

Skatteetaten
v/underdirektør Turid Tysnes
Postboks 9200 Grønland
0134 OSLO

Vår ref.:
2021/4983

Deres ref.:
2021/6599116

Dato:
22. mars 2022

2021/6599116 – Skatteetatens kontroll med Stortingets administrasjon og pendlerboliger 2017-2020

1. INNLEDNING

Vi viser til Skatteetatens pågående kontroll av grunnlaget for arbeidsgiveravgift for pendlerboliger som ble tildelt fra Stortinget til stortingsrepresentanter i perioden 1. januar 2017 til 31. desember 2020.

Stortingets administrasjon har tidligere oversendt informasjon og dokumentasjon som Skatteetaten har etterspurt. Vi har også oversendt Advokatfirmaet Grettes rapport fra revisjonen av skattemessige forhold knyttet til de økonomiske ordningene for stortingsrepresentanter (heretter også kalt «skatterevisjonen»). Vi vil med dette brevet redegjøre nærmere for vår foreløpige vurdering av de skatterettslige sidene av saken, blant annet basert på Grettes vurderinger i skatterevisjonen.

Formålet med å formidle våre foreløpige vurderinger av sentrale rettslige spørsmål er å bidra til belysning av de skatterettslige spørsmål saken reiser. Vi har også behov for å få et bedre grunnlag for å vurdere hvordan vi i Stortingets administrasjon skal forholde oss, som skattemessig «arbeidsgiver» for stortingsrepresentantene.

Stortingets administrasjon har på noen sentrale punkter primært kjennskap til Skatteetatens mulige vurderinger av sentrale skatterettslige spørsmål gjennom det som er sitert i media. I tillegg til uttalelsene i media har det som kjent vært dialog mellom Advokatfirmaet Grette og Skattedirektoratet i forbindelse med skatterevisjonen.

Et sentralt forhold i skatterevisjonen var Stortingets skattemessige behandling av pendlerboliger. Uttalelser som Skattedirektoratet, og skattelovavdelingen i Finansdepartementet, har kommet med i media er på flere punkter mer utfyllende enn det som er kommunisert til Grette i forbindelse med skatterevisjonen.

Skatterevisjonen utført av Grette kommer i sin rapport til en annen rettslig konklusjon enn det Skattedirektoratet så langt har gitt uttrykk for. I rapporten konkluderes det med at Skattedirektoratet ikke har rettslig grunnlag for sine tolkninger av regelverket rundt pendlerbolig, slik de så langt har blitt fremført.

Det fremholdes i rapporten at stortingsrepresentanter som er bosatt i foreldrehjemmet med og uten kostnader har rett til å motta pendlerbolig skattefritt fra Stortinget dersom de er skattemessig bosatt mer enn 40 km fra Stortinget. Det konkluderes også med at det ikke er grunnlag for å operere med et absolutt «utleieforbud» på hjemstedet for å kunne motta skattefri pendlerbolig, slik Skattedirektoratet synes å gi uttrykk for.

Det er en utfordring at vi på den ene side har fått en rapport fra skatterevisjonen som etter en grundig gjennomgåelse av rettskildene konkluderer med at Stortingets administrasjons skattemessige behandling av pendlerboligtilfellene i hovedsak har vært riktig, og på den annen side har uttalelser fra skattemyndighetene som gir uttrykk for det motsatte, uten at vi kan se at det utad er gitt noen utførlig rettslig begrunnelse for dette.

Det hadde derfor vært en fordel om vi kunne få en nærmere begrunnelse for de rettslige vurderinger som skattemyndighetene har lagt til grunn for de standpunkter som er kommunisert, herunder hvilke rettskilder som er vektlagt i vurderingene, ut over det som har fremkommet i media og i uttalelsene avgitt til Grette i forbindelse med skatterevisjonen.

2. BAKGRUNN

Det er lang praksis for Stortingets tildeling av pendlerbolig til stortingsrepresentanter som oppfyller bestemte vilkår (først og fremst at de har fast bosted mer enn 40 kilometer unna Stortinget og har behov for en pendlerbolig i Oslo). Vilklårene for tildeling har endret seg i svært liten grad opp gjennom årene. Tildelingen har vært praktisert som skattefri, og innrapportert for representantene som trekkfri godtgjørelse.

Da sakene om pendlerbolig kom opp høsten 2021, engasjerte Stortingets administrasjon som kjent Advokatfirmaet Grette til å gjennomføre en revisjon av skattemessige forhold knyttet til alle de økonomiske ordningene for stortingsrepresentanter. Rapporten ble fremlagt 15. desember 2021, og oversendt Skatteetaten samme dag.

Hovedkonklusjonen var at Stortingets administrasjon i hovedsak har behandlet de økonomiske ordningene for stortingsrepresentantene skattemessig riktig, med noen mindre unntak. For så vidt gjaldt pendlerbolig spesielt, var konklusjonen den samme, nemlig at Stortingets administrasjon hovedsakelig har behandlet pendlerboligene skattemessig korrekt, med enkelte mindre, mulige unntak.

Slik Stortingets administrasjon forstår rapporten, er disse mindre unntakene følgende situasjoner:

- Hel eller delvis utleie på hjemstedet som har årsakssammenheng med pendlerfraværet, og der utleien har gitt netto inntekter
- Det kan diskuteres hvorvidt merkostnader som følge av stortingsrepresentantens husstandsmedlemmers bruk av pendlerboligen prinsipielt burde medført delvis beskatning
- Det kan diskuteres hvorvidt netto besparelser på hjemstedet som følge av pendlerfraværet prinsipielt burde medført delvis beskatning

Det poengteres i rapporten at beskatning heller ikke er gitt i disse tre situasjonene. Blant annet når det gjelder netto besparelser på hjemstedet, vises det i rapporten til at beskatning ikke synes å bli gjennomført i praksis, og at tidligere uttalelser om dette i Skatte-ABC senere har blitt tatt ut.

Skatterevisjonens rapport har slik Stortingets administrasjon forstår denne, ikke påpekt andre mulige feil i den skattemessige behandlingen av pendlerboliger.

3. SKATTEMYNDIGHETENES TOLKNING AV REGELVERKET

3.1 Uttalelser i media

Skattedirektoratet og skattelovavdelingen i Finansdepartementet har gjennom uttalelser til media gitt uttrykk for at Stortinget har behandlet pendlerboligene feil skattemessig for foreldrehjemspendlere og for pendlere som leier ut deler av boligen på hjemstedet. Videre er Skattedirektoratets svar på ulike spørsmål fra Grette gjengitt i skatterevisjonens rapport.

I en artikkel i Aftenposten den 30. september 2021 ble skattelovavdelingen i Finansdepartementet ved ekspedisjonssjef Omar Dajani sitert på følgende:

«For å ha rett til skattefritak for fri pendlerbolig, må man oppfylle to grunnvilkår, sier [Omar Dajani]. Man må bo utenfor hjemmet, det vil si ha pendlerstatus. Man må ha merkostnader på grunn av fravær fra hjemmet. Det vil si at man må ha utgifter til to boliger, forklarer Dajani. Han viser til at kravet om merkostnader følger av lovens ordlyd, forarbeider, ulik regulering og lang praksis.»

Skattedirektoratet har på sin side blitt sitert på følgende (ved seksjonsleder Lene Ringså) i Aftenposten den 12. september 2021:

«Dersom man ikke har merkostnader knyttet til bolig på hjemstedet, vil man heller ikke kunne få dekning av fri bolig fra arbeidsgiver skattefritt.»

Samme person har også blitt sitert slik i artikkel på NRK.no datert 25. september 2021:

«Reglene om pendling har vært like i alle år. De har vært praktisert likt og forstått likt. Vi har forarbeidet tilbake snart 100 år, som sier at det er et vilkår for å få fradrag, at man har utgifter. Man må ha merkostnader til pendlerbolig for å få fradrag og deretter igjen, få fri bolig fra arbeidsgiver.»

Skattedirektoratet har som nevnt også svart på spørsmål fra Grette i forbindelse med skatterevisjonen, og det er i svarene gitt enkelte uttalelser knyttet til det rettskildemessige grunnlaget for skattemyndighetenes skattefaglige standpunkt:

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

Vilkåret om merkostnader i relasjon til fradrag for utgifter til pendlerbolig eller arbeidsgivers dekning av slike utgifter, har for enslige fremgått av Skatte-ABC i alle år. 1979-utgaven som var den første utgaven av Skatte-ABC hadde følgende ordlyd: «Enslige vil ha krav på fradrag for merutgifter til losji når de fortsatt har losjiutgifter i hjemmet». Siden 1980 har ordlyden vært tilnærmet lik den som er i dagens utgave, der blant annet kravene til selvstendig bolig fremgår.

[...]

Fri bolig fra arbeidsgiver er i utgangspunktet en skattepliktig fordel etter skatteloven § 5-12, jf. § 5-1. Det er gjort unntak fra denne skatteplikten i skatteloven § 5-15 (1) bokstav q, for tilfeller der skattyter må bo utenfor skattemessig bosted grunnet arbeid og har merkostnader til losji (på tilsvarende vilkår har skattyter fradragsrett for kostnader til losji ved opphold utenfor hjemmet grunnet arbeid). Regelen innebærer at det er to vilkår som må være oppfylt for at fradrag kan kreves/skattefri dekning kan gis.

For det første må skattyter bo utenfor hjemmet sitt av hensyn til arbeidet. Dette kalles gjerne vilkåret om pendlerstatus. Hvilken bolig som anses som skattyters hjem bestemmes ut fra kriteriene for hva som utgjør skattemessig bosted, og deretter må det vurderes hvorvidt skattyter må bo utenfor dette skattemessige bostedet grunnet arbeid. Det følger av skatteloven § 3-1 (6) at medlemmer av Stortinget og Regjeringen, statssekretærer og politiske rådgivere i departementene og ved Statsministerens kontor, på visse vilkår kan beholde sitt skattemessige bosted i den kommunen vedkommende hadde bosted før tiltredelse. Følgelig kan stortingsrepresentanter mv. fortære oppnå pendlerstatus enn andre arbeidstakere.

For det annet, må man ha hatt merkostnader (ekstrakostnader) til losji for å kunne få dekket pendlerbolig skattefritt jf. § 5-15 (1) bokstav q. Kravet om merkostnader

må ses i sammenheng med hovedprinsippene som fremgår av skatteloven § 5-1 (1) og § 6-1 (2). Utgangspunktet er at kostnader til bolig anses som en privatkostnad som følgelig vil være en skattepliktig fordel hvis arbeidsgiver dekker. Dette innebærer at det må dreie seg om bokostnader som går utover det som er definert som privatkostnader, altså må det foreligge kostnader til en bolig nummer to (to husholdninger) grunnet arbeidsoppholdet utenfor hjemmet.»

3.2 Nærmere begrunnelse

Ut over det ovennevnte er Stortingets administrasjon ikke kjent med at skattemyndighetene har uttalt seg nærmere om den rettslige begrunnelsen for disse standpunktene. Det er på den annen side foretatt en grundig gjennomgåelse av relevante rettskilder i skatterevisjonens rapport, med motsatte konklusjoner.

Stortingets administrasjon finner derfor grunn til å etterspørre en nærmere begrunnelse for skattemyndighetenes uttalelser knyttet til beskatning av pendlerboliger. Det er viktig for Stortingets administrasjon å forstå hvorfor skattemyndighetene ser ut til å tolke skattelovens bestemmelser slik de gjør, også fordi dette kan ha overføringsverdi til den skattemessige behandling av andre tilfeller.

Sitatene ovenfor viser at både Skattedirektoratet og skattelovavdelingen i Finansdepartementet har gitt uttrykk for at reglene klart innebærer et krav om kostnader til to boliger. I mangel av konkrete påvisninger har vi vanskelig for å se hvor dette utledes fra. Det har i forbindelse med skatterevisjonens arbeid heller ikke fra Skattedirektoratet blitt fremlagt konkrete tilfeller av relevant ligningspraksis.

3.3 Skatteetatens vurdering av skatterevisjonens rapport

Stortingets administrasjon sendte som nevnt skatterevisjonens rapport til Skatteetaten den 15. desember 2021, med henvisning til den pågående kontrollen av grunnlaget for arbeidsgiveravgift. Dagen etter kom skattedirektør Nina Schanke Funnemark med uttalelser som på sentrale punkter tilbakeviste konklusjonene i skatterevisjonens rapport hva gjelder den skattemessige behandlingen av pendlerboliger.

Vi viser til artikkel publisert 16. desember 2021 på nrk.no, hvor Funnemark er sitert på følgende:

«Vi registrerer at Grette har en annen forståelse enn oss. Vår forståelse er forankret i lovtekst, forarbeider og langvarig ligningspraksis.»

Videre er Funnemark sitert i artikkelen på hvilke «hovedprinsipper» som ligger til grunn for Skattedirektoratets oppfatning:

«Får man en fordel av arbeidsgiver, som for eksempel pendlerbolig, skal man betale skatt av den. Skal man slippe å betale skatt, må man ha en fradragsberettiget kostnad.»

Vi har vanskelig for å se at Skattedirektoratets tolkning, med krav om doble kostnader generelt og avskjæring av skattefrihet for personer som er bosatt i foreldrehjemmet spesielt, kan forankres i lovteksten. I skatterevisjonens rapport er det gitt en omfattende redegjørelse for tolkningen av lovteksten, som konkluderer motsatt av det skattedirektøren gir uttrykk for.

Skattedirektoratet har i media også vist til lovforarbeider, uten at det er presisert hvilke lovforarbeider det vises til. Skatterevisjonens rapport har på den annen side en omfattende redegjørelse for relevante forarbeider, fra innføring av bestemmelsen om fradrag for merkostnader ved pendling i 1927 og frem til i dag.

Det konkluderes i rapporten med at det ikke er grunnlag for Skattedirektoratets rettsoppfatning, slik den har kommet til uttrykk i media og i uttalelser til skatterevisjonen. Slik vi oppfatter skatterevisjonens rapport, trekker dessuten lovendringer i 1977 og 1992 (med tilhørende uttalelser i forarbeidene) i motsatt retning av Skattedirektoratets standpunkt.

Det har nå gått tre måneder siden Skatteetaten mottok skatterevisjonens rapport. Stortingets administrasjon ser det som hensiktsmessig om Skatteetaten kan opplyse om den fortsatt er uenig med konklusjonene i skatterevisjonens rapport, samt hvilke rettskilder og rettslige vurderinger Skatteetaten i så fall baserer sine standpunkter på.

4. KONSEKVENSER AV SKATTEMYNDIGHETENES TOLKNING AV REGELVERKET

4.1 Reglenes formål

Et sentralt formål bak den særskilte bestemmelsen om skattemessig bosted for stortingsrepresentanter, medlemmer av regjeringen mv. i skatteloven § 3-1 sjette ledd, er at personene omfattet av bestemmelsen skal kunne få dekket merkostnader til kost, losji og hjemreiser skattefritt. Dette følger direkte av forarbeidene til bestemmelsen (sisert i skatterevisjonens rapport på side 69), se Ot.prp. nr. 52 (1989-1990) s. 23:

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

Det som ser ut til å være Skattedirektoratets tolkning av regelverket kan hevdes å slå vilkårlig ut i lys av dette formålet. Behovet for pendlerbolig er ikke avhengig av hvorvidt en representant har kostnader til bolig på hjemstedet, om vedkommende er bosatt i foreldrehjemmet eller om vedkommende (delvis) leier ut boligen på hjemstedet. For flere

av representantene er det ingen reelle alternativer til å pendle til Oslo og være bosatt i en pendlerbolig under oppholdet der.

Vi slutter oss for øvrig til uttalelsene fra Statsministerens kontor (SMK) i brev 22. desember 2021 til Skatteetaten, som har tilsvarende relevans for stortingsrepresentanter. I brevet på side 4 fremgår det:

«Det er grunnleggende i det norske demokratiske systemet at regjeringspolitikere rekrutteres fra ulike regioner for å ha en geografisk representativitet i styringen av landet. Pendlerboligordningen skal bidra til å gjøre dette mulig. Pendlerboligene ligger sentralt i Oslo, og fordelsbeskatning av fri bolig utgjør betydelige beløp for den som pålegges slik skatteplikt. SMK ønsker ikke å ta stilling til det prinsipielle spørsmålet om fri pendlerbolig bør være en skattepliktig fordel eller ikke for regjeringspolitikere. Det er et spørsmål for lovgiver. Vi vil imidlertid understreke regjeringspolitikeres rett, som andre skattepliktige, til å få sin skatteplikt fastsatt etter regler med klar forankring i lov. Vi legger derfor til grunn at skatteplikten i disse tilfellene gis en grundig vurdering i den forestående kontrollen.»

4.2 Konsekvenser for representantene

Skattedirektoratets tolkning vil innebære at representanter som av ulike årsaker faktisk er bosatt i foreldrehjemmet vil være avskåret fra å få dekket sine utgifter til losji skattefritt. Det hadde vært ønskelig med en nærmere begrunnelse for dette, hvis det er slik at den tolkningen Skattedirektoratet tidligere har gitt uttrykk for, vil bli lagt til grunn i den pågående kontrollen.

Videre innebærer Skattedirektoratets tolkning at hvordan den enkelte representanten har ordnet sine private boforhold og sin privatøkonomi, vil kunne få stor betydning for hvordan vervet som stortingsrepresentant påvirker representanten økonomisk. For eksempel vil yngre representanter som faktisk er bosatt i foreldrehjemmet få en stor skattebelastning knyttet til pendlerboligen, mens andre representanter med eget bosted ikke vil få det.

Pendlerboligene er lokalisert sentralt i Oslo for å sikre nærhet til Stortinget, og der kvadratmeterprisen naturlig nok er høy. Den skattemessige fordel vil utgjøre markedsleie for den enkelte bolig. Dette innebærer at netto disponibel inntekt etter skatt for de representantene som må skatte av fordelene knyttet til pendlerbolig vil reduseres betydelig sammenlignet med andre representanter, og hvor den eneste forskjellen kan være om vedkommende har egen bolig på hjemstedet og kostnader til denne – altså rent private forhold.

Det er grunnleggende for det demokratiske systemet og sammensetningen av Stortinget at det består av personer fra ulike geografiske steder og ulik bakgrunn. Den enkeltes personlige stilling og økonomi skal også være uten betydning for det å stille til valg og bli valgt til stortingsrepresentant. De samme momentene er fremhevet av SMK i deres brev 22. desember 2021. At skattereglene praktiseres slik at det går på bekostning av

prinsipper om likebehandling av representantene ut fra demokratiske hensyn, er uheldig. Det gjelder særlig dersom konsekvensen blir det som antakelig er en utilsiktet forskjellsbehandling av representantene, og der det særlig er de yngste representantene som kan bli hardest «rammet».

Stortingets administrasjon vil også bemerke at Skattedirektoratets tolkning slik den fremgår i uttalelsene gjengitt ovenfor, innebærer en helt binær løsning – enten full skatteplikt eller full skattefrihet. Dette vil gi en svært hard terskeffekt, da Skattedirektoratet slik vi har oppfattet det ikke legger opp til noen gradert skatteplikt. Eventuelle urimelige utslag vil i så fall bli desto mer fremtredende. To representanter med samme behov for pendlerbolig og samme pendlersituasjon – foruten bosituasjonen på hjemstedet – kan havne i svært forskjellig situasjon skattemessig.

4.3 Mulige konsekvenser knyttet til utleie på hjemstedet

Når det gjelder utleie på hjemstedet, kan det ha særlig uheldige konsekvenser dersom enhver utleie skal medføre skatteplikt. Dette vil virke disinsentiverende for utleie. Selv utleie i perioder der boligen ellers står tom, utleie av bare ett rom eller en begrenset del av boligen, kan potensielt få store økonomiske konsekvenser. Dette er også utleie som kan være samfunnsøkonomisk ønskelig, for å legge til rette for utnyttelse av eksisterende boliger.

Dersom Skatteetaten legger til grunn at all utleie medfører skatteplikt, kan dette for eksempel innebære at en representant som leier ut et rom i sin bolig, kan bli tvunget til å avslutte denne utleien fordi den ikke er økonomisk forsvarlig. Representantens leietaker må i så fall ut i markedet og leie annen bolig, mens det ledige rommet til representanten på hjemstedet kanskje fortsatt står ledig.

Det er heller ikke gitt at utleien på hjemstedet har noen sammenheng med pendlingen til Stortinget. Representanter som ved tiltreden på Stortinget allerede leier ut deler av boligen på hjemstedet, kan bli presset økonomisk til å avslutte leieforholdet for å unngå en betydelig skatteregning som følge av pendlingen til Oslo i forbindelse med stortingsvervet.

4.4 Likeverdige vilkår for å utøve vervet

Stortingets administrasjon har ikke synspunkter på det prinsipielle rettspolitiske spørsmålet om pendlerbolig bør være skattepliktig eller ikke. Vi har imidlertid et ansvar for å anvende gjeldende regelverk riktig og på en måte som ivaretar de formålene som begrunner regelverket. Det gjelder både på egne vegne og i egenskap av skattemessig «arbeidsgiver» for representantene.

Stortingets administrasjon oppfatter særregelen om skattemessig bosted i skatteloven § 3-1 sjette ledd slik at et sentralt formål er at vervet som stortingsrepresentant ikke skal påvirke den enkelte representantens skattesituasjon negativt. Det er videre et sentralt formål at alle landets distrikter skal være representert på Stortinget, og at alle

representantene skal kunne utøve vervet på tilnærmet like vilkår. Pendlerboliger for representanter fra distriktene er ment å ivareta dette formålet.

Vi har vanskelig for å se at disse formålene blir ivaretatt i tråd med lovgivers intensjoner dersom «foreldrehjemspendlere» og representanter som delvis leier ut på hjemstedet, fullt ut blir skattlagt for bruk av nødvendig pendlerbolig. Det hadde derfor som nevnt vært ønskelig med en begrunnelse for hvordan Skatteetaten tolker de relevante skattereglene og på hvilket rettskildemessig grunnlag, og hvordan etatens tolkning harmonerer med formålet bak særregelen om skattemessig bosted for stortingsrepresentanter.

5. NÆRMERE OM BETYDNINGEN AV DEN ØKONOMISKE SITUASJONEN PÅ HJEMSTEDET

5.1 Innledning

Stortingets administrasjon forstår det slik at det er to grupper med pendlere som Skattedirektoratet ser ut til å ha ment at skal skattlegges for pendlerbolig. Den første gruppen er de som pendler fra disponibelt rom i foreldrehjem – «foreldrehjemspendlere». Den andre gruppen er de som leier ut deler av sin bolig på hjemstedet.

I begge tilfeller er spørsmålet hvorvidt – og i så fall i hvilken utstrekning – den økonomiske situasjonen på hjemstedet er relevant ved vurderingen av skatteplikt for pendlerboligen.

I dette punkt 5 behandles først spørsmålet på generell basis. Deretter knyttes det noen kommentarer til foreldrehjemspendlere (punkt 6) og utleie (punkt 7) spesielt.

5.2 Generelt om kravet om «merkostnader» - og særregelen om bosted for stortingsrepresentanter

I forbindelse med det søkelyset som har vært på stortingsrepresentantenes disponering av pendlerbolig fra Stortinget, har skattelovavdelingen i Finansdepartementet som nevnt uttalt i media at «merkostnader» innebærer at «man må ha utgifter til to boliger». Det er videre vist til angivelig langvarig praksis for denne tolkningen av regelverket. Slik vi oppfatter dette, innebærer uttalelsene fra Finansdepartementet (og Skattedirektoratet) at kravet om kostnader også til boligen på hjemstedet utledes direkte av ordlyden i skatteloven § 5-15 første ledd bokstav q.

Skatterevisjonen har som nevnt på dette punktet konkludert motsatt av skattemyndighetene. Det vises til rapporten på side 136-137:

«Vår vurdering er at det ikke gjelder et krav til kostnader på hjemstedet, og heller ikke krav til egen husholdning på hjemstedet. Stortingsrepresentanter som pendler fra gutterom/pikerom i foreldrehjemmet har dermed rett på skattefri dekning av pendlerbolig fra Stortinget, dersom vilkårene for pendlerfradrag for øvrig er oppfylt. Stortinget har behandlet dette riktig skattemessig.»

Representanter som er bosatt i foreldrehjemmet ved tiltredelse på Stortinget, eller som delvis leier ut boligen på hjemstedet, kan ha et like stort behov for pendlerbolig som andre representanter med annen bosituasjon på hjemstedet. Ut fra de sentrale formålene bak den særskilte regelen om skattemessig bosted (se foran i punkt 4), er det for Stortingets administrasjon vanskelig å se hva som skulle tilsi en forskjellsbehandling ut fra bosituasjonen på hjemstedet med hensyn til den skattemessige vurderingen av representantenes tilgang til pendlerbolig.

Behovet for pendlerbolig i Oslo er ikke avhengig av hvordan den enkelte representanten har innrettet seg på hjemstedet. Begrunnelsen for å gi representanten pendlerbolig eller nødvendigheten av dette, blir heller ikke påvirket av hvorvidt den enkelte har kostnader til sin bolig på hjemstedet.

Det vises til skatterevisjonens rapport punkt 8.2.4 på side 84-85:

«For så vidt gjelder losji, er det et grunnleggende spørsmål hvorvidt den økonomiske situasjonen på hjemstedet til pendleren bør ha betydning for pendlerfradraget. Man kan tenke seg to pendlere: Begge pendler fra Tromsø til Oslo på grunn av arbeidet. Den ene bort i et av Tromsøs mest fasjonable hus sammen med sin familie, der han har store kostnader på hjemstedet (vann, avløp, vedlikehold mv.). Den andre er ung, enslig og pendler fra foreldrehjemmet der han ikke bærer noen av kostnadene selv, men fullfinansieres av sine foreldre. Begge bor i Oslo, med like store kostnader. Det er vanskelig å se hvorfor den første pendleren skal/bør ha rett til skattefri pendlerbolig fra sin arbeidsgiver, mens den andre ikke skal ha det. I praksis kan dette medføre at man gir en skattemessig fordel til den som har minst økonomisk behov for dette. En annen måte å se det på er at den som har innrettet seg på en økonomisk gunstig måte på hjemstedet, straffes for dette gjennom pendlerreglene. Hvorfor det er skatterettens domene å sanksjonere privatøkonomiske valg på hjemstedet, fremstår som vanskelig å forklare. Begge pendlere er i samme pendlersituasjon.»

Skattedirektoratet har ikke omtalt disse hensynene i sine uttalelser om tolkningen av reglene, eller vist til andre konkrete skattemessige hensyn som underbygger deres tolkning av regelverket.

5.3 Ordlyd

Stortingets administrasjon har vanskelig for å forstå hvordan et krav om kostnader til to boliger som et vilkår for skattefri dekning av pendlerbolig, kan utledes av ordlyden i skatteloven § 5-15 første ledd bokstav q og begrepet «merkostnader», slik skattemyndighetene ser ut til å legge til grunn.

Bruken av begrepet «merkostnader» kan ikke ut ifra en alminnelig språklig forståelse sies å innebære at det stilles krav om kostnader både til bolig på det skattemessige hjemstedet og til pendlerbolig på arbeidsstedet.

En alminnelig språklig forståelse av ordlyden tilsier tvert imot at det er de «merkostnader» som oppstår som en følge av arbeidsoppholdet utenfor hjemmet som kan dekkes skattefritt av arbeidsgiver, herunder pendlerbolig. «Merkostnaden» er kostnaden til pendlerboligen. Det er ingenting i ordlyden isolert sett som indikerer at det har betydning hvilke kostnader skattyteren har på hjemstedet.

Det vises i denne forbindelse til skatterevisjonens rapport punkt 8.2.6 på side 87, hvor det uttales om ordlyden i skatteloven § 5-15 første ledd bokstav q og begrepet «merkostnader»:

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

Advokatfirmaet Grette legger i rapporten til grunn at kostnadskravet oppstilt av skattemyndighetene ikke kan utledes av ordlyden i skatteloven § 5-15 første ledd bokstav q. Og videre at den forståelse skattemyndighetene har lagt til grunn innebærer en innskrenkende tolkning av når arbeidsgiver skattefritt kan dekke losji for arbeidstakere som er pendlere. Det vises videre til siste avsnitt under punkt 8.2.6 på side 88:

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

Statsministerens kontor har gitt uttrykk for en tilsvarende oppfatning. Av brevet 22. desember 2021 fra SMK til Skatteetaten fremgår det om tolkningen av merkostnadsbegrepet:

«Ved en ny gjennomgang av rettskildene i forbindelse med de konkrete sakene fant vi ikke noe sted at det var formulert at utgifter til bolig på hjemstedet var et vilkår for at pendlerboligen skal være skattefri. Verken veiledningen, Skatte-ABC eller skatteregelverket ga uttrykk for eller talte på annen måte for at det finnes et slikt krav. Det er et vilkår for skattefritak for fri pendlerbolig at pendlere har merkostnader ved å bo utenfor hjemstedet på grunn av arbeidet. Når man må bo utenfor hjemmet av hensyn til arbeidet, vil man i de fleste tilfeller ha mer kostnader, fordi man må disponere en bolig på arbeidsstedet i tillegg til å

opprettholde boligen på hjemstedet. Ordet merkostnader indikerte ikke for oss at det skulle spille noen rolle hvilke kostnader man i utgangspunktet har til boligen på hjemstedet. En naturlig forståelse av begrepet merkostnader tilsier at dersom man har mer kostnader fordi man må bo utenfor hjemmet på grunn av arbeidet enn det man ville hatt dersom man ikke måtte bo utenfor hjemmet på grunn av arbeidet, så er man i en merkostnadssituasjon. Det er kostnadene forbundet med pendling, i vårt tilfelle pendlerboligen, som er merkostnaden.»

Det hadde vært ønskelig med en nærmere begrunnelse fra Skatteetaten for at et krav om kostnader på hjemstedet eventuelt menes hjemlet i begrepet «merkostnader» i skatteloven § 5-15 første ledd bokstav q.

5.4 Merkostnader vs. privatkostnader – formål

Det er ikke tvil om at det kun er «merkostnader» ved pendlingen som kan dekkes skattefritt etter skatteloven § 5-15 første ledd bokstav q. Som understreket i skatterevisjonens rapport er spørsmålet hva som skal anses som «merkostnader» som kan dekkes skattefritt av Stortinget. Rent faktisk er det utvilsomt at personer som ikke har egne kostnader til bolig på hjemstedet, likevel kan ha utgifter som følge av pendlingen som de ellers ikke ville hatt.

For eksempel vil en representant som er bosatt vederlagsfritt i foreldrehjemmet ikke ha kostnader til bolig før pendlingen begynner. Kostnadene til boligen i Oslo er en konsekvens av vervet som stortingsrepresentant og står i årsakssammenheng med pendlingen. Disse kostnadene ville ikke ha oppstått dersom vedkommende ikke hadde blitt valgt inn på Stortinget. Dette er helt uavhengig av hvilke kostnader representanten har på hjemstedet.

På denne bakgrunn er det for Stortingets administrasjon vanskelig å forstå hvorfor disse kostnadene ikke skal anses som «merkostnader». Dette er ikke private kostnader, men kostnader som ikke hadde oppstått dersom pendlingen tenkes borte.

Overfor skatterevisjonen uttalte Skattedirektoratet følgende om tolkningen av merkostnadsbegrepet:

«For det annet, må man ha merkostnader (ekstrakostnader) til losji for å kunne få dekket pendlerbolig skattefritt jf. § 5-15 (a) bokstav q. Kravet om merkostnader må ses i sammenheng med hovedprinsippene som fremgår av skatteloven § 5-1 (1) og § 6-1 (2). Utgangspunktet er at kostnader til bolig anses som en privatkostnad som følgelig vil være enn skattepliktig fordel hvis arbeidsgiver dekker. Dette innebærer at det må dreie seg om bokostnader som går utover det som er definert som privatkostnader, altså det må foreligge kostnader til en bolig nummer to (to husholdninger) grunnet arbeidsoppholdet utenfor hjemmet.»

Det fremgår ikke av det siterte hva som utgjør kostnader som går ut over det som er definert som privatkostnader, eller hvor denne definisjonen fremgår.

Det er for Stortingets administrasjon vanskelig å se hvorfor kostnader til pendlerbolig skal være skattepliktige med mindre stortingsrepresentanten kan dokumentere å ha tilsvarende private kostnader på hjemstedet. At skattyter ikke har kostnader til bolig på hjemstedet, gir ikke kostnader til pendlerbolig en mer privat karakter. På generelt grunnlag vil det for stortingsrepresentanter være like nødvendig med pendlerbolig uavhengig av om vedkommende har egne kostnader til bolig på hjemstedet eller er bosatt vederlagsfritt i foreldrehjemmet.

I skatterevisjonens rapport legges det til grunn et krav om årsakssammenheng. Altså at kostnadene til pendlerbolig er skattefrie dersom disse er forårsaket av pendlingen. Dette kan også forankres direkte i ordlyden i skatteloven § 5-15 første ledd bokstav q. Slik administrasjonen ser det, vil dette trekke opp et tilstrekkelig skille mellom private kostnader og kostnader som er pådratt som følge av pendlingen.

Kravet om årsakssammenheng kommer også til uttrykk i den generelle bestemmelsen om fradrag i skatteloven § 6-1, hvor det av bestemmelsens første ledd første punktum fremgår:

«Det gis fradrag for kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt.» (vår utheving)

Stortingets administrasjon ser det som ønskelig med en nærmere begrunnelse for hvordan Skatteetaten mener at skillet mellom merkostnader og privatkostnader skal trekkes, og hvorfor kostnader til pendlerbolig eventuelt skal anses som privatkostnader dersom skattyteren ikke også har kostnader til boligen på hjemstedet. Skattedirektoratet har så vidt vi er kjent med, heller ikke angitt noe krav om at kostnadene må være av et visst omfang. Et rent formelt krav om kostnader vil i prinsippet kunne være oppfylt dersom skattyter har kostnader knyttet til boligen på hjemstedet på kr 1.

Dette fremstår som en lite hensiktsmessig regel, og taler mot at det gjelder et skjematisk kostnadskrav som vilkår for å få dekket pendlerbolig skattefritt. Det kan også spørres om kostnader kan være annet enn kontantbetaling, for eksempel fysisk innsats i form av vedlikehold eller annet arbeid for en utleier.

Det hadde derfor vært ønskelig med Skatteetatens vurdering av hvor store kostnader som kreves for å oppfylle et eventuelt kostnadskrav på hjemstedet.

5.5 Lovendringer

Både Skattedirektoratet og skattelovavdelingen i Finansdepartementet har fremhevet at det foreligger lang praksis nesten 100 år tilbake i tid som støtter opp om deres forståelse. Skattedirektoratet har også uttalt at pendlerreglene har vært like i alle år.

Stortingets administrasjon stiller spørsmål ved om dette kan være riktig. Av særlig interesse for spørsmålet om skattefri dekning av pendlerbolig, er lovendringene som skjedde i 1977 og 1992 i den dagjeldende skatteloven av 1911.

I skatterevisjonens rapport er det vist til at enslige pendlere som regel ble ansett bosatt på arbeidsstedet etter bostedreglene som gjaldt tidligere, dersom de ikke hadde to husholdninger. I 1977 ble imidlertid bostedsreglene endret slik at flere enslige beholdt bostedet på hjemstedet og dermed ble ansett som pendlere.

Som en følge av at flere ble ansett som pendlere og dermed fikk rett til å føre fradrag for «merutgifter», anså man det som ønskelig å lovfeste en begrensning i denne fradragsretten for enslige. Da første utgave av daværende Lignings-ABC kom i 1979, fremgikk det at det var et krav om kostnader til losji på hjemstedet for at enslige skulle kunne føre fradrag for merutgifter til losji på arbeidsstedet. Dette var i tråd med den lovfestede begrensningen i fradragsretten for enslige som ble innført i 1977.

Begrensningen i fradragsretten for enslige pendlere ble opphevet i 1992. Lovteksten ble da endret slik at det ikke lenger forelå noen begrensninger i ensliges rett til å fradragføre kostnader. Bakgrunnen for endringen var nettopp et ønske fra lovgiver om i større grad å likestille familiependlere og enslige pendlere, jf. Ot.prp. nr. 21 (1991-1992) s. 10-11. Fra og med 1992-endringen forelå det ikke noen hjemmel for å begrense ensliges fradragsrett. Skatte-ABCen ble imidlertid ikke endret som følge av lovendringen.

Det hadde vært ønskelig å få opplyst hvordan Skatteetaten vurderer lovendringen i 1992 som retningsgivende for praktiseringen av regelverket.

5.6 Annen administrativ praksis

Skattedirektoratet har som nevnt vist til at deres tolkning av begrepet «merkostnader» følger av langvarig praksis. Så vidt Stortingets administrasjon er kjent med, er det imidlertid ikke vist til noen slik konkret praksis. Det vises i denne forbindelse til Skattedirektoratets uttalelse til Advokatfirmaet Grette i forbindelse med skatterevisjonen, inntatt i rapporten under punkt 8.2.5 i petitavsnitt på side 86:

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

Det hadde i lys av dette vært ønskelig med en redegjørelse for det rettskildemessige grunnlaget for Skatteetatens tolkning av skatteloven § 5-15 første ledd bokstav q, og eventuelt en konkretisering av den praksis som Skatteetaten eventuelt mener underbygger sin tolkning, utover uttalelsene i Skatte-ABC.

5.7 Praksis som taler mot skattemyndighetenes tolkning

Statsministerens kontor har i sitt brev til Skatteetaten av 22. desember 2021 blant annet vist til én konkret sak der Skatteetaten i januar 2021 la til grunn at en foreldrehjemspendler som ikke hadde kostnader på hjemstedet ikke var skattepliktig for pendlerboligen. Og videre har SMK vist til Skattedirektoratets uttalelse av 26. november 2020 (også omtalt i skatterevisjonens rapport på side 121-122), som legger til grunn at delvis utleie på hjemstedet ikke medfører skatteplikt for pendlerbolig, jf. nedenfor i punkt 7.

Om delvis utleie av bolig på hjemstedet, fremgår det av brevet fra SMK av 22. desember 2021:

«Den andre situasjonen som vi fikk veiledning om i etatens uttalelse av 26. november 2020, var skatteplikt for pendlerbolig når politikeren leier ut deler av boligen på hjemstedet, men fortsatt selv disponerer en del av boligen. I den skisserte situasjonen var politikernes utgifter til bolig på hjemstedet større enn leieinntektene. I Skatteetatens uttalelse fra 2020 vises det til at pendlerboligen ikke vil være skattepliktig i slike tilfeller. Politikeren ble anbefalt å ha en skriftlig bekreftelse på at han disponerte deler av boligen. Dette synet ble videreformidlet til den aktuelle politikeren, se e-postkorrespondanse med [anonymisert] i vedlegg 27. SMK har også tidligere bedt politikere oppgi om de leier ut deler av boligen på hjemstedet og om utgiftene overstiger inntektene. I Skatteetatens e-post til SMK 17. november 2021 (vedlegg 12) slås det derimot fast at pendlerboligen vil være skattepliktig når deler av boligen på hjemstedet leies ut, uavhengig av om utgiftene er høyere enn inntektene. For oss fremstår denne regelforståelsen som vanskelig å forene med Skatteetatens eget syn på vilkåret om kostnader til boligen på hjemstedet. Så lenge kostnadene faktisk overstiger inntektene, vil dette vilkåret være oppfylt. Det er uklart for oss hvorfor man skal se bort fra det som Skatteetaten selv mener er et vilkår, i de tilfellene boligen på hjemstedet delvis leies ut. Vi viser også til at Advokatfirmaet Grette har stilt spørsmålstegn ved denne tolkningen.»

Det foreligger dermed nyere praksis for at verken foreldrehjemspendling eller delvis utleie av boligen på hjemstedet medfører at pendlerboligen blir skattepliktig. Det hadde vært ønskelig å få Skatteetatens syn på hvilken betydning disse konkrete tilfellene har for den praksis som Skatteetaten eventuelt mener at foreligger i favør av skatteplikt.

5.8 Betydning av særregelen om skattemessig bosted

Særregelen om skattemessig bosted for stortingsrepresentanter i skatteloven § 3-1 sjette ledd innebærer at stortingsrepresentanter i større grad enn andre skattytere vil anses for å ha pendlerstatus. Dette gjelder særlig i tilfeller hvor representanten etter skatteloven § 3-1 sjette ledd anses bosatt i foreldrehjemmet.

Andre skattytere vil bare i mer begrenset grad kunne ha pendlerstatus. Pendlere som er over 22 år og pendler fra foreldrehjem til annen selvstendig bolig vil for eksempel anses bosatt i den andre boligen (pendlerboligen). Disse vil dermed ikke ha pendlerstatus, og det blir derfor ikke et spørsmål om vedkommende har merkostnader knyttet til pendlingen.

Personer som er under 22 år og pendler til selvstendig eller uselvstendig bolig vil imidlertid ha pendlerstatus. I tillegg vil personer over 22 år som pendler fra foreldrehjemmet til annen uselvstendig bolig ha pendlerstatus. Disse vil på lik linje med andre kunne kreve fradrag for utgifter til kost, losji og besøksreiser etter skatteloven § 6-13 første ledd, eller ha rett på skattefri dekning av det samme etter skatteloven § 5-15 første ledd bokstav q.

Etter den særskilte bestemmelsen i skatteloven § 3-1 sjette ledd, som går foran de ordinære bostedsreglene, foreligger det ikke tilsvarende begrensninger i når stortingsrepresentanter bosatt i foreldrehjemmet vil ha pendlerstatus. Dette er også bakgrunnen for at spørsmålet om pendling fra foreldrehjemmet først og fremst har oppstått for stortingsrepresentanter og andre personer omfattet av særregelen om skattemessig bosted i skatteloven § 3-1 sjette ledd.

I e-post 17. november 2021 fra Skattedirektoratet til skatterevisjonen ble det uttalt følgende om stortingsrepresentanter som er skattemessig bosatt i foreldrehjemmet:

«Etter Skattedirektoratets forståelse åpner ikke gjeldende regelverk opp for at stortingsrepresentanter mv. skal behandles annerledes enn andre arbeidstakere hva gjelder kravet til merkostnader. Dette innebærer at også stortingspolitikere mv. må vurderes ut ifra om de er familiependlere eller enslige pendlere. Stortingspolitikere mv. med folkeregistrert- og skattemessig bosted i foreldrehjem, vil normalt følge reglene for enslige pendlere (idet familie ikke bor i foreldrehjemmet).» (vår utheving)

Som nevnt vil imidlertid stortingsrepresentanter og andre pendlere kunne være i veldig ulike situasjoner, som følge av ulike regler om hva som utgjør det skattemessige bostedet. Se nærmere omtale av dette i skatterevisjonens rapport på side 69 og foran i punkt 4 og 5.2. Det hadde på denne bakgrunn vært ønskelig med Skatteetatens nærmere vurdering av hvilken betydning særregelen om skattemessig bosted har når det gjelder spørsmålet om skattefri pendlerbolig, også tatt i betraktning formålet bak innføringen av denne bestemmelsen, slik det fremgår av forarbeidene.

Det er også ønskelig med Skatteetatens vurdering av hvilken betydning reelle hensyn har ved tolkningen av skatteloven § 5-15 første ledd bokstav q, herunder i hvilken grad det er relevant om tolkningen av skattereglene knyttet til pendlerbolig kan få urimelige utslag eller føre til utilsiktede forskjeller i de enkelte representantenes vilkår for å kunne utøve sitt verv, jf. nærmere om dette i punkt 4 ovenfor.

6. FORELDREHJEMSPENDLERE

6.1 Generelt

I redegjørelsen foran under punkt 5 er det gitt en rekke eksempler som knytter seg til situasjonen med pendling fra foreldrehjem til pendlerbolig som er vederlagsfritt tildelt av Stortinget. Vi viser til det som er skrevet foran og de spørsmålene som er stilt der.

6.2 Endring av praksis for foreldrehjemspendlere

Skattedirektoratet har, slik vi forstår det, fra høsten 2021 endret sin praksis knyttet til den skattemessige behandlingen av pendlerboliger for stortingsrepresentanter. Fra og med inneværende stortingsperiode vil representanter som er skattemessig bosatt i foreldrehjemmet, ikke lenger kunne motta pendlerbolig fra Stortinget skattefritt. Dette gjelder uavhengig av om vedkommende har kostnader knyttet til boligen eller ikke.

Det vises til uttalelse fra Skatteetaten publisert på etatens nettside 1. desember 2021 (<https://www.skatteetaten.no/en/presse/nyhetsrommet/skjerper-inn-praksis-for-politikere-som-disponerer-bopel-i-foreldrehjemmet/>):

«Skatteetaten har nå skjerpet inn denne praksisen fra og med ny stortingsperiode, slik at politikere ikke lenger anses for å være i en merkostnadssituasjon når de har en disponibel bolig i sitt foreldrehjem, sier seksjonssjef Lene Marie Ringså i Skatteetaten.» (vår utheving)

Stortingets administrasjon finner grunn til å stille spørsmål om hvordan skattemyndighetene, på tross av angivelig langvarig praksis, brått kan endre denne til ulempe for skattyter. Skattedirektoratet har selv lagt vekt på langvarig praksis ved vurderingen av at det gjelder et kostnadskrav for enslige pendlere, jf. foran. Det hadde derfor vært ønskelig med en redegjørelse for det rettslige grunnlaget for at det nå kan foretas en slik praksisendring.

7. DELVIS Utleie av bolig på hjemstedet

7.1 Innledning

Skattemyndighetene har uttalt i media at delvis utleie på hjemstedet vil medføre skatteplikt for pendlerboligen. Ut fra uttalelsene i media er det uklart for Stortingets administrasjon hva som er det rettslige grunnlaget for at delvis utleie av bolig på hjemstedet medfører at pendlerboligen er skattepliktig. Det er også uklart for oss hvor langt en eventuell skatteplikt strekker seg etter skattemyndighetenes syn.

I skatterevisjonens rapport har Advokatfirmaet Grette konkludert med at delvis utleie på hjemstedet som den klare hovedregel ikke vil medføre skatteplikt for pendlerboligen. Også når det gjelder delvis utleie på hjemstedet, har dermed skatterevisjonen og skattemyndighetene tilsynelatende motsatt oppfatning. Skatterevisjonen uttaler i rapporten på side 141:

«Vår vurdering er at leieinntekter på hjemstedet ikke avskjærer stortingsrepresentanters rett til skattefri dekning av pendlerbolig. Stortinget har behandlet dette skattemessig riktig. Dersom det er tilknytning mellom pendleroppholdet og utleien på hjemstedet, kan netto leieinntekt på hjemstedet imidlertid i prinsippet redusere det beløpet Stortinget kan dekke skattefritt for representanten. Hvorvidt dette er tilfellet for noen representanter, avhenger av en konkret gjennomgang av den enkelte sak.»

I SMKs brev av 22. desember 2021 til Skatteetaten tas også opp situasjonen med delvis utleie på hjemstedet. SMK har særlig fokus på situasjonen der skattyter har netto kostnader på hjemstedet, det vil si der utleieinntektene ikke overstiger kostnadene knyttet til boligen. Se sitatet fra SMKs brev inntatt i punkt 5.7 foran.

SMK argumenterer for at skatteplikt i denne situasjonen er i strid med ordlyden i Skattedirektoratets egen uttalelse av 26. november 2020 og Skatteetatens praktisering av et kostnadskrav på hjemstedet. Se nærmere i punkt 7.2 nedenfor.

I punkt 5 ovenfor er det redegjort for en rekke forhold og stilt en rekke spørsmål som også gjelder for situasjonen med utleie på hjemstedet. I det følgende nevnes bare enkelte særlige forhold.

7.2 Vilkårige utslag

I SMKs brev til Skatteetaten av 22. desember 2021 er det som nevnt redegjort for én situasjon som illustrerer hvor urimelige utslag skattemyndighetenes tolkning av regelverket kan få. Det gjelder utleie der skattyteren likevel har netto kostnader til boligen på hjemstedet.

Dette er ikke en upraktisk situasjon, for eksempel der utleien er begrenset i areal eller tidsmessig, der boligen er stor, ny eller for øvrig medfører betydelige løpende kostnader, eller der leieprisen er lav.

Det som ser ut til å være skattemyndighetenes standpunkt innebærer at personer som er bosatt i en bolig hvor man før tiltreden på Stortinget leier ut deler av boligen, ikke vil kunne få skattefri pendlerbolig. Det vil i så fall bety at også tilfeller hvor utleien av boligen på hjemstedet ikke har noen sammenheng med vervet på Stortinget eller pendleroppholdet, likevel vil medføre full skatteplikt for pendlerboligen.

Dette vil for eksempel kunne ramme representanter som eier en større bolig som delvis er finansiert ved å leie ut deler av boligen. Det vil også innebære at representanter som på tross av utleie av boligen på hjemstedet har store kostnader, ikke vil kunne motta skattefri pendlerbolig. Denne tolkningen innebærer slik vi ser det at reglene får et vilkårlig utfall i strid med formålene bak den særskilte regelen om skattemessig bosted for stortingsrepresentanter, uten at administrasjonen kan se noe rettslig grunnlag for en slik tolkning.

7.3 I strid med tidligere praksis

Tolkningen er også i strid med hvordan reglene tidligere har blitt praktisert, jf. Skatteetatens veiledende uttalelse til SMK 26. november 2020. I tillegg har det blant annet gjennom media vært kjent at representanter har leid ut deler av sin bolig på hjemstedet, uten at Skatteetaten har reagert på dette tidligere. Selv om dette har begrenset rettslig relevans, er det likevel vanskelig for Stortingets administrasjon å forstå hvordan Skatteetaten kan ha hatt en fast praksis om skattlegging i disse situasjonene når det har vært kjent at slik utleie har forekommet. I tillegg kommer veiledningen til SMK om at det nettopp ikke skal skattlegges ved slik delvis utleie.

Skattemyndighetene har i media og overfor skatterevisjonen pekt på at det har vært et krav om kostnader på hjemstedet, inntil praksisendringen fra 2021 som er omtalt i punkt 6.2 ovenfor. Med et kostnadskrav vil den som leier ut med netto kostnader på hjemstedet nettopp være i en slik situasjon at man oppfyller kostnadskravet. Det er da vanskelig å forstå hvorfor vedkommende ikke skal få skattefri pendlerbolig, selv med skattemyndighetenes egen forståelse av reglene.

Skattedirektoratet har likevel i media antydnet at enhver utleie av boligen på hjemstedet (som ikke er av en separat enhet) avskjærer skattefriheten for pendlerbolig. Ut over henvisning til enkelte uttalelser som gjelder pendling til utlandet, er dette standpunktet ikke nærmere begrunnet.

I en av de nevnte uttalelsene knyttet til utenlandspendling, synes begrunnelsen å være rent retts tekniske hensyn – at det er praktisk enklere å praktisere et generelt «utleieforbud» enn å gjøre en konkret vurdering av utleien i det enkelte tilfellet. Dette er omtalt i skatterevisjonens rapport på side 108. Stortingets administrasjon kan vanskelig se hvordan dette hensynet alene kan bli avgjørende holdt opp mot de andre rettskildene (ordlyd, formål osv.).

7.4 Skattlegging av utleie uavhengig av kostnader

Stortingets administrasjon stiller spørsmål ved om skattemyndighetenes tolkning av reglene er i tråd med formålene bak den særskilte bostedregelen for blant andre stortingsrepresentanter i skatteloven § 3-1 sjette ledd. Av denne bestemmelsen følger det at stortingsrepresentanter opprettholder det skattemessige bostedet på hjemstedet så lenge de disponerer bolig til privat bruk ved opphold i hjemkommunen.

Sammenholdt med uttalelsen fra Finansdepartementet inntatt i Utv. 1997 s. 1295 er det vanskelig å se grunnlaget for at stortingsrepresentanter som fortsatt (delvis) disponerer boligen på hjemstedet, skattlegges for pendlerboligen.

Det er ønskelig med en nærmere redegjørelse for Skatteetatens syn på de nevnte mulige utslag av deres mulige tolkning av reglene, for så vidt gjelder utleie på hjemstedet, herunder om skattlegging av pendlere med netto kostnader på hjemstedet er i

overensstemmelse med skattemyndighetenes egen anførte praktisering av et krav om kostnader på hjemstedet.

8. MERKNADER KNYTTET TIL VEILEDNING FRA SKATTEETATEN

Basert på det som først i den senere tid har fremkommet av synspunkter fra skattemyndighetene når det gjelder beskatning av Stortingets pendlerboliger, vil Stortingets administrasjon påpeke at vi opplever at veiledningen fra Skatteetaten gjennom mange år i så fall har vært mangelfull.

Stortingets praksis knyttet til pendlerboliger går langt tilbake i tid, og det har vært omfattende kontakt mellom Stortingets administrasjon og Skatteetaten. Vi har vanskelig for å forstå at Stortingets praksis når det gjelder foreldrehjemspendling og delvis utleie på hjemstedet ikke på noe tidspunkt skal ha vært kjent for Skatteetaten.

Dersom man skulle legge til grunn at det har vært langvarig og fast praksis fra Skatteetatens side på disse punktene, burde man kunne forvente at Stortingets administrasjon ble gjort oppmerksom på det. Skatteetaten har gjentatte ganger hatt anledning til å gjøre nettopp det.

Stortinget har over flere år hatt omfattende kommunikasjon med Skatteetaten, både skriftlig og muntlig. I denne kommunikasjonen har det aldri blitt uttalt overfor Stortingets administrasjon at det gjelder et krav om kostnader på hjemstedet som vilkår for skattefrihet for pendlerbolig. Skatteetaten har heller aldri direkte uttalt det motsatte (dvs. at det ikke gjelder et slikt kostnadskrav) i den skriftlige kommunikasjon som Stortinget har kunnet oppdrive. Det har imidlertid blitt bedt om veiledning omkring spørsmål som grenser mot denne siden av merkostnadsbegrepet, som etter Stortingets administrasjons syn ga klar foranledning til å opplyse om at det gjaldt et slikt krav.

Dette gjelder blant annet veiledning i tilknytning til Finansdepartements uttalelse inntatt i Utv. 1997 s. 1295 om skattemessig bosted for foreldrehjemspendlere ved flere anledninger. I Skatteetatens e-post av 12. desember 2012 siteres denne uttalelsen, på direkte spørsmål fra Stortingets administrasjon om pendlerboligen til en representant som er foreldrehjemspendler vil være skattefri eller skattepliktig. Det nevnes ikke i Skatteetatens tilbakemelding at det i tillegg til det som fremgår av uttalelsen i Utv. 1997 s. 1295, skulle gjelde et kostnadskrav. Det fremstår etter vårt syn som spesielt å unnlate å gjøre administrasjonen oppmerksom på dette, dersom man var av den oppfatning at et slikt krav gjaldt.

I forbindelse med skatterevisjonens gjennomgang fikk Grette også innsyn i intern korrespondanse hos Skatt øst og Skattedirektoratet vedrørende den skattemessige behandlingen hos Stortinget. Som det fremgår av skatterevisjonens rapport punkt 9.7 på side 125-126, er det ingen referanser i den interne korrespondansen til at det gjelder et slikt kostnadskrav.

At Skatteetaten ikke har hatt en konsekvent oppfatning av hva som gjelder for foreldrehjemspendlere og delvis utleie på hjemstedet, underbygges av Skatteetatens praksis og veiledning overfor SMK og regjeringspolitikere. Som nevnt i punkt 5.7 ovenfor, la Skatteetaten så sent som i januar 2021 til grunn i en konkret sak at en foreldrehjemspendler som ikke hadde kostnader på hjemstedet, ikke var skattepliktig for pendlerboligen. Tilsvarende fikk en annen regjeringspolitiker høsten 2020 beskjed fra SMK om at det ikke hadde betydning om han hadde kostnader til boligen han disponerte i foreldrehjemmet, basert på skriftlig og muntlig veiledning fra Skatteetaten.

Når det gjelder utleie, har Skattedirektoratet selv så sent som i november 2020 lagt til grunn at utleie av boligen på hjemstedet ikke automatisk innebærer at pendlerboligen blir skattepliktig. Det har også vært offentlig kjent gjennom media at stortingsrepresentanter har delvis leid ut boligen på hjemstedet uten at Skatteetaten har reagert på dette tidligere, jf. foran i punkt 7.3.

9. AVSLUTTENDE MERKNADER

Stortingets administrasjon har som det fremgår av redegjørelsen i dette brevet et behov for klargjøring av Skatteetatens syn på de aktuelle skattereglene. Dette ikke minst fordi den tolkningen av reglene som Skattedirektoratet har blitt sitert på i media, og også har formidlet til skatterevisjonen, er i strid med konklusjonene i skatterevisjonens rapport, som bygger på grundige redegjørelser og vurderinger av relevante rettskilder.

I tillegg har Stortingets administrasjon vanskelig for å se hvordan beskatning av foreldrehjemspendlere og representanter som delvis leier ut sin bolig på hjemstedet, kan være i tråd med skattereglenes ordlyd, formålet bak reglene (inkludert særregelen om bosted for stortingsrepresentanter) og med de lovendringer som har funnet sted etter at uttalelser om foreldrehjemspendlere ble tatt inn i Skatte-ABC.

Både for Stortingets administrasjon og for stortingsrepresentantene er det avgjørende at skattereglene blir praktisert riktig. Det har stor økonomisk betydning for den enkelte representant, og for representantenes mulighet til å utøve vervet i Oslo på like vilkår. Det er derfor av stor betydning at alle rettslige og faktiske sider av saken blir tilstrekkelig belyst.

Med hilsen


Marianne Andreassen
direktør


Øyvind Andersen
spesialrådgiver