

Vedlegg til brev fra Stortingets presidentskap 29. august 2022**Svar på varsel om endring av grunnlag for arbeidsgiveravgift og tilleggsskatt****1. INNLEDNING**

Stortingets administrasjon viser til Skatteetatens varsel om endring av grunnlaget for arbeidsgiveravgift og tilleggsskatt i brev av 16. juni 2022, og den vedlagte rapporten om den utførte skattekontrollen (nedenfor omtalt som «Rapporten»).

Videre viser vi til annen korrespondanse og kontakt i saken, herunder vårt brev til Skatteetaten av 22. mars 2022. Vi viser også til rapport av 15. desember 2021 som ble utarbeidet av Advokatfirmaet Grette på oppdrag for Stortingets administrasjon (omtalt som «Skatterevisjonens rapport»). Denne ble samme dato oversendt Skatteetaten til orientering.

Vi ønsker med dette svaret å gi noen kommentarer til Skatteetatens foreløpige vurderinger og konklusjoner i forhåndsvarselet, med utgangspunkt i det vi har spilt inn tidligere, jf. særlig vårt brev fra mars. Vårt formål med dette er å bidra til at Skatteetaten får et best mulig grunnlag for å fatte et korrekt vedtak i saken, slik at den arbeidsgiveravgift Stortinget skal betale blir riktig ut fra gjeldende skatteregler.

Vi vil innledningsvis presisere – slik også presidentskapet understreker – at Stortingets administrasjon selvsagt ikke har noen intensjon om eller interesse av å unnta noen forhold fra rettmessig beskatning. Vårt siktemål er og har alltid vært å bidra til at den skattemessige behandling av samtlige forhold vi har ansvar for, skal være korrekt. Dette var bakgrunnen for at Advokatfirmaet Grette ble bedt om å gjennomgå alle skattemessige sider ved representantenes økonomiske ordninger (kalt en «skatterevisjon»). Dette ble gjort før Skatteetaten igangsatte sin kontroll av skattleggingen av Stortingets pendlerboliger, og omfattet langt flere forhold enn dette.

2. NOEN UTGANGSPUNKTER

Det er som kjent to vilkår for å kunne få pendlerbolig bekostet av arbeidsgiver skattefritt, jf. skatteloven § 5-15 første ledd bokstav q, jf. § 6-13. For det første må den ansatte være «pendler» – vilkåret om pendlerstatus. For det andre må vedkommende ha «merkostnader» knyttet til pendlingen – merkostnadsvilkåret.

Vi har i begrenset grad kommentarer til Skatteetatens praktisering og tolkning av vilkåret om pendlerstatus. Det vesentlige av våre kommentarer knytter seg til tolkningen av merkostnadsvilkåret (se punktene 3 til 10 nedenfor).

Vi har også kommentarer til varselet om mulig illeggelse av tilleggsskatt og skjerpet tilleggsskatt (se punkt 11 nedenfor). Som det fremgår der, mener vi at det i denne saken foreligger klart unnskyldelige forhold som tilsier at tilleggsskatt ikke kan ilegges. Det må i vurderingen tas hensyn til at Stortingets administrasjon ikke har vært orientert om de

tolkninger av skattereglene som Skatteetaten nå gir uttrykk for, selv om Skatteetaten har hatt klar foranledning til dette, og at Skatteetaten selv nylig har gitt uttrykk for andre oppfatninger om forståelsen av de aktuelle skattereglene.

3. LOVENDRING I 1992 – BORTFALL AV KOSTNADSKRAV FOR ENSLIGE

En sentral rettskilde ved tolkningen av hva som ligger i merkostnadsbegrepet, er lovendringen som ble foretatt i 1977 i den dagjeldende skatteloven 1911 § 44 første ledd bokstav g nr. 2, og ikke minst opphevelsen av denne lovendringen i 1992. Dette er nærmere omtalt i Skatterevisjonens rapport punkt 8.3.7 flg., men vi finner grunn til å omtale dette sentrale rettslige momentet også her.

Ved lovendringen i 1977 ble de skatterettslige bostedsreglene endret. Endringen medførte at det i større grad enn tidligere ville bli gitt fradrag for pendlerkostnader. Lovgiver ønsket imidlertid å begrense fradragsretten for enslige som før endringen i bostedsreglene ikke hadde hatt rett til pendlerfradrag (fordi de da ikke ble ansett som pendlere overhodet). Dette gjorde man ved å innføre en særskilt regel som avskar fradragsrett for pendlerkostnader for enslig pendlere. Om dette ble det uttalt i Ot.prp. nr. 38 (1976-77) s. 6:

«De foreslåtte endringene i bostedsreglene vil føre til at fradrag for merutgifter ved å bo utenfor hjemmet etter skatteloven § 44 første ledd bokstav g nr. 2 vil kunne innrømmes i noe større omfang enn tilfellet er i dag. På denne bakgrunn mener departementet at der er behov for et tillegg til denne bestemmelse om at enslige skattytere som etter § 24 annet ledd bokstav a anses bosatt i hjemkommunen i alminnelighet bare skal ha fradrag for reiseutgifter ved besøk i hjemmet. Rent unntaksvis kan det imidlertid forekomme at slike skattytere har utgifter på hjemstedet ved at de deltar i felles husholdning. I slike tilfeller vil de ha krav på fradrag på vanlig måte.» (Vår utheving.)

Det er vanskelig å forene dette med Skatteetatens uttalelse i Rapporten punkt 3.2.3 om at denne avskjæringsregelen bare var en ren videreføring og tydeliggjøring av et eksisterende krav til kostnader på hjemstedet. Hvis begrensningen av pendlerfradrag for enslige allerede fulgte av merkostnadsbegrepet, ville det vært unødvendig å innføre den særskilte avskjæringsbestemmelsen i 1977.

Uavhengig av Skatteetatens forståelse av lovendringen i 1977, gir opphevelsen av bestemmelsen i 1992 et viktig bidrag til forståelsen av merkostnadsbegrepet. Det uttalte formålet med opphevelsen av den særskilte begrensningen var å likestille ensliges fradragsrett ved pendleropphold med det som gjaldt for familiependlere, hvor det ikke gjaldt noe krav om kostnader på hjemstedet. Vi har vanskelig for å forene dette med den forståelsen av merkostnadskravet som Skatteetaten legger til grunn i forhåndsvarelet.

Så vidt vi er kjent med, har det ikke funnet sted noen endring av skattemyndighetenes praksis knyttet til ensliges krav på skattefri pendlerbolig som følge av lovendringen i 1992. Skatte-ABC har vært mer eller mindre uendret på dette punktet siden 1979. Da forelå det imidlertid en særskilt lovhjemmel for å avskjære fradragsrett for pendlerkostnader. Da denne lovhjemmelen ble fjernet i 1992, ble det ikke foretatt noen

korresponderende justering av Skatte-ABC. Men vi har altså vanskelig for å se at det etter 1992 har vært hjemmel i lov for et krav om kostnader på hjemstedet som vilkår for å kunne få dekket pendlerbolig skattefritt.

4. LOVENS ORDLYD – «MERKOSTNADER»

4.1 Overordnet

Skatteetatens tolkning av begrepet «merkostnader» fremgår av Skatteetatens rapport punkt 3.2.3, på side 14:

«Skatteetaten legger til grunn at vilkåret 'merkostnader' krever at det foreligger dokumenterte kostnader til losji på arbeidsstedet (pendlerboligen), i tillegg til kostnader til en fast husholdning på hjemstedet.»

Videre fremgår det i samme punkt i Rapporten:

«Ordlyden i bestemmelsene bruker uttrykket 'merkostnader' og det kan rent språklig forstås på to måter. Det kan bety at det må oppstå en kostnad i tillegg til en opprinnelig kostnad. Det kan også forstås slik at skattyter er påført en (mer)kostnad som følge av å være i en bestemt situasjon, uten at det må foreligge en opprinnelig kostnad. I Språkrådets ordbok er merkostnad definert som en kostnadsøkning eller tilleggskostnad i tråd med det første alternativet. Den første forståelsen av uttrykket harmonerer også med betydningen av prefikset 'mer' i for eksempel merverdi og meravkastning.»

Det legges altså her til grunn at begrepet «merkostnader» rent språklig kan forstås på to måter. Vi er enig i det, og etter vårt syn kan det derfor ikke utledes noe krav om en «opprinnelig kostnad» ut fra ordlyden alene.

Slik vi har oppfattet det, er det i utgangspunktet bare kostnader pådratt i anledning arbeidet som er relevante ved vurderingen av om det foreligger en «merkostnad» som kan dekkes skattefritt av arbeidsgiver. Spørsmålet er i så fall om kostnaden, i form av et behov for pendlerbolig ved arbeidsopphold utenfor hjemmet, må anses pådratt i anledning arbeidet. Skattyters rent private kostnader (boligen på hjemstedet) vil i en slik sammenheng være irrelevante.

4.2 Bruken av prefikset «mer-»

Skatteetaten har ved sin tolkning av begrepet «merkostnader» lagt vekt på bruken av prefikset «mer-». Slik vi oppfatter det, hevdes det at bruken av «mer-» tilsier at det må skje en økning av kostnader ut over en opprinnelig kostnad som ikke kan være null, jf. Skatteetatens rapport punkt 3.2.3 på side 14. Skatteetaten legger der stor vekt på et antatt ulikt meningsinnhold i begrepene «kostnad» og «merkostnad».

Lignende begreper er imidlertid brukt om hverandre i skattelovgivningen, selv i den bestemmelsen saken her gjelder, skatteloven § 5-15 første ledd bokstav q (der «merkostnader» og «utgifter»). Bruken av prefikset «mer» gir derfor etter vår oppfatning ikke alene grunnlag for et krav om opprinnelige (private) kostnader.

Bestemmelsen om skattefri dekning av (mer)kostnader ved pendling var tidligere plassert i forskrift til skatteloven, jf. dagjeldende FSFIN § 5-15-5 tolvte ledd. Bestemmelsen ble flyttet over til skatteloven i 2019, uten at det da ble uttalt noe ønske om realitetsendring (jf. Prop. 1 LS (2019-2020) punkt 4.3). Den tidligere forskriftsregelen brukte formuleringen «utgifter» (blant annet «utgifter ved opphold utenfor hjemmet»), uten prefikset «mer». Det at lovgiver ved flytting av bestemmelsen fra forskriften til loven tilsynelatende likestilte begrepene «utgifter» og «merkostnader», er også en indikasjon på at prefikset «mer» ikke kan danne grunnlag for et krav om en opprinnelig kostnad.

4.3 Besøksreiser ved pendling og yrkesopphold – ikke krav om opprinnelig kostnad

Dette underbygges også av annen bruk av begrepet «merkostnader» i skatteloven. For eksempel kan arbeidsgiver skattefritt dekke «merkostnader» til besøksreiser til hjemmet. Kostnader til slike besøksreiser er en direkte følge av pendlingen, som ikke ville vært pådratt dersom man ikke pendlet. Det foreligger altså ikke noen opprinnelig kostnad knyttet til dette: utgangspunktet (referansestørrelsen) er null. For utgifter til besøksreiser vil dermed hver krone være en «merkostnad», selv om den ansatte altså ikke har kostnader til besøksreiser i utgangspunktet. Utgifter til besøksreiser er regulert av samme bestemmelse som utgifter til kost og losji (skatteloven §§ 6-13 og 5-15 første ledd bokstav q), og vi har vanskelig for å se at den samme ordlyden skal tolkes ulikt for forskjellige typer kostnader forbundet med pendling.

Videre er både pendleropphold og mer kortvarige yrkesopphold (ved tjenestereiser) regulert i skatteloven § 6-13. Skatteetaten praktiserer imidlertid reglene slik at ved yrkesopphold gjelder det ikke noe krav om kostnader på hjemstedet for skattefri dekning av losji, jf. Skatte-ABC 2021/22 *Merkostnader – kost og losji ved overnatting utenfor hjemmet*, punkt 4.3 og Skatterevisjonens rapport punkt 8.5. Til tross for at fradrag i slike tilfeller er regulert av samme lovbestemmelse som i pendlertilfellene, praktiseres det altså ikke noe krav om opprinnelig kostnad ved midlertidig arbeidsfravær.

5. FORMÅL BAK PENDLERREGLENE

Formålet med pendlerreglene i skatteloven er å sørge for at arbeidsrelaterte pendlerkostnader som den ansatte dekker selv, kan fradragsføres, eller dersom arbeidsgiver dekker kostnadene, at dette kan gjøres skattefritt.

Vi har som nevnt vanskelig for å se at det er grunnlag i loven for at den ansattes (her stortingsrepresentantens) økonomiske situasjon på hjemstedet skal være relevant i vurderingen av pendlerfradraget. Uavhengig av om kostnadene på hjemstedet er null, én krone eller flere millioner, er spørsmålet slik vi har oppfattet reglene om pendlingen har medført en ytterligere kostnad utover dette, uavhengig av hva dette nivået er.

En konsekvens av Skatteetatens tolkning er at to stortingsrepresentanter som begge bor mer enn 40 km fra Stortinget, som har identiske pendlerboliger og som har identisk pendlersituasjon, kan skattlegges ulikt. For eksempel kan den ene representanten ha en stor enebolig, solid økonomi og ikke behov for å leie ut deler av boligen, og vil da ikke skattlegges for pendlerboligen. Den andre representanten kan av ulike grunner ha behov for å leie ut deler av sin bolig på hjemstedet eller midlertidig bo hjemme hos sine

foreldre, og vil da skattlegges fullt ut for pendlerboligen. En slik regeltolkning gir urimelige og vilkårlige utslag, og er etter vår oppfatning ikke i tråd med reglenes formål.

Dette støttes tilsynelatende også av en uttalelse i Skatteetatens rapport punkt 3.2.3 på side 24:

*«Skattefri dekning av pendlerbolig/fradrag for kostnader til pendlerbolig er, som nevnt over, ment å sikre at skattyter ikke skal tape økonomisk på pendleroppholdet, men det ligger også en forutsetning i regelverket om at utgiftsdekningen ikke skal innebære en privatøkonomisk fordel. **Man skal verken tjene eller tape på å være pendler.** En regel der skattesystemet kan bidra til at skattytere ikke har noen utgifter til å bo, fremstår således etter vår oppfatning som lite rimelig og harmonerer dårlig med prinsippet i sktl. § 6-1 annet ledd om at utgifter til bolig er en privat kostnad». (Vår utheving)*

Dette fremstår som vanskelig å forene med Skatteetatens lovtolkning. Legger man til grunn at begrepet «merkostnader» innebærer krav om en opprinnelig kostnad på hjemstedet, vil dette nettopp føre til at personer som oppfyller vilkåret om pendlerstatus kan tape på å være pendler, ettersom de blir skattlagt for arbeidsgivers dekning av kostnader som utvilsomt er forårsaket av pendlingen.

6. GENERELLE KONSEKVENSER AV SKATTEETATENS TOLKNING

Stortingets administrasjon har ikke synspunkter på rettspolitiske spørsmål knyttet til om tilgang til pendlerbolig bør være skattepliktig eller ikke. Ved tolkning av rettsregler er det imidlertid relevant å vurdere om en bestemt tolkning kan få urimelige eller utilsiktede konsekvenser. I vårt brev 22. mars 2022 har vi gjort rede for det vi mener er urimelige og vilkårlige konsekvenser av Skatteetatens lovtolkning, se brevets punkt 4. Vi viser til dette, men vil også her gjengi noen hovedpunkter:

Skatteetaten legger til grunn at enhver utleie av hele eller deler av boligen på hjemstedet utløser full beskatning av pendlerboligen – uavhengig av om leien har vært kortvarig, til beskjedne beløp eller det bare er mindre arealer av boligen som leies ut. De økonomiske konsekvensene av skattlegging av pendlerboligen vil da kunne være helt ute av proporsjon med inntektene fra utleien. Dette vil i praksis kunne hindre samfunnsøkonomisk fornuftig utleie av ledige boarealer. Det vil også kunne være til hinder for å leie ut deler av en bolig til for eksempel studerende barn, selv om de bare betaler et mindre beløp for leie av rom. Skattebelastningen på pendlerboligen vil gjøre slik utleie så ugunstig at det for mange ikke vil kunne forsvares økonomisk.

Beskatning av pendlere som bor i foreldrehjemmet vil særlig ramme de yngre representantene. Vi har også vanskelig for å se at det er grunnlag for et standpunkt om at pendling fra foreldrehjem alltid skal føre til beskatning, uavhengig av kostnader, mens for eksempel pendling fra leid rom i andre slektningers bolig kan aksepteres dersom det betales et tilstrekkelig leievederlag.

Det er grunnleggende for det demokratiske systemet og sammensetningen av Stortinget at det består av personer med ulik bakgrunn og fra ulike deler av landet. Det er også et

grunnleggende prinsipp at den enkeltes personlige stilling og økonomi skal være uten betydning for det å stille til valg og bli valgt til stortingsrepresentant, og at alle representantene skal kunne utøve vervet på tilnærmet like vilkår. Skatteetatens tolkning av merkostnadsbegrepet får konsekvenser som strider mot disse prinsippene, ved at noen representanter får rett til skattefri dekning av pendlerboligen i Oslo, mens andre – på grunn av rent private forhold på hjemstedet – ikke får det. Ettersom skattebelastningen ved tilgang til pendlerbolig sentralt i Oslo kan bli betydelig, innebærer dette ulike økonomiske vilkår for utøvelse av vervet. Alternativt må enkelte representanter finne andre ordninger for losji mens de oppholder seg i Oslo og eventuelt betale for det selv, noe som også vil gi ulike vilkår for utøvelse av stortingsvervet. Vi mener dette er hensyn som er relevante å ta i betraktning ved tolkning av reglene.

Til dette kommer at Skatteetatens tolkning antakelig vil ramme ikke bare stortingsrepresentanter, men alle pendlere som har utleie på hjemstedet. Vi forstår Skatteetaten slik at enhver utleie av bolig på hjemstedet diskvalifiserer fra å få skattefri pendlerbolig, og fra å kunne kreve fradrag for losjikostnader dersom de dekkes selv. Det vil utvilsomt være mange pendlere i Norge som har en eller annen form for utleie på hjemstedet. Det kan være til familiemedlemmer eller bekjente, det kan være en (uselvstendig) hybel, et enkelt rom, utleie mens man er på ferie eller annet. Med Skatteetatens regelforståelse vil ingen med slike former for utleieforhold kunne få fradrag for pendlerkostnader eller skattefri dekning av pendlerbolig.

Vi er ikke kjent med at reglene tidligere har vært praktisert slik Skatteetaten nå gir uttrykk for ved delvis utleie, eller at et slikt «utleieforbud» har vært praktisert overfor ordinære pendlere. Dersom dette er praksis, antar vi at det foreligger i hvert fall noen enkeltsaker om dette som det kan vises til (i anonymisert form). Vi er for øvrig kjent med de uttalelsene om utenlandspendlere som er omtalt i Rapporten – her sikter vi til ligningspraksis for pendlere innad i Norge.

7. KRAV OM MARKEDSMESSIGE KOSTNADER PÅ HJEMSTEDET

Det har vært uklart for oss hva Skatteetatens krav om kostnader på hjemstedet innebærer, herunder hvilket nivå kostnadene på hjemstedet må ha for at pendlerboligen skal være skattefri. I forbindelse med Skatterevisjonens rapport ble det stilt spørsmål om dette overfor Skattedirektoratet.

I Skatteetatens rapport er kostnadskravet så vidt vi er kjent med, for første gang utdypet nærmere. Det fremgår i rapporten punkt 3.2.3 på side 18:

«Skatteetatens oppfatning er at kravet til to husholdninger bare er oppfylt der man har fulle utgifter til to husholdninger (markedsmessige kostnader/markedsleie). Dette vil være oppfylt der man har fulle kostnader til én bolig (boenhet) på hjemstedet og til én pendlerbolig på arbeidsstedet. Kravet om fulle kostnader til bolig på hjemstedet er nærmere presisert i Skatte-ABC 2021-2022, temaet Merkostnader – kost og losji ved overnatting utenfor hjemmet, punkt 4.3.»

Som det fremgår ovenfor, stiller vi spørsmål ved om det overhodet er grunnlag for et krav om kostnader til bolig på hjemstedet som vilkår for skattefri dekning av



pendlerkostnader. Vi har i hvert fall vanskelig for å se at det er grunnlag i loven for et krav om «fulle utgifter til to husholdninger», eller at kostnadene til bolig på hjemstedet må være «markedsmessige». Det er også uklart for oss hvor lenge Skatteetaten eventuelt har praktisert et slikt krav.

Vi kan heller ikke se at dette kan utledes fra uttalelsen i Skatte-ABC som det er vist til i sitatet ovenfor. Tvert imot virker denne kilden å tale *imot* at det kan stilles krav om markedsmessige kostnader, siden det uttrykkelig fremgår der at personer som bor vederlagsfritt i andres bolig og enten skattlegges for fri bruk av boligen eller dekker alle kostnadene vedrørende boligen slik at den fritaksbehandles, vil ha krav på fradrag for sine merkostnader. I slike tilfeller vil man neppe ha «markedsmessige» kostnader til egen bolig. Vi er heller ikke kjent med eksempler fra Skatteetatens praksis der man har overprøvd om kostnadene til bolig på hjemstedet er markedsmessige.

Det fremgår ikke uttrykkelig noe sted i Skatte-ABC at det gjelder et krav om «markedsmessige kostnader» på hjemstedet. For oss fremstår det som urimelig dersom Skatteetaten nå vil legge et slikt prinsipp til grunn med tilbakevirkende kraft, ettersom det frem til dette standpunktet ble klargjort i Skatteetatens rapport, ikke har vært mulig å gjøre seg kjent med et slikt krav. Dette gjelder for eksempel for representanter som har leid egen bolig på hjemstedet til under markedsleie, for eksempel fra familiemedlemmer. Disse kan nå bli skattepliktig fullt ut for verdien av pendlerboligen i Oslo, med virkning flere år tilbake i tid. En slik skattebyrde vil dessuten kunne stå i et klart misforhold til det skattyteren eventuelt har «spart» ved å betale mindre enn markedsleie for egen bolig.

Også kravet om markedsmessige kostnader på hjemstedet vil kunne få konsekvenser for langt flere enn stortingsrepresentantene. Tolkningen vil antakelig innebære at alle pendlere som av ulike årsaker ikke har hatt fulle «markedsmessige» kostnader til bolig på hjemstedet, vil måtte skatte fullt ut av fordelene av pendlerboligen.

8. FORELDREHJEM

Det er som nevnt uklart for oss hvilket grunnlag Skatteetaten har for å nekte pendlere bosatt i foreldrehjemmet fradrag for kostnader knyttet til pendlingen. Det er ikke gitt noen nærmere redegjørelse for dette i Skatteetatens rapport. Det er der vist til en uttalelse i Skatte-ABC, men denne gir etter vårt syn ikke tilstrekkelig rettslig grunnlag for helt å utelukke denne gruppen pendlere fra å kunne få skattefri dekning av kostnader til losji.

I forbindelse med skatterevisjonen ble det i e-post 17. november 2021 uttalt fra Skattedirektoratet ved seksjonssjef Lene Marie Ringså:

«En enslig pendler vil ikke anses for å være i en merkostnadssituasjon der vedkommende disponerer uselvstendig bolig (gutterom/pikerom) i foreldrehjem, dette selv om vedkommende evt. betaler en form for leie til foreldrene.»

For pendlere bosatt i foreldrehjemmet har Skatteetaten tilsynelatende løsrevet seg fra sin egen tolkning av merkostnadsbegrepet, ved at disse ikke vil kunne få skattefri dekning av kostnader knyttet til pendling selv om de har kostnader til bolig på hjemstedet. Det fremstår for oss som at Skatteetaten har lagt til grunn en presumsjon om at

foreldrehjemspendlere aldri har (tilstrekkelige) kostnader på hjemstedet. Vi kan ikke se at det er rettslig grunnlag for å kunne legge en slik presumsjon til grunn for alle tilfeller.

9. FAST OG LANGVARIG LIGNINGSPRAKSIS?

Skatteetaten uttaler i Rapporten at etatens regelforståelse blant annet bygger på fast og langvarig ligningspraksis – helt siden pendlerreglene ble innført i 1927. I

Skatterevisjonens rapport er dette imøtegått ved en grundig redegjørelse for lovhistorikk og ligningspraksis. Vi viser til dette, og vil her bare påpeke at Skatteetatens praksis også i nyere tid har vært sprikende når det gjelder sentrale spørsmål i saken.

I vårt brev 22. mars 2022 punkt 5.7 nevnes Skatteetatens veiledning til Statsministerens kontor (SMK). Det foreligger både en konkret sak fra 2021 om en foreldrehjemspendler og en veiledende tolkningsuttalelse fra 2020 som legger til grunn at delvis utleie på hjemstedet *ikke* diskvalifiserer pendleren fra å ha «merkostnader». I begge disse tilfellene ble det gitt uttrykk for at pendlerne kunne motta pendlerbolig skattefritt.

Når det foreligger nylige eksempler på veiledning og praksis som ikke er i tråd med Skatteetatens standpunkt i Rapporten, er det vanskelig å se at den likningspraksis Skatteetaten viser til, er tilstrekkelig fast og klar til å utgjøre noen viktig rettskilde.

10. BETYDNINGEN AV SÆRREGELN OM SKATTEMESSIG BOSTED

Skatteetaten anser særregelen om bosted for stortingsrepresentanter i skatteloven § 3-1 sjette ledd som irrelevant i vurderingen av om det foreligger «merkostnader». Vi mener derimot at særregelen har betydning. Særregelen om bosted innebærer at stortingsrepresentanter i større omfang enn andre skattytere vil anses for å ha pendlerstatus, særlig i tilfeller hvor representanten anses bosatt i foreldrehjemmet. Stortingsrepresentanter vil derfor kunne være i en annen situasjon enn andre pendlere, som følge av ulike regler om hva som utgjør det skattemessige bostedet. Dette er nærmere omtalt i vårt brev 22. mars 2022 punkt 5.8, og vi viser til dette.

11. TILLEGGSSKATT OG SKJERPET TILLEGGSSKATT

11.1 Generelt

Skatteetaten har i varselet angitt at det vurderes å ilegge tilleggsskatt, både ordinær tilleggsskatt med 20 prosent og skjerpet tilleggsskatt med ytterligere 20 prosent.

Ordinær tilleggsskatt kan ilegges dersom en skattyter har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, jf. skatteforvaltningsloven § 14-3. Skjerpet tilleggsskatt kan ilegges dersom de uriktige eller ufullstendige opplysningene er gitt forsettlig eller grovt uaktsomt, og vedkommende forstod eller burde forstå at det kunne lede til skattemessige fordeler, jf. skatteforvaltningsloven § 14-6.

Det skal likevel ikke ilegges tilleggsskatt dersom den skattepliktiges forhold anses unnskyldelige.

11.2 Nærmere om vurderingen

Vi mener det ikke er grunnlag for ordinær tilleggsskatt i denne saken, og langt mindre skjerpet tilleggsskatt, fordi en eventuell opplysningssvikt er unnskyldelig.

Dersom Skatteetaten konkluderer med at Stortingets administrasjon feilaktig har unnlatt å innrapportere enkelte representanters pendlerboliger som en skattepliktig fordel, og unnlatt å innbetale korresponderende arbeidsgiveravgift, skyldes det utelukkende at Stortingets administrasjon over tid har hatt en annen forståelse av de aktuelle skattereglene enn det Skatteetaten nå legger til grunn. Vi har naturligvis også lagt vår lovforståelse til grunn ved vår veiledning av representantene. Dersom vår lovforståelse har vært uriktig, kan vi altså ha gitt tilsvarende uriktig veiledning til representantene.

Det er imidlertid flere grunner til at en slik eventuell uriktig forståelse av skattereglene må anses unnskyldelig.

For det første har tolkningen av begrepet «merkostnader», og rekkevidden av dette, i beste fall vært uklar, slik vår redegjørelse i svaret her viser. Dette illustreres også tydelig av at Skatteetaten så sent som i 2020 og 2021 har gitt uttrykk for en annen oppfatning av reglene, både når det gjelder foreldrehjemspendling og delvis utleie av boligen på hjemstedet, jf. omtalen i punkt 9 ovenfor. Eksempelene der tyder på at Skatteetaten selv inntil relativt nylig ikke har praktisert reglene slik etaten nå mener de skal forstås. Skatteetaten har også, blant annet i pressemelding 20. juni 2022, erkjent at saken har illustrert et «behov for å tydeliggjøre hvordan regelverket skal forstås».

På et sentralt punkt (foreldrehjemspendling) endret Skatteetaten uttrykkelig tolkningen av reglene høsten 2021. Når Skatteetaten selv har tolket reglene på annen måte enn det som nå hevdes å være riktig, og har gitt veiledning i tråd med det, mener vi det bør anses som unnskyldelig om også skattyter har hatt en annen forståelse av skattereglene.

For det andre har Stortingets administrasjon gjennom mange år fått mangelfull veiledning fra Skatteetaten om merkostnadsbegrepet. For nærmere omtale av dette viser vi til vårt brev 22. mars 2022 punkt 8. Et hovedpoeng er at Stortingets praksis knyttet til pendlerboligene går langt tilbake i tid, og bør være kjent for Skatteetaten. Stortingets administrasjon har over flere år hatt omfattende kommunikasjon med Skatteetaten, både skriftlig og muntlig, og det har 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 uttrykkelig uttalt det motsatte i den skriftlige kommunikasjon som vi har kunnet oppdrive. Stortingets administrasjon har imidlertid bedt om skriftlig veiledning om spørsmål som grenser mot denne siden av merkostnadsbegrepet, noe som etter vårt syn har gitt klar foranledning for Skatteetaten til å opplyse om at det gjaldt et slikt krav – dersom Skatteetaten mente at det gjorde det.

Vi vil her særlig peke på den veiledning som vi ved flere separate anledninger har fått fra Skatteetaten om Finansdepartementets uttalelse inntatt i Utv. 1997 s. 1295 om skattemessig bosted for foreldrehjemspendlere. Som eksempel vises til Skatteetatens e-post 12. desember 2012, der denne uttalelsen siteres i svar på spørsmål fra

Stortingets administrasjon om pendlerboligen til en representant som er foreldrehjemspendler vil være skattefri eller skattepliktig. Det nevnes ikke i Skatteetatens e-post at det i tillegg skulle gjelde et krav om *kostnader* til boligen i foreldrehjemmet. Det fremstår etter vårt syn som villedende å unnlate å gjøre administrasjonen oppmerksom på dette, dersom man var av den oppfatning at et slikt krav gjaldt. (Som nevnt har Skatteetaten for øvrig høsten 2021 innskjerpet sin praksis ytterligere, slik at det nå vil oppstå skatteplikt selv om en foreldrehjemspendler har hatt kostnader i hjemmet.)

På denne bakgrunn vil vi hevde at det som følge av uklare regler og mangelfull veiledning fra Skatteetaten, klart foreligger unnskydelige forhold som tilsier at tilleggsskatt ikke kan ilegges.

Når det gjelder skjerpet tilleggsskatt, vil vi hevde at Stortingets administrasjon – dersom Skatteetaten mener det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger – under ingen omstendighet kan anses å ha handlet med forsett eller grov uaktsomhet. Som nevnt skyldes dette eventuelt at Stortingets administrasjon over tid har hatt en annen forståelse av skattereglene enn den tolkningen Skatteetaten nå gir uttrykk for. I lys av Skatteetatens mangelfulle veiledning gjennom flere år og det faktum at skattemyndighetene selv har gitt uttrykk for en annen oppfatning av de samme reglene, stiller vi oss uforstående til at Stortingets administrasjon med dette skulle ha opptrådt grovt uaktsomt.

Som nevnt innledningsvis, er vårt formål med de innspill vi her har gitt til forhåndsvarselet å gi Skatteetaten et best mulig grunnlag for å fatte et korrekt vedtak i saken, slik at Stortinget blir ilagt en korrekt arbeidsgiveravgift. Vi håper derfor at våre innspill blir tatt i betraktning ved Skatteetatens endelige vedtak.

Med hilsen



Kyrre Grimstad
fungerende direktør



Øyvind Andersen
spesialrådgiver