

Analyse av bruk, relevans og forvaltningskostnader ved fradragsposter

*Del 1: Fradrag for reiseutgifter og merutgifter ved
arbeidsopphold utenfor hjemmet (post 3.2.7, 3.2.8
og 3.2.9)*

Dokumenteier:	Hanne Kjørholt
Skrevet av:	Thomas Lange Myhrvold-Hanssen (leder)
	Terje Dalen
	Thor Erik Gjefsen
	Marius Johnsborg
	Mette Riise Marré
	Øystein Olsen
	Erik Simensen
Dato sist endret:	4. oktober 2017
Versjon:	1.0

0 Sammendrag

Dette prosjektet har til hensikt å analysere bruksmønster for utvalgte bestemmelser om fradrag i skatteloven, herunder fradragenes relevans i lys av lovgivers opprinnelige formål med bestemmelsene.

I denne delen har vi tatt for oss tre fradrag; skatteloven § 6-44, reise mellom hjem og arbeidssted (post 3.2.8 og 3.2.9 i selvangivelsen) og skatteloven § 6-13, fradrag for merkostnader ved opphold utenfor hjemmet (post 3.2.7 i selvangivelsen). Samlet skattekostnad for disse fradragene utgjør årlig over 11 mrd. kroner.

Våre analyser peker i retning av at endringer i bosettingsmønster, hvem som bruker fradragene og arbeidsmarked samt den samferdselsmessige utviklingen gjør disse fradragene lite relevante i dag sammenliknet med når lovbestemmelsene ble innført.

Vilkår for fradrag for reise mellom hjem og arbeidssted (post 3.2.8 i selvangivelsen) har gjennomgått en del endringer over tid. Dagens reiseavstandsmodell hvor hensynet til effektivitet, forutsigbart regelverk og forenkling av skattemyndighetenes arbeidsoppgaveløsning er vektlagt, gir andre effekter enn de tidligere bestemmelsene der krav om at reisen mellom hjem og arbeidssted nødvendiggjorde bruk av transportmiddel.

Analyser av bruksmønstre for fradragspostene for arbeidsreiser viser at det i hovedsak er skattytere er bosatt rundt de store byene som får fradrag. Fradraget utgjør et relativt lite beløp for de fleste brukerne.

Når det gjelder fradrag knyttet til arbeidsopphold utenfor hjemmet etter skatteloven § 6-13 (postene 3.2.7 og 3.2.9 i selvangivelsen) tyder våre analyser på at dagens anvendelse av regelen er en annen enn hva som opprinnelig var formålet.

Tidligere bidro fradraget til at overskudd på arbeidskraft i distriktene kunne utnyttes i områder med begrensede muligheter for permanent bosetting men hvor behovet for arbeidskraft var stort. I dag kan det se ut til at fradragsordningene i stadig større grad blir brukt av personer som på fast basis velger å arbeide et annet sted enn der familien ønsker å bo. I tillegg kommer utenlandske arbeidstakere på midlertidige arbeidsopphold som pendler mellom arbeidssted i Norge og familien i hjemlandet.

Fradrag for merkostnader til kost og losji ved arbeidsopphold utenfor hjemmet (post 3.2.7 i selvangivelsen) anvendes i stor grad sammen med fradrag for besøksreiser (post 3.2.9).

Analyser av merkostnader til kost og losji viser at fradraget i stor grad konsentrerer seg til skattytere i Østlandsregionen og skatteyttere med bosted utenfor Norge.

Basert på en tidligere studie av 15 000 randomiserte kontroller for inntektsåret 2013, har vi estimert at det totale omfanget av feil på redegjorte poster utgjør over 60 000.

1 Problemstilling

Fradragsposter og arbeidsgivers anledning til skattefri dekning av utgifter som fradragspostene er ment å dekke, har sitt utgangspunkt i politiske beslutninger. Samtidig har samfunnsutviklingen ført til at enkelte fradrag er mindre relevante i dag enn da de ble innført. Det kan stilles spørsmål ved om den opprinnelige hensikten fortsatt er til stede.

Uthuling av skattesystemet gjennom fradragsordninger øker risikoen for manglende etterlevelse på de skatteartene fradragene gjelder. Manglende etterlevelse medfører lavere proveny og økt risiko for lavere tillit til skattesystemet.

Scheelutvalget understreker også at: «Hovedoppgavene til inntektsbeskatningen av personer bør være å bidra til offentlige inntekter, omfordeling og sikre mest mulig effektiv ressursbruk. Disse hensynene tilsier at inntektsskattegrunnlaget for personer bør fastsettes slik at det er best mulig samsvar mellom skattepliktig inntekt og den faktiske avkastningen av arbeid og kapital. *Dette tilsier også at skattesystemet ikke bør benyttes til å subsidiere spesielle aktiviteter, eller gi fradrag for utgifter som ikke har direkte tilknytning til opptjening av inntekten.*»¹

I denne delrapporten presenterer vi funn knyttet til fradrag for reiseutgifter og merutgifter ved arbeidsopphold utenfor hjemmet:

1. Fradrag for reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreiser), post 3.2.8
2. Fradrag for besøksreiser til hjemmet (reisekostnader), post 3.2.9
3. Fradrag for merkostnader til kost og losji ved arbeidsopphold utenfor hjemmet (merkostnader), post 3.2.7

Vi drøfter følgende problemstillinger:

1. Hva er formålet med postene?
2. Hvem treffer regelverket, og hvem har rett til å kreve fradrag?
3. Hvilke kriterier legger lovgiver til grunn for bruk av postene?
4. Hvordan fordeler fradragene seg beløpsmessig?
5. Hvor mange brukere er det av postene?
6. Hvilke er brukere av postene?
7. Hvor høy er etatens tidsbruk på behandling av postene?
8. Hvordan er etterlevelsen på postene?

Gjennom disse problemstillingene vil vi synliggjøre postenes relevans i dag, om brukerne er de samme gruppene som postene var tiltenkte, om lovgivers formål med bestemmelsene i sin tid oppfylles gjennom dagens bruk av postene og noen etterlevelsesaspekter.

¹ NOU 2014: 13 Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi, s. 263 (vår uthevnning).

Innholdsfortegnelse

0	Sammendrag.....	2
1	Problemstilling	3
2.	Innledning.....	6
3.	Samfunnsmessige utviklingstrekk.....	6
3.1	Ukependlere	6
3.2	Dagpendlere	6
3.3	Pendling, flytting og bolyst	7
3.4	Langpendling fremfor flytting?	7
3.5	Pendling med fly	7
4	Nøkkeltall og utviklingstrekk.....	9
4.1	Beregningsmetode	9
4.2	Brukerutvikling	10
5	Formålet med fradragsbestemmelsene	11
5.1	Merkostnader og besøksreiser (3.2.7 og 3.2.9)	11
5.1.1	Oppsummering merkostnader og besøksreiser (3.2.7 og 3.2.9).....	14
5.2	Arbeidsreiser (3.2.8).....	15
5.2.1	Nye skattelover 1911.....	16
5.2.2	Lovendring 1955	19
5.2.3	Lovendring 1999	20
5.2.4	Oppsummering arbeidsreiser (3.2.8).....	20
5.3	Hvem har mulighet til å kreve fradrag?	21
5.3.2	Merkostnader til kost og losji (3.2.7)	22
5.3.3	Besøksreiser (reisekostnader) (3.2.9)	23
5.3.4	Arbeidsreiser (3.2.8).....	25
5.4	Endringer av betydning i regelverket de senere år	26
5.4.1	Tilpasninger som følge av ikke-diskriminering av EØS-borgere	28
6	Brukernes bosettingsmønster	29
6.1	Arbeidsreiser (3.2.8).....	29
6.2	Besøksreiser (3.2.9).....	31
6.3	Merkostnader (3.2.7)	33
7	Fradrag og alminnelig inntekt	35
7.1	Arbeidsreiser (3.2.8).....	36
7.2	Besøksreiser (3.2.9).....	37
7.3	Merkostnader (3.2.7)	38
7.4	Konklusjon: Inntektseffekter	38
8	Midlertidighet.....	39
8.1	Stabilitet i brukermassen over tid.....	39
8.2	Midlertidige brukere av postene (Brukere med D-nummer).....	41
8.3	Konklusjon: midlertidighet	42
9	Provenyeffekter	42
9.1	Innledning.....	42
9.2	Provenyberegninger	43
10	Hvor høy er etatens tidsbruk på postene?.....	43
11	Etterlevelsesaspekter	46
11.1	FALK-analysen	46
11.2	Randomiserte kontroller	47

12	Skattemessige forhold for virksomheten.....	47
12.1	Reise- og diettkostnader	47
12.2	Bilkostnader	47
12.3	Ansatte i virksomheten.....	48
12.3.1	Arbeidsgivers fradragsrett.....	48
12.3.2	Arbeidsgiveravgift.....	49
12.3.3	Frdrag for inngående merverdiavgift.....	49
13	Konklusjon	49

2. Innledning

Et sentralt spørsmål i denne analysen handler om hvorvidt fradragene vi studerer fortsatt er relevante for den delen av skattytermassen som er søkt ivare tatt gjennom fradragene. Hvordan ser for eksempel bosettings- og pendlingsmønstre ut i dag i forhold til når fradraget ble innført? Hvor stor andel av inntekten til gruppene som krever fradraget utgjør fradraget i dag?

Med innføringen av ny skatteforvaltningslov, med virkning fra 1.januar 2017, oppheves blant annet ligningsloven, og begrepene ligning og selvangivelse erstattes med henholdsvis fastsetting og skattemelding. I det videre vil terminologi etter gammel ligningslov anvendes, idet oppstart av prosjektet fant sted i 2016 og tekst ble utarbeidet før skatteforvaltningsloven trådte i kraft.

3. Samfunnsmessige utviklingstrekk

Det finnes en rekke publikasjoner tilgjengelig som tar for seg studier og analyser av trender og vaner knyttet til arbeidsreiser og pendling. En kort oversikt over innholdet i analyser mv som er foretatt over et lengre tidsrom kan gi et godt bilde på utviklingen i samfunnet for en gitt periode.

3.1 Ukependlere

Situasjonen i Oslo etter krigen var preget av stor boligmangel.² Samtidig var det et stort behov for arbeidskraft som blant annet var knyttet til en sterk vekst i boligutbyggingen i og rundt byen. Etter hvert som boligsituasjonen i Oslo bedret seg i løpet av femtitallet var det en nedgang i den yrkesaktive befolkningen i det ytre omland. Dette skyldtes blant annet at de som tidligere hadde pendlet nå hadde flyttet inn til Oslo eller nærområdet.

En ny bølge av pendlere overtok som følge av at det foregikk en mekanisering og rasjonalisering innenfor primærnæringene. I denne situasjonen var pendling fra landsbygda til mer sentrale deler i landet et godt alternativ for mange. En stor del av pendlerne fra de mest fjerntliggende kommuner var arbeidere i bygg- og anleggsvirksomhet. Dette var ukependlere som bodde i brakker på byggeplassene fem dager i uken og var hjemme i helgene. Disse skiftet ofte arbeidssted innenfor byregionen flere ganger i året.

En stor andel av disse var fra Hedmark og Oppland og det er mulig at en del av disse tidligere hadde vært skogsarbeidere og vant til et spartansk liv i tømmerkoia i opptil tre uker mellom hver gang de besøkte familien. For dem var brakketilværelsen i byen en klar forbedring av livssituasjonen. Ytterligere en faktor som kunne ha påvirkning på valget om å arbeide borte fra hjemstedet, var at lønningene i Oslo var betydelig bedre.

3.2 Dagpendlere

Før bilen ble allemannseie var mulighetene for dagpendling begrenset til de som bodde langs stekninger med et utbygget kollektivtilbud. Da biltettheten vokste utover sekstitallet kunne man bosette seg nærmest hvor som helst og likevel reise daglig til en arbeidsplass. Bilens

² Storbyutvikling og Arbeidsreiser: En undersøkelse av pendling, befolkningsutvikling, næringsliv og urbanisering i Oslo-området. Tor Fr. Rasmussen, SSB 1966.

inntog gjorde også sitt til at det åpnet seg nye muligheter for bedrifter til å etablere utenfor byen med sine trafikknutepunkter.

3.3 Pendling, flytting og bolyst

Pendling skyldes tilpasningen i arbeidsmarkedet og er i mange tilfelle et alternativ til flytting, arbeidsledighet eller at pendling kommer som et resultat av flytting pga. bopreferanser.³ Regioner med stor utpendling vil ha "eksportinntekter" gjennom pendlerne inntekter fordi lønninger i stor grad vil gå til konsum i bostedsregionen. I tillegg kommer skatt til bostedskommunene. Kommunenes rammetilskudd påvirkes på grunn av befolkningsutvikling, alderssammensetning med mer. I sum vil dette påvirke de lokale inntektene og dermed etterspørselen etter varer og tjenester og generere næringsvirksomhet. Utflytting kan være et alternativ til pendling. Arbeidsledighet er en tredje mulighet. Effekten av dette vil på kort sikt være usikker fordi arbeidsavklaringspenger og andre stønader i stor grad sikrer etterspørselen etter varer og tjenester.

3.4 Langpendling fremfor flytting?

Mens de tidligere undersøkelsene viser at det var økonomiske årsaker som lå til grunn for at folk pendlet, viser nyere forskning at det nå er tilknytning til sted og miljø som er viktigst, fulgt av forhold knyttet til familie og bolig.⁴

I tidsrommet 1999-2006 oppgir personer med særlig lang pendlervei (det vil si mer enn 2 timer hver vei) at den følelsesmessige tilknytningen og det fysiske miljøet blir oppfattet som svært viktig. Det er en tydelig trend at betydningen av sted og miljø øker jo lengre tid som går med til pendling, mens de arbeidsrelaterte motivene avtar i styrke. Følelsesmessig tilknytning som blir trukket frem, er eksempelvis det at bostedet har tilhørt slekten/familien, eller at en har en erfaringsmessig bakgrunn som knytter en til stedet. Naturen på stedet har også stor betydning for de som pendler svært langt.

Rapporten gir også uttrykk for at etablering av veier, kollektivtransport og annen infrastruktur muliggjør å velge bosted mer uavhengig av arbeidssted. Det samme gjør fremvekst av arbeidsordninger med større fleksibilitet innenfor privat og offentlig sektor.

Nærhet til venner og familie, samt at man har vokst opp i området, er det som oftest nevnes som årsak for at man pendler og ikke flytter nærmere arbeidsstedet. Økonomiske forhold er en viktig drivkraft for at man tar belastningen med å pendle heller enn å ta jobb lokalt – knapt 60 prosent nevner bedre betalt jobb som årsak til at man har valgt å arbeide på et annet sted enn der man bor.

3.5 Pendling med fly

Siden 2003 har pendlerreiser med fly økt vesentlig mer enn annen arbeidsrelatert flytrafikk.⁵ For flyreiser innenlands har veksten også vært høyere enn i fritidsmarkedet. Generelt har den gjennomsnittlige pendlingsavstanden økt de siste tiårene, og økt pendlingstrafikk med fly faller inn under denne langsiktige trenden. I alt gjennomføres det i underkant av tre millioner pendlerreiser med fly i året (innland og utland samlet). Nordmenn står for knapt to tredeler av trafikken. Oljenæringen er driveren i dette markedet, og står for halvparten av veksten i pendlertrafikken med fly de siste 10 årene. Det er derfor stor innpendling til kommuner med

³ Pendling, flytting og bolyst i Hedmark, Østlandsforskning Lillehammer, ØF-rapport nr. 11/2003.

⁴ Langpendling som mobilitetsstrategi i norske husholdninger 1999-2006. TØI rapport 1274/2013

⁵ TØI rapport 1337/2014.

høy oljeaktivitet. Når det gjelder utgående pendling, er det bosatte i mindre sentrale kommuner som relativt sett pendler mest med fly.

I 2011 ble det foretatt 1,6 millioner flyreiser «til/fra arbeidssted» innenlands, mot om lag 900 000 i 2003. Veksten mellom 2003 og 2011 var på 6,1 prosent per år.

Pendlertrafikken fordeler seg over hele landet, men de største strømmene går til/fra Østlandet. Østlandet er start- eller endested for 41 prosent av trafikken. Tre av fire reiser til Østlandet har Oslo som mål.

I 2011 ble det foretatt 1,1 millioner flyreiser «til/fra arbeidssted» mellom Norge og utlandet. Veksten mellom 2003 og 2011 var på 8,4 prosent per år. Dette er en vekst i perioden som er større enn for flypendling innenlands. To av tre passasjerer som pendlet mellom Norge og utlandet var bosatt i utlandet. Til sammen sto disse for 735 000 pendlerreiser i 2011. Trafikkveksten var 10,3 prosent per år i perioden 2003-2011. Bosatte i Sverige utgjorde 15 prosent, i Storbritannia 10 prosent og i Danmark 10 prosent i 2011. Andelen fra Sverige, Storbritannia og Danmark har vært stabil i perioden. Som ventet viser tallene betydelig vekst fra Polen og Litauen.

Inngående pendling (utlendinger som reiser til et arbeidssted i Norge) har videre vokst vesentlig mer enn utgående pendling (nordmenn som reiser til arbeidssted i utlandet) de siste 10 årene (10,3 prosent versus 5,4 prosent). Både for inngående og utgående pendling er Sverige, Storbritannia og Danmark de største ”markedene”.

Om lag ni prosent av de internasjonale pendlerreisene knyttet seg til dagsreiser uten overnatting, omtrent samme andel som de som tilbrakte én eller to netter på reise. Nesten en firedel av reisene varte 3-5 netter. Den mest vanlige lengden var over 14 netter, med 31 prosent av reisene. Gjennomsnittlig reisevarighet for de som oppga reise over 14 netter, var på 18 netter. Dette er seks netter lengre enn gjennomsnittet for slike reiser innenlands.

For flypendlere er det nærhet til venner og familie som oftest nevnes som årsak for at man blir boende. Deretter kommer tilhørighet til stedet, herunder at man selv eller ektefelle/samboer har vokst opp i området. Dette sammenfaller med andre undersøkelser som er gjennomført av NIBR og SSB og som viser at sted og miljø er hovedmotivene for langpendlere til å bli boende fremfor å flytte nærmere arbeidsstedet.

4 Nøkkeltall og utviklingstrekk

4.1 Beregningsmetode

I selvangivelsen (skattemeldingen fra 2017) er postene 3.2.8 (arbeidsreiser) og 3.2.9 (besøksreiser) slått sammen til ett fradrag. Skattyter fører reiseavstand og antall reiser under delpostene 3.2.8 og 3.2.9. I tillegg føres utgifter til bom, ferge og fly som et eget område under samleposten 3.2.8/3.2.9 uten spesifisering av om utgiftene er relatert til arbeidsreiser eller besøksreiser. Fradrag beregnes ved sum kilometer for samleposten 3.2.8/3.2.9 ganget med sats for kilometergodtgjørelse, pluss utgifter til bom, ferge og fly. Totalt fradrag under samleposten 3.2.8/3.2.9 er denne summen fratrukket bunnfradraget. Dette innebærer beregningsmessige utfordringer da vi ikke med sikkerhet kan vite om fradrag for utgifter til bom, ferge og fly kreves på bakgrunn av besøksreiser eller arbeidsreiser. I denne rapporten ønsker vi å synliggjøre utviklingen i totale fradrag gitt under samleposten 3.2.8/3.2.9, samt utvikling i postene 3.2.8 og 3.2.9 hver for seg. Derfor har vi valgt å fordele fradrag for utgifter til bom, ferge og fly under postene 3.2.8 og 3.2.9 på følgende måte:

Skatteytters fradrag i tillegg til fradrag for Bom, ferge, fly			Bom, ferge, fly tilskrives post	Sum beløp gitt ved likning før bunnfradrag	Antall skattytere
3.2.8	3.2.9				
X			3.2.8	899 MNOK	74 477
	X		3.2.9	40 MNOK	3 918
			Fordeles iht antall KM	75 MNOK	7480
X	X		3.2.9	25 MNOK	933

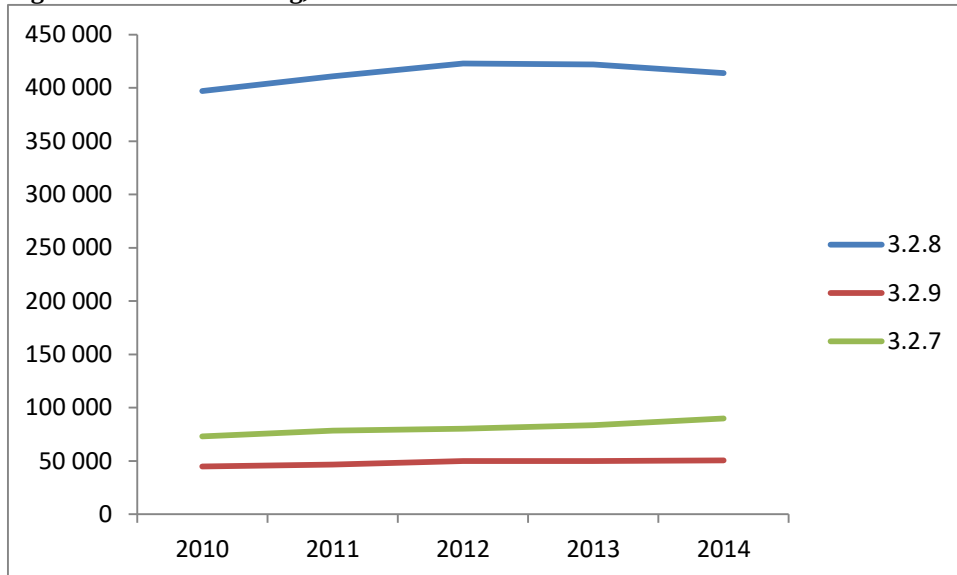
Denne fordelings største svakhet gjelder for skattytere som benytter post 3.2.8 i kombinasjon utgifter til bom, ferge og fly. Her velger vi å tilskrive utgifter til bom, ferge og fly som et tillegg til post 3.2.8. Det er ikke alltid dette er en riktig fordeling. Eksempler på dette er skattytere med hjem utenfor EØS-området med skattepliktig inntekt til Norge som har arbeidsreiser og besøksreiser til hjemland. Disse skattyterne har benyttet post 3.2.8 i kombinasjon med utgifter til bom, ferge og fly som burde vært fordelt under post 3.2.9. Denne feilkilden medfører at vi for grupper av skattytere med fradrag i post 3.2.8 og fradrag for bom, ferge og fly vil estimere et for høyt fradrag under post 3.2.8 og for lavt fradrag under posten 3.2.9.

Alternativet til denne fremgangsmåten er å vurdere utgifter til bom, ferge og fly-utgifter som et eget fradrag. Vi har gjennomført de samme analysene også på denne måten. Vi finner at det medfører liten endring i hovedfunnene og vi mener vårt valg av beregningsmetode gir et bedre samlet bilde av bruken av fradragene.

4.2 Brukerutvikling

Som det fremgår av figur 3.1 ser vi at utviklingen i antall brukere er svært jevn for alle tre poster.

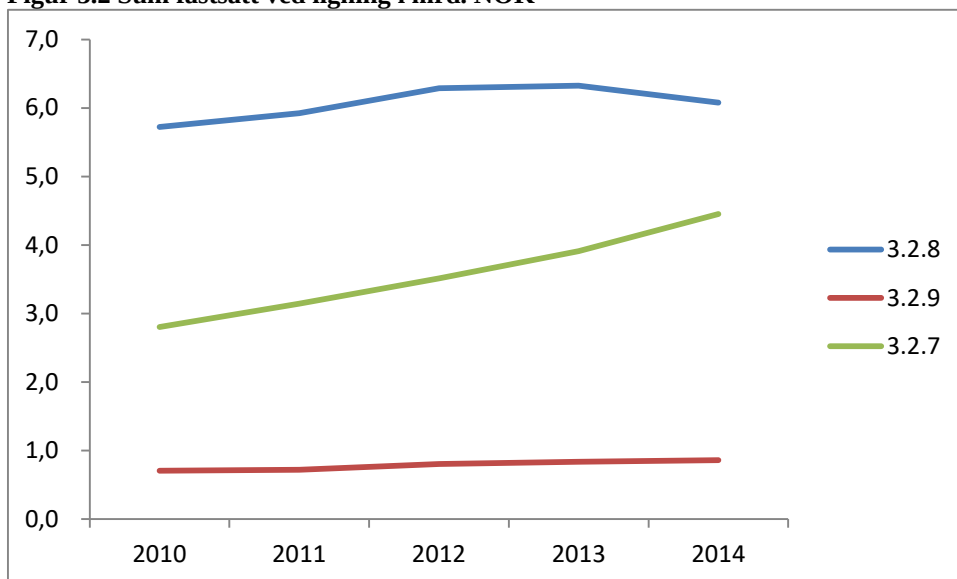
Figur 3.1 Brukerutvikling, antall brukere



Antall brukere av postene har vært svært stabilt over flere år, med i overkant av en halv million brukere.

Det totale beløpet gitt ved ligning er også noenlunde stabilt for de to postene 3.2.8 og 3.2.9, mens det på tross av stabiliteten i brukermassen også for 3.2.7 har vært en sterk økning i totalbeløpet gitt ved ligning for denne posten. Beløpet har økt fra 2,8 mrd. for 2010 til 4,5 mrd. kr for inntektsåret 2014, jf. figur. 3.2, sannsynligvis på grunn av prisøkningen i utleiemarkedet for boliger.

Figur 3.2 Sum fastsatt ved ligning i mrd. NOK



5 Formålet med fradragsbestemmelsene

I dette kapittelet vil vi redegjøre for de ulike bestemmelsene i skatteloven som hjemler fradragene i post 3.2.7, 3.2.8 og 3.2.9 og forsøke å belyse lovgivers opprinnelige intensjon med nevnte fradragsposter. Hvilke hensyn lå bakenfor vedtakelsen av disse fradrag? Dette vil være relevant i den videre forståelsen av hvordan dagens regelverk og dagens praksis harmonerer med intensjonen bak regelverket. Den videre redegjørelse bygger på en omfattende gjennomgang av gamle lover, lovforarbeider samt relevante dommer og uttalelser for i best mulig grad å kunne identifisere lovgivers intensjoner knyttet til aktuelt regelverk.

Videre ser vi på hvem regelverket treffer, hvem har rett til å kreve fradrag for merkostnader, besøks- og arbeidsreiser. Og avslutningsvis vil de viktigste endringene i skattereglene for fradrag for merkostnader, besøks- og arbeidsreiser fra tidspunktet for vedtakelsen av bestemmelsene til dagens regelverk belyses.

5.1 Merkostnader og besøksreiser (3.2.7 og 3.2.9)

Det følger av dagens skattelov § 6-13 at skattytere som av hensyn til sitt arbeid må bo utenfor sitt hjem, som hovedregel har fradragsrett for reise ved besøk i hjemmet (selvangivelsens post 3.2.9) samt merkostnader til kost og losji (selvangivelsens post 3.2.7).

Ser man bort fra ordlyden knyttet til besøksreiser, tilsvarende denne bestemmelsen § 44 og § 38, begges første ledd bokstav g annet punktum, i tidligere skattelov av 1911 - henholdsvis skattelov for landet og skattelov for byene:

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

Nevnte bestemmelser om fradrag for merutgifter ved arbeidsopphold borte fra hjemmet ble inntatt i nevnte skattelover ved lovvedtak av 7. juli 1927.

Lovvedtakets forarbeider gir nærmere veiledning med hensyn til hvilke situasjoner samt hvilke type kostnader som lovgiver i sin tid søkte å treffe gjennom vedtakelsen av en fradragsrett for merkostnader ved arbeidsopphold utenfor hjemmet.

I forarbeidene⁶ trekkes spesielt to uttalelser fra Finansdepartementet frem. Den ene knyttet seg til en henvendelse fra Veiarbeidernes Forening i 1926, hvor det ble reist forslag om skattelettelse for anleggsarbeidere som måtte bo utenfor sitt hjemsted. Dette var begrunnet utfra at deres leveomkostninger var høyere enn for andre og dessuten at disse arbeiderne ikke oppnådde kommunale rettigheter i arbeidskommunen. Til dette svarte Finansdepartementet i brev av 29. mars 1926, at dersom det skulle tas hensyn til at leveomkostningene for enkelte var høyere enn for andre, måtte dette komme til uttrykk i inntektsansettelsen. Det å skulle beregne skattene etter forskjellige prosentsatser ville virke helt vilkårlig og en slik ordning ville dessuten "betegne et fullstendig brudd med det system hvorpå vår nuværende beskatning er bygget".

Når det gjaldt spørsmålet om hvorvidt dagjeldende regler åpnet opp for at det kunne tas hensyn til fordyrelse av livsopphold ved at den skattepliktige bodde utenfor sitt hjemsted, ble

⁶ Innst.O. I-1927 side 58 flg.

 Skatteetaten	Analyse av bruk, relevans og forvaltningskostnader ved fradragsposter Del 1: Reisefradragene	Side: 12 av 50 Versjon: 1.0
--	---	--------------------------------

det vist til en annen uttalelse fra Finansdepartementet av 7. februar 1924, hvor det heter at fradrag for merkostnader i alminnelighet ikke kunne gis. Dog fant departementet at det ikke ville være strid med skattelovens prinsipper at ligningsmyndighetene tok "et visst rimelig hensyn til fordyrelsen i tilfelle hvor arbeidsstedet er av sådan art eller således beliggende, at der på dette nødvendigvis må påløpe helt ekstraordinære utgifter i anledning av kostholdet." Videre opplyste departementet at Ligningsutvalget hadde antatt at det måtte tas hensyn til "fordyret kosthold i tilfelle hvor vedkommende person har hatt sitt hjem annetsteds enn der hvor arbeidet uføres. For enslige personer vil det i alminnelighet ikke bli tale om noget særlig fordyret livsopphold ved at de bor på arbeidsstedet. I flere tilfeller vil en sådan leve billigere på arbeidsstedet enn han kunde gjøre annetsteds."

På bakgrunn av de spørsmål som hadde blitt reist og departementets tidligere uttalelser, fant Finanskomiteen i 1926 det hensiktsmessig å fremme et forslag om å lovhjemle en adgang ved ligningen til å ta hensyn til omkostninger ved den skattepliktiges opphold i ervervsøyemed utenfor hjemmet⁷.

På foranledning av Finanskomiteen utarbeidet Finansdepartementet et forslag til et nytt annet og tredje punktum i skattelov av 1911 § 44 (§ 38) begges første ledd bokstav g:

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

Finanskomiteen hadde på forhånd gjort departementet oppmerksom på at forslaget ikke måtte være for vidtrekkende, og i sine bemerkninger til lovforslaget fremholdt departementet at det måtte være en forutsetning for fradragsbestemmelsen at oppholdet virkelig medførte "økede utgifter". For "løse og ledige personer som ikke har fast husholdning i noget distrikt" kunne det etter departementets mening derfor ikke bli tale om noe fradrag, idet opphold på det ene stedet ikke i alminnelighet vil bli dyrere enn på det andre stedet". Departementet presiserte imidlertid videre at adgangen til å oppnå fradrag ikke ville være "begrenset til å gjelde alene for familieforsørgere". Også en enslig person måtte kunne få fradrag, hvis han hadde "sin egen faste husholdning" på hjemstedet, dette ettersom en opphevelse av husholdningen under "**midlertidig opphold**" (vår uth.) vanskelig lot seg gjennomføre eller i alle fall ikke kunne skje uten ekstra omkostninger

Finanskomiteen var inne på om det burde bli fastsatt en begrensning av fradragsretten, men kom til at en slik begrensning ikke ville være hensiktssvarende idet forholdene i de enkelte tilfellene ville kunne variere. Fradraget måtte fastsettes skjønnsmessig for hvert enkelt tilfelle. Flertallet i Finanskomiteen stemte således for departementets forslag til nytt tillegg til §§ 44 (38), og viste videre til det departementet forøvrig hadde anført.

Etter at Finanskomiteen hadde avgitt innstilling til Odelstinget⁸ behandlet Finanskomiteen en rekke henvendelser om endringer i skatteloven som også er gjort til del av lovforarbeidene⁹.

Blant annet fremholdt Ligningsutvalget¹⁰ at bestemmelsen var overflødig i forhold

⁷ Et forslag datert 6. mai 1926 ble videre utferdighet av departementet.

⁸ Innst. O. I - 1927

⁹ Tillegg til Innst. O. I - 1927

¹⁰ I brev av 19. januar 1927

 Skatteetaten	Analyse av bruk, relevans og forvaltningskostnader ved fradragsposter Del 1: Reisefradragene	Side: 13 av 50 Versjon: 1.0
--	---	--------------------------------

hovedregelen om fradrag for kostnader pådratt i arbeids medfør, skattelovenes § 44 (§ 38) begges første ledd (tilsvarende dagens skattelov § 6-1). På den annen side reiste Ligningsutvalget spørsmål ved om ikke lovforslaget var for omfattende. Det avgjørende for fradragsretten måtte etter utvalgets oppfatning være om vedkommende hadde "en stilling, et arbeide, av den art, at det stadig eller til sine tider krever opphold utenfor hjemmet". Eksempelvis stortingsmenn, de forskjellige reisende (handelsreisende, postekspeditører osv.), anleggsarbeidere som flytter fra anlegg til anlegg osv. Det avgjørende måtte altså være om merutgiften pådratt ved arbeidsoppholdet, var en byrde som påhvilde vedkommende stilling eller art av erverv. Og videre ble det påpekt fra Ligningsutvalget at det fremstod som;

«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 grunner. 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 økede 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..»

På denne bakgrunn henstilte Ligningsutvalget Finanskomiteen om ikke å vedta lovforslaget.

Til dette bemerket departementet¹¹ at de anerkjente at bestemmelsen ville kunne volde fortolkningsvanskeligheter, men at det ikke var lett å forme en bestemmelse som rammet nettopp de tilfellene som komiteen siktet til og som samtidig utelukket fradragsrett i andre tilfeller. Videre uttrykte departementet enighet med Ligningsutvalget hva gjaldt synspunktet om at fradrag i alminnelighet ikke burde gis når det var tale om "en virkelig bosettelse på arbeidsstedet og familiens forbliven på annet tidligere bosted eller dens flytning til annet distrikt" var foranlediget av private forhold som hensynet til barns skolegang eller lignende. Her var det ikke arbeidsforholdet som nødvendiggjorde at forsørgeren og familien måtte bo på hvert sitt sted, men private forhold. Etter departementets oppfatning ville det imidlertid forekomme tilfeller hvor bestemmelsen kunne volde tvil, f.eks. hvis familien måtte bli igjen på det tidligere bosted fordi det en passende familieleilighet på arbeidsstedet ikke kunne anskaffes eller hvor et midlertidig oppholdt på arbeidsstedet gikk over til å bli fast. Finanskomiteen opprettholdt lovforslaget, men foreslo for tydelighets skyld en tilføyelse om at fradragsretten kun skulle gjelde når den skattepliktige av hensyn til sitt arbeid måtte bo utenfor hjemmet.

Lovbestemmelsens § 44 (§ 38) første ledd bokstav g annet punktum, fikk således følgende korrigerte ordlyd:

"Hvis den skattepliktige under utførelsen av sitt arbeide av hensyn til dette (vår uthevning) må bo utenfor sitt hjem, kan den merutgift som herved påføres ham, fordres fradratt inntekten. Kan fradragets størrelse ikke nøiaktig beregnes, ansettes det skjønnsmessig", ref. refererte lovtekst nevnt innledningsvis.

¹¹ I brev til Finanskomiteen, datert 7. februar 1927.

 Skatteetaten	Analyse av bruk, relevans og forvaltningskostnader ved fradragsposter Del 1: Reisefradragene	Side: 14 av 50 Versjon: 1.0
--	---	--------------------------------

Med dette tillegget ble Finansdepartementets lovforslag vedtatt av Stortinget med virkning for inntektsåret 1927.

Bemerkninger knyttet til fradrag for besøksreiser

Nevnte forarbeider gir lite direkte veiledning knyttet til adgangen til å fradragføre reiseutgifter til hjemmet som en merkostnad etter skatteloven av 1911 § 44 (38). Basert på juridisk teori (Thomles lovkommentarer) kan det synes som om det ledende synspunktet frem til slutten av 1930-tallet var at merutgifter foranlediget ved opphold utenfor hjemmet ikke inkluderte reiseutgifter til besøk i hjemmet. Imidlertid, der reisene måtte anses nødvendig for inntektens ervervelse ville dog fradrag kunne gis etter nevnte bestemmelser. Det ble antatt at det ville være forholdsvis sjeldent at reiser hjem for å besøke familien, for en ordinær lønnstaker, kunne sies å være nødvendige for inntektens ervervelse.

Regelverket ble imidlertid etterhvert tolket mindre strengt, eksempelvis av Riksskattestyret og Ligningsutvalget, idet mange fant det urimelig at reiseutgifter ikke ble ansett som en del av de merutgifter som skattyter påføres ved å arbeide og bo på et sted som ligger langt fra hjemmet. Utover 1960-tallet ble det klart at ligningspraksis åpnet for at det i rimelig utstrekning kunne gis fradrag for utgifter til besøk i hjemmet for familieforsørgere. Imidlertid var det strenge føringer på omfanget av kostnadene som kunne fradragføres. I alminnelighet kunne det ikke fradragføres høyere kostnader enn det rimeligste rutegående transportmiddel på strekningen ville beløp seg til. Etterhvert ble det åpnet opp for, hvor det etter forholdene ville være urimelig å kreve at offentlige kommunikasjonsmidler skulle bli nyttet til besøk hjem, at fradraget kunne beregnes etter den sats som ble benyttet for fradrag for bruk av bil til daglig reise mellom hjem og arbeidssted.

Stortinget engasjerte seg, og i en debatt i 1968 ble det gitt sterkt uttrykk for at også enslige burde få tilsvarende rett til fradrag for utgifter ved reise til hjemstedet, i de tilfeller der vedkommende skattyter hadde en reell tilknytning til hjemstedet. En lovforankring av de ensliges rett til fradrag for reiseutgifter til hjemmet, skjedde først 25. mars 1977.

5.1.1 Oppsummering merkostnader og besøksreiser (3.2.7 og 3.2.9)

På bakgrunn av lovgivers vurderinger og uttalelser nedfelt i ovennevnte forarbeider, er det lett å konstatere at dagens forståelse av skatteloven § 6-13 har et litt annet nedslagsfelt enn det som i sin tid var lovgivers hensikt.

For det første kan det synes som om lovgiver ønsket å tilgodese skattytere, i form av en fradragsrett, som hadde opphold utenfor hjemmet av en mer midlertidig art. Skattytere som tar fast stilling et annet sted enn ved hjemstedet, ville trolig ikke ha rett på fradrag for merkostnader/besøksreiser, dersom lovgivers opprinnelige intensjon skulle bli lagt til grunn. Tilsvarende vilkår knyttet til arbeidsoppholdets flyktighet finnes ikke etter gjeldende regelverk. Såfremt oppholdet utenfor hjemmet skyldes arbeid, det være seg opphold av mer midlertidig art eller det er snakk om regelmessige fravær, så vil skattyter som et utgangspunkt ha krav på fradrag for merkostnader.

For det andre viste lovgiver til at det måtte være arbeidet som nødvendiggjorde at forsørgeren og familien måtte bo på ulike steder. At familien av private grunner, slik som barnas skolegang, omgangskrets, miljøtilhørighet, omgangskrets osv., valgte å bo delvis separat ville

 Skatteetaten	Analyse av bruk, relevans og forvaltningskostnader ved fradragsposter Del 1: Reisefradragene	Side: 15 av 50 Versjon: 1.0
--	---	--------------------------------

trolig ikke gitt en rett, etter lovgivers opprinnelige intensjon, til fradrag for merkostnader for skattyter. Et slikt kriterium er ikke videreført i dagens forståelse av regelverket, til tross for at lovens ordlyd i dag nærmest er identisk med vedtakelsen i 1927.

For det tredje fremkommer det av forarbeidene at lovgiver mente å innføre en fradragsrett for skattytere som ved arbeidsopphold utenfor hjemmet faktisk fikk påført en merkostnad. Det ble eksempelvis pekt på at single uten reell annen fast husholdning ikke nødvendigvis ville bli påført en merkostnad ved arbeidsopphold utenfor hjemmet, og som dermed heller ikke ville inneha en fradragsrett etter skatteloven av 1911 § 44 (38). Heller ikke dette momentet står seg like sterkt i dag, idet fradrag for kost (delvis losji) og besøksreiser gis etter standardiserte satser uavhengig den konkrete merkostnaden for den enkelte skattyteren.

5.2 Arbeidsreiser (3.2.8)

En adgang til i ligningen å fradragføre reiser mellom hjem og fast arbeidssted (kalt arbeidsreiser) følger direkte av dagens skattelov § 6-44. Fradraget skal fremgå av post 3.2.8 i selvangivelsen.

I motsetning til utgiftsarter knyttet til merkostnader ved arbeidsopphold utenfor hjemmet, kan det problematiseres hvorvidt fradrag for arbeidsreiser i realiteten innebærer dekning av en privat kostnad. Hvor skattyter har valgt å bosette seg med konsekvens for avstanden til arbeidsplassen kan sies å være et privat anliggende som skattyter i de fleste tilfeller har en adgang til å påvirke. Imidlertid har normalt arbeidsreiser samtidig en så vidt direkte kobling til inntektsservervelse mv., og lovgiver har således funnet det hensiktsmessig at skatteloven hjemler en viss kostnadsdekning av slike reiser. Dagens regelverk på området har utviklet seg over langt tid, og som det skal redegjøres for nedenfor ble fradrag for arbeidsreiser praktisert lenge før ordlyden i skatteloven direkte hjemlet en slik fradragsrett.

Bestemmelsen i skatteloven § 6-44 er i nyere tid redigert og utvidet som ledd i tilpasningen til EØS-regelverket, slik at også reise mellom hjem innenfor EØS-området og arbeidssted gir rett til arbeidsfradrag. Nærmere rundt endringene knyttet til EØS-regelverket er redegjort for i punkt 4.4.1 nedenfor.

Ser man bort fra tilpasningene knyttet til EØS-regelverket, er bestemmelsen i skatteloven § 6-44 en videreføring av regelverket oppstilt i tidligere skattelover for land og byene¹², henholdsvis § 44 og 38, begges første ledd bokstav g.

Det har vist seg vanskelig å finne en uttalt lovgivervilje hva gjelder rammene for å fradragføre kostnader til arbeidsreiser, i det regelverket har endret og utviklet seg over tid uten at nødvendigvis lovgiver underveis synes å ha tatt stilling til helt prinsipielle forhold knyttet til fradrag for reiser mellom hjem og arbeid, herunder problematiseringen rundt hvorfor slike reiser overhode skal gi grunnlag for fradrag i ligningen?

For å få en mer forståelse for dagens regelverk, vil en historisk gjennomgang av aktuelt regelverk presenteres nedenfor.

Bestemmelsene i skattelovene av 1911 har sin opprinnelse i skattelovene av 15. april 1882

¹² Fra 1. januar 1976 med ble landskatteloven av 1911 nr.8 gitt anvendelse også for bykommunene. Lovens tittel ble fra dette tidspunkt endret til lov om skatt av formue og inntekt av 18. august 1911 nr. 8.

 Skatteetaten	Analyse av bruk, relevans og forvaltningskostnader ved fradragsposter Del 1: Reisefradragene	Side: 16 av 50 Versjon: 1.0
--	---	--------------------------------

om land- og bykommunes skattevesen § 42 fjerde ledd bokstav d, som oppstiller at;

"Fra det antagne Bruttobeløb af Indtægten drages, foruden Renter af Skatteyderens gjæld, alle Udgifter, der ere paadragne til Indtæktens Erhvervelse. Til fradrag kommer saaledes:

(...)

bokstav d. Udgifter ved Bestyrelse av Embede eller Bestilling samt Pensioner eller andre Byrder, der maatte paahvile samme".

Skattelovkomiteen av 1899 gir i sin innstilling noen generelle bemerkninger knyttet til de utgiftsfradrag som § 42 fjerde ledd bokstav d i skattelovene av 1882 oppstiller: det er "våre lovers mening at det der anvendes til inntektens ervervelse, sikrelse og vedlikeholdelse eller med andre ord alt som kan henføres under driftsomkostninger i videre forstand, skal komme til fradrag i inntekten." Det pekes imidlertid på at det med hensyn til driftsomkostninger ofte vil kunne oppstå tvilsspørsmål. Og videre uttales det at i praksis er grensen mellom driftsomkostninger og utgifter til den skattepliktiges og familiens underhold og betjening eller til bolig for ham og hans husstand ikke så lett å trekke. Noe ytterligere konkret veiledning rundt vurderingstemaet, herunder rekkevidden av fradragsretten for eksempelvis reisekostnader, gir forarbeidene imidlertid ikke.

5.2.1 Nye skattelover 1911

Ved vedtakelsen av skattelovene for land- og bykommunene av 1911 henholdsvis lov nr. 8 og nr. 9, ble ordet "reise" tatt inn i lovteksten i henholdsvis § 44 og § 38 i begge første ledd bokstav g;

«Fra det antagne bruttobeløb av indtægten drages, foruten renter af skatyderens gjæld, alle udgifter, der skjønnes at være paadragt til indtægten erhvervelse, sikrelse og vedlikeholdelse. Til avdrag kommer saaledes:

(...)

bokstav g. Utgifter ved overtagelse og bestyrelse av embede eller anden tjenestestilling, saavel som byrder, der paahviler saadan stilling, saasom bestallingsgebyr, udgifter til stedfortreder, flytnings-, kontor- og reiseudgifter (vår uth.) eller i tilfælde underskud paa den til saadanne udgifters bestridelse tilstaaende godtgjørelse»

Fra og med dette tidspunkt er kostnadsarten "reise" inntatt i skattelovene. Å få et sikkert inntrykk av hva lovgiver har tilsiktet med bestemmelsen i bokstav g eller hvordan en evt. fradragsrett for reiser mv. skulle praktiseres, er imidlertid vanskelig å få oversikt over da lovens forarbeider forøvrig gir lite veiledning med tanke på hvilke type reisekostnader som var tiltenkt en fradragsrett gjennom denne lov.

Forarbeidene til skattelovene av 1911 bekrefter imidlertid at en rett til å fradragføre kostnader til reise pådratt i forbindelse med inntektens ervervelse, ble praktisert også før skattelovene for land- og bykommunene av 1911 ble vedtatt.

 Skatteetaten	Analyse av bruk, relevans og forvaltningskostnader ved fradragsposter Del 1: Reisefradragene	Side: 17 av 50 Versjon: 1.0
---	---	--------------------------------

Utfra forarbeidene, kan det videre leses at skattelovene § 44 (38) "svare til den gjældende lovs [lov om land- og bykommunenes skattevæsen av 1882] bokstav d (...)" (referert til innledningsvis), men at de nye skattelovene er "betydelig mere detaljerte end i den nugjældende lov".

Dette henger sammen med at gjennom land- og byskatteloven av 1911 ble det innført en tvungen selvangivelsesplikt. Lovgiver fant på denne bakgrunn at det var nødvendig med et mer detaljert regelverk knyttet til blant annet fastsettelse av en nettoinntekt som var gjenstand for beskatning. Imidlertid kaster forarbeidene lite lys på hvilke vurderinger og praksis knyttet til fradrag for reisekostnader som gjaldt på tidspunktet for vedtakelsen av de nye skattelover.

Hvorvidt nevnte bestemmelser også åpnet for en fradragsrett for det vi i dag kaller arbeidsreiser, vites altså ikke med sikkerhet. På lik linje med redegjort forståelse av skatteloven av 1882 over, kan en antakelig gå ut fra at lovforankringen av uttrykket reiseutgifter i skattelovene av 1911, trolig mente å favne reiseutgifter som stillingens innehaver måtte foreta for å kunne bestyre stillingen, altså utgifter som oppstår når det hører under vedkommendes tjenesteplikter å reise. Det er imidlertid utvilsomt at reisebegrepet med tiden ble tolket til også å favne andre type reisekostnader.

Til støtte for et slikt standpunkt, vises det til et foredrag holdt i 1949 hvor fradragsretten etter skattelovene §§ 44 (38) første ledd bokstav g ble grundig gjennomgått av kontorsjef Torgersen. I forbindelse med en gjennomgang av adgangen til å fradragføre utgifter til bestyrelse av embete/tjenestestilling, herunder reiseutgifter ble følgende uttalt:

«En i våre dager meget hyppig forekommende reiseutgifter som lovkonsepiet neppe hadde tenkt på, er utgifter til befordring mellom bosted og arbeidssted, altså utgifter til trikk, buss, forstadsbaner, sykkel o.s.v. Synspunktet på dette område var jo tidligere det at slike utgifter måtte ses som en privat utgift, idet det var en privat sak for skattyteren om han ville bo like ved arbeidsstedet eller så langt unna at han var henvist til å bruke befordringsmidler. En har da også en avgjørelse som slutter seg til dette synet, jfr. dom av Strinda og Selbu herredsrett 20. mai 1935 (...) Det kan bare gis fradrag for befordringsutgifter som er en følge av stillingen, uavhengig av skattyterens personlige forhold, men derimot ikke for utgifter om vel forårsakes ved stillingen, men hvor dette bare har sin grunn i skattyterens personlige forhold.

Det foreligger imidlertid flere dommer som går i motsatt retning (...). Praksis går så vidt skjønnes stort sett ut på at slike utgifter ses som utgifter pådratt til ervervelse av lønnsinntekten når avstanden mellom hjemmet og arbeidsstedet er så stor at det er vanlig å bruke befordringsmidler.»

Av dette kan det utledes at det trolig ikke var lovgivers intensjon å utvide adgangen til å fradragføre reisekostnader pådratt i inntekts ervervelse til også å favne arbeidsreiser som sådan, gjennom vedtakelsen av land- og byskatteloven av 1911 nr. 8 og 9. Men derimot kun å kodifisere gjeldende rettsregler/praksis på området som tilsa fradrag for mer nødvendige kostnader til inntektservervelse mv.

¹³ "Om fradrag etter landsktl. § 44 (Bysktl. § 38) bokstav G, særlig om utgifter forbundet med lønnsarbeid", inntatt i Utv. bind V (199-1952) s. 759.

 Skatteetaten	Analyse av bruk, relevans og forvaltningskostnader ved fradragsposter Del 1: Reisefradragene	Side: 18 av 50 Versjon: 1.0
--	---	--------------------------------

En slik forståelse understøttes og presiseres ytterligere gjennom en uttalelse fra Finansdepartementet datert 21. januar 1915¹⁴. Departementet uttaler at "det antages at følge av bestemmelsen i landskatteloven § 44 (byskatteloven § 38), at en skattyder i sin almindelighet har krav paa fradrag i indtægtsbeskatning for nødvendig og virkelige hatte (vår uth.) befordringsutgifter, forsaavidt angaar reiser til erhvervelse av den indtægt, som kommer til beskatning i vedkommende kommune". Denne fradragsretten gjaldt videre reisekostnader til reise mellom hjemmet og forretningsstedet såvel innenfor som utenfor kommunens grenser.

Om ikke en direkte lovgivevilje rundt innføring av fradragsrett også for arbeidsreiser lar seg forankre, gir Finansdepartementets uttalelse veiledning med tanke på hvordan forvaltningen praktiserte bestemmelsen i land- og byskatteloven § 44 (§ 38) første ledd bokstav g. Det er naturlig å tenke seg at dersom departementet la seg på en annen vurderingsnorm, i strid med lovgivers opprinnelige intensjon med bestemmelsen i § 44 (§38) første ledd bokstav g eller i strid med etablert ligningspraksis, så ville presiseringer i form av uttalelser eller regelendringer ha funnet sted. Dette argumentet gjør seg spesielt gjeldende for nevnte uttalelse fra Finansdepartementet idet denne i tid er nært opp til vedtakelsestidspunktet for ovennevnte bestemmelser i land- og byskatteloven.

Grensen mellom reisekostnader som anses som private og som ikke gir adgang til en fradragsføring, og reisekostnader som anses å ha tilstrekkelig tilknytning til inntektsgivende erverv og dermed fradragsberettiget, er ikke alltid helt enkel å sondre. Eldre rettspraksis knyttet til land- og byskatteloven av 1911 synes å knytte adgangen til å fradragsføre reisekostnaden til en relativt streng vurdering av om påførte reisekostnader/befordringsutgifter kunne sies å være nødvendige for inntektservervet.¹⁵ Basert på praksis ser det videre ut til at det er irrelevant for fradragsretten hvorvidt skattyters reiseavstand mellom hjem og stedet for utførelse av ervervet - som fordrer transport- er en konsekvens av private hensyn eller ikke. "Det er ikke, hva stillingen som sådan kaster av seg, men hva stillingen kaster av seg for skattyteren personlig som lignes som inntekt for denne", jf. J.E. Thomles lovkommentar av 1948.

Videre kan man utfra praksis utlede et krav om at reisen mellom hjem og arbeidssted må ha resultert i pådratte kostnader for skattyter.

Bestemmelsen om fradrag for reisekostnader knyttet til erverv, sikring og vedlikeholdelse av skattepliktig inntekt er også senere gjennomgått lovendringer. Enkelte sentrale endringer nevnes kort i det videre, da utformingen av regelverket til dels endret "kurs" og andre hensyn lå bakenfor lovgivers regulering av fradragsbestemmelsen, herunder først og fremst hensyn til effektiv ligningsbehandling og forenkling av regelverket.

¹⁴ inntatt i Norsk Lovtidende 2den Avdeling, side10

¹⁵ I en overrettsdom fra 1927 (jf. Utv. III s. 168/Utv. III s. 459 ny utgave) kom retten til at en lærerinne hadde krav på fradrag for befordringsutgifter fra sitt hjem til skolen for en reiseavstand på 5 km. I denne sammenheng ble det blant annet vist til at det var på det rene at skattyter ikke hadde leiet skyss i større utstrekning enn nødvendig under vanskelige føreforhold om vinteren. Og videre avsa Oslo Byrett en dom den 25. august 1931 (inntatt i Utv. IV s. 455/Utv. 1922-1938 Bind III side 672 i ny referanse), en dom mot Oslo kommune. Retten antok at skattyter, dersom vedkommende ikke skulle benytte buss eller trikk, ikke ville rekke å utføre så meget ekstraarbeid, som han nå gjorde, og anså ham derfor fradragsberettiget for befordringsutgifter. Retten uttalte videre at "utgiftene til buss står i adekvat sammenheng med inntekten av ekstraarbeide (...) og må derfor være berettiget til også å oppføre de utlegg til befordring som står i nøyeste forbindelse med denne inntekts ervervelse". Retten viste også i denne forbindelse til uttalelsen fra Finansdepartementet fra 1915, nevnt over.

5.2.2 Lovendring 1955

Som ledd i innføringen av et minstefradrag for lønnstakere, fikk eksempelvis skattelovene av 1911 §§ 44 (38) begge første ledd et tillegg i bokstav g i nummer 1;

Første ledd:

«Fra det antatte bruttobeløp av inntekten dras, foruten renter av skattyterens gjeld, alle utgifter der skjønnes å være pådratt til inntektens ervervelse, sikrelse og vedlikeholdelse. Til avdrag kommer således:

(...)

Bokstav g

Nr. 1.: Utgifter ved overtakelse og bestyrelse av embete eller annen tjenestestilling, så vel som byrder, der påhviler sådan stilling, såsom bestallingsgebyr, utgifter til stedfortreder, flytnings-, kontor- og reiseutgifter (vår uthv.) eller i tilfelle underskudd på den til sådanne utgifters bestridelse tilståtte godtgjørelse.

Fradrag etter første ledd skal minst settes til et beløp som svarer til 6 pst av lønnen. (...)Fradrag beregnet etter reglene i dette ledd, skal ikke settes lavere enn til kr. 200 og ikke høyere enn til kr 1000. (...) Ved anvendelsen av reglene i dette ledd kan nødvendige utgifter ved befordring til og fra arbeidsplass (vår uthv.) og underskudd på godtgjørelse til bestridelse av utgifter ved reiser i tjenesten, jfr. første ledd, fratrekkes særskilt med det beløp hvormed utgiftene eller underskuddet overstiger kr 300».

Lovvedtaket av 30. juni 1955 nr. 13, ble vedtatt med virkning fra inntektsåret 1957. Etter lovendringen, fremgår det eksplisitt av lovteksten at også reiser mellom hjem og arbeid kan gi grunnlag for en fradragsføring av nødvendige utgifter til befordring mellom hjem og arbeid. Dog med den begrensning at kostnader under et visst angitt nivå skulle inngå i minstefradraget

Lovteksten oppstiller et krav om at kun nødvendige utgifter kan tenkes fradragsført, i tråd med redegjort praksis ovenfor. Av forarbeidene¹⁶ fremgår det at endringen først og fremst var begrunnet ut fra ønske om å standardisere utgiftsfradragene for å forenkle ligningsmyndighetenes arbeid og skape grunnlag for sikkerhet og ensartet behandling av skattyterne. Det skjematiske minstefradraget ble bestemt innført, og fradraget skulle "settes så rommelig at ligningsmyndighetene for det store flertall av lønsmottakere" kunne slippe arbeidet med gjennomgåelse av de enkelte utgiftspostene relatert til arbeid. Det skulle videre også være en adgang til å kreve fradrag for de virkelige utgifter, når skattyteren kunne påvise at disse er større enn minstefradraget.¹⁷

Hva gjaldt adgangen til å fradragsføre kostnader til bil på reise mellom hjem og arbeid, på tidspunktet for vedtakelsen av lovendringen er det tydelig at lønnstakere etter gjeldende rett

¹⁶ Innstilling fra Utvalget for omorganisering av ligningsforvaltningen s. 151 flg.

¹⁷ Ot.prp. nr. 12 (1955) – avsnitt V

 Skatteetaten	Analyse av bruk, relevans og forvaltningskostnader ved fradragsposter Del 1: Reisefradragene	Side: 20 av 50 Versjon: 1.0
--	---	--------------------------------

fikk fradrag når bruken av bil måtte anses nødvendig av hensyn til vedkommendes stilling eller arbeid¹⁸." I forarbeidene beskrives videre følgende rettstilstand og hensyn:

«Utgifter ved befordring til og fra arbeidsstedet, og mellom arbeidsstedene for den som har flere, blir godtatt som fradragsberettiget ved ligningen hvis det gjelder befordring over noe større avstander. Disse utgiftene kan i enkelte tilfelle bli meget store, f.eks. for den som har lang bussreise til arbeidsstedet i annen kommune. Uten særregler vil skattyteres som er i denne stilling alltid måtte kreve fradrag for virkelig påløpne utgifter. Departementet har foreslått en regel om at utgifter av denne art skal komme til fradrag, ved siden av minstefradraget, med det beløp hvormed utgiftene måtte overstige kr 300. Denne grense skulle lede til at spørsmålet om særfradrag ikke vil bli aktuelt for det store flertall av lønnstakere. Befordringsutgiftene vil oftest være lette å kontrollere, idet takstene på de befordringsmidler skattyteren må nytte vil være kjent for ligningsmyndighetene, eller være lette å skaffe rede på (...)»

5.2.3 Lovendring 1999

Nok en endring av skattelovens § 44 første ledd bokstav g, som kort skal gjengis her, fant sted ved lovendring av 18.desember 1998 nr. 72 med virkning fra og med inntektsåret 1999 hvor et tillegg, nr. 4, ble tatt inn i lovens § 44 første ledd bokstav g. Endringsloven åpner for en innføring av den såkalte reiseavstandsmodellen som også gjenspeiles i dagens skattelov § 6-44.

Endringsloven angir at det nå skal gis fradrag for reiseutgifter etter fastsatte satser, uavhengig skattyters pådratte kostnader og uavhengig hva slags transportmiddel som var tilgjengelig eller ble brukt. Hvorvidt bruk av transportmiddel mellom hjem og arbeid anses nødvendig, er ikke lenger avgjørende.

Fradrag for arbeidsreiser kommer nå også i tillegg til minstefradraget, og i stedet reduseres fradraget med et bunnfradrag som vi kjenner etter dagens regelverk. I henhold til forarbeidene er bunnfradraget først og fremst begrunnet i forenklingshensyn samt at fradraget ble ansett viktigst for skattytere med reiseavstand ut over det alminnelige.

Av forarbeidene ¹⁹ til nevnte endringslov finner vi, nærmest for første gang i denne sammenheng, noen generelle tanker rundt fradragets tilknytning til skattepliktig inntekt. Finansdepartement uttaler at etter gjeldende rett anses fradrag for arbeidsreiser i utgangspunktet som privatutgifter, men at det likevel er knyttet til inntektsgivende arbeid, og dermed fradragsberettiget med visse begrensninger.

5.2.4 Oppsummering arbeidsreiser (3.2.8)

I den grad praksis, juridisk teori og uttalelser tillater å trekke noen konklusjoner om lovgiverviljen, kan det i hvert fall se ut til at omfanget av fradragsretten for arbeidsreiser i dag favner en langt videre krets enn lovgivers opprinnelige intensjon var. På lik linje med reglene om fradrag for merkostnader har også reglene om fradrag for arbeidsreiser gjennomgått en stor utvikling fra begynnelsen av 1900-tallet og frem til dagens omfattende og tildels detaljregulerte regelverk.

¹⁸ Se eksempelvis Riksskattestyrets rundskriv nr. 197 av 28. januar 1950 (inntatt i Utv. X s. 724- 728).

¹⁹ Ot.prp. nr. 1 (1997-98)

 Skatteetaten	Analyse av bruk, relevans og forvaltningskostnader ved fradragsposter Del 1: Reisefradragene	Side: 21 av 50 Versjon: 1.0
---	---	-----------------------------------

Ut fra rettspraksis og uttalelser kan en utlede at en fradragsrett for reise mellom hjem og arbeid, eller mellom faste arbeidssteder, etter land- og byskattelovene av 1911 fordret at utgiftene var pådratt samt at utgiftene kunne sies å være nødvendige for å sikre, erverve eller vedlikeholde skattepliktig inntekt. Kravet til nødvendighet og pådratte kostnader er blitt lempet betraktelig med tiden. Etter dagens regelverk er det ikke et krav om at man faktisk er påført en kostnad, og videre stilles det heller ikke noe vilkår til hvorvidt bruk av transportmiddelet på avstanden mellom hjem og arbeidssted er nødvendig. Muligens kan det imidlertid tenkes at den lempeligere forståelsen av regelverket som har utviklet seg kan forsvares gjennom bruken av bunnfradrag, i det man til slutt ender opp med en reell fradragsrett for skattytere som har hatt nødvendige og særskilte kostnader knytte til reise mellom hjem og arbeid.

5.3 Hvem har mulighet til å kreve fradrag?

Regelverket knyttet til fradrag for merkostnader ved arbeidsopphold utenfor hjemmet samt fradrag for arbeidsreiser, er gammelt, og ble laget med tanke på norske skattytere som pendler mellom kommuner i Norge. Omfattende arbeidsinnvandring de senere år førte til at regelverket ble utvidet til også å gjelde EØS-borgere, og fra inntektsåret 2014 utvidet til å gjelde alle utenlandske borgere.

Regelverket er svært omfangsrikt, og det må ofte ses hen til både skatteloven og diverse forskriftsbestemmelser for i det enkelte tilfelle å kunne avgjøre hvem som har en fradragsrett og omfanget av den.

Merkostnader knyttet til *losji* må i utgangspunktet dokumenteres for å gi rett til fradrag, jf. skatteforskrift FSSD § 6-13-2. Dette gjelder enten skattyter har kostnader til losji i Norge eller utlandet. Skattytere som under arbeidsopphold utenfor hjemmet bor i egen brakke eller campingvogn, vil likevel kunne innrømmes fradrag etter en sats fastsatt av Skattedirektoratet. Når den årlige leieutgiften er over kr 10 000 har skattyter bare fradragsrett såfremt betalingen har skjedd via bank eller ved trekk i lønn.

Når det gjelder fradrag for merkostnader til *kost*, gis fradrag for faktiske og dokumenterte kostnader til kost. Ved yrkesopphold utenfor hjemmet skal kostutgiftene ikke reduseres for kostbesparelse i hjemmet. Mens ved pendleropphold skal faktiske kostutgifter reduseres med kostbesparelse. Alternativt kan fradrag for kost gis etter sats, hvor det ses hen til hvordan skattyter har bodd og spist, jf. FSSD § 6-13-1. Satsene har hensyntatt tillegg for kostbesparelse i hjemmet. Fradragssatsene er de samme for enslige og familieforsørgere. Hvis skattyter sannsynliggjør å ha bodd på hotell i utlandet (inntil 28 dager), gis fradrag for kostutgifter etter egne satser fastsatt av Skattedirektoratet for vedkommende land, med mindre skattyteren dokumenterer høyere kostutgifter.

Frادrag for merkostnader til *besøksreiser* til hjemmet samt fradrag for reise mellom hjem og fast arbeid, gis i form av et avstandsfradrag jf. sktl. § 6-13 første ledd siste punktum jf. sktl. § 6-44. I enkelte tilfeller kan det legges til grunn faktiske kostnader.

I det videre gis en generell oversikt over hvilke skattytere som etter gjeldende rett kan kreve fradrag for henholdsvis merkostnader til kost og losji, besøksreiser og arbeidsreiser – se henholdsvis 4.3.2, 4.3.3 og 4.3.4 nedenfor.

5.3.2 Merkostnader til kost og losji (3.2.7)

En fradragsrett for merkostnader til kost og losji ved opphold utenfor hjemmet, jf. skatteloven § 6-13, fordrer at kostnaden er relatert til en inntekt som er skattepliktig til Norge. Opphold i denne sammenheng innebærer at skattyter må overnatte utenfor sitt hjem grunnet arbeidet. (Utgifter grunnet arbeidsopphold utenfor hjemmet uten overnatting, inngår som hovedregel i minstefradraget i post 3.2.1 eller føres i post 3.2.2 Faktiske kostnader knyttet til arbeid istedenfor minstefradraget). Reglene i § 6-13 gjelder således for merkostnader under tjenestereiser med overnatting samt merkostnader ved mer regelmessig opphold utenfor hjemmet som følge av arbeidsforholdet, typisk pendleropphold. Hvorvidt skattyter anses å bo utenfor sitt hjem, avhenger av hvor han har sitt skattemessige bosted, jf. skatteloven § 3-1.

I prinsippet vil fradragsretten gjelde både for skattytere som er skattepliktig som bosatt i Norge etter norsk intern rett og for skattytere med begrenset skatteplikt til Norge etter skatteloven §§ 2-1 flg. Er skattyter å anse som bosatt i Norge etter norsk intern rett, men som bosatt i utlandet etter skatteavtale, gjelder også i utgangspunktet fradragsretten for merkostnader, såfremt arbeidsinntekten er skattepliktig til Norge.

Regelverket er ikke begrenset til gifte skattytere med familie, også samboere og enslige kan ha rett på fradrag for merkostnader til kost og losji ved opphold utenfor hjemmet, såfremt vilkårene oppstilt i skatteloven § 6-13 med tilhørende forskrifter forøvrig er oppfylt. Når det er sagt, så vil sivilstatus kunne ha betydning i forhold vurderingen av hvor skattyter har sitt skattemessige bosted/virkelige hjem. Det gis imidlertid ikke fradrag for ektefelles, barns eller andres kostnader til kost og losji knyttet til besøk til skattyteren på arbeidsstedet.

Videre er det en forutsetning for å få innvilget fradrag, at det foreligger en merkostnad for skattyter og at denne ikke er dekket av arbeidsgiver eller andre. Merkostnader knyttet til kost og losji i henhold til § 6-13 inngår ikke i minstefradraget. Skattyter som får 10 prosent standardfradrag for utenlandske arbeidstakere ved ligningen, kan ikke i tillegg kreve fradrag for merkostnader ved arbeidsopphold utenfor hjemmet, jf. sktl. § 6-70 tredje ledd.

I det følgende er det forsøkt å gi en kort konkretisering hva gjelder kretsen av skattytere som typisk kan påberope seg fradrag for merkostnader til kost og losji etter skatteloven § 6-13;

For det første vil nevnte fradragsrett gjelde **alle skattytere med skattepliktig arbeidsinntekt i Norge som enten ved et yrkesopphold eller pendleropphold i Norge eller utlandet, har et opphold fra sitt hjem i Norge** grunnet arbeid.

Videre vil også **skattytere med skattepliktig arbeidsinntekt i Norge, som ved et pendleropphold, har et opphold fra sitt virkelige hjem i utlandet** grunnet arbeid, ha en fradragsrett for merkostnader til kost og losji, jf. FSFIN § 6-13B. Fradragsretten er ikke begrenset til skattytere med hjem i EØS-stat. Fra og med inntektsåret 2014 er også skattytere med hjem utenfor EØS-stat omfattet av fradragsretten for merkostnader ved pendleropphold i Norge såfremt de alminnelige vilkårene for fradrag er oppfylt.

Tidligere ble det i ligningspraksis lagt til grunn at personer med hjem utenfor EØS-området ikke hadde krav på fradrag for merkostnader, jf. Ot.prp. nr. 1 (1998-1999) pkt. 12.3. Denne praksisen har man altså nå gått bort fra, men uten at dette er underlagt noen nærmere begrunnelse i forarbeidene, jf. Prop. 1 LS (2013-2014) pkt. 3.9.3.

 Skatteetaten	Analyse av bruk, relevans og forvaltningskostnader ved fradragsposter Del 1: Reisefradragene	Side: 23 av 50 Versjon: 1.0
---	---	--------------------------------

Ved avgjørelsen av om ektefeller/familieforsørgere har sitt virkelige hjem i utlandet, må skattyter påregne og måtte dokumentere/sannsynliggjøre bosted i utlandet gjennom familietilknytning ved vigsel- eller fødselsattest, bostedsadresse i utlandet mv. På lik linje må også enslige skattytere dokumentere en bostedsadresse i utlandet samt sannsynliggjøre boligens standard.

Fradragsretten gjelder videre både ved arbeidsforhold i forbindelse med **virksomhet og utenfor virksomhet**.

5.3.3 Besøksreiser (reisekostnader) (3.2.9)

Dersom arbeidet medfører at skattyter må bo utenfor hjemmet, oppstår en rett til fradrag for reisekostnadene mellom sted for arbeidsopphold og hjemmet, såfremt skattyteren skal returnere til arbeidsstedet og reisen hovedsakelig har privat karakter. jf. skatteloven § 6-13. Disse reisene karakteriseres som besøksreiser skattemessig.

Fradraget for kostnader til besøksreiser følger med få unntak de samme reglene som fradraget for kostnader til arbeidsreiser som behandles nedenfor i punkt 2.2.3, jf. skatteloven § 6-13 (1) jf. § 6-44. Fradraget for besøksreiser beregnes etter reiseavstand basert på standardiserte kilometersatser (kalt avstandsfradrag), og gis bare med det beløp som overstiger et nærmere angitt bunnfradrag (2016: 22 000 kr). Avstandsfradraget for reise mellom hjem og arbeidssted og fradrag for besøksreiser sees under ett med tanke på bunnfradraget og begrensninger knyttet til fradragets størrelse.

Det er som hovedregel en forutsetning for fradragsretten at skattyteren har hatt arbeidsopphold utenfor en bolig som skattemessig anses som vedkommendes hjem etter norsk intern rett. Fradrag for merkostnader knyttet til besøksreiser kan således gis til skattytere som skattemessig anses som pendlere for deres reiser til hjemmet, jf. skatteloven § 3-1 med tilhørende forskrift. Videre vil besøksreiser også omfatte de tilfellene der skattytere under yrkesopphold (med overnatting) velger å reise hjem på besøk for så å returnere til arbeidsstedet.

Fradragsretten er ikke begrenset til skattytere med familie. Alle skattytere kan opparbeide seg rett til fradrag for merkostnader knyttet til besøksreiser ved opphold utenfor hjemmet, såfremt vilkårene for fradrag for øvrig er oppfylt. Sivilstatus er imidlertid av stor betydning i forhold til vurderingen av skattyters skattemessig bosted, med betydning også for pendlerregelverket. Det gis ikke fradrag for ektefelles, barns eller andres kostnader til reise for å besøke skattyteren på arbeidsstedet.

På lik linje som fradrag for merkostnader til kost og losji, fordrer fradrag for besøksreiser til hjemmet, jf. skatteloven § 6-13, at kostnaden er relatert til inntekt som er skattepliktig til Norge. Dette vil i prinsippet gjelde både for skattytere som er skattepliktig som bosatt i Norge etter norsk intern rett og for skattytere med begrenset skatteplikt til Norge. Er skattyter å anse som bosatt i Norge etter norsk intern rett, men som bosatt i utlandet etter skatteavtale, er det fradragsrett for merkostnader, under forutsetning av at arbeidsinntekten er skattepliktig til Norge. Videre, er det en forutsetning for fradrag for besøksreiser at det foreligger en merkostnad for skattyter, og at denne ikke er dekket av arbeidsgiver eller andre.

 Skatteetaten	Analyse av bruk, relevans og forvaltningskostnader ved fradragsposter Del 1: Reisefradragene	Side: 24 av 50 Versjon: 1.0
---	---	--------------------------------

Merkostnader knyttet til besøksreiser, jf. sktl § 6-13, inngår ikke i minstefradraget. Skattyter som får 10 prosent standardfradrag for utenlandske arbeidstakere ved ligningen, kan ikke i tillegg kreve fradrag besøksreiser, jf. sktl. § 6-70 tredje ledd.

Fradragsretten er ikke begrenset til skattytere med hjem i EØS-stat. Fra og med inntektsåret 2014 er, som nevnt over, også skattytere med hjem utenfor EØS-stat omfattet av fradragsretten for merkostnader ved pendleropphold i Norge, såfremt de alminnelige vilkårene for fradrag er oppfylt. Når det gjelder besøksreiser må det fremdeles sondres mellom reise til hjem innenfor og utenfor EØS-området, idet innholdet i fradragsadgangen er noe ulik. Når det gjelder skattyters dokumentasjonsplikt ved fradrag for merutgifter ved besøksreiser til hjem utenfor Norge, vises det til redegjørelsen ovenfor i punkt 4.3.2 som gjelder tilsvarende her.

Skattytere med skattepliktig arbeidsinntekt i Norge, kan ved yrkes- eller pendleropphold utenfor hjemmet, kreve fradrag for reiser til hjem i Norge og hjem innenfor EØS-området. Fradraget for besøksreiser til hjem i Norge og innenfor EØS-området skal som hovedregel fastsettes etter de samme satsene, beregningsmåtene osv. som for reiser mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreiser), jf. sktl. § 6-44 og FSFIN § 6-44.

Hvis det er brukt fly på besøksreisen, kan skattyter velge å kreve fradrag for de faktiske kostnadene til flybillett istedenfor avstandsfradraget for flyreisen, jf. FSFIN § 6-44-5 annet ledd. I tillegg kan skattyter kreve avstandsfradrag med sats for resten av reisen, eksempelvis til og fra flyplassen.

Avstandsfradrag for reise mellom hjem og arbeidssted og fradrag for besøksreiser til hjem i Norge eller i andre land innenfor EØS-området, er begrenset til en viss reiselengde i inntektsåret (2016: 75 000 km). (Tidligere kunne skattyter kreve fradrag basert på kilometer også ved bruk av fly som transportmiddel. I mange tilfeller ga dette et større fradrag enn det arbeidstakeren rent faktisk hadde, idet pris på flybillett kunne være langt lavere enn det fradrag skattyter kunne kreve ved å benytte seg av avstandsfradraget. For å unngå dette ble det innført en begrensning, et øvre tak, i reisefradragsreglene). Imidlertid skal faktiske kostnader til flyreiser ikke redusere angitt grense for maksimal reiseavstand. For faktiske kostnader til flyreiser til hjem innenfor EØS-området gjelder det derfor ingen beløpsbegrensning.

Videre kan **skattytere med skattepliktig arbeidsinntekt i Norge, men med hjem utenfor EØS-området**, under visse vilkår kreve fradrag for besøksreiser. Reglene om avstandsfradrag (fradrag etter sats), gjelder riktignok ikke i utgangspunktet for skattytere som reiser til hjem utenfor EØS og fradrag knyttet til besøksreiser skal i stedet gis for dokumenterte kostnader – såfremt skattyter bruker andre transportmidler enn privatbil, jf. sktl. § 6-44 annet ledd første punktum. Dersom skattyter kan dokumentere bruk av privat bil til hjemreisene, kan det likevel gis fradrag for utgiftene etter kilometersatsene som benyttes ved beregning av avstandsfradrag. Imidlertid er det fastsatt en maksimal grense for fradragets størrelse hva gjelder reiser til hjem utenfor EØS-området (i 2016 på kroner 92 500), før reduksjon for bunnfradraget.

Fradragsretten gjelder videre både ved arbeidsforhold i forbindelse med **virksomhet og utenfor virksomhet**.

5.3.4 Arbeidsreiser (3.2.8)

Det følger av skatteloven § 6-44 en adgang til å gi fradrag for reise mellom hjem og arbeidssted samt besøksreiser, med utgangspunkt i reiseavstand og reisehyppighet.

Arbeidsreise er ytterligere spesifisert i skatteforskrift FSFIN § 6-44-12, hvor det fremgår at arbeidsreise er en betegnelse for reise mellom bolig og fast arbeidssted eller reise mellom faste arbeidssteder.²⁰ En forutsetning for en fradragsrett for reise mellom hjem og fast arbeidssted er at kostnaden er relatert til en inntekt som er skattepliktig til Norge.

Reisefradrag for reise mellom hjem og fast arbeidssted og andre arbeidsreiser, gis til alle skattytere, så fremt reiseveien mellom hjem og fast arbeidssted utgjør mer enn 2,5 kilometer hver vei. Fradraget beregnes etter reiseavstand og standardiserte satser (avstandsfradrag), ref. over. Fradragssatsene gjelder uavhengig av hvilket transportmiddel som benyttes. Hvis to kjører sammen til jobb, vil begge to kunne kreve avstandsfradraget. Dette gjelder også for ektefeller som kjører sammen. Selv der en går til jobben vil man i prinsippet kunne krevet fradrag for arbeidsreiser i selvangivelsen.

Imidlertid begrenses effekten av fradraget gjennom det såkalte bunnfradraget. Det er først ved avstandsberegning utover en viss sum (2016: 22 000 kroner) som gir en fradragsrett for skattyter. I tillegg er det fastsatt en øvre ramme på antall kilometer som gir rett til reisefradrag, i 2016 er denne satt til 75 000 km per inntektsår.

Reisefradraget skal beregnes ut fra den korteste strekningen med rutegående transport, uavhengig hvilken vei skattyteren rent faktisk benytter. I spesielle tilfeller, der skattyter kan godtgjøre at han sparer to timer reisetid per dag i forhold til offentlig transport, kan skattyter få godkjent reisefradrag også for lengre kjøreturer.

Reisefradraget skal i utgangspunktet dekke alle utgiftene til transport til og fra arbeid. Men det er ikke oppstilt krav om at skattyter rent faktisk har hatt kostnader knyttet til arbeidsreisen. Dekkes imidlertid reisen gratis av arbeidsgiver, gjennom hentebusser eller lignende, har skattyter ikke krav på reisefradrag.

Fradrag for arbeidsreiser inngår ikke i minstefradraget. Skattyter som får 10 prosent standardfradrag for utenlandske arbeidstakere ved ligningen, kan ikke i tillegg kreve fradrag for arbeidsreiser i tillegg. Dette gjelder uavhengig av om skattyteren er å anse som bosatt i Norge etter norsk intern rett eller vedkommende har begrenset skatteplikt til Norge for arbeidsinntekten.

Basert på ovenstående vil det i det videre kort redegjøres for kretsen av skattytere som etter gjeldende rett kan kreve fradrag for arbeidsreiser etter skatteloven § 6-44.

For det første vil **skattytere som bor i Norge eller i et annet EØS-land og som har skattepliktig arbeidsinntekt i Norge**, som hovedregel ha krav på avstandsfradrag for arbeidsreiser fastsatt etter standardiserte satser. Avstandsfradraget kan ikke gis for den delen av total årlig reiselengde, arbeidsreiser og besøksreiser sett under ett, som til sammen overstiger 75 000 km. Imidlertid kan det i tillegg gis fradrag for evt. kostnader til ferge og

²⁰ Også reise mellom hjem eller arbeidssted og undervisningssted hvor det ytes undervisning etter introduksjonsloven, klassifiseres som en arbeidsreise i henhold til FSFIN § 6-44-12.

 Skatteetaten	Analyse av bruk, relevans og forvaltningskostnader ved fradragsposter Del 1: Reisefradragene	Side: 26 av 50 Versjon: 1.0
--	---	--------------------------------

bompassering hvis vilkårene i FSFIN § 6-44-4 forøvrig er oppfylt. Se også over i punkt 2.2.2 hva gjelder kilometerbegrensningen og adgangen til å kreve faktiske kostnader til flybilletter ved besøksreiser.

Dette innebærer at **pendlere** kan anvende reisefradraget for reisen mellom pendlerboligen og arbeidsplassen så lenge avstanden er over minstegrensen på 2,5 km. Reiseavstanden mellom arbeidsplass- pendlerbolig og pendlerbolig – hjembolig skal slås sammen i post 3.2.8 og 3.2.9. Besøksreisene alene vil normalt sørge for at bunnfradraget overstiges, og pendlere får derfor fradrag for kortere arbeidsreiser enn det vanlige arbeidstakere får.

Videre har også **skattytere med hjem utenfor EØS-området men med en skattepliktig inntekt til Norge**, etter skatteloven § 6-44 annet ledd en viss adgang til å fradragføre reisekostnader knyttet til reiser mellom hjem og arbeidssted (samt besøksreiser ref. ovenfor). Tidligere praksis gikk ut på at disse skattytere ikke hadde rett til reisefradrag overhode, jf. Ot.prp. nr. 1 (1998-99) pkt. 12.3. Denne praksis har man altså nå gått bort fra, men uten at det i forarbeidene er gitt en spesiell begrunnelse for endringen, jf. Prop. 1 LS (2013-2014) pkt. 3.9.3

Fradragsretten for arbeidsreiser for skattytere med hjem utenfor EØS-området, er forbeholdt de skattytere som kan klassifiseres som pendlere skattemessig, og som pendler til hjem utenfor EØS-området og som i tillegg har daglige reiser mellom pendlerbolig og arbeidssted. I slike tilfeller gjelder de alminnelige regler om avstandsfradrag for reisene mellom pendlerboligen og arbeidsstedet. Se redegjørelse over for behandlingen av reisekostnader knyttet til besøksreiser og det maksimale fradragsbeløpet for samlede årlige reiseutgifter. Sistnevnte begrensning knytter seg til summen av eventuelt standardfradrag fastsatt etter kilometersatser for reise mellom pendlerbolig og arbeidssted i Norge, og de faktiske kostnadene ved besøksreise til hjem utenfor EØS-området.

5.4 Endringer av betydning i regelverket de senere år²¹

Endringer i regelverket har i første rekke vært begrunnet i behovet for forenklinger i forbindelse med innføring av Forenklet selvangivelse (FSA).

Blant annet innebar dette at fradrag etter sats erstattet de tidligere reglene hvor fradrag ble gitt for de faktiske kostnader for rimeligste reisemåte. I fradraget for kost ble det standardiserte fradrag for småutgifter innarbeidet og man tok hensyn til kostbesparelse i hjemmet ved fastsetting av satsen. Tidligere var dette særskilte beløp som skattyter selv måtte oppgi / kreve.

Et premiss i forbindelse med endringene var at nye regler ikke måtte stimulere økt bruk av privatbil på arbeidsreise. Løsningen på dette ble at fradrag for reise ble gitt etter samme sats, uavhengig av transportmiddel.

Et annet formål var å harmonisere bestemmelsene om skattemessig bosted med reglene om pendling i folkeregisterbestemmelsene. Her er det lagt mest vekt på hvilken kommune som skal anes for å være skattyters skattekommune.

²¹ Følgende dokumenter er gjennomgått: Ot.prp. nr 4 (1986-87); Ot. prp. nr 3 (1991 –92); Ot. prp. nr 21 (1991 –92); Prop. 1 LS (2015-2016); Prop. 1 LS (2013-2014).

 Skatteetaten	Analyse av bruk, relevans og forvaltningskostnader ved fradragsposter Del 1: Reisefradragene	Side: 27 av 50 Versjon: 1.0
---	---	---

Det er i liten grad vist til prosentmessige og økonomiske konsekvenser i lovforarbeider knyttet til nevnte endringer i regelverket. Pendlere beskrives i hovedsak som personer som arbeider i en annen kommune enn bostedskommunen og som oppholder seg i arbeidskommunen fem dager i uka.

Pendling til arbeidssted i utlandet er så vidt nevnt ved at samme sats-system skal benyttes for denne gruppen som for skattytere med arbeidsopphold i Norge.

For øvrig er det fra Finansdepartementet vist til at de lokale ligningsmyndigheters kunnskap er av vesentlig betydning for kontroll med fradragene.

Med virkning fra inntektsåret 2016 ble retten til fradrag eller skattefri dekning av ulegitimerte småutgifter opphevet. Forarbeidene til endringen er Prop. 1 LS (2015–2016). Skatteetatens kontroller viser at det har vært framsatt et betydelig antall uberettigede krav om fradrag for småutgifter. Dette er avdekket blant annet i tilfeller der skattyter i all hovedsak får dekket aktuelle merutgifter av arbeidsgiver og ikke har krav på fradraget, eller der skattyter ikke har praktisk anledning i arbeidssituasjonen til å pådra seg de utgifter fradraget er ment å dekke.

5.4.1 Tilpasninger som følge av ikke-diskriminering av EØS-borgere

Pendlere fra andre EØS-stater fikk fra og med inntektsåret 2000, adgang til å kreve fradrag for pendlerutgifter på samme vilkår som pendlere i Norge. Dette vil typisk være kostnader til kost og losji, samt kostnader ved besøk i hjemmet. Fradraget vil omfattes av standardfradraget, men vil i mange tilfeller overstige dette slik at det lønner seg for skattyter å kreve fradrag for disse utgiftene isteden. Det er ingen øvre grense for samlet fradrag til merkostnader for kost og losji for pendlere.

Fra 2014 gjelder fradragsretten generelt for skattytere med hjem i utlandet. Forarbeidene til endringen er Prop. 1 LS (2013–2014). Denne endringen er ikke nærmere omtalt i proposisjonen. Skatteloven § 6-44 andre ledd ble endret samtidig. Endringen innebærer at for pendlere som har bolig utenfor EØS-området gis det kun fradrag for faktiske dokumenterte utgifter til transport, dvs. at reisefradraget ikke lenger skal kunne fastsettes etter dagens sjablongregler (reiseavstandsmodellen). Ved dokumentert bruk av egen bil skal satsene i reiseavstandsmodellen benyttes til å beregne utgiftene. Bakgrunnen for endringen var at gjeldende regler for reisefradrag ikke var tilpasset svært lange arbeidsreiser og besøksreiser. Særlig på strekninger med rimelige flybilletter kunne fradraget i praksis bli betydelig større enn de faktiske utgiftene. En del pendlere bor i et annet land enn der de jobber, og bruker flytransport mellom hjem og arbeid. Endringen var ment å gi bedre samsvar mellom reisefradraget og faktiske reiseutgifter. Samlet årlig fradrag gis ikke for den del av samlede reiseutgifter som overstiger 92.500 kroner i året. Begrensningsregelen gjelder ikke arbeidsgivers dekning av kostnader til flyreiser innenfor EØS-området, jf. (FSFIN) § 6-44-5 annet ledd.

Det gis fradrag for dokumenterte merkostnader til kost, småutgifter og losji. Merkostnader til kost og småutgifter kan alternativt kreves etter en fast sats per dag. Arbeidstakere på kortvarig arbeidsopphold i Norge vil normalt kunne kreve dette fradraget for kost og boligkostnader i Norge og til kost ved hjemreiser til bolig i utlandet. Fradraget kan også kreves av utenlandske personer som har blitt bosatt i Norge, men fortsatt har hoved bosted i utlandet.

Adgangen til å kreve standardfradrag ble fjernet fra inntektsåret 2003 dersom man samtidig mottar skattefri pendlerdekning fra arbeidsgiver etter nettometoden. Det ble også innført adgang til å velge ordinære fradrag i stedet for standardfradrag. Fra inntektsåret 2006 ble størrelsen på standardfradraget redusert. Alle disse endringene har i praksis ledet til at reisefradraget er blitt mer aktuelt for pendlere fra andre land som har kortere eller lengre arbeidsopphold i Norge.

6 Brukernes bosettingsmønster

I dette kapittelet ser vi nærmere på hvem brukerne av postene er i dag. Fra kapittel 4 er det tydelig at fradragsmulighetene for merkostnader ved arbeid på annet sted enn hjemkommune (3.2.7 og 3.2.9) først og fremst er knyttet til midlertidighet og dokumenterbare kostnadsøkninger. Et implisitt krav om midlertidighet ligger imidlertid ikke inne som en begrensning i dagens regelverk som regulerer bruken av postene. Det kreves heller ikke at skattyter dokumenterer faktiske kostnadsøkninger som følge av bostedsvalg.

I den grad postene i dag blir begrunnet i et ønske om spredt bosetting,²² er det relevant å se på hvor brukerne er bosatt.

For post 3.2.8 stiller det seg annerledes, da det ikke er like påviselig hva lovgiver i sin tid mente å favne. Gjennomgått praksis og uttalelser i kapittel 4 viser at fradrag for reise mellom hjem og arbeid i sin tid forutsatte at reisen var nødvendig og at skattyter faktisk ble påført en kostnad. Disse forhold er ikke videreført i dagens regelverk. Selv om kostnader pådratt på reiser mellom hjem og arbeid, i utgangspunktet er kostnader av en privat karakter, har normalt arbeidsreiser en så vidt direkte kobling til inntekts ervervelse mv., at lovgiver har funnet det hensiktsmessig at skatteloven hjemler en viss kostnadsdekning av slike reiser.

En kan tenke seg at posten kan ha hatt en viss betydning i en periode der arbeidstilbudet var begrenset. I den grad man ønsker å anvende fradrag for arbeidsreiser for å kompensere for bosetting litt utenfor sentrale strøk med dertil hørende økte reiseutgifter, er det naturlig å sette spørsmålstegn ved hvorvidt de reduserte bokostnadene man typisk opplever utenfor sentrale områder kan sies å avhjelpe/utligne eventuelle økte reisekostnader.

I disse analysene må man foreta noen valg knyttet til definisjon av populasjon og utenlandssegmentet. Vi har i disse analysene definert populasjonen av skattepliktige som bestående av alle skattytere i skattemanntallet som er født mellom 1939 og 1999. Utenlandssegmentet består av alle skattytere som er en del av denne populasjonen, men som ikke har en folkeregistrert adresse. Dette segmentet består av 463 000 skattytere hvorav 270 000 har D-nummer og 190 000 har status utvandret. Segmentet består altså i all hovedsak av skattytere som har planlagt å oppholde seg i Norge i mindre enn 6 måneder (DNR) og skattytere som har valgt å utvandre fra Norge, men som fortsatt har skatteplikt til Norge. Med unntak av utenlandssegmentet, er alle skattytere i populasjonen fordelt på hoved skattekommune og plassert geografisk i det tilhørende fylket.

Kartene som viser andelen som bruker de forskjellige postene er beregnet ved sum antall brukere i fylket delt på sum antall i skattepliktige født mellom 1939 og 1999. Kartene som viser andel av totalbeløp for postene er beregnet ved sum kroner gitt ved likning til skattytere i hvert fylke delt på sum av beløp gitt ved likning for alle brukere av posten.

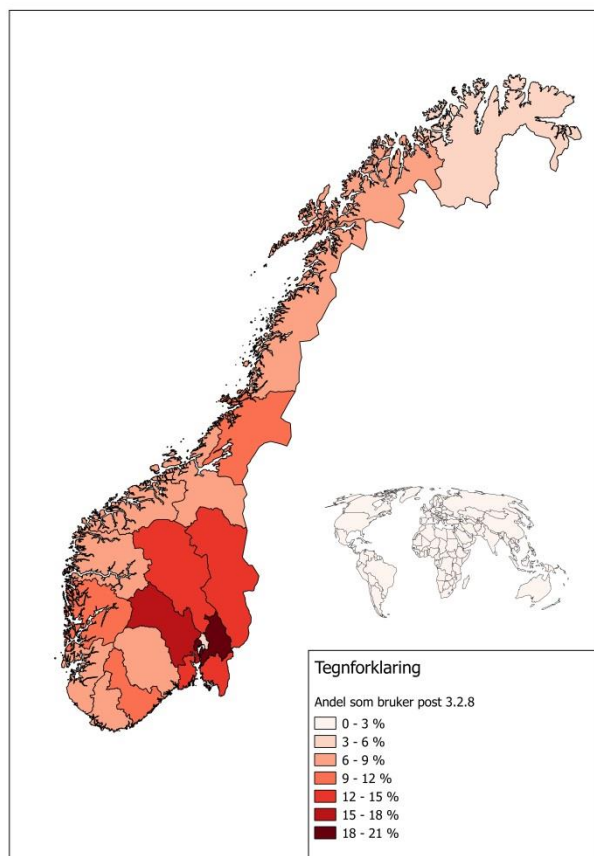
6.1 Arbeidsreiser (3.2.8)

Vi ser først på omfanget av bruken av posten i forhold til befolkning i skattepliktig alder i de respektive fylkene. Som det fremgår av figur 5.1.1, er posten hyppigst brukt i Akershus fylke,

²² Jf. feks. Innst. 2 S (2016–2017), 3.2.17.2.4 Merknader fra Senterpartiet;
<http://www.aftenposten.no/norge/Vil-ha-med-seg-en-million-pendlere-som-pressgruppe-62913b.html>;
<https://www.nrk.no/norge/pendlerforening-skuffet-over-regjeringen--dette-er-bare-smatteri-1.13161538>

og tilgrensende fylker til Oslo og Akershus i det sentrale Østlandsområdet, Bergensregionen Hordaland og Sør-Trøndelag.

Figur 5.1.1 Brukertettheten av post 3.2.8



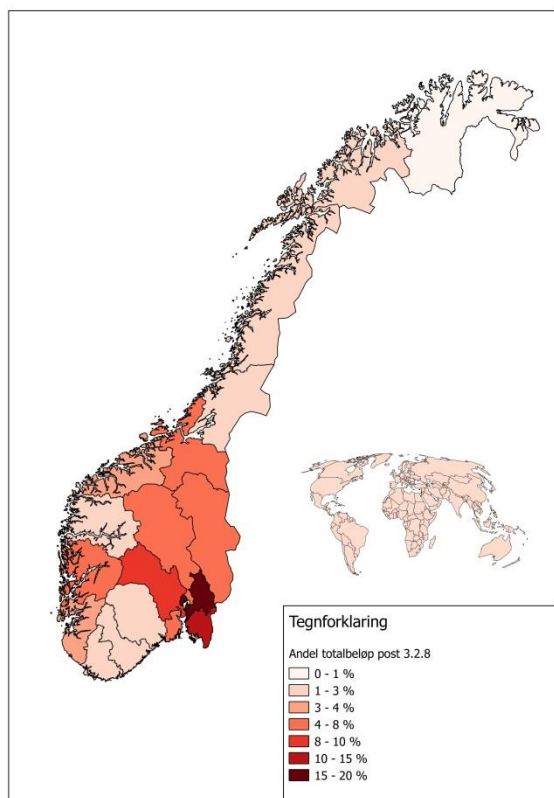
I Akershus bruker 20,1 prosent av de skattepliktige fradraget 3.2.8. Dette er landsledende. Forøvrig bruker 17,2 prosent av de skattepliktige i Buskerud den samme posten. Foruten om disse fylkene er tilgrensende fylker på Østlandet representert med brukertetthet på mellom 12 og 15 prosent av de skattepliktige i de respektive fylkene. Forøvrig er det høy brukertetthet i Oppland og Nord-Trøndelag.

Resultatet er i samsvar med forventningen om at det først og fremst er der arbeidstilbudet er best en også får størst brukertetthet av fradragsposten.

Det kan altså se ut som posten ikke har vesentlig betydning for bosettingsmønsteret, men at en naturlig nok får en bosetting i Østlandsområdet, uavhengig av fradragsmulighetene.

Hvordan fordeler så fradraget seg beløpsmessig på tvers av fylker? Jo lenger unna arbeidet en bor, desto større fradrag har man rett til. Men er den totale summen gitt ved ligning som tilkjennes brukere med stor avstand til arbeidsplassen, tilstrekkelig for å oppveie brukertettheten i mer sentrale strøk?

Figur 5.1.2 Fordelingen av totalbeløp gitt ved ligning for post 3.2.8



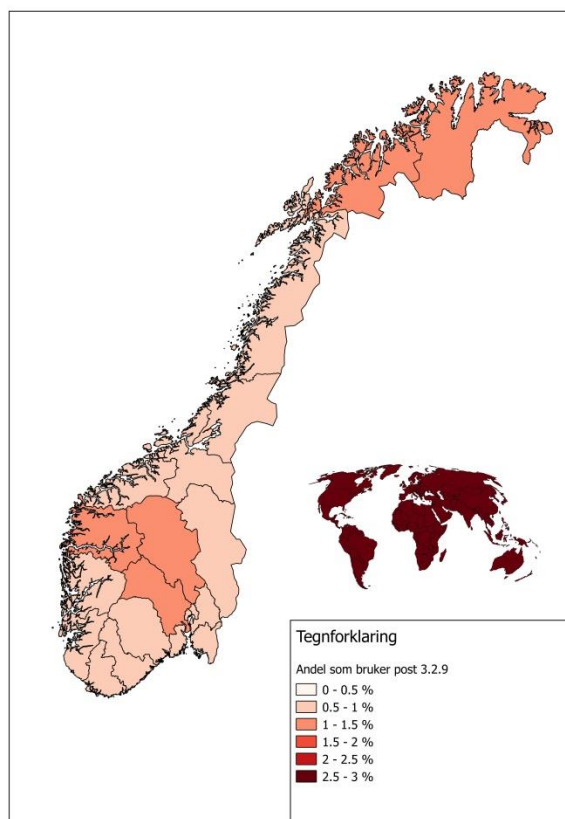
Slik vi ser av figuren, er tendensen i fordelingen av hvor mye fradrag som kreves samlet per fylke om lag den samme som fordelingen av fradraget i forhold til skatteytermanntallet. Akershus skiller seg ut med 18,7 prosent av totalt fradrag gitt ved ligning, etterfulgt av Østfold og Buskerud med hhv 10,6 og 8,9 prosent. Hordaland og Oslo har 6,7 mens Vestfold har 6,8 prosent av totalt fradrag gitt ved ligning på posten.

6.2 Besøksreiser (3.2.9)

Denne posten skiller seg vesentlig fra post 3.2.8. Posten gjelder skattytere som av hensyn til sitt arbeid må bo utenfor sitt hjem og som hovedregel har fradragsrett for reise ved besøk i hjemmet. Skattytere med skattepliktig arbeidsinntekt i Norge, kan ved yrkes- eller pendleropphold utenfor hjemmet, kreve fradrag for reiser til hjem i Norge og hjem innenfor EØS-området. Dette innebærer at vi får en relativt større andel brukere med bopel utenfor Norge.

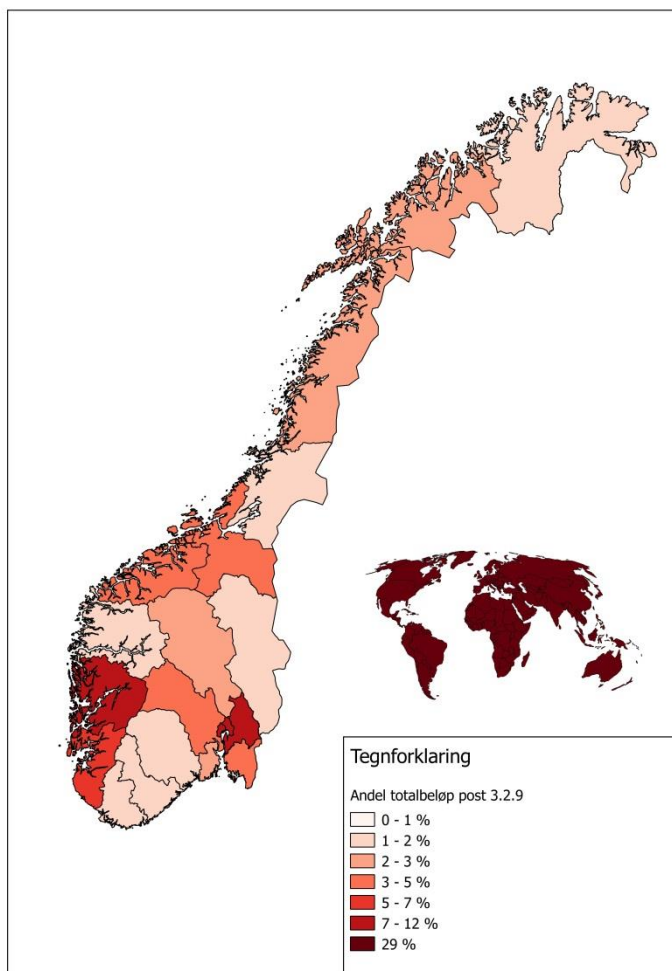


Figur 5.2.1 Brukertettheten av post 3.2.9



Den største gruppen brukere har bopel utenfor Norge. Ser vi på totalbeløpet gitt ved ligning, ligner tendensen innenlands på det vi så for post 3.2.8, mens en stor andel av fradraget tilkjennes skatteyttere utenfor Norge.

Figur 5.2.2 Fordelingen av totalbeløp gitt ved ligning for post 3.2.9

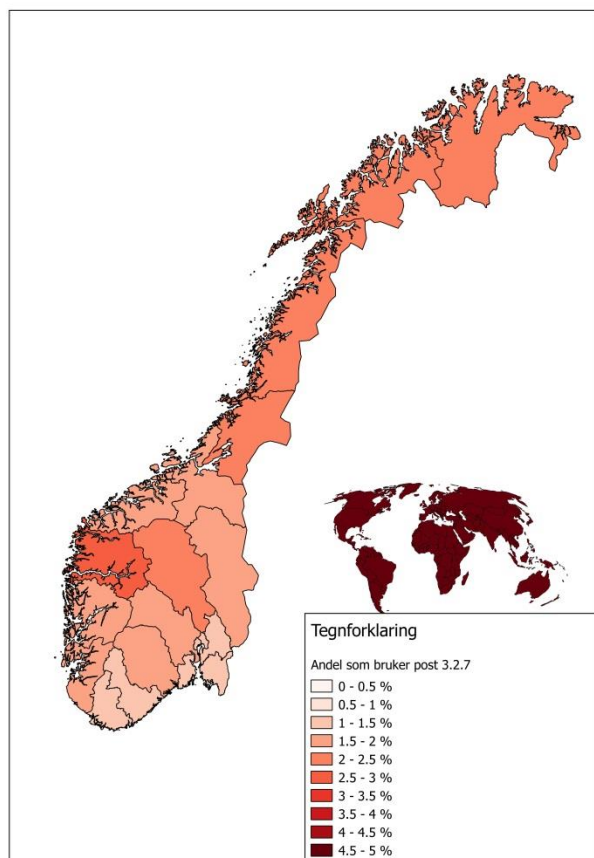


Over 29 prosent av det totale fradraget gitt ved ligning tilkjennes skatteyttere med bopel utenfor Norge. Forøvrig konsentrerer verdien av fradraget seg i Oslo-regionen, særlig Oslo (10,8 prosent) Akershus (9 prosent), Bergensregionen (7,7 prosent) og Stavangerregionen (6,1 prosent).

For den innenlandske bruken av fradraget tegnes altså et noenlunde likt mønster for 3.2.9 som for 3.2.8 – det er høyest konsentrasjon av brukere rundt de store byene, og særlig i Osloregionen.

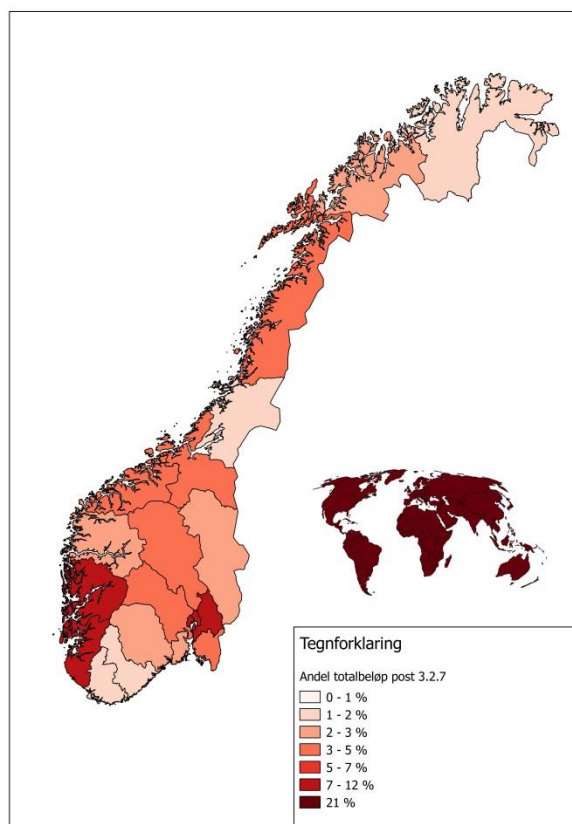
6.3 Merkostnader (3.2.7)

Post 3.2.7 er knyttet til merkostnader en eventuelt har for bosetting på annet sted enn arbeidsplass. Vi har sett på fordelingen av hvor mye fradrag som lignedes samlet per fylke. Her samvarierer tendensen med den vi så for 3.2.9: En stor andel utenfor Norge, jf. figur 5.3.1

Figur 5.3.1 Brukertettheten av post 3.2.7


Den desidert største brukergruppen har bopel utenfor Norge. Forøvrig er brukertettheten innenlands nokså spredt.

Vi har også for denne posten sett på fordelingen av hvor mye fradrag som lignes samlet per fylke. Også her samvarierer tendensen med den vi så for 3.2.9: En stor andel utenfor Norge, og forøvrig en konsentrasjon rundt de store byene.

**Figur 5.3.2 Fordelingen av totalbeløp gitt ved ligning for post 3.2.7**

29 prosent av det totale fradraget gitt ved ligning tilskrives skatteyttere i det sentrale Østlandet (Oslo, Akershus, Østfold, Buskerud og Vestfold). Bergensregionen (Hordaland) og Stavangerregionen (Rogaland) tilskrives hhv 8,5 prosent og 7,4 prosent av fradragsposten. 21,7 prosent av fradragsposten tilskrives skatteyttere utenfor Norge.

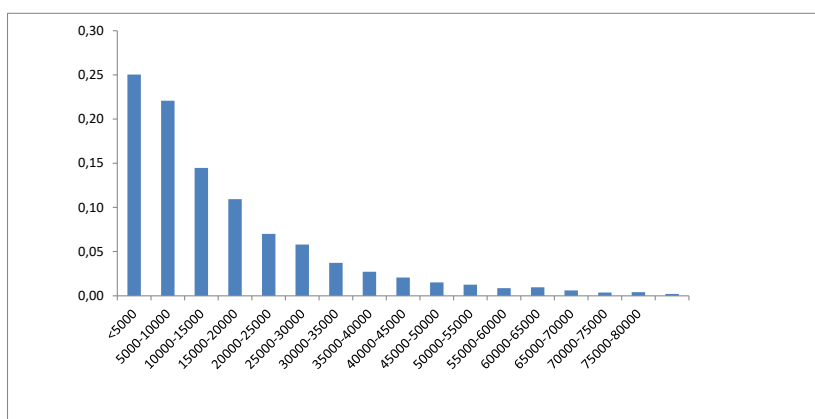
7 Fradrag og alminnelig inntekt

Hvor mye utgjør fradragene i forhold til alminnelig inntekt? En antakelse er at effekten av fradragene som en overføring fra staten til personlige skattytere avtar med fradragets andel av alminnelig inntekt. Vi ser derfor nærmere på forholdet mellom fradrag og alminnelig inntekt.

7.1 Arbeidsreiser (3.2.8)

Figur 6.1.1. viser hvor store fradrag som lignede.

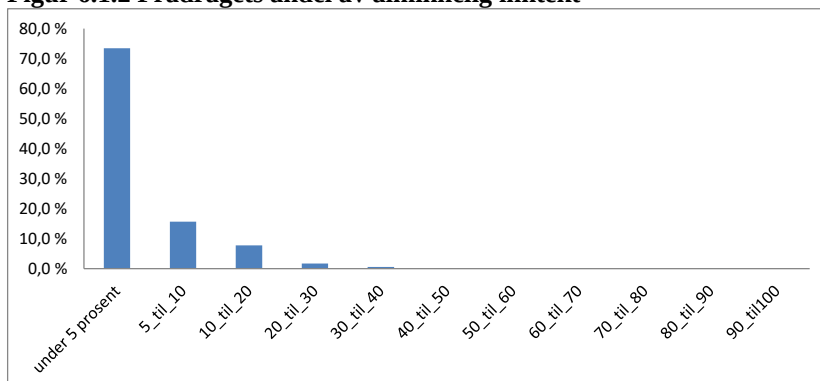
Figur 6.1.1 Hvor store fradrag lignede?



25 prosent av de som bruker fradraget, tilkjennes under 5 000 kroner før skatt. Over 47 prosent av brukerne tilkjennes under 10 000 kroner før skatt, og over 62 prosent tilkjennes under 15 000 før skatt.

Hvilken betydning har så dette fradraget for brukerne? Det kan vi si noe mer om hvis vi sammenholder fradraget med brukernes alminnelige inntekt.

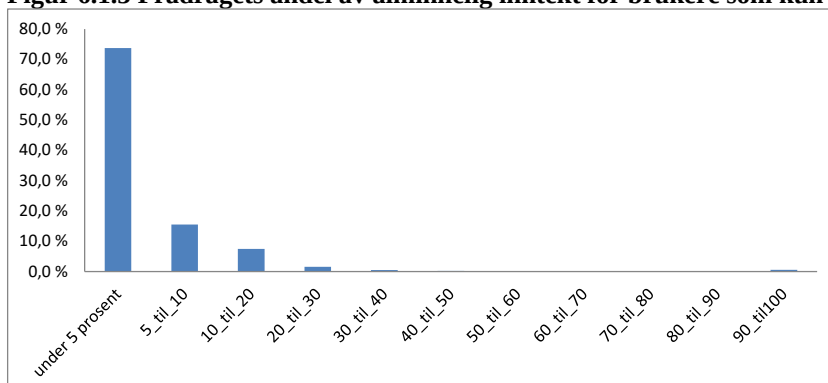
Figur 6.1.2 Fradragets andel av alminnelig inntekt



For nærmere 74 prosent av brukerne utgjør fradraget mindre enn 5 prosent av alminnelig inntekt. For nærmere 90 prosent av brukerne utgjør fradraget mindre enn 10 prosent av alminnelig inntekt.

Fradraget ser ut til å ha liten betydning for brukerne. Som vi så fra kapittel 5 er brukerne i all hovedsak lokalisert i Østlandsområdet og nær de store byene. Det er over 400 000 brukere av fradraget som altså tilkjennes en veldig liten "kompensasjon" i forhold til alminnelig inntekt, for bosetting i nabokommuner til de store byene, og særlig Oslo. En fjerning av fradraget vil altså kunne sies å ha en liten inntektseffekt for svært mange brukere, og kan ikke forklare bosettingsmønstre utenfor de store byene. Bildet forandrer seg ikke om vi ser på brukere som utelukkende bruker 3.2.8 og ingen av de andre to fradragene, jf. figur 6.1.3.

Figur 6.1.3 Fradragets andel av alminnelig inntekt for brukere som kun bruker 3.2.8

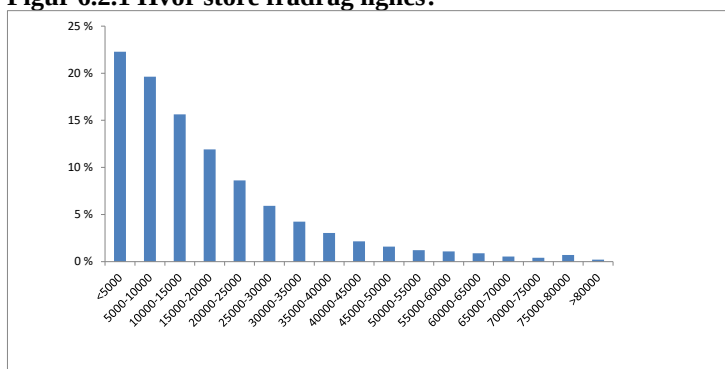


Fortsatt utgjør fradraget mindre enn 5 prosent av alminnelig inntekt nærmere 74 prosent av de som bare bruker 3.2.8. For nærmere 90 prosent av de som kun bruker post 3.2.8 utgjør fradraget mindre enn 10 prosent av alminnelig inntekt.

7.2 Besøksreiser (3.2.9)

Denne fradragsposten fordeler seg noe jevnere enn post 3.2.8. Figur 6.2.1 viser hvor store fradrag som lignede.

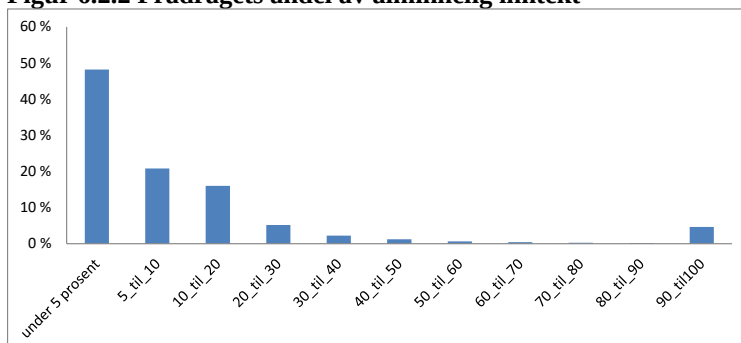
Figur 6.2.1 Hvor store fradrag lignede?



Om lag 22 prosent av brukerne tilkjennes under 5 000 kroner før skatt. Tilsvarende 42 prosent av brukerne tilkjennes fradrag under 10 000 kroner og 58 prosent under 15 000 kroner.

Figur 6.2.2 viser fradragets andel av alminnelig inntekt.

Figur 6.2.2 Fradragets andel av alminnelig inntekt

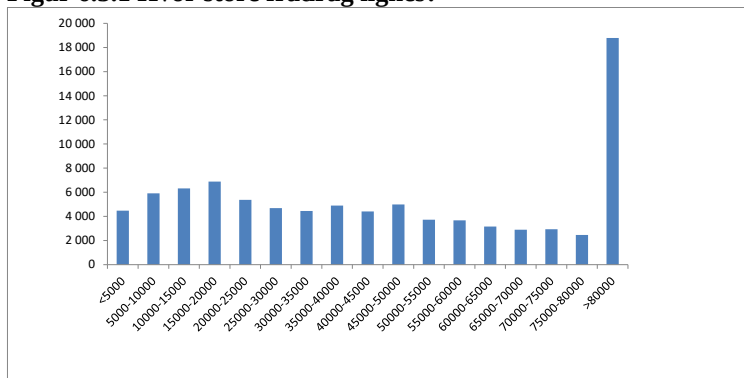


For 48 prosent av brukerne utgjør fradraget mindre enn 5 prosent av alminnelig inntekt. For 69 prosent av brukerne utgjør fradraget mindre enn 10 prosent av alminnelig inntekt, og for 85 prosent av brukerne utgjør fradraget mindre enn 20 prosent av alminnelig inntekt. For rundt 15 prosent av brukerne utgjør posten mer enn 20 prosent av inntekten. Det er kun om lag 47 000 brukere av posten. Det vil si at posten har liten betydning for om lag 24 000 brukere.

7.3 Merkostnader (3.2.7)

For denne fradragsposten er bildet annerledes. Figur 6.3.1 viser hvor store fradrag som lignedes.

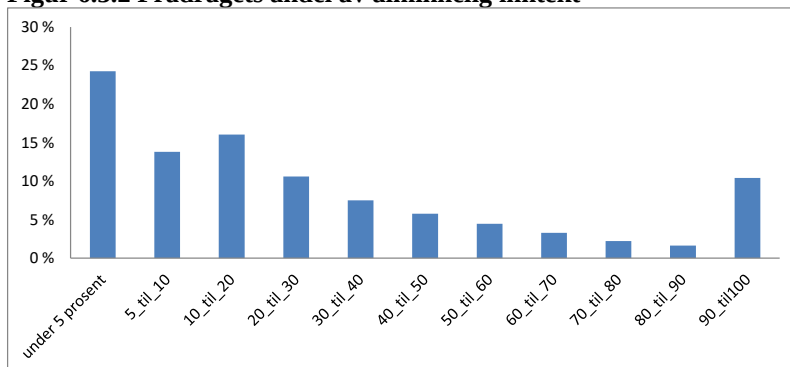
Figur 6.3.1 Hvor store fradrag lignedes?



Den største andelen (21 prosent) tilkjennes fradrag over 80 000 kroner gitt ved ligning. For øvrige intervaller fordeler brukerandelene seg ganske jevnt på mellom 3 og 8 prosent.

Figur 6.3.2 viser fradragets andel av alminnelig inntekt.

Figur 6.3.2 Fradragets andel av alminnelig inntekt



For 24 prosent av brukerne utgjør fradraget mindre enn 5 prosent av alminnelig inntekt, mens det for 54 prosent av brukerne utgjør mindre enn 20 prosent av alminnelig inntekt.

7.4 Konklusjon: Inntektseffekter

Vi har i dette kapittelet sett på hvordan fradragene fordeler seg i absolutt størrelse og i forhold til inntekt. Inntektseffekten definerer vi som totalbeløp gitt ved ligning for fradraget i forhold til alminnelig inntekt. Vi legger til grunn at inntektseffekten avtar med fradragets andel av alminnelig inntekt.

 Skatteetaten	Analyse av bruk, relevans og forvaltningskostnader ved fradragsposter Del 1: Reisefradragene	Side: 39 av 50 Versjon: 1.0
---	---	--------------------------------

For nærmere 74 prosent av brukerne utgjør 3.2.8 mindre enn 5 prosent av alminnelig inntekt. For nærmere 90 prosent av brukerne utgjør fradraget mindre enn 10 prosent av alminnelig inntekt. Fradraget kan altså sies å ha begrenset betydning for den største andelen av brukerne. En fjerning av fradraget vil følgelig ha liten inntektseffekt for svært mange brukere. Bildet forandrer seg ikke om vi ser på brukere som utelukkende bruker 3.2.8 og ingen av de andre to fradragene.

Post 3.2.9 fordeler seg noe jevnere enn post 3.2.8. For 48 prosent av brukerne utgjør fradraget mindre enn 5 prosent av alminnelig inntekt. For 69 prosent av brukerne utgjør fradraget mindre enn 10 prosent av alminnelig inntekt, og for 85 prosent av brukerne utgjør fradraget mindre enn 20 prosent av alminnelig inntekt. For rundt 15 prosent av brukerne utgjør posten mer enn 20 prosent av inntekten.

For post 3.2.7 er bildet annerledes, særlig fordi en stor andel (21 prosent) lignes fradrag over 80 000 kroner. Det er om lag 90 000 brukere av posten. For 25 prosent av brukerne utgjør fradraget mindre enn 5 prosent av alminnelig inntekt, mens det for 54 prosent av brukerne utgjør mindre enn 20 prosent av alminnelig inntekt. En fjerning av dette fradraget vil ha en større inntektseffekt for om lag 44 prosent av brukerne

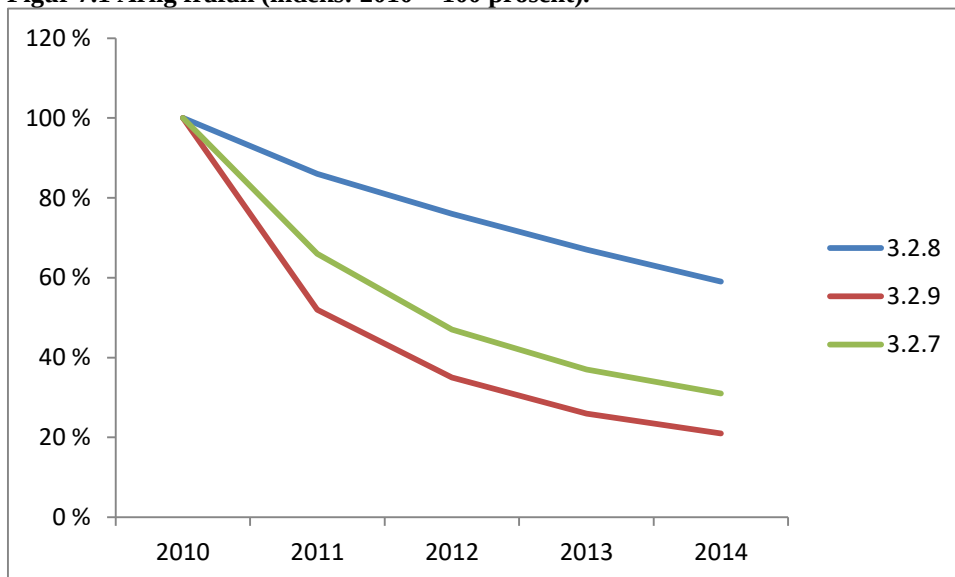
8 Midlertidighet

Som vi så i kapittel 4 var det tydelig at fradragsmulighetene knyttet til arbeid på annet sted enn hjemkommune først og fremst var knyttet til midlertidighet og dokumenterbare kostnadsøkninger. Dette gjelder først og fremst fradragene 3.2.9 og 3.2.7, mens vi ikke finner et tilsvarende krav om midlertidighet for 3.2.8. Det er likevel hensiktsmessig å ta med det 3.2.8 i denne vurderingen da det kan tjene som en referanse for de to andre. Vi har identifisert to indikatorer for midlertidighet: Stabilitet i brukermassen over tid, og bruken av posten blant skatteyttere med midlertidig opphold.

8.1 Stabilitet i brukermassen over tid

Dersom en fradragspost har stort frafall i antall brukere over en kortere tidsperiode, er det en indikasjon på at posten brukes i en midlertidig situasjon, for eksempel i forbindelse med arbeid på annet sted en bostedskommune i en avgrenset periode. Vi ser på forholdet i brukerstabilitet mellom de tre postene, jf. figur 6.1.

Figur 7.1 Årlig frafall (indeks: 2010 = 100 prosent).

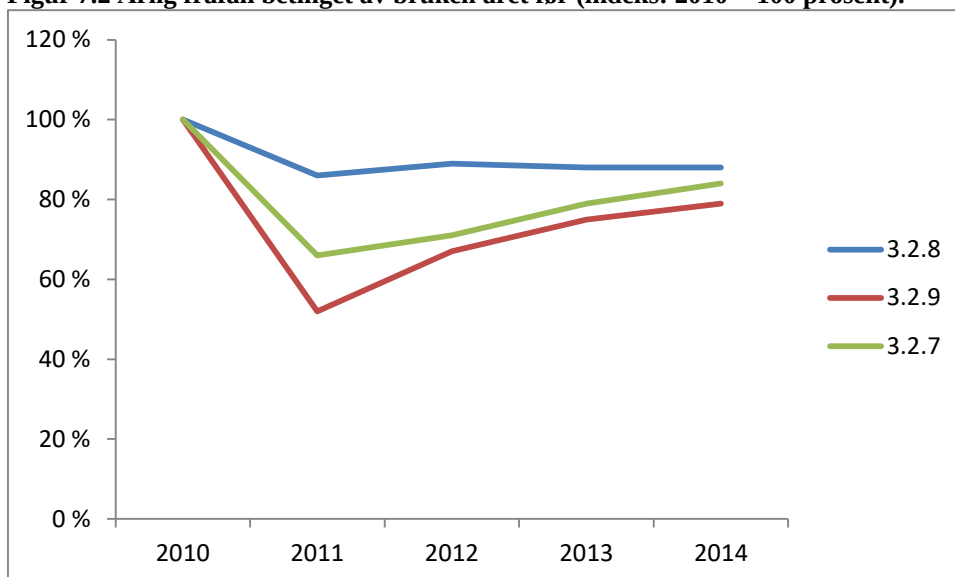


Post 3.2.8 har langt høyere brukerstabilitet enn de to andre postene, med et årlig frafall på om lag 12 prosent. En del av frafallet skyldes også økningen i bunnfradraget, slik at trenden er ennå mer stabil enn det kurven tilsier. Etter 5 år bruker fortsatt rundt 60 prosent av 2010-populasjonen fradraget. Dette er på linje med andre fradrag som typisk regnes som stabile, så som fradraget for gjeldsrenter.

Post 3.2.7 og 3.2.9 har et større frafall, særlig etter ett år, og flater så noe ut etterhvert. Kun 20 prosent av de som brukte 3.2.9 i 2010, bruker fortsatt fradraget i 2014. Tilsvarende brukte kun 31 pst av 2010-populasjonen 3.2.7 i 2014.

Ser vi på bruken av fradragene betinget av bruken året før, er tendensen at hvis man først har brukt fradraget i to år, bruker man det typisk i flere år.

Figur 7.2 Årlig frafall betinget av bruken året før (indeks: 2010 = 100 prosent).



Her er også tendensen lik for alle tre fradrag: Frafallet er mindre fra år T-2 enn fra år T-1. Dette betyr at midlertidige brukere typisk bruker fradraget i ett år.

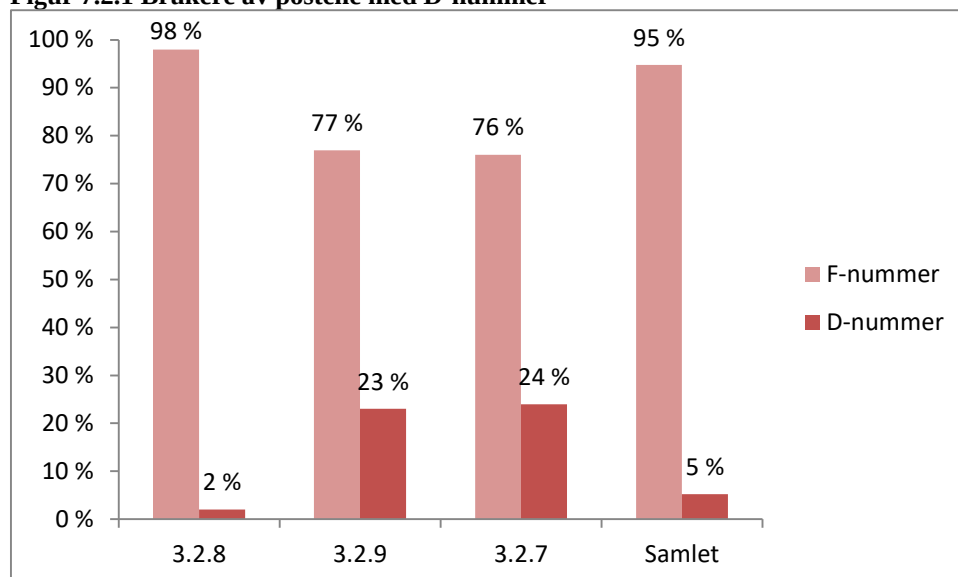
8.2 Midlertidige brukere av postene (Brukere med D-nummer)

Det sentrale folkeregisteret (DSF) definerer midlertidig opphold som opphold som varer inntil 6 mnd. Pendlere som ikke melder flytting, regnes som midlertidige, selv om arbeidsforholdet kan vare over flere år. Personer som faller inn under folkeregisterets definisjon av midlertidighet, får et D-nummer og ikke et fødselsnummer.²³

I dette kapittelet ser vi nærmere på brukere av postene som innehar D-nummere fordi dette kan si noe om midlertidigheten i bruken og hvor stor andel som benytter seg av fradraget for en begrenset periode.

Store andeler av midlertidige brukere vil kunne si oss om midlertidighetskriteriet for bruken av postene er oppfylt.

Figur 7.2.1 Brukere av postene med D-nummer

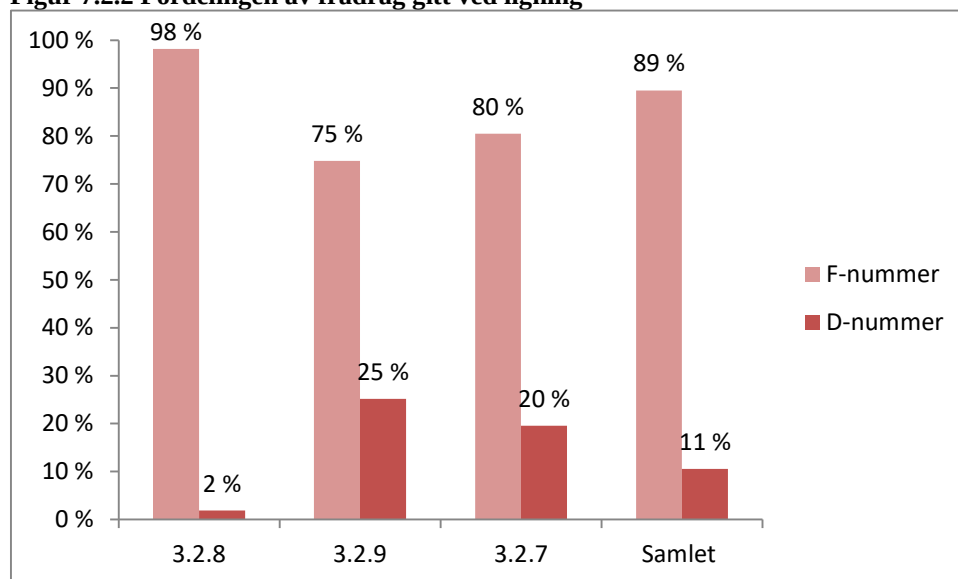


Det er samlet sett 5 prosent som bruker ett av fradragene som har D-nummer. Kun 2 prosent av brukere av post 3.2.8 har D-nummer. Derimot har 23 prosent av brukerne av post 3.2.9 og 24 prosent av brukerne av post 3.2.7 D-nummer. Det er altså en betydelig andel brukere av de to siste postene som har D-nummer.

Ser vi på hvor mye fradrag som lignedes for denne gruppen skatteyttere, forandrer bildet seg svært lite, jf. figur 7.2.2

²³ Løyland og Sjøstedt, "Tjenestemobilitet og midlertidig arbeidsinnvandring til Norge", Skatteetaten 2016, s. 2.

Figur 7.2.2 Fordelingen av fradrag gitt ved ligning



Samlet tilkjennes 11 prosent av totalbeløp gitt ved ligning brukere med D-nummer. Kun 2 prosent av totalbeløp gitt ved ligning for posten 3.2.8 tilkjennes brukere med D-nummer, mens de respektive tallene for postene 3.2.9 og 3.2.7 er hhv. 25 og 20 prosent.

8.3 Konklusjon: midlertidighet

Midlertidighet har blitt vektlagt i forarbeidene til regelverksutviklingen for fradragspostene 3.2.7 og 3.2.9. Det ble i forarbeidene blant annet vist til at en "enslig person som har sin egen faste husholdning vil ved midlertidig opphold i annet distrikt kunne påføres direkte utgifter, idet en ophevelse av husholdningen under midlertidig fravær vanskelig lar seg gjennomføre og iallefall ikke vil kunne skje uten ekstra omkostninger."²⁴

Begge indikatorene, brukerstabilitet og andel D-nummerbrukere, tyder på at midlertidighetskriteriet langt på vei er oppfylt for de relevante postene 3.2.7 og 3.2.9.

9 Provenyeffekter

9.1 Innledning

Det er som hovedregel Finansdepartementet som er ansvarlig for å utrede og beregne provenyvirkninger av skatteendringer og -forslag. I dette arbeidet benytter departementet, så langt det lar seg gjøre, SSBs modell LOTTE-Skatt.²⁵

Datagrunnlaget er inntektsstatistikken for husholdningene og i beregningene for et år benyttes siste tilgjengelige data. I 2017-budsjettet er det data fra 2014. Provenyvirkninger beregnes i forhold til referansesystemet for 2017 (2016-regler oppjustert med anslåtte pris-, lønns- og formuesvekst).

²⁴ Innst. O. I – 1927.

²⁵ <http://www.ssb.no/forskning/offentlig-okonomi/inntektsfordeling/lotte-skatt>

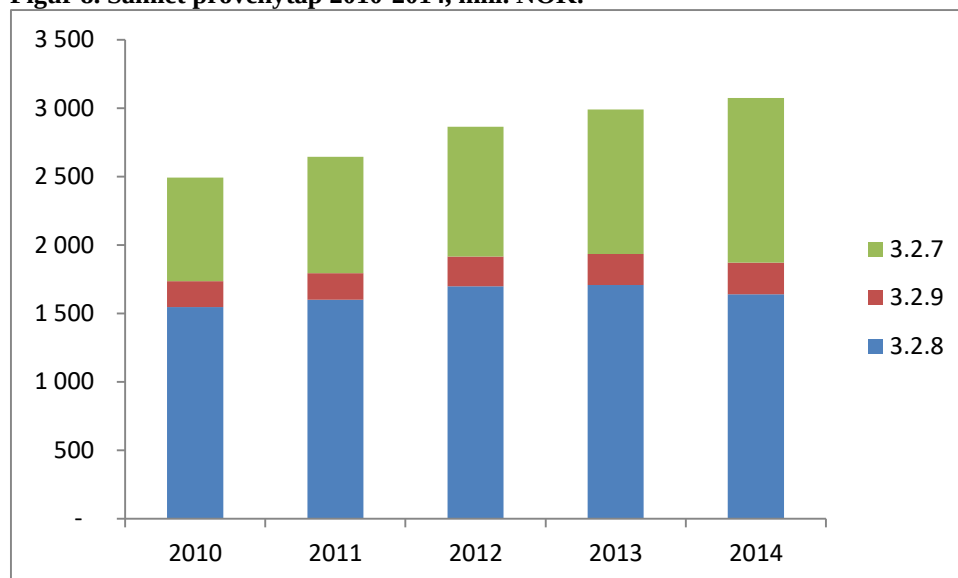
Ikke alle fradrag er mulig å modellere i LOTTE-Skatt. For eksempel er skattefritak for arbeidsgivers dekning av reiseutgifter mm. ikke mulig å regne på i LOTTE. Det benyttes da ulike datakilder fra blant annet Skatteetatens datavarehus for å beregne dette.

Av reisefradragene vi analyserer i denne rapporten, er alle mulige å beregne i LOTTE, men som for vårt eget ligningssystem, er arbeidsreiser (3.2.8) og besøksreiser (3.2.9) slått sammen. Vi har derfor gjort en sjablonmessig beregning av provenytapet for hver enkelt post, gjennom å gange totalbeløpet gitt ved ligning med skattesatsen på 27 prosent. Det er bare marginale forskjeller mellom de to beregningsmetodene, med et gjennomsnittlig avvik på 3,64 prosent for årene 2010-2014.

9.2 Provenyberegninger

Provenytapet av de tre fradragspostene er betydelig, og økende. I 2014 var det samlede provenytapet over 3 mrd. kroner, jf. figur 8.

Figur 8. Samlet provenytap 2010-2014, mill. NOK.



Det er først og fremst 3.2.7 som vokser sterkt, mens de to øvrige postene er relativt stabile. Det gjennomsnittlige, årlige provenytapet er drøyt 2,8 mrd. kroner. Det er en vekst i statens utgifter på de tre postene på 23 prosent fra 2010 til 2014.

Provenytapet for 3.2.8 alene var på drøyt 1,6 mrd. kroner, og drøyt 1,2 mrd. for 3.2.7 i 2014. Tilsvarende for 3.2.9 var provenytapet om lag 232 mill. kroner i 2014.

10 Hvor høy er etatens tidsbruk på postene?

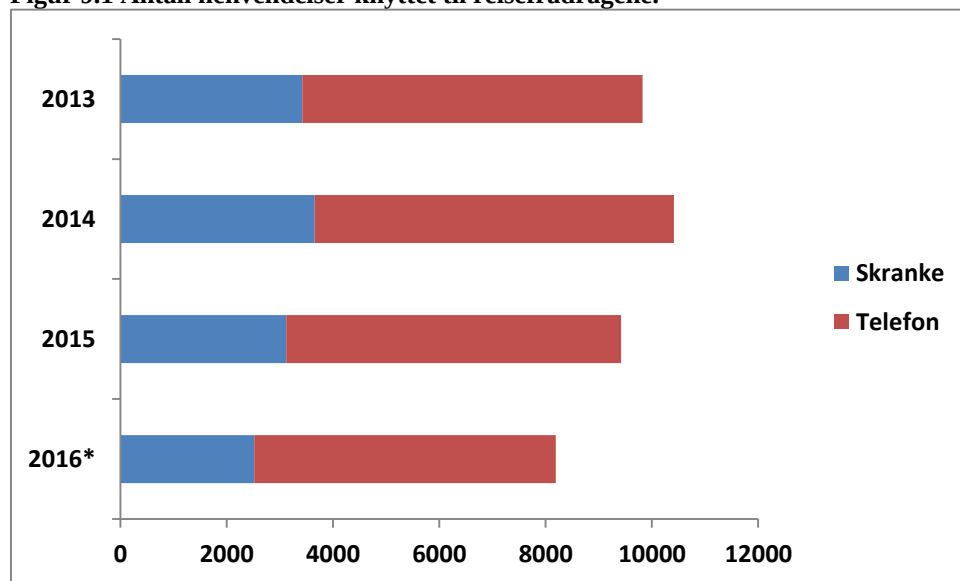
Skatteetaten har i en årrekke drevet kontroll av posten knyttet til reisefradrag og merutgifter, i tillegg til aktivt informasjonsarbeid for å spre kunnskap om riktig bruk av postene. På tross av dette opplever etaten at skattyterne velger å klage på kontrollene som blir utført.

Vi kan spore skatteetatens arbeid knyttet til merutgiftspostene ut fra ulike kategorier arbeid, deriblant informasjonstiltak, henvendelser i førstelinje, behandling av ustrukturert informasjon, kontrolltiltak, klagebehandling og systemutvikling.

For informasjonstiltakene vi gjennomfører finnes det ikke en egen føring på tidsforbruk. Informasjonstiltakene dreier seg om å tilrettelegge elektronisk støtte til innleveringsløsning av opplysninger. I tillegg gjennomfører etaten årlig samarbeid med arbeidsgivere og interesseorganisasjoner om informasjonsdeling av regelverk, i den hensikt å få større etterlevelse av regelverket.

Skatteopplysningen mottar årlig et sett av spørsmål knyttet til fradrag på selvangivelsen. Et visst antall av disse knytter seg til 3.2.7. Nedenfor vises en tabell over antall henvendelser siste 4 år.

Figur 9.1 Antall henvendelser knyttet til reisefradragene.



* Hittil i år.

En gjennomsnittlig telefonsamtale kan antas å koste skatteetaten 70 kroner, mens en henvendelse i skranke er vesentlig dyrere, og et fornuftig estimat på pris kan være 150 kroner. Tar vi da utgangspunkt i 2015 kan kostnadene ved henvendelser til etaten beregnes til 0,9 millioner kroner. Skattyter har også en kostnad med at han må ta kontakt med etaten for å få svar på spørsmål i forbindelse med fradragsoordninger. Det antas at en telefonsamtale varer i 8 minutter inkludert ventetid. Timekostnad for skattyter settes til 324 kroner. Dette gir en kostnad på 42 kroner pr samtale. For 2015 kan telefonhenvendelsene da utgjøre 273.000 kroner. Henvendelsene i skranke har en kostnad for skattyter på kroner 238, da det antas at en samtale varer i 44 minutter inkludert reisetid. Samlet kostnad for skattyter grunnet skrankehenvendelser i 2015 kan da beregnes til 743.000 kroner. Kostnadene som skattyter har i forbindelse med selve reisen er da ikke tatt med.

Skatteetaten har gjort et betydelig arbeid med å tilgjengeliggjøre informasjon om reisefradrag på skatteetaten.no. Ut fra etatens trafikkdata kan vi måle at skattytere har søkt opplysninger om post 3.2.7 over 100.000 ganger i perioden fra januar til november i 2016. Tilsvarende tall for post 3.2.8 er i overkant av 150.000, mens for post 3.2.9 omlag 30.000. Tiden skattyter bruker på hver side på skatteetaten.no varierer. Men i disse tilfellene er det ikke urimelig å sette en gjennomsnittstid på 2 minutter. En rask kalkulasjon gir da at skattytere bruker 9333 timer på å finne tak i informasjon for hvordan skatteregelverket skal etterleves. Kostnaden på denne tidsbruken kan estimeres til omlag 3 millioner kroner. I tillegg ser vi at skattyter bruker vesentlig tid på å benytte seg av veiviserstøtte ved innlevering av selvangivelsen. Her er det

snakk om nærmere 160.000 visninger med gjennomsnittstid på i overkant av 7 minutter. Tidsbruken blir da 18 700 timer, med tilhørende kostnad på 6 millioner kroner.

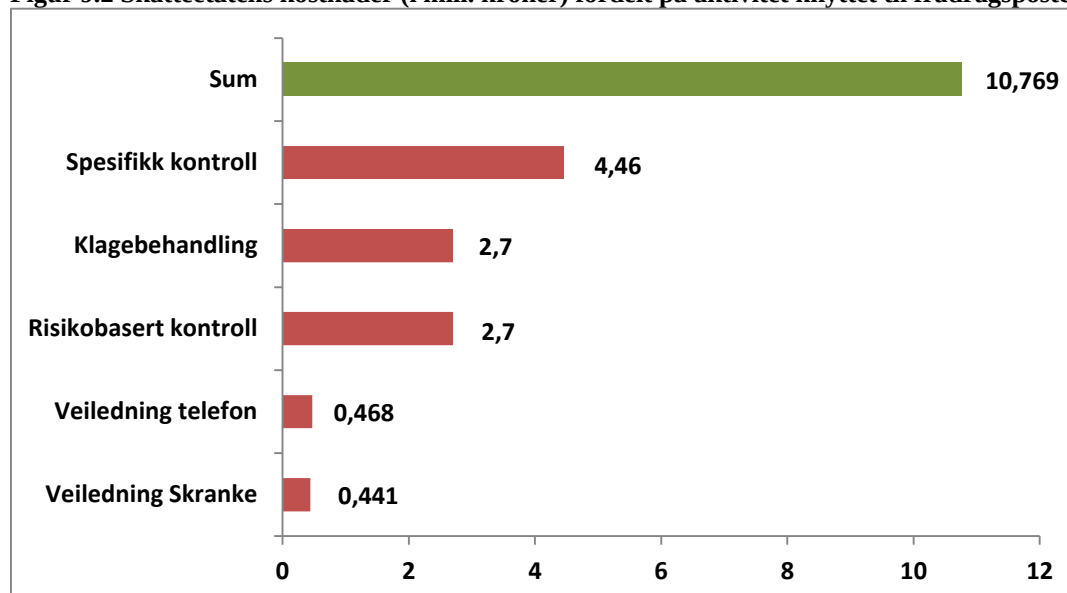
Hvor lang tid skatteetaten bruker på kontroll av selvangivelsesposter avhenger av etatens egne prioriteringer. Skatteetaten kan velge å kjøre spesifikk kontroll mot postene, eller gjennomføre en mer generell risikobasert kontroll som plukker ut kontrollobjekt ut i fra en prediktiv modell som sier noe om sannsynligheten for at skattyter har feil på selvangivelsen. De spesifikke kontrollene mot postene har de senere årene blitt tatt noe ned, til fordel for flere kontroller i tilknytning til risikobaserte kontroller som følge av en risikobasert tilnærming.

Tidsbruken pr kontroll, kan for spesifikk merutgiftskontroller settes til mellom 4 og 5 pr dag. For risikobaserte kontroller er normen ned mot 4 pr dag, ettersom hele selvangivelsen gjennomgås. I løpet av 2015 (for inntektsåret 2014) ble det behandlet 7800 kontroller spesifikt rettet mot postene 3.2.7,8 og 9. Til arbeidet ble det benyttet 2100 dagsverk. Som tilsvarer ca. 10 årsverk. Ett årsverk kan sies å ha en kostand på 446 000 kroner, og totalkostnaden blir da 4 460 000 kroner.

For de risikobaserte kontrollene som tar utgangspunkt i skattyter, og ikke de spesifikke postene ble det i 2015 satt nærmere 12 000 kontroller. Nærmere 60 prosent av disse kontrollene berører en form for merutgiftsproblematikk, som gir 7 600 kontroller. Tidsforbruket på kontrollene varierer, men som et utgangspunkt kan man anta at saksbehandler tar 6 kontroller pr dagsverk, og at det blir benyttet 1 200 dagsverk på arbeidet, eller rundt 6 årsverk. Kostnadene knyttet til denne jobben kan da beregnes til nærmere 2 700 000.

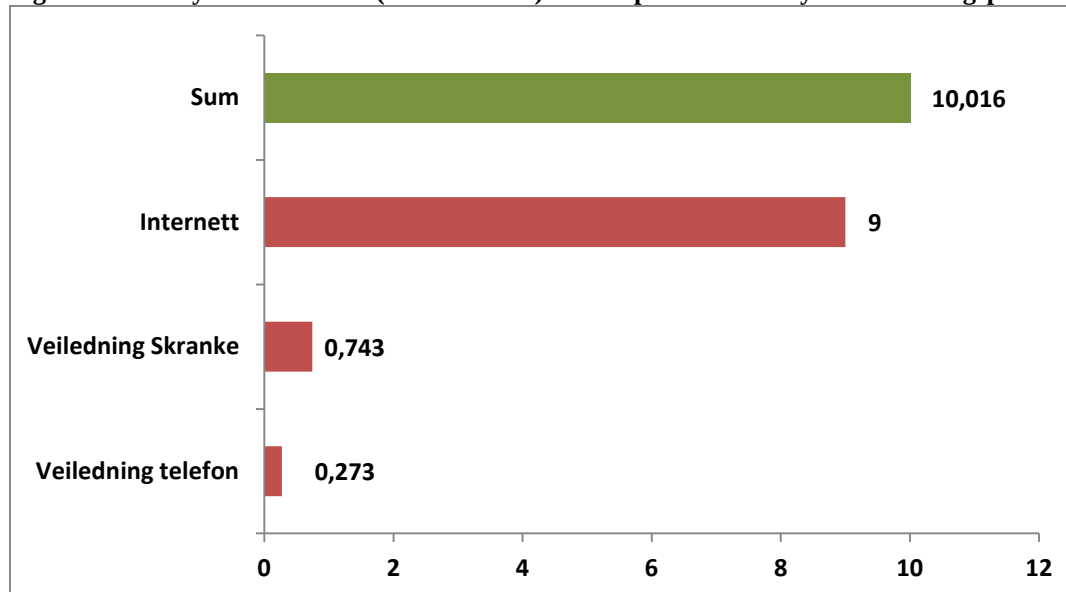
I 2015 ble det registrert 4 400 klager på merutgiftsområdet. Disse klagene kommer av at skattyter har ny fakta i saken, eller at skattyter er uenig i etatens praktisering av skatteregelverket. Det er rimelig å anta at etaten behandler omlag 3-4 klager pr dagsverk. Noe som gir en tidsforbruk på nærmer 1 200 dagsverk, som kan skrives om til 6 årsverk. Kostnaden blir da nærmere 2 700 000 kroner.

Figur 9.2 Skatteetatens kostnader (i mill. kroner) fordelt på aktivitet knyttet til fradragspostene



Skatteyter har andre kostnader knyttet til tidsbruken, utover føringen av fradragene. Figur 8.3 angir skatteytens totale kostnader knyttet til de ulike veiledningskanalene.

Figur 9.3 Skatteytens kostnader (i mill. kroner) fordelt på aktivitet knyttet til fradragspostene



11 Etterlevelsesaspekter

Helt generelt vil ethvert fradrag redusere den generelle etterlevelsen i et skattesystem, dels fordi føring av fradraget kan innebære feil og den generelle tilliten til systemet svekkes ved at bredden og likebehandlingen i systemet innskrenkes; noen grupper tilgodeses et fradrag. Vi skal i dette kapittelet dog begrense oss til noen konkrete etterlevelsesaspekter ved de tre postene.

11.1 FALK-analysen

Hvert år gjennomfører skatteetaten en analyse som sier noe differansen mellom skattyters påstand og lignede beløp for utvalgte poster. (FALK-analysen). Tallene vi får ut av analysen kan si noe om etterlevelsen på posten, og fremtidig behov for endring.

Generelt innebærer fradragsposter uten grunnlagsdata en særskilt høy risiko i forhold til urettmessige fradrag og forsøk på juks. Slike poster har over flere år vist høy treffprosent og store beløpsmessige effekter ved kontroll. Oppfølging og kontroll av slike poster er en utfordring for etaten med tanke på innslag av skattytere med store beløp, samtidig som de fleste urettmessige fradrag "gjemmer" seg blant et stort antall moderate fradragsbeløp, som i stor grad faller utenfor kontroll.

Merutgifter og Reisefradrag har vært omfattet av beløpskontroll over et gitt beløp de senere år. Fra inntektsåret 2012 ble det i tillegg iverksatt kontrolltiltak spesielt rettet mot skattytere som benytter flere fradragsposter i sammenheng, herunder Merutgifter og Reisefradrag. Kontrollene viser høy treffprosent, og beløpsmessige effekter, men har hatt liten effekt for den generelle etterlevelsen. Årlig analyse av likningsbehandlingen viser at postene utgjør omtrent de samme utfordringer og kontrollpotensial hvert år når det gjelder antall skattytere og

 Skatteetaten	Analyse av bruk, relevans og forvaltningskostnader ved fradragsposter Del 1: Reisefradragene	Side: 47 av 50 Versjon: 1.0
---	---	--------------------------------

beløpsmessige verdier. Det betyr at etaten i stor grad møter, og vil møte, den samme utfordringen hvert år på disse postene.

Skatteetaten har ingen fast metode for å måle etterlevelsen av bestemte paragrafer i skatteregelveket. Imidlertid har vi et sett av indikatorer som kan si noe om etterlevelsen innenfor hver enkelt post på selvangivelsen.

11.2 Randomiserte kontroller

En analyse av 4000 tilfeldige selvangivelser konkluderte med at rundt 5 prosent av alle selvangivelser fra lønnstakere og pensjonister inneholder en form for feil. Dette kan være trivielle feil som etaten retter maskinelt, eller det kan være bevisste eller ubevisste feil som skyldes skattyters innlevering. Feilene går både til gunst og ugunst for skattyter. Omfanget av feil er størst på fradragsposter, hvor ca. 17 prosent av fradragene er feil. Denne analysen tok ikke hensyn til feil ved grunnlagsdata eller feil på områdene eiendom, aksjeproblematikk og utland.

Analyseteamet i Skatteetaten har også gjennomført en studie av 15 000 tilfeldige utvalgte skattytere for inntektsåret 2013. Utvalget ble gjort blant skattytere med ett eller to fradrag som har sum fradrag over 15 000 kroner. Det vil si at de har endret på fradraget med mer enn 15 000, enten ved å fylle ut fradrag uten grunnlagsdata, eller ved å endre på forhåndsutfylte fradrag med mer enn 15 000. Også denne analysen ser bort fra feil ved grunnlagsdata og feil på områdene eiendom, aksjeproblematikk og utland.

Basert på disse 15 000 kontrollene ble det estimert at det totale omfanget av feil blant fradragspostene på ca. 120.000. Det er stor variasjon i andelen feil mellom hver enkelt post hvor høyt feilbeløpene er. Studien fant at andelen av feil blant brukere av 3.2.8 og 3.2.9 var på 19 prosent og at andelen av feil på 3.2.7 var 27 prosent. Basert på antall brukere kan man estimere at det totale omfanget av feil på postene 3.2.7, 3.2.8 og 3.2.9 blant denne gruppen av skattytere er over 60 000. Det er over det antallet vi i Skatteetaten har prioritert å kontrollere.

12 Skattemessige forhold for virksomheten

12.1 Reise- og diettkostnader

Reise- og diettutgifter som påløper som ledd i næringsvirksomhet gir rett til fradrag i skatteregnskapet jfr. skatteloven § 6-13. Det kan være en utfordring for ligningsmyndighetene å skille mellom private utgifter og utgifter som vedrører driften. Av den grunn er det gitt særskilte regler for dokumentasjon mv av slike utgifter i bokføringslovgivningen mv. Regnskapspliktige skattytere skal ha fradrag for kost og losji mv etter de faktiske kostnadene, og kan ikke benytte satser mv i takseringsreglene.

12.2 Bilkostnader

Biler som brukes i virksomhet, vil anses som driftsmidler. Det gis fradrag for avskrivning og andre driftsutgifter på vanlig måte.

Når det gjelder bil som brukes privat av eier av enkeltmannsvirksomhet eller deltaker i deltakerlignet selskap, gjelder egne regler. En slik bil skal enten anses som næringsbil og regnskapslignes, eller anses som privatbil. For at den næringsdrivende skal få godkjent bilen som driftsmiddel, må bilen normalt benyttes mer enn 6.000 km i næring. Når bilen ikke anses

 Skatteetaten	Analyse av bruk, relevans og forvaltningskostnader ved fradragsposter Del 1: Reisefradragene	Side: 48 av 50 Versjon: 1.0
--	---	--------------------------------

som driftsmiddel i næring, skal den næringsdrivende gis fradrag i næringsinntekten for antall km næringskjøring multiplisert med en standardsats.

Selv om næringskjøringen ikke når opp i 6.000 km pr. år, vil bilen i noen tilfeller kunne godkjennes som næringsbil likevel, f.eks. når den er nødvendig for transport av verktøy etc. (håndverkere). Næringskjøringen må i slike tilfeller overstige privatkjøringen. Kjøring mellom hjem og arbeidssted kan i visse tilfeller anses som næringskjøring når det er nødvendig å bruke bil for å medbringe verktøy etc.

Hvis en næringsdrivende bruker bilen mer enn 6.000 km i næring når forholdene over en 3-årsperiode legges til grunn, plikter han å la seg regnskapsligne for bilen. Skattyteren har ikke noen valgrett om han skal la seg regnskapsligne eller kreve fradrag for utgifter til næringskjøring etter standardsatser, når bilen oppfyller kravene for å anses som driftsmiddel.

En næringsdrivende skattlegges for fordel ved privat bruk av næringsbil ved at fradraget for bilutgifter i næring reduseres. For at det skal skje reduksjon i fradraget for bilutgifter, må bilen faktisk ha vært brukt privat. Det er ikke tilstrekkelig at skattyteren har hatt mulighet til å bruke bilen privat. Fradraget for bilutgifter skal etter skatteloven § 6-12, første ledd reduseres med den del av utgiftene som faller på den næringsdrivendes privatkjøring. Verdien av privatkjøringen skal fastsettes på tilsvarende måte som den fordelen som en arbeidstaker skattlegges for ved bruk av arbeidsgivers bil til privatkjøring, jfr. skatteloven § 5-13. Fradraget skal likevel ikke reduseres til et lavere beløp enn 75 prosent av de samlede kostnader for bilhold, jfr. skatteloven § 6-12, annet ledd. Disse kostnader skal settes til driftsutgiftene for vedkommende bil med et tillegg for verdiforringelse beregnet ut fra 17 prosent årlige saldoavskrivninger med utgangspunkt i bilens listepreis som ny.

Når bompenger føres som driftsutgift, må det for næringsdrivende som fordelsbeskattes for privat bruk av bilen, også skje en tilbakeføring for den private fordel av at bompenger utgiftsføres i næringen. Normalt skal fordelene settes til 50 prosent av kostpris (Sk nr 17 / 1990).

Alle skattytere som gjør krav på regnskapsliggning for bil, må levere bilskjema og saldorskjema.

Fra og med inntektsåret 2016 vil det komme nye regler for den skattemessige behandling av privat bruk av yrkesbil. Den private bruken skal nå beregnes etter sjablongmetoden for ordinære firmabiler, men med et særskilt bunnfradrag for å ta hensyn til at yrkesbiler i mindre grad enn ordinære firmabiler er egnet for privat bruk.

12.3 Ansatte i virksomheten

12.3.1 Arbeidsgivers fradragsrett

Reise- og diettutgifter som utbetales til ansatte er fradragsberettiget på selskapets hånd, men her vil ligningsmyndighetene ofte finne grunn til å kontrollere om den ansatte har hatt overskudd på godtgjørelsen. Dekning av diettutgifter etter statens satser antas ikke å gi overskudd.

Biler som stilles til disposisjon for ansattes private bruk, vil være driftsmidler i virksomheten og fradrag gis for avskrivning og driftsutgifter. De ansatte beskattes for fordelene ved privat bruk etter egne regler. Dette vil også gjelde biler som stilles til disposisjon for eier av

 Skatteetaten	Analyse av bruk, relevans og forvaltningskostnader ved fradragsposter Del 1: Reisefradragene	Side: 49 av 50 Versjon: 1.0
--	---	--------------------------------

aksjeselskap, forutsatt at disposisjonen av bilen privat kan anses som vederlag for arbeid. Hvis den private bruk ikke anses som vederlag for arbeid, vil fordelene måtte anses som aksjeutbytte og fordelene skal da i utgangspunktet verdsettes til markedsverdien av fordelene.

12.3.2 Arbeidsgiveravgift

For utgiftsgodtgjørelser gjelder at disse inngår i grunnlaget for arbeidsgiveravgift i den utstrekning godtgjørelsen er trekkpliktig (ftrl. § 23-2.3). Utgangspunktet er at alle utgiftsgodtgjørelser er trekkpliktige såfremt det ikke foreligger eksplisitt unntak (sktbtl. § 5-6.2/3). Unntak gis for dekning av tjenesteutgifter som er legitimert på korrekt måte ifølge forskrift til skattebetalingsforskriften § 5-6-11/13. Utgiftsgodtgjørelser som ikke oppfyller legitimasjonskravene, skal lønnsinnberettes og være gjenstand for forskuddstrekk. For mottaker vil ulegitimerte utgiftsgodtgjørelser eller overskudd på utgiftsgodtgjørelser inngå i skattepliktig lønn (sktl § 5-11.2).

For arbeidsgiver som driver virksomhet vil arbeidsgiveravgiften være fradragsberettiget kostnad etter sktl § 6-1.1 på samme måte som lønn. Sktl § 6-15 kan også være en hjemmel for fradrag.

12.3.3 Fradrag for inngående merverdiavgift

En merverdiavgiftspliktig virksomhet kan ikke fradragsføre inngående avgift for reiser som må anses som private (SKD 2/13). Dette betyr at arbeidsgiver ikke kan fradragsføre merverdiavgift som gjelder dekning av ansattes reiseutgifter mellom hjem- og arbeidssted eller dekning av ansattes pendlerutgifter ved arbeidsopphold utenfor hjemmet.

13 Konklusjon

Vi har i denne rapporten analysert de største fradragene som nærmest kan knyttes opp til opptjening av den skattepliktige inntekten, og har derfor studert fradragspostene knyttet til fradrag for reiseutgifter og merutgifter ved arbeidsopphold utenfor hjemmet.

Vi har sett at samfunnsutviklingen har gått i en retning som gjør alle disse fradragene mindre relevante i dag enn da de ble innført. Infrastrukturen er utbedret, kollektivtrafikken rundt byene er godt utbygget og arbeidsmarkedet er mer mobilt og fleksibelt med hensyn til avstandsarbeid.

Mens det tidligere var økonomiske årsaker som lå til grunn for at folk pendlet, viser nyere forskning at det nå er tilknytning til sted og miljø som er viktigst, fulgt av forhold knyttet til familie og bolig.²⁶ Våre analyser viser at bruksmønstre, bosetting og arbeidsmarkedet i dag gjør disse fradragene lite relevante i forhold til de formål lovgiver søkte å ivareta ved vedtakelsen av lovbestemmelsene.

Vi finner at fradraget for arbeidsreiser (3.2.8) er særlig svakt begrunnet i lovforarbeider, spesielt med tanke på at fradrag for arbeidsreiser har en side mot dekning av private kostnader som i liten grad er problematisert fra lovgivers side. Innholdet i reglene om fradrag for arbeidsreiser har i stor grad utviklet seg over tid, men det er grunnlag for å anta at omfanget av fradragsretten for arbeidsreiser i dag favner en langt videre krets enn lovgivers opprinnelige intensjon tilsa. Det er i stor grad permanente brukere rundt de store byene, som

²⁶ Langpendling som mobilitetsstrategi i norske husholdninger 1999-2006. TØI rapport 1274/2013

 Skatteetaten	Analyse av bruk, relevans og forvaltningskostnader ved fradragsposter Del 1: Reisefradragene	Side: 50 av 50 Versjon: 1.0
---	---	--------------------------------

tilkjennes små fradrag. For 90 prosent av brukerne utgjør fradraget mindre enn 10 prosent av alminnelig inntekt. Et fradrag med en verdi gitt ved ligning på omtrent 6 milliarder NOK spres altså tynt utover en skatteytermasse hvis inntektsposisjon tilsier kun en liten inntektseffekt av fradraget, og ikke tilstrekkelig for å kunne begrunne valg av bopel.

Også ved fradragsretten knyttet til merkostnader (post 3.2.7) viser våre analyser at dagens forståelse av regelverket har et litt annet nedslagsfelt enn det som i sin tid var lovgivers hensikt. Blant annet kan det synes som om lovgiver ønsket at kun de skattytere som hadde opphold utenfor hjemmet av en mer midlertidig art skulle kunne kreve fradrag for merkostnader knyttet til arbeidsoppholdet. 29 prosent av det totale fradraget gitt ved ligning tilskrives skatteyttere i det sentrale Østlandet (Oslo, Akershus, Østfold, Buskerud og Vestfold). Bergensregionen (Hordaland) og Stavangerregionen (Rogaland) tilskrives hhv 8,5 prosent og 7,4 prosent av fradragsposten. 21,7 prosent av fradragsposten tilskrives skatteyttere utenfor Norge. Det er også for denne posten et større årlig frafall enn for 3.2.8, og d-nummerpopulasjonen av brukerne er om lag 20 prosent

Frdrag for merkostnader anvendes i stor grad sammen med fradrag for besøksreiser (post 3.2.9). Mye tyder på at lovgiver opprinnelig ikke tiltenkte å åpne for en alminnelig fradragsrett for besøksreiser (post 3.2.9) innunder bestemmelsen om fradrag for merkostnader ved arbeidsopphold utenfor hjemmet. Rimelighetsbetraktninger gjorde etterhvert at bla. skattemyndighetene mv. tolket regelverket mindre strengt og åpnet opp for fradrag for besøksreiser (post 3.2.9). Over 29 prosent av det totale fradraget gitt ved ligning tilkjennes skatteyttere med bopel utenfor Norge. Forøvrig konsentrerer verdien av fradraget seg i Oslo-regionen, særlig Oslo (10,8 prosent) Akershus (9 prosent), Bergensregionen (7,7 prosent) og Stavangerregionen (6,1 prosent). 25 prosent av totalbeløp gitt ved ligning går til D-nummerpopulasjonen av brukerne og det er høyere årlig frafall enn for 3.2.8. Posten bærer derfor i større grad preg av midlertidighet, som også var intensjonen fra lovgivers side.

Fradragspostene påfører staten et betydelig, og stigende provenytab. I 2014 var det samlede provenytabet på drøyt 3 mrd. kroner.