønn og arbeidsforhold som gjelder for andre samfunnsgrupper, og befinner seg derfor i en arbeidsrettslig særstilling. Blant annet gjelder ikke arbeidsmiljøloven²⁰ med sin vernelovgivning (herunder stillingsvern), ferieloven²¹, statsansatteloven²² eller tariffavtaler for stortingsrepresentanter.²³ Stortingsrepresentanter har dermed i utgangspunktet ikke de samme sosiale rettigheter som alminnelige arbeidstakere. Det er etablert en rekke egne ordninger som skal kompensere for at stortingsrepresentantene faller utenfor blant annet nevnte regelverk.²⁴

En konsekvens av at stortingsrepresentantene ikke er å anse som arbeidstakere, er at heller ikke Stortinget er å anse som deres arbeidsgiver i arbeidsrettslig forstand. Dette har betydning for blant annet Stortingets kontroll-, tilsyns- og instruksjonsmyndighet overfor representantene, som er langt mer begrenset enn hva den ville vært overfor en ordinær arbeidstaker i kraft av styringsretten. Et utslag av dette er eksempelvis at Stortingets administrasjon sin kontroll med reiseregninger kun er *formell*, og ikke retter seg mot innholdet i eller formålet med reisen.²⁵ ²⁶ Dersom Stortingets administrasjon skal kunne gå utover dette utgangspunktet, må det være på bakgrunn av vedtak i Stortinget eller Stortingets presidentskap. I dommen HR-2020-1945-A, hvor en stortingsrepresentant ble kjent skyldig i grovt bedrageri for forfalskning av reiseregninger, ble stortingsrepresentantenes frie råderett over reisene begrunnet slik (avsnitt 9):

«[...] [R]epresentantene har sitt mandat fra velgerne og er på oppdrag for dem, slik at det av prinsipielle grunner ikke ville være riktig at Stortingets administrasjon eller andre skulle foreta en vurdering av om reise er nødvendig.»

3.3 Stortingsgodtgjørelsesloven med tilhørende retningslinjer mv.

I dag er både godtgjørelse, dekning av reiseutgifter og andre økonomiske ytelser til stortingsrepresentanter regulert i stortingsgodtgjørelsesloven. Gjeldende stortingsgodtgjørelseslov trådte i kraft 1. januar 2017, og erstattet stortingsgodtgjørelsesloven av 2011.²⁷ Samtidig ble forskrift om godtgjørelse for stortingsrepresentanter opphevet.²⁸ Bestemmelsene som tidligere fremgikk av 2011-loven og forskriften, er videreført i den nye loven.

¹⁹ Dok. nr. 17 (2002-2003), punkt 3.2

²⁰ Lov av 17. juni 2005 nr. 62 om arbeidsmiljø, arbeidstid og stillingsvern mv. (arbeidsmiljøloven)

²¹ Lov av 29. april 1988 nr. 21 om ferie (ferieloven)

²² Lov av 16. juni 2017 nr. 67 om statens ansatte mv. (statsansatteloven)

²³ Dok. nr. 20 (2020-2021), punkt 2.1

²⁴ Dok. nr. 17 (2002-2003), punkt 3.2

²⁵ HR-2020-1954-A, avsnitt 10

²⁶ Holmøyvik, Eirik. Karnov lovkommentar: Grunnlova - Grl. - nynorsk 1814, Lovkommentar 1 til § 65, Lovdata.no (Besøkt: 10. desember 2021)

²⁷ Lov av 16. desember 2011 nr. 61 om godtgjørelse for stortingsrepresentanter (opphevet)

²⁸ Forskrift av 8. desember 2011 nr. 1265 om godtgjørelse for stortingsrepresentanter (opphevet)

Formålet med den nye loven var først og fremst å gjøre regelverket mer tilgjengelig, både språklig og rent pedagogisk ved at bestemmelsene ble slått sammen og i sin helhet inntatt i loven.²⁹

Stortingets presidentskap er i gjeldende og tidligere stortingsgodtgjørelseslov gitt hjemmel til å fastsette nærmere *retningslinjer* for flere av de lovbestemte ytelsene. Det er gitt retningslinjer om praktisering av fratreddesytelse, retningslinjer om praktisering av etterlønn, og retningslinjer om reisedekning for stortingsrepresentanter. Retningslinjene gir mer detaljerte beskrivelser av ytelsene, i tillegg til at de oppstiller både materielle og prosessuelle vilkår for tilståelse av de ulike ytelsene.³⁰ Retningslinjene om fratreddesytelse og etterlønn ble vedtatt av Stortingets presidentskap i 2013 og har ikke blitt endret siden vedtakelsen. Retningslinjer om reisedekning for stortingsrepresentanter ble vedtatt i 2017, og ble noe endret i 2018 og 2019. Videre er det gitt retningslinjer for tildeling av Stortingets pendlerboliger, vedtatt i 2017³¹, og revidert 11. desember 2021. Retningslinjene for pendlerboliger er ikke vedtatt med hjemmel i lov.

Stortingsgodtgjørelsesloven hjemler stortingsrepresentantenes krav på godtgjørelse for vervet, feriepengar, godtgjørelse under permisjon, ytelser ved dødsfall og yrkesskade, fratreddesytelse og etterlønn samt dekning av utgifter til reise, flytting og barnepass. Pensjonsordningen for stortingsrepresentanter og regjeringsmedlemmer er regulert i stortings- og regjeringspensjonsloven.³²

Dersom en representant urettmessig har mottatt en ytelse etter stortingsgodtgjørelsesloven, kan Stortinget på nærmere vilkår kreve tilbakebetaling, jf. stortingsgodtgjørelsesloven § 20. De alternative vilkårene for å kreve tilbakebetaling er at yturen er mottatt «i strid med redelighet og god tro», at mottaker «uaktsomt har gitt feilaktige eller mangelfulle opplysninger», at utbetalingen «skyldes feil fra Stortingets side og mottageren burde ha forstått dette», eller at «særlige grunner gjør det rimelig».

I tillegg til de ulike ytelsene og ordningene stortingsrepresentantene tilkjennes i medhold av stortingsgodtgjørelsesloven og retningslinjer, har representantene en del tilleggsgoder som ikke er hjemlet i lov. Det redegjøres nærmere for stortingsrepresentanters ordninger i Rapporten.

²⁹ Innst. 51 L (2016-2017), punkt 1

³⁰ Retningslinjer om praktisering av fratreddesytelse, Retningslinjer om praktisering av etterlønn, Retningslinjer om reisedekning for stortingsrepresentanter (Besøkt: 10. desember 2021)

³¹ Retningslinjer for tildeling av Stortingets pendlerboliger (Besøkt: 10. desember 2021)

³² Lov av 16. desember 2011 nr. 60 om pensjonsordning for stortingsrepresentanter og regjeringsmedlemmer (stortings- og regjeringspensjonsloven)

4 STORTINGETS OG STORTINGSREPRESENTANTENES SKATTEMESSIGE STILLING

4.1 Overordnet

Stortingsrepresentanters verv er ikke et arbeidsforhold i arbeidsrettslig forstand, og Stortinget er ikke i arbeidsrettslig forstand å betrakte som arbeidsgiver, jf. punkt 3.2 ovenfor. I *skattemessig* forstand blir vervet imidlertid betraktet tilsvarende som et arbeidsforhold, på samme måte som for eksempel et styreverv.

Vervet som stortingsrepresentant er unektelig annerledes enn ethvert annet arbeidsforhold eller verv. Det dreier seg om representasjon på nasjonalforsamlingen – et viktig element i det parlamentariske system og et ledd i utøvelsen av demokratisk representasjon. Som følge av dette har det blitt vedtatt enkelte særregler for skattemessig behandling av stortingsrepresentanter. Særreglene vil omtales i detalj i Rapporten, men de viktigste nevnes allerede her for oversiktens skyld:

For det første gjelder det en særregel om stortingsrepresentanter bosted. Bestemmelsen har røtter langt tilbake i tid, og følger nå av skatteloven³³ § 3-1 sjette ledd. Stortingsrepresentanter anses skattemessig som bosatt der de hadde sitt hjem ved tiltredelsen til vervet som stortingsrepresentant. Bestemmelsen reiser en rekke spørsmål, som til dels har direkte betydning for beskatningen av ytelser som knytter an til det skattemessige hjem (pendlerreglene). I tilknytning til dette er det en særregel i FSFIN³⁴ § 3-1-7, som gir stortingsrepresentanter mulighet til å frasi seg de skattemessige fordelene som følger ved å være bosatt i tiltakssonen i Troms og Finnmark (særlig knyttet til sats for arbeidsgiveravgift).

For det annet er det en særregel i FSFIN § 6-44-13 bokstav d, som gjelder pendlende stortingsrepresentanters hjemreiser (besøksreiser). Disse vil alltid anses som yrkesreiser, til forskjell fra besøksreiser for andre ansatte.

Det er også enkelte andre regler som i større eller mindre grad kan omtales som særregler for representantene, men som ikke er like eksplisitt lov- eller forskriftsregulert som de ovennevnte. Dette vil omtales nærmere der det er aktuelt.

4.2 Skattepliktig inntekt for stortingsrepresentanter

4.2.1 Fordel vunnet ved arbeid – skatteloven §§ 5-1 og 5-10

Godtgjørelsen til stortingsrepresentanter utgjør en skattemessig «fordel» som vil være gjenstand for beskatning etter reglene i skatteloven. Etter skatteloven § 5-1 første ledd vil enhver fordel som er vunnet ved blant annet arbeid anses som skattepliktig inntekt:

³³ Lov av 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)

³⁴ Forskrift av 19. november 1999 nr. 1158 til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven, fastsatt av Finansdepartementet

§ 5-1. Hovedregel om inntekt

(1) Som skattepliktig inntekt anses enhver fordel vunnet ved arbeid, kapital eller virksomhet samt pensjon, føderåd og livrente.

Hva som anses som inntekt vunnet ved arbeid (arbeidsinntekt) etter skatteloven, rekker lenger enn det som etter arbeidsrettslige regler må anses som ordinær lønn. Det er i utgangspunktet uten betydning om fordelen er vunnet ved et ordinært arbeidsforhold for den skattemessige klassifiseringen. En presisering av hva som skal skattlegges som fordel vunnet ved arbeid, følger av skatteloven § 5-10:

§ 5-10. Fordel vunnet ved arbeid

Fordel vunnet ved arbeid omfatter blant annet:

a. lønn, honorar, feriepenger og annen godtgjørelse vunnet ved arbeid i og utenfor tjenesteforhold, men ikke i virksomhet. Som annen godtgjørelse anses blant annet tantieme, gratiale, ventepenger, tips, provisjon, premier, priser, stipend og lignende ytelser, samt ytelser som omfattes av §§ 5-11 til 5-14,

b. godtgjørelse som medlem av styre, representantskap, utvalg, råd og lignende,

[...]

Oppramsingen i bestemmelsens bokstav a til e er ikke uttømmende, jf. ordlyden «blant annet» innledningsvis. Hvorvidt en fordel skal anses vunnet ved arbeid må derfor i tvilstilfeller avgjøres etter en konkret vurdering. Det følger av bokstav a at også godtgjørelse vunnet ved arbeid utenfor tjenesteforhold kan anses som fordel vunnet ved arbeid. Videre følger det av bokstav b at godtgjørelse mottatt som medlem av «styre, representantskap, utvalg, råd **og lignende**» (vår utheving) omfattes av hva som anses som fordel vunnet ved arbeid.

Ordlyden i bestemmelsen omfatter dermed den godtgjørelsen stortingsrepresentanter mottar i egenskap av sitt verv. I ligningspraksis og juridisk teori er det lagt til grunn at godtgjørelse mottatt for eksempel som følge av politiske verv er omfattet av bokstav b.³⁵

Som følge av at stortingsrepresentantenes godtgjørelse anses som arbeidsinntekt, vil denne godtgjørelsen ikke anses som inntekt vunnet ved virksomhet (virksomhetsinntekt), jf. skatteloven § 5-30. Aktiviteten drives ikke for egen regning og risiko.³⁶

4.2.2 Fordelsbegrepet; verdsettelse og tidfesting

Skattepliktig arbeidsinntekt omfatter mer enn kontantytelsene skattyter mottar for sitt arbeid. Enhver «fordel» som er vunnet ved arbeidet (vervet) omfattes av skatteplikten. Dette omfatter naturalytelser og

³⁵ Stoveland (red.), *Skatteloven med kommentarer* (2020) § 5-10, punkt 3 og Skatte-ABC 2021, emne: Stortingsrepresentanter mv., punkt 4

³⁶ Se for eksempel Rt. 2015 s. 628 (Solér-dommen), avsnitt 27

utgiftsgodtgjørelser som også vil være skattepliktig inntekt, jf. skatteloven § 5-10 bokstav a, jf. §§ 5-11 til 5-14 (unntak følger blant annet av § 5-15). For stortingsrepresentanter innebærer dette at «godtgjørelsen» som tilkommer ved utførelsen av vervet omfatter både kontantvederlaget for «vedkommendes deltagelse i Stortinget» og alle øvrige ytelser som er en følge av utførelse av vervet.³⁷

Dersom stortingsrepresentanten mottar andre ytelser enn rene kontantytelser i lønn, godtgjørelse etc., må disse ytelsene verdsettes. Verdien av «fordelen» er viktig for å kunne beregne riktig skatt der ytelsene er skattepliktige. Utgangspunktet ved verdsettelsen av andre ytelser enn rene kontantytelser, er at disse skal settes til omsetningsverdi, jf. skatteloven § 5-3. Det vil være omsetningsverdien på tidfestingstidspunktet som er avgjørende, jf. skatteloven kapittel 14. For arbeidsinntekter (som godtgjørelse til stortingsrepresentanter altså er) følger tidfestingen av det såkalte kontantprinsippet, jf. skatteloven § 14-3. Det er utbetalingstidspunktet for ytelsen som er avgjørende, eller det tidligere tidspunkt da arbeidstakeren (representanten) kunne krevet utbetaling.

Verdsettelse kan være vanskelig. Praksis vil ofte gi veiledning. For pendlerbolig, se for eksempel Skatte-ABC 2021, emne: Bolig – fri bolig, punkt 2.1/2.4:

«Fordelen ved hel eller delvis fri bolig fastsettes mest mulig i overensstemmelse med hva leieverdien er for tilsvarende boliger på stedet (markedsleie).

[...]

Ved verdsetting av fordelene må det også tas hensyn til verdi av eventuell fri strøm, oppvarming mv. Om prinsipp for verdsetting av fri oppvarming, se Sk. nr. 32/1981 i Utv. 1981/639.»

Skatte-ABC er en kilde som er benyttet i stor utstrekning i Rapporten. Den rettskildemessige vekten til Skatte-ABC er svært begrenset, jf. nedenfor punkt 8.2.5. Skatte-ABC er en håndbok til saksbehandlere i Skatteetaten, og har som sådan betydelig vekt som indikasjon på etatens syn på ulike skatterettslige spørsmål. Den gir uvurderlig støtte som oppslagsverk for skattemyndighetenes egen tolkning av regelverket.

Utgiftsgodtgjørelse vil være skattepliktig så langt den gir overskudd etter at kostnader forbundet med arbeidet er dekket (nettometoden), eller i den grad den dekker private kostnader uavhengig av om disse er fradragsberettiget (bruttometoden), jf. skatteloven § 5-11 annet ledd bokstav a og b. Også andre naturalytelser slik som varer og tjenester som mottas gratis eller til underpris, vil i utgangspunktet være skattepliktig inntekt for mottakeren. Dersom noe mottas til underpris, vil det være differansen mellom den prisen skattyter har betalt og omsetningsverdien som utgjør den skattepliktige fordelene etter skatteloven § 5-10.

³⁷ Skatte-ABC 2021, emne: Stortingsrepresentanter mv., punkt 4

4.2.3 Tilknytningsvilkåret

I formuleringen «vunnet ved [...] arbeid» ligger det et krav om at det opptjente fordelen må ha nødvendig tilknytning til arbeidet for å være skattepliktig.

For stortingsrepresentanter er det vanskelig å se for seg mange tilfeller der det oppstår spørsmål om en ytelse som er mottatt har nødvendig tilknytning til utøvelsen av vervet som representant. Der representanten mottar rabatter mv. fra tredjeparter, kan det oppstå spørsmål om det foreligger slik tilstrekkelig tilknytning. Det samme gjelder der det mottas gaver fra andre enn Stortinget, for eksempel på tjenestereiser. Disse situasjonene omtales nærmere i Rapporten.

4.3 Skattemessige arbeidsgiverplikter for Stortinget

4.3.1 Generelt

En arbeidsgiver i skattemessig forstand har en rekke plikter. Blant de skattemessige forpliktelsene, er det tre som vanligvis anses som de mest sentrale:

- Lønnsopplysningsplikt (innberetningsplikt)
- Trekkplikt (plikt til å foreta forskuddstrekk)
- Arbeidsgiveravgiftsplikt (plikt til å betale arbeidsgiveravgift)

For arbeidstaker er det spørsmålet om skatteplikt for lønnen som er det sentrale. For arbeidsgiver er det plikten til å betale arbeidsgiveravgift som innebærer en økonomisk forpliktelse (selv om misligholdt trekkplikt også kan påføre arbeidsgiver et økonomisk ansvar, jf. skattebetalingsloven § 16-20). Reglene om innberetnings- og trekkplikt innebærer i tillegg administrative byrder for arbeidsgiver. Dette gjelder for Stortinget på samme måte som alle andre arbeidsgivere i skattemessig forstand.

4.3.2 Lønnsopplysningsplikt (lønnsinnberetning)

Stortinget har som skattemessig arbeidsgiver plikt til å gi opplysninger om den godtgjørelsen som utbetales til stortingsrepresentantene i henhold til skatteforvaltningsloven § 7-2 om lønnsopplysninger mv. Det følger av skatteforvaltningsloven³⁸ § 7-2 første ledd:

§ 7-2. Lønnsopplysninger mv.

(1) Den som selv eller gjennom andre i løpet av en kalendermåned har utbetalt eller ytet fordel som nevnt i dette leddet, skal etter reglene i a-opplysningsloven gi opplysninger om alt som er ytet til den enkelte mottaker. Opplysningene skal omfatte

a) lønn og annen godtgjøring for arbeid

³⁸ Lov av 27. mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven)

- b) pensjon, uføretrygd etter folketrygdloven kapittel 12, uføreytelser fra andre ordninger, introduksjonsstønad etter integreringsloven, kvalifiseringsstønad etter sosialtjenesteloven, føderåd i jord- og skogbruk, livrente som ledd i pensjonsordning i arbeidsforhold, engangs- og avløsningsbeløp for slike ytelser, foreldrepenger, dagpenger under arbeidsløshet, sykepenger og lignende ytelser som skal regnes som skattepliktig inntekt for mottakeren.
- c) tips med det beløpet som skal tas med ved beregningen av skattetrekk
- d) **gratiale, tantieme og godtgjøring til medlem av styre eller representantskap eller til annen tillitsmann**
- e) reise-, diett- og representasjonsgodtgjøring samt annen godtgjøring til dekning av utgifter ved utførelse av arbeid, oppdrag eller verv som nevnt i bokstav a til f
- f) lott eller part ved fiske eller fangstvirksomhet
- g) godtgjøring til medlemmer av faste arbeidslag som utfører arbeid for egen regning
- h) godtgjøring for barnepass også når dette skjer i barnepasserens hjem som ledd i selvstendig næringsvirksomhet
- i) vederlag til arbeidstaker i forbindelse med opphør av arbeidsforhold etter avskjed, oppsigelse eller avtale med arbeidsgiver
- j) engangsutbetalinger til rettighetshaver, begunstiget, bo eller arving etter lov 27. juni 2008 nr. 62 om individuell pensjonsordning eller etter forsikringsbevis eller pensjonskapitalbevis utgått fra en individuell pensjonsavtale etter skatteloven (IPA). Det samme gjelder for engangsutbetalinger etter innskuddspensjonsloven. (vår utheving)

Den godtgjørelse stortingsrepresentanter mottar som følge av sin deltakelse i Stortinget, anses som fordel vunnet ved arbeid etter skatteloven §§ 5-1 og 5-10 første ledd bokstav b. Dette innebærer at godtgjørelsen er omfattet av lønnsopplysningsplikten, jf. skatteforvaltningsloven § 7-2 første ledd bokstav d.³⁹

Det følger presiseringer av lønnsopplysningsplikten i forskrift fastsatt av Finansdepartementet (skatteforvaltningsforskriften).⁴⁰ Her gis også beløpsmessige begrensninger i lønnsopplysningsplikten. Hovedregelen er at det ikke er opplysningsplikt om naturalytelser som er skattefrie.⁴¹ Det gjelder imidlertid viktige unntak fra dette. Av skatteforvaltningsforskriften § 7-2-2 første ledd annet punktum følger det om unntaket fra lønnsopplysningsplikten for skattefrie naturalytelser:

³⁹ Stoveland (red.), *Skatteloven med kommentarer* (2020) § 5-15, punkt 3

⁴⁰ Forskrift av 23. november 2016 nr. 1360 til skatteforvaltningsloven (skatteforvaltningsforskriften) § 7-2-1

⁴¹ Skatteforvaltningsforskriften § 7-2-2 første ledd første punktum

«Dette gjelder ikke for naturalytelser til pendlere i form av helt eller delvis fri kost, losji og besøksreiser i hjemmet eller for dekning av reiser til og fra hjemmet for stortingsrepresentanter som av hensyn til vervet må bo utenfor hjemmet.»

Den siste presiseringen som gjelder stortingsrepresentanter spesielt, er nødvendig fordi de nevnte besøksreiser til hjemmet anses som yrkesreise for representanter, jf. FSFIN § 6-44-13 bokstav d. Uten særbestemmelsen her ville besøksreiser for stortingsrepresentanter vært fritatt for rapporteringsplikt. Det har ikke vært lovgivers intensjon med særregelen som gjør representanters besøksreiser til yrkesreiser, jf. nærmere nedenfor punkt 14.

Fri pendlerbolig, pendlerdiett (kostgodtgjørelse) og besøksreiser til hjemmet vil som følge av ovennevnte måtte innberettes av Stortinget som arbeidsgiver i skattemessig forstand. Dette gjelder selv om disse ytelsene ville vært fradragsberettiget etter skatteloven § 6-13 dersom representanten hadde dekket kostnadene selv, og selv om de kan dekkes skattefritt av arbeidsgiver etter skatteloven § 5-15 første ledd bokstav q. Innberetning skjer elektronisk i a-meldingen.

Rapporteringspliktig, men skattefri, pendlerbolig skal verdsettes til leieverdien ved rapportering i a-meldingen.⁴² Kostgodtgjørelse ved opphold i pendlerbolig vil være skattepliktig etter endring av skattereglene i 2018, jf. nedenfor punkt 11; som skattepliktig fordel rapporteres det beløp som er gitt i kostgodtgjørelse.⁴³ Besøksreise til hjemmet rapporteres etter de regler som gjelder for den aktuelle kostnad, for eksempel kilometergodtgjørelse etter satser for tjenestereise.

Lønnsopplysningsplikten vil også ha betydning for plikten til å betale arbeidsgiveravgift av kontantytelser etter folketryktdloven § 23-2, jf. nedenfor punkt 4.3.4.

4.3.3 Trekkplikt

Stortinget vil være pliktig til å foreta forskuddstrekk i henhold til den enkelte representants skattekort etter skattebetalingsloven⁴⁴ § 5-4. Dersom godtgjørelsen består av mer enn en ren kontantytelse, for eksempel naturalytelser, skal forskuddstrekket foretas i den kontante ytelsen så langt det er dekning, jf. skattebetalingsloven § 5-10 tredje ledd første punktum.

Det følger av skattebetalingsloven § 5-4 første ledd:

§ 5-4. Plikt til å foreta forskuddstrekk og plikt til å foreta skattetrekk i inntekt etter reglene i skatteloven kapittel 19

(1) Arbeidsgiver plikter av eget tiltak å foreta forskuddstrekk i henhold til det til enhver tid gjeldende skattekortet og reglene i dette kapitlet. Dersom en arbeidstaker i et tjenesteforhold mottar ytelse som

⁴² Skatteetaten.no, <https://www.skatteetaten.no/bedrift-og-organisasjon/arbeidsgiver/a-meldingen/veiledning/lonn-og-ytelser/oversikt-over-lynn-og-andre-ytelser/bolig-pendler/>

⁴³ Skatteetaten.no, <https://www.skatteetaten.no/bedrift-og-organisasjon/arbeidsgiver/a-meldingen/veiledning/lonn-og-ytelser/oversikt-over-lynn-og-andre-ytelser/kost-og-losji/>

⁴⁴ Lov av 17. juni 2015 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven)

nevnt i § 5-6 fra andre enn den som har arbeidstakeren i sin tjeneste, påhviler pliktene etter dette kapitlet likevel den som har arbeidstakeren i sin tjeneste. Arbeidsgiver som utbetaler lønn mv. til skattyter etter reglene i skatteloven kapittel 19 (kildeskatteordning), plikter å foreta skattetrekk i henhold til det til enhver tid gjeldende skattekortet og reglene om skattetrekk av slike utbetalinger i dette kapitlet.

Hvem som utgjør «arbeidsgiver» etter loven er definert i skattebetalingsloven § 4-1 første ledd bokstav c:

§ 4-1. Definisjoner

[...]

- c. *arbeidsgiver: Den som selv eller ved fullmektig utbetaler lønn eller annen godtgjørelse eller ytelse som det skal foretas forskuddstrekk, skattetrekk etter § 5-4 eller utleggstrekk i.*

Gjennom henvisning i skattebetalingsloven § 5-4 første ledd fremgår det av § 5-6 hvilke ytelser det skal foretas forskuddstrekk i. Etter denne bestemmelsen første ledd bokstav a skal det foretas forskuddstrekk i «lønn og andre ytelser omfattet av skatteloven § 5-10».

Den kontante godtgjørelsen stortingsrepresentantene mottar for sitt verv er omfattet av skatteloven § 5-10 og utgjør fordel vunnet ved arbeid. Dette innebærer at Stortinget, som den «arbeidsgiver» som utbetaler slik ytelse, er pliktig til å foreta forskuddstrekk etter skattebetalingsloven § 5-4 første ledd, jf. § 4-1 første ledd bokstav c og § 5-6 første ledd bokstav a.

Det følger av skattebetalingsforskriften § 5-8-10 fjerde og femte ledd:

§ 5-8-10. Kost og losji

[...]

4) For arbeidstaker som har krav på fradrag eller skattefri dekning fra arbeidsgiver for merkostnader til losji ved arbeidsopphold utenfor hjemmet, jf. skatteloven § 6-13 og § 5-15, skal verdien av fritt losji under arbeidsfravær fra hjemmet ikke tas med i beregningsgrunnlaget for forskuddstrekk.

(5) Verdien av fri kost skal ikke tas med i beregningsgrunnlaget for forskuddstrekk for arbeidstaker som har krav på fradrag eller skattefri dekning fra arbeidsgiver for merkostnader til kost ved arbeidsopphold utenfor hjemmet, jf. skatteloven § 6-13 og § 5-15.

For utgiftsrefusjoner gjelder § 5-6-11 første ledd:

§ 5-6-11. Utgiftsrefusjoner

(1) Det skal ikke foretas forskuddstrekk i utbetalinger (refusjon) som kun dekker utgifter som arbeidstakeren har pådratt seg i forbindelse med utførelse av arbeidet, når utgiftene dokumenteres med kvittering eller annet bilag som tilfredsstiller kravene i forskrift 1. desember 2004 nr. 1558 om bokføring kapittel 5, og dokumentasjonen vedlegges arbeidsgiverens regnskaper. Tilsvarende gjelder ved refusjon av pendlers reiseutgifter ved besøk i hjemmet begrenset til 97 000 kroner i året og utgifter til kost og losji under reisene. Begrensningen på 97 000 kroner gjelder ikke for pendleres besøksreiser med fly innenfor EØS-området. Det skal ikke foretas forskuddstrekk i refusjon av utgifter til overtidsmat som er skattefrie i samsvar med FSFIN § 5-15-5. Opplysninger om formålet med utgiftsdekningen og navnet på arbeidstakeren skal fremgå av bilaget eller av vedlegg til dette. Ved refusjon av reise- og oppholdsutgifter skal det også fremgå hvem utgiftene omfatter, og hvilke arrangementer den reisende har deltatt på. Ved refusjon av bevertningsutgifter skal formålet med bevertningen fremgå, navnet på de personer som bevertningen omfatter samt navnet på den virksomhet som personen representerer. Elektronisk dokumentasjon tilfredsstiller kravet til bilag når dokumentasjonen er utstedt i et filformat som ikke enkelt lar seg redigere i allment kjent sluttbrukerverktøy for tekstbehandling, regneark, e-post mv. uten at endringen fremgår direkte av dokumentasjonen.

Verdien av fri bolig, dekning av kost eller besøksreiser med utgiftsrefusjon er dermed ikke trekkpliktige ytelser, så lenge vilkårene for skattefrihet for disse ytelsene er oppfylt. Er det imidlertid for eksempel stilt fri bolig til disposisjon for arbeidstaker som ikke kan få dette dekket skattefritt etter § 5-15 første ledd bokstav q, vil verdien av boligen være trekkpliktig.

Beregningsgrunnlaget for forskuddstrekket utgjør den samlede trekkpliktige godtgjørelsen, uavhengig av om denne er mottatt som et kontant beløp eller naturalytelse, jf. skatteloven § 5-10 første ledd bokstav a jf. §§ 5-11 til 5-14.

Lønnsopplysningsplikten vil også ha betydning for plikten til å betale arbeidsgiveravgift av naturalytelser etter folketrygdloven § 23-2, jf. nedenfor punkt 4.3.4.

4.3.4 Arbeidsgiveravgiftsplikt

Som følge av at Stortinget utbetaler godtgjørelse til stortingsrepresentantene for deres verv på Stortinget, vil Stortinget ha plikt til å beregne og betale arbeidsgiveravgift i henhold til gjeldende sats.

Det følger av folketrygdloven⁴⁵ § 23-2 første og annet ledd om arbeidsgiveravgift:

§ 23-2. Arbeidsgiveravgift

*Arbeidsgiveren skal betale arbeidsgiveravgift av lønn og annen godtgjørelse for arbeid og oppdrag i og utenfor tjenesteforhold **som han plikter å innrapportere**. Arbeidsgiveravgiften fastsettes i*

⁴⁵ Lov av 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven)

prosent av det beløp som skal innrapporteres for vedkommende år. Plikten til å betale arbeidsgiveravgift gjelder selv om beløpet fritas for innrapporteringsplikt på grunn av beløpets størrelse.

*Det skal ikke betales arbeidsgiveravgift når arbeidet eller oppdraget er utført som ledd i selvstendig næringsvirksomhet. **Av godtgjørelse til medlemmer i styrer, representantskap, utvalg, råd og lignende skal det alltid betales avgift som av lønnsinntekt.***» (våre uthevinger)

Plikten til å betale arbeidsgiveravgift er som det fremgår knyttet opp mot lønnsopplysningsplikten etter skatteforvaltningsloven § 7-2. Det som skal lønnsinnberettes, skal også inngå i grunnlaget for beregning av arbeidsgiveravgift for Stortinget som skattemessig arbeidsgiver. Den kontantgodtgjørelsen stortingsrepresentanter mottar for sin deltakelse i Stortinget, inngår i grunnlaget for arbeidsgiveravgift.

Skattefri dekning av kost, losji og besøkereiser til hjemmet, er som nevnt omfattet av lønnsopplysningsplikten, jf. skatteforvaltningsforskriften § 7-2-2 første ledd annet punktum. Etter ordlyden i folketrygdloven § 23-2 første ledd første punktum vil disse tilsynelatende medgå i beregningsgrunnlaget for arbeidsgiveravgift. Det følger imidlertid av folketrygdloven § 23-2 tredje ledd:

«Av naturallytelser og av godtgjørelse som skal dekke utgifter i forbindelse med utførelse av arbeid, oppdrag eller verv som nevnt i skatteloven § 5-10 bokstavene a og b, skal det betales avgift i den utstrekning naturallytelsene og godtgjørelsene skal tas med ved beregningen av forskottstrekk, se skattebetalingsloven §§ 5-6 og 5-8. Det skal likevel betales avgift for verdien av fri kost på sokkelen, jf. skatteloven § 5-15 første ledd bokstav e nr. 1, uavhengig av om verdien inngår i trekkgrunnlaget.» (vår utheving)

Verdien av fri kost, losji og besøksreiser skal dermed kun tas med ved beregningen av arbeidsgiveravgiften i den grad arbeidsgiver (Stortinget) er pliktig til å med verdien i beregningsgrunnlaget for forskuddstrekk. I praksis er det dermed slik at arbeidsgiveravgiftsplikten for kontantytelser følger innberetningsplikten, mens arbeidsgiveravgiftsplikten for naturallytelser mv. følger trekkplikten.

Som det fremgår av punkt 4.3.3 ovenfor om trekkplikten, vil Stortinget som hovedregel ikke være pliktig til å foreta forskuddstrekk i verdien av fri kost, losji og besøksreiser. I den grad dette er tilfellet, inngår disse ytelsene heller ikke i grunnlaget for Stortingets plikt til å svare arbeidsgiveravgift.

DEL II:
KONTANTYTELSER (GODTGJØRELSE,
FERIEPENGER, ETTERLØNN, PENSJON
MV.)



DEL II: KONTANTYTELSER (GODTGJØRELSE, FERIEPENGER, ETTERLØNN, PENSJON MV.)

Sammendrag og konklusjoner

Kontantbeløpet som mottas av stortingsrepresentantene beskattes som lønn etter de ordinære reglene. Det gjelder uavhengig av om dette er ordinær godtgjørelse, feriepenger, fratreddesytelse eller etterlønn. Stortinget betaler arbeidsgiveravgift på det samme beløpet.

Pensjonsutbetalinger følger de ordinære reglene for pensjon.

Vi har ikke identifisert feil i Stortingets skattemessige behandling av kontantytelser.

5 GODTGJØRELSE MV.

5.1 Innledning

Storingsrepresentanters og innkalte vararepresentanters rett til godtgjørelse for deltakelse på Stortinget er forankret i Grunnloven § 65 og er nærmere regulert i stortingsgodtgjørelsesloven kapittel II. I tillegg har Stortingets presidentskap med hjemmel i stortingsgodtgjørelsesloven vedtatt retningslinjer som utfyller og presiserer stortingsgodtgjørelsesloven. Det vises til redegjørelsen i punkt 3.1 ovenfor.

Den skatterettslige vurderingen av samtlige godtgjørelser beskrevet i dette punkt 5, følger samlet under punkt 5.9 nedenfor.

5.2 Godtgjørelse for deltakelse på Stortinget

5.2.1 Hjemmelsgrunnlag

Storingsrepresentanters og innkalte vararepresentanters godtgjørelse er regulert i stortingsgodtgjørelsesloven §§ 3 - 6:

§ 3. Storingsrepresentanters godtgjørelse

Stortingets president tilkommer samme godtgjørelse som statsministeren. For øvrig fastsettes samme godtgjørelse til alle stortingsrepresentanter, med de tillegg som fremgår av § 5.

Den årlige godtgjørelsen utbetales med 1/12 hver måned. Dette gjelder også for fast møtende vararepresentanter i den perioden de møter.

§ 4. Innkalte vararepresentanters godtgjørelse

Innkalte vararepresentanter tilkommer samme godtgjørelse som stortingsrepresentantene for de dagene eller den perioden de er innkalt til å møte. Det ytes også godtgjørelse for hver dag eller del av dag på mer enn seks timer som er nødvendig for reise til og fra Stortinget og som faller utenom de dagene vararepresentanten møter i Stortinget.

Innkalte vararepresentanter kan etter søknad til Stortingets presidentskap også gis rett til å beholde godtgjørelsen i perioder de ikke er innkalt i følgende tilfeller:

- a. I perioder uten møter i plenum, når vararepresentanten møter for en representant som må antas å fortsette sitt fravær også etter den aktuelle perioden.*
- b. Ut kalenderåret etter siste innkallingsdag før jul hvis vararepresentanten har møtt minst to måneder i sesjonen og ikke har annen inntekt i den perioden det søkes om å beholde godtgjørelsen.*
- c. I andre særlige tilfeller.*

Innkalte vararepresentanternes opptjente godtgjørelse utbetales månedlig.

§ 5. Tilleggsgodtgjørelse

Stortingets første visepresident tilkommer en tilleggsgodtgjørelse på 14 prosent av den årlige godtgjørelsen. De øvrige visepresidentene tilkommer en tilleggsgodtgjørelse på 7 prosent.

Lederne for Stortingets fagkomiteer tilkommer en tilleggsgodtgjørelse på 7 prosent av den årlige godtgjørelsen. Den som fungerer som komitéleder ut over fem dager, tilkommer tilsvarende tilleggsgodtgjørelse som komitélederen for den tid fungeringen varer.

§ 6. Forskudd på godtgjørelse

Representantene kan etter søknad i særskilte tilfeller gis inntil to måneders godtgjørelse utbetalt på forskudd. Vilkårene for rett til forskudd og reglene for tilbakebetaling er de samme som for ansatte i staten.

Utgangspunktet er at alle stortingsrepresentanter skal ha samme godtgjørelse, jf. stortingsgodtgjørelsesloven § 3 første ledd annet punktum. Det er gjort unntak for stortingspresidenten, som skal ha samme godtgjørelse som statsministeren, jf. stortingsgodtgjørelsesloven § 3 første ledd første punktum. Videre blir det gitt tilleggsgodtgjørelser for visepresidentene og lederne for Stortingets fagkomiteer, jf. § 5.

Innkalte vararepresentanter tilkommer samme godtgjørelse som stortingsrepresentantene for de dagene eller den perioden de er innkalt til å møte. Det ytes også godtgjørelse for hver dag eller del av dag på mer enn seks timer som er nødvendig for reise til og fra Stortinget og som faller utenom de dagene vararepresentanten møter i Stortinget. Innkalte vararepresentanter kan etter søknad til Stortingets presidentskap i visse tilfeller gis rett til å beholde godtgjørelsen i perioder de ikke er innkalt.

I stortingsgodtgjørelsesloven § 6 er det gitt særskilt hjemmel for representantene til å søke om inntil to måneders godtgjørelse utbetalt på forskudd, på samme vilkår som for ansatte i staten. På Løveporten fremgår det at tilbakebetalingstiden høyst kan være ett år for forskudd på en måneds godtgjørelse, og høyst to år for forskudd på to måneders godtgjørelse.

5.2.2 Godtgjørelsens størrelse

Den faste godtgjørelsen til stortingsrepresentantene vedtas av Stortinget etter innstilling fra Stortingets godtgjøringsutvalg, jf. stortingsgodtgjørelsesloven § 2 første ledd.

Siden 1. mai 2019 har årlig fast godtgjørelse for stortingsrepresentantene vært NOK 987 997 per år, og stortingspresidentens godtgjørelse NOK 1 735 682 per år. Godtgjørelsen utbetales med 1/12 hver måned, jf.

stortingsgodtgjørelsesloven § 3 annet ledd. Første visepresident har en tilleggsgodtgjørelse på 14 prosent, øvrige visepresidenter og komitéledere har en tilleggsgodtgjørelse på 7 prosent, regnet av den faste godtgjørelsen.⁴⁶

Godtgjørelsen er gjenstand for årlig justering av Stortingets godtgjøringsutvalg. Den 18. juni 2020 besluttet imidlertid Stortingets presidentskap å nedsette et utvalg som skulle utrede felles prinsipper for godtgjøring til politikere på alle forvaltningsnivåer. I den forbindelse ble det besluttet å fryse stortingsrepresentantenes og regjeringsmedlemmenes godtgjørelse inntil utredningen er ferdigstilt. Stortingets godtgjøringsutvalg har i innstilling av 4. november 2021 foreslått at godtgjørelsen med virkning fra 1. mai 2021 reguleres med 2,7 prosent, i samsvar med lønnsoppgjøret for 2021. For stortingsrepresentanter vil dette i så fall innebære en årlig godtgjørelse på NOK 1 028 011. Stortinget har p.t. ikke behandlet godtgjøringsutvalgets innstilling.

5.3 Godtgjørelse under permisjoner

5.3.1 Hjemmelsgrunnlag

Permisjon fra vervet som stortingsrepresentant utgjør et unntak fra ombudsplikten, jf. Grunnloven § 63 og ansvarlighetsloven § 12, som er omtalt i punkt 3.1. Selve retten til permisjon, det vil si *fri fra vervet*, er regulert i Stortingets forretningsorden § 5. I tillegg eksisterer det en ulovfestet fraværsadgang omtalt som «utbyttingsordningen». Representantenes rett til å *beholde godtgjørelsen under permisjoner*, er regulert i stortingsgodtgjørelsesloven § 7. For helhetens og sammenhengens skyld omtales alle de tre rettsgrunnlagene nedenfor, selv om det er sistnevnte bestemmelse som er den sentrale i relasjon til godtgjørelse.

Stortingets forretningsorden § 5 lyder:

§ 5 Permisjon

Søknad om permisjon for representantene behandles av Stortinget etter innstilling av presidentskapet. Permisjon innvilges normalt ved sykmelding. Representanter som har hatt permisjon, skal melde seg til Stortingets administrasjon når de kommer tilbake.

En innvilget søknad i medhold av Stortingets forretningsorden § 5 vil gi nødvendig grunnlag for fravær og for at vararepresentant kan innkalles.

Bestemmelsen i andre punktum om at permisjon normalt innvilges ved sykemelding, ble tilføyet i 2021 på bakgrunn av et forslag fra reglementskomiteen. Reglementskomiteen mente at retten til permisjon ved sykdom er så grunnleggende at den bør fremgå uttrykkelig av forretningsordenen.⁴⁷ Foruten sykdomstilfeller, er det ikke gitt formelle regler for hva som kan danne grunnlag for å søke permisjon. På Løveporten fremgår det at øvrige permisjonsgrunner kan være fravær ved deltakelse på reise som medlem av en delegasjon oppnevnt av Stortinget eller Stortingets presidentskap, fødsel, omsorg for barn (herunder ved barns og barnepassers sykdom) og andre

⁴⁶ Stortinget.no, <https://www.stortinget.no/no/Stortinget-og-demokratiet/Representantene/Okonomiske-rettigheter/>

⁴⁷ Stortingets forretningsorden med kommentarer, § 5

velferdsgrunner. Det er uttalt på Løveporten at søknad om endagspermisjoner så langt som mulig bør unngås, og at slikt fravær heller bør ivaretas gjennom *utbyittingsordningen* – nærmere om dette like nedenfor.

Hverken Grunnloven, ansvarlighetsloven eller Stortingets forretningsorden forstås slik at gyldig forfall kun kan inntreffe dersom representantene har fått innvilget permisjonssøknad etter nevnte § 5.⁴⁸ Som nevnt eksisterer det i tillegg en ulovfestet fraværsadgang for representantene, omtalt som «utbyittingsordningen». Utbyittingsordningen baserer seg på langvarig, godt innarbeidet praksis. Utbytting innebærer at partigruppene samordner seg slik at et visst antall representanter fra hver gruppe kan være fraværende. Fraværet må ikke være større enn at Stortinget til enhver tid kan fatte vedtak, samtidig som den forholdsmessige balansen mellom partigruppene må opprettholdes. Det må med andre ord være forholdsmessig like stort fravær i samtlige partigrupper, slik at fraværet ikke påvirker utfallet i sakene som er oppe til behandling. Til forskjell fra fravær ved permisjon etter Stortingets forretningsorden § 5, er det ikke grunnlag for innkalling av vararepresentanter ved fravær etter utbyittingsordningen.⁴⁹

På Løveporten fremgår det at utbyittingsordningen i første rekke er ment å gi representantene mulighet til å utføre arbeidsoppdrag knyttet til stortingsvervet som forutsetter fravær fra Stortinget, selv om det samtidig pågår møter i Stortinget. I praksis gis det dessuten i noen grad utbytting ved spesielle behov av velferdsmessig art.

Representantenes rett til å beholde godtgjørelsen under permisjoner er regulert i stortingsgodtgjørelsesloven § 7:

§ 7. Godtgjørelse under permisjoner

Under permisjon fra Stortinget beholder representantene godtgjørelsen i inntil 14 dager, med mindre de meddeler at de gir avkall på slik godtgjørelse.

Stortingets presidentskap kan etter søknad beslutte at en representant skal beholde godtgjørelsen ut over 14 dager i følgende tilfeller:

- a. Ved permisjon på grunn av representantens sykdom eller skade.*
- b. Ved permisjon til deltakelse på reise som medlem av delegasjon oppnevnt av Stortinget eller Stortingets presidentskap.*
- c. Ved permisjon for å delta i møter eller utføre andre oppdrag etter oppnevning av Kongen, Stortinget eller et departement.*
- d. Ved permisjon innvilget av velferdsgrunner.*

⁴⁸ Stortingets forretningsorden med kommentarer, § 5

⁴⁹ Stortingets forretningsorden med kommentarer, § 5

Ved søknad om permisjon etter bokstav a må sykmelding fremlegges enten sammen med permisjonssøknaden eller snarest mulig etter at permisjonen er innvilget. Dersom dette ikke etterkommes, kan Stortingets presidentskap bestemme at godtgjørelsen skal falle bort for den resterende del av permisjonen.

Under svangerskaps-, omsorgs- og fødselspermisjon, og permisjon ved barns og barnepassers sykdom, har representantene rett til å beholde godtgjørelsen etter tilsvarende regler som for tilsatte i staten etter arbeidsmiljøloven kapittel 12, folketrygdloven kapittel 14 og reglene i Hovedtariffavtalen i staten. Dette gjelder også for innkalte vararepresentanter for den perioden de er innkalt til å gjøre tjeneste.

5.3.2 Beskrivelse av ytelsen

Utgangspunktet etter stortingsgodtgjørelsesloven § 7, er at representantene har rett til å beholde godtgjørelsen i inntil 14 dager ved permisjon fra Stortinget. Stortingets presidentskap kan i særlige tilfeller etter begrunnet søknad beslutte at godtgjørelsen skal beholdes helt eller delvis i en lengre, tidsavgrenset periode. Det kan ikke innvilges godtgjørelse under velferdspermisjoner for en ubegrenset periode, for eksempel «inntil videre», selv om selve *permisjonen* kan innvilges uten tidsbegrensning. Ved permisjon grunnet sykdom eller skade etter annet ledd bokstav a), må sykemelding fremlegges, jf. tredje ledd.⁵⁰

Under svangerskaps-, omsorgs- og fødselspermisjon, og permisjon ved barns og barnepassers sykdom, har representantene rett til å beholde godtgjørelsen etter tilsvarende regler som for ansatte i staten etter arbeidsmiljøloven kapittel 12 (rett til permisjonstid), folketrygdloven kapittel 14 (rett til ytelser ved svangerskap, fødsel og adopsjon) og reglene i Hovedtariffavtalen i staten, jf. stortingsgodtgjørelsesloven § 7 fjerde ledd. I forarbeidene er det presisert at de regler det henvises til i Hovedavtalen i staten, omhandler permisjon med lønn ved svangerskap, fødsel, adopsjon, amming og barns og barnepassers sykdom.⁵¹

Til forskjell fra bestemmelsen om godtgjørelse under permisjoner i den tidligere stortingsgodtgjørelsesloven av 2011,⁵² er foreldrepermisjon ikke omtalt i gjeldende § 7. Ordlyden tilsier derfor at det ikke skal ytes godtgjørelse slik det er regulert i Hovedtariffavtalen i staten ved foreldrepermisjon. I forarbeidene er det imidlertid presisert at gjeldende bestemmelse er en videreføring av tidligere lov § 5 andre ledd, med en «noe forenklet omtale av de ulike permisjonene».⁵³ Det er ellers ingen uttalelser i forarbeidene som skulle tilsi at det å avgrense mot rett til godtgjørelse under foreldrepermisjon var en tilsiktet konsekvens av den språklige forenklingen. Det ligger også informasjon om foreldrepermisjon for representanter på Løveporten.

Stortingets administrasjon har opplyst at Stortinget ikke søker refusjon fra NAV etter folketrygdloven⁵⁴ § 22-3 for utbetaling av godtgjørelse under permisjon. Dette har formodentlig sammenheng med at stortingsrepresentanter ikke er å regne som arbeidstakere etter folketrygdloven § 1-8, og at Stortinget derfor

⁵⁰ Innst. 51 L (2016-2017), s. 9-10

⁵¹ Innst. 51 L (2016-2017), s. 9-10

⁵² Lov av 16. desember 2011 nr. 61 om godtgjørelse for stortingsrepresentanter (opphevet)

⁵³ Innst. 51 L (2016-2017), s. 9-10

⁵⁴ Lov av 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven)

ikke kan søke refusjon fra NAV. Det vises i denne forbindelse til HR-2016-589-A, hvor en kommune ikke fikk medhold i sitt krav om refusjon etter folketrygdloven § 22-3 for utbetalt godtgjøring til en ordfører under sykdom, idet ordføreren ikke var å anse som arbeidstaker i folketrygdlovens forstand.

5.4 Feriepenger

5.4.1 Hjemmelsgrunnlag

Storingsrepresentanters rett til feriepenger er regulert i stortingsgodtgjørelsesloven § 14:

§ 14. Feriepenger

Storingsrepresentanter som etter valg ikke fortsetter på Stortinget, mottar feriepenger etter satsene fastsatt i Hovedtariffavtalen i staten i januar påfølgende år. Feriepengegrunnlaget beregnes på grunnlag av godtgjørelsen utbetalt i siste kalenderår i valgperioden, inkludert eventuell fratreddesytelse etter § 15. Leddet her gjelder tilsvarende for fast møtende vararepresentanter som trer ut av Stortinget mellom 1. juli og 31. desember.

Innkalte vararepresentanter får feriepenger på siste ordinære utbetalingsdag før avbrytelse av Stortingets forhandlinger i juni. Feriepengegrunnlaget beregnes på grunnlag av den mottatte godtgjørelsen i foregående kalenderår. Leddet her gjelder tilsvarende for fast møtende vararepresentanter som trer ut av Stortinget mellom 1. januar og 30. juni.

For valgte stortingsrepresentanter som trer ut av Stortinget utenom valg, eller innvilges permisjon ut valgperioden, gjelder samme regler som for fast møtende vararepresentanter som trer ut av Stortinget.

Storingsrepresentanter som trer inn i regjeringen, har ikke krav på feriepenger. Feriepenger ytes heller ikke til innkalte vararepresentanter som etter beslutning av Stortingets presidentskap beholder godtgjørelsen i perioden etter at Stortinget har avbrutt forhandlingene i juni. Disse får beregnet feriepenger etter første ledd, med utbetaling i januar året etter fratreddelsen som vararepresentant.

5.4.2 Beskrivelse av ytelsen

Ettersom stortingsrepresentantene ikke er å anse som arbeidstakere, har de ikke krav på feriefritid eller feriepenger etter de alminnelige reglene i ferieloven og eventuell tariffavtale. Formålet med feriepenger etter ferieloven er å dekke livsopphold i feriefritiden, hvor arbeidsgiver ikke utbetaler ordinær lønn. Etter ferieloven skal feriepenger utbetales i forbindelse med at den enkelte arbeidstaker faktisk tar ut ferie, jf. ferieloven § 11. De fleste arbeidsgivere foretar imidlertid en samlet utbetaling av feriepenger i juni. Som en konsekvens av dette trekkes arbeidstaker (med fastlønn) i lønn i samme måned, og mottar altså kun lønn i 11 av 12 måneder i året. Lønn vil da utbetales på vanlig måte resten av året selv om en arbeidstaker eksempelvis tar ut ferie i forbindelse med påske eller jul.

Reguleringen i ferieloven skiller seg fra ordningen for stortingsrepresentanter. Stortingsrepresentanter har ingen lovregulert rett til *feriefritid*, hvilket henger sammen med karakteren av stortingsvervet. Det vil derfor heller ikke vil være grunnlag for å foreta lønnstrekk (eller *godtgjørelsestrekk*) i juni slik tilfellet er for de fleste arbeidstakere. Dette er bakgrunnen for at alminnelig godtgjørelse (1/12) utbetales hver måned hele året, og altså også i juni. Etter vår vurdering er det derfor ikke riktig at stortingsrepresentantene får «doble feriepenger» slik det har blitt fremstilt i media.

Stortingsrepresentanters rett til *feriepenger* er særskilt regulert i stortingsgodtgjørelsesloven § 14. Av bestemmelsen fremgår det at stortingsrepresentanter som etter valg ikke fortsetter på Stortinget vil motta feriepenger i januar påfølgende år. Med andre ord vil stortingerepresentantene ikke opptjene eller få utbetalt feriepenger årlig slik som alminnelige arbeidstakere har krav på etter ferieloven.

Innkalte vararepresentanter mottar feriepenger på siste ordinære utbetalingsdag før avbrytelse av Stortingets forhandlinger i juni. Det samme gjelder fast møtende vararepresentanter som trer ut av Stortinget mellom 1. januar og 30. juni. For valgte stortingsrepresentanter som trer ut av Stortinget utenom valg, eller innvilges permisjon ut valgperioden, gjelder tilsvarende regler som for fast møtende vararepresentanter som trer ut av Stortinget. Stortingsrepresentanter som trer inn i regjeringen, har ikke krav på feriepenger.

Feriepengegrunnlaget beregnes på grunnlag av godtgjørelsen utbetalt i siste kalenderår i valgperioden, inkludert eventuell *fratredelsesyttelse* på inntil tre måneder, jf. bestemmelsens første ledd annet punktum. I media har det feilaktig blitt fremstilt slik at også *etterlønn* inngår i feriepengegrunnlaget, men dette medfører altså ikke riktighet. Se punkt 5.6 og 5.7 nedenfor om henholdsvis fratreddelsesyttelse og etterlønn. Videre kommer satsene fastsatt i Hovedtariffavtalen i staten til anvendelse for beregningen av feriepenger – det vil si 12 prosent for de under 60 år og 14,3 prosent for de over 60 år.

5.5 Pensjon

5.5.1 Hjemmelsgrunnlag

Stortingsrepresentanter har en egen pensjonsordning som er regulert i stortings- og regjeringspensjonsloven.⁵⁵ Loven trådte i kraft 1. januar 2012. Lovens formål er å sikre medlemmene pensjonsytelser ved alderdom og uførhet. Ordningen skal også sikre pensjonsytelser til etterlatte.⁵⁶

Både stortingsrepresentanter, herunder vararepresentanter for den tid de møter i Stortinget, og regjeringsmedlemmer er medlemmer av pensjonsordningen.

Pensjonsordningene for stortingsrepresentanter administreres av Statens Pensjonskasse (SPK). Videre fullfinansieres pensjonsordningen av staten, med hensyn til utgifter og administrasjon.

⁵⁵ Lov av 16. desember 2011 nr. 60 om pensjonsordning for stortingsrepresentanter og regjeringsmedlemmer (stortings- og regjeringspensjonsloven)

⁵⁶ Jf. stortings- og regjeringspensjonsloven § 1-1

5.5.2 Alderspensjon

Storingsrepresentanter som ikke hadde opptjent rett til pensjon før 1. oktober 2009, får opptjening etter ny ordning fra samme tidspunkt. Ved ikrafttredelse av loven i 2012, gikk man over fra en bruttoordning basert på sluttlønn, til en nettoordning. Det er for øvrig gitt overgangsregler som vil sikre rettigheter opptjent etter tidligere opptjeningsmodell.

Storingsrepresentanter som har full opptjening etter den tidligere pensjonsordningen for storingsrepresentanter, beholder sine opptjente rettigheter fullt ut. Storingsrepresentanter som hadde opptjent delvis, men ikke full pensjon etter den tidligere ordningen og som fortsetter pensjonsopptjeningen i den nye ordningen, kan ha krav på pensjon dels etter den gamle og dels etter den nye ordningen. Alderspensjonsordningen er basert på samme prinsipper som ny alderspensjon i folketrygden. Det vil blant annet si at det gis pensjonsopptjening for alle år som storingsrepresentant.

Pensjonsopptjeningen etter dagens opptjeningsmodell tilføres en pensjonsbeholdning, som reguleres årlig i samsvar med den alminnelige lønnsveksten.

I dagens opptjeningsmodell stilles det krav om minst ett års samlet medlemskap for at en storingsrepresentant skal ha rett til alderspensjon etter loven. Krav til opptjeningstid etter de tidligere lovene om pensjonsordninger for storingsrepresentanter og statsråder, er tre år.

Alderspensjon kan tidligst tas ut fra fylte 62 år og senest ved fylte 75 år. Alderspensjonen opphører ved utgangen av måneden etter vedkommende pensjonists død, likevel slik at pensjon utbetales i ytterligere én måned dersom avdøde etterlater seg ektefelle.

Ved uttak av pensjonen skal pensjonsbeholdningen levealdersjusteres. Videre vil pensjon under utbetaling justeres i samsvar med den alminnelige lønnsveksten og fratrekkes 0,75 prosent. I 2021 ble regulering foretatt med bakgrunn i et gjennomsnitt av pris- og lønnsvekst. Regulering av pensjon fremover følger det til enhver tid gjeldende regelverk for regulering av pensjon.

5.5.3 Uførepensjon

Videre er uførepensjon en del av pensjonsordningen for storingsrepresentanter (og regjeringsmedlemmer). Ytelsen følger i store trekk den vanlige uførepensjonen fra Statens pensjonskasse, men det er noen forskjeller hva gjelder pensjonsgrunnlag og opptjeningstid.

Midlertidig uførepensjon og uførepensjon gis når noen må fratre vervet som storingsrepresentant på grunn av sykdom, skade eller lyte, og vedkommende er under 65 år. Den som blir ufør etter at vervet som storingsrepresentant er fratrådt, har rett til uførepensjon etter samme uføregrad som i folketrygden når vedkommende a) har rett til uføretrygd etter folketrygdloven, b) har en samlet medlemstid i ordningen på minst tre år, der opptjeningstid etter de tidligere lovene om pensjonsordninger for storingsrepresentanter og statsråder også regnes med, og c) er under 65 år.

Pensjonsgrunnlaget er godtgjørelsen, inkludert pensjonsgivende tillegg, som vedkommende hadde på tidspunktet den midlertidige uførepensjonen eller uførepensjonen gis virkning fra, eller på det tidspunkt vedkommende fratrådte vervet som stortingsrepresentant. Pensjonsgrunnlaget kan ikke overstige 12 G.

Midlertidig uførepensjon og uførepensjon opphører ved utgangen av måneden stortingsrepresentanten fyller 65 år. Dersom stortingsrepresentanten dør før fylte 65 år, opphører midlertidig uførepensjon og uførepensjon ved utgangen av måneden etter dødsfallet. Dersom avdøde etterlater seg ektefelle, utbetales pensjonen i ytterligere én måned.

5.5.4 Etterlattepensjon

Dersom en stortingsrepresentant dør, kan de etterlatte ha rett til utbetaling til månedlige utbetalinger i form av etterlattepensjon. Etterlattepensjon følger de vanlige reglene for medlemmer i Statens pensjonskasse, men opptjeningstid og pensjonsgrunnlag beregnes etter særlige regler for stortingsrepresentanter (og statsråder).

Etterlattepensjon omfatter ektefellepensjon og barnepensjon (barn under 20 år). Det kan også ytes etterlattepensjon til etterlatt etter tidligere stortingsrepresentant når samlet medlemstid i pensjonsordningen er minst tre år. Som medlemstid regnes også opptjeningstid etter de tidligere lovene om pensjonsordninger for stortingsrepresentanter og statsråder.

Pensjonsgrunnlaget kan ikke overstige 12 G.⁵⁷

5.6 Fratredelsesytelse

5.6.1 Hjemmelsgrunnlag

Avtrådte stortingsrepresentanter «kan» tilstås fratredelsesytelse for inntil tre måneder etter endt stortingsperiode. Ytelsen tilsvarer full månedlig godtgjørelse etter stortingsgodtgjørelsesloven § 3 første ledd andre punktum. Eventuell tilleggsgodtgjørelse eller forhøyet godtgjørelse inngår ikke i beregningsgrunnlaget.

Fratredelsesytelse er regulert i stortingsgodtgjørelsesloven § 15:

§ 15. Fratredelsesytelse

Stortingsrepresentanter og fast møtende vararepresentanter som etter valg ikke fortsetter på Stortinget, kan etter søknad til Stortingets presidentskap tilstås fratredelsesytelse tilsvarende månedlig godtgjørelse etter § 3 første ledd andre punktum, for inntil tre måneder. Tilleggsgodtgjørelse etter § 5, eller forhøyet godtgjørelse til stortingspresidenten etter § 3 første ledd første punktum, inngår ikke i beregningsgrunnlaget. Reglene i leddet her gjelder tilsvarende for fast møtende vararepresentanter som trer ut av Stortinget i løpet av valgperioden.

⁵⁷ Etterlattepensjonen opphører i samsvar med bestemmelsene i lov 28. juli 1949 nr. 26 om Statens pensjonskasse kapittel 7.

Innkalte vararepresentanter som har møtt sammenhengende i minst 12 måneder i én valgperiode, kan etter søknad til Stortingets presidentskap også tilstås fratredelesesyttelse etter første ledd. I særlige tilfeller kan Stortingets presidentskap etter søknad beslutte at innkalt vararepresentant skal tilstås fratredelesesyttelse i inntil én måned også ved kortere møtetid.

Fratredelesesyttelse kan ikke innvilges for mer enn til sammen tre måneder i løpet av én og samme valgperiode.

Stortingets presidentskap gir nærmere retningslinjer om fratredelesesyttelse.

Første ledd tredje punktum i tilsvarende bestemmelse om fratredelesesyttelse i stortingsgodtgjørelsesloven fra 2011 («[r]eglene i leddet her gjelder tilsvarende for fast møtende vararepresentanter som trer ut av Stortinget i løpet av valgperioden»), falt ved inkurie ut ved vedtakelsen av gjeldende lov i 2016. Setningen ble imidlertid inntatt igjen ved lovendring 21. juni 2019.

Stortingets presidentskap er gitt hjemmel til å fastsette nærmere retningslinjer om fratredelesesyttelse, jf. stortingsgodtgjørelsesloven siste ledd. Gjeldende retningslinjer, fastsatt av Stortingets presidentskap den 25. april 2013, er tilgjengelige via Stortingets nettsider.⁵⁸

5.6.2 Beskrivelse av ytelsen

Fratredelesesyttelse tilsvarer full månedlig godtgjørelse etter stortingsgodtgjørelsesloven § 3 første ledd andre punktum (uten eventuell tilleggsgodtgjørelse eller forhøyet godtgjørelse etter § 5), og utbetales for inntil tre måneder. Formålet med fratredelesesyttelse er, sammen med etterlønn, å gi representantene et økonomisk sikkerhetsnett ved avslutning av stortingsvervet i påvente av inntekt/nytt arbeid. Ytelsen er ment å kompensere for midlertidig bortfall av inntekt.

Både stortingsrepresentanter, fast møtende vararepresentanter og innkalte vararepresentanter kan være berettiget til fratredelesesyttelse etter bestemmelsen. For stortingsrepresentanter er forutsetningen at vedkommende har fratrådt etter valg. For fast møtende vararepresentant er forutsetningen at vedkommende har fratrådt etter valg, eller trer ut av Stortinget i løpet av valgperioden. For innkalt vararepresentant er forutsetningen at vedkommende har møtt sammenhengende i 12 måneder i en valgperiode.

Har den innkalte vararepresentanten kortere møtetid enn 12 måneder, kan presidentskapet etter søknad og «i særlige tilfeller» beslutte at det skal tilstås fratredelesesyttelse for inntil en måned, jf. stortingsgodtgjørelsesloven § 15 annet ledd annet punktum. Ved vurderingen kan presidentskapet blant annet vektlegge møtetidens lengde og om det er satt inn vikar i den innkalte vararepresentantens stilling.⁵⁹

Fratredelesesyttelse gir ikke grunnlag for opptjening av pensjon etter stortings- og regjeringspensjonsloven.⁶⁰ Ytelsen vil imidlertid gi grunnlag for opptjening av alminnelige pensjonsrettigheter i folketrygden, på samme

⁵⁸ Retningslinjer om praktisering av fratredelesesyttelse (Besøkt: 27. oktober 2021)

⁵⁹ Jf. retningslinjer om praktisering av fratredelesesyttelse § 1 annet ledd

⁶⁰ Jf. Innst. 89 L (2011-2012), punkt 2.3.2

måte som personinntekt ellers (jf. folketrygdloven §§ 3-12 flg. og skatteloven § 12-2). Videre inngår fratredelsesytelse i feriepengegrunnlaget, jf. lovens § 14 første ledd annet punktum.

Fratredelsesytelse er betinget av søknad fra den enkelte stortingsrepresentant, jf. stortingsgodtgjørelsesloven § 15 første ledd første punktum. I praksis søker representantene ved utfylling av elektronisk søknadsskjema på Løveporten eller Valgportalen, der opplysninger om eventuelle inntekts- og arbeidsforhold må oppgis og dokumenteres. Stortingets administrasjon vil påse at saken er så godt opplyst som mulig før den oversendes Presidentskapet for vedtak, jf. retningslinjenes § 6. Det fremgår videre at dersom administrasjonen mottar nye opplysninger om søkeren under saksforberedelsen, skal disse forelegges vedkommende til uttalelse.⁶¹

Den som mottar fratredelsesytelse, plikter omgående å underrette Stortingets administrasjon om forhold som kan føre til at ytelsen skal endres eller bortfalle.⁶² Mottaker plikter også omgående å underrette administrasjonen dersom vedkommende oppdager at det er oppgitt for lav inntekt.⁶³ Vilkårene for fratredelsesytelse, herunder at ytelsen ikke bortfaller som følge av annen inntekt, jf. stortingsgodtgjørelseslovens § 18, må derfor være oppfylt i hele ytelsesperioden. Bortfall og avkorting av fratredelsesytelse og etterlønn etter stortingsgodtgjørelsesloven § 18 er behandlet under punkt 5.8 nedenfor.

Utover søknadspunkt er fratredelsesytelsen, til forskjell fra etterlønn, ikke betinget av nærmere bestemte aktivitetskrav fra representantenes side i ytelsesperioden.

Retningslinjene § 10 slår fast at mottaker omgående må tilbakebetale eventuell feilutbetalt ytelse til Stortinget. Stortingets rett til å kreve tilbakebetalt feilutbetalt ytelse etter stortingsgodtgjørelsesloven § 20 er omtalt ovenfor i punkt 3.3.

5.7 Etterlønn

5.7.1 Hjemmelsgrunnlag

Etterlønn er en økonomisk kompensasjonsordning som på nærmere vilkår «kan» tilstås stortingsrepresentanter etter at perioden med innvilget fratredelsesytelse har utløpt. Etterlønn er regulert i stortingsgodtgjørelsesloven § 16:

§ 16. Etterlønn

Stortingsrepresentanter og faste vararepresentanter som etter valg ikke fortsetter på Stortinget, kan etter søknad til Stortingets presidentskap tilstås etterlønn for inntil tolv måneder etter opphør av fratredelsesytelse.

⁶¹ Dette gjelder ifølge retningslinjer om praktisering av fratredelsesytelse § 6, «likevel ikke når opplysningene ikke har avgjørende betydning for vedtaket eller underretning av andre grunner er unødvendig eller uhensiktsmessig ut fra hensynet til parten selv, for eksempel fordi han vil bli gjort kjent med opplysningene ved melding om vedtaket»

⁶² Jf. retningslinjer om praktisering av fratredelsesytelse § 2

⁶³ Jf. retningslinjer om praktisering av fratredelsesytelse § 10

Etterlønn utgjør 66 prosent av godtgjørelsen etter § 3 første ledd andre punktum. Tilleggsgodtgjørelse etter § 5, eller forhøyet godtgjørelse til stortingspresidenten etter § 3 første ledd første punktum, inngår ikke i grunnlaget for etterlønn.

Etterlønn er forbeholdt mottakere som kan dokumentere at de er aktivt arbeidssøkende eller gjennomfører relevant kompetanseheving. Det gis ikke etterlønn ved etablering eller ny oppstart av egen virksomhet.

Stortingets presidentskap gir nærmere retningslinjer om etterlønn.

Videre er Stortingets presidentskap gitt hjemmel til å fastsette nærmere retningslinjer om etterlønn, jf. bestemmelsens siste ledd. Gjeldende retningslinjer, fastsatt av Stortingets presidentskap den 25. april 2013, er tilgjengelige via Stortingets nettsider.⁶⁴

Storingsrepresentantene kan etter endt etterlønnperiode søke dagpenger ved arbeidsløshet på grunnlag av den mottatte etterlønnen, på lik linje med alminnelige arbeidstakere.⁶⁵

5.7.2 Beskrivelse av ytelsen

Etterlønnen utgjør 66 prosent av stortingsrepresentantenes godtgjørelse etter stortingsgodtgjørelsesloven § 3 første ledd andre punktum. Eventuell tilleggsgodtgjørelse eller forhøyet godtgjørelse inngår ikke i beregningsgrunnlaget. Etterlønn kan tilstås for inntil 12 måneder etter opphør av fratredelesytelsen, og kan kun tilstås umiddelbart etter at perioden med innvilget fratredelesytelse har løpt ut.⁶⁶ Den maksimale, samlede ytelsesperioden for fratredelesytelse og etterlønn utgjør dermed 15 måneder etter at representanten har fratrådt etter valg eller trådt ut av Stortinget i løpet av valgperioden.

Formålet med etterlønn er, sammen med fratredelesytelse, å gi representantene et økonomisk sikkerhetsnett ved avslutning av stortingsvervet i påvente av inntekt/nytt arbeid. Representantene skal sikres økonomisk trygghet når de trer av, enten dette skjer frivillig eller ved at representanten ikke gjenvelges. Ifølge forarbeidene var hovedargumentet ved innføringen av ordningen at det ikke skulle innebære noen økonomisk risiko å bli valgt inn på Stortinget, og at representantene skulle sikres økonomisk ved fratredelesytelsen.⁶⁷ Forarbeidene fremholder at det er en viktig målsetting at representanter som ikke gjenvelges raskest mulig skal komme tilbake i arbeid, men at dette enkelte ganger kan være utfordrende. Dette skyldes blant annet at enkelte representanter ikke lenger har den oppdaterte kompetansen som skal til for å komme tilbake til tilsvarende arbeid som de hadde før de ble innvalgt på Stortinget.⁶⁸

⁶⁴ Retningslinjer om praktisering av etterlønn (Besøkt: 27. oktober 2021)

⁶⁵ Se Dok. nr. 19 (2008-2009), punkt 7.7.2 m.fl., jf. også folketrygdloven kap. 4

⁶⁶ Jf. retningslinjer om praktisering av etterlønn § 1

⁶⁷ Innst. 51 L (2016-2017), s. 6-7 (punkt 5.3)

⁶⁸ Innst. 51 L (2016-2017), s. 6-7 (punkt 5.3)

Til forskjell fra fratreddesytelse etter stortingsgodtgjørelsesloven § 15, kan etterlønn kun tilstås valgte stortingsrepresentanter og fast møtende vararepresentanter som etter valg ikke fortsetter på Stortinget, og altså ikke innkalte vararepresentanter.

Etterlønn gir ikke grunnlag for opptjening av pensjon etter stortings- og regjeringpensjonsloven.⁶⁹ Ytelsen vil imidlertid gi grunnlag for opptjening av alminnelige pensjonsrettigheter i folketrygden, på samme måte som personinntekt ellers, jf. folketrygdloven §§ 3-12 flg. og skatteloven § 12-2. I motsetning til fratreddesytelse, inngår ikke etterlønn i feriepengegrunnlaget.⁷⁰

Det er et vilkår for å motta etterlønn at mottaker av ytelsen er aktivt arbeidssøkende eller gjennomfører nødvendig og relevant kompetanseheving.⁷¹ For å regnes for å være under nødvendig og relevant kompetanseheving, skal det ifølge retningslinjene § 4 legges vekt på søkerens behov for omstilling og perfektjonering i tidligere yrke, behovet for å ta opp igjen avbrutt utdanning, samt behovet for tilleggsutdanning for å bedre mulighetene som arbeidssøker eller ny utdanning. Det stilles videre krav om at kompetansehevingen er klart rettet mot inntektsgivende arbeid. For å oppfylle vilkåret må søker dokumentere at vedkommende er tatt opp ved utdanningsinstitusjon, kurs- eller annen kompetanseinstitusjon. Presidentskapet kan kreve dokumentasjon på faktisk deltakelse for de månedene det gis etterlønn.⁷²

I perioden med etterlønn må mottaker hver måned dokumentere overfor Stortingets administrasjon at vedkommende oppfyller vilkårene om arbeidssøking eller gjennomføring av kompetanseheving, i tillegg til å underrette om inntektssituasjonen. Dersom månedlig rapportering ikke overholdes, anses vilkårene ikke å være oppfylt og utbetaling av etterlønn opphører.

Videre gis det ikke etterlønn «ved etablering eller ny oppstart av egen virksomhet», jf. stortingsgodtgjørelsesloven § 16 tredje ledd siste setning. Unntaket kom først inn i stortingsgodtgjørelsesloven i oktober 2021, men har fulgt av retningslinjene siden 2013. På Løveporten fremgår det følgende:

«Ordningen med etterlønn har ikke til hensikt å finansiere etablering av egen virksomhet. I de tilfeller hvor søkeren tidligere var selvstendig næringsdrivende, kan ikke etterlønn ytes for å finansiere en ny oppstart.»

Det nærmere innholdet i dette unntaket er derimot hverken omtalt i lovtekst, forarbeider eller i retningslinjer. Behovet for et slikt unntak og hvilke tilfeller som rammes, herunder hva som ligger i vilkårene «etablering», «ny oppstart» og «egen virksomhet», fremstår som uklart.

⁶⁹ Jf. Innst. 97 L (2011-2012), punkt 2.2.6 (s. 19)

⁷⁰ Jf. stortingsgodtgjørelsesloven § 14 første ledd annet punktum

⁷¹ Nødvendighetskriteriet fremgår av retningslinjer om praktisering av etterlønn § 3

⁷² Jf. retningslinjer om praktisering av etterlønn § 9

Den som mottar etterlønn, plikter omgående å underrette Stortingets administrasjon om forhold som kan føre til at ytelsen skal endres eller faller bort.⁷³ Vilkårene for etterlønn, herunder at ytelsen ikke bortfaller som følge av annen inntekt, må være oppfylt i hele ytelsesperioden.

Etterlønn er betinget av søknad. I praksis søker representantene ved utfylling av et elektronisk søknadsskjema på Løveporten eller Valgportalen. Søknaden skal begrunnes og inneholde opplysninger om inntekts- og arbeidsforhold, aktivitetsplaner for arbeidslivet, utdanning og gjennomføring av denne. Stortingets administrasjon skal påse at saken er så godt opplyst som mulig før den oversendes Presidentskapet for vedtak, jf. retningslinjene § 8. Det fremgår videre at dersom administrasjonen mottar nye opplysninger om søkeren under saksforberedelsen, skal disse forelegges vedkommende til uttalelse.⁷⁴

Retningslinjene § 13 slår fast at mottaker omgående må tilbakebetale eventuell feilutbetalt ytelse til Stortinget. Stortingets rett til å kreve tilbakebetalt feilutbetalt ytelse etter stortingsgodtgjørelsesloven § 20 er omtalt ovenfor i punkt 3.3.

5.8 Særskilt om bortfall og avkorting av fratreddesytelse og etterlønn

5.8.1 Hjemmelsgrunnlag

Dersom en representant har «annen skattepliktig inntekt»⁷⁵ i ytelsesperioden, skal fratreddesytelse og etterlønn bortfalle eller avkortes. Bortfall og avkortning av fratreddesytelse og etterlønn er regulert i stortingsgodtgjørelsesloven § 18:

§ 18. Bortfall og avkorting av fratreddesytelse og etterlønn

Dersom en representant har annen skattepliktig inntekt i ytelsesperioden, skal fratreddesytelse og etterlønn bortfalle eller avkortes etter følgende regler:

- a. Bruttoinntekt fra hel stilling (minst 30 timer per uke), eller full pensjon (80 prosent eller mer), medfører bortfall av hele ytelsen for den perioden inntekten gjelder.*
- b. Ytelsen skal ellers avkortes krone for krone mot annen inntekt i ytelsesperioden, herunder brutto lønns- og pensjonsinntekt, netto næringsinntekt og kapitalinntekt med unntak av renteinntekter. Ytelsen avkortes likevel ikke dersom annen inntekt i hele ytelsesperioden (fratreddesyttelses- og etterlønnperiode vurdert samlet) ikke overstiger 5 000 kroner. Dersom inntekten i perioden overstiger 5 000 kroner, kommer hele beløpet til avkortning.*
- c. Inntekt som opptjenes i utlandet eller i Norge fra internasjonal organisasjon, regnes som inntekt etter bokstav b selv om inntekten er skattefri i Norge.*

⁷³ Jf. retningslinjer om praktisering av etterlønn § 2

⁷⁴ Dette gjelder ifølge retningslinjer om praktisering av etterlønn § 8, «likevel ikke når opplysningene ikke har avgjørende betydning for vedtaket eller underretning av andre grunner er unødvendig eller uhensiktsmessig ut fra hensynet til parten selv, for eksempel fordi han vil bli gjort kjent med opplysningene ved melding om vedtaket.»

⁷⁵ Iht. stortingsgodtgjørelsesloven § 18 bokstav c omfattes også visse inntekter som ikke beskattes i Norge

d. *Det skal ikke avkortes mot feriepenger etter § 14.*

Stortingets presidentskap gir nærmere retningslinjer om bortfall og avkorting av fratreddesytelse og etterlønn.

Videre er Stortingets presidentskap gitt hjemmel til å fastsette nærmere retningslinjer om bortfall og avkorting av fratreddesytelse og etterlønn, jf. bestemmelsens siste ledd. Nærmere regler om avkorting finnes i ovennevnte retningslinjer for tildeling av henholdsvis fratreddesytelse og etterlønn.

5.8.2 Nærmere beskrivelse

Dersom en representant har annen skattepliktig inntekt i ytelsesperioden, skal fratreddesytelse eller etterlønn bortfalle eller avkortes etter nærmere spesifiserte regler inntatt i stortingsgodtgjørelsesloven § 18 første ledd bokstav a til d.

Bestemmelsen må ses i sammenheng med formålet med fratreddesytelse og etterlønn. Som det fremgår av punkt 5.6 og 5.7, er formålet med nevnte ytelser å gi representantene et økonomisk sikkerhetsnett ved avslutning av stortingsvervet i påvente av inntekt/nytt arbeid, og på den måten å bidra til å motvirke at det å bli valgt inn på Stortinget innebærer en økonomisk risiko. Bestemmelsen om bortfall og avkorting i tilfelle representanten har annen skattepliktig inntekt i perioden, bidrar til at ytelsene kun tilstås der representanten har et reelt behov. Reglene om bortfall og avkorting ved annen inntekt innebærer at fratreddesytelse og etterlønn i realiteten er underlagt behovsprøving.

Som nevnt er det kun inntekt «i ytelsesperioden» som er av relevans etter stortingsgodtgjørelsesloven § 18. Inntekt som knytter seg til perioden før eller etter ytelsesperioden, rammes ikke av bortfall- og avkortingsbestemmelsen. Den nærmere *tidfestingen* av de ulike typer inntekt reiser en rekke problemstillinger som ikke er uttrykkelig omhandlet i rettskildene. Eksempelvis gir ordlyden isolert sett ingen veiledning med hensyn til om det er inntekt *opptjent* i ytelsesperioden, eller inntekt *utbetalt* i ytelsesperioden som rammes.

Dersom representanten mottar bruttoinntekt fra hel stilling (minst 30 timer per uke) eller full pensjon (80 prosent eller mer), bortfaller hele ytelsen for den perioden inntekten gjelder. I retningslinjene er det presisert at inntekt fra stilling med arbeidstid på 29 timer per uke og mindre avkortes krone for krone i ytelsen. Det samme gjelder gradert pensjon med under 80 prosent; også denne avkortes krone for krone i ytelsen.⁷⁶

Videre skal ytelsen avkortes «krone for krone mot annen inntekt i ytelsesperioden, herunder brutto lønns- og pensjonsinntekt, netto næringsinntekt og kapitalinntekt med unntak for renteinntekter». Ytelsene avkortes derimot ikke mot annen inntekt som ikke overstiger NOK 5 000 i hele ytelsesperioden. Overstiger inntekten NOK 5 000 i hele ytelsesperioden, kommer hele beløpet til avkorting.

⁷⁶ Se retningslinjer om praktisering av fratreddesytelse § 3 og retningslinjer om praktisering av etterlønn § 5

Ordlyden «herunder» tilsier at opplistingen ikke er uttømmende slik at også annen skattepliktig inntekt omfattes. I retningslinjene om praktisering av fratreddesytelse og etterlønn nevnes honorar, styregodtgjørelse, stipend og royalty frem som eksempler.⁷⁷

Det fremgår av bestemmelsen at det skal avkortes mot «netto næringsinntekt». Netto næringsinntekt beregnes etter skattereglene på helårsbasis, jf. skatteloven § 14-1 første ledd.⁷⁸ I praksis er dette løst gjennom avkorting mot det beløp som fremkommer ved en skjønnsmessig fordeling av totalinntekten i året, jf. blant annet retningslinjene for fratreddesytelse og etterlønn.⁷⁹

Til og med 31. desember 2017, fremgikk det av loven at ytelsene *ikke* skulle avkortes mot kapitalinntekter. Dette ble endret med virkning fra 1. januar 2018, slik at kapitalinntekter nå skal komme til avkorting, jf. bestemmelsens bokstav b. Som begrunnelse for lovendringen viste reglementskomiteen til at ytelsene ikke burde kunne opprettholdes uavkortet når representanten har andre inntekter, selv om disse ikke er relatert til en form for arbeidsinnsats. Som kapitalinntekt regnes blant annet løpende inntekt fra utleie av bolig, gevinst ved salg av bolig eller andre formuesobjekter, gevinst ved salg av aksjer, aksjeutbytte og renteinntekter. Lovgiver har likevel valgt å gjøre unntak for *renteinntekter* grunnet hensynet til likebehandling mellom vanlige spareformer.⁸⁰ Det bemerkes for øvrig at retningslinjene for fratreddesytelse og etterlønn ikke har blitt oppdatert siden de ble vedtatt i 2013. Der fremgår det derfor feilaktig at kapitalinntekter *ikke* skal komme til avkorting, slik rettstilstanden var frem til 1. januar 2018.⁸¹

Det avkortes ikke mot feriepengar etter stortingsgodtgjørelsesloven § 14.

5.8.3 Særskilt om innhenting av opplysninger

Stortinget har egen hjemmel i stortingsgodtgjørelsesloven § 17 til å innhente nødvendige og eventuelt taushetsbelagte opplysninger for å kontrollere om vilkårene for fratreddesytelse og etterlønn er eller har vært oppfylt i tilbakelagte perioder. Bestemmelsen lyder:

§ 17. Innhenting av opplysninger

Stortinget kan innhente de opplysninger som er nødvendige for å kontrollere om vilkårene for fratreddesytelse og etterlønn er eller har vært oppfylt i tilbakelagte perioder. Opplysninger kan blant annet innhentes fra nåværende og tidligere arbeidsgivere, pensjonsordninger, folketrygdens organer og skattemyndighetene.

Den som blir pålagt å gi opplysninger, plikter å gjøre dette uten godtgjørelse og uten hinder av eventuell taushetsplikt.

⁷⁷ Se retningslinjer om praktisering av fratreddesytelse § 4 og retningslinjer om praktisering av etterlønn § 6

⁷⁸ Se Innst. 90 S (2011-2012), s. 5

⁷⁹ Hhv. retningslinjer om praktisering av fratreddesytelse § 3 og retningslinjer om praktisering av etterlønn § 5 siste ledd

⁸⁰ Ibid.

⁸¹ Se retningslinjer om praktisering av fratreddesytelse § 4 og retningslinjer om praktisering av etterlønn § 6

Bestemmelsen må ses i sammenheng med kravene til søknad og dokumentasjon for tilståelse av fratreddesytelse og etterlønn, samt stortingsgodtgjørelsesloven § 20 om Stortingets adgang til å kreve tilbakebetaling av feilutbetalt ytelse, enten det skyldes feil på representantes eller Stortingets side, se punkt 3.3 ovenfor.

5.9 Skattemessig behandling av godtgjørelse mv.

All godtgjørelse for utførelse av stortingsvervet utbetalt kontant til stortingsrepresentantene, herunder ordinær godtgjørelse, godtgjørelse under permisjon, feriepenger, etterlønn og fratreddesytelse, er skattepliktig arbeidsinntekt, jf. skatteloven §§ 5-1 og 5-10. Stortingsrepresentantene betaler skatt av dette på samme måte som ordinære lønnstakere betaler av sin lønn. Stortinget som skattemessig arbeidsgiver har plikt til å foreta lønnsinnberetning, forskuddstrekk og betale arbeidsgiveravgift.

Pensjon beskattes også på samme måte som for ordinære (tidligere) ansatte. Det innebærer at pensjon for representanter eller etterlatte utgjør skattepliktig pensjonsinntekt, jf. skatteloven §§ 5-1 og 5-40, eventuelt lønn hva gjelder uførepensjon, jf. skatteloven §§ 5-1, 5-10 og 5-42 bokstav a. For Stortinget som (tidligere) arbeidsgiver innebærer utbetalinger under ordningen ingen særlige skattemessige utfordringer eller spørsmål i relasjon til representantene. Det er SPK som administrerer ordningene, herunder utbetalinger, skattetrekk osv., og staten som finansierer ordningen over statsbudsjettet.

Etterlønn og fratreddesytelse gir opphav til enkelte særlige skattemessige spørsmål hva gjelder tolkningen av reglene. Dette gjelder spørsmål om tidfesting av ytelser, virksomhetsbegrepet i relasjon til spørsmålet om bortfall av rett til etterlønn osv. Etter vår oppfatning faller disse forholdene utenfor mandatet til skatterevisjonen, og det avgrenses mot dette her.

Stortinget praktiserer utbetaling av feriepenger slik at disse utbetales uten skattetrekk, men inngår i grunnlaget for beregning av skatten for inntektsåret, jf. også skattebetalingsforskriften § 5-7-1 første ledd bokstav a. Dette kan derfor innebære restskatt for enkelte. Representanter som ønsker skattetrekk på utbetaling av feriepenger, kan gi beskjed til Stortinget om dette.

Konklusjon: Så langt vi har kunne bringe på det rene, har Stortinget behandlet kontantytelsene som omhandles i punkt 5 riktig skattemessig. Vi har ikke identifisert noen feil i den skattemessige behandlingen.

DEL III:

MERKOSTNADER VED PENDLING



DEL III: MERKOSTNADER VED PENDLING

Sammendrag og konklusjoner

Reglene om i hvilke situasjoner arbeidsgiver skattefritt kan dekke arbeidstakeres merkostnader ved pendling, det vil si ved arbeidstakers opphold utenfor hjemmet av hensyn til arbeidet, er både kompliserte og uklare. For stortingsrepresentanter oppstår det pendlersituasjoner som sjelden eller aldri vil oppstå for andre pendlere, som følge av særregelen om skattemessig bosted som gjelder for stortingsrepresentanter og gir disse pendlerstatus i betydelig utstrekning. I Rapporten forfølger vi ikke nærmere spørsmålet om skattemessig bosted er reelt for en konkret stortingsrepresentant, og i hvilken grad et eventuelt forsøk på omgåelse av bostedsreglene kan rammes av den skatterettslige gjennomskjæringsregelen.

Det spørsmålet som har gitt opphav til mest offentlig debatt, er i hvilken grad den økonomiske situasjonen på det skattemessige hjemstedet – altså stedet der stortingsrepresentanten pendler fra – er relevant i vurderingen av om representanten har rett på skattefri dekning av pendlerbolig i Oslo. Dette spørsmålet oppstår for representanter som pendler fra «gutterom»/«pikerom» i sitt foreldrehjem, og ikke har eller kan presumeres å ha kostnader på dette hjemstedet. Spørsmålet oppstår også for representanter som (delvis) leier ut boligen på hjemstedet, og oppebærer leieinntekter for denne utleien.

I tillegg til spørsmål av betydning for den økonomiske situasjonen på hjemstedet, oppstår det også andre spørsmål som delvis er spesielle for stortingsrepresentanter som følge av særregelen om bosted. Dette gjelder både Stortingets dekning av representanters losji (pendlerbolig) og kost (pendlerdiett).

Våre hovedkonklusjoner er som følger:

- Stortingsrepresentanter som pendler fra foreldrehjem («gutterom»/«pikerom») har rett på skattefri dekning av pendlerbolig fra Stortinget, dersom vilkårene for pendlerfradrag for øvrig er oppfylt. Stortinget har etter vårt syn behandlet dette riktig skattemessig.
- Stortingsrepresentanter som delvis leier ut sin bolig på hjemstedet har rett på skattefri dekning av pendlerbolig fra Stortinget, dersom vilkårene for pendlerfradrag for øvrig er oppfylt. Dersom det er årsakssammenheng mellom pendleroppholdet og utleien på hjemstedet, kan netto leieinntekt på hjemstedet i prinsippet redusere det beløpet Stortinget kan dekke skattefritt for representanten. Stortinget har etter vårt syn i utgangspunktet behandlet dette riktig skattemessig, men det forutsetter en nærmere vurdering av enkeltsaker.
- Stortingsrepresentanter som har sitt skattemessige hjem mer enn 40 kilometer fra Stortinget har rett på skattefri dekning av pendlerbolig fra Stortinget, dersom vilkårene for pendlerfradrag for øvrig er oppfylt. Det gjelder selv om representanten eier, disponerer eller til og med bruker annen bolig nærmere enn 40 kilometer fra Stortinget. Videre gjelder det uavhengig av

intensiteten i representantens bruk av pendlerboligen. Stortinget har etter vårt syn behandlet dette riktig skattemessig.

- Stortingsrepresentanter som bor fast med sin familie i pendlerboligen har rett på skattefri dekning av pendlerbolig fra Stortinget, dersom vilkårene for pendlerfradrag for øvrig er oppfylt. Det skal i prinsippet tas hensyn til besparelser på hjemstedet (strømutgifter mv.) i beregningen av netto merkostnader som Stortinget kan dekke skattefritt. Merkostnadene omfatter prinsipielt ikke økte kostnader som skyldes at representantens husstandsmedlemmer bor i pendlerboligen (økt strømforbruk mv.). Stortinget har etter vårt syn i utgangspunktet behandlet dette riktig skattemessig, men det forutsetter en nærmere vurdering av enkeltsaker.
- Stortingsrepresentanter som bor i pendlerbolig er fra og med 2018 beskattet for pendlerdiett. Før 2018 var pendlerdiett behandlet som skattefri for stortingsrepresentanter som bodde i pendlerbolig. Stortingets skattemessige behandling av pendlerdiett har etter vårt syn vært riktig både før og etter 2018.

For den juridiske redegjørelse for og vurdering av de skattemessige spørsmålene, vises det til punktene 7 og 8 nedenfor. For konklusjonene hva gjelder pendlerbolig, vises det til punkt 10. For konklusjonen hva gjelder pendlerdiett, vises det til punkt 11.

Vi presiserer at vårt mandat utelukkende er å vurdere skattemessig behandling etter gjeldende regler. Hvorvidt disse reglene er rimelige eller ønskelige, faller utenfor mandatet. Stortinget har nedsatt et eget utvalg som blant annet skal se på reglenes hensiktsmessighet.

6 GENERELT OM MERKOSTNADER VED PENDLING

6.1 Opptakt

Bakgrunnen for Rapporten er først og fremst det søkelys som siden september d.å. har vært i media og samfunnet for øvrig på stortingsrepresentanters skattefrie disponering av pendlerbolig i Oslo. I skattemessig henseende er spørsmålet om slik vederlagsfri pendlerbolig kan anses som en *nødvendig merkostnad som følge av stortingsrepresentantenes verv*.

Medias søkelys har vært på noen utvalgte problemstillinger, og det er disse som vil oppta mest plass i Rapporten. I tillegg er det andre spørsmål, situasjoner og typetilfeller som omtales. I media har det for eksempel ikke vært fokus på dekning av kost (pendlerdiett), som også omtales i Rapporten.

For stortingsrepresentantene og for Stortinget, har spørsmålene særlig om beskatning av foreldrehjemspendlere og de som leier ut på hjemstedet potensielt stor økonomisk betydning. Pendlerboligene til representantene ligger sentralt plassert i Oslo. Dersom Stortingets dekning av pendlerbolig er skattepliktig for representantene, er det leieprisen som skal ligge til grunn for verdsettelsen av den skattepliktige fordel. Som påpekt i media, er det da snakk om potensielt svært betydelige skatteregninger – ikke minst dersom det skal endres tilbake i tid for tidligere inntektsår. Skattebyrden vil kunne ha vesentlige konsekvenser for den samlede netto godtgjørelsen representanten mottar for stortingsvervet.

En generell betraktning er at spørsmålet om tildeling av ytelser etter Stortingets regelverk og skattemessig behandling av de samme ytelsene, er klart atskilte spørsmål. En konsekvens av dette er at tildeling av for eksempel pendlerbolig kan være berettiget etter Stortingets regelverk, men likevel skattepliktig for stortingsrepresentanten. Og motsatt; selv om tildeling av for eksempel pendlerbolig ikke er berettiget etter Stortingets regelverk, kan tildelingen likevel være skattefri.

6.2 Rettslig grunnlag

Den alminnelige bestemmelse om fradragsrett i skatteloven følger av skatteloven § 6-1:

§ 6-1. Hovedregel om fradrag

1) Det gis fradrag for kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt. Bestemmelser som presiserer, utvider eller innskrenker fradragsretten for kostnader som nevnt i forrige punktum er gitt i §§ 6-10 til 6-32.

(2) Det gis ikke fradrag for private kostnader for skattyteren selv eller dennes familie, herunder kostnader til bolig, mat og underhold.

Det følger av første ledd at kostnader til inntekts ervervelse gir fradragsrett. Og av annet ledd følger det at private kostnader ikke kan fradragføres. For kostnader tilknyttet et arbeidsforhold – eller et verv, som for stortingsrepresentantene – går det med andre ord et skille mellom fradragsberettigede kostnader i anledning utførelsen av arbeidet/vervet (første ledd), og ikke-fradragsberettigede private kostnader (annet ledd).

I prinsippet kunne man tenke seg at spørsmålet om fradrag rett for kostnader til pendling (losji, kost, besøksreiser til hjemmet) har tilstrekkelig rettslig forankring i skatteloven § 6-1. For slike merkostnader (pendlerkostnader), inneholder skatteloven imidlertid en særregel som presiserer fradrag retten. Skatteloven § 6-13 lyder slik:

§ 6-13. Opphold utenfor hjemmet

(1) 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 kost og losji gis for en periode på inntil 24 måneder etter nærmere regler fastsatt av departementet. Dersom skattyteren kan tilberede mat i tilknytning til pendlerboligen, gis det ikke fradrag for kost.

(2) Fradrag for merkostnader etter første ledd gis etter satser som fastsettes av departementet med mindre skattyteren godtgjør og krever fradrag for større kostnader. Fradrag for reisekostnader ved besøk i hjemmet gis etter § 6-44.

(3) I virksomhet skal fradrag for kostutgifter som påføres ved yrkesreise med overnatting ikke reduseres med kostbesparelsen i hjemmet.

(4) Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av denne paragraf, herunder gi regler om fradrag for merutgifter for personer med hjem i utlandet.

Bestemmelsen gjelder fradrag for merkostnader både for arbeidstakere og for (selvstendig) næringsdrivende. I Rapporten benyttes ofte begrepene *arbeidstaker* eller *ansatt*, da dette er situasjonen som er aktuell her (fordi stortingsrepresentantene i *skattemessig* forstand anses som ansatte). Lovteksten bruker imidlertid det mer nøytrale begrepet *skattyter*.

Skatteloven § 6-13 gjelder der arbeidstaker betaler sine egne kostnader. Av skatteloven § 5-15 første ledd bokstav q fremgår det at der arbeidsgiver dekker slike merkostnader som ville vært fradrag berettiget etter skatteloven § 6-13 dersom arbeidstakeren hadde betalt dem selv, vil dekningen være skattefri. Skatteloven § 5-15 bokstav q lyder slik:

§ 5-15. Skattefri arbeidsinntekt

(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 opp til satser fastsatt av departementet eller høyere kostutgifter dersom disse dokumenteres. Det gis ikke skattefritak for dekning av kost dersom det kan oppbevares og tilberedes mat i pendlerboligen.*
2. *Dokumenterte utgifter til losji.*
3. *Utgifter til besøksreiser til hjemmet etter tilsvarende regler som i skatteloven § 6-44. Øvre beløpsgrense gjelder ikke for arbeidsgivers dekning av faktisk dokumenterte utgifter til besøksreiser med rutegående fly til hjem innenfor EØS.*

Skattefritaket gjelder ikke arbeidsgivers dekning av utgifter til kost, losji og besøksreiser til hjemmet for arbeidstaker som er pendler, og som får standardfradrag for utenlandsk arbeidstaker eller som skattlegges etter særreglene for utenlandske arbeidstakere i skatteloven kapittel 19.

Som det fremgår, er det nesten samme formulering i de to bestemmelsene. Begrepet «merkostnader» går igjen. Det samme gjør ordlyden «som av hensyn til arbeidet må bo utenfor hjemmet». Skatteloven § 5-15 første ledd bokstav q presiserer at disse personer som må bo utenfor hjemmet av hensyn til arbeidet, er «pendlere». I denne sammenheng er altså «pendler» et hjelpebegrep for å omtale de personer som befinner seg i en slik situasjon at fradrag kan kreves for merkostnader (skatteloven § 6-13) og dekning av merkostnader kan mottas skattefritt av arbeidsgiver (skatteloven § 5-15 første ledd bokstav q). I praksis benytter skattemyndighetene begrepet «pendleropphold» for å beskrive et opphold der arbeidstakeren av hensyn til arbeidet må bo utenfor hjemmet. Dette til forskjell fra et yrkesopphold, som er et mer kortvarig opphold utenfor hjemmet typisk i forbindelse med en yrkesreise (tjenestereise), og der grensen mellom pendleropphold og yrkesopphold ofte kan by på utfordringer.⁸²

Skatteloven § 5-15 første ledd bokstav q er relativt ny. Den ble innført med virkning for inntektsåret 2019. Før dette var samme prinsipp nedfelt i FSFIN § 5-15-5 tolvte ledd, som lød:

(12) Fordel i form av arbeidsgivers dekning av utgifter ved opphold utenfor hjemmet på grunn av arbeidet er skattefri så langt den ikke overstiger:

- *Satser for kost fastsatt av Skattedirektoratet eller det dokumenteres at høyere utgifter er medgått. Det gis ikke skattefritak for dekning av kost dersom det kan oppbevares og tilberedes mat i pendlerboligen.*
- *Dokumenterte utgifter til losji.*

Utgifter til besøksreiser til hjemmet kan dekkes skattefritt etter reglene i skatteloven § 6-44. Det gis ikke skattefritak for arbeidsgivers dekning av utgifter til kost, losji og besøksreiser til hjemmet for arbeidstaker som er pendler og som får standardfradrag for utenlandsk arbeidstaker. Tilsvarende gjelder for arbeidstaker som er pendler og som skattlegges etter særreglene om skattlegging av utenlandske arbeidstakere i skatteloven kapittel 19.

⁸² Skatte-ABC 2021 emne: Reise – avgrensning mellom arbeidsreiser, besøksreiser og yrkesreiser, punkt 4

Uttrykket «merkostnader» ble ikke benyttet her, bare «utgifter». Men innholdsmessig var det ikke tiltenkt endringer da dette ble lovfestet.⁸³ De språklige endringene er ikke kommentert i forarbeidene.

Poenget med skatteloven § 5-15 første ledd bokstav q, er å presisere det symmetriprinsipp som for så vidt allerede er indikert i skatteloven § 5-11 første ledd bokstav a – den såkalte nettometoden. I dette ligger at arbeidsgivers dekning av kostnader tilknyttet arbeidet på vegne av arbeidstakeren, bare er skattepliktig så langt dekningen overstiger de kostnader i anledning arbeidet som arbeidstakeren selv kunne krevet fradrag for. Før dette prinsippet for merkostnadenes del ble nedfelt direkte i forskriften (og senere flyttet til loven), eksisterte det på alminnelig grunnlag gjennom henvisningen i § 5-11 første ledd bokstav a og på ulovfestet grunnlag.⁸⁴

Dersom Stortingets dekning av kostnader til pendlerbolig på vegne av representantene ikke er skattefri etter skatteloven § 5-15 første ledd bokstav q, vil dekningen anses som en skattepliktig naturalytelse. Dette behandles som skattepliktig lønn etter skatteloven § 5-1, jf. §§ 5-10 og 5-12. Se særlig skatteloven § 5-12 tredje ledd, jf. skattebetalingsloven § 5-8 og skattebetalingsforskriften § 5-8-10.

Arbeidsgiverdekket pendlerbolig eller pendlerdiett er med andre ord skattepliktig med mindre skattefriheten kan forankres i skatteloven § 5-15 første ledd bokstav q, jf. § 6-13.

6.3 To sider av samme sak: fradragsrett og skattefrihet

Som det fremgår foran er regelen om skattefrihet der arbeidsgiver dekker arbeidstakers kostnader i det alt vesentlige identisk med regelen om fradragsrett der arbeidstaker selv betaler kostnaden. Det er én særskilt regulert ulikhet, dvs. begrensningen på 24 måneder som bare gjelder fradragsretten for arbeidstakeren og ikke gjelder der arbeidsgiver dekker kostnadene.

Det er ingen holdepunkter for at det (utover den særskilt lovregulerte situasjonen) skal være noen forskjell i anvendelsen av fradragsretten etter skatteloven § 6-13 og skattefriheten etter skatteloven § 5-15 første ledd bokstav q. Tvert imot; det er all grunn til å mene at reglene i både innhold og rekkevidde har identisk nedslagsfelt. Det er også vanskelig å se at formålsbetraktninger eller andre hensyn skulle tilsi ulik tolkning og anvendelse av bestemmelsene. Den klare presumpsjonen må være full symmetri mellom bestemmelsene.

Som Rapporten vil vise, eksisterer det meste av det rettskildemessige materialet i tilknytning til fradragsbestemmelsen som nå befinner seg i skatteloven § 6-13. Fordi Rapporten omhandler pendlerbolig som stilles vederlagsfritt til disposisjon av Stortinget som skattemessig arbeidsgiver, og andre ytelser som stortingsrepresentantene vederlagsfritt tildeles eller har tilgang til, vil Rapporten fokusere på bestemmelsen om skattefrihet i skatteloven § 5-15 første ledd bokstav q. Det vil likevel undertiden både i sitater og vår egen tekst vises til fradragsrett og tales om pendlerfradrag. Fradragsrett kan gjennomgående leses som «skattefrihet», og pendlerfradrag kan gjennomgående leses som «skattefri dekning av merkostnader».

⁸³ Prop. 1 LS (2019-2020) punkt 4.3: «For å gjøre reglene mer tilgjengelig for skattytere og arbeidsgivere, foreslås det samtidig at hovedreglene om arbeidsgivers dekning av pendlerutgifter (kost, losji og besøksreiser) tas ut av skattelovforskriften og samles på ett sted i skatteloven.»

⁸⁴ Thomle, *Skattelovene med kommentarer*, 2. utgave (1912), note 7 (s. 71-72)

6.4 Bakgrunn; søkelys i media

Fokus i media har i svært liten grad vært rettet mot de skatterettslige sidene av spørsmålet om skatteplikt for pendlerbolig, og de konkrete hjemler for skatteplikt og skattefrihet. Det er helt naturlig. Sakens natur er at de skatterettslige sidene skaper en kompleksitet som vanskelig kan formidles i en kort artikkel. Det offentlige ordskiftet har med andre ord målbåret lite faglig nyanse. Det har riktignok vært noen faglige innlegg – dels uttalelser fra både Skattedirektoratet og Finansdepartementet, og dels leser- og debattinnlegg fra skatteadvokater. Kjennetegnende for disse faglige innspillene har vært hvor diametralt motsatt utgangspunkt som tas og konklusjon som nås. Det eksisterer med andre ord et betydelig faglig spenn mellom de skatterettslige oppfatninger som har vært fremmet i media. Det er i seg selv interessant at disse spørsmål kan besvares på så ulikt vis av skatteeksperter i dag, gitt at reglene om merkostnader utenfor hjemmet har eksistert siden 1927 og særregelen om bosted for stortingsrepresentanter fra 1930/1955 (jf. nedenfor punkt 7).

Et sentralt forhold som synes å ha blitt borte i diskusjonen i media, er hvor snevert nedslagsfelt det egentlig er for de typetilfeller som har vært omtalt og der det pågår en skattefaglig debatt. Det er nok liten uenighet om at den langt overveiende andel av stortingsrepresentantene både har og har hatt skattefri pendlerbolig i tråd med regelverket. De typetilfellene det har vært søkelys på, gjelder samlet sett sannsynligvis et begrenset antall tilfeller. Dette gjelder i hvert fall situasjonen med pendling fra skatterettslig bosted i foreldrehjemmet.

Situasjonen som senere har fått fokus, der representanter har hatt (delvis) utleie av boligen på hjemstedet, gjelder formentlig en noe videre krets med representanter gitt det brede nedslagsfeltet for skattemyndighetenes tolkning av reglene. Det har også vært noe fokus på situasjoner der representanten disponerer annen bolig utover pendlerboligen, typisk utleid bolig i Oslo og omegn. Og også noe begrenset fokus på bruken av pendlerboligene, enten der representanten selv i liten utstrekning benytter pendlerboligen og/eller der andre (for eksempel voksne barn) har benyttet pendlerboligen. Men i det vesentlige har det bare vært *skatterettslig* fokus på situasjonene med pendling fra foreldrehjemmet og utleie på hjemstedet. Øvrige saker gjelder først og fremst rimeligheten i vederlagsfri tildeling av pendlerbolig, eller tildelingens berettigelse etter Stortingets eget regelverk.

Den engere krets med stortingsrepresentanter som har pendlet fra foreldrehjemmet til vederlagsfritt tildelt pendlerbolig, har gjort dette på bakgrunn av en særregel om skattemessig bosted som tillater at foreldrehjemmet opprettholdes som bosted i skattemessig sammenheng, jf. nærmere nedenfor punkt 7. Eksistensen av en slik særregel for stortingsrepresentanter (og regjeringsmedlemmer), skaper særlige spørsmål knyttet til forholdet mellom de ordinære pendlingsreglene som gjelder for alle arbeidstakere og særreglene for stortingsrepresentanter. Dette aspektet har vært noe fremme i media, men da hovedsakelig med et negativt søkelys: Har stortingsrepresentanter urimelige særregler sammenlignet med andre? Samtidig har enkelte skatteadvokater ment at særregelen om bosted for stortingsrepresentanter medfører at skattemyndighetenes standpunkt med hensyn til skatteplikt er enten feil eller usikkert.

6.5 Regelverkets tilgjengelighet, kompleksitet

Et annet aspekt som nesten har vært fraværende i den offentlige debatten, er kompleksiteten i de skatterettslige reglene om pendling. Fokus har i atskillig utstrekning vært på hvor vanskelig det er å forstå at Stortinget og representantene har kunnet oppfattet at pendlerboligene er skattefrie. Da mister man av syne at reglene kan

fremstå som uklare, og har vært gjenstand for mange endringer og justeringer. Reglene om pendling kjennetegnes etter vårt syn av en rettskildesituasjon som er egnet til å skape forvirring og uklare situasjoner. Blant annet er det en betydelig praksis rundt pendler- og bostedsreglene som strekker seg 100 år tilbake i tid, der mye av dette ikke er elektronisk tilgjengelig. En god oversikt over reglene er det vanskelig å skaffe seg, selv for dem som praktiserer disse reglene i det daglige.⁸⁵

Kompleksiteten i regelverket har lovgiver vært klar over i lang tid. Det kan vises til Ot.prp. nr. 21 (1991-1992) punkt 2.2.1:

«Skattereglene om fradrag for merutgifter for arbeidstakere som på grunn av arbeidet må oppholde seg utenfor hjemmet, er blitt til dels kompliserte og kan være vanskelige å finne fram i. Det samme gjelder reglene om den skattemessige behandling av overskudd på godtgjørelser for tjenesteutgifter. Reglene har i de senere år vært gjenstand for kritikk fra såvel arbeidstakerorganisasjoner som deler av skatteforvaltningen. Ligningsmyndighetene får hvert år mange klager knyttet til anvendelsen av disse reglene.

På denne bakgrunn opprettet Finansdepartementet en arbeidsgruppe som skulle vurdere regelverket. Arbeidsgruppen avga sin innstilling den 10. april 1990. Innstillingen ble sendt på høring.

Arbeidsgruppen fremholder at problemområdet er meget komplekst. Reglene skal i dag dekke en rekke ulike faktiske situasjoner, fra mer permanente arbeidsopphold utenfor hjemmet med opphold på hybel eller lignende (pendling), til kortvarige reiser i tjenesten med opphold på hotell (tjenestereiser). I tillegg til store variasjoner i faktiske måter å innrette seg på under arbeidsopphold utenfor hjemmet, dekker arbeidsgiveren ofte hele eller deler av utgiftene på ulike måter. Det kan skje ved refusjon etter regning, utgiftsgodtgjørelse, eller ved naturallytelser som fri kost, losji eller transport.

Et hovedproblem med regelverket er derfor at det skal dekke en rekke svært ulike situasjoner. Av den grunn er det nødvendig å standardisere reglene. En slik standardisering er sterkt ønskelig sett ut fra systemet med forenklet selvangivelsesbehandling. På den annen side må hensynet til enkelthet og standardisering avveies mot hensynet til rettferdighet i beskatningen og prinsippet om at det er de merutgifter skattyter faktisk har hatt som skal komme til fradrag.»

Det er gjort forsøk på forenklinger i reglene siden 1991. Enkelte av disse har vært vellykkede, for eksempel økt grad av standardisering av bruk av sjablongsatser (innført nettopp på bakgrunn av de siterte forarbeidene), avskjæring av skattefritak i bestemte situasjoner osv. Men at det gjenstår en betydelig kompleksitet og uklarhet i regelverket, er vanskelig å komme utenom.

Hertil kommer også at det er stor politisk uenighet om regelverkets innhold. Rettigheter for arbeidstakere i sin alminnelighet er ofte gjenstand for politiske diskusjoner og hyppige endringer av nettopp denne grunn. Det kan vises til utgifter til kost (mat) som eksempel på et område hvor reglene har vært endret eller forsøkt endret flere

⁸⁵ dn.no, <https://www.dn.no/innlegg/skatt/politikk/stortinget/innlegg-om-politikerrotet-ma-forenkle-de-vanskelige-pendlerreglene/2-1-1072047> (Besøkt: 14. desember 2021)

ganger. Blant annet har det vært stilt spørsmål ved om en pendler som har kokemuligheter i pendlerboligen vil ha merkostnader til kost. I et slik tilfelle vil mat ofte kunne tilberedes på (tilnærmet) samme måte som pendleren kunne gjort i sitt hjem.

I en arbeidsgruppe som avga innstilling i 1990 ble det foreslått at enslige som hadde kokemuligheter i pendlerboligen skulle være avskåret fra å kreve kostfradrag (og dermed ville bli beskattet dersom arbeidsgiver dekket slike kostnader til mat). Departementet fulgte ikke opp dette forslaget, og i 1992 ble pendlerreglene for enslige liberalisert med mulighet også for enslige pendlere (med eller uten kokemuligheter) til å kreve kostfradrag.⁸⁶ Frem til 1992 hadde det i 15 år vært lovfestet en begrensning i fradragsretten for enslige pendlere, basert på eldre praksis der ensliges kostfradrag var begrenset.

Bondevik II-regjeringen fjernet i 2004 kostfradraget for pendlere helt og holdent med virkning fra 2005.⁸⁷ Begrunnelsen var at det i alminnelighet ikke kunne antas å foreligge reelle merkostnader for pendlere hva gjelder mat. Dette gjaldt uavhengig av om pendleren var familiependler eller enslig, og uavhengig av om pendleren hadde kokemuligheter eller ikke. Man anså åpenbart ikke at de standardiserte satsene for slikt kostfradrag var tilstrekkelige til å avskjære fradragsrett for kostnader som ikke var reelle merkostnader.

Representanter fra AP, SV, SP og Kystpartiet sørget for at kostfradraget ble gjeninnført allerede året etter i 2005, med virkning fra 2005.⁸⁸ Dette kom inn i komiteens innstilling, og ble innført i forbindelse med revidert nasjonalbudsjett. Fjerningen av kostfradraget fikk dermed aldri noen effekt. Arbeidsgiveravgift som arbeidsgivere hadde betalt i årets første måneder, måtte da korrigeres som følge av endringen underveis i året.

I 2018 ble kostfradraget fjernet for pendlere med kokemuligheter.⁸⁹ Med dette var forslaget til arbeidsgruppen fra 1990 blitt en realitet – nesten 30 år senere.

Eksempelet viser tydelig hvor sårbart det skatterettslige pendlerregelverket er for politiske svingninger. At skattereglene kan være en politisk kasteball er en kjensgjerning generelt, men skatteregler som vedrører arbeideres rettigheter er i enda større grad et offer for dette. Eksempelet illustrerer også at det er betydelig uenighet om hvordan reglene bør være innrettet, og dessuten hvor teknisk kompliserte reglene kan være.

6.6 Formål; begrunnelse – privatkostnader eller kostnader pådratt i anledning arbeidet

Som det fremgår i det følgende, er formålet bak reglene om fradrag/skattefrihet for merkostnader ved arbeidsopphold utenfor hjemmet i liten grad utmeislet i teori og praksis. Hverken i forarbeidene fra innføringen av fradragsretten for merkostnader i 1927 eller ved senere lovrevisjoner, er det noen grundig redegjørelse for reglenes begrunnelse eller berettigelse. Det gjelder særlig hvordan reglene er tilskåret, dvs. rekkevidden av fradragsretten/skattefriheten.

Det må likevel anses som klart at formålet bak fradragsretten/skattefriheten på generelt grunnlag er å innrømme fradrag for det som er reelle arbeidsutgifter, og for reglenes rekkevidde spesielt at grensen går mellom arbeidsutgifter og private utgifter. Arbeidet med innføringen av fradragsretten for merkostnader viser dette klart, der Ligningsutvalget opprinnelig gikk imot Finansdepartementets forslag om innføring av (dagens)

⁸⁶ Ot.prp. nr. 21 (1991-1992), punktene 2.2.2. og 2.3.3

⁸⁷ Ot.prp. nr. 1 (2004-2005), punkt 8

⁸⁸ Innst. O. nr. 125 (2004-2005), punkt 24.1

⁸⁹ Prop. 1 LS (2017-2018), punkt 5.2

skatteloven § 6-13 med den begrunnelse av regelen både er overflødig og rekker for langt. I Tillegg til Innst. O.l. 1927 (s. 11) er dette formulert slik:

*«Derimot er det lite rimelig og sikkerlig ikke stemmende med den nugjeldende lov, at man skulde ha krav på fradrag f.eks. hvor man reiser til et annet distrikt og overtar fast stilling, embete eller bestilling, men lar familien bli tilbake i den tidligere bostedskommune på grunn av vanskeligheter med å skaffe familieleilighet eller av andre grunner. Vedkommende er da i henhold til høyesterettsdom, i Rettstidende for 1925 s. 890 fra og med tilflytningen å anse som bosatt i og skattepliktig til det nye distrikt. Men han har ikke og bør ikke få rett til fradrag ved ligningen [i arbeidskommunen] for de økede utgifter som skyldes av han og familien bor på forskjellige steder. Dette er en **privatutgift** – uansett dens nødvendighet –, ikke en utgift som er knyttet til hans arbeide som sådant eller en byrde som påhviler eller følger med hans stilling. Utgiften må skattemessig likestilles med dyr husleie, utgifter til tjenere i huset m.v.»* (vår utheving)

Ligningsutvalget gikk dermed bort fra forslaget om innføring av særbestemmelsen om fradrag for merkostnader ved opphold utenfor hjemmet. Bestemmelsen ble likevel innført, da Finansdepartementet samtidig introduserte et nødvendighetsvilkår («av hensyn til sitt arbeide må bo utenfor hjemmet»), jf. nedenfor punkt 8.3.3. Det sentrale i denne sammenheng er imidlertid Ligningsutvalgets betraktninger om regelens rekkevidde – den kan ikke rekke lenger enn at det bare er arbeidsutgifter og ikke privatutgifter som kan gi grunnlag for fradrag.

Det er interessant at problemstillingen rundt grensen mellom arbeidsutgifter og privatutgifter synes å angripes på svært ulike måter av Ligningsutvalget og Finansdepartementet. Ligningsutvalget begrunner avskåret fradragsrett i bostedsvilkåret – pendleren må anses skattemessig flyttet til arbeidsstedet, og det vil være avgjørende for at fradragsrett ikke kan innrømmes. Det fremstår som om Ligningsutvalget forutsetter at bostedsreglene alene vil sørge for at uhjemlet fradragsrett unngås: Er det ikke grunnlag for fradragsrett, er det fordi vedkommende ikke har pendlerstatus overhodet da han er å anse som skattemessig bosatt på arbeidsstedet. Ligningsutvalget henviser uttrykkelig til at nødvendigheten av å pådra kostnaden da er irrelevant. Likevel innfører Finansdepartementet bestemmelsen, med tillegg av et nødvendighetsvilkår «for tydelighets skyld». Dette adresserer jo likevel ikke Ligningsutvalgets innsigelse. De to har ganske ulikt syn på hvordan grensen mot privatutgifter skal kunne trekkes på hensiktsmessig vis.

Denne sammenblanding mellom bostedsregelen og vilkåret om merkostnader ("merutgifter") preger etter vårt syn den videre rettsutvikling, og synes å eksistere den dag i dag. Dette er etter vårt syn en bidragende faktor til at reglene er uklare og at det er vanskelig å finne klar og entydig praksis over tid.

I tillegg kommer at ordet «mer-» i «merkostnader» også nettopp må anses ment å trekke grensen mellom arbeidsutgifter og privatutgifter. Hvis ikke hadde man bare omtalt dette som «kostnader» – dette er merkostnader i den forstand at de kommer i tillegg til de privatkostnadene som uansett ville påløpt. Det virker derfor som om grensen mot privatutgifter i større eller mindre grad kan hjemles i alle de tre vilkårene som fremgår av skatteloven § 6-13 – bostedsvilkåret, nødvendighetsvilkåret og merkostnadsvilkåret. De til dels uklare skillelinjene mellom vilkårene for pendlerfradrag er – som Rapporten vil vise – også noe av kimen til problemene som har oppstått i praksis rundt tolkningen og anvendelsen av disse reglene.

Som nevnt innledningsvis er skillet mellom arbeidskostnader og privatkostnader allerede nedfelt i hovedregelen om fradragsrett i skatteloven § 6-1. Første ledd gir fradragsrett for kostnader med tilknytning til erverv av arbeidsinntekt, mens annet ledd presiserer at dette ikke gjelder privatkostnader. I så måte er skatteloven § 6-13 bare en presisering av det som allerede fremgår av hovedregelen.

For Ligningsutvalget i 1927 – og skattemyndighetene i etterkant av innføringen av (nå) skatteloven § 6-13 – må det antas å være en frykt at reglene skal benyttes til å kreve fradrag for rene privatutgifter. Det er liten tvil om at grensen mellom arbeidsutgifter og privatutgifter er flytende. De fleste utgifter kan sies å ha en svak eller sterk sammenheng med arbeidet, for personer i lønnet arbeid. Det være seg klær, mat, bosted, eller andre kostnader som ikke er direkte unødvendige (underholdning mv.) – uten disse vil arbeidet ikke kunne utføres. Men det må likevel trekkes en grense, for å unngå at personer i lønnet arbeid kan fradragføre de rent ordinære utgifter som treffer alle personer. Det ville medført en ubegrunnet skattemessig fordel for disse arbeidende personer.

Det er vår oppfatning at reglene om pendlerfradrag er begrunnet i et ønske om å nærmere fastsette grensen mellom fradragsberettigede kostnader og ikke-fradragsberettigede (privat)kostnader. Ved tolkningen av reglene må det da også være viktig å se hen til i hvilken grad det oppnås en hensiktsmessig avgrensning mellom nettopp disse fradragsberettigede arbeidskostnadene og ikke-fradragsberettigede privatkostnadene.

6.7 Begrepsbruk

Som Rapporten vil vise, og som allerede omtalt, er reglene om merkostnader ved opphold utenfor hjemmet kompliserte. En medvirkende årsak til kompleksiteten er detaljnivået i disse skattereglene. Praktikere vil være kjent med at selv om *prinsippet* i seg selv kan være enkelt rent konseptuelt, vil konkrete svar ofte innebære en betydelig gravejobb i skattemyndighetenes håndbok, Skatte-ABC. Selv om man mener at det som står i denne håndboken er feil, er man i praksis normalt henvist til å legge dette standpunktet til grunn dersom man ikke ønsker å igangsette en sak som må avgjøres at den uavhengige Skatteklagenemnda, eller eventuelt av domstolene. Skattemyndighetene legger sin egen håndbok til grunn.

I Skatte-ABC krysshenvises det gjerne fra kapittel til kapittel (5 ulike kapitler med tittelen Merkostnader..., Bolig – fri bolig, Naturalytelser i arbeidsforhold, Gaver og tilskudd i arbeidsforhold mv., Bosted – skattemessig bosted, Reise – avgrensning mellom arbeidsreiser, besøksreiser og yrkesreiser osv., Utgiftsgodtgjørelse, Velferdstiltak). Det krever sin skattejurist å holde tungen rett i munnen når konkrete spørsmål skal besvares.

Kompleksiteten i reglene har medført at selv begrepsbruken er overveldende. Her nevnes bare noen sentrale eksempler, og særlig der grensene mellom ulike begreper kan være vanskelig å få tak på:

- Yrkesreise, besøksreise og arbeidsreise
- Yrkesreise og tjenestereise
- Pendlerfradrag
- Pendlerdiett og kostgodtgjørelse
- Pendleropphold og yrkesopphold
- Nettometoden og bruttometoden
- Utgiftsgodtgjørelse og utgiftsrefusjon

- Hjem, hjemsted, bosted, bolig

Disse, og mange andre, begreper vil gjennomgående brukes i Rapporten. Vi håper at begrepene brukes på en slik måte at det er forståelig hva det siktes til, men det skal ikke underslås at selv for praktikere byr grensedragninger og definisjoner på problemer og det er en betydelig pedagogisk utfordring å uttrykke seg i klarhet når begrepene anvendes.

6.8 Systematikken i loven; vilkår

Som omtalt ovenfor, ligger det i realiteten to (eller tre) vilkår i skatteloven § 6-13 om fradrag for merkostnader ved opphold utenfor hjemmet, og tilsvarende i skatteloven § 5-15 første ledd bokstav q der arbeidsgiver dekker kostnadene:

- For det første et vilkår om at arbeidstaker «av hensyn til arbeidet må bo utenfor hjemmet»
- For det annet et vilkår om at arbeidstaker må ha «merkostnader på grunn av fraværet»

Det første vilkåret kan i praksis spaltes i to – dels et vilkår om skattemessig bosted («bo utenfor hjemmet»), og dels et vilkår om *nødvendigheten* av å bo utenfor hjemmet («av hensyn til arbeidet må [...]»⁹⁰). Samlet anses disse to å utgjøre et vilkår om *pendlerstatus* – anses vedkommende som krever fradrag for merkostnader overhodet som en pendler?

Det andre vilkåret om merkostnader kan også omtales som en ren konsekvens av de to første vilkårene og ikke et eget vilkår: hvis vilkårene er oppfylt, er det *merkostnadene* som kan fradragsføres. I så fall ligger det i dette bare et element av utmåling. Det kan være fornuftig å bruke «pendling» som et rettslig koblingsord, som knytter sammen *pendlerstatus* som rettsvilkår og skattefri dekning av *merkostnader* som rettsvirkning.

I praksis sies det ofte at det ligger fire kostnadstyper i «merkostnadsbegrepet»:

- Kostnader til losji
- Kostutgifter (mat)
- Besøksreiser til hjemmet
- Andre småutgifter (innbakt i fradragssatser etter dagens regler og dermed lite aktuelt som egen kategori, men historisk har dette vært for eksempel klesvask, telefon, avis)

En slik gruppering har vært vanlig også fra skattemyndighetenes side, og det i lang tid.⁹¹

⁹⁰ Slik Stoveland (red.), *Skatteloven med kommentarer* (2020) § 6-13, punkt 2.1

⁹¹ Se som eksempel Lignings-ABC 1998 emne: Merutgifter ved tjeneste- (yrkes-) reiser/opphold utenfor hjemmet – kost og losji mv. («utgifter som er aktuelle»)

Det er også spørsmål om hvilke kostnader som inngår i begrepet «losji». Dette er ikke definert i Skatte-ABC. I kommentarutgaven til skatteloven står det følgende: «Losjikostnader vil typisk være kostnader forbundet med å leie en bolig på arbeidsstedet, herunder kostnader til strøm, bredbånd, parkering i tilknytning til pendlerboligen mv. Kostnader til innbo er også fradragsberettiget, men kostnadene må da fordeles over innboets levetid. Bor skattyter i pendlerbolig som han eier selv, anses vedlikeholdskostnader og andre kostnader tilknyttet pendlerboligen som en merkostnad. Bor skattyter på hotell, vil kostnadene til dette være fradragsberettiget.»⁹²

6.9 Den videre drøftelsen

I punkt 7 nedenfor gjennomgås først vilkåret om skattemessig bosted. Deretter vilkåret om merkostnader i punkt 8. Disse er så sentrale at en separat gjennomgang av hvert vilkår anses som påkrevet.

Kilder som gjelder stortingsrepresentanter spesielt omhandles i punkt 9.

Deretter vil pendlerbolig (punkt 10) og pendlerdiett (punkt 11) vurderes separat. Besøksreiser nevnes kort i punkt 12, men vil systematisk behandles i del IV om reisekostnader.

⁹² Stoveland (red.), *Skatteloven med kommentarer* (2020) § 6-13, punkt 2.1.4

7 BOSTED (PENDLERSTATUS)

7.1 Overordnet – betydningen av bosted

Reglene om skattemessig bosted er av stor betydning for om en skattyter har rett til skattefri dekning av merkostnader ved arbeidsopphold utenfor hjemmet. Det er bostedsreglene som avgjør om vedkommende anses for å ha «pendlerstatus».

Det er et vilkår for fradrag for merkostnader at skattyter «[...] av hensyn til arbeidet må bo utenfor hjemmet», jf. skatteloven § 6-13 første ledd første punktum. Tilsvarende vilkår gjelder for at arbeidsgiver skattefritt skal kunne dekke merkostnader som følge av arbeidsoppholdet, jf. skatteloven § 5-15 første ledd bokstav q. Dersom en arbeidstaker av hensyn til arbeidet må bo utenfor hjemmet, vil vedkommende med andre ord anses for å ha pendlerstatus og eventuelle merkostnader på grunn av dette fraværet vil kunne dekkes skattefritt av arbeidsgiveren.

Vilkåret om at oppholdet utenfor hjemmet må skje av hensyn til arbeidet, gjelder i tillegg til vilkåret om «merkostnader», og disse vilkårene må behandles uavhengig av hverandre, slik det systematisk også legges opp til i Rapporten. En annen ting er at det både logisk og retts teknisk er betydelige kontaktflater mellom vilkårene, som vi kommer tilbake til. Vilråene er kumulative og det vil ikke være tilstrekkelig for at skattyter skal ha fradragsrett at vedkommende må bo utenfor hjemmet av hensyn til arbeidet, dersom dette ikke medfører noen «merkostnader». Motsatt, vil det heller ikke være tilstrekkelig at skattyteren har merkostnader dersom disse ikke er en følge av at vedkommende «[...] av hensyn til arbeidet må bo utenfor hjemmet». Slike kostnader som ikke knytter seg til pendlingen, kan eventuelt være fradragsberettiget etter andre regler.

For å ta stilling til om skattyter anses å «bo utenfor hjemmet», må det avgjøres hva som er skattyterens hjem. Med «hjem» siktes det til det skattemessige bostedet. Hva som utgjør det skattemessige bostedet reguleres av skatteloven § 3-1 med tilhørende forskrift (FSFIN).

Skattemessig bosted har ikke bare betydning for retten til fradragsføring av merkostnader ved opphold utenfor hjemmet. Lovteknisk ligger skatteloven § 3-1 i kapittel 3 om «Skattested». Det følger av skatteloven § 3-1 første ledd at «[p]ersonlig skattyter svarer skatt til bostedskommunen med de unntak som følger av bestemmelsene i dette kapittel». Skattemessig bosted er dermed avgjørende for hvilken kommune som har rett til å beskatte vedkommende arbeidstaker.

Hva som anses for å være skattyters hjem vil ha avgjørende betydning for om oppholdet utenfor hjemmet anses for å skje «av hensyn til arbeidet» (nødvendighetsvilkåret). Avstanden mellom skattyterens skattemessige bosted og arbeidsstedet er relevant i vurderingen av om oppholdet utenfor hjemmet anses nødvendig og dermed om vedkommende anses å være pendler.

For medlemmer av Stortinget og Regjeringen, statssekretærer og politiske rådgivere i departementene og ved Statsministerens kontor finnes det en særregel om skattemessig bosted i skatteloven § 3-1 sjette ledd. Denne regelen innebærer, som Rapporten vil vise, at disse personene vil ha pendlerstatus i situasjoner der andre arbeidstakere ikke, eller bare i begrenset grad, vil ha det.

I Rapporten vil det benyttes ulik terminologi for å beskrive det stedet der pendleren pendler fra – (skattemessig) bosted, hjem og hjemsted. Betydningen er hele veien den samme; dette refererer til bopelen som er utgangspunkt for pendlingen, og som utgjør det skattemessige bosted.

7.2 Hjemmel for skattemessig bosted for stortingsrepresentanter

Skatteloven har som nevnt en særregel om hvor medlemmer av Stortinget og Regjeringen, statssekretærer og politiske rådgivere i departementene og ved Statsministerens kontor skal anses å ha sitt skattemessige bosted. Denne bestemmelsen følger nå av skatteloven § 3-1 sjette ledd:

§ 3-1. Personlig skattyter og dødsbo

[...]

6) Medlemmer av Stortinget og Regjeringen, statssekretærer og politiske rådgivere i departementene og ved Statsministerens kontor, anses som bosatt i den kommunen der de hadde bosted før de tiltrådte. Dette gjelder bare så lenge personen disponerer bolig til privat bruk under opphold i kommunen. Personens ektefelle og barn i felles husstand anses bosatt samme sted, med mindre de har særlig svak tilknytning til denne boligen og ikke skattlegges under ett med personen. Departementet kan i forskrift bestemme at personer som nevnt i første punktum, kan frasi seg nærmere angitte skattemessige lempninger som gjelder for bosatte i deler av Troms og Finnmark fylke.

Bestemmelsen samsvarer i stor grad med en særregel i folkeregisterloven § 5-4 om bosted for de samme personene. Prinsipielt står bestemmelsene om skattemessig bosted og folkeregistreringsmessig bosted på egne ben, og kan tolkes ulikt.⁹³ Men fordi ordlyden for så vidt gjelder stortingsrepresentanter er tilnærmet identisk, er det er sterkt presumpsjon for at bestemmelsen skal tolkes likt.⁹⁴

7.3 Innføring og utvikling og særregelen om bosted

Bestemmelsen om skattemessig bosted for stortingsrepresentanter ble innført i den dagjeldende skatteloven 1911 for landet og byene § 24 (§ 19) fjerde ledd i 1955:⁹⁵

«Statsrådets og Stortingets medlemmer anses bosatt i det skattedistrikt hvor de hadde sitt bosted ved sin inntreden i regjeringen eller Stortinget, inntil der inntreer en forandring, som særskilt begrunner nytt bosted uavhengig av det opphold i Oslo eller omegn, der er nødvendiggjort av deres stilling som medlemmer av statsrådet eller Stortinget.»

⁹³ For eksempel Ot.prp. nr. 21 (1991-1992) punkt 2.8.5

⁹⁴ For eksempel Utv. 1997 s. 1295

⁹⁵ Lov 9. desember 1955 nr. 14 om endringer i lov av 18. august 1911 nr. 8 om skatt på formue og inntekt for landet og byene

Tidligere gjaldt det en tilsvarende regel for «Statsrådets medlemmer», som ble innført allerede i 1930.⁹⁶ Bakgrunnen for innføringen av særregelen for stortingsrepresentanter var at stortingsrepresentanter som hadde bosatt seg i Oslo med sin familie ellers ville være skattepliktige til Oslo. Man ønsket imidlertid tilsvarende regler for stortingsrepresentanter som for statsråder.⁹⁷

Om når det skattemessige bostedet for stortingsrepresentantene skulle endres fra hjemstedet, uttales det i Ot.prp. nr. 57 (1955) s. 1:

*«Bopel endres bare når det inntreder **en forandring som særskilt begrunner nytt bosted uavhengig av det opphold som er en nødvendig følge av vervet som stortingsrepresentant.** Den representanten som slår seg ned som sakfører, starter forretning eller blir redaktør i en avis i Oslo eller omegn vil således skifte bosted i lovens forstand og bli skattepliktig i den nye bopelskommune.»* (vår utheving)

Forarbeidene forutsetter med andre ord klart at selve vervet som stortingsrepresentant ikke skal røkke ved det skattemessige bostedet. Men annet økonomisk virke kan gjøre det.

Etter foreningen av skattelovene for landet og byene i 1975, ble det foretatt en endring i 1977:⁹⁸

«Medlemmer av Regjering og Storting anses bosatt i den kommune der de hadde sitt bosted før de tiltrådte. Dette gjelder ikke hvis det er inntruffet en forandring som, uavhengig av vervet som statsråd eller stortingsrepresentant, begrunner nytt bosted.»

I 1990 ble skatteloven 1911 § 24 annet ledd bokstav b utvidet til å omfatte politiske rådgivere og statssekretærer i departementene og ved Statsministerens kontor:⁹⁹

*«Medlemmer av Regjering og Storting, **samt statssekretærer og politiske rådgivere i departementene og ved statsministerens kontor,** anses bosatt i den kommune der de hadde bosted før de tiltrådte. Dette gjelder ikke hvis det er inntruffet en forandring som, uavhengig av vervet, begrunner nytt bosted.»* (vår utheving)

Ordlyden i bestemmelsen ble endret i 1997 for å «klargjøre skatte- og folkeregistreringsmessig bustad for stortingsrepresentantar m.m».¹⁰⁰ Etter endringen hadde bestemmelsen følgende ordlyd:

*«Medlemmer av Regjeringen og Stortinget, statssekretærer og politiske rådgivere i departementene og ved statsministerens kontor, anses bosatt i det distrikt der de hadde sitt bosted før de tiltrådte. **Dette gjelder bare så lenge personen disponerer bolig til privat bruk under opphold i distriktet.** Personens*

⁹⁶ Lov av 6. juni 1930 nr. 23 om endringer i lov av 18. august 1911 nr. 8 om skatt på formue og inntekt for landet og byene

⁹⁷ Ot.prp. nr. 57 (1955), s. 1

⁹⁸ Lov 25. mars 1977 nr. 15 om endringer i lov av 18. august 1911 nr. 8 om skatt av formue og inntekt

⁹⁹ Lov 15. juni 1990 nr. 20 om endringer i lov av 18. august 1911 nr. 8 om skatt av formue og inntekt

¹⁰⁰ Ot.prp. nr. 64 (1996-1997), s. 5

ektefelle og barn i felles husstand anses bosatt samme sted, med mindre de har særlig svak tilknytning til denne boligen og ikke lignes under ett med personen.» (vår utheving)

Endringen ble gjort i etterkant av en avgjørelse fra Sivilombudsmannen (SOMB-1998-65), hvor Oslo folkeregister hadde endret bosted for en stortingsrepresentant som tidligere var bosatt i Bergen til Oslo. Vedtaket ble påklaget, men ble opprettholdt av Sentralkontoret for folkeregistrering. Bakgrunnen for endringen var at stortingsrepresentanten hadde inngått ekteskap i Oslo og hadde felles hjem med ektefellen i Oslo. Folkeregistreringsmyndighetene hadde lagt til grunn at inngåelsen av ekteskapet og etablering av felles hjem i Oslo innebar: «[...] en forandring som, uavhengig av vervet som statsråd eller stortingsrepresentant, begrunner nytt bosted». Det uttales i vedtaket:

«I praksis ble det lagt til grunn at skatteloven § 24 annet ledd bokstav b skulle tolkes slik at stortingsrepresentantene skulle anses bosatt på sitt opprinnelige hjemsted, så lenge forutsetningen var at vedkommende etter sin uttrede fra Stortinget skulle vende tilbake til sitt opprinnelige bosted, jf. Greni, Syversen og Trosvik, Skatteloven, Kommentartutgaven 1991 s. 146. Her fremheves det også at det ikke kom i betraktning at stortingsmannen hadde med sin familie til det nye bosted, og at det faktum at stortingsmannen eventuelt gjorde "forberedelser [min uthevelse] til å etablere et nytt erverv i Oslo", ikke medførte skatteplikt her.

I lys av dette legger jeg til grunn at inngåelse av ekteskap med en person som var bosatt i Oslo, ikke i seg selv ville medføre at en stortingsrepresentant som var bosatt et annet sted i landet, ble skattepliktig til Oslo. Dette måtte gjelde selv om representanten etablerte et felles hjem med ektefellen i Oslo, så lenge vedkommende opprettholdt sin bostedsmessige tilknytning til hjemstedet, som i den foreliggende sak. I slike tilfeller synes reglene ikke å ha åpnet for hypoteser fra skattemyndighetenes side om hvor ektefellene ville bosette seg etter endt tjeneste på Stortinget.»

Det fremgår videre av Ot.prp. nr. 64 (1996-1997) s. 6 at brudd på tilknytningen til hjemstedet etter dagjeldende skatteloven 1911 § 24 annet ledd bokstav b og folkeregisterloven 1970 § 18 bare foreligger:

«[...] der representanten varig ikkje lenger disponerer nokon del av ein bustad til eige bruk under opphald i distriktet.»

Bestemmelsen ble overført til den nye skatteloven (av 1999) i § 3-1 syvende ledd med samme ordlyd som tidligere. I 2001 ble det medtatt et nytt siste punktum om at departementet kunne bestemme i forskrift at personer omfattet av bestemmelsen kunne frasi seg visse skattefordeler som følge av at de ble ansett skattemessig bosatt i Finnmark og Nord-Troms.¹⁰¹ Det ble også gjort endringer i ordlyden som følge av innføring av skatteforvaltningsloven (2016) hvor man gikk bort fra uttrykket «lignes» i bestemmelsens siste punktum. Bestemmelsen ble også flyttet til den nåværende posisjonen i sjette ledd fra syvende ledd i 2019.¹⁰² Det ble i 2019 foretatt mindre endringer i adgangen for departementet til å fastsette i forskrift at personer omfattet av

¹⁰¹ Lov 21. desember 2001 nr. 112 om endringer i lov av 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt

¹⁰² Lov 21. juni 2019 nr. 34 om endringer i lov av 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt

bestemmelsen kan frasi seg skattefordeler som følge av at representanten blir ansett bosatt i deler av Troms og Finnmark fylke.¹⁰³

7.4 Formålet bak særregelen om bosted

Formålet bak bestemmelsen synes å være tredelt. For det første er regelen begrunnet i stortingsrepresentanters og andre rikspolitikers politiske behov for å opprettholde kontakten med hjemstedet og (presumptivt) det distriktet vedkommende er valgt inn på Stortinget fra. For det andre er det et ønske at et presumptivt midlertidig verv i nasjonens interesse, ikke skattemessig skal rykke opp ved roten representantens tilknytning til kommunen han bodde før vervet ble tiltrådt. Og for det tredje er det et ønske at personene som er omfattet av bestemmelsen ikke skal påføres en for stor skattebelastning og for store kostnader som følge av sine verv.

Formålet bak bestemmelsen er omtalt i Ot.prp. nr. 52 (1989-1990) s. 23, som gjaldt utvidelse av bestemmelsen i den tidligere skatteloven 1911 § 24 annet ledd bokstav b til også å omfatte politiske rådgivere og statssekretærer i departementene og ved Statsministerens kontor. De to første formålene fremgår her:

«Regelen om skattemessig bosted for statsråder og stortingsrepresentanter har som sin særlige begrunnelse at disse innehar et verv av begrenset og usikker varighet. Det er dessuten ofte nettopp deres tilknytning til et visst distrikt som er med og begrunner at de er valgt, og det forutsettes derfor at de vil opprettholde kontakten med hjemkommunen. Det er også av prinsipiell betydning at det å påta seg et politisk verv ikke skal føre til at en tvinges til å oppgi sitt skattemessige bosted.»

Formålet om kontakt med distriktet der man ble innvalgt, vil selvsagt normalt slå til. Men i prinsippet kan en representant velges inn fra annet distrikt enn sin hjemkommune. Dette viser at reglen er utformet som en sjablong – som innebærer at regelen om bosted kan medføre at ett eller flere av formålene ikke treffer i det enkelte tilfellet.

Samme sted i nevnte forarbeider fra 1989 omtales det tredje og rent økonomiske formålet:

«Skattemessig bosted avgjør skattekommunen for de aktuelle politikere, men av større betydning for den enkelte er virkningen på hans samlede skattebelastning. En vesentlig konsekvens av reglene om skattemessig bosted er adgangen til å kunne kreve fradrag for merutgifter ved arbeidsopphold utenfor hjemmet. Skattytere som arbeider utenfor hjemdistriktet, og som får godkjent skattemessig bosted i hjemkommunen, kan etter nærmere regler kreve fradrag for merutgifter til kost, losji og hjemreiser. Tilsvarende vil det da normalt ikke framkomme skattepliktig overskudd på frireiser ved ukependling og godtgjørelse til dekning av slike utgifter.»

¹⁰³ Lov 20. desember 2019 nr. 94 om endringer i lov av 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt

Dette er av stor betydning for stortingsrepresentanter og statsråder. Eksempelvis ville fri ukependling med fly mellom Oslo og en annen landsdel medføre en betydelig skattebelastning dersom verdien av flyreisene ble skattlagt som privatreiser.»

På bakgrunn av det som fremgår av forarbeidene, synes dermed et sentralt hensyn bak bestemmelsen å ha vært at de personene som er omfattet skal kunne få dekket merutgifter til kost, losji og hjemreiser skattefritt (eller at de skal kunne få fradrag for disse kostnadene dersom de betales av representanten selv). Dette må anses, slik det kommer til uttrykk i forarbeidene, å være et selvstendig formål bak bestemmelsen, som også vil gjøre seg gjeldende i tilfeller hvor en representant er valgt inn fra et annet distrikt enn hjemstedet.

Det vises også til Stoveland (red.), Skatteloven med kommentarer, 2020, § 3-1, punkt 7.1:

*«Sjette ledd har særlige regler om skattemessig bosted for visse rikspolitikere. Ifølge første punktum skal disse anses bosatt der de var bosatt før de tiltrådte vervet eller stillingen. **Bakgrunnen for dette er at det er politisk behov for at disse opprettholder sin kontakt med hjemstedet, og at man har sett det som viktig at de får dekket reiseutgifter mv. uten å bli beskattet for dette**, jf. Ot.prp. nr. 52 (1989-90) pkt. 3.»* (vår utheving)

Videre uttales det i forarbeidene:

*«For skattytere med ektefelle eller barn er det den generelle regel at det felles hjem utgjør skattemessig bosted. Den familiemessige tilknytning er altså generelt avgjørende. Når det gjelder ukependlende statsråder og stortingsrepresentanter med slik familie, blir derfor særregelen i skatteloven § 24 annet ledd bokstav b uten særlig betydning. **For enslige ukependlere derimot, herunder samboere uten barn, blir denne særregelen avgjørende for at den fortsatte bolig i hjemdistriktet kan godkjennes som skattemessig bosted.** Særregelen tilkjenner at det politiske behov for fortsatt kontakt med hjemdistriktet anses tilstrekkelig til å opprettholde dette skattemessige bosted, selv om en tradisjonell familiemessig tilknytning mangler. Særregelen er etter departementets oppfatning ingen begunstigelse av politikere i egenskap av å være private skattytere, men en tilrettelegging av rammevilkårene for politisk arbeid.»¹⁰⁴* (vår utheving)

Departementet viser her til at særregelen særlig vil ha betydning for enslige pendlere, mens den vil ha begrenset betydning for familiependlere. Selv om dette ikke er omtalt i disse forarbeidene, vil bestemmelsen imidlertid ha selvstendig betydning for representanter med ektefelle og/eller barn, hvor familien er bosatt med representanten i pendlerboligen. Etter de ordinære reglene vil bostedet for familiependlere være der familien er bosatt – som for disse stortingsrepresentanter da ville vært i pendlerboligen i Oslo. Forarbeidene poengterer ikke dette, og virker nærmest å overse at dette vil være en vanlig forekommende situasjon for stortingsrepresentanter. For enslige stortingsrepresentanter er det uansett interessant at det er et uttrykt formål

¹⁰⁴ Ot.prp. nr. 52 (1989-90), punkt 3.1

fra lovgivers side at disse i større grad skal kunne anses som pendlere enn det som gjelder for andre arbeidstakere.

Som vi kommer tilbake til, vil den rettsanvendelsen som Skattedirektoratet har lagt til grunn for foreldrehjemspendlere og de som leier ut delvis på hjemstedet, begrense fradragsretten til stortingsrepresentanter for de utgiftene vervet og oppholdet i Oslo medfører. Skattemyndighetene uttaler at de utleder sin tolkning fra merkostnadsvilkåret, og ikke fra bostedsreglene. Det er likevel et selvstendig poeng at lovgiver har ønsket nettopp å gi stortingsrepresentantene skattefri dekning av pendlerutgifter.

7.5 Betydningen av bosted ved tiltreden som stortingsrepresentant

Det følger av særregelen om skattemessig bosted for stortingsrepresentanter i skatteloven § 3-1 sjette ledd at representantene «[...] anses som bosatt i den kommunen der de hadde bosted før de tiltrådte». Det vil dermed være avgjørende hvor representanten har sitt bosted før vedkommende tiltrer vervet.

Spørsmålet om hvor stortingsrepresentanten skal anses skattemessig bosatt før tiltreden, må avgjøres etter de alminnelige regler, og vil neppe by på tvil i de fleste tilfeller. Det vil ikke være avgjørende hvor vedkommende er folkeregistrert bosatt etter folkeregisterloven. Som nevnt er reglene om bosted i skatteloven og folkeregisterloven i stor grad sammenfallende, men det kan oppstå tilfeller hvor skattemessig bosted vil avvike fra folkeregistrert bosted. Det kan også forekomme at en stortingsrepresentant har forsømt å melde flytting til Folkeregisteret i tråd med reglene.

Dersom en stortingsrepresentant skattemessig er ansett bosatt i foreldrehjemmet ved tiltreden til vervet, vil dette bostedet fortsette å være det skattemessige bostedet for representanten, så lenge vedkommende «[...] disponerer bolig til privat bruk under opphold i kommunen».

Stortingsrepresentanter blir yngre og yngre. Flere og flere tiltrer mens de er i midten av 20-årene og gjerne mens de studerer. For personer som tiltrer vervet som stortingsrepresentant under eller rett etter studieperioden, vil det oppstå tilfeller der vedkommende sitt skattemessige bosted i tråd med skattemyndighetenes praksis er foreldrehjemmet. Dette har sammenheng med at studenter skatterettslig anses bosatt i foreldrehjemmet dersom de velger å fortsatt være registrert bosatt der, jf. skatteloven § 3-1 fjerde ledd første punktum. Ordlyden er ikke klar på dette punkt, men det er altså lagt til grunn i praksis, jf. Skatte-ABC 2021, emne: Bosted – skattemessig bosted, punkt 2.5:

«2.5 Skoleelever, studenter, mv.

*Skoleelever/studenter mv. som har skolegangen/studiene som hovedbeskjeftigelse anses ikke som pendlere, og faller dermed utenfor FSFIN § 3-1-1 om skattemessig bosted for pendlere. **Disse skal normalt anses bosatt i hjemkommunen uavhengig av døgnhvile, jf. sktl. § 3-1 fjerde ledd.**» (vår utheving)*

Det vil dermed være uten betydning at en person som senere tiltrer som stortingsrepresentant reelt sett har vært bosatt i for eksempel Oslo, dersom hovedårsaken til oppholdet har vært studier. Vedkommende vil da

fortsatt kunne ha sitt skattemessige bosted i foreldrehjemmet. Dette vil utgjøre det bosted som skal legges til grunn etter skatteloven § 3-1 sjette ledd ved den senere tiltreden som stortingsrepresentant.¹⁰⁵

Personer som bor sammen med ektefelle eller barn, vil anses å ha sitt skattemessige bosted der ektefellen eller barna er bosatt, jf. skatteloven § 3-1 femte ledd. Dette bostedet må derfor legges til grunn etter skatteloven § 3-1 sjette ledd ved senere tiltreden til vervet som stortingsrepresentant.

For enslig som ikke er student, vil det skattemessige bostedet være der vedkommende har sitt hjem, som normalt vil være det stedet han har sin overveiende døgnhvile, jf. FSFIN § 3-1-1.¹⁰⁶ Dersom vedkommende har arbeid og dermed anses som pendler, er det særregler om bosted i de påfølgende bestemmelser i forskriften (FSFIN §§ 3-1-2 til 3-1-5). Dette bostedet må legges til grunn ved ensliges tiltreden til vervet som stortingsrepresentant, jf. skatteloven § 3-1 sjette ledd.

Skatteloven § 3-1 sjette ledd må klart nok bygge på at korrekt bosted etter de alminnelige reglene legges til grunn ved tiltreden til vervet som stortingsrepresentant. Er det lagt feil bosted til grunn, for eksempel ved at en representant som før tiltreden var skattemessig bosatt i felles hjem med ektefelle eller barn likevel er blitt registrert skattemessig bosatt hos foreldrene, vil dette være uriktig. Har dette medført at en stortingsrepresentant har fått pendlerstatus og dermed har fått skattefri pendlerbolig, vil dette være feil etter skattereglene og kan innebære at vedkommende uriktig har fått pendlerstatus og eventuelt også skattefri dekning av pendlerkostnader.

Det ligger i det som er sagt at bostedet ved tiltredelsen må være reelt. Det kan spørres om i hvilken utstrekning det er mulig å flytte til foreldrehjemmet (eller annet sted) kort tid før tiltredelsen av vervet som stortingsrepresentant, og dermed oppnå pendlerstatus. Spørsmålet forfølges ikke nærmere her, hverken hva gjelder eventuelt krav om realitet i bostedet etter skatteloven § 3-1 eller eventuell gjennomskjæring etter skatteloven § 13-2 der slik flytting anses overveiende skattemessig motivert og etter en helhetsvurdering anses illojal mot skattereglene.

Skattedirektoratet har på spørsmål fra skatterevisjonen svart følgende om realiteten i skattemessig bosted ved tiltredelsen av vervet som stortingsrepresentant: «Direktoratet er ikke kjent med ligningspraksis hvor realiteten i skattemessig bosted etter § 3-1(6) er overprøvd. Dette må ev. vurderes ut fra de vanlige prinsipper for gjennomskjæring i skatteretten.»

7.6 Vilkår for å opprettholde det skattemessige bostedet fra tiltreden som stortingsrepresentant

Det er et vilkår for å opprettholde det skattemessige bostedet etter skatteloven § 3-1 sjette ledd at personen «[...] disponerer bolig til privat bruk under opphold i kommunen». Det fremgår ikke ytterligere vilkår av lovteksten for at en person som er omfattet av bestemmelsen skal beholde sitt tidligere skattemessige bosted.

Finansdepartementet har i et brev av 25. september 1997 avgitt en uttalelse om tolkningen av hva det vil si at en person «disponerer» boligen.¹⁰⁷ Uttalelsen gjelder bestemmelsen i folkeregisterloven 1970 § 18, men det må

¹⁰⁵ Tilsvarende gjelder etter folkeregisterloven med tilhørende forskrift, jf. forskrift av 14. juli 2017 nr. 1201 til folkeregisterloven (folkeregisterforskriften) § 5-1-4

¹⁰⁶ Skatte-ABC 2021, emne: Bosted – skattemessig bosted, punkt 2.1

¹⁰⁷ Utv. 1997 s. 1295

legges til grunn at skatteloven og folkeregisterloven må tolkes likt på dette punktet.¹⁰⁸ I brevet uttales det blant annet:

«Selv om representanten selger eller leier ut sin opprinnelige bolig, vil vilkåret være oppfylt dersom representanten kan benytte en del av boligen ved opphold i distriktet. Vilkåret vil også være oppfylt dersom representanten skaffer seg annen bolig i distriktet. Det vises til Ot prp nr 64 (1996-97) s 6.»

Om situasjonen hvor en stortingsrepresentant har registrert foreldrehjemmet som bosted uttales det:

*«Departementet antar at foreldrehjemmet i prinsippet kan godtas som registreringsmessig bosted for representanten i slike tilfeller, men det må stilles opp visse forutsetninger. Regelmessig overnatting hos foreldre ved besøk i distriktet er i seg selv ikke nok til at lovens krav om å disponere bolig der er oppfylt. **Det avgjørende vil være om representanten har adgang til å bruke foreldrehjemmet til overnatting og opphold når det passer ham å besøke distriktet, og ikke er avhengig av invitasjon eller samtykke fra foreldrene hver gang han kommer.** I tilfelle må det derfor forutsettes en avtale eller forståelse med foreldrene om slik adgang, og dette må kunne dokumenteres, evt gjennom en erklæring fra foreldrene. Det diskvalifiserer ikke om avtalen eller forståelsen går ut på at representanten varsler foreldrene på forhånd hver gang han kommer, og at foreldrene kan bruke hele boligen når representanten ikke er der.*

Tilsvarende vil gjelde dersom det er hjemmet til søsken, partikollega eller andre bekjente som er fast overnattingssted ved representantens besøk i distriktet.» (vår utheving)

Avslutningsvis i siste avsnitt siste setning uttales om forholdet til regelen om skattemessig bosted i dagjeldende skatteloven § 24 annet ledd bokstav b:

«Skatteloven § 24 annet ledd b om skattemessig bosted må så langt den rekkes forstås på samme måte for stortingsrepresentanter.»¹⁰⁹

På bakgrunn av ordlyden i bestemmelsen og de rettskildene som foreligger, må det legges til grunn at vilkåret om at representanten må "disponere" bosted i hjemkommunen for å opprettholde skattemessig bosted der, skal tolkes bokstavelig. Det foreligger ingen begrensninger knyttet til hvordan representanten disponerer boligen så lenge denne disponeres «fritt». Det kan ikke stilles krav om at representanten eier bolig i hjemkommunen. Både leie av bolig og vederlagsfri disponering av bolig ved besøk i hjemkommunen oppfyller vilkåret i skatteloven § 3-1 sjette ledd tredje punktum.

Det ligger en begrensning i at representanten må kunne disponere boligen etter eget ønske og behov. Dersom representanten er avhengig av samtykke for hvert enkelt opphold, vil vilkåret om at vedkommende må disponere bolig ikke være oppfylt.

¹⁰⁸ Ot.prp. nr. 65 (1996-1997), s. 6 og Ot.prp. nr. 52 (1989-1990), s. 24

¹⁰⁹ I samme retning Stoveland (red.), *Skatteloven med kommentarer* (2020) § 3-1, punkt 7.2, og Ot.prp. nr. 64 (1996-1997), s. 5-6

Ut ifra det som fremgår ovenfor, får ikke reglene i forskriften til skatteloven om hva som utgjør en selvstendig og uselvstendig bolig (FSFIN § 3-1-4), anvendelse for stortingsrepresentanter. Heller ikke kravene i FSFIN § 3-1-2 om familiependling og § 3-1-5 om krav til besøkshyppighet til hjemmet får anvendelse for stortingsrepresentanter. Det motsatte ville innebære en vesentlig innskrenking i adgangen til å opprettholde det tidligere skattemessige bostedet for stortingsrepresentanter, utover ordlyden i særregelen for disse personene. For stortingsrepresentanter er det i forarbeidene klart forutsatt at tilknytningen til det tidligere bostedet ikke anses brutt dersom vedkommende etablerer seg i Oslo med sin familie.¹¹⁰ Stortingsrepresentanter skal altså kunne bosette seg i pendlerboligen med familien og fortsatt beholde sin pendlerstatus. Andre skattytere som flytter med familien til pendlerbolig, vil normalt bli ansett bosatt i pendlerboligen og vil dermed ikke lenger ha pendlerstatus og rett til skattefri dekning av merkostnader etter skatteloven § 5-15 første ledd bokstav q.

Den særlige regelen om skattemessig bosted for stortingsrepresentanter innebærer derfor at stortingsrepresentanter vil ha pendlerstatus i (langt) større utstrekning enn andre skattytere. Det inkluderer situasjonen der foreldrehjemmet kan opprettholdes som skattemessig bosted ved pendling. For andre arbeidstakere gjelder dette primært bare de som er under 21 år gamle og de som pendler til annen uselvstendig bolig, jf. FSFIN § 3-1-3.

Etter ordlyden er det også klart at så lenge vilkåret om å disponere bolig til privat bruk i hjemkommunen er oppfylt, vil stortingsrepresentanten kunne eie og eventuelt også disponere annen bolig i tillegg til boligen på hjemstedet. Stortingsrepresentanter kan dermed eie og leie ut bolig i Oslo og omegn uten at dette medfører oppgivelse av det bostedet som var gjeldende ved tiltredelsen som stortingsrepresentant. Representanten kan også bo fast (eventuelt med sin familie) i en annen bolig, så lenge vedkommende fortsatt disponerer boligen som var gjeldende ved tiltredelsen. Dette illustrerer hvor sjablongmessig bestemmelsen er.

Skattedirektoratet har på spørsmål fra skatterevisjonen svart følgende på spørsmål om slik situasjon der stortingsrepresentanten bor med sin familie et annet sted enn sitt skattemessige hjem: «[...] Når det gjelder forståelsen av skatteloven, er det det skattemessige bostedet etter § 3-1, som danner utgangspunktet for vurderingen av stortingsrepresentantens pendlerstatus. Dette innebærer at dersom stortingsrepresentant mv. er korrekt skattemessig bosatt i en bolig 40 km unna Stortinget, og at det er arbeidet som nødvendiggjør at vedkommende ikke kan bo i hjemmet sitt - er det uten betydning for de skattemessige pendlerreglene om representanten har investeringer i eiendom som ligger nærmere Stortinget. Dette forutsetter at stortingsrepresentant mv. oppfylder vilkårene rundt disponering av bolig i hjemkommunen, ref. § 3-1 (6) hele perioden. Videre, vil stortingsrepresentant også kunne anses for skattemessig bosatt etter § 3-1(6) i tidligere hjemkommune, dette selv om stortingsrepresentanten har sitt faktiske bosted med familie et annet sted enn skattemessig bosted. Avgjørende for hvorvidt pendlerbolig kan dekkes skattefritt må igjen vurderes utfra om vedkommende har merkostnader til skattemessig bosted. Her vil det som står i Skatte-ABC under emnet «Merkostnader - kost og losji ved overnatting utenfor hjemmet» pkt 4.3. være relevant.»

Hvorvidt regelen om skattemessig bosted for stortingsrepresentanter kan medføre uønskede konsekvenser eller «misbruk», faller utenfor mandatet til Rapporten. Bestemmelsen er en klar sjablongregel, både hva gjelder etablering av bosted ved tiltredelsen og opprettholdelse av dette bostedet. I prinsippet åpner reglene for at representanten ganske enkelt kan avgjøre sitt bosted selv, etter avtale med sine foreldre. Dersom man ønsker å beholde bosted i foreldrehjemmet, sørger man for å kunne disponere et rom der. Ved tilsvarende avtale kan man sørge for at bostedet opphører når man ikke lenger disponerer slikt bosted. Hvorvidt det er grunnlag for å

¹¹⁰ Ot.prp. nr. 64 (1996-1997), s. 6

oppstille et realitetskrav eller at det i særtilfeller kan ligge til rette for skattemessig gjennomskjæring (se tilsvarende under punkt 7.5 ovenfor), faller utenfor rammene for Rapporten.

Et siste spørsmål i denne sammenheng er hvorvidt det skal anses som en ny «tiltredelse» av vervet som stortingsrepresentant ved begynnelsen av en ny stortingsperiode. Det må være klart at bestemmelsen ikke kan og heller ikke har vært forstått slik. Dersom det er sammenhengende stortingsperioder, beholdes det skattemessige bostedet fra den opprinnelige tiltredelsen. En slik forståelse vil riktignok støte noe an mot forutsetningen om et *midlertidig* verv som stortingsrepresentant, som ligger bak regelens innføring historisk – man skal kunne vende tilbake til sitt skattemessige hjem når det midlertidige vervet i nasjonens tjeneste er over. Har man vært på Stortinget i 20 år (5 perioder) er det liten tvil om at det midlertidige aspektet i stor grad er visket ut. At bostedet kan beholdes gjennom flere stortingsperioder, må etter vårt syn likevel være konsekvensen av den sjablongregel om bosted som er innført.

7.7 Nødvendighetsvilkåret – «må» bo utenfor hjemmet «av hensyn til arbeidet»

Det følger av ordlyden i skatteloven § 6-13 første ledd første punktum og skatteloven § 5-15 første ledd bokstav q at oppholdet utenfor hjemmet «må» skje av «hensyn til arbeidet» for at skattyter skal ha rett til fradrag for eller skattefri dekning av pendlerutgifter. Arbeidet må med andre ord nødvendiggjøre pendleroppholdet. Dette innebærer som nevnt en avgrensning av de kostnader skattyter kan kreve fradrag for mot kostnader av privat karakter som ikke har noen eller bare svak tilknytning til arbeidet og den skattepliktige inntekten. Det følger allerede av hovedregelen om skattemessig fradrag i skatteloven § 6-1 at det bare er «kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt» (kostnad til inntekts ervervelse) som er fradragsberettiget. Skatteloven § 6-13 innebærer en presisering av dette hva gjelder merkostnader ved opphold utenfor hjemmet. Det fremgår av lovforarbeidene at dette anses som nettopp en presisering av hovedregelen, og ikke en utvidelse av fradragsretten.¹¹¹

Det kan oppstå tvil ved om oppholdet er begrunnet i arbeidsforholdet eller private grunner. Det følger ikke noe avstandskrav av bestemmelsen eller i forskrift, men presumpsjonen for at oppholdet er begrunnet i private forhold blir sterkere jo kortere avstanden mellom arbeidsstedet og det skattemessige bostedet er.¹¹²

Skatteklagenemnda (stor avdeling) kom i NS 91/2019 til at en avstand på 32 kilometer mellom hjemstedet og arbeidsstedet var for kort til at skattyter hadde rett på fradrag for pendlerkostnader. I skattemyndighetenes praksis er det visstnok i utgangspunktet lagt til grunn et avstandskrav på 100 kilometer, jf. samme nemndsavgjørelse.

Det er videre spørsmål om i hvilken grad man kan legge vekt på andre hensyn enn avstand ved vurderingen av om oppholdet utenfor hjemmet skjer av «hensyn til arbeidet». Ordlyden åpner for en bred vurdering hvor også andre hensyn som kan tilsi at det er nødvendig for skattyteren å pendle kan vektlegges, herunder tilgjengelighet, arbeidets art og sikkerhetshensyn. Avstand kan ikke i seg selv være enerådende som kriterium for grensen

¹¹¹ Innst. O.l. (1927), s. 11. Videre Ot.prp. nr. 3 (1991-1992) punkt 8.2: «Skatteloven har som hovedprinsipp at bare utgifter til "inntekts ervervelse..." er fradragsberettigede. For pendlere betyr dette at de skal ha fradrag for faktiske merutgifter som arbeidet påfører dem.»

¹¹² Stoveland (red.), *Skatteloven med kommentarer*, (2020) § 6-13, punkt 2.1.3

mellom private kostnader og arbeidskostnader, se for eksempel BFU 5/04. Se også Utv. 2003 s. 360 (Heggen og Frøland tingrett), der retten foretar en konkret vurdering, men finner at 65 kilometer er for kort avstand gitt skattyters situasjon.

Stortinget har praktisert et avstandskrav på 40 kilometer kjørelengde (tidligere luftlinje) fra Stortinget som vilkår for tildeling av skattefri pendlerbolig. Dette følger også direkte av stortingsgodtgjørelsesloven § 10 tredje ledd for så vidt gjelder besøksreiser til hjemmet ved slike pendleropphold. Det kan stilles spørsmål ved om denne avstanden er tilstrekkelig for å oppfylle kravet om at oppholdet utenfor hjemmet må skje «av hensyn til» stortingsvervet. Avstandskravet er kjent for og godtatt av Skattedirektoratet. Det vises i denne forbindelse til Skatte-ABC 2017, emne: Storingsrepresentanter mv., punkt 4.2.2 (en lignende uttalelse har stått i Skatte-ABC i flere tiår før dette):

«4.2.2 Diettgodtgjørelse/dagpenger

*Storingsrepresentantene får dekket merutgifter til kost ved opphold utenfor hjemmet som kostgodtgjørelse etter sats. Representanter som disponerer og regelmessig pendler til fast bolig **mer enn 40 km** fra Stortinget får utbetalt kostgodtgjørelse med brakkesatsen per dag de reelt har merutgifter til to husholdninger. Representanter som reiser hjem etter endt arbeidsdag får ikke kostgodtgjørelse.» (vår utheving)*

Selv om uttalelsen gjelder diettgodtgjørelse og dagpenger, må det legges til grunn at Skattedirektoratet har godtatt avstandskravet på 40 kilometer for at stortingsrepresentanter skal ha rett til skattefri dekning av merkostnader som følge av arbeidsoppholdet utenfor hjemmet, herunder dekning av utgifter til kost og losji. Dette har Skattedirektoratet også bekreftet til skatterevisjonen, jf. nedenfor punkt 10.2.7. Uttalelsen er tatt ut av senere utgaver av Skatte-ABC, men dette er en konsekvens av at det etter lovendring i 2018 ikke lenger var aktuelt med dekning av utgifter til kost der det foreligger kokemuligheter i pendlerboligen (hvilket det gjør for stortingsrepresentanter).

Vervet som stortingsrepresentant er spesielt på mange måter. Det gjelder både etter sin natur (demokratisk representasjon) og de krav som stilles til for eksempel tilgjengelighet utenfor ordinær arbeidstid. Det kan for eksempel vises til Stortingets retningslinjer om reisedekning § 5, der det fremgår at «[v]ed møter i Stortinget eller komiteene som varer lenger enn til kl. 22.00, kan det dekkes nødvendige utgifter til hjemreise med drosje. Representanter som har tjenestebolig/privat bolig i Oslo får dekket reisen dit.» Det er en kjent problemstilling at når det brenner, må en stortingsrepresentant være tilgjengelig. Nødvendigheten synes å være innbakt i selve vervet.

Samtidig må det erkjennes at stortingsrepresentanter ikke er de eneste med særskilte krav til tilgjengelighet, lange arbeidsdager mv. Det kan spørres hvorfor det skal gjelde et særlig avstandskrav for stortingsrepresentanter. Ordlyden tilsier ikke noen fast grense, men er konkret vurdering av nødvendighet. Rimeligheten i et avstandskrav på 40 kilometer for stortingsrepresentanter kan dermed diskuteres, og har vært også diskutert i offentligheten.¹¹³ Det kan spørres om praktiseringen av regelen for andre arbeidstakere enn

¹¹³ nrk.no, <https://www.nrk.no/osloogviken/xl/pendling-pa-saerklasse-1.13529861> (Besøkt: 14. desember 2021)

stortingsrepresentanter er for streng, når det visstnok i praksis legges til grunn et ganske fast avstandskrav på 100 kilometer. Praksis kan etter vårt syn ikke innsnevre ordlyden i en slik grad at det i praksis bare foretas en ren sjablongmessig avstandsvurdering.

Etter vår oppfatning må det ved tolkningen av nødvendighetsvilkåret legges vekt på behovet for forutberegnelighet. For stortingsrepresentanter medfører vervet særlige krav til tilgjengelighet mv. Stortinget har lagt til grunn en grense for pendlerbolig på 40 kilometer fra Stortinget, som også er lovfestet i stortingsgodtgjørelsesloven. Det foreligger uttalelser fra skattemyndighetene som bekrefter at dette kan legges til grunn også skattemessig, altså en praktisering av regelen i stortingsrepresentantenes favør. Ved tolkningen av nødvendighetsvilkåret må disse hensynene etter vårt syn tillegges vekt.

7.8 Oppsummering av vilkåret om pendlerstatus

For stortingsrepresentanter er det en særregel om skattemessig bosted, jf. skatteloven § 3-1 sjette ledd. Representantene anses bosatt der de hadde sitt skattemessig bosted ved tiltredelsen til vervet som stortingsrepresentant. Dette bostedet beholder de, med mindre de slutter å disponere slikt bosted helt og fullt.

Som følge av særregelen om skattemessig bosted, anses stortingsrepresentanter som pendlere i (langt) større utstrekning enn andre arbeidstakere. Det gjelder enslige pendlere, for eksempel de som pendler fra sitt foreldrehjem, som kan beholde sitt hjemsted uten krav til besøkshyppighet, uavhengig av alder og selv om pendlerboligen på arbeidsstedet anses som en selvstendig bolig etter FSFIN § 3-1-4. Det gjelder også familiependlere som bor sammen med sin familie i pendlerboligen, som for andre enn stortingsrepresentanter ville medført skattemessig flytting av bosted til pendlerboligen.

Særregelen om bosted er en sjablongregel, med harde grenser både hva gjelder tidspunktet for bostedsvurderingen for stortingsrepresentanter (ved tiltredelsen) og i hvilke situasjoner bosted kan endres (bare dersom boligen ikke lenger disponeres til privat bruk overhodet). Det er likevel en regel lovgiver har ønsket – dels for at stortingsrepresentantene skal beholde tilknytningen til hjemstedet (presumptivt valgdistriktet), dels for at det skattemessige hjem ikke skal rykkes opp ved roten som følge av vervet som folkevalgt, og dels fordi det har vært ønskelig å sikre representantene fradragsrett/skattefrihet for merkostnader ved pendling.

Det kan tenkes å oppstå spørsmål om realiteten i bostedet, eller spørsmål om et bosted er etablert eller opprettholdt på en måte som gir grunnlag for skattemessig gjennomskjæring (tilsidesettelse). Disse spørsmålene forfølges ikke nærmere i Rapporten.

Nødvendighetsvilkåret innebærer først og fremst en vurdering av avstanden mellom hjem og arbeidssted. For stortingsrepresentanter taler de særlige forhold rundt vervet (krav til tilgjengelighet mv.) samt skattemyndighetens praksis i representantenes favør, for at en grensen på 40 kilometer fra Stortinget kan aksepteres. Men den nærmere fastsettelsen av grensen kan diskuteres.

8 MERKOSTNADER

8.1 Problemstillingen

Både Skattedirektoratet og Finansdepartementet har offentlig uttalt at det følger av selve begrepet «merkostnader» at det gjelder et krav om kostnader på hjemstedet/dobbel husholdning, som vilkår for fradrag eller skattefri dekning av blant annet vederlagsfri pendlerbolig fra arbeidsgiver. Finansdepartementet har blant annet uttalt at «merkostnader» innebærer at «[...] man må ha utgifter til to boliger».¹¹⁴ Videre er det vist til langvarig praksis om tolkningen av pendlerreglene.

Det er viktig å presisere at debatten i media ikke har dreiet seg om hvorvidt det er et vilkår at skattyter har «merkostnader». Dette vilkåret har i en annen ordlyd («merutgifter») stått i loven siden innføring av fradragsregler for kostnader ved arbeidsopphold utenfor hjemmet i 1927. Det er ingen tvil om at det bare er merkostnader som gir grunnlag for fradrag, og dermed også gir grunnlag for skattefri dekning dersom arbeidsgiver dekker kostnaden. Det debatten har dreiet seg om, er hva som ligger i merkostnadsbegrepet.

Det sentrale spørsmålet er *hvorvidt det kan utledes av merkostnadsbegrepet at den økonomiske situasjonen på hjemstedet til pendleren er relevant*. Dette er et spørsmål om hvorvidt det følger av merkostnadsbegrepet at pendleren må ha kostnader til, eller husholdning på, hjemstedet (det vil si det stedet det pendles fra). I forlengelsen av dette er det også spørsmål om hvordan det skal håndteres at pendleren eventuelt har utleieinntekter på hjemstedet.

Det er ikke tvilsomt at merkostnavilkåret også gjelder for stortingsrepresentanter. Disse har en særregel om skattemessig bosted, men det er fortsatt bare merkostnader som kan kreves dekket ved pendleropphold utenfor dette skattemessige bostedet. Spørsmålet er også for stortingsrepresentanter hva som ligger i merkostnadsbegrepet. For stortingsrepresentanter står situasjonen riktignok i et noe annet lys, fordi de særlige hensyn som begrunner særregelen om bosted også kan påvirke forståelsen av merkostnadsbegrepet. Hertil kommer at det oppstår pendlersituasjoner som bare eller nesten bare kan oppstå for stortingsrepresentanter, som følge av særregelen om bosted. For det første gjelder dette der familien bor sammen med representanten i pendlerboligen. Og for det annet gjelder det der enslige, voksne representanter pendler fra foreldrehjem til (selvstendig) pendlerbolig.

8.2 Nærmere om merkostnadsbegrepet

8.2.1 Tolkning av merkostnadsbegrepet

Det er mange måter å tilnærme seg en redegjørelse for begrepet «merkostnader». Nedenfor benyttes en tradisjonell metodikk, som til gjengjeld er enkel og pedagogisk – en gjennomgang av de mest sentrale rettskildedefaktorene hver for seg, og løselig rangert etter deres rettskildemessige vekt.

¹¹⁴ Finansavisen.no, <https://finansavisen.no/nyheter/politikk/2021/09/30/7745886/finansdepartementet-aviser-uklarhet-om-pendlerregler> (Besøkt: 14. desember 2021)

8.2.2 Ordlyden

Ordlyden står svært sentralt ved tolkning av skatte- og avgiftsbestemmelser, altså på legalitetsprinsippets området. Se for eksempel HR-2017-02065-A (Avinor), som gjaldt fradrag for inngående merverdiavgift. Høyesterett skriver følgende i premiss 29:

«Jeg tar som utgangspunkt at lovens ordlyd må tillegges betydelig vekt. I Rt-2014-1229, som gjaldt tolkningen av merverdiavgiftsloven § 9-1 andre ledd bokstav b i en annen sammenheng, er betydningen av ordlyden særlig fremhevet. Førstvoterende uttaler følgende (avsnitt 36):

"Ved denne type lovgivning tilsier det særlige hensynet til forutberegnelighet at ordlyden står svært sentralt, jf. Rt-1990-1293 Ytterbøe på side 1297. En forståelse som ikke naturlig følger av ordlyden vil ikke gi den klarhet og forutberegnelighet som må kreves for at skattyterne skal kunne innrette seg etter regelverket, se Rt-2014-227 avsnitt 41. Kontroll- og effektivitetshensyn vil generelt veie tungt. Også dette tilsier at avgiftsbestemmelser må kunne tas på ordet, jf. blant annet Rt-1986-826 på side 831 og Rt-2007-848 avsnitt 46."»

Ved tolkningen av begrepet «merkostnader» må hensynet til klarhet og forutberegnelighet stå sentralt – man skal frem til «alminnelig språklig forståelse» av bestemmelsen (Avinor-dommen premiss 31).

Som nevnt følger begrepet/vilkåret om «merkostnader» av både skatteloven § 6-13 første ledd (om fradrag for kostnader ved pendling) og skatteloven § 5-15 første ledd bokstav q (om arbeidsgivers skattefrie dekning av slike kostnader). Bestemmelsene lyder slik:

§ 6-13. Opphold utenfor hjemmet

(1) 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 kost og losji gis for en periode på inntil 24 måneder etter nærmere regler fastsatt av departementet. Dersom skattyteren kan tilberede mat i tilknytning til pendlerboligen, gis det ikke fradrag for kost.

§ 5-15. Skattefrie arbeidsinntekt

(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 opp til satser fastsatt av departementet eller høyere kostutgifter dersom disse dokumenteres. Det gis ikke skattefritak for dekning av kost dersom det kan oppbevares og tilberedes mat i pendlerboligen.

2. Dokumenterte utgifter til losji.
3. Utgifter til besøksreiser til hjemmet etter tilsvarende regler som i skatteloven § 6-44. Øvre beløpsgrense gjelder ikke for arbeidsgivers dekning av faktisk dokumenterte utgifter til besøksreiser med rutegående fly til hjem innenfor EØS.

Skattefritaket gjelder ikke arbeidsgivers dekning av utgifter til kost, losji og besøksreiser til hjemmet for arbeidstaker som er pendler, og som får standardfradrag for utenlandsk arbeidstaker eller som skattegges etter særreglene for utenlandske arbeidstakere i skatteloven kapittel 19.

Begrepet «merkostnad» fremstår etter sin ordlyd som ganske klart. Det må dreie seg om kostnader utover et definert nivå («mer-»). Dette definerte nivået fremgår også direkte av ordlyden i bestemmelsen, ved at «merkostnader» viser tilbake til fraværet fra hjemmet som følge av arbeidet. I skatteloven § 6-13 første ledd fremgår dette helt uttrykkelig («på grunn av fraværet»). Men det samme følger av sammenhengen også uten denne presiseringen, og dermed også av skatteloven § 5-15 første ledd bokstav q. Det som dekkes skattefritt, er med andre ord kostnader som pendlingen har medført, forårsaket eller gitt opphav til, dvs. som ikke ellers ville påløpt.

Det sentrale her ligger selvsagt i at det er arbeidskostnader som kan dekkes skattefritt, og ikke private kostnader, jf. foran punkt 6.6. I «mer-» ligger dermed at det er kostnadene utover de rent private som kan dekkes skattefritt. Dette følger allerede av hovedregelen om fradragsrett i skatteloven § 6-1 – etter første ledd er det fradragsrett for kostnader til inntekts ervervelse, og i annet presiseres det at fradragsretten ikke gjelder private kostnader. Spørsmålet er hvordan denne grensen skal trekkes.

Ordlyden forutsetter at to situasjoner sammenlignes: den faktiske situasjonen der pendleroppholdet medfører kostnader, og den hypotetiske situasjonen der pendleroppholdet tenkes borte. Med andre ord; hvor store kostnader har pendleroppholdet medført som ikke ville påløpt dersom pendleroppholdet tenkes borte? Ordlyden gir dermed klart anvisning på en vurdering av årsakssammenheng mellom pendleroppholdet og de pådratte kostnadene. Hvis kostnadene ikke er pådratt «på grunn av» pendleroppholdet, dvs. at disse ville blitt pådratt uansett, er dette ikke merkostnader og de kan derfor heller ikke dekkes skattefritt av arbeidsgiver.

Årsakssammenheng ligger allerede i det grunnleggende vilkåret om *tilknytning* for rett til fradrag. I skatteloven § 6-1 første ledd er tilknytningskravet formulert slik at kostnaden må være pådratt «for å erverve, vedlikeholde eller sikre» skattepliktig inntekt. Slik tilknytning vil normalt foreligge dersom det er tilstrekkelig årsakssammenheng mellom pådragelse av kostnaden og den skattepliktige inntekten.

Normalt fokuserer man i juridisk teori på skattyters *formål* som det sentrale kriterium for tilknytning. Se for eksempel Zimmer, Lærebok i skatterett (2018) s. 209, som mener at allerede ordlyden i skatteloven § 6-1 første ledd («kostnader [...] pådratt for [...]») tilsier at det er skattyters formål med kostnaden som er det sentrale. Men det kan også være andre grunnlag for tilknytning mellom kostnaden og den skattepliktige inntekten. Se for eksempel samme sted s. 221 der Zimmer diskuterer erstatningsansvar, som klart nok ikke pådras med vilje (formål) men der tilknytningen beror på en vurdering av årsakssammenheng. En annen ting er at forskjellen mellom vurdering av formål og en mer generell vurdering av årsakssammenheng, ikke nødvendigvis er så stor i

praksis: Spørsmålet for merkostnader er uansett om det er pendleroppholdet som har forårsaket pådragelse av kostnaden.

Krav om tilknytning (årsakssammenheng) mellom kostnaden og arbeidsinntekten reiser mange spørsmål:

- Skal man vurdere dette helt konkret for den enkelte skattyter? Ordlyden tilsier klart at det er tilfellet. Det kan medføre vanskelige vurderinger av situasjonen for en spesifikk arbeidstaker. Ikke minst er det bevismessig krevende. Hvordan har den konkrete skattyter innrettet seg med hensyn til kost, losji mv., og hvordan påvirkes dette av pendleroppholdet? Skal den livsglade ungkar som må leve mer sparsommelig på arbeidsstedet mangle fradragsrett for kost, mens den frugale pendler som er nødt til å spise på restaurant på arbeidsstedet oppnår fradragsrett?
- Kan det være riktig å objektivisere vurderingen? Ordlyden gir ingen anvisning på at det er anledning til dette. Men tidlig etter at bestemmelsen ble innført i 1927, ble det gitt anvisning på bruk av standardiserte satser – først i distriktene, og siden nasjonalt. Bruk av satser har dermed i praksis vært normen, i hvert fall for utgifter til kost.¹¹⁵ I dag er det trygg hjemmel for dette i ordlyden (skatteloven § 6-13 annet ledd og skatteloven § 5-15 første ledd bokstav q, som viser til forskriftsbestemmelser.¹¹⁶
- Hvordan håndterer man *besparelser* som pendleroppholdet medfører på hjemstedet? Det ligger i sakens natur at dersom en konkret vurdering foretas, må slike besparelser også hensyntas for at man skal komme frem til de reelle merkostnader. Disse besparelsene hadde ikke foreligget dersom pendleroppholdet tenkes borte. Dersom det anvendes standardiserte satser, bør man i praksis legge inn en standard antatt besparelse, som også har vært gjort i praksis for så vidt gjelder utgifter til kost. I praksis synes man ikke å kreve at noe tilsvarende gjøres for utgifter til losji, antakelig av rent praktiske hensyn, selv om det er eksempler på slike vurderinger dersom man går noe tilbake i tid.¹¹⁷
- Når det gjelder utleie på hjemstedet spesielt, kan netto inntekter fra dette anses som en form for besparelse som følge av pendleroppholdet (inntektene reduserer de reelle merkostnadene ved fravær fra hjemmet). Men det forutsetter etter ordlyden («merkostnader») at det faktisk er årsakssammenheng mellom utleien og pendleroppholdet.

Det er etter vårt syn overraskende at det aldri synes å ha blitt foretatt noen grundig utredning av merkostnadsbegrepet, og hva som ligger i dette. Det ble riktignok foretatt vurderinger ved innføringen av (nå) skatteloven § 6-13 i 1927, men disse fremstår som kasuistiske og lite generelle. Heller ikke senere synes

¹¹⁵ Utv. I s. 879 punkt 3 (anvisning på at det enkelte distrikt bør fastsette *normalsatser* for kostfradrag)

¹¹⁶ Forskrift om satser mv. til bruk for forskudd og skattefastsetting for 2021: <https://lovdata.no/dokument/SF/forskrift/2020-11-26-2480>. Tidligere fulgte dette også av takseringsforskriften, men dette ble ansett unødvendig og avvirket med virkning fra 2020, jf. Prop. 1 LS (2019-2020), punkt 4.7.

¹¹⁷ Se for eksempel Utv. 1980 s. 715, der Skattedirektoratet gir anvisning på at sparte strømuttergifter på hjemstedet skal gå til fradrag ved beregning av merkostnadene. Det samme var også angitt i Skatte-ABC, emne: Merkostnader – kost og losji ved overnatting utenfor hjemmet, punkt 4.3 frem til og med 2006, og ble deretter tatt ut.

merkostnadsbegrepet å ha blitt undergitt noen egentlig vurdering – hva som følger av ordlyden, hva som bør/ikke bør omfattes av fradrag retten mv.¹¹⁸ Tvert imot synes merkostnadsbegrepet i stor utstrekning å ha bli meislet ut gjennom uttalelser fra skattemyndighetene, foruten enkelte sentrale lovendringer med tilhørende forarbeider som er gjennomgått nedenfor. Spørsmålet som Rapporten vil vurdere, er i stor grad hvorvidt skattemyndighetenes uttalte syn har fjernet seg for langt fra ordlyden til at dette kan legges til grunn for beskatningen av stortingsrepresentanter.

Synspunktet om at merkostnadsbegrepet forutsetter en vurdering av årsakssammenheng, er etter vårt syn helt naturlig og nærliggende. Det er heller ikke uvanlig i praksis. Som eksempel kan vises til de nå utfasede reglene om særfradrag for sykdomsutgifter i skatteloven § 6-83. Første ledd lød slik: «Skattyter som i inntektsåret har hatt usedvanlig store kostnader på grunn av egen eller forsørget persons sykdom eller annen varig svakhet, gis særfradrag i alminnelig inntekt [...]» I Skatte-ABC 2021 emne: Særfradrag – sykdom eller svakhet, punkt 6.1 heter det:

*«For at særfradrag skal kunne gis, må det være en **årsakssammenheng** mellom sykdommen/svakheten og kostnadene. Ved vurderingen skal en i utgangspunktet ta hensyn til alle kostnader som er påført skattyteren på grunn av sykdommen eller svakheten. I kravet til årsakssammenheng ligger imidlertid også et krav om tilstrekkelig nærhet mellom sykdommen/svakheten og kostnaden. **Fradragsretten er avgrenset mot kostnader som også andre skattytere normalt pådrar seg uten å ha tilsvarende sykdom eller svakhet.** Kostnader av en art som det må antas at skattyter ville hatt om han hadde vært frisk, inngår bare i grunnlaget for særfradrag i den utstrekning sykdommen mv. fører til at kostnaden blir større enn den ellers ville ha vært. Det tas således bare hensyn til **merkostnader** som skyldes sykdommen mv.» (våre uthevinger)*

For slikt særfradrag var det for øvrig også en sjablong for merutgifter til kost dersom slike kostnader ikke kunne sannsynliggjøres, for å gjøre parallellen til pendlerkostnader enda mer nærliggende.

Det kan også spørres om det gjelder et krav om at merkostnadene som er en følge av pendleroppholdet, skal være påregnelige. Det kan gjerne formuleres som et spørsmål om kostnadene må ha tilstrekkelig nærhet til pendleroppholdet, eventuelt (i erstatningsrettslig terminologi) at det må foreligge adekvat årsakssammenheng. Etter vår vurdering kan det ikke generelt innfortolkes i merkostnadsvilkåret et krav til at kostnadene som pådras skal være rimelige, hensiktsmessige eller på andre måter nødvendige følger av pendleroppholdet. Noen slik begrensning kan ikke umiddelbart utledes av ordlyden. Etter ordlyden omfattes alle «merkostnader», så fremt disse er pådratt som følge av at representanten må bo utenfor hjemmet av hensyn til arbeidet.

Kilder knyttet til det generelle tilknytningskravet etter skatteloven § 6-1 kan gi veiledning. Rt. 1981 s. 256 (Bjerke Pedersen) er en sentral dom som legger til grunn at det ikke kan oppstilles et generelt krav til objektiv egnethet for kostnader som pådras, som vilkår for at disse kostnadene skal kunne fradragføres. På folkemunne omtales dette gjerne som at skattemyndighetene ikke i alminnelighet skal overføre det *forretningsmessige skjønnet* til skattyter. Etter vår oppfatning må det samme være et klart utgangspunkt etter skatteloven §§ 6-13 og 5-15 første

¹¹⁸ NOU 1985:5 (Skatteleasing av diettgodtgjørelser) og S 1990:17 (beskatning av pendlere) gir gode oversikter over lovhistorie og praksis, men gjør få egne vurderinger av det kildemessige grunnlaget.

ledd bokstav q ved tolkningen av merkostnadsbegrepet. Så lenge den nødvendige årsakssammenheng foreligger mellom kostnaden som er pådratt og arbeidsforholdet, vil kostnaden kunne dekkes skattefritt av arbeidsgiver. Dersom arbeidstaker for eksempel ønsker å leie seg en svært dyr pendlerbolig, eller arbeidsgiver ønsker å dekke kostnadene til en svært dyr pendlerbolig skattefritt for arbeidstakeren, er det vanskelig å se hvorfor merkostnadsbegrepet skal oppstille skranker for dette.

Ordlyden tilsier klart at den økonomiske situasjonen på hjemstedet til pendleren i utgangspunktet er irrelevant ved vurderingen av skattlegging av pendlerfradrag. Det er i henhold til ordlyden merkostnadene som følge av arbeidsoppholdet utenfor hjemmet som er avgjørende. Dersom kostnadene på hjemstedet er null (pendleren bor gratis), vil selv én krone i kostnad på arbeidsstedet være en merkostnad. Pendleroppholdet har pådratt pendleren én krone i kostnad som ikke ellers ville vært pådratt. Det er vårt syn at avvik fra denne alminnelige språklige forståelsen av ordlyden krever en særskilt begrunnelse og må være forankret i andre rettskilder enn ordlyden.

For at den økonomiske situasjonen på hjemstedet skal være relevant i merkostnadsberegningen, må det foreligge årsakssammenheng mellom de kostnader eller inntekter som er pådratt på hjemstedet og pendleroppholdet. Det vil si at det er pendleroppholdet som har forårsaket disse kostnadene eller inntektene. Hvis det er tilfellet, er de etter ordlyden prinsipielt relevante ved beregningen av de netto merkostnadene som pendleren har pådratt seg.

8.2.3 Forarbeider (og etterarbeider)

Innenfor skatterettens område – som på andre fagområder – er forarbeidene en rettskildefaktor med stor vekt. Særlig der forarbeidene kaster lys over bakgrunnen for og intensjonen med reglene.

Nedenfor i punkt 8.3 gjennomgås forarbeidene fra innføringen av bestemmelsen om fradragsrett for merkostnader i 1927 (skatteloven § 6-13) grundig.¹¹⁹ Det samme gjelder endringen i 1992 som innførte en likestilling mellom enslige pendlere og familiependlere.¹²⁰ Etter vår oppfatning er dette de to sentrale sett med forarbeider. I de første introduseres begrepet «husholdning». Disse forarbeidene er imidlertid uklare på flere punkter, og dessuten er den rettslige (og faktisk) situasjonen en annen i dag enn den var i 1927. Endringen i den rettslige situasjonen skyldes blant annet de andre forarbeidene fra 1991, som endrer på en historisk oppfatning om at enslige pendlere ikke eller bare i begrenset utstrekning kan pådra seg merkostnader. I og med likestillingen av enslige pendlere og familiependlere hva gjelder retten til å kreve pendlerfradrag, har det oppstått en helt annen situasjon der særlig behandling av enslige pendlere må kreve en særlig begrunnelse. Et sentralt spørsmål er i hvilken grad skattemyndighetenes fastholdte oppfatning om begrenset fradragsrett for enslige pendlere losjikostnader, kan stå seg etter lovendringen i 1992.

8.2.4 Formål og reelle hensyn

Formålet med og begrunnelsen for reglene om fradrag for merkostnader ved pendleropphold, er som nevnt i liten grad underkastet noen egentlig redegjørelse eller vurdering. At reglene generelt har som formål å innrømme

¹¹⁹ Innst. O. nr. 1 (1927)

¹²⁰ Ot.prp. nr. 21 (1991-1992)

fradragsrett for reelle kostnader pådratt i anledning utførelsen av arbeid, er klart. Men som nevnt ovenfor i punkt 6.6 er det særlig rekkevidden av denne fradragsretten som hadde trengt en grundigere drøftelse – det er et prinsipielt vanskelig spørsmål hvordan grensen mot rene privatkostnader skal trekkes. En grundigere vurdering i forarbeider (eller endog etterarbeider) kunne også medvirket til at behovet for utmeisling i praksis hadde vært mindre.

På den ene siden er det viktig at fradragsrett/skattefrihet ikke innrømmes for de rene privatkostnader. Det vil være i strid med grunnleggende prinsipper, da det bare er kostnader til inntekts ervervelse som skal kunne fradragsføres. At private kostnader ikke skal kunne tas til fradrag følger direkte av hovedregelen om fradragsrett i skatteloven § 6-1 annet ledd. Skatteloven § 6-13 må anses som en ren presisering av hovedregelen om fradrag i skatteloven § 6-1, dvs. at dette nettopp ikke er en bestemmelse som utvider fradragsretten.¹²¹ Grensen går dermed mot de rene privatutgifter. Som tidligere nevnt, kan det imidlertid være vanskelig å trekke denne grensen i praksis.

Det er ingen unntaksfri regel at private kostnader ikke kan fradragsføres. Se Stoveland (red.), Skatteloven med kommentarer, til § 6-1 annet ledd: «Noen kostnader av privat karakter er fradragsberettigede etter spesielle bestemmelser i dette kapitlet. Dette gjelder f.eks. kontingenter etter §§ 6-19 og 6-20 og gaver til frivillige organisasjoner etter § 6-50. I andre tilfeller vil private kostnader bli fradragsberettigede når de pådras i forbindelse med et inntektserverv. Dette gjelder f.eks. kostutgifter under tjenestereiser med overnatting hvor kostnadene ikke skal reduseres med kostbesparelse i hjemmet, jf. § 6-13 tredje ledd.»

På den andre siden er det viktig at fradragsretten ved pendleropphold ikke innskrenkes i en slik grad at reelle merkostnader ikke kan fradragsføres. Da ender man i en situasjon der reelle kostnader til å erverve en arbeidsinntekt ikke kan fradragsføres, og arbeidstakeren skattlegges for mer enn den reelle nettoinntekt. Det vil bryte grunnleggende med skatteevneprinsippet.¹²² Tilsvarende kan ikke slike merkostnader medføre beskatning der arbeidsgiver dekker disse; da vil arbeidstakeren skattlegges for det som ikke er reell arbeidsinntekt, men kostnader til å oppebære slik inntekt.¹²³ Se NOU 1985:5 s. 31 flg., som inneholder en god redegjørelse for praksis. Se også Zimmer, *Lærebok i skatterett* (8. utgave 2018) s. 149-150, som imidlertid synes å mene at det underliggende prinsippet er at all utbetaling til arbeidstaker beskattes, men at arbeidstaker har fradragsrett for det som er kostnader knyttet til arbeidet. Som Zimmer selv påpeker, ville en slik løsning imidlertid vært betydelig mindre gunstig pga. minstefradrag samt at fradrag gis i alminnelig inntekt og ikke i personinntekt (og i tillegg får det betydning for arbeidsgiveravgiften). Disse betraktninger har for så vidt bare teoretisk interesse – skattefriheten er for merkostnaders del uttrykkelig lovfestet i skatteloven § 5-15 første ledd bokstav q.

For så vidt gjelder *losji*, er det et grunnleggende spørsmål hvorvidt den økonomiske situasjonen på hjemstedet til pendleren bør ha betydning for pendlerfradraget. Man kan tenke seg to pendlere: Begge pendler fra Tromsø til Oslo på grunn av arbeidet. Den ene bor i et av Tromsøs mest fasjonable hus sammen med sin familie, der han har store kostnader på hjemstedet (vann, avløp, vedlikehold mv.). Den andre er ung, enslig og pendler fra

¹²¹ Innst. O. I. (1027), s. 60 (mindretallet) og Tillegg til Innst. O. I. (1927), s. 11 (Ligningsutvalget: «den foreslåtte tilføyelse om fradrag for merutgifter ved arbeidsopphold utenfor hjemmet er overflødig».)

¹²² Frederik Zimmer, *Lærebok i skatterett* (8. utgave 2018) s. 127

¹²³ Frederik Zimmer, *Lærebok i skatterett* (8. utgave 2018) s. 127

foreldrehjemmet der han ikke bærer noen av kostnadene selv, men fullfinansieres av sine foreldre. Begge bor i identiske pendlerboliger i Oslo, med like store kostnader. Det er vanskelig å se hvorfor den første pendleren skal/bør ha rett på skattefri pendlerbolig fra sin arbeidsgiver, mens den andre ikke skal ha det. I praksis kan dette medføre at man gir en skattemessig fordel til den som har minst økonomisk behov for dette. En annen måte se det på er at den som har innrettet seg på en økonomisk gunstig måte på hjemstedet, straffes for dette gjennom pendlerreglene. Hvorfor det er skatterettens domene å sanksjonere privatøkonomiske valg på hjemstedet, fremstår som vanskelig å forklare. Begge pendlere er i samme pendlersituasjon.

Dersom det skal være avgjørende at pendleren har kostnader på hjemstedet, oppstår det spørsmål om hvor store disse kostnadene må være for å *kvalifisere* for fradrag eller skattefrihet. Hvor trekker man grensen for kostnader som er store nok til at pendlerfradrag aksepteres? Hva med kostnader i form av arbeid i hjemmet, fysisk arbeid mv. – kan dette også være tilstrekkelig, eller må det betales et beløp kontant? De vanskelige grensdragningene som oppstår, viser at det ikke bare er logisk vanskelig å begrunne, men også upraktisk å operere med et krav om kostnader på hjemstedet.

Man kan tenke seg at lovgiver/rettsanvender har ønsket å forbeholde pendlerfradrag til de skattytere som «fortjener» dette. Og at skattytere som ikke har kostnader på hjemstedet nettopp ikke er i en slik kategori. Det er imidlertid vanskelig å se hvordan slike tanker kan få plass i lovanvendelsen, eller i det hele tatt hvorfor de med (store) hjemkostnader skulle ha gjort seg mer fortjent til skattefri dekning av pendlerkostnader. Mer reell er kanskje frykten for at det jukses med fradragsretten. Men i hvert fall når det gjelder *losji* er det tilsvarende vanskelig å se hvordan dette kan være en reell bekymring – så lenge det skattemessige bostedet er reelt, er et kostnadskrav på hjemstedet uegnet til å skille de reelle fra de fiktive pendlerutgifter (merkostnader). Dersom man ønsker å sikre at det skattemessige bosted er reelt, er det eventuelt endringer i bostedsreglene som må gjøres.

Når det gjelder *kost* (matutgifter), kan situasjonen forholde seg noe annerledes enn for *losji*. Familiependleren og den enslige pendleren kan ha ganske ulike matutgifter og slik sett være i ganske ulike situasjoner. Familiependleren kan som del av større husholdning på hjemstedet nyte godt av «stordriftsfordeler», som forsvinner når han oppholder seg utenfor hjemmet. Den enslige pendleren er det større grunn til å tro at vil ta sine matutgifter med seg fra hjemstedet til pendlerboligen, uten at selve utgiftene vil endre seg – bare det geografiske stedet der disse pådras. I motsetning til *losji*utgifter, vil kostutgifter i langt mindre grad være geografisk bundet. At enslige pendlere sjeldnere pådras merkostnader vil selvsagt ikke alltid slå til, som er bakgrunnen for at disse reglene har blitt betydelig endret etter hvert som samfunnet har utviklet seg. Se nærmere nedenfor punkt 8.4.

Nå kan det hende at foreldrehjemspendleren også får sine matutgifter dekket av foreldrene. Da vil han være i samme situasjon som mht. *losji*, ved at disse kostnadene ikke finnes på hjemstedet, og hver krone i kostutgift på arbeidsstedet vil være en krone han ikke ellers ville hatt. I dag er disse spørsmålene av mindre betydning, dels fordi kostgodtgjørelse (pendlerdiett) i stor utstrekning uansett skatlegges (der pendlerboligen har kokemuligheter), og dels fordi det opereres med en presumpsjon om kostbesparelse i hjemmet som ligger inne i standardsatsene for fradrag. Størrelsen på utgiftene til kost kommer først på spissen ved pendling der det ikke foreligger kokemuligheter på arbeidsstedet og der det kreves dokumentert kostfradrag utover standardsatsene. Vi er ikke kjent med praksis som gjelder fradragsretten i disse tilfellene.

For så vidt gjelder losji er det etter vårt syn vanskelig å se hvilke formål som skulle tale for et krav om kostnader på hjemstedet. Det samme gjelder for så vidt kost, men der blir vurderingen altså noe annerledes fordi disse kostnadene som nevnt i liten grad er geografisk bundet, fordi det oftere vil forekomme at pendlere med en bestemt livssituasjon ikke har reelle merkostnader og fordi det er gitt standardsatser som demmer opp for mange potensielt urimelige utslag av reglene.

Dette foranlediger en annen kommentar, nemlig at uheldige enkeltutslag av reglene ikke bør søkes forhindret ved en sterkt innskrenkende fortolkning av regelen. Dessuten er det viktig at ønsket om å forhindre urimelige enkeltutslag ikke medfører at man i praksis avskjærer fradragsrett for de som har et berettiget krav på dette. Slike generaliserte innskrenkninger åpnes det ikke for hverken i skatteloven § 6-13 eller skatteloven § 5-15-første ledd bokstav q.

8.2.5 Administrativ praksis og skattemyndighetenes uttalelser

For Rapporten sitt vedkommende har det vært lagt ned store ressurser i å gjennomgå praksis og skattemyndighetenes uttalelser langt tilbake i tid, jf. særlig nedenfor punkt 8.3. Skattedirektoratet har i forbindelse med uttalelser i media, og overfor oss, angitt at kravet om kostnader på hjemstedet eller to husholdninger følger av langvarig praksis. Dette reiser flere spørsmål. For det første må det vurderes om praksisen underbygger den rettsoppfatningen Skattedirektoratet har gitt uttrykk for. For det andre oppstår det et spørsmål om praksisen er tilstrekkelig ensartet, klar og om den får anvendelse på de situasjoner som behandles i Rapporten. Videre må man ta stilling til den rettskildemessige betydningen av praksisen holdt opp mot andre kilder i en totalvurdering. Skattedirektoratets henvisning til «praksis» er i liten grad konkretisert i uttalelsene i media.

Vi har også forespurt å få oversendt eventuell konkret praksis Skattedirektoratet har lagt vekt på i sin vurdering, herunder (upubliserte) enkeltvedtak. Vi har ikke mottatt noen slik konkret praksis og Skattedirektoratet har henvist til at praksis kommer til uttrykk gjennom Skatte-ABC.

På spørsmål fra skatterevisjonen om fremleggelse av praksis, har Skattedirektoratet svart følgende: «Videre etterspørres det ligningspraksis, herunder kontorvedtak/veiledende uttalelser mv. Til dette er vår kommentar at Skatte-ABC er Skattedirektoratets instruks til ytre etat om hvordan regelverket skal praktiseres og vi legger til grunn at praksis samsvarer med dette. Vi er ikke kjent med særskilte avgjørelser på skattekontoret eller i ligningsnemnd/skatteklagenemnd som har vurdert stortingspolitikeres pendlerfradrag/fri pendlerbolig.»

Dette reiser spørsmål om betydningen av Skatte-ABC og enkeltstående uttalelser fra skattemyndighetene som rettskildefaktor. Som det vil fremgå av redegjørelsen nedenfor i punkt 8.3, synes skattemyndighetenes forståelse av merkostnadsbegrepet i dag å bygge særlig på en enkeltstående uttalelse fra Skattedirektoratet i 1980¹²⁴ og Skatte-ABC fra 1979 og særlig 1980. Det kan også vises til Utv. 1971 s. 481 flg. (rundskriv fra Riksskattestyret). Skattemyndighetenes syn har derfor røtter langt tilbake i tid. Det er også en konsistens i oppfatningen, all den tid Skatte-ABC har vært relativt uendret på punktet om ensliges begrensede fradragsrett siden 1979/80.

¹²⁴ Utv. 1980 s. 715

I alminnelighet vil Skatte-ABC og andre enkeltstående administrative uttalelser fra skattemyndighetene ha begrenset vekt som rettskildefaktor.¹²⁵ Her må også Skatte-ABC og enkeltstående uttalelser holdes atskilt fra egentlig administrativ praksis (ligningspraksis), dvs. enkeltsaker fra Skatteetaten som tar stilling til det konkrete spørsmålet. Som det fremgår over, er ingen slik ligningspraksis dokumentert utover en henvisning til at praksis forutsettes å være innrettet i tråd med Skatte-ABC. Etter vårt syn kan ikke fraværet av praksis i seg selv anses som viktig praksis, basert på en mer eller mindre velbegrunnet oppfatning om at Skatte-ABC har vært retningsgivende for praktiseringen i Skatteetaten. Når det gjelder praktiseringen for stortingsrepresentanter, har det nettopp vist seg at man over lang tid ikke har innrettet seg i tråd med Skatte-ABC.

En av de viktigste innvendingene mot å tillegge Skatte-ABC alene særlig vekt som rettskildefaktor, er faren for at enkeltuttalelser som blir stående lenge nok kan oppnå status som bindende ligningspraksis. Hverken Skattedirektoratets uttalelse i Utv. 1980 s. 715 eller Skatte-ABC 2021 emne: Merkostnader – kost og losji ved overnatting utenfor hjemmet, punkt 4.3 er nærmere begrunnet, når det forutsettes en særlig ugunstig behandling av losjikostnadene til enslige foreldrehjemspendlere. Det er i seg selv et argument mot å tillegge disse rettskildemessig vekt av betydning, når andre tunge rettskildefaktorer trekker i annen retning.

Avslutningsvis kan det også vises til Zimmer, Lærebok i skatterett (2018) s. 56-57, som omtaler rettskildemessig vekt av ligningspraksis (der slik finnes):

«Det finnes fra inntektsskatterettens område neppe noe rent eksempel på at Høyesterett har lagt avgjørende vekt på skattemyndighetenes praksis hvor lovens ordlyd eller viktige prinsipper har trukket i motsatt retning. Men Rt. 2001 s. 1444 Skøyen Næringspark viser at administrativ praksis med støtte i administrative uttalelser kan få avgjørende betydning selv om lovens prinsipper trekker i motsatt retning, iallfall når resonnementet går i skattyters favør [...]» (vår utheving)

8.2.6 Oppsummering

Etter vår oppfatning taler en alminnelig språklig forståelse av begrepet «merkostnader» for at det skal foretas en sammenligning mellom den faktiske situasjonen der det pådras kostnader som følge av pendleropphold, og den hypotetiske situasjonen der pendleroppholdet tenkes borte. Det som skal vurderes er om det foreligger årsakssammenheng mellom en pådratt kostnad og pendleroppholdet – hadde kostnaden blitt pådratt uansett, foreligger ikke slik årsakssammenheng.

I vurderingen av årsakssammenheng ligger også at besparelser eller netto inntekter som oppnås som følge av pendleroppholdet, må hensyntas i beregningen av merkostnadene. I alminnelighet vil ikke den økonomiske situasjonen på hjemstedet til pendleren være relevant ved beregningen av merkostnader, med mindre det på hjemstedet altså er oppnådd besparelser eller netto inntekter som følge av pendleroppholdet.

Etter vår oppfatning støttes den naturlige språklige forståelsen av ordlyden, av prinsippet og formålet bak regelen om fradrag for merkostnader. Det er privatkostnader lovgiver har ønsket å avskjære fradragsrett for, og

¹²⁵ Zimmer, Lærebok i skatterett (2018) s. 58-60, Gjems-Onstad m.fl., Norsk bedriftsskatterett (2021) punkt 2.7.2

en vurdering av årsakssammenheng sikrer at det foreligger tilknytning til pendleroppholdet og dermed til arbeidet (vervet).

Skattemyndighetenes syn på merkostnadsbegrepet innebærer etter vårt syn en innskrenkende tolkning av ordlyden. Skattemyndighetene legger til grunn at den økonomiske situasjonen på hjemstedet til pendleren er relevant for fradragsretten også der det ikke er noen årsaks- eller annen sammenheng mellom disse kostnadene/inntektene på hjemstedet og pendleroppholdet. Innenfor skatterettens område der ordlyden står helt sentralt, vil en innskrenkende fortolkning av ordlyden, til skattyters ugunst, vanskelig kunne legges til grunn med henvisning alene til praksis, jf. for eksempel Rt. 2003 s. 1821 (Hunsbedt Racing) (som gjaldt merverdiavgift):

*«Det er riktig at det i forvaltningspraksis har vært operert med et skille mellom primær og sekundær bruk, og at det i flere vedtak av avgiftsmyndighetene har vært lagt til grunn at det ikke foreligger fradragsrett dersom den primære bruken av varen eller tjenesten er i avgiftsfri virksomhet. **Da en slik tolking av merverdiavgiftsloven § 21 representerer en klart innskrenkende fortolkning til borgernes ugunst, kan imidlertid den foreliggende forvaltningspraksis ikke tillegges nevneverdig vekt.**»* (vår utheving)

Når skattemyndighetene legger til grunn at foreldrehjemspendlere aldri har rett på pendlerfradrag, eller at utleie på hjemstedet alltid avskjærer pendlerfradrag, er det etter vårt syn en så innskrenkende tolkning av merkostnadsbegrepet at tolkningen ikke kan legges til grunn. I tillegg kommer at skattemyndighetenes tolkning hva gjelder foreldrehjemspendlere etter vårt syn er i strid med intensjonen bak lovendringen i 1992, der enslige pendlere og familiependlere ble likestilt, jf. nedenfor punkt 8.3.9. Da kan selv en langvarig og relativt konsistent oppfatning fra skattemyndighetenes side ikke legges til grunn.

8.3 Innføring og utvikling av merkostnadsbegrepet; praksis

8.3.1 Innledning

Nedenfor gjennomgås den historiske innføringen og utviklingen av merkostnadsbegrepet. Fordi forståelsen av dette begrepet er helt sentralt for å kunne besvare de rettslige spørsmålene som reises, anser vi det som nødvendig å foreta en grundig redegjørelse for historikken.

8.3.2 Forslag om bestemmelse om fradrag for merkostnader i 1926

Regler om at skattyter kunne kreve fradrag for merkostnader («merutgifter») ble innført i de tidligere skattelovene for landet og byene i 1927.¹²⁶ Det ble da innført følgende bestemmelse i skatteloven for landet § 44 første ledd bokstav g annet punktum og skatteloven for byene § 38 første ledd bokstav g annet punktum:

¹²⁶ Lov av 7. juli 1927 nr. 4 om endringer i lov av 18. august 1911 nr. 8 om skatt på formue og inntekt for landet og byene

«Hvis den skattepliktige under utførelsen av sitt arbeide av hensyn til dette må bo utenfor sitt hjem, kan den merutgift som herved påføres ham, fordres fradratt inntekten. Kan fradragets størrelse ikke nøiaktig beregnes, ansettes det skjønnsmessig.»

Bestemmelsen ble tatt inn ved behandling av forslag til endringer i skattelovene i Finanskomiteen.¹²⁷ Også før innføringen av denne bestemmelsen synes det å ha vært praksis for at skattyter i noen utstrekning kunne få fradrag for slike kostnader, etter hovedregelen i skattelovene 1911 § 44 (§ 38) om at skattyter kunne føre fradrag for utgifter som er pådratt for å erverve inntekt. Det uttales i Innst. O. nr. 1 (1927) på side 58-59 om forslaget til fradragrett for merutgifter ved arbeidsopphold utenfor hjemmet:

«Med hensyn til spørsmålet om hvorvidt der efter de nugjeldende regler ved inntektsansettelsen kan tas hensyn til fordyrelse av livsforhold ved at den skattepliktige bor utenfor sitt hjemsted, henviser departementet til en skrivelse av 7. februar 1924 fra departementets skatteavdeling. I denne skrivelse uttales, 'at sådant fratrekk i almindelighet ikke antas tilstedelig. Man antar dog at det ikke er i strid med skattelovens prinsipper at ligningsmyndighetene tar et visst rimelig hensyn til fordyrelsen i tilfelle hvor arbeidsstedet er av en sådan art eller således beliggende, at der på dette nødvendigvis må påløpe helt ekstraordinære utgifter i anledning av kostholdet.»

Det bemerkes at det særlig er merutgifter til kost (matutgifter) som det synes å være aktuelt å gi fradrag for. Merkostnader til losji er ikke særskilt nevnt.

Etter forespørsel fra Finanskomiteen foreslo Finansdepartementet følgende tillegg til skattelovene § 44 (§ 38) første ledd bokstav g:¹²⁸

«Hvis den skattepliktige under utførelsen av sitt arbeide må bo utenfor sitt hjem, kan den merutgift som herved påføres ham, fordres fradratt inntekten. Kan fradragets størrelse ikke nøiaktig beregnes, ansettes det skjønnsmessig.»

I innstillingen vises det videre til bemerkninger fra Finansdepartementet i tilknytning til forslaget i brev av 6. mai 1926.¹²⁹

«I denne forbindelse bemerker departementet 'at der efter bestemmelsen i denne form ikke vil kunne bli tale om innrømmelse av fradrag for personer for hvem opphold på arbeidsstedet ikke medfører nogen økt utgift. Særlig gjelder dette «løse og ledige personer» som ikke har fast husholdning i noget distrikt, idet for disse oppholdet på det ene sted ikke i almindelighet vil bli dyrere enn på det annet. Derimot vil adgangen til å opnå fradrag ikke være begrenset til å gjelde alene for familieforsørgere. En enslig person som har sin egen faste husholdning vil ved midlertidig opphold i annet distrikt kunne påføres direkte

¹²⁷ Innst. O. nr. 1 (1927), s. 58-60 og Tillegg til Innst. O. nr. 1 (1927), s. 11-13

¹²⁸ Innst. O. nr. 1 (1927), s. 59

¹²⁹ Innst. O. nr. 1 (1927), s. 59

utgifter, idet en opphevelse av husholdningen under midlertidig fravær vanskelig lar sig gjennomføre og ialfall ikke vil. Kunne skje uten ekstraomkostninger.» (vår utheving)

8.3.3 Hva kan utledes av forarbeidene til den foreslåtte bestemmelsen?

Uttalelsene fra Finansdepartementet i brevet av 6. mai 1926 til Finanskomiteen kan gi en viss støtte for at skattytere som ikke er en del av en «fast husholdning», heller ikke vil kunne kreve fradrag for «merutgifter» ved arbeidsopphold utenfor hjemmet. Det kan imidlertid virke som om uttalelsen primært knytter seg til utgifter for kosthold, gitt sammenhengen med øvrige uttalelser i forarbeidene som bare nevner kost og ikke losji. Videre er det uklart hvorvidt det var ment at det skulle gjelde et krav om «fast husholdning» på hjemstedet for rett til fradrag for merkostnader. Uttalelsen fremstår mer å gi uttrykk for et eksempel på enslige som stod i motsetning til de «løse og ledige». Her brukte man da «husholdning» som et hjelpebegrep for å omtale de personer som kunne påføres merkostnader ved pendleroppholdet. Dette er heller ikke en unaturlig betraktning, særlig hvis uttalelsen henspiller på kost – slike utgifter kan normalt flyttes, og det vil normalt bare være der det foreligger en faktisk husholdning på hjemstedet at kostnadene på arbeidsstedet overstiger det som uansett ville blitt pådratt.

Videre er det uklart hva som menes med «fast husholdning», og om det eventuelt er ment at det skal være et vilkår at skattyteren er den som forsørger familien (eller andre) for å anses for å ha «fast husholdning». Den alternative forståelsen er at det er tilstrekkelig at skattyter er del av en husholdning, for eksempel med ektefelle, foreldre eller andre slektninger, uten at det er et vilkår at vedkommende selv har kostnader til denne husholdningen eller har forsørgeransvar. Senere kilder tyder på at forsørgeransvar lå innbakt i «husholdningsbegrepet» i 1926, jf. nedenfor.

Henvisningen til «løse og ledige» gjelder formentlig personer som ikke hadde noen fast husholdning og ikke hadde noe fast bosted (løsarbeidere). Slike «løse og ledige» personer ville antakelig også i stor grad bli ansett bosatt på arbeidsstedet etter dagjeldende bostedsregler, hvis dette var det eneste stedet personen hadde fast tilhold. Dette innebærer at vedkommende ikke ville bli ansett som pendler overhodet, og at spørsmålet om fradrag for merkostnader ved arbeidsopphold utenfor hjemmet ikke kom på spissen.

Det kan spørres om departementets uttalelser må forstås slik at det bare er fradragsretten for disse personer uten fast oppholdssted man ønsker å komme til livs. Dersom slike personer ikke hadde annet bosted, ville de som nevnt fort bli ansett bosatt på arbeidsstedet og dermed uansett ikke ha rett til fradrag for merkostnader til kost eller losji. Etterfølgende lovarbeid støtter opp omkring denne tolkningen, dvs. at det kanskje egentlig er vilkåret om pendlerstatus (skattemessig bosted) som løser dette spørsmålet. I et brev av 19. januar 1927 erklærte Ligningsutvalget seg nemlig enig med mindretallet i Finanskomiteen i at den nye bestemmelsen var overflødig; det er sitert fra dette brevet i Tillegg til Innst. O. nr. 1 (1927) s. 11:

«Det avgjørende for fradragsretten må være om vedkommende har en stilling, et arbeide, av den art, at det, stadig eller til sine tider, krever opphold utenfor hjemmet, f.eks stortingsmenn, de forskjellige reisende (handelsreisende, postekspeditører o. s. v.), anleggsarbeidere som flytter fra anlegg til anlegg o. s. v. Det avgjørende er med andre ord om merutgiftene til opphold m. v. er en byrde som påhviler vedkommende stilling eller art av erhverv. (Kfr. Ordlyden i den nugjeldende litra g.). Som regel vil disse

tilfelle falle sammen med det tilfelle hvor vedkommende har arbeide og o p h o l d u t e n f o r s i t t s k a t t e d i s t r i k t .

Derimot er det lite rimelig og sikkerlig ikke stemmende med den nugjeldende lov, at man skulde ha krav på fradrag f.eks hvor man reiser til et annet distrikt og overtar fast stilling, embede eller bestilling der, men lar familien bli tilbake i den tidligere bostedskommune på grunn av vanskeligheter med å skaffe familieleilighet eller av andre grunne. ***Vedkommende er da i henhold til høyesterettsdom, i Rettstidende for 1925 side 890 fra og med tilflytningen å anse som bosatt i og skattepliktig til det nye distrikt. Men han har ikke og bør ikke få rett til fradrag ved ligningen der for de økte utgifter som skyldes at han og familien bor på to forskjellige steder. Dette er en privatutgift – uansett dens nødvendighet –, ikke en utgift som er knyttet til hans arbeide som sådant eller en byrde som påhviler eller følger med hans stilling.*** Utgiften må skattemessig likestilles med dyr husleie, utgifter til tjenere i huset m.v.

Man tillater sig derfor fordi den foreslåtte regel på den ene side må anses overflødig og på den annen side må sies å være for vidtgående, å henstille til den ærede komite å frafalle forslaget.» (vår utheving)

8.3.4 Videre lovarbeid i 1926 – innvendinger og presiseringer

I Innst. O nr. 1 (1927) s. 59 siteres det videre fra Finansdepartementets brev av 6. mai 1926:

«Det har fra den ærede komites side vært antydnet at der burde fastsettes en begrensning av fradragsretten. Man antar imidlertid ikke, at en sådan begrensning vil vise sig hensiktssvarende. En fast maksimumsgrense lar sig vanskelig anvende, fordi forholdene i det enkelte tilfelle vil være meget ulike, likesom også opholdets varighet kan være meget forskjellig. Heller ikke en begrensning til en viss prosentvis del av arbeidsinntekten kan man finne heldig. ***Det bemerkes at bestemmelsen som den er foreslått formet antagelig ville finne anvendelse for eksempel på stortingsmenn. Men det lar sig vanskelig gjøre å begrense fradragsretten for disse til et visst lavere minstebeløp eller til en viss mindre prosent av bruttogodtgjørelsen.*** Fradraget for den merutgift som det her gjelder antas å måtte fastsettes skjønnsmessig for hvert enkelt tilfelle.» (vår utheving)

Flertallet i finanskomiteen sluttet seg til forslaget fra Finansdepartementet.¹³⁰ Mindretallet mente imidlertid at bestemmelsen kunne lede til «tvistigheter» mellom skattytere og ligningsmyndighetene, at bestemmelsen var unødvendig og at fradrag kunne gis etter hovedregelen om fradrag i skatteloven § 44 (§ 38).¹³¹ Finansdepartementet ga sin tilslutning til Ligningsutvalgets bemerkninger om at bestemmelsen kunne gi tolkningsproblemer, men uttalte så:¹³²

«Det er imidlertid ikke lett å forme en bestemmelse som rammer nettop de tilfelle som komiteen har siktet til og som utelukker fra dragsretten i andre tilfelle. Man er enig i at fradrag i almindelighet ikke

¹³⁰ Innst. O. nr. 1 (1927), s. 59

¹³¹ Innst. O. nr. 1 (1927), s. 60

¹³² Tillegg til Innst. O. nr. 1 (1927), s. 12

bør gis, når det er tale om en virkelig bosettelse på arbeidsstedet og familiens forbliven på annet tidligere bosted eller dens flytning til annet distrikt er foranlediget ved private forhold som hensynet til barns skolegang eller lignende. Her er det ikke arbeidsforholdet som nødvendiggjør at forsørge ren og familien må bo på hver sitt sted. Man mente også ved den valgte formulering å ute lukke disse tilfelle, idet man vel ikke for disses vedkommende kan si at den skattepliktige under utførelsen av sitt arbeide må bo utenfor sitt hjem. Der vil imidlertid kunne forekomme tilfelle hvor bestemmelsen volder tvil, for eks. idet av Ligningsutvalget nevnte tilfelle at familien må bli igjen på tidligere bosted fordi der ikke kan skaffes passende familieleilighet på arbeidsstedet, eller hvor et midlertidig opphold på arbeidsstedet går over til å bli fast.»

Flertallet i Finanskomiteen fastholdt dermed sitt standpunkt, men foreslo at man skulle tydeliggjøre at fradragsretten kun gjaldt når den skattepliktige «av hensyn» til arbeidet måtte bo utenfor hjemmet.¹³³ Lovforslaget ble dermed endret til:

*«Hvis den skattepliktige under utførelsen av sitt arbeide av **hensyn til dette** må bo utenfor sitt hjem, kan den merutgift som herved påføres ham, fordres fradratt inntekten. Kan fradragets størrelse ikke nøiaktig beregnes, ansettes det skjønnsmessig.»* (vår utheving)

Bestemmelsen ble vedtatt av Stortinget i tråd med Finanskomitéens innstilling.¹³⁴ Bostedsreglene på dagjeldende tidspunkt medførte at bestemmelsen neppe hadde samme rekkevidde som i dag. Flyttet en person til et distrikt for å ta en fast stilling der, måtte personen normalt anses som bosatt på arbeidsstedet.¹³⁵ Nesten 100 år senere, i forbindelse med innføringen av unntak for fradragsrett for kost i skatteloven § 6-13 første ledd tredje punktum, ble det uttalt i Prop. 1 LS (2017-2018) s. 77:

*«Fradrag for merkostnader til kost og losji ble opprinnelig vedtatt i 1927 for å tilgodese skattytere som hadde opphold utenfor hjemmet av mer **midlertidig art**.»* (vår utheving)

I dag vil det ikke være avgjørende hvorvidt skattyter har en fast stilling eller oppholder seg mer midlertidig på ulike steder som følge av arten av arbeidet.¹³⁶ Men samtidig er reglene noe forskjellige for pendleropphold (langvarige opphold) og de rene yrkesopphold (mer kortvarige opphold). Lengden på arbeidsforholdet er også relevant i noen grad ved fastsettelsen av det skattemessige bosted, jf. FSFIN § 3-1-4 som i definisjonen av «selvstendig bolig» forutsetter at boligen disponeres minst ett år.

¹³³ Tillegg til Innst. O. nr. 1 (1927), s. 12-13

¹³⁴ Lov av 7. juli 1927 nr. 4 om endringer i lov av 18. august 1911 nr. 8 om skatt på formue og inntekt for landet og byene

¹³⁵ Rt. 1925 s. 890

¹³⁶ Utv. 1980 s. 196

8.3.5 Veiledende regler i 1931

Den 2. mai 1931 ble det gitt veiledende regler fra Riksskattestyret om beregningen av fradraget (Riksskattestyrets veiledende regler av 2. mai 1931 for beregning av fradrag for merutgifter ved opphold borte fra hjemmet til inntektens ervervelse).¹³⁷ Av § 1 følger det:

*«Fradrag for merutgifter ved opphold borte fra hjemmet kan bare gis skattytere som av hensyn til sitt arbeide er nødt til å oppholde seg borte fra hjemmet. **Fradraget kan derfor regelmessig ikke gis til enslige personer, som i alminnelighet ikke vil ha husholdning på hjemsteder mens de bor på arbeidsstedet.**»* (vår utheving)

Det følger av § 2 at det bare er «merutgifter» som kan fradragsføres, og at det ved beregningen av fradraget må tas hensyn til «[...] den besparelse, som vinnes i *kostholdet i hjemmet* ved at skattyteren er borte». At det må justeres for eventuelle besparelser som følge av oppholdet borte fra hjemmet, fulgte allerede av ordlyden i lovbestemmelsen («merutgifter»). Som det vil fremgå, har man senere standardisert denne antatte kostbesparelsen i hjemmet gjennom satser.

Når det gjelder spørsmålet om fradragsretten for en pendler som ikke har kostnader på hjemstedet, løses dette ikke av de veiledende reglene fra Riksskattestyret. Henvisningen til at enslige i alminnelighet ikke vil ha dobbel husholdning og dermed ikke merkostnader, vil vi se at lovfestes nesten 50 år senere for så å forsvinne kort tid deretter. Uttalelsen kan ha vært begrunnet i at enslige pendlere i alminnelighet vil anses bosatt på arbeidsstedet etter bostedreglene som gjaldt på dette tidspunktet. Enslige som ble ansett bosatt på arbeidsstedet ville dermed uansett ikke ha krav på fradrag. Spørsmålet om vedkommende hadde merutgifter ble i så fall aldri aktualisert, ettersom vedkommende uansett ikke hadde pendlerstatus. Men grensen mellom vilkåret om pendlerstatus og merkostnadsvilkåret er etter vårt syn uklart i 1931, slik det for så vidt også var da fradragsretten ble lovfestet i 1927.

De veiledende reglene fra Riksskattestyret § 3 angir at det ved behov kan fastsettes veiledende normalsatser for beregningen av fradrag. Dette overlates til det enkelte skattedistrikt. Det er i disse reglene blant annet lagt opp til at det kan være ulike satser for byene og landet, for skattytere som betaler for kost og losji selv og for skattytere som kun betaler for kost. Det følger om de ulike satsene av § 3 tredje ledd:

«Det kan således i alminnelighet ikke regnes med samme sats:

- a) For skattytere som arbeider i by og skattytere som arbeider i landdistrikt.*
- b) For skattytere som må betale både for kost og losji og skattytere som må betale bare for kost.*
- c) For skattytere som har anledning til å niste seg ut hjemmefra og skattytere som ikke har anledning til dette.»*

Det ble lagt til grunn at normalsatsene kunne fravikes dersom de ikke passet, og fradraget måtte dermed fastsettes etter en konkret vurdering, jf. fjerde ledd. I de snart 100 årene som har gått siden, har det vært lagt

¹³⁷ Utv. I s. 879

ned store ressurser i å etablere nasjonale regler som standardiserer særlig kostfradraget – avhengig av typen opphold på arbeidsstedet (brakke, hotell mv) – og hensyntatt kostbesparelse i hjemmet.

8.3.6 Annen praksis før bostedsreglene endres

Det finnes en betydelig praksis omkring (nå) skatteloven § 6-13 opp gjennom årene. Det fører for langt å gå inn på denne her, og mye er uansett av begrenset relevans for spørsmålene som Rapporten tar opp.

Vi skal imidlertid særskilt nevne Utv. 1971 s. 481 flg. (rundskriv Riksskattestyret), som omtales nærmere nedenfor i punkt 8.5. Her omtales både krav om kostnader på hjemstedet og konsekvensen av utleie på hjemstedet. Uttalelsen kan virke å være utgangspunktet for den praksis fra skattemyndighetene som vi skal se at senere ble kodifisert gjennom Utv. 1980 s. 715 og Skatte-ABC 1979 og særlig 1980.

8.3.7 Endring av bostedsreglene i 1977

Skatteloven 1911 § 24 annet ledd om skattemessig bosted ble endret i 1977 (etter at skattelovene for landet og byene ble forent i 1975), jf. foran punkt 7.¹³⁸ Hovedregelen om skattemessig bosted fulgte av annet ledd bokstav a annet punktum:

«Skattytere anses bosatt der de har sitt hjem, selv om de har sitt virke i en annen kommune og derfor må oppholde seg i denne i lengre tid.»

I Ot.prp. nr. 38 (1976-77) s. 3, som gjaldt endringen av bostedsreglene, er rettstilstanden før endringen av bostedsreglene i 1977 beskrevet:

«Etter skattelovens § 24 første ledd er hovedregelen at det skal svares skatt til den kommune hvor skattyteren er bosatt 1. november året forut for inntektsåret. Bostedet har også betydning for fradraget for merutgifter når skattyteren av hensyn til arbeidet må oppholde seg utenfor hjemmet, jfr. § 44 første ledd g nr. 2.

I annet ledd i § 24 er det nærmere regler om hvor en person skal anses bosatt. Familieforsørgere skal anses bosatt der de har sitt hjem, selv om de arbeidet utenfor hjemkommunen i lengere tid. Som familieforsørgere anses enhver som forsørger ektefelle eller barn.

For enslige gjelder etter § 24, annet ledd a følgende regler.

‘Midlertidig opphold i et distrikt medfører ikke skatteplikt til dette, med mindre omstendighetene for øvrig er sådanne, at vedkommende person under oppholdet må anses for å ha sitt virkelige bosted i distriktet. Innvånere i et distrikt, som til enkelte årstider, pleier å ta midlertidig opphold i et annet, blir ikke derfor skattepliktige til dette. Har et midlertidig opphold den 1. november i året forut for inntektsåret vart uavbrutt minst 1 år, blir oppholdsstedet i alminnelighet å betrakte som bosted.’

¹³⁸ Lov av 25. mars 1977 nr. 15 om endring i lov av 18. august 1911 nr. 8 om skatt av formue og inntekt

Dette forstås i praksis slik at skatteplikten til hjemstedskommunen i alminnelighet faller bort når varigheten av oppholdet i arbeidskommunene er forutsatt å bli 6 måneder eller derover omkring det tidspunkt som er avgjørende for skatteplikten.

*I rundskriv nr. 466 av 31. oktober 1970 har skattedirektøren i samråd med Finansdepartementet gitt nærmere retningslinjer om skattestedet for enslige bygg- og anleggsarbeidere. **Som hovedregel anses disse bosatt i hjemkommunen selv om de oppholder seg i lengere tid i andre kommuner.** Det er vist til at bruk av bil, kortere arbeidstid og lørdagsfriordninger har medført at disse arbeidstakere oppholder seg på hjemstedet en langt større del av året enn tidligere. Forutsetningen har vært at det dreier seg om enslige arbeidstakere som bor i brakker eller andre provisoriske boliger nær arbeidsstedet og som regelmessig besøker sitt hjemsted minst hver 14. dag og oppholder seg der i fritiden. Disse retningslinjene gjelder også bygg- og anleggsarbeidere som leier leilighet eller hybel på arbeidsstedet når de innretter seg på samme måte som enslige som bor i brakker.*

***Enslige arbeidstakere i andre yrker vil som regel bli ansett bosatt i den kommunen de oppholder seg på grunn av sitt arbeid.** Det kan imidlertid tenkes tilfelle hvor vekslende arbeidssted eller andre særlig forhold medfører at hjemstedskommunen får beskatningsretten.» (våre uthevinger)*

Finanskomiteen sluttet seg til at det var lite rimelig at enslige pendlere i andre yrker enn i bygg og anlegg ble ansett bosatt i arbeidskommunen, og dermed ikke hadde rett til fradrag.¹³⁹

Konsekvensen av endringene i reglene om bosted, var at flere enslige ble definert som pendlere og kunne kreve fradrag for merutgifter ved arbeidsopphold utenfor hjemmet. Med hjemmel i skatteloven 1911 § 24 annet ledd bokstav c ble det gitt forskrifter om skattemessig bosted ved kongelig resolusjon av 28. september 1978. Forskriftene med supplerende retningslinjer er omtalt i SK 20-1979.¹⁴⁰ Forskrifter av 29. september 1978 om skattemessig bosted i henhold til skatteloven § 24 annet ledd bokstav c er gjengitt i meldingen fra Skattedirektoratet punkt 2. Reglene tilsvarende i stor grad det som i dag følger av FSFIN § 3-1-2 flg.

Videre fant man det nødvendig å begrense fradragsretten etter dagjeldende skatteloven 1911 § 44 første ledd bokstav g nr. 2, som følge av at forslaget om endringer i bostedsreglene ville føre til at flere enslige ville anses som pendlere og ha rett til fradrag for merkostnader ved arbeidsopphold utenfor hjemmet.¹⁴¹

*«De foreslåtte endringene i bostedsreglene vil føre til at fradrag for merutgifter ved å bo utenfor hjemmet etter skatteloven § 44 første ledd bokstav g nr. 2 vil kunne innrømmes i noe større omfang enn tilfellet er i dag. På denne bakgrunn mener departementet at der er behov for et tillegg til denne bestemmelse om at enslige skattytere som etter § 24 annet ledd bokstav a anses bosatt i hjemkommunen i alminnelighet bare skal ha fradrag for reiseutgifter ved besøk i hjemmet. **Rent***

¹³⁹ Innst. O. nr. 44 (1976-77), s. 2 flg. Komiteen ønsket imidlertid enkelte endringer i bostedsreglene i departementets forslag. Komiteen hadde for øvrig ingen merknader til forslaget til endring av skatteloven 1911 § 44 første ledd bokstav g nr. 2, som ble inntatt i innstillingen i tråd med departementets forslag.

¹⁴⁰ Utv. 1979 s. 361

¹⁴¹ Ot.prp. nr. 38 (1976-77), s. 6

unntaksvis kan det imidlertid forekomme at slike skattytere har utgifter på hjemstedet ved at de deltar i felles husholdning. I slike tilfeller vil de ha krav på fradrag på vanlig måte.» (vår utheving)

Ved utvidelse av den kretsen som skulle anses for å være pendlere etter endringene i bostadsreglene, fant lovgiver det altså nødvendig å innta en regel om omfanget av fradragsretten for enslige i skatteloven 1911 § 44 første ledd bokstav g nr. 2. Det har formodning mot seg at denne tilføyelsen var nødvendig dersom lovgiver på dette tidspunktet allerede la til grunn at merkostnadsvilkåret begrenset ensliges fradragsrett.

Det ble gjort unntak for de tilfellene enslige hadde utgifter til hjemstedet, jf. ordlyden i forslaget til nytt annet punktum i skatteloven 1911 første ledd bokstav g nr. 2 («i alminnelighet») og kommentarene i Ot.prp. nr. 38 (1976-77) s. 6. Her angis det at fradragsrett kunne tenkes der vedkommende hadde «[...] utgifter på hjemstedet ved at de deltar i felles husholdning». I rundskrivet ble dette nærmere presisert:

*«Enslige pendlere, jfr. forskriftenes §§ 3 og 4, vil i alminnelighet bare ha krav på fradrag for besøksutgifter. En viser bl.a. til det som er sagt innledningsvis i dette avsnittet. Dette er i samsvar med gjeldende praksis, jfr. rundskriv nr. 482/avd. I avsnitt III A. De få unntak som der nevnes vil fortsatt kunne være aktuelle, f.eks. enslige som faktisk holder husholdning på hjemstedet for kårtakere eller uføre foreldre.»*¹⁴²

8.3.8 Etterfølgende praksis 1980-1991

Oppfatningen om ensliges fradragsrett ved dobbel husholdning, er fulgt opp i SK 29-1980 (Riksskattestyrets forskrifter om forskuddstrekk i naturalytelser og om verdsettelse av naturalytelser ved forskuddstrekket og ved ligningen).¹⁴³ Av forskriften § 1-2 om naturalytelser som det er fastsatt satser for, fremgår det:

§ 1-2 Naturalytelser som det er fastsatt satser for.

[...]

Verdien av fritt losji under arbeidsfravær fra hjemmet skal ikke regnes med i trekkgrunnlaget for skattepliktige som har egen husholdning på sitt hjemsted. (vår utheving)

Det er relevant å merke seg at uttalelsen fra 1980 eksplisitt omtaler losjiutgifter, i motsetning til tidligere uttalelser som først og fremst synes å ha utgifter til kost for øye.

I en annen uttalelse fra Skattedirektoratet i 1980, synes Skattedirektoratet å legge til grunn at man ikke ville ha rett til fradrag for merutgifter til kost og losji ved arbeidsopphold utenfor hjemmet, dersom skattyter var bosatt i foreldrehjemmet.¹⁴⁴ Av uttalelsen fremgår det:

¹⁴² Utv. 1979 s. 361 (punkt 6.3)

¹⁴³ Utv. 1980 s. 490

¹⁴⁴ Utv. 1980 s. 715

«I brev av 29. september 1980 til en skattyter har Skattedirektoratet uttalt:

‘En har i sakens anledning vært i kontakt med X ligningskontor og innhentet nærmere opplysninger. På bakgrunn av disse opplysninger antar Skattedirektoratet at De kan føre fradrag til utgifter til husleie og strøm i arbeidskommunen Y, men redusert med strømutgifter som eventuelt spares hjemme i X.’

*Skattedirektoratet vil presisere at vilkårene for fradrag for merutgifter til losji for enslige pendlere er at de i hjemkommunen enten har utgifter til leiet selvstendig bolig, eller blir lignet for en fordel ved å bo i egen bolig eller har utgifter til leiet uselvstendig bolig **utenom foreldrehjem** og fraværet fra denne boligen gjelder midlertidig arbeidsfravær.» (vår utheving)*

Det er uklart på hvilket grunnlag Skattedirektoratet her skiller ut situasjonen med foreldrehjem til særskilt skattemessig behandling, til forskjell fra andre pendlersituasjoner. Det var altså kun noen år i forveien gitt forskriftsbestemmelser om bosted som behandlet pendling fra foreldrehjem særskilt. Mye tyder derfor på at det er endring av bostedsreglene som har foranlediget denne uttalelsen.

Oppfatningen i uttalelsen fra 1980 synes å ha vært lagt til grunn helt frem til i dag. I 1979 kom første utgave av Skatte-ABC (den gang Lignings-ABC), der det fremgår et krav om kostnader på hjemstedet: «Enslige vil ha krav på fradrag for merutgifter til losji når de fortsatt har losjiutgifter i hjemmet.» Formuleringen fra 1980-uttalelsen kom imidlertid inn i Skatte-ABC allerede samme år, i 1980. Der har uttalelsen, med kun mindre endringer av sin ordlyd, stått frem til i dag. Av Skatte-ABC 2021, emne: Merkostnader – kost og losji ved overnatting utenfor hjemmet, punkt 4.3 om losji fremgår det:

«4.3 Losji

Det er i utgangspunktet også fradragsrett for merkostnader til losji ved arbeidsopphold med overnatting utenfor hjemmet. Forutsetningen er at boligen på hjemstedet ikke er leid bort under fraværet.

Enslige har ved pendleropphold krav på fradrag for merkostnader til losji på arbeidsstedet bare når de på hjemstedet, enten

- *er omfattet av reglene om skattefritak for fordel ved å bo i egen bolig,*
- *bor i andres bolig hvor skattyteren enten skattlegges for fordel ved fri bruk eller dekker alle kostnadene vedrørende boligen slik at den fritaksbehandles,*
- *har kostnader til leid selvstendig bolig, eller*
- ***har kostnader til leid uselvstendig bolig utenom foreldrehjem og fraværet fra denne boligen gjelder midlertidig arbeidsfravær***

Enslige som er på yrkesreise har også rett til fradrag for losji i andre tilfeller. Om grensen mellom yrkesopphold og pendleropphold, se emnet ‘Reise – avgrensning mellom arbeidsreiser, besøksreiser og yrkesreiser’, pkt. 4.

For pendlere avskjæres som hovedregel fradragsretten for kost og losji når det har gått 24 måneder fra det tidspunktet skattyter først ble gitt fradrag for merkostnadene.

Om hva som er selvstendig eller uselvstendig bolig, se emnet 'Bosted – skattemessig bosted'.» (vår utheving)

Det er uklart hvilken betydning uttalelsen til Skattedirektoratet i Utv. 1980 s. 715, som også kom inn i Skatte-ABC, hadde på tidspunktet den ble avgitt. Dette fremstår som et forsøk på å presisere hva som ligger i formuleringen «i alminnelighet» i skatteloven § 44 første ledd bokstav g nr. 2, altså i hvilke situasjoner enslige pendlere faktisk ville ha fradragsrett for kostnader til kost og losji. I hvilket grad denne presiseringen kan utledes av lovbestemmelsen og tidligere praksis, er imidlertid svært uklart. Særreguleringen av situasjonen for foreldrehjemspendlere fremstår som ny.

På spørsmål fra skatterevisjonen om bakgrunnen for uttalelsen i Utv. 1980 s. 715, har Skattedirektoratet uttalt følgende: «I 1979-utgaven som var den første utgaven av Skatte-ABC, var dette med ensliges fradragsrett til losji formulert slik: «Enslige vil ha krav på fradrag for merutgifter til losji når de fortsatt har losjiutgifter i hjemmet». Siden 1980 har ordlyden i Skatte-ABC vedr. dette, vært tilnærmet lik den som er i dagens utgave med presiseringer knyttet til foreldrehjem. Skattedirektoratet avga en uttalelse i september 1980, der det ble oppstilt enkelte vilkår knyttet til enslige pendlers bosted, som også ble inntatt i Skatte-ABC fra samme år. Vi forstår uttalelsen slik at merkostnadsvilkåret vanskeligere vil kunne være oppfylt der skattyter har bosted i foreldrehjemmet. Om foreldrene leier eller eier denne boligen, så vil normalt foreldrene bære kostnadene for sin egen bolig.»

Som det fremgår, synes Skattedirektoratet i dag å forstå 1980-uttalelsen nettopp som en presisering av lovbestemmelsen som begrenset enslige fradragsrett, altså dagjeldende skatteloven 1911 § 44 første ledd bokstav g nr. 2. At uttalelsen knytter seg til denne lovbestemmelsen, fremgår også direkte i tittelen på selve uttalelsen. Direktoratets forståelse i dag synes å være at man i uttalelsen har nedfelt en presumpsjon om at foreldrehjemspendlere ikke har kostnader på hjemstedet, dvs. at foreldrene bærer kostnader til egen bolig.

Når lovhjemmelen for å behandle enslige pendlere annerledes enn familiependlere forsvant i 1992, som vi skal se rett nedenfor, ble skattemyndighetenes praksis for enslige likevel opprettholdt. Skatte-ABC ble ikke endret, til tross for at uttalelsen i denne om ensliges fradragsrett var knyttet nettopp til lovbestemmelsen som ble fjernet i 1992.

8.3.9 Likestilling mellom familiependlere og enslige pendlere; sjablongsatser for kost

Skatteloven 1911 § 44 første ledd bokstav g nr. 2 ble endret i 1992.¹⁴⁵ Bestemmelsen fikk da følgende ordlyd:

«Hvis den skattepliktige under utførelsen av sitt arbeid av hensyn til dette må bo utenfor sitt hjem, kan den merutgift som herved påføres ham, fordres fradratt inntekten. Fradrag gis etter satser som fastsettes av departementet. Dersom skattyter godtgjør at han har hatt større utgifter, kan han kreve fradrag for disse. Skattyter som ikke legitimerer arten av bosted slik departementet har bestemt, gis

¹⁴⁵ Lov av 10. april 1992 nr. 30 om endringer i lov av 18. august 1911 nr. 8 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)

fradrag etter laveste sats. Reiseutgifter undergis samme beløpsbegrensning som nevnt i nr. 4. Departementet kan gi regler til nærmere gjennomføring av bestemmelsene i dette avsnittet.»

Bakgrunnen for denne endringen var et ønske om å i større grad likestille enslige pendlere med familiependlere.¹⁴⁶ Endringen videreførte ikke begrensningen i fradrag retten for enslige pendlere til i alminnelighet kun å gjelde utgifter til besøksreiser til hjemmet. Om bakgrunnen for forslaget til lovendringen uttaler Finansdepartementet:¹⁴⁷

«Finansdepartementet har vurdert hvorvidt enslige pendlere bør likestilles med familieforsørgere når det gjelder fradrag for merutgifter ved opphold på hybel/brakke eller lignende. Etter gjeldende rett har enslige pendlere kun rett til fradrag for merutgifter til kost dersom vedkommende må innrette seg på en vesentlig dyrere måte enn vanlig for enslige, mens familieforsørgere tilkjennes fradrag rett selv om vedkommende har kokemuligheter på sin hybel/brakke.

For familieforsørgere vil det at det må opprettes to separate husholdninger i pendlertilfellene, resultere i merutgifter. Spørsmålet er om en alltid kan legge til grunn at det bare er i unntakstilfelle enslige pendlere blir påført merutgifter.

Bakgrunnen for denne forskjellsbehandling er at enslige presumeres å innrette sitt kosthold på en dyrere måte enn familieforsørgeren under opphold i hjemkommunen, ved at den enslige ikke deltar i felles husholdning og oftere spiser middag ute på restaurant og lignende. Det skal derfor en del til for at en enslig kan sies å bli påført merutgifter til kost ved arbeidsopphold på hybel/brakke utenfor hjemmet. Departementet finner imidlertid at det kan anføres argumenter som gjør at en kan stille spørsmålstegn ved denne forskjellsbehandlingen.»

Det er verdt å merke seg at departementet her viser til ensliges kostutgifter og at utgifter til losji ikke er særskilt nevnt. Om lovforslaget ble det videre uttalt:¹⁴⁸

«Departementet finner her grunn til å understreke at endringen ikke skal føre til at flere enslige får pendlerstatus. Det er kun tale om å innføre fradrag for merutgifter til kost for en gruppe enslige som allerede etter dagens regler oppfyller vilkårene for å anses som pendlere og som derved i dag har krav på reisefradrag. Det er bare de som kan sies å være egentlige pendlere som skal ha fradrag, ikke studenter, skoleelever og andre som bor borte fra hjemkommunen av andre årsaker enn arbeidet. Dette innebærer at det bare er enslige som ikke har en selvstendig bolig på arbeidsstedet, men som bor på en hybel/brakke eller lignende, som nå vil få krav på kostfradrag. Disponerer den enslige hus eller leilighet med kjøkken på arbeidsstedet for et tidsrom som må forutsettes å få en varighet av minst 6

¹⁴⁶ Ot.prp. nr. 21 (1991-1992), s. 10-11

¹⁴⁷ Ot.prp. nr. 21 (1991-1992), s. 10

¹⁴⁸ Ot.prp. nr. 21 (1991-1992), s. 10-11

måneder, vil vedkommende ha sitt skattemessige bosted på arbeidsstedet og således ikke bli å betrakte som pendler med rett til hverken kostfradrag eller reisefradrag.»

Ved innføringen av den nye ordlyden, fjernet man den begrensningen i fradragsretten for enslige som ble innført ved lovendringen i 1977.¹⁴⁹ Det fremgår ikke uttrykkelig at man dermed ønsket å fravike tidligere krav om kostnader eller husholdning på hjemstedet for at enslige skattytere skulle ha rett til fradrag for merkostnader til kost og losji. Det som i 1977 og frem til lovendringen i 1992 var det rettslige grunnlaget for dette kravet, ble imidlertid ikke videreført i den nye bestemmelsen.¹⁵⁰ Etter vårt syn er det da vanskelig å forstå lovendringen på annet vis enn at et krav til kostnader/husholdning på hjemstedet ikke ble opprettholdt.

Arbeidsgruppen fra 1990 som var foranledningen til at reglene ble endret, blir sitert på følgende:

«Hvis gruppen av enslige pendlere kunne avgrenses annerledes, kunne det kanskje la seg forsvare å innføre generell fradragsrett for merutgifter til kost. Arbeidsgruppen finner at selve kriteriet for at en skal anses som pendler vil skape problemer i forhold til en likestilling av enslige og familieforsørgere. Dette gjelder særlig fastsettelsen av ensliges skattemessige bosted. For familieforsørgere kan sies at en har garanti for at det virkelig foreligger to husholdninger, og at skattyteren har kostutgifter i begge. Dette gjelder ikke i samme grad for enslige, som kan sies generelt ikke å ha det samme ønske og behov for å reise til hjemstedet i ferier og week-ends. I ekstreme tilfeller kan den ensliges skattemessige bosted bare være en formalitet, mens han i realiteten tilbringer praktisk talt all fritid på arbeidsstedet. Som typetilfelle kan nevnes ungdommen som flytter ut av foreldrehjemmet for å skaffe seg arbeid i byen. I dette – og beslektede – tilfeller vil skattyteren, under forutsetning av at boligen på arbeidsstedet anses som uselvstendig bolig, anses bosatt på stedet hvor foreldrehjemmet ligger, jfr. sktl. § 24,2. ledd bokstav a. Her er fradragsrett for merutgifter til kost ubegrunnet, og vil kunne føre til svært urimelige resultater.»¹⁵¹

Arbeidsgruppen synes å forutsette et krav om dobbel husholdning, og kostnader på hjemstedet, for rett til pendlerfradrag. Men arbeidsgruppen foreslo også at det ikke skulle være fullstendig likestilling mellom enslige pendlere og familiependlere, som Finansdepartementet uttrykkelig gikk bort fra. Arbeidsgruppen ønsket et vilkår om at fradragsrett for den enslige pendler forutsatte at vedkommende ikke hadde tilgang til kokemuligheter i pendlerboligen. Merk også at uttalelsen til arbeidsgruppen spesifikt knytter seg til kostfradrag, ikke utgifter til losji.

Tidligere samme år som det ble foretatt en likestilling mellom enslige pendler og familiependlere, ble det gjort en annen viktig endring hva gjelder kostfradrag. Med virkning fra 1992 ble skatteloven § 6-13 endret slik at fradrag etter sjablongsatser ble lovens hovedregel, ikke unntaket.¹⁵² Se nærmere nedenfor punkt 11.2.2, der det er redegjort for endringen og betydningen dette hadde for fradragsretten. Lovgiver innførte endringen fullt

¹⁴⁹ Lov av 25. mars 1977 nr. 15 om endring i lov av 18. august 1911 nr. 8 om skatt av formue og inntekt

¹⁵⁰ Lov av 10. april 1992 nr. 30 om endringer i lov av 18. august 1911 nr. 8 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)

¹⁵¹ Ot.prp. nr. 21 (1991-1992), s. 10-11 punkt 2.3.1

¹⁵² Ot.prp. nr. 3 (1991-1992), punkt 8.3.1

vitende om at dette ville medføre at enkelte pendlere ville få fradrag for mer enn de reelle merkostnadene. Som en forenkling av pendlerreglene, var dette et effektivt tiltak.

8.3.10 Praksis, uttalelser mv. etter 1992

Det virker etter 1992 å ha vært lagt til grunn ganske konsekvent fra skattemyndighetenes side at det gjelder et krav til kostnader på hjemstedet som vilkår for fradrag for losjikostnader ved arbeidsopphold utenfor hjemmet. Og at for pendling fra foreldrehjemmet vil heller ikke kostnader på hjemstedet være tilstrekkelig, da det aldri anses å foreligge dobbel husholdning. Dette kravet har blitt opprettholdt i Skatte-ABCen frem til i dag.¹⁵³

Det samme er gjennomgående lagt til grunn i juridisk teori, riktignok uten noen form for drøftelse. Se Zimmer, Lærebok i skatterett, 8. utgave 2018 s. 237: «[...] må arbeidstakere pga. arbeidet bo utenfor sitt hjem, er det fradragsrett for merkostnader ved dobbelt husholdning»; uten noen drøftelse av hva som ligger i «dobbelt husholdning». Se også omtale av kostnadskrav på hjemstedet i Grant Thornton Informerer nr. 2/2015 s. 6 («Enslige pendlere som har foreldrehjemmet som sitt skattemessige hjem, vil normalt ikke ha merkostnader og dermed heller ikke fradragsrett for kostnader til pendlerboligen.»); Revisjon og Regnskap nr. 5/2014, *Skattemessige konsekvenser: Pendling fra utlandet* s. 48; Skattehåndboken 2019/20 (Skattebetalerforeningen) s. 172; Skattebetaleren nr. 3/2005 s. 18.

For stortingsrepresentanter, statsråder mv. som omfattes av særregelen om bosted etter skatteloven § 3-1 sjette ledd, har skattemyndighetene gitt uttrykk for at det har vært en avvikende praksis der foreldrehjemspendlere med kostnader til foreldrehjemmet har blitt innrømmet pendlerfradrag. Se nærmere nedenfor punkt 9 om de særlige regler og hensyn som gjør seg gjeldende for stortingsrepresentanter.

8.4 Kost og losji – likheter og forskjeller

Som nevnt er det konseptuelle og praktiske forskjeller mellom utgifter til kost og losji. Begge er hjemlet i samme lovbestemmelser (skatteloven §§ 6-13 og 5-15 første ledd bokstav q), omfattes av samme begrep «merkostnader» og kan på mange måter sees på som konseptuelt sett private kostnader med mindre de eksplisitt er pådratt som følge av arbeidet («mer-»). Men ulikhetene er også flere:

- Utgifter til kost er i utgangspunktet ikke geografisk bundet. Dette er kostnader som kan «tas med» og dermed er flyttbare. Spørsmålet i forhold til pendlerfradrag er ikke normalt om matutgifter på hjemstedet fortsatt pådras, men om det blir dyrere kost på arbeidsstedet sammenlignet med hjemme. Helt presist er ikke dette, fordi matutgifter kan påløpe på hjemstedet der familien fortsatt befinner seg. Men da er spørsmålet om stordriftsfordelen som ligger i husholdningens felles kost forsvinner ved pendleroppholdet, og at det dermed blir dyrere kost for pendleren. Historisk har dette vært et viktig synspunkt, før man fjernet forskjellsbehandlingen av familiependlere og enslige pendlere i 1992.¹⁵⁴

¹⁵³ Skatte-ABC 2021, emne: Merkostnader – kost og losji ved overnatting utenfor hjemmet, punkt 4.3

¹⁵⁴ Ot.prp. nr. 21 (1991-1992), punkt 2

- For kost har man også i langt større grad enn for losji fastsatt standardiserte satser for fradrag. Det gjelder fortsatt i dag, se forskrift om satser mv. til bruk for forskudd og skattefastsetting for 2021 § 2.¹⁵⁵ Der ligger det også innbakt en standardisert antatt kostbesparelse i hjemmet ved pendleroppholdet. Det kan kreves fradrag for høyere kostnader etter regning, men da med et fastsatt tillegg for kostbesparelse etter forskriftens § 1. For losji gjelder i dag ikke slike standardiserte satser, bare dekning etter regning.¹⁵⁶ Bakgrunnen for dette er antakelig at det for utgifter til kost normalt blir for vanskelig å foreta en konkret vurdering av hvilke *merkostnader* som er pådratt. Matutgifter for en konkret skattyter er det vanskelig å danne seg et komplett bilde av.

Den mest sentrale forskjellen mellom kost og losji er at kost som utgangspunkt er kostnader som ikke forsvinner på hjemstedet, men bare «flyttes» fra hjemstedet til arbeidsstedet. For losji er utgangspunktet motsatt – disse kostnadene forsvinner ikke på hjemstedet bare fordi man er på pendleropphold. Hva gjelder losji, er det med andre ord en klar presumpsjon for at alle kostnader til pendlerboligen, utgjør merkostnader. For kost er det nærmest motsatt. Losjikostnader er dessuten langt enklere og mer oversiktlig enn kost; bosted er noe som lettere lar seg dokumentere enn en konkret skattyters spesifikke matutgifter.

Utv. IV s. 18 gir et godt eksempel. Ligningsutvalget uttalte at brakkeleie som hadde påløpt for en telefonarbeider som hadde oppholdt seg utenfor hjemmet måtte fradragføres i sin helhet, ettersom oppholdet utenfor hjemmet ikke foranlediget noen besparelse i husleien på hjemstedet. For fradrag for merutgifter til kost la Ligningsutvalget til grunn at disse måtte ta hensyn til den besparelsen som ble oppnådd i hjemmet.

Har vedkommende en bolig på hjemstedet som han for eksempel betaler husleie på, vil ikke disse kostnadene reduseres som følge av arbeidsoppholdet utenfor hjemmet. Eventuelle kostnader til losji på arbeidsstedet vil da komme i tillegg til og ikke i stedet for losjikostnadene på hjemstedet. Alle losjiutgiftene på arbeidsstedet vil utgjøre «merutgifter». Kostnader til strøm mv. på hjemstedet kan imidlertid reduseres og utgjøre en besparelse for pendleren.¹⁵⁷

8.5 Pendleropphold vs. yrkesopphold

I dag skiller skattemyndighetene mellom pendleropphold og yrkesopphold.¹⁵⁸ Fradrag for merkostnader til kost, losji mv. anses i begge tilfeller å være hjemlet i skatteloven § 6-13, og skattefrihet for arbeidsgivers dekning av kostnadene i skatteloven § 5-15 første ledd bokstav q.¹⁵⁹

Historisk har det vært til dels ulik vurdering og behandling av kortvarige og langvarige opphold utenfor hjemmet. Se for eksempel Utv. 1971 s. 481 flg. (rundskriv Riksskattestyret):

¹⁵⁵ Bruk av satser er uttrykkelig hjemlet i skatteloven § 6-13 annet ledd og § 5-15 første ledd bokstav q nr. 1

¹⁵⁶ Skatteloven § 5-15 første ledd bokstav q nr. 2

¹⁵⁷ Utv. 1980 s. 715

¹⁵⁸ Skatte-ABC 2021, emne: Reise – avgrensning mellom arbeidsreiser, besøksreiser og yrkesreiser, punkt 4

¹⁵⁹ Utv. 1980 s. 196 (Skattedirektoratet)

*«Fradrag for merutgifter vil i alminnelighet bare kunne innrømmes familieforsørgere som er nødt til å bo utenfor hjemmet av hensyn til sitt arbeid. Enslige vil vanligvis ikke ha slik tilknytning til sitt hjemsted at fradrag kan innrømmes, idet en må anse dem for å være flyttet til arbeidsstedet. Unntak gjelder for enslige som faktisk holder husholdning på hjemstedet f.eks. for tjenere, kårtakere, arbeidsudyktige foreldre e.l. **Enslige bør likeledes under mer kortvarige arbeidsopphold borte fra hjemstedet, innrømmes fradrag for merutgifter til losji, når de godtgjør å ha utgifter til leilighet, hybel e.l. på hjemstedet (og denne ikke er leiet ut). I slike tilfeller bør de enslige også innrømmes fradrag for merutgifter til kost, såfremt de er tvunget til å innrette seg på en vesentlig dyrere måte enn de ellers ville gjort.»** (vår utheving)*

Fradragsretten synes forutsatt å være mer omfattende ved kortvarige opphold utenfor hjemmet av hensyn til arbeidet. Standpunktet er ikke begrunnet.

Om bostedreglene før 1977, uttales det i Innst. O. nr 44 (1976-77) punkt 3 s. 1: "For enslige gjelder spesielle regler. De blir i praksis tolket slik at skatteplikten til hjemstedskommunen i alminnelighet faller bort når varigheten av oppholdet i arbeidskommunen er forutsatt å bli 6 måneder eller mer omkring det tidspunkt som er avgjørende for skatteplikten." Denne uttalelsen sammenholdt med Utv. 1971 s. 481, indikerer etter vårt syn at forskjellen mellom midlertidige opphold (i dag yrkesopphold) og langvarige opphold (i dag pendleropphold) sannsynligvis oppstod som en konsekvens av bostedsregelen, og ikke av ulik tolkning av "merkostnadsbegrepet". Ved mer enn 6 måneders opphold på arbeidsstedet, vil arbeidstaker raskt få overveiende døgnhvile på arbeidsstedet og anses skattemessig bosatt der, jf. FSFIN § 3-1-3 sjette ledd. Med andre ord; ved langvarige opphold utenfor hjemmet ville fradragsrett normalt være avskåret fordi arbeidstakeren ble ansett skattemessig bosatt på arbeidsstedet. Mens ved kortvarige opphold utenfor hjemmet ville vedkommende beholde sitt bosted, og dermed ha fradragsrett for merkostnader.

Se også Utv. 1980 s. 196, der Skattedirektoratet tar stilling til det prinsipielle spørsmålet om hjemmelsgrunnlag for det som nå omtales som henholdsvis yrkesopphold og pendleropphold. Det legges til grunn at (nå) skatteloven § 6-13 er hjemmel for fradrag i begge situasjoner. Noe annet ville uansett vært vanskelig å forsvare, da det ikke er holdepunkter i bestemmelsen for at denne kun regulerer fradragsretten for de mer langvarige opphold utenfor hjemmet.

Grensen mellom yrkesopphold og pendleropphold er vanskelig å trekke. Skatte-ABC forutsetter at det er lengden på oppholdet som først og fremst er avgjørende, og at en veiledende grense er 6 måneders opphold utenfor hjemmet.¹⁶⁰

I utgangspunktet skulle ikke grensen hatt prinsipiell betydning for fradragsretten for merkostnader til blant annet kost og losji etter skatteloven § 6-13. Praktisk betydning kan grensen likevel ha, ref. at særlig de mer kortvarige opphold utenfor hjemmet etter en konkret vurdering kan medføre at pendleren må bo og/eller spise dyrere enn det som er mulig på hjemstedet. Skatte-ABC forutsetter imidlertid som en ren sjablong at begrensningene i fradragsretten for losji som etter skattemyndighetenes oppfatning gjelder for enslige, bare gjelder for pendleropphold. Det vil si at disse begrensningene (for eksempel manglende fradragsrett for

¹⁶⁰ Skatte-ABC 2021, emne: Reise – avgrensning mellom arbeidsreiser, besøksreiser og yrkesreiser, punkt 4

foreldrehjemspendlere) ikke gjelder for yrkesopphold.¹⁶¹ Dette standpunktet er ubegrunnet i Skatte-ABC, og er rent prinsipielt vanskelig å forstå. Det kom inn først i utgaven for 2008/09. Hvorfor den økonomiske situasjonen på hjemstedet er relevant på langvarige opphold utenfor hjemmet, men ikke for kortvarige opphold utenfor hjemmet, virker vanskelig å begrunne prinsipielt i skatteloven § 6-13 som er hjemmelen for fradragsrett i begge tilfeller. Fradragsretten ved både yrkes- og pendleropphold er begrenset til «merkostnader», og at man skal ha prinsipielt ulik rett til å føre fradrag i de to situasjonene lar seg vanskelig forene med ordlyden.

Den uavkortede fradragsretten for yrkesopphold som praktiseres av skattemyndighetene, gjør det desto vanskeligere å forestå de begrensingene som er lagt på ensliges fradragsrett ved pendleropphold.

Et annet spørsmål er hvordan grensen mellom yrkes- og pendleropphold skal trekkes når det gjelder hvor arbeidet utføres. Skatte-ABC forutsetter at man vurderer dette ut ifra hvor pendleren jobber det meste av sin arbeidstid, jf. FSFIN § 6-44-11 første ledd bokstav a. Det nevnes uttrykkelig at dersom pendleren arbeider 3 dager i uken fra kontor på hjemstedet og 2 dager i uken på arbeidsstedet, vil dette utgjøre et yrkesopphold.¹⁶²

8.6 Utleie på hjemstedet

8.6.1 Problemstillingen

I midten av november ble det i media fokusert på at flere av stortingsrepresentantene som har fått tildelt skattefri pendlerbolig, delvis har leid ut boligen på hjemstedet. Spørsmålet i skattemessig forstand er om utleien på hjemstedet har betydning for retten til å motta pendlerbolig skattefritt.

Skattemyndighetene legger til grunn at utleie av boligen på hjemstedet vil medføre at pendlerboligen blir skattepliktig.¹⁶³

Skattedirektoratet legger til grunn at det er uten betydning for det skattemessige bostedet (pendlerstatusen) for stortingsrepresentanter at boligen på hjemstedet er utleid, så lenge vedkommende fortsatt kan disponere denne boligen til privat bruk ved opphold i kommunen. Dette følger for så vidt direkte av ordlyden i skatteloven § 3-1 sjette ledd og er også lagt til grunn i Utv. 1997 s. 1295, jf. foran punkt 7.6. Samtidig legger Skattedirektoratet til grunn at det er en presumpsjon for at en person som leier ut boligen på hjemstedet, ikke vil ha «merkostnader» til en bolig nummer to. Hva denne presumpsjonen er basert på eller hvilke prinsipper som ligger til grunn for denne, redegjøres det ikke for.

Basert på presumpsjonen om at en skattyter som leier ut boligen på hjemstedet ikke vil ha merkostnader til bolig på arbeidsstedet, legger Skattedirektoratet altså til grunn at skattytere som leier ut boligen på hjemstedet ikke vil kunne motta skattefri pendlerbolig etter skatteloven § 5-15 første ledd bokstav q nr. 2. Dette fremstår å være unntaksfritt, dvs. at utleie – helt eller delvis – alltid diskvalifiserer skattyteren fra skattefri pendlerbolig.

¹⁶¹ Skatte-ABC 2021, emne: Merkostnader – kost og losji ved overnatting utenfor hjemmet, punkt 4.3: «Enslige som er på yrkesreise har også rett til fradrag for losji i andre tilfeller.»

¹⁶² Skatte-ABC 2021, emne: Reise – avgrensning mellom arbeidsreiser, besøksreiser og yrkesreiser, punkt 4

¹⁶³ vg.no, <https://www.vg.no/nyheter/innenriks/i/oW1XRK/stortingsrepresentanter-kan-faa-store-skattekrav-etter-privat-utleie>. Se også nedenfor punkt 10.2.6, der Skattedirektoratets svar til skattervisjonen er sitert.

Skattedirektoratet er sitert i media på at unntaket er der man leier ut en «separat enhet i boligen, for eksempel en sokkelleilighet med eget bad og kjøkken».

En slik praksis som Skattedirektoratet forfekter, har støtte i skattemyndighetenes egne uttalelser i andre saker. Direktoratet har selv vist til BFU 8/2017 og Skatte-ABC. Se Skatte-ABC 2021 emne: Bolig – fri bolig, punkt 1.3.1: «[Skattefrihet] gjelder hvor skattyter har fast bolig et annet sted og skattyters egen boenhet i denne boligen ikke er leid ut. Også kortvarig og sporadisk utleie av hele eller deler av egen boenhet medfører at boligen ikke kan anses som fast i denne sammenheng, se BFU 8/2017.»¹⁶⁴ Se også Skattedirektoratets retningslinjer for den skattemessige behandlingen av fri bolig fra arbeidsgiver ved tjenesteopphold i utlandet, gjengitt i Utv. 2008 s. 1491 og Utv. 2009 s. 124.

Det samme har tidligere fulgt av Skatte-ABCens punkt om stortingsrepresentanter, se for eksempel 1980-utgaven side 359:

«Hvis leiligheten på hjemstedet leies bort mens representanten er i Oslo vil det vanligvis kunne regnes med at representanten ikke har merutgifter ved å bo i Oslo.»

Det samme følger av Utv. 1978 s. 239:

«Riksskattestyrets forskrifter om individuell verdsettelse av bolig i arbeidsforhold av 14. oktober 1976 forutsetter at den boligen som blir stilt til rådighet for den ansatte er vedkommendes faste bolig. For de stortingsrepresentanter som beholder sin bolig på hjemstedet – noe vel de fleste representanter p.g.a. vervets tidsbegrensede varighet vil gjøre – kan den bolig de får stilt til rådighet i Oslo ikke anses som deres faste bolig. Dette må også gjelde om vedkommende representant tar med familien til Oslo, men ikke dersom boligen på hjemstedet leies ut. En viser for øvrig til at både gifte og ugifte representanter vil få fradrag for boutgiftene i Oslo i sin helhet, dersom de har bolig stående til disposisjon på hjemstedet mens de er på Stortinget, jfr. Riksskattestyrets rundskriv nr. 332/avd. I av 30. mai 1968.

En kan etter dette bekrefte at de stortingsrepresentanter som i stortingsperioden har beholdt sin bolig i hjemstedskommunen – hvor de for øvrig også vil være skattepliktige – vil falle utenfor ordningen med verdsettelse av boliger i arbeidsforhold på forskuddsstadiet. De representanter som i perioden ikke har noen annen fast bolig, må imidlertid antas å bli omfattet av ordningen.»

Hverken Skatte-ABC eller uttalelsen fra 1978 presiserer om det bare siktes til hel utleie, eller også delvis utleie. I det hele tatt kan uttalelsene også henspille på hva som er representantenes skattemessige bosted etter (nå) skatteloven § 3-1 sjette ledd. Ved hel utleie opphører det skattemessige bostedet (med mindre representanten beholder rett til å disponere over boligen tross utleien).¹⁶⁵

¹⁶⁴ Se også Skatte-ABC 2021, emne: Merkostnader – kost og losji ved overnatting utenfor hjemmet, punkt 4.3

¹⁶⁵ Utv. 1997 s. 1295

Se også Utv. 1971 s. 481 flg., der det forutsettes at boligen på hjemstedet ikke er utleid for at det skal foreligge rett til pendlerfradrag for enslige. Hvorvidt det siktes til hel- eller også delvis utleie, fremgår heller ikke her.

Vi viser også til Skattedirektoratets upubliserte brev til Statsministerens kontor (SMK) av 26. november 2020. Her konkluderes det med at utleien på hjemstedet (politikeren hadde for øvrig netto kostnader) ikke medførte avskjæring av pendlerfradraget. Uttalelsen synes å stå i direkte strid med det som nå er direktoratets uttalte standpunkt. Se nærmere om denne uttalelsen nedenfor i punkt 9.3.

8.6.2 Ordlyd og formål, reelle hensyn

På samme måte som pendling fra foreldrehjem der man ikke har kostnader, er spørsmålet om en praksis der utleie på hjemstedet avskjærer pendlerfradrag er i tråd med en naturlig språklig forståelse av skatteloven § 6-13 og skatteloven § 5-15 første ledd bokstav q, fortolket i samsvar med de prinsipper reglene må antas å bygge på og hensynet til rimelighet mv.

En slik praksis som Skattedirektoratet forfekter, forutsetter at den økonomiske situasjonen på hjemstedet er relevant for retten til pendlerfradrag. Slik sett er spørsmålet om tolkning av merkostnadsbegrepet i stor grad det samme som for vurderingen av foreldrehjemspendlingen. På ett punkt kan situasjonen bli annerledes – dersom utleien på hjemstedet er en følge av pendleroppholdet (dvs. fraværet fra hjemmet gjør det mulig å leie ut), er det årsakssammenheng mellom leieinntektene på hjemstedet og pendleroppholdet. I så fall kan økonomien på hjemstedet konseptuelt spille en rolle i merkostnadsvurderingen.

Skattemyndighetenes vurdering har etter vårt syn løsrevet seg i betydelig grad fra ordlyden (merkostnadsbegrepet) i skatteloven § 6-13 og § 5-15 første ledd bokstav q. Ordlyden lar seg etter vår oppfatning ikke forene med en tolkning der enhver utleie avskjærer pendlerfradrag. Prinsippene bak fradragsretten trekker i samme retning – der det foreligger reelle merkostnader forårsaket av arbeidsforholdet, skal disse kunne fradragsføres. Skattedirektoratets standpunkt medfører at for eksempel den pendler som har leid ut boligen på hjemstedet, men oppbeholder leieinntekter som er lavere enn de samlede utgiftene til pendlerboligen, vil miste fradragsretten fullt ut. Det fremstår som direkte i strid med bestemmelsens ordlyd, hensikt og de prinsipper som begrunner fradragsretten i utgangspunktet.

Man kan i prinsippet tenke seg en konkret beregning, der fradragsretten for kostnadene til pendlerboligen er i behold så langt disse overstiger netto leieinntekter på hjemstedet. Hvis pendlerboligen koster 100 og netto leieinntekter på hjemstedet er 20, vil for eksempel 80 kunne dekkes skattefritt av arbeidsgiver. Skattemyndighetenes standpunkt åpner imidlertid ikke for en slik konkret beregning, og som vi kommer til nedenfor vil selv en konkret beregning i mange situasjoner være i strid med ordlyd og intensjon bak skatteloven § 6-13 og skatteloven § 5-15 første ledd bokstav q.

En annen ting er at tolkningen til skattemyndighetene heller ikke er i tråd med deres egen forståelse av merkostnadsbegrepet i andre sammenhenger. Skattemyndighetene har lagt til grunn at skattyter må ha kostnader på hjemstedet for at vedkommende skal anses å ha «merkostnader». Legger man dette til grunn, burde i alle fall tilfeller der brutto inntekter fra utleie av boligen på hjemstedet er lavere enn kostnadene gi rett til skattefri dekning av pendlerbolig. Skattyter vil da netto ha kostnader til bolig på hjemstedet, selv om boligen leies ut. Skattemyndighetene legger imidlertid til grunn at utleie avskjærer fradragsrett også i disse tilfellene.

Utleie av boligen på hjemstedet kan i prinsippet være et moment i vurderingen av hvor skatteyteren anses bosatt. Utgangspunktet er at dersom skattyter har leid ut hele sin bolig på hjemstedet, har han flyttet til arbeidsstedet og må anses bosatt der, jf. skatteloven § 3-1 fjerde ledd. Er boligen på hjemstedet (delvis) utleid er dette et forhold som etter omstendighetene må kunne medføre at «forholdene ellers er slike» at skattyter må anses å ha sitt skattemessige bosted på arbeidsstedet, også ved mer midlertidige opphold, jf. skatteloven § 3-1 fjerde ledd annet punktum. Dette virker også å være mer i tråd med den historiske oppfatningen der hvorvidt boligen på hjemstedet var utleid eller ikke først og fremst hadde betydning for bostedet og pendlerstatusen.¹⁶⁶ Skatteloven § 3-1 fjerde ledd gjelder imidlertid ikke for stortingsrepresentanter, som omfattes av skatteloven § 3-1 sjette ledd.

8.6.3 Praktiske konsekvenser

Noen eksempler illustrerer hvor urimelig skattemyndighetenes standpunkt slår ut i praksis:

- Utleien på hjemstedet er så begrenset at den ikke dekker kostnadene til boligen på hjemstedet, dvs. at det er netto kostnader på hjemstedet. Dette er neppe upraktisk, for eksempel utleie til familiemedlemmer og bekjente til hyggelig pris. Dersom selv slik utleie som gir netto kostnader på hjemstedet diskvalifiserer pendleren fra skattefri dekning av pendlerbolig, vil dette som nevnt være i strid selv med skattemyndighetenes egen forståelse av merkostnadsbegrepet i andre sammenhenger (krav om kostnader på hjemstedet for pendlerfradrag).
- Pendleren eier en bolig hvor vedkommende har leid ut et eller flere rom i boligen (for eksempel et kollektiv) før vedkommende begynner å pendle. Skattyteren vil i et slik tilfelle være tvunget til å si opp eksisterende leieforhold for å ha rett til skattefri pendlerbolig. Dette illustrerer også at samfunnsnyttig utleie disinsentiveres som følge av skattemyndighetenes praksis. En annen effekt som illustreres, er at utleie som fant sted allerede før pendleroppholdet ble en realitet vil virke diskvalifiserende for pendlerfradrag. I slike tilfeller er det ingen årsakssammenheng mellom leieinntektene på hjemstedet og pendleroppholdet, og ordlyden tilsier klart at økonomien på hjemstedet er irrelevant for pendlerfradrag. Tenkes pendleroppholdet borte, ville leieinntektene uansett blitt opptjent. Det er bare der pendleroppholdet (fraværet fra hjemmet) setter pendleren i posisjon til å leie ut hjemmet, at dette prinsipielt kan være relevant for beregningen av merkostnadene ved oppholdet utenfor hjemmet. En annen ting er at det selvsagt kan være bevismessig utfordrende å vurdere om for eksempel et nytt utleieforhold er noe som kunne ha oppstått selv uten pendlerens økte fravær fra hjemmet (pendleroppholdet). Dette er imidlertid et bevissspørsmål og ikke et rettsanvendelsesspørsmål.
- Det kan også oppstå andre uhensiktsmessige konsekvenser av skattemyndighetens praksis. For en pendler som leier ut, vil det avskjære pendlerfradrag. Da kan det være bedre å selge boligen på hjemstedet og heller leie selv.

¹⁶⁶ Utv. 1971 s. 481

- Tolkningen til Skattedirektoratet der utleie avskjærer pendlerfradrag (riktignok med mulig unntak for utleie av «separat enhet») medfører også at uansett hvor begrenset utleien er, vil pendlerfradrag være avskåret. At det ikke er lagt opp til noen gradert vurdering overhodet, viser at praksisen har fristilt seg fra ordlyden og begrunnelsen bak regelen. I BFU 8/2017 (pendling til utlandet) omtales dette kort:

«Skattedirektoratet ser at denne forståelsen av gjeldende rett kan virke noe rigid i gitte situasjoner, men legger likevel vekt på at det vil innebære meget vanskelige grensedragninger dersom det skal åpnes opp for en større grad av tillatt utleie enn det som hittil har vært praktisert.»

En så sterkt innskrenkende fortolkning som det her dreier seg om – som det kan anføres at får utslag som er direkte i strid med ordlyden – og som til og med er til skattyters ugunst, kan etter vårt syn svært vanskelig stå seg alene med en slik begrunnelse.

For statsministerboligen har man laget en egen regel – skattefritaket for denne gjelder bare så lenge statsministeren med sin husstand disponerer privatbolig og «ikke har skattepliktig utleieinntekt av denne etter § 7-2 første ledd», jf. skatteloven § 5-15 første ledd bokstav n. En slik bestemmelse vil, om ikke annet, eliminere de aller mest urimelige utslagene av skatteplikt for pendlerbolig. Uten lovendring kan imidlertid skatteloven § 6-13 og § 5-15 første ledd bokstav q klart nok ikke tolkes slik at det er *skattepliktig* utleie som avskjærer fradragsrett. Det er nærmest på sin plass med en antitetisk tolkning fra lovfestingen av særbestemmelsen for statsministerboligen.

Det kan nevnes at situasjonen for stortingsrepresentanter som leier ut på hjemstedet, kan bli beskatning i to omganger med skattemyndighetenes forståelse av reglene. For det første beskatning av vederlagsfri pendlerbolig, som følge av utleien på hjemstedet. Dette vil være arbeidsinntekt med skattesats opptil 46,4 prosent (2021). For det annet beskatning av selve utleien på hjemstedet, avhengig av omfanget av denne osv. (jf. skatteloven § 7-2). Dette er kapitalinntekt med skattesats på 22 prosent (2021). Rent juridisk er dette ikke dobbeltbeskatning, fordi det er ulikt forhold som beskattes – henholdsvis vederlagsfri tildeling av pendlerbolig (arbeidsinntekt) og leieinntekt på hjemstedet (kapitalinntekt). Men så lenge det er utleien på hjemstedet som foranlediger beskatningen i begge sammenhenger, fremstår det likevel som et tankekors at tolkningen av pendlerreglene kan få slike utslag.

Skattedirektoratet har i media åpnet for at utleie av «separat enhet» i boligen ikke avskjærer fradragsretten. Det er usikkert hvor langt dette unntaket rekker. Dette vil uansett ikke adressere alle problemer med tolkningen, som redegjørelsen foran har vist. Det gjelder for eksempel de situasjoner der pendleren har brutto leieinntekter, men likevel netto kostnader på hjemstedet, og der vedkommende dermed utvilsomt er i en merkostnadssituasjon – selv med skattemyndighetenes standpunkt om et kostnadskrav på hjemstedet.

8.6.4 Oppsummering

En tolkning som skattemyndighetene har lagt til grunn i lengre tid, der enhver utleie på hjemstedet avskjærer pendlerfradrag, går etter vår mening for langt etter skatteloven § 6-13 og § 5-15 første ledd bokstav q. En slik

tolkning vil innskrenke ordlyden mer enn det er grunnlag for, og være direkte i strid med hensynene bak regelen – herunder i enkelte situasjoner også skattemyndighetenes egen praksis der pendlerfradrag aksepteres ved kostnader på hjemstedet.

Etter vår oppfatning vil leieinntekter ved utleie på hjemstedet som utgangspunkt være irrelevant for pendlerfradrag (fradragsrett for losji). Slike leieinntekter er bare relevante på bakgrunn av en helt konkret vurdering av om det er pendleroppholdet som har forårsaket utleien (årsakssammenheng). I så fall må det foretas en konkret beregning av netto merkostnader etter hensyntagen til leieinntektene. I praksis er det neppe praktisk eller hensiktsmessig med slike helt konkrete vurderinger og beregninger. At lovanvendelsen er upraktisk, kan imidlertid ikke berettige en administrativ praksis i strid med klar ordlyd og formålsbetraktninger.

8.7 Familiependlere og enslige pendlere

Som det fremgår ovenfor av punkt 8.3, har det historisk vært ulik behandling av familiependlere og enslige pendlere. Først og fremst synes dette å ha vært i relasjon til kostfradrag, der enslige har blitt vurdert å være i en situasjon der merkostnader normalt ikke oppstår. Typisk fordi det ble antatt at disse hadde større kostnader på hjemstedet og derfor vanskeligere ville pådra seg merkostnader til kost på arbeidsstedet.

Historisk har enslige nok i stor utstrekning blitt ansett skattemessig flyttet til arbeidsstedet. Disse hadde i så fall ikke pendlerstatus, og fradragsrett for merkostnader var avskåret allerede av den grunn. Da det i 1977 ble åpnet for at flere enslige pendlere beholdt sitt bosted på hjemstedet, innførte man samtidig særregelen om at disse enslige i alminnelighet ikke skulle ha fradragsrett for merkostnader til kost og losji. Denne ble opphevet i 1992, og med det hadde man i stor grad likestilt familiependlere og enslige pendlere etter nærmere 70 år med større eller mindre grad av forskjellig behandling.

Distinksjonen mellom familiependlere og enslige pendlere lever imidlertid fortsatt videre i Skatte-ABC. Uttalelsen om enslige pendlere fra Utv. 1980 s. 715 (som særlig avskjærer fradragsrett for foreldrehjemspendlere), ble skrevet mens særregelen om enslige pendlere fortsatt stod i loven. Uttalelsen ble transformert inn i Skatte-ABC samme år. Da særregelen i loven ble fjernet i 1992 og enslige i større grad ble likestilt med familiependlere hva gjelder fradragsrett for merkostnader, ble Skatte-ABC imidlertid ikke oppdatert. De særlige begrensningene i enslige pendlers fradragsrett for kostnader til losji, bestod derfor fortsatt ifølge Skattedirektoratet. Umiddelbart er det vanskelig å se hva som på dette tidspunkt var det rettslige grunnlaget for en slik praksis, og hva som er grunnlaget den dag i dag.

Hvem som anses som familiependlere og enslige pendlere, er heller ikke helt intuitivt. Skatte-ABC må antas å bruke begrepene på samme måte som FSFIN §§ 3-1-2 og 3-1-3.¹⁶⁷ For eksempel vil samboere uten felles barn anses som enslige pendlere. Det kan få utslag som kanskje ikke har vært tilsiktet, som for eksempel at ektefeller har fradragsrett mens samboere ikke.

¹⁶⁷ Skatte-ABC 2021, emne: Bosted – skattemessig bosted, punkt 6

Skatte-ABC 2021 emne: Merkostnader – kost og losji ved overnatting utenfor hjemmet, punkt 4.3 er heller ikke klar slik den er skrevet. Den lyder slik:

«4.3 Losji

[...]

Enslige har ved pendleropphold krav på fradrag for merkostnader til losji på arbeidsstedet bare når de på hjemstedet, enten

- *er omfattet av reglene om skattefritak for fordel ved å bo i egen bolig,*
- *bor i andres bolig hvor skattyteren enten tillegges fordel ved fri bruk eller dekker alle kostnadene vedrørende boligen slik at den fritaksbehandles,*
- *har kostnader til leid selvstendig bolig, eller*
- *har kostnader til leid uselvstendig bolig utenom foreldrehjem og fraværet fra denne boligen gjelder midlertidig arbeidsfravær*

Enslige som er på yrkesreise har også rett til fradrag for losji i andre tilfeller. [...]»

Skattemyndighetene praktiserer visstnok dette slik at enslige foreldrehjemspendlere omfattes av fjerde strekpunkt og aldri har fradragsrett for kostnader til losji. En enslig som pendler fra foreldrehjemmet, kan imidlertid ha kostnader til foreldrehjemmet. Etter alminnelig praksis vil sønn/datter (og andre nærstående) som dekker alle driftskostnader, kunne anses omfattet av skattefritaket for bruk av egen bolig i skatteloven § 7-1.¹⁶⁸ Foreldrehjemspendlere vil dermed kunne anses omfattet av første strekpunkt. Det samme gjelder for så vidt andre strekpunkt, der vedkommende dekker driftskostnader. Så vidt vi er kjent med har dette aldri vært problematisert. På sine hjemmesider skriver skattemyndighetene nå at «Når du er pendler og bor i foreldrehjemmet når du er hjemme, har du ikke merkostnader for dobbel husholdning, og kan som hovedregel ikke kreve fradrag for merkostnader til losji (pendlerbolig)».¹⁶⁹

Det står ingenting om familiependlere i Skatte-ABC. I prinsippet kan det tenkes situasjoner der slike pendlere heller ikke har kostnader til hjemstedet. Det kan være en enslig forsørger som bor gratis hjemme hos sine foreldre med sitt/sine barn. Eller der familiependlere av andre grunner midlertidig eller varig har kostnadsfri losji på hjemstedet.

Skatte-ABC legger ikke opp til noen gradering, men til en helt binær løsning: Enten er man foreldrehjemspendler, eller så er man ikke. Hvorfor denne situasjonen med pendling fra foreldrehjem står i en særstilling, synes aldri å ha vært problematisert. Pendler man fra for eksempel søsken eller andre der man betaler leie mv. på hjemstedet, vil dette etter Skatte-ABC kunne kvalifisere for skattefri pendlerbolig. Dette fremstår som ganske inkonsekvent, og kan i hvert fall ikke utledes av ordlyden i skatteloven § 6-13 eller skatteloven § 5-15 første ledd

¹⁶⁸ Skatte-ABC 2021, emne: Bolig – utleie (fritaksbehandling), punkt 8

¹⁶⁹ <https://www.skatteetaten.no/person/skatt/hjelp-til-riktig-skatt/arbeid-trygd-og-pensjon/reise-tilfra-jobb/pendler/pendler/pendlerfradrag/>. Skattedirektoratet opplyser at dette kom inn i mars 2021; før dette stod det ingenting om foreldrehjemspendlere på nettsidene

bokstav q. Det samme gjelder forskjellig behandling av pendleropphold og yrkesopphold, jf. foran punkt 8.5, der yrkesopphold gir fradrag rett uten hensyn til pendlerens situasjon på hjemstedet.

8.8 Kostnadskrav

8.8.1 «Husholdning» som hjelpebegrep?

I praksis virker det som om begrepet «husholdning» i noen utstrekning er benyttet som et hjelpebegrep for å skille mellom de situasjoner hvor det antas å foreligge merkostnader og de situasjoner hvor det ikke er tilfellet. Allerede i forarbeidene ved innføring av (nå) skatteloven § 6-13, ble det omtalt situasjoner der noen enslige (til forskjell fra «løse og ledige») kunne ha krav på fradrag for merkostnader – det ble konkret referert til de som hadde «fast husholdning» / «egen fast husholdning».¹⁷⁰ Det fremgikk her ikke klart om dette var ment som et *vilkår* for fradrag, eller bare et eksempel på en merkostnadssituasjon. Det siste er etter vårt syn mest nærliggende, da ordlyden ikke benytter begrepet husholdning og vanskelig åpner for en slik begrensning. Dessuten tilsier sammenhengen at uttalelsene antakelig henspiller på kost, ikke losji (kosthold omtales i innstillingen, men ikke losji). Og i tillegg kan mye tyde på at uttalelsene egentlig henspiller på vilkåret om pendlerstatus og ikke vilkåret om merkostnader, altså at det som diskuteres er hvor arbeidstakeren har sitt skattemessige hjem i tilfeller der vedkommende har/ikke har egen husholdning på hjemstedet.¹⁷¹

I de veiledende regler som fulgte noen år senere, brukes også hjelpebegrepet husholdning for så vidt gjelder de enslige pendlere (§ 1).¹⁷² Men igjen synes det mest nærliggende at dette henspiller på kost, ikke losji (se § 2).

Husholdningsbegrepet har deretter blitt benyttet i praksis i tiden deretter, stort sett i referanse til kost. I 1977 ble det lovfestet at enslige i alminnelighet ikke skulle ha fradrag rett for merkostnader til kost og losji, og forarbeidene forutsetter at unntaket gjelder de enslige som på hjemstedet deltar i «felles husholdning».¹⁷³ En arbeidsgruppe som utredet pendlerreglene uttalte i 1990 at: «For familieforsørgere kan sies at en har garanti for at det virkelig foreligger to husholdninger, og at skattyteren har kostutgifter i begge.»¹⁷⁴ Og i forarbeidene Innst. O. nr. 125 (2004-2005) punkt 24.1 omtales det – i referanse til kost – at pendlere kan ha «ekstrakostnad knyttet til det å ha to husholdninger».

8.8.2 Kostnadskrav eller dobbelt husholdningskrav?

Det er en forskjell på et *kostnadskrav på hjemstedet* og et krav om *dobbel husholdning*. Dette gjelder først og fremst for foreldrehjemmet, i den grad det ikke anses som deltakelse i husholdning at pendleren bor hjemme hos sine foreldre. Skattemyndighetene har i praksis delvis uttrykt det ene (kostnadskrav), delvis det andre (krav om dobbel husholdning). I hvilken grad dette egentlig er ment å være krav og ikke bare beskrivelse av situasjoner der fradrag kan aksepteres, er mindre klart – i hvert fall hva gjelder de beskrivelser rundt husholdning som er inntatt i forarbeider, slik som i 1991 og 2004.

¹⁷⁰ Innst. O. nr. 1 (1927), s. 59

¹⁷¹ Se Tillegg til Innst. O. nr. 1 (1927), s. 11, der Ligningsutvalget henviser til bostedsreglene med referanse til Rt. 1925 s. 890

¹⁷² Utv. 1 s. 879

¹⁷³ Ot.prp. nr. 38 (1976-77), s. 6

¹⁷⁴ Sitert i Ot.prp. nr. 21 (1991-1992), punkt 2.3.1

Redegjørelsen i punkt 8.3 foran viser at fokus historisk i langt større grad har vært på kost enn på losji. Det er utgifter til kost man har sett at bør reguleres gjennom standardiserte satser. Og selv om det i flere kilder, blant annet i forarbeidene fra innføringen av (nå) skatteloven § 6-13 i 1927, ikke presiseres hvilke typer merkostnader man sikter til, virker sammenhengen klart å indikere at det er kost (og eventuelt andre småutgifter) som har vært hovedfokuset. Losji nevnes i langt mer begrenset utstrekning direkte i ulike kilder. Utv. IV s. 18 (Ligningsutvalget) er et tidlig eksempel. Fra og med Utv. 1971 s. 481 flg. (rundskriv Riksskattestyret) synes skattemyndighetene å benytte hjelpebegrepet husholdning for å begrense i hvert fall enslige pendleres fradrag for kostnader til losji. Dette er fulgt opp i Lignings-ABC 1979, der det riktignok er formulert som et kostnadskrav og uten henvisning til dobbel husholdning. Fra 1980 er Lignings-ABC tilnærmet likelydende frem til i dag, og indikerer et krav om dobbel husholdning for ensliges foreldrehjemspendlere fradrag for losjikostnader. Grunnlaget synes å være Skattedirektoratets egen uttalelse i Utv. 1980 s. 715.

Samlet sett er det utvilsomt slik at skattemyndighetenes har en oppfatning av reglene om pendlerfradrag for losji at det kreves kostnader på hjemstedet, og at dette er en oppfatning med røtter langt tilbake i tid. Dette kravet går lenger, ved at det oppstilles et krav om dobbel husholdning for foreldrehjemspendlere, og slik at pendling fra foreldrehjemmet anses å falle utenfor av denne grunn. Men skattemyndighetenes uttalelser har gjennomgående ingen vurdering av hverken begrunnelsen for en slik innsnevring av fradragsretten, hvordan dette harmonerer med det rettslige grunnlaget eller overhodet noen nærmere redegjørelse for bakgrunnen for et slikt krav. Hertil kommer at det fremstår som om vurderinger som opprinnelig knyttet seg til fradrag for kost, på et tidspunkt har blitt transformert til (også) å gjelde for losji.

I dag har man den spesielle situasjon at kravet om dobbel husholdning tilsynelatende ikke lenger har noen videre anvendelse for kost (pga. sjablongsatser), men bare losji – stikk i strid med det som synes å ha vært bakgrunnen for bruk av husholdningsbegrepet. Se nedenfor punkt 11.2.2, der det er sitert Skattedirektoratets svar til skatterevisjonen om husholdningskravets anvendelse på utgifter til kost i dag.

8.8.3 Kostnadskrav/husholdningskrav som indikasjon på skattemessig bosted?

Etter vår oppfatning kan vurderingen av dobbel husholdning eller kostnader på hjemstedet opprinnelig ha vært et forsøk på å sikre realiteten i pendlingen for enslige, jf. forarbeidene i 1926. Dette var da et moment i vurderingen av om enslige pendlere skulle anses bosatt et annet sted enn hjemstedet og om disse hadde pendlerstatus. Mye taler for at det er realitet i pendlingen til en enslig dersom han på tross av oppholdet på arbeidsstedet opprettholder kostnader eller en husholdning på hjemstedet.

Hovedregelen som oppstilles i Utv. 1971 s. 481 (sitert i punkt 8.5) er at enslige anses flyttet til arbeidsstedet. Unntak fra dette, altså unntak fra hovedregelen om at de ble anses å være skattemessig bosatt på arbeidsstedet, var når vedkommende holdt en fast husholdning på hjemstedet. Holdt vedkommende en fast husholdning på hjemstedet, ble han ikke ansett som flyttet til arbeidsstedet. Dette har ikke noe med tolkningen av hva som utgjør merkostnader å gjøre, men klargjør hvem som har pendlerstatus.

Også ved mer midlertidige arbeidsopphold kan enslige lettere anses flyttet til arbeidsstedet. Uttalelsen i Utv. 1971 s. 481 kan forstås slik at et sentralt moment i *bostedsvurderingen* i slike tilfeller er om vedkommende har kostnader til bolig på hjemstedet. Har han ikke slike kostnader, taler mye for at vedkommende har endret sitt skattemessige bosted. Tilsvarende virker å gjelde for utleie ved midlertidige arbeidsopphold. Leier den enslige

pendleren ut sin bolig på hjemstedet, kan vedkommende anses flyttet til arbeidsstedet, til tross for at arbeidsoppholdet er av midlertidig karakter.

Standpunktet i Skatte-ABC 2021, emne: Merkostnader – kost og losji ved overnatting utenfor hjemmet, punkt 4.3 kan stamme fra Utv. 1971 s. 481 flg. Men i 1971-uttalelsen legges det til grunn at enslige på typiske *pendleropphold* (langvarige opphold) normalt vil være skattemessig flyttet til arbeidsstedet, og dermed overhodet ikke vil ha pendlerstatus. Mens enslige på typiske *yrkesopphold* (kortvarige opphold) må ha kostnader til hjemstedet for å kunne kreve fradrag for merkostnader til losji. I Skatte-ABC oppstilles derimot et husholdningskrav på hjemstedet for enslige på pendleropphold, mens enslige på yrkesopphold får pendlerfradrag uavhengig av situasjonen på hjemstedet. Praksis har endret seg, uten at det enkelt kan finnes noen fornuftig forklaring på dette. Som så ofte ellers når det gjelder pendlerfradrag, er det en inkonsekvens i rettskildebildet og en mangel på begrunnelse for de standpunkter som legges til grunn.

8.8.4 Skattedirektoratets endring av praksis

Skattedirektoratet har selv uttalt at det for stortingsrepresentanter, statsråder mv. har vært praktisert et krav om kostnader på hjemstedet for å få pendlerbolig dekket skattefritt. Riktignok er ikke dette fulgt opp eksplisitt overfor Stortinget, men det er flere eksempler på at dette er lagt til grunn overfor Statsministerens kontor (SMK), jf. nedenfor punkt 9.3.

Skattedirektoratet har på spørsmål fra skatterevisjonen om det gjelder et kostnadskrav eller husholdningskrav for stortingsrepresentanter, uttalt: "[...] Dette medfører en endring i forståelsen/praktisering for stortingspolitikere mv. Denne endringen vil for stortingspolitikere mv. få virkning fra og med ny stortingsperiode i 2021. Vi bekrefter med dette at det ikke vil være aktuelt med endring tilbake i tid i tilfeller der stortingsrepresentantene har hatt kostnader knyttet til å disponere gutterom/pikerom i foreldrehjem.»

Skattedirektoratet bekrefter at det vil gjøres en praksisendring for stortingsrepresentanter med virkning fra og med ny stortingsperiode i 2021. Dette vil ramme foreldrehjemspendlere som eventuelt har kostnader til foreldrehjemmet, da disse etter Skattedirektoratets oppfatning ikke lenger vil ha rett på skattefri pendlerbolig.

Etter vår oppfatning viser uklarheten mht. skattemyndighetenes egen oppfatning om praksis for stortingsrepresentanter, statsråder mv. i seg selv at det ikke foreligger noen klar og entydig (bindende) ligningspraksis. Utover andre innvendinger vi har til skattemyndighetenes uttalte tolkning av reglene om pendlerfradrag, jf. foran punkt 8.2.5 kommer inkonsekvensen i deres egen praktisering av regelverket.

Som følge av vår konklusjon på spørsmålet om skattefrihet for foreldrehjemspendlere, kommer det ikke på spissen at Skattedirektoratet mener at det har vært et kostnadskrav frem til og med september 2021 og at det skal gjelde et mer omfattende krav om dobbel husholdning fra oktober 2021 (ny stortingsperiode). Vi mener at dette er krav som uansett ikke kan stilles. Det vises til punkt 10.2.2 nedenfor.

8.8.5 Oppsummering

Det er betydelig uklarhet rundt den praksis som finnes rundt et eventuelt krav om kostnader på hjemstedet som vilkår for å kunne kreve pendlerfradrag. Uklarheten omfatter:

- Hvorvidt det gjelder et rent kostnadskrav eller om dette går lenger og er et krav til egen husholdning på hjemstedet (dobbel husholdning)
- Hvorvidt kostnadskravet rettskildemessig sokner under pendlerstatusvilkåret (historisk) eller under merkostnadsvilkåret
- Hvorvidt vilkåret (historisk) gjelder kost eller også losji
- Hvilken rettskildemessig vekt en slik praksis eventuelt har, jf. punkt 8.2.5 ovenfor

8.9 Eksempler

Noen enkle eksempler kan illustrere hvordan fradragsretten for merkostnader til kost og losji vil være når skatteloven § 6-13 og § 5-15 første ledd bokstav q leses etter sin ordlyd, og i tråd med hva vi anser som en rimelig tolkning der formålet bak fradragsretten står sentralt (dvs. skattefrihet for alle netto kostnader som er forårsaket av arbeidsforholdet). Særreglene om fradragsrett (satser, avskjæring ved kokemulighet osv.) tenkes bort for å stilisere eksemplene så mye som mulig.

Eksempel 1 – pendling fra egen enebolig, familiependler:

Kostnad kost på hjemstedet:	100
Kostnad losji på hjemstedet:	100
Kostnad kost på arbeidsstedet:	120
Kostnad losji på arbeidsstedet:	50
Besparelse kost hjemstedet pga. pendleroppholdet:	100
Besparelse losji hjemstedet pga. pendleroppholdet:	0
Fradragsberettiget merkostnad kost (120-100):	20
Fradragsberettiget merkostnad losji (50-0):	50

Eksempel 2 – pendling fra foreldrehjem, enslig pendler:

Kostnad kost på hjemstedet:	0
Kostnad losji på hjemstedet:	0
Kostnad kost på arbeidsstedet:	120
Kostnad losji på arbeidsstedet:	50
Besparelse kost hjemstedet pga. pendleroppholdet:	0
Besparelse losji hjemstedet pga. pendleroppholdet:	0
Fradragsberettiget merkostnad kost (120-100):	120
Fradragsberettiget merkostnad losji (50-0):	50

**Eksempel 3 –
pendling fra delvis utleid enebolig, enslig
pendler:**

Kostnad kost på hjemstedet:	100
Kostnad losji på hjemstedet:	100
Kostnad kost på arbeidsstedet:	120
Kostnad losji på arbeidsstedet:	50
Besparelse kost hjemstedet pga. pendleroppholdet:	100
Besparelse losji hjemstedet pga. pendleroppholdet:	0
Netto leieinntekt på hjemstedet pga. pendleroppholdet:	20
Fradragsberettiget merkostnad kost (120-100):	20
Fradragsberettiget merkostnad losji (50-0-20):	30

Eksempelene viser hvordan reglene etter vår oppfatning rent logisk bør slå ut. Samtidig illustreres klart noen av de utfordringer som oppstår, som for eksempel påstanden fra en enslig foreldrehjemspendler om at vedkommende ikke har hatt utgifter til kost på hjemstedet og derfor har rett på fradrag for alle utgifter til kost på arbeidsstedet. I slike tilfeller vil standardsatsene kunne avskjære de mest kompliserte diskusjonene. Det samme vil avskjæring av kostfradrag som nå gjelder der pendleren har kokemuligheter i pendlerboligen.

8.10 Oppsummering

Gjennomgangen av merkostnadsbegrepet viser at dette er en kilde til svært mange spørsmål. Det er etter vårt syn overraskende så lenge både ordlyd, formålsbetraktninger og reelle hensyn trekker i samme retning – det skal være skattefrihet for slike kostnader som er en følge av arbeidsforholdet og ikke ville påløpt hvis man tenker bort det pendleroppholdet som arbeidsforholdet har nødvendiggjort. Det kan da riktignok oppstå utfordrende spørsmål om den konkrete vurdering og beregning av merkostnadene for den enkelte pendler. Dette er imidlertid nettopp den type utfordringer som kan, og i praksis til dels har, blitt løst ved bruk av sjablongmessige satser for fradrag. Her kan man operere med antakelser om for eksempel kostbesparelse i hjemmet, som medfører at det ikke blir nødvendig å foreta noen konkret vurdering av dette i det enkelte tilfellet. Slik må det nødvendigvis være, for at reglene skal være noenlunde praktikable.

De tolkninger av merkostnadsbegrepet som skattemyndighetene har lagt til grunn, både når det gjelder foreldrehjemspendlere og ved utleie på hjemstedet, har etter vår oppfatning fjernet seg for langt fra ordlyden i lovbestemmelsene (skatteloven §§ 6-13 og 5-15 første ledd bokstav q). Videre går skattemyndighetenes tolkninger til dels på tvers av både formålet med bestemmelsene om pendlerfradrag og en rimelig tolkning av disse reglene. Tolkningene innebærer at i en rekke situasjoner vil reelle merkostnader bli skattlagt fullt ut, på bakgrunn av ganske sjablongmessig praksis om henholdsvis at foreldrehjemspendlere aldri anses å ha merkostnader og at utleie på hjemstedet alltid medfører at pendlere ikke anses å ha merkostnader. Tolkningen når det gjelder foreldrehjemspendlere bryter også med intensjonen bak lovendringen som likestilte enslige pendlere og familiependlere i 1992.

Samtidig er det ikke tvil om at skattemyndighetene har holdt sin forståelse av reglene i lang tid. I hvert fall siden 1980 synes skattemyndighetene å ha kommunisert tolkningen mht. foreldrehjemspendlere, selv om det for stortingsrepresentanter, statsråder mv. har vært en annen praksis (kostnadskrav på hjemstedet) enn for andre pendlere (husholdningskrav på hjemstedet). Også tolkningen rundt utleie på hjemstedet har røtter langt tilbake

i tid, riktignok slik at det før 2008¹⁷⁵ synes å være uklart om det er hel utleie eller også delvis utleie som avskjærer pendlerfradrag. I hvilken grad det foreligger faktisk ligningspraksis i enkeltsaker i tråd med skattemyndighetenes oppfatning, er uklart. Til tross for spørsmål om dette er det ikke fremlagt konkret ligningspraksis som bekrefter standpunktet som er inntatt i Skatte-ABC.

Spørsmålet er om skattemyndighetenes oppfatning som etter vår oppfatning harmonerer dårlig med ordlyd, formål og reelle hensyn, samt er i skattyters disfavør, likevel kan slå gjennom og anses som bindende. Skatterevisjonen mandat er ikke å ta stilling til dette på generelt grunnlag. Vårt mandat er bare å vurdere om Stortinget har behandlet stortingsrepresentantene som befinner seg i disse pendlersituasjonene riktig. Slike stortingsrepresentanter settes lettere i situasjoner der disse spørsmålene kommer på spissen, som følge av særregelen om skattemessig bosted. Selv om man skulle mene at det foreligger en bindende ligningspraksis for andre arbeidstakere, som i høyeste grad kan diskuteres basert på vår gjennomgang av den rettskildemessige situasjonen, vil den skattemessige stillingen for stortingsrepresentanter være spesiell. Det finnes blant annet flere særlige kilder som gjelder slike representanter som bare i svært begrenset utstrekning er omtalt så langt i Rapporten. Dette vil gjennomgå nærmere i neste punkt.

¹⁷⁵ Utv. 2008 s. 1491

9 SÆRLIG OM STORTINGSREPRESENTANTER

9.1 Innledning – særlig om situasjonen for stortingsrepresentanter som pendler

Stortingsrepresentanter står i en svært spesiell situasjon sammenlignet med andre arbeidere som pendler. Denne særlige situasjonen, og de hensyn som ligger bak, har begrunnet særregelen om skattemessig bosted i skatteloven § 3-1 sjette ledd, jf. punkt 7 ovenfor.

Særregelen om bosted for stortingsrepresentanter medfører at det oppstår pendleropphold som ikke eller bare i svært begrenset utstrekning vil oppstå for andre pendlere. Det vil si at representanter beholder sin pendlerstatus i situasjoner der andre arbeidstakere ikke eller vanskelig vil det. Dette medfører at spørsmålet om fradragsrett for / skattefri dekning av merkostnader kommer på spissen i større utstrekning enn for andre.

De to sentrale situasjonene er som følger:

Familiependlere vil normalt anses skattemessig bosatt der familien bor, jf. FSFIN § 3-1-2. Når familien bor på hjemstedet, vil pendleren ha pendlerstatus ved reise herfra til et arbeidssted (på nærmere vilkår mht. avstand mv.). Dersom familien flytter med pendleren til pendlerboligen, vil dette normalt medføre at det skattemessig bosted «følger med» og pendlerstatusen (og dermed fradragsretten for merkostnader) forsvinner. Dette er annerledes for stortingsrepresentanter. Disse vil i stor utstrekning beholde sitt skattemessige bosted fra tiltredelsen som representant, selv om familien flytter med representanten til pendlerboligen i Oslo. Dette medfører at «normale» betraktninger rundt dobbel husholdning ikke treffer, fordi hele familien har felles husholdning i pendlerboligen. Det medfører også at besøksreiser får en annen karakter, fordi hele familien ofte reiser sammen tilbake til hjemstedet.

- *Enslige pendlere* vil etter de ordinære reglene ofte anses flyttet til arbeidsstedet, hvis vedkommende bor i pendlerboligen mer enn halve året. Det samme gjelder for foreldrehjemspendlere når det pendles til en selvstendig bolig og skattyter er minst 22 år. For enslige stortingsrepresentanter beholdes bostedet fra tiltredelsen som representant. For stortingsrepresentanter vil pendlerstatus være hovedregelen og ikke unntaket.

Det kan også nevnes når det gjelder utleie på hjemstedet at dette kan være relevant for alle pendlere, for så vidt uavhengig av pendlingen. Men jo mer tid skattyter selv benytter utenfor boligen, desto mer aktuelt er det nok ofte med utleie på hjemstedet. Det innebærer at familiependlere sjeldnere leier ut fordi familien bor hjemme, og det samme gjelder «ordinære» enslige pendlere fordi disse som hovedregel må besøke hjemmet hver tredje uke. For utenlandspendlere er kravene til besøk i hjemmet mindre omfattende og derfor har skattemyndighetene også hatt fokus på utleie for disse.¹⁷⁶ For stortingsrepresentanter kan pendlerstatus som nevnt oppnås uten at man er bundet av reglene om besøksreiser til hjemmet i FSFIN § 3-1-5 (besøkshyppighet). Dette alene kan medføre at utleie er mer aktuelt av den grunn at boligen på hjemstedet i større grad står tom for enkelte representanter.

¹⁷⁶ BFU 8/2017 og Skattedirektoratet i Utv. 2008 s. 1491

De ordinære reglene om fradrag for merkostnader er gitt virkning for stortingsrepresentanter. Men særregelen om bosted, og de særlige situasjoner som dermed oppstår, medfører at det er praktiske problemstillinger for stortingsrepresentanter som ikke eller bare i svært begrenset grad kan oppstå for andre. I det hele tatt fremstår det som om den særlige situasjonen til stortingsrepresentanter presses inn i et ordinært pendlerregime som i liten grad er tilpasset for disse representantene.

Som det vil ha fremgått av redegjørelsen så langt, er vårt syn at pendlerreglenes anvendelse på stortingsrepresentanter i stor grad er utslag av en villet løsning der det skal gis fradrag for merkostnader til pendling, jf. for eksempel foran punkt 7.4. Og videre er vårt syn at skattemyndighetenes tolkning av pendlerreglene (merkostnadsbegrepet) gir enkelte resultater som er i strid med både ordlyd og hensynene bak fradragsretten. Se punktene 7 og 8 foran.

Dersom særregelen om skattemessig bosted for stortingsrepresentanter gir opphav til skattemessige resultater man – rett eller galt – anser som uheldige, er løsningen ikke å tolke merkostnadsbegrepet mer innskrenkende enn det er rom for – til skattyters ugunst. Løsningen er å endre på regelen.

9.2 Rundskriv om ligning av stortingsrepresentanter fra 1979

9.2.1 Generelt

Skattedirektoratet utga i SK 11-1979 melding om ligningen av stortingsrepresentanter.¹⁷⁷ Meldingen er utgitt etter endringen av bostedsreglene i skatteloven 1911 i 1977, og dermed også etter begrensningen av fradragsretten for enslige ved arbeidsopphold utenfor hjemmet. I meldingen er det blant annet gitt uttalelser om merutgifter ved opphold borte fra hjemmet for representanter som flytter til Oslo uten å ta familien med, merutgifter for representanter som bor sammen med sin familie i Oslo og merutgifter til bolig for representanter uten forsørgelsesbyrde.

9.2.2 Familiependlere som ikke tar med familien til Oslo

I punkt 4 om merutgifter ved opphold borte fra hjemmet for representanter som flytter til Oslo uten å ta familien med uttales det:

«4. Merutgifter ved opphold borte fra hjemmet for representanter som flytter til Oslo uten å ta familien med

Disse representanter bor i alminnelighet i leiet husrom, unntagelsesvis også på hotell eller pensjonat. De årlige utgifter til bolig i Oslo (inkl. lys, brensel, renhold m.m.) vil i disse tilfelle være fradragsberettiget.

De representanter som ikke har familie med til Oslo, inntar i alminnelighet mange av sine måltider i Stortingets restaurant. Etter de undersøkelser en her har foretatt av priser m.m., og etterat en har tatt

¹⁷⁷ Utv. 1979 s. 213. Dette var en oppfølging av rundskriv fra 1968 (Utv. 1968 s. 409 flg.).

hensyn til kostbesparelsen i hjemmet, er Riksskattestyret blitt stående ved at det for disse representanter vil oppstå en fradragsberettiget merutgift til kosthold m.v.

For 1978 bør fradraget settes til kr. 28 pr. dag, med mindre representanten kan godtgjøre eller sannsynliggjøre at hans utgifter overstiger dette beløp + kostbesparelse i hjemmet.»

9.2.3 Familiependlere som tar med familien til Oslo

I punkt 5 om merutgifter for representanter som bor sammen med sin familie uttales det:

«5. Merutgifter for representanter som bor sammen med sin familie

For representanter som bor sammen med sin familie, vil det som hovedregel ikke oppstå fradragsberettigede merutgifter til kosthold, idet disse representanter må forutsettes å spise hjemme. Det må imidlertid tas hensyn til at det i Stortinget i noen utstrekning avholdes kveldsmøter, både i tingene, i komiteene og i partigruppene, og at representantene da vil kunne komme så sent hjem at det ikke med rimelighet kan ventes å bli servert middag for dem i hjemmet. For disse dager bør representanter som på grunn av avstanden mellom Stortinget og bolig ikke kan rekke hjem til middag i pausen (ca. 3 timer) mellom formiddagsmøte og kveldsmøte, kunne innrømmes fradrag for merutgifter til kost. For 1978 antas beløpet gjennomgående å kunne settes til kr. 22 pr. dag, idet en da har tatt hensyn til kostbesparelsen i hjemmet. Også her vil forholdene kunne stille seg forskjellig for de enkelte representanter.

Frdrag for slike merutgifter til kost, bør bare gis hvis vedkommende representant påstår å ha hatt slike utgifter.

For representanter som om sommeren i tiden mellom sesjonene oppholder seg på sitt hjemsted for å opprettholde kontakten med sitt valgdistrikt, mens familien eventuelt blir igjen i Oslo, vil det kunne bli tale om fradrag for merutgifter ved to husholdninger. Foretas slik hjemreise i jule- eller påskeferien eventuelt for å konferere med de lokale myndigheter, antas merutgifter ved hotellopphold m.v. som påløper under slike reiser og som representantene ikke får dekket, å være fradragsberettiget ved ligningen.

For de medlemmer av Stortinget som er hjemmehørende i Oslo og så nærliggende distrikter at de bor i sine egne hjem under sesjonene, vil boligutgifter ikke være fradragsberettiget. Når det gjelder representanter som er flyttet til Oslo med sine familier i forbindelse med stortingsvervet, vil det ofte være slik at de foruten utgifter til bolig i Oslo samtidig også har nødvendige boligutgifter på hjemstedet. Det er merutgiftene ved fravær fra familiens hjem som bør komme til fradrag, og da hjemstedkommunen her også er skattekommunen, antar Riksskattestyret at det må være boligutgiftene i Oslo som i disse tilfelle vil være den fradragsberettigede merutgift.

De fleste utenbys representanter bor i leiligheter som er skaffet til veie ved Stortingets hjelp. Leilighetene er meget uensartet, og leien varierer for tiden fra ca. kr. 360 til ca. kr. 1000 pr. måned.

De som forlanger fradrag for merutgifter ved bolig i Oslo, må være forberedt på å kunne legitimere utgiftsposten. En må regne med at representantene må betale husleie i Oslo for hele året.» (våre uthevinger)

Innledningsvis slås det fast at representanter som er bosatt med familien i pendlerboligen normalt ikke vil ha merutgifter til kost, idet det må legges til grunn at de kan ordne husholdning på alminnelig måte. Det vil da ikke oppstå noen kostnader utover ordinære kostnader som uansett ville ha oppstått uavhengig av arbeidet. Unntaket er i tilfeller hvor representanten for eksempel på grunn av sene møter ikke kan spise middag med familien i hjemmet. Representantene vil også kunne få dekket merutgifter dersom de drar til hjemstedet uten familien, da det vil foreligge utgifter til to husholdninger i denne perioden. At familiependlere som bor i Oslo med sin familie i utgangspunktet ikke har fradragsrett for kost, har også i lang tid stått i Skatte-ABC, se nå Skatte-ABC emne: Stortingsrepresentanter mv., punkt 5.2.1. Se likevel nedenfor 11 om vårt syn på dette.

Representanter bosatt i Oslo eller nærliggende distrikter som er bosatt i hjemmet under sesjonene i Stortinget, vil ikke ha rett til fradrag for sine *boutgifter*. Disse utgiftene vil ikke utgjøre en «merutgift» utover de ordinære private utgiftene og det vil ikke være nødvendig for representanten å oppholde seg nærmere arbeidsstedet «av hensyn til arbeidet». Også dette må anses ukontroversielt. Disse representantene er ikke pendlere, og fradrag for rent private utgifter kan heller ikke forankres i skattelovens hovedregel om fradragsrett i § 6-1.

Skattedirektoratet la imidlertid til grunn at representanter som av hensyn til arbeidet måtte oppholde seg utenfor hjemmet (pendlere), kunne flytte til Oslo med sin familie og få fradrag for sine *boutgifter* (losji) i Oslo. Det vil da ikke foreligge to husholdninger ettersom familien vil bo samlet i pendlerboligen i Oslo. Dette er en annen løsning enn den som gjelder for andre pendlere, da disse vil anses bosatt på arbeidsstedet dersom de bosetter seg på arbeidsstedet med familien. Basert på den tolkningen som legges til grunn fremgår det at det ikke gjaldt noe krav om «dobbel husholdning» for at representantene skulle ha rett til fradrag for losjikostnader i et slikt tilfelle.

På dette tidspunktet i 1979 var det lovregulert at enslige ikke hadde fradragsrett for merkostnader til kost og losji med mindre de holdt husholdning på hjemstedet, jf. dagjeldende skatteloven 1911 § 44 første ledd bokstav g nr. 2. Dette skulle klart tilsi at stortingsrepresentanter som bodde med familien i Oslo og ikke hadde husholdning på hjemstedet, heller ikke hadde krav på fradrag for kostnader til losji. En naturlig forklaring på at det likevel ikke gjaldt et krav til to husholdninger for stortingsrepresentanter, er at dette kravet egentlig fulgte av bostedsreglene, ikke merkostnadsvilkåret. «Kravet» om dobbel husholdning var da en praktisk konsekvens av at skattyteren ikke skulle anses flyttet til arbeidsstedet etter bostedsreglene; vedkommende var fortsatt bosatt i sin *husholdning* på hjemstedet. Stortingsrepresentantene og deres familie ble (og blir) imidlertid ansett bosatt på hjemstedet uavhengig av om de beholdt husholdningen der eller om familien flyttet med representanten til Oslo, jf. (nå) skatteloven § 3-1 sjetten ledd.

Det sies ingenting i rundskrivet om et krav til kostnader på hjemstedet for pendlerfradrag. Det uttales riktignok at for familiependlere vil det «ofte være slik at de foruten utgifter til bolig i Oslo samtidig også har nødvendige boligutgifter på hjemstedet». Slik vi leser rundskrivet, synes imidlertid ikke dette å begrunne fradragsretten for merkostnadene på arbeidsstedet.

9.2.4 Enslige pendlere

Punkt 6 om merutgifter til bolig for representanter uten forsørgelsesbyrde må antas først og fremst å være relevant for enslige representanter. Det uttales i dette punktet:

«6. Merutgifter til bolig for representanter uten forsørgelsesbyrde

Boligutgiftene i Oslo antas også for denne gruppes vedkommende å være en fradragsberettiget merutgift – forutsatt at representanten samtidig har bolig stående til disposisjon på hjemstedet, jfr. De to siste avsnittene foran under pkt. 5.»

På samme måte som for familiependlerne som tok med familien til Oslo, se ovenfor punkt 9.2.3, er det vanskelig å se hvordan uttalelsen i 1979 kan ha vært i tråd med dagjeldende begrensning i fradragsretten for enslige pendlere, jf. dagjeldende skatteloven 1911 § 44 første ledd bokstav g nr. 2. Det fremgår ingenting i rundskrivet om at representantene må ha husholdning eller kostnader på hjemstedet. Det er her også snakk om pendlende representanter uten forsørgelsesbyrde, og dette er nettopp den kategorien med enslige pendlere som etter eldre praksis ikke hadde rett på pendlerfradrag.¹⁷⁸

At det ikke gjelder noe vilkår om forsørgerbyrde, må etter vår oppfatning innebære at 1979-rundskrivet heller ikke forutsetter noe krav om dobbel husholdning.

9.2.5 Oppsummering

I rundskrivet kan det etter vår oppfatning spores en praksis for stortingsrepresentanter som synes å avvike fra det som ble praktisert for andre pendlere i 1979. Enslige pendlere (og familiependlere som tok med familien til Oslo) var tilsynelatende unntatt fra det kravet til dobbel husholdning som var implisitt lovfestet for andre pendlere på dette tidspunktet, jf. dagjeldende skattelov 1911 § 44 første ledd bokstav g nr. 2. Begrunnelsen for en slik avvikende praksis, sies det ingenting om i rundskrivet.

9.3 Praksis fra Statsministerens kontor

Statsministerens kontor (SMK) har i motsetning til Stortinget praktisert et krav om kostnader på hjemstedet for at statsråder, statssekretærer og politiske rådgivere i departementene og ved Statsministerens kontor skal ha rett til skattefri pendlerbolig.

Skattedirektoratets upubliserte svarbrev til SMK av 26. november 2020 er interessant. Det stilles to spørsmål i brevet: For det første hvorvidt en politiker som med sin familie bor i pendlerbolig i Oslo, kan få skattefri pendlerbolig når han pendler fra foreldrehjem (og har kostnader til dette). Og for det andre om en annen politiker kan få skattefri pendlerbolig når han leier ut sin bolig på hjemstedet (men har netto kostnader der). Svar på begge spørsmål er bekreftende, riktignok med drøftelser etter bostedsregelen for statsråder mv. Hva gjelder spørsmålet om utleie, behandler direktoratet den prinsipputtalelse (2008) og bindende forhåndsuttalelse (2017)

¹⁷⁸ Se Utv. 1971 s. 481 flg. (fradragsrett bare for enslige pendlere som «holder husholdning på hjemstedet for eksempel for tjenere, kårtakere, arbeidsudyktige foreldre e.l.»)

som avskjærer fradragsrett ved utleie, men konkluderer med at situasjonen vil være annerledes for politikere som omfattes av særregelen om bosted og så lenge utleien ikke er mer omfattende enn at vedkommende fortsatt disponerer boligen. Gjennomgangen fremstår etter vårt syn som en fornuftig redegjørelse for hensynene bak regelen, og konklusjonene er tilsvarende rimelige hensyntatt særregelen om bosted for statsråder. Riktignok legges det i faktumbeskrivelsen til grunn at foreldrehjemspendleren hadde kostnader til foreldrehjemmet; samtidig fremgår det ikke noe som tilsier at dette har vært avgjørende for direktoratets konklusjon.

SMK har spurt sine representanter ved tildeling av pendlerbolig om disse har leid ut på hjemstedet. Så vidt vi forstår foreligger for SMK sin del ikke kjente tilfeller av utleie på hjemstedet i hvert fall de siste 10 årene, foruten den konkrete saken som foranlediget det ovenfor nevnte spørsmål til Skattedirektoratet.

Det ble på nytt oppstilt et kostnadskrav på hjemstedet av SMK etter fornyet kontakt med skattemyndighetene høsten 2021, da mediedekningen rundt foreldrehjemspendling hadde begynt.

SMK har opplyst at kravet om kostnader som vilkår for skattefri pendlerbolig, har vært praktisert siden i alle fall 1997. Det kan også ha vært praktisert lenger. Kravet om kostnader på hjemstedet som vilkår for skattefri pendlerbolig fremgår av «Håndbok for politisk ledelse» som er en håndbok som utarbeides av SMK hvert år. Den tidligste versjonen av denne håndboken som er funnet er fra 1997, og vilkåret om kostnader fremgår av denne.

SMK har ikke praktisert et vilkår om dobbel husholdning som eventuelt går lenger enn et krav om kostnader på hjemstedet. Dette innebærer at kostnader til foreldrehjem i prinsippet også har kvalifisert til skattefri pendlerbolig.

Det er uklart hva som er bakgrunnen for SMK sin praktisering av et krav om kostnader på hjemstedet som vilkår for skattefri pendlerbolig.

9.4 NOU 2000: 11 (Politikerutvalget) og Dokument nr. 17 (2002-2003)

SMKs praksis med kostnadskrav på hjemstedet, har vært omtalt i NOU 2000: 11 «Politikerutvalget – Arbeidsvilkårene for regjeringsmedlemmer, statssekretærer og politiske rådgivere» og Dokument nr. 17 (2002-2003) – innstilling til Stortingets presidentskap fra utvalg nedsatt av Stortingets presidentskap 9. januar 2003.

I NOU 2000: 11 fremgår det av kapittel 14 om «Bolig-, diett- og hjemreiseordning» punkt 14.1.1 at statsråder, statssekretærer og politiske rådgivere ved SMK og departementene mottar møblerte pendlerleiligheter dersom de ønsker det og bor over 40 kilometer fra arbeidsstedet. Det er blant annet uttalt om ordningen på side 97:

«Ordningen tilsvarende i dag den boligordning som representantene på Stortinget tilbys.»

Videre på side 100 fremgår det:

«Skattemessige konsekvenser

Medlemmer av regjering, samt statssekretærer og politiske rådgivere i departementer og ved Statsministerens kontor, anses bosatt i den kommune der de hadde sitt bosted før de tiltrådte. Dette

gjelder bare så lenge personen disponerer bolig til privat bruk under opphold i kommunen, jf. Lignings-ABC 1999 s. 860. De som har boligutgifter på det skattemessige hjemstedet, blir ikke beskattet for fordelene av den pendlerbolig som stilles vederlagsfritt til disposisjon i Oslo.

De som ikke har slike utgifter på det skattemessige hjemstedet, vil bli beskattet av fordelene av å få pendlerbolig stilt til rådighet.

Diettgodtgjørelsen, som de som fører dobbelt husholdning mottar, er skattefri så lenge denne følger reglene om «merutgifter – kost og losji mv ved overnatting utenfor hjemmet i Lignings-ABC 1999 s. 605 flg.» (pr. 1. januar 2000 kr 160, – pr. døgn). Godtgjørelsen utbetales ikke for døgn hvor skatteyteren fører felles husholdning med sin familie, jf. Skattedirektoratets taksteringsregler.

Dekningen av utgifter til hjemreise er også skattefri etter reglene om merutgifter – besøksreiser til hjemmet i Lignings-ABC 1999 s. 614 flg. Mottaker har ikke rett til å gjøre fradrag for pendlerreiser dekket av arbeidsgiver på sin selvangivelse.» (vår utheving)

Det er ikke vist til bakgrunnen eller det rettskildemessige grunnlag for denne uttalelsen.

Dokument nr. 17 (2002-2003) er en innstilling som ble avgitt til Stortingets presidentskap 5. juni 2003 med en gjennomgang og drøftelse av ulike forhold og godtgjørelser knyttet til vervet som stortingsrepresentant. Som en del av denne gjennomgang og drøftelsen er det gitt en redegjørelse for daværende ordning med pendlerbolig.

I punkt 4.4.4 «Diett/oppholdsutgifter – Regjeringens medlemmer» uttales det om dekning av diett- og boligutgifter for regjeringens medlemmer:

«4.4.4 Diett/oppholdsutgifter – Regjeringens medlemmer

Diettgodtgjørelse med kr 159 pr. dag utbetales regjeringsmedlemmer som pendler, dvs. de som flytter til Oslo, men lar familien bo på hjemstedet og dermed har to husholdninger. Godtgjørelsen utbetales etterskuddsvis for de døgn man ikke har felles husholdning med sin familie (fravær over 12 timer). Det gjøres fradrag for ferie, helg, og for tjenestereiser med kostgodtgjørelse etter statens reiseregulativ. Diettgodtgjørelsen er skattefri for den som fører dobbel husholdning.

*Når det gjelder boliger, stiller Statsbygg pendlerbolig til disposisjon for statsrådene og den øvrige politiske ledelse. **De som opprettholder utgifter til bolig på hjemstedet, og ikke leier den ut, får pendlerboligen kostnadsfritt.** Det samme gjelder i utgangspunktet de som ikke har utgifter til bolig på hjemstedet, men Statsministerens kontor innrapporterer fordelene av fri bolig i arbeidsforhold til beskatning. Flytteutgifter dekkes etter statens regler.» (vår utheving)*

Dette fremstår som en ren deskriptiv redegjørelse for praksis hos SMK. Når det gjelder utleie, er det ikke presisert om det gjelder hel utleie eller også delvis utleie. I likhet med NOU 2000: 11 gis det ikke noen redegjørelse for bakgrunnen for at SMK praktiserte et krav kostnader til bolig på hjemstedet for at pendlerbolig

skulle være skattefri. Hverken NOU 2000: 11 eller Dokument nr. 17 (2002-2003) gir noe svar på hvorfor det har vært ulik praksis hos Stortinget og SMK.

9.5 Statsministerboligen

Skatteloven § 5-15 første ledd bokstav n inneholder et betinget skattefritak for statsministerens bruk av statsministerboligen. Statsministeren kan disponere statsministerboligen privat skattefritt så lenge statsministeren «[...] med sin husstand disponerer egen, privat bolig i tillegg, og ikke har skattepliktig utleieinntekt av denne etter § 7-2 første ledd.».

I Ot.prp. nr. 1 (2007-2008) punkt 18.3 s. 94 uttales det om bestemmelsen:

*«Tjenstlige og sikkerhetsmessige hensyn har vært dominerende for planleggingen og realiseringen av statsministerboligen. Det private boligbehovet til statsministeren er, sammenlignet med andre typiske tjenestebolig-tilfeller, av underordnet betydning i dette bygningsprosjekt. Etter departementets oppfatning tilsier dette at statsministeren ikke bør påføres noen økonomiske byrder ved å ta statsministerboligen i bruk. **Et skattefritak bør imidlertid gjøres avhengig av at statsministeren med sin husstand disponerer egen privatbolig i tillegg.** En slik løsning er valgt i Sverige, og er tilnærmet lik den som gjelder for pendlende stortingsrepresentanter og politikere i departementene. En statsminister med sin husstand vil da normalt ikke ha privatøkonomisk nytte av å ta i bruk statsministerboligen, slik at skattlegging kan frafalles.»* (vår utheving)

Skattefritaket gjelder ikke der statsministeren har leid ut sin bolig på hjemstedet i et slikt omfang at det utløses skatteplikt etter skatteloven § 7-2 første ledd. Dersom vilkåret om skattefrihet ikke er oppfylt skal det foretas en «moderat» verdsettelse av fordelen.¹⁷⁹

Ut ifra det som fremgår av ordlyden og forarbeidene til bestemmelsen, er rekkevidden ikke helt klar. I «egen» kan det ligge et krav til eierskap, og da vil for eksempel foreldrehjemmet vanskelig kunne utgjøre slik privat bolig som bestemmelsen sikter til. Hvis det kreves eierskap til egen bolig, ligger det også en klar presumpsjon om kostnader på hjemstedet. Men dette er da basert på en tolkning av selve ordlyden i bestemmelsen, og har liten om noen overføringsverdi til stortingsrepresentanter som pendler.

Det bemerkes at vilkåret om at statsministeren må «disponere» egen bolig i tillegg til statsministerboligen, ligger tett opp til vilkåret for at stortingsrepresentanter mv. skal kunne opprettholde sitt skattemessige bosted på hjemstedet etter skatteloven § 3-1 sjette ledd. Det er som kjent lagt til grunn av Finansdepartementet at vilkåret om at vedkommende må disponere bolig på hjemstedet kan være oppfylt ved at representanten disponerer en del av foreldrehjemmet fritt.¹⁸⁰

¹⁷⁹ Ot.prp. nr. 1 (2007-2008), s. 94

¹⁸⁰ Utv. 1997 s. 1295

9.6 Skatte-ABC

Skatte-ABC inneholder et eget emne om stortingsrepresentanter. Her er det blant annet en uttalelse om kostfradrag for familiependlere som tar med familien til Oslo, se punkt 5.2.1:

«5.2.1 Generelt

*Storingsrepresentanter kan kreve fradrag for eventuelle merkostnader til bolig og kost etter de vanlige regler, se emnet «Merkostnader – kost og losji ved overnatting utenfor hjemmet». Utgangspunktet er at det faktiske antall døgn skattyter oppholder seg utenfor det skattemessige bosted legges til grunn. **Frادrag for merkostnader til kost gis ikke for tidsrom hvor skattyteren til tross for sitt opphold utenfor det skattemessige bosted likevel har felles husholdning med sin ektefelle og barn.** Fradrag kan heller ikke gis for de dagene representanten ikke må oppholde seg utenfor hjemmet av hensyn til verv som stortingsrepresentant.»¹⁸¹ (vår utheving)*

Det kan spørres hvorfor uttalelsen om kostfradrag fortsatt finnes i Skatte-ABC. Siden 2018 har pendlere som har vært bosatt i pendlerboliger med kokemuligheter ikke hatt rett til fradrag for kostnader til kost eller skattefri dekning av slike kostnader, jf. skatteloven § 6-13 første ledd tredje punktum og § 5-15 første ledd bokstav q nr. 1 annet punktum.

Det sies ikke noe i Skatte-ABC om enslige pendlers rett til kostfradrag. Og kostnader til losji omtales heller ikke, jf. de mange særlige situasjoner som er påpekt i Utv. 1979 s. 213.

9.7 Stortingets kontakt med Skattedirektoratet

Stortingets administrasjon har hatt utstrakt kommunikasjon med Skattedirektoratet, både skriftlig og muntlig.

I den skriftlige kommunikasjonen er det aldri direkte uttalt fra direktoratets side at det gjelder et krav til kostnader på hjemstedet for at pendlerbolig kan tildeles skattefritt. Selv om spørsmål har grenset mot disse sider ved merkostnadsbegrepet, har dette aldri vært nevnt. Det motsatte er imidlertid heller ikke uttalt direkte. Rettskildemessig vekt av betydning vil dette uansett ikke ha, hverken i den ene eller andre retningen.

Vi har også fått innsyn i enkelte e-poster osv. som knytter seg til intern behandling hos Skatt øst og Skattedirektoratet. Disse kilder inneholder heller ingen referanser til et kostnadskrav på hjemstedet.

Skattedirektoratet har svart følgende på spørsmål fra skatterevisjonen om fremleggelse av interne nedtegnelser fra muntlig kontakt med Stortinget mv.: «Vedlagt følger nedtegnelser av muntlig kommunikasjon mellom Stortingets administrasjon og Skatteetaten og som ikke er en del av den skriftlige korrespondansen. Innsyn gis med hjemmel i skatteforvaltningsloven § 5-4. Ansvaret for å veilede Stortingets administrasjon var tillagt Skatt øst, seksjon for Kvalitet og Samordning, i perioden fra ca. 2010 frem til 2019. Skatteetaten ble omorganisert pr 1. januar 2019, og etter omorganiseringen har oppgaven vært tillagt divisjon Brukerdialog v/juridisk stab. Nedtegnelsene gjelder følgende:

- E-post av 21.09.2015 med referat av telefonsamtale om skattemessige virkninger av lån av kunst

¹⁸¹ Skatte-ABC 2021, emne: Stortingsrepresentanter mv., punkt 5.2.1

- Utkast til referat fra møte den 14.09.2011 mellom Stortingets administrasjon og Skatt øst, skrevet av [skatterevisjonens anm.: sladdet] ved Stortingets administrasjon
- E-post av 19.06.2016 med puring på svar på spørsmål om skattemessig behandling av dekning av besøksreise og skattemessig bosted. (Vi har dessverre ingen nedtegning av hva Skatt øst svarte)
- E-post av 09.09.2021 vedrørende en telefonsamtale mellom [skatterevisjonens anm.: sladdet] ved Stortingets administrasjon og en saksbehandler i Skatteetaten»

9.8 Oppsummering

Gjennomgangen av de særlige kilder som gjelder for stortingsrepresentanter (og statsråder mv.) viser etter vår oppfatning at det i enda større grad enn for andre arbeidstakere er vanskelig å finne et tilstrekkelig sterkt rettskildemessig grunnlag for at den økonomiske situasjonen på hjemstedet er relevant for pendlerfradrag. Det oppstår pendlersituasjoner som er særegne for stortingsrepresentanter. Skattemyndighetene har selv gitt uttrykk for at krav som historisk har vært gjort gjeldende for enslige foreldrehjemspendlere (husholdning på hjemstedet), ikke har vært praktisert for pendlende stortingsrepresentanter, statsråder mv.

Når det gjelder utleie, har Skattedirektoratet selv så sent som i november 2020 lagt til grunn at utleie på hjemstedet ikke diskvalifiserer en politiker fra tildeling av pendlerbolig skattefritt. Dessuten er det grunn til å tro at eldre kilder som omtaler utleie for stortingsrepresentanter sikter til hel utleie, og kanskje også egentlig vurderer utleien opp mot bostedsreglene (skatteloven § 3-1 sjette ledd) og ikke merkostnadsvilkåret.

Etter vår oppfatning går skattemyndighetenes forståelse av pendlerreglene for foreldrehjemspendlere og ved utleie på hjemstedet lenger enn det som kan utledes av ordlyd, formål og reelle hensyn bak skatteloven § 6-13 og skatteloven § 5-15 første ledd bokstav q. Dette gjelder i større utstrekning for stortingsrepresentanter enn for andre pendlere, da slike representanter er omfattet av en særlig bestemmelse om skattemessig bosted, og det foreligger ulike historiske kilder som behandler stortingsrepresentanter og deres særlige situasjon spesielt.

10 PENDLERBOLIG (LOSJI)

10.1 Tildeling av pendlerbolig

10.1.1 Overordnet

Stortinget eier 143 leiligheter i Oslo¹⁸², som skal dekke boligbehovet i Oslo for stortingsrepresentanter under deres funksjonstid. Pendlerboligene stilles vederlagsfritt til disposisjon for de som oppfyller vilkårene for tildeling av pendlerbolig.

Pendlerboligene består av leiligheter av ulik størrelse. Stortinget eier alt fra 1-roms til 5-roms leiligheter samt handicap-tilpassede leiligheter, fordelt på ulike adresser i Oslo. Pendlerboligene er delt opp i to kategorier – familieleiligheter og ordinære leiligheter.

10.1.2 Kort om avtaleforholdet

Tildeling av pendlerboliger skal skje i samsvar med retningslinjer for tildeling av Stortingets pendlerboliger. Retningslinjene har vært revidert ved flere anledninger, blant annet i 2009, 2013 og 2017. Den 11. desember 2021 reviderte Stortingets presidentskap retningslinjene fra 2017. Det fremgår av presidentskapets behandling av retningslinjene i desember 2021 at disse foreslås oppdatert og tydeliggjort, likevel slik at dette ikke innebærer noen realitetsendring – «kun [en] presisering av ordningen slik den gjelder og forvaltes i dag». De reviderte retningslinjene fra desember 2021 gjør relativt omfattende presiseringer i og tilføyelser til 2017-retningslinjene.

Den som tildeles pendlerbolig, må signere Stortingets «avtale om bruk av pendlerbolig for stortingsrepresentanter». Inntil nylig har avtale fastsatt av Stortingets presidentskap den 18. april 2013 vært benyttet. Dette er en standardavtale som er tilgjengelig på Stortingets nettsider. Avtalen fra 2013 har imidlertid blitt erstattet av oppdatert avtale fastsatt av Stortingets presidentskap 22. september 2021 ("**Pendlerboligavtalen**"). Pendlerboligavtalen er p.t. ikke blitt tilgjengeliggjort på Stortingets nettsider. Endringene fra 2021 består av språklige presiseringer samt noe oppdatert informasjon.¹⁸³

Før pendlerboligavtalen av 2013 ble vedtatt, var det «leiekontrakt for Stortingets tjenesteboliger for representanter» fastsatt av Stortingets presidentskap 2. februar 2006 som ble benyttet. Blant de viktigste endringene fra 2006-avtalen er at man har gått over fra leieavtale etter husleieloven til avtale om bruk. Dette for å understreke at når stortingsrepresentanter får en pendlerbolig stilt vederlagsfritt til disposisjon, er det å anse som en bruksrett som ikke omfattes av husleieloven. Videre ble begrepet *tjenestebolig* endret til *pendlerbolig*, for å tydeliggjøre at boligen tildeles grunnet pendling. Dette ble endret tilsvarende i 2013-retningslinjene.¹⁸⁴

Stortingets administrasjon har opplyst at det ses hen til Stortingets egen praksis ved tolkningen av retningslinjer og avtale. I retningslinjene fra 2017 som var gjeldende frem til 11. desember 2021, er det presisert at tildeling av

¹⁸² Stortinget.no, <https://www.stortinget.no/no/Hva-skjer-pa-Stortinget/Nyhetsarkiv/Hva-skjer-nyheter/2011-2012/Reglement-for-Stortingets-pendlerleiligheter/> (Besøkt: 11. desember 2021)

¹⁸³ Notat fra Stortingets administrasjon til Presidentskapet datert 20. august 2021, saksnr. 2021/3371

¹⁸⁴ Notat fra Stortingets administrasjon til Boligkomiteen datert 7. mars 2013, saksnr. PH/2013-, og notat fra Administrasjonen til Presidentskapet datert 8. april 2013, saksnr. PH/2008/3410-13

pendlerboliger skal skje «i tråd med gjeldende praksis for Stortingets administrasjons utøvelse av delegert myndighet». Av de reviderte retningslinjene fra desember 2021, fremgår det at «[s]øknad om pendlerbolig sendes Stortingets administrasjon, som i medhold av delegert myndighet fra Stortingets presidentskap treffer avgjørelse om tildeling i tråd med disse retningslinjene».

10.1.3 Kort om pendlerboligene

Pendlerboligavtalen har informasjon om leilighetenes stand og utrustning. Leilighetene er fullt møblert. Beboere må selv anskaffe annet innbo, som for eksempel dyne, pute, sengetøy, håndklær, kjøkkenutstyr, radio og TV.

Pendlerboligene stilles vederlagsfritt til disposisjon. Utover selve boligen, inkluderer dette løpende utgifter til strøm, oppvarming, offentlige avgifter, internett (fibernet), TV-dekoder, trappe- og gangvask, måking og strøing. Representanten er selv ansvarlig for innboforsikring. Stortingsrepresentanten skal også få tilbudt hovedrengjøring av leiligheten hvert annet år.

10.1.4 Nærmere om vilkår for tildeling av pendlerbolig

Retningslinjene fra 2017 om tildeling av Stortingets pendlerboliger har følgende beskrivelse av grunnlaget for tildeling av pendlerbolig:

«Stortinget eier et antall leiligheter/hybler, som skal dekke boligbehovet i Oslo for stortingsrepresentanter som under funksjonstiden er folkeregistrert eller faktisk bosatt mer enn 40 km i kjørelengde fra Stortinget.»

Som det fremgår, må representanten for å kvalifisere for pendlerbolig være «folkeregistrert **eller** faktisk bosatt **mer enn** 40 km i kjørelengde fra Stortinget» (vår utheving). Vilkårets nærmere innhold har den siste tiden vært gjenstand for omfattende offentlig debatt. Skatterevisjonens mandat innebærer at det ikke vil foretas noen *vurdering* av kriteriene for tildeling av pendlerbolig, kun en redegjørelse for det faktiske grunnlaget.

En naturlig språklig forståelse av ordlyden tilsier at det er tilstrekkelig for tildeling av pendlerbolig at representanten er folkeregistrert på en adresse utenfor 40-kilometersgrensen, selv om representanten faktisk er bosatt innenfor 40-kilometersgrensen. Ordlyden stiller altså ikke krav om at representanten både er folkeregistrert og faktisk bosatt utenfor 40-kilometersgrensen. Samtidig fremgår det at pendlerboligene «skal dekke boligbehovet i Oslo». Det kan tas til orde for at det i dette ligger en forutsetning om at representanten må ha et udekket boligbehov i Oslo eller omegn, og at folkeregistrering utenfor 40-kilometersgrensen i seg selv derfor er utilstrekkelig.

Den ovenfor gjengitte beskrivelsen av grunnlaget for tildeling av pendlerbolig ble inntatt i retningslinjene i 2006, og har inntil desember 2021 vært uendret. I retningslinjene fra 2002 som senere ble avløst av 2006-retningslinjene, het det om grunnlaget for tildeling av pendlerbolig at representantene måtte være «*folkeregistrert bosatt*» mer enn 40 kilometer i luftlinje fra Stortinget under funksjonstiden. Bakgrunnen for at denne ordlyden ble endret i 2006, er omtalt i et notat fra Stortingets Forvaltningsavdeling til Stortingets Boligkomite, datert 12. juni 2006. Her fremgår følgende:

«Tildelingspraksis har vist at regelverkets bestemmelse om at det bare er den folkeregistrerte adressen som danner grunnlaget for rett til tjenestebolig kan gi utilsiktede virkninger.

Som et resultat av dette har komiteen måttet tildele tjenestebolig til en representant som er folkeregistrert bosatt utenfor grensen men som faktisk bor, og har hele sin familie innkvartert, innenfor firemilsgrensen. Slike situasjoner oppleves som uheldige.

For å unngå slike skjevheter kan man endre bestemmelsen slik at faktisk bostedsadresse sidestilles med folkeregistrert bostedsadresse. Det avgjørende for valg av bosted vil da være hvor den nærmeste familie er bosatt eller der hvor man oppholder seg mest.»

I notatet foreslo Forvaltningsavdelingen følgende bestemmelse i retningslinjene:

*«Stortinget [...] skal dekke boligbehovet til stortingsrepresentanter som under funksjonstiden **verken** er folkeregistrert **eller** faktisk bosatt **nærmere enn** 40 km i luftlinje fra stortinget.» (vår utheving)*

Formålet bak den foreslåtte bestemmelsen var tilsynelatende å unngå tildeling av pendlerbolig til representanter som er faktisk bosatt innenfor 40-kilometersgrensen, på bakgrunn av folkeregistrert adresse utenfor grensen. En naturlig språklig forståelse av den foreslåtte ordlyden tilsier at det stilles krav om at stortingsrepresentanten **verken** er folkeregistrert **eller** faktisk bosatt innenfor 40-kilometersgrensen, eller motsatt, **både** er folkeregistrert **og** faktisk bosatt utenfor 40-kilometersgrensen.

Stortingets Boligkomite var en egen komité i Stortinget som besto av én representant fra hvert parti. Boligkomiteen ble avviklet i sin daværende form i 2017. I notat fra Stortingets Boligkomite til Stortingets presidentskap datert 16. november 2006, som formodentlig bygger på notatet fra Stortingets forvaltningsavdeling, vises det til samme problemstilling hvor representanter bosatt innenfor 40-kilometersgrensen var blitt tildelt pendlerbolig:

«Tildelingspraksis har vist at regelverkets bestemmelse om at det er den folkeregistrerte adressen som danner grunnlaget for rett til tjenestebolig er noe ufullstendig. Komiteen mener at bestemmelsen må utvides slik at retningslinjene sidestiller både faktisk og folkeregistrert bostedsadresse. Det avgjørende for valg av hjembosted ved en tildeling vil da være hvor den nærmeste familie er bosatt eller der man oppholder seg mest.

Bakgrunnen for utvidelsen er at komiteen har måttet tildele tjenesteboliger til representanter som er folkeregistrert bosatt utenfor grensen men som har sitt faktiske bosted (og familiene innkvartert) innenfor firemilsgrensen.»

Det fremstår som uklart hva som ligger i «sidestilling» av faktisk og folkeregistrert bostedsadresse. Ut fra sammenhengen er det rimelig å anta at det menes at vilkårene skal være kumulative, det vil si at representanten både må være faktisk bosatt og ha folkeregistrert bostedsadresse utenfor 40-kilometersgrensen for å ha krav på pendlerbolig.

I setningen «[d]et avgjørende for valg av hjembosted ved en tildeling vil da være **hvor den nærmeste familie er bosatt eller der man oppholder seg mest**» (vår utheving), ser det ut til at Boligkomiteen introduserer to nye vilkår for tildeling av pendlerbolig. Ut fra sammenhengen og ut fra den ordlyden som ble foreslått, se like nedenfor, var det derimot formodentlig ikke tilfelle.

Boligkomiteen foreslo på bakgrunn av ovennevnte følgende bestemmelse i retningslinjene:

*«Stortinget [...] skal dekke boligbehovet til stortingsrepresentanter som under funksjonstiden **er** folkeregistrert **eller** faktisk bosatt **mer enn** 40 km i kjørelinje fra stortinget.»* (vår utheving)

Denne ordlyden, foreslått av Boligkomiteen, ble vedtatt i retningslinjene i 2006 og stod i retningslinjene fra 2017 frem til disse ble revidert den 11. desember 2021. Ordlyden avviker fra forslaget fra Forvaltningsavdelingen, der det står «**verken** er folkeregistrert **eller** faktisk bosatt nærmere enn 40 km i luftlinje fra stortinget» (vår utheving). Boligkomiteen har altså endret fra en negativ beskrivelse av vilkårene for tildeling av pendlerbolig («**verken** er folkeregistrert **eller** faktisk bosatt **nærmere enn** 40 km [...] fra stortinget» (vår utheving)), til en positiv beskrivelse av vilkårene for tildeling av pendlerbolig («**er** folkeregistrert **eller** faktisk bosatt **mer enn** 40 km [...] fra stortinget» (vår utheving)).

Uoverensstemmelsen mellom bestemmelsens formål og intensjon på den ene siden, og Boligkomiteens forslag og de vedtatte retningslinjene på den andre siden, kan bero på en inkurie. Det vises her til at begrunnelsen for endringen er den samme i begge notater. Videre vises det til at Boligkomiteen oppsummeringsvis i innledningen omtaler forslaget som «[l]ikestilling av folkeregistrert adresse og faktisk bostedsadresse som vilkår for tildeling av tjenestebolig».

Stortingets administrasjon har opplyst at praksis for tildeling av pendlerboligene har vært i samsvar med ordlyden som ble foreslått av Forvaltningsavdelingen i 2006, og altså i strid med ordlyden som var gjeldende fra 2006 til desember 2021. Ut fra det opplyste har Stortingets administrasjon ved tildeling av pendlerbolig stilt krav om at representanten har et udekket boligbehov innenfor 40-kilometersgrensen. At tildelingskriteriene i praksis har avveket fra ordlyden, har ikke fremgått av retningslinjene eller Løveporten. Stortingets administrasjon har opplyst at ordlyden i de reviderte retningslinjene fra desember 2021 er i samsvar med etablert tildelingspraksis.

I den forbindelse bemerkes at beskrivelsen av pendlerboligordningen på Løveporten ble revidert etter at det ble rettet søkelys mot tildelingskriteriene for pendlerbolig høsten 2021, og før de reviderte retningslinjene ble vedtatt i desember 2021. På Løveporten fremgår at det er et vilkår for tildeling av pendlerbolig at representanten «ikke disponerer annen bolig innenfor 40 km-grensen», og at «[d]et er en forutsetning for tildeling av pendlerbolig at du ikke disponerer annen bolig innenfor 40 km-grensen». Stortingets administrasjon har opplyst at denne informasjonen ble inntatt på Løveporten den 25. november 2021.

I de reviderte retningslinjene fra 2021 er det som nevnt foretatt flere presiseringer og tilføyelser. Det vises særlig til at det her fremkommer uttrykkelig at representanten må ha behov for bolig i Oslo. Videre fremgår det at representanter som er «folkeregistrert, faktisk bosatt eller selv disponerer bolig innenfor 40 km i kjørelengde fra Stortinget», ikke har rett til pendlerbolig. De mest sentrale bestemmelsene i retningslinjene fra 2021 inntas i sin helhet i det følgende:

«1. Vilkår for tildeling

Storingsrepresentanter som under sin funksjonstid har behov for bolig i Oslo for å kunne ivareta vervet som representant, kan søke om pendlerbolig stilt til rådighet av Stortinget.

Behovet for pendlerbolig skal begrunnes og dokumenteres.

Storingsrepresentanter som er folkeregistrert, faktisk bosatt eller selv disponerer bolig innenfor 40 km i kjørelengde fra Stortinget har ikke rett til pendlerbolig. Med «disponere bolig» menes her at representanten gjennom et eie- eller leieforhold står fritt til å bruke hele eller deler av en bolig på daglig basis.

En representant anses likevel ikke å disponere en enhet som vedkommende eier innenfor 40 km kjørelengde fra Stortinget dersom denne i sin helhet er leid ut. Leieforholdet må være etablert på det tidspunktet det søkes om pendlerbolig.

[...]»

«3. Avtale om tildeling

Den som blir tildelt pendlerbolig må underskrive på «Avtale om bruk av pendlerbolig for stortingsrepresentanter» som gjelder hele funksjonstiden.

Manglende overholdelse av avtalen kan medføre at tildelingen av pendlerbolig trekkes tilbake.

Administrasjonen sender i tillegg årlig ut et rapporteringsskjema som den enkelte må sende inn. I rapporteringsskjemaet skal den enkelte bekrefte at vedkommende selv bor i pendlerboligen, hvem som for øvrig bo[r] der og andre opplysninger som tidligere er gitt.»

«4. Opplysningsplikt om endrede forhold

Representanten skal av eget tiltak umiddelbart informere Stortingets administrasjon om forhold som kan medføre at vilkårene for tildeling ikke lenger er oppfylt. Dette gjelder f.eks. endringer i bostedsforhold på hjemstedet eller innenfor 40 km kjørelengde fra Stortinget.

Den som disponerer pendlerbolig er også pliktig til å informere Stortingets administrasjon om forhold som kan ha betydning for den skattemessige behandlingen av pendlerboligen. Den enkelte er også selv ansvarlig for å innrapportere relevante skattemessige forhold til skattemyndighetene, jf. også punkt 7 nedenfor.

[...]»

«7. Skattemessig håndtering

Stortingets administrasjon ivaretar arbeidsgiverfunksjonen for stortingsrepresentanter og har ansvar for å innrapportere og innberette til skattemyndighetene enkelte skattemessige forhold som knytter seg til ytelser og fordeler ved vervet. Hvorvidt en tildelt pendlerbolig utgjør en skattepliktig fordel for representanten, vil avhenge av de til enhver tid gjeldende skattereglene for pendlere. Den enkelte representant har selv ansvaret for å være kjent med og overholde sin personlige skatteplikt. Spørsmål om personlige skatteforhold må rettes til Skatteetaten.»

Basert på pendlerboligavtalen av 2013 og retningslinjene for tildeling av Stortingets pendlerboliger, kan det for øvrig utledes følgende tildelingskriterier:

Representanten må aktivt søke om pendlerbolig, og det anførte behovet for pendlerbolig må dokumenteres. I de reviderte retningslinjene fra 2021 er det også stilt krav om at behovet for pendlerbolig må begrunnes. Representanten må i forbindelse med søknad og deretter årlig fylle ut et disponeringsskjema/egenerklæringsskjema¹⁸⁵, der det blant annet må innberettes hvem som faktisk skal bo/bor i pendlerboligen.

Egenerklæringsskjemaet har blitt noe revidert høsten 2021, blant annet med nye spørsmål om representanten disponerer annen bolig mindre enn 40 kilometer fra Stortinget og om representanten har utgifter knyttet til disposisjon av bolig på hjemstedet. Stortingets administrasjon har opplyst at samtlige representanter som p.t. disponerer pendlerbolig, har benyttet det nye egenerklæringsskjemaet.

Videre må representanten signere Pendlerboligavtalen, som skal gjelde for hele funksjonstiden. Det er en forutsetning at pendlerboligen benyttes av representanten selv og eventuelt dennes husstand, og at den ikke benyttes av eller lånes ut til andre i representantens fravær. For å søke om familieleilighet er det krav om at representanten må flytte til Oslo med sin husstand, dvs. ektefelle/samboer og barn under 20 år.

10.1.5 Fordeling og prioritering

Søknad om pendlerbolig sendes til Stortingets administrasjon som tildeler og fordeler pendlerboligene i henhold til retningslinjene for tildeling av Stortingets pendlerboliger.

Ved tildeling av familieleiligheter vektlegges (i) antall husstandsmedlemmer som skal bo fast i leiligheten, (ii) barnas alder, (iii) behov for offentlig tilbud som skole, nærhet til barnehager mv., (iv) andre særhensyn.

Som husstandsmedlemmer regnes ektefelle/samboer og barn under 20 år som har sin faste bopel sammen med familien. I 2009- og 2013-retningslinjene fremgikk det at også andre familiemedlemmer i helt spesielle tilfeller kunne anses som en del av husstanden. Dette ble fjernet i 2017-retningslinjene.

Ifølge retningslinjene fra 2017 vektlegges følgende ved tildeling av ordinære leiligheter, i prioritert rekkefølge: (i) Dokumenterte helsemessige behov (dokumentasjon fra lege eller bedriftshelsetjeneste om at det er et

¹⁸⁵ Disponeringsskjema/egenerklæringsskjema for disponering av pendlerbolig (Besøkt: 9. desember 2021)

nødvendig helsemessig behov å flytte til en annen leilighet er tilstrekkelig), (ii) familiesituasjonen, herunder om familie/samboer bor fast i pendlerboligen, (iii) reisetid mellom Stortinget og hjemsted, herunder transportmuligheter på strekningen med offentlig kommunikasjon, (iv) ansiennitet som stortingsrepresentant (skal kun vektlegges dersom representanter ellers vurderes likt), (v) begrense antall flyttinger, og (vi) andre særhensyn. Det ble først fastsatt en prioritering av disse momentene i 2017-retningslinjene. Også etter de reviderte retningslinjene fra 2021 skal de nevnte forholdene vektlegges, men ordlyden i romertall (v) er endret til «[m]ålsetting om færrest mulig flyttinger». Videre er innholdet i dokumentasjonskravet i romertall (i) fjernet, slik at det nå kun står «dokumenterte helsemessige behov».

Presidentskapet kan gjøre unntak fra retningslinjene i særlige tilfeller.

Det gjelder ikke noen klageadgang på tildelingen. Det er imidlertid mulig å søke på nytt dersom det foreligger nye forhold eller hvis behovet endrer seg.

10.1.6 Stortingsrepresentantenes løpende forpliktelser og ansvar

Basert på Pendlerboligavtalen og retningslinjene for tildeling av Stortingets pendlerboliger, kan det utledes følgende løpende forpliktelser for representanten i forbindelse med pendlerboligen:

- Representanten må årlig gi opplysninger om bruk av pendlerboligen, herunder hvem som eventuelt bor i leiligheten sammen med representanten. Slike opplysninger vil være veiledende for størrelsen på leilighet som tildeles representanten. Denne forpliktelsen kom inn i pendlerboligavtalen fra 2013.
- Representanten kan i løpet av stortingsperioden bli pålagt å flytte til en annen leilighet dersom (i) representantens behov endrer seg, (ii) Stortingets administrasjon mener det er behov for oppussing eller salg av leiligheten, og (iii) Stortingets administrasjon mener at andre stortingsrepresentanter har et større behov for leiligheten som disponeres. Dette fremstår ikke som uttømmende eksempler, og Pendlerboligavtalen åpner tilsynelatende for at Stortingets administrasjon også av andre grunner kan be representanten om å flytte til en annen leilighet. I forbindelse med dette nevnes at en sentral endring fra 2013-retningslinjene til 2017-retningslinjene var at det ble klargjort at myndigheten til å bestemme over fordelingen av boliger skal ligge hos Stortingets administrasjon, og ikke stortingsrepresentantene. Tidligere skulle endring av tildelt bolig grunnet reduksjon av husstand skje i full forståelse med stortingsrepresentanten.
- Leiligheten kan ikke benyttes av eller lånes ut til andre i representantens fravær. Fremleie er ikke tillatt.
- Representanten kan ikke uten etter samtykke fra Stortingets administrasjon fjerne innbo som følger med leiligheten eller foreta bygningsmessige ominnredninger, forandringer mv. i leiligheten, herunder flytte inventar mellom leiligheter. Representanten kan bli bedt om å signere en inventaroversikt. Samtykke kreves også for oppussing av leiligheten.

- Representanten skal kontakte stortingstorget ved feil, skader, mangler, oppussingsbehov eller ved andre spørsmål knyttet til leiligheten. Utenfor stortingstorgets åpningstid skal skader som krever umiddelbart tilsyn meldes til vaksentral.
- Leiligheten må brukes på forsvarlig måte og for øvrig i samsvar med Pendlerboligavtalen.
- Representanten må følge husordensreglene i sameiet og er ansvarlig for at disse reglene overholdes av husstanden og andre som gis adgang til leiligheten.
- Leiligheten kan ikke benyttes på en måte som er til sjenanse for andre.
- Leiligheten skal holdes oppvarmet når det er fare for frost.
- Representanten er ansvarlig for normalt innvendig renhold og enkelt vedlikehold, herunder skifte lyspærer, tømme lofilter mv.
- Stortingets administrasjon skal gis tilgang til leiligheten i forbindelse med tilsynsbefaringer, som skal gjennomføres en til to ganger i valgperioden og varsles i god tid i forveien.

Representanten er ansvarlig for skade på leiligheten og inventar utover det som skyldes normal slitasje. Stortinget kan kreve erstatning for eventuelle skader og mangler som representanten i henhold til Pendlerboligavtalen er ansvarlig for.

10.1.7 Stortingets forpliktelser

Basert på Pendlerboligavtalen og retningslinjene for tildeling av Stortingets pendlerboliger, skal administrasjon sørge for forsvarlig indre og ytre vedlikehold av leiligheten. Nødvendig tilgang til leiligheten i forbindelse med vedlikehold, renhold mv. skal kun finne sted etter forutgående avtale med representanten, bortsett fra ved akutte situasjoner som vannskade, brann eller lignende der umiddelbar tilgang er nødvendig.

10.1.8 Fraflytting

Representanten disponerer leiligheten frem til vedkommende (i) fratrer stortingsvervet, (ii) i henhold til Pendlerboligavtalen pålegges å flytte til en annen leilighet, eller (iii) sier opp Pendlerboligavtalen.

Når det er avklart at representanten ikke tar gjenvalg, skal vedkommende flytte innen 1. september i valgåret. Dersom valgresultatet fører til at representanten ikke blir innvalgt for en ny periode, må flytting skje senest en uke etter valgdatoen.

Dersom representantens stortingsrelaterte oppgaver tilsier at vedkommende må være i Oslo etter utflytting vil det gis tilbud om hotellrom. Dette ble inntatt i pendlerboligavtalen fra 2013. Representanten kan også levere inn en begrunnet søknad om utsatt utflyttingsdato, som behandles av Stortingets administrasjon.

Dersom en stortingsrepresentant blir utnevnt til statsråd eller en statsråd returnerer til Stortinget, må vedkommende innen tre måneder flytte inn i den pendlerboligordning som følger med vervet. Det kan gjøres unntak fra dette, men kun dersom det foreligger sterke familiemessige grunner. Dette kan for eksempel være barns bytte av skole og barnehage og lignende i forbindelse med skifte av pendlerbolig.

Ved fraflytting skal leiligheten samt boder, loft, fellesarealer og eventuell garasje være ryddet for private eiendeler, og nøkler og eventuell garasjeåpner skal tilbakeleveres til stortingstorget. Stortingets administrasjon besørger renhold ved utflytting.

10.1.9 Garasjeplass

Stortinget disponerer noen garasjeplasser ved de ulike pendlerboligadressene, som kan tildeles til stortingsrepresentanter. Vilkår knyttet til garasjeplassene er tilgjengelig på Løveporten.

Garasjeplassene tildeles representantene på forespørsel. Dersom behovet er større enn kapasiteten, skjer tildeling ved loddtrekning. Er det derimot ledig kapasitet, kan en representant leie to eller flere garasjeplasser.

Månedisleie per garasjeplass er NOK 570¹⁸⁶. Beløpet trekkes fra representantens godtgjørelse. Dersom parkeringsplassen har lademulighet uten direkte fakturering, kommer det et månedlig tillegg på NOK 100. Månedisleien og tillegg for lademulighet justeres 1. oktober hvert år, tilsvarende konsumprisindeksen per september året før. Dersom en representant har flere garasjeplasser, vil månedisleien for garasjeplass nummer to (eller flere) settes til markedsleie i det aktuelle området.

I valgår tildeles ledige garasjeplasser til nye representanter den 15. oktober. Tildelt garasjeplass beholdes frem til vervet opphører eller representanten sier fra seg plassen. Dersom det er venteliste og en representant har flere enn én garasjeplass, kan Stortingets administrasjon si opp garasjeplass nummer to (eller flere) med 14 dagers varsel.

10.2 Skattemessig vurdering

10.2.1 Innledning

Nedenfor redegjøres det for 6 typetilfeller som reiser skattemessige spørsmål for stortingsrepresentanters bruk av pendlerbolig. Det rettslige grunnlaget for våre konklusjoner hva gjelder skattemessig behandling i disse situasjonene, er det redegjort grundig for ovenfor i punktene 7 og 8. Spørsmålet er det samme i alle typetilfellene, dvs. om Stortingets skattemessige behandling av tildeling/bruk av pendlerbolig til representantene er riktig, jf. skatteloven § 5-15 første ledd bokstav q nr. 2. Som det vil fremgå, er det vilkåret om «merkostnader» som reiser de fleste spørsmålene. Det er i langt mindre grad spørsmål rundt det andre vilkåret for skattefrihet, altså vilkåret om pendlerstatus.

¹⁸⁶ Hentet fra Løveporten 11. oktober 2021

10.2.2 Typetilfelle 1: «Gutterom»/«pikerom»-situasjonen

Spørsmålet for stortingsrepresentanter som pendler fra foreldrehjemmet, er om disse kan anses å ha "merkostnader" til pendling som Stortinget kan dekke skattefritt.

Skattedirektoratet har svart følgende på spørsmål fra skatterevisjonen om skattemessig behandling av typetilfelle 1: «Etter Skattedirektoratets forståelse åpner ikke gjeldende regelverk opp for at stortingsrepresentanter mv. skal behandles annerledes enn andre arbeidstakere hva gjelder kravet til merkostnader. Dette innebærer at også stortingspolitikere mv. må vurderes ut ifra om de er familiependlere eller enslige pendlere. Stortingspolitikere mv. med folkeregistrert- og skattemessig bosted i foreldrehjem, vil normalt følge reglene for enslige pendlere (idet familie ikke bor i foreldrehjemmet). Refererte punkt i Skatte-ABC må forstås slik at enslige bare har rett på fradrag for merkostnader til losji (med betydning også for ev. dekning fra arbeidsgiver) dersom de har kostnader til leid/eid selvstendig bolig eller har kostnader til leid uselvstendig bolig utenom foreldrehjem. Videre vil også enslige pendlere kunne kreve fradrag for losji i de tilfeller de bor i andres boliger og skattegges for fordel ved fri bruk. En enslig pendler vil ikke anses for å være i en merkostnadssituasjon der vedkommende disponerer uselvstendig bolig (gutterom/pikerom) i foreldrehjem, dette selv om vedkommende evt. betaler en form for leie til foreldrene. Dette medfører en endring i forståelsen/praktisering for stortingspolitikere mv. Denne endringen vil for stortingspolitikere mv. få virkning fra og med ny stortingsperiode i 2021. Vi bekrefter med dette at det ikke vil være aktuelt med endring tilbake i tid i tilfeller der stortingsrepresentantene har hatt kostnader knyttet til å disponere gutterom/pikerom i foreldrehjem.»

Etter vår oppfatning tilsier en alminnelig språklig forståelse av ordlyden (begrepet «merkostnader» i skatteloven § 5-15 første ledd bokstav q nr. 2) at merkostnader er alle kostnader som pendleroppholdet forårsaker, som ikke ellers ville vært pådratt. Da er det ikke generelt relevant hvilke kostnader pendleren eventuelt har på hjemstedet. Det er bare relevant om pendleroppholdet har medført ytterligere kostnader (altså kostnadene til pendlerboligen). Dermed skilles det mellom arbeidskostnader og de rent private kostnadene. Det er også vanskelig å forstå hvorfor en pendler som ikke har kostnader på hjemstedet skal settes i en mindre gunstig posisjon enn en pendler som *har* kostnader på hjemstedet, selv om pendlingen er lik og kostnadene som pendleroppholdet har medført er de samme.

På den andre siden har skattemyndighetene utvilsomt hatt en oppfatning over lang tid om at det kreves kostnader på hjemstedet. Riktignok har det vært uklart om det bare kreves kostnader (slik skattemyndighetene opplyser å ha praktisert for stortingsrepresentanter, statsråder mv.), eller om foreldrehjemspendlere spesielt aldri kan få dekket pendlerbolig skattefritt (slik det er gitt uttrykk for i Skatte-ABC for arbeidstakere generelt). Det kan også spørres hvor klart denne forståelsen har vært forankret rettslig, i hvilken grad den bygger på plausible tolkninger av lovens ordlyd og forarbeider, om merkostnadsvilkåret har vært blandet sammen med vilkåret om pendlerstatus og om betraktninger rundt fradrag for kost har blitt gjort gjeldende for losji til tross for viktige konseptuelle ulikheter. Og i tillegg fremstår skattemyndighetenes oppfatning å være i strid med lovgivers intensjon da enslige pendlere og familiependlere ble likestilt ved lovendring i 1992, uten at dette har resultert i endret rettsoppfatning fra skattemyndighetenes side.

Etter vår oppfatning vil det, alt tatt i betraktning, medføre en for sterkt innskrenkende tolkning av ordlyden i skattyters disfavør å legge skattemyndighetenes forståelse til grunn. Skattemyndighetenes tolkning er i strid med lovgivers intensjon om likestilling av enslige pendlere og familiependlere. Tolkningen medfører en lite rimelig løsning som harmonerer dårlig med prinsippet og formålet bak skattefriheten for dekning av merkostnader ved pendling.

Konklusjon: Vår vurdering er at det ikke gjelder et krav til kostnader på hjemstedet, og heller ikke krav til egen husholdning på hjemstedet. Stortingsrepresentanter som pendler fra gutterom/pikerom i foreldrehjemmet har

dermed rett på skattefri dekning av pendlerbolig fra Stortinget, dersom vilkårene for pendlerfradrag for øvrig er oppfylt. Stortinget har behandlet dette riktig skattemessig.

10.2.3 Typetilfelle 2: Bosatt mer enn 40 kilometer fra Stortinget; eier/disponerer bolig nærmere enn 40 kilometer

Spørsmålet er om det har betydning for rett til skattefri dekning av pendlerbolig om stortingsrepresentanter eier eller disponerer annen bolig nærmere enn 40 kilometer fra Stortinget.

Skattedirektoratet har svart følgende på spørsmål fra skatterevisjonen om skattemessig behandling av typetilfelle 2: «Det er riktig at så lenge stortingsrepresentant mv. er korrekt skattemessig bosatt i en bolig 40 km unna Stortinget, og at det er arbeidet som nødvendiggjør at vedkommende ikke kan bo i hjemmet sitt – er det uten betydning for de skattemessige pendlerreglene om representanten har investeringer i eiendom som ligger nærmere Stortinget.»

Det er det skattemessige bostedet som er avgjørende for om representanten oppfyller kravene til pendlerstatus. For stortingsrepresentanter reguleres det skattemessige bostedet av skatteloven § 3-1 sjette ledd, hvor det avgjørende for om vedkommende anses bosatt i den kommunen han hadde bosted før han tiltrådte stortingsvervet, er om vedkommende disponerer bolig til privat bruk under opphold i hjemkommunen. At representanten i tillegg til å disponere bosted i den tidligere bostedskommunen eier eller disponerer andre boliger innenfor en radius på 40 kilometer fra Stortinget, endrer ikke dette.

Spørsmålet er om slik annen bolig nærmere enn 40 kilometer fra Stortinget er relevant i vurderingen av om stortingsrepresentanten har pådratt merkostnader. Etter vår oppfatning er dette ikke tilfellet, uavhengig av om det dreier seg om en bolig som er leid ut, som står tom og dermed kan disponeres eller en bolig representanten faktisk bruker sporadisk eller fast. Vedkommende vil fortsatt ha behov for å bo utenfor sitt skattemessig hjem av hensyn til arbeidet. At representanten kan ha dekket behovet ved å anskaffe annen bolig nærmere enn 40 kilometer, vil ikke i denne sammenhengen være relevant – han/hun er fortsatt pendler etter skattereglene og har rett til dekning av merkostnader som følge av denne pendlingen. Om dette er kostnadene til pendlerboligen som Stortinget stiller til disposisjon eller til annen bolig innenfor 40 kilometer fra Stortinget, må i prinsippet være irrelevant. Dette er uansett kostnader som følge av pendleroppholdet. Den tilstrekkelige årsakssammenheng mellom pendlingen og kostnadene foreligger, og det skal ikke foretas noen nærmere overprøving av hvilke kostnader som er tilstrekkelig relevante.

Et annet spørsmål er hvorvidt vedkommende representant i slike tilfeller har et begrunnet behov for pendlerbolig fra Stortinget etter Stortingets eget regelverk for tildeling. Det er ikke et skattemessig spørsmål.

Konklusjon: Vår vurdering er at stortingsrepresentanter som eier, disponerer eller endog har faktisk bopel (eventuelt med sin familie) i annen bolig nærmere enn 40 kilometer fra Stortinget, fortsatt har rett på skattefri pendlerbolig i den grad vedkommende får tildelt pendlerbolig av Stortinget, dersom vilkårene for pendlerbolig for øvrig er oppfylt. Stortinget har behandlet dette riktig skattemessig.

10.2.4 Typetilfelle 3: Fast opphold (med familie) i pendlerbolig; bosatt mer enn 40 kilometer km fra Stortinget

Spørsmålet er om det har betydning for rett til skattefri pendlerbolig at stortingsrepresentanten bor fast i pendlerboligen sammen med sin familie.

Skattedirektoratet har svart følgende på spørsmål fra skatterevisjonen om skattemessig behandling av typetilfelle 3: «Skatteloven § 3-1(6) er en spesialregel for stortingsrepresentanter mv. som går foran den mer generelle regelen i FSFIN § 3-1-2. En stortingsrepresentant mv. vil således kunne ha sitt skattemessige bosted i den boligen vedkommende var bosatt i ved tiltredelse. Når denne spesialregelen kommer til anvendelse kan det medføre det resultat at familien er bosatt i pendlerboligen, uten at det har konsekvenser for pendlerstatusen. Dersom stortingsrepresentanten mv. endrer skattemessig bosted etter tiltredelse vil særregelen i § 3-1(6) ikke komme til anvendelse og da er det regelen i § 3-1-2 mv. som blir avgjørende i det tilfellet som beskrives her. Kravene til reisehyppighet i FSFIN § 3-1-5 vil ikke være relevant for stortingsrepresentanter mv. med skattemessig bosted i tidligere hjemkommune etter skatteloven § 3-1(6).»

Skatteloven § 3-1 sjette ledd er en særregel om skattemessig bosted for stortingspolitikere mv. og deres familie. Denne særregelen går foran de generelle bostedsreglene som følger av FSFIN § 3-1-2 om familiependlere. Skatteloven § 3-1 sjette ledd innebærer at representanten med sin familie anses bosatt i den kommunen der de hadde bosted før representanten tiltrådte vervet. Dette gjelder så lenge representanten fortsatt disponerer bolig til privat bruk ved besøk til den tidligere hjemstedskommunen. Det gjelder ikke krav utover dette for at representanten med sin familie skal kunne opprettholde det tidligere bostedet. Andre «pendlere» som bosetter seg med familien på arbeidsstedet vil som hovedregel anses bosatt der, og dermed ikke ha pendlerstatus og rett på skattefri dekning av pendlerboligkostnader, jf. skatteloven § 3-1 femte ledd med tilhørende forskrift. Særregelen for stortingsrepresentanter innebærer dermed at det tidligere bostedet kan opprettholdes også i tilfeller hvor vedkommende bosetter seg med sin familie i pendlerboligen.

Etter vår oppfatning skal slike kostnader som følger av representantens *husstandsmedlemmer* sin bruk av pendlerboligen prinsipielt behandles som skattepliktig dekning av privatkostnader. Bruk av pendlerboligen for ektefelle, barn mv. kan og vil medføre at strøm- og andre kostnader blir høyere enn dersom representanten bor i pendlerboligen alene. Dette kan vanskelig anses som merkostnader som følge av oppholdet utenfor hjemmet, da familien kunne bodd på hjemstedet (som er vanlig for pendlere). Kostnadene til husstandsmedlemmene ville uansett vært pådratt på hjemstedet, og kan ikke anses som merkostnader pådratt ved pendleroppholdet. En annen ting er at det i praksis er svært vanskelig å skille ut de kostnadene som gjelder familiens bruk av pendlerboligen. Dessuten vil de økte kostnadene som følge av husstandsmedlemmers bruk av pendlerboligen antakelig være av begrenset størrelse.

Videre kan bruk av pendlerboligen medføre besparelser på hjemstedet, for eksempel strømutgifter. Prinsipielt skal også slike besparelser hensyntas i beregningen av merkostnadene. Historisk har dette også vært gjort, men det medfører upraktiske og tungvinte vurderinger. Vi er ikke kjent med at dette har vært gjort av skattemyndighetene i praksis de siste tiårene, formentlig av praktiske årsaker. For stortingsrepresentanter som bor sammen med sin familie i pendlerboligen, kommer dette mer på spissen enn for andre pendlere. Dette skyldes at besparelsen på hjemstedet må antas å være større når hele husstanden flytter fra hjemstedet til pendlerboligen.

Konklusjon: Vår vurdering er at familien kan bo fast sammen med stortingsrepresentanten i pendlerboligen uten at dette rokker ved skattefriheten, så fremt vilkårene for pendlerfradrag for øvrig er oppfylt. Stortinget har behandlet dette skattemessig riktig. Samtidig mener vi at det prinsipielt er riktig at merkostnader som følge av representantens husstandsmedlemmer sin bruk av pendlerboligen, og besparelser på hjemstedet ved opphold i pendlerboligen, hensyntas ved beregningen av den verdien som kan dekkes skattefritt av Stortinget (dvs. i utmålingen av merkostnadene). Dette forutsetter en nærmere vurdering av enkeltsaker.

10.2.5 Typetilfelle 4: Bruk av pendlerboligen

Spørsmålet er om det har betydning for rett til skattefri pendlerbolig i hvilken utstrekning stortingsrepresentanten faktisk benytter pendlerboligen.

Skattedirektoratet har svart følgende på spørsmål fra skatterevisjonen om skattemessig behandling av typetilfelle 4: «Fradragsretten/skattefri dekning av losji forutsetter at det er hensynet til arbeid/avstand til skattemessig bosted mv. som er årsaken til at arbeidsgiver stiller en pendlerbolig til disposisjon. Dersom stortingsrepresentant/arbeidstaker ikke selv benytter pendlerboligen, har det formodningen mot seg at det er arbeidet som nødvendiggjør opphold utenfor hjemmet. Det forhold at familiemedlemmer bor sammen med stortingsrepresentant mv. i pendlerboligen vil ikke ha konsekvenser for pendlerstatusen (der skattemessig bosted er bestemt etter § 3-1(6)) og mulighetene for skattefri dekning av losji fra arbeidsgiver.»

Dersom stortingsrepresentanten ikke selv benytter pendlerboligen, eller bare i svært begrenset grad, kan det spørres om vedkommende oppfyller kravet til nødvendighet – dvs. «må» bo utenfor hjemmet av hensyn til arbeidet (vilkåret om pendlerstatus). Dette er en helhetsvurdering der det avgjørende er å avgrense opphold av hensyn til arbeidet fra opphold av private grunner.

Etter vår oppfatning ligger det i nødvendighetsvilkåret en vurdering av om pendlerbolig er nødvendig gitt avstanden mellom stortingsrepresentantens skattemessige hjem og Stortinget (arbeidsstedet). Det avgjørende er da om representanten gitt denne avstanden *kan* ha behov for pendlerboligen. Det vil være tilfellet dersom skattemessig hjem er mer enn 40 kilometer fra Stortinget, jf. nedenfor om typetilfelle 6. Hvorvidt representanten faktisk oppholder seg helt eller delvis et annet sted, vil ikke være avgjørende. Representanten har uansett behov for bolig nærmere arbeidsplassen som er Stortinget, og den andre boligen vil forutsetningsvis uansett pådra representanten kostnader som er slike merkostnader som arbeidsforhold (pendleroppholdet) har pådratt. Om stortingsrepresentanter velger å benytte pendlerboligen i begrenset utstrekning til tross for at det foreligger et tjenstlig behov for pendlerbolig, for eksempel ved å dekke behovet selv gjennom annen bolig, er et individuelt forhold som ikke påvirker nødvendigheten av pendlerbolig.

Dersom for eksempel voksent barn av representanten benytter pendlerboligen mens representanten ikke eller bare i begrenset grad gjør det, vil merkostnader som pådras (strømutgifter mv.) av slikt familiemedlem være skattepliktig for representanten, jf. foran om typetilfelle 3. Dette er ikke merkostnader som skyldes representantens opphold utenfor hjemmet av hensyn til stortingsvervet.¹⁸⁷

Et annet spørsmål er om behovet er slik at vedkommende representant har rett på pendlerbolig etter Stortingets eget regelverk for tildeling. Det er ikke et skattemessig spørsmål.

Konklusjon: Vår vurdering er at stortingsrepresentantens behov for pendlerbolig ikke skal overprøves i skatterettslig sammenheng, så lenge vedkommende representant har sitt skattemessig hjem mer enn 40 kilometer fra Stortinget. Pendlerboligen vil da være skattefri for representanten, så fremt vilkårene for pendlerfradrag for øvrig er oppfylt. Stortinget har behandlet dette skattemessig riktig.

¹⁸⁷ Spørsmål om eventuell skatteplikt for andre personer som får disponere pendlerbolig vederlagsfritt eller til underpris, faller utenfor mandatet og behandles ikke i Rapporten

10.2.6 Typetilfelle 5: Utleie av bolig på hjemstedet

Spørsmålet er om utleie av boligen på hjemstedet medfører at stortingsrepresentanten ikke har rett på skattefri pendlerbolig.

Skattedirektoratet har svart følgende på spørsmål fra skatterevisjonen om skattemessig behandling av typetilfelle 5: «Det er riktig at ved vurderingen av om stortingsrepresentant mv. «disponerer bolig til privat bruk under oppholdet i distriktet» etter § 3-1(6), er det godtatt at boligen leies ut så lenge representanten kan benytte en del av boligen ved opphold i distriktet. Med andre ord, ved vurderingen av skattemessig bosted for stortingsrepresentanter mv. er det tilstrekkelig å disponere en del av boligen. Vi understreker i denne sammenheng at vilkåret om å disponere bolig er bare relevant iht. vurderingen av skattemessig bosted etter skatteloven § 3-1(6) (pendlerstatusen). For å få rett på pendlergoder, herunder dekning av fri bolig skattefritt, må det i tillegg vurderes hvorvidt skattyter har merkostnader, jf. skatteloven § 5-15 (1) bokstav q. Når egen boenhet leies ut og du har løpende inntekter på boligen, er det en presumsjon for at du ikke har merkostnader til en bolig nummer to. Det vises i denne forbindelse til BFU 8/2017 og Skatte-ABC. Leies egen boenhet ut helt eller delvis, kan du altså ikke motta fri pendlerbolig skattefritt, men du vil kunne motta dekning av merkostnader til kost og besøksreiser dersom vilkårene for dette er oppfylt.»

På samme måte som for representanter som pendler fra foreldrehjemmet (typetilfelle 1), er det vårt syn at den økonomiske situasjonen på hjemstedet som utgangspunkt er irrelevant for vurderingen av skattefri dekning av pendlerbolig. En alminnelig språklig forståelse av ordlyden (begrepet «merkostnader» i skatteloven § 5-15 første ledd bokstav q nr. 2) tilsier at eventuelle inntekter ved utleie på hjemstedet bare kan være relevant ved beregningen av merkostnadene dersom det er pendleroppholdet som har forårsaket utleien. Dersom utleien er uavhengig av pendleroppholdet, for eksempel der et tidligere leieforhold fortsetter uendret også etter at representanten tiltrer stortingsvervet, vil det ikke foreligge årsakssammenheng mellom leieinntektene og pendleroppholdet. Slik årsakssammenheng vil klart nok være vanskelig å dokumentere i mange tilfeller, uten at det i seg selv kan ha videre betydning for tolkningen av lovbestemmelsen.

Selv om det foreligger årsakssammenheng, gir ikke ordlyden grunnlag for å avskjære skattefrihet fullt ut ved utleie. Derimot må leieinntektene på hjemstedet i prinsippet hensyntas ved beregningen av merkostnadene, dvs. de kostnadene til pendlerboligen som Stortinget skattefritt kan dekke for representanten.

Dersom skattemyndighetenes forståelse legges til grunn, kan dette få svært urimelige utslag. Dette gjelder for eksempel representanter som har brutto leieinntekter, men netto kostnader på hjemstedet (kostnadene overstiger inntektene). Det er neppe upraktisk, særlig der utleie skjer til gunstig leiepris til familiemedlemmer, venner og bekjente, eller der det bare leies ut ett rom. Selv med skattemyndighetenes forståelse om at det gjelder et krav til kostnader på hjemstedet (se typetilfelle 1 ovenfor), skulle denne situasjonen gi grunnlag for skattefri dekning av pendlerbolig. Men skattemyndighetenes tolkning avskjærer skattefrihet for pendlerboligen også i en slik situasjon.

For øvrig vises til redegjørelsen under typetilfelle 1 over, der mange av de samme vurderingene gjør seg gjeldende. I begge tilfeller er det spørsmål om når og i hvilken utstrekning den økonomiske situasjonen på hjemstedet er relevant ved beregning av de merkostnadene som arbeidsgiver kan dekke skattefritt.

At skattemyndighetene over lang tid har hatt en oppfatning om at utleie avskjærer fradragsrett/skattefrihet, kan dermed ikke være avgjørende. Vi presiserer i denne sammenheng at det er uklart hvorvidt uttalelser historisk har oppstilt et forbud også mot *delvis* utleie, eller om det er hel utleie man har søkt å unngå. I så fall er dette lite kontroversielt for stortingsrepresentanter, fordi hel utleie normalt innebærer at vedkommende representant ikke

lenger disponerer boligen på sitt hjemsted. Da anses vedkommende flyttet til pendlerboligen i Oslo, og er ikke pendler overhodet (dvs. har ikke pendlerstatus).

Konklusjon: Vår vurdering er at leieinntekter på hjemstedet ikke avskjærer stortingsrepresentanters rett til skattefri dekning av pendlerbolig. Stortinget har behandlet dette skattemessig riktig. Dersom det er tilknytning mellom pendleroppholdet og utleien på hjemstedet, kan netto leieinntekt på hjemstedet imidlertid i prinsippet redusere det beløpet Stortinget kan dekke skattefritt for representanten. Hvorvidt dette er tilfellet for noen representanter, avhenger av en konkret gjennomgang av den enkelte sak.

10.2.7 Typetilfelle 6: Avstand mellom hjem og Stortinget

Spørsmålet er om stortingsrepresentanter som bor mer enn 40 kilometer fra Stortinget har rett på skattefri pendlerbolig.

Skattedirektoratet har svart følgende på spørsmål fra skatterevisjonen om skattemessig behandling av typetilfelle 6: «Skatteloven inneholder ingen eksplisitt avstandsgrense for når arbeidet nødvendiggjør opphold utenfor hjemmet. Dette vil i utgangspunktet bero på en helhetsvurdering. Når det gjelder stortingsrepresentanter mv. så har Skatteetaten lagt til grunn at 40 km er tilstrekkelig, jf. stortingsgodtgjørelsesloven, når det gjelder vurderingen av hvorvidt arbeidet nødvendiggjør opphold utenfor hjemmet.»

Basert på det som er lagt til grunn av Skattedirektoratet, må det legges til grunn at det er tilstrekkelig at stortingsrepresentanten er bosatt mer enn 40 kilometer fra Stortinget for at pendlerboligen skal kunne dekkes skattefritt av Stortinget. I disse tilfellene vil det være nødvendig for representanten å disponere pendlerbolig («av hensyn til arbeidet må bo utenfor hjemmet»).

Det er en betydelig forskjell mellom hvilken avstand som aksepteres av skattemyndighetene for at arbeidsoppholdet skal anses som nødvendig for henholdsvis stortingsrepresentanter (40 kilometer) og andre skattytere (100 kilometer). Riktignok skal det foretas en konkret vurdering av nødvendigheten av å disponere pendlerbolig, men for stortingsrepresentanter foretas det i praksis ingen slik vurdering. Det kan stilles spørsmål ved hva som begrunner denne ulike behandlingen. Skattemyndighetene virker å ha lagt vekt på de særlige krav som stilles til et stortingsverv, med hensyn til tilgjengelighet osv. Skattemyndighetene har over lengre tid akseptert at det er tilstrekkelig at det praktiseres et avstandskrav på 40 kilometer mellom det skattemessige bosted og Stortinget for at pendlerbolig skal kunne gis skattefritt.

De særlige forhold/krav som knytter seg til stortingsvervet, samt skattemyndighetenes praktisering av regelen i stortingsrepresentantens favør over tid, tilsier etter vår oppfatning at 40 kilometer er den riktige grensen for nødvendighetsvurderingen. Det nøyaktige grensen for avstand fra Stortinget kan likevel diskuteres, i hvert fall for tiden fremover. Hvorvidt det er grunnlag for å justere avstandskravet fremover vurderes ikke nærmere i Rapporten.

Konklusjon: Vår vurdering er at gjeldende avstandskrav på 40 kilometer for stortingsrepresentanter er i tråd med skattelovens regler. Stortingsrepresentanter som har sitt skattemessige hjem mer enn 40 kilometer fra Stortinget, har rett på skattefri pendlerbolig så fremt vilkårene for pendlerfradrag for øvrig er oppfylt. Stortinget har behandlet dette skattemessig riktig.

11 PENDLERDIETT (KOST)

11.1 Beskrivelse av reglene

11.1.1 Gjeldende regler om pendlerdiett

Det følger av stortingsgodtgjørelsesloven § 10 syvende ledd at stortingsrepresentanter som er pendlere mottar «pendlerdiett» for de døgn de oppholder seg i pendlerboligen. Ordningen med pendlerdiett for stortingsrepresentantene strekker seg langt tilbake i tid, men den nåværende bestemmelsen ble innført ved endring av stortingsgodtgjørelsesloven i 2019.¹⁸⁸

Pendlerdiett er dekning av kostnader til mat mv., dvs. kost. For tanken kan man gjerne betrakte dette som kostgodtgjørelse eller matpenger. Kostgodtgjørelse på reiser behandles nedenfor under punktene 13-16.

Bestemmelsen har i dag følgende ordlyd:

§ 10. Utgifter i forbindelse med fravær fra hjemmet

[...]

Representanter som er å anse som pendlere etter forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 § 3-1-2 tilstås pendlerdiett for de døgn de oppholder seg i pendlerboligene i forbindelse med utøvelsen av stortingsvervet. Pendlerdiett tilsvarer den alminnelige satsen for opphold på hybel eller brakke med kokemuligheter, fastsatt årlig av Skattedirektoratet.

Etter det vi har fått opplyst, har pendlerdiett vært skattlagt av Stortinget som inntekt etter skatteloven §§ 5-1 jf. 5-10 siden det i 2018 ble innført en begrensning i dekning av kost for pendlere som er bosatt i pendlerbolig med kokemuligheter.¹⁸⁹

Pendlerdiett tilstås nå i henhold til sats fastsatt av Skattedirektoratet. Brakkesats med kokemuligheter ble fjernet ved innføring av skatteplikt på arbeidsgivers dekning av kost ved arbeidsopphold utenfor hjemmet i 2018. Fra 2018 gjaldt skattefriheten for denne brakkesatsen kun ved «tjenestereiser», ettersom dekning av kost ved pendleropphold i pendlerbolig med kokemuligheter uansett var skattepliktig, jf. nåværende skatteloven § 6-13 første ledd tredje punktum og § 5-15 første ledd bokstav q nr. 1 annet punktum. Den skattefrie satsen for dekning av merutgifter til kost på yrkes-/tjenestereiser (med kokemuligheter) med overnatting var i 2018 NOK 88 per døgn.¹⁹⁰ I 2021 er satsen NOK 94.¹⁹¹

¹⁸⁸ Lov av 21. juni 2019 nr. 33 om endringer i lov av 20. desember 2016 nr. 106 om godtgjørelse for stortingsrepresentanter

¹⁸⁹ Lov av 19. desember 2017 nr. 121 om endringer i lov av 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt

¹⁹⁰ Forskrift om taksering av formues-, inntekts og fradragsposter mv. som må fastsettes ved skjønn til bruk ved fastsettingen for 2018, § 1-2-2

¹⁹¹ Forskrift om satser mv. til bruk for forskudd og skattefastsetting for 2021, § 2 annet ledd

Det har dermed oppstått en spesiell situasjon for pendlerdiett for stortingsrepresentanter. Pendlerdietten fastsettes etter den skattefrie satsen for dekning av merutgifter til kost ved overnatting i bolig med kokemuligheter på yrkes-/tjenestereiser. Dette selv om det altså ikke er snakk om tjenestereiser, men pendleropphold. Samtidig har pendlerdietten blitt skattlagt fullt ut av Stortinget, ettersom satsen har blitt benyttet til å dekke kostutgifter ved pendleropphold og ikke yrkes-/tjenestereiser. Det har ikke betydning for skatteplikten hvilken sats som er benyttet eller størrelsen på pendlerdietten fra og med 2018, da slik dekning altså uansett vil være skattepliktig.

Stortingsgodtgjørelsesloven § 10 syvende ledd viser til at det er pendlere etter FSFIN § 3-1-2 som tilstås pendlerdiett. FSFIN § 3-1-2 gjelder familiependlere, og på bakgrunn av denne kunne man forstått at det bare er «familiependlere» som vil kunne tilstås pendlerdiett for de døgn de oppholder seg i pendlerboligen. I Innst. 394 L (2018-2019) s. 1-2, som gjaldt innføringen av de nåværende reglene om pendlerdiett, ble det i imidlertid uttalt om hvem som vil kunne kreve pendlerdiett etter de nåværende reglene:

«Presidentskapet foreslår at skattereglenes definisjon av pendler legges til grunn også for stortingsrepresentanter, slik at de som heretter vil kunne kreve pendlerdiett, dermed blir:

- representanter med familie (ektefelle/samboer og barn) boende på hjemstedet, og
- **enslige representanter som disponerer selvstendig bolig på hjemstedet, slik denne er definert i forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 § 3-1-4 første ledd.**»
(vår utheving)

I innstillingen ble det altså lagt til grunn at enslige som disponerte selvstendig bolig på hjemstedet, i likhet med familiependlere som hadde familien boende på hjemstedet, skulle ha mulighet til å kreve pendlerdiett. Dette synes imidlertid ikke å ha kommet til uttrykk i lovteksten, ettersom lovteksten kun viser til representanter som er å anse som pendlere etter FSFIN § 3-1-2 om familiependlere. Enslige pendlere er regulert av FSFIN § 3-1-3 som det ikke er henvist til i bestemmelsen.

I innstillingen er det lagt til grunn at stortingsrepresentanter med familie ikke har krav på pendlerdiett dersom de bosetter seg i pendlerboligen med familien:¹⁹²

«Presidentskapets forslag til endring innebærer at representanter som bor i pendlerboligen med familien (dvs. med ektefelle, samboer og/eller barn), heretter ikke vil kunne kreve pendlerdiett.»

Ifølge de tilbakemeldinger vi har fått fra Stortingets administrasjon, har pendlerdiettordningen blitt praktisert i henhold til det som fremgår av innstillingen. Det vil si at familiependlere bosatt i pendlerboligen med familie bosatt på hjemstedet, og enslige pendlere med selvstendig bolig på hjemstedet, har mottatt pendlerdiett. Pendlere bosatt i pendlerboligen med familien og enslige pendlere uten selvstendig bolig på hjemstedet har ikke mottatt pendlerdiett.

¹⁹² Innst. 394 L (2018-2019), s. 2

Henvisningen til FSFIN § 3-1-2 er også pedagogisk forvirrende da denne bestemmelsen (og øvrige bestemmelser i FSFIN §§ 3-1-1 til 3-1-5) ikke får anvendelse på stortingsrepresentanter. Dette som følge av den særlige regelen om skattemessig bosted (pendlerstatus) i skatteloven § 3-1 sjette ledd.

11.1.2 Pendlerdiett etter eldre regler

I 2012 ble det foreslått og vedtatt at den da eksisterende diettordningen for stortingsrepresentanter skulle fjernes. Frem til dette hadde det eksistert en diettordning hvor representantene fikk utbetalt diett for 330 dager i året, uavhengig av hvilke dager de faktisk oppholdt seg i pendlerleiligheten (ofte omtalt som «dagpenger»).

Størrelsen på beløpet representanten mottok var avhengig av hvor langt representanten var bosatt fra Stortinget. Ordningen frem til endringen i 2012 er beskrevet i Innst. 89 L (2011-2012) s. 3-4:

*«Representanter som har bosted lenger enn 40 km fra Stortinget, mottar et beløp tilsvarende den alminnelige satsen for opphold på hybel eller brakke med kokemuligheter, fastsatt i takseringsreglene fastsatt av Skattedirektoratet 17. desember 2010 (for inntektsåret 2010) § 1-2-2, som er kr 189 per dag, og utgjør kr 62.379 per år. Representanter som har bosted nærmere enn 40 km fra Stortinget, får utbetalt en sats tilsvarende fradragssatsen for merkostnader til ett måltid etter takseringsreglene § 1-3-6, som er kr 81 per dag, og utgjør kr 26.730 per år. **Beløpene er gjenstand for skattetrekk, og det er opp til den enkelte representant å kreve skattefritak på selvangivelsen for deler av beløpet ut fra opplysninger om faktisk pendling.** De nevnte diettsatsene utbetales automatisk til alle stortingsrepresentanter; enten lav eller høy sats avhengig av bosted.*

[...]

Presidentskapet anser stortingsrepresentantenes diettordning for å være en særordning som kan gi uheldige signaler, og som kan oppfattes som om representantene har «dobbel diett» når de samtidig er på tjenestereiser og mottar diett i forbindelse med denne.»

Ordningen ble håndtert skattemessig slik at pendlerdietten fullt ut var gjenstand for skattetrekk fra Stortinget. Den enkelte representanten måtte selv sørge for å kreve skattefrihet dersom vedkommende oppfylte vilkårene for dette.

Pendlerdiettordningen slik denne var før 2012 innebar altså at representantene i enkelte tilfeller fikk utbetalt dobbel diett. Dette gjaldt for eksempel i tilfeller hvor representanten var på tjenestereiser og ikke oppholdt seg i pendlerboligen. Representanter mottok da både diett på tjenestereisen og pendlerdiett. Av denne grunn var ordningen gjenstand for mye kritikk i media. Presidentskapet foreslo å oppheve ordningen og innføre en ny ordning hvor representantene fikk utbetalt pendlerdiett for de dagene vedkommende faktisk oppholdt seg i pendlerboligen.¹⁹³

¹⁹³ Innst. 89 L (2011-2012), s. 4

I perioden mellom 2012-2018 mottok stortingsrepresentanter bosatt i pendlerboliger pendlerdiett etter brakkesats med kokemuligheter. For 2017 utgjorde denne satsen NOK 205 per døgn.¹⁹⁴ Denne pendlerdietten ble ikke skattlagt i perioden mellom innføring av de nye reglene i 2012 og innføring av skatteplikt på arbeidsgivers dekning av utgifter til kost fra 1. januar 2018 (se nedenfor). Denne skattefriheten gjaldt for alle representanter, uavhengig av om disse var enslige, familiependlere og om familien bodde på skattemessig hjemsted eller sammen med representanten i pendlerboligen.

11.2 Skattemessig behandling

11.2.1 Gjeldende regler

Fra og med 2018 ble det innført nye regler som avskar fradragsretten (og skattefriheten) for kost der vedkommende pendler har kokemuligheter i pendlerboligen. Pendlerdiett har med andre ord vært fullt ut skattepliktig siden 2018.¹⁹⁵ Se skatteloven § 6-13 første ledd tredje punktum og skatteloven § 5-15 første ledd bokstav q nr. 1 annet punktum.

Etter det vi har fått opplyst har samtlige stortingsrepresentanter som har mottatt pendlerdiett blitt skattlagt fullt ut for pendlerdietten siden det ble innført skatteplikt på arbeidsgivers dekning av kost i 2018. Dette gjelder uavhengig av om vedkommende er enslig eller har familie, og uavhengig av om vedkommende er bosatt i pendlerboligen med familien eller om familien er bosatt på hjemstedet.

11.2.2 Tidligere regler

Pendlerdietten ble i perioden 2012-2017 utbetalt til samtlige pendlere uavhengig av om disse hadde «merkostnader» til kost eller ikke. Dette inkluderer de stortingsrepresentantene som var bosatt med familien i pendlerboligen og enslige pendlere uten selvstendig bolig eller husholdning på hjemstedet. Et grunnleggende vilkår for at dekning av kostutgifter skal være skattefri er at det foreligger «merkostnader». En representant som bosetter seg i pendlerboligen med familien vil i utgangspunktet ikke ha noen slike merkostnader til kost, ettersom vedkommende da tar med seg sine private utgifter til arbeidsstedet. Det samme vil ofte være tilfellet for enslige pendlere, som er bakgrunnen for det historiske skillet mellom familiependlere og enslige pendlere. Dette skillet ble imidlertid opphevet i 1992, og enslige kan selvsagt ha merkostnader til kost.

For representanter som var bosatt med familien i pendlerboligen innebærer dette at de har mottatt pendlerdiett uavhengig av om de har hatt reelle merkostnader eller ikke. Utgangspunktet må være at de representantene som har bosatt seg med familien i pendlerboligen ikke har hatt merkostnader til losji, da de kun har hatt én husholdning og i alminnelighet ikke vil ha hatt utgifter utover det de ville hatt på hjemstedet. I Skatte-ABC 2021, emne: Stortingsrepresentanter mv., punkt 5.2.1 står det følgende om diettgodtgjørelse/dagpenger:

¹⁹⁴ Forskrift om taksering av formues-, inntekts og fradragsposter mv. som må fastsettes ved skjønn til bruk ved fastsettingen for 2017 § 1-2-2

¹⁹⁵ Lov av 19. desember 2017 nr. 121 om endringer i lov av 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt

«Fradrag for merkostnader til kost gis ikke for tidsrom hvor skattyteren til tross for sitt opphold utenfor det skattemessige bosted likevel har felles husholdning med sin ektefelle og barn.»

Dette har røtter helt tilbake til Utv. 1968 s. 409 (Rundskriv fra Riksskattestyret om ligning av stortingsrepresentanter) og gjentatt i det ajourførte rundskrivet fra 1979 (Utv. 1979 s. 213).

I 1992 ble kostfradrag etter sats lovens hovedregel, ikke unntaket. I praksis var det liten forskjell, fordi satsfradrag lenge hadde vært den praktiske hovedregel. Men forenklingshensyn var den vesentlige beveggrunn for lovendringen, og lovgiver var fullstendig klar over at satsfradrag kunne og ville innebære at noen pendlere fikk fradrag for mer enn de reelle merkostnadene:

«Selv om hovedregelen i skatteloven § 44 første ledd bokstav g nr. 2 er fradrag for faktiske, legitimerede merutgifter er den praktiske hovedregelen blitt fradrag etter sats. En nøyaktig ansettelse av fradraget viser seg i praksis å være vanskelig, blant annet fordi skattyternes oppteget over utgiftene gjerne er mangelfulle, spesielt ved lange fravær. Det kan også være vanskelig å gi en tilfredsstillende dokumentasjon av utgiftene. Satsene fastsettes årlig av Skattedirektoratet.

*Departementet foreslår nå denne praksisen med bruk av faste satser lovfestet som skattelovens hovedregel. Det vil imidlertid fortsatt være adgang til å kreve fradrag for (høyere) legitimerede utgifter. **En konsekvens av lovendringen er at enhver som har krav på fradrag, alltid vil ha krav på minimum laveste sats, selv om faktiske merutgifter ligger under dette nivå. Enkelte pendlere vil derfor få en overkompensasjon i forhold til faktiske utgifter, men dette er nødvendig for å få enklere og mer rettferdige regler, jf. foran.***

[...]

*Lovendringen betyr forenklinger for ligningsmyndighetene særlig i uoversiktlige kommuner. **Det vil ikke lenger være behov for å kontrollere at skattyter faktisk har utgifter på linje med satsnivået.** Klare regler om dokumentasjon og om hva som er hovedregelen der kravet om dokumentasjon ikke oppfylles, gir mer forutberegnelige regler for skattyter, samtidig som det betyr forenklinger for ligningsmyndighetene.» (vår uheving)¹⁹⁶*

Etter vår vurdering har sjablongsatsene medført at det fra 1992 ikke skal foretas en konkret vurdering av merkostnader til kost for disse pendlerne. Har de først pendlerstatus, skal det legges til grunn uprøvet at de har merkostnader som minst tilsvarende sjablongsatsene.

Vi viser også til takseringsforskriften for 2017 (siste år før skattereglene ble endret og kostfradrag avskåret). Her angis det at det kan legges til grunn at fradrag innenfor satser ikke har gitt overskudd.¹⁹⁷ Også skatteloven § 5-

¹⁹⁶ Ot.prp. nr. 3 (1991-1992), punkt 8.3.1

¹⁹⁷ Forskrift om taksering av formues-, inntekts og fradragposter mv. som må fastsettes ved skjønn til bruk ved fastsettingen for 2017

15 første ledd bokstav q (og dens forgjenger i FSFIN) angir for øvrig direkte at dekning etter satsene medfører skattefrihet.

Selv om det er praksis fra før 1992 for at stortingsrepresentanter som bor med sin familie i pendlerboligen ikke har rett på skattefri pendlerdiett, er skatteplikt etter vår oppfatning direkte i strid med lovens ordlyd og intensjonen med forenklingen i 1992. Dette gjelder selv om Skatte-ABC fortsatt angir at det er skatteplikt for pendlerdiett i disse tilfellene. Det virker sannsynlig at dette henger igjen fra tidligere versjoner av Skatte-ABC, da formuleringen har stått der med tilnærmet uendret ordlyd siden 1979/80.

Selv om merkostnadsbegrepet prinsipielt tilsier at det ikke skulle tilstås skattefri pendlerdiett til alle stortingsrepresentantene i perioden 2012-2017, ville dette etter vår oppfatning vært direkte i strid med både ordlyd og lovgivers klare intensjon slik dette fremkom i forarbeidene da loven ble endret i 1992. Det kan hevdes at situasjonen for stortingsrepresentanter er spesiell, fordi andre arbeidstakere ikke ville blitt ansett som pendlere i en situasjon der familien bor sammen med arbeidstakeren i pendlerboligen. Dette er utvilsomt riktig, og det kunne for så vidt ha foranlediget en særregel for stortingsrepresentanter i den grad man anså skattefri pendlerdiett som urimelig i disse situasjonene. Men konsekvensen av gjeldende sjablongregler for kostfradrag er at slike konkrete vurderinger av den enkelte pendlers livs- og kostnadssituasjon ikke skal gjøres. Tvert imot er det slik at hensikten med sjablongreglene var å unngå disse vanskelige vurderingene og få enklere regler.

Stortingsrepresentanter som har flyttet med familien til pendlerboligen i Oslo, skulle derfor etter vår oppfatning ikke vært skattlagt for pendlerdietten i perioden før 2018. Stortinget har behandlet dette riktig.

For enslige er det tilsvarende et spørsmål om disse har pådratt seg merkostnader.

Skattedirektoratet har på spørsmål fra skatterevisjonen svart følgende om skatt på kostgodtgjørelse: «Vilkåret om merkostnader for rett til fradrag/skattefri dekning gjelder også kostnader knyttet til kost. Dette følger direkte av lovens ordlyd, som ble inntatt i skattelovene av 1911 i 1927. Det fremgår videre av forarbeidene, Innst. O. I – 1927 s. 59, at det er et krav om at skattyter påføres en ekstra kostnad (utover sin faste husholdning) ved arbeidsopphold utenfor hjemmet for å ha fradragsrett; [...]

I 1980 ble det lovfestet en rett til å kreve fradrag for kost basert på satser (uten legitimering) ved opphold utenfor hjemmet. Størrelsen på satsene har blitt utformet slik at kostbesparelse i hjemmet ligger innbakt, hvilket igjen viser at det bare er merkostnadene som er tiltenkt å være fradragsberettiget. Ved lovendringen i 2018, der retten til fradrag for kost ble avskåret dersom vedkommende har kokemuligheter, var nok et grep lovgiver foretok for å sikre at kun merkostnader til kost skulle gi en fradragsrett for skattyter. Har man kokemuligheter i pendlerbolig, ble det lagt til grunn at kostnadene til matlaging ikke gir en økt kostnad hensett til kostnadene vedkommende ville hatt dersom maten kunne tilberedes i skattemessig bosted.»

Etter vår oppfatning er det etter likestillingen mellom enslige pendlere og familiependlere i 1992, ikke grunnlag for å legge til grunn av de enslige pendlerne generelt har vært avskåret fra å kreve skattefri pendlerdiett. Dette innebærer at disse enslige pendlerne, på samme måte som familiependlerne med familie i pendlerboligen i Oslo, hadde rett på skattefri pendlerdiett.

Rettstilstanden er vanskelig å forstå på dette punktet. Hjelpetbegrepet *husholdning* som har blitt anvendt historisk, har antakelig i det vesentlige vært myntet på kost. I dag har sjablongsatsene overflødiggjort vurderinger av om en konkret pendler har husholdning på hjemstedet i en spesifikk sak. Men hjelpetbegrepet *husholdning* brukes fortsatt på losji, som antakelig ikke (eller bare i begrenset grad) har vært tiltenkt bruksområde historisk. Det er en migrasjon av et hjelpetbegrep som vanskelig lar seg forklare med referanse til historiske kilder. I tillegg

kommer at hjelpebegrepet husholdning etter vår oppfatning kanskje egentlig har vært en merkelapp med referanse til bostedsreglene, ikke merkostnadsbegrepet.

11.2.3 Konklusjon

Etter at skattefriheten for pendlerdiett ble strammet inn i 2018, har Stortinget behandlet all pendlerdiett som skattepliktig. Dette er riktig.

Fra 2012 til 2018 har Stortinget behandlet all pendlerdiett som skattefri. Etter vår oppfatning har Stortinget behandlet dette riktig.

12 BESØKSREISER

Besøksreiser til hjemmet for pendlere hører konseptuelt til i Rapportens del III om Merkostnader til pendling. Dette reguleres av skatteloven § 6-13 og § 5-15 første ledd bokstav q. For å få en mest mulig helhetlig behandling, vil besøksreiser imidlertid behandles nedenfor i punkt 14 under Rapportens del IV om Reisekostnader.

DEL IV: REISEKOSTNADER



DEL IV: REISEKOSTNADER

Sammendrag og konklusjoner

Storingsrepresentanter kan få dekket ulike reiser skattefritt av Stortinget – tjenestereiser, arbeidsreiser (mellom hjem/pendlerbolig og Stortinget) og besøksreiser til hjemmet for representanter med pendlerbolig (pendlerreiser). Det har vært en del fokus i media på reisekostnader, ikke minst i lys av saker for domstolene som gjelder (feilaktige) reiseregninger. Disse sakene har imidlertid ikke knyttet seg til skattemessig behandling, men til hvorvidt representanten hadde krav på dekning av reisekostnadene og spørsmålet om det har vært reelle eller fiktive reiseregninger.

Så langt vi har kunnet bringe på det rene har Stortingets skattemessige behandling av reisekostnader i det vesentlige vært riktig. For tjenestereiser (og delvis pendlerreiser) har likevel vi identifisert noen situasjoner der Stortingets skattemessige behandling i enkeltsaker må vurderes nærmere. Det gjelder (i) tjenestereiser før 1. juli 2019 der hovedformålet med reisen ikke var et tjenstlig behov, (ii) kostnader til barnepass og -tilsyn, (iii) kostnader til ledsager, (iv) bonuspoeng som brukes privat og (v) rabatt oppnådd ved bestilling av privatreise gjennom Stortinget. Det samme gjelder bruk av Stortingets biltjeneste, der Stortingets skattemessige behandling må vurderes dersom tjenesten er brukt til rene arbeidsreiser (mellom hjem/pendlerbolig og Stortinget) eller andre private reiser.

Konklusjon:

- Stortingets skattemessige behandling av reisekostnader fremstår i det vesentlige som riktig, men må vurderes nærmere i noen konkrete situasjoner der det kan foreligge feil behandling.

13 GENERELT OM REISEKOSTNADER

Storingsrepresentanters og innkalte vararepresentanters rett til godtgjørelse for nærmere bestemte tjenestereiser er forankret i Grunnloven § 65 første ledd, og er nærmere regulert i stortingsgodtgjørelsesloven kapittel III. I tillegg har Stortingets presidentskap med hjemmel i stortingsgodtgjørelsesloven § 8 fjerde ledd vedtatt retningslinjer om reisedekning for stortingsrepresentanter, som utfyller og presiserer stortingsgodtgjørelsesloven.¹⁹⁸ Av retningslinjene § 1 fremgår det at bestemmelsene i loven og i retningslinjene utfylles av statens alminnelige reiseregulativer.

Formålet med bestemmelsene om reisedekning må ses i sammenheng med stortingsrepresentanters grunnlovfestede krav på godtgjørelse, som er ment å sikre demokratisk legitimitet og representasjon og å muliggjøre valgbarhet uavhengig av økonomisk evne. Det vises til redegjørelsen i punkt 3.2 hvor det fremgår at Stortingets kontroll med reiseregninger som danner grunnlag for reisegodtgjørelse kun er *formell*, og dermed ikke retter seg mot *innholdet i eller formålet med reisen*.

Stortingsgodtgjørelsesloven § 8 gir nærmere bestemmelser om reiseutgifter. Her fremgår det at reiser som skal dekkes av Stortinget, skal foretas på den «mest kostnadseffektive måte, så langt dette er forenelig med reisens formål». Reisene skal «dokumenteres», også om de helt eller delvis dekkes av andre enn Stortinget. Videre fremgår det av bestemmelsen at reiseregninger skal gjøres opp «snarest».

Av forarbeidene fremgår det at det i vurderingen av hva som er å anse som «kostnadseffektivt», er kostnadseffektiviteten for Stortinget som er gjenstand for vurdering, og ikke for den som reiser. Det skal foretas en totalvurdering der både pris og tidsbruk hensyntas.¹⁹⁹ I forarbeidene presiseres det at dokumentasjon av en reise er nødvendig for at utgiften skal kunne dekkes skattefritt, samt at en dokumentasjon vil muliggjøre etterprøving av kravets berettigelse.²⁰⁰ Når det gjelder kravet til at reiseregninger skal gjøres opp «snarest», fremgår det av forarbeidene at formålet er å sikre en best mulig flyt i reiseoppgjørene til representantene, gi grunnlag for korrekt innberetning til skattemyndighetene samt ivareta mer overordnede budsjettensyn.²⁰¹

Med virkning fra 1. oktober 2020 ble følgende tilføyelse tatt inn i stortingsgodtgjørelsesloven § 20 fjerde ledd:

«Det kan gjøres trekk i godtgjørelse, fratredelsesyttelse, etterlønn og feriepengar dersom utlegg betalt direkte av Stortinget ikke er dokumentert innen tre måneder. Kravet frafalles eller tilbakebetales ved dokumentasjon av utlegget.»

Bakgrunnen for bestemmelsen var behovet for lovregulering av hvordan representanters udokumenterte reiseutlegg, som er fakturert direkte til Stortinget, skal håndteres. Representanten vil i slike tilfeller i praksis ha utestående gjeld til Stortinget. Den nye bestemmelsen innebærer at Stortinget ved manglende dokumentasjon

¹⁹⁸ Retningslinjer om reisedekning for stortingsrepresentanter

¹⁹⁹ Innst. 51 L (2016-2017), s. 10, til § 8

²⁰⁰ Innst. 51 L (2016-2017), s. 4, punkt 4.2

²⁰¹ Innst. 51 L (2016-2017), s. 10, til § 8

kan gjøre trekk i representantens økonomiske ytelser.²⁰² Dette kan sammenlignes med arbeidsgivers adgang til å foreta trekk i arbeidstakers lønn eller feriepenger, jf. arbeidsmiljøloven § 14-15 annet ledd.

I retningslinjene § 2 oppstilles nærmere krav til reiseregning og dokumentasjon. Her fremgår at det skal leveres reiseregning for alle reiser, også der reisekostnadene er dekket direkte av Stortinget. Der dokumentasjon ikke kan fremskaffes, skal det redegjøres for årsak til dette i reiseregningen. Representanten bekrefter med sin signatur at reisen er av en slik art at den gir rett til utgiftsdekning etter bestemmelser i lov og retningslinjer. Beskrivelse av reisens formål, tid og sted samt dokumentasjon som skal følge reiseregningen må vedlegges før den sendes til behandling og utbetaling. Billigste reisemåte med offentlig kommunikasjon trenger ikke dokumentasjon. Dersom det er foretatt privat reise i kombinasjon med tjenestereise, skal det redegjøres for dette i reiseregningen.

Som konsekvens av en konkret sak der en representant misbrukte bestemmelsene om reiseoppgjør, ble det i november 2018 innført nye dokumentasjonskrav for reiser. Stortingets administrasjon har opplyst at reiser skal dokumenteres med invitasjoner, eller skjermbilder av program, e-post, sosiale medier, aviser eller lignende. Der det ikke finnes dokumentasjon som kan vedlegges, skal det oppgis en kontaktperson som kan bekrefte representantens tilstedeværelse eller deltakelse. Dersom det ikke er mulig å fremskaffe noen form for dokumentasjon, for eksempel grunnet møtets art, skal det tydelig fremkomme i reiseregningen hvorfor dette ikke lar seg gjøre.

For å registrere reiseregninger, benytter stortingsrepresentantene en app fra DFØ (Direktoratet for forvaltning og økonomistyring)²⁰³, eller lønns- og reiseportalen til Stortinget. Utgangspunktet er at alle bestillinger foretas av representantene selv. Når det gjelder fly og enkelte togreiser foretas bestillinger imidlertid av Stortinget på vegne av representantene. Av retningslinjene § 3 fremgår det at individuelle reiser fortrinnsvis skal bestilles gjennom Stortingets reisekontor eller gjennom Stortingets bookingsystemer.

Rent praktisk foregår behandlingen av reiseregninger slik at Stortingets administrasjon kontrollerer/legger inn riktig utgiftstype i SAP/reiseregningssystemet. Beregning av skatt gjøres deretter i systemet, i henhold til statens reiseregulativer. For eksempel legges beløp inn med utgiftstype «besøksreise utlegg», som da sørger for skatteberegning på dette.

Noe manuell innsats vil være nødvendig, blant annet for å skille ut skattepliktig del av reiser (privatreiser). Representanten må selv melde inn et beløp for privat del, for eksempel ved privat del av årskort for parkering på flyplass/togstasjon eller andre goder/beløp som ikke kan føres som en utgiftstype. Stortinget innberetter da det skattepliktige beløpet.

²⁰² Innst. 542 L (2020-2021), s. 3, punkt 2.5

²⁰³ <https://dfo.no/kundesider/lonn/dfo-app>

14 BESØKSREISER TIL HJEMMET

14.1 Hjemmelsgrunnlag

Besøksreiser til hjemmet (av Stortinget selv omtalt som *pendlerreiser*) er regulert i stortingsgodtgjørelsesloven § 10 tredje til syvende ledd:

§ 10. Utgifter i forbindelse med fravær fra hjemmet

[...]

Representanter som bor mer enn 40 km fra Stortinget, kan få dekket reiseutgifter mellom Stortinget eller pendlerboligen og representantenes hjemsted inntil én gang tur/retur per uke. Representanter med barn under 20 år som bor på hjemstedet, får dekket utgifter til inntil én ekstra hjemreise per uke. Stortingets presidentskap kan i særlige tilfeller utvide antall pendlerreiser per uke. Første og andre punktum gjelder ikke innkalte vararepresentanter som er innkalt for en kortere periode enn én hel uke.

I uker med helligdag tirsdag, onsdag eller torsdag dekkes ytterligere én pendlerreise tur/retur hjemsted og Oslo. Det dekkes inntil to pendlerreiser tur/retur i slike uker, også for representanter med barn under 20 år.

Ved permisjon på grunn av sykdom, skade eller velferdsgrunner kan representantene få dekket reiseutgifter for en reise tur/retur Stortinget og hjemsted eller annet innenlands oppholdssted.

Ved bruk av egen bil til reiser etter paragrafen her dekkes kilometergodtgjørelse etter satsene for tjenestereiser i staten.

Representanter som er å anse som pendlere etter forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 § 3-1-2 tilstår pendlerdiett for de døgn de oppholder seg i pendlerboligene i forbindelse med utøvelsen av stortingsvervet. Pendlerdiett tilsvarer den alminnelige satsen for opphold på hybel eller brakke med kokemuligheter, fastsatt årlig av Skattedirektoratet.

14.2 Beskrivelse av ytelsen

Pendlere, det vil si representanter som bor mer enn 40 kilometer fra Stortinget, får dekket reiseutgifter til sitt hjemsted etter stortingsgodtgjørelsesloven § 10 tredje ledd. Det dekkes som utgangspunkt én hjemreise (tur/retur) per uke. Representanter med barn under 20 år som bor på hjemstedet, får dekket reiseutgifter tur/retur Stortinget/pendlerbolig og hjemsted totalt to ganger per uke. Stortingets presidentskap kan i særlige tilfeller utvide antall pendlerreiser per uke. Bestemmelsens tredje ledd, første og andre punktum, gjelder ikke innkalte vararepresentanter som er innkalt for en kortere periode enn én hel uke. I uker med helligdag tirsdag, onsdag eller torsdag dekkes ytterligere én pendlerreise tur/retur hjemsted og Oslo, jf. bestemmelsenes fjerde ledd. Det dekkes maksimalt to pendlerreiser tur/retur i slike uker, også for representanter med barn under 20 år.

Det fremgår av retningslinjene § 6 at dersom antallet reiser per uke overstiger det representanten har krav på etter loven, anses reisen som en privat reise, med mindre den er gjennomført i tjenestesammenheng og kan dekkes som tjenestereise. Det er kun reelle utgifter som dekkes ved hjemreise, herunder transportutgifter, og ikke kosttillegg. Se også retningslinjenes § 11,²⁰⁴ der det fremgår at det ikke gis kostgodtgjørelse på pendlerreiser.

Ved permisjon på grunn av sykdom, skade eller velferdsgrunner, kan representantene få dekket reiseutgifter for en reise tur/retur Stortinget og hjemsted eller annet innenlands oppholdssted. Ved bruk av egen bil til besøksreiser til hjemmet, dekkes kilometergodtgjørelse etter satsene for tjenestereiser i staten.

Representanter som anses som pendlere etter reglene i skatteloven, tilstås pendlerdiett for døgnene de oppholder seg i pendlerboligen i forbindelse med utøvelsen av stortingsvervet. Dette er behandlet ovenfor i punkt 11.

Stortinget dekker som nevnt også pendlerreiser for vararepresentanter, når de er innkalt for én uke eller mer. Første innreise til Oslo etter innkalling og siste utreise til hjemsted etter endt møteperiode skal registreres som tjenestereise. Reiser tur/retur Oslo i møteperioden registreres som pendlerreiser.

Alle reiser som skal dekkes av Stortinget, skal foretas på den mest kostnadseffektive måten. Det må foretas en totalvurdering der det skal tas hensyn til både pris og tidsbruk. Det fremgår av Løveporten at pendlerreiser anses som mer forutsigbare reiser enn tjenestereiser. Det forventes derfor at det planlegges slik at reisen kan skje på rimeligste måte, for eksempel med kollektiv transport, selv om dette kan ta noe lengre tid.

Dersom representanten benytter egen bil på pendlerreiser, og utgifter til kilometergodtgjørelse og parkering overstiger prisen for rimeligste reisemåte, må det redegjøres på reiseregningen for hvorfor dette er vurdert til mest hensiktsmessige transportalternativ på den aktuelle reisen.

Stortinget dekker bare pendlerreiser tur/retur til én hjemstedsadresse. Som utgangspunkt skal dette være den folkeregistrerte adressen, det vil si det skattemessige bostedet. Representanten kan imidlertid søke presidentskapet om å pendle til en annen adresse enn dette.

Når det gjelder tjenesteoppdrag på vei til/fra pendlerreise, praktiseres dette slik:

- Dersom representanten har møte/oppdrag i forbindelse med pendling, skal reisestrekningen som knytter seg til tjenesteoppdraget registreres som tjenestereise. Dette innebærer at dersom representanten har møte/oppdrag på vei til Oslo, vil avreisetid fra hjemsted bli starttidspunkt for tjenestereisen. Tjenestereisen avsluttes og pendleropphold påbegynnes først når representanten ankommer Oslo.
- Dersom representanten er innom et tjenesteoppdrag på vei hjem fra Oslo, registreres hele reisen fra Oslo til oppdragssted og videre fra oppdragssted til hjemsted, som tjenestereise. Pendleroppholdet avsluttes ved avreisetidspunkt fra Oslo i forkant av oppdraget.

²⁰⁴ Retningslinjer om reisedekning for stortingsrepresentanter

Dersom det pådras merkostnader som følge av et privat ærend underveis på pendlerreisen, dekkes ikke dette. Det samme gjelder dersom reisen totalt sett fordyres som følge av private ærend. Da er dekning begrenset til det reisen ville kostet når det private ærend tenkes borte.

Periodekort (årskort), for eksempel på flyplass/togstasjon, kan refunderes når det sannsynliggjøres at det vil gi en betydelig besparelse for Stortinget. Stortinget dekker ikke utgifter til månedskort (tog, buss, e.l.). Dersom representanten benytter privat betalt månedskort på reise som skal dekkes av Stortinget, kan representanten på reiseregningen registrere beløp tilsvarende rimeligste reisemåte uten kvittering. Komforttillegg på tog dekkes mot kvittering.

Retningslinjene gir nærmere regler om dekning av reiseutgifter, herunder regler om bruk av egen bil, leiebil, taxi mv., opparbeidelse og benyttelse av bonuspoeng, parkeringsutgifter og bestilling av reiser gjennom Stortingets tilknyttede reisekontor. Disse bestemmelsene har først og fremst relevans for tjenestereiser, og behandles derfor nedenfor jf. punktene 16.1.6, 16.1.7, 16.1.9 og 16.1.12.

14.3 Sentrale lovendringer

Stortingsgodtgjørelsesloven § 10 har blitt endret ved to anledninger. Ved den første lovendringen 1. juli 2019 ble bestemmelsens siste ledd om pendlerdiett inntatt. Ved ny lovendring 1. oktober 2021 ble det i tillegg til språklige endringer inntatt følgende²⁰⁵:

- Bestemmelse i tredje ledd om at Stortingets presidentskap i særlige tilfeller kan utvide antall pendlerreiser per uke – noe det tidligere ikke var adgang til. Ifølge forarbeidene var bakgrunnen for dette koronapandemien, som har vist at det kan oppstå helt særegne situasjoner hvor det er behov for ytterligere fleksibilitet og utvidelse av antall pendlerreiser.
- Et nytt fjerde ledd om dekning av reiseutgifter i uker med helligdag tirsdag, onsdag eller torsdag. Dette innebærer ingen endringer for representanter med barn under 20 år, men øvrige representanter gis mulighet til dekning av én ekstra reise i slike uker. Det fremgår av forarbeidene at denne endringen ikke vil ha betydning for den skattemessige behandlingen, og alle pendlerreiser vil fortsatt anses som skattefrie yrkesreiser.
- Presisering i bestemmelsens siste ledd om at pendlerdiett tilstås per «døgn» representanten oppholder seg i pendlerboligen, fremfor per «dag», slik det het tidligere. Det fremgår av forarbeidene at endringen ble foretatt for å harmonisere ordlyden med formål og praksis.

²⁰⁵ Samtlige henvisninger til forarbeider nedenfor er til Innst. 524 L (2020-2021) Innstilling fra Stortingets presidentskap om endring i lov om godtgjørelse for stortingsrepresentanter s. 2

14.4 Skattemessig behandling

14.4.1 Generelt

Stortinget vil kunne dekke kostnader til hjemreiser skattefritt for stortingsrepresentanter som er pendlere. I utgangspunktet vil besøksreiser hjem kunne dekkes direkte av arbeidsgiver etter skatteloven § 5-15 første ledd bokstav q nr. 3 (og vil kunne fradragføres etter skatteloven § 6-13 der representanten selv tar kostnaden). Begge disse bestemmelsene viser videre til skatteloven § 6-44 om fradrag for reise mellom hjem og arbeidssted. Konseptuelt er slike besøksreiser til hjemmet altså å anse som «merkostnader» ved pendling, jf. foran punkt 12.

Skatteloven § 6-44 har følgende ordlyd:

§ 6-44. Reise mellom hjem og arbeidssted mv.

(1) For reiser til hjem innenfor EØS-området gis fradrag for reise mellom hjem og arbeidssted og besøksreiser etter § 6-13 etter forskrift fastsatt av departementet med utgangspunkt i reiseavstand og reisehyppighet. Fradrag er begrenset til den del av beløpet som overstiger 23 900 kroner, og gis ikke for beløp som overstiger 97 000 kroner i året.

(2) For reiser til hjem utenfor EØS-området gis fradrag for dokumenterte utgifter til transport med andre transportmidler enn privatbil. Når skattyter kan dokumentere bruk av privatbil til hjemreisen, gis fradrag for utgiftene ved dette etter satser fastsatt av departementet i forskrift. Beløpsgrensene i første ledd gjelder tilsvarende.

(3) Departementet kan i forskrift gi regler om hva som skal anses som reise mellom hjem og arbeidssted, og hva som skal anses som yrkesreise.

Med hjemmel i denne bestemmelsen tredje ledd har departementet i forskrift avgrenset hva som utgjør en arbeidsreise/besøksreise og hva som utgjør en yrkes-/tjenestereise. Det fremgår nærmere av FSFIN § 6-44-13 hva som skal anses som en tjenestereise («yrkesreise»):

§ 6-44-13. Yrkesreise

Som yrkesreise anses:

- a. Reise mellom bolig og ikke-fast arbeidssted.*
- b. Reise mellom fast arbeidssted og ikke-fast arbeidssted.*
- c. Reise der skattyter av hensyn til arbeidet må bo utenfor hjemmet. Dette gjelder likevel ikke besøksreise til hjemmet.*
- d. Reise der stortingsrepresentant av hensyn til stortingsvervet må bo utenfor hjemmet.***
- e. Reise fra bolig til fast arbeidssted før en yrkesreise påbegynnes fra arbeidsstedet dersom skattyter oppholder seg på arbeidsstedet i kort tid, og ikke utfører alminnelig arbeid under oppholdet. Det samme gjelder tilsvarende returreise.*

f. Reise mellom bolig og fast arbeidssted når arbeidet regelmessig gjør det påkrevet å frakte arbeidsutstyr med bil.

g. Reise fra det sted skattyter oppholder seg til fast arbeidssted når reisen foretas på grunn av nødvendig tilkalling utenom ordinær arbeidstid. Det samme gjelder returreisen.

h. Reise fra oppmøtested som nevnt i § 6-44-11 første ledd d til fast arbeidssted på sokkelinnretning, fartøy eller i utlandet. Det samme gjelder returreisen. (vår utheving)

I skatterettslige kilder benyttes begrepene «yrkesreiser» og «tjenestereise» om hverandre. For lønnsinntakere vil det være mest riktig å benytte begrepet tjenestereiser, selv om det videre begrepet yrkesreiser også kan benyttes. For selvstendig næringsdrivende benyttes yrkesreiser. I den videre fremstillingen benyttes «tjenestereiser» om stortingsrepresentantenes reiser, da dette er begrepsbruken i Retningslinjer om reisedekning for stortingsrepresentanter.

FSFIN § 6-44-13 bokstav d innebærer at for stortingsrepresentanter anses alle hjemreiser/besøksreiser til hjemmet som tjenestereiser.²⁰⁶ Bestemmelsen ble innført i 2013, med følgende begrunnelse:

«Stortingsvervet kan ikke sidestilles med en ordinær jobb. Representantene skal møte i Stortinget, men skal samtidig representere sitt distrikt og har derfor en utstrakt reisevirksomhet i eget distrikt under hele stortingsperioden.

Stortinget dekker ca. 10 000 reiser for representantene i året og av disse utgjør pendlerreisene ca. 1 200 reiser. Reiser til hjemstedet har ofte delt formål, både å besøke familien og å delta i møtevirksomhet og arrangement i hjemfylket som følge av stortingsvervet. Det er derfor ofte vanskelig for representantene å vurdere om en reise skal behandles som en pendlerreise eller en tjenestereise. Også hvor en kostnad er knyttet både til en pendlerreise og en tjenestereise er det vanskelig å avgjøre hvordan kostnaden skal behandles. Et typisk eksempel på dette kan være parkering på flyplassen hvor formålet med parkeringen både er relatert til et pendleropphold og en eller flere tjenestereiser (yrkesreiser).

*Presidentskapet vil derfor foreslå at Stortinget ber regjeringen om å endre regelverket for skattemessig klassifisering av reiser slik at reiser der stortingsrepresentanter av hensyn til stortingsvervet må bo utenfor hjemmet anses som en yrkesreise, uten avgrensning mot besøksreiser. **På denne måten vil alle reiser som representantene foretar med overnatting, anses som yrkesreiser og kan dekkes fullt ut av Stortinget uten at representanten må vurdere om han/hun er på en tjenestereise eller en besøksreise (pendlerreise).** Representanten slipper å vurdere hvilke reisekostnader som er knyttet til de ulike reisene. De tilfellene hvor en kostnad i dag gjelder både besøksreiser og tjenestereiser blir enklere å behandle for representanten og administrasjonen. Stortinget dekker i dag alle kostnader knyttet til tjenestereiser og besøksreiser. Endringen medfører at Stortingets dekning av besøksreiser skal*

²⁰⁶ Skatte-ABC 2021, emne: Reise – avgrensning mellom arbeidsreiser, besøksreiser og yrkesreiser, punkt 5.22

behandles som yrkesreiser, og vil dermed ikke gi et skattepliktig overskudd for representanten.»²⁰⁷ (vår utheving)

Tjenestereiser er reiser som skjer av hensyn til vervet og utførelsen av dette (den inntektsgivende aktiviteten). Kostnader til tjenestereiser vil dermed også være fradragsberettiget etter hovedregelen om fradrag i skatteloven § 6-1 som kostnader for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt.²⁰⁸

Det at stortingsrepresentantenes besøksreiser til hjemmet skatterettslig er definert som tjenestereiser etter FSFIN § 6-44-13 bokstav d, vil innebære at representantene får dekket flere kostnader skattefritt enn dersom reisen hadde vært definert som en besøksreise (pendlerreise). I tillegg vil beløpsgrensene i skatteloven § 6-44 ikke komme til anvendelse. Et eksempel på økt fradragsrett er kostnader til parkering, som ikke kan dekkes skattefritt ved besøksreiser.²⁰⁹ Det vil også gjelde en høyere sats for kilometergodtgjørelse ved bruk av egen bil. For 2021 er de trekk- og skattefrie satsene for kilometergodtgjørelse NOK 3 per kilometer ved bruk av privat bil i ved tjenestereise.²¹⁰ Den trekk- og skattefrie satsen for bruk av egen bil ved besøksreiser til hjemmet for pendlere for øvrig, er NOK 1,56 per kilometer for 2021 (NOK 0,76 per kilometer mellom 50 000 og 75 000 kilometer).²¹¹

Bakgrunnen for særregelen for stortingsrepresentanter er altså at grensen mellom besøksreiser og tjenestereiser anses mer flytende for stortingsrepresentantene enn for andre arbeidstakere. Enkelte ganger vil representanter for eksempel delta på arrangementer med lokallaget i partiet ved besøksreiser til hjemstedet. På bakgrunn av antagelsen om at det (ofte) utføres arbeid som stortingsrepresentant også ved besøksreiser hjem, har man vedtatt en sjablongmessig regel som fastsetter at samtlige av besøksreisene til hjemmet for stortingspolitikere skal anses som tjenestereiser. Dette vil ha den fordel at man slipper å foreta vanskelige og konkrete avveininger av om reisen skal klassifiseres som besøks- eller tjenestereise i hvert enkelt tilfelle. Regelen vil imidlertid innebære at representantene vil kunne få fradrag / skattefri dekning som om de var på tjenestereise også i tilfeller hvor reisen faktisk er en ren besøksreise.

Selv om stortingsrepresentantenes reiser er klassifisert som tjenestereiser, innebærer ikke dette at deres opphold som følge av reisen må klassifiseres som tjenesteopphold. Av Skatte-ABC 2021, emne: Reise – avgrensning mellom arbeidsreiser, besøksreiser og yrkesreiser punkt 1 fremgår det:

«FSFIN § 6-44 B har regler om klassifisering av reise som arbeidsreise eller yrkesreise. Ved reiser med overnatting må den skattemessige klassifiseringen av kostnadene til selve reisen (transporten) og kostnadene til opphold (kost og losji), som utgangspunkt vurderes hver for seg. Ofte vil klassifiseringen av transporten og oppholdet være lik, men klassifiseringen av oppholdet (pendleropphold eller

²⁰⁷ Innst. 335 S (2012–2013), punkt 2.2

²⁰⁸ Skatte-ABC 2021, emne: Reise – avgrensning mellom arbeidsreiser, besøksreiser og yrkesreiser punkt 1

²⁰⁹ Skatte-ABC 2021, emne: Reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreiser), punkt 2.4

²¹⁰ <https://www.skatteetaten.no/satser/bilgodtgjorelse-kilometergodtgjorelse/>

²¹¹ <https://www.skatteetaten.no/satser/fradrag-for-reiser-mellom-hjem-og-arbeid/>

yrkesopphold) gjelder ikke uten videre for klassifiseringen av reisen (arbeidsreise, besøksreise eller yrkesreise).»²¹²

For øvrig viser vi til punkt 16 nedenfor, der det behandles forhold som dels også har overføringsverdi til besøksreiser (som altså anses som tjenestereiser i skattemessig forstand).

14.4.2 Stortingets praktisering

Stortinget praktiserer reglene om pendlerreiser slik at dette bare dekkes skattefritt til *folkeregistrert* hjemsted. Dersom representanten har flyttet og dermed endret sitt skattemessig bosted, men for eksempel unnlatt å melde dette til Folkeregistrert, vil pendlerreisen være skattepliktig. I det hele tatt vil all pendlerreise til annet hjem enn det folkeregistrerte behandles som skattepliktig, med mindre det faktisk er en tjenestereise.

For øvrig vil skattemessig behandling avhenge av typen kostnad. For eksempel vil kilometergodtgjørelse være skattefri innenfor NOK 3 per km, og skattepliktig utover dette. I alminnelighet vil besøksreiser behandles som skattefrie, for eksempel ved dekning av flyutgifter, parkering mv. Ved refusjon av utgifter til periodekort (årskort), skal privat fordel beskattes. Representanten må innen inntektsårets utgang anslå hvor stor del av bruken som er relatert til private reiser.

Det dekkes ikke utgifter til kost på besøksreiser til hjemmet, slik at det ikke oppstår skattemessige spørsmål rundt diett.

14.4.3 Konklusjon

Vi har ikke identifisert feil i Stortingets skattemessige behandling av reglene for besøksreiser til hjemmet (pendlerreiser). Vi gjør oppmerksom på at vi ikke har vurdert enkeltsaker, bare Stortingets informasjon om hvordan regelverket praktiseres.

For øvrig vises det til punkt 16.2 nedenfor om de ordinære tjenestereiser, der enkelte av de samme spørsmålene oppstår for besøksreiser. Svarene vil være de samme, fordi både besøksreiser og ordinære tjenestereiser anses som tjenestereiser i skattemessig sammenheng.

²¹² Det samme følger av Skatte-ABC 2021, emne: Stortingsrepresentanter mv., punkt 5.3

15 ARBEIDSREISER

15.1 Hjemmelsgrunnlag

Utgangspunktet er at arbeidsreiser, dvs. reiser mellom Stortinget og bosted (pendlerbolig eller annen privat bolig), dekkes av representanten selv. Det er likevel visse unntak. Arbeidsreiser er regulert i stortingsgodtgjørelsesloven § 10 første, annet og sjette ledd:

§ 10. Utgifter i forbindelse med fravær fra hjemmet

Stortinget anses som fast arbeidssted for representantene. Med mindre noe annet er særskilt bestemt, betraktes arbeidsreiser mellom Stortinget og bosted (pendlerbolig eller privat bolig) som privatreiser og dekkes av representantene selv. Innkalte vararepresentanter får dekket faktiske utgifter til overnatting i den tiden de gjør tjeneste. Ved sykdom eller skade kan representantene få dekket særlige utgifter til transport til og fra Stortinget.

Representanter som bor mer enn 40 km fra Stortinget, kan få dekket utgifter til reiser tur/retur Stortinget ved tiltredelse og fratredelse, sesjonsåpning og avslutning.

[...]

Ved bruk av egen bil til reiser etter paragrafen her dekkes kilometergodtgjørelse etter satsene for tjenestereiser i staten.

15.2 Beskrivelse av ytelsen

Av bestemmelsen fremgår det at arbeidsreiser mellom Stortinget og bosted i utgangspunktet regnes som privatreiser som dekkes av representanten selv. Innkalte vararepresentanter får dekket faktiske utgifter til overnatting i den tiden de gjør tjeneste.

Det følger av retningslinjene om reisedekning for stortingsrepresentanter og av Løveporten at følgende arbeidsreiser likevel vil kunne dekkes:

- Arbeidsreiser i sammenheng med tjenestereise. Representanter som er innom Stortinget eller pendlerbolig/privat bolig i Oslo på vei til eller fra tjenestereise, kan bruke hjemstedsadressen som reisens start- og endepunkt. Dette forutsetter at oppholdet er kort, at representanten ikke utfører alminnelig arbeid, samt at formålet med oppholdet må ha direkte tilknytning til påfølgende tjenestereise.
- Nødvendige utgifter til hjemreise med drosje ved møter i Stortinget eller komiteene som varer lenger enn til kl. 22.00. Representanter som har pendlerbolig/privat bolig i Oslo får dekket reisen dit.
- Reise som skyldes ekstraordinære forhold i arbeidet, i henhold til nærmere regler i Finansdepartementets skattelovforskrift § 5-15-6 ellefte ledd.

Henvisningen i retningslinjene til FSFIN § 5-15-6 ellefte ledd er feil. Formodentlig siktes det til FSFIN § 5-15-5 sjette ledd, som angir at dekning av arbeidsreise er skattefri dersom det foreligger ekstraordinære forhold.

Videre følger det av retningslinjene § 11 at det gis kostgodtgjørelse etter statens særavtaler for reiser innenlands og utenlands.

15.3 Skattemessig behandling

15.3.1 Generelt

Stortinget har praktisert reglene om arbeidsreise slik at det som utgangspunkt er skatteplikt ved dekning av slike reiser. Slik reise anses da som privatreise. Dette gjelder for eksempel bruk av drosje og bruk av bil med sjåfør. Reise direkte mellom hjemmet og sted for møte/arrangement utenfor fast arbeidssted anses normalt som tjenestereise, slik at Stortingets dekning behandles som skattefri. Se også nedenfor punkt 16.3 om Stortingets biltjeneste.

Det er riktig at dekning av arbeidsreise som utgangspunkt vil anses som dekning av en privat reise som ikke er skattefri, jf. FSFIN § 5-11-1 første ledd. Dette behandles da fullt ut som skattepliktig arbeidsinntekt for representanten. Det samme presiseres i Skatte-ABC:

«Det gis fradrag for daglig reise mellom hjem og arbeidssted (arbeidsreiser), jf. sktl. § 6-44. Kostnader til reise mellom hjem og arbeidssted anses i utgangspunktet som privatkostnader. Dette betyr at arbeidsgivers dekning av slike kostnader skal behandles etter bruttometoden, dvs. at kostnadsdekningen anses som lønn for arbeidstakeren, som så må kreve avstandsfradrag på vanlig måte.»²¹³

Arbeidsreise er definert i Skatte-ABC²¹⁴ som:

«Arbeidsreise er en betegnelse for

- reise mellom bolig og fast arbeidssted*
- reise mellom faste arbeidssteder, og*
- reise mellom bolig eller arbeidssted og undervisningssted hvor det ytes undervisning etter lov 4. juli 2003 nr. 80 om introduksjonsordning og norskopplæring for nyankomne innvandrere (introduksjonsloven).»²¹⁵*

²¹³ Skatte-ABC 2021 emne Reise – avgrensning mellom arbeidsreiser, besøksreiser og yrkesreiser, punkt 1

²¹⁴ Skatte-ABC 2021, emne: Reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreiser), punkt 1

²¹⁵ Se nærmere Skatte-ABC 2021, emne: Reise – avgrensning mellom arbeidsreiser, besøksreiser og yrkesreiser, punkt 2.6 for en angivelse av hvilke reiser som kan anses å være arbeidsreiser

15.3.2 Hva er «ekstraordinære forhold»?

Der det foreligger ekstraordinære forhold, vil dekning av arbeidsreiser likevel være skattefri, jf. FSFIN § 5-15-5 sjette ledd:

«§ 5-15-5. Enkelte andre naturalytelser mv.

[...]

(6) Fordel i form av arbeidsgivers dekning av reise mellom hjem og arbeidssted, regnes ikke som skattepliktig inntekt **når reisen skyldes ekstraordinære forhold i arbeidet**. Ved vurderingen av dette legges det vekt på om reisen er uforutsigbar, om den skjer til uvanlig tid eller under tidsnød etter forsinkelse på arbeidsstedet, og om alternativ transport ikke finnes. Det kan også legges vekt på behov for skjermet transport (sikkerhetskjøring).» (vår utheving)

I den grad Stortinget dekker slike arbeidsreiser der ekstraordinære forhold foreligger, vil dekningen med andre ord være skattefri.

For representanter som er pendlere, vil reise mellom Stortinget og pendlerboligen anses som en arbeidsreise, som kan falle inn under unntaket i FSFIN § 5-15-5 sjette ledd dersom vilkåret om at reisen skyldes «ekstraordinære forhold i arbeidet» er oppfylt. Tilsvarende gjelder for representanter som er bosatt i sitt skattemessige hjem under stortingsperioden. Dekkes det reiser mellom andre steder enn representantens «hjem», slik dette er definert ovenfor, og Stortinget, vil reisen anses som en skattepliktig fordel.

Hva som utgjør momenter i vurderingen av om vilkåret om «ekstraordinære forhold i arbeidet» er oppfylt, følger delvis av bestemmelsen selv, jf. FSFIN § 5-15-5 sjette ledd annet og tredje punktum. Videre vises det til Skatte-ABC 2021, emne: Reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreiser), punkt 10.2:

«10.2 Unntak, refusjon av drosjeregninger i visse særlige tilfeller

Fordel i form av arbeidsgivers refusjon av drosjekostnader til dekning av reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise), regnes ikke som skattepliktig inntekt når reisen skyldes ekstraordinære forhold i arbeidet, jf. FSFIN § 5-15-5 sjette ledd. Ved vurderingen skal det legges vekt på en rekke momenter hvor ingen alene er avgjørende. Følgende momenter trekker i retning av skattefrihet

- reisen er uforutsigbar
- reisen skjer til uvanlig tid
- det er tidsnød pga. forsinkelse på arbeidsstedet
- alternativ rutegående transport er ikke tilgjengelig
- **det er behov for skjermet transport (sikkerhetskjøring)**

Selv om ett eller flere av momentene over foreligger, vil arbeidstaker som benytter samme reisemåte som ved ordinære reiser mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise), f.eks. egen bil, likevel ikke kunne motta utgiftsgodtgjørelse fra arbeidsgiver skattefritt.

Det gis ikke avstandsfradrag for reise som er dekket ved slik skattefri refusjon etter FSFIN § 5-15-5 sjette ledd, da reisen anses besørget av arbeidsgiver.» (vår utheving)

Gitt stortingsrepresentantens særlige rolle er det av særlig interesse at det kan legges vekt på behovet for skjermet transport (sikkerhetskjøring) ved vurderingen av om dekningen av reisen er skattepliktig. Dette er angitt som et *moment* i vurderingen av om det foreligger ekstraordinære forhold, både i ordlyden og i Skatte-ABC. Vi legger imidlertid til grunn at dersom det foreligger et slikt behov, vil vilkåret om ekstraordinære forhold i arbeidet være oppfylt. I tilfeller hvor det foreligger en anbefaling fra vedkommende politimyndighet om at en representant benytter skjermet transport, må Stortingets dekning av disse kostnadene dermed etter vårt syn anses skattefri, jf. FSFIN § 5-15-5 sjette ledd. Det må også gjelde dersom Stortingets biltjeneste benyttes til slik reise, jf. nedenfor punkt 16.3.

I andre situasjoner må det foretas en konkret vurdering av om det foreligger ekstraordinære forhold.

15.3.3 Konklusjon

Vi har ikke identifisert feil i Stortingets skattemessige behandling av reglene for arbeidsreiser. Vår forståelse er at Stortinget bare foretar skattefri dekning der det vurderes å foreligge ekstraordinære forhold. Vi gjør oppmerksom på at vi ikke har vurdert enkeltsaker, bare Stortingets informasjon om hvordan regelverket praktiseres.

16 TJENESTEREISER

16.1 Beskrivelse av ytelsen

16.1.1 Hjemmelsgrunnlag

Dekning av utgifter på tjenestereise for stortingsrepresentanter er regulert i stortingsgodtgjørelsesloven § 9:

§ 9. Utgifter på tjenestereise

Representanter som foretar tjenestereiser i sammenheng med utøvelsen av stortingsvervet, innenlands og utenlands, får dekket sine reiseutgifter etter reglene i statens alminnelige reiseregulativer, bestemmelser etter kapittel IV og retningslinjer etter § 8 fjerde ledd.

For tjenestereiser som skal dekkes av Stortinget må reisens formål og innhold i hovedsak være tjenesterelatert.

Tjenestereiser utenlands i forbindelse med de faste parlamentarikerdelegasjoners virksomhet skal være godkjent av delegasjonsleder. Alle andre tjenestereiser utenlands skal være godkjent av Stortingets presidentskap.

På tjenestereiser utenlands kan det bare kreves dekning for legitimerte utgifter til overnatting.

Som hovedregel kan det ikke kreves dekning av reiseutgifter for ledsager. Når det er nødvendig for å ivareta Stortingets representative funksjoner, kan Stortingets presidentskap etter søknad likevel beslutte at slike utgifter helt eller delvis skal dekkes.

Stortingets presidentskap kan beslutte at representanter på tjenestereise kan få dekket nødvendige merutgifter til barnetilsyn, eventuelt reise- og oppholdsutgifter for én barnepasser. Dette gjelder inntil barnet fyller ett år, med mindre det foreligger særlige grunner som tilsier noe annet. Tapt arbeidsinntekt for ledsager dekkes ikke.

Det kan ytes forskudd til utgifter til tjenestereiser, jf. § 6.

Med utgifter på tjenestereise, menes representantens utgifter knyttet til reiser i sammenheng med utøvelsen av stortingsvervet. For at tjenestereiser skal dekkes av Stortinget, må reisens formål og innhold «i hovedsak være tjenesterelatert», jf. bestemmelsens annet ledd.

Utgangspunktet er at representanter får dekket sine egne utgifter til tjenestereiser, både innenlands og utenlands. Bare unntaksvis kan det i tillegg kreves dekning av ledsagers reiseutgifter.

Videre gir retningslinjene om reisedekning for stortingsrepresentanter²¹⁶ nærmere regler om utgifter på tjenestereise.

16.1.2 Sentrale lovendringer

I perioden 1. januar 2017 til 1. juli 2019 var hovedregelen etter bestemmelsens annet ledd at alle innenlands reiser skulle anses som tjenestereiser, med mindre de var av rent privat art eller ikke hadde sammenheng med vervet som stortingsrepresentant. For at bestemmelsen skulle være bedre i samsvar med de regler som ellers gjelder i staten, ble bestemmelsens annet ledd endret til at reisens formål og innhold hovedsakelig må være tjenesterelatert for at den skal kunne anses som en tjenestereise. Lovendringen ble supplert med en endring i retningslinjene om at representantene må angi utfyllende forklaring på reiseregningen dersom en tjenestereise kombineres med private forhold.

16.1.3 Nærmere om reisene

I retningslinjene er det presisert at utgangspunkt for tjenestereise er Stortinget, pendlerbolig/privat bolig i Oslo eller hjemsted, og at reisen avsluttes på ett av de nevnte stedene. Også reiser med andre start- og endepunkter kan dekkes av Stortinget, så lenge reisen oppfyller vilkårene for tjenestereiser og utgiftene ikke overstiger det reisen normalt koster med utgangspunkt i hjem- eller arbeidssted. Reisekostnader til representanters deltakelse i styrer, råd og utvalg dekkes ikke, med mindre det dreier seg om verv med tilknytning til stortingsvervet.

Ved eventuelle private ærend i forbindelse med tjenestereise, må representanten selv dekke merkostnader som følge av dette, jf. retningslinjene § 4. Dersom utreise/innreise forskyves, trekkes de private timene ut før beregning av diettgodtgjørelse.

Representanter som er innom Stortinget eller pendlerbolig/privat bolig i Oslo på vei til eller fra tjenestereise, kan bruke hjemstedsadressen som reisens start-/endepunkt, dersom oppholdet er kort og representanten ikke utfører alminnelig arbeid. Formålet med oppholdet må ha direkte tilknytning til den påfølgende tjenestereisen i form av f.eks. å hente materiell eller personer.

Dekning av reiseutgifter i forbindelse med arrangementer i regi av egen partiorganisasjon, som for eksempel landsmøter, begrenses til utgifter til reise, overnatting og kost i henhold til statens reiseregulativer. Kostnader utover dette dekkes ikke. Reiseutgifter i forbindelse med rent sosiale arrangementer i regi av komiteene eller partigruppene dekkes ikke.

16.1.4 Barnepass/-tilsyn

Inntil barnet fyller ett år kan representanter på tjenestereise få dekket nødvendige merutgifter til barnetilsyn, eventuelt reise- og oppholdsutgifter for barnepasser. Ved særlige grunner kan slike utgifter dekkes også etter at barnet har fylt ett år. I forarbeidene er det fremhevet som et viktig hensyn å tilrettelegge for at vervet som stortingsrepresentant kan la seg kombinere med å ha barn.²¹⁷

²¹⁶ Retningslinjer om reisedekning for stortingsrepresentanter

²¹⁷ Innst. 51 L (2016-2017), s. 4, punkt 4.2

Innkalte vararepresentanters utgifter til barnepass er regulert i stortingsgodtgjørelsesloven § 13. Innkalte vararepresentanter kan etter søknad til Stortingets presidentskap i særlige tilfeller få dekket nødvendige og dokumenterte utgifter til barnepass. Tapt arbeidsinntekt for barnepasser dekkes derimot ikke.

16.1.5 Utgifter til ledsager

Når det gjelder reiseutgifter til ledsager jf. stortingsgodtgjørelsesloven § 9 femte ledd, er den klare hovedregel at slike utgifter ikke skal dekkes. Det kan likevel gjøres unntak der det er «nødvendig for å ivareta Stortingets representative funksjoner». Det fremgår av retningslinjene at bestemmelsen først og fremst vil være aktuell for å dekke reiseutgifter for ledsagere til presidentskapets medlemmer og parlamentariske ledere.

Retningslinjene § 16 lister opp følgende unntak, hvor ledsagers deltakelse vil anses *nødvendig* og reiseutgiftene derfor skal dekkes:

- Representanten har fått invitasjon, med ledsager, til å besøke en annen stat, delta på et møte i internasjonal regi eller delta på et arrangement utenlands av større betydning.
- Stortinget eller en av Stortingets organer er vert for en gjest som er invitert med ledsager.
- Representanten har fått invitasjon, med ledsager, til å delta i et arrangement innenlands av større betydning, eksempelvis middag med konge eller regjering og nobelmiddag.

Det er kun faktiske utgifter som dekkes. Det gis ikke kompensasjon for tapt arbeidsinntekt for ledsager.

16.1.6 Utgiftene

Retningslinjene § 9 følgende gir nærmere regler om reiseutgifter.

- Egen bil, leiebil, taxi mv. kan benyttes når det ut fra en vurdering av kostnadseffektivitet og tidsbruk fremstår mest hensiktsmessig. Taxi og leiebil mv. kan benyttes i de tilfellene det ikke lar seg gjøre å benytte kollektivtransport eller i de tilfellene reisen blir vesentlig mer effektiv ved bruk av taxi eller leiebil. I slike tilfeller skal det redegjøres for hvorfor kollektivtransport ikke ble benyttet, avreise- og ankomstadresse, tidspunkt for reisen samt de forhold som gjør at reisen anses som en tjenestereise. Taxi til og fra flyplass dekkes normalt ikke.
- Ved bruk av egen bil i stedet for fly på utenlandsreise vil grunnlaget for utgiftsdekning være den pris som er betalt for andre i gruppen, alternativt billigste flybillett med endringsmulighet. Bilgodtgjørelsen skal ikke overstige statens satser for bruk av egen bil i utlandet. Kostgodtgjørelse beregnes som om reisen hadde vært foretatt med fly.
- På flyreiser innen Europa skal økonomi flexbilletter benyttes. På reiser til utlandet som omfatter flere strekninger og som overstiger samlet reisetid 5 timer, er det mulighet for å reise på businessklasse.

- Det gis kostgodtgjørelse iht. statens særavtaler for reiser innenlands og utenlands.

16.1.7 Bonuspoeng

Av retningslinjene § 10 fremgår det at bonuspoeng opparbeidet i forbindelse med tjenestereiser/pendlerreiser, kun skal benyttes av stortingsrepresentanter i tjeneste-/pendlersammenheng. Presidentskapet kan likevel i særlige tilfeller godkjenne bruk av bonuspoeng i andre tilfeller.

På Løveporten gis det nærmere informasjon om bonuspoeng opptjent på tjenestereiser/pendlerreiser. Her fremgår at det ikke er anledning til å benytte bonuspoeng opptjent på tjenestereiser/pendlerreiser til private formål. Bonuspoeng fra tjenestereiser/pendlerreiser kan kun benyttes ved bestilling av nye tjeneste- eller pendlerreiser som dekkes av Stortinget. Bonuspoeng kan også benyttes til oppgraderinger på slike reiser, f. eks ekstra bagasje, sete eller andre tilleggstjenester fra flyselskapet.

Presidentskapet kan i særlige tilfeller godkjenne bruk av bonuspoeng i andre tilfeller, men bare til reiser som har sammenheng med vervet som representant. Dette kan også utløse skatteplikt, for eksempel dersom bonuspoengene brukes på en barnetilsynsperson.

Stortingsrepresentantene må selv holde oversikt over opptjente bonuspoeng. Ved innlogging på flyselskapenes nettsider, for eksempel hos Norwegian og SAS, vil den enkelte finne oversikt over hvilke reiser som er foretatt og opptjente poeng for de aktuelle reisene. Administrasjonen kan bistå med mal for å gjøre det enklere å holde oversikt over opptjente bonuspoeng.

16.1.8 Kompensasjonstillegg

Ifølge retningslinjene § 12 tilstår representanter kompensasjonstillegg for reisedøgn i utlandet tilsvarende de til enhver tid gjeldende regler i statens reiseregulativ utenfor Norge. Dette er et tillegg som skal kompensere for fravær fra hjemmet.

16.1.9 Andre utgifter

Retningslinjene § 13 gir bestemmelser om andre utgifter i forbindelse med tjenestereiser.

Parkering på flyplass, jernbanestasjon mv. relatert til reisen dekkes mot kvittering. Dersom det skal benyttes parkering på flyplass, så må det gjøres en vurdering av pris og hensiktsmessig tilgjengelighet for hvilket parkeringsalternativ som skal benyttes.

Utgifter til tips/driks på reiser innenlands refunderes ikke og skal derfor trekkes ut før reiseregningen føres. På reiser utenlands refunderes utgifter til tips/driks innenfor hva som er naturlig å gi på stedet.

Utgifter til oppbevaring av bagasje og mindre utlegg til bærere, pikkoloer og lignende krever ingen legitimasjon.

Utgifter til rens og vask kan dekkes ved tilgrising av tøy som det er nødvendig å få rensset/vasket av hensyn til fortsatt bruk under tjenestereisen.

16.1.10 Utenlandsreiser

Det følger av retningslinjene § 14 at utenlandsreiser skal være forhåndsgodkjent, og at kostnadene skal belastes som følger:

- Komitereiser skal belastes komiteens budsjett. Komitéreiser skal godkjennes av presidentskapet eller av stortingspresidenten. Reisene skal normalt ikke overstige 10 dager.
- Delegasjonsreiser skal belastes delegasjonens budsjett. Reiser i forbindelse med de faste parlamentarikerdelegasjoners virksomhet skal være forhåndsgodkjent av delegasjonsleder.
- Individuelle reiser innvilget av presidentskapet skal belastes den budsjettpost som er angitt i presidentskapets vedtak.
- Reiser dekket av andre enn Stortinget tillates i utgangspunktet ikke. Eventuell tillatelse fra presidentskapet angir budsjettpost som helt eller delvis skal belastes.

Ved reiser med en tidsforskjell på mer enn seks timer, kan det dekkes utgifter og diett inntil ett døgn ekstra i forkant av tjenesteoppdraget.

16.1.11 Representasjon

Retningslinjene § 15 gir bestemmelser om utgifter ved representasjon. Eksempler på representasjonsoppdrag er arrangementer i forbindelse med offisielle besøk av eksempelvis statsledere, slottsmiddag med videre.

Bestemmelsen slår fast at Presidentskapet skal forhåndsgodkjenne om et arrangement er å regne som representasjon og utgifter skal dekkes av Stortinget. Representasjon er først og fremst knyttet til arbeidet i presidentskapet, men også i noen grad i komiteene og de internasjonale delegasjonene. Representasjon er en del av virksomheten for blant annet å sikre det nødvendige kontaktnettet utad. Deltakelse på ulike arrangementer og tilstelninger vil normalt inngå som en del av arbeidet som politiker.

Utgifter til representasjon dekkes etter de regler som gjelder for representasjon i staten. Ved representasjon dekkes utgifter til reise og overnatting.

Ved besøk på stats- og presidentskapsnivå gjelder de regler som er utarbeidet av regjeringens representasjonsutvalg, jf. Statens personalhåndbok. Stortingets presidentskap utøver myndigheten som er tillagt regjeringens representasjonsutvalg. Tilsvarende gjelder også ved særskilte anledninger der stortingspresidenten er vert. Dersom det stilles spesielle krav til antrekk ved representasjonsoppdrag, kan dokumenterte kostnader til leie av passende antrekk dekkes.

16.1.12 Bestilling av private reiser gjennom Stortinget

Reisekontoret på Stortinget hjelper de representantene som ikke bestiller reiser på egenhånd med å bestille tjenestereiser og pendlerreiser. Stortinget hjelper også representantene med å bestille besøksreiser for familien. I den grad reisekontoret har ledig kapasitet har de også hjulpet til med private bestillinger. Det opplyses imidlertid at det ikke har vært mange private bestillinger per år.

Besøksreiser og privatreiser har blitt belastet en egen konto hos reisebyrået som heter «Stortinget repr. privat.» Ettersom kontoen eies av Stortinget, har man også ved bestilling av privatreiser kunnet dra fordel av de avtaler som har vært tilgjengelige for Stortinget.

16.2 Skattemessig vurdering

16.2.1 Generelt

De skattemessige reglene for tjenestereiser er prinsipielt og konseptuelt enkle, men praktisk kompliserte. Skatte-ABC gir en enkel oversikt:

*«Kostnader til reiser som foretas av hensyn til yrket (yrkesreise) er fradragsberettiget som kostnader for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt, jf. sktl. § 6-1. Hvis skattyter på yrkesreise overnatter utenfor sitt hjem, har han rett til fradrag for merkostnader ved å bo utenfor hjemmet etter sktl. § 6-13. Fradragsretten for yrkesreiser gjelder både for virksomhetsutøvere og lønnstakere. For virksomhetsutøvere anses kostnader til yrkesreise som virksomhetskostnader, og skal føres i regnskapet. For lønnstakere inngår kostnadene til selve befordringen i minstefradraget. Kostnadene til kost og losji på reiser med overnatting, samt eventuelle kostnader til besøksreiser under yrkesoppholdet, er fradragsberettiget etter sktl. § 6-13, og inngår derfor ikke i minstefradraget, se sktl. § 6-30 første ledd siste punktum. **Arbeidsgivers dekning av kostnader til yrkesreiser behandles etter nettometoden for den del av dekningen som oppfyller kravene til fritak for forskuddstrekk, jf. Skattedirektoratets forskuddssatser.**»²¹⁸ (vår utheving)*

Det enkle utgangspunktet er dermed at tjenestereiser behandles som skattefrie. Men for det første er det begrensninger i form av satser for enkelte kostnadstyper (kostgodtgjørelse, kilometergodtgjørelse). Og for det andre kan det være spørsmål om en reise er tjenestereise eller privatreise, eventuelt om deler av kostnaden er privatkostnad som skal beskattes.

For reisekostnader er det gjerne spørsmål om reisen har flere formål som kan «deles opp», eller om reisen bare kan sees under ett og man må legge til grunn en hovedformålsbetraktning. Som eksempel på det første, se Utv. 1983 s. 274 (LRD). Her ble en forfatters reise til kongress i USA (Phoenix) ansett som fradragsberettiget, mens videre reise til andre steder (San Francisco, Alaska) ble ansett som ikke-fradragsberettiget privatreise. Som eksempel på det andre, se Rt. 1991 s. 1182 (Brenden) der en lærers studietur til Egypt ble ansett fradragsberettiget i sin helhet. Se også Frederik Zimmers redegjørelse:

²¹⁸ Skatte-ABC 2021, emne: Reise – avgrensning mellom arbeidsreiser, besøksreiser og yrkesreiser, punkt 1

«Særlig om reisekostnader. Slike kostnader er blant dem som det ofte har vært reist tvil om; Rt. 1991 s. 1182 Brenden er et typisk eksempel. Dobbelt formål kan spesielt ofte foreligge for slike kostnader, og det kan derfor være grunn til å se litt nærmere på dem, som en illustrasjon av den generelle problemstillingen.

I tillegg til de dommene som er referert foran, kan til illustrasjon nevnes Utv. 1980 s. 304 URD: Forfatteren Jan Erik Vold reiste jorden rundt i 1975–76. Han skrev en rekke dikt under reisen, som ble utgitt i 1979 under tittelen «Sirkel, Sirkel». Han hevdet at kostnadene til reisen var fradragsberettigede som kostnader knyttet til hans diktervirksomhet, og at det ikke for noen del var private reisekostnader. Ved skattleggingen ble det gitt fradrag for halvparten av kostnadene ut fra den betraktning at den andre halvparten måtte anses som kostnader av privat karakter. Men byretten godtok fradrag for det hele og opphevet skattleggingen: «Boken synes i altoverveiende grad å være en stedbundet beskrivelse av reisen, samtidig som den omhandler utslag av fremmed kultur og møte med fremmede mennesker og forhold. Etter rettens mening er det slik sammenheng mellom reisen og resultatet av reisen at saksøkeren må gis medhold i at diktene neppe kunne ha vært skrevet hvis ikke reisen var blitt foretatt.» At reisen også i tillegg kan ha gitt privat atspredelse, kunne ikke være avgjørende. «Slike følelsesmessige positive kvaliteter vil trolig måtte anses å forekomme i svært mange tilfeller selv om forretningsreisen er strengt yrkesmessig oppsatt – særlig ved yrkesreiser i fremmede land.»²¹⁹

16.2.2 Stortingets praksis – nå og tidligere

Det både har vært og er flere anmeldelser og domstolsbehandlinger av saker for stortingsrepresentanter som gjelder reiseregninger. Til dels har spørsmålene her vært om reiseregningene er rent fiktive. Sakene gjelder ikke skattemessig behandling av reisene, men illustrerer likevel hvor viktig det er med god praksis for tjenestereiser. Regelendringene som trådte i kraft 1. juli 2019, hadde nettopp som konsekvens at helt eller delvis private reiser i mindre grad kan dekkes skattefritt av Stortinget.

En praksis som Stortinget angir å ha, der det skal foretas en hovedformålsvurdering, og private ærend i tillegg skal holdes utenfor dekningen, vil etter vår oppfatning være i tråd med de skattemessige reglene.

Før regelendringen den 1. juli 2019 ble det så vidt vi har kunnet bringe på det rene ikke foretatt noen vurdering av hovedformålet med en reise. Reiser innenlands ble umiddelbart klassifisert som tjenestereiser, med mindre disse var av rent privat art eller ikke hadde sammenheng med vervet som stortingsrepresentant. Det må kunne antas at enkelte reiser der hovedformålet var av privat art, dermed har blitt dekket skattefritt av Stortinget. Dette kan ha vært i strid med skattereglene. Det må foretas en vurdering av dette i enkeltsaker der slik kostnader er dekket skattefritt. Det nevnes også at det historisk har vært noe fokus i media på dekning av stortingsrepresentanters kostnader til valgkamp, der slike kostnader ikke er dekket av den aktuelle partigruppen men av Stortinget. For reiser som gjelder valgkamp/gjenvalg kan det i prinsippet oppstå spørsmål også om den skattemessige klassifiseringen.

²¹⁹ Zimmer, *Lærebok i skatterett* (2018), s. 219

Så fremt det ikke blir dyrere totalt sett, er det vår vurdering at tjenestereise kan ha annet start- eller sluttsted enn Stortinget, pendlerboligen eller det skattemessige hjemsted. Vi forstår at skattemyndighetene praktiserer det samme.

16.2.3 Særlig om barnepass/-tilsyn

Stortinget praktiserer at kostnader til barnepass og -tilsyn dekkes skattefritt når representanten er på tjenestereise. Etter vår oppfatning er det tvilsomt om det er grunnlag for dette. Dette må som utgangspunkt anses som dekning av rene privatkostnader, som er fullt ut skattepliktige. Se i denne retning endringen av FSFIN § 5-15-5 med virkning fra 2019, der arbeidsgivers tilskudd til arbeidstakers barnehage ble gjort fullt ut skattepliktig. Avhengig av behovet for barnepass/-tilsyn, kan det diskuteres om dette er tjenestekostnader og ikke private kostnader. Utgangspunktet må imidlertid være at dette er private kostnader, og slik forstår vi at det også behandles i praksis.

Etter vårt syn har Stortinget behandlet kostnader til barnepass/-tilsyn feil, da dette skulle vært innrapportert som trekk- og skattepliktig ytelse. Det må foretas en vurdering av dette i enkeltsaker der slik kostnader er dekket skattefritt.

16.2.4 Særlig om representasjon

Stortinget har behandlet utgifter til representasjon som skattefritt for stortingsrepresentantene. Dette innebærer at utgifter til reise og overnatting dekkes skattefritt av Stortinget, på samme måte som for/ved andre tjenestereiser.

Som utgangspunkt vil dette være riktig skattemessig behandling. I prinsippet må det imidlertid foretas en vurdering av hva som er reisens hovedformål – ferie/rekreasjon (privat) eller tjenesteoppdrag.²²⁰ Se foran punkt 16.2.1 om denne vurderingen.

16.2.5 Særlig om bonuspoeng

Som utgangspunkt skal stortingsrepresentanter bare bruke opptjente bonuspoeng i tjeneste-/pendlersammenheng. Presidentskapet kan likevel i særlige tilfeller godkjenne bruk av bonuspoeng i andre tilfeller. Hvis bonuspoengene brukes i slike andre sammenhenger, kan det etter omstendighetene utløse skatteplikt.²²¹ Etter det opplyste er Stortinget klar over dette.

16.2.6 Særlig om rabatt ved bestilling av privat reise gjennom Stortinget

Fordel i form av rabatt som stortingsrepresentanten oppnår ved bestilling av privat flyreise gjennom Stortinget, vil etter vår vurdering som utgangspunkt være skattepliktig. Se Skattedirektoratets prinsipputtalelse av 15. november 2018, der det uttales: «Fordeler i form av bonuspoeng, kick-backs osv. som tilfaller arbeidstakeren fordi kjøpet er foretatt i arbeidstakerens navn eller ved bruk av arbeidstakerens betalingskort mv., skal også

²²⁰ Utv. 2011 s. 176 (LRD), Utv. 2008 s. 680, Skatte-ABC 2021, emne: Representasjon, punkt 3

²²¹ Skatte-ABC 2021, emne: Naturalytelser i arbeidsforhold, punkt 6.12

anses som en skattepliktig fordel vunnet ved arbeid, forutsatt at fordelene benyttes privat.» Etter vårt syn må dette forutsette at rabatten ikke kunne vært oppnådd på annen måte i markedet.²²²

16.2.7 Særlig om ledsager

Der arbeidsgiver dekker reiseutgifter til ledsager, er dette som hovedregel skattepliktig. Stortingsrepresentanter får imidlertid bare dekket kostnader til ledsager der hensynet til å ivareta Stortingets representative funksjon tilsier det – for eksempel der representanten med ektefelle har fått en invitasjon til utenlandsbesøk. Stortinget praktiserer da reglene slik at dekningen av kostnadene til ledsager er skattefri.

I praksis har imidlertid skattemyndighetene lagt til grunn at slike kostnader til typisk ektefelle på en tjenestereise for arbeidstaker må anses som private kostnader:

«Når jeg er på reiser med jobben, hender det at min ektefelle blir med og at hans kostnader blir dekket. Noen ganger er han invitert og det forventes av vertskapet at han deltar som ledsager. Andre ganger blir han med fordi vi tar fritiden sammen utenom de faglige møtene. Dette er vel greit skattemessig, i alle fall de gangene han er invitert?

Dersom du har med ektefelle og/eller barn på fellesarrangement for bedriftens ansatte, herunder hotellopphold med inntil to overnattinger, kan dette etter forholdene være fritatt for beskatning etter reglene om rimelig velferdstiltak i arbeidsforhold. Er din ektefelle med på tjenestereise, vil hans deltakelse være skattepliktig som lønn for deg hvis utgiftene er dekket av arbeidsgiver. For mer informasjon, se Skatte-ABC og emnet "Velferdstiltak".

Ektefellen min har under oppholdet visse oppgaver. For eksempel bistod han under åpningsseremonien av vår siste filial, der han blant annet overrakte blomster til ny daglig leder. Endrer dette den skattemessige siden?

Nei, tildeling av slike oppgaver fratar ikke reisen dens karakter av å være en feriereise for ham. Dekningen av private kostnader er dermed skattepliktig.»²²³

Etter vår oppfatning er skattemyndighetenes standpunkt som utgangspunkt riktig. I alminnelighet må det forventes at ektefelle mv. ikke deltar på faglige og andre arrangementer i for eksempel utlandet, foruten middag eller annen sosial samling, og dermed har betydelig frihet til rekreasjon på destinasjonsstedet for reisen. Dette kan selvsagt være annerledes, og prinsipielt kan også kostnader til ledsager fremstå som kostnader til tjenestereise og ikke feriereise. Enkelte reiser kan fremstå som ren plikt og i svært liten grad som privatreise for ledsageren.

²²² Prinsipputtalelse, Spørsmål og svar – naturalytelser, avgitt av Skattedirektoratet 6. mai 2019

²²³ Skattedirektoratet: Gaver og reiser betalt av arbeidsgiver: <https://www.skatteetaten.no/person/skatt/hjelp-til-riktig-skatt/arbeid-trygd-og-pensjon/utstyr-betalt-av-arbeidsgiver/gaver-og-reiser-betalt-av-arbeidsgiver/>

Det må etter vårt syn vurderes i det enkelte tilfelle om dekning av kostnader til ledsager er skattepliktig eller ikke.

16.2.8 Kompensasjonstillegg

Stortinget har opplyst at kompensasjonstillegg for reiser utenlands behandles som skattepliktig, og rapporteres som skattepliktig ytelse, likt som for statlig ansatte. Etter vårt syn er dette riktig.

16.2.9 Kostgodtgjørelse

Stortinget har opplyst at differansen mellom dekning av kost etter statens satser og Skattedirektoratets satser, behandles som skattepliktig. Etter vårt syn er dette riktig.

16.2.10 Konklusjon

Vi har ikke identifisert vesentlige feil i Stortingets skattemessige behandling av tjenestereiser. Vi gjør oppmerksom på at vi ikke har vurdert enkeltsaker, men bare Stortingets informasjon om hvordan regelverket praktiseres på generelt nivå. Vi har likevel identifisert følgende situasjoner der Stortingets skattemessige behandling i enkeltsaker må vurderes nærmere, og det kan foreligge feil:

- Reiser før 1. juli 2019 der hovedformålet med reisen ikke var tjenesterelatert, men av privat art. I den grad slike reiser er behandlet som skattefrie av Stortinget, kan det være feil.
- Dekning av kostnader til barnepass/-tilsyn mens representanten er på tjenestereise behandles som skattefritt, men vil etter vår vurdering være skattepliktig.
- Bonuspoeng som brukes privat kan utløse skatteplikt. Stortinget må ha rutiner som fanger opp eventuell privat bruk av bonuspoeng.
- Rabatt oppnådd ved bestilling av privatreise gjennom Stortinget, som ikke kunne vært fritt oppnådd for representanten på annen måte, vil utløse beskatning.
- Dekning av kostnader for ledsager kan innebære skatteplikt.

16.3 Særlig om Stortingets biltjeneste

16.3.1 Beskrivelse av ordningen

Stortinget har en egen biltjeneste som ikke er uttrykkelig regulert i lov eller retningslinjer. Det foreligger imidlertid en instruks som ble vedtatt av presidentskapet 10. november 1994. Instruksen har vært endret flere ganger og nåværende versjon ble vedtatt av presidentskapet 8. februar 2018.

Biltjenesten er tilknyttet sikkerhetsavdelingen på Stortinget og utfører hovedsakelig transporttjenester for presidentskapet. Tjenesten kan i en viss utstrekning benyttes av andre stortingsrepresentanter, herunder parlamentariske ledere og leder av Utenrikskomiteen. Biltjenesten er, basert på instruksen, hovedsakelig ment

å stilles til disposisjon for representantene i «tjenestesammenheng». Det følger en definisjon av begrepet «tjenestesammenheng» innledningsvis i instruksen:

«Definisjoner: **Tjenestesammenheng:** All virksomhet som innebefatter Stortingets virke og representasjon for Stortinget.»

Videre følger det innledningsvis:

«Biltjenesten benyttes i forbindelse med kjøring til og fra arrangementer hvor Stortinget er representert, eller i forbindelse med tjenestereiser. **Biltjenesten kan ikke benyttes til kjøring til partiarrangementer, møter i forbindelse med eksterne styreverv eller oppdrag av privat karakter.**» (vår utheving)

Biltjenesten er på bakgrunn av retningslinjene primært tiltenkt benyttet av medlemmer av presidentskapet i tjenestesammenheng. Dette følger av instruksens punkt 2, hvor det fremkommer:

«2. Biltjenesten stilles til presidentskapets disposisjon i tjenestesammenheng. Presidentskapets medlemmer kan benytte biltjenesten ved oppdrag, arrangementer, møter og reiser m.m. der de gjennom sine verv i presidentskapet representerer Stortinget. Presidentskapets medlemmer kan også benytte biltjenesten når det foreligger anbefaling fra PST/Politiet om å benytte skjermet transport.»

På bakgrunn av det som fremkommer, er det noe uklart om biltjenesten kan benyttes for eksempel ved arbeidsreiser (reiser mellom hjem og Stortinget) i tilfeller hvor det foreligger en anbefaling fra vedkommende politimyndighet om at representanten benytter skjermet transport også utover rene tjenestereiser (reiser til og fra arrangementer hvor Stortinget er representert og andre tjenestereiser).

Ved ledig kapasitet kan også enkelte andre personer benytte tjenesten. Det følger av instruksens punkt 3 at direktøren kan benytte tjenesten ved ledig kapasitet «[...] i forbindelse med presidentskapets representasjonsoppgaver og der direktøren ivaretar representasjonsoppgaver for Stortinget.». Direktørens bruk av tjenesten vil dermed være betinget av at dette skjer i tjenestesammenheng og innenfor ledig kapasitet.

I tillegg følger det at presidentskapets medlemmer innenfor ledig kapasitet kan benytte biltjenesten i forbindelse med komite- og delegasjonsreiser under forutsetning av at «[...] slik transport er hensiktsmessig for deres ivaretagelse av deres verv i presidentskapet [sic].», jf. instruksens punkt 4. Videre av instruksens punkt 4 annet avsnitt følger det:

«For øvrig kan biltjenesten ved ledig kapasitet benyttes av:

- De parlamentariske lederne og leder for utenriks- og forsvarskomiteen i tjenestesammenheng.
- Stortingsrepresentanter som har fått tilrådning om skjermet transport fra politimyndighet.»

Av instruksens punkt 5 følger det:

- «5. All bruk av biltjeneste regnes i denne sammenheng som transport som omfattes av skatteforskriftens § 5-15-6, herunder kjøring hvor det etter tilrådning fra vedkommende politimyndighet er behov for skjermet transport (sikkerhetskjøring).»

Henvisningen til skatteforskriften (FSFIN) § 5-15-6 må bero på en inkurie. Det må være ment å vise til FSFIN § 5-15-5 sjette ledd, som gjelder arbeidsgivers skattefrie dekning av arbeidstakers reise mellom hjem og arbeidssted (arbeidsreiser). Denne bestemmelsen var frem til 1. januar 2019 inntatt i FSFIN § 5-15-6 femte ledd. Reiser omfattet av FSFIN § 5-15-5 sjette ledd vil imidlertid ikke anses som tjenestereiser, men arbeidsreiser. Arbeidsreiser er i utgangspunktet ansett som privatreiser og dekning av slike reiser av Stortinget vil i utgangspunktet være skattepliktig etter skatteloven §§ 5-1 og 5-10. FSFIN § 5-15-5 gir visse unntak fra skatteplikten, herunder for arbeidsreiser som skyldes «ekstraordinære forholdet i arbeidet», jf. sjette ledd.

Det er derfor uklart om biltjenesten kun kan benyttes i tjenestesammenheng ved tjenestereiser. Stortingets dekning av tjenestereiser vil imidlertid være skattefri uavhengig av bestemmelsen FSFIN § 5-15-5 sjette ledd. Gitt henvisningen til denne bestemmelsen kan det virke som om biltjenesten er ment også å kunne benyttes ved arbeidsreiser dersom reisen skyldes ekstraordinære forholdet i arbeidet, herunder særskilt ved behov for skjermet transport etter tilrådning fra vedkommende politimyndighet.

16.3.2 Skattemessig vurdering

Den skatterettslige vurderingen av biltjenesten vil være avhengig av hvordan tjenesten benyttes. Overordnet går det et skille mellom bruk av tjenesten i forbindelse med yrkes-/tjenestereiser og reiser av mer privat karakter, herunder arbeidsreiser.

Ved bruk i tjenestesammenheng vil det klare utgangspunkt være at det ikke oppstår skatteplikt for representanten, jf. foran punkt 16.2.1. Yrkes-/tjenestereiser er reiser som er foretatt av hensyn til vervet som stortingsrepresentant.²²⁴ Dette kan typisk være i forbindelse med møter, representasjon, komite- og delegasjonsreiser etc. For en nærmere beskrivelse av hvilke reiser som skal behandles som yrkes-/tjenestereiser vises det til Skatte-ABC 2021, emne: Reise – avgrensning mellom arbeidsreiser, besøksreiser og yrkesreiser, punkt 2.5.

Det bemerkes at stortingsrepresentantenes besøksreiser i henhold til FSFIN § 6-44-13 bokstav d anses som yrkesreiser. Dette innebærer at Stortingets dekning av reisekostnader i denne forbindelse som hovedregel vil være skattefri, herunder dersom hele eller deler av reisen dekkes gjennom at biltjenesten stilles til disposisjon.

Dersom biltjenesten benyttes ved privatreiser, herunder arbeidsreiser, er utgangspunktet at bruken av biltjenesten er en skattepliktig fordel, jf. skatteloven §§ 5-1 jf. 5-10. Dersom det foreligger «ekstraordinære forhold», kan bruken likevel være skattefri. Dette vil etter vårt syn være tilfellet dersom det foreligger tilrådning fra politiet om skjermet transport, eller for øvrig et behov for dette.

²²⁴ Skatte-ABC 2021, emne: Reise – avgrensning mellom arbeidsreiser, besøksreiser og yrkesreiser, punkt 1

I andre situasjoner må det foretas en konkret vurdering. Reiser vil kunne dekkes skattefritt i tilfeller hvor representanten for eksempel må delta i sene kveldsmøter eller tilfeller hvor det ikke finnes andre alternative transportmetoder. Slik vi har oppfattet det, er ikke biltjenesten ment å bli benyttet ved slike mer ordinære arbeidsreiser som kan dekkes skattefritt etter FSFIN § 5-15-5 sjette ledd. Men dersom tjenesten benyttes i slike tilfeller, vil dette ikke innebære noen skattepliktig fordel. Stortinget vil også kunne dekke reisen på andre måter enn gjennom biltjenesten dersom vilkårene om skattefrihet etter FSFIN § 5-15-5 sjette ledd er oppfylt, for eksempel ved drosje.

Dersom det er andre årsaker til at biltjenesten benyttes, for eksempel av helsemessig art, er det mer uklart om det foreligger tilstrekkelige «ekstraordinære forhold». Slike helsemessige årsaker nevnes uttrykkelig i stortingsgodtgjørelsesloven § 10 første ledd. Det er uklart om det samme er relevant for den skattemessige vurderingen.

Konklusjon: Det er vår vurdering at dersom biltjenesten har blitt benyttet i tjenestesammenheng slik dette er definert i instruksen, vil dette ikke innebære noen skattepliktig fordel for representanten. Det forutsetter at det foreligger et reelt tjenstlig behov, jf. foran punkt 16.2.1. Dersom biltjenesten har blitt benyttet i forbindelse med arbeidsreiser, er dette skattefritt hvor slik bruk er begrunnet i behov for skjermet transport etter tilrådning fra vedkommende politimyndighet. Utover disse situasjonene, oppstår det mer uklare grenseganger som må vurderes i den enkelte sak.

17 UTGIFTER TIL BESØKSREISE FOR MEDLEMMER AV REPRESENTANTENS HUSSTAND

17.1 Beskrivelse av ytelsen

17.1.1 Hjemmelsgrunnlag

Stortingsrepresentantene kan få dekket reiseutgifter mellom representantens hjemsted og Oslo for medlemmer av representantens husstand (herunder egne barn), etter nærmere bestemte regler. Dette omtales av Stortinget som besøksreiser, og må ikke forveksles med besøksreiser til hjemmet for representanten – som av Stortinget selv altså omtales som pendlerreiser.

Utgifter til besøksreiser for representantenes familie er regulert i stortingsgodtgjørelsesloven § 12:

§ 12. Utgifter til besøksreiser for representantenes familie

Representanter kan få dekket reiseutgifter mellom representantens hjemsted og Oslo for medlemmer av representantens husstand samt egne barn under 18 år. Som medlemmer av husstanden menes ektefelle, samboer og barn under 18 år. For representantens barn under 18 år med annet bosted enn representantens hjemsted, dekkes reisekostnad mellom barnets hjemsted og Oslo. Ordningen omfatter inntil to besøksreiser per berettiget person per år for representanter som bor mer enn 40 km fra Oslo. Representanter som har foreldreansvar for barn alene, kan i tillegg få dekket reiseutgifter til ledsager for barnet inntil det fyller 12 år.

Innkalte vararepresentanter som har gjort tjeneste i til sammen seks måneder eller mer i løpet av et kalenderår, har rett til dekning av besøksreiser etter første ledd.

17.1.2 Beskrivelse av ytelsen

Ordningen omfatter inntil to reiser per berettiget person per år, og er begrenset til representanter som har hjemsted mer enn 40 kilometer fra Oslo. Representanter som har foreldreansvar for barn alene, kan i tillegg få dekket reiseutgifter til ledsager for barnet inntil barnet fyller 12 år.

Av retningslinjene § 8 fremgår at utgiftene dekkes på følgende måte:

- Reiseregningen må påføres navnet til de som har deltatt på reisen og det må tydelig fremgå at reisen er en besøksreise.
- Utgifter til drosje dekkes ikke, med mindre dette er det rimeligste transportalternativet.
- Egen bil kan benyttes når dette ikke medfører større utgifter enn ved bruk av offentlige kommunikasjonsmidler. Bruk av egen bil dekkes etter samme sats som pendlerreiser, uten tillegg for eventuelle passasjerer.
- Utgifter til kost og overnatting dekkes ikke.

Dersom representanten bor sammen med sin familie i pendlerboligen, anses det ikke som en besøksreise at medlemmer av representantens husstand reiser fra pendlerboligen og til det felles hjem. Det gjelder uavhengig av om representanten reiser sammen med medlemmene av husstanden. En slik reise er en pendlerreise for representanten, og dekkes av Stortinget. For husstandsmedlemmene dekkes imidlertid ikke dette. Det gis for eksempel ikke passasjertillegg dersom representanten selv får kilometergodtgjørelse. Kostnadene til medlemmene av husstanden må dekkes av familien selv.

På Løveporten er det gitt nærmere bestemmelser om hvilke utgifter som dekkes i forbindelse med besøksreiser. Her fremgår følgende:

- På besøksreiser får representanten dekket utgifter til reise tur/retur Oslo for den besøkende. Billigste reisemåte skal benyttes. Krav til dokumentasjon av utgifter følger samme regler som ved pendlerreiser.
- Utgifter til taxi dekkes ikke for besøksreiser, med mindre dette er rimeligste alternativ. Dersom taxi er benyttet må det fremgå på regningen at dette er vurdert til rimeligste alternativ, og utgiften må dokumenteres med kvittering.
- Egen bil kan benyttes når dette ikke medfører høyere utgifter enn ved bruk av offentlig transport. Bruk av egen bil dekkes etter samme sats som for pendlerreiser. Det utbetales ikke passasjertillegg.
- Det gis ikke kostgodtgjørelse for besøksreiser. Utgifter til overnatting dekkes ikke.
- Innkalte vararepresentanter som har gjort tjeneste i til sammen seks måneder eller mer i løpet av et kalenderår, har rett til besøksreiser etter tilsvarende regler som for fast møtende stortingsrepresentanter.

17.2 Skattemessig behandling

Stortinget behandler dekning av besøksreiser for medlemmer av representantens husstand som fullt ut skattepliktig, jf. skatteloven §§ 5-1 jf. 5-10. Det er ikke anvendelige skattefritak for disse kostnadene. Dersom representanten hadde dekket disse kostnadene selv, ville det heller ikke vært fradragsrett. Dette anses som private kostnader, jf. skatteloven § 6-1 annet ledd.

Stortinget har behandlet kostnadene til besøksreise som fullt ut skattepliktig. Dette er riktig skattemessig behandling.

18 DEKNING AV UTGIFTER TIL FLYTTING

18.1 Beskrivelse av ytelsen

18.1.1 Hjemmelsgrunnlag

Dekning av utgifter til flytting er regulert i stortingsgodtgjørelsesloven § 11:

§ 11. Utgifter til flytting

Representantene kan få dekket nødvendige utgifter til én flytting fra hjemsted til Oslo og én flytting fra Oslo til hjemsted. Dette gjelder ikke innkalte vararepresentanter.

Flytting mellom pendlerboliger må representanten selv bekoste.

18.1.2 Beskrivelse av ytelsen, formål

Representantene kan etter bestemmelsen få dekket nødvendige utgifter til flytting fra hjemsted til Oslo og fra Oslo til hjemsted. Bestemmelsen gjelder ikke innkalte vararepresentanter. Flytting mellom pendlerboliger må dekkes av representanten selv. Etter ordlyden stilles det ingen krav til når flyttingen skal skje. Realiteten er imidlertid at flyttekostnader dekkes i forbindelse med tiltredelse av og fratredelse fra vervet som stortingsrepresentant, hvilket også tidligere ordlyd i stortingsgodtgjørelsesforskriften gav uttrykk for.

Av retningslinjene § 17, fremgår det at utgifter til flytting etter stortingsgodtgjørelsesloven § 11 dekkes på følgende vilkår:

- Som hovedregel skal det flyttebyrået Stortinget har avtale med benyttes. Dersom flyttebyrået ikke har kapasitet eller har områdebegrensninger, kan annet flyttebyrå benyttes.
- Egen bil kan benyttes i stedet for flyttebyrå dersom det er nødvendig for å få fraktet flyttegodset. Kjøregodtgjørelse tilsvarende statens satser for innenlands reiser dekkes for én reise fra hjemsted til Oslo og én reise fra Oslo til hjemsted.

Etter retningslinjene dekkes også utgifter til egen pakking etter statens særavtale om flyttegodtgjørelse, dersom innhentet flytte tilbud ikke omfatter utgifter til pakking. Egne pakkeutgifter har imidlertid blitt fjernet fra statens særavtale om flyttegodtgjørelse, og denne utgiften kan derfor ikke lenger kreves dekket.

Også vararepresentanter som møter fast for stortingsrepresentanter som er i regjering, får dekket flytteutgifter etter reglene ovenfor. Vararepresentanter som møter under syke- eller foreldrepermisjoner og er tildelt pendlerbolig, får dekket utgifter til bruk av egen bil etter kilometersats for én reise fra hjemsted til Oslo og én reise fra Oslo til hjemsted. Statens særavtale om flyttegodtgjørelse utfyller disse reglene så langt det passer.

Stortingets administrasjon kan treffe avgjørelse i saker etter denne bestemmelsen.

18.2 Skattemessig behandling

Stortinget har behandlet dekning av flyttekostnadene som skattefri. Dette er riktig skattemessig behandling.²²⁵

²²⁵ Skatte-ABC 2021, emne: Stortingsrepresentanter mv., punkt 5.1

DEL V:
ANDRE ORDNINGER



DEL V: ANDRE ORDNINGER

Sammendrag og konklusjoner

Stortingsrepresentantene har tilgang på en rekke ordninger av ulike slag fra Stortinget. Det gjelder rimelige velferdstiltak, elektronisk kommunikasjon mv. Noen av disse er felles for alle ansatte på Stortinget, mens noen er spesielle for stortingsrepresentanter. Både type ordning og verdi varierer.

Vi har i det vesentlige ikke identifisert direkte feil, men påpeker noen situasjoner der Stortingets skattemessige behandling i enkeltsaker må vurderes nærmere.

Konklusjon:

- Stortingets skattemessige behandling av velferdstiltak mv. fremstår i det vesentlige som riktig, men må vurderes nærmere i noen konkrete situasjoner der det kan foreligge feil.

19 FORSIKRING OG YTELSER VED DØDSFALL

19.1 Beskrivelse av ytelsen

19.1.1 Innledning

Enkelte av stortingsrepresentantenes forsikringsordninger har hjemmel i stortingsgodtgjørelsesloven § 19, mens andre kun er omtalt på Løveporten.

Stortinget er selvassurandør for å holde representantene økonomisk skadesløse under utøvelsen av vervet. Skader som oppstår på representantene og derav følgende behandlingsutgifter mv., er i utgangspunktet Stortingets ansvar. Stortinget er videre selvassurandør for skade på eller tap av egen eiendom. Dette omfatter bygninger, kontorer, leiligheter og lignende, med inventar. Stortinget er derimot ikke erstatningsansvarlig for private eiendeler som oppbevares i leilighetene.

19.1.2 Ytelser ved dødsfall, gruppeliv og yrkesskade

I stortingsgodtgjørelsesloven § 19 reguleres rettigheter ved dødsfall og yrkesskade for stortingsrepresentanter, fast møtende vararepresentanter, innkalte vararepresentanter og stortingsrepresentanter i regjering.

Bestemmelsen lyder:

§ 19. Dødsfall og yrkesskade

Hvis en stortingsrepresentant eller fast møtende vararepresentant dør i løpet av valgperioden, skal de etterlatte utbetales representantens godtgjørelse for hele døds måneden samt de tre påfølgende månedene. I tillegg dekkes nødvendige utgifter i forbindelse med representantens begravelse.

Hvis en innkalt vararepresentant dør under reise til eller fra Stortinget eller i perioden vedkommende er innkalt for, dekkes nødvendige utgifter i forbindelse med vararepresentantens begravelse.

En stortingsrepresentant eller fast møtende vararepresentant skal ha gruppelivsforsikring (ytelse ved dødsfall) tilsvarende arbeidstakere ansatt i staten. En innkalt vararepresentant skal ha forsikring for den perioden han eller hun er innkalt for. Dette leddet gjelder også for stortingsrepresentanter som er i regjering.

En stortingsrepresentant eller fast møtende vararepresentant har rett til ytelser ved yrkesskade tilsvarende arbeidstakere ansatt i staten. En innkalt vararepresentant har samme rett for den perioden han eller hun er innkalt for. Dette leddet gjelder også for stortingsrepresentanter som er i regjering.

Av bestemmelsen fremkommer det at dersom en stortingsrepresentant eller fast møtende vararepresentant dør i løpet av valgperioden, vil de etterlatte få utbetalt representantens godtgjørelse for hele døds måneden samt de tre påfølgende månedene. Bestemmelsen gir også hjemmel for dekning av nødvendige begravelsesutgifter for

stortingsrepresentanter og fast møtende vararepresentanter, samt for innkalte vararepresentanter som dør under reise til eller fra Stortinget eller i perioden vedkommende er innkalt for.

Det er gitt særlige regler for dødsfall og yrkesskade for representantene da stortingsvervet ikke gir dekning i folketrygden for yrkesskade, og representantene heller ikke er omfattet av yrkesskadeforsikringsloven. Etter bestemmelsen skal stortingsrepresentanter og fast møtende vararepresentanter ha rett til gruppelivsforsikring og yrkesskadeytelser tilsvarende arbeidstakere ansatt i staten. En innkalt vararepresentant skal ha forsikring for den perioden vedkommende er innkalt for. Dagens ordning kom inn i loven i 2015.^{226,227} Reglene som i dag gjelder for dødsfall (gruppelivsforsikring) og yrkesskade finnes i lov om yrkesskadeforsikring og Hovedtariffavtalen i staten §§ 23 og 24.

19.1.3 Yrkesskadeforsikring

På Løveporten er det nærmere informasjon om representantenes *yrkesskadeforsikring*. Yrkesskade er skade som følge av en ulykke som skjer i arbeid, i arbeidstiden og på arbeidstedet. Forsikringen gjelder også for sykdommer som er godkjent som yrkessykdommer.

Representantene har yrkesskadeforsikring gjennom Statens pensjonskasse. Videre er det opplyst av Stortingets administrasjon at representantene har en tilleggsforsikring gjennom DNB utover det som omfattes av Statens pensjonskasse.

Ved 100 prosent medisinsk invaliditet er erstatningen 20 G ved alder 45 - 46 år. Forsikringssummene er avhengig av alder og utbetales i forhold til invaliditetsgrad. Erstatning utbetales fra invaliditetsgrad på 1 prosent, mens lovens nedre grense er 15 prosent.

Ved 100 prosent arbeidsuførhet er erstatningen 22 - 30 G ved alder 45 - 46 år. Forsikringssummene justeres i forhold til alder og lønn og utbetales i forhold til uføregrad. Tapt lønn frem til erstatningstidspunktet erstattes individuelt.

Dersom den forsikrede dør som følge av yrkesskade/-sykdom, utbetales slik erstatning til etterlatte:

- 15 G til ektefelle/samboer
- 6,5 G til hvert barn
- 0,5 G i begravelsesomkostninger

Erstatning til ektefelle/samboer trappes gradvis ned etter fylte 46 år. For barn under 1 år utbetales 6,5 G, deretter trappes erstatningen gradvis ned til 1 G til og med 19 år.

Forsikringen omfatter også direkte reise til og fra hjem/arbeidsted.

²²⁶ Se Innst.19 L (2014-2015)

²²⁷ Holmøyvik, Eirik. Karnov lovkommentar: Grunnlova - Grl. - nynorsk 1814, Lovkommentar 1 til § 65, Lovdata.no (Besøkt: 10. desember 2021)

Påførte/fremtidige merutgifter erstattes individuelt.

19.1.4 Gruppelivsforsikring

På Løveporten finnes i tillegg nærmere informasjon om representantenes *gruppelivsforsikring*. Det fremgår at representantene har gruppelivsforsikring i Statens pensjonskasse og i DNB, og at forsikringene kommer til utbetaling til de etterlatte dersom den forsikrede dør, uavhengig av dødsårsak. Forsikringen i DNB er en tilleggsforsikring til forsikringen gjennom Statens pensjonskasse. Avtroppende representanter har tilbud om å fortsette gruppelivsforsikringen fra DNB med individuell premieberegning og uten å oppgi helseopplysninger. Retten til å tegne slik forsikring gjelder i seks måneder fra sluttdato.

Etter Gruppelivsforsikringen fra Statens pensjonskasse, jf. Hovedtariffavtalen i staten § 24, utbetales 10 G ved representanten død, uavhengig av alder. Forsikringen gjelder så lenge vedkommende er stortingsrepresentant. Slik erstatning utbetales på følgende måte:

- 10 G til ektefelle/samboer
- 4 G til hvert barn under 25 år
- Dersom det ikke er etterlatte som nevnt i første punkt, utbetales i tillegg 1 G til hvert barn under 25 år
- Dersom det ikke er etterlatte i henhold til overnevnte, utbetales det til annen person som for en vesentlig del ble forsørget av den avdøde, til sammen 4 G
- Dersom det ikke finnes etterlatte som nevnt over, utbetales 3 G til dødsbo

Etter Gruppelivsforsikringen fra DNB, utbetales 10 G ved representantens død, uavhengig av alder. Forsikringen gjelder så lenge vedkommende er representant og frem til fylte 70 år.

Ved utbetaling av gruppelivsforsikringen fra DNB, gjelder følgende arverekkefølge: 1. Ektefelle, 2. samboer, og 3. livsarvinger eller arvinger etter testament eller lov. Representanter kan fravike den lovfestede arverekkefølgen og selv oppnevne egne begunstigede. Erstatningen kan også deles mellom flere personer.

19.1.5 Fritidsulykke

Representantene har fritidsulykkesforsikring gjennom DNB. Forsikringen er nærmere beskrevet på Løveporten. Der fremgår det at fritidsulykke er en ulykkeskade som ikke blir godkjent som yrkesskade. En ulykkeskade defineres som skade på kroppen forårsaket av en plutselig ytre, fysisk hendelse. Fritidsulykkesforsikringen trer inn ved skader som leder til medisinsk invaliditet, arbeidsuførhet eller død. Forsikringen opphører ved alder 70 år.

Ved 100 prosent medisinsk invaliditet er erstatningen 20 G ved alder 45 - 46 år. Forsikringssummene justeres i forhold til alder og utbetales i forhold til invaliditetsgrad. Erstatningen utbetales fra invaliditetsgrad på minimum 1 prosent.

Ved 100 prosent arbeidsuførhet er erstatningen 22 - 30 G ved alder 45 - 46 år. Forsikringssummene justeres i forhold til alder og lønn og utbetales i forhold til uføregrad. Tapt lønn frem til erstatningstidspunktet erstattes individuelt.

Dersom den forsikrede dør som følge av fritidsulykke, utbetales slik erstatning til etterlatte:

- 15 G til ektefelle/samboer
- 6,5 G til hvert barn
- 0,5 G i begravelsesomkostninger

Erstatning til ektefelle/samboer trappes gradvis ned etter fylte 46 år. For barn under 1 år utbetales 6,5 G, deretter trappes erstatningen gradvis ned til 1 G til og med 19 år.

Påførte/fremtidige merutgifter erstattes individuelt.

19.1.6 Kollektiv ulykke – tilleggsdekning for enslige

Representantene har kollektiv ulykkesforsikring gjennom DNB. Forsikringen gjelder for ikke gifte/ikke samboende. Forsikringen er nærmere beskrevet på Løveporten, hvor det fremgår at kollektiv ulykkesforsikring dekker ulykesskade som leder til varig medisinsk invaliditet. En ulykesskade defineres som skade på kroppen forårsaket av en plutselig ytre, fysisk hendelse. Forsikringen opphører ved alder 75 år. Representanten må være tatt inn i forsikringen før fylte 67 år.

Ved 100 prosent medisinsk invaliditet er erstatningen 10 G. Erstatningen dekker medisinsk invaliditet fra 1 prosent og justeres i forhold til invaliditetsgrad.

19.1.7 Reiseforsikring

Representantene har reiseforsikring gjennom IF (Europeiske). Dette er nærmere beskrevet på Løveporten. Forsikringen gjelder for samtlige stortingsrepresentanter og fast møtende vararepresentanter. I tillegg omfattes vararepresentanter fra og med dagen før en innkalt periode, i den innkalte perioden og frem til én dag etter innkalt periode. Representantenes familie er ikke dekket under reiseforsikringen.

Reiseforsikringen skal dekke uforutsette utgifter som oppstår ved skade eller sykdom på reise av inntil 90 dagers varighet. Forsikringen dekker alle representanter på tjenestereiser i hele verden. Reiseforsikringen omfatter alle representanter som er medlem av norsk folketrygd med fast bostedsadresse i Norden, er registrert i folkeregisteret og som skal returnere til sin bostedsadresse etter reisen. I tillegg gjelder forsikringen ferie- og fritidsreiser i hele verden.

19.2 Skattemessig behandling

19.2.1 Forsikring

Utgangspunktet er at arbeidsgivers dekning av forsikringspremie for de ansatte, er en skattepliktig lønnsytelse på lik linje med alle andre ytelser, jf. skatteloven §§ 5-1 jf. 5-10.²²⁸ I praksis er det imidlertid lagt til grunn at premie for lovpålagt yrkesskadeforsikring, samt reiseforsikring som dekker skadetilfeller på tjenestereiser, ikke er skattepliktige. Dette er tjenesteutgifter. For yrkesskadeforsikring etter yrkesskadeforsikringsloven følger

²²⁸ Se for eksempel Skatte-ABC 2021, emne: Forsikring – syke- og ulykkesforsikring samt yrkesskadeforsikring, punkt 3.3

dette av Utv. 1991 s. 293. Men prinsippet må være generelt – forsikringspremie som knytter seg til utførelsen av arbeidet, er tjenesterelatert og ville vært fradragsberettiget dersom den ansatte selv dekket kostnaden. Da må det være skattefritt hvis arbeidsgiver dekker kostnaden.

Stortingets administrasjon har opplyst at stortingsrepresentantene fordelsbeskattes av alle forsikringene som er tegnet hos DNB, og den delen av reiseforsikringen i Europeiske som gjelder for privatreiser. Siden de har yrkesskadeforsikring både gjennom SPK og DNB, er det den delen som går ut over «lovpålagt» yrkesskade (SPK) som fordelsbeskattes. I den utstrekning forsikringen gjennom DNB bare dekker yrkesskade, kan det spørres om også denne i prinsippet er en tjenesterelatert kostnad, men Stortinget har altså behandlet denne som fullt ut skattepliktig.

Konklusjon: Stortingets skattemessige behandling av forsikringspremier er etter vårt syn riktig. Vi forutsetter at det foretas en korrekt oppdeling hva gjelder premien for reiseforsikringen, mellom skadetilfeller på tjenestereiser og skadetilfeller utenfor tjenestereiser.

19.2.2 Utbetaling til etterlatte utenom forsikringsordningene

All godtgjørelse opptjent av den avdøde representanten frem til dødsdatoen, men som utbetales først etter dødsfallet, er skattepliktig for etterlatte, dødsboet mv. Dette skal rapporteres av arbeidsgiver, men det anses som kapitalinntekt og ikke arbeidsinntekt. Det innebærer at det ikke er trekkplikt eller plikt til å betale arbeidsgiveravgift på disse beløpene. Stortingets administrasjon har opplyst at disse utbetalingene er behandlet i tråd med dette.

Godtgjørelse for dagene i døds måneden etter dødsfallet, og for de påfølgende tre månedene, må anses som «etterlønn» i skattemessig forstand, jf. skatteloven § 5-40 første ledd. Det innebærer at dekning innenfor 1,5 folketrygdens grunnbeløp (G), som utgjør totalt NOK 159 599 per desember 2021, er skattefri. Utover denne grensen er dekningen skattepliktig som alminnelig inntekt, men til forskjell fra ordinær lønn ikke som personinntekt.²²⁹ Det innebærer at Stortinget har innberetnings- og trekkplikt, men ikke plikt til å betale arbeidsgiveravgift, jf. skatteloven § 12-2 bokstav b. For Stortinget legger vi til grunn at summen av etterlønn overstiger grensen på 1,5 G. Det innebærer at det vil være et skattepliktig element. Stortingets administrasjon har opplyst at disse utbetalingene er behandlet i tråd med dette.

Fra 2019 inngår dekning av begravelseskostnader i fritidsulykkesforsikring og yrkesskadeforsikring i DNB. I den grad dekning av slike kostnader foretas gjennom forsikringen, vil Stortinget gjennom behandling av forsikringspremien som skattepliktig lønnsytelse etter vårt syn ha behandlet dette riktig, jf. ovenfor punkt 19.2.1. Dersom det i årene før 2019 har vært foretatt utbetalinger fra Stortinget direkte («over drift») i slike tilfeller, forstår vi at Stortinget har praktisert dette slik at ytelsene ikke er innberettet overhodet. Etter vår oppfatning kan det argumenteres for at slike ytelser inngår i «etterlønn» etter skatteloven § 5-40 første ledd som skal innberettes som skattepliktig ytelse. Dette må vurderes nærmere for enkeltsaker der dette eventuelt er aktuelt, for å avklare skattemessig behandling.

²²⁹ Utv. 1991 s. 1493

Konklusjon: Stortingets skattemessige behandling av utbetalinger til etterlatte (etterlønn) er etter vårt syn i det vesentlige riktig. Når det gjelder eventuell dekning av begravelseskostnader før dette ble omfattet av forsikringsordningen i DNB i 2019, må det avklares om det i enkeltsaker kan ha foreligget innberetnings- og trekkplikt som ikke har blitt gjennomført.

20 VELFERDSTILTAK

20.1 Overordnet

Som velferdstiltak regnes goder som tilbys representantene i form av naturalytelser, og som har til hensikt å øke trivselen og samhörigheten på arbeidsplassen. Velferdstiltakene nedenfor er for stortingsrepresentanter ikke regulert i lov eller retningslinjer – disse er kun beskrevet på Løveporten. Det samme gjelder de øvrige ytelsene som er omhandlet under punkt 21 til 23 nedenfor (med mindre annet uttrykkelig fremgår).

Skatterettslig er velferdstiltak ytelser som:²³⁰

- henvender seg innad til de personer som er knyttet til foretaket/bedriften, og
- har til hensikt å øke trivselen og samhörigheten på arbeidsplassen og tilknytningen til den, oftest i form av fellesarrangement.

Utgangspunktet er at velferdstiltak er skattepliktig inntekt for mottakeren, som for andre naturalytelser, jf. skatteloven § 5-12. På nærmere vilkår er det gjort unntak for skatteplikten for (i) velferdstiltak som (ii) består av en naturalytelse, som (iii) anses «rimelig» og som (iv) gjelder for bedriftens ansatte som (tilnærmet) helhet. FSFIN § 5-15-5 første ledd inneholder nærmere regler om hva som anses som skattefrie velferdstiltak:

§ 5-15-5. Enkelte andre naturalytelser mv.

*(1) Naturalytelser som kan anses som **rimelige velferdstiltak** for alle eller en betydelig gruppe ansatte i bedriften, for eksempel rimelig mat i bedriftskantine, bruk av bedriftshytte, tilstelninger o.l., **regnes ikke som skattepliktig inntekt**. [...] (våre uthevinger)*

Skatte-ABC 2021, emne: Velferdstiltak, punkt 2.2.3 inneholder veiledning om hva som skal anses som et «rimelig» velferdstiltak og som dermed kan behandles skattefritt:

«2.2.3 Hva er rimelig

Ved vurderingen av om velferdstiltaket er rimelig må en bl.a. legge vekt på

- *om velferdstiltaket er vanlig i arbeidslivet*
- *verdien av det enkelte velferdstiltak for den ansatte, og*
- *om summen av de enkelte velferdstiltak i året som tilflyter en skattyter/som ytes fra en arbeidsgiver er av mindre økonomisk verdi»*

²³⁰ Skatte-ABC 2021, emne: Velferdstiltak, punkt 1

Skatte-ABC gir videre en oversikt over ulike konkrete velferdstiltak i punkt 3. I praksis er det disse mer kasuistiske typetilfeller som avgjør om et tiltak faller innenfor eller utenfor skattefrihet.

20.2 Prioriterte barnehageplasser

20.2.1 Beskrivelse av ytelsen

Storingsrepresentanter har prioritet til barnehageplasser for sine barn i en privat barnehagekjede i Oslo. Ved tildeling av plass inngås det avtale direkte mellom barnehagen og foreldre. Barnehagen sender faktura for foreldrebetaling direkte til representantene. Det er avtalt at foreldrebetalingen ikke kan settes høyere enn en makspris. Eventuelle matpenger kommer i tillegg.

Avtalen medfører ingen kostnader for Stortinget eller andre krav om gjenytelse. Representantene må søke og betale for barnehageplassen selv, og får ikke rabatterte priser.

20.2.2 Skattemessig behandling

Stortinget gjennomfører ingen skattlegging eller innrapportering som følge av muligheten til prioritert plass. Dette er etter vårt syn riktig skattemessig behandling. Tiltaket innebærer ingen økonomisk fordel for representantene, kun fordel i form av prioritet for barnehageplass.

20.3 Løvehulen

20.3.1 Beskrivelse av ytelsen

Løvehulen er et ubemannet lekerom for barn som står til disposisjon for representanter som har med barn på jobb. Lekerommet består av garderobe, hvilerom med madrasser/turnmatter, toalett med stelleplass og oppholdsrom med kjøkkenkrok. Rommet er utstyrt med PC-er, TV, legoklosser, bøker med mer. I tillegg er det innredet et arbeidsrom med telefon og PC som er koblet til Stortingets datanett. Herfra er det godt innsyn til oppholds- og hvilerom.

20.3.2 Skattemessig behandling

Stortinget gjennomfører ingen skattlegging eller innrapportering som følge av muligheten til å benytte Løvehulen. Dette er etter vårt syn riktig skattemessig behandling. Så lenge rommet står ubemannet, kan dette ikke sammenlignes med skattepliktig bedriftsbarnehage.²³¹

20.4 Trening

20.4.1 Beskrivelse av ytelsen

Storingsrepresentantene kan fritt bruke trimrom i kjelleren i stortingsbygningen med treningsapparater og badstue. På Løveporten ligger det dessuten treningsvideoer som ble etablert som erstatning for fysisk

²³¹ Skatte-ABC 2021, emne: Naturalytelser i arbeidsforhold, punkt 6.4

treningstilbud i salen under koronapandemien. Dette er ikke tenkt opprettholdt på permanent basis. Det er ikke tatt stilling til om eller når videoene skal fjernes.

Videre kan representantene melde seg inn i Stortingets Idrettslag. Prisen for dette er NOK 200 per år. Idrettslaget mottok i 2021 et tilskudd fra Stortinget på NOK 250 000. Medlemmene i idrettslaget får klubbbrabatt på 10-20 prosent hos Bull Ski og Kajakk og Oslo Sportslager. Rabattavtalene ligger etter det som er opplyst fra Stortingets side innenfor det som normalt tilstås idrettslag hos ulike sportsforretninger, og krever ingen motytelser fra Stortingets side. Disse rabattavtalene ble inngått langt tilbake i tid. Medlemmer av Stortingets Idrettslag kan også få refundert inntil NOK 500 per år av startkontingenten ved deltakelse i løp/renn/ritt eller lignende. Stortingets Idrettslag har opplyst at denne muligheten har vært benyttet i begrenset utstrekning.

Idrettslaget har følgende faste aktiviteter:

- Fellestrening med instruktør i gymsalen (styrke, pilates mv.)
- Langrenn med langrennskurs
- Årlig arrangeres Stortingets skidag, med busstur til lokasjon og arrangement. Representantene må betale egenandel for deltakelse på middag/afterski, som i 2020 var pålydende NOK 175
- Det avholdes årlig parlamentsmesterskap på ski med Sverige og Finland (Nordisk Parlamentsmesterskap), som varer fra fredag til søndag. Nordisk Parlamentsmesterskap ble etablert som en årlig tradisjon i 1974. Stortinget er vertskap hvert tredje år. Arrangementet går på omgang mellom Norge, Sverige og Finland, og kan ifølge Stortingets Idrettslag fortsatt sies å innebære en grad av representasjon. Mesterskapet avholdes tradisjonelt i Holmenkollen. Det arrangeres middag ankomstdagen og lunsj og bankett konkurransedagen. Deltakerne betaler en egenandel på om lag 50 prosent av kostnadene. Dette vil variere avhengig av hvilke kostnader som inngår, opplegg etc. Det er lik egenandel for representanter og ansatte.
- Golf med klubbmesterskap og uhytidelige konkurranser og treninger
- Dansekurs
- Alpintkurs og -turer
- Klatrekurs
- Ridegruppe
- Sykkelturer og -treninger
- Volleyball: Idrettslaget deltar på to bedriftscuper i året

Idrettslaget praktiserer et prinsipp om at medlemmene skal betale en egenandel på ca. 50 prosent ved arrangementer, som allerede omtalt for Nordisk Parlamentsmesterskap. Egenandsdekning vil imidlertid kunne variere på det enkelte kurset eller arrangementet da dette blant annet vil være avhengig av hvor mange som deltar. Vi har fått opplyst at det finnes tilfeller hvor egenandelen dekker hele kostnaden og tilfeller hvor egenandelen kun dekker deler av kostnaden. Egenandel på ca. 50 prosent har sammenheng med at ytelsene ikke skal bli for omfattende, samt at man ønsker at de som melder seg på ulike kurs eller arrangementer faktisk deltar.

Ved deltakelse på kurs og ved dekning av startkontingent praktiseres det en refusjonsordning. Kurs- eller startavgift dekkes full ut av deltakeren selv, som deretter får refundert halvparten av kostnaden når de kan dokumentere gjennomført kurs eller løp/renn/ritt. For startkontingenter er refusjonsbeløpet oppad begrenset til NOK 500 per år.

Det har også blitt del ut drakter, treningstøy etc. til medlemmer av idrettslaget til bruk ved felles arrangementer.

Stortingets Idrettslag er medlem av Oslo Bedriftsidrettskrets og Norges Bedriftsidrettsforbund. Gjennom dette kan medlemmene benytte de medlemsfordelene som forbund og krets til enhver tid måtte ha.

Det er videre opplyst at Idrettslaget mottar et årlig tilskudd fra Stortinget på ca. NOK 250 000, og at dette beløpet er gjenstand for justering hvert fjerde år. Antallet medlemmer varierer, men det er opplyst at det de siste årene har vært ca. 200 medlemmer. Medlemmene inkluderer både representanter og øvrige ansatte som har lik tilgang til kurs og arrangementer. Representanter kan i motsetning til øvrige ansatte betale en avgift for hele stortingsperioden, som for tiden er fastsatt til NOK 800 (altså NOK 200 per år x 4).

20.4.2 Skattemessig behandling

Stortinget gjennomfører ingen skattlegging eller innrapportering som følge av muligheten til å benytte treningsmulighetene på Stortinget eller benytte seg av fordeler gjennom Stortingets Idrettslag.

Tilgang til trimrommet må anses som et rimelig velferdstiltak.²³² Det samme gjelder etter vår vurdering treningsvideoene på Løveporten under koronatiden.²³³

Fellestreninger i gymsalen må også anses som et rimelig velferdstiltak. Det samme gjelder sykkelturer osv. forutsatt at det ikke dekkes konkrete kostnader for representantene, men bare legges opp til felles treningsarrangement.

For ytelser mv. gjennom Stortingets Idrettslag, må det tilsvarende vurderes om det foreligger et rimelig velferdstiltak – herunder for rabattene som tilbys – når det er tatt hensyn til medlemskontingenten på NOK 200 for medlemskap i idrettslaget og de egenandeler mv. som betales for konkrete arrangementer.

De rabattene medlemmene av idrettslaget oppnår, fremstår etter vår oppfatning å ligge innenfor det som må anses som normalt og tilgjengelig for andre som er medlem av et idrettslag. Det er også snakk om relativt lave rabatter og det gis ingen motytelse fra Stortinget for å oppnå rabattene.²³⁴ Det er dermed sannsynlig at slike rabatter vil være skattefrie, både fordi det mangler tilknytning til arbeidsforholdet (rabattene forutsetter ingen motytelse) og fordi det ikke foreligger noen «fordel» (samme rabatter er sannsynligvis tilgjengelige i markedet for øvrig).

²³² Skatte-ABC 2021, emne: Velferdstiltak, punkt 3.12

²³³ Prinsipputtalelse av 31. mars 2020: <https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/uttalelser/prinsipputtalelser/skattefritak-for-enkelte-nodvendige-naturalytelser-som-mottas-som-folge-av-koronasituasjonen/>

²³⁴ Prinsipputtalelse av 6. mai 2019: <https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/uttalelser/prinsipputtalelser/sporsmal-og-svar---naturalytelser/>

De kurs og arrangementer som arrangeres av idrettslaget fremstår også å ligge innenfor det som må anses som rimelig. Det bemerkes i denne forbindelse at det praktiseres et prinsipp om at deltakere på ulike kurs, arrangementer og løp/renn/ritt i gjennomsnitt betaler en egenandel på ca. 50 prosent. For Nordisk Parlamentsmesterskap og Stortingets skidag der det er inkludert middag mv., antar vi at kostnadene er høyere og arrangementet får et annet preg enn et rent treningstilbud. Dette er imidlertid ikke uvanlig og kan fortsatt anses som et rimelig velferdstiltak.²³⁵

Refusjon av kostnader til kurs, renn, ritt osv. som ikke er fellesarrangementer i regi av Stortingets Idrettslag, men mer har preg av «ytelse fra arbeidsgiver for å dekke den ansattes egne behov for trening og mosjon», kan ligge på grensen av hva som utgjør «velferdstiltak» i skattemessig forstand. Skattemyndighetene praktiserer reglene slik at velferdstiltak typisk «vil ha større eller mindre preg av fellesarrangement for de ansatte».²³⁶ Refusjon av kostnader til enkelte medlemmers individuelle deltakelse på diverse arrangementer mv., kan falle utenfor dette. Da er dekning av kostnadene som utgangspunktet skattepliktig, med mindre dekning kan være skattefritt for eksempel etter gavereglene, jf. FSFIN § 5-15-1.

Fordel i form av at representantene har mottatt drakter, treningstøy og diverse andre mindre artikler av beskjednen verdi til bruk ved arrangementer i regi av idrettslaget, må også anses skattefritt etter FSFIN § 5-15-5 første ledd.²³⁷

Konklusjon: Treningstilbud som er tilgjengelig for alle stortingsrepresentanter, utgjør etter vårt syn et rimelig velferdstiltak og kan dekkes skattefritt av Stortinget. Treningstilbud og tilhørende arrangementer som er tilgjengelige for medlemmer av Stortingets Idrettslag, fremstår etter vårt syn totalt sett som relativt omfattende. Vi har imidlertid ikke grunnlag for å konkludere med at ytelsene totalt sett går utover det som kan anses rimelig. Når det gjelder refusjon av kostnader til kurs, løp, ritt mv. som den enkelte stortingsrepresentant foretar selv, og som dermed ikke har karakter av et fellesarrangement for alle representanter/ansatte, antar vi imidlertid at dette etter omstendighetene kan gi grunnlag for skatteplikt da det ikke utgjør et velferdstiltak i skattemessig forstand. Her må det foretas en konkret vurdering for å identifisere eventuell feilaktig behandling.

20.5 Rens- og skjorteservice

20.5.1 Beskrivelse av ytelsen

Representantene har tilbud om vask, stryk og rens av skjorter og bluser. Klærne leveres på stortingstorget og returneres til representantens kontor plass innen seks virkedager. Dette dekkes økonomisk av representanten selv. Det er kun det praktiske med henting og levering på arbeidsplassen (stortingstorget) som innebærer en eventuell fordel for representantene.

²³⁵ Skatte-ABC 2021, emne: Velferdstiltak, punkt 3.17

²³⁶ Utv. 2000 s. 251 (Skattedirektoratet)

²³⁷ Skatte-ABC 2021, emne: Velferdstiltak, punkt 3.5

20.5.2 Skattemessig behandling

Stortinget gjennomfører ingen skattlegging eller innrapportering som følge av muligheten til å benytte rens- og skjorteservicen. Dette er etter vårt syn riktig skattemessig behandling. Tiltaket tilfører ikke representantene noen økonomisk verdi. Dette er et svært vanlig tiltak på arbeidsplasser.

20.6 4-årsfest ved avslutning av stortingsperioden

20.6.1 Beskrivelse av ytelsen

Ved avslutning av stortingsperioden inviteres representantene med følge til offisiell festmiddag. I tillegg til stortingsrepresentantene selv, deltar også statsministeren og regjeringens medlemmer, høyesterettsjustitiarius og representanter for Stortingets eksterne organer. Arrangementet dekkes av Stortinget. Dette inkluderer middag, underholdning, lokaler og eventuelle reiseutgifter til pendlerbolig/hjemsted innenfor 40 kilometer. I tillegg dekkes eventuelle reisekostnader for ledsagere.

I 2021 medførte korona at arrangementet ble flyttet fra før sommerferien til slutten av september. Representantene hadde på det tidspunktet fraflyttet pendlerboligene, og disse kunne derfor ikke lenger benyttes til overnatting. Som følge av dette ble også overnatting for representantene og ledsagere dekket etter behov.

20.6.2 Skattemessig behandling

Stortinget behandler kostnadene til selve 4-årsfesten som et rimelig velferdstiltak for deltakerne som kan dekkes skattefritt av Stortinget.

Det fremgår av Skatte-ABC at kostnader til ektefelles deltakelse på tilstelninger vil omfattes av skattefritaket.²³⁸ I punkt 3.16 heter det at også reisekostnader kan omfattes av skattefritaket for rimelig velferdstiltak. Selv om det ikke fremgår uttrykkelig, må det ligge i sammenhengen at dette også gjelder ektefelles reisekostnader for å delta på en tilstelning som i seg selv utgjør et (skattefritt) rimelig velferdstiltak.

Vi forstår at totalkostnaden per person (kuvertpris) var ca. NOK 3 500 i 2021; reisekostnader og hotellopphold kommer i tillegg. Etter vårt syn fremstår totaliteten i arrangementet som et rimelig velferdstiltak. Det gjelder også dekning av ledsageres reisekostnader, herunder hotellopphold for én natt.

De eksterne deltakerne på avslutningsmiddagen vil ikke omfattes av skattefritaket for stortingsrepresentantene. Ekstern deltakelse vil ikke i seg selv forhindre at festen for representantenes del er et skattefritt velferdstiltak.

Konklusjon: Etter vår vurdering er 4-årsfesten et rimelig velferdstiltak. Stortinget har behandlet dette riktig.

²³⁸ Skatte-ABC 2021, emne: Velferdstiltak punkt 3.17

20.7 Stortingets julelunsj

20.7.1 Beskrivelse av ytelsen

Stortinget avholder årlig julelunsj for representanter og ansatte, med underholdning og stående bevertning. I 2021 har julelunsjen blitt avlyst som følge av korona, slik den også ble i 2020.

20.7.2 Skattemessig behandling

Stortinget gjennomfører ingen skattlegging eller innrapportering som følge av muligheten til deltakelse på julelunsjen. Dette er etter vårt syn riktig skattemessig behandling. Dette er et svært vanlig tiltak i bedrifter. Det legges til grunn at kostnadene ikke er uvanlig store, og dermed at det dreier seg om et rimelig velferdstiltak.

20.8 Stortingets juletreffest for barn

20.8.1 Beskrivelse av ytelsen

Representantene, ansatte og gruppeansatte med familie inviteres til årlig juletreffest på Stortinget. Deltakerne betaler en egenandel, som ved siste avvikling lød på NOK 50 per person.

20.8.2 Skattemessig behandling

Stortinget gjennomfører ingen skattlegging eller innrapportering som følge av muligheten til deltakelse på juletreffesten. Dette er etter vårt syn riktig skattemessig behandling. Dette er et svært vanlig tiltak i bedrifter. Det legges til grunn at kostnadene ikke er uvanlig store, og dermed at det dreier seg om et rimelig velferdstiltak.

20.9 KultuS – Stortingets kunst og kulturforening

20.9.1 Beskrivelse av ytelsen

Representantene har tilbud om deltakelse i Stortingets kunst og kulturforening, KultuS. Foreningen har som formål på ideelt grunnlag å drive kunst- og kulturformidling for sine ca. 200 medlemmer. Det arrangeres blant annet museums- og galleribesøk, ekskursjoner og foredragskvelder. Årskontingenten er på NOK 200.

KultuS mottok i 2021 et tilskudd fra Stortinget på NOK 30 000.

20.9.2 Skattemessig behandling

Stortinget gjennomfører ingen skattlegging eller innrapportering som følge av muligheten til deltakelse i KultuS. Dette er etter vårt syn riktig skattemessig behandling. Vi legger til grunn at årskontingenten dekker eventuelt overskytende utover det som kan anses som rimelig velferdstiltak. I prinsippet avhenger det av de enkelte kostnader pådratt for det enkelte år, og den verdi som dermed har tilflytt representanten for egenandelen på NOK 200. Dette forutsetter en konkret vurdering for den enkelte representant som er eller har vært medlem i KultuS. Det forutsetter også at arrangementene det dreier seg om, er et fellesarrangementer i regi av KultuS.

20.10 Kor

20.10.1 Beskrivelse av ytelsen

Representantene har tilbud om å delta i sangkor med profesjonell dirigent. Det avholdes ikke faste øvelser. Istedenfor samles koret for øvelser over et kortere tidsrom før en bestemt opptreden, eksempelvis en huskonsert eller et musikalsk innslag ved et arrangement.

20.10.2 Skattemessig behandling

Stortinget gjennomfører ingen skattlegging eller innrapportering som følge av muligheten til deltakelse i koret. Dette er etter vårt syn riktig skattemessig behandling. Det legges til grunn at kostnaden er begrenset.

20.11 Løvebakken MC-klubb

20.11.1 Beskrivelse av ytelsen

Representantene har tilbud om å delta i Stortingets motorsykelklubb. Klubbens formål er å øke kunnskap om motorsykler og MC-kultur, samt å bidra til positive holdninger rundt motorsykelkjøring og sikkerhet. Det arrangeres sosiale aktiviteter og turer for MC-klubbens ca. 40 medlemmer. Klubben støtter medlemmene økonomisk ved gjennomføring av sikkerhetskurs i regi av NMCU (Norsk Motorcykel Union). Årskontingenten er NOK 100. Stortingets administrasjon har opplyst at MC-klubben ikke mottar tilskudd fra Stortinget.

20.11.2 Skattemessig behandling

Stortinget gjennomfører ingen skattlegging eller innrapportering som følge av muligheten til deltakelse i MC-klubben. Dette er etter vårt syn riktig skattemessig behandling. Det legges til grunn at kostnaden er begrenset, og at kontingenten dekker eventuelle kostnader utover det som eventuelt kan anses som rimelig. I prinsippet avhenger det av de enkelte kostnader pådratt for det enkelte år, og den verdi som dermed har tilflytt representanten for egenandelen på NOK 100.

20.12 Foreningen av tidligere stortingsrepresentanter

20.12.1 Beskrivelse av ytelsen

Foreningen av tidligere stortingsrepresentanter ble stiftet i 1993.²³⁹ Foreningen er et tilbud til alle som har vært stortingsrepresentanter eller møtende vararepresentanter, og som ønsker å ha kontakt med Stortinget og egen partigruppe. Foreningen er registrert i Enhetsregisteret (org.nr. 896 132 482) og har egne vedtekter.

Foreningen har p.t. ca. 270 medlemmer. Medlemmene betaler årskontingent som i 2021 var på NOK 200. Foreningen har utarbeidet regler for reisegodtgjørelse for de som bor langt unna Oslo og har store reiseutgifter.

Foreningen gir tilbud om politisk oppdatering og faglige foredrag, samt utflukter til aktuelle steder i og omkring Oslo. Foreningen har to møter i året med faglig/politiske foredrag med etterfølgende middag i Stortinget. Det er

²³⁹ www.stortinget.no/no/Stortinget-og-demokratiet/Representantene/Foreningen-av-tidligere-represententer/
(Besøkt: 14. desember 2021)

også lagt til rette for møte med de respektive partigruppene. Stortingets administrasjon har opplyst at Stortinget ved presidentskapet er vertskap for middagen i Stortinget i forbindelse med foreningens årsmøte/vårmøtet i mai. Presidentskapet er da til stede og holder tale/foredrag. Dette ble ikke gjennomført i 2020 eller 2021 på grunn av koronasituasjonen.

I 2021 fikk foreningen et tilskudd på NOK 141 036 fra Stortinget. Stortinget har lagt til grunn statens sats for støtte til velferdstiltak som i 2021 var NOK 511 per medlem.

Videre innvilget presidentskapet den 31. januar 2018 et årlig tilskudd på NOK 40 000 for medlemskap i The European Parliament Former Members Association. Tilskuddet skal dekke kontingent i organisasjonen og reiser/opphold/møter i den forbindelse. Eventuell deltagelse på årsmøter i søsterforeninger i Norden dekkes over det ordinære budsjettet.

20.12.2 Skattemessig behandling

Stortinget gjennomfører ingen skattlegging eller innrapportering som følge av muligheten til deltakelse i Foreningen av tidligere stortingsrepresentanter. Dette er etter vårt syn riktig skattemessig behandling. I prinsippet vil også ytelser til tidligere ansatte (representanter) kunne anses som skattepliktige lønnsytelser, når det er det tidligere arbeidsforholdet (vervet) som foranlediger ytelsen. For Foreningen av tidligere stortingsrepresentanter dreier det seg om en klart definert og betydelig andel (tidligere) ansatte, det gjelder et fellestiltak og gitt årskontingenten antar vi at fordelens verdi heller ikke er betydelig. Etter vår vurdering er dette da en type «alumnitreff» som kan anses som et rimelig velferdstiltak.

20.13 Stortingspresten og stille rom

20.13.1 Beskrivelse av ytelsen

Stortingspresten står til disposisjon for samtale med representantene. Presten arrangerer ukentlige samlinger der representantene kan delta.

20.13.2 Skattemessig behandling

Stortinget gjennomfører ingen skattlegging eller innrapportering som følge av muligheten til å benytte stillerom eller konsultere stortingspresten. Dette er etter vårt syn riktig skattemessig behandling. Det legges til grunn at kostnaden er begrenset.

20.14 Kantine

20.14.1 Beskrivelse av ytelsen

Kantinedriften på Stortinget består av bespisning i spisestedene, servering av mat og drikke ved alle typer arrangementer, inkludert mottakelser, offisielle besøk og møtebespisning. Tjenesten inkluderer oppfylling og drift av automater med vann og varm drikke i hele bygningsmassen.

På grunn av representantenes arbeidshverdag/Stortingets drift, er det behov for bespisning og bruk av spisestedene gjennom hele dagen. Det er tidvis mye representasjon.

Spisestedene benyttes av alle som har sitt daglige virke på Stortinget. Dette inkluderer representanter, ansatte i gruppene, ansatte i administrasjonen, ansatte i underliggende organer til Stortinget, presselosjen og andre som har tilgang til Stortinget, herunder gjester.

Storingsrestauranten og kaffebaren drives av Stortingets administrasjon. Driftsbudsjettet for kantinedriften inneholder hovedsakelig personalkostnader, varekostnader og kostnader til non-foodartikler (renholdsmidler, servietter, vask- og rens av duker og kjøkkentøy, småutstyr til frambud og produksjon av mat mv.). Salgsinntektene dekker varekost, nonfoodartikler og småutstyr.

Kantinen i Stortingskvartalet drives av ekstern kantineoperatør, for tiden Compass Group AS, som har eget driftsregnskap.

Samtlige som bestiller tjenester utover ordinære åpningstider belastes for personalkostnader når det er behov for serveringspersonale. Ellers dekkes personal- og lokalkostnader, som for de øvrige medarbeiderne i Stortingets administrasjon, over Stortingets øvrige budsjett.

Stortingets administrasjon har opplyst at alle som benytter spisestedene på Stortinget betaler samme pris. Prisene (egenandelen) skal dekke råvarekostnader, et påslag for å dekke diverse non-food-artikler, småutstyr til drift og merverdiavgift. Personal- og bygningskostnader er ikke inkludert i egenandelen, men disse kostnadene belastes Stortingets driftsbudsjett og vil da være den delen av kostnadene til spisestedene som subsidieres av Stortinget.

For kantinen i Stortingskvartalet som driftes av ekstern operatør (Compass Group AS), er det opplyst at Stortinget betaler et fast månedlig beløp. Det er videre opplyst at det månedlige faktureringsbeløpet skal dekke personalkostnader og operatørens fortjeneste. Vi legger da til grunn at råvarekostnader dekkes av den egenandelen som betales ved kjøp i kantinen. Det er ikke opplyst om råvarekostnadene blir spesifisert i faktura fra Compass Group AS til Stortinget. For øvrig er det opplyst at prisene i den eksterne kantinen er de samme som i Storingsrestauranten og kaffebaren som driftes av Stortingets administrasjon.

20.14.2 Skattemessig behandling

Stortinget gjennomfører ingen skattlegging eller innrapportering som følge av fordel ved subsidiert kantine, dvs. rabatterte priser i kantinen(e) på Stortinget.

Mat og drikke i bedriftskantine kan anses som et rimelig velferdstiltak etter FSFIN § 5-15-5 første ledd. Dette inkluderer arbeidsgivers dekning av kostnader til frukt, kaffe, te eller lignende som anses som rimelige. I praksis er det lagt til grunn at rimelig kantine som er subsidiert av arbeidsgiver er et skattefritt rimelig velferdstiltak dersom de «ansatte» sin egenandel dekker arbeidsgivers selvkost for råvarene.²⁴⁰ Der hvor kantinedriften er satt bort skal faktureringen til arbeidsgiver anses som arbeidsgivers selvkost med mindre råvarekostnaden spesifiseres i faktura til arbeidsgiver.²⁴¹

²⁴⁰ Skatte-ABC 2021, emne: Velferdstiltak, punkt 3.6

²⁴¹ Skatte-ABC 2021, emne: Velferdstiltak, punkt 3.6

For Stortingsrestauranten og kaffebaren som driftes av Stortingets administrasjon og tilstås driftstilskudd over Stortingets driftsbudsjett, er det opplyst at den egenandelen som betales dekker Stortingets selvkost for råvarene med tillegg av diverse andre utgiftsposter. Det beløpet som dekkes av Stortinget dekker personal- og bygningskostnader. Ordningen oppfyller derfor etter vår vurdering vilkårene for et skattefritt rimelig velferdstiltak, jf. FSFIN § 5-15-5 første ledd jf. skatteloven § 5-15 annet ledd.

Når det gjelder kantinen i Stortingskvartalet, som driftes av ekstern leverandør, dekker egenandelen som betales av brukerne etter det opplyste råvarekost på samme måte som ved Stortingsrestauranten og kaffebaren som driftes av Stortinget selv. Compass Group AS som drifter denne kantinen fakturerer Stortinget månedlig, og fakturabeløpet er ment å dekke personellkostnader og fortjeneste. For kantiner som driftes av eksterne operatører er det i praksis lagt til grunn at all fakturering anses som arbeidsgivers selvkost med mindre råvarekostnadene er spesifisert i fakturaen. Vi har ikke fått opplyst hvorvidt råvarekost blir spesifisert i faktura fra Compass Group AS.

Konklusjon: Etter vårt syn utgjør bedriftskantinen et skattefritt rimelig velferdstiltak. Stortinget har behandlet dette riktig. Vi er ikke kjent med om råvarekostnader er spesifisert i fakturaene fra den eksterne kantineoperatøren, men antar at det er tilfellet.

20.15 Samlet, skattemessig vurdering av velferdstiltak

Hvert velferdstiltak skal vurderes isolert. Det følger riktignok av Skatte-ABC at det som del av rimelighetsvurderingen skal «vurderes om summen av de enkelte velferdstiltak i året som tilflyter en skattyter/som ytes fra en arbeidsgiver er av mindre økonomisk verdi». Etter vår oppfatning er det likevel først og fremst en vurdering av det enkelte tiltak som skal foretas.

Vi har uansett ikke grunnlag for å mene at summen av velferdstiltak for stortingsrepresentantene er urimelig. Representantene har tilgang på en rekke ytelser og tjenester. Dette er imidlertid også vanlig i arbeidslivet ellers.

21 KURS OG UNDERVISNING

21.1 Språktjenester

21.1.1 Språkundervisning

Representantene har tilbud om språkundervisning, herunder ukentlig engelskundervisning og 12 én-til-én undervisningstimer i semesteret i tysk, fransk og andre språk. Én-til-én-undervisningen tilbys av ekstern kursleverandør.

21.1.2 Oversettelse og språkvask

Representantene har tilbud om kortere oversettelser fra norsk til engelsk samt oversettelse og språkvask av dokumenter, brev, taler etc. på andre språk.

21.1.3 Nødvendig språkhjelp

Representantene har tilbud om nødvendig språkhjelp. Eksempelvis kan representantene få hjelp til å ta ordet på en internasjonal konferanse, forberede besøk fra utlandet, snakke med utenlandske journalister, øve på taler med videre.

21.1.4 Språkkurs i utlandet

Representantene har tilbud om å delta på språkkurs i York, England, i regi av York Associates. Kurset går over en uke. Representantene får et skreddersydd undervisningstilbud, der kursopplegget tilpasses den enkeltes ønsker og kunnskapsbehov. Ukesoppholdet i England består av blant annet av gruppe- og individuell undervisning, møter og forelesninger, utflukter og sosiale aktiviteter.

Det er ikke behovsprøvet deltakelse. Tilbudet om deltakelse gjelder imidlertid ikke for representanter som ikke er renominert eller står på gjenvalg i siste året av en stortingsperiode.

Normalt har kurset blitt avholdt i juli måned. Kurset ble ikke gjennomført i 2020 og 2021 på grunn av korona.

Stortinget dekker kursavgift og reise. Overnatting og mat (opphold) er inkludert i prisen. Det gis ikke diettgodtgjørelse. Pris for språkkurset har vært GBP 2 805, dvs. ca. NOK 32 331. Reiseutgifter kommer i tillegg.

21.1.5 Skattemessig behandling

Stortinget gjennomfører ingen skattlegging eller innrapportering som følge av fordel ved tilgang til språktjenester og -kurs.

Etter vår vurdering vil språktjenestene være tjenstlige kostnader som kan dekkes skattefritt. Språkmestring må i alminnelighet kunne sies å gi kompetanse som kan nyttes i videre arbeid på Stortinget, jf. FSFIN § 5-15-12.

For språkkurset i utlandet er det spørsmål om hovedformålet med denne reisen er tjenstlig eller privat. Den betydelige kostnaden, tidspunktet for avholdelse og det faktum at stortingsrepresentantene allerede får

språkundervisning dekket (til og med én-til-én) på Stortinget, tilsier at det kan foreligge et ikke ubetydelig privat formål.

I praksis har skattemyndighetene akseptert relativt betydelige beløp og private innslag for blant annet firmaturer innenfor rammene av et rimelig velferdstiltak:

«Består en reise av både velferdstiltak og tjenestereise (fagseminar e.l.), må en vurdere hver del isolert. Dersom kravene til skattefritak for henholdsvis velferdstiltaket og tjenestereisen er oppfylt, må utgangspunktet være at hele turen er skattefri.»²⁴²

Vi legger til grunn at det er et betydelig innslag av tjenstlig behov i språkkurset, og at eventuell privat del av kurset kan falle innenfor rammene for et rimelig velferdstiltak, jf. foran punkt 20.

Konklusjon: Etter vårt syn vil språktjenestene utgjøre tjenstlige tilbud som kan dekkes skattefritt. Stortinget har behandlet dette riktig skattemessig. Det samme gjelder språkkurset, selv om behovet der i noen utstrekning kan diskuteres gitt at representantene allerede har språktilbud på Stortinget og kostnaden er betydelig. Eventuell privat del kan eventuelt falle innenfor rammene for rimelig velferdstiltak.

21.2 Kurs i informasjonssøking

21.2.1 Beskrivelse av ytelsen

Stortingsbiblioteket tilbyr ukentlig kurs i informasjonssøking til representanter. Kurset varer i ca. én time. Hensikten er å gi representantene oversikt over viktige informasjonsressurser, tips om nyhetsoppdateringer og informasjon om hva biblioteket tilbyr av tjenester.

21.2.2 Skattemessig behandling

Stortinget gjennomfører ingen skattlegging eller innrapportering som følge av fordel ved tilgang til kurs i informasjonssøking. Etter vår oppfatning er dette riktig. Vi legger til grunn at dette er tjenstlige kostnader som kan dekkes skattefritt av Stortinget. Se ovenfor punkt 21.1 som gjelder tilsvarende.

21.3 Karriereveiledning og pensjonskurs til avtroppende representanter

21.3.1 Beskrivelse av ytelsen

Siden 2009 har avtroppende representanter hatt tilbud om seminar med karriereveiledning. Kurstilbudet gjennomføres av eksterne konsulenter. Seminaret tar for seg temaer som trender i arbeidslivet, kompetansebevisstgjøring, jobbsøking mv. I tillegg tilbys avtroppende representanter fem individuelle karriereveiledningssamtaler hvor det tas utgangspunkt i den enkeltes ståsted, utfordringer og muligheter.

²⁴² Skatte-ABC 2021, emne: Velferdstiltak, punkt 3.17

Statens pensjonskasse tilbyr kurs med gjennomgang av aktuelle pensjonsordninger med overordnet informasjon om opptjening og beregning av pensjon for stortingsrepresentanter. I tillegg vil avtroppende representanter som nærmer seg pensjonsalder tilbys individuelle veiledningssamtaler, hvor de kan få beregnet opptjent pensjon og få veiledning om hvordan pensjonen påvirkes av andre pensjonsordninger.

21.3.2 Skattemessig behandling

Stortinget gjennomfører ingen skattlegging eller innrapportering som følge av muligheten til å delta på seminar med karriereveiledning. Det samme gjelder kurs om pensjonsrettigheter.

Når det gjelder seminar med karriereveiledning, legger vi til grunn at dette er skattefritt etter FSFIN 5-15-12 første ledd bokstav b. Dette forutsetter at dekningen ligger innenfor 1,5 G, jf. annet ledd. Vi legger til grunn at dette er tilfellet.

Når det gjelder kurs om pensjonsrettigheter, antar vi at dette er skattefritt, enten som utdanning i arbeidsforhold (FSFIN § 5-15-12 første ledd bokstav a) eller som et rimelig velferdstiltak, jf. foran punkt 20. Dette er et vanlig tiltak i arbeidslivet. Etter vår vurdering er tiltaket rimelig. Vi antar at kostnaden er begrenset.

Konklusjon: Etter vårt syn vil karriereveiledning dekke tjenstlig behov, og kan dekkes skattefritt. Kurs om pensjonsrettigheter utgjør et rimelig velferdstiltak og kan også dekkes skattefritt. Stortinget har behandlet dette riktig skattemessig.

22 ELEKTRONISK KOMMUNIKASJON, UTSTYR

22.1 Dekning av utgifter til mobilt utstyr, bredbånd mv.

22.1.1 Beskrivelse av ytelsen

Storingsrepresentanter kan få dekket inntil NOK 15 000 årlig for utgifter til bredbånd og digitale nyheter (se punkt 23.2 nedenfor). Før 2021 var det ikke noen øvre beløpsgrense. Representanter med behov for egen PC, kan få utlevert bærbar PC på stortingstorget. Representantene kan velge mellom ryggsekk eller bæreseske som beskyttelse. Videre kan representanter få utlevert nettbrett og mobiltelefon, med beskyttelsesdeksel, skjermbeskytter, lader og hodetelefoner som tilleggsutstyr.

Vi har fått opplyst at utstyret er eid av Stortinget. Dersom Stortinget refunderer representantenes kostnader til kjøp eller leasing av eget utstyr, eller dersom Stortinget vederlagsfritt eller til underpris overfører eiendomsretten til utstyret til representanten, vil dette utgjøre en skattepliktig naturalytelse, jf. skatteloven § 5-12.

Etter det vi har fått opplyst fra Stortingets administrasjon kan representantene kjøpe brukt datautstyr av Stortinget, for eksempel ved fratreden. Det er opplyst at prisen på utstyret ved slik overdragelse fastsettes i samsvar med Skattedirektoratets veiledende satser og at det ikke påløper skatt i forbindelse med salg av brukt utstyr til representantene.

22.1.2 Skattemessig behandling

Storingsrepresentantene får utlevert bærbar PC, mobiltelefon og iPad av Stortinget i forbindelse med tiltreden til vervet. I utgangspunktet vil privat bruk av slikt utstyr være skattepliktig etter skatteloven § 5-10 jf. § 5-12. Fordelen ved privat bruk av slikt utstyr vil likevel være skattefri dersom utplasseringen er begrunnet i tjenstlig bruk og det er «arbeidsgiver» som er eier av utstyret eller leaser dette, jf. FSFIN § 5-15-4:

§ 5-15-4. Fordel ved privat bruk av datautstyr utplassert hos arbeidstaker av arbeidsgiver

*(1) Fordel ved privat bruk av datautstyr utplassert hos arbeidstaker av arbeidsgiver regnes ikke som skattepliktig inntekt når utplasseringen er **begrunnet i tjenstlig bruk**. Overføring av eiendomsretten til datautstyret er ikke omfattet av skattefritaket etter denne bestemmelse.*

(2) Som tjenstlig bruk regnes all bruk som leder til leveranse av tekster, beregninger, tegninger og andre maskinelle produkter fra den ansatte til arbeidsgiveren. Øvelsesbruk med sikte på økt ferdighet til å utøve slik produksjon på hjemmemaskin regnes også som tjenstlig bruk. Datatreningen må være egnet til å gi den ansatte en IT-kompetanse som arbeidsgiveren har nytte av i den ansattes nåværende stilling, eller i fremtidig stilling i samme foretak eller konsern når det foreligger konkrete holdepunkter for et slikt skifte av stilling.

(3) Med datautstyr menes datamaskin og programvare, samt uselvstendig tilleggsutstyr, så langt dette er nødvendig ut fra tjenstlig behov. Skattefritaket omfatter ikke tilleggsutstyr som i hovedsak har en selvstendig funksjon uten at det er knyttet til datamaskinen, slik som eksempelvis kamera, videokamera og MP3-spiller.

Skattedirektoratets veiledende satser for fastsettelse av fordel ved erverv av datautstyr og mobiltelefon i arbeidsforhold følger av forskrift som fastsettes årlig av Skattedirektoratet.²⁴³ Av forskriften for 2020 § 1-2-16 følger det:

§ 1-2-16. Fordel ved erverv av datautstyr og mobiltelefon brukt i arbeidsforhold

Fordel ved erverv av datautstyr og mobiltelefon brukt i arbeidet, settes til differansen mellom markedsverdi og det vederlag den ansatte har betalt for datautstyret/mobiltelefonen. Kan ikke annen verdi spesifikt påvises, legges følgende markedsverdi til grunn:

<i>Utstyr som er mindre enn 1 år gammelt:</i>	<i>80 prosent av opprinnelig kostpris</i>
<i>Utstyr som er mellom 1 og 2 år gammelt:</i>	<i>50 prosent av opprinnelig kostpris</i>
<i>Utstyr som er mellom 2 og 3 år gammelt:</i>	<i>20 prosent av opprinnelig kostpris</i>
<i>Utstyr som er 3 år eller eldre:</i>	<i>kr 500 (inklusive merverdiavgift)</i>

Med opprinnelig kostpris menes arbeidsgivers faktiske anskaffelseskostnader inklusive merverdiavgift og fratrullet eventuelle rabatter.

Konklusjon: Vi legger til grunn at det er tjenstlig behov for ytelsene i form av elektronisk utstyr til stortingsrepresentantene, og at bruk av disse er korrekt behandlet som skattefrie av Stortinget. Det legges videre til grunn at representantenes kjøp av brukt datautstyr følger verdsettelsesreglene som er nevnt over. Kjøp vil dermed ikke anses for å være til underpris, og det vil ikke utgjøre en skattepliktig fordel. Stortinget har behandlet dette riktig skattemessig.

22.2 Elektronisk kommunikasjon mv.

22.2.1 Beskrivelse av ytelsen

Representantene får dekket mobilabonnement. Dette inkluderer 20 000 taleminutter og 20 000 meldinger, samt datapakke på 50 GB per måned. Dersom kvoten overstiges, kan representanten bestille ekstra datapakke. Ekstra datapakke gjelder i Norge, Norden, EU og EØS. Dersom behovet for ekstra datapakke skyldes rent private årsaker, dekkes dette av representanten selv. Representanter som ikke har mobilabonnement etter fellesavtalen, sender refusjonskrav med fratrekk for innholdstjenester. Vararepresentanter kan få dekket telefonutgifter mv. etter regning for den perioden de er kalt inn.

Dersom representanten skal på reise til utlandet, kan ekstra datapakke forhåndsbestilles for det landet vedkommende skal reise til. Dersom behovet for ekstra datapakke skyldes rent private årsaker, dekkes dette av representanten selv.

²⁴³ Forskrift av 20. november 2020 nr. 2446 om taksering av formues-, inntekts og fradragposter mv. som må fastsettes ved skjønn til bruk ved fastsettingen for 2020, for inntektsåret 2020

Ved særlig behov kan representantene søke om dekning av etableringskostnader for bredbånd, oppad begrenset til NOK 4 500.

22.2.2 Skattemessig behandling

Stortinget gjennomfører skattlegging og innrapportering av elektroniske kommunikasjonstjenester i henhold til sjablong som følger av forskrift til skatteloven, jf. nedenfor.

Utgangspunktet er at dekning av kostnader til elektroniske kommunikasjonstjenester er skattepliktig, jf. skatteloven §§ 5-1 jf. 5-12 femte ledd. Skatteplikten er imidlertid regulert uttrykkelig ved en sjablongregel. Det følger av FSFIN §§ 5-12-20 flg. og 5-11-10 at summen av arbeidsgiverfinansiert mobilabonnement (bruk) og godtgjørelse til bredbånd etter refusjon, er skattepliktig bare innenfor en sjablong på NOK 4 392 per år. Overskytende beløp som dekkes av Stortinget, blir ikke skattlagt.

Sjablongregelen på NOK 4 392 per år omfatter ikke innholdstjenester som for eksempel nummeropplysning, teletorgtjenester, givertelefoner, film- og musikk-tjenester, avstemninger på TV osv., jf. nedenfor punkt 22.3. Stortingets dekning av slike varer og tjenester trekkes ut fra beløpet som danner grunnlag for sjablongbeskatning. Det samme gjør digitale nyhetsabonnement. Disse digitale nyhetsabonnementene er ikke skattlagt, jf. nedenfor punkt 23.2.

Storingsrepresentanter som har pendlerbolig fra Stortinget, vil ha tilgang til bredbånd gjennom pendlerboligen. Dette skal som utgangspunkt kunne rapporteres som skattefri naturalytelse sammen med øvrige kostnader til pendlerboligen. Representanten kan også få dekket kostnader til for eksempel bredbånd på hjemstedet. Dette rapporteres etter sjablongregelen for EKOM-tjenester. Stortinget har opplyst at de rapporterer også bredbånd i pendlerboligen under sjablongen for EKOM-tjenester, som i prinsippet kan gi en mindre gunstig løsning, men som i praksis sjelden vil spille noen rolle.

Konklusjon: Så langt vi har kunnet bringe på det rene, har Stortinget behandlet beskatning etter sjablongreglene for elektroniske kommunikasjonstjenester korrekt.

22.3 Innholdstjenester

22.3.1 Beskrivelse av ytelsen

Stortinget dekker representantenes utgifter til innholdstjenester pådratt i tjenstlig sammenheng. Alle innholdstjenester vil automatisk bli registrert som til privat bruk og dermed automatisk bli trukket fra godtgjørelsen. Representantene må derfor selv vurdere om innholdstjenesten er benyttet i tjenstlig eller privat sammenheng. Kostnader til innholdstjenester som ikke er i tjenstesammenheng, trekkes fra godtgjørelsen/dekkes ikke. Som innholdstjenester, regnes:

- Opplysningstjenester til firesifrede nummer i intervallet 1850-1899 (1881 mv.)
- Nyttetjenester (bestilling av kinobilletter, juridiske tjenester, datasupport, givertelefoner i 820-serien (telefonnummer som begynner på 820))
- Underholdningstjenester (spåttjenester, kontakttjenester, pratelinjer og konkurranser i 829-serien)

- SMS/MMS til fire- og femsifrede nummer

22.3.2 Skattemessig behandling

Stortinget dekker ikke innholdstjenester med mindre disse kan begrunnes i et tjenstlig behov. Det oppstår derfor ikke spørsmål om beskatning av privat bruk så lenge fordelingen mellom tjenstlig og privat bruk er riktig. Etter vårt syn er det riktig skattemessig behandling at tjenstlig bruk av innholdstjenester er skattefri, jf. også FSFIN § 5-12-21.

23 ANDRE YTELSER

23.1 Utstyr til hjemmekontor

23.1.1 Beskrivelse av ytelsen

Som følge av koronapandemien har representantene hatt anledning til å søke refusjon for utgifter til innkjøp av kontorstol til hjemmekontoret, med inntil NOK 2 500. I tillegg har det blitt refundert utgifter til hev-/senkløsning på kontorpult med inntil NOK 429.

23.1.2 Skattemessig behandling

Stortinget har ikke gjennomført noen skattlegging eller innrapportering som følge av fordel ved refusjon av disse kostnadene som gjelder utstyr til hjemmekontor.

Skattedirektoratet har vært oppmerksom på at den spesielle situasjonen under koronapandemien, med utstrakt bruk av hjemmekontor, og de skattemessige problemstillinger dette reiser. Når det gjelder typisk kontorutstyr har direktoratet lagt til grunn at det er en presumpsjon for at dette er anskaffet med tjenstlig behov, med mindre det er klare indikasjoner på at stolen dekker et primært privat behov (særlig tilpasning for gaming, underholdning mv.).²⁴⁴

Konklusjon: Beløpsbegrensningene for kontorstol og hev-/senkløsning fremstår ikke som ekstraordinære. Vi legger til grunn at det kan presumeres tjenstlig behov for dette innen slike beløpsbegrensninger, og at Stortinget korrekt har behandlet refusjon som skattefritt for representantene.

23.2 Nyhetstilbud (aviser mv.)

23.2.1 Beskrivelse av ytelsen

Stortinget dekker tilgang for alle stortingsrepresentanter til digitale nyhetstilbud. Det omfatter den digitale aviskiosken Buy and Read, som inneholder ca. 200 landsdekkende aviser. Stortingsrepresentanter får også dekket inntil NOK 15 000 årlig for utgifter til bredbånd og digitale nyheter. Digitale nyhetsabonnement skal gi tilgang til nyhetsstoff på nett som er bak betalingsmur (såkalte «pluss-artikler»). Den enkelte representant må selv tegne abonnementer og be om refusjon av utgifter. Dersom utgiftene overstiger den samlede årlige maksgrensen på NOK 15 000, må representanten dekke dette selv.

Stortinget dekker aviser tilsendt hjem/pendlerbolig til Stortingets presidentskap, de parlamentariske lederne og lederne av fagkomiteene.

²⁴⁴ Prinsipputtalelse av 18. november 2020: <https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/uttalelser/prinsipputtalelser/hjemmekontor-og-skatt/>

23.2.2 Skattemessig behandling

Stortinget gjennomfører ingen skattlegging eller innrapportering som følge av fordel ved tilgang til eller dekning av nyhetstilbud (aviser mv.).

Stortinget kan dekke tilgang til en eller flere papiraviser eller e-aviser dersom representanten har et «tjenstlig behov» for å disponere tjenesten, jf. FSFIN § 5-15-5 tredje ledd. Vilåret om «tjenstlig behov» skal praktiseres liberalt.²⁴⁵ Det er tilstrekkelig at det er relevant for representanten å holde seg oppdatert på nyhetsbildet som følge av vervet som stortingsrepresentant.²⁴⁶ Det er ingen begrensninger i antall. Selv om Stortinget dekker tilgang i svært betydelig utstrekning, er dette altså ikke ansett som (delvis) skattepliktig i praksis.

Konklusjon: Vilåret om tjenstlig behov må anses oppfylt for stortingsrepresentantene på bakgrunn av arten av det vervet de innehar. Stortinget kan derfor tilby eller dekke nyhetstjenestene skattefritt. Stortinget har behandlet dette riktig.

23.3 Årsavgift kredittkort

23.3.1 Beskrivelse av ytelsen

I motsetning til øvrige ytelser omtalt under dette punkt 23, er dekning av årsavgift regulert i retningslinjer om reisedekning for stortingsrepresentanter.

Av retningslinjene fremgår at det dekkes årsavgift for kredittkort som er omfattet av avtale med Stortinget. Differanse mellom årsavgift på ordinære kort og gull-/platinakort dekkes ikke. Heller ikke årsavgift for debetkort dekkes. Gebyr ved bruk av kredittkort dekkes mot dokumentasjon for tjenesterelevant veksling eller betaling.

På Løveporten er det presisert at Stortinget har kredittkortavtale med Eurocard. Avtalen gjelder for representanter for bruk på tjenestereiser. Stortinget dekker årsavgiften for Eurocard.

23.3.2 Skattemessig behandling

Stortinget gjennomfører ingen skattlegging eller innrapportering for dekning av årsavgift på kredittkort.

Stortinget kan dekke årsavgift for kredittkort for representantene dersom disse har et tjenstlig behov for kredittkort, jf. FSFIN § 5-15-5 syvende ledd. Det er videre et vilkår at den eventuelle private bruken av kortet ikke medfører økte kostnader (økt årsavgift) for Stortinget for at dekningen skal være skattefri.²⁴⁷

Det kan oppstå spørsmål om det foreligger en skattepliktig fordel dersom Stortinget har bidratt til at representantene får fordeler som følge av bruken, for eksempel rabatter, bonuspoeng etc., og slike fordeler går utover det som er allment tilgjengelig i markedet. Det er for eksempel oppgitt at representantene får rabatterte priser dersom de bruker kortet til å kjøpe billett på Flytoget. Er dette en fordel som ikke er tilgjengelig for andre

²⁴⁵ Skatte-ABC 2021, emne: Aviser og nyhetstjenester, punkt 1

²⁴⁶ Prop. 86 LS (2017-2018), s. 22

²⁴⁷ Skatte-ABC 2021, emne: Naturalytelser i arbeidsforhold, punkt 6.9

som har tilsvarende kort, vil dette kunne innebære at tilknytningskravet mellom «arbeidet» og fordelen er oppfylt og at fordelen som kan benyttes på private reiser og til andre private gjøremål er skattepliktig. Se også ovenfor punkt 16.1.7 om bonuspoeng.

Vår vurdering er, på generelt grunnlag, at det ikke foreligger tilstrekkelig avvik mellom de fordeler representantene får ved å benytte kredittkortet som dekkes av Stortinget sammenlignet med fordeler ved bruk andre typer kredittkort som er allment tilgjengelig. De påpekes at det er vanlig med fordeler i form av rabatter, bonuser etc. ved bruk av kredittkort, uavhengig av om kredittkortet er betalt privat eller av arbeidsgiver.²⁴⁸

Konklusjon: Stortinget har behandlet dekning av årsavgift riktig som skattefri naturalytelse.

23.4 Synsundersøkelse/databriller

23.4.1 Beskrivelse av ytelsen

Storingsrepresentanter kan få dekket utgifter til databriller. Stortinget refunderer utgifter til databriller med antirefleksglass og en enkel, rimelig og funksjonell innfatning, samt synsprøve og brilleteilpasning. Følgende kostnader til databriller kan dekkes (inkludert innfatning):

- Undersøkelse, tilpasning og enstyrkebrille: NOK 745
- Undersøkelse, tilpasning og progressivbrille: NOK 1245
- Undersøkelse, tilpasning og romprogressivbrille: NOK 1345

Kostnader utover dette dekkes ikke.

23.4.2 Skattemessig behandling

Stortinget gjennomfører ingen skattlegging eller innrapportering som følge av dekning av synsundersøkelse og utgifter til databriller.

Dekning av utgifter til briller med spesialtilpassede brilleglass med rimelig innfatning til bruk ved dataskjerm anses i henhold til ligningspraksis ikke som en skattepliktig fordel og kan dekkes skattefritt av Stortinget.²⁴⁹

Det er for det første et vilkår at behovet for slike briller er godtgjort av lege og/eller optiker. Etter det vi har fått opplyst får representantene dekket utgifter til databriller etter konsultasjon med bedriftshelsetjenesten, slik at dette vilkåret er oppfylt.

²⁴⁸ Prinsipputtalelse av 6. mai 2019: <https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/uttalelser/prinsipputtalelser/sporsmal-og-svar---naturalytelser/>, punkt 1.3

²⁴⁹ Skatte-ABC 2021, emne: Naturalytelser i arbeidsforhold, punkt 6.13

For det andre er det vilkår om at utgiftene må være rimelige. Vi har ikke grunnlag for å mene at de beløpsmessige begrensningene som praktiseres av Stortinget er for høye. Vi antar at dette er ordinære kostnader til denne typen briller med tilpasning og undersøkelse, men har ikke gjort nærmere undersøkelser av priser i markedet.

Konklusjon: Stortingets dekning av databriller for stortingsrepresentanter anses ikke som en skattepliktig fordel. Stortingets praksis med ikke å skattlegge eller innrapportere noen fordel er etter vårt syn riktig.

23.5 Gaver

23.5.1 Beskrivelse

Nye skatteregler fra 2019 (om naturalytelser) pålegger Stortinget et rapporteringsansvar.²⁵⁰ For å ivareta dette, må stortingsrepresentantene melde fra til Stortinget dersom de har mottatt en skattepliktig gave i forbindelse med sitt verv. Dersom en stortingsrepresentant mottar gave fra tredjepart «i arbeidsforhold», plikter vedkommende dermed å innrapportere dette til Stortinget. Alle gaver som mottas som følge av vervet som stortingsrepresentant, er å regne som gave i arbeidsforhold.

Representanten vil få en påminnelse per e-post hver fjerde måned om at skjemaet må fylles ut dersom man har mottatt en skattepliktig gave.

23.5.2 Skattemessig behandling

Stortinget praktiserer full skatteplikt for gaver.

Så vidt vi er kjent med, er det vanlig at gaver av en viss verdi som representanter mottar direkte, overleveres til Stortinget som oppbevarer disse. Implisitt i en slik behandling ligger at gavene egentlig er mottatt ikke av representanten selv, men av Stortinget som institusjon. Så lenge gaven riktig kan tilordnes til Stortinget som arbeidsgiver og ikke representanten som arbeidstaker, vil det ikke være grunnlag for beskatning av representanten.

Skattereglene opererer i praksis med unntak fra beskatning i enkelte tilfeller. Det gjelder «[O]ppmerksomhetsgave ved spesielle anledninger (for eksempel jubileum) fra forretningsforbindelser og institusjoner er skattefri for mottaker når verdien av gaven etter omstendighetene er rimelig. Tilsvarende gjelder andre oppmerksomhetsgaver av bagatellmessig verdi».²⁵¹ Stortingets praksis med full skatteplikt er derfor kanskje noe strengere enn skattereglene tillater.

Konklusjon: Så langt vi har kunnet bringe på det rene, er Stortingets skattemessige behandling av gaver til stortingsrepresentanter i det vesentlige riktig.

²⁵⁰ Skatteforvaltningsloven § 7-2 annet ledd, skattebetalingsloven § 5-4 første ledd og folketrygdloven § 23-2 første og tredje ledd. Disse bestemmelsene viser til plikter for den som har en ansatt «i sin tjeneste», altså formell arbeidsgiver. Det må antas at det samme gjelder den som har engasjert noen i en rolle/verv, slik som Stortinget i relasjon til representantene.

²⁵¹ Skatte-ABC 2021, emne: Gaver og tilskudd i arbeidsforhold mv., punkt 6.1

23.6 Parkering i stortingsgarasjen

23.6.1 Beskrivelse av ytelsen

Alle stortingsrepresentanter er tildelt parkeringstillatelse i Stortingets garasje- og parkeringsanlegg. Parkeringstillatelsen er vederlagsfri og personlig, og gjelder hele døgnet. I tillegg er det plasser for å lade elbiler i garasjen.

23.6.2 Skattemessig behandling

Stortinget gjennomfører ingen skattlegging eller innrapportering som følge av gratis parkering i stortingsgarasjen, og tilgang til vederlagsfri lading av elbiler.

Det vil i praksis ikke være skatteplikt på parkeringsplass stilt til disposisjon av arbeidsgiver for arbeidstaker. Skattefriheten gjelder selv om arbeidstakeren ikke har behov for bil i sitt arbeide. Ladestasjon til e-bil stilt til disposisjon av arbeidsgiver ved arbeidsstedet vil også være skattefritt. Unntak gjelder der arbeidstaker selv betaler for kostnader til parkering og/eller bruk av ladestasjon og arbeidsgiver refunderes kostnadene. Refusjonsbeløpet vil i slike tilfeller anses som skattepliktig lønnsinntekt.²⁵² Vi forstår at det ikke praktiseres slik for stortingsrepresentanter.

Konklusjon: Stortinget har behandlet vederlagsfri parkering og lading av elbil riktig som skattefri naturalytelse.

23.7 Boliglån for representanter

23.7.1 Beskrivelse av ytelsen

Stortingsrepresentanter har på lik linje med statsansatte anledning til å søke om boliglån i Statens pensjonskasse (SPK). Lånebeløpet er for tiden begrenset oppad begrenset til NOK 2 300 000. Nominell rente er p.t. 1,29 prosent.

23.7.2 Skattemessig behandling

Stortinget gjennomfører ingen skattlegging eller innrapportering som følge av gunstig boliglånsrente i SPK for stortingsrepresentanter.

Etter innføringen av nye skatteregler om naturalytelser i 2019, har det oppstått spørsmål om beskatning av «tredjepartsrabatter», det vil si rabatter som arbeidsgivers forretningsforbindelser eller helt uavhengige tredjeparter tilbyr til arbeidsgivers ansatte. Skattedirektoratet praktiserer dette slik at det foreligger skatteplikt for eventuell fordel dersom det foreligger tilstrekkelig tilknytning mellom fordelen – for eksempel en medlemsrabatt – og arbeidsforholdet, og at arbeidsgiver da er pliktig til å innberette, foreta forskuddstrekk og betale arbeidsgiveravgift på fordelen. Skattedirektoratet har for eksempel uttalt at «[t]ilknytningskravet til arbeid

²⁵² Skatte-ABC 2021, emne: Naturalytelser i arbeidsforhold, punkt 6.30

er oppfylt hvis arbeidsgiver har medvirket til å fremforhandle avtalen om rabatt eller det foreligger en gjensidighet i avtaleforholdet mellom arbeidsgiver og [tredjepart]»,²⁵³

Storingsrepresentanter er pliktige medlemmer i pensjonsordning som administreres av Statens Pensjonskasse, jf. stortings- og regjeringspensjonsloven §§ 1-2 og 8-1 første ledd. Eventuell rentefordel er dermed ingen lønnskattpliktig ytelse på dette grunnlag; ytelsen er ikke fremforhandlet som angitt over. Derimot kan lån etter skatteloven § 5-12 fjerde ledd etter omstendighetene anses ytt av arbeidsgiver. SPK er i prinsippet en pensjonskasse opprettet og driftet av staten, jf. FSFIN § 15-12-2.

Så lenge SPK fastsetter lånerenten etter normrenten for rimelige lån i arbeidsforhold, vil det imidlertid uansett ikke være noen rentefordel å beskatte.

Konklusjon: Etter vår vurdering er det riktig når Stortinget ikke har behandlet gunstig boliglån fra SPK som skattepliktig fordel for stortingsrepresentantene.

23.8 Bedriftshelsetjeneste

23.8.1 Beskrivelse av ytelsen

Representantene har tilbud om bedriftshelsetjeneste godkjent etter Arbeidstilsynets godkjenningsordning. Bedriftshelsetjenesten leverer tjenester hvis formål er å bidra til å skape sunne og trygge arbeidsforhold for representantene.

Bedriftshelsetjenesten består av lege, sykepleier og bedriftsfysioterapeut. Lege og sykepleier er til stede i Stortingets lokaler tre faste dager i uken fra kl. 09.00 til kl. 15.00. Bedriftsfysioterapeuten er til stede to halve dager i uken.

Bedriftshelsetjenesten har følgende tilbud/ansvarsområder:

- Arbeidshelse
 - Bistand med kartlegging av arbeidsmiljøet, arbeidsplassene og arbeidsprosessene
 - Vurdere risiko for helsefare og bistå med å forebygge arbeidsrelatert sykdom
 - Arbeidsmedisinsk poliklinikk: Diagnostisere og behandle sykdom og helseplager som er forårsaket av forhold i arbeidsmiljøet eller som forverres av arbeidsmiljøet
 - Bistand med tilrettelegging av arbeidet
- Organisatorisk og psykososialt arbeidsmiljø
 - Bistand med kartlegging av organisatorisk og psykososialt arbeidsmiljø
 - Rådgivning og bistand ved psykososiale arbeidsproblemer
 - Bistand til konfliktløsning

²⁵³ Prinsipputtalelse av 6. mai 2019: <https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/uttalelser/prinsipputtalelser/sporsmal-og-svar---naturalytelser/>, punkt 1.17

- Yrkesvaksinering og reisevaksinering
 - Rådgivning ved utenlandsreiser
 - Vaksinering og oppfølging, herunder influensavaksine mot en egenandel på NOK 175
- Helseundersøkelser
 - Stortingsrepresentanter får tilbud om helseundersøkelse hos lege og sykepleier to ganger i stortingsperioden
 - Gratis selvtest korona, jf. nedenfor punkt 23.9
- Ergonomi
 - Kartlegging og tilrettelegging av arbeidsplassen for å forebygge belastningsplager
 - Rådgivning vedrørende muskel- og skjelettplager
 - Arbeidsplassbesøk ved behov for databriller, kontorstol, avlastningspute, ergonomisk tilpasset IT-utstyr m.m.
 - Bistand ved planlegging av nye arbeidsplasser og i byggesaker
 - Bistand ved utforming og innkjøp av møbler og utstyr
- Bistand til fysisk aktivitet
 - Veiledning og oppsett av individuelle treningsprogram
 - Egne rygg/nakke/skulder-timer på onsdager og torsdager i gymsalen

I tillegg til de lovpålagte kjerneoppgavene til bedriftshelsetjenesten, har stortingsrepresentanter tilbud om vanlige kurative legetjenester. Slike kurative legetjenester, som ikke faller inn under bedriftshelsetjenestens lovpålagte kjerneoppgaver, ytes som betalingstjeneste. Hver enkelt stortingsrepresentant må betale de til enhver tid gjeldende offentlige satser (egenandeler) direkte til bedriftshelsetjenesten for bruk av slik kurativ legetjeneste. Bedriftshelsetjenesten (legen) skal ikke fungere som fastlege for stortingsrepresentantene.

23.8.2 Skattemessig behandling

Stortinget gjennomfører ingen skattlegging eller innrapportering som følge av tilgang til og bruk av bedriftshelsetjenesten for stortingsrepresentantene.

Arbeidstakeres fordel ved å delta i bedriftshelsetjeneste er ikke skattepliktig når ordningen hovedsakelig omfatter forebyggende helseundersøkelser og ikke behandling av sykdom.²⁵⁴ Unntak gjelder mindre kurative tiltak, slik som utstedelse av resepter. Som en del av en ellers hovedsakelig forebyggende bedriftshelsetjeneste, kan slik småkurativ behandling vil være skattefri.²⁵⁵ I tillegg vil behandling av yrkesskader være skattefri.

²⁵⁴ Skatte-ABC 2021, emne: Naturalytelser i arbeidsforhold, punkt 6.21.1

²⁵⁵ Skatte-ABC 2021, emne: Naturalytelser i arbeidsforhold, punkt 6.21.1

I forbindelse med koronapandemien har det i praksis vært lagt til grunn at det kan foretas behandling i større grad enn det som under normale omstendigheter er tilfelle. Det følger av Skatte-ABC 2021, emne: Naturalytelser i arbeidsforhold, punkt 6.21.2:

«6.21.2 Spesielt om helsetjenester knyttet til Koronautbruddet

Kurativ behandling og andre helsetiltak som ellers er skattepliktige, jf. pkt. 6.21.1, er likevel ikke skattepliktige når tiltaket er knyttet til Koronapandemien, og tiltaket klart er begrunnet i å holde aktiviteten i virksomheten i gang og å redusere smittefaren, se Skattedirektoratets prinsipputtalelse av 31. mars 2020

[<https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/uttalelser/prinsipputtalelser/skattefritak-for-enkelte-nodvendige-naturalytelser-som-mottas-som-folge-av-koronasituasjonen/>] i Utv. 2020/685. Det legges videre til grunn at arbeidsgiver er nærmest til å vurdere om ytelsen er begrunnet i opprettholdelse av driften og reduksjon av smitte.»

Basert på den informasjonen vi har mottatt om bedriftshelsetjenesten stortingsrepresentantene har tilgang til, er denne hovedsakelig av forebyggende art og dermed skattefri for representantene.

Når det gjelder influensavaksine, ble dekning av kostnadene til dette eksplisitt gjort skattefritt i 2021, jf. FSFIN § 5-15-9. I foreliggende tilfelle betaler representantene uansett en egenandel for slik vaksine.

Konklusjon: Stortingets behandling av bedriftshelsetjenesten som skattefri for stortingsrepresentantene, er etter vårt syn riktig.

23.9 Selvttest korona

23.9.1 Beskrivelse av ytelsen

Under koronapandemien har Stortinget kjøpt inn og delt ut gratis selvttester for korona til ansatte og stortingsrepresentanter. Det har ikke vært noen begrensninger i bruk eller antall for representantene.

23.9.2 Skattemessig behandling

Stortinget gjennomfører ingen skattlegging eller innrapportering som følge av innkjøp av og tilgang til selvttester for korona for stortingsrepresentantene.

Skattedirektoratet kom tidlig under koronapandemien med en uttalelse om at naturalytelser til ansatte foranlediget av korona, på nærmere vilkår ville være skattefrie. Det ene vilkåret er at ytelsen «klart er begrunnet i å holde aktiviteten i virksomheten i gang og å redusere smittefaren». Det andre vilkåret er at ytelsen er del av et tiltak som er «midlertidig og forholdsmessig».²⁵⁶

²⁵⁶ Prinsipputtalelse av 31. mars 2020: <https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/uttalelser/prinsipputtalelser/skattefritak-for-enkelte-nodvendige-naturalytelser-som-mottas-som-folge-av-koronasituasjonen/>

Etter vår oppfatning vil vilkårene være oppfylt her. Selvtestene skal nettopp avdekke og avverge koronasmitte. Og videre er dette et midlertidig tiltak mens korona fortsatt er en faktor i samfunnet. Selvtester er også billige, slik at tiltaket er forholdsmessig. Skattedirektoratet har lagt til grunn at arbeidsgiver (her Stortinget) skal ha slingringsmonn i å selv vurdere hvilke tiltak som er fornuftige. I tillegg kommer at det ikke er uvanlig blant arbeidsgivere å gi gratis selvtester til de ansatte – det er et raskt og billig tiltak mot korona som er sterkt begrunnet i bedriftens egeninteresse.

Konklusjon: Etter vår vurdering har Stortinget riktig lagt til grunn at selvtestene for korona er skattefrie.

23.10 Storingsbutikken

23.10.1 Beskrivelse av ytelsen

Butikken/utsalget er en del av stortingstorget, som utgjør felles bemannet kontaktpunkt sammen med IT. Stortingets administrasjon har opplyst at man her finner profilartikler, kort og konvolutter, nødvendige nytteartikler som knestrømper, longs og gaveartikler (samt vask- og renseritjenester, jf. punkt 20.5).

Stortinget har valgt å ikke ta inn flere Swims-artikler, som kan oppfattes som rabatterte. Ut over dette har Stortingets administrasjon opplyst at det ikke er rabatterte priser på dagens artikler.

23.10.2 Skattemessig behandling

Stortinget gjennomfører ingen skattlegging eller innrapportering som følge av muligheten til å kjøpe artikler i storingsbutikken.

Så lenge prisene i storingsbutikken ikke er rabatterte, er vår vurdering at det ikke er grunnlag for beskatning. I den grad det tidligere har vært rabatterte priser for enkelte produkter, vil rabatten som utgangspunkt være skattepliktig. Rabatten kan likevel ha ligget innenfor det beløpet i gave som arbeidsgiver kan gis skattefritt til ansatte årlig, jf. FSFIN § 5-15-1 tredje ledd. Beløpsgrensen er nå NOK 5 000, men har vært lavere i tidligere år. For 2018 og tidligere var bestemmelsens utforming noe annerledes og virkeområdet også noe snevrere.

Konklusjon: Etter vårt syn har Stortinget behandlet salg i storingsbutikken riktig som skattefrie ytelser, all den tid det i dag ikke er rabatterte priser. Eventuelle rabatterte priser for tidligere år, må vurderes konkret for den enkelte vare/representant for å avklare om det har foreligget en skattepliktig rabatt.

Advokatfirmaet Grette AS
Postboks 1397 Vika
0114 Oslo

Filipstad Brygge 2
22 34 00 00
firmapost@grette.no

NO 820 203 542 MVA

www.grette.no

